VERGİ HÜQUQU (dərslik)

ÖN SÖZ

FƏSİL 1.VERGİ HÜQUQU ANLAYIŞI VƏ TARİXİ İNKİŞAF TƏMAYÜLÜ

1.1. Vergi hüququnun tarixi inkişafı
1.2. Vergi hüququ anlayışı, predmeti və metodu
1.3. Vergi hüququnun hüquq sistemində yeri və digərhüquq sahələri ilə əlaqəsi

FƏSİL 2. VERGİ, VERGİ SİSTEMİ VƏ VERGİQOYMANIN PRİNSİPLƏRİ HAQQINDA ÜMUMİ MÜDDƏALAR

2.1. Vergi və digər məcburi ödəmələr anlayışı və onların cəmiyyətdə rolu. Vergi iqtisadi və hüquqi kateqoriya kimi
- 2.1.1. Vergi anlayışının təkamülü.
- 2.1.2. Vergilərin iqtisadi mahiyyəti: vergi-iqtisadiyyat-dövlət.
- 2.1.3. Vergilərin funksiyaları.
- 2.1.4. Vergi siyasəti
- 2.1.5. Vergilər və digər dövlət gəlirləri.
- 2.1.6. Vergi hüquqi kateqoriya kimi

2.2. Rüsum, haqq və ayırmalar
2.3. Vergilərin təsnifatı
2.4. Vergi sistemi anlayışı
2.5. Vergiqoymanın prinsipləri
- 2.5.1. Vergiqoyma prinsiplərinin tarixi inkişaf mərhələləri.
- 2.5.2. Vergiqoyma prinsiplərinin müasir dövrdə inkişafı.

2.5.3. Müasir dövrdə vergiqoymanın digər prinsiplərinin inkişafı.
2.5.4. Vergiqoymanın əsas konstitusiya prinsipləri.

FƏSİL 3. VERGİ TEXNİKASI

3.1. Verginin hüquqi tərkibinin ünsürləri.
3.2. Vergitutma əməliyyatları

FƏSİL 4.ÂERGİ HÜQUQ MÜNASİBƏTLƏRİ

4.1. Vergi hüquq münasibətlərinin anlayışı və ümumi xarakteristikası
4.2. Vergi hüquq münasibətlərinin subyektləri
4.3. Vergi hüquq münasibətlərinin obyekti

FƏSİL 5. VERGİ HÜQUQUNUN MƏNBƏLƏRİ.VERGİ QANUNVERİCİLİYİ

5.1. Vergi qanunvericiliyi və vergi hüququ mənbələri anlayışı
5.2. Vergi hüququnun mənbələrinin əsas bölmələri
5.3. Normativ aktların zamana və məkana görə qüvvəsi

FƏSİL 6. VERGİ ÖHDƏLİYİ VƏ ONUN YERİNƏ YETİRİLMƏSİNİN HÜQUQİ TƏNZİMLƏNMƏSİ

6.1. Vergi mükəlləfiyyəti və vergi öhdəliyi haqqında ümumi anlayış
6.2. Azərbaycan Respublikası vergi qanunvericiliyində vergi öhdəlikləri və növləri
6.3. Vergi öhdəliklərinin yerinə yetirilməsi
6.4. Vergilərin vaxtında ödənilməsi üzrə tələblər
6.5. Vaxtında ödənilməmiş vergi borclarının məcburi alınma mexanizmi
6.6. Vergi öhdəliyinin yerinə yetirilməsinin hüquqi təminatı
6.7. Vergi öhdəliyinin aradan qalxmasının digər üsulları
6.8. Artıq ödənilmiş vergilərin büdcədən qaytarılması qaydaları

FƏSİL 7.FİZİKİ ŞƏXSLƏRİN GƏLİRLƏRİNİN VƏ HÜQUQİ ŞƏXSLƏRİN MƏNFƏƏTİNİN VERGİYƏ CƏLB OLUNMASI

7.1. Gəlir və mənfəət vergisi haqqında ümumi anlayış
7.2. Azərbaycan Respublikasında fiziki şəxslərdən gəlir vergisi
7.3. Hüquqi şəxslərin mənfəət vergisi
7.4. Fiziki və hüquqi şəxslərin ayrı-ayrı gəlirlərindən vergilər

FƏSİL 8. GƏLİR VƏ XƏRCİN MÜƏYYƏN EDİLMƏSİ VƏ UÇOTU QAYDASI

8.1. Gəlirdən çıxılan xərclər və onların məhdudlaşdırılması
8.2. Kassa və hesablama metodu ilə gəlirin və xərcin uçotu prinsipləri. Əmtəə-material ehtiyatlarının uçotu qaydası
8.3. Hüquqi şəxsin yaranması, yenidən təşkili və ləğvi zamanı vergi öhdəliyinin müəyyən edilməsinin xüsusiyyətləri
8.4. Sığorta zamanı vergi münasibətləri
8.5. Maliyyə lizinqi
8.6. Gəlir vergisindən azadolmalar və güzəştlər

FƏSİL 9. SAİR BİRBAŞA VERGİLƏR

9.1. Əmlak vergisi
9.2. Torpaq vergisi
9.3. Sadələşdirilmiş vergi
9.4. Mədən vergisi

FƏSİL 10. ƏLAVƏ DƏYƏR VERGİSİ

10.1. Xərclər üzərindən alınan vergilər haqqında ümumi anlayış

10.2. Əlavə Dəyər Vergisinin Azərbaycanda tətbiqi xüsusiyyətləri
10.3. ƏDV-nin ödəyiciləri və onların qeydiyyatı
10.4. Vergitutma obyekti və azadolmalar
10.5. Verginin sıfır (0) dərəcəsi ilə tutulması
10.6. Verginin hesablanması qaydası və vergi dərəcəsi. Vergi hesab-fakturası
10.7. Bəyannamənin verilməsi qaydası
10.8. ƏDV-nin ödənilməsi qaydası

FƏSİL 11. AKSİZLƏR
11.1. Aksiz anlayışı və Azərbaycanda xüsusiyyətləri
11.2. Aksizli mallar və vergi dərəcələri
11.3. Aksizlərin hesablanması və ödənilməsi qaydaları
11.4. Vergi hesab-fakturaları

FƏSİL 12. BƏLƏDİYYƏ VERGİLƏRİ

12.1. Yerli özünüidarəetmənin maliyyə əsasları haqqında qanunvericilik
12.2. Yerli büdcələrin tərtibi və icrası, gəlirlərin mənbələri və xərclər
12.3. Vergitutma sahəsində yerli özünüidarəetmə orqanlarının səlahiyyətləri

FƏSİL 13. BEYNƏLXALQ VERGİ MÜNASİBƏT-LƏRİNİN HÜQUQİ ƏSASLARI

13.1. Vergi münasibətlərində xarici ünsür
13.2. Vergiqoyma səlahiyyətinin beynəlxalq miqyasda hüdudları
13.3. Beynəlxalq vergi hüququnun predmeti
13.4. Xarici iqtisadi fəaliyyətdən əldə edilən gəlirlərin əsas formaları

13.5. Xarici iqtisadi fəaliyyət zamanı birbaşa və dolayı vergitutma mexanizmi
13.6. Xarici iqtisadi fəaliyyətdən əldə edilən gəlirlərin Azərbaycanda vergiyə cəlb edilməsi xüsusiyyətləri
13.7. Azərbaycan Respublikasında fəaliyyət göstərən xarici və müştərək müəssisələrin vergiyə cəlb edilməsinin müasir vəziyyəti və perspektivləri

FƏSİL 14. VERGİ SAHƏSİNDƏ İDARƏÇİLİK

14.1. Vergiqoyma səlahiyyətlərinin bölgüsü
14.2. Vergi gəlirlərinin daxil olmasının hüquqi təminatı
14.3. Vergitutma münasibətlərinin iştirakçısı kimi vergi orqanlarının fəaliyyətinin təşkili
14.4. Vergi nəzarəti anlayışı və əsas növləri
14.5. Vergi orqanları – hüquq-mühafizə orqanları kimi

FƏSİL 15. MALİYYƏ NAZİRLİYİ VƏ DÖVLƏT GÖMRÜK ORQANLARININ VERGİ İDARƏÇİLİYİ SAHƏSİNDƏ SƏLAHİYYƏTLƏRİ

15.1. Azərbaycan Respublikası Maliyyə Nazirliyinin vergi idarəçiliyində səlahiyyətləri
15.2. Gömrük orqanları vergilər üzrə hüquqi münasibətlərin iştirakçıları kimi

FƏSİL 16. VERGİ QANUNVERİCİLİYİNİN POZULMASINA GÖRƏ MƏSULİYYƏT

16.1. Ümumi müddəalar və anlayışlar
16.2. Vergi hüquq pozuntusunun əlamətləri və tərkibi
16.3. Vergi qanunvericiliyinin pozulmasına görə məsuliyyətdən azad olunma
16.4. Vergi qanunvericiliyinin pozulmasına görə məsuliyyətə cəlb etmə müddətləri

16.5. Vergi hüquq pozuntuları və hüquqi məsuliyyət
16.6. Vergi sahəsinin cinayət-hüquqi mühafizəsi
16.7. Xarici ölkələrdə vergi cinayətləri və onların törədilməsinə görə cəza

FƏSİL 17. VERGİ ÖDƏYİCİLƏRİNİN HÜQUQLARININ MÜDAFİƏSİ

17.1. Vergi ödəyicilərinin hüquqlarının inzibati qaydada müdafiəsi
17.2. Vergi ödəyicisinin hüquqlarının məhkəmə qaydasında müdafiəsi

FƏSİL 18. VERGİ PLANLAŞDIRILMASININ HÜQUQİ ƏSASLARI

18.1. Vergi planlaşdırı lması anlayışı
18.2.Verginin inikası (əks olunması)
18.3. Vergi qaçaqçılığı, vergidən yayınma və vergi planlaşdırılması
18.4. Vergi planlaşdırılması üsul və mərhələləri
18.5. Vergi planlaşdırılmasının həddi
18.6. Vergi bazasının müəyyən edilməsinin monitorinqinin iqtisadi-riyazi modeli

ƏDƏBİYYAT

Ön söz

Keçid iqtisadiyyatı kimi xarakterizə edilən və mürəkkəb start şərtlərinə malik olan Azərbaycan iqtisadiyyatı müstəqillik atributlarına tam yiyələnərək, bazar iqtisadiyyatı prinsipləri əsasında qlobal təsərrüfat sisteminə inteqrasiya edir. Belə bir məsuliyyətli tarixi şəraitdə istər dövlətin maliyyə ehtiyaclarının ödənilməsində, istərsə də ictimai-iqtisadi həyatın sivil qaydalarla idarə olunmasında vergi və vergi hüququnun rolu durmadan artır.

İqtisadiyyata təsiretmə vasitələri (yəni vergi, büdcə xərcləri, dövlət borcları və ya krediti) arasında fiziki və hüquqi şəxslərlə bilavasitə və ya dolayı şəkildə ən sıxı əlaqəsi olan mexanizm məhz vergi sistemidir. Ümumiyyətlə qəbul edilmişdir ki, vergilər bazar iqtisadiyyatı şəraitində iqtisadi və sosial həyata ən təsirli dövlət müdaxiləsi vasitəsidir. Vergi və vergi hüququ kateqoriyalarına müasir dövrdə marağın ciddi surətdə artması məhz bununla əlaqədardır. Bu tarixi proseslərin gedişində islahatların daha da dərinləşdirilməsi zərurəti müstəqillik illərində əldə edilmiş zəngin təcrübənin dərindən dərk edilməsini, islahatlarda özünü göstərən təkamül prosesinin və sıçrayış xarakterli addımların aşkara çıxarılmasını, sahibkarlığın vergiyə cəlb edilməsi üsul və prinsiplərinin durmadan təkmilləşdirilməsini tələb edir.

Müasir mərhələdə iqtisadi və hüquq elminin vəzifəsi – bazar iqtisadiyyatı üçün müasir biliklərə malik olan yüksək ixtisaslı mütəxəssislər hazırlamaqdır. Heç kəsə sirr deyil ki, vergi problemləri müasir mərhələdə olduqca geniş əhatə dairəsinə malikdir. Həmin problemlərlə geniş mütəxəssis kütləsi məşğul olur. Bu sahədə nəzəri qanunauyğunluqların dərindən mənimsənilməsi, xarici və milli təcrübənin, ölkədə mövcud olan qanunvericilik və normativ bazanın öyrənilməsi dövlət vergi xidməti mütəxəssislərinə, çoxsaylı müəssisə və təşkilatlarda işləyən iqtisadçı, hüquqşünas və mühasiblərə imkan verir ki, onlar özlərinin xidməti vəzifələrini yüksək səviyyədə yerinə yetirsinlər.

Vergi və vergi hüququ problemlərinin öyrənilməsi və tədqiqinə müstəqillik illərində respublikamızda diqqət əhəmiyyətli dərəcədə artmışdır. 1998-ci ildə hələ Vergi Məcəlləsi qəbul edilənə qədər TACİS

Proqramı çərçivəsində rus dilində moskvalı alimləri cəlb etməklə «Azərbaycan Respublikasında vergi hüququnun əsasları» (S.Q.Pepelyayev və N.A.Səfərovun redaktorluğu ilə) adlı 4 kitab (343 səhifəlik) hazırlanmışdır. Bu baxımdan son illərdə nəşr edilmiş iki kitabı xüsusilə qeyd etmək lazımdır: 1. F.Ə.Məmmədov, A.F.Musayev, M.M.Sadıqov, Z.H.Rzayev, Y.A.Kəlbiyev. Vergitutmanın nəzəri və metodoloci əsasları. Dərslik, Bakı, 2001; 2. A.F.Musayev, Y.A.Kəlbiyev, A.A.Hüseynov. Azərbaycan Respublikasının vergi xidməti: islahatlar və nəticələr, Bakı – 2002.

Bunlar onu göstərir ki, ölkəmizdə vergi sistemi intensiv şəkildə dərk edilməyə və əsaslandırılmağa başlamışdır. Məlum obyektiv səbəblərlə əlaqədar olaraq vergi hüququ bir elm kimi respublikamızda hələ yaranma mərhələsindədir. Bu sahədə azərbaycan dilində ədəbiyyat yoxdur və mütəxəssislər isə yalnız indi hazırlanmağa başlanmışlar. Dövlət vergi xidmətində işləyənlərin və çoxsaylı vergi ödəyicilərinin vergi qanunvericiliyi və digər hüquq normalarını dərindən bilmələri olduqca vacibdir.

Bütün bunları nəzərə alaraq müəlliflər Avrasiya Fondunun qrantı əsasında «Vergi hüququ» adlı dərslik hazırlamışlar. Müəlliflər dərsliyi yazarkən öz fikirlərini şərh etməklə yanaşı, bu sahədə respublikamızda və xaricdə yazılanları ümumiləşdirmiş, normativ sənədləri təhlil etmiş, dünya dövlətlərinin, hər şeydən əvvəl Rusiya və Türkiyənin təcrübəsindən, dərslik və elmi publikasiyalarından geniş istifadə etmişlər.

***

Kitab i.e.n., dosent Dünyamalı Vəliyevin rəhbərliyi ilə Azərbaycan Universitetinin müəllimlərindən ibarət müəlliflər heyəti tərəfindən yerinə yetirilmişdir:

1. İ.e.n., dosent Dünyamalı Vəliyev: Ön söz, Fəsil 1, 2, 3, 6, 7.1.1, 9.1., 13, 14, 18.
2. H.e.n., dosent Yeganə Balakişiyeva: Fəsil 5.
3. İslam Rəfibəyli: Fəsil 4, 9.2-9.4, 16, 17.
4. Elnur İmanov: Fəsil 7, 8, 10, 11, 12.
5. Elçin Qarabalov: Fəsil 14.4-14.5, 15.

FƏSİL 1
VERGİ HÜQUQU ANLAYIŞI VƏ TARİXİ İNKİŞAF TƏMAYÜLÜ

1.1. Vergi hüququnun tarixi inkişafı

Vergilər istehsal edilən məhsulun bir hissəsinin, əvvəllər natura, sonralar isə pulla məcburi ödəmə forması olmaqla, dövlət büdcəsinin gəlir mənbəyi kimi bəşəriyyət tarixinin qədim dövrlərindən məlumdur. Qədim dövrlərdə dövlət gəlirləri dövlət (və ya qəbilə) başçılarına verilən hədiyyələrdən ibarət idi. Hədiyyənin növü və miqdarı onu verənin iradəsindən asılı idi və burada bir qayda olaraq məcburilik yox dərəcəsində idi. Qəbilə və ya dövlətlər kiçik olduqları üçün xərclər də az idi və bu hədiyyə və yardımlardan ibarət olan gəlirlər kifayət edirdi. Tarixi gediş prosesində dövlətlərin sərhədlərinin genişlənməsi, xırda dərəbəyliklərin aradan qaldırılaraq mərkəzi dövlətlərin yaradılması dövlət xidmətləri və dövlət məsrəflərinin də durmadan artmasına yol açmışdır. Sözü qanun gücündə olan hökmdarlara istər saray, istərsə də dövlət gəlirlərini ödəmək məqsədilə verilən hədiyyə və yardımlar yavaş-yavaş özünün «könüllülük» mahiyyətini itirmiş, zorla alınmağa başlanmışdır. Bəzi mülahizələrə görə vergilər puldan ən azı iki-üç min il əvvəl mövcud olmuşdur. Qədim Misirdə torpaq vergisi b.e. əvvəl IV-III minilliyə qədər natura ilə alınmışdır. Vergi qoyulması hələ qədim dövrlərdən vergitutmanın əsas prinsip və normalarını müəyyən edən dövlət qayda və özünəməxsus «qanunlarının» hazırlanması və tətbiqi ilə müşayiət edilirdi. Məsələn, qədim Misirdə II Ptolomeyin çarlığı dövründə hətta «vergi nizamnaməsi» adlanan bir sənəd də qəbul edilmişdir. Çox qədimlərdən Misir dövləti fiskal məqsədlə torpaqları qeydiyyatdan keçirirdi və ***kadastr*** tərtib edirdi[1].

Bunlara baxmayaraq antik (xüsusən polis) dövlətlər tarixçilərin (məsələn, Rodbertusun) göstərdiyi kimi hüquqi cəhətdən nə istəsə, harada istəsə və nə qədər istəsə vergi ala bilərdi. Bu «özbaşınalıq» zəbt

---

[1] В.Н.Сутормина. Финансы капиталистических государств. Киев, 1976, с. 21.

olunmuş ərazilərdə özünü xüsusi qəddarlıqla göstərdi. Bizim eradan əvvəl II-I əsrlərdə Roma İmperiyasının sərhədləri işğal olunmuş ərazilər, sonsuz sərvəti isə bu ərazilərdə yerli əhalinin soyulması yolu ilə toplanan vergilər hesabına artırdı. «Daha çox pul» və «maliyyə işlərində qayda-qanun» Roma İmperatorlarının əsas tələbi idi. Bəzi məlumatlara görə Roma İmperiyasının Vespasian dövründə əhalisi 80 mln. nəfər, «can vergisi» ödəyicilərinin sayı isə 45-50 mln. nəfər idi.

Qədim dövrdə vergilərin toplanması üçün xüsusi dövlət aparatı yox idi. Onlar qəddar iltizam üsulu ilə (dövlətə müəyyən miqdarda pul vermək müqabilində xüsusi şəxslərə verilən vergi toplama hüququ) toplanırdı. Bu sistem hələ qədim Yunanıstanda (təxminən b.e. əvvəl V əsrdə) meydana gəlmişdi. Vergilərin toplanmasında iltizam sistemi xalqlar üçün əsil faciə mənbəyi idi. Dövlətin hərbi gücünə arxalanan iltizamçılar çox vaxt əyalətləri talan edirdilər. Onlar bəzən, vergilərin ödənilməsi üçün yüksək faizlə borc verərək ikiqat varlanırdılar. Vergi ödəyicisi borcu vaxtında qaytara bilməsə iltizamçı onu qul kimi satmaq hüququna malik idi.

Roma hüququna görə feodal dövlətlərdə vergi ödənilməsi ilə şəxsi asılılıq arasında əlaqə var idi. Tədricən, zadəgan və ruhanilər üçün onları vergidən azad edən vergi immuniteti anlayışı yarandı. Orta əsr hökmdarı vergi qoyulması və tutulması işində mütləq hakimiyyətə malik idi.

Lakin verginin dövlət büdcəsinin əsas gəlir mənbəyi olmasının tarixi iki yüz ildən artıq deyildir. Qədim dövrlərdə mövcud olsalar da, onlar azad olmayan insanların əlaməti idi. Vergilərə belə münasibət Avropanın bəzi yerlərində XX əsrin əvvəllərinə qədər saxlanılmışdır. Belə bir ideya hakim idi ki, insanlar ictimai birliklər ətrafında əmlaklarını vermək üçün deyil, qoruyub saxlamaq üçün toplanırlar.

Avropa ölkələrində vergilər hökmdarlara verilən müxtəlif hədiyyələr, dövlət təşkilatlarının xidmətlərindən istifadə üçün rüsumlar şəklində inkişaf etmişdir. Müxtəlif vergilər, daha doğrusu bir çox dillərdə «yaradıcı» mənasını daşıyan hədiyyələr bir qayda olaraq adət və ənənəyə uyğun olaraq alınırdı.

Qərbi Avropada mütləqiyyət dövründə kralın vergiqoyma özbaşnalığına qarşı ilk müqavimat 1215-ci ildə özünü göstərmişdir. «Böyük Azadlıqlar Fərmanı» (Maqna Carta libertatum) ilə kralın vergitutma səlahiyyəti bəyzadələr (feodal bəylər) və din adamlarının xeyrinə məhdudlaşdırılmışdır. Bu fərman hər hansı bir xalq hərəkatının nəticəsi olmaqla yanaşı təmsilçilərdən «icazəsiz vergi olmaz» prinsipi yolunda dolayı da olsa atılan ilk addım idi: din adamları və bəyzadələrdən ibarət təmsilçilər təsdiq etmədən kral heç bir vergi qoya bilməzdi. Lakin, bu

fərman yerinə yetirilmədi. İngiltərədə Kralın vergiqoyma səlahiyyətini məhdudlaşdıran konstitusiya sənədləri (baş vermiş xalq hərəkatı nəticəsində) 1648 və 1689-cu ildə (Perition of Rights və Bill of Rights) qəbul edilmişdir. İkinci sənəd krala (1689-cu il) parlament təsdiq etmədən vergiqoymanı qəti qadağan etmişdir. Müasir dövrdə qərb ölkələri konstitusiyalarında «qanunsuz vergi olmaz» prinsipinin kökündə XVII və XVIII əsrlərdə təmsilçilərdən «icazəsiz vergi olmaz» şüarı dayanmışdır. Bu şüarın mənası o idi ki, təmsilçilərdən yaradılmış parlament təsdiq etmədən vergi tutulmasına icazə verilmirdi. Təmsilçilər orqanları hökmdarların vergi (hədiyyə, yardım) sahəsində özbaşınalıqlarından müdafiə olunmaq məqsədini daşıyan ittifaqlardan yaranırdılar və müəyyən məqsədlə müvəqqəti vergilərin qoyulması məsələlərini həll etmək üçün toplanırdılar. Sonralar bu proses parlametarizmin qələbəsi ilə nəticələndi.

ABŞ-da milli müstəqilliyyin əldə edilməsində və demokratik recimin qurulmasında hərəkət nöqtəsi müstəmləkəçi İngiltərənin tətbiq etdiyi vergilərə qarşı göstərilən müqavimət olmuşdur. 1776-cı ildə elan edilən «Müstəqillik Bəyannaməsində» təmsilçilər təsdiq etmədən vergi olmaz prinsipi öz əksini tapmışdır. 1789-cu ildə Fransa İnqilabının mühüm səbəblərindən biri də kralın vergi sahəsində göstərdiyi özbaşınalıqlar idi. İnqilabdan sonra elan edilən İnsan və Vətəndaş Hüquqları Bəyannaməsində vergitutmada ümumilik və bərabərlik prinsipi vergilərin qanunilik prinsipinə əlavə edilmişdir.

Beləliklə, tarixdə demokratiya uğrunda ilk mübarizə despotizmin vergi sahəsindəki özbaşınalığına qarşı yönəlmişdir. Yeni vergi qoymaq hüququ uğrunda mübarizə tədricən insan hüquqlarının formalaşmasında, parlamentarizmin inkişafında aparıcı mərkəzə çevrildi.

Mütləqiyyət reciminin vergiqoymada məhdudlaşdırılaraq tədricən hüquqi çərçivəyə salınması konstitusiyalı demokratik sistemin yaradılması yolunda atılmış ilk addım hesab edilir.

Qərb demokratiyasında parlamentlərin də əldə etdikləri ilk səlahiyyətlər vergi sahəsində olmuşdur. Başqa sözlə, vergi hüququ ümumi hüququn meydana çıxan ilk qoludur. Avropada olan burcua inqilabları bütün feodal imtiyaz və güzəştlərini ləğv etdi, bütün vətəndaşların hamısının ölkənin maliyyə qanunları qarşısında eyni hüquqa malik odduğu prinsipi qəbul edildi.

Dövlətin vergiqoyma fəaliyyətinin inkişafı prosesində «qanunsuz vergi olmaz» (vergilərin qanuniliyi) prinsipi istər konstitusiya hüququnun, istərsə də vergi hüququnun təməl şərtinə çevrildi, müasir demokratiyanın, hüquqi dövlət mexanizminin formalaşması və inkişafı prosesinin ayrılmaz tərkib hissəsi oldu.

Vergi hüququ yarandıqdan sonra demokratiyanın inkişaf təmayülünə paralel olaraq davamlı təkamül göstərmişdir. 10 dekabr 1984-cü ildə BTM Baş Assambleyasının qəbul etdiyi İnsan Hüquqları Ümumi Bəyannaməsinin 17-ci maddəsində göstərilmişdir ki, heç kəs öz mülkiyyətindən özbaşnalıq yolu ilə məhrum edilə bilməz. 20 mart 1952-ci il tarixli İnsan Hüquqları və Əsas Azadlıqları qorumaq Haqqında sazişə edilən əlavədə dövlətlərin vergiqoyma səlahiyyətlərinə hörmət edilməklə yanaşı, tövsiyyə edilir ki, bu səlahiyyətlər insan hüquqlarına zidd olmasın.

1.2. Vergi hüququ anlayışı, predmeti və metodu

Vergilərin qoyulması və tutulması dövlət və bələdiyyələrin pul (maliyyə) fondlarının formalaşması, bölgüsü və istifadəsindən ibarət olan maliyyə fəaliyyətinin mühüm tərkib hissəsidir. Ölkənin sosial-iqtisadi inkişafının, təhlükəsizliyi və müdafiə qabiliyyətinin təmin olunması üçün tələb olunan maliyyə ehtiyatlarının vəziyyəti birbaşa vergitutmadan asılıdır.

Dövlətin və bələdiyyələrin maliyyə fəaliyyəti prosesində meydana gələn münasibətlər maliyyə hüququ vasitəsi ilə tənzimlənir. Dövlət gəlirlərini tənzimləyən hüquq normalarının mühüm sahəsi vergi hüququdur. Bu və ya digər subyektlər arasında vergilərin qoyulması və tutulması zamanı meydana gələn münasibətlər və sosial əlaqələr vergi normaları ilə geniş miqyasda tənzimlənir. Müxtəlif səviyyələrdə qəbul edilmiş normativ aktlarda hüquqi status alan, bir-biri ilə qarşılıqlı əlaqədə olan və daim inkişaf edən həmin normaların məcmusu vergi hüququnu təşkil edir.

Vergi hüququnun müstəqil hüquq sahəsi kimi formalaşması cəmiyyətin inkişafında dövlət və fərd (şəxsiyyət) arasında özünü göstərən vergi münasibətlərinin müstəsna rolu ilə əlaqədardır. Məlum olduğu kimi dövlət konstitusiya ilə ona verilən ümumi milli funksiyaları yerinə yetirmək, o cümlədən sosial-iqtisadi inkişafı tənzimləmək, özəl mülkiyyəti qorumaq məqsədilə müvafiq maliyyə mənbələri təmin etməlidir. Dövlətçilik anlayışına və konstitusiyasının tələblərinə görə hər bir fərd dövlətin saxlanılmasında, ictimai xidmətlərin maliyyələşdirilməsində öz gəlirlərinə uyğun olaraq vergi ödəmək vasitəsilə iştirak etməyə borcludur. Dövlət vergi sahəsində hər hansı bir əməliyyat apardıqda bu və ya digər şəkildə fərdlərin mülkiyyətinə müdaxilə edir, onun gəlirinin bir hissəsini alıb, ümummilli məqsədlərə yönəldilir. Başqa sözlə, bu əməliyyat nəticəsində dövlətlə fərd arasında vergi münasibətləri yaranır.

Vergi münasibətlərinin hər iki iştirakçısı baxımından bu münasibətlərin tənzimlənməsi bir hüquqi zərurət kimi özünü göstərir. Həmin tənzimləmələr bir tərəfdən, vergi qoyanın (dövlətin) konstitusiya ilə ona həvalə edilmiş ümummilli funksiyalarının yerinə yetirilməsi üçün zəruri olan vəsaitin toplanmasına, digər tərəfdən də vergi ödəyicisinin hüquqi normalarla qorunmasına təminat verməlidir. Başqa sözlə, vergi münasibətlərinin tam şəkildə hüquqi çərçivəyə salınması obyektiv zərurətdir.

Vergi hüququ postsovet məkanı, o cümlədən Azərbaycan Respublikası üçün nisbətən yeni bir sahədir, formalaşmaqda olan müasir maliyyə-hüquq elminin az öyrənilmiş qoludur. Ona görə də onun hüquqi təbiətinin, predmeti və tənzimləmə metodunun, hüquq sistemində tutduğu yerin müəyyən edilməsi mürəkkəbliyi və vacibliyi ilə diqqəti cəlb edir.

Hər şeydən əvvəl göstərmək lazımdır ki, hüquq nəzəriyyəsi hüquq sahələrinin təsnifatında hüququn tənzimlənmə predmetini, yəni bu və ya digər hüquq sahəsinin normaları ilə tənzimlənən ictimai münasibətlərin məcmusunu əsas götürür.

Vergi hüququnun predmetini düzgün başa düşmək üçün adı çəkilən hüquq sahəsinin hüquq sistemində yerini müəyyən edən bir sıra mühüm amilləri nəzərə almaq lazımdır. Məlum olduğu kimi, vergi hüququ ictimai münasibətləri dövlət və cəmiyyətin ümumi maraqlarına uyğun nizamlayır və tənzimləyici mahiyyətə malikdir. Vergi hüququnun diqqət mərkəzində vergitutmanın bilavasitə icrası zamanı meydana gələn ictimai münasibətlər durur. Bu münasibətlər icra hakimiyyəti subyektlərinin onlara verilmiş vergi funksiyalarını, başqa sözlə amiranə-huquqi vergi səlahiyyətlərini həyata keçirərkən yaranır. Bu səlahiyyətlər olmadan vergi orqanı icra hakimiyyətinin subyekti rolunu icra edə bilməz və təbii olaraq özünün idarəçilik funksiyasını yerinə yetirə bilməz. ***Beləliklə, vergi hüququnun predmeti hüquqi və fiziki şəxslərə qanunların tələblərinə uyğun olaraq vergilərin qoyulması, dəyişdirilməsi, onlardan tutulması və büdcə sisteminə, habelə zəruri hallarda büdcədənkənar fondlara yönəldilməsi prosesində dövlət (bələdiyyə) orqanları, vergi ödəyiciləri və vergi agentləri arasında yaranan ictimai münasibətlərdir.***

Vergi hüququnun predmetini təşkil edən ictimai münasibətləri aşağıdakı qruplarda birləşdirmək mümkündür:

1. Dövlət və yerli büdcələrə daxil olan vergi və vergi xarakterli digər ödəmələrin müəyyən edilməsi prosesində yaranan münasibətlər;

2. Vergi və vergi xarakterli digər ödəmələrin tətbiqi ilə əlaqədar olan münasibətlər;

3. Vergilərin hesablanması və tutulması prosesində yaranan münasibətlər; müvafiq dövlət orqanları tərəfindən vergi nəzarətinin həyata keçirilməsi prosesində, habelə vergi sahəsində qanun pozuntuları və cinayətləri özünü göstərdikdə yaranan münasibətlər də bu qrupa daxildir.

Bütün digər münasibətlər, o cümlədən dövlətin vergi siyasəti, milli vergi sisteminin formalaşması və inkişafı ilə əlaqədar olan münasibətlər, habelə beynəlxalq vergitutma prosesində yaranan bütün digər münasibətlər bu və ya digər şəkildə yuxarıdakı qrupların birində öz əksini tapır.

Hüquq sistemində vergi hüququnun təbiəti müəyyən edilərkən əsas götürülən digər mühüm meyar vergi hüququnun tənzimləmədə istifadə etdiyi metoddur (üsuldur). ***Vergi hüququnun hüquqi tənzimləmə metodu dedikdə, büdcə gəlirlərinin vergi ödəyiciləri hesabına formalaşdırılması zamanı meydana gələn icitimai münasibətlərə hüquqi təsiretmə üsullarının məcmusu nəzərdə tutulur.***

Maliyyə hüququnun mühüm tərkib hissəsi olan vergi hüququ xüsusi növ maliyyə münasibətlərini tənzimləyir və bu zaman, istər maliyyə hüququnun ümumi üsullarından, istərsə də özünün spesifik üsullarından istifadə edir.

Vergi tədbirlərinin məzmunu, funksiya və formaları hüquqi tənzimləmə üsulunun xüsusiyyətini müəyyən edir. Vergi tənzimləməsinin əsas hüquqi üsulu vergi sahəsində amiranə-sərəncam vermə üsuludur. Bu üsul dövlət gəlirlərinin vergi ödəyiciləri hesabına formalaşdırılması məqsədilə seçim hüququ verməyən vergi hüququ normalarının tətbiqi zəruriliyi ilə əlaqədardır; əmlak üzərində vergilər vasitəsi ilə hökm vermək kimi səciyyələnir. Yəni vergi hüququ normaları ödəyiciləri vergi qanunvericiliyinin tələblərini qəti şəkildə icra etməyə məcbur edir. Vergi orqanları müəssisə rəhbərlərinə, digər vəzifəli şəxslərə və fərdlərə yoxlamalar nəticəsində vergi sahəsində aşkar edilmiş qanun pozuntuları hallarının aradan qaldırılması haqqında göstəriş vermək, bu göstərişlərin yerinə yetirilməsinə nəzarət etmək, bununla əlaqədar maliyyə sanksiyaları tətbiq etmək hüququna malikdir. Beləliklə, bütün bu hallarda hökm vermək və tabeçilik münasibətləri özünü göstərir.

Bir tərəfin digərinin amiranə göstərişlərinə tabe olması üsulu başqa hüquq sahələrinə, məsələn, inzibati hüquqa da xasdır. Lakin, vergi münasibətləri tənzimlənərkən bu üsul spesifik xüsusiyyətə malik olur. Bu xüsusiyyət onun konkret məzmununda habelə dövlət tərəfindən amiranə hərəkət etməyə səlahiyyət verilmiş orqanlar dairəsində özünü göstərir. Belə ki, vergi hüququ metodunun fərqləndirici cəhəti ondan ibarətdir ki, göstərilən amiranə sərəncamlar vergi ödəyicilərinə, dövlət

büdcəsi sisteminə və yaxud büdcədənkənar fondlara ödəmələrin məbləğinə və şərtlərinə, qaydalarına, pul vəsaitinin istifadə olunması məqsədlərinə və s.-ə aiddir. Vergi münasibətləri iştirakçılarına sərəncam vermək səlahiyyətinə malik olan dövlət orqanları dövlətin maliyyə-kredit strukturuna daxil olan vergi orqanlarıdır. Bununla yanaşı bütün mülkiyyət formalarının bərabərhüquqlu olduğu və onların hər birinin eyni dərəcədə qorunması zəruriliyi ilə əlaqədar olaraq hüquqi və fiziki şəxslərin, dövlət orqanları və yerli özünüidarəetmə orqanlarının mülkiyyəti barədə vergi münasibətləri obyektlərinə mülki-hüquqi üsulların tətbiqi də mümkündür. Ona görə də müəyyən mənada vergi hüququ metodunun kompleks xarakterli olduğunu qeyd etmək olar. Lakin, inzibati-hüquqi metod əsas, mülki-hüquqi üsul isə tabeli xarakterə malikdir. Birinci (əsas) üsulun xüsusiyyəti vergi münasibətlərinin iştirakçılarına amiranə göstəriş və tapşırıqlar verməyə borclu olan dövlət vergi orqanlarının funksiya və səlahiyyətlərində özünü açıq-aşkar göstərir.

İkinci (mülki-hüquqi) üsulun xüsusiyyəti sahibkarlıq, ticarət, vasitəçilik investisiya və digər iqtisadi fəaliyyət növləri həyata keçirilərkən əmlak və gəlirlərin vergiyə cəlb olunmasının hüquqi recimi haqqında vergi qanunları normalarında özünü göstərir.

Müasir qloballaşma şəraitində və milli bazar münasibətlərinin fomalaşdığı dövrdə istər maliyyə hüququ bütövlükdə, istərsə də onun tərkib hissəsi olan vergi hüququ yalnız, amiranə üsullarla kifayətlənə bilməz və mülki dövriyyə iştirakçılarının mülki hüquqları, özəl mülkiyyətin toxunulmazlığı prinsipi, insan hüquq və azadlıqlarının qorunması zəruriliyi ilə hesablaşmalıdır.

Beləliklə, vergi hüququ – müvafiq subyektlərə imperativ üsullarla təsir etməklə (dispozitivlik elementləri də daxil) vergilərin müəyyən edilməsi, tətbiqi, alınması, dəyişdirilməsi və ləğv edilməsi üzrə yaranan ictimai münasibətləri tənzimləyən maliyyə-hüquqi normalar sistemidir.

Göstərilənlər vergi hüququnun aşağıdakı fərqləndirici cəhətlərini qeyd etməyə imkan verir:

1. Vergi hüququ mükəlləfiyyətli subyektlərin ümumi icbari davranış qaydalarını, habelə dövlət orqanları və vəzifəli şəxslər üçün səlahiyyətverici müddəaları birləşdirən hüquq normalarının məcmusundan ibarətdir;

2. Vergi hüququ predmetli institutdur, yəni o qəti şəkildə məlum predmetə – vergilərin müəyyən edilməsi və alınması üzrə yaranan çoxşaxəli münasibətlərə həsr olunur;

3. Vergi hüququ vergi ödəmələrinin müəyyən edilməsi və alınması üzrə ictimai münasibətləri tənzimləyir; büdcə vəsaitinin bölgüsü və istifadəsi, habelə vergi olmayan ödəmələr və digər dövlət gəlirləri vergi

münasibətlərindən kənarda qalır.

4. Vergi hüququ fiziki və hüquqi şəxslərin öhdəliklərini, habelə vergilərin hesablanması və ödənilməsi (vergi istehsalı) prosedurunu, vergi nəzarətinin həyata keçirilməsi və vergi qanunvericiliyinin pozulması üzrə məsuliyyət tədbirlərinin tətbiqi qaydalarını müəyyən edir.

Vergi hüququ normaları öz istiqamətləri və müvafiq olaraq, hüquqi mahiyyətinə görə fərqlənir. Həmin normaların təsnifatı müxtəlif meyarlara görə aparılır. Vergi hüquqi normaları ən ümumi şəkildə maddi və prosessual normalara bölünür.

Vergi hüququnun maddi normaları onunla xarakterizə edilir ki, onlar vergi hüququ ilə tənzimlənən maliyyə münasibətləri iştirakçılarının öhdəlik və hüquqlarını, habelə məsuliyyətləri kompleksini hüquqi cəhətdən möhkəmləndirir. Vergi sistemi maddi normaların əks olunduğu hüquqi recim çərçivəsində fəaliyyət göstərir. Vergi hüququnun maddi normaları vergi ödəyiciləri və vergi sahəsində fəaliyyət göstərən idarəetmə orqanlarının qarşılıqlı əlaqəsinin əsaslarını müəyyən edir.

Vergi hüququnun prosessual normaları dövlət idarəçiliyini və onunla əlaqədar olan idarəetmə münasibətlərini reqlamentləşdirir. Bu normalar, vergi ödəyicilərinin ərizə və şikayətlərinin qəbulu, baxılması, həlli qaydalarını, vergi sahəsində hüquq pozuntuları haqqında işlər üzrə icraat qaydalarını və s. məsələləri müəyyən edir. Onların təyinatı tənzimlənən vergi münasibətləri çərçivəsində maddi vergi hüququ normaları ilə müəyyən edilmiş hüquq və vəzifələrini həyata keçirilməsi prosedurasını tənzimləməkdən ibarətdir.

Prosessual vergi hüququ normalarının məzmunu vergilərin iqtisadi mahiyyətinin və onların fiskal-tənzimləyici funksiyasının hüquqi formasıdır. Prosessual normalar – vergi sahəsində istər normativ, istərsə də fərdi hüquqi aktların hazırlanmasının ümumi qaydaları; icra hakimiyyəti subyektlərinin qadağa, icazə, nəzarət-yoxlama, qeydiyyat, əlaqələndirmə və s. səlahiyyətləri sahəsindəki sərəncamverci **hərəkətlərinin vahid normalarıdır**. Belə qaydalar vergi orqanlarının (vəzifəli şəxslərin) konkret idarəçilik hərəkətlərinə nəzərən ifadə olunur, lakin bu heç də bütün hallarda özünü göstərmir. Çünki, vergi prosessual qanunvericiliyi hələlik yalnız formalaşma mərhələsindədir.

Vergi (inzibati) prosesi vergi orqanlarının və onların vəzifəli şəxsləri onlara həvalə edilmiş vəzifə və funksiyaları həyata keçirmək üçün yerinə yetirdikləri hərəkətlərin məcmuu hesab edilir. Beləliklə, vergi prosesi özünün bütün təzahür müxtəlifliyi ilə dövlətin idarəetmə fəaliyyəti kimi başa düşülür.

Azərbaycanda qüvvədə olan qanunvericilik və onun tərkib hissələri olan inzibati-hüquqi və maliyyə-hüquqi normalar hələlik formalaş-

ma mərhələsində olduğu üçün vergi prosesinin belə geniş mənada və tam şəkildə özünü göstərdiyini söyləmək mümkün deyildir.

1.3. Vergi hüququnun hüquq sistemində yeri və digər hüquq sahələri ilə əlaqəsi

Dünyanın əksər ölkələrində, o cümlədən Azərbaycanda hüququn iki ən böyük sahəsi mövcuddur: ümumi və xüsusi hüquq. Xüsusi hüquq ayrı-ayrı şəxslərin (vətəndaşların, hüquqi şəxslərin) maraqları ilə əlaqədardır və onların arasındakı münasibətləri tənzimləyir. Bu hüquq sahəsinə mülki, əmək və ailə hüququ aiddir. Həmin sahə şəxslərin muxtariyyətinə (təşəbbüsünə) geniş meydan verir.

Ümumi hüquq sahəsinə konstitusiya, inzibati, cinayət, maliyyə, o cümlədən vergi hüququ daxildir. Məlum olduğu kimi ümumi hüquq cəmiyyət və dövlətin ümumi maraqlarının təmin olunmasına yönəldilmişdir. Ümumi hüquq elə bir hüquq sahəsidir ki, burada dövlət mənafeyi, «dövlət işləri» ön plana çəkilir. Burada icbari hakimiyyət kimi dövlət quruluşu və fəaliyyəti, vəzifəli şəxslərin funksiyaları və cinayət axtarışlarının reqlamentləşdirilməsi və s. şaquli müstəvidə hakimiyyət və tabeçilik, subardinasiya prinsipləri əsasında təşkil edilmişdir. Ümumi hüquqda vahid hüquqi mərkəz mövcuddur. Tabe olanlara yönəldilmiş imperativ sərəncam və qadağalar bu hüquq sahəsinin səciyyəvi cəhətini təşkil edir.

Vergi hüququ normaları da ölkə və dövlət üçün ümumi əhəmiyyət daşıyan fəaliyyətlə əlaqədardır. Daha dəqiq desək, bu hüquq sahəsi ümumdövlət ehtiyaclarına, dövlət orqanlarının saxlanılmasına və bu orqanların maddi-maliyyə təminatına yönəldilmişdir. Vergi hüququnun imperativ xarakteri özünü onda göstərir ki, vergi münasibətlərində tərəflər bərabər (eyni) vəziyyətdə deyillər; xüsusi huquqda olduğu kimi üfiqi hüquqi münasibətlər deyil, şaquli hüquqi münasibətlər yaranır. Dövlət vergitutma əməliyyatı apararkən özünün iqtidarından, siyasi gücündən, məcburetmə üsullarından istifadə edir. İnsan və vətəndaş hüquqlarının və azadlıqlarının təmin edilməsini özünün ali məqsədi (Azərbaycan Respublikasının Konstitusiyası. Maddə 12. I hissə) hesab edən Azərbaycan dövlətində də vergi qanunvericiliyi sistemi müstəqil inkişaf edə bilməz; hüquq və qanunvericiliyin digər sahələri – konstitusiya, mülki, maliyyə, inzibati cinayət və s. hüquq sahələri ilə qarşılıqlı əlaqədə formalaşır və inkişaf edir.

Bütün digər hüquq sahələri və institutları üçün əsas təşkil edən konstitusiya hüququ vergi hüququ sahəsində də eyni rolu oynayır. Azərbaycan Respublikası Konltitusiyasında birmənalı şəkildə göstəril-

mişdir ki, (maddə 147) konstitusiya ən yüksək hüquqi qüvvəyə malikdir və qanunvericilik sisteminin əsasıdır. Vergi qanunvericiliyinin formalaşması fəaliyyətində Azərbaycan Respublikası Konstitusiyasının 149-cu maddəsinin III hissəsi prinsipial əhəmiyyət daşıyır. Həmin hissədə birmənalı şəkildə göstərilir ki, respublikamızda qəbul edilən qanunlar (o cümlədən vergi qanunları) konstitusiyaya zidd olmamalıdır. Konstitusiyamızın 151-ci maddəsində göstərilmişdir ki, milli normativ hüquqi aktlar ilə Azərbaycan respublikasının tərəfdar çıxdığı dövlətlərarası müqavilələr arasında ziddiyyət yaranarsa həmin beynəlxalq müqavilələr tətbiq edilir. Təbiidir ki, beynəlxalq müqavilələrin prioritet xarakteri milli vergi qanunvericiliyinə də aiddir.

Vergilərin icbari xarakteri və qanunçuluq prinsipi Azərbaycan Respublikası Konstitusiyasının 73-cü maddəsi ilə təmin edilir. Həmin maddənin I hissəsi vergilərin icbari xarakterini, II hissəsi isə qanunçuluq prinsipini təsdiq edir və qarant rolunda çıxış edir, bütün vergi ödəyicilərinin mənafeyini müdafiə edir: heç kəs qanunla nəzərdə tutulmuş əsaslar olmadan və qanunda göstərilmiş həcmdən əlavə vergi və başqa dövlət tədiyyələri ödəməyə məcbur edilə bilməz. Bu muddəa vergi məcəlləsində də öz əksini tapmışdır. Vergi Məcəlləsinin tələblərinə görə hər kəsin konstitusiya hüquqlarının və azadlıqlarının həyata keçirilməsinə maneçilik törədən vergilərin müəyyən edilməsinə yol verilmir. Konstitusiyanın 138-ci maddəsi Naxçıvan Muxtar Respublikası Ali Məclisinə Muxtar Respublikada vergilər haqqında ümumi qaydaları, 144-cü maddəsi isə yerli özünüidarəetmə orqanlarına (bələdiyyələrə) yerli vergilərin və ödənişlərin müəyyən edilməsi barədə səlahiyyət vermişdir.

Vergi hüququ mülki hüquqla da sıx surətdə əlaqədardır. Beləki, Azərbaycan Respublikası Mülki Məcəlləsinin 2-ci maddəsinin tələblərinə görə əgər qanunvericilikdə ayrı qayda nəzərdə tutulmayıbsa, mülki qanunvericilik və başqa hüquqi aktlar bir tərəfin digər tərəfə inzibati və ya digər hakimiyyət tabeliyinə əsaslanan əmlak münasibətlərinə, o cumlədən vergi, maliyyə və inzibati münasibətlərə tətbiq edilmir.

Beləliklə ümumi qaydaya görə, mülki hüquq normaları vergi münasibətlərinə tətbiq edilmir. Bu müddəa olduqca vacibdir. Çünki vergi münasibətləri əmlak münasibətləri ilə sıx surətdə bağlıdır.

Vergi hüququ ilə cinayət hüququnun qarşılıqlı əlaqəsi ikili təbiətə malikdir. Bir tərəfdən cinayət hüququnun bir çox normaları o obyektlərin müdafiəsinə yönəldilmişdir ki, onlar vergi hüququnun tənzimlənmə obyektləridir. Digər tərəfdən isə, vergi hüququnun kateqori-

yalarını və vergi qanunvericiliyi normalarını tətbiq etmədən bəzən cinayət məsuliyyətini müəyyən etmək mümkün olmur.

Maliyyə hüququnun iki mühüm tərkib hissəsi olan büdcə və vergi hüququnun qarşılıqlı əlaqəsi araşdırılarkən göstərmək lazımdır ki, büdcə hüququnda büdcənin əsas gəlir mənbəyi üzrə münasibətləri bilavasitə tənzimləyən vergi hüququna üstünlük verilir. Belə ki, Azərbaycan Respublikası Dövlət Büdcəsi haqqında qanunda göstərilmişdir ki, dövlət büdcəsinin gəlirləri Azərbaycan Respublikasının qanunvericiliyi ilə müəyyən olunmuş vergilər, rüsumlar, digər ödənişlər və daxilolmalar hesabına formalaşır. Mühasibat uçotu qanunvericiliyinin normaları da vergilərin hesablanmasına dolayı təsir göstərir. Ona görə ki, mühasibat uçotu vergilərin düzgün ödənilməsi üçün informasiya toplama sistemidir.

Vergi hüququ ilə inzibati hüququn qarşılıqlı əlaqəsi vergi qanunvericiliyinin pozulması üzrə məsuliyyət müəyyən edilərkən özünü göstərir. Belə ki, Azərbaycan Respublikasının Vergi Məcəlləsinin 53.1 maddəsində göstərilmişdir ki, bu Məcəllə ilə müəyyən edilmiş vergi ödəyiciləri, vergi agentləri və onların nümayəndələri, habelə vergi orqanlarının vəzifəli şəxsləri vergi qanunvericiliyinin pozulmasına görə Vergi Məcəlləsi, Azərbaycan Respublikasının İnzibati Xətalar Məcəlləsi və Azərbaycan Respublikasının digər qanunları ilə müəyyən edilmiş qaydada məsuliyyət daşıyırlar.

1.4. Azərbaycanda vergi hüququnun formalaşması və inkişafı xüsusiyyətləri

Vergi hüququ bütün dünya dövlətlərində olduğu kimi Azərbaycanda da vergi fəaliyyəti sahəsində subyektlər arasında yaranan ictimai münasibətləri tənzimləyir. Bu fəaliyyət müstəqil Azərbaycanın inzibati-amirlik sistemindən bazar iqtisadiyyatına keçdiyi bir şəraitdə prinsip etibarilə tamamilə yeni, beynəlxalq hüquq normalarına uyğun vergi qanunvericiliyini zəruri edən obyektiv iqtisadi qanunların tələblərindən irəli gəlir.

Qanunçuluq prinsipinə üstünlük verən və bütün dünyada qəbul edilmiş dəyərlərə əsaslanan yeni demokratik dövlətin formalaşması, xeyli dərəcədə ölkənin vergi strukturu və quruculuğundan asılıdır. Bütün vergi funksiyalarının tətbiq edilməsi, onların iqtisadi inkişafa potensial təsiri və ölkənin sosial-iqtisadi rifahının təmini məsələsi vergi qanunvericiliyinin keyfiyyətindən, vergi hüququnun dünya standart-

larına uyğunluğundan və vergi orqanlarının səmərəli fəaliyyətindən asılıdır.

Məlum olduğu kimi hüquq cəmiyyətin bu və ya digər inkişaf mərhələsi, xüsusən mövcud siyasi recimin xarakteri, mənəviyyat, mədəniyyət, iqtisadiyyat və əmtəə-pul münasibətlərinin inkişaf səviyyəsi və vəziyyəti ilə müəyyən edilir. Bununla yanaşı hər hansı bir dövlətin hüquq sistemi ümumdünya hüquq sistemi ailəsindədir və onunla qarışılıqlı əlaqə şəraitində inkişaf edir. Cəmiyyətin sürətli sosial-iqtisadi inkişafı, dünya birliyi ilə siyasi-iqtisadi inteqrasiya təmayülləri hüquq sisteminin müasir tələblərə uyğunlaşdırılmasını təkidlə tələb edir.

Azərbaycanda Sovet dövründə totalitar siyasi recimin xarakterinə uyğun hüquq sistemi formalaşıb inkişaf etmişdir.

SSRİ Konstitusiyasında (1977-ci il) bütün hakimiyyətin xalqa məxsus olduğu (maddə 2) bəyan edilmiş olsa da həmin Konstitusiyanın 6-cı maddəsində birmənalı şəkildə göstərilirdi ki, sovet cəmiyyətinin rəhbəredici və istiqamətverici qüvvəsi Sovet İttifaqı Kommunist Partiyasıdır. Ona görə bütün siyasi və iqtisadi məsələlər, o cümlədən vergi quruculuğu və siyasəti də partiyanın qərarları əsasında həyata keçirilirdi. SSRİ Konstitusiyasının 72-ci maddəsində göstərilmişdir ki, SSRİ-nin vahid dövlət büdcəsinin hazırlanması və təsdiqi, onun icrası haqqında hesabatın təsdiqi SSRİ ali hakimiyyət və idarəetmə orqanlarının səlahiyyətinə aiddir. Konstitusiyanın 27-ci maddəsi isə qəti şəkildə müəyyən etmişdir ki, müttəfiq respublikalar SSRİ ali hakimiyyət orqanlarının səlahiyyətinə verilmiş məsələlərin həllində yalnız iştirak edir. Beləliklə, Azərbaycan SSR vergi sahəsində başda Sovet İttifaqı Kommunist Partiyası olmaqla mərkəzi hakimiyyətin qərarlarının icraçısı idi.

Yalnız SSRİ-nin dağılması ərəfəsində «yenidənqurma» dövründə bu dağılmanın qarşısını almaq məqsədilə SSRİ tərkibində iqtisadi, o cümlədən büdcə və vergi münasibətlərində bir sıra «kosmetik» xarakterli dəyişikliklər edilməyə başlandı.

Azərbaycan hələ SSRİ-nin tərkibində olduğu zaman «Yenidənqurmanın» verdiyi imkanlardan istifadə edərək ölkəmizin siyasi, iqtisadi, o cümlədən maliyyə-vergi sahələrində müstəqillik əldə edilməsinə cəhdlər etmişdir. Belə ki, 23 sentyabr 1989-cu ildə qəbul edilmiş «Azərbaycan Sovet Sosialist Respublikasının suverenliyi haqqında Azərbaycan SSR-nin Konstitusiya Qanununda» göstərilmişdir ki, (maddə 11) «Azərbaycan SSR respublikasının iqtisadi müstəqilliyini təmin etmək üçün tədbirlər görür». Qanunun 12-ci maddəsinə əsasən respublikanın ali dövlət orqanları vahid sosial-iqtisadi siyasət yeridir, Azərbaycan SSR iqtisadiyyatına rəhbərlik edir, dövlət iqtisadi və sosial

inkişaf planlarını işləyib hazırlayır, təsdiq edir, onların yerinə yetirilməsinə dair hesabatları təsdiq edir, maliyyə-kredit idarələrinin fəaliyyətinə nəzarət edir, Azərbaycan SSR dövlət büdcəsinə və SSRİ dövlət büdcəsinə respublikadan daxil olan gəliri müəyyənləşdirir.

SSRİ tərkibində başlanmış mərkəzdənqaçma prosesinə cavab tədbiri olaraq SSRİ-nin dağılmasından bir il əvvəl – 1990-cı ildə iki qanun qəbul edildi:

1. «Sovet İttifaqı, müttəfiq və muxtar respublikalar arasında iqtisadi münasibətlərin əsasları haqqında» 10 aprel 1990-cı il tarixli;

2. «SSRİ ilə Federasiya subyektləri arasında səlahiyyətlərin bölüşdürülməsi haqqında» 26 aprel 1990-cı il tarixli qanunlar.

Bu qanunlarla Sovet dövləti mərkəzdənqaçma qüvvələrinin təzyiqinə tab gətirməyərək formal da olsa Respublika və yerli büdcələrin müstəqilliyi prinsipini qəbul etdi. SSRİ dövlətinin səlahiyyətinə yalnız bütün İttifaq ərazisində İttifaq büdcəsinə yönəldilən ümumdövlət vergi və rüsumların müəyyən edilməsi hüququnu aid etmişdir. Bütün respublikalar bu prinsipi qəbul etməyə məcbur edilirdi. Müttəfiq və Muxtar respublika büdcəsinə daxil olan vergi, rüsum və icbari ödəmələri müəyyən etmək hüququ həmin respublikalara verilirdi. SSRİ-də vergi sisteminin təşkili SSRİ dövlətinin kompetensiyasına aid edilmişdir. Bu qanunlarla ilk dəfə olaraq iqtisadi və hüquq sisteminə respublika vergiləri anlayışı daxil edildi. Lakin, onun həyata keçirilməsi üçün hüquqi mexanizm yaradılmamışdır və son nəticədə formal olaraq qaldı. SSRİ-nin dağılması prosesi dönməz xarakter almışdır.

25 may 1991-ci ildə qəbul edilmiş «Azərbaycan Respublikasının iqtisadi müstəqilliyinin əsasları haqqında Azərbaycan Respublikasının Konstitusiya Qanununda müstəqil maliyyə, o cümlədən vergi sisteminin yaradılması haqqında tarixi addım atılmışdır. Həmin qanunun 13-cü maddəsində birmənalı şəkildə göstərilirdi ki, «Azərbaycan Respublikası öz ərazisində müstəqil vergi siyasəti yeridir. Vergilərin növləri və dərəcələri, habelə vergiqoyma qaydaları Azərbaycan Respublikasının qanunvericiliyi ilə müəyyən edilir və bütün hüquqi şəxslər və vətəndaşlar barəsində qüvvədə olur. Həmin maddənin aşağıdakı müddəası ölkənin maliyyə müstəqilliyinin təmin edilməsində müstəsna əhəmiyyət daşıyır: «Azərbaycan Respublikasının ərazisində müəssisələrdən, birliklərdən və təşkilatlardan, habelə vətəndaşlardan tutulan vergilərin və tədiyələrin bütün növləri tamamilə respublika büdcəsinə və yerli büdcələrə keçirilir».

18 oktyabr 1991-ci ildə qəbul edilən «Azərbaycan Respublikasının dövlət müstəqilliyi haqqında Konstitusiya Aktı» ölkənin siyasi və iqtisadi müstəqilliyinin əsasını qoymuşdur. Həmin tarixi sənədin 21-ci

maddəsində qeyd edilmişdir: «hansı mənbədən gəlirsə gəlsin, Azərbaycan Respublikasının bütün mədaxili vahid ehtiyatlar əmələ gətirir və bu ehtiyatlar qanundan irəli gələn tələblərə və öhdəliklərə əməl olunmaqla, qanunun müəyyən etdiyi məqsədlər üçün və qanunun müəyyən etdiyi qaydada işlədilir».

Beləliklə Azərbaycanda vergi sisteminin köklü surətdə yenidən qurulması mərhələsi başlandı. Azərbaycan Respublikası qarşısında müstəqil vergi sisteminin yaradılması və inkişaf etdirilməsilə yanaşı, bu sistemin ölkə iqtisadiyyatının əsaslı surətdə yenidən qurulması təmayüllərinə uyğunlaşdırılması vəzifəsi dururdu. Azərbaycanın mənafeyi tələb edirdi ki, yeni vergi sistemi bazar münasibətlərinin inkişafına mane olmasın, əksinə güclü təkan versin.

İqtisadiyyatda inzibati-amirlik üsulları vergilərin tənzimləyici rolunun yüksəldilməsi ilə əvəz edilməli idi. Vergilər iqtisadiyyatın dövlət tənzimlənməsi mexanizmində başlıca alətə çevrilməli, sosial siyasətin həyata keçirilməsində, mədəniyyət, elm, cəmiyyət həyatının müxtəlif sahələrinin inkişaf etdirilməsində intensiv istifadə edilməlidir.

Göstərilən obyektiv zərurət fiziki və hüquqi şəxslərdən vergi tutulmasını tənzimləyən vergi normalarının, daha konkret desək subyektlərin vergi hüquq münasibətləri, vergi ödəyicilərinin statusu, onların vergi sahəsində hüquq pozuntuları üzrə məsuliyyəti məsələlərində edilən ciddi dəyişikliklərlə ifadə olundu. Hər şeydən əvvəl vergi sisteminin özündə islahat aparıldı. Köhnə vergilərdən çoxu saxlansa da, onların alınma mexanizmi dəyişdirildi. Yeni vergilərin tətbiqi dövlətin maliyyə bazasının möhkəmləndirilməsi ilə yanaşı, onların köməyi ilə sosial-iqtisadi proseslərə təsir mexanizminin qüvvətləndirilməsi istəyi ilə əlaqədardır.

Onu da göstərmək lazımdır ki, vergi münasibətlərinin hüquqi tənzimlənməsi təcrübəsinin olmaması, qanunvericiliyin qısa müddət ərzində hazırlanması zəruriliyi, məlum obyektiv və subyektiv səbəblərə görə ölkədə dərin siyasi və iqtisadi böhranın mövcudluğu vergi hüququnun təşəkkül tapmasına öz təsirini bilavasitə göstərmişdir. 1991-ci ilin sonuna kimi əsas vergi qanunları – mənfəət vergisi, əlavə dəyər vergisi və s. aksizlər haqqında qanunlar qəbul edildi.

1992-ci iyulun 21-də qəbul edilmiş «Dövlət vergi xidməti haqqında» Azərbaycan Respublikasının Qanunu dövlət vergi xidməti orqanlarının strukturunu, onların hüquq və vəzifələrini müəyyən etmişdir.

Qanuna əsasən dövlət vergi xidməti orqanları yalnız yuxarı dövlət vergi müfəttişliklərinə tabe olmaqla, vergi qanunvericiliyinə riayət edilməsinə, qanunvericiliklə müəyyənləşdirilmiş vergilərin və digər

icbari ödənişlərin düzgün hesablanmasına, büdcəyə vaxtında və tam köçürülməsinə, habelə dövlət qiymət intizamının gözlənilməsinə nəzarət edən vahid, mərkəzləşdirilmiş, müstəqil sistemdir.

Azərbaycanın vergi sistemi formalaşdırılarkən inkişaf etmiş sənaye ölkələrinin bu sahədəki uzunmüddətli və zəngin təcrübəsindən geniş istifadə edilmişdir. Bazar iqtisadiyyatının prinsipləri ardıcıl şəkildə tətbiq edilən ölkəmizdə bu təcrübə dolayı vergilərin tətbiqi, hüquqi və fiziki şəxslərdən əmlak vergisinin alınması zamanı və digər hallarda daha əhəmiyyətli olmuşdur. Qətiyyətlə demək mümkündür ki, Azərbaycanın vergi sistemi inkişaf edərək tədricən bazar iqtisadiyyatı ölkələrinin vergi sisteminə yaxınlaşması prosesi başlamışdır. Bununla yanaşı Azərbaycanın vergi sistemi və normalarının öz səciyyəvi cəhətləri, öz problemləri vardır. Vergilərin sayı çox, vergi yükü yüksəkdir. Yeni yaradılan vergi normalarının təkmilləşdirilməyə böyük ehtiyacı olduğu ictimai fikrin diqqət mərkəzindədir. Bir çox hallarda, xarici və milli sahibkarların fəaliyyətində vergi amilinin ciddi neqativ rolu mətbuatda geniş qeyd edilir. «Sahibkarlığın inkişafına mane olan müdaxilələrin qarşısının alınması haqqında» 28 sentyabr 2002-ci il tarixli Prezident Fərmanında qeyd edildiyi kimi «sahibkarlığın inkişafı ilə bağlı görülən işlərə baxmayaraq, bu sahədə bir sıra problemlər hələ də tam aradan qaldırılmamışdır. Bu gün sahibkarlığın dövlət tənzimlənməsini həyata keçirən bir sıra mərkəzi, şəhər və rayon icra hakimiyyəti orqanlarının işi qənaətbəxş sayıla bilməz. Belə ki, ayrı-ayrı mərkəzi və yerli icra hakimiyyəti orqanları, o cümlədən vergi, gömrük hüquqmühafizə və sanitar epidemioloci xidmət orqanları tərəfindən sahibkarlığın fəaliyyətinə yerli-yersiz müdaxilələr edilir, müxtəlif yoxlamalar aparmaqla onların işinə maneçilik törədir».

Ölkəmizin vergi sistemində hal-hazırda onun **fiskal istiqamətinin aparıcı olduğu göz qabağındadır.** Lakin bu heç də dövlət xəzinəsinə kifayət qədər vəsait toplanmasını təmin etməmişdir, büdcə kəsirinin ödənilməsi məsələsi bir problem kimi hələ qalmaqdadır[1], vergilərin tənzimləyici və təşviqedici funksiyası isə kifayət qədər inkişaf etməmişdir.

Yeni yaradılan vergi sisteminin əsas elementi Azərbaycan üçün yeni olan əlavə dəyər vergisidir. Bu vergi aksiz vergisi ilə birlikdə dövriyyə vergisini əvəz etdi. Bunun nəticəsində dolayı vergilər birbaşa vergilərə nisbətən böyük üstünlük əldə etdi.

1 yanvar 2001-ci ildən etibarən ölkəmizdə vergi fəaliyyəti Azərbaycan Respublikasının Vergi Məcəlləsi ilə tənzimlənir. Respubli-

---

[1] Büdcə kəsirinin məbləği 2002-ci ildə (layihə) 350 mlrd. manata, 2003-cü il layihəsində isə 331,0 mlrd. manata çatmışdır.

kamızda vergi sistemi, vergitutmanın ümumi əsasları, vergilərin müəyyən edilməsi, ödənilməsi və yığılması qaydaları, vergi ödəyicilərinin və dövlət vergi orqanlarının, habelə vergi münasibətlərinin digər iştirakçılarının vergitutma məsələləri ilə bağlı hüquq və vəzifələri, vergi nəzarətinin forma və metodları, vergi qanunvericiliyinin pozulmasına görə məsuliyyət, dövlət vergi orqanlarının və onların vəzifəli şəxslərinin hərəkətlərindən (hərəkətsizliyindən) şikayət edilməsi qaydaları Vergi Məcəlləsi ilə müəyyən edilir.

Vergi sahəsində müstəqillik illərində qəbul edilmiş normativ hüquqi aktlar hüquqi və fiziki şəxslərin (vergi ödəyicilərinin) kommersiya və qeyri-kommersiya fəaliyyətinin bütün sahələrini əhatə edir. Beləliklə, maliyyə hüququnun bir qolu kimi vergi hüququ ölkəmizdə vergi sisteminin təşkili prinsiplərini, vergi münasibətləri iştirakçılarını, ödəmə növlərini, vergi sahəsində digər məsələləri təsbit edən hüquq normalarını özündə birləşdirir.

Respublikamızın üzv olduğu Avropa məkanının hüquqi meyarları, Avropa Sosial Xartiyası Azərbaycanda formalaşan hüquq sisteminin, o cümlədən vergi hüququnun nəzəri bazasını təşkil etməlidir. Respublikamızda vətəndaş-korporativ münasibətlərinin formalaşması prosesində vergi siyasətinin sosial yönü gücləndirilməlidir.

Bu gün Azərbaycan üçün vacib olan məsələlərdən biri insan haqları ilə vergi sistemi arasındakı əlaqəni dünya standartlarına uyğun şəkildə təmin etməkdir. Bu, yalnız o demək deyil ki, vergi sistemi sosial təminat sistemi üçün lazım olan gəliri əldə etsin. Bu eyni zamanda o deməkdir ki, vergi qanunlarından irəli gələn hüquq və məsuliyyət vətəndaşlar və vergi orqanları tərəfindən qəbul və riayət edilsin.

Hər bir vətəndaşın (milli mənsubiyyətindən, dini əqidəsindən, siyasi mənsubiyyət və dünyagörüşündən asılı olmayaraq) iqtisadi maraqlarının məcmusu ümumdövlət marağını təşkil edir. Başqa sözlə, ümumdövlət mənafeyi ayrılıqda götürülmüş hər bir vətəndaşın mənafelərinin cəmidir. Vergi sistemi elə təşkil olunmalıdır ki, sahibkarların, daha dəqiq desək təşəbbüskarların riski mükafatlandırılsın. Onların kapital qoyuluşlarının artırılmasına, yeni iş yerlərinin açılmasına maraqları olsun.

ATƏT-in eksperti Boqdan Marçevskinin fikrinə görə, «Azərbaycanın vergi sistemi qeyri-adidir, çünki iqtisadiyyatın üç müxtəlif sahəsində üç cür vergi sistemindən istifadə olunur. ***Birinci sistem*** ölkənin 1 yanvar 2001-ci il tarixində qüvvəyə minən yeni Vergi Məcəlləsində əks olunmuşdur. Bu yeni qanun bir neçə vergi növünü geniş əhatəli vahid bir məcəllədə toplamışdır. Yeni Məcəllə «Hasilat Bölgüsü Müqaviləsinə uyğun olaraq Azərbaycanın neft və qaz sənayesi ilə bağlı Gürcüstan və

Türkiyə ərazisindən keçəcək əsas neft kəmərinin çəkilməsi ilə əlaqədar fəaliyyət göstərən müəssisələr istisna olmaq şərti ilə hamıya şamil edilir. ***İkinci vergi sistemi*** əsas boru xətti ilə əlaqədar fəaliyyət göstərən şirkətlərə, ***üçüncü sistem*** isə «Hasilat Bölgüsü Müqaviləsində müəyyən edilən iqtisadi fəaliyyətə aid edilir.[2]

Dərslikdə Azərbaycan Vergi Məcəlləsinin tətbiq edildiyi vergi münasibətləri nəzərdən keçirilir.

Müstəqillik illərində Respublikamızda büdcə gəlirlərinin artımı vergi sisteminin idarə olunması sahəsində həyata keçirilən bir sıra müsbət dəyişikliklər hesabına əldə edilmişdir.

«Azərbaycan Respublikasında sahibkarlığın inkişafına dövlət himayəsi sahəsində əlavə tədbirlər haqqında» 09.IX.2002-ci il tarixli Fərmanda 2003-cü il yanvarın 1-dən vergi növləri üzrə dərəcələrin sahələr və regionlar üzrə fərqləndirilməklə aşağı salınması, sadələşdirilmiş vergi sisteminin tətbiqi dairəsinin genişləndirilməsi, habelə sosial sığorta haqlarının azaldılması nəzərdə tutulmuşdur.

«Sahibkarlığın inkişafına mane olan müdaxilələrin qarşısının alınması haqqında» 28.09.2002-ci il tarixli Prezident Fərmanında Azərbaycan Respublikası Vergilər Nazirliyinə tapşırılmışdır ki:

– vergilərin ödənilməsinə yol verilən nöqsanları, o cümlədən vergilərin əvvəlcədən qanunsuz ödənilməsi hallarını aradan qaldırsın;

– vergi yoxlamalarının qanunvericilikdə nəzərdə tutulmuş vaxtdan uzun müddətdə aparılmasına və onun səlahiyyətinə aid olmayan yoxlamaların aparılmasına yol verilməsin;

– vergi orqanları tərəfindən həyata keçirilən səyyar vergi yoxlamalarının sayını azaltsın və bir-birini təkrarlayan əsassız yoxlamaların qarşısını alsın;

– vergi orqanlarının vəzifəli şəxslərin qanunvericiliklə nəzərdə tutulmuş vəzifələrinə əməl etməsinə ciddi nəzarət etsin və vergi ödəyicilərinə xidmət sahəsində süründürməçiliyin aradan qaldırılmasını təmin etsin;

– vergi orqanlarının vəzifəli şəxslərinin hərəkətlərindən (hərəkətsizliyindən) şikayətlərə vaxtında və obyektiv baxılmasını təmin edən müvafiq tədbirlər görsün;

– vergi orqanları tərəfindən təsərrüfat subyektlərinin fəaliyyətinin, o cümlədən bank hesabları üzrə əməliyyatlarının qeyri-qanuni surətdə məhdudlaşdırılması hallarının qarşısını alsın;

– vergi nəzarəti işinin qanunvericiliyə uyğun olaraq aparılmasını təmin etsin.

---

[2] «Dirçəliş, 2002 yanvar, №47, s. 105.

Testlər:

1. Hansı dövlətlərdə vergi ödənilməsi ilə şəxsi asılılıq arasında əlaqə mövcud idi?

a) feodal dövlətlərində

b) kapitalist dövlətlərində

c) sosialist dövlətlərdə

2. Qədim dövrlərdə vergilər hansı dövlət aparatı ilə toplanırdı?

a) Vergilər Nazirliyi

b) xüsusi dövlət aparatı yox idi

c) vergi müfəttişliyi

3. Qərbi Avropada kralın vergiqoyma özbaşınalığına qarşı ilk müqavimət nə vaxt başlamışdır?

a) XV əsrdə

b) XVI əsrdə

c) 1215-ci ildə

4. Tarixdə demokratiya uğrunda ilk mübarizə nəyə qarşı yönəlmişdir?

a) vergilərin ağırlığına

b) vergi sahəsində despotizmin özbaşınalığına

c) vergi sahəsində ayrıseçkiliyə

FƏSİL 2
VERGİ, VERGİ SİSTEMİ VƏ VERGİQOYMANIN PRİNSİPLƏRİ HAQQINDA ÜMUMİ MÜDDƏALAR

2.1. Vergi və digər məcburi ödəmələr anlayışı və onların cəmiyyətdə rolu. Vergi iqtisadi və hüquqi kateqoriya kimi

2.1.1. Vergi anlayışının təkamülü. Hüquqi və iqtisadi kateqoriya kimi vergilər vahid bir tamdır. Verginin mahiyyətini dərk etmə-

dən vergi hüququnu dərindən başa düşmək mümkün deyildir. Bu isə yalnız nəzəri baxımdan deyil, həm də hüquq praktikası üçün mühüm əhəmiyyətə malikdir. Tamamilə aydındır ki, vergi hüququ anlayışı, onun tənzimlədiyi obyekt, vergi hüququnun ayrı-ayrı kateqoriyaları, vergi ödəyiciləri və vergi hüququnun digər subyektlərinin hüquqi statusu, dövlət orqanlarının səlahiyyətləri və s. əhəmiyyətli dərəcədə vergi anlayışının düzgün başa düşülməsindən asılıdır.

«Vergi» anlayışının kökü minilliklərin dərinliklərinə gedir. Bu anlayışda yalnız iqtisadi və hüquqi deyil, həmçinin fəlsəfi baxış da öz əksini tapmışdır.

Vergi – ictimai varlığın ünsürü kimi. Vergilər haqqında ilk fikirlərə hələ antik mütəfəkkirlərin traktatlarında rast olunur. Bəşər mədəniyyətinin yaranmağa başladığı dövrlərdə çox vaxt hərbi qənimət, qul əməyindən istifadə və s. kimi talançı və qəddar formalarda özünü göstərməsinə baxmayaraq, vergiləri filosoflar ictimai zəruri və faydalı hadisə hesab edirdilər.

Bəşəriyyət inkişaf etdikcə vergilər ciddi dəyişikliklərə məruz qaldı və tədricən müasir məzmununa doğru təkamül etdi. Lakin, vergi anlayışı öz qədim və dərin mənasını saxladı: fərdi gəlirlərin (sərvətin) bir hissəsi ilə cəmiyyət üçün zəruri olan ictimailəşmə prosesində iştirak etmək.

Filosoflar getdikcə öz görüşlərini – təkmilləşdirir, vergi anlayışına ictimai əhəmiyyətli bir iş və məsrəflərin ödənilməsi üçün fərdlərin öz qüvvələrinin (sərvət, əmlakını) birləşdirilməsi zəruriliyi kimi baxmağa başlayırdılar. Məlum olduğu kimi, bəşər cəmiyyəti öz təbii-fizioloci tərkibinə görə heç də yekcins deyildir. Bu onları məcbur edir ki, təbii qüvvələrə, xarici düşmənlərə müqavimət göstərmək, birgə şəhər quruluğunu həyata keçirmək, əmək qabiliyyəti olmayanları saxlamaq və digər ictimai ehtiyacları təmin etmək məqsədilə öz qüvvələrini birləşdirsinlər. Bu zərurət vergilərin yaranmasının ilkin şərtləridir.

Vergilərin bu şəkildə qəbul edilməsi hələ 300 il bundan əvvəl iqtisadi fikir klassiklərinə imkan verdi ki, onlar vergi anlayışı və vergitutmanın fundamental prinsiplərini müəyyən etsinlər. Onlar tarixi təkamül prosesində vergiləri belə adlandırmağa başladılar: «qurban vermək», «könüllü ödəmələr», «sığorta mükafatı», «ictimai xidmətlər üçün ödəmələr» və s.

Vergilərin adı isə getdikcə mövcud iqtisadi və sosial şəraitə görə müəyyən edilir və şərait dəyişdikcə adlar da dəyişikliyə məruz qalırdı. Bu dəyişikliklərin ana xəttini vergilərin könüllü və ya məcburi olması haqqında görüşlər təşkil edirdi. Qədim Misir və şərqin digər istibdad recimlərində vergilər dövlət başçısına məxsus olan torpaqlardan istifadə

müqabilində ödəniş şəklində həyata keçirilirdi. Qədim Romada məcburi öhdəlik mahiyyətinə malik olan vergilər orta əsrlərdə yenidən könüllü ödəmə xarakteri aldı. İlkin feodal dövlətlərində onlar çox vaxt hətta dövlət başçısına hədiyyə şəklində özünü göstərirdi.

İngiltərədə orta əsrlərdə vergilər elə də adlanırdı: ***qift*** – hədiyyə, yaxud latın ifadəsilə – ***donum.***

Almaniyada vergilərin adı verginin ödənilməsi haqqında dövlət başçısının xahişi ilə əlaqədar idi – ***Bede*** (beten – xahiş sözündən əmələ gəlmişdir; XX əsrə qədər orada torpaq vergisi belə də adlanırdı: ***landbete).*** Verginin ödənilməsi çox vaxt əhalinin dövlətə köməyi ilə əlaqələndirilirdi. Alman dilində vergilərin adı elə də qalıbdır: ***Steuer*** – yardım.

Türk dilləri qurupunda qədimdə ianə, imdadiyyə, yardım sözləri könüllülük prinsipi əsasında həyata keçirilən vergi anlayışını ifadə edirdi.

Qədim Romada vergilərin əsas xüsusiyyəti onların məcburi və avtoritar mahiyyətə malik olmaları idi. Orada birbaşa vergiləri tributum (və ya stipendium) adlandırırdılar. «Census» yəni, əhali və kadastro ilə əlaqədar olan tributum iki hissədən ibarət idi: 1) «tributum soli» adlanan torpaq vergisi və 2) «tributum capitis» adı verilən can (baş) vergisi. Dolayı vergilər arasında isə ən mühüm yer tutan «centesimum rerum venalium» adlı alqı-satqı üzərinə 1% nisbətində qoyulan bir növ indiki satış (sövdə) vergisi idi.

Orta əsrlərdə, feodalizm dövründə də vergilərin xarakteri dəyişmiş və Romadakı «məcburilik» könüllülüklə əvəz edilmişdir. Bu dövrün hakim dövlət forması xırda krallıqlar və feodal dərəbəylikləri idi. Kralların və dərəbəylərin əsas gəlir mənbəyi əmlak gəlirləri idi. Vergi isə təbənin krala və dərəbəyə öz razılığı ilə verdiyi yardım mahiyyətini daşıyırdı. Lakin dövlətlər böyüdükcə, onların maliyyə vəsaitinə ehtiyacı artdıqca könüllülük prinsipi yavaş-yavaş tarixin dərinliklərində qalmış, Romada məcburi xarakter daşıyan vergilər bərpa olunmuşdur. Bu zamandan etibarən vergilər vətəndaşların dövlət qarşısında olan borcu hesab edilməyə başladı.

XVIII əsrdən sonra vergilərin nə məqsədə tutulması məsələsi ciddi mübahisə obyekti olmuş, çoxlu nəzəriyyə və görüşlər meydana çıxarmışdır. Lakin, onların məcburi xarakteri mübahisə oybekti olmaqdan artıq çoxdan çıxmışdır. Bunun nəticəsində də dünyanın əksər dövlətlərində (bəzi istisnalar nəzərə alınmasa) vergi məvhumunu ifadə edən sözlərin hamısının kökündə «məcburiliyi» göstərən ifadələr dayanır. İngilis dilində indiyə qədər bəzi vergilər ***duty,*** yəni borc, öhdəlik adlanır. Fransız dilində vergilər indi də ***tax*** adlanır. Bu söz vergitutma dərəcəsi

yaxud gəlirlərin vergi kimi ödənilən hissəsi, vergitutma taksası mənasını dayışır. «***Jmpot***», «***contribution***» sözləri də məcburiliyi ifadə edir. Türk dilləri qrupunda da vergilər məcburilik yükünü daşıyan ***ver*** sözündən törəmişdir. Rus dilində podat (sonralar naloq) sözü də məcburi ödəmə mənasını daşıyır. Vergilərin belə mahiyyəti bu günə qədər saxlanılmışdır. Vergilər uzun müddət iqtisadi kateqoriya kimi mövcud olmuş və yalnız XVIII əsrdə hüquqi məzmun kəsb etmişdir. Məhz həmin dövrdən vergilərə vətəndaşların dövlət qarşısında hüquqi öhdəliyi kimi baxılmağa başlandı.

2.1.2. Vergilərin iqtisadi mahiyyəti: vergi-iqtisadiyyat-dövlət.

Vergilər hər şeydən əvvəl, maliyyə-iqtisadi kateqoriyadır. Yuxarıda deyilənlərdən göründüyü kimi, vergiqoyma öz xərclərini maliyyələşdirmək üçün fiskal mexanizm yaradaraq ondan istifadə edən dövlətin və dövlət aparatının meydana gəlməsinin nəticəsidir.

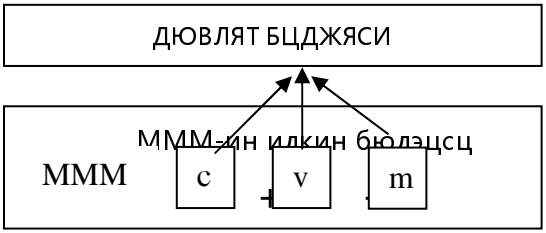
Müasir dövrdə özünün klassik funksiyaları ilə yanaşı, dövlət iqtisadiyyatın tarazlı və dinamik inkişafını, sosial ədalət və sosial rifahı təmin etmək sahəsində də çox mühüm funksiyalar yerinə yetirir. Bu funksiyaları yerinə yetirə bilmək üçün dövlətə müəyyən büdcə məsrəfləri lazımdır. Onların maliyyələşdirilməsi üçün kifayət qədər gəlir mənbələri tələb oulnur. Mövcud şəraitdə hər bir ölkənin sosial-iqtisadi strukturu və inkişaf səviyyəsi ilə dövlətin xərc və gəlirlərinin miqdarı və strukturu arasında birbaşa asılılıq mövcuddur. Hər hansı bir ölkənin mövcud sosial-iqtisadi problemlərinin həlli yolları araşdırıldıqda və yaxud dövlətin qarşısında duran ənənəvi vəzifələr planlaşdırıldıqda tələb olunan dövlət gəlirləri yükünün ədalətli və taraz bölgüsünə xüsusi diqqət verilməlidir. Məlum olduğu kimi,[3] müəyyən bir dövr (adətən bir il) ərzində iqtisadiyyatda yaradılan bütün əmtəə və xidmətlərin dəyəri məcmu milli məhsul (MMM) adlanır. Pul göstəricisi olan MMM illik istehsalın dəyər ölçüsüdür. MMM natura ilə ölkədə istehsal edilən bütün əmtəə və xidmətlərin məcmusudur, dəyər tərkibinə görə isə o məhsul istehsal edilərkən il ərzində istifadə (istehlak) edilmiş istehsal vasitələri (c), ödənilmiş əmək haqqı (v) və mənfəətdən (m) ibarətdir. Onun tərkibində yeni yaradılan dəyər (v+m) məcmu milli gəlirdir. (MMg).

MMM və MMg öz dövranında dörd mərhələ keçir: istehsal, bölgü, mübadilə və istehlak. Lakin, MMM-un bir hissəsinin dövlət tərəfindən öz ehtiyacları üçün səfərbər olunması zərurəti yalnız ***bölgü*** mərhələsində meydana çıxır. Çünki MMM-da istehsalçılar və cəmiyyətin digər subyektlərinin payı məhz həmin mərhələdə aşkar olunur.

---

[3] Bu haqda bax: Налоги и налоговое право. Под редакцией А.В.Брызгалина. М., 1997, с. 45-48.

Bundan başqa, onu da nəzərə almaq lazımdır ki, MMM-un ilkin bölgüsü prosesi (yəni MMM-un istehlak edilmiş istehsal vasitələrinin (c) ödənilməsinə, əmək haqqının verilməsinə (v) və mənfəətin əldə edilməsinə yönəldilən hissəsi) dövlətin iştirakı olmadan həyata keçir. Halbuki, sivilizasiyanın müəyyən mərhələsində cəmiyyətin idarə olunması məqsədilə meydana gəlmiş dövlətin mövcudluğu və öz funksiyalarını yerinə yetirməsi üçün obyektiv olaraq maddi əsas olmalıdır. Ona görə də dövlət yarandıqdan sonra ***yenidənbölgü*** (artıq ilkin bölgüsü həyata keçirilmiş MMM-un bir də bölgüsü) münasibətləri formalaşmağa başlamışdır. Yenidənbölgü – pul, maliyyə formasında həyata keçirilir və aşağıdakı şəkildə cərəyan edir:[x]



[x)] Ox işarələri (⟶) yenidən bölgü münasibətlərini göstərir.

MMM-un yenidən bögüsünün əsas üsulu – onun müəyyən bir hissəsinin mərkəzləşdirilmiş maliyyə ehtiyatları yaradılması məqsədilə dövlətin öz xeyrinə birbaşa götürməsidir. Bu vergilərin maliyyə-iqtisadi mahiyyətini təşkil edir.

Dünyada dövlət maliyyəsinə həsr olunmuş ədəbiyyatda vergilərin müxtəlif tərifi verilir. Bu təriflərin əksəriyyətində vergilərin hüquqi xüsusiyyətləri qeyd edilir. Bu xüsusiyyətlərdən ən mühümləri onların «məcburiliyi» və «əvəzsiz» olması cəhətləridir. Lakin, az da olsa vergilərin iqtisadi mahiyyətini açan təriflər də mövcuddur.

İqtisadi baxımdan vergi nədir? Ən qısa ifadə olunsa məcmu milli məhsul (MMM) və milli gəlirin bir hissəsinin dövlət tərəfindən məcburi surətdə toplanmasıdır. Bu fikri XIX əsrdə ingilis iqtisadçısı D.Rikardo əsaslandırmışır. O qeyd etmişdir ki: «Vergi hər hansı bir ölkənin sənaye və torpağından əldə edilən gəlirin dövlət sərəncamına verilən hissəsidir. Bu hissə nəticədə həmişə millətin kapitalı və ya gəlirindən ödənir».[4] Müəyyən çatışmazlığa baxmayaraq (məsələn, dövrümüzdə gəlir gətirməyən sərvətdən də vergi alınır) D.Rikardonun bu fikri müasir vergi anlayı-

[4] D.Ricardo. Principes de l'Economicetde Y'Jmport. Calmann-levy, 1970, p. 115.

şının formalaşmasında mühüm addım hesab edilir. Sonralar vergi anlayışını Gaston Ceze inkişaf etdirdi. Onun fikrinə görə:

«Vergi müəyyən xidmətin müqabili olmadan və geri qaytarılmamaq şərti ilə dövlət xərclərini təmin etmək məqsədilə fərdlərdən məcburi alınan puldur». Verilən tərif də dövrümüzdə mövcud olan vergi anlayışını tam şəkildə əks etdirmir. Çünki, həmin tərif vergilərin dövlət məsrəflərini ödəmək üçün alındığını göstərir. Lakin, nəzərə almaq lazımdır ki, müasir dövrdə vergi yalnız dövlər məsrəflərini təmin etmək üçün deyil, həm də bir sıra mühüm iqtisadi və sosial məqsədlər üçün də toplanır. Verginin tərifini müasir anlayışlara daha uyğun olaraq L.Mehl belə ifadə etmişdir: «vergi – dövlətin, yerli idarələrin və ya qanunda nəzərdə tutulmuş ictimai qurumların ictimai xidmətləri yerinə yetirmək məqsədilə hüquqi və fiziki şəxslərdən onların ödəmə gücünə uyğun olaraq, qanun yolu ilə qəti şəkildə və əvəzsiz aldıqları puldur».[5]

Vergi anlayışı aşağıdakı altı səciyyəvi cəhəti özündə birləşdirir:

1. Vergi pul öhdəliyidir;
2. Vergi əvəzsizdir;
3. Vergi məcburi ödəmədir və hüquqi məcburiyyətə əsaslanır;
4. Vergi əvvəlcədən müəyyən edilmiş şərtlər əsasında alınır;
5. Verginin alınmasında məqsəd ümumi ictimai fayda üçün həyata keçirilən xərcləri ödəməkdir;
6. Fərdlərin vergini ödəmək məcburiyyəti onların təşkilatlanmış bir cəmiyyətin, dövlətin üzvü olmalarıdır. Bu xüsusiyyətlər vergiləri yalnız milli sərhədlər daxilində olan vətəndaşlardan deyil, həmçinin dövlət daxilində yaşayan xaricilərdən (başqa dövlətlərin vətəndaşlarından) də alınmasını zəruri edir.

2.1.3. Vergilərin funksiyaları. Uzunmüddətli tarixi təkamül prosesi keçmiş vergilər müasir dövrdə aşağıdakı əsas funksiyaları yerinə yetirir:

1. Dövlət məsrəflərinin maliyyələşdirilməsini təmin edən – fiskal funksiya;
2. Ayrı-ayrı sosial qrupların gəlirləri arasında mövcud olan qeyri-bərabərliyi azaltmaq və sosial tarazlığı dəstəkləmək məqsədi güdən bölüşdürücü (sosial) funksiya;
3. Tənzimləyici funksiya.
4. Nəzarətedici funksiya.

1. Fiskal funksiya vergilərin ilkin və əsas funksiyasıdır. Qədim Romada pullar saxlanılan (paylanmaq üçün) hərbi kassaya fisk (latınca fiskus, hərfi mənası zənbil, səbət) deyilirdi. Bizim eradan əvvəl I əsrdə

---

[5] H.Nadaroqlu. Kamu maliyəsi teorisi, Ankara, 1989, s. 212.

İmperator əyalətlərindən toplanan gəlirlər hesabına yaranan və məmurların sərəncamında olan xüsusi kassalar da fisk adlandırılmağa başlandı. Bizim eranın IV əsrindən etibarən isə Roma İmperiyasında fisk-bütün dövlət gəlirləri, vergi və rüsumlarının toplandığı və bütün dövlət məsrəflərinin həyata keçirildiyi vahid ümumi dövlət əhəmiyyətli mərkəz rolunu oynadı və həmin termin dövlət xəzinəsi anlayışını ifadə etməyə başladı.

Tarixən fiskal funksiya vergilərin ənənəvi funksiyasıdır. Bu funksiya vasitəsi ilə vergilərin əsas təyinatı, yəni dövlətin maliyyə ehtiyatlarının toplanması və formalaşması, habelə ümumidövlət yaxud məqsədli dövlət proqramlarının yerinə yetirilməsi üçün büdcəyə vəsait yığılması təmin edilir.

XX əsrin 30-cu illərindən sonra vergilər öz fiskal funksiyasını yerinə yetirməklə yanaşı, dövlətin əlində iqtisadi və sosial həyata müdaxilə etmək üçün təsirli bir alətə çevrilmişdir. Bu, həmin dövrdən dövlətin sosial-iqtisadi həyatda rolunun genişlənməsi, müdaxiləçi dövlət anlayışının formalaşıb inkişaf etməsi prosesi ilə əlaqədardır. Getdikcə iqtisadi və sosial həyata daha çox müdaxilə etməsi nəticəsində dövlət ənənəvi funksiyalar ilə yanaşı ictimai həyatda yeni funksiyalar da yerinə yetirməyə başlamışdır. Təbiidir ki, hər yeni funksiya yeni bir məsrəf, bu isə vergi gəlirlərində müəyyən artım tələb edir. Məhz bunun nəticəsində vergilərin məcmu milli gəlir içərisində xüsusi çəkisi XX əsrin əvvəllərində cəmi 5-10% təşkil edirdisə, həmin nisbət əsrin sonunda inkişaf etmiş ölkələrdə 20-40% səviyyəsinə yüksəlmişdir. Bu isə milli gəlirin yarısına yaxın bir hissəsinin vergilər vasitəsilə yenidən bölüşdürüldüyünü göstərir. Bunun nəticəsində iqtisadi fikrin monetarizm qanadını təmsil edən iqtisadçılar «iqtisadiyyatın vergilər vasitəsi ilə idarə edilməsi» fikrini də ortaya atdılar. Bu fikir müasir dövrdə bir sıra inkişaf etmiş ölkələrdə həyata keçirilən rəsmi iqtisadi siyasətin aparıcı istiqamətlərindən birinə çevrilmişdir. Hesab edilir ki, vergilər vasitəsilə hər şeydən əvvəl iqtisadi strukturun formalaşması və inkişafı istiqamətlərinə təsir göstərmək mümkündür. Toplanan vergilər bir tərəfdən özəl bölmənin maliyyə imkanlarını məhdudlaşdırır, digər tərəfdən də onlar dövlət tərəfindən iqtisadi və sosial məqsədlər üçün istifadə olunarkən ölkədə istehsal və gəlir səviyyəsinə müsbət təsir göstərir.

Dövlət vergilərdən iqtisadiyyatın sabitləşdirilməsi, inflyasiyanın qarşısının alınması, investisiyaların artırılması, ixracat potensialının inkişaf etdirilməsi və yaxud idxalatın məhdudlaşdırılması, məşğulluğun artırılması məqsədi ilə də təsirli bir vasitə kimi istifadə etmək imkanına malikdir. Vergilərin bölüşdürücü (sosial), tənzimləyici və ya təşviqedici

funksiyaları isə dövlətin iqtisadi və sosial həyata müdaxiləsinin XX əsrdə sürətlə artması ilə əlaqədardır.

2. Vergilərin bölüşdürücü (sosial) funksiyası əhalinin müxtəlif təbəqələri arasında ictimai gəlirlərin vergilər vasitəsilə yenidən bölüşdürülməsindən ibarətdir. Həqiqətən də modern dövlətlər ayrı-ayrı sosial qruplar arasında mövcud olan qeyri-bərabərliyi vergi mexanizmindən istifadə edərək yumşaltmaq üçün onların gəlirləri arasındakı nisbəti dəyişməyə və sosial tarazlığa nail olmağa çalışırlar. Başqa sözlə, vergi yükünü əhalinin varlı təbəqəsinin üstünə salmaq hesabına maliyyə – büdcə vəsaitinin ən kasıb və müdafiəsiz vətəndaşlara verilməsi prosesi gedir. İsveç iqtisadçısı K.Eklundanın fikrinə görə «Dövlət istehsalı və xidmətlərinin böyük hissəsini toplanmış vergilər hesabına maliyyələşdirir və sonra vətəndaşlar arasında az-çox pulsuz bölüşdürür. Bu təhsilə, tibbi xidmətə, uşaqların tərbiyəsinə və digər istiqamətlərə aiddir. Məqsəd – həyati əhəmiyyətə malik vəsaitlərin daha çox bərabər bölgüsünü təmin etməkdir».[6]

Nəticədə, gəlirlərin müəyyən payının əhalinin bir hissəsindən alınıb başqa bir hissəsinə verilməsi hadisəsi baş verir.

Hər şeydən əvvəl, sosial ödəmə haqqları və mülkiyyət üzərinə qoyulan vergilər mütərəqqi xarakter daşıyır. Sosial baxımdan ən ədalətsiz vergilər – dolayı vergilərdir, yəni əlavə dəyər vergisi, aksizlər və gömrük rüsumlarıdır. Çünki, onlar qiymətlər vasitəsilə yüksək gəlirlilərlə az gəlirlilər üzərinə eyni dərəcədə salınır. Bu zaman, aydındır ki, həmin vergilər əhalinin az gəlirli təbəqələrinin gəlirlərinin daha böyük hissəsini əhatə edir. Lakin, vergitutmanın müasir texnikası imkan verir ki, məsələn, aksiz vergilərini daha çox dəbdəbəli mallara tətbiq etməklə, onların əsas ağırlığı həmin malların istehlakçıları olan əhalinin varlı təbəqəsinin üzərinə salınsın.

Vergi sistemi təkmilləşdirildikcə və onun elastikliyi artdıqca yəni gəlirlərin artıb-azalmasından asılı olaraq vergilərin artıb-azalması prosesində dövlət orqanları əhalinin az gəlirli təbəqəsinə müxtəlif vergi güzəştləri tətbiq etməklə sosial qeyri-bərabərliyi yumşaltmağa çalışırlar. Çoxuşaqlı ailələrə, qaçqınlara, tələbələrə vergi güzəştləri geniş tətbiq edilir. Sosial yönümlü bir sıra ölkələrdə (İsveç, Norveç, İsveçrə) rəsmi olaraq az qala etiraf edilir ki, vergilər sosial sabitliyin təmini üçün yüksək gəlirli əhalinin az gəlirli əhaliyə ödədiyi «haqqdır».

3. Vergilərin tənzimləyici funksiyası.

---

[6] Эклунд К. Эффективная экономика-шведская модель (пер. со шведск) М., Экономика, 1991, с. 163.

XIX əsrin sonlarına qədər dövlətin funksiyaları əsasən müdafiə və ictimai asayişin təmin olunması ilə əlaqədar idi. Ticarəti tənzimləyən himayəçi vergilər ləğv edildikdən sonra vergilər əsasən, fiskal funksiyanı yerinə yetirirdi.

XX əsrin 30-cu illərindən sonra vergilər sürətlə artırılmış, bu isə sosial-iqtisadi həyata müdaxilə etmək üçün geniş imkanlar yaratmışdır.

İngilis iqtisadçısı C.Keynsin fikrinə görə vergilər cəmiyyətdə əsasən iqtisadi münasibətləri tənzimləmək üçün mövcuddur.[7]

Vergilərin tənzimləyici funksiyası hər şeydən əvvəl vergi mexanizmi vasitəsilə dövlətin vergi siyasətinin bu və ya digər vəzifələrinin yerinə yetirilməsinə yönəldilmişdir. Vergilərin tənzimləyici funksiyası konkret olaraq bir neçə istiqamətdə (alt funksiyalarda) özünü göstərir: təşviqedici (stimullaşdırıcı), əkstəşviqedici və təkrar istehsal.

Vergilərin təşviqedici alt funksiyası bu və ya digər iqtisadi proseslərin inkişafının dəstəklənməsinə yönəldilir. Praktikada güzəşt və istisnalar sistemi vasitəsilə həyata keçir. Modern dövlətlərdə vergi sistemi vasitəsilə kiçik müəssisələrə, əlillərin qurumlarına, kənd təsərrüfatı istehsalçılarına, istehsala və geri qalmış regionlara kapital qoyan müəssisələrə və s. geniş miqyaslı vergi güzəştləri tətbiq edilir.

Əkstəşviqedici alt funksiya isə əksinə, vergi yükü vasitəsilə bu və ya digər iqtisadi proseslərə maneçilik törətmək məqsədinə yönəldilir və dövlətin himayəçilik siyasəti vasitəsilə həyata keçirilir. Məsələn, kazinoların mənfəətinə yüksək vergi dərəcəsinin (90%-ə qədər) tətbiqi, milli kapitalın ixracından vergi alınmaması, yüksək gömrük rüsumları, aksizlər və s. qoyulması. Şərti olaraq geniş təkrar istehsalı funksiyası adlanan alt funksiya istifadə olunmuş ehtiyatların bərpası üçün vəsait toplanması məqsədinə xidmət edir. Bu funksiyanı mineral-xammal bazasının təkrar istehsalına ayırmalar, sudan istifadə üçün ödəmələr və s. yerinə yetirir.

Vergilərin tənzimləyici funksiyasının həyata keçirilmə mexanizmi aşağıdakılardır:

1. Vergiqoyma sisteminin müəyyən edilməsi və dəyişdirilməsi;

2. Vergi dərəcələrinin müəyyən edilməsi, onların diferensiyalaşdırılması;

3. Vergi istisna və güzəştlərinin verilməsi – dövlətin təsdiq etdiyi iqtisadi inkişaf strategiyasına uyğun olaraq məqsədli şəkildə istifadə etmək şərti ilə mənfəət və kapitalın bir hissəsinin vergidən azad olunması.

Ölkənin iqtisadi inkişaf proqramlarına uyğun olaraq bu və ya digər vergi növünə üstünlük verilməsi, birbaşa və dolayı vergilər nis-

---

[7] Налоги и налоговое право, М., Аналитика-Пресс, М., 1997.

bətinin dəyişdirilməsi iqtisadiyyatın vergilər vasitəsilə tənzimlənməsinin həyata keçirilməsində mühüm mexanizmdir.

Nəzəriyyə və praktika çoxdan sübut etmişdir ki, vergilərin qlobal şəkildə aşağı salınması özəl və dövlət bölməsində xalis mənfəətin artmasına, təsərrüfat həyatının təşviq edilməsinə, investisiyaların, tələbin, məşğulluğun artmasına, iqtisadi konyukturanın canlanmasına səbəb olur. Vergilərin artırılması – konyukturanın həddən artıq canlanmasına qarşı istifadə edilən adi bir üsuldur. Dövlət dolayı vergilərin səviyyəsini artırmaq yolu ilə istehlak fonduna, qiymətlərin səviyyəsinə təsir göstərə bilir.

Vergilər təkmilləşdirildikcə iqtisadi strukturun tənzimlənməsi mexanizmi kimi də geniş istifadə edilir. Vergi dərəcələri müasir dünya dövlətlərində iqtisadiyyat sahələri və regionlar üzrə diferensiallaşdırılır. Müasir Qərb ölkələrində iqtisadiyyatın dövlət tənzimlənməsi sahəsində qarşıya qoyulan məqsədə kapital qoyuluşlarının məqsədyönlü şəkildə təşviqi yolu ilə nail olunur. Çünki iqtisadi inkişaf sürəti, konyukturanın vəziyyəti, məşğulluq, tələb, milli rəqabət qabiliyyəti, əsas kapitalın təzələnməsi və genişləşməsi, iqtisadiyyatın optimal struktur göstəriciləri, elmi-texniki tərəqqinin sürəti və istiqaməti əhəmiyyətli dərəcədə investisiyaların quruluş tərkibindən asılıdır. Müasir dövrdə postsənaye ölkələrində investisiyaya olan ehtiyacın 55-85% özünü maliyyələşdirmə hesabına təmin edilir. Qətiyyətlə demək lazımdır ki, həmin mənbənin belə böyük miqyası dövlətin həyata keçirdiyi vergi, hər şeydən əvvəl isə hökumətin dəstəklədiyi sürətli amortizasiya siyasəti sayəsində mümkün olmuşdur.

4. Vergilərin nəzarətedici funksiyası vasitəsilə dövlət müəssisələrin və vətəndaşların maliyyə-təsərrüfat fəaliyyətinə nəzarət edir.

2.1.4. Vergi siyasəti. Cəmiyyətin müxtəlif təbəqələrinin mənafeyini ifadə edərək hər bir dövlət müvafiq – iqtisadi, hərbi, sosial, beynəlxalq və s. sahələrdə siyasət hazırlayaraq həyata keçirir. Bu siyasətin yerinə yetirilməsində maliyyə və vergi mexanizmi mühüm rol oynayır.

Vergi siyasəti dövlət tərəfindən vergi sahəsində cəmiyyət qarşısında duran bu və ya digər vəzifələrin yerinə yetirilməsinə yönəldilmiş tədbirlər sistemidir.

Mövcud olan iqtisadi, siyasi, milli və digər fərqlərə baxmayaraq, hər bir dövlətin vergi siyasəti onunla müəyyən olunur ki, dövlət özü ictimai təkrar istehsalın fəal iştirakçısına çevrilmişdir. Bundan başqa, dövlətin mühüm qayələrindən biri cəmiyyət qarşısında duran iqtisadi və sosial vəzifələrin tənzimlənməsidir ki, bu da vergi siyasətinin formalaşmasına öz təsirini gösrərir.

Dövlət vergi siyasətinin məqsəd və vəzifələrini müəyyən etdikdən sonra onun həyata keçirilməsi üsul və alətlərini seçir. Bu və ya digər üsuldan istifadə olunması konkret şəraitdən, habelə, ənənələrdən asılıdır. Vergi siyasətinin əsasları hər maliyyə ilində təsdiq edilən dövlət büdcəsi vasitəsilə qoyulur. Vergi siyasəti isə müvafiq normativ aktlar qəbul edilməsi yolu ilə həyata keçirilir. Vergi siyasətinin əsasını təşkil edən vergi qanunvericiliyi ölkənin qarşıya qoyduğu iqtisadi və maliyyə strategiyasının məqsədlərinə uyğun olaraq formalaşır. İqtisadi inkişafın dayanıqlı və sabit şəkildə davam etməsi əhəmiyyətli dərəcədə vergi siyasətinin uzunmüddətli məqsədlərinin dəqiq müəyyən edilməsindən və vergi qanunvericiliyinin sabitliyindən asılıdır. Vergi siyasətinin uzunmüddətli məqsədləri öz əksini vergi doktrinasında tapır. Həmin doktrina bir qayda olaraq, iqtisadi və maliyyə siyasətinin tərkib hissəsi kimi vergi siyasətinin ümumi prinsip, norma və qaydalarını əks etdirir, vergi qanunvericiliyinin əsasını təşkil edir.

Vergi doktrinası hər hansı bir dövlətin uzunmüddətli dövr üçün vergi siyasətinin aşağıdakı aparıcı istiqamətlərini müəyyən edir:

– ölkənin vergi sistemində vergilərin rolu, onların ÜDM-a nisbəti;

– Birbaşa və dolayı vergilərin nisbəti, ayrı-ayrı sahələrdən, əhali zümrələrindən alınan vergilərin son həddi;

– Yığım və investisiyalar üçün vergi recimi, müəssisələrdən alınan mənfəət vergisinin fiskal sistemdə yeri, vergi orqanlarının vergi sahəsində «düzəlişlər» etmək səlahiyyətinin hüdudu və s.

Ölkəmizdə vergi doktrinası özünün formalaşma mərhələsindədir. Digər postsovet respublikalarında olduğu kimi Azərbaycanda da hələlik vergi doktrinasının ayrı-ayrı cəhətləri müəyyənləşdirilərək həyata keçirilsə də onu kompleks şəkildə əks etdirən vahid sənəd hazırlanmamışdır.

Dövlətin vergi siyasəti nəzərdən keçirildikdə bəzi müəlliflər[8] tərəfindən onun şərti olaraq ***etatizm*** adlandırılan xüsusiyyətinə diqqət yetirirlər. Sovet dövründə özünü göstərən və dəyişik şəkildə hal-hazırda Rusiyada və bizim fikrimizcə, eyni zamanda Azərbaycanda da müəyyən elementləri hələ də davam edən həmin siyasətin əsas əlamətləri aşağıdakılardır: 1. Dövlət mənafeyinin priaritet xarakteri; 2) subyektlərin vəzifə və öhdəliklərinin onların hüquqlarına nisbətən priaritet xarakteri; 3) dövlətin zorakılığının müəyyən qədər saxlanılması.

---

[8] Бах: Налоги и налоговое право. Аналитика – Пресс, М., 1997, с. 52.

Bununla yanaşı dövlətin zorakılığı hüdudsuz ola bilməz. Çünki vergitutma obyektiv olaraq mövcud iqtisadi imkanlarla, ictimai fikir, siyasi şərait və digər amillərlə əlaqədardır.

Ona görə də vergilərə yalnız dövlətin maliyyə mənbəyi kimi deyil, həm də onun əlində nəzarət vasitəsi və demokratiyanın ayrılmaz ünsürü kimi baxmaq lazımdır.

Lakin, bəzən dövlətin vergi sahəsində izafi zorakılığı özünü göstərir. Bu da öz ifadəsini dövlətin özünün vergitutma sahəsində qoyduğu prinsip və qaydaları müəyyən hallarda pozmasında tapır. Dövlət tərəfindən «oyun qaydalarının» pozulmasına bəzən onunla bəraət qazandırılmağa çalışılır ki, həmin dövlət fiskal sahədə suverenliyə malikdir. Bu isə vergi orqanları tərəfindən qanunlara zidd olan vergi siyasətinin həyata keçirilməsində özünü göstərə bilər. 23 aprel 2002-ci ildə Azərbaycan Respublikası Prezidentinin milli sahibkarlarla görüşündə bu sahədə ciddi nöqsanların mövcud olduğu aşkar edildi və onların aradan qaldırılması üçün xüsusi tədbirlər görüldü.

Belə vəziyyətdə vergi ödəyicilərinin hüquqlarının müdafiəsini – əsasını qanunların aliliyi və ədalət məhkəməsinin müstəqilliyi prinsipi təşkil edən qanunçuluq reciminin mütləq qorunması təmin edə bilər. Vergi sahəsindəki zorakılığa qarşı digər təminat vergi ödəyicilərinin statusunun möhkəmləndirilməsi hesab olunur. Bu sahədə Fransada «vergi ödəyicilərinin hüquq və öhdəlikləri bəyannaməsi» diqqəti xüsusi cəlb edir və ölkəmizdə bu hüquqşünasları düşündürməlidir.

Vergi yükü. Vergilərin cəmiyyətdə rolunun getdikcə artması vergi yükü (zülmü) kateqoriyasının meydana gəlməsinə səbəb olmuşdur. Bu yeni kateqoriyadır və ilk dəfə XX əsrin sonlarında ingilis iqtisadçıları H.Samuel və C.Komiten tərəfindən ortaya atılmışdır. Son zamanlara qədər vergi yükü adətən yalnız fərdlər (vətəndaşlar) arasında vergilərin bərabər və ya qeyri-bərabər bölüşdürülməsi baxımından istifadə edilmişdir. Başqa sözlə, vergi yükü yalnız mikroiqtisadi göstərici kimi nəzərdən keçirilirdi. Müasir dövrdə isə həmin kateqoriya daha geniş mənada, həm də makroiqtisadi səviyyədə istifadə edilir.

Mikrosəviyyədə vergi yükü – hər vergi ödəyicisi tərəfindən büdcəyə ödənilən vergi məbləğinin onun məcmuu gəlirlərindəki xüsusi çəkisi kimi başa düşülür. Adətən, həmin göstərici praktikada ödəyicinin büdcəyə köçürdüyü bütün vergi və qeyri-vergi ödəmələrinin onun satışının (iş və ya xidmətinin) ümumi həcminə nisbəti kimi hesablanır. Bəzən daha dəqiq hesablamalar aparmaq üçün fiskal ödəmələrin tərkibinə, həmçinin büdcədənkənar fondlara ödəmələr də daxil edilir.

Makroiqtisadi səviyyədə vergi yükü – cəmiyyətdə vergilərin rolunu səciyyələndirən və vergi daxilolmalarının ümumi məbləğinin

məcmusu milli məhsula olan nisbəti kimi müəyyən edilən ümumiləşdirilmiş göstəricidir.

Xarici ölkələrdə həmin göstərici aşağıdakı hədd daxilində dəyişir. İsveçdə – 52%, ABŞ, Yaponiya və Türkiyədə təxminən 30%, Neapolda 5%. İnkişaf etmiş ölkələrdə bu rəqəmin orta göstəricisi təxminən 40-45%-dir.

Azərbaycanda vergi yükünün yuxarıda verilən azalma meyli ölkədə gedən liberallaşma prosesinin tərkib hissəsi, dövlət mülkiyyətinin kütləvi özəlləşdirilməyə başlamasının bir nəticəsidir. Yeni şəraitdə vergi yükünün dövlət bölməsi ilə özəl bölmə arasında, habelə mikrosəviyyədə necə bölüşdürülməsi, onun konkret nəticələri ayrıca araşdırmalar tələb edir.

Vergilər və vergi yükünün bölgüsü istər ümumi iqtisadi vəziyyətə, istərsə də müəssisə və təşkilatların iqtisadi fəaliyyətinə ciddi təsir göstərir. Həmin göstəricinin öyrənilməsi vergi siyasətinin strateci istiqamətinin dəqiqləşdirilməsi və onun iqtisadi proseslər üzərindəki təsirlərinin müəyyən edilməsi üçün olduqca vacibdir.

Azərbaycanda icbari ödəmələri də daxil olmaqla vergi yükü aşağıdakı rəqəmlərlə xarakterizə edilir (məcmusu daxili məhsula nisbətən faizlə)[x]

	1993	**1995**	**1997**	**1998**	**1999**	**2000**	**2002 (layihə)**
1. Büdcəyə vergi daxilolmaları	20,8	9,9	15,7	13,1	13,7	13,8	15,9
2.Büdcədənkənar fondlara icbari ödəmələr[xx]	15,0	5,1	5,5	5,7	6,2	5,8	3,3[xxx]
3. Cəmi vergi yükü	35,8	15,0	21,2	18,8	19,9	19,6	19,2

x) Azərbaycanın iqtisadi icmalı. TASİS fevral 1999, Cədvəl IV.2, IV.4; «Dirçəliş» Dekabr 2001, №46, s. 87; 2002-ci il Dövlət büdcəsi layihəsi.
xx) Sosial Müdafiə fondu, Əlillər fondu, Məşğulluq fondu.
xxx) Yalnız sosial müdafiə fondu.

Ona görə də, vergi yükünün optimal səviyyəsinin müəyyən edilməsi hər bir dövlətin mühüm makroiqtisadi problemidir. Əsas iqtisadi amillərin

(məcmuu milli məhsul, əhalinin gəlirləri, pərakəndə-satış qiymətlərinin səviyyəsi və s.) təsiri altında vergi gəlirlərinin dəyişməsini xarakterizə etmək üçün makroiqtisadiyyatda ***vergilərin elastikliyi əmsalı*** (tax elasticity) tətbiq edilir. Həmin əmsal aşağıdakı düsturla hesablanır:

$$\text{EƏ} = \frac{v_0}{v} : \frac{a^0}{a}$$

Burada: EƏ – elastiklik əmsalı;

v – vergi daxilolmalarının ilkin səviyyəsi (bütün vergilər qrupu və ya ayrıca bir vergi üzrə); v^0 – vergidaxilolmalarında artım; a – həlledici amilin (məs. MMM, gəlir və s.) ilkin səviyyəsi; a^0 – həlledici amilin artımı.

Vergilərin elastikliyi əmsalı göstərir ki, həlledici amil 1% dəyişdikdə vergi gəlirləri neçə faiz dəyişir.

Həmin əmsal vahiddən (1) çox, az və ya ona bərabər ola bilər. O, vahidə bərabər olduqda, dövlətin vergi gəlirlərinin MMM-da xüsusi çəkisi sabit qalır. Əgər əmsal vahiddən çoxdursa, o zaman vergi gəlirləri MMM-a nisbətən daha yüksək sürətlə artır, onların MMM-da xüsusi çəkisi isə artır. Əmsal vahiddən az olduqda isə MMM-da vergilərin payı azalır.

2.1.5. Vergilər və digər dövlət gəlirləri. Vergilər büdcənin yeganə gəlir mənbəyi deyildir: o büdcəyə və digər mərkəzləşdirilmiş dövlət fondlarına maliyyə vəsaiti cəlb edilməsinin yalnız bir formasıdır. Məsələyə tarixi səpkidə baxıldıqda da məlum olur ki, onlar dövlət gəlirlərinin heç də ilk forması deyillər.

Məlum olduğu kimi, dövlət gəlirlərinin ən qədim forması (hərbi qənimət nəzərə alınmazsa) ***domen*** yaxud dövlət əmlakı, xəzinə torpaqları və meşələrdən daxil olan gəlirlər idi. İlk əvvəl (Şərqdə uzun müddət) onlar hökmdarların mülkiyyətində idilər. Onlardan gələn gəlirlər və bütövlükdə dövlət gəlirləri, ümumi-hüquq deyil, xüsusi-hüquq gəlirləri hesab edilirdilər. Dövlət gəlirlərinin digər mühüm mənbəyi ***reqali,*** yəni xəzinənin müstəsna inhisar gəlirləri idi. İstehsalın və fəaliyyət növlərinin müəyyən sahələri xəzinənin inhisar hüququna aid edilir, əhalinin özəl fəaliyyət sahəsindən, dövriyyədən çıxarılırdı. Onlar, əslində vergilərə keçid mərhələsini təşkil edirdilər.

Reqalidən vəsait alınması üsulları müxtəlif idi. Dövlət bu və ya digər istehsal sahəsini müstəqil istismar edər və məhsulları yüksək inhisar qiyməti ilə (məsələn, duz inhisarı) sata bilərdi. Yaxud bu istehsal sahəsini icarəyə verərdi. Gəlir alınmasının həmin üsulundan (reqalidən istifadə hüququ) indi də geniş istifadə edilir. Məsələn, faydalı qazıntıların çıxarılması hüququ üçün lisenziya ödəmələri və s.

Çoxsaylı reqali növləri mövcud idi: sənaye, məhkəmə, sikkə, gömrük və sahibsiz əmlakdan alınan reqali. Sahibi olmayan və prinsip etibarı ilə heç kimə məxsus ola bilməyən hər şey xəzinənin varidatı hesab edilirdi. Bu və ya digər təbii hadisə, məsələn, külək reqali hesab edilirdi ki, bu da son nəticədə külək dəyirmanları üzərində dövlət inhisarının yaradılmasına gətirib çıxardı. Su və yerin tərki də reqalinin adi növü idi. Bu vaxta qədər bütün dövlətlərdə, o cümlədən Azərbaycanda da, tarixi və mədəni abidələrə aid olan dəfinə dövlət reqalisi hesab edilir.

Gömrük reqalisi ərazidən keçmək hüququ üçün müəyyən edilən yığımlardan ibarət idi və müasir gömrük rüsumlarına bənzəyirdi.

Sikkə kəsmək hüququ – dövlət suverenliyinin əlamətlərindən biridir. Lakin, tarix boyu dövlətlər qədər saxta sikkə buraxan olmamışdır. Çəkisi tam olmayan, yaxud qiymətdən düşmüş pulların dövriyyəyə buraxılması çox vaxt dövlətlərin sikkə reqalisindən gəlir çıxarılmasının ən geniş yayılmış forması idi. Sovet dövlətinin dövriyyəyə buraxmış olduğu banknotları müxtəlif bəhanələrlə tez-tez dövriyyədən götürməsi, onların dəyişdirilməsinin vaxt və miqdar baxımından məhdudlaşdırılması, qızıl məzmununun azaldılması (1961-ci il pul islahatında olduğu kimi) indiki yaşlı nəslin hələ də yaxşı yadındadır.

Keçmişdə digər çoxlu reqali növləri də mövcud olmuşdur. Sənaye bütövlükdə reqali elan edilə bilərdi və bu zaman müəssisələr qeydiyyatdan keçirilərkən, yaxud da, patent verilərkən rüsum tələb olunurdu. Yeni məhsullar (tütün, kofe, kakao), insan ehtirası (qumar, şahmat), dəbdəbə əşyaları reqali elan edilirdi.

Sənayedə dövlət inhisarı getdikcə iqtisadi münasibətlərin inkişafında buxova çevrildi. Özəl mülkiyyətin, bazar münasibətlərinin genişlənməsi getdikcə dövləti təsərrüfat həyatından sıxışdırıb çıxarmağa başladı. Sonralar yalnız ictimai zərurətlə əlaqədar olan reqalilər saxlanıldı. Dövlətin təsərrüfat həyatındakı rolu isə qazanc əldə etmək sahəsindən idarəçilik sahəsinə keçdi. Reqali əvəzinə getdikcə daha çox dövlət müəssisələrinin xərclərini ödəmək məqsədini güdən rüsumlar tətbiq edilməyə başladı. Beləliklə, dövlətin əsas gəlir mənbəyi kimi vergilərin tarixi iki yüz ildən də azdır və onlar dövlət büdcəsinin yeganə gəlir mənbəyi deyillər.

Azərbaycan Respublikasının dövlət büdcəsində vergi və qeyrivergi gəlirlərinin nisbəti aşağıdakı kimidir. (Ümumi yekuna görə faizlə):[x)]

	1995	**1996**	**1997**	**1998**	**2000**	**2003 (layihə)**
Vergi gəlirləri	56	67	89	91	83	83

Qeyri-vergi gəlirləri	44	33	11	9	17	17

x) Azərbaycan rəqəmlərdə 2001, s. 52 və 2003-cü ilin büdcə layihəsi.

Göründüyü kimi, Azərbaycan Respublikasının Milli Məclisi tərəfindən 2003-cü il üçün təsdiq edilmiş dövlət büdcəsinin (layihə)[9] 83%-i vergi daxilolmalarıdır. Həmin layihədə vergi gəlirlərindən başqa digər gəlirlər də nəzərdə tutulmuşdur: dövlət rüsumları; Milli Bankın mənfəətindən daxilolmalar; banklardan alınan dividentlər; dövlət neft fondundan daxilolmalar; aksiz markalarının satışından daxilolmalar; vergi olmayan sair gəlirlər, ondan başqa hüquqi və fiziki şəxslərdən büdcədənkənar fondlara məcburi ödəmələr, müxtəlif tarif və digər məcburi ödəmələr daxil olur.

Hüquqi baxımdan Azərbaycanda büdcə gəlirlərinin bütün təşkili üsullarını aşağıdakı üç əsas qrupa bölmək mümkündür, onlar arasında kifayət qədər ümumi cəhətlər və fərqlər mövcuddur.

Azərbaycan Respublikasının Vergi Məcəlləsində vergi və vergi olmayan gəlir anlayışları dəqiq şəkildə ayrılmasa da «Dövlət rüsumu» və digər qanunlarda hər bir ödənişin dəqiq tərifi verilmişdir.

Vergilər	Qeyri-həqiqi (yalançı) vergilər. (Vergi olmayan gəlirlər)	Birdəfəlik ödəmələr

2.1.6. Vergi hüquqi kateqoriya kimi. Yuxarıda göstərildiyi kimi, vergilər həm iqtisadi, həm də hüquqi əhəmiyyəti olan kompleks kateqoriyadır. Vergilərin iqtisadi mahiyyəti özünü onun dəyər kateqoriyası olmasında göstərir. Bu keyfiyyətdə vergilər öz funksiyalarını yerinə yetirmək üçün dövlət tərəfindən məcmuu daxili məhsulun bir hissəsi əvəzsiz olaraq cəlb olunan zaman meydana çıxan pul münasibətləri əks etdirir. Yəni, vergilərin iqtisadi mahiyyəti müəyyən edilərkən əsas götürülən başlıca meyar onun mahiyyətcə cəmiyyətin maliyyə-büdcə sisteminə daxil olmasıdır.

Lakin, bir hüquqi kateqoriya kimi şərh edildikdə verginin mahiyyəti daha dəqiq aydınlaşır. Çünki, birincisi, «vergi» kateqoriyasının məzmununun dəqiq aydınlaşdırılması ödəyicinin özəl mülkiyyət hüququnu məhdudlaşdıran qanunvericilik normalarının düzgün və birmənalı tətbiqinə yardım edir; ikincisi dəqiq vergi anlayışı vergilərin qoyulması və tutulması qaydalarını tənzimləyən qanunların hazırlanması zamanı çıxış nöqtəsi rolunu oynamalıdır; üçüncü «vergi» termininin düzgün

[9] «Azərbaycan», 27.XII.2002.

başa düşülməsi vergi orqanlarının hüquq və səlahiyyətlərinin miqyasını dəqiq müəyyən etməyə imkan verir.

Vergiləri həm hüquqi mahiyyət, həm də hüquqi texnika baxımından nəzərdən keçirmək olar.

Parlamentin vergiləri təsdiq etmək hüququ xalqın onları ödəməyə razılıq verməsini ifadə edir. Vergilərin hüquqi təbiəti bu baxmdan araşdırılmalıdır.

Vergilərin tutulması xalqın təmsilçisi kimi parlaemntlə razılaşdırılır, lakin cəmiyyətin hər bir üzvü ilə ayrı-ayrılıqda razılaşdırılmır. Bundan başqa çox ölkələrdə, o cümlədən Azərbaycanda (avqust 2002-ci il Referendumu ilə) vergitutma məsələlərinin referendium yolu ilə həll edilməsinə qadağa qoyulmuşudur. Bu sahədə qoyulan məhdudiyyət vergilərin hüquqi mahiyyətinin başlıca cəhətini-onların qoyulmasının birtərəfli xarakterini müəyyən edir.

Vergilərin büdcəyə ödənilməsi o deməkdr ki, subyektlərin mülkiyyəti dövlətin xeyrinə özgəninkiləşdirilir. Bu vergilərin əsas hüquqi əlamətidir. Başqa sözlə, vergi ödənilən zaman mulkiyyətçi gəlirinin (sərvətinin) bir hissəsi dövlət mülkiyyətinə keçir. Axırıncı ifadənin (dövlət mülkiyyətinə keçir) dəqiqləşdirilməyə ehtiyacı vardır. Çünki, belə bir sual meydana çıxır: dövlət və bələdiyyə müəssisələrinin ödəmələri vergi hesab edilməlidirmi? Çünki, onlar da vergi ödəyir. Ancaq, bu zaman mülkiyyətin dəyişməsi hadisəsi baş vermir.

Sovet maliyyə hüququnda ənənvi olaraq dövlət müəssisə və təşkilatları tərəfindən büdcəyə edilən ödəmələr vergi hesab edilmirdi. Çünki, bu halda mülkiyyətin dəyişilməsi halı baş vermirdi, yalnız dövlət bölməsi arasında gəlirlər yenidən bölünürdü. Bazar iqtisadiyyatı şəraitində isə vəziyyət dəyişmişdir. Burada dövlət müəssisələri sahibkarlığın bərabərhüquqlu subyektlərinə çevrilmişlər. Ona görə də sovet dövründə mövcud olan həmin fikir artıq öz əhəmiyyətini itirmişdir.

Vergilər konkret vergi ödəyicisinin fərdi ehtiyacı üçün deyil, ümumi ictimai ehtiyacların ödənilməsi məqsədi ilə tutulur. Ona görə də, ***vergi ayrılıqda götürülmüş fərdlər üçün əvəzsizdir.*** Ödəyici tərəfindən verginin ödənilməsi konkret vergi ödəyicisinə dövlət tərəfindən hər hansı bir əvəz ödənilməsi üzrə heç bir öhdəlik doğurmur.

Vergilər qaytarılmamaq şərti ilə tutulur. Verginin qaytarılması yalnız verginin artıq ödənildiyi halda, yaxud hər hansı bir güzəşt nəzərdə tutulduqda mümkündür. Bu isə vergilərin qaytarılmaması şərtinə təsir etmir və dövlət tərəfindən birtərəfli qaydada müəyyən edilir.

Vergi pul vəsaitinin birtərəfli hərəkətini ifadə edir və onun prinsipləri mülki dövriyyəyə birbaşa ziddir. Ona görə də, vergitutmanın hərəkətverici mexanizmi yalnız məcburetmə ola bilər. Əksər hallarda

məcburetmə tədbirlərinə əl atmağa ehtiyac yoxdur, çünki vergi ödəyicisi vergini müstəqil ödəyir. Lakin, müəyyən edilmiş vergitutma qaydalarından kənarlaşma olduqda sanksiyaların sadəcə tətbiqi təhlükəsi praktikada real nəticə verir.

Vergi qanunlarına dövlətlə vergi ödəyicisi arasında maliyyə münasibətlərini tənzimləmə vasitəsi kimi baxmaq lazımdır. Onlar vergi ödəyicisinə öhdəlik, dövlət vergi orqanlarına isə – icazə verilən hərəkət dərəcəsini əks etdirir. Verginin məcburi xarakteri vergiyə özəl mülkiyyəti xəzinədən və onun agentlərinin qeyri-qanuni hərəktlərindən qoruma vasitəsi kimi baxmağa mane olmur. Vergiyə həmçinin vətəndaşlar ilə onların birliyi olan dövlətin qanuni mənafe və hüquqlarını balanslaşdırma vasiətsi kimi də baxmaq lazımdır.

Yuxarıda gördüyümüz kimi, vergi anlayışına müxtəlif nöqteyinəzərdən (iqtisadi hüquqi, sosial və s.) yanaşmaq mümküqdür. Bu zaman qarşıya qoyulan məqsəddən asılı olaraq vergitutmanın müxtəlif aspektləri nəzərə alınır. Qanunvericilikdə verginin tərifi bu ödəmənin əsas cəhətlərini göstərmək və bununla da hakimiyyət orqanlarının həmin cəhətlərə malik olan ödəmələri müəyyən etmə imkanlarını məhdudlaşdırmaq məqsədilə verilir. Təcrübədə dövlət orqanları tərəfindən vergi mahiyyəti daşıyan, lakin, vergi adlanmayan məcburi ödəmələrin qoyulması hallarına rast gəlmək olur. «Vergi» anlayışı qanunvericilikdə dəqiq müəyyən edilmədikdə belə halların qanuni olub-olmadığını sübut etmək çətindir.

Vergilərin tərifi Azərbaycanda qanunvericilik qaydasında Vergi Məcəlləsinin 11-ci maddəsində belə müəyyən edilmişdir. ***«Vergi-dövlətin və bələdiyyələrin fəaliyyətinin maliyyə təminatı məqsədilə vergi ödəyicilərinin mülkiyyətində olan pul vəsaitlərinin özgəninkiləşdirilməsi şəklində dövlət büdcəsinə və yerli büdcələrə, köçürülən məcburi, fərdi, əvəzsiz ödənişdir.»***

Lakin, məcəllədə 16.XI. 2001-ci ildə edilmiş dəyişiklikdə həmin tərifdən «habelə məqsədli dövlət fondlarına» sözləri çıxarılmışdır. Bu dəyişiklik onunla əlaqədardır ki, əvvəlki redaksiyada məqsədli dövlət fondlarına (əhalinin sosial müdafiəsi fonduna, məşğulluq fonduna və s.) köçürülən vəsaitlər də vergi anlayışına daxil edilmişdir. Halbuki, bu icbari ödəmələr öz mahiyyətinə görə vergi deyillər.

Verilən tərifi vergilərin müəyyən edilməsində qanunverici orqanın müstəsna hüquqa malik olmasını vurğulayır. Göstərilən şərtlər daxilində adından asılı olmayaraq, hər hansı bir ödəmə (mükəlləfiyyət, yığım və s.) əgər qanunla qoyulmayıbdırsa qeyri-qanunidir. İcra hakimiyyəti vergitutma sahəsində qanunlarla idarəçiliyə nisbətən daha sıxı bağlıdır.

Tərifdə o da vurğulanır ki, vergi ödəyicisi vətəndaş deyil, mülkiyətçidir. Verginin ödənilməsi özəl mülkiyyət hüququndan doğan sosial mükəlləfiyyətdir (borcdur). Özəl mülkiyyət vergi ödəməklə cəmiyyətin mənafeyinə xidmət edir.

Verginin mülkiyyətçi tərəfindən ödənilməsi həmçinin onu göstərir ki, vergi hüququnda bərabərlik heç də hər kəs tərəfindən eyni miqdarda ödənilən can vergisi şəklində təmin edilmir. Mülkiyyətçi vergiyə cəlb edilərkən mülkiyyət ödəyicilərin iqtisadi bərabərliyi kimi düşünülür və öz ifadəsini onda tapır ki, iqtisadi potensial müqayisə edilməklə ödəyicilərin həqiqi vergi ödəmə qabiliyyəti aşkara çıxarılır və əsas götürülür. Bu vergitutmanın əsas qaydalarından biridir.

Vergi münasibətlərinin iştirakçıları dairəsi bütövlükdə ödəyici və dövlətin siyasi-hüquqi münasibətlərindən asılı deyildir. Mülkiyyəti vergiyə cəlb etməklə dövlət özünün vergi suverenliyini bir qayda olaraq, onun ərazisində fəaliyyət göstərən bütün şəxslərin əldə etdiyi gəlirlərə, onun ərazisində yerləşən əmlaka, onun ərazisində özünü göstərən əmtəə və xidmət tələbinə şamil edir.

Tərif onu da vurğulayır ki, vergi gəlir əldə etmək (maliyyə təminatı) məqsədilə qoyulur. Sosial əhəmiyyətli nəticə əldə etmək məqsədilə vergi ödəyicilərinin davranışına təsir göstərmək vergiqoymada əsas meyar ola bilməz. Hər bir vergi tənzimləyici rolunu oynamaq qabiliyyətinə malikdir. Onun üçün çox vaxt güzəşt müəyyən edilməsi, ya da əksinə, sərtləşdirmə üsulundan istifadə edilir.

Vergi şəxsin ödəmə qabiliyyətindən çıxış edir və ona vergi öhdəliyi hüdudundan kənarda hərəkət azadlığı verir. Vergi qazanmağa vadar etmir, yalnız qazancın bir hissəsinə iddia edir. Tənzimləyici vergilər bu prinsipi pozur. Əvəzsiz və qaytarılmamaq şərtilə alınan hər növ məcburi ödəmələr vergi deyillər. Məsələn, məhkəmənin hökmü və ya qərarı ilə üçüncü şəxsin və ya dövlətin xeyrinə alınan cərimələr həmin şərtlərə uyğun olsa da vergi deyillər.

Verginin tərifindən görünür ki, vergi alınmasında məqsəd hansısa konkret xərcin deyil, ümumiyyətlə dövlət məsrəflərinin ödənilməsidir. Dövlət məsrəflərinin əsas maddələri bu və ya digər mənbədən asılı ola bilməz. Bu prinsip vergitutmanın əsas prinsiplərindən birinə çevrilmişdir. Lakin, bu qayda məqsədli vergilər qoyulması kimi istisnaya da yol verir.

Vergi bir hüquqi mexanizm olaraq öz qarşısına xərclərin ödənilməsi üçün zəruri olan konkret vəsaitin toplanması kimi birbaşa məqsəd qoymur. Həmin xərclər təbiidir ki, əvvəlcədən planlaşdırılır, lakin nəzərdə tutulan məbləğ vergitutmaya imperativ təsir göstərmir. Toplanan vergilərin məbləği büdcə haqqında Qanunda deyil, vergi

haqqında Qanunda müəyyən edilən qaydalardan asılıdır.

Verginin yuxarıda verilən tərifi onu rüsum və yığımlardan ayırmağa imkan verir. Rüsum və ya yığım ödənilərkən həmişə konkret məqsəd (rüsum konkret olaraq nə üçün alınır) və xüsusi mənafe güdülür (Ödəyici ödənişin əvəzli olduğunu bu və ya digər dərəcədə bilavasitə hiss edir). Vergilər də məqsədli ola bilər (məqsədli vergilər), lakin onlar heç vaxt əvəzli olmur.

2.2. Rüsum, haqq və ayırmalar

Rüsum, haqq və ayırmalar vergi qədər əhəmiyyətli deyillər. Onlar, yuxarıda göstərildiyi kimi, qoyulduğu və ödənildiyi zaman həmişə xüsusi məqsəd və xüsusi mənafe mövcud olur. Rüsum, haqq və ayırmalar, fərdi ödəmələrdir. Onu da nəzərə almaq lazımdır ki, dövlət özünün əsas xidmətlərini bu xidmətlərin yönəldildiyi fərdlərin ödəmə qabiliyyətindən asılı olmayaraq həyata keçirməyə borcludur. Bu zaman, xüsusi vurğulamaq lazımdır ki, dövlətin bu qəbildən olan məsrəflərinin hamısı yalnız fərdi ödəmələr hesabına həyata keçirilə bilməz.

Rüsum, haqq və ya ayırmanın alınmasında məqsəd (rüsum prinsipi) rüsumla bağlı fəaliyyəti həyata keçirən təşkilatın xərclərini zərər çəkilmədən, lakin xalis gəlir də əldə etmədən ödənilməsidir. Lakin, bu prinsip, təəssüf ki, təcrübədə heç də həmişə gözlənilmir. Çox vaxt xidmət müqabilində rüsum ödəmələri onunla əlaqədar xərclərdən çox olur. Bəzən hətta, rüsum xərcləri ödəmək naminə deyil, bu əməliyyatın özü rüsum almaq naminə məcburi həyata keçirilir.

Belə vəziyyət onu göstərir ki, rüsum, haqq və ayırmalar fərdi xidmət göstərilməsi ilə əlaqədar alınsa da, öhdəlik, müqavilə üzrə ödənən məcburi ödəmə hesab edilə bilməz. Onlar – ümumi-hüquqi xarakterli xidmətlərlə əlaqədar fərdi qaydada alınan pul mükəlləfiyyətləridir.

Xüsusilə göstərmək lazımdır ki, rüsum ümumi mənafe naminə özünün dövlət-hakimiyyəti funksiyasını yerinə yetirən dövlət orqanlarının göstərdikləri xidmət üçün deyil, göstərilən xidmətlə əlaqədar ödənilir. Belə ki, məhkəməyə iddia ərizəsi verildikdə rüsumun ödənilməsi konkret şəxsin məhkəmədə müdafiə hüququ ilə bağlıdır, lakin məhkəmənin ictimai faydalı funksiyası – qanunçuluq reciminin qorunması ilə müəyyən edilir.

Rüsumlar dövlət orqanının mövcudluğunu təmin etmir, ona görə ki, həmin orqanlar başqa mənbələr hesabına da maliyyələşməlidir. Əksinə, rüsumun alınması hər hansı bir dövlət orqanının öz funksiyalarını yerinə yetirməsi ilə şərtlənir.

Rüsum və yığımların xarakteri onların ödəniş məbləği müəyyən edilərkən vergitutmadan fərqli prinsiplərdən istifadə edilməsini nəzərdə tutur. Bu halda şəxsin ödəmə qabiliyyətinin nəzərə alınması həlledici ola bilməz, çünki belə olduqda bərabərlik yaradılmır, əksinə pozulur. Həqiqətən, eyni xidməti alan şəxslər müxtəlif rüsum ödəməli olardılar. Ona görə də rüsum məbləği xidmətin xarakteri və miqdarından asılı şəkildə (ekvivalentlik prinsipi) bir qayda olaraq konkret məbləğlə müəyyən edilir. Pul məbləği xidmət göstərilməsi ilə əlaqədar xərclərə ekvivalent olmaya bilər. Lakin, bu ödəniş məbləğinin mütləq sərbəst müəyyən edilə bilməsi demək deyildir.

Rüsum məbləği, hər şeydən, əvvəl əsaslandırılmalıdır. Onların məbləği müəyyən edilərkən yalnız maliyyə mülahizələrini əsas götürmək olmaz. Pul məbləğini ödənişin müəyyən edildiyi məqsədlə müqayisə etmək lazımdır. Ödəniş məbləği ödəyicinin əldə etdiyi fayda ilə və yaxud dövlət orqanının çəkdiyi xərclə ağlabatan şəkildə müqayisəli olmadıqda bu prinsip pozulmuş olur.

Rüsum və ya yığımın miqdarı, həmçinin vətəndaşların əsas konstitusiya hüquqlarından istifadə imkanlarını, dövlət orqanlarından bu və ya digər xidmətləri almaq imkanlarını məhdudlaşdırmamalıdır. Çünki, bu hüquqlar vətəndaşlara hər hansı bir ödəmədən asılı olmayaraq verilir.

Ona görə də, məsələn, dövlət vətəndaşların təhsil hüququnun həyata keçməsinə yardım etmək məqsədilə, ümumtəhsil məktəblərini rüsum və yığımlar hesabına deyil, vergilər hesabına maliyyələşdirməyə borcludur. Əks təqdirdə təhsilin hamı üçün mümkünlüyünə «sədd çəkilərdi».

Rüsumların növləri müxtəlifdir. Hüquqi ədəbiyyatda rüsumların aşağıdakı növləri göstərilir: inzibati xidmətlər göstərilməsi ilə əlaqədar rüsumlar (məsələn, vətəndaşlıq alınması yaxud onun dayandırılması ilə əlaqədar vəsadətin baxılması); bu və ya digər hüquq verilməsi əvəzində alınan rüsum (məsələn, ovçuluq huququna icazə verilməsi üçün); hər hansı bir konkret şəxsin mənafeyi məqsədilə cəmiyyətin müəyyən əlavə xərcləri üçün kompensasiya xarakterli (məsələn, avtomobil yollarına artıq dağıdıcı təsir göstərən iritonnaclı nəqliyyat vasitələri sahiblərindən alınan rüsum). Habelə, dövlət fəaliyyətinin müəyyən sahələri ilə əlaqədar alınan rüsumlar da mövcuddur (məhkəmə, gömrük, notarial və s.).

Azərbaycan Respublikası qanunvericiliyində «rüsum» anlayışının xarakteristikası «Dövlət rüsumu» haqqında qanunla (4 dekabr 2001-ci il)[10] aşağıdakı kimi müəyyən edilmişdir: «Dövlət rüsumu bu

[10] «Azərbaycan», 28.XII.2001

Qanunla müəyyən edilmiş hallarda və qaydada dövlət orqanlarının müəssisə, təşkilat və fiziki şəxslərə göstərdikləri xidmətlərə və hüquqi hərəkətlərə görə dövlət büdcəsinə ödənilən məcburi ödənişdir». Qanunda müəyyən edilmişdir ki, dövlət rüsumu aşağıdakı hallarda tutulur:

– məhkəməyə verilən iddia ərizələrinin və şikayətlərin, hüquqi əhəmiyyət kəsb edən faktların müəyyən edilməsi barədə ərizələrin və məhkəmə qərarları barəsində şikayətlərin verilməsi, məhkəmə tərəfindən sənədlərin surətinin təkrar verilməsi;

– notariat kontorları və dövlət orqanları tərəfindən notariat hərəkətlərinin aparılması;

– vətəndaşlıq vəziyyəti aktlarının qeydiyyatı;

– Azərbaycan Respublikası vətəndaşlarına və Azərbaycan Respublikasında daimi yaşayan vətəndaşlığı olmayan şəxslərə şəxsiyyət vəsiqəsi, habelə Azərbaycan Respublikasında 30 gündən artıq yaşayan əcnəbilərə qeydiyyat vəsiqəsi verilməsi, Azərbaycan Respublikası vətəndaşlığına qəbul və ya vətəndaşlığından çıxma;

– Azərbaycan Respublikasında və ya Azərbaycan Respublikasının xarici ölkələrdəki diplomatik nümayəndəliklərində konsul əməliyyatlarının aparılması;

– Sənaye mülkiyyəti obyektlərinin qeydə alınması, müvafiq mühafizə sənədlərinin verilməsi və onlarla bağlı digər hüquqi hərəkətlər, habelə icazələrin bəzi növlərinin verilməsi;

– Xüsusi razılıq (lisenziya) alınması tələb olunan sahibkarlıq fəaliyyəti növlərinə xüsusi razılıq (lisenziya) verilməsi;

– Hüquqi şəxslərin dövlət qeydiyyatı və təkrar qeydiyyatı;

– Qiymətli kağızların qeydiyyata alınması (özəlləşdirmə qaydasında qeydə alınması halları istisna olmaqla) və dövlət reyestrinə daxil edilməsi;

– Azərbaycan Respublikası ərazisində beynəlxalq avtomobil daşımalarını tənzimləyən icazənin verilməsi;

– Əmlaka mülkiyyət hüququna, o cümlədən torpağa mülkiyyət, icarə və istifadə hüququna dair sənədlərin verilməsi və girovun dövlət qeydiyyatı.

Qanuna görə dövlət rüsumunun ödəyiciləri həmin qanunla nəzərdə tutulmuş işlərin görülməsi, xidmətlərin göstərilməsi və hüquqların əldə edilməsi üçün vətəndaşlar, əcnəbilər, vətəndaşlığı olmayan şəxslər və hüquqi şəxslərdir.

Yuxarıda göstərilən Qanunla müəyyən edilmiş qaydaya görə dövlət rüsumu əksər hallarda bütünlüklə dövlət büdcəsinə köçürülür. Notarial hərəkətlərinin aparılmasına, beynəlxalq avtomobil daşımalarını tənzimləyən icazənin verilməsinə, habelə sənaye mülkiyyəti ob-

yektlərinin qeydə alınması, müvafiq mühafizə sənədlərinin verilməsi və onlarla bağlı digər hüquqi hərəkətlərə görə isə tutulan dövlət rüsumunun 15 faizi dövlət rüsumu tutan orqanların xüsusi hesabına, 85 faizi isə dövlət büdcəsinə keçirilir.

Mövcud ənənəyə görə bəzən əslində vergi olan ödəmə rüsum, ayırma (və ya əksinə) adlana bilər. Məsələn, mallar dövlət sərhəddindən keçirilərkən ödənilən dolayı vergi ənənəyə görə gömrük rüsumu adlanır. Məqsədli sosial vergilər isə vergi deyil, icbari ödəniş, haqq və ayırma adlanır. Göstərmək lazımdır ki, Azərbaycan qanunvericiliyində – Vergi Məcəlləsi və İnzibati Xətalar Məcəlləsində «vergi» sözü ilə birlikdə «icbari ödənişlər» terminindən də istifadə edilir. Axırıncı anlayış (icbari ödənişlər) 1.01.2002-ci ildən etibarən Azərbaycan Respublikasının Sosial Müdafiə Fonduna ödənilən məcburi dövlət sosial sığorta haqları deməkdir. Göstərilən tarixə qədər məcburi ödənişlər üç qrupa bölünürdü:

– Dövlət Sosial Müdafiə Fonduna ödənilən sosial sığorta haqları;
– Dövlət Əhalinin Məşğulluğuna Kömək Fonduna ayırmalar;
– Dövlət Əlilləri Sosial Müdafiə Fonduna ayırmalar.

Sosial sığorta haqları əmək haqqı fondundan və ya gəlirdən müxtəlif dərəcələrlə ayırmalar, Məşğulluq Fonduna isə əmək haqqı fondundan 2 faiz dərəcəsi ilə ayırmalar şəklində ödənilirdi. Əlilləri Sosial Müdafiə Fonduna ayırmaları isə müəssisə və təşkilatları öz mənfəətindən 1 faiz miqdarında ödəyirdilər.

1 yanvar 2002-ci ildən etibarən Dövlət Sosial Müdafiə Fonduna vahid məcburi ödəniş tətbiq edilir: sosial sığorta haqları. Onun miqdarı «Sosial sığorta haqqında» Azərbaycan Respublikasının müvafiq Qanununa əsasən fəaliyyət növündən, təşkilati formasından və keçirildiyi ərazidən asılı olaraq əmək haqqı fondundan, gəlirdən, orta aylıq əmək haqqından, icarə haqqından və işçilərin bəzi kateqoriyaları üçün əmək haqqından müxtəlif dərəcələrlə müəyyən edilir. Göstərilən haqq və ayırmalar ödəyicinin ödəmə qabiliyyətinə görə tutulur. Bu baxımdan onlar vergiyə oxşayırlar. Ancaq belə bir keyfiyyət rüsumlarda yoxdur. Belə vəziyyət bu və ya digər ödəmənin əsil mahiyyətini gizlədir, vergi ödəyicisi tərəfindən onun təhlilini çətinləşdirir, bəzən də vergi yaradıcılığının müəyyən edilmiş prinsiplərinin pozulmasına gətirib çıxarır.

Vergi və vergi olmayan gəlirlərin ümumi cəhətləri ödənişlərin ödənilməsi qayda və şərtlərinin qanunvericiliklə müəyyən edilməsi, ödəmələrin məcburi xarakteri, ödənişin büdcə və ya büdcədənkənar fondlarla əlaqədar olması, habelə onların qeyri-ekvivalent xarakteridir.

Vergiləri vergi olmayan digər ödəmələrdən fərqləndirən əsas hüquqi meyar isə normativ-sahə tənzimləmə əlamətidir: vergi münasibətləri, o cümlədən, vergilərin tutulması vergi qanunvericiliyi norma-

ları ilə tənzimlənir; qeyri-vergi xarakterli məcburi ödəmələr isə – qanunverciliyin digər – yəni təqaüd (pensiya), sosial təminat, ekologiya, patent və digər hüquq sahələrinin normaları ilə reqlamentləşdirilir.

2.3. Vergilərin təsnifatı

Vergilərin təsnifatı – onların müxtəlif meyarlar əsasında qruplaşdırılmasıdır: Bu meyarlara vergilərin tutulması üsulu, vergi subyektləri, tətbiq edilən dərəcələrin xarakteri, vergi güzəştləri, vergi mənbəyi və obyekti, vergini qoyan orqan, onun daxil olduğu büdcənin səviyyəsi, verginin məqsədyönlü istiqaməti və s. aiddir.

Vergilərin bu və ya digər meyarlar əsasında təsnifləşdirilməsi elmi və praktik baxımdan mühüm əhəmiyyət kəsb edir. Vergilərin təsnifləşdirilməsində məqsəd dövlətin öz qarşısına qoyduğu iqtisadi və sosial siyasətin həyata keçirilməsində vergi mexanizmi kimi təsirli vasitədən optimal istifadə edilməsini təmin etməkdir. Xüsusiyyətləri və təsir mexanizmi nəzərə alınmadan tətbiq edilən vergi sisteminin mənfi nəticələri öz təsirini iqtisadi və sosial həyatda uzun müddət göstərə bilər. Bu və ya digər vergi növü və növlərinin vergi sistemində xüsusi çəkisinin düzgün müəyyən edilməsi olduqca vacibdir. Tutulma üsuluna görə vergilər ***birbaşa*** (gəlir-əmlak) və dolayı vergilərə bölünür. ***Birbaşa vergiləri*** ödəyicilər bilavasitə öz gəlir və əmlakından maddi sərvətlərin alınması və yığılması prosesində ödəyirlər. Ona görə də ödəyicilərə ödədikləri vergilərin məbləği dəqiq məlumdur. ***Dolayı vergilər*** isə qiymətlər vasitəsilə maddi sərvətlərin xərclənməsi (istehlakı) prosesində tutulur. Məsələn, birbaşa vergilərdən gəlir vergisi gəlir alınarkən tutulur; əmlak vergisini müəyyən növ əmlakın (yığımların) mülkiyyətçiləri ödəyirlər. Dolayı vergilərdən – aksizlər, əlavə dəyər vergisi, gömrük rüsumları büdcəyə müxtəlif şəkildə daxil olmalarına baxmayaraq, son nəticədə əmtəə istehlakçıları tərəfindən, həmin əmtəələrin qiymətinə daxil edilməklə ödənilir.

Birbaşa vergilər də öz növbəsində iki yerə bölünür: real və şəxsi vergilər. Bu iki qrup vergilərin tutulması prinsipləri bir-birindən əhəmiyyətli dərəcədə fərqlənir. a) ***Real vergilər.*** Bu vergilər tarixi baxımdan birbaşa vergilərin qədim və ilkin formasıdır. Bazar münasibətləri inkişaf etdikcə real vergilər öz aparıcı rolunu tədricən şəxsi vergilərə verməyə başladı.

Real vergilər vasitəsilə əmlak öz zahiri əlamətlərinə görə vergiyə cəlb edilir. Maliyyə orqanları vergi məbləğini müəyyən edərkən yalnız əmlakı əsas götürürlər. Vergi ödəyicinin ödəmə qabiliyyəti nəzərə alın-

mır. Real vergilərin əsas növləri bunlardır: torpaq, ev, sənətkarlıq və pul kapitalına qoyulan vergilər.

Dövlətin öz xərclərini ödəmək üçün qoyduğu ilk vergi torpaq vergisi olmuşdur. Çünki, torpaq sərvətin ilk forması, ilk gəlir mənbəyi olduğu üçün ilk vergitutma obyektini də təşkil etmişdir. Əvvəlcə natural, sonralar isə pul formasında ödənilən bu verginin alınması üçün torpağın gəliri müəyyən edilməli idi. Əmtəə-pul münasibətlərinin inkişaf etmədiyi və uçotun olmadığı bir şəraitdə isə nəzərdə tutulan gəlir yalnız torpaq sahəsinin xarici əlamətlərinə görə müəyyən edilirdi.

Şəhərlər və mənzil tikintisi inkişaf etdikcə yeni evlərin kirayəyə verilməsindən alınan gəlir növü və ondan alınan ev vergisi meydana gəldi. Vergi obyekti yaşayış, ticarət və sənaye üçün olan ev və ya tikililər, vergi mənbəyi isə onların kirayəyə verlməsindən alınan gəlir idi. Bəzi Avropa ölkələrində (Fransa və İngiltərədə XVIII-XIX əsrlərdə) evlərdən alınan gəlir mənbəyi pəncərə və qapıların sayından asılı olaraq müəyyən edilirdi. (Ona görə də kasıbların evləri çox vaxt pəncərəsiz və yaxud bir pəncərə ilə tikilirdi).

Sənətkarlıq və ticarət inkişaf etdikcə yeni gəlir növləri və müvafiq vergi növü – sənətkarlıq vergisi yarandı. Sənətkarlıq vergisi Qədim Misirdə və Roma imperiyasında, Qərbi Avropada (XVII-XIX əsrlərdə) mövcud idi. «Sənətkarlıq» anlayışı geniş və ümumiləşdirici idi. Həmin anlayışa kustar (ibtidai) sənətkarlıq, ticarət, manufaktura, faydalı qazıntıların emalı, kredit, sığorta və s. aid edilirdi. Sənətkarlıq vergisi iki üsulla alınırdı:

1. Nəzərdə tutulan xalis gəlirin dəyərləndirilməsi;
2. Müəyyən sənətkarlıq növü ilə məşğul olmaq hüququ verilməsi yolu ilə.

Borc kapitalının yaranması ilə faiz gəlirləri və ona müvafiq olaraq yeni vergi növü – pul kapitalına qoyulan vergi meydana gəldi.

Bütün real birbaşa vergilər vahid proporsional vergi dərəcəsi ilə alınırdı, halbuki obyektlərin gəlirlilik səviyyəsi müxtəlif idi. Ona görə də real vergilər öz mahiyyəti etibarı ilə qeyri-mütərəqqi (reqressiv) xarakter daşıyırdılar.

Obyektin zahiri əlamətləri gəlirləri dəyərləndirmək üçün surətlə inkişaf edən əmtəə-pul münasibətlərindən geri qalırdı. Bundan başqa, obyektin zahiri əlamətlərini dəyərləndirmək üçün çox vaxt və vəsait tələb olunurdu. Vergi toplanmasına sərf edilən xərclər artırdı. Məhsuldar qüvvələrin inkişafı, elm və texniki tərəqqi «əşyanın» vergiyə cəlb olunma sistemindən şəxsi vergilər sisteminə keçməyə imkan verdi.

Hal-hazırda real vergilərin aşağıdakı növləri mövcuddur: qiymətli kağızlarla əməliyyat üzərinə qoyulan vergi, nəqliyyat vasitələri

sahiblərindən alınan vergi, torpaq vergisi və s. Həmin vergilər bu və ya digər vergitutma obyektindən götürüləcəyi ***nəzərdə tutulan*** orta gəlir əsasında hesablanır.

Çox vaxt əmlak və yaxud fəaliyyət növündən əldə edilən gəliri müəyyən etmək və onu nəzarətdə saxlamaq mümkün deyildir. Məsələn, taksi sürücüsünün gəlirini müəyyən etmək çətindir. Belə hallarda, bəzən, sərnişin daşınması üçün verilən patent hüququna görə vergi müəyyən edilir.

Müasir dövrdə real vergilərin bəzi növlərinin saxlanılmasının bir səbəbi də əmlakı məhsuldar və qeyri-məhsuldar istifadə edənləri fərqləndirməkdir. Əgər gəlirlər vergiyə cəlb edilərsə, məsələn, torpağı yalnız istirahət üçün istifadə edənlər vergidən azad edilmiş olarlar.

c) Şəxsi vergilər. Fiziki və hüquqi şəxslərdən faktiki gəlirlərinə görə və onların həqiqi ödəmə qabiliyyəti nəzərə alınmaqla tutulan vergilərə şəxsi vergilər deyilir.

Maliyyə orqanları həmin vergini müəyyən edərkən yalnız vergi obyektini deyil, eyni zamanda vergini ödəyən şəxsin maliyyə vəziyyətini (ailə vəziyyətini, onun borclarını və digər məsələləri) nəzərə alır. Real vergilərdə isə bunlar diqqətdən kənarda qalırdı.

Şəxsi vergilərin tarixən dörd növü mövcuddur: can, gəlir, əmlak və varislik və hədiyyələrdən alınan vergilər.

Can vergisi – fiziki şəxslərdən onların gəlir və əmlakının miqdarından asılı olmayaraq, adambaşı hesabı ilə alınan vergi növüdür. Həmin vergi tarixən torpaq vergisi ilə eyni dövrdə meydana gəlmişdir, fiskal məqsəd güdürdü və torpağı olmayan şəxslərdən alınırdı. Qədim Misirdə, Roma İmperiyasında və orta əsr dövlətlərində mövcud olmuşdur. XIX əsrdə və XX əsrin əvvəlində yerli əhalini mədən və plantasiyalarda zorla işləməyə məcbur etmək üçün metropoliyalar müstəmləkə ölkələrində geniş istifadə etmişlər.

Şəxsi vergilərin digər növləri kitabın müvafiq bölməsində ətraflı nəzərdən keçiriləcəkdir.

Mal və xidmət qiymətlərinin üzərinə qoyulmaqla tutulan dolayı vergilər vergitutma obyektinə görə aşağıdakı qruplara bölünürlər: müəyyən qrup mallar üzərinə qoyulan ***fərdi dolayı*** vergilər (ayrı-ayrı mal qrup və ya növləri üzərinə qoyulan aksizlər) və bütün mal, xidmət və işlərin (bəzi mallar istisna olmaqla) üzərinə qoyulan ***universal dolayı*** (əlavə dəyər vergisi), istehsalı və satışı dövlətin əlində cəmləşdirilən mal və xidmətlər üzərinə qoyulan fiskal inhisarlar, habelə gömrük rüsumları.

Birbaşa və dolayı vergilər arasında əsas fərq – verginin ödənilmə mənbəyinin formalaşma yeridir. Birbaşa vergilərin mənbəyi bilavasitə vergi ödəyicisinin yanında və iştirakı ilə formalaşır. Dolayı vergilərdə

isə verginin mənbəyi vergi ödəyicisinə digər ödənişlərin, əsas etibarilə qiymətlərin tərkibində daxil olur.

Vergilərin birbaşa və dolayı vergilərə bölünməsində digər meyar vergilərin istehlakçılar üzərinə salınmasının nəzəri cəhətdən mümkün olub-olmaması hesab edilir.

Bu meyara görə birbaşa vergilərin son ödəyiciləri gəliri bilavasitə alandır. Halbuki, dolayı vergilərin son ödəyicisi verginin qiymətlərinə əlavə olunduğu malı istehlak edənlərdir. Ona görə də dolayı vergi yükü əsas etibarilə, geniş istehlakçı kütlələrinin üzərinə düşür. Onlar mal və xidmət qiymətlərini artıraraq daxili bazarın və əmtəə ixracının genişlənməsi imkanlarını məhdudlaşdırır.

Vergilərin yuxarıda verilən təsnifatı hamı tərəfindən qəbul olunsa da, heç də mütləq deyildir. Çünki, müəyyən şəraitdə birbaşa vergilər də qiymətləri artırmaq mexanizmi vasitəsilə istehlakçılar üzərinə salına bilər. Dolayı vergiləri isə əksinə, bəzən heç də həmişə tam məbləğdə istehlakçıların üzərinə salmaq mümkün olmur. Çünki, malları bəzən bazar artırılmış qiymətlərlə hökmən əvvəlki həcmdə realizə edə bilmir. Məsələn, əlavə dəyər vergisi ənənəvi olaraq dolayı vergi hesab edilir. Ancaq, malların qiymətləri alıcının ödəmə qabiliyyəti ilə məhdudlaşdıqda əlavə dəyər vergisi istehlakçının mənfəətini azaldır, yəni birbaşa vergiyə çevrilir.

Vergilər ***subyektlərə görə*** aşağıdakı növlərə bölünür: ***fiziki şəxslərdən*** alınan vergilər (fiziki şəxslərdən alınan gəlir vergisi, əmlak vergisi və s.); müəssisə və təşkilatlardan alınan vergilər (mənfəət vergisi, əlavə dəyər vergisi, aksizlər, avtomobil yollarından istifadə edilməsinə görə vergi və s.). eyni zamanda, həm hüquqi, həm də fiziki şəxslərdən tutulan vergilər (qarışıq vergilər), məsələn, dövlət rüsumları, bəzi gömrük rüsumları və s.

Ödənildiyi büdcənin səviyyəsinə görə vergiləri 2 qrupa bölmək olar: təsbit olunmuş vergilər və tənzimedici vergilər. Təsbit olunmuş vergilərə birbaşa və ya bütövlükdə konkret büdcə və ya büdcədənkənar fonda köçürülür. Tənzimedici vergilər müəyyən nisbətdə həm respublika, həm də yerli büdcələrə köçürülür. Məsələn, respublikamızda hüquqi şəxslərdən tutulan mənfəət vergisinin bir hissəsi respublika büdcəsinə, digər hissəsi isə yerli büdcəyə köçürülür.

Mənbə və obyektlərin ***iqtisadi mahiyyətinə görə*** vergilər gəlir, sərvət və istehlak (xərclər) üzərinə qoyulan vergilərə bölünürlər. Belə təsnifat müasir dövrdə ən rasional və ən real hesab edilir. Belə ki, Avropa İqtisadi Birliyi yaradılarkən yeni prinsiplər əsasında vergiqoymanın təşkil olunması məqsədilə xüsusi vergi komissiyası yaratdı. Tarixə «Neumark Komissiyası» adı ilə daxil olmuş bu komissiyanın he-

sabatında vergilərin dolayı və birbaşa vergilərə bölünməsi artıq köhnəlmiş hesab edilmiş və vergilər təsnifləşdirilərkən onların gəlir, sərvət və istehlak vergilərinə bölünməsinin daha məqsədəuyğun olduğu əsaslandırılmışdır. İnkişaf etmiş ölkələrin əksəriyyətində indi bu sistem əsas götürülür.

Vergi hansı obyektdən alınırsa-alınsın, son nəticədə həmişə vergi yükünü daşıyanın gəlirindən ödənir. Lakin, gəlir yığıldığı zaman sərvətə, istehlak edildikdə isə xərcə (məsrəfə) çevrilir. Müasir dövrdə vergiqoymada fərdin gəlir əldə etməsi, sərvətə malik olması və ya istehlak məqsədilə onu xərcləməsi bir-birindən ayrılıqda vergi ödəmə qabiliyyətinin yarandığını ifadə edir. Gəlir əldə edildiyi anda alınan vergiyə gəlir vergisi, bu və ya digər şəkildə sərvətə malik olunduğu anda alınan vergilərə müxtəlif ölkələrdə müxtəlif adlarla əmlak, sərvət və kapitalın artması vergiləri deyilir. Onlar istehlak edildiyi zaman qoyulan vergilər də xərc, satış və ya əqdlərdən alınan vergilərə bölünür.

Vergilər bu təsnifat əsasında qoyulduqda gəlir, kapital, sərvət, mülk, xərclər kimi anlayışlardan istifadə edilir. Verginin ədalət prinsipi nəzərdən keçirilərkən gəlir və sərvət məfhumları ödəyicinin iqtisadi gücü (ödəmə qabiliyyəti) baxımından şərh edilmişdir. İndi isə həmin kateqoriyaların iqtisadi mahiyyətinin aydınlaşdırılması vacibdir.

Gəlir: İstehsal fəaliyyətində iştirak edən amillərin funksional bölgü əsasında əldə etdikləri paylar-gəlirlər: əmək haqqı (əmək amili), faiz (kapital amili), renta (təbii mənbələr) və mənfəət (sahibkarlıq amili) adlandırılır. Yaranan ümumi gəlirdən istehsal amillərinə düşən pay həmin amillərin sahiblərinin gəlirini təşkil edir.

Kapital: iqtisadi nəzəriyyəyə görə gəlirin iki funksiyası var: istehlak və yığım. Yığım kapitalın mənbəyini təşkil edir. Gəlirin istehlak edilməyib investisiyaya yönəldilən hissəsi kapitalı yaradır. B.Baverk hesab edir ki, texniki baxımdan istehsal amili olan kapital, hüquqi baxımdan mülkiyyət hüququndan faydalanaraq gəlir gətirən daşınar və daşınmayan varidatı təşkil edir. İqtisad elmində kapital dedikdə yığımın istehsala ayrılan hissəsi başa düşülür.

Sərvət: kapitaldan daha geniş anlayışdır və müəyyən bir vaxtda bir şəxsə aid olan daşınar və daşınmaz əmlakın məcmuyunu əhatə edir. Lakin, sərvət dedikdə onun istehsalda iştirakı və gəlir gətirməsi keyfiyyəti nəzərə alınmır. Məsələn, qiymətli rəsm əsəri, ləli-cəvahirat sərvət ünsürləridir, iqtisadi baxımdan isə sərvət deyillər. Buna baxmayaraq gəlir gətirən kapitaldan vergi alındığı kimi, istisna olaraq, rəsm əsəri, ləli-cəvahirat və s. kimi sərvət ünsürlərinin bəziləri və ya hamısı vergiyə cəlb oluna bilərlər.

Mülk: sərvət və mülk oxşar olsalar da fərqli anlayışlardır. Mülk hər hansı bir şəxsin hüquqi tam çərçivəsində malik olduğu pul ilə ifadə edilə bilən mal, haqq və borcların məcmusudur. Göründüyü kimi, sərvət iqtisadi, mülk isə həmin sərvətin mülkiyyət baxımından şəxsə bağlayan hüquqi anlayışdır. Mülkdə borc nəzərə alınır, sərvətdə isə alınmır. Müasir vergiqoymada mülk anlayışından geniş istifadə edilir. Qeyd etmək lazımdır ki, Azərbaycan Respublikasının Mülki Məcəlləsində mülkiyyət hüququ aydınlaşdırılarkən əmlak, əşya, daşınar və daşınmaz əmlak anlayışlarından geniş istifadə edilmişdir. Lakin, müasir vergiqoymanın vacib şərtləri olan gəlir, sərvət, kapital, mülk kateqoriyalarına aydınlıq gətirilməmişdir. Azərbaycan Respublikasında vergiqoymada vergilərin birbaşa və dolayı vergilərə bölünməsi təsnifatı əsas götürüldüyü üçün vergi məcəlləsində də həmin kateqoriya və anlayışlardan istifadə edilməmişdir.

Müasir vergitutmada aşağıdakı əsas məqsədlər qarşıya qoyulur: vergidən optimal daxil olmanı təmin etmək, gəlir və sərvət bölgüsündə mövcud olan ədalətsizliyi nizamlamaq və iqtisadi inkişafa vergilər vasitəsilə təkan vermək. Lakin, tamamilə aydındır ki, bu vəzifələrin hamısını eyni vaxtda həyata keçirmək mümkün deyildir. Çünki, ziddiyyət təşkil edən bu vəzifələrin hər hansı birinin həyata keçirilməsi üçün nəzərdə tutulan tədbirlər, digər məqsədlərə mənfi təsir edir. Lakin, real həyatda həmişə vergidən optimal gəlir götürmə məqsədi istər-istəməz birincilik təşkil edir. Çünki, dövlət xərcləri hər yerdə durmadan artır.

Müasir maliyyə anlayışına görə vergidən optimal gəlir əldə etmək üçün çoxsaylı vergilərin əvəzinə gəlir, sərvət, kapital və xərclərdən alınan və bol gəlir gətirən azsaylı vergilərdən istfiadə edilməsi daha məqsədəuyğun hesab edilir. Ona görə də dövlətlərin əksəriyyətində gəlirdən alınan gəlir və mənfəət vergiləri və istehlakdan (xərclərdən) alınan əlavə dəyər vergisi vergi sisteminin əsasını təşkil etməyə başlamışdır. Sərvətdən alınan vergilər isə dünya dövlətlərində ümumi verigi gəlirlərinin 5%-dən çox deyildir.

2.4. Vergi sistemi anlayışı

Vergi sistemi elmi ədəbiyyatda bəzən astronomiya termini olan bürclərə, ayrı-ayrı vergilər isə bürclərdə yerləşən ulduzlara bənzədilir. Şübhəsiz, astronomiya və vergi anlayışları müqayisə edilməz məfhumlardır. Lakin, həmin müqayisə vergi sistemi haqqında müəyyən təsəvvür oyadır. Burada bir fərq də ondan ibarətdir ki, bürclər astronomların subyektiv mülahizələrinə görə qruplaşdırılır. Vergi sistemini təşkil edən müstəqil ünsürlərin vəhdəti isə həyatda mövcud olan reallığın ifadəsidir.

Kitabın sonrakı bölmələrində görəcəyimiz kimi müxtəlif şəkildə özünü göstərən hər bir vergi özündə bir çox hüquqi, inzibati və texniki ünsürləri (elementləri) birləşdirir. Bütün bunların daxil olduğu çoxsaylı vergi növləri dövlət və cəmiyyət miqyasında müxtəlif kombinasiyalarla birləşdirilir və vergi sistemini təşkil edir. Müxtəlif ünsürlərin müxtəlif variantlarda birləşdirilməsini əks etdirən vergi sistemi cəmiyyətdə mövcud olan siyasi, iqtisadi və mədəni ünsürlərin əslində kiçik mənzərəsidir. Çünki, hər bir ölkədə onun sosial-iqtisadi və siyasi strukturunun xüsusiyyətləri və səviyyəsini əks etdirən ayrıca vergi sistemi mövcuddur. Müxtəlif ölkələrin vergi sistemləri müxtəlif iqtisadi, siyasi və sosial amillərin təsiri altında formalaşır. Vergi sistemləri vergilər toplusu, onların strukturu, tutulma üsulları, dərəcələri, hakimiyyətin müxtəlif səviyyələrinin fiskal səlahiyyətləri, vergi bazası, vergilərin əhatə dairəsi, vergi güzəştlərinə görə bir-birindən əhəmiyyətli dərəcədə fərqlənirlər. Lakin, diqqətlə nəzərdən keçirildikdə məlum olur ki, onların hamısı vahid elmi və vergi texnikası əsasında təşkil edilmişlər. Belə ümumi cəhətlərə daxildir:

– dövlətin vergi gəlirlərinin artırılması yollarının axtarılması;

– vergi sisteminin iqtisad və hüquq sahəsində mövcud nəzəriyyələrin ümumən qəbul etdikləri bərabərlik, ədalət və vergitutmanın səmərəliliyi prinsipləri əsasında təşkil edilməsi.

Vergi sisteminin təşkili prinsipləri ümumiyyətlə birmənalı deyildir və hökumətin hansı iqtisad nəzəriyyəsini əsas götürməsindən asılıdır.

Vergi sistemi dedikdə müəyyən məqsədə çatmaq üçün elmi prinsiplər əsasında nizama salınmış vergilər toplusu nəzərdə tutulur. İqtisadi siyasət hazırlanarkən qarşıya müxtəlif maliyyə, iqtisadi və ya siyasi məqsədlər qoyulur. Ona görə də vergi sisteminin xarakteri qarşıya qoyulan məqsəddən asılıdır. Məsələn, vergiqoymanın təməl məqsədi gəlir və sərvət bölgüsünü daha ədalətli bir şəkilə salmaqdırsa, vergi sisteminin əsas səciyyəvi cəhəti onun sosial yönümlü olmasındadır.

Vergi sistemi dinamik bir anlayışdır. Maliyyə, iqtisadi, sosial, siyasi və hüquqi amillərin təsiri altında hər ölkənin vergi sistemi birbirindən fərqlənməklə yanaşı bu sistem zaman anlayışının təsiri altında da inkişaf və dəyişikliklərə məruz qalır. Məsələn, vergiqoymada qarşıya qoyulan əsas məqsəd dövlətə daha çox gəlir təmin etməkdirsə (inkişaf etməkdə olan ölkələrdə olduğu kimi) o zaman vergi sistemində dolayı vergilər ağırlıq təşkil edir.

ABŞ, Almaniya və Rusiya kimi federal dövlət quruluşuna malik olan dövlətlərdə vergi sistemləri məcburi olaraq, federal və federasiya subyektləri vergilərinə bölünürlər. Çünki, belə dövlətlərdə federasiya an-

layışına uyğun olaraq federal dövlətlə yanaşı federasiya dövətləri (üzvləri) də vergi qoymaq səlahiyyətinə malik olmalıdırlar. Fransa, İngiltərə, Türkiyə və Azərbaycan kimi unitar dövlətlərin vergi sistemləri isə dövlət və yerli idarələrin vergilərindən ibarətdir.

Vergi sisteminin xarakteri bütün digər eyni şərtlər daxilində tətbiq olunduğu ölkədə mövcud olan iqtisadi sistemin mahiyyəti və formasından asılıdır. Məsələn, qapalı və ya açıq iqtisadi recimlərdə tətbiq edilən vergi sistemləri təbii olaraq bir-birindən fərqlidir. Və yaxud sosialist iqtisadi recimi ilə bazar iqtisadiyyatında tətbiq edilən vergi sistemləri də eyni ola bilməz.

Azərbaycanda inzibati-amirlik sisteminin süqutu və bazar iqtisadiyyatının tətbiqi prosesində vergi sistemində məzmun və formaca edilən dəyişikliklər indiki nəslin gözü qabağında baş verir.[11]

Beləliklə, hər bir dövlət qarşıya qoyduğu iqtisadi, maliyyə, sosial və siyasi məqsədlərə uyğun olaraq müxtəlif vergi növlərindən və onların müxtəlif kombinasiyasından istifadə edərək vergi sistemini təşkil edir. Lakin nəzəriyyəyə görə tək vergili sistem də mövcud ola bilər. Belə nəzəriyyələr XX əsrin ikici yarısında yenidən aktuallaşmağa başlamışdır. Həmin nəzəriyyənin müəllifləri arasında məhz hansı vergi növünün tətbiqinin məqsədəuyğunluğu haqqında fikir müxtəlifliyi mövcud olsa da, onların hamısı belə bir vergi sisteminin sadə, əlverişli, qənaətli və ədalətli olcağı məsələsində yekdildirlər.

2.5. Vergiqoymanın prinsipləri

2.5.1. Vergiqoyma prinsiplərinin tarixi inkişaf mərhələləri.

Vergiqoymanın prinsipləri vergilərin funksiyalarının yerinə yetirilməsi üçün növlərinin seçilməsi, texnikası və tətbiqi prosesində əsas götürülən meyar və şərtləri əks etdirir.

Müasir Azərbaycan dövlətçiliyinin hüquq sistemi quruculuğunun əsaslarından biri onun bazası kimi ümumbəşəri dəyərlərin qəbul edilməsidir. Həmin sistemin ayrılmaz tərkib hissəsi olan vergi hüququ üçün də maliyyə təcrübəsinin minillik tarixi prosesində hazırlanmış sosial ədalət və demokratik prinsiplər böyük əhəmiyyətə malikdir. Vergi hüququnun yaranması və inkişafı cəmiyyətdə demokratikləşmə prosesinin tərkib hissəsidir, hüquqi dövlət ideyası ilə əlaqədardır.

---

[11] Azərbaycan Respublikasında vergi sisteminin xüsusiyyətləri haqqında bax: F.Ə.Məmmədov, A.F.Musayev, M.M.Sadıqov, Z.H.Rzayev, İ.A.Kəlbiyev. Vergitutmanın nəzəri və metodoloji əsasları. Dərslik, B., 2001, s. 136-156.

Vergitutma texnikası qədim dövrlərdə məlum dərəcədə inkişaf etmiş olsa da, məcburi vergi sistemi quldarlığın, istibdadın bir əlaməti idi. Birbaşa vergilər azad dövlət və azad vətəndaş haqqında antik anlayışlara uyğun deyildi. Vətəndaşlar dövlət gəlirlərinin formalaşmasında bu və ya digər bəhanələrlə yalnız xüsusi-hüquq əsasında iştirak edirdilər. Birbaşa vergiləri əsas etibarilə, yalnız işğal olunmuş xalqlar ödəməyə məcbur edilirdilər. İşğalçılar istəsələr vergi də alardı və yaxud, baş da kəsə bilərdilər. Bu seçim işğalçının istəyindən asılı idi.

Maliyyə zorakılığı çox vaxt yerli əhaliyə qarşı da tətbiq edilirdi.

Ümumi vergi hüququ olmadıqda vergi formasında ödəmə maliyyə zülmünün, zorakılığın ifadəsi, hüquqi dövlət prinsiplərinə qətiyyən uyğun gəlməyən alət olur.

Vergi anlayışına paralel olaraq, vergiqoyma prinsipləri də tarixi təkamül prosesində dəyişikliklərə məruz qalmışdır. Vergiqoyma prinsiplərinin dəyişməsi iqtisadi düşüncə və sosial həyatda baş verən təkamül ilə sıxı əlaqədardır. Belə ki, hər hansı bir tarixi dövrdə bu və ya digər cəmiyyətin öz mahiyyətindən doğan səciyyəvi cəhətləri və qarşısına qoyduğu məqsədləri var. Dinamik xarakter daşıyan bu məqsədlərə bazar iqtisadiyyatı sistemində necə çatmağın mümkünlüyü haqqında mövcud olan görüşlər iki əsas mərhələdən keçmişdir.

Birinci mərhələ, klassik iqtisad məktəbi təmsilçilərinin görüşlərinin hakim olduğu XX əsrin 30-cu illərinə qədər davam etmişdir. Bu görüşlərə görə hesab edilirdi ki, iqtisadi inkişaf, tam məşğulluqda tarazlıq, ədalətli gəlir bölgüsü kimi məqsədlərə çatılması bazar mexanizminin «görünməyən əli» (A.Smit) vasitəsilə öz-özünə avtomatik şəkildə reallaşır; dövlət öz ənənəvi funksiyalarından başqa iqtisadi və sosial həyata heç bir şəkildə müdaxilə etməməlidir; «bitərəf» olduğu üçün dövlətin əlində vasitə olan vergilər də «bitərəf» xarakter daşımalıdır. Vergilərin «bitərəfliyi» o deməkdir ki, onlar vergi mükəlləfiyyətçilərinin iqtisadi qərarlarına və iqtisadi proseslərin gedişinə ciddi təsir etməməlidir. Başqa sözlə, vergilər başlıca olaraq fiskal məqsəd güdməlidir.

İkinci mərhələ, XX əsrin 30-cu illərindən başlayaraq dövlətin iqtisadi və sosial həyatda rolunun artması ilə əlaqədar yeni görüşlər meydana gəlmiş, və bunun nəticəsində vergilərin müdaxiləçi xarakteri artmağa başlamışdır. Bu dövrdən vergilər istehsal, istehlak, məşğulluq və bölgü prosesində təsirli bir vasitə kimi istifadə edilir.

Adam Smitin vergiqoyma prinsipləri:

Yalnız cəmiyyətin tarixi inkişaf prosesində demokratiya sahəsində baş vermiş köklü inqilablar imkan verdi ki, Adam Smit vergiləri quldarlığın deyil, azadlığın əlaməti hesab etsin. A.Smitə görə şəxsi

müstəqillik yalnız mülkiyyət hüququ əsasında mümkündür. Mülkiyyət hüququ qanuniliyə, ödəmələrin leqal qaydalarına və vergi ödəyicilərinin təsərrüfat müstəqilliyini sarsıtmayan vergi sisteminin olmasını tələb edir. Bu vergiqoymanın əsas – «bitərəfliyi» prinsipi adlanır. A.Smit demokratik dövlətdə vergi sistemi vasitəsilə həyata keçirilməsi zəruri olan və həmin əsas prinsipə tabe olan daha dörd prinsipi əsaslandırmışdır.

1. Ədalət prinsipi. Bu prinsipə görə təəbələrin hər biri hökumətin öz fəaliyyətini davam etdirə bilməsi üçün imkanı dairəsində, yəni dövlətin himayəsi altında əldə etdiyi gəlirə mütənasib olaraq iştirak etməlidir. A.Smit həmin prinsipi izah edərkən dövlət xərclərini bir çox şəriki olan böyük bir mülkə bənzədir və şəriklərin həmin mülkdən əldə etdikləri mənfəətə mütənasib olaraq xərclərdə iştirakının zəruriliyini qeyd edirdi. Göründüyü kimi, A.Smitin prinsipində «ədalət» anlayışı müasir dövrdə formalaşmış olan və geniş məna daşıyan sosial ədalət anlayışı deyil, sırf iqtisadi məzmuna malik «bərabərlik-müvazinat» anlayışıdır.

2. Müəyyənlik prinsipi. Hər kəsin ödədiyi vergi, onun ödənilmə müddəti, ödənilmə forması, ödəniləcək miqdar – bütün bunlar ödəyici ilə yanaşı hamı üçün aşkar və qəti şəkildə müəyyən olmalıdır. Bu prinsipi, başqa ifadə ilə qanunilik prinsipi adlandırmaq olar.

3. Əlverişlilik prinsipi. «Vergi ödəyici üçün ən uyğun şəkildə və ən az narahatlıq yaradan zamanda alınmalıdır». Başqa sözlə, verginin əlvnrişli və ağır olmayan ödənilmə üsulu elə olmalıdır ki, vergitutma şəxslərin iqtisadi davranışına mümkün qədər az təsir göstərsin və bazarda dağıdıcı rol oynamasın. Müasir dövrdə həmin prinsip vergilərin «bitərəfliyi» adını almışdır.

4. Qənaətcillik (iqtisadilik) prinsipinə görə hər vergi elə bir üsulla alınmalıdır ki, vergi ödəyicisi xəzinəyə daxil olandan başqa mümkün qədər az ödəmə etsin və pulun xalqın əlindən çıxması ilə xəzinəyə daxil olması arasında keçən müddət mümkün qədər az olsun. Başqa sözlə, bu prinsip vergi sistemində ucuz inzibati üsulların tətbiq edilməsini tələb edir. Əgər vergilər çoxsaylı məmurlar ordusundan istifadə edilməklə toplanırsa və tutulan vergilərin böyük bir hissəsi onların əməyinin ödənilməsinə sərf edilirsə vergi sistemi qənaətli deyil, qeyri-iqtisadidir. Əgər vergitutma sahibkarlıq fəaliyyətinə maneçilik törətmək üçün rəsmi şəxslərə imkan verirsə o zaman qənaətcillik prinsipi pozulmuş hesab edilir. Vergi ödəyicilərinə onların gələcək gəlirlərinin əsaslarını sarsıdan cəza tədbirləri tətbiq edilirsə, belə vergi sistemi də qeyri-iqtisadidir.

Vergi ödəyicisinin ləyaqətini alçaldan, onun mülkü hüququnu pozan vergi nəzarəti üsulları da həmin prinsipin tələblərinə ziddir. Belə tədbirlərin mənəvi zərəri bəzən ödənilən vergi məbləğindən də yüksək

olur. Ona görə də, ödəyici öz şəxsiyyətinin alçaldılmasına yol verməmək üçün bəzən istənilən məbləği ödəməyə razı olur.

Deyilənləri ümumiləşdirsək göstərmək lazımdır ki, A.Smitin hazırladığı qaydalar vətəndaş və dövlətin qarşılıqlı hüquq və öhdəliklərinin yaranmasına, hökumətin bu sahədə özbaşınalıqlarının məhdudlaşdırılmasına yönəldilmişdir. Beləliklə, vergitutma prinsipləri – vergi ödəyicilərinin və dövlətin bir-birinə zidd olan maraqlarının qarşılıqlı güzəştlər əsasında uyğunlaşdırılmasına xidmət edir. Klassik maliyyə və vergi anlayışının hələ tam formalaşmamış olduğu XVIII əsrdə A.Smit tərəfindən əsaslandırılmış olan bu prinsiplər müasir şəraitdə də öz əhəmiyyətini saxlayır və cəmiyyətin sonrakı inkişaf mərhələlərində təkmilləşir və onlara yeniləri əlavə edilir.

A.Smitin çıxardığı çox mühüm nəticəni də unutmaq olmaz: **vergi ödəyicisinin təsərrüfat müstəqilliyi prinsipi**. Demokratik üsullarla idarə olunan dövlətlərdə bu prinsip ən yaxşı şəkildə həyata keçirilir. Vergi tutularkən məhz belə dövlətlərdə özəl şəxslərin diqqətlə təhqiqatına yol verilməmək üçün imkan vardır. Bu dövlətlərin vergi təcrübəsində verginin «tutulması» termini heç də dəqiq deyil. Çünki, A.Smit göstərdiyi kimi, harada ki, əhali dövlətin mövcudluğu üçün vergilərin ödənilməsini zəruri hesab edir, bu vergilərin nəzərdə tutulmuş məqsədlərə sərf ediləcəyinə əmindir və vergi məmurlarına tam etibar edir, orada mükəlləflər vergiləri məcbur edilmədən, könüllü və vicdanla ödəyirlər.

Beləliklə, A.Smitə görə vergi subyekti müəyyən mülkiyyətə malik olan və müstəqil təsərrüfat fəaliyyətindən gəlir əldə edən və şəxsən müstəqil olan vətəndaşdır. Ödəyicinin borcu vergini qanunla, sabit şəkildə təsbit edilmiş, müəyyən müddətdə və müəyyən məbləğdə ödəməkdir. Bu sabit qaydanı əvvəlcədən bilmək onun hüququdur. Bundan başqa, vergi ödəyicisinin elə bir vergitutma mexanizminə malik olmağa hüququ vardır ki, bu proses onun siyasi hüquqlarını pozmasın və onun təsərrüfat müstəqilliyini məhdudlaşdırmasın. Lakin, vergi ödəyicisinin hüquqlarının qorunmasına nə və necə zəmanət verə bilər? Həmin suala Fransada 1789-cu ildə insan və vətəndaşların hüquq Bəyannaməsinin müəllifləri cavab verməyə çalışmışlar.[12] Həmin Bəyannamənin bəzi prinsip və müddəaları öz dövrünün zaman çərçivəsini aşmış və aktuallığını müasir dövrə qədər saxlayır. Bu hər şeydən əvvəl «siyasi həyatın kiçik məcəlləsinə» (Bəyannamənin 12-15-ci maddələri) aiddir. Onun birinci beş maddəsindən dördü verginin hüquqi təbiətinin, vergi

[12] Бах: Налоговое право. Учебное пособие. Под редакцией С.Г.Пепеляева. М., 2000, с. 55-56.

ödəyicilərinin hüquqlarının təhlili üçün lazım olan müddəaları özündə birləşdirir. Bəyannamənin 12-ci maddəsi dövlət hakimiyyətinin insan və vətəndaşlıq hüquqlarını müdafiə edən, hakimiyyətdə olanların deyil, hamının mənafeyi üçün fəaliyyət göstərən bir ictimai orqan olduğunu elan edir. 13-cü maddəyə görə belə bir hakimiyyətin saxlanılması üçün bütün vətəndaşlar arasında onların imkanlarına müvafiq olaraq bölüşdürülən «ümumi haqq» ödəməlidirlər. Bəyannamənin 14-cü maddəsində isə qeyd edilirdi: «Bütün vətəndaşlar özləri və ya təmsilçiləri» vasitəsilə dövlətin vergi qoymasının zəruriliyini təsdiq etmək, vergilərin tutulmasına könüllü razılaşmaq, onun xərclənməsini izləmək və işgüzar məbləğini, əsaslarını, qayda və tutulma müddətini müəyyən etmək hüququna malikdir». 15-ci maddə vətəndaşlara hüquq verir ki, hər hansı bir vəzifəli şəxsdən ona tapşırılan sahə haqqında hesabat tələb etsin.

Deyilənləri ümumiləşdirsək görərik ki, bəyannamənin 4 kiçik maddəsi müasir dövrün əslində bütün maliyyə prinsiplərinin əsaslarını özündə birləşdirir:

1. Məsələn, bəyannamənin yuxarıda qeyd edilən 12-ci maddəsində deyilir ki, dövlət hakimiyyəti hamının mənafeyi üçün yaradılmışdır. «Mənafe» termini dövlətin cəmiyyət qarşısında duran vəzifələrdən fərqli digər heç bir vəzifəsinin olmadığı həqiqətinin dərk edilməsi nəticəsində meydana gəlmişdir.

2. Qanunda dəqiq müəyyən edilməyən heç bir imtiyaz, üstünlük hüququ mövcud ola bilməz. Bu müddəadan belə bir tələb meydana çıxır:

– vergilərin ümumiliyi;

– ödəmə bərabərliyi.

Vergi ödəmədə bərabərlik – vergilərin hesablanmasında paralel sistemin olmamasını, əmlak vəziyyətinə uyğun gələn vahid, universal vergitutma qaydasının təsdiqini nəzərdə tutur. Əmlak vəziyyətindən başqa heç bir əlamət əsas götürülə bilməz. Bu prinsip yalnız vergi obyektinin seçilməsi üçün deyil, həmçinin vergi güzəştlərinin müəyyən edilməsi üçün də əsas təşkil edir. Ödəyicinin əmlak vəziyyətinə deyil, sosial vəziyyətinə əsaslanan güzəştlər cəmiyyətin və qanunverici orqanın daim diqqət mərkəzində olmalıdır.

3. Göstərilən iki prinsip bilavasitə üçüncü prinsiplə – qanunvericilikdə iştirakın ümumi xarakteri ilə əlaqədardır. Vergi sahəsində mühüm qanunverici səlahiyyətlər: vergi növünün, onun obyektinin, dərəcəsi, hesablanması və tutulması qaydalarının müəyyən edilməsi vətəndaşlara və onların təmsilçilərinə aiddir. Həmin vətəndaşlar və onların həmin təmsilçiləri yalnız vergi qoymur, həm də onların xərclənmə istiqamətlərini müəyyən edir, nəzarəti həyata keçirir. Fransız

qanunvericiliyində «vergi ödəyicisi» termini vətəndaşın dövlətçilikdə hüquq qabiliyyətini ifadə etmək üçün vətəndaş sözünün sinonimi kimi istifadə edilirdi.

4. Verginin müəyyən edilməsi hüququ bilavasitə xalqa və ya onun təmsilçilərinə verildiyi və xalq hakimiyyətindən yüksək hakimiyyətin olmadığı üçün vergi ali hüquqi qüvvəyə malik aktla, yəni qanunla müəyyən edilir.

5. Bəyannamə vergi qoymaq və vergi tutmaq hüquqlarının bölgüsünü nəzərdə tutur.

6. Bəyannamə maliyyə sahəsində ictimai nəzarətin zəruriliyini qeyd edir.

Vergi hüququ **hüquqi dövlət** ideyası ilə sıx əlaqədardır. Vergi hüququ anlayışı və məzmunu iki əsas ideyadan ayrı təsəvvür edilə bilməz: ***şəxsiyyətin və özəl mülkiyyətin toxunulmazlığı.*** Bəyannamənin bu prinsiplərini elan edən maddələri onların həyata keçirilməsi üçün mühüm olan zəmanəti də göstərir.

Vergi ödəyicisinin hüquqlarının qorunmasının əsas qarantiyası xalq hakimiyyətinin vergi səlahiyyətidir. Bu zaman göstərmək lazımdır ki, təmsilçilər orqanının vergilərin tutulması ilə razılaşıb razılaşmayacağı hüququ xüsusilə vurğulanr. Büdcə hüququ (parlamentin dövlət büdcəsini təsdiq etmək hüqqu) büdcə intizamı vasitəsilə maliyyə siyasətinin həyata keçirilmə mexanizmi deyil, vətəndaşların siyasi azadlığının təmin edilməsi üsulu hesab edilirdi.

Vergi ödəyiciləri hüquqlarının qorunmasının təminatı verginin ***qoyulması və onun tutulması hüquqlarının bir-birindən ayrılmasıdır.***

Vergi ödəyiciləri hüquqlarının qorunması, istər vergilərin yığılmasını həyata keçirən icra orqanları, istərsə də vergini qoyan təmsilçilər orqanları barədə səmərəli müdafiənin olması ilə təmin edilir.

Vətəndaşların hüquqlarının qorunmasının mühüm təminatı maliyyə sahəsində təsirli nəzarət mexanizminin mövcudluğudur. Maliyyə sahəsində təmsilçilər orqanları fəaliyyətinin açıq-aşkar xarakteri – ictimai nəzarət mexanizminin səmərəli işləməsinin vacib şərtidir.

2.5.2. Vergiqoyma prinsiplərinin müasir dövrdə inkişafı.

Zəngin tarixi təkamül prosesi keçmiş vergiqoymanın prinsipləri müasir dövrdə də öz aktuallığını itirməmişdir. Müxtəlif ölkələrdə alimlər və dövlət orqanlarının mütəxəssisləri vergi qanunvericiliyinin təkmilləşdirilməsində həlledici rol oynayan həmin problemin öyrənilməsinə xüsusi diqqət yetirirlər.

Vergiqoymada ədalət prinsipi. Mənəviyyat kateqoriyası olan ədalət hər bir hüquqi tənzimlənmə sisteminin əsaslandığı fundamental ideyadır. İqtisad elminin klassikləri də daxil olmaqla maliyyə elmi ilə

məşğul olan alimlərin ən çox diqqət yetirdikləri məsələ də məhz ədalətli vergi sisteminin yaradılması problemidir. Ədalətli vergi sisteminin məqsədi vergi yükünün ədalətli şəkildə bölüşdürülməsini təmin etməkdir. Lakin, məlum olduğu kimi, «ədalət» fərdi düşüncə ilə əlaqədar olan subyektiv anlayışdır. Ona görə də onu hər bir fərd özünəməxsus şəkildə qavradığı kimi, müxtəlif dövrlərdə də cəmiyyət müxtəlif şəkildə qavrayır.

Jon Due yazırdı: «ən ədalətli vergi sistemi cəmiyyətdə mövcud olan ictimai fikir tərəfindən qəbul edilən real gəlir bölgüsü meyarlarına uyğun olanıdır».

Ədalət prinsipi, onun mahiyyəti və məzmununa baxışların fərqli olmasına baxmayaraq bütün sivil vergi sistemlərinin başlıca xəttini təşkil edir. Lakin, vergi sahəsində ədalət prinsipindən danışarkən onun iqtisadi-hüquqi mahiyyətini nəzərə almaq lazımdır. Ona görə də bu problemə iki nöqteyi-nəzərdən baxılması vacibdir: iqtisadi və hüquqi.

Ədalət prinsipi ***iqtisadi baxımdan*** o deməkdir ki, dövlət vergi və xərcləri, vergi yükünü bir qrup insanların üzərinə salmaqla digər qrup insanlara imtiyaz verir və bu yolla gəlirlərin bölgüsünə təsir göstərmək istəyir.

Bu prinsipin adətən iki aspekti bir-birindən fərqləndirilir: şaquli və üfiqi.

Şaquli ədalət prinsipi iqtisadi vəziyyətləri eyni olan ödəyicilərə aiddir və hesab edilir ki, onların vergi mövqeləri də eyni olmalıdır, yəni vergini eyni məbləğdə ödəməlidirlər. Bu prinsipin əsasını belə bir ideya təşkil edir ki, tutulan vergi məbləği ödəyicinin gəlirinin həcmindən asılı olaraq müəyyən edilməlidir.

Lakin, bu halda bərabərlik müəyyən edilərkən sosial problem meydana çıxır, çünki cari gəlirlərin müqayisə edilməsi ilə heç də həmişə barabərliyi müəyyən etmək olmaz. Burada ödəyicinin himayəsində əmək qabiliyyəti olmayan uşaq və böyüklərin sayı, onların səhhəti, yaşı kimi fərqli problemlər özünü göstərir.

Ədalətin üfiqi prinsipinə görə qeyri-bərabər maddi vəziyyətdə olan insanlar qeyri-bərabər vergi mövqeyində olmalıdırlar; başqa sözlə, dövlətin fəaliyyətindən bu və ya digər sərvəti (neməti) çox alanlar, vergini də çox ödəməlidirlər. Buna bəzən ***fayda*** prinsipi də deyilir, yəni daha çox fayda götürən, çox vergi də ödəməlidir.

Vergidə bərabərliyin təmin edilməsi üçün ödənən verginin ***iqtisadi gücə (ödəmə qabiliyyətinə)*** görə tutulması vacibdir. Bu zaman belə bir sual meydana çıxır: ödəyicinin iqtisadi gücünü ifadə edən ünsürlər hansılardır? Müasir dövrdə bu suala cavab vermək üçün üç meyardan istifadə edilir: ***gəlir, sərvət və istehlak xərcləri.***

Gəlir fərdin vergi ödəmə qabiliyyətini əks etdirən ən mühüm meyardır. Gəlir kateqoriyası vergitutma əməliyyatında həm fərdi, həm də ailə baxımından kompleks şəkildə nəzərə alınır. Bu şəkildə ələ alındıqda gəlir fərd və ya ailənin bir il ərzində milli gəlirdən aldığı pay hesab edilir. Bu payın içində gəlirin həm istehlaka, həm də yığıma ayrılan hissəsi yerləşir.

Vergi ödəmə gücünü ən yaxşı əks etdirən meyar olmasına baxmayaraq gəlirin hamısından vergi tutulmur. Çünki minimum yaşayış səviyyəsi, istisna və güzəştlər gəlirin bir hissəsini vergidən azad edir. Vergidən yayınma halının geniş yayıldığını da nəzərdən qaçırmaq olmaz.

Sərvət – gəlirin yığılmış formasıdır. Ona görə də fərdin və ya ailənin vergi ödəmə qabiliyyəti müəyyən edilərkən yalnız bir il ərzində əldə edilən gəlir deyil, eyni zamanda, onun malik olduğu sərvət də nəzərə alınmalıdır. İki fərdin bir il ərzində əldə etdiyi gəlir məbləği eyni, lakin, malik olduqları sərvətin miqdarı fərqlidirsə, sərvəti çox olan fərdin vergi ödəmə qabiliyyəti digərinə nisbətən yüksəkdir.

İstehlak xərcləri gəlirin əldə etməsi və sərvətin yığılması qədər həmin gəlirin və ya sərvətin xərclənməsi də vergi ödəmə qabiliyyətinin bir göstəricisi hesab edilir. Bu gün mövcud olan vergiqoyma anlayışına görə gəlir əldə edilərkən vergiyə cəlb edilməsi onun xərclənmə anında da ayrıca vergiyə tabe edilməsinə mane olmur.

Ödəmə qabiliyyətinə görə vergi alınması texnikası. Vergiqoymada ödəmə qabiliyyəti prinsipinin həyata keçirilməsi olduqca çətindir. Bu çətinlik onunla əlaqədardır ki, həm ödəmə qabiliyyətinin necə və nəyə əsasən müəyyən edilməsi birmənalı şəkildə aydın deyil, həm də nəzərdə tutulan «bərabərliyin» müxtəlif vergilərin hər biri vasitəsilə necə təmin edilməsində vahid fikir mövcud deyildir.

Həmin məqsədə çatmaq üçün hər şeydən əvvəl, vergilərin şəxsiləşdirilməsi, yəni vergi sistemində şəxsi vergilərin ağırlığının artması prosesi gedir. Bu ona görə lazımdır ki, ödəyicinin ödəmə gücünü müəyyən edən ünsürləri nəzərə almaq mümkün olsun. Məsələn, eyni miqdar gəlir əldə edən iki nəfərdən biri evli, digəri isə subaydırsa sonuncunun vergi ödəmə gücü birincidən yüksəkdir. Eyni miqdar gəlir əldə edən iki nəfərdən biri sağlam, digəri isə xəstədirsə yenə də ödəmə gücü müxtəlifdir. Gəlir miqdarı fərqli olduqda isə ödəmə gücü arasındakı fərq aydın şəkildə görünür. Bundan başqa, gəlirin əmək və ya kapital gəliri olması amili də vergi ödəmə gücünün müəyyən edilməsində mühüm ünsürlərdən biridir. Məsələn, bir nəfər əmək haqqı şəklində, digəri isə dükanını kirayəyə verərək hər biri eyni miqdarda (tutaq ki, ildə 1 mln. manat) gəlir əldə edir. Onların da ödəmə gücü eyni deyil. Çünki, əmək haqqı şəklində alınan gəlirin bazar iqtisadiyyatı şəraitində

fasiləsizliyi kapital gəlirinə nisbətən (işsizlik, sağlamlıq və s. ilə əlaqədar) az təminatlıdır. Bu və bütün digər oxşar halların vergiqoymada nəzərə almaq və ödəmə qabiliyyəti prinsipini real olaraq həyata keçirmək üçün aşağıdakı texniki üsullardan istifadə edilir: a) mütərəqqi (artan nisbətli) vergi dərəcəsi; b) yaşayış minimumu istisnası və q) ayırma prinsipi. a) ədalət prinsipinin həyata keçirilməsində mütərəqqi vergitutma üsulu mühüm vasitə hesab edilir. Klassik görüşə görə vergi sistemi o vaxt mütərəqqi hesab edilir ki, vergilər ödənildikdən sonra ödəyicilərin iqtisadi vəziyyətində mövcud olan qeyri-bərabərlik azalmış olsun. Təcrübədə buna mürəkkəb mütənasiblik (bu məsələ növbəti fəsillərdə ətraflı araşdırılacaqdır) vasitəsilə nail olunur: vergi dərəcəsi vergitutma obyekti ilə birlikdə artır, lakin artan vergi dərəcəsi vergi obyektinin tam həcminə deyil, müəyyən olunmuş həddi keçən məbləğə tətbiq edilir. Beləliklə, mütənasib vergitutmada daha imkanlı ödəyici az imkanlı ödəyiciyə nisbətən vergi şəklində öz gəlirinin daha çox hissəsini ödəyir. b) ödəmə qabiliyyətinə görə vergitutma zamanı belə bir sual çıxır: ödəyicinin vergi ödəmə gücü nə zaman və ya hansı gəlir həddindən başlayır? Təbiidir ki, fərdin vergi ödəmə qabiliyyəti yalnız onun öz bioloci ehtiyaclarını ödədikdən sonra başlaya bilər. Ona görə də bir qayda olaraq qəbul edilmişdir ki, yaşayış minimumu səviyyəsindən aşağı gəlir əldə edənlər vergidən azaddırlar. Lakin, onu da nəzərə almaq lazımdır ki, bu qəbildən olan insanlar yalnız birbaşa vergilərdən azaddırlar və onlar qiymətlərə əlavə olunan dolayı vergiləri ödəməyə məcburdurlar.

Müasir vergitutmada, o cümlədən müstəqil Azərbaycanın təcrübəsində yaşayış minimumundan aşağı gəlir həddi (100 min manata qədər) bütün ödəyici qruplar üçün vergiyə cəlb edilmir.

c) Ayırma prinsip – Bu prinsip də ödəyicinin iqtisadi imkanlarına görə vergi alınması məqsədinə xidmət edir. Mütərəqqi vergi texnikası vergi ödəyicisinin gəlirinin səviyyəsini əsas götürdüyü halda, ayırma prinsipi gəlirin əldə edildiyi mənbəni və ödəyicinin sosial vəziyyətini nəzərə alır. Bu baxımdan, məsələn, eyni miqdar gəlir əldə etsələr də kapitaldan sabit gəlir alanla əmək haqqı alanların, subayla ailə başçısının vergi ödəmə gücləri müxtəlifdir. Ona görə də, ayırma prinsipində vergi ödəmə gücü gəlirin miqdarı ilə yanaşı gəlirin mənbəyi və strukturu da nəzərə alınmaqla müəyyən edilir. Bu baxımdan ayırma prinsipi mütərəqqi üsulun çatışmazlığını tamamlayır. Birinci üsul gəlirin kəmiyyətini nəzərə alırsa, ikinci üsul onun keyfiyyətini də əsas götürür. Bu prinsip ödəyicinin sosial vəziyyətini də nəzərə alaraq minimum yaşayış səviyyəsi istisnasını da tamamlayır.

Ayırma prinsipinə görə gəlirlər üç kateqoriyaya bölünür: əmək gəlirləri, kapital gəlirləri və əmək-kapital (qarışıq) gəlirləri. Bu bölgü əsasında vergi tutulması imkan verir ki, hər gəlir növü differansial şəkildə vergiyə cəlb edilsin. Təsadüfi deyil ki, bu üsul əksər dünya dövlətlərində geniş yayılmışdır.

Hüquqi nöqteyi nəzərdən ədalət prinsipi onu göstərir ki, qanunverici vergi ödəyicisindən mülkiyyətin özgəninkiləşdirilməsi qaydasını nə dərəcədə əsaslandırılmış şəkildə tənzimləyir, habelə dövlət, vergini tutanlar və vergini ödəməyə borclu olan şəxslər arasında vergi münasibətlərini necə qurur.

Ödəyicilərin hüquqi vəziyyəti haqqında qeyd etmək lazımdır ki, onlar arasında tam bərabərlik hökm sürməlidir. Bu prinsip Azərbaycan Respublikasının Konstitusiyasında da əsas götürülmüşdür. Belə ki, onun 29-cu maddəsində bütün mülkiyyət növlərinin, o cümlədən dövlət və özəl mülkiyyətin mövcudluğu və müdafiəsində bərabərlik prinsipi aşağıdakı kimi təsbit edilmişdir:

1. «Hər kəsin mülkiyyət hüququ vardır.

2. Mülkiyyətin heç bir növünə üstünlük verilmir. Mülkiyyət hüququ, o cümlədən xüsusi mülkiyyət hüququ qanunla qorunur».

Fransız maarifçisi Şarl Monteskyenin sözlərinə görə, vətəndaşlardan alınan və onların sərəncamında saxlanan sərvət hissəsinin ədalətli müəyyən edilməsi kimi heç bir şey bu qədər böyük dövlət müdrikliyi tələb etmir. Ona görə də vergi qanunverciliyində ədalətli vergiqoyma prinsiplərinin təsbit edilməsi son nəticədə nəinki milli vergi sistemini daha səmərəli edəcək, həmçinin vergi intizamının möhkəmləndirilməsinə və sivil vergi ödəyicilərinin tərbiyə olunmasına gətirib çıxaracaqdır.

2.5.3. Müasir dövrdə vergiqoymanın digər prinsiplərinin inkişafı. Müasir tədqiqatçılar ***müəyyənlik*** prinsipini vergi qanunvericiliyinin sabitliyi problemi ilə sıxı əlaqələndirirlər. Vergi ödəyicisi bu və ya digər verginin yalnız ödənilmə şərtlərini bilməli deyil, eyni zamanda, həmin şərtlərin müəyyən müddət ərzində dəyişməz qalacağına əmin olmalıdır. Qeyri-müəyyənlik dövlətə inamsızlıq hissi yaradır və istehsalın inkişafı yolunda ciddi maneçilik törədir. Ona görə də vergi qanunvericiliyinin sabitliyi ümumi iqtisadi sabitliyin təmini üçün bir vasitədir. Bu vaxtaşırı olaraq aşkar edilən çatışmazlıqların, qeyri-müəyyənliklərin aradan qaldırılmasını, yeni tənzimləmə tədbirlərinin tətbiqini, vergi yükünün yenidən bölüşdürülməsini və s. tədbirlərin görülməsini tələb edir.

Ona görə də vergi sistemi çevik olmalı, iqtisadiyyatın inkişafı və sabitliyini təmin etmək məqsədilə vergi tədbirlərindən məharətlə istifadə edilməlidir.

Müasir dövrdə vergiqoymada ***əlverişlilik*** prinsipinin yeni cəhətləri meydana çıxır. Hamı tərəfindən qəbul edilmişdir ki, vergilərin tutulmasına xidmət edən məsrəflər yüksək olmamalıdır. Lakin, təcrübədə bəzən bu məsrəflər xeyli yüksək olur. Çünki, həmin məsrəflər, yalnız verginin yığılması, onların ödənilməsinə nəzarət xərclərindən ibarət deyildir. Buraya, müəssisələrin özündə xüsusi vergi kadrlarının saxlanılması da daxildir. Vergi qanunverciliyi qeyri-müəyyən olduqda isə vergi ödəyiciləri əlavə məsləhətçi saxlamağa, zəruri hallarda isə vəkil tutmağa məcbur olur. Vergi qanunvericiliyi dəyişdirildikdə isə ödəyicilər uçot sisteminin yeniliklərə uyğunlaşdırılması üçün əlavə xərclər etməlidir.

Nəticədə vegi ödəyicilərinə xidmət edən çoxsaylı ixtisas və bu əlavə xərc tələb edir, fəaliyyət növləri yaranır: auditorlar, məsləhətçilər, vergi vəkilləri və s. Belə xərclər, vergi zülmünü artırır.

2003-cü il dövlət büdcəsi layihəsinə görə Azərbaycanda Vergilər Nazirliyinin çaxlanılmasına 28,0 mlrd. man., Gömrük Komitəsinin saxlanılmasına isə 9,3 mlrd. man. vəsait ayrılmışdır.[13] Vergilərin əlverişlilik prinsipini, yəni vergilərin tutulmasına xidmət edən məsrəflərin səviyyəsini ən yaxşı şəkildə vergi orqanları tərəfindən çəkilmiş 1 manat xərcə düşən vergi daxilolmalarının miqdarıdır. Azərbaycan Respublikası Vergilər Nazirliyinin məlumatlarına əsasən həmin göstərici 1996-2000-ci illərdə 417 manatdan 316 manata düşmüş, yəni əlverişlilik prinsipi pisləşmişdir. «Sahibkarlığın inkişafına mane olan müdaxilələrin qarşısının alınması haqqında 28.IX.2002-ci il tarixli Fərmanla Vergilər Nazirliyinin struktur bölmələrinin 40% ixtisar edilməsi nəzərdə tutulmuşdur. Lakin, 1.01.2003-cü il tarixindən vergi sistemi işçilərinin maaşlarının iki dəfədən çox artırılması ilə əlaqədar olaraq ümumi vergi xərcləri azalmır. Belə ki, Vergilər Nazirliyinin smetası büdcə layihəsinə görə 2002 və 2003-cü illərdə 25 mlrd. səviyyəsində qalmışdır.

Təbiidir ki, respublikamızda vergilərin toplanması ilə əlaqədar məsrəflər yalnız bundan ibarət deyildir və vergi ödəyicilərinin ödədikdəri xərclər də nəzərə alınmalıdır.

Vergiqoymanın əsas prinsipi olan ***«bitərəflik»*** prinsipi də müasir dövrdə inkişaf etmişdir. Ümumən qəbul edilmişdir ki, ağır vergi yükü ödəyiciləri olduqca pis vəziyyətə sala bilər. Bu zaman onlar vergi ödəmələrini azaltmaq üçün öz fəaliyyətlərini restuktrizasiya edə bilərlər. Bu özünü, məsələn, onda göstərə bilər ki, sahibkarlar daha sərfəli biznesə keçməkdən imtina edə bilər (əgər vergi ödənildikdən sonra qalan məbləğ yeni fəaliyyətin təşkili ilə əlaqədar xərcləri ödəmək üçün kifayət etməzsə); işçilər özlərinin iş vaxtını azalda bilər (əgər onu artırmağa

[13] «Azərbaycan», 27.XII.2002.

stimul yoxdursa); bir çox işləri insanlar muzdlu əməyə müraciət etmədən özləri yerinə yetirə bilərlər və s. Bundan başqa, vergi yüksək olduqda firmalar öz işçilərinə vergi ilə əlaqədar olmayan əməyin ödənilməsi formalarını (müxtəlif imtiyazlar, əvəzsiz borc verilməsi, minik avtomobili ayrılması və s.) axtarmağa və tətbiq etməyə məcbur ola bilərlər. Məsələn, ABŞ-da şirkətlərin rəhbər işçilərinə mükafatların 1/3-i məhz bu şəkildə həyata keçirilir.

Əsassız yüksək vergi yükü ödəyiciləri vergidən qaçmaq üçün qanuni və qeyri-qanuni yollar axtarmağa vadar edir.

Beləliklə, yüksək vergi yükü əməyə və istehsala stimulu azaldır, bu isə son nəticədə dövlət büdcəsi gəlirlərinin ixtisarı ilə nəticələnir. Dövlət büdcəsi gəlirlərinin vergi dərəcələrinin səviyyəsindən asılılığı «Vergitutmanın nəzəri və metodoloci əsasları» adlı dərslikdə ətraflı verilmişdir (s. 327-362).

Moskvada nəşr edilən «vergi hüququ» adlı dərslikdə vergiqoyma prinsiplərinin pozulması əlamətləri sxematik şəkildə verilmişdir.[14] Müəyyən dəyişikliklər etməklə həmin sxemin verilməsini (bax: şəkil №2) vacib hesab edirik. Deyilənlərə yekun vuraraq göstərmək lazımdır ki, vergiqoymanın prinsipləri cəmiyyət qarşısında duran sosial-iqtisadi vəzifələrin uğurla yerinə yetirilməsinə yardım edir.

2.5.4. Vergiqoymanın əsas konstitusiya prinsipləri. İnkişaf etmiş ölkələrin çoxunda konstitusiya müddəalarının xeyli hissəsi (bəzən 1/3-nə qədəri) vergiqoyma və onun prinsiplərinə həsr edilir. Azərbaycan Respublikası Konstitusiyasında isə bu məsələyə əslində yalnız bir – 73-cü maddə (yerli vergilərlə əlaqədar 138 və 144-cü maddələr nəzərə alınmasa) ayrılmışdır. Lakin, bu maddə vergi özbaşınalığına sədd çəkir, ədalətli, əlverişli və qənaətli vergiqoymaya yol açır. Bu əsaslar qanunvericiliyin bütün digər sahələrində öz əksini tapmalıdır. Söhbət konstitusiyada insan və vətəndaşlıq hüquq və azadlıqlarından, onların məhdudlaşdırılmasına qoyulan qadağalardan, dövlət tərəfindən mülkiyyətin bütün formalarının bərabərliyi və hüquqlarının qorunmasından, iqtisadi fəaliyyət azadlığından gedir.

Şəkil № 2

Vergiqoyma prinsiplərinin pozulması əlamətləri

Ədalət	*Qeyri-müəyyənlik*	*Əlverişlilik*	*Qənaətlilik*
1. Ədalətin «şaquli xətt» üzrə	1. Aydın və konkret olmayan qanun	1. Vergi ödənilməsinin ağırlaşdırıcı	1. Vergi inzibatçılığının böyük

[14] Налоговое право. Учебное пособие. Под редакцией С.Г.Пепеляева. М. ИД ФБК Пресс, 2000, с. 62.

pozulması;	normalarının mövcudluğu;	üsullarının mövcud olması;	xərcli olması;
2. Ədalətin «üfiqi xətt» üzrə pozulması;	2. Qeyri-sabit vergi qanunvericiliyi	2. Vergilərin «bitəraflik» prinsipinin gözlənilməməsi;	2. Bürokratik özbaşınalıq üçün imkanların mövcudluğu;
3. İnflyasiya vergiləri;		3. Vergi ödəyicilərinin öz fəaliyyətlərində başqa yol axtarmağa məcbur olunması.	3. Soyğunçu sanksiyaların mövcudluğu;
4. İlkin tələbat mallarından yüksək vergi alınması			4. Nəzarətin qeyri-adekvat üsulları;
5. Vergi sisteminin ölkədə baş verən iqtisadi və sosial dəyişiklikləri nəzərə ala bilməməsi			5. Vergi ödəyicilərinin yüksək əlavə xərcləri;
			6. Vergi dərəcələrinin ifrat yüksəkliyi.

Vergi qanunları da, bütün digər qanunlar kimi insan və vətəndaş hüquq və azadlıqları süzgəcindən keçməlidir. Konstitusiyanın 71-ci maddəsində birmənalı şəkildə göstərilmişdir: «Konstitusiyada təsbit edilmiş insan və vətəndaş hüquqlarını və azadlıqlarını gözləmək və qorumaq qanunvericilik, icra və məhkəmə hakimiyyəti orqanlarının borcudur».

Vergiqoyma prinsipləri ən ümumi konstitusiya müddəalarını özündə birləşdirərək bu müddəaları inkişaf etdirir, ona konkret məzmun verir. Ona görə də vergiqoymanın ümumi prinsiplərinin pozulmasından söhbət gedəndə, eyni zamanda, Konstitusiyanın əsas müddəalarının pozulduğunu qeyd etməyə tam əsas vardır. Konstitusiyada göstərilən ümumi prinsip qanunverici orqanın normativ fəaliyyətinin əsasını təşkil edir.

Azərbaycan Respublikasının Vergi Məcəlləsində vergilərin müəyyən edilməsi və tutulması prinsipləri geniş şərh edilmişdir. Lakin, bir çox hallarda bunlar formal xarakter daşıyır. Məsələn, məcəllədə göstərilir ki, (maddə 3.1.) vergilər haqqında qanunvericilik vergitutmanın ümumi, bərabər və ədalətli olmasına əsaslanmalıdır. Lakin, bəra-

bərlik və ədalətlilik prinsipi anlayışı konkretləşdirilməmişdir. Vergitutmada qənaətlilik və əlverişlilik prinsipi də ayrıca göstərilmir. Lakin, qeyd edilir ki, (maddə 3.2) vergilər iqtisadi cəhətdən əsaslandırılmalıdır. Hüquqi dövlət quruculuğu tələblərinə uyğun olaraq Məcəllənin 3.3. maddəsi çox əhəmiyyətlidir: «hər kəsin konstitusiya hüquqlarının və azadlıqlarının həyata keçirilməsinə maneçilik törədən vergilərin müəyyən edilməsinə yol verilmir». Vergilərin qanunilik prinsipi Məcəllənin 3.7 və 3.8-ci maddələrində dəqiq verilmişdir:

– Azərbaycan Respublikasının vergiləri yalnız bu Məcəllə ilə müəyyən edilir, onlrın dəyişdirilməsi və ya ləğv edilməsi bu Məcəlləyə dəyişiklik edilməsi ilə həyata keçirilir;

– heç bir şəxsin üzərinə bu Məcəllə ilə müəyyən edilən vergilərin xüsusiyyətlərinə malik olan və bu Məcəllə ilə müəyyən edilməyən, yaxud bu Məcəllə ilə müəyyən edilən qadalardan fərqli müəyyən edilən vergiləri ödəmək vəzifəsi qoyula bilməz.

Vergilərin müəyyənlik prinsipinə görə isə (maddə 3.9) vergilər haqqında qanunvericilik elə tərzdə formalaşdırılmalıdır ki, hər kəs hansı vergiləri, hansı qaydada, nə vaxt və hansı məbləğdə ödəməli olduğunu dəqiq bilməlidir. Bu məsələdə Məcəllənin 3.11 və 3.12 maddələri əhəmiyyətlidir: «Vergilər haqqında qanunvericiliyin bütün ziddiyyətləri və aydın olmayan məqamları, şübhələri vergi ödəyicisinin xeyrinə şərh edilməlidir». «Fiziki və hüquqi şəxslərin vergilərə aid normativ-hüquqi aktlarla azad tanış olmaq imkanı təmin edilməlidir».

Məcəllənin aşağıdakı maddələri vergitutmanın bir çox əsaslarını aydınlaşdırır:

– Azərbaycan Respublikasının vahid iqtisadi məkanını pozan, xüsusilə, Azərbaycan Respublikasının ərazisində malların (işlərin, xidmətlərin) və pul vəsaitlərinin azad yerdəyişməsini bilavasitə və ya dolayısı ilə məhdudlaşdıran və ya digər yolla vergi ödəyicilərinin qanuni fəaliyyətini məhdudlaşdıran (yaxud maneəçilik törədən) vergilərin müəyyən edilməsinə yol verilmir. (m. 3.4.)

– Heç bir şəxs əldə etdiyi mənfəətdən (gəlirdən) eyni növ vergini bir dəfədən artıq ödəməyə məcbur edilə bilməz. (m. 3.5.)

– Vergilər siyasi, ideoloci, etnik, konfessional və vergi ödəyiciləri arasında mövcud olan digər xüsusiyyətlər əsas götürülməklə müəyyən edilə bilməz və diskriminasiya xarakteri daşıya bilməz.

Mülkiyyət formasından və ya fiziki şəxslərin vətəndaşlığından və ya kapitalın yerindən asılı olaraq vergilərin müxtəlif dərəcələrinin müəyyən edilməsi qadağandır. (m. 3.6.)

– Vergi sistemi sahibkarlıq və investisiya fəaliyyətini təşviq etməlidir. (m. 3.10)

Testlər:

1. Azərbaycan Respublikasında vergi sistemi hansı vergilərdən ibarətdir?

a) dövlət vergiləri;

b) dövlət, muxtar respublika və bələdiyyə vergiləri;

c) muxtar respublika və bələdiyyə vergiləri.

2. Aşağıdakı bəndlərdən hansında vergi anlayışının tam şəkildə açıqlanması verilmişdir?

a) vergi – dövlətin və bələdiyyələrin fəaliyyətnin maliyyə təminatı məqsədi ilə vergi ödəyicilərinin mülkiyyətində olan pul vəsaitlərinin özgəninkiləşdirilməsi şəklində dövlət büdcəsinə və ya yerli büdcələrə köçürülən fərdi, məcburi, əvəzsiz ödənişdir;

b) vergi – dövlətin fəaliyyətnin maliyyə təminatı məqsədi ilə vergi ödəyicilərinin mülkiyyətində olan pul vəsaitlərinin özgəninkiləşdirilməsi şəklində dövlət büdcəsinə köçürülən fərdi, məcburi, əvəzsiz ödənişdir;

c) vergi – bələdiyyələrin fəaliyyətnin maliyyə təminatı məqsədi ilə vergi ödəyicilərinin mülkiyyətində olan pul vəsaitlərinin özgəninkiləşdirilməsi şəklində yerli büdcələrə köçürülən fərdi, məcburi, əvəzsiz ödənişdir.

2. Vergi anlayışının hansı ən qədim və dərin mənası bu günə qədər saxlanılmışdır?

a) könüllülük xarakteri

b) məcburilik xarakteri

c) cəmiyyət üçün zəruri olan ictimailəşmə prosesində fərdi gəlirlərin bir hissəsi ilə vasitə kimi çıxış etmək zəruriliyi.

3. Qədim Romada vergilərin əsas xüsusiyyəti nədən ibarət idi?

a) könüllülüyü

b) məcburi və avtoritar mahiyyəti

c) ümumiliyi

4. Vergilərin məcburi xarakteri nə vaxtdan mübahisə obyekti olmaqdan çıxmışdır?

a) qədim dövrdən

b) orta əsrlərdən

c) XVIII əsrdən

5. Vergi anlayışı neçə səciyyəvi cəhəti özündə birləşdirir?

a) 3

b) 4

c) 6

6. Vergilər müasir dövrdə neçə funksiyanı yerinə yetirir?

a) 3

b) 4

c) 6

7. Dövlətin əsas gəlir mənbəyi kimi vergilərin tarixi nə qədərdir?

a) 500 il

b) 300 il

c) 200 il

8. Rüsum, haqq və ayırmaların alınmasında əsas məqsəd nədir?

a) xalis gəlir əldə etmək
b) büdcə kəsirlərinin ödənilməsi
c) rüsumla bağlı fəaliyyəti həyata keçirən təşkilatın xərclərini zərər çəkmədən, lakin xalis gəlir də əldə etmədən ödənilməsidir.

9. Vergiləri vergi olmayan digər məcburi ödəmələrdən fərqləndirən əsas hüquqi meyar nədir?

a) könüllülüyü
b) məcburiliyi
c) normativ-sahə tənzimləmə əlaməti

FƏSİL 3
VERGİ TEXNİKASI

Vergitutma texnikası verginin qoyulmasından büdcəyə daxil olmasına qədər keçən müddət ərzində bütün əməliyyatları hərtərəfli əhatə edən bir tamdır.

3.1. Verginin hüquqi tərkibinin ünsürləri.

Yuxarıda qeyd edildiyi kimi vergi kompleks və mürəkkəb bir kateqoriyadır. Ona görə də vergi haqqında tam təsəvvür əldə etmək üçün hər şeydən əvvəl onun hüquqi tərkibinin ünsürlərini bir-birindən ayırmaq və hər birini ayrıca nəzərdən keçirmək lazımdır. Məsələn, bir verginin bir obyekti bir, ödəyicisi (mükəlləfiyyətlisi) vardır. Vergi mükəlləfiyyətlisinin ödəməyə məcbur olduğu vergi borcunun hüquqi baxımdan yarana bilməsi üçün vergini doğuran (meydana gətirən) hadisə adlanan bir amilin olması vacibdir.

Bu ünsürlərin hər biri müstəqil hüquqi əhəmiyyətə malikdir. Müstəqil ünsürlərin ayrılması vergi ödəiycilərinin maddi maraqları ilə əlaqədar olan münasibətlərin müstəsna əhəmiyyətindən doğur. Təsadüfi deyildir ki, vergilərin tutulması üçün əsas təşkil edən qanunvericilik aktlarına cəmiyyət xüsusi maraq göstərir. S.Q.Pepelyayevin aşağıdakı fikri bu baxımdan əhəmiyyətlidir: «Vergi dəqiq müəyyən edilməlidir... Vergilərin sayı çox, strukturu müxtəlif olsa da vergi düsturunun tərkib hissələri – vergi haqqında **qanunun ünsürləri** – universal əhəmiyyət daşıyır...».[15] Kitabın «Vergi öhdəliyi» adlı fəslində göstərildiyi kimi yalnız vergi ünsürlərinin tərkibi tam mövcud olduqda hesab etmək olar ki, ödəyicinin vergi ödəmə haqqında öhdəliyi müəyyən edilmişdir. Əgər qanunverici hansı səbəbə görə isə bu ünsürlərin yalnız birini belə müəyyən etməyibsə, vergi öhdəliyi mövcud deyildir. Bu halda hüquqi dövlətdə ödəyicinin həmin vergini ödəməməyə və ya onun özü üçün əlverişli şəkildə ödəməyə hüququ vardır.

Vergi öhdəliyinin hüquqi tərkibini xəyali olaraq «vergi ağacına» bənzətsək onu qrafik şəklində ifadə etmək olar. (bax: əlavə №3.1.2.).

Ona görə də vergi dəqiq müəyyən edilməlidir. Vergi haqqında hər bir qanunda aşağıdakıları qəti olaraq təsdiq etmək üçün hərtərəfli və dolğun informasiya toplusu əks olunmalıdır:

– vergini ödəməyə borclu olan şəxs – mükəlləfiyyətli, vergi öhdəliyinin məbləği və onun icra qaydaları;

– vergi ödəyicisinin əmlakı haqqında dövlətin tələblərinin hüdudu;

Vergi haqqında qanunda qeyri-dəqiqlik iki mənalılıq və natamamlıq, aşağıdakı hallara yol aça bilər:

---

[15] Пепеляев С. Закон о налогах: элементы структуры. М., 1995, с. 58.

– qanuni əsaslarla vergidən yayınmağa;

– vergi orqanları tərəfindən sui-istifadə hallarının genişlənməsinə (vergi haqqında qanunun istənilən kimi şərh edilməsi nəticəsində).

Azərbaycan Respublikası Konstitusiyasının 73-cü maddəsində deyilir: «qanunla müəyyən edilmiş vergiləri... ödəmək hər kəsin borcudur». Lakin, Konstitusiya struktur ünsürləri baxımından verginin «müəyyən edilməsinin» nə demək olduğunu açıqlamır. 73-cü maddədən belə çıxır ki, vergini qanunla müəyyən etmək, heç də həmin vergiyə ad verməkdən ibarət deyildir. Vergini ödəməyə borclu olan şəxs vergi ödənilməsi haqqında öhdəliyi həmin öhdəliyin məbləği və onun yerinə yetirilməsi qaydaları məlum olmadıqda həyata keçirə bilməz. Ona görə də verginin müəyyən edilməsi onun bütün hüquqi tərkibinin (ödəyici, verginin obyekti və predmeti, vergi dövrü və s.) qəti olaraq təsdiqlənməsi, yəni qanunda onların hər birinin birmənalı şəkildə sadalanması deməkdir. Verginin yalnız bütün hüquqi tərkibinin məcmusu ödəyicinin vergi ödənilməsi haqqında öhdəliyini müəyyən edir. Azərbaycan Respublikası Vergi Məcəlləsinin 3.9.-cu maddəsində göstərilir: «Vergilər haqqında qanunvericilik elə tərzdə formalaşdırılmalıdır ki, hər kəs hansı vergiləri, hansı qaydada nə vaxt və hansı məbləğdə ödəməli olduğunu dəqiq bilsin». Beləliklə, vergi sahəsində qanun yaradıcılığı texnikası vergi hüququnun aparıcı komponentlərindən biridir. Vergi hüququ tərkibinin elə aparıcı ünsürləri vardır ki, onlar dəqiqləşdirilmədən vergi öhdəliyi və onun yerinə yetirilməsi qaydalarını müəyyən edilmiş hesab etmək olmaz. Belə aparıcı ünsürlərə Azərbaycan Respublikası Vergi Məcəlləsinə əsasən aşağıdakılar daxildir (maddə 12):

– vergi ödəyicisi;

– vergitutma obyekti;

– vergitutma bazası;

– vergi dövrü;

– vergi dərəcəsi;

– verginin hesablanması qaydası;

– verginin ödənilməsi qaydası və müddəti.

Dərhal qeyd etmək lazımdır ki, Məcəllədə vergi subyekti, verginin predmeti, miqyası, vergitutma vahidinin mütləq müəyyən edilməsi tələbi qoyulmamışdır. Bu isə aşağıda görəcəyimiz kimi bir sıra anlaşılmazlıqların meydana çıxmasına yol açır.

Göstərilən ünsürlərdən başqa bir sıra yardımçı ünsürlər də mövcuddur ki, onların olması vergi öhdəliyinin müəyyən edilməsi dərəcəsinə təsir etmir, lakin, onun lazımi şəkildə icra edilməsi təminatını əhəmiyyətli dərəcədə azaldır. Bunlara aşağıdakılar daxildir:

– səhv tutulmuş məbləğlərin qaytarılması qaydaları;

– vergi sahəsində hüquq pozuntuları üzrə məsuliyyət;
– vergi güzəştləri.

Yardımçı ünsürlərin hər birinin qanunda ayrıca göstərilməsi məcburi deyildir.

3.1.1. Vergitutma subyekti. Hüquqi ədəbiyyatda vergitutma subyekti öz vəsaiti hesabına üzərinə vergi ödəmək öhdəliyi düşən şəxsə deyilir. Azərbaycan Respublikası Vergi Məcəlləsində vergi subyekti ayrıca qeyd edilməmişdir, yalnız «vergi ödəyicisi» anlayışına açıqlıq gətirilmişdir (maddə 13.2.4.): «Vergi ödəyicisi – bu Məcəlləyə uyğun olaraq müəyyən edilmiş vergitutma obyektlərindən vergi ödəyən istənilən şəxsdir». Bizim fikrimizcə vergi subyekti ilə yuxarıda verilən təriflə başa düşülən «vergi ödəyicisi» anlayışları eyni deyillər, çünki «vergi ödəyən istənilən şəxs», heç də həmişə «vergi ödəməyə borclu olan şəxs» mənasını vermir.

Ona görə də hesab edirik ki, Məcəllədə vergi subyekti anlayışı dəqiqləşdirilməli və bu zaman «vergini ödəməyə borclu olan şəxs» və ya «vergi mükələfiyyətlisi» terminlərindən istifadə edilməlidir. Azərbaycan dilinin 4 cildlik izahlı lüğətində «mükələfiyyət» və «mükəlləfiyyətli» sözlərinin mənası belə verilmişdir. «Mükəlləfiyyət – dövlət yaxud cəmiyyət tərəfindən əhali üzərinə qoyulan vəzifə, borc». «Mükəlləfiyyətli – mükəlləfiyyəti yerinə yetirməli olan borclu, vəzifəli». Bu termindən vergi qanunvericiliyində geniş istifadə edilməlidir.

Nəzərə almaq lazımdır ki, qanuni mükəlləfiyyətli ilə iqtisadi mükəlləfiyyətli anlayışları da heç də həmişə eyni şəxslər olmaya bilərlər. Bir daha təkrar etməyə ehtiyac var ki, qanuni mükəlləfiyyətli vergi qanunlarına görə vergini ödəməyə borclu olan şəxsdir. Bazar iqtisadiyyatı sistemində ödənilən verginin yükü heç də həmişə onu ödəyənin üzərinə düşmür. Həmin ödəyici bazar iqtisadiyyatının verdiyi iqtisadi imkanlardan, məsələn, qiymət mexanizmindən istifadə edərək vergi yükünü qismən və ya tamamilə başqalarının üzərinə sala bilir. Beləliklə, vergini qanunla biri ödəyir, onun yükü isə başqasının – istehlakçının üzərinə düşür. Burada, qanuni mükəlləfiyyətli vergini qanunla bilavasitə dövlətə ödəyən şəxs, iqtisadi mükəlləfiyyətli isə onun həqiqi yükünü daşıyan şəxs – istehlakçıdır.

3.1.2. Vergitutma predmeti. Vergitutma obyekti anlayışı və növləri. Elmi ədəbiyyatda vergitutma predmeti – qanunda vergi öhdəliyinin əlaqələndirildiyi maddi obyektlər hesab edilir.

Vergitutmanın predmeti maddi dünyanın obyektlər (məsələn, torpaq, bina, avtomobil və sair əmlak) ilə yanaşı qeyri-maddi aktivlər – istellektual mülkiyyət, ticarət nişanları, yerli rəmzlər və s. də ola bilər.

Vergitutma obyekti – ödəyicinin vergi ödəmə öhdəliyini şərtləndirən hüquqi faktdır: iş, xidmət, mal satışı üzrə dövriyyə; Azərbaycan ərazisinə mal gətirilməsi; əmlaka sahib olmaq; qiymətli kağızların alqı-satqısı; gəlir əldə etmək və s. Onlara verginin məzmunu da demək olar.

Azərbaycan Respublikasının Vergi Məcəlləsi vergi obyektini aşağıdakı kimi müəyyən etmişdir: «Vergitutma obyekti gəlir, mənfəət, əmlak, torpaq, faydalı qazıntılar təqdim edilmiş malların (işin, xidmətin) dəyəri və ya bu Məcəllə ilə müəyyənləşdirilən digər vergitutma obyektləridir» (Maddə 12.3.).

Məcəllənin 13.2.10 maddəsində isə «malların təqdim edilməsi» anlayışı açıqlanır: «Mallar üzərində mülkiyyət hüququnun başqasına verilməsi, o cümlədən lakin bunlarla məhdudlaşdırılmayan, malların satışı, mübadiləsi, hədiyyə verilməsi, natura şəklində əmək haqqı ödənilməsi və natura şəklində digər ödəmələr, həmçinin girov qoyulmuş mallar üzrə mülkiyyət hüququnun girov saxlayana keçməsi». Məcəllənin 13.2.11-ci maddəsində isə iş (xidmət) anlayışı verilmişdir.

Vergi obyektinə verilən tərifdə müəyyən qeyri-dəqiqlik var. Çünki əmlakı, torpaq və faydalı qazıntılar özü-özlüyündə vergi ödənilməsi öhdəliyini yaratmır. Belə bir öhdəlik yalnız mülkiyyət (və ya istifadə) hüququ yarandıqda və ya dəyişdikdə meydana gəlir.[16] Məlum olduğu kimi hüquq münasibətləri iştirakçılarının öhdəliyi qanunla müəyyən edilmiş hüquqi faktlar (hadisə, hərəkət) olduqda yaranır. Vergi obyektinə Məcəllədə verilən tərifdə verginin hüquqi tərkibinin iki ünsürü – vergi obyekti və verginin predmeti bir-birindən ayrılmamışdır. Yuxarıda verilən tərifdən aydın olduğu kimi, «vergi predmeti» və «obyekti» heç də eyni məfhumlar deyillər. Vergitutma obyekti bir qayda olaraq real şeydirsə (torpaq, bina, maşın və s.), vergi obyekti hüquqi faktdır. Hüquqi fakt dedikdə hüquqi nəticənin yarandığını hüquq normasının əlaqələndirdiyi hadisə, hərəkət və vəziyyət başa düşülür. Məsələn, fiziki şəxslərdən tutulan əmlak vergisini nəzərdən keçirdikdə aydın olur ki, burada verginin predmeti konkret əmlak, obyekti isə – fiziki şəxsin həmin əmlaka mülkiyyət və ya sahiblik hüququnun yaranması faktıdır. Başqa bir misal: torpaq vergisinin obyekti bilavasitə torpaq sahəsi deyil, torpaq sahəsinə mülkiyyət hüququdur. Torpaq sahəsi maddi dünyanın predmetidir və özü özlüyündə heç bir vergi öhdəliyi doğurmur. Bu öhdəliyi (hüquqi nəticəni) subyektin (ödəyicinin) vergitutma predmetinə münasibəti, bu halda mülkiyyəti doğurur.

Bu məsələnin praktik əhəmiyyətini belə izah etmək olar: əgər vergi ödəyicisi öz bəyannaməsində bu və ya digər əmlaka sahib ol-

---

[16] Налоговое право. Учебное пособие. М., 2000, с. 89-90.

duğunu göstərməzsə belə hərəkət vergi obyektinin gizlədilməsi və müvafiq olaraq vergidən yayınma halı kimi qiymətləndirilir.

Vergini doğuran hadisə. Yuxarıda göstərildiyi kimi vergi obyekti adlandırılan iqtisadi ünsürün mövcudluğu özü-özlüyündə hələ maliyyə nəticəsi yarada bilməz. Dövlətin xeyrinə vergi alınması hadisəsinin yaranması üçün bəzi şərtlərin olması vacibdir. Çünki, qanunda hər hansı bir iqtisadi ünsürün vergi obyekti kimi müəyyən edilməsi vergi borcunun yaranması üçün kifayət deyildir. Yuxarıda gördüyümüz kimi vergi obyekti ilə yanaşı vergini ödəməyə borclu olan mükəlləfiyyətli (ödəyici) anlayışı vardır. Vergi ödəyicisi baxımından vergi borcunun (vergi orqanları baxımından vergi alacağının) yarana bilməsi üçün vergi obyekti ilə vergi mükəlləfiyyətlisi arasında qanunun dəqiq müəyyən etdiyi münasibətin, başqa sözlə bəzi şərtlərin mövcud olması zəruridir. Elmi ədəbiyyatda bu şərtlərin həyata keçməsinə **vergini doğuran hadisə deyilir.**

Vergini yaradan (doğuran) hadisə inkişaf etmiş ölkələrin vergi qanunvericiliyində hüquqi akt – istehsal, istehlak, satış, mülkiyyətə sahib olma və s. hesab edilir. Məsələn, gəlir vergisində vergini doğuran hadisə gəlirin əldə edilməsidir.

Qanununda vergini doğuran hadisə hər bir vergi üzrə konkret olaraq müəyyən edilməlidir.

Vergini doğuran hadisələri iki qrupa bölmək olar:

1. Hüquq;
2. Hərəkət (fəaliyyət) və onların nəticəsi.

Vergini doğuran hadisə kimi **hüquq** da öz növbəsində əmlak və qeyri-əmlak hüququna bölünür.

Əmlak hüququ da iki yerə bölünür:

– mülkiyyət hüququ;
– istifadə hüququ.

Qeyri-əmlak hüququ (qeyri-əmlak obyektləri üzərində hüquq);

– istifadə hüququ;
– müəyyən fəaliyyət növü ilə məşğul olmaq hüququ.

Subyektin hərəkəti:

– ölkə ərazisinə idxal və ixrac;
– mal satışı;
– qiymətli kağızlarla əməliyyatlar və s.

Subyektin fəaliyyəti:

– faydalı qazıntıların çıxarılması.

Fəaliyyətin nəticəsi:

– mənfəət;
– əlavə dəyər;

– gəlirlər və s.

Vergi miqyası və vergi vahidi.

Vergi obyekti, vergi mükəlləfiyyətlisi, habelə vergini doğuran hadisənin olması verginin kəmiyyət baxımından hesablanması üçün kifayət deyildir. Ona görə də **vergi miqyası** deyilən anlayışdan da istifadə olunmalıdır.

Nəzəri kateqoriya olan «vergi obyekti» anlayışını praktikada tətbiq etmək lazımdır. Bu vergi predmetini qiymətləndirmək yolu ilə həyata keçirilir. Başqa sözlə bu yol ilə vergi obyekti mühasibat və vergi uçotu sənədlərində öz əksini tapır.

Verginin miqyası – vergi predmetinin ölçülməsinin qanunla müəyyən edilmiş xarakteristikasıdır (parametridir).

Verginin miqyası predmetin iqtisadi (dəyər) və fiziki keyfiyyətləri: mühərrikin gücü və həcmi, torpağın sahəsi, predmetlərin sayı, mənzilin ümumi sahəsi və s. əsas götürülməklə hesablanır. Məsələn, mənfəəti, əmtəənin dəyəri və ya əlavə dəyəri hesablayarkən (ölçərkən) pul vahidindən istifadə edilir.

Avtonəqliyyat vasitələri sahiblərindən alınan vergi hesablanarkən müxtəlif ölkələrdə müxtəlif parametrlərdən istifadə edilir:

– Belçikada – avtomobilin çəkisi, AFR və Azərbaycanda mühərrikin həcmi, Fransa, İtaliya və Rusiyada mühərrikin gücü. ABŞ-da aksiz hesablanarkən vergi miqyası kimi alkoqollu içkilərin tündlük dərəcəsindən istifadə edilir.

Vergi bazası anlayışı. Vergitutma bazasının müəyyən edilməsi. Vergitutma bazası vergi predmetini kəmiyyət baxımından ifadə edən anlayışa deyilir. Onu bəzən verginin əsası da adlandırırlar, çünki vergi dərəcəsi birbaşa həmin kəmiyyətə tətbiq edilir.

«Vergitutma obyekti», «vergitutma predmeti» və «vergitutma bazası» terminlərinin düzgün başa düşülməməsi çox vaxt vergi qanunlarının səhv şərh edilməsinə səbəb olur. Ona görə də hüquqi ədəbiyyatda mövcud olan əyani izahatın kitabda verilməsini məqsədəuyğun hesab edirik.

Azərbaycan Respublikasının Vergi Məcəlləsində (maddə 197) əmlak vergisi üzrə vergitutma obyekti – fiziki şəxslərə məxsus avtomobil və özü yeriyən təkərli texnika, su və hava nəqliyyatı vasitələrinin **dəyəri** hesab edilir. Lakin, bu o demək deyildir ki, vergi yalnız onun dəyərinə əsasən hesablanır. Belə ki, Məcəllənin 198-ci maddəsində isə vergitutma vahidi hər cm^3 hesabı ilə mühərrikin həcminə görə müəyyən edilir.

Əmlak vergisi alınarkən verginin miqyası daşınmaz əmlak üçün onun inventarlaşmış dəyəri, nəqliyyat vasitələri üçün isə mühərrikin həcmidir (1 cm^3 hesabı ilə).

Eyni bir əmlak bir neçə vergi üçün obyekt hesab edilə bilər və hər bir halda vergi miqyası və ya vergi bazasının hesablanma qaydası müxtəlif ola bilər. Məsələn, avtomobildən əmlak vergisi ilə yanaşı o xaricdən satın alındıqda gömrük rüsumu, aksiz, əlavə dəyər vergilərinin də obyektinə çevrilir. Bu zaman isə verginin miqyası kimi onun dəyəri əsas götürülür.

3.1.3. Vergi dövrü. Vergi hüququnda müddət (ümumi anlayış). Vergi hüququnda verginin hüquqi tərkibinin mühüm ünsürü kimi müddət qanunlarla əvvəlcədən təsbit edilmiş vaxt kəsiyidir, vergi sahəsində hüquq və vəzifələrin başlanması, istifadəsi və sona çatması baxımından mühüm əhəmiyyətə malikdir. Vergi hüququnda istər vergi tutan orqanların səlahiyyətləri, istərsə də vergi ödəyicilərinin hüquq və öhdəliklərini tənzimləyən müddətlər haqqında müxtəlif qanun müddəaları mövcuddur.

Azərbaycan Respublikası Mülki Məcəlləsinə əsasən (maddə 367) «müddət mülki hüquq və vəzifələrin əmələ gəlməsinin, dəyişdirilməsinin və xitamının bağlı olduğu vaxtdır». Vergi Məcəlləsində həmin məsələ ayrıca müəyyən edilməmişdir, çünki Mülki Məcəllədə verilən həmin anlayış ümumi şəkildə vergilərlə bağlı müddətlərə də aydınlıq gətirir.

İnkişaf etmiş ölkələrdə vergi sahəsində zaman kəsiyi – onları müəyyən etmək səlahiyyətinə malik olan dövlət orqanlarına görə bir neçə qrupa bölünür: qanunverici, icraedici və məhkəmə orqanları tərəfindən müəyyən edilən müddətlər. Vergi hüququnda müddət bir qayda olaraq vergilərin qanuniliyi prinsipinə uyğun olaraq qanunverici orqan tərəfindən müəyyən edilir. Hüquq və səlahiyyətlərin qanunla müəyyən edilməsi qaydası vergi ödəyicilərinin etibarlı şəkildə qorunması məqsədinə yönəldilmişdir. Qanunla müəyyən edilmiş müddətlərin əsas fərqləndirici cəhəti onların qəti olaraq təsbit edilməsidir. Bu müddətlər yalnız qanunda müəyyən edilmiş qaydada uzadıla bilər. Vergi və məhkəmə orqanları bu müddətləri uzatmaq və ya qısaltmaq səlahiyyətinə malik deyillər. Qanunla müəyyən edilmiş vergi müddətlərinə riayət edilməsinə vergi orqanları nəzarət edirlər.

Vergi Məcəlləsinin 85.1-ci maddəsinə əsasən hər bir vergiyə dair ödənilmə müddətləri ayrıca müəyyən edilir. Vergilərin müəyyən edilmiş ödənilmə müddətlərinin dəyişdirilməsi yalnız Vergi Məcəlləsi ilə müəyyən edilmiş qaydada həyata keçirilə bilər.

Vergi orqanları tərəfindən müəyyən edilən müddətlər də mövcuddur. Bu yalnız o halda mümkündür ki, vergi qanunları vergi prosesinin hər bir mərhələsində vergi ödəyiciləri üçün bu və ya digər müddəti konkret olaraq təsbit etməmiş olsun və həmin müddətin müəyyən edilməsi səlahiyyətini vergi orqanlarına həvalə etmiş olsun.

Vergi dövrü – vergi bazasının formalaşması prosesinin başa çatdığı, vergi öhdəliyi məbləğinin qəti şəkildə müəyyən edildiyi dövrə deyilir.

Azərbaycan Respublikasının Vergi Məcəlləsi təqvim ilini mənfəət (gəlir) vergisi üzrə vergi dövrü hesab edir. Məcəllədə konkret olaraq hər bir vergi üçün vergi dövrü müəyyən edilir (məsələn, maddə 132, 133, 135, 136).

Bir çox vergi obyekti (mənfəətin və ya gəlirin alınması, məhsulun satılması və s.) vaxt, təkrar olunma baxımından özünəməxsus xüsusiyyətlərə malikdirlər. Ona görə də verginin hüquqi tərkibinin ünsürü kimi vergi dövrünün müəyyən edilməsi çox vacibdir. Çünki, nəticəni müəyyən etmək üçün dövri olaraq görülən işlərə yekun vurmaq lazımdır. Birdəfəlik vergilər üçün adətən vergi dövrü müəyyən edilmir.

Vergi dövrü vergilərin yalnız bir dəfə tutulması prinsipi ilə də əlaqədardır. İkiqat vergitutmaya yol verilməməsi üçün hər hansı bir obyekt qanunla müəyyən edilmiş vergi dövründə yalnız bir dəfə eyni vergiyə cəlb edilə bilər.

Vergi dövrünü hesabat dövründən ayırmaq lazımdır. Hesabat dövrü – yekunlaşdırma, hesabatın tərtib və vergi orqanına təqdim edilməsi dövrüdür. Vergi dövrü ilə hesabat dövrü bəzən eyni olmaya bilər. Çünki, vergi dövründə bir neçə dəfə hesabat təqdim oluna bilər.

Vergi bazası üçün **vergi öhdəliyinin yaranma anının** düzgün müəyyən edilməsi çox vacibdir. Bunun üçün isə konkret vergi növü üzrə vergitutma bazasının zaman baxımından formalaşması üsulu mühüm əhəmiyyətə malikdir. Adətən, vergitutma bazasının müəyyən edilməsi qaydası mühasibat məsələsi hesab edilirdi. Ona görə də çox vaxt onun müəyyən edilməsi üsulu vergi qanunvericiliyində öz əksini tapmırdı. Bu isə vergi bazasının müəyyən edilməsində ciddi çətinlik yaradırdı.

Vergi öhdəliyinin yaranma anının müəyyən edilməsi iki üsulla həyata keçirilir.

Birinci üsul vəsaitin həqiqi alınması və istehsalda ödəmələrin həqiqətən həyata keçirildiyi anı nəzərə alır. Bu üsula uyğun olaraq, məsələn, konkret dövrdə vergi ödəyicisinin real olaraq aldığı bütün məbləğlər gəlir, faktik olaraq ödənilən məbləğlər isə xərc elan edilir. Bu üsul **kassa** üsulu, habelə **mənimsəmə üsulu** adlanır. Çünki, bu üsulla yalnız o məbləğlər (əmlak) nəzərə alınır ki, onlar vergi ödəyiciləri tərəfindən müəyyən hüquqi formada mənimsənilibdir, məsələn, kassaya nəqd vəsait daxil olub, müəyyən sənədlər rəsmiləşdirilməklə mülkiyyətə verilib və s.

İkinci üsul tətbiq edildikdə əmlak üzərində hüquq və öhdəliyin yaranması anı nəzərə alınır. Məsələn, hazırkı vergi dövründə vəsaitin və

ya əmlakın faktik olaraq daxil olub-olmamasından asılı olmayaraq onların alınması hüququ yarandıqda gəlir hesab edilir. Ödənilmiş məsrəflər müəyyən edilərkən hesabat dövründə yaranmış (onların dəyərinin ödənilməsindən asılı olmayaraq) bütün əmlak öhdəliklərinin məbləğləri hesablanır. Bu üsul **yığılma** və ya **hesablama** üsulu adlanır.

Azərbaycan Respublikasının Vergi Məcəlləsində fiziki şəxslərdən gəlir vergisi və hüquqi şəxslərdən mənfəət vergisi alınarkən hər iki üsuldan istifadə olunması nəzərdə tutulmuşdur (maddə 130-136). Vergi qanunvericiliyində ödəyicilərin işə başlaması və işi dayandırması vaxtının vergi orqanlarına bildirməsi, işdə edilən dəyişikliklər haqqında məlumat verilməsi müddəti və qaydası da ayrıca müəyyən edilir.

3.1.4. Müddətlərin hüquqi mahiyyətinə görə təsnifatı. Vergi hüququnda müddətlər hüquqi mahiyyətə görə də təsnif edilir. Belə təsnifat aparılarkən müəyyən edilmiş müddətə riayət edilmədiyi təqdirdə yaranan hüquqi nəticələr və tətbiq edilən sanksiyalar əsas götürülür. Bu baxımdan müddətlər aşağıdakı qruplara bölünür:

– hüquqa xitam verən müddətlər;
– vergi öhdəliyi ilə əlaqədar müddətlər;
– yüngülləşdirici müddətlər;
– tənzimləyici müddətlər.

Hüquqa xitam verən müddətlər hər hansı bir hüquqdan istifadə edilməsini məlum zaman kəsiyi ilə məhdudlaşdırır. Belə müddətlər istər vergi ödəyicilərinin hüquqları, istərsə də vergi orqanlarının tələbləri baxımından müəyyən edilir. Onların hüquqi mahiyyəti ondan ibarətdir ki, qanunla təsbit edilmiş müddətlərə riayət edilmədikdə müvafiq hüquqdan istifadə etməyə yol verilmir.

Hüququ ləğv edən müddətlər ödəyicilər üçün onların vergi və məhkəmə orqanlarına müraciət etmələri baxımından müəyyən edilmişdir. Məsələn, Azərbaycan Respublikası VM-nin 62.3-cü maddəsinə əsasən vergi orqanlarının qərarlarından (aktlarından), habelə vergi orqanlarının vəzifəli şəxslərinin hərəkətlərindən (hərəkətsizliyindən) şikayət yuxarı vergi orqanına vergi ödəyicisi və ya başqa borclu şəxs tərəfindən öz hüquqlarının pozulduğunu bildiyi və ya bilməli olduğu gündən 3 ay müddətində verilir. Məcəllənin 62.2-ci maddəsində vergi ödəyicisi tərəfindən məhkəməyə də eyni zamanda və ya sonradan şikayət etmək hüququ verilir, lakin onun müddəti həmin maddədə müəyyənləşdirilməmişdir.

Hüququ aradan qaldıran müddətlərə misal olaraq Vergi Məcəlləsinin 56-cı və 85.5-ci maddələrini də göstərmək olar. Belə ki, Məcəllənin 56-cı maddəsinə görə vergi orqanı maliyyə sanksiyalarının

alınması məqsədi ilə vergi qanunvericiliyinin pozulmasını aşkar etdiyi andan 3 ay müddətindən gec olmayaraq məhkəməyə müraciət edə bilər.

Məcəllənin 85.5-ci madəsinə görə isə vergi ödəyicisi vergi hesabatı dövrü qurtardıqdan sonra 5 il ərzində düzgün tutulmamış və ya artıq ödənilmiş verginin, faizlərin və maliyyə sanksiyasının məbləğinin qaytarılmasını və ya əvəzləşdirilməsini tələb etmək hüququna malikdir. Yəni 5 il keçdikdən sonra bu hüquq ləğv olunur.

Hüququ aradan qaldıran müddətlər qanun ilə müəyyən edilən zaman nöqtəsindən etibarən işləməyə başlayır və qanun ilə təsbit edilmiş bir anda başa çatır.

Vergi öhdəlikləri ilə əlaqədar müddətlər. Vergi hüququnda vergi öhdəlikləri ilə əlaqədar müddətlər də mahiyyət etibarı ilə hüququ aradan qaldıran müddətlərə bənzəyirlər. Qanunla və ya ona müvafiq olaraq vergi orqanları tərəfindən müəyyən edilmiş həmin müddətlər ərzində vergi öhdəliklərinin yerinə yetirilməsi zəruridir. Müddət keçdiyi halda tətbiq edilən sanksiyalar hər bir hal üçün ayrıca müəyyən edilir.

Vergi öhdəlikləri ilə əlaqədar olan müddətlərə misal olaraq Vergi Məcəlləsinin 149.2, 149.3 və 149.4 maddələrini göstərmək olar. Həmin maddələr fiziki şəxslərin gəlir vergisinə və hüquqi şəxslərin mənfəət vergisinə aiddir:

– Rezident fiziki şəxslər hesabat ilindən sonrakı ilin aprel ayının 15-dək, digər şəxslər isə – hesabat ilindən sonrakı ilin aprel ayının 1-dək vergi orqanlarına bəyannamə verirlər.

– Vergi ödəyicisi Azərbaycan Respublikasında sahibkarlıq fəaliyyətini dayandırdıqda, 30 gün müddətində vergi orqanlarına bəyannamə verməlidir. Bu maddənin məqsədləri üçün hesabat dövrü vergi ilinin əvvəlindən vergi ödəyicisinin sahibkarlıq fəaliyyətini dayandırdığı günə qədər olan dövrü əhatə edir.

– Hüquqi şəxs və ya qeyri-rezidentin daimi nümayəndəliyi ləğv edildikdə, ləğvetmə komissiyası və ya vergi ödəyicisi bu barədə qanunvericiliklə müəyyən edilmiş qaydada vergi orqanına məlumat verməlidir. Hüquqi şəxsin ləğv edilməsi haqqında qərar qəbul olunduqdan sonra 30 gün ərzində ləğvetmə komissiyası vergi orqanına bəyannamə verməyə borcludur.

Vergi öhdəlikləri ilə əlaqədar müddətlərin hüququ aradan qaldıran müddətlərdən ən bariz fərqi odur ki, müddətin qurtarması burada hüququn itirilməsi ilə nəticələnmir. Vergi öhdəlikləri ilə əlaqədar müddətlərdə hüquq deyil, öhdəlik mövcuddur. Belə müddətlərə vergi qanunvericiliyində nəzərdə tutulan ödəmə müddətlərini də əlavə etmək olar.

Yüngülləşdirici müddətlər. Vergi hüququnda vergi ödəyicilərinin xeyrinə bir sıra yüngülləşdirici müddəalar mövcuddur. Məsələn, VM-nin

85.6-cı maddəsinə əsasən vergi öhdəliklərinin yerinə yetirilməsi müddətləri: 1) təbii fəlakət və digər qarşısı alınmaz qüvvə nəticəsində ödəyiciyə zərər dəydikdə və 2) vergini bir dəfəyə ödədiyi təqdirdə vergi ödəyicisinin iflasa uğramaq təhlükəsi olduqda məcəllə ilə müəyyən edilmiş müddətdən daha gec müddətə dəyişdirilə bilər. Vergi Məcəlləsinin 62-ci maddəsində isə göstərilmişdir ki, vergi ödəyicisi və ya başqa borclu şəxs vergi orqanlarının qərarlarından şikayət verilməsi müddətini üzürlü səbəbdən buraxmışdırsa, yuxarı vergi orqanı və ya yuxarı vergi orqanının vəzifəli şəxsi tərəfindən şikayəti verən şəxsin ərizəsinə əsasən həmin müddət bərpa edilə bilər.

Vaxtın ötdüyünü göstərən müddətlər. Vergi hüququnda vaxtın ötməsi və ya müddətin qurtarması vergi orqanının vergitutma səlahiyyətini aradan qaldıran hal hesab edilir. Müddətin keçməsi vergi tutulmasının əsaslarına bilavasitə təsir etdiyi üçün belə müddətlər qanunvericilikdə qəti olaraq müəyyənləşdirilir. Onlar hesablama müddətləri (maddə 83) və ödəmə müddətləri (maddə 85) olmaqla iki yerə bölünür.

Tənzimləyici müddətlər: Vergi hüququnda öz hüquqi mahiyyətinə görə yuxarıdakı qruplara uyğun gəlməyən bir sıra müddətlər mövcuddur ki, onlar tənzimləyici müddətlərə daxil edilir. Bu müddətlər vergi və məhkəmə orqanlarının funksiyaları ilə əlaqədar olan bir sıra əməliyyatları müəyyən müddət çərçivəsinə almaq məqsədini güdür. Məsələn, VM-nin 36.3-cü maddəsində müəyyən edilmişdir ki, səyyar vergi yoxlaması mənfəət, gəlir, əmlak və torpaq vergləri üzrə vergi ödəyicisinin son 3 təqvim ilindən çox olmayan fəaliyyətini, digər vergilər üzrə həmin yoxlamanın keçirildiyi il də daxil olmaqla vergi ödəyicisinin son 3 ildə çox olmayan fəaliyyətini əhatə edə bilər. Məcəllənin 37.2-ci maddəsinə görə isə kameral vergi yoxlaması vergi ödəyicisi tərəfindən verginin hesablanması və ödənilməsi üçün əsas olan sənədlərin vergi orqanına təqdim edildiyi gündən 30 gün müddətində keçirilir. Məcəllənin 38.2-ci maddəsi də səyyar vergi yoxlaması müddətini tənzimləyir. Vergi Məcəlləsində verilən tənzimləyici müddətlərin siyahısı genişdir.

Müddətlərin digər təsnifatı. Vergi hüququnda müddətlər digər meyarlar əsasında da təsnif edilir. Müddətlər istiqamətləndiyi şəxslər baxımından təsnif edildikdə, onların bir hissəsi vergi ödəyicilərinin müxtəlif hüquq və öhdəlikləri, digərləri isə vergi və məhkəmə orqanlarının əməliyyatları üçün nəzərdə tutulur.

Bundan başqa müddətlər ifadə olunma formalarına görə də təsnif edilir. Bir sıra müddətlər məlum vaxt vahidləri (gün, həftə, ay və il kimi) ifadə edilir. Müddətin hesablanması üçün onun hansı vaxt vahidi ilə ifadə edilməsi mühümdür. Bunun əksinə, vergi qanunlarında məlum

vaxt vahidləri ilə ifadə edilməyən müddətlər də mövcuddur. Bəzən hər hansı bir müddətin başlanması və ya davam etməsi əməliyyatın başa çatması və ya başlanması ilə şərtləndirilir. Məsələn, VM-nin 80-ci maddəsində müəssisə (təşkilat) yenidən təşkil edildikdə vergi öhdəliklərinin yerinə yetirilməsi qaydası müəyyən edilmişdir. 8.2. maddəyə əsasən yenidən təşkil edilən hüquqi şəxsin vergi öhdəliklərini yerinə yetirməməsinin, yaxud lazımi qaydada yerinə yetirməməsinin **yenidən təşkil başa çatanadək** hüquqi varisə məlum olub-olmamasından asılı olmayaraq, yenidən təşkil edilən hüquqi şəxsin vergi öhdəliklərini onun hüquqi varisi yerinə yetirməlidir.

Bundan başqa formal vergi hüququnda əməliyyatların ən qısa müddət ərzində yerinə yetirilməsi nəzərdə tutulduğu halda bəzən konkret müddət müəyyən edilmir və əməliyyatın ən qısa dövrdə yerinə yetirilməsini tələb edən «dərhal» ifadəsindən istifadə edilir.

3.1.5. Verginin mənbəyi. Hüquqi ədəbiyyatda vergitutma obyekti vergi mənbəyindən fərqləndirilir. Vergi mənbəyi dedikdə, vergi ödənilməsini təmin edən, vergini yaradan ehtiyatlar nəzərdə tutulur. Əgər verginin yaranma mənbəyi nəzərdən qaçırılarsa və bütün diqqət vergitutma obyektinə, predmetinə, vergitutma miqyasına, vergilərin hesablanması qaydalarına yönəldilərsə vergitutma imkanlarının getdikcə məhdudlaşacağı heç bir şübhə doğurmur.

İqtisadi baxımdan vergilərin yalnız iki mənbəyi mövcuddur: vergi ödəyicilərinin gəlirləri və kapitalı. Məsələn, əmlak vergisinin obyekti əmlak üzərində mülkiyyət və ya istifadə hüququ, predmeti isə konkret əmlakdır. Həmin verginin mənbəyi isə həmin əmlakdan istifadə olunması nəticəsində əldə edilən gəlir, yaxud ödəyicinin digər gəliri, ya da həmin və ya digər əmlakın satılmasından əldə edilən gəlir ola bilər. Vergi borc hesabına da ödənilə bilər, lakin son nəticədə həmin borc da gəlirlər hesabına ödənilir. Əgər vergi həmişə kapital hesabına ödənilərsə o zaman kapital gec-tez azalaraq yox olma dərəcəsinə qədər gedib çıxa bilər. Ona görə də bazar iqtisadiyyatı şəraitində vergi yalnız gəlirdən tutulmalı və kapitala toxunmamalıdır. Vergitutmanın A.Şmit tərəfindən elan edilmiş «bitərəflik» prinsipinin də əsas tələbi budur. Bu prinsipin pozulmasına yalnız fövqəladə hallarda, bədbəxt hadisələr, müharibə zamanı yol verilə bilər.

Vergi ödəyicilərinin gəlirlərinin müxtəlif növləri vardır: əmək haqqı, mənfəət, renta, faiz (kapitaldan). Vergitutmada gəlirin növlərə bölünməsi mühüm əhəmiyyətə malikdir.

Makrosəviyyədə əhalinin müxtəlif gəlir növlərinin məcmusu milli gəliri təşkil edir. Vergilərin mənbəyi məhz budur.

Vergi Məcəlləsində verginin konkret mənbəyi göstərilir. Məsələn, hüquqi şəxslərin mənfəət vergisi, həmin Məcəllənin 104-cü maddəsinə görə onların əldə etdikləri mənfəətdən tutulur.

Vergi qanunlarının hazırlanması və təkmilləşdirilməsi prosesində meydana çıxan əsas məsələlərdən biri – vergi bazasının formalaşması qaydalarının dəqiq müəyyən edilməsidir. Vergi ödəyicilərinin vergi öhdəlikləri məbləğinin nə dərəcədə dəqiq olması məhz ondan asılıdır.

Vergi bazasının formalaşması qaydaları bir neçə aspektdə müəyyən edilir. Onlardan ikisi geniş yayılmışdır: ərazi aspekti (dövlətin vergi hüququnun həddi) və zaman aspekti (vergi bazasının müxtəlif vergi dövrləri arasında bölgüsü).

3.1.6. Dövlətin vergi hüququnun həddi. Verginin hüquqi tərkibi – vergitutma obyekti və vergitutma subyekti sıxı surətdə qarşılıqlı əlaqədardır. Dövlətin vergi hüququnun həddi baxımından vergiləri iki qrupa bölmək olar: rezidentlik prinsipi əsasında təşkil olunan vergilər (rezidentlik vergiləri) və ərazi (mənbə) prinsipi üzrə təşkil olunan vergilər (ərazi vergiləri). Fərq ondan ibarətdir ki, rezidentlik vergilərində vergitutma obyektini vergitutma subyekti müəyyən edir, ərazi vergilərində isə əksinə, vergitutma subyektini vergi obyekti müəyyənləşdirir.

Dövlətin vergi hüququnun həddi baxımından vergilərin qruplaşdırılması:

Rezidentlik vergiləri – fiziki şəxslərdən gəlir vergisi;
– müəssisələrdən mənfəət vergisi;
– müəssisələrdən əmlak vergisi;
– sair.

Ərazi vergiləri: – ƏDV;
– irsiyyət və hədiyyə yolu ilə keçən əmlak vergisi;
– fiziki şəxslərdən əmlak vergisi.

Rezidentlik prinsipinə uyğun olaraq dövlət özünün vergi hüququnu bu dövlətdə daimi yerləşən şəxslərin bütün gəlirinə, o cümlədən bu dövlətin hüdudlarından kənar mənbələrdən aldığı gəlirə şamil edir.

Milli mənafe baxımından rezidentlik prinsipi əsasında təşkil olunmuş vergitutma nəhəng transmilli şirkətlərə malik olan postsənaye ölkələrinə sərfəlidir, çünki onların vətəndaşları ölkə hüdudlarından kənarda yerləşdirdikləri kapitaldan və fəaliyyətdən külli miqdarda gəlir əldə edirlər. Bunun əksinə, ölkə ərazisində çoxlu xarici kapital yerləşdirilmiş dövlətlər üçün vergitutmanın vergi mənbəyində milli mənsubiyyət əsas götürülməklə, yəni ərazi prinsipinə görə həyata keçirilməsi daha sərfəlidir. Bu halda ölkə ərazisində əldə edilən gəlirlər onları əldə edənlərin milli və hüquqi statusundan asılı olmayaraq vergitutmaya tabe

edilir. Hər hansı bir dövlətin vətəndaşlarının digər ölkələrdə əldə etdikləri gəlirlər bu dövlətin vergilərindən azad edilirlər.

Azərbaycan da daxil olmaqla dövlətlərin bir çoxu vergitutmanın hər iki növündən istifadə edirlər. Nəzərə almaq lazımdır ki, eyni vergi müxtəlif prinsiplər istifadə edilməklə tətbiq edilə bilər. Məsələn, Respublikamızda tətbiq edilən əmlak vergisini buna misal göstərmək olar. Məcəllənin 197.1 maddəsinə görə əmlak vergisində vergitutma obyekti «Rezident və qeyri-rezident fiziki şəxslərin xüsusi mülkiyyətində olan və **Azərbaycan Respublikasının ərazisində yerləşən** tikililərin və ya onların hissələrinin həmçinin **yerindən** və istifadə edilib-edilməməsindən asılı olmayaraq rezident fiziki şəxslərə məxsus avtomobil və özüyeriyən təkərli texnika su və hava nəqliyyatı vasitələrinin dəyəri».

3.1.7. Vergilər üzrə istisnalar və güzəştlər. Vergitutmada vergilərin ümumiliyi, yəni hər kəsin vergi ödəməyə borclu olması prinsipi bütün dünya dövlətlərinin, konstitusiyalarında, o cümlədən Azərbaycan konstitusiyasında birmənalı şəkildə təsbit edilmişdir. Buna baxmayaraq həmin prinsipin tam şəkildə həyata keçirilməsi mümkün deyildir. Onun səbəbi sosial, iqtisadi, siyasi amillərlə əlaqədardır. Bu bəzən sırf texniki baxımdan da mümkün olmur. Ümumilik prinsipinin tam olaraq həyata keçirilməməsi adətən vergi qanunlarında vergi obyekti və vergi subyekti baxımından zəruri məhdudiyyətlərin qoyulması ilə mümkün olur. Vergi hüququnda vergi obyekti sahəsində tətbiq edilən məhdudlaşdırmalara istisna (azad olma), vergi subyekti ilə əlaqədar olan məhdudlaşdırmalara isə güzəşt deyilir.

Vergi istisna və güzəştləri – vergitutma obyekti mövcud olduğu şəraitdə vergi qanunvericiliyi ilə vergi ödənilməsindən tam və ya qismən azad olunmağa müstəsna imkan verilməsi, habelə vergi ödəyicisi üçün vergi yükünün digər şəkildə yüngülləşdirilməsidir.

Ona görə də vergi güzəştlərinin müstəsna xarakteri böyük əhəmiyyətə malikdir. Vergi güzəşti həmişə nəzərdə tutur ki, ümumi vergitutma qaydaları ilə yanaşı ödəyici üçün vergitutma məbləğini azaldan və ya yüngülləşdirən xüsusi qayda da mövcud olsun. Ödəyicilər vergi güzəştlərindən yalnız qanunlarda qəti müəyyən olunmuş şərtlər daxilində istifadə edə bilərlər.

Vergi güzəştləri iqtisadi baxımdan – vergilərin tənzimləyici funksiyasının praktikada tətbiqidir. Vergi məbləğinin hesablanması qaydalarının dəyişdirilməsi, vergitutma üsul və formaları ilə manipulyasiya, vergi dərəcələrinin differensiallaşdırılması, onların tətbiqi sahələrinin dəyişdirilməsi ilə yanaşı vergi güzəştləri dövlətin vergi siyasətinin və dövlət tənzimləmələrinin mühüm vasitəsidir. Vergilər vasitəsilə dövlət tənzimləmə üsulları geniş təkrar istehsalın bütün mərhələlərində sahib-

karlıq investisiya və əmək aktivliyinin, habelə üstün inkişaf sahələrində sürətli kapital yığımının təşviq edilməsinə dövlət tərəfindən məqsədyönlü təsir göstərilməsini nəzərdə tutur.

Hüquqi baxımdan vergi güzəştləri – həmişə müəyyən çərçivə daxilində özünü göstərən xüsusi normadır. Ona görə də vergi güzəştlərini vergi məbləğini azaldan təbii vergi mexanizmi ilə qarışdırmaq olmaz. Məsələn, mənfəət vergisi rezident müəssisələrinin mənfəətindən tutulur. Mənfəət isə vergi ödəyicisinin gəlirindən məcəllənin X fəslində göstərilən xərcləri çıxıldıqdan sonra qalan məbləğ hesab edilir. Deməli, məhsulun maya dəyəri müəssisənin gəlirindən təbii olaraq çıxılır və güzəşt hesab edilmir. Azərbaycan Respublikası Vergi Məcəlləsində vergi güzəştləri anlayışı açıqlanmamış və vergi güzəştlərin tam siyahısı verilməmişdir. Lakin, ayrı-ayrı vergi növləri üzrə müəyyən güzəştlər nəzərdə tutulmuşdur. 1.01.2003-cü ildən etibarən həmin güzəştlər ciddi surətdə artırılmışdır.

Hüquqi şəxslərdən mənfəət vergisində istisna özünü onda göstərir ki, müəyyən fəaliyyət növündən əldə edilmiş gəlirlər vergiyə cəlb edilən gəlirlərə (mənfəətə) daxil edilmir (vergidən azaddır). Vergi Məcəlləsinin 106.1 maddəsinə görə həmin vergi növündən aşağıdakı gəlirlər azad edilmişdir:

– xeyriyyə təşkilatlarının gəliri - sahibkarlıq fəaliyyətindən əldə etdikləri gəlirdən başqa;

– qeyri-kommersiya təşkilatlarının aldıqları əvəzsiz köçürmələr, üzvülük haqları;

– Azərbaycan Respublikası Milli Bankının və onun qurumlarının gəlirləri;

– alınmış sığorta ödənişləri;

– sağlamlıq imkanları məhdud şəxslərin təhsil alması üçün yaradılmış xüsusi təhsil müəssisələrinin gəliri – sahibkarlıq fəaliyyətindən əldə etdikləri gəlirdən başqa.

1.01.2003-cü ildən etibarən 106.3 və 106.4-cü maddələrinə əsasən mənfəət vergisi dərəcələri ərazi və sahə prinsipi üzrə də differensiallaşdırılmışdır.

Fiziki şəxslərdən alınan gəlir vergisində Məcəllənin 102-ci maddəsinə əsasən vergi ödəyicisinin azı 3 il ərzində yaşayış yeri olduğu daşınmaz əmlakın təqdim edilməsindən gəlir, bilavasitə kənd təsərrüfatı məhsullarının istehsalından alınan gəlirlər və s. həmin vergi növündən azaddırlar. Bundan başqa həmin maddə ilə sosial xarakterli çoxlu güzəştlər nəzərdə tutulmuşdur. Əmlak və torpaq vergisində istisnalar ayrı-ayrı əmlak növlərinin və torpaqların vergidən azad olunmasında özünü göstərir.

İstisna və güzəştlər bir sıra hallarda gəlirlə deyil, vergi ödəyicisinin xərcləri ilə əlaqədar olur (məsələn, mənfəət vergisində olduğu kimi). Bu halda ödəyici öz mənfəətini cəmiyyət və dövlət tərəfindən təşviq olunan məqsədlərə yönəldilən xərclər məbləğində azaltmaq hüququna malik olur. Bu məsrəflərə xeyriyyə fondlarına, təhsil, səhiyyə, mədəniyyət qurumlarına, təbiəti mühafizə tədbirlərinə köçürülən vəsaitlər aid edilir. Vergitutmanın nəticəsinə təsirindən asılı olaraq istisnalar limiti (istisna məbləği birbaşa və ya dolayı olaraq məhdudlaşdırılır) və limitsiz (vergi bazası vergi ödəyicisinin bütün xərcləri qədər azaldılır) ola bilər.

Dünya dövlətlərinin praktikasında baza istehsal amillərinin vergiyə cəlb olunmasına qoyulan qadağa çox mühüm əhəimyyətə malikdir. Belə amillərə məlum olduğu kimi, əmək və kapital aid edilir. Lakin, bu qadağalar iqtisadi mahiyyət daşıdığı üçün heç bir qanunvericilik aktında öz əksini bu və ya digər şəkildə tapmır. Buna baxmayaraq inkişaf etmiş sənaye ölkələrində bu prinsipə az qala konstitusiya müddəası kimi sözsüz əməl edilir. Real həyatda bütün vergi qanunvericiliyi inkişaf etmiş ölkələrdə bu qadağaya əməl edilməsinə əsaslanır. Bu baxımdan investisiyaların təşviq edilməsi müstəsna əhəmiyyətə malikdir.

Nəzərə almaq lazımdır ki, istisna və güzəştlər fərdi olmur, müəyyən qrup və kateqoriyaya daxil olan ödəyicilər üçün qanunvericilikdə ümumi olaraq müəyyən edilir. Başqa sözlə, vergi qanunlarına əsasən vergi ödəməli olan bu və ya digər qrup (kateqoriya) subyektlər həmin qanunlarda müəyyən edilmiş qaydaya əsasən vergi öhdəliyindən azad olunurlar. Bundan başqa 27 noyabr 2001-ci ildə qəbul edilmiş qanunla kənd təsərrüfatı məhsulları istehsalında geniş miqyaslı və müddətli (3 il müddətinə) güzəştlər tətbiq edilməyə başlanmışdır. Qanuna əsasən:

1. Kənd təsərrüfatı məhsullarının istehsalı ilə məşğul olan (o cümlədən sənaye üsulu ilə) hüquqi şəxslər 2001-ci il yanvarın 1-dən başlayaran 3 il müddətində Vergi Məcəlləsi ilə müəyyən edilmiş hüquqi şəxslərin mənfəət vergisini, əlavə dəyər vergisini, sadələşdirilmiş sistem üzrə vergini və həmin fəaliyyət prosesində istifadə olunan obyektlərdən əmlak vergisini ödəməkdən azaddırlar; 2. Kənd təsərrüfatı məhsullarının istehsalı ilə məşğul olan (o cümlədən sənaye üsulu ilə) fiziki şəxslər 2001-ci il yanvarın 1-dən başlayaraq 3 il müddətinə əlavə dəyər vergisini və həmin fəaliyyət prosesində istifadə olunan obyektlərdən əmlak vergisini ödəməkdən azaddırlar. Güzəştlər vergi dərəcələrinin aşağı salınması və ya vergi bazasının azaldılması yolu ilə də həyata keçirilir. Mənfəət və gəlir vergisi üzrə respublikamızda bu üsullar geniş istifadə edilir. Bir sıra

hallarda vergi güzəşti kimi vergilərin ödənilmə müddətinin uzadılması üsulu da tətbiq edilir. Vergi kreditləri, xüsusən investisiya mahiyyətli vergi kreditlərindən də vergitutma texnikasında geniş istifadə edilir. İnvestisiya mahiyyətli vergi krediti bir çox ölkələrdə o cümlədən Rusiyada elmi-tədqiqat işləri aparılması, istehsalın texniki cəhətdən yenidən qurulması, yeni texnologiyanın yaradılması və tətbiqi üçün güzəşt şəklində verilir. Yəni müəssisələrə hüquq verilir ki, bu məqsədlərə yönəltdikləri xərcin stimullaşdırılmaq üçün onlar vergi məbləğlərini sonradan hissə-hissə (faizlərlə birlikdə) ödənilmək şərti ilə azaltsınlar. Adi vergi kreditləri qısamüddətli olduğu halda, investisiya mahiyyətli vergi kreditləri uzunmüddətli olurlar. Azərbaycanın vergi qanunvericiliyində kredit xarakterli güzəştlər nəzərdə tutulmayıbdır.

3.1.8. Təhsil sahəsində vergi güzəştləri. Bəşəriyyətin öz inkişafında postsənaye və informasiya mərhələsinə daxil olduğu bir şəraitdə təhsil sisteminin təkmilləşdirilməsi və müasir tələblərə uyğunlaşdırılması hər bir dövlət, o cümlədən Azərbaycan Respublikası qarşısında duran təxirəsalınmaz problemlərdən biridir. Hər bir ölkənin gələcək taleyini müəyyən edən həmin prosesdə təhsil xidmətinin zəmanətli maliyyə mənbələri ilə təmin edilməsi müstəsna əhəmiyyətə malikdir. Bu baxımdan postsovet ölkələri üçün tamamilə yeni olan pullu təhsil xidməti sahəsinin sağlam maliyyələşdirilmə mexanizminin yaradılması və təkmilləşdirilməsi Azərbaycan üçün olduqca aktualdır.

Təhsil sisteminin xüsusiyyətləri, onun müstəsna ictimai, siyasi və sosial əhəmiyyəti həmin sahənin idarə olunması və dövlət tərəfindən dəstəklənməsində xüsusi meyarlardan istifadə olunmasını tələb edir. Bu meyarlar içərisində təhsil qurumlarının vergiyə cəlb olunması məsələləri olduqca vacibdir.

1992-ci ildə qəbul edilmiş Azərbaycan Respublikası Təhsil qanununun 53-cü maddəsinə əsasən «Mülkiyyət formasından asılı olmayaraq təlim-tərbiyə müəssisələri vergi və rüsumları ödəməkdən azaddır. Təhsil üçün ayrılmış büdcə vəsaiti və təlim-tərbiyə müəssisələrinin müxtəlif mənbələrdən toplanmış gəlirləri toxunulmazdır».

1.01.2001-ci ildə Azərbaycan Respublikası Vergi Məcəlləsi qüvvəyə mindikdən sonra özəl təhsil qurumlarının vergi münasibətlərindəki yeri ciddi olaraq dəyişdi. Onlar güzəştlərdən məhrum oldular və əlavə dəyər vergisini də ödəməyə başladılar.

Təhsil fəaliyyətinin vergiyə cəlb olunması zəruriliyini şübhə altına almadan onu göstərmək lazımdır ki, təhsil qurumlarından vergi alınarkən aşağıdakı amillər nəzərə alınmalıdır:

1. Özəl təhsil qurumlarının topladıqları təhsil haqqı onların yalnız mövcud olmasında deyil, həmçinin maddi-texniki bazalarının yara-

dılması və möhkəmləndirilməsində, elmi-tədqiqat işlərinin aparılmasında yeganə və mühüm maliyyə mənbəyidir. Ona görə də cəmiyyətin sosial-iqtisadi tərəqqisində öncül sahə olan təhsil xidməti gəlirlərinin vergiyə cəlb olunmasında güzəştlər verilməsi günün tələbidir.

2. Mövcud qanunvericilikdə təhsil fəaliyyətinin əlavə dəyər vergisinə cəlb olunmasının kifayət qədər hüququ əsası yoxdur və bu məsələdə ciddi ziddiyyətlər mövcuddur: Belə ki, Vergi Məcəlləsinin 155-ci maddəsinə görə ƏDV ödəyicisi yalnız sahibkarlıq fəaliyyəti ilə məşğul olan müəssisələrdir. Azərbaycan Respublikasının «Sahibkarlıq haqqında» qanuna görə sahibkarlıq fəaliyyəti yalnız qazanc götürmək üçün işləyən müəssisələrdir. İqtisadi və hüquqi baxımdan təhsil qurumları isə qeyri-kommersiya təşkilatlarıdırlar. Azərbaycan Respublikası Mülki Məcəlləsinə əsasən qeyri-kommersiya təşkilatları – əsas məqsədi mənfəət götürməkdən ibarət olmayan və götürülən mənfəəti iştirakçıları arasında bölüşdürməyən qurumlara deyilir.

Azərbaycan Respublikasının Vergi Məcəlləsində isə qeyri-kommersiya təşkilatına verilən tərifdə dünya praktikasında birmənalı olaraq qəbul edilmiş «mənfəət» termini «gəlir» termini ilə əvəz edilmiş və Mülki Məcəlləyə nisbətən bir addım geri atılmışdır. Bundan əlavə təhsil qurumları «təhsil müəssisəsi» adlandırılır ki, bunu da düzgün hesab etmək olmaz. Çünki Azərbaycan Respublikası VM-nin 13.2.39-cu maddəsinə görə müəssisə-sahibkarlıq fəaliyyəti ilə məşğul olan qurumlara deyilir.

3.1.9. Vergi tarifi. Vergi məbləğini hesablamaq üçün vergi bazasına tətbiq edilən ölçülərə tarif deyilir. Başqa sözlə, vergi məbləğinin hesablanması üçün istfiadə edilən vergi dərəcələrinin növləri və miqdarının məcmusu vergi tarifini təşkil edir. «Tarif» sözü Hibraltar boğazı yaxınlığındakı Tarif şəhərinin adı ilə bağlıdır. Həmin şəhərin yaxınlıqdan keçən gəmilərdən yığım alınırdı. Yığımın məbləği aparılan yüklərin kəmiyyət və keyfiyyətindən asılı olaraq müəyyən edilirdi. Sonralar, müxtəlif vergi və yığımların alınması üçün istifadə edilən cədvəllər hər yerdə «tarif» adlandırılmağa başladı.

Tarif mürəkkəb bir anlayışdır. Belə ki, verginin obyekti və subyektinin xüsusiyyətləri nəzərə alınaraq eyni vergi növü tutularkən belə tarifin müxtəlif tərkib ünsürlərindən istifadə edilə bilər.

Vergi dərəcəsi. Vergi tarifinin ən əsaslı ünsürü vergi dərəcəsidir (nisbətidir). Vergi dərəcəsi vergitutma vahidinə düşən vergi məbləğini əks etdirir. Hər hansı bir vergi tutularkən bəzən bir neçə vergi dərəcəsindən istifadə edilə bilər. Məsələn, əmlak vergisi alınarkən mənzil kimi istifadə edilən bina ilə kirayəyə verilən binaya fərqli faiz dərəcəsi tətbiq edilə bilər. Bundan başqa vergi dərəcəsi tətbiq edilməzdən əvvəl

və ya sonra vergi obyekti və subyekti baxımından müəyyən istisna və güzəştlər edilə bilər.

Vergi dərəcələri öz strukturu baxımından fiziki keyfiyyətlərə əsaslanan spesifik və ya digər ölçüləri əsas götürülən **advalorem** formalarında özünü göstərir. Spesifik vergi dərəcələri əsas götürüldükdə hər vahid vergitutma obyekti üçün möhkəm, sabit vergi məbləği müəyyən edilir. (Məsələn, hər ha əkin sahəsindən 1000 manat vergi). İkinci üsul mənfəət və gəlir vergiyə cəlb edilərkən istifadə edilir və vergi hər vahid vergitutma obyektinə görə faizlə müəyyən edilir (məsələn, hər manat vergitutulan gəlirdən 10%).

Vergitutma nəzəriyyəsi və praktikasında qanuni, real və iqtisadi vergi dərəcələri fərqləndirilir.

Vergilər haqqında qanunlarda əks olunmuş vergi dərəcəsinə qanuni dərəcə deyilir. Məsələn, Azərbaycan Respublikası Vergi Məcəlləsində fiziki şəxslərin gəlir vergisi üzrə aşağıdakı vergi dərəcələri müəyyən edilmişdir:

Burada 12, 25 və 35 faiz qanuni vergi dərəcələridir. Bunlar bəzən marcinal dərəcələr də adlanırlar. Çünki, onlar gəlirin ayrı-ayrı hissələrinə tətbiq edilir.

Vergi tutulan illik gəlirin məbləği	**Verginin məbləği**
1200000 manatadək	Vergi tutulmur
1200001 – 12000000	1200001 manatdan çox olan məbləğin 12 faizi
12000001 – 60000000 manatadək	1296000 manat + 12000000 manatdan çox olan məbləğin 25 faizi
60000000 manatdan çox olduqda	13296000 manat + 60000000 manatdan çox olan məbləğin 35 faizi

Eyni bir vergi haqqında **müxtəlif qanunların yalnız marcinal dərəcələrin müqayisə edilməsi** real nəticəni üzə çıxarmağa imkan vermir. Çünki, məlum olduğu kimi qanunla müxtəlif istisna və güzəştlər nəzərdə tutulur. Ona görə də obyektiv iqtisadi təhlil aparmaq üçün qanuni və ya marcinal dərəcələr deyil, real və iqtisadi dərəcələr müqayisə edilir.

Real dərəcə ödənilən vergilərin vergi bazasına nisbəti kimi müəyyən edilir. Məsələn, fiziki şəxslərdən gəlir vergisinin yuxarıda göstərilən qanuni dərəcələri əsasında 13 mln. manatlıq illik gəlirdən 1546,0 min manat vergi tutulur. Bu zaman real faiz dərəcəsi, 1546 min manat : 13 000 000 x 100% = 11,9% olacaqdır.

İqtisadi dərəcə isə ödənilmiş verginin əldə edilən bütün gəlirə nisbəti kimi müəyyən edilir. Fərz edək ki, fiziki şəxsin bütün gəlirinin yekunu 15 mln. manatdır. Lakin, güzəşt və istisna nəzərə alınmaqla onun gəlirinin 2 milyon manatı vergidən azaddır və onun gəlirinin yalnız 13,0 mln. manatından 1546 min manat vergi tutulmuşdur. Ona görə də bu halda iqtisadi dərəcə 10,3% təşkil edəcəkdir.

Real vergi yükünü müəyyən etmək və iqtisadi təhlil aparmaq üçün real və iqtisadi dərəcə əhəmiyyətlidir.

Vergi dərəcələri vergitutma üsulundan asılı olaraq dəyişir.

Vergi dərəcələrinin tətbiq olunması üsulundan asılı olaraq 4 növü mövcuddur: sabit məbləğli, mütənasib (sabit nisbətli), mütərəqqi (artan nisbətli) və azalan nisbətli (reqressiv) vergi dərəcələri.

Sabit məbləğli vergi dərəcələri.

Sabit məbləğli vergitutma üsulu ilə hər bir vergi ödəyicisi üçün bərabər, sabit miqdarlı vergi məbləği müəyyən edilir. Bu növ vergilərin bariz nümunəsi ən qədim və ən sadə vergi növü olan can vergisidir. Bu üsul vergi ödəyicisinin ödəmə və ya iqtisadi vəziyyətini nəzərə almır və ona görə də müstəsna hallarda tətbiq edilir. Bunlara misal olaraq fövqəladə hallarda tutulan məqsədli vergiləri göstərmək olar.

Sabit məbləğli vergilərdə real vergi dərəcəsi gəlir artdığı nisbətdə azalır. Aşağıdakı misal göstərilən vəziyyəti əyani şəkildə açıqlayır:

Vergi məbləği	Gəlir	Vergi dərəcəsi
100	1000	10%
100	10000	1%
100	100000	0,1%
100	1000000	0,01%

Mütənasib (sabit nisbətli) vergi dərəcələri.

Vergi dərəcəsinin mütərəqqi və ya qeyri-mütərəqqi xarakterli olması tətbiq edilən nisbətin vergi bazasına görə sabit qalmasından, artmasından və ya azalmasından asılıdır.

Mütənasib vergitutmada hər bir vergi ödəyicisi üçün eyni faiz dərəcəsi (vergi bazasına nisbətən) tətbiq edilir. Şübhəsiz ki, advarolem vergilərdə vergi dərəcəsi vergi bazasına nisbətən faizlə (məbləğlə deyil) müəyyən edilir. Vergi bazası artdıqca mütənasib olaraq vergi məbləği də artır. Azərbaycanda mütənasib vergitutmaya misal olaraq hüquqi şəxslərin mənfəət vergisini göstərmək olar. Belə ki, Vergi Məcəlləsi ilə müəyyən edilmişdir ki, müəssisələrin mənfəətindən 27%, 1.01.2003-cü

ildən isə 25 faiz dərəcəsi ilə vergi tutulur. Respublikamızda əmlak vergisi də mütənasib vergi dərəcəsi ilə tutulur: müəssisələrin əsas vəsaitlərinin dəyərindən 1 faiz dərəcəsi ilə; fiziki şəxslərin əmlakının (aylıq gəlirin vergi tutulmayan məbləğinin 300 mislindən artıq olan) dəyərindən – 0,1 faizlə.

Vergitutmada bu prinsip bərabərlik ideyasını elan etmiş fransız inqilabından sonra vergi hüququ sistemində qəti olaraq öz yerini tutdu. O dövrdə ödəmə qabiliyyəti fərdlərin gəlirlərinin məbləği ilə müəyyən edilirdi.

Mütərəqqi (artan nisbətli) vergi dərəcələri.

Mütərəqqi vergi dərəcələri tətbiq edildikdə vergi bazası ilə birlikdə həmin dərəcələr də artır. Lakin, belə vergilərdə dərəcə (faiz nisbəti) bəzən vergi bazasından başqa amillərin təsiri altında da artır. Məsələn, bir çox ölkələrdə vərəsəlik vergisi tutularkən vergi dərəcəsi vergi bazasının miqdarı ilə yanaşı varisin miras verənə qohumluq dərəcəsindən asılı olaraq da artır və ya azalır. Bundan başqa zaman amili, vətəndaşlıq vəziyyəti də vergi dərəcəsinə təsir edir. Qısa olaraq göstərmək lazımdır ki, mütərəqqi vergilərin başlıca **xüsusiyyəti odur ki, verginin artımı vergi bazasının heç olmasa müəyyən həddinə qədər artım sürətindən yüksək olur.** Bunun əsas səbəbi (daha doğrusu məqsədi) vergi bazasının artmasına şərait yaratmaqdır. Yuxarıda verilən «vergi bazasının heç olmasa müəyyən həddinə qədər» ifadəsinin mənası odur ki, tutulan vergi məbləği vergi bazasının artımını bütünlüklə əhatə etməməli və ödəyicinin əlindən o tamamilə alınmamalıdır. Əks halda, yəni vergi dərəcəsi vergi bazasının artan hissəsini 100% əhatə edərsə tutulan məbləğ vergi deyil, müsadirə xarakterli olar və iş adamlarının təşəbbüskarlığını boğar.

Müasir dövrdə mütərəqqi vergitutma **sərbəst istifadə edilən gəlir** anlayışı ilə əlaqədardır. Nəzəri baxımdan sərbəst istifadə edilən gəlir məcmusu gəlirlərlə ilkin zəruri ehtiyacların ödənilməsinə sərf edilən gəlirlər arasındakı fərqə deyilir. Fərdi ödəmə qabiliyyətini məcmu gəlir deyil, məhz sərbəst istifadə edilən gəlir müəyyən edir.

Təbiidir ki, gəlirlər artdıqca zəruri tələbat mallarının (yeyinti məhsulları, geyim əşyaları, nəqliyyat və digər xərclər) alınmasına sərf edilən xərclərin xüsusi çəkisi azalır və sərbəst istfiadə edilən gəlirin payı artır. Başa düşmək heç də çətin deyil ki, məcmu gəlirlər mütənasib vergitutmaya tabe edildikdə imkansız ödəyicilər imkanlı ödəyicilərə nisbətən daha çox vergi yükü daşıyırlar. Çünki, onun sərbəst istifadə edilən gəlirinin xüsusi çəkisi az, həmin gəlirdən ödənilən verginin payı isə çoxdur. Ona görə də insan tələbatından asılı olaraq vergilərin dərəcələrə bölünməsi vacibdir.

Mütərəqqi vergi dərəcələrinin bir neçə növü vardır. **Sadə və gəlirlər hissələrə (traşlara, dilimlərə) bölünməklə faiz dərəcələri artan mütərəqqi vergitutma.** Belə mütərəqqi vergitutmada ümumi vergi bazası hissələrə bölünür və hər bir hissə üçün mütləq rəqəmlərlə vergi məbləği müəyyən edilir. Məsələn, vergi bazası aşağıdakı hissələrə bölünür: I hissə 1 100000 man.; II hissə 100001 manatdan – 200000 manata qədər, III hissə – 200001 manatdan 300 000 manata qədər və s. Birinci hissə üçün 10000, II hissə üçün 20000, III hissə üçün 30000 manat vergi müəyyən edilir. Bu sistem açıq aşkar əlverişli deyildir. Çünki, hissələrin hüdudları nə qədər geniş olsa, bu hissələrin sərhəddinə yaxın olan vergi ödəyiciləri üçün vergi məbləğləri bir o qədər qeyri-bərabərdir. Məsələn, 199999 manat gəliri olanla 200001 manat gəliri olan ödəyicidən tutulan vergi məbləği xeyli fərqlidir. Bu sistem keçmişdə geniş tətbiq edilirdi. İndi ondan istifadə edilmir.

Sadə mütərəqqiliyin digər növündə vergi bazası getdikcə artan hissələrə (dilimlərə, tranşlara) bölünür və hissələrin hər birinin yekununa əvvəlki hissələr də əlavə edilməklə bu hissə üçün ayrıca vergi dərəcəsi (möhkəm və ya faizlə) müəyyən edilir. Bunu aşağıdakı misal aydın şəkildə izah edir:

	Vergi bazası (manatla)	**Vergi dərəcəsi (faizlə)**
0	100000	0
100000	150000	10
150 000	200 000	20
200 000	300 000	30
300 000	400 000	40
400 000	500 000	50

Göründüyü kimi, vergi bazası böyüdükcə vergi dərəcəsi də artır. Lakin, belə «mütərəqqilikdə» böyük ədalətsizlik vardır. Çünki, 150000 manat gəliri olan ödəyicidən 10% hesabı ilə 15000 manat vergi tutulur və onun əlində 135000 manat qalır. Halbuki, 151000 manat gəliri olan başqa bir ödəyici 30200 manat vergi ödəməyə məcburdur. Gəlirin 1000 manatlıq artımı üçün o 15200 manat əlavə vergi ödəməlidir. Nəticədə, vergi ödənildikdən sonra birinci ödəyicinin əlində 150000 manat gəlirdən 135000 manat sərbəst pul qaldığı halda, ikinci ödəyicinin 151000 man. gəlirindən 120800 manat qalır. Vergi bazasında az bir fərq üçün bütün vergi dərəcəsinin birdən-birə artmasına vergitutmada «sərt döngə» deyilir. Sadə mütərəqqilik vergitutmanın ədalət prinsipinə zidd olduğu üçün müasir dövrdə tətbiq edilmir.

Mürəkkəb mütərəqqilik. Ədalətli və mütərəqqi vergitutmanın tələblərinə ən çox mürəkkəb mütərəqqilik cavab verir və ona görə də vergitutmanın bu növü müasir dövrdə geniş yayılmışdır.

Mürəkkəb mütərəqqilikdə də vergi bazası hissələrə bölünür, lakin hər bir hissə müstəqildir və ondan ayrıca müstəqil dərəcə ilə vergi tutulur. Bu dərəcə vergi bazasının ümumi məbləğindən asılı olmur.

Azərbaycan Respublikasında fiziki şəxslərdən gəlir vergisi yuxarıda gördüyümüz kimi deyilənlərə aydın misaldır, yəni mürəkkəb mütərəqqilik sistemi ilə tutulur.

Gizli mütərəqqilik. Sadə və mürəkkəb mütərəqqilikdə dərəcələrin artdığı açıq-aydın görünür. Bunlara açıq mütərəqqilik deyilir. Bəzən isə vergitutmada həqiqi mütərəqqilik açıq-aşkar nisbətli dərəcələrlə deyil, başqa üsullarla təmin edilir. Zahirən nisbi olan vergi dərəcəsi bir sıra istisna və güzəştlər tətbiq edilməklə əslində artan nisbətli ola bilir. Məsələn, vergi bazasının müxtəlif hissələri üçün fərqli istisna və ya güzəşt (tutaq ki, az gəlirlər üçün yüksək, çox gəlir hissələri üçün isə az güzəşt) edilməklə vergi tutulduqda dərəcələr əslində artan nisbətliyə çevrilir. Buna gizli mütərəqqilik deyilir.

Azalan nisbətli (reqressiv) vergi dərəcələri. Mütərəqqi vergitutma üsulunun əksinə olaraq reqressiv üsuldan istifadə edildikdə vergi bazası artdıqca vergi dərəcələri azalır. Bu üsul praktikada nadir hallarda istifadə edilir. Məsələn, bəzi ölkələrdə (məsələn, Rusiyada) reqressiv vergitutma üsulu məhkəməyə əmlak xarakterli iddia ərizələri daxil olduğu hallarda tətbiq edilir. Yəni, iddia edilən əmlakın qiyməti nə qədər yüksəkdirsə, rüsum faizi bir o qədər azdır. Bu onunla izah edilir ki, yüksək rüsum məbləği şəxslərin konstitusiya hüququnun həyata keçirilməsi yolunda mane ola bilər.[17]

Azərbaycan Respublikasında «Dövlət rüsumu haqqında» Qanuna əsasən bu məsələ fərqli şəkildə həll edilmişdir. Yəni, müəyyən edilmiş qaydaya görə məhkəmələrə verilən iddia ərizələrindən: iddia qiyməti şərti maliyyə vahidinin 100 mislindən çox olmadıqda – şərti maliyyə vahidinin 2 misli, çox olduqda isə – 18 misli məbləğində dövlət rüsumu alınır.[18] Bu isə vətəndaşların konstitusiya hüququnun həyata keçirilməsinə mane olmur.

Reqressiv vergitutmaya öz iqtisadi mahiyyətinə görə qiymətə əlavə edilməklə tutulan dolayı vergilər aid edilirlər. (məsələn, aksizlər, ƏDV, gömrük rüsumları). Dolayı vergilər tutulan eyni bir

---

[17] Бах: Налоговое право. Учебное пособие. М., 2000, с. 106.

[18] "Azərbaycan". 28.XII.2001.

malın alıcılara eyni məbləğdə vergi ödəyirlər. Lakin, həmin vergilərin xüsusi çəkisi müxtəlif alıcıların gəlirlərində müxtəlif: az gəlirlilərdə – yüksək, çox gəlirlilərdə isə əksinə – aşağı olur.

3.2. Vergitutma əməliyyatları

3.2.1. Vergi prosesi. Hər hansı bir vergi borcunun yaranması üçün ilkin şərt qanunilik prinsipinə uyğun olaraq vergi haqqında qanun hökmünün olmasıdır. Bu ilkin şərt mövcud olduqda qanun hökmü daxilində vergini doğuran hadisə yarandıqdan sonra mükəlləf ilə dövlət arasında konkret vergi münasibəti yaranır.

Bu münasibət hansı mərhələlərdən keçir, necə yaranır, necə rəsmiləşir və necə başa çatır? Konkret vergi münasibəti qanunun hökmləri hüdudunda nəzərdən keçirildikdə bu münasibətin yaranıb başa çatması prosesində müxtəlif mərhələlərdən keçdiyi, bu mərhələlərin hər birinin müəyyən vergitutma əməliyyatını əks etdirdiyi məlum olur.

Hər hansı konkret vergi münasibəti vergini doğuran hadisə ilə başlayır. Vergini doğuran hadisə vergitutma əməliyyatının səbəb ünsürüdür. Vergi əməliyyatında hüquqi səbəb qüvvədə olan qanun hökmüdür (soyut norm); maddi səbəb isə vergini doğuran hadisədir. (somut tip). Maddi səbəb hüquqi səbəbə uyğun olaraq reallaşırsa səbəb ünsürü tam şəkildə meydana çıxır. Vergini doğuran hadisənin aid olduğu şəxs mükəlləfiyyətli statusu alır. Abstrakt mükəlləf statusunda olan şəxsin vergi borcunun konkret olaraq müəyyən edilməsi üçün verginin hesablanması lazımdır. Verginin hesablanması üçün isə vergi hesablanan iqtisadi vahid, vergi obyekti məlum olmalıdır.

Vergi obyekti müxtəlif üsul və texnika ilə müəyyən edilir. Müəyyən edilmiş obyektə vergi dərəcəsi tətbiq edilməklə vergi borcunun məbləğinin təsbit edilməsinə hesablama əməliyyatı deyilir. Hesablanmış vergi heç bir iddia qaldırılmadan və xəbərdarlıq edilmədən ödənilir. Verginin ödənilməsi vergi prosesində ödənmə mərhələsi adlanır. Vergi ödənildikdən və ya qaldırılan iddia rədd edildikdən sonra vergi borcu aradan qalxmış olur. Vergi vaxtında ödənildikdə vergitutma münasibəti vergi prosesi sona çatır.

3.2.2. Verginin hesablanması. **1. Verginin hesablanmasının ümumi əsasları.** Müxtəlif mərhələlərdən ibarət olan vergi prosesinin hüquqi mahiyyət baxımından ən mühüm tərkib hissəsi verginin hesablanmasıdır. Verginin hesablanması qaydası hər bir vergi üçün ayrıca müəyyən edilir. Hesablama əməliyyatı da fərdi xarakter daşıyır. Hesablama əməliyyatının əsasını təşkil edən qanun hökmü isə fərdi deyil, ümumi və obyektiv xarakter daşıyır. Bu əməliyyat zamanı ödəyici ilə

vergi orqanı arasında subyektiv münasibət yaranır. Çünki, hər ödəyicinin vergi borcu məbləği fərqlidir. Vergi borcu nə vaxt yaranmış olur? Vergini doğuran hadisə yaranmamışdırsa, verginin hesablanması vergi borcunun ödənilməsi münasibətlərini yaradırmı? Vergi hüququnda çox vaxt hesab edilir ki, vergini doğuran hadisənin yaranması ilə vergi borcu meydana gəlir, hesablama əməliyyatı isə mövcud vəziyyəti təsbit edir, açıqlayır. Ona görə də hesablama əməliyyatına vergi hüququnda bəzən aydınlaşdırıcı əməliyyat deyilir. Hüquqi nəzəriyyədə bəzən isə hesab edilir ki, vergi borcu hesablama əməliyyatı ilə birlikdə yaranır. Belə hesablama əməliyyatına yaradıcı əməliyyat deyilir.

Azərbaycan Respublikası qanunvericiliyində birinci hal əsas götürülmüşdür. Belə ki, Vergi Məcəlləsinin 77.3-cü maddəsində qəti olaraq göstərilmişdir: «Vergi ödəyicisi vergi qanunvericiliyinin tələblərinə uyğun olaraq verginin ödənilməsini nəzərdə tutan şəraitin yarandığı andan vergi öhdəliklərinin yerinə yetirilməsi üçün cavabdehdir» (yəni vergi hesablandıqdan sonra deyil). Ona görə də Azərbaycanın vergi hüququnda verginin hesablanma əməliyyatı aydınlaşdırıcı mahiyyət daşıyır.

Vergi Məcəlləsində (maddə 82) başqa hallar nəzərdə tutulmadıqda vergi ödəyicisi vergi bazasını, vergi dərəcəsini və vergi güzəştlərini əsas götürərək hesabat dövrü üçün ödənilməli olan verginin məbləğini **sərbəst surətdə özü hesablayır**. Ödəmə mənbəyində fiziki şəxslərdən gəlir vergisi alındıqda vergi məbləğini hesablamaq və tutmaq vəzifəsi vergi agentinə həvalə edilmişdir. **Azərbaycan Respublikasının VM-nin 83-cü maddəsində vergi öhdəliklərinin vergi orqanları tərəfindən hesablanması anlayışı dəqiqləşdirilmişdir.** Həmin maddəyə əsasən vergi məbləğinin vergi orqanları tərəfindən hesablanması dedikdə konkret hesabat dövrü üçün vergi ödəyicisinin ödəməli olduğu vergi məbləğinin vergi orqanının uçot sənədlərində qeyd edilməsi başa düşülür. Hesablanmış vergi məbləğlərinin vergi orqanları tərəfindən məcəllə ilə müəyyən edilmiş hallarda yenidən hesablanaraq uçot sənədlərində qeyd edilməsi də vergilərin hesablanması deməkdir.

Vergi orqanının məcəlləyə uyğun olaraq vergi ödəyicisinin vergi öhdəliklərini aşağıdakı məlumat mənbələrindən birinə və ya bir neçəsinə əsaslanaraq hesablamaq hüququ vardır:

– vergi ödəyicilərinin vergi bəyannamələrində olan məlumata;

– Məcəllənin 73-cü maddəsinə müvafiq ödəmələr haqqında məlumata;

– vergi yoxlaması materiallarına;

– vergi orqanının əldə etdiyi mənbəyi bəlli olan hər hansı digər məlumata.

83.3.-cü maddədə isə göstərilir ki, vergi ödəyicisi verginin hesablanması üçün zəruri olan hesabat məlumatlarını vermədiyi halda Nazirlər Kabinetinin müəyyən etdiyi qaydada hər hansı əlaqəli məlumata əsasən vergini hesablamaq hüququ vardır. Vergi bəyannaməsində yaxud əvvəllər verginin hesablanmasında səhv olduğu müəyyən edildiyi hallarda vergi orqanları qanunvericiliyə uyğun vergiləri hesablayır və verginin hesablanmasına dair bildirişi 5 gün müddətində ödəyiciyə göndərir. Vergi orqanı vergi öhdəliyinin yerinə yetirilməsi müddəti başa çatanadək vergi məbləğinin qanunvericiliklə müəyyən edilmiş qaydada hesablaya və ya əvvəllər hesablanmış vergi məbləğinə düzəliş edə bilər.

Vergi Məcəlləsinə müvafiq olaraq verginin vergi bəyannaməsini vermək şərti ilə ödənilməsi müəyyən edildiyi halda, verginin ödənilməsinə dair öhdəliyin əks etdirildiyi bəyannamənin tərtib edilməsi bu cür verginin hesablanması və onun ödənilməsinə dair bildirişdir.

Vergi Məcəlləsinin 5.0.1-ci maddəsinə uyğun olaraq bilavasitə mənbədən alındıqda və vergi ödəyicisi vergi bəyannaməsini vermədiyi, vergi orqanı isə vergi ödəyicisinin ödəməli olduğu verginin məbləğini həmin Məcəllə ilə müəyyən edilmiş qaydada digər məlumata əsasən hesablamadığı halda, hesab olunur ki, vergi orqanı vergi ödəyicisinin illik vergi öhdəliyini vergi ödəyicisinin il ərzində aldığı ödəmələrdən tutulmuş vergi məbləğində hesablamış və verginin hesablanması barədə vergi ödəyicisinə bildiriş vermişdir. Vergi orqanlarında vergi ödəyicisinin vergini ödəməkdən yayınmaq niyyətində olduğunu təsdiq edən əsaslandırılmış konkret məlumat varsa və verginin tutulmasının təmin edilməsi zəruridirsə, vergi orqanının vergini onun ödənildiyi tarixədək hesablamaq hüququ vardır. Vergi orqanı bu barədə əsaslandırılmış qərar çıxarmalıdır.

Vergi ödəyicisi verginin hesablanması barəsində vergi orqanının qərarı ilə razılaşmasa aşağıdakıları əsas tutaraq məhkəməyə müraciət edə bilər:

– vergi məbləğinin ödənilməli olan miqdarından çox olduqda;

– verginin vaxtından əvvəl hesablanmasına əsas vermiş amil və ya vəziyyət olmadıqda.

Vergi ödəyicisinin Azərbaycan Respublikasındakı fəaliyyəti ilə əlaqədar əldə etdiyi mənfəəti birbaşa müəyyən etmək mümkün olmadığı halda, həmin mənfəət Nazirlər Kabineti tərəfindən müəyyən edilmiş qaydalar əsasında hesablanır. Yuxarıda göstərildiyi kimi vergi məbləğini vergi orqanı hesabladıqda vergi ödəyicisinə verginin hesablanması haqqında bildiriş göndərilir. Verginin hesablanması haqqında bildirişdə aşağıdakılar öz əksini tapır: vergi ödəyicisinin və ya obyektin adı, vergi ödəyicisinin eyniləşdirmə nömrəsi, bildirişin tarixi, bildirişin aid olduğu

obyekt və bildirişin əhatə etdiyi vergi dövrü, verginin növü, hesablanmış vergi və faizlərin məbləği, verginin ödənilməsinə dair tələb və ödəmənin müddətləri, verginin ödənildiyi yer və üsul, verginin hesablanmasına əsas olmuş hallar, şikayət etmə qaydası.

Vergi ödəyicisi tərəfindən verginin sərbəst hesablanması və ödənilməsi üzrə hüquqi münasibətlər o zaman yaranır ki, qanun vergi ödənilməsi öhdəliyini aşağıdakılarla əlaqələndirir: vergitutma obyektinin mövcud olması, bəyannamənin (hesablama) təqdim edilməsi və verginin ödənilməsi müddətinin başlanması.

Vergilərin hesablanmasında müxtəlif üsullardan istifadə edilir. Ən sadə üsul vergi bazasının hissələrə bölünərək vergi tutulmasıdır. Məsələn, müəssisənin fiziki şəxsə hər bir ödənişdən əvvəl ödənilmiş məbləğlər nəzərə alınmadan ayrıca vergi tutulur. Bu sadə üsul ödəyici gəlirlərinin mürəkkəb uçotunun aparılmasını tələb etmir, lakin vergi ödəyicisi üçün müəyyən narahatlıq yaradır. Çünki, ilin nəticəsinə görə gəlirlərin yenidən hesablanmasını tələb edir ki, bunun nəticəsində də böyük məbləğdə əlavə vergi ödənilməsi tələb oluna bilər. Bu üsul büdcəyə gəlirlərin aramlı şəkildə daxil olmasını da təmin etmir.

Ona görə də vergilərin hesablanmasının mürəkkəb də olsa, başqa – artan yekun əsasında hesablanması üsulu geniş yayılmışdır. Bu üsulun məqsədi – konkret tarixdə alınmış bütün gəlirləri, habelə həmin tarixə vergi ödəyicisinə aid olan bütün güzəştləri müəyyən etməkdir. Aşağıdakı cədvəl bu sahədə aydınlıq gətirir:

Artan yekun əsasında verginin hesablanması (şərti vergi dərəcələri: 5 min pul vahidi – 10%; 5-10 min pul vahidi – 20%, 10 mindən yuxarı – 30%)

	Yanvar	**Fevral**	**Mart**	**Aprel**
Aylıq gəlir	4000	5000	0	4000
İlin əvvəlindən gəlir	4000	9000	12000	16000
Aylıq güzəşt	1000	1000	1000	1000
İlin əvvəlindən güzəşt	1000	2000	3000	4000
İlin əvvəlindən vergi alınan gəlir	3000	7000	9000	12000
İlin əvvəlindən vergi	300	900	1300	2100
Əvvəl ödənilən vergi	0	300	900	1300
Büdcəyə köçürmə	300	600	400	800

Azərbaycan Respublikası Vergi Məcəlləsinin 94-cü maddəyə əsasən verginin hesablandığının səhv olduğunu sübut etmə vəzifəsi Məcəllə ilə müəyyən edilmiş hallarda:

– vergi ödəyicisinin hesablamalarının səhv olduğunu – vergi orqanının;

– vergi orqanının hesablamalarının səhv olduğunu – vergi ödəyicisinin üzərinə düşür.

2. Hesabat məlumatları. Vergi ödəyicisi tərəfindən verilmədiyi hallarda verginin əlaqəli məlumata əsasən hesablanması.

Vergi Məcəlləsinin 83.3-cü maddəsinə uyğun olaraq hazırlanmış və vergi ödəyicisi tərəfindən verginin hesablanması üçün zəruri olan hesabat məlumatlarının verilmədiyi hallarda verginin əlaqəli məlumatlara əsasən hesablanması qaydası Azərbaycan Respublikası Nazirlər Kabinetinin 2001-ci il 23 fevral tarixli 51 №-li Qərarı ilə təsdiq edilmişdir.

Bu qaydaların vacibliyini nəzərə alaraq onlar haqqında ətraflı məlumat verilməsini məqsədəuyğun hesab edirik.

Hər şeydən əvvəl «əlaqəli məlumat» anlayışı açıqlanmalıdır. Nazirlər Kabinetinin adı çəkilən Qərarında göstərilmişdir ki, «əlaqəli məlumat» dedikdə, verginin hesablanması ilə bağlı vergi ödəyicisi və onun fəaliyyətinə analoci fəaliyyətlə məşğul olan digər vergi ödəyiciləri barədə vergi orqanında olan məlumatlar, müvafiq icra hakimiyyəti orqanlarının rəsmi məlumatları, hüquqi və fiziki şəxslərdən, açıq və qanunvericiliyə uyğun olaraq digər informasiya mənbələrindən alınan və istifadə edilə bilən məlumatlar nəzərdə tutulur.

– Vergi orqanının aşağıdakı hallarda verginin məbləğini əlaqəli məlumatlar əsasında hesablamaq hüququ vardır;

– vergi ödəyicisi müvafiq vergi dövrü üzrə hesabatları, vergi bəyannamələrini qanunvericiliklə müəyyən edilmiş vaxtda vermədiyi halda;

– səyyar vergi yoxlamasının aparılması zamanı vergi ödəyicisi tərəfindən sənədlər təqdim edilmədikdə, ərazi və ya binalara (yaşayış binaları (sahələri) istisna olmaqla) daxil olmağa icazə verilmədikdə və bu barədə müvafiq akt tərtib edildikdə.

Analoci fəaliyyətlə məşğul olan vergi ödəyicisinin seçilməsi üçün aşağıdakı meyarlardan istifadə olunur:

– eyni xüsusiyyətli və ya eyni cinsli məhsulların istehsalı;

– eyni xüsusiyyətli və ya eyni cinsli malların təqdim edilməsi, işlərin görülməsi və xidmətlərin göstərilməsi;

– istehsal və yaxud fəaliyyət tipinin uyğunluğu;

– müəssisənin yerləşdiyi ərazi.

Hesablanan vergi növündən asılı olaraq analoci fəaliyyətlə məşğul olan vergi ödəyicilərinin vergi orqanında olan aşağıdakı məlumatlarından istifadə oluna bilər:

– ümumi gəliri;

– gəlirdən çıxılan xərcləri;

– rentabellik səviyyəsi;

– müvafiq hesabat dövrləri üzrə hesablanmış vergilərin məbləği;

– əmlakın orta illik dəyəri;

– işçilərin orta siyahı sayı.

Hesabatlar vaxtında verilmədiyi hallarda vergi orqanı vergini aşağıdakı üsullardan istifadə etməklə hesablaya bilər:

– fəaliyyət göstərdiyi müddət ərzində vergi ödəyicisi tərəfindən vergi orqanına vergi hesabatlarının və bəyannamələrinin təqdim olunmadığı hallarda vergi orqanı analoci fəaliyyətlə məşğul olan digər vergi ödəyicilərinin uçot və hesabat məlumatlarına uyğun müvafiq hesablamalar aparmaqla vergini hesablayır.

Əlavə dəyər vergisi, aksiz vergisi, mədən vergisi, sadələşdirilmiş sistem üzrə vergi və hüquqi şəxs yaratmadan sahibkarlıq fəaliyyəti ilə məşğul olan fiziki şəxslərin gəlir vergisi vergi ödəyicisi barədə əlaqəli məlumatlar və analoci vergi ödəyicisinin məlumatları əsasında aşağıdakı qaydada müəyyən edilir:

$$V = \frac{G_v}{Gan} Van \quad \text{və ya} \quad V = \frac{X_v}{Xan} Van$$

burada,

V – hesablanmış verginin məbləği;

G_v və G_{an} – müvafiq olaraq vergi ödəyicisinin və analoci fəaliyyətlə məşğul olan vergi ödəyicisinin ümumi gəliri;

X_v və X_{an} – müvafiq olaraq vergi ödəyicisinin və analoci fəaliyyətlə məşğul olan vergi ödəyicisinin gəlirdən çıxılan xərcləri;

V_{an} – analoci fəaliyyətlə məşğul olan vergi ödəyicisinin müvafiq hesabat dövrü üzrə hesabladığı verginin məbləğidir.

Vergi ödəyicisinin ümumi gəliri G_v rəsmi mənbələrdən alınmış məlumatlar əsasında, xronometrac qaydasında müşahidənin nəticələri və real bazar qiymətləri nəzərə alınmaqla müəyyənləşdirilir.

Vergi ödəyicisinin gəlirdən çıxılan xərcləri mal (iş, xidmət) vahidinin istehsalına və tədavülünə lazım olan xərc normaları və bazar qiymətləri əsasında müəyyən edilir.

Vergi orqanı analoci fəaliyyətlə məşğul olan vergi ödəyicisinin rentabellik səviyyəsini nəzərə almaqla, hər bir konkret halda vergi

ödəyicisi barədə olan əlaqəli məlumatlardan istifadə etməklə aşağıdakı üsulların biri ilə hüquqi şəxslərin mənfəət vergisini hesablaya bilər:

a) vergi ödəyicisinin gəliri əsasında:

$$V = \frac{Gv}{(100 + Ran)} RanQ$$

burada,

V – hesablanmış verginin məbləği;

Gv – vergi ödəyicisinin ümumi gəliri;

Ran – analoci fəaliyyətlə məşğul olan vergi ödəyicisinin rentabellik səviyyəsi;

Q – mənfəət vergisinin dərəcəsidir.

Rentabellik göstəricisi kimi vergi ödəyicisinin mənfəətinin xərclərinə nisbəti götürülür;

b) vergi ödəyicisinin gəlirdən çıxılan xərcləri əsasında:

$$V = \frac{Xv}{100} RanQ$$

burada,

V – hesablanmış verginin məbləği;

Xv – vergi ödəyicisinin gəlirdən çıxılan xərcləri;

Ran – analoci fəaliyyətlə məşğul olan vergi ödəyicisinin rentabellik səviyyəsi;

Q – mənfəət vergisinin dərəcəsidir.

– Azərbaycan Respublikasının Vergi Məcəlləsində müəyyən edilmiş hallarda torpaq vergisini əlaqəli məlumata əsasən hesablamaq lazım olduqda, torpaq vergisi Dövlət Torpaq Komitəsinin və onun yerli şöbələrinin torpaq sahəsinin vergi ödəyicisinin mülkiyyətində və istifadəsində olmasını təsdiq edən rəsmi məlumatları əsasında qanunvericiliklə müəyyən edilmiş qaydada və torpaq vergisinin dərəcələri nəzərə alınmaqla hesablanır;

– Azərbaycan Respublikasının Vergi Məcəlləsində müəyyən edilmiş hallarda əmlak vergisini əlaqəli məlumata əsasən hesablamaq lazım olduqda, əmlak vergisi əmlakın dövlət reyestrini aparan icra hakimiyyəti orqanından alınan və bu əmlakın dövlət reyestri aparılmadığı hallarda, əmlak barədə müxtəlif mənbələrdən əldə olunan rəsmi məlumatlar əsasında əmlakın real bazar dəyərinə Vergi Məcəlləsində müəyyən edilmiş dərəcələr tətbiq edilməklə hesablanır;

– Azərbaycan Respublikasının Vergi Məcəlləsində müəyyən edilmiş hallarda fiziki şəxslərin gəlir vergisini əlaqəli məlumata əsasən hesablamaq lazım olduqda, fiziki şəxslərin gəlir vergisi analoci vergi

ödəyicisinin müvafiq hesabat dövrü üzrə bir orta siyahı işçilərinə düşən gəlir vergisinin məbləğini işçilərin orta siyahı sayına vurmaqla müəyyən edilir.

– Sonuncu hesabat dövrü üzrə vergi hesabatları və bəyannamələri təqdim olunmadıqda, vergi orqanı vergini vergi ödəyicisinin əvvəlki hesabat dövrləri üzrə göstəricilərdən istifadə etməklə hesablaya bilər.

– Səyyar vergi yoxlamasının aparılması zamanı tələb olunan sənədlərin və ya onların surətlərinin təqdim edilmədiyi hallarda, ərazilərə və ya binalara (yaşayış binaları (sahələri) istisna olmaqla) daxil olmağa icazə verilmədikdə və bu barədə müvafiq akt tərtib edildikdə, vergi orqanı vergini vergi ödəyicisinin hesablarının yerləşdiyi bank idarələrindən, müvafiq icra hakimiyyəti orqanlarından, hüquqi şəxslərdən, vergi ödəyicisinin debitorları və kreditorları barədə müxtəlif mənbələrdən və digər informasiya mənbələrindən alınmış rəsmi məlumatlar əsasında hesablayır.

– Vergi ödəyicisi barədə əlaqəli məlumatları əldə etmək mümkün olmadığı hallarda vergi orqanı analoci fəaliyyətlə məşğul olan vergi ödəyicilərinin uçot və hesabat məlumatları əsasında vergini hesablayır.

Azərbaycan Respublikası Nazirlər Kabinetinin qərarında göstərilmişdir ki, bu Qaydanın müddəaları vergi agentlərinə də şamil edilir.

Əlaqəli məlumata əsasən hesablanmış vergilərə dair vergi hesabatları və bəyannamələri vergi orqanına təqdim edildikdən sonra əlaqəli məlumata əsasən hesablanmış vergilər vergi ödəyicisi tərəfindən büdcəyə faktiki hesablanmış vergilər nəzərə alınmaqla hesablanır.

Vergi orqanı əlaqəli məlumata əsasən hesablanmış vergilərin növü və məbləği, vergilərin hesablanması üçün istifadə edilmiş məlumatın mənbələri barədə vergi ödəyicisinə məlumat verməlidir.

3.2.3. Vergi obyektinin müəyyən edilməsi üsulları. Verginin hesablanmasında əsas məsələ vergi obyektinin kəmiyyət miqdarının müəyyən edilməsidir. Başqa sözlə, vergi dərəcəsini tətbiq etmək üçün vergi obyekti dəyər və ya fiziki bir ölçü ilə müəyyən edilməlidir. Xarici valyuta ilə aparılan və vergiyə cəlb etməyə aid olan hər hansı əməliyyat onun həyata keçirildiyi gün Azərbaycan Respublikası Milli Bankının rəsmi mübadilə məzənnəsi ilə – manatla hesablanır. Vergi obyektinin kəmiyyətinin müəyyən edilməsi məqsədilə tarixən aşağıdakı üsullardan istifadə edilir:

1. Bəyan üsulu;
2. Vergi orqanları tərəfindən müəyyən edilmə;
3. Zahiri əlamətlərə görə müəyyən edilmə;
4. Kəsmət üsulu;

1. Vergi obyektinin müəyyən edilməsində **bəyannamə üsulu** vergitutmanın ideal üsulu hesab edilir. Bu üsulda vergi obyektinə əsas təşkil edən bütün məlumatlar ödəyici tərəfindən vergi orqanına yazılı şəkildə təqdim edilir. Bu təqdimat bir növ etiraf mahiyyəti daşıyır. Bununla yanaşı həmin üsul ilə vergitutmanın müvəfəqiyyəti əhəmiyyətli dərəcədə bəyannamələrin vergi orqanları tərəfindən səmərəli şəkildə nəzarət altında tutulmasından asılıdır. Bəyannamələrin dürüstlüyü problemi bu və ya digər dərəcədə bütün ölkələrdə mövcuddur. Gəlir vergisinin vətəni olan İngiltərədə bəyyanamə üsulu ilk dəfə tətbiq edilmişdir və bir müddət ödəyicilərin dürüst məlumat verməsinə etibar edilərək onlar yoxlanılmamışlar. Lakin, bu hal uzun müddət davam etməmiş və nəzarət sistemi tətbiq edilməyə başlanmışdır.

Ciddi nəzarətin olmasına baxmayaraq, hətta Qərb dövlətlərində də bəyannamələrin həmişə tam dürüst şəkildə olunduğunu söyləmək mümkün deyildir. Buna baxmayaraq, bəyannamə üsulu getdikcə nə üçün daha geniş yayılır?

Bəyannamə üsulunun ən böyük üstünlüyü vergi obyekti müəyyən edilərkən vergi orqanının subyektiv qərarlarına imkan verilməməsidir. Çünki, obyektin məbləğini bilavasitə ödəyicinin özü hesablayır. Hesab edilir ki, vergilərin imperativ üsullarla alınmasının ilkin şərti olan obyektin dürüst müəyyən edilməsi yalnız ödəyici tərəfindən təqdim edilən bəyannamə üsulu ilə mümkündür. Lakin, yalnız ödəyicinin bəyan etməsilə kifayətlənmək vergitutmada ədalət prinsipini təmin edə bilməz. Çünki, bu halda obyekti düzgün bəyan etməyənlər düzgün bəyan edənlərə nisbətən əlverişli vəziyyətdə qalmış olurlar. Ona görə də nəzarət mexanizminin təkmil olması müstəsna əhəmiyyətə malikdir.

Bəyannamə üsulunun digər mühüm üstünlüyü, bəyannamələr dürüst tərtib edildiyi təqdirdə vergilərin az məsrəflə əlverişli şəkildə tutulmasının mümkün olmasıdır. Məlum olduğu kimi advarolem vergilərdə konyuktur dəyişmələri vergi obyektlərinə də təsir edir və onları da dəyişikliklərə məruz qoyur. Əgər onları bilavasitə vergi orqanları müəyyən edərsə, bu, vergi xərclərinin artmasına səbəb ola bilər.

Bəyannamə üsulunun geniş yayılmasının digər bir səbəbi də vergi növlərinin getdikcə artması, vergi obyektlərinin çoxçeşidliyi və ödəyici sayının durmadan çoxalmasıdır. Belə bir şəraitdə vergi obyektlərinin onların zahiri əlamətlərinə görə vergi orqanları tərəfindən müəyyən edilməsi getdikcə çətinləşir.

Bu üsulun praktik tərəfləri nəzərdən keçirildikdə göstərmək lazımdır ki, həmin üsulun tələblərinə görə vergi ödəyicisi müəyyən edilmiş müddətdə vergi orqanına özünün vergi öhdəliyi haqqında rəsmi ərizə təqdim etməlidir.

Azərbaycan Respublikası VM-nin 149-cu maddəsi ilə fiziki şəxslərin gəlir vergisi və hüquqi şəxslərin mənfəət vergisi sahəsində bəyannamələrin qayda və müddətləri müəyyən edilmişdir. ƏDV üzrə isə həmin qaydalar 177-ci maddədə müəyyən edilmişdir.

Bəyannamədə əldə edilən gəlirlər və ödənilən xərclər, gəlir mənbələri, vergi güzəştləri və hesablanmış vergi məbləği, habelə vergilərin hesablanması və ödənilməsi ilə əlaqədar olan digər məlumatlar göstərilir. VM-nin 23.1.2.-ci maddəsinə əsasən vergi orqanları bəyannamələri və vergilərin hesablanması və ödənilməsi ilə bağlı olan digər sənədləri qanunvericiliklə müəyyən edilmiş qaydada yoxlamaq, habelə yoxlamaların keçirilməsi zamanı yoxlamaya aid olan məsələlərlə bağlı vergi ödəyicilərindən və ya onun vəzifəli şəxslərindən lazımi izahatlar, arayışlar və məlumat almaq hüququna malikdir. Lakin bir çox hallarda bəyannamə verilməsi yalnız **hesabat xarakteri** daşıyır və mənası ondan ibarətdir ki, ödəyici tərəfindən vergi məbləğinin müstəqil müəyyən edildiyi məbləği təsbit etməkdir. Sonralar, vergi yoxlamaları zamanı bəyannamə məlumatları nəzarət rəqəmləri ilə müqayisə edilir. Bu məlumatların arasında fərq olduğu hallarda artıq ödənilmiş vergi məbləği ya geri qaytarılır, ya da cari və ya gələcək ödəmələrə aid edilir, faiz və qanunvericilikdə nəzərdə tutulmuş digər cəza tədbirləri tətbiq edilir.

2. Vergi orqanları tərəfindən hər bir vergi obyektinin ayrılıqda müəyyən edilməsi üsulu tarixdə mövcud olmuşdur. Hal-hazırda bu üsula müstəsna hallarda, məsələn, 83-cü maddədə nəzərdə tutulmuş şərtlər daxilində və fiziki şəxslərdən torpaq və əmlak vergisi alındıqda müraciət olunur. Bundan başqa Azərbaycan Respublikası VM-nin 67.1 maddəsinə əsasən vergi ödəyicisi mühasibat uçotunu aparmırsa və ya mühasibat uçotunu müəyyən edilmiş qaydada aparmırsa, mühasibat və hesabat sənədləri məhv olunmuşdursa (itirilmişdirsə), vergi orqanlarının ödənilməli olan verginin məbləğini müəyyən edilmiş qaydada müəyyənləşdirmək hüququ vardır.

Uçot qaydaları pozulduqda, yaxud sənədlər məhv edildikdə (itirildikdə), həmçinin vergitutma obyektinin müəyyənləşdirilməsi hər hansı başqa səbəblərdən mümkün olmadıqda, vergi orqanları vergitutma obyektini və vergi məbləğini müəyyən edilmiş qaydada birbaşa və dolayı qiymətləndirmə metodlarından (aktivlər, istehsal məsrəfləri, müqayisə metodları, dövriyyə və s.) istifadə etməklə müəyyənləşdirirlər.

3. Vergi obyektinin zahiri əlamətinə görə müəyyən edilməsi də qədimdən mövcuddur. Həmin üsulun tipik misalı keçmişdə Fransada tətbiq edilən «qapı və pəncərə vergisidir». Bu üsulda vergi ödəyicisinin evinin qapı və pəncərələrinin sayından asılı olaraq ödənilirdi. Çünki, o

zaman hesab edilirdi ki, qapı və pəncərələrin sayı verginin ödəmə gücünü əks etdirir. Onu da göstərmək lazımdır ki, tətbiqi baxımından bu üsul çox sadə və asandır. Əgər binanın dəyəri əsas götürülsə idi, hesab edilirdi ki, vergini müəyyən etmək xeyli çətinləşər, bu barədə vergi orqanı ilə ödəyici arasında mübahisələr yarana bilərdi. Bununla yanaşı yuxarıda göstərildiyi kimi, bu üsul vergidə ədalət prinsipinə ziddir. Çünki, verginin ədalətliliyi ödəyicinin iqtisadi gücünə uyğun olmasından asılıdır. Obyektin zahiri əlamətləri, məsələn, qapı və pəncərənin sayı ilə ödəmə gücü arasında əlaqə isə çox zəifdir.

Bəzən bu üsula kadastr üsulu da deyilir. Kadastr – spesifik obyektləri (torpaq, gəlir və s.) zahiri əlamətlərinə görə təsnifləşdirən və vergitutma obyektinin orta gəlirliliyini müəyyən edən siyahıdır. Kadastrın tərtibi zamanı bu və ya digər obyektin hər hansı bir səciyyəvi cəhəti əsas götürülə bilər. Məsələn, torpaq kadastrı tərtib edilərkən torpağın növü (əkin, çəmənlik, şoran və s.) əsas götürülür.

Digər variantda təsnifatda hər hansı hüquqi təsisat, məsələn, müəyyən əmlak üzərində mülkiyyət forması əsas seçilir. Belə kadastr real kadastr adlanır. Belə ki, real torpaq kadastrı vergi ödəyicisinin malik olduğu torpağın ayrı-ayrı hissələrinin deyil, ümumi gəlirliliyini əks etdirir. Kadastrların digər bölgüsü vergitutma obyektinin növləri, məsələn ev, torpaq, mədən və digər kadastrlar üzrə aparılır. Can vergisi alınarkən kadastr rolunu müəyyən ərazidə əhalinin siyahısı yerinə yetirir. Əmlakın fiziki vəziyyətinin və dəyərinin dəyişməsi ilə kadastr dəqiqləşdirilir (aktuallaşdırılır).

Kəsmət üsul ilə vergi alındıqda vergi məbləği vergi orqanı tərəfindən müəyyən edilir. Lakin, bu üsul yuxarıda qeyd edilən birinci üsuldan fərqlidir. Çünki, birinci üsulda hər bir şəxsə məxsus olan vergi obyekti vergi orqanı tərəfindən fərdi olaraq müəyyən edilir. Başqa sözlə, həmin üsul fərdi və subyektivdir. Lakin, kəsmət üsul fərdi deyil, ümumidir, subyektiv deyil, obyektiv əsaslara malikdir. Çünki bu üsul hər hansı bir fərdi ödəyici üçün deyil, ölkədə bu və ya digər məslək sahiblərinin (məsələn, taksi sürücülərinin) hamısı üçün eyni qaydada müəyyən edilir.

Yuxarıda gördüyümüz kimi müasir fiskal sistemdə vergi obyekti əsas etibarilə bəyannamə üsulu ilə həyata keçirilir. Lakin, heç də dünyadakı bütün ölkələrin sosial, mədəni, iqtisadi və mənəvi strukturu vergitutmanın bəyannamə əsasında aparılmasına imkan vermir. Burada uçot və nəzarət sisteminin inkişaf səviyyəsi də mühüm rol oynayır. Belə hallarda etibarlı vergitutma üsulu kəsmət yolla vergilərin müəyyən edilməsi hesab edilir.

Kəsmət üsulun vətəni Avropa olmuş, Fransada olduqca geniş yayılmışdır. Məsələn, Fransada «Code General des Impotsun» 168-ci maddəsində «yaşayış tərzinin bəzi ünsürləri üzrə vergi tutulan gəlirin minimum və kəsmət qaydada müəyyən edilməsi» adlı belə bir qanun hökmü var: «hər hansı bir ödəyicinin bəyan etdiyi gəlirlə yaşayış tərzi arasında açıq-aşkar uyğunsuzluq olduğu hallarda mütərəqqi nisbətli əlavə vergi tətbiq edilməli və bu zaman əsas götürülən vergi obyekti həmin ödəyicinin yaşayış tərzini təşkil edən ünsürlər nəzərə alınmaqla kəsmət bir məbləğə çevrilərək müəyyən edilir». Ödəyicinin bəyan etdiyi gəlirlə yaşayış tərzi arasında açıq uyğunsuzluq olduqda həmin maddə təxminən aşağıdakı şəkildə tətbiq edilir: ödəyicinin şəhərdəki iqamətgahı ilə bağ evinin illik orta kirayə məbləğinin üç misli gəlir kimi qəbul edilir və ona mütərəqqi vergi dərəcəsi tətbiq edilir. Bundan başqa onun xidmətçiləri, avtomobilləri, yarış atı və s. kimi yaşayış tərzinin hər bir ünsürü üçün də minimum vergi obyekti müəyyən edilir.[19]

3.2.4. Vergilərin ödənilməsi (ümumi anlayış). Vergilərin ödənilməsi hesablanmış verginin vergi ödəyicisi və ya agenti tərəfindən müvafiq büdcəyə (fonda) köçürülməsi üzrə texniki əməliyyatdır. Verginin hüquqi tərkibinin həmin ünsürü aşağıdakı məsələlərin müəyyən edilməsini tələb edir:

1. Ödəmənin istiqaməti, yəni verginin büdcəyə yaxud büdcədənkənar fonda köçürülməsini;

2. Verginin ödənilmə vasitəsi. Vergi adətən milli valyuta ilə ödənilir;

3. Ödəmə mexanizmi. Belə mexanizm, yəni nəqd və ya nəqdsiz hesablaşma forması, vergi toplayanın kassasına və yaxud birbaşa büdcə hesabına və s. bir qayda olaraq vergi haqqında məcəllədə müəyyən edilir. Bəzi vergilər üzrə xüsusi qayda müəyyən edilə bilər. Məsələn, gömrük rüsumlarında olduğu kimi depozitlərə köçürmə, girov qoyma, üçüncü şəxsin zəmanəti və s. əsasında.

Ödəmə mexanizmlərindən biri də aksiz yığımları üçün nəzərdə tutulmuş markaların satın alınmasıdır.

Vergini doğuran hadisə ilə yaranan vergi öhdəliyi münasibəti verginin ödənilməsi ilə başa çatır. Verginin hüquqi tərkibinin müstəqil və mühüm ünsürü olan ödəmə əməliyyatı ilə vergi borcu aradan qalxır. Hesablama mərhələsi kimi ödəmə mərhələsi də vergi və məhkəmə orqanlarının nəzarət obyektidir. **<u>Ödəmə vergi prosesinin son mərhələsidir.</u>**

---

[19] Halil Nadaroğlu, Vergi Kontrolündə Gider esasları müəssisəsi. Maliyyə Enstitüsü Konferansları, cilt XI, s. 73-78.

Azərbaycan Respublikası VM-i vergitutmanın və ya ödəmənin formalarını aşağıdakı kimi müəyyən etmişdir:

– bilavasitə mənbədən (verginin gəlir və ya mənfəət əldə edilməsinədək tutulması);

– bəyannamə üzrə (verginin gəlir və ya mənfəət əldə edilməsindən sonra tutulması);

– bildiriş üzrə (vergitutma obyektinin dəyəri və sahəsi əsasında vergi orqanının və ya bələdiyyənin hesabladığı məbləğ üçün təqdim etdiyi bildirişi əsasında vergi ödəyicisi tərəfindən verginin ödənilməsi).

Vergi Məcəlləsində verginin ödəyici tərəfindən ödənilməsi əməliyyatı 82.4-cü maddəsi ilə aşağıdakı şəkildə dəqiq ifadə edilmişdir: Müəyyən edilmiş müddətlərdə ödənilməli olan verginin məbləği vergi ödəyicisi və ya qanunla müəyyən edilmiş hallarda digər şəxs tərəfindən ödənilir (köçürülür). Vergi ödəmə əməliyyatı dövlətə olan borcun aradan qalxması kimi hüquqi nəticə doğurduğu üçün hüquqi əməliyyat mahiyyətinə malikdir.

Ödəmə əməliyyatı da hesablama əməliyyatı kimi ümumi deyil, fərdi əməliyyatdır.

Hesablama əməliyyatında müəyyən edilmiş vergi borcu ödəmə əməliyyatı ilə hər bir vergi ödəyicisi baxımından sona çatır. Hesablama əməliyyatı kimi ödəmə əməliyyatı da fərdlərin dövlətə olan borclarının yerinə yetirilməsi ilə əlaqədar olduğu üçün imperativ (məcburi) mahiyyət daşıyır. Ödəmə əməliyyatı ilə vergi hüququ münasibəti başa çatdığı üçün bu əməliyyat aydınlaşdırıcı deyil, yaradıcı xarakter daşıyır. Vergi orqanının ödəmə əməliyyatı haqqında tapşırığı və bildirişi də bu qəbildəndir. Ödəmə əməliyyatı başa çatdıqdan sonra ödəyicilərə verilən qəbz isə əməliyyat haqqında bildiriş mahiyyəti daşıyır. Əməliyyatın məzmunu isə vergi orqanı hərəkətə başlayır. Buna verginin məcburi ödənilməsi deyilir.

Azərbaycan Respublikası VM-nə əsasən (m. 88) vergilər üzrə yaranmış borc aşağıdakı sıra qaydası ilə ödənilir: 1. hesablanmış verginin məbləği; 2. hesablanmış faizlərin məbləği; 3. tətbiq edilmiş maliyyə sanksiyalarının məbləği. Vergilər aşağıdakı yerlərdə (maddə 86) ödənilir: bildirişdə göstərilən yerdə; verginin hesablanmasına dair bildiriş tələb edilmirsə, məcəllə ilə müəyyən edilən yerdə; məcəllədə verginin ödənildiyi yer müəyyən edilməmişdirsə, vergi ödəyicisi – fiziki şəxsin yaşadığı yer üzrə, yaxud vergi ödəyicisi – hüquqi şəxsin idarə olunduğu yerdə.

Bir çox hallarda ödəmə mənbəyində vergi tutulması qaydası müəyyən edilmişdir. Bu zaman verginin ödənilməsi gəlirin alınması anından qabaq həyata keçirilir. Vergi ödəyicisi bu halda gəliri vergi

çıxıldıqdan sonra alır. Vergi ödəyicisi üçün verginin belə ödənilmə üsulu avtomatik tutulmadır, nəqdsiz ödəmədir. Bu həmçinin verginin dövlətə avans ödənilməsidir. Azərbaycan Respublikası VM-nin 122-125-ci maddələrində fiziki şəxslərin gəlir vergisinə və hüquqi şəxslərin mənfəət vergisi üzrə bu qayda ilə vergi tutulma mexanizmi geniş açıqlanmışdır. Azərbaycan Respublikası qanunvericiliyində verginin ödənilməsi qayda və müddətləri «Vergi öhdəlikləri» adlı fəsildə verilmişdi.

Testlər:

1. Eyni növ vergi bir vergitutma obyektidən neçə dəfə tutula bilər?

a) istənilən qədər

b) iki dəfədən çox olmamaqla

c) bir dəfədən çox olmamaqla.

2. Vergi ödəyicisi olan şəxs dedikdə kim nəzərdə tutulur?

a) yalnız fiziki şəxslər

b) yalnız Azərbaycan Respublikasının hüquqi şəxsləri

c) istənilən fiziki və ya hüquqi şəxslər və beynəlxalq təşkilatların qurumları.

3. Vergitutma məqsədləri üçün mal dedikdə nə nəzərdə tutulur?

a) hər hansı maddi və qeyri-maddi əmlak

b) maddi əmlak və pul vəsaitləri

c) yalnız satışda və anbarda olan mallar.

4. Vergitutma məqsədləri üçün əmlak dedikdə nə nəzərdə tutulur?

a) yalnız daşınan əmlak

b) daşınan və daşınmaz əmlak

c) hər hansı daşınan və daşınmaz əmlak, o cümlədən qeyri-maddi aktivlər, dövriyyə vəsaitləri və mülkiyyət hüququnun digər obyektləri.

5. Qeyri-kommersiya fəaliyəti dedikdə hansı fəaliyyət nəzərdə tutulur?

a) məqsədi gəlir götürmək olan və əldə etdiyi gəiri kommersiya məqsədləri üçün istifadə etməyi nəzərdə tutan fəaliyyət

b) məqsədi gəlir götürmək olmayan və əldə etdiyi gəliri yalnız qeyri-kommersiya məqsədləri üçün istifadə etməyi əərdə tutan fəaliyyət;

c) yalnız xeyriyyəçilik fəaliyyəti.

6. Vergitutma məqsədləri üçün malların ixracı dedikdə nə nəzərdə tutulur?

a) malların xarici ölkəyə aparılması

b) malların bir şəxs tərəfindən digərinə verilməsi

c) gömrük qanunvericiliyinə uygun olaraq ixrac malları hesab edilən malların Azərbaycan Respublikasının ərazisindən çıxarılması.

7. Vergitutma məqsədləri üçün bazar qiyməti dedikdə nə nəzərdə tutulur?

a) vergi orqanları tərəfindən müəyyən edilən qiymət

b) tələblə təklifin qarşılıqlı təsiri nəticəsində təşəkkül tapan qiymət;

c) statistika orqanları tərəfindən müəyyən edilən qiymət.

FƏSİL 4
ÂERGİ HÜQUQ MÜNASİBƏTLƏRİ

4.1. Vergi hüquq münasibətlərinin anlayışı və ümumi xarakteristikası

Vergilərin müəyyən edilməsi və yığılması sahəsində dövlətin qoyduğu məqsədə nail olmaq üçün ictimai münasibətlərin hüquq normaları ilə tənzimlənməsi zəruridir. Bu zərurət eynilə Azərbaycan Respublikasının Konstitusiyasından irəli gəlir. Onun 73-cü maddəsinə uyğun olaraq, hər kəsin vergiləri ödəmək borcu həmin vergilərin qanunla müəyyən edildiyi və qanunla nəzərdə tutulmuş əsasların olduğu halda yaranır. Vergilərə dair qanunda təsbit olunan normaları ilə tənzimlənmiş münasibətlər vergi hüquq münasibətləri şəklində təzahür edir.

Vergi hüquq münasibətlərinin tənzimlənməsinin əsasını Azərbaycan Respublikasının Vergi Məcəlləsi təşkil edir. Bu Məcəllə Azərbaycan Respublikasında vergi sistemini, vergitutmanın ümumi əsaslarını, vergilərin müəyyən edilməsi, ödənilməsi və yığılması qaydalarını, vergi ödəyicilərinin və dövlət vergi orqanlarının, habelə vergi münasibətlərinin digər iştirakçılarının vergitutma məsələləri ilə bağlı hüquq və vəzifələrini, vergi nəzarətinin forma və metodlarını, vergi qanunvericiliyinin pozulmasına görə məsuliyyəti, dövlət vergi orqanlarının və onların vəzifəli şəxslərinin hərəkətlərindən (hərəkətsizliyindən) şikayət edilməsi qaydalarını müəyyən edir.

Göründüyü kimi vergi hüquq münasibətləri müxtəlif şəxslər və orqanlar arasında münasibətləri daxil edilən ayrı-ayrı aspektləri əhatə edir. Vergilərlə bağlı münasibətlər dövlət orqanları arasında, dövlət orqanları ilə bələdiyyə orqanları və ya vergi ödəyicisi olan fiziki və hüquqi şəxslərlə bu və ya digər orqanlar arasında yarana bilər.

Konstitusiyaya görə vergini ödəmək borcu hər kəsə aid olduğu üçün vergi hüquq münasibətlərində vergi ödəyicisi ilə vergi orqanı arasında olan münasibətlər başlıca yer tutur və kütləvi xarakter daşıyır.

Yuxarıdakı fəsillərdə göstərildiyi kimi, dövlət öz funksiya və vəzifələrini əsasən vergilər hesabına formalaşan dövlət büdcəsi vasitəsilə həyata keçirir. Fiziki və hüquqi şəxslər vergiləri ödəyərkən sosial təminat, müdafiə, təhsil və cəmiyyət üçün vacib olan digər məsələlərin həllini dövlətdən tələb etməyə haqlıdırlar. Lakin dövlətin bu və ya digər vəzifəni lazımi qaydada yerinə yetirməməsi heç kəsi vergini ödəməkdən azad etmir. Qanunla müəyyən edilən vergiləri ödəmək haqqında Konstitusiyanın müddəası məcburedici normalardandır, bu normada vergi ödəyicilərinin öhdəliyi və dövlətin onlara irəli sürdüyü mütləq tələb müəyyən edilir. Bu mənada vergi öhdəliyi birtərəflidir və onun icrasına zəmanət dövlətin məcburiyyət tədbirlərini tətbiq etmək imkanından irəli gəlir. Deməli, vergi hüquq münasibətləri üçün bir tərəfin digərinə (vergi ödəyicisinin vergi orqanına) tabe olması səciyyəvidir.

Dövlətin adından fəaliyyət göstərən vergi orqanlarına hakimiyyət səlahiyyətləri məxsusdur. Onların göstərişləri qanuna əsaslanırsa vergi ödəyiciləri üçün məcburidir. Eyni zamanda qanun vergi ödəyicisinin hüquqlarının vergi orqanlarının qeyri-qanuni hərəkətlərindən (hərəkətsizliyindən) qorunmasına da zəmanət verir. Vergi Məcəlləsinə uyğun olaraq vergi ödəyicisinin vergi orqanlarından özünə münasibətdə qanunvericiliyə riayət etməsini tələb etmək, qanunvericiliyə uyğun olmayan qərarlarını və tələblərini yerinə yetirməmək və nəhayət vergi orqanlarının vəzifəli şəxslərinin hərəkətlərindən (hərəkətsizliyindən) məhkəməyə şikayət etmək hüququ vardır.

Beləliklə, vergi hüquq münasibətlərinin mahiyyəti vergi ödəyicisinin vergi orqanına tabe olması ilə yanaşı hər iki tərəfin qanuna tabe olmasından ibarətdir. Vergi Məcəlləsi məhz bu mahiyyətdən irəli gələrək vergi ödəyicisinin və vergi orqanının hüquqları və vəzifələrini dəqiq müəyyən etməklə vergi orqanının hakimiyyət səlahiyyətlərini qanun çərçivəsi ilə məhdudlaşdırır. Vergi hüquq münasibətlərinin bu cür nizama salınması demokratik, hüquqi dövlətlərə xasdır.

Qeyd etmək lazımdır ki, Vergi Məcəlləsi qüvvəyə minənədək (1 yanvar 2001-ci il) Azərbaycan Respublikasının vergi qanunvericiliyi bu və ya digər vergilər haqqında ayrı-ayrı qanunlardan, Nazirlər Kabinetinin qərarlarından və Baş Vergi Müfəttişliyinin təlimatlarından ibarət idi. Vergi ödəyicisinin hüquqlarına dair vergi qanunvericiliyi onların yuxarı vergi orqanına və məhkəməyə şikayət etmələri haqqında müddəa ilə kifayətlənirdi. Vergi orqanlarının vəzifələri də mahiyyət etibarı ilə vergi ödəyicisinə tələblər irəli sürmək, fəaliyyətinə nəzarət etmək və

məcburiyyət tədbirləri tətbiq etmək hüququ şəklində müəyyən edilirdi. Vergi hüquq münasibətlərində vətəndaşların və təsərrüfat subyektlərinin vəzifələri hüquqlarına nisbətən kəskin surətdə üstünlük təşkil edirdi. Onların qanuni mənafelərinin, insan azadlıqları və hüquqlarının qorunması baxımından vergi münasibətləri faktiki olaraq tənzimlənməmiş qalırdı.

Büdcə dövlət tənzimlənməsinin universal aləti olaraq dövlətin öz funksiyalarını yerinə yetirməsində xüsusi əhəmiyyət kəsb edir. Əksər ölkələrdə dövlət büdcəsinin formalaşmasının ən vacib mənbəyi olan vergilərin payına bütün büdcə daxilolmalarının 70-90 faizi düşür. Dövlət öz büdcə-vergi siyasətini yürüdərkən iqtisadiyyat subyektlərinin maliyyə-təsərrüfat fəaliyyəti üçün əlverişli şərait yaratmağa, vergi ödəyicilərinin sərəncamında qalan və büdcə vasitəsilə bölüşdürülən pul vəsaitləri arasında optimal mütənasibliyə nail olmaqla iqtisadi artımı stimullaşdırmağa çalışır.

Büdcə-vergi və ya daha konkret, vergi siyasəti əsasən üç məqsədi güdür:

Fiskal – dövlət funksiyalarının yerinə yetirilməsini zəruri maliyyə ehtiyatları ilə təmin etmək üçün büdcəyə pul vəsaitinin yığılması;

Tənzimləmə (stimullaşdırma) – dövlətin iqtisadi inkişaf səviyyəsinin yüksəldilməsi, ölkədəki sahibkarlığın və xarici iqtisadi əlaqələrin fəallaşması, sosial problemlərin həlli;

Nəzarət – iqtisadiyyat subyektlərinin fəaliyyətinə nəzarət.

Dövlət vergi siyasətini yürütdüyü zaman vergiqoyma (vergiləri müəyyən etmə) və vergitutma sahələrində idarəetmənin təşkilati və hüquqi üsullarından istifadə edir və vergi münasibətləri məhz dövlətin vergi siyasətinin həyata keçirilməsi prosesində yaranır. Hüquq normaları ilə nizamlanan bu münasibətlər vergi hüquq münasibətləri şəklində təzahür edir. *Yəni «vergi hüquq münasibəti» dedikdə vergilərin müəyyən edilməsi və ödənilməsi ilə əlaqədar vergi hüquq normaları ilə nizamlanmış ictimai münasibət başa düşülür.*

Vergi hüquq münasibətlərinə bütün digər hüquq münasibətlərində mövcud olan eyni səciyyəvi əlamətlər xasdır: hüquq münasibətləri yalnız hüquq normaları əsasında yaranır, dəyişilir və ya onlara xitam verilir; onların subyektləri (iştirakçıları) qarşılıqlı surətdə birbirinə subyektiv hüquqları və vəzifələri ilə bağlıdırlar; hüquq münasibətləri iradəvi xarakterlə səciyyələnir, çünki onlarda hüquq normaları vasitəsilə dövlətin, habelə digər iştirakçıların iradəsi bildirilir; hüquq münasibətlərində dəqiq müəyyən edilən qarşılıqlı hüquq və vəzifələri olan fərdiləşmiş subyektlər iştirak edirlər.

Bununla belə müxtəlif hüquq sahələrinə aid edilən hüquq münasibətləri özünəməxsus xüsusiyyətlərlə bir-birindən fərqlənir. Vergi hüquq münasibətinin öz məzmunu, subyekti və obyekti var. Bu münasibətin hüquqi məzmunu iştirakçılarının hüquq və vəzifələrindən ibarətdir (hüquq və vəzifələrini həyata keçirmək üçün iştirakçıların etdikləri hərəkətlər isə hüquq münasibətinin faktiki məzmunudur). Vergi ödəyicisinin dövlət büdcəsinə və ya yerli büdcəyə qanunla müəyyən edilən qaydada və həcmdə pul məbləğini ödəmək vəzifəsi, dövlət və ya yerli özünüidarəetmə orqanlarının isə vergi ödəyicisindən bu kütləvi-hüquqi vəzifəni yerinə yetirməsini tələb etmək hüququ və həmçinin vergilərin ödənilməsini təmin etmək vəzifəsi vergi hüquq münasibətinin məzmununu təşkil edir. Vergiləri ödəmək vəzifəsinin kütləvi-hüquqi xarakteri ondan irəli gəlir ki, həmin vəzifə dövlətin qeyd-şərtsiz tələbi kimi bütün vergi ödəyicilərinə şamil edilir. Bu, öz növbəsində, vergini ödəmək vəzifəsinin birtərəfli xarakterini və ödənişin əvəzsizliyini müəyyən edir, vəzifənin icrasına zəmanət kimi məcburiyyətdən istifadəni nəzərdə tutur.

Belə hüquq münasibətlərində tərəflərdən biri (vergi ödəyicisi) digər tərəfin (vergilərin büdcəyə yığılmasını təmin edən dövlət və ya bələdiyyə orqanının) hökmünə tabedir. Vergi hüquq münasibətlərinə onların mahiyyətindən və xüsusiyyətlərindən irəli gələn «hökmvermə üsulu» xasdır. Bu üsul ondan ibarətdir ki, subyektlərin hüquq və vəzifələri müqavilə ilə deyil, qanun və digər normativ hüquq aktları ilə müəyyən edilir. Lakin hökmvermə üsulu və ona uyğun «hökmə tabe olma» prinsipi vergi ödəyicisinin iqtisadi, sosial və digər hüquqlarına riayət olunmasını istisna etmir, əksinə, onların vergi ödəmək vəzifəsi mütləq surətdə müvafiq hüquqları ilə şərtləndirilir.

Vergi hüquq münasibətlərində, məhdud şəkildə olsa da, müqavilə münasibətləri də mövcud ola bilər. Misal üçün, bələdiyyə orqanları öz büdcələrinə yerli vergilərin yığılmasını təmin etmək üçün dövlət vergi orqanları ilə müqavilə bağlaya bilərlər.

Qeyd etdiyimiz kimi, vergi hüquq münasibətləri vergi siyasətinin həyata keçirilməsi prosesində dövlət və bələdiyyə vergi orqanlarının müvafiq xəzinəyə (büdcəyə) pul vəsaitinin yığılması üzrə fəaliyyəti ilə əlaqədar olaraq yaranır. Bu baxımdan onlar da mülki hüquq münasibətləri kimi əmlak münasibətlərinin bir növüdür, çünki yaranmasına səbəb ölkənin maliyyə ehtiyatlarının toplanması, yenidən bölüşdürülməsi və istifadəsidir. Bəzi müəlliflər vergi hüquq münasibətində «öhdəlik» əlamətinin olmasını qeyd edirlər: hər kəs qanunla müəyyən edilmiş vergiləri ödəməyə borcludur. Lakin maddi sərvətlərin bölüşdürülməsi ilə bağlı olan əmlak münasibətlərindən irəli gələn vergi öhdəliyi və mülki

hüquq öhdəliyi arasında oxşar cəhətlər mövcud olsa da fərqlər də, vardır. Vergi öhdəliyi müəyyən hərəkət etmək (vergi ödəmək, bəyannaməni vermək, hesab-fakturanı tərtib etmək və sair) vəzifəsini nəzərdə tutur. Mülki hüquq öhdəliyindən fərqli olaraq vergi öhdəliyinə müəyyən hərəkətlərdən çəkinmək tələbi xas deyildir. Nəhayət, vergi öhdəliyi birtərəflidir. Dövlətin verginin ödənilməsini tələb etmək hüququ iki tərəf arasındakı razılaşma nəticəsində yaranmır, bu hüquq qanuna əsaslanan hökmdür.

4.2. Vergi hüquq münasibətlərinin subyektləri

Yuxarıda deyilənlər subyektiv hüquq və vəzifələrlə bağlı olduğundan vergi hüquq münasibətinin hüquqi məzmununa aiddir. Subyektiv hüquq və vəzifələri daşıyan şəxs vergi hüququnun subyekti olaraq, həmin hüquqları və vəzifələri həyata keçirərkən vergi hüquq münasibətlərinin subyekti (iştirakçısı) olur.

Vergi hüquq münasibətlərinin subyektlərini dörd qrupa ayırmaq olar:

1. Vergi ödəyiciləri – təsərrüfat (iqtisadi) fəaliyyətinin subyektləri olan fiziki və hüquqi şəxslər, hüquqi şəxsin, o cümlədən xarici hüquqi şəxsin filialları və nümayəndəliyi, yəni qanunla həm dövlət vergilərinin, həm də yerli vergiləri ödəmək vəzifəsi qoyulan hər hansı şəxslərdir.

2. Dövlət orqanları – dövlət vergilərini müəyyən etmək, onların ödənilməsini tələb etmək və ödənilməsinə nəzarəti həyata keçirmək, habelə vergi hüquq pozuntularının qarşısını almaq üzərində təhqiqat və istintaqı aparmaq səlahiyyəti olan dövlət hakimiyyəti orqanları.

3. Bələdiyyə orqanları – yerli vergiləri tətbiq etmək, onların yerli büdcələrə yığılmasını təşkil etmək və ödənilməsinə nəzarət etmək səlahiyyəti qanunla müəyyən edilmiş yerli özünüidarəetmə orqanları.

4. Vergilərin ödənilməsi ilə əlaqəli şəxslər – vergi ödəyiciləri olmayan, lakin qanuna əsasən vergilərin hesablanmasına və büdcəyə keçirilməsinə, vergi orqanlarına müvafiq məlumatın verilməsinə cavabdeh olan, habelə vergi yoxlaması zamanı kömək edən şəxslər: vergi agentləri, banklar və digər kredit təşkilatları, ekspertlər və sairə.

4.2.1. Vergi ödəyiciləri. Vergi ödəyiciləri vergilərin hesablanması, ödənilməsi və büdcəyə köçürülməsi üzrə vəzifələrlə əlaqədar vergi hüquq münasibətləri subyektlərinin əsas və ən geniş kateqoriyasıdır.

Qeyd etdiyimiz kimi, vergi ödəyicisi – Vergi Məcəlləsinə uyğun olaraq müəyyən edilmiş vergitutma obyektlərindən vergi ödəyən istənilən şəxsdir. Mülki Məcəllədə şəxs dedikdə fiziki və hüquqi şəxslər başa

düşülür, Vergi Məcəlləsi isə bunlarla yanaşı beynəlxalq təşkilatları da nəzərdə tutur, həm də hüquqi şəxslərin və beynəlxalq təşkilatların, müəyyən hallarda fiziki şəxslərin də hüquqi şəxs olmayan filialları, nümayəndəlikləri və digər bölmələrini əhatə edir.

Vergi Məcəlləsinə və Mülki Məcəlləyə uyğun olaraq fiziki şəxslər Azərbaycan Respublikasının vətəndaşları, əcnəbilər və vətəndaşlığı olmayan şəxslərdir. Hüquqi şəxs dedikdə isə həm Azərbaycanın hüquqi şəxsləri, yəni Azərbaycan Respublikasının Ədliyyə Nazirliyində dövlət qeydiyyatına alınmış, həm də xarici dövlətlərin qanunvericiliyinə uyğun olaraq hüquqi şəxs statusunu almış müəssisə və təşkilatlar başa düşülür.

Müasir dövrdə sahibkarlıq fəaliyyəti beynəlxalq xarakter daşıyır və sərbəstdir. İnsanlar qanunla qadağan olunmamış sahibkarlıq fəaliyyətini istənilən formada – fərdi qaydada və ya müəssisə yaratmaqla təşkil edə bilərlər. Azərbaycan Respublikasının vətəndaşları həm öz ölkəsində, həm də xaricdə fəaliyyət göstərərkən gəlir əldə edir, bu məqsədlə əcnəbilər və xarici təşkilat və müəssisələrlə işgüzar əlaqələr yaradırlar. Eyni ilə əcnəbilər və xarici müəssisələr həm özləri bilavasitə, həm də birgə müəssisələr və öz nümayəndəlikləri vasitəsilə Azərbaycanda fəaliyyət göstərir və gəlir əldə edirlər. Onların hamısı Vergi Məcəlləsində nəzərdə tutulmuş hallarda və qaydada vergini ödəmək vəzifəsini daşıyırlar.

Adətən vergi ödəyiciləri anlayışları Mülki Məcəllədə verilmiş fiziki və hüquqi şəxslərə bölünürlər. Eyni zamanda vergi qanunvericiliyində (Vergi Məcəlləsində) fiziki və hüquqi şəxslər, onların filialları və nümayəndəlikləri müxtəlif meyarlara görə vergi ödəyicilərinin ayrı-ayrı kateqoriyaları üzrə qruplaşdırılır. Belə qruplaşma vergitutmanın müxtəlif forma və üsulları, vergi ödəyicilərinin uçota alınması qaydaları, habelə vergi güzəştlərini müəyyən etmək məqsədilə aparılır.

Vergi Məcəlləsinin 3-cü maddəsinə uyğun olaraq vergitutma ümumi, bərabər və ədalətli olmalıdır. Vergilər iqtisadi cəhətdən əsaslandırılmalıdır, onlar siyasi, ideoloci, etnik, konfessional və vergi ödəyiciləri arasında mövcud olan digər xüsusiyyətlər əsas götürülməklə müəyyən edilə bilməz və ayrıseçkilik xarakteri daşıya bilməz. Mülkiyyət formasından və ya fiziki şəxslərin vətəndaşlığından və ya kapitalın yerindən asılı olaraq vergilərin müxtəlif dərəcələrinin müəyyən edilməsi qadağandır. Vergi ödəyicilərinin ayrı-ayrı kateqoriya və qruplara bölünməsi təsadüfi deyildir. Bu cür bölünmə müxtəlif yerlərdə hüquqi-təşkilati formalarda müxtəlif fəaliyyət növlərini aparan ayrı-ayrı vətəndaşlığı olan və ya vətəndaşlıqı olmayan şəxslərin vergilərə cəlb etmək məqsədilə əhatə edilməsi və vergitutmanın ümumi, bərabər və ədalətli olması prinsipinə tabedir.

Fiziki və hüquqi şəxslər, həmçinin filial və nümayəndəliklər ölkə mənsubiyyətindən asılı olaraq iki kateqoriyaya bölünürlər: rezidentlər və qeyri-rezidentlər. Bir qayda olaraq rezidentlər Azərbaycan Respublikasının vətəndaşları və hüquqi şəxsləri olurlar, qeyri-rezidentlər isə əcnəbilər və xarici şirkətlərdir. Lakin bizim vətəndaşlar xaricdə işləyə bilər və əksinə, əcnəbilər və ya xarici şirkətlər Azərbaycanda fəaliyyət göstərə bilərlər. Bunun üçün Vergi Məcəlləsi (maddə 13.2.5.1) ildə üst-üstə 182 gündən artıq Azərbaycanda qalan və ya il ərzində xarici ölkədə Azərbaycan Respublikasının dövlət xidmətində olan istənilən fiziki şəxsi, yəni Azərbaycan Respublikasının vətəndaşı, əcnəbi və ya vətəndaşlığı olmayan şəxsi Azərbaycanın rezidenti sayır. Əgər belə şəxs Azərbaycanda və eyni zamanda hər hansı xarici ölkədə 182 gündən az qalırsa, onun Azərbaycan rezidenti olması aşağıdakı ardıcıllıqla müəyyən edilir:

– daimi yaşayış yeri;
– həyati mənafelərinin mərkəzi;
– adətən yaşadığı yer;
– Azərbaycan Respublikasının vətəndaşlığı.

Hüquqi şəxslərin rezidentliyinə dair iki əsas meyar nəzərə alınır: sahibkarlıq fəaliyyəti ilə məşğul olan istənilən hüquqi şəxsin Azərbaycan Respublikasının qanunvericiliyinə uyğun olaraq təsis edilməsi və ya istənilən hüquqi şəxsin Azərbaycanda idarə edilməsi.

Qeyri-rezidentlərə Azərbaycanda olan diplomatik və konsulluq idarələri, xarici ölkələrin digər rəsmi nümayəndəlikləri, bu qurumların əməkdaşları və onların ailə üzvləri (sahibkarlıq fəaliyyəti ilə məşğul olmadığı halda), Azərbaycandan tranzitlə keçən şəxslər, Azərbaycanda sahibkarlıq fəaliyyəti ilə məşğul olmayan xarici təşkilatların və firmaların nümayəndəlikləri, habelə rezident anlayışı ilə əhatə olunmayan digər şəxslər aid edilir. Göründüyü kimi, Azərbaycana münasibətdə qeyri-rezidentliyin müəyyən edilməsində əsas meyar sadalanmış təşkilatların və orada işləyən əməkdaşların və onların ailə üzvlərinin sahibkarlıq fəaliyyəti ilə məşğul olmamasıdır. Sahibkarlıq fəaliyyəti göstərildiyi halda onların statusu rezidentlərə dair müddəalar əsasında müəyyən ediləcəkdir.

İki kateqoriya arasında fərq mahiyyət etibarilə ondan ibarətdir ki, rezidentlərin həm rezident olduğu ölkədə (Azərbaycanda), həm də xaricdə əldə etdikləri gəlirləri, qeyri-rezidentlərin isə – yalnız Azərbaycan mənbəyindən gəlirləri vergiyə cəlb olunur.

Vergi ödəyiciləri olan fiziki və hüquqi şəxslərin iki kateqoriyaya: rezident və qeyri-rezidentlərə bölünməsi ilə yanaşı Vergi Məcəlləsində vergi ödəyicilərinin spesifik qrupları da müəyyən edilir – «qarşılıqlı

surətdə asılı olan şəxslər», «daimi nümayəndəlik» və «hüquqi şəxs yaratmadan birgə sahibkarlıq fəaliyyəti göstərən şəxslər» (birləşdirilmiş ödəyicilər), kommersiya və qeyri-kommersiya təşkilatları.

Qarşılıqlı surətdə asılı olan şəxslər.

Vergi Məcəlləsinin 18-ci maddəsinə əsasən aralarındakı münasibətlər özlərinin fəaliyyətinin və ya təmsil etdikləri şəxslərin fəaliyyətinin iqtisadi nəticələrinə bilavasitə təsir göstərə bilən fiziki və (və ya) hüquqi şəxslər qarşılıqlı surətdə asılı olan şəxslər sayılırlar.

Qeyd: verdiyimiz anlayışın Vergi Məcəlləsinin 18.1-ci maddəsindən redaksiya fərqi ondadır ki, bu maddənin mənasına görə «iqtisadi nəticələrinə təsir» şərti həm şəxslərin fəaliyyətinə, həm də onların təmsil etdikləri şəxslərin fəaliyyətinə aiddir, yəni hər iki halda bu münasibətlər fəaliyyətə deyil, fəaliyyətin iqtisadi nəticələrinə təsir göstərir.

Vergi Məcəlləsinin 18.2-ci maddəsi konkret olaraq aşağıdakı münasibətləri göstərir:

– bir şəxs digər şəxsin əmlakında bilavasitə və ya dolayısı ilə iştirak edirsə və onun iştirak payı və ya səs hüququ azı 20 faizdirsə;

– bir şəxs özünün xidməti vəziyyətinə görə digər şəxsə tabedir və ya bir şəxs digər şəxsin bilavasitə və ya dolayısı ilə nəzarətindədir;

– şəxslər üçüncü şəxsin birbaşa və ya dolayısı ilə nəzarətindədirlər;

– şəxslər üçüncü şəxsə birbaşa və ya dolayısı ilə birgə nəzarət edirlər;

– ailə üzvləri (13.2.7-ci maddəyə uyğun olaraq).

Qarşılıqlı surətdə asılı olan şəxslər məfhumuna başqa qanunvericilik aktlarında, o cümlədən antiinhisar qanunvericiliyində də rast gəlinir. Lakin Vergi Məcəlləsində belə vergi ödəyiciləri qrupunun ayrılmasında başlıca məqsəd qiymətlərin təhrifi, əsassız olaraq gəlirlərin azaldılması və ya xərclərin artırılması və aralarındakı münasibətlərdən digər sui-istifadə hallarının qarşısını almaqdır. Misal üçün, Vergi Məcəlləsinə görə qarşılıqlı surətdə asılı olan şəxslər arasında münasibətlər keçirdikləri əməliyyatın nəticəsinə təsir göstərirsə vergilər bazar qiymətləri nəzərə alınmaqla vergi orqanı tərəfindən hesablana (yenidən hesablana) bilər. Yaxud belə şəxslər arasında hər hansı əməliyyat aparıldıqda vergi orqanı vergi tutulan gəliri müəyyənləşdirmək məqsədilə gəlirləri və ya xərcləri onların arasında bölə bilər.

Daimi nümayəndəlik.

Qeyri-rezidentlər Azərbaycan Respublikasında iki yolla fəaliyyət göstərə bilər, Azərbaycan mənbəyindən iki yolla vergiyə cəlb edilməli olan gəlirləri əldə edə bilərlər:

– bilavasitə özləri Azərbaycan Respublikasının rezidentləri ilə əqd bağlayıb əməliyyat keçirməklə;

– Azərbaycan Respublikasında özlərinin daimi nümayəndəliyinin vasitəsi ilə.

Birinci halda, misal üçün, hər hansı xarici şirkət və ya biznesmen Azərbaycan ərazisində olmasa da belə, bizim müəssisəmizëÿ malların satılması haqqında müqavilə bağlaya və bu yolla gəlir əldə edə bilər.

İkinci halda isə qeyri-rezident, istər hüquqi, istərsə də fiziki şəxs qismində Azərbaycan Respublikasında öz nümayəndəliyini yaradır. Bu daimi nümayəndəlik Ədliyyə Nazirliyində dövlət qeydiyyatına və vergi orqanları tərəfindən uçota alınır və öz mülkiyyətçisi adından vergi ödəyicisi kimi çıxış edir.

Vergi Məcəlləsi «daimi nümayəndəlik» məfhumunu tam təfsilatı ilə verir. Ümumi şərti irəli sürən 19.1-ci maddəyə görə qeyri-rezident olan hüquqi və ya fiziki şəxsin daimi nümayəndəliyi dedikdə həmin şəxslərin istənilən 12 ay ərzində Azərbaycan Respublikasında üst-üstə 90 gündən az olmayaraq bilavasitə və ya müvəkkil edilmiş şəxs vasitəsilə tam və ya qismən sahibkarlıq fəaliyyətini həyata keçirdiyi yer başa düşülür. Vergi Məcəlləsinin 19.2-ci maddəsində daimi nümayəndəliyin növləri göstərilir: bölmə, kontor, filial və agentllik, tikinti və təmir meydançaları, təbii ehtiyatların yataqları, qazma avadanlığı və gəmilər. Hətta bu cür obyektlərlə bağlı nəzarət fəaliyyəti və, konkret bir yeri olmasa da, daimi nümayəndəliyin funksiyalarını həyata keçirən şəxslər daimi nümayəndəliyə bərabər tutulur.

<u>Birgə sahibkarlıq fəaliyyəti göstərən şəxslər.</u>

Bəzi hallarda hüquqi şəxs yaratmadan fərdi sahibkarlar birgə fəaliyyət göstərirlər. Onlar bu məqsədlə öz maddi və maliyyə resurslarını birləşdirir və əldə etdikləri gəliri aralarında bölürlər. Belə vergi ödəyicilərinin fəaliyyətinə iki cürə yanaşılır. Gəlir vergisini tutmaq məqsədilə fəaliyyətlə bağlı birgə xərcləri çıxılmaqla əldə etdikləri birgə gəlir hesablanır, sonra isə vergiyə cəlb edilən həmin gəlir sahibkarların birgə fəaliyyətinə dair razılığa uyğun olaraq onların arasında bölünür.

Əlavə dəyər vergisi məqsədələri üçün hüquqi şəxs yaratmadan birgə sahibkarlıq fəaliyyəti göstərən fiziki şəxslər ayrıca şəxs sayılır, yəni onların birgə apardıqları əməliyyat üzrə dövriyyə bütövlükdə vergitutma obyektidir.

<u>Kommersiya və qeyri-kommersiya təşkilatları.</u>

Vergi güzəştlərinin tətbiqində hüquqi şəxs olan vergi ödəyicilərinin kommersiya və ya qeyri-kommersiya təşkilatına aidiyyatı nəzərə alınır. Sahibkarlıq (kommersiya) fəaliyyətini həyata keçirən müəssisələr-

dən fərqli olaraq qeyri-kommersiya təşkilatı gəlir götürmək məqsədini güdmür. O, əldə etdiyi gəliri öz təsisçiləri arasında bölüşdürə və kommersiya məqsədləri üçün sərf edə bilməz. Belə təşkilatlar əvəzsiz köçürmələr, üzvlük haqları və ianələr şəklində aldıqları gəlirlər üzrə mənfəət vergisindən azaddır.

4.2.2. Vergilərin ödənilməsi ilə əlaqəli şəxslər. Vergi hüququnda vergi ödəyiciləri, yəni qanuna əsasən öz vəsaiti hesabına vergiləri ödəmək vəzifəsi qoyulan vergi münasibətlərinin subyektləri ilə yanaşı vergitutma sahəsində ayrı-ayrı vəzifələri daşıyan digər şəxslər də mövcuddur. Bu şəxslər vergi ödəyicilərinin öz öhdəliklərini lazımi qaydada yerinə yetirmələrini və hüquqlarını həyata keçirmələrini təmin edir və bu mənada vergilərin ödənilməsi ilə əlaqəlidirlər. Bu əlaqə vergilərin hesablanması və ödənilməsi üçün zəruri məlumatın təqdim edilməsi, vergitutma ilə bağlı məsələlərə dair rəy verilməsi və qanunla müəyyən edilmiş sair vəzifələr yerinə yetirilərkən yaranır.

Vergi Məcəlləsi baxımından aşağıdakılar vergi ödənilməsi ilə əlaqəli şəxslər sayıla bilərlər:

– vergi agenti;

– bank və bank əməliyyatlarının ayrı-ayrı növlərini həyata keçirən kredit təşkilatları;

– vergilərin ödənilməsi ilə digər əlaqəli şəxslər (prosessual şəxslər).

Vergi agenti.

Vergi Məcəlləsinin 17-ci maddəsinə görə vergi agenti bu Məcəlləyə uyğun olaraq vergini hesablamağa, onu vergi ödəyicisindən tutmağa və təyinatı üzrə köçürməyə borclu olan şəxsdir. Bu vəzifələri həm fiziki şəxs, həm də müəssisə və təşkilatlar daşıya bilər.

Vergi agentləri öz anlayışına uyğun olaraq aşağıdakı vergiləri hesablamalı, tutmalı və büdcəyə köçürməlidir.

– vətəndaşlara, o cümlədən qeyri-rezidentlərə əmək haqqı, faiz, divident, icarə haqqı və ya başqa şəkildə gəlir ödədikdə

– fiziki şəxslərdən gəlir vergisini;

– öz təsisçiləri (səhmdarları, əmanətçiləri) olan hüquqi şəxslərə faiz, divident, isteqrazlar üzrə gəlir və ya hər hansı hüquqi şəxs olan rezidentlərə icarə haqqı, yaxud royalti ödədikdə – mənfəət vergisini;

– Azərbaycanda daimi nümayəndəliyi olmayan xarici hüquqi şəxslərə (qeyri-rezidentlərə) Azərbaycan mənbəyindən olan hər hansı şəkildə gəlir ödədikdə – mənfəət vergisini;

– Azərbaycanda daimi nümayəndəliyi olmayan (əlavə dəyər vergisinin məqsədləri üçün qeydiyyata alınmayan) qeyri-rezidentlərin Azərbaycan Respublikasının ərazisində vergi agenti üçün gördükləri

işlərinə və göstərdikləri xidmətlərinə görə ödənişlər verdikdə – əlavə dəyər vergisini.

Göründüyü kimi vergi agenti eyni zamanda ödəmə mənbəyi qismində olur, onun vergiləri tutub büdcəyə köçürmək vəzifəsi məhz vergi ödəyicilərinə verdiyi ödəmələrlə bağlıdır. Bu vəzifə vergi agentinin vergi ödəyicilərinə bilavasitə ödədiyi məbləğlərə şamil olunur. Vergilərin ödənilməsi üzrə bütün hərəkətlər vergi agenti tərəfindən edilir, lakin buna baxmayaraq vergi ödəyicisinin vergini öz vəsaiti hesabına ödəməsi barədə qanunvericilik müddəası bu halda da gözlənilir. Vergi agenti sadəcə olaraq «vasitəçi» rolu oynayır, o, ödədiyi məbləğlərlə bağlı vergi ödəyicilərinin öhdliklərindən irəli gələn vergiləri tutub büdcəyə köçürür.

Vergi agenti institutu vergilərin vaxtında və mümkün qədər tam şəkildə yığılmasına, ona nəzarət edilməsinə, vergilərdən yayınmasının qarşısı alınmasına imkan verir və vergilərin yığılması prosesini asanlaşdırır. Birinci növbədə Azərbaycan Respublikası mənbəyindən gəlir götürən, lakin Azərbaycanda daimi nümayəndəliyi olmayan xarici hüquqi şəxslərdən və əcnəbilərdən vergiləri tutmaq üçün yeganə etibarlı üsul vergi agentinin, yəni bu şəxslərlə əqd bağlamış, əməliyyat keçirib hesablaşma aparan yerli hüquqi şəxsin və ya fərdi sahibkarın «vasitəçiliyidir». Digər halda, Azərbaycan Respublikasının müəssisə və ya təşkilatında çalışan yüzlərlə işçilərin hərəsi gəlir vergisini hesablayıb büdcəyə köçürüncə, həmin təşkilatın mühasibatı vasitəsilə bütün işçilərdən vergi məbləğinin tutulub büdcəyə ödənilməsini daha asan, düzgün və vaxtında təmin etmək olar.

Vergi agentinin göstərilən əsas vəzifəsi ilə yanaşı başqa vəzifələri də var. O, vergi ödəyicilərinə ödədiyi gəlirlərin və tutduğu vergilərin uçotunu aparmalı və nəzarət üçün zəruri sənədləri dövlət vergi orqanlarına təqdim etməlidir. Vergi ödəyicisindən verginin tutulması mümkün olmadığı halda vergi agenti vergi ödəyicisinin vergi borcunun məbləği barədə vergi orqanına 30 gün müddətində öz uçot yeri üzrə yazılı məlumat verməlidir.

Vergi orqanları müəssisə, təşkilat və sahibkarların vergi agenti vəzifələrini yerinə yetirmələrinə nəzarət edirlər. Onlar vergi agenti kimi öz vəzifələrini yerinə yetirmədiyi və ya lazımınca yerinə yetirmədiyi halda qanunla müəyyən edilmiş məsuliyyətə cəlb edilə bilərlər. Misal üçün vergini tutmadan ödəməni həyata keçirən vergi agentinə tutulmamış verginin 20 faizi miqdarında maliyyə sanksiyası tətbiq edilir. Ödəmə mənbəyində (vergi agenti tərəfindən) vergilərin tutulması prinsipləri əlavə 4.2.2-də göstərilir.

<u>Bank və bank əməliyyatlarının ayrı-ayrı növlərini həyata keçirən kredit təşkilatı.</u>

Bank və bank əməliyyatlarının ayrı-ayrı növlərini həyata keçirən kredit təşkilatı (bundan sonra – bank) hüquqi şəxs və maliyyə-təsərrüfat subyekti olduğu üçün vergi ödəyicisi olmaqla yanaşı öz fəaliyyətinin xüsusiyyətlərinə görə kütləvi hüquqi xarakterli əlavə vəzifələr də daşıyır. Bank öz müştərinin vergini büdcəyə köçürmək barədə tapşırığını və ya müştərinin vergilərinə dair vergi orqanının sərəncamını yerinə yetirərkən həm bank hesabı müqaviləsinin tərəfi, həm də vergi ödəyicisi ilə büdcə arasında vasitəçi kimi çıxış edir. Bu mənada bank büdcə münasibətlərinin iştirakçısı (subyekti) olur. Onun üzərinə vergilərin büdcəyə köçürülməsi ilə bağlı vəzifələr qoyulur. Onların icrası qaydaları bankla müştəri arasında müqavilədə deyil, qanunvericiliklə müəyyən olunur.

Vergi və büdcə qanunvericiliyi baxımından bankın başlıca vəzifəsi öz müştərisinin ödəmə tapşırığına əsasən vergiləri tam və vaxtında büdcəyə köçürməkdir. Bu halda bank vergi ödəyicisinin (öz müştərisinin) nümayəndəsi kimi çıxış etmir. Vergi ödəyicisinin vergilərə dair öhdəliyinin icrasını qəbul edən bank dövlətin mənafelərini təmin edir. Bu vəzifəni icra etməməsinə görə bank öz müştərisi qarşısında deyil, dövlətin qarşısında məsuliyyət daşıyır, belə pozuntu mülki-hüquqi pozuntulara aid edilmədiyi üçün banka inzibati məsuliyyət tədbirləri tətbiq olunur.

Vergi Məcəlləsinə uyğun olaraq bankların vergi ödəyicilərinə və vergi orqanlarına münasibətdə vəzifələrin aşağıdakı 3 qrupa bölmək olar:

1. Vergi ödəyicisinin hesablarını açması və hesablar üzrə əməliyyatlar keçirməsi;

2. Vergi borclarının hesablardan tutulması barədə vergi orqanlarının sərəncamlarını icra etməsi;

3. Vergi orqanlarına məlumat verməsi.

Qruplar üzrə bu vəzifələr və onların icra olunmamasına görə inzibati məsuliyyət aşağıdakılardan ibarətdir.

1. Bank huquqi şəxsin, fərdi sahibkarın, filialın və ya nümayəndəliyin hesablarını ancaq vergi ödəyicisinin eyniləşdirmə nömrəsinin (VÖEN) verildiyini təsdiq edən sənəd təqdim edildikdə açmalı və bank sənədlərində VÖEN göstərildikdə hesablar üzrə əməliyyat aparılmalıdır. VÖEN-ni təsdiq edən sənəd olmadan hesab açdığına görə banka aylıq gəlirin vergi tutulmayan məbləğinin 10 misli miqdarına maliyyə sanksiyası tətbiq edilir.

Bank vergi ödəyicisinin vergilərin ödənilməsinə dair tapşırığını icra etməli və hesablardan vəsaitin tutulması üzrə əməliyyatların aparıldığı gün vergi məbləğlərini büdcəyə köçürməlidir. Tapşırığı icra

etmədiyinə görə onda göstərilən məbləğin 10 faizi miqdarında maliyyə sanksiyası tətbiq edilir.

2. Bank vergi borclarının və vergilərə hesablanmış faizlər vergi ödəyicisinin hesabından Mülki Məcəllədə nəzərdə tutulmuş növbəliyə uyğun tutulması haqqında vergi orqanının sərəncamını icra etməlidir. Sərəncamı icra etmədiyinə görə banka sərəncamda göstərilən məbləğin 10 faizi miqdarında maliyyə sanksiyası tətbiq edilir.

3. Bank tərəfindən vergi orqanlarına məlumat verilməsinə dair qaydalar Vergi Məcəlləsinin 76-cı maddəsində müəyyən edilmişdir. Məlumatın verilməsi eyni zamanda bank qanunvericiliyi ilə tənzimlənir. «Banklar və bank fəaliyyəti haqqında» Qanunun 35-ci maddəsinə uyğun olaraq bank öz müştərisinin əməliyyatlarının, hesablarının və əmanətlərinin sirrini saxlamağa təminat verir.

Hüquqi və fiziki şəxslərin hesabları, əməliyyatları, depozitləri və əmanətləri barəsində arayışlar onların özlərindən və vəkalətli nümayəndələrindən başqa, müştərilərin pul vəsaitinə və digər sərvətlərinə həbs qoyulması, tələb yönəldilməsi və ya bunların müsadirə edilməsi ilə əlaqədar yalnız fiziki və ya hüquqi şəxslərin (dövlət hakimiyyəti orqanları istisna olmaqla) müraciəti əsasında qəbul edilmiş məhkəmənin qanunu qüvvəyə minmiş hökmü və ya qərarı olduqda verilə bilər.

Bu maddənin mənasına görə məlumat ümumi qaydada bankın öz müştərisinə və ya onun nümayəndəsinə verilir. Başqa hallarda isə məlumat yalnız bankın müştərisi ilə digər sahibkarlar (fiziki və ya hüquqi şəxslər) arasında yaranmış mübahisələrə baxılma zamanı məhkəmə orqanlarına verilə bilər. Göründüyü kimi məlumatın digər dövlət orqanlarına verilməsi, hətta bu barədə onların onların müraciəti istisna edilir. Bu cür sərt şərtlər bank və kommersiya sirlərinin qorunması, azad sahibkarlıq fəaliyyətinə zəmanət verilməsi və bu fəaliyyətə dövlət orqanlarının lüzumsuz qarışmasına yol verilməməsi zəruriliyindən irəli gəlir. Lakin bir sıra hallarda vergi ödəyicisinin, dövlət büdcəsi qarşısında öhdəliklərinin yerinə yetirilməsinin yoxlanılması və təmin edilməsi üçün vergi orqanının sahibkarın maliyyə vəziyyətini bilməsi gərəkdir. Bu səbəbdən 2001-ci il noyabrın 23-də «Banklar və bank fəaliyyəti» haqqında Qanunun 35-ci maddəsinin 3-cü bəndinə aşağıdakı redaksiyada abzas əlavə edilmişdir: «Hüquqi şəxslərin bank hesabları və əməliyyatları barədə məlumat Azərbaycan Respublikası Vergi Məcəlləsinin 76-cı maddəsində müəyyən edilmiş hallarda və qaydada alına bilər». Vergi Məcəlləsi sahibkarların bank sirrinə hüquqlarının qorunmasını nəzərə almaqla vergi orqanlarına məlumatın verilməsinə dair şərtləri və prosedur qaydalarını müəyyən edir. Birinci növbədə, vergi orqanına bankdan məlumat almaq hüququ

vergi ödəyicisinin öhdəliklərini müəyyənləşdirmək məqsədilə verilir və bu hüquq aşağıdakı hallarda yaranır:

– vergi ödəyicisi qanunvericiliklə müəyyən edilmiş qaydada gəlirlərin və xərclərin uçotunu aparmadıqda;

– mühasibat və hesabat sənədlərinin məhv olunması (itirilməsi) halları aşkar edildikdə;

– vergi bəyannamələri müəyyən olunmuş müddətdə təqdim edilmədikdə;

– vergi yoxlanması zamanı vergi orqanının vəzifəli şəxslərinə sənədlər təqdim edilmədikdə;

– vergi yoxlaması zamanı vergi orqanının vəzifəli şəxslərinə ərazi və ya binalara (yaşayış binaları və sahələri istisna olmaqla) daxil olmağa icazə verilmədikdə.

Vergi orqanı vergi ödəyicisi olan hüquqi şəxsin və ya fərdi sahibkarın bank hesabı və əməliyyatı barədə qanunvericiliyə uyğun olaraq məlumat almaq hüququnu həyata keçirmək üçün banka yazılı bildiriş göndərilməlidir.

Bank bildirişi aldıqdan sonra 5 gün ərzində vergi ödəyicisinə bu barədə rəsmi məlumat verməlidir.

Vergi ödəyicisinə rəsmi məlumat verildikdən sonra 15 gün ərzində məlumatın verilməsinə etirazı haqqında vergi ödəyicisinin ərizəsinə baxılacağı barədə məhkəmədən məlumat daxil olmadıqda bank həmin vergi ödəyicisinin hesabları və əməliyyatları barədə məlumatı vergi orqanına göndərməlidir.

Deməli, vergi ödəyicisinin etirazı yoxdursa və ya etirazı haqqında ərizəsinə məhkəmə qaydasında baxılmayacaqsa bank 15 gün müddətini gözləməklə bildirişdə soruşulan məlumatı vergi orqanına göndərir. Əks halda, yəni 15 gün ərzində bu məsələyə məhkəmədə baxılacağı məlum olarsa, bank məhkəmə qərarı qəbul edilməyincə vergi orqanına heç bir məlumat vermir. Belə məlumatın verilib-verilməməsi məhkəmənin qərarından asılı olacaqdır.

<u>Vergilərin ödənilməsi ilə digər əlaqəli şəxslər. (Prosessual şəxslər)</u>. Vergi agenti və banklarla yanaşı vergi ödənilməsi ilə əlaqəli şəxslərin sırasında xüsusi biliklərə və peşəkarlığa malik olan aşağıdakı şəxsləri də qeyd etmək lazımdır: ekspert, mütəxəssis və tərcüməçi. Onlar səyyar vergi yoxlamasının aparılması zamanı xüsusi hərəkətlərin tələb olunduğu halda cəlb edilirlər. Səyyar vergi yoxlamasında müşahidəçilər də iştirak edə bilərlər. Müşahidəçilər – vergi yoxlamasının nəticələrində maraqlı olmayan fiziki şəxslərdir. Onlar yoxlama zamanı iştirak etdikləri hərəkətlərin faktını, məzmununu və nəticələrini protokolda təsdiq etməyə borcludurlar. Müşahidəçilər iki nəfərdən az olmayaraq

dəvət olunurlar. Vergi orqanlarının vəzifəli şəxslərinin müşahidəçilər qismində dəvət olunmasına yol verilmir.

Səyyar vergi yoxlamasında ortaya çıxan məsələlərin izah olunması üçün xüsusi biliklər tələb olunduğu hallarda yoxlamanı keçirən vergi orqanının qərarı ilə ekspertiza təyin edilir. Ekspertin vəzifəsi vergitutma üçün əhəmiyyət kəsb edən məsələlər üzrə rəy hazırlamaqdır. Ekspert yalnız öz xüsusi biliyinin çərçivəsində rəy hazırlayır və qaşısında qoyulan suallara cavab verir. Ekspert səyyar vergi yoxlamasına müqavilə əsasında cəlb edilir. O, səhv və ya bilərəkdən yalan rəy verməsinə görə məsuliyyət daşıyır.

Bəzi hallarda vergi orqanının əməkdaşları xüsusi bilik və təcrübə tələb olunan, lakin onların səlahiyyətlərinə aid olmayan məsələlərlə rastlaşırlar. Bu məsələlər vergi ödəyicisinin əmlakının inventarlaşdırılmasında və siyahıya alınmasında ortaya çıxa bilər. Belə hallarda vergi orqanının qərarı ilə müqavilə əsasında mütəxəssis dəvət olunur. Beləliklə, mütəxəssis vergi orqanının həyata keçirdiyi tədbirlərdə şəxsən iştirak etməklə vergi yoxlamasının keçirilməsinə və ya əmlakın siyahıya alınmasına bilavasitə kömək edir. Mütəxəssis müvafiq sahədə xüsusi bilik və təcrübəyə malik olmalı və qarşısında qoyulmuş suallara dair öz rəyini bildirməlidir. O, səhv və ya bilərəkdən yalan rəy verməsinə görə məsuliyyət daşıyır.

Səyyar vergi yoxlaması zamanı ehtiyac olduğu halda müqavilə əsasında tərcüməçi də dəvət oluna bilər. Tərcüməçi bilərəkdən yalan tərcüməyə görə məsuliyyət daşıyır. Tərcüməçilərə irəli sürülən tələblər eşitməyən və danışmayan insanların işarələrini başa düşən şəxslərə də aiddir.

4.3. Vergi hüquq münasibətlərinin obyekti

Vergi hüquq münasibətinin obyekti verginin özüdür. Obyektin bu cür müəyyən edilməsi vergi tənzimlənməsinin əhatə etdiyi münasibətlərin dairəsini bilmək üçün zəruridir.

Vergi hüquq münasibəti vergi öhdəliyinin yaranması, dəyişilməsi və ona xitam verilməsi ilə bağlıdır. Digər öhdəliklər kimi vergi öhdəliyi də müəyyən hüquqi faktla əlaqədar olaraq yaranır (şəxsin vergi tutulan gəliri əldə etməsi, mülkiyyətində torpaq sahəsi və ya digər əmlakın olması, təsərrüfat əməliyyatını keçirməsi). Gəlir, əmlak, təsərrüfat əməliyyatı vergi öhdəliyinin yaranmasına səbəb olan vergitutma obyektidir. Şəxsin vergi ödəyicisi olması və ya vergi öhdəliyinin yaranması üçün başlıca şərt məhz onun vergitutma obyektinə malik olmasıdır. Lakin vergitutma obyekti, onun böyük əhəmiyyət kəsb

etdiyinə baxmayaraq vergi hüquq münasibətinin obyekti sayıla bilməz. Sahibkarlıq və ya qeyri-sahibkarlıq fəaliyyətinin nəticəsi kimi, maddi nemeti olan vergitutma obyekti mülki hüquq münasibətlərinin obyektlərinə aiddir. Qeyd edilməlidir ki, sahibkarlıq fəaliyyətinə müəyyən dərəcədə nəzarət olmadan vergilərin tam həcmdə və vaxtında büdcəyə ödənilməsini təmin etmək olmaz. Lakin o demək deyil ki, vergi qanunvericiliyi sahibkarlıq fəaliyyətinin özünü tənzimləyir və bu sahədə hər hansı qaydalar müəyyən edir. Vergilərin ödənilməsinə səbəb olan gəlirin əldə edilməsi, əmlakdan istifadə olunması, əməliyyatın aparılması və ya hər hansı əqdin bağlanması vergi hüququ ilə deyil, mülki hüquqla nizamlanır. S.Q.Pepeləyev haqlı olaraq qeyd edir ki, vergi hüququ sahibkarlıq fəaliyyətini tənzimləmir, qazanmağa vadar etmir, təsərrüfatçılığın forma və üsullarını müəyyən etmir. O, yalnız bu fəaliyyətin nəticələrini nəzərə alır və qazanıldığın bir hissəsini dövlətlə bölüşdürməyə məcbur edir.[20]

Deməli, vergi hüquq münasibətlərinin obyekti vergidir. Dövlətin mənafelərinin təmin edilməsi və funksiyalarının yerinə yetirilməsi üçün büdcəyə pul məbləği şəklində ödənilən vergilər əmlak dəyəri olan maddi nemətdir. Lakin bu maddi nemətə yönəldilmiş vergi hüquq münasibətinin subyektləri mülki hüquqdakından fərqli olaraq bərabər deyildirlər. Vergi – birtərəfli, əvəzsiz ödənişdir.

Testlər:

1. Kimlər vergi agenti hesab olunur?

a) vergi ödəyicisinin kommersiya sirrini bilən şəxslər

b) vergi ödəyicisinin ailə üzvləri;

c) vergi ödəyicisinin vergisini hesablamağa, onu vergi ödəyicisindən tutmağa və təyinatı üzrə köçürməyə borclu olan şəxs.

2. Hansı şəxslər vergi agenti ola bilərlər?

a) yalnız fiziki şəxslər

b) həm fiziki, həm də hüquqi şəxslər

c) yalnız hüquqi şəxslər.

3. Verginin tutulması mümkün olmadığı halda neçə gün müddətində vergi agenti bu barədə vergi orqanına yazılı məlumat verməlidir?

a) 30 gün

b) 20 gün

c) 5 gün.

4. Bir şəxs digər şəxsin əmlakında bilavasitə və ya dolayısı ilə iştirak edirsə və onun iştirak payı və ya səs hüququ azı neçə faizdirsə, həmin şəxslər qarşılıqlı surətdə asılı olan şəxslər hesab olunurlar?

a) 50%-dirsə

b) 30%-dirsə

c) 20%-dirsə.

---

[20] Налоговое право. Учебное пособие под. ред. С.Г.Пепеляева М.: ИДФБК – ПРЕСС, 2000, с. 142.

5. Vergi ödəyiciləri tərəfindən hansı sənədlər təqdim edildikdən sonra banklar onlara hesab açmalıdırlar?

a) vergi ödəyicisinin təsis sənədləri

b) vergi orqanında uçota alınma barədə şəhadətnamə və onun vergi orqanında təsdi olunmuş dublikatı

c) statistika orqanı tərəfindən verilmiş şəhadətnamə.

FƏSİL 5
VERGİ HÜQUQUNUN MƏNBƏLƏRİ. VERGİ QANUNVERİCİLİYİ

5.1. Vergi qanunvericiliyi və vergi hüququ mənbələri anlayışı

Vergi qanunvericiliyi anlayışı. Hüquqi ədəbiyyatda hüquq dedikdə ümumi olaraq dövlət tərəfindən hüquq normalarında əks olunmuş bərabərlik və ədalət prinsiplərə əsaslanan davranış qaydaları məcmusı başa düşülür. Hüquqdan fərqli olaraq qanunvericilik bütün normativ hüquq formalarının məcmusudur. Onların köməyi ilə dövlət vergi – hüquq normalarını müəyyən edir (dəyişdirir və ya ləğv edir). Başqa sözlə qanunvericilik normalar sistemi deyil, müvafiq normaların öz qanuni ifadəsini tapdığı məlum normativ aktların məcmusudur.

Vergi qanunvericiliyi mənbələri anlayışı. «Hüquq mənbəyi» kateqoriyası elmdə bir-biriylə əlaqəli iki aspektdə şərh olunur:

1. Hüququn sosial iqtisadi mənbəyi, hüququn mahiyyətini və ictimai münasibətlərin hüquqi tənzimlənməsi üçün obyektiv qanunları müəyyən edən sosial-iqtisadi faktorların məcmusudur. Başqa sözlə, bu halda hüququn mənbəyinin maddi mənasında söhbət gedir.

2. Dövlət-siyasi aspektdə hüququn inkişafına nəzər saldıqda, hüququn mənbəyi kimi səlahiyyətli dövlət orqanlarının hüququn formalaşmasında, ona qanun, fərman və digər normativ-hüquqi sənəd formasının verilməsində bilavasitə fəaliyyəti başa düşülür.

Ancaq dövlət iradəsini ifadə edən hər bir akt hüququn mənbəyi deyildir. Dövlət iradəsini ifadə edən aktın vergi hüququnun (digər hüquq sahələrinin də) mənbəyi hesab olunması üçün aşağıdakı 3 amil vacibdir.

1. Belə aktla müvafiq davranış qaydaları (hüququn normaları) müəyyənləşdirilsin, əks halda qəbul olunmuş akt fərdi xarakter daşıyacaqdır.

2. Hər hansı bir akt onu qəbul etməyə səlahiyyəti çatan orqan tərəfindən qəbul olunmalıdır.

3. Aktın qəbul olunmasında qanunla müəyyən olunmuş müvafiq (prosedur) qaydalara riayət olunmalıdır.

Yuxarıdakıları nəzərə aldıqda hüquqi mənada vergi hüququnun mənbəyi aşağıdakı kimi müəyyən olunmalıdır. Vergi hüququnun mənbəyi vergi hüququnun normalarını müəyyənləşdirən səlahiyyətli dövlət orqanları tərəfindən müvafiq qaydada qəbul olunmuş və dövlət iradəsinin ifadə edən məlum formaların məcmusudur.

5.2. Vergi hüququnun mənbələrinin əsas bölmələri

Vergi hüququna aid mənbələr – xarakterinə, hüquqi qüvvəsinə, fəaliyyət dairəsinə görə müxtəlif normativ aktları özündə cəmləşdirən müəyyən bir sistemdir. Yuxarıda göstərildiyi kimi belə sistem adətən vergi qanunvericiliyi sistemi adlanır. Vergi sahəsində qanunvericilik fəaliyyətinin bir sıra dövlət orqanları tərəfindən həyata keçirildiyini nəzərə alaraq, hüququn mənbələrini müxtəlif hüquqi qüvvəyə malik normativ aktları qəbul edən orqanalar üzrə təsnifləşdirmək lazımdır.

Konstitusiya-vergi hüququnun əsas mənbəyi kimi. Azərbaycan qanunvericiliyin, o cümlədən vergi hüququnun mənbələri arasında 12 noyabr 1995-ci ildə ümümxalq səsverməsi yolu ilə qəbul olunmuş Azərbaycan Respublikasının Konstitusiyası xüsusi yer tutur. Konstitusiya – sahələrarası hüquqi baza kimi Azərbaycan qanunvericiliyinin, o cümlədən vergi hüququnun bütün sahələrinin inkişafına kömək edir. Onun normaları ali hüquqi qüvvəyə malikdir, hüquq sistemində heç bir norma, heç bir qayda Konstitusiyanın tələblərinə zidd ola bilməz. Konstitusiya vergi hüququna aid prinsipial xarakterli halları da bilavasitə təsbit edir. Kitabın birinci fəsilində göstərildiyi kimi Konstitusiyanın 73-cü maddəsində qeyd edilmişdir: «Qanunla təyin olunmuş vergiləri və digər dövlət rüsumlarını tam həcmdə və vaxtında ödəmək hər bir kəsin borcudur. Heç bir kəs qanunla təsbit olunmadığı halda vergiləri və dövlət rüsumlarını ödəməyə və ya qanunda göstərilən həcmdən artıq ödəməyə məcbur edilə bilməz».

Konstitusiyaya görə Respublikamızda maliyyə fəaliyyətinin, vergi və rüsumların ümumi əsaslarının müəyyən edilməsi səlahiyyəti Azərbaycan Respublikası Milli Məclisinə verilmişdir (maddə 94); dövlətin maliyyə-kredit fəaliyyətiylə bağlı proqramları Respublikanın Prezidenti təsdiq edir (109 maddə); Nazirlər Kabineti isə Prezident tərəfindən təsdiq olunmuş maliyyə-kredit və pul siyasətinin icrasını təmin edir (maddə 119).

Qanunlar. İerarxiya üzrə vergi hüququnun növbəti mənbəyi Azərbaycan Respublikası qanunlarıdır.

Azərbaycan Respublikasının Konstitusiyasına uyğun olaraq qanunlar deputatların ümumi sayından 63 səs çoxluğu ilə qəbul olunur (Milli Məclis, Prezident və referendum seçkiləri istisna olmaqla) və imzalanmaq üçün 14 gün müddətində Azərbaycan Respublikası Prezidentinə göndərilir.

Azərbaycan Respublikasının Prezidenti qanunları ona təqdim olunduqdan sonrakı 56 gün müddətində imzalayır. Əgər qanuna Prezidentin etirazı olarsa onda o, göstərilən müddətdə qanunu imzalayır və öz etirazları ilə birlikdə Milli Məclisə göndərir. Prezident Konstitusiya qanunlarını imzalamadıqda onlar qüvvəyə minmir. Azərbaycan Res-

publikasının Milli Məclisi əvvəl 83 səs çoxluğu ilə qəbul etdiyi qanunu 95 səs çoxluğu ilə, 63 səs çoxluğu ilə qəbul etdiyi qanunu isə 83 səs çoxluğu ilə qəbul etsə bu qanunlar təkrar səsvermədən sonra quvvəyə minir (110 maddə).

Milli Məclisin qanun və qərarları başqa hal nəzərdə tutulmadıqda dərc olunduğu gündən qüvvəyə minirlər (98 maddə).

Vergi hüququ sahəsindəki qanunlar arasında 11.07.2000-ci ildə qəbul olunmuş və 01.01.2001-ci il tarixində qüvvəyə minmiş Azərbaycan Respublikasının Vergi Məcəlləsi xüsusi yer tutur. O Azərbaycanda Vergi hüququnun əsas məcəllələşdirilmiş mənbəyi kimi hüququn bu sahəsinin predmetinə daxil olan bütün ictimai münasibətləri tənzimləyir. Məcəllə qəbul olunduğu vaxtdan ona bir neçə dəfə əlavə və dəyişiklər edilmişdir: 02.07.2001-ci ildə, 16.11.2001 – ci ildə, 26.11.2002-ci ildə.

Vergi qanunvericiliyinin strukturu, hüququn bu mənbəi sahəsində olan vergi hüququ normativ materiallarının daxili quruluş sistemini ifadə edir.

Vergi Məcəlləsi 2 hissədən ibarətdir – ümumi və xüsusi. Ümumi hissə 7, xüsusi hissə isə 10 fəsildən ibarətdir. Onlar aşağıdakılardır:

Ümumi hissə.

Fəsil 1. Ümumi müddəalar. Bu fəsildə vergi hüququnun əsas prinsipləri müəyyən edilir; Azərbaycan Respublikasanın vergi sistemi, vergi qanunvericiliyinin hansı qanunvericilik aktlarından ibarət olduğu və vergi anlayışı açıqlanır; Azərbaycan Respublikasanın Vergi Məcəlləsi ilə tənzimlənən münasibətlər, vergilərin müəyyən edilməsi və tutulması əsasları, vergitutmanın formaları, dövlət vergilərinin növləri, muxtar resupblika və yerli (bələdiyyə) orqanların vergiləri, vergi qanunvericiliyi ilə tənzimlənən münasibətlərin iştirakçıları, vergilərin müəyyən edilməsinin əsas şərtləri və Vergi Məcəlləsində istifadə edilən əsas anlayışlar təsbit edilir.

Fəsil 2. Vergi ödəyicisi. Vergi agenti. İkinci fəsildə vergi ödəyicilərinin hüquq və vəzifələri, vergi aqenti, qarşılıqlı surətdə asılı olan şəxslər və daimi nümayəndəlik anlayışları açıqlanır.

Fəsil 3. Dövlət vergi orqanları. Burada dövlət vergi orqanlarının fəaliyyətinin hüquqi əsasları, təyinatı, hüquq və vəzifələri açıqlanır, kommersiya sirri anlayışı verilir.

Fəsil 4. Vergi nəzarəti. Dördüncü fəsildə vergi nəzarətinin formaları göstərilir, vergi ödəyicilərinin uçotu və yoxlama qaydaları tənzimlənir.

Fəsil 5. Vergi qanunvericiliyinin pozulmasına görə məsuliyyət. Həmin fəsildə vergi qanunvericiliyinin pozulmasına görə məsuliyyətin ümumi əsasları, vergi qanunvericiliyinin pozulmasına görə məsuliyyətə

cəlb olunmanı istisna edən hallar və vergi qanunvericiliyinin pozulmasında şəxsin təqsirini istisna edən hallar göstərilir; vergi qanunvericiliyi ilə bağlı hüquq pozuntusuna görə məsuliyyətə cəlb etmənin və maliyyə sanksiyalarının alınma qaydaları nizama salınır.

Fəsil 6. Vergi orqanlarının qərarlarından (aktlarından) və onların vəzifəli şəxslərinin hərəkətlərindən (hərəkətsizliyindən) şikayət verilməsi. Bu fəsildə ilkin şikayət vermənin (yuxarı vergi orqanına ya da vergi orqanının yuxarı vəzifəli şəxsinə) və ondan sonra məhkəməyə şikayət vermənin müddət və qaydalarını nizama salır.

Fəsil 7. Vergilərin ödənilməsi üzrə ümumi qaydalar. Fəsildə vergilərin ödənilməsi qaydaları tənzimlənir.

Xüsusi hissə:

Fəsil 8. Fiziki şəxslərin gəlir vergisi. Səkkizinci fəsildə vergi ödəyiciləri (fiziki şəxslərə aid), vergitutma obyekti, gəlir anlayışı açıqlanır; muzdlu işlə əlaqədar alınan gəlir, muzdlu işə aid olmayan fəaliyyətdən gəlir, gəlir vergisinin dərəcəsi və gəlir vergisindən azadolmalar və güzəştlər müəyyən edilir.

Fəsil 9. Hüquqi şəxslərin mənfəət vergisi. Bu fəsildə vergi ödəyiciləri və vergitutma obyekti (hüquqi şəxslərə aid) anlayışı açıqlanır; Azərbaycan Respublikasının regionlarına aid verginin dərəcələrini göstərilir, azadolma və güzəştlər nəzərdə tutulur.

Fəsil 10. Fiziki şəxslərin gəlir vergisinə və hüquqi şəxslərin mənfəət vergisinə aid olan müddəalar. Adı çəkilən fəsildə prinsipcə eyni olan hər iki vergi növünün ümumi cəhətləri tənzimlənir.

Fəsil 11. Əlavə dəyər vergisi. Bu fəsildə əlavə dəyər vergisi, vergi ödəyiciləri və vergitutma obyekti anlayışı açıqlanır; ƏDV-nin ödənilmə müddəti və qeydiyyat qaydaları nizama salınır;

Vergi Məcəlləsinin 12-16 fəsilləri – aksizlər, əmlak vergisi, torpaq vergisi, yol vergisi və mədən vergisi adlanır. Həmin fəsillərdə müvafiq vergilərin anlayışı, vergitutma obyekti və subyekti, ödənilmə müddəti və qaydaları nizama salınır.

Fəsil 17. Sadələşdirilmiş sistem üzrə vergi. Bu fəsildə sadələşdirilmiş sistem üzrə verginin ödəyiciləri, vergitutma obyekti və dərəcələri, sadələşdirilmiş sistem üzrə verginin hesablanması qaydası, ödəmə müddəti və bəyannamənin verilməsi qaydası tənzimlənir.

Yuxarıdakı fəsillərdə göstərildiyi kimi vergilər haqqında qanunvericilik vergitutmanın ümumi, bərabər və adalətli olması prinsipinə əsaslanır. Bu prinsipə uyğun olaraq vergilər haqqında qanunvericiliyin bütün ziddiyyətləri və aydın olmayan məqamları, şübhələri vergi ödəyicisinin xeyrinə şərh edilməlidir (Vergi Məcələsinin 3.11 mad.).

Azərbaycan Respublikasının tərəfdar çıxdığı beynəlxalq müqavilələrdə Vergi Məcəlləsi və ona müvafiq olaraq qəbul edilmiş normativ-hüquqi aktlarla nəzərdə tutulmuş müddəalardan fərqli müddəalar müəyyən edildikdə, həmin beynəlxalq müqavilələrin müddəaları tətbiq edilir. Azərbaycan Respublikası iki ölkə ərazisində təsərrüfat fəaliyyətini həyata keçirən vergi ödəyicilərinin ikiqat vergitutmaya yol verməməyi üçün, vergitutmadan boyun qaçırmanın qabağını almaq məqsədi ilə 11-dən çox ölkə ilə ikitərəfli müqavilələr bağlamışdır. Onlar aşağıdakılardır:

– Böyuk Britaniya ilə – 29.09.1995;
– Pakistan İslam Respublikası ilə – 25.06.1996;
– Norveç Krallığı ilə – 25.06.1996;
– Özbəkistan Respublikası ilə – 16.07.1996;
– Qazaxıstan Respublikası ilə – 15.11.1996;
– Türkiyə Respublikası ilə 27.12.1996;
– Gürcüstan Respublikası ilə – 15.04.1997;
– Moldova Respublikası ilə – 08.12.1998;
– Polşa Respublikası ilə – 13.02.1998;
– Rusiya Federasiya Respublikası ilə – 10.04.98;
– Avstriya ilə – 24.10.2000;
– Və s.

Vergi qanunvericiliyi aktları ilə digər sahə qanunvericilik aktları arasında vergitutma və vergi nəzarəti məsələləri üzrə ziddiyyət yarandıqda isə vergi qanunvericiliyinin aktları tətbiq edilir.

Naxçıvan Muxtar Respublikasının qanununları. Naxçıvan Muxtar Respublikasında (MR) qəbul edilmiş qanunlar da hüquq mənbələrinə aiddir. Azərbaycan Respublikası Konstitusiyasının 138-ci maddəsinin 2-ci bəndinə uyğun olaraq Naxçıvan MR-ın Ali Məclisi vergilərə dair ümumi müddəaları müəyyən edə bilər. Bu müddəalar Azərbaycan Respublikasının vergilər haqqında qanunvericiliyinə uyğun olmalıdırlar (Azərbaycan Respublikası Konstitusiyasının 148-ci maddəsi 4 bəndi).

Azərbaycan Respublikasının Vergi Məcəlləsinin 7- ci maddəsi ilə müəyyən edilmiş dövlət vergiləri eyni zamanda Muxtar Respublikanın vergiləri sayılır və onun ərazisində tam şəkildə tətbiq olunur. Bu qaydadan yol vergisi istisna edilir. Yol vergisinin dərəcələri Naxçıvan MR-nın Ali Məclisi tərəfindən müstəqil olaraq müəyyən olunur və Azərbaycan Respublikasının Vergi Məcəlləsindəkindən fərqlənə bilər.

Azərbaycan Respublikası Prezidentinin fərmanları. Azərbaycan Respublikası Prezidentinin fərmanları vergi hüququ mənbələri sırasında xüsusi əhəmiyyət kəsb edir. Onların qüvvəsi Azərbaycan Respubli-

kasının bütün ərazisinə şamil edilir. Fərmanlar Azərbaycan Respublikasının Konstitusiyasına və Vergi Məcəlləsinə zidd olmamalıdırlar.

Azərbaycan Respublikası Prezidentinin fərmanlarında və sərəncamlarında ayrı qayda nəzərdə tutulmayıbsa, onlar dərc edildiyi gündən qüvvəyə minirlər (Azərbaycan Respublikası Konstitusiyası, maddə 113).

Azərbaycan Respublikasının Prezidenti Azərbaycan Respublikasının Konstitusiyasına uyğun olaraq, vergi hüququ münasibətlərinin tənzimlənməsi sahəsində siyasət daxil olmaqla, dövlətimizin daxili və xarici siyasətini müəyyən edir. Öz səlahiyyətlərini yerinə yetirərək Azərbaycan Respublikasının Prezidenti «Azərbaycan Respublikası Vergi Məcəlləsinin təsdiq edilməsi, qüvvəyə minməsi və bununla bağlı hüquqi tənzimləmə məsələləri haqqında Azərbaycan Respublikası Vergi Məcəlləsinin tətbiq edilməsi barədə» 30 avqust 2000-ci il tarixli, «Azərbaycan Respublikasının Vergi Məcəlləsinə dəyişikliklər və əlavələr edilməsi haqqında» Azərbaycan Respublikası Qanununun tətbiq edilməsi barədə 26 dekabr 2001-ci il tarixli, «Azərbaycan Respublikası Vergi Məcəlləsinin təsdiq edilməsi, qüvvəyə minməsi və bununla bağlı hüquqi tənzimləmə məsələləri haqqında Azərbaycan Respublikasının Qanununun və bu qanunla təsdiq edilmiş Azərbaycan Respublikası Vergi Məcəlləsinin tətbiqi ilə əlaqədar Azərbaycan Respublikası Prezidentinin bəzi fərmanlarına və sərəncamına dəyişikliklər edilməsi və bəzi fərmanlarının qüvvədən düşmüş hesab edilməsi barədə» 26 dekabr 2001-ci il tarixli fərmanları qəbul etmişdir.

Onu da nəzərə almaq lazımdır ki, Prezidentin qəbul etdiyi bütün aktlara hüquq mənbəyi, o cümlədən vergi hüququnun mənbəyi kimi baxmaq olmaz. Onlardan yalnız normativ xarakterli olan, yəni cəmiyyətdə davranış qaydalarını müəyyən edən hüquqi normaları əks etdirən hüquqi aktlar (fərman və sərəncamlar) hüquq mənbəyi əhəmiyyətinə malikdirlər. Normativ müddəalar olmayan aktlar, bir qayda olaraq fərdi xarakter daşıyır və hüquq məmbəyi sayılmırlar.

Azərbaycan Respublikası Nazirlər Kabinetinin qərarları. Azərbaycan Respublikası Nazirlər Kabinetinin qərarları vergi hüququ mənbələri sırasında özünəməxsus yer tutur. Onlar mahiyyətcə, vergi hüququnun predmetini təşkil edən bütün ictimai münasibətləri əhatə edir.

Vergi hüququn mənbələri kimi Azərbaycan Respublikası Nazirlər Kabinetinin qərarları Konstitusiyanın, qanunların, Azərbaycan Respublikası Prezidentinin fərmanlarının icra olunmasına xidmət edir, həmin hüququ aktlarda nəzərdə tutulduqda onların ayrı-ayrı müddəa-

larının konkretləşdirilməsi və icra mexanizmi işlənib hazırlanır. Onlar Azərbaycan Respublikası İcra Hakimiyyətinin qanun xarakterli aktlarıdır.

Azərbaycan Respublikası Nazirlər Kabinetinin qərarlarının qüvvəsi Azərbaycan Respublikasının bütün ərazisində yaşayan vətəndaşlara şamil edilir. Onlar Azərbaycan Respublikasının Konstitusiyasına, qanunlarına və Prezidentin fərmanlarına zidd olduqda, Azərbaycan Respublikasının Prezidenti tərəfindən ləğv edilir.

Vergi Məcəlləsi 01 yanvar 2001-ci ildə qüvvəyə mindikdən sonra Məcəllədə verilmiş səlahiyyətlər çərçivəsində Azərbaycan Respublikası Nazirlər Kabineti vergi məsələləri ilə əlaqədar 30-dan çox qərar qəbul etmişdir. Onlara misal olaraq aşağıdakıları göstərmək olar:

– Köhnəlməyə məruz qalmayan aktivlərin siyahısının təsdiq edilməsi barədə (qərar № 5. 04 yanvar 2001).

– Malın (işin, xidmətin) bazar qiymətinin müəyyən edilməsi qaydaları haqqında (qərar № 6. 04 yanvar 2001);

– Xronometrac metodu ilə müşahidə aparılması qaydalarının təsdiq edilməsi barədə (qərar № 13. 13 yanvar 2001);

– Gəlirdən çıxılmalı olan təmir xərclərinin məhdudlaşdırılan həddi barədə (qərar № 14. 13 yanvar 2001);

– Və s.

Azərbaycan Respublikası Vergilər Nazirliyinin təlimatları və izah məktubları. Nazirliyin bu aktları vergi hüququ mənbələrinin spesifik növünə aiddir. Onlar qanunların, Azərbaycan Respublikası Prezidenti fərmanları və Nazirlər Kabineti qərarlarının tətbiqi ilə əlaqədar müvafiq aktları qəbul etmək səlahiyyəti olan dövlət idarəetmə orqanı tərəfindən qəbul edilir.

Vergilər Nazirliyinin təlimat və izah məktubları vergi ödəyicisi üçün metodik xarakterli sənədlərdir. Onlar vergilər sahəsində ictimai münasibətləri tənzimliyən yuxarı dövlət idarəetmə orqanlarının vergilər haqqında aktlarının düzgün və eyni şəkildə başa düşülməsini və tətbiqini təmin etmək məqsədi ilə qəbul edilir.

Azərbaycan Respublikasının Vergilər Nazirliyinin aktları vergi hüququnun mənbəyi kimi öz hüquqi qüvvəsinə görə dövlət idarəetmə orqanlarının qanundan aşağı aktlarına aid edilir və Azərbaycan Respublikasının Nazirlər Kabinetinin aktlarından sonraki pillədə durur.

Bələdiyyə orqanlarının normativ hüquqi aktları. Bələdiyyə vergi hüquq münasibətlərini nizamlayan bələdiyyə orqanlarının normativ hüquqi aktları da vergi hüququ mənbələrinə aid edilir. Bələdiyyə orqanları tərəfindən tətbiq edilə bilən vergilər Vergi Məcəlləsinin 8-ci maddəsi ilə müəyyən edilir. Bələdiyyə orqanları dövlət idaretmə səla-

hiyyətlərinə malik olmadığına baxmayaraq, onların qəbul etdiyi aktların icrası müvafiq ərazidə məcburidir.

Ali məhkəmə orqanları olan Azərbaycan Respublikası Konstitusiya Məhkəməsi və Ali Məhkəməsinin aktları. Bu məhkəmələr vergilər haqqında bu və ya digər normativ aktın Konstitusiyaya uyğunluğu (Konstitusiya Məhkəməsi) və ya məhkəmə təcrübəsində vergi mübahisələrinin eyni cür başa düşülməsinə və həll edilməsinə istiqamətləndirilməsi (Ali Məhkəmə) barədə qərarlar qəbul edirlər. Buna baxmayaraq bu aktlara vergi hüququ mənbələri kimi baxıla bilməz. Belə hallarda həmin məhkəmələr yeni normaları yaratmaq səlahiyyətinə malik deyillər. Onlar normativ aktları yalnız Konstitusiyaya uyğun olub-olmaması baxımından şərh edir və qüvvədə olan vergi qanunvericiliyinin tətbiqi haqqında məhkəmələrə rəhbəredici göstərişlər verirlər. Əgər məhkəmələr vergi qanunvericiliyinin qeyri-mükkəməl olması barədə nəticəyə gələrsə Ali Məhkəmə qanunvericilik təşəbbüsü qaydasında həmin qanunvericilikdə dəyişikliklər və əlavələr edilməsi haqqında öz təklifləri ilə Azərbaycan Respublikasının Milli Məclisinə müraciət edə bilər. Konstitusiya Məhkəməsi isə bu haqda müvafiq tövsiyələr verə bilər.

5.3. Normativ aktların zamana və məkana görə qüvvəsi

Normativ aktların zamana görə qüvvəsi. Vergi hüquq mənbəyi olan normativ aktlar üçün onların qüvvəyə mindiyi və qüvvədən düşdüyü anın müəyyən edilməsi praktiki cəhətdən mühüm əhəmiyyətə malikdir. Azərbaycan Respublikası Konstitusiyası, o cümlədən vergi hüquq münasibətlərini tənzimləyən norma və müddəaları, onun ümumxalq səsvermə nəticəsində dərc edildiyi gündən qüvvəyə minir. Ümumxalq səsvermə günü olan 1995-ci il noyabrın 12-si Azərbaycan Respublikası Konstitusiyasının qəbul edildiyi gün sayılır. Konstitusiyanın qüvvəyə mindiyi günədək Azərbaycan ərazisində qüvvədə olmuş qanunlar və digər normativ hüquqi aktlar Konstitusiyaya zidd olmayan hissədə tətbiq edilir. Konstitusiyanın 98-ci maddəsinə uyğün olaraq, Azərbaycan Respublikasının qanununda ayrı qayda nəzərdə tutulmayıbsa, o, dərc edildiyi gündən qüvvəyə minir.

2000-ci il iyulun 11-də qəbul edilmiş Azərbaycan Respublikasının Vergi Məcəlləsi 2001-ci il yanvarın 1-dən qüvvəyə minmişdir.

Vergi hüquq mənbəyi olan vergilər haqqında qanun (Vergi Məcəlləsi) və digər normativ aktlar yalnız onlar qüvvəyə mindikdən sonra yaranmış hərəkət və münasibətlərə şamil edilir. Belə aktların geriyə qüvvəsi yoxdur. Bu qaydadan yalnız o halda istisnaya yol verilir ki,

həmin aktlarda onların geriyə qüvvəsi olduğu haqda birbaşa göstəriş olsun. Normativ aktların zamana görə qüvvəsinin mühüm qaydası ondan ibarətdir ki eyni növlü normativ aktlar arasında ziddiyat olduqda qanuni qüvvəsinə görə sonuncu akt tətbiq edilməlidir.

Normativ aktların məkana görə qüvvəsi. Azərbaycan Respublikasında vergi hüququ mənbələrinin qüvvəsi üçün hüquqi məkan anlayışı «ərazi» anlayışı ilə sıx bağlıdır. Dövlətin ərazisi dedikdə Azərbaycan Respublikasının ərazisi nəzərdə tutulur.

Vergi qanunu və vergi haqqında digər normativ hüquqi aktlar Respublikanın bütün ərazisində eyni qüvvəyə malikdirlər.

Naxçıvan Muxtar Respublikasının vergi haqqında qanunları və digər normativ hüquqi aktları varsa onlar yalnız Muxtar Respublika ərazisində quvvədədir və Azərbaycan Respublikasının vergi haqqında normativ-hüquqi aktlarına uyğun olmalıdırlar (Azərbaycan Respublikası Konstitusiyasının 148.4 mad). Naxçıvan MR qanunu ilə Azərbaycan Respublikasının qanunu arasında ziddiyyət olduqda Azərbaycan Respublikasının qanunu qüvvədədir. Yerli vergilər haqqında bələdiyyələrin qərarları yerli normativ aktlara aiddir və müvafiq vergini tətbiq edən bələdiyyənin ərazisində qüvvədə olur.

Vergilər haqqında Azərbaycan Respublikasının normativ aktlarının məkana görə qüvvəsindən bəhs edərkən nəzərə almaq lazımdır ki onlar həmçinin səfirliklərin, nümayəndəliklərin, habelə Azərbaycan Respublikasının bayrağı altında üzən ticarət gəmilərinin ərazisinə də şamil olunur. Beləliklə Azərbaycan Respublikasının «ərazisi» anlayışı yalnız torpaq ərazisi, dəniz və hava sərhədləri ilə məhdudlaşmadan beynəlxalq hüquqi aktlarla da müəyyən olunur.

FƏSİL 6
VERGİ ÖHDƏLİYİ VƏ ONUN YERİNƏ YETİRİLMƏSİNİN HÜQUQİ TƏNZİMLƏNMƏSİ

6.1. Vergi mükəlləfiyyəti və vergi öhdəliyi haqqında ümumi anlayış

Vergi hüququ münasibətlərində iki anlayışı vergi mükəlləfiyyəti və vergi öhdəliyi münasibətlərini fərqləndirmək lazımdır.

Bu anlayışlar oxşar olsalar da, eyni deyillər. Belə ki, vergi mükəlləfiyyəti münasibətləri heç də həmişə vergi öhdəliyinin yaranması ilə nəticələnmir. Vergi mükəlləfiyyəti olsa da, ödəyici qanunun bu və ya digər müddəası ilə vergidən azad oluna bilər və ya onu qismən ödəyə bilər. Vergi öhdəliyi münasibətləri mülkiyyətlə əlaqədar hüquq və öhdəlikləri yaradır. Vergi mükəlləfiyyəti ilə vergi öhdəliyi münasibətləri arasındakı fərq ondan ibarətdir ki, onların birincisi ümumi, ikincisi isə xüsusi mahiyyət daşıyır. Vergi mükəlləfiyyətlisi vergi hüququ münasibətləri daxilində hüquq və öhdəliklərə malik olan fərdlərdir.

Azərbaycan Respublikası Konstitusiyasının 73-cü maddəsində göstərilmişdir: «Qanunla müəyyən edilmiş vergiləri və başqa dövlət ödənişləri tam həcmdə və vaxtında ödəmək hər kəsin borcudur». Burada «hər kəs» anlayışı vergi mükəlləfiyyətlisi anlayışını ifadə edir. Lakin, bu maddəyə görə vergi öhdəliyi yalnız vergi obyekti olduqda yaranır.

Vergi o halda qanuni müəyyən edilmiş sayılır ki, onun adı göstərilməklə vergi ödəyicisi və zəruri vergitutma elementləri müəyyən edilmiş olsun. Qeyd etmək lazımdır ki, Vergi Məcəlləsinin 12-ci maddəsində sadalanan vergitutma elementləri eyni zamanda vergi öhdəliyinin elementləri sayıla bilər. Çünki vergi öhdəliyinin icrasının mümkünlüyü bilavasitə həmin elementlərin müəyyən edilməsinə bağlıdır. Nəzəriyyədə vergi öhdəliyi elə münasibətdir ki, ona əsasən vergi ödəyicisi verginin hesablanması və ödənilməsi üzrə qanunla müəyyən edilmiş bütün tələbləri yerinə yetirməlidir, dövlətin isə, onun səlahiyyətli orqanlarının qismində, vergi ödəyicisindən bu öhdəliyini yerinə yetirməsini tələb etmək hüququ vardır.

Vergi öhdəliyinin belə anlayışı dövlət vergilərinə dair tam şəkildə düzgündür. Lakin, Azərbaycan Respublikasında dövlət vergiləri ilə yanaşı yerli (bələdiyyə) vergilər də olduğu üçün, vergi öhdəliyinin icrasını tələb etmək hüququ yerli özünüidarəetmə orqanlarına da (bələdiyyələrə) məxsusdur (yerli vergilər barədə 11-ci fəsildə ətraflı deyiləcəkdir). Bələdiyyələr dövlət orqanları olmasa da, onlar vergi ödənilməsinə dair tələbləri Konstitusiyanın 73-cü maddəsinə görə dövlətin qanunla müəyyən etdiyi hallarda və şərtlərlə irəli sürə bilərlər.

Beləliklə deyə bilərik ki, vergilərin ödənilməsi üzrə vergi ödəyicisinin vəzifəsini qanunla və ya qanuna əsasən digər normativ hüquqi aktda təsbit edilmiş vergi öhdəliyinin müəyyən elementləri toplusu təyin edir.

Yuxarıda göstərildiyi kimi verginin müəyyən edilməsi vergi ödəyicisinin və vergitutma (və ya vergi öhdəliyinin) elementlərinin təsbit edilməsi deməkdir. Deməli şəxsin Konstitusiyada təsbit edilmiş vergini ödəmək öhdəliyinin yaranması üçün iki əsas şərt mövcud olmalıdır: həmin şəxs vergi ödəyicisi olsun; onun öhdəliyinin elementləri müəyyən edilsin.

Əvvəlki fəsillərdə göstərilmişdir ki, bir şəxsin vergini ödəmək vəzifəsini şərtlərindən (təyin edən) hüquqi faktlar (hərəkət, hadisə, hallar) vergitutma obyekti yaradır. Vergitutma obyekti isə vergitutmanın ən başlıca elementlərindəndir, o olmadan vergi öhdəliyi yaranmır.

Azərbaycan Respublikasının Konstitusiyasının və Vergi Məcəlləsinin müddəalarına görə aşağıdakı nəticəyə gəlmək olar:

– bir şəxsin vergini ödəmək öhdəliyi (vəzifəsi) ona məxsus vergitutma obyekti olduğu halda, yəni şəxs vergi ödəyicisi olduqda yaranır;

– vergi ödəmək öhdəliyi (vəzifəsi) qanunla nəzərdə tutulmuş vergitutma elementlərinin toplusu ilə müəyyən olunur.

Beləliklə vergi öhdəliyinə aşağıdakı tərifi vermək mümkündür: **vergi öhdəliyi – vergi qanunvericiliyi ilə müəyyən edilmiş şərtlər mövcud olduğu təqdirdə vergi ödəyicisinin təsbit vergini (yığımı) ödəmək borcudur.** Vergi öhdəliyinin yaranması, dəyişdirilməsi və ləğv edilməsi üçün əsaslar, habelə vergi öhdəliyinin yerinə yetirilməsi qayda və şərtləri yalnız vergi qanunvericiliyi ilə tənzimlənir. Verginin ödənilməsini nəzərdə tutan şərait yarandığı andan vergi öhdəliyi yaranmış hesab edilir.

6.2. Azərbaycan Respublikası vergi qanunvericiliyində vergi öhdəlikləri və növləri

Vergi öhdəliyi anlayışı Azərbaycan Respublikası Vergi Məcəlləsininin 77-ci maddəsində qanunvericilik qaydasında təsbit edilmişdir:

– Vergi ödəyicisinin Vergi Məcəlləsində göstərilən hallarda və qaydada müəyyən edilən vergini (o cümlədən cari vergi ödəmələrini) ödəmək vəzifəsi onun vergi öhdəliyi hesab olunur.

– Vergi öhdəliyinin yaranması, dəyişdirilməsi və ya ləğv edilməsi üçün əsaslar, həmçinin vergi öhdəliyinin yerinə yetirilməsi qayda və şərtləri yalnız bu Məcəllə ilə müəyyən edilir.

– Vergi ödəyicisi vergi qanunvericiliyinin tələblərinə uyğun olaraq verginin ödənilməsini nəzərdə tutan şəraitin yarandığı andan vergi öhdəliklərinin yerinə yetirilməsi üçün cavabdehdir.

Vergi ödəyicisinin öhdəlikləri qanunvericilik aktlarında verginin hüquqi tərkibinin aşağıdakı ünsürləri dəqiq təsbit edilməklə müəyyənləşdirilir. Vergi obyekti və mənbəyi, vergi subyekti, vergitutma vahidi, vergi dərəcəsi, verginin ödənilmə müddəti, vergi hansı büdcəyə ödənilməlidir və s. Bəzən vergi öhdəliyi yalnız maddi öhdəlik kimi başa düşülür. Məsələn, yuxarıda qeyd edildiyi kimi Vergi Məcəlləsinin 77.1.-ci maddəsinə əsasən vergi ödəyicisinin Məcəlləyə uyğun olaraq müəyyən edilən vergini ödəmək vəzifəsi onun vergi öhdəliyi hesab olunur. Əslində isə vergi öhdəliyi yalnız vergini ödəməklə bitmir. Belə ki, vergi qanunvericiliyi vergi ödəyicisindən vergini ödəməklə yanaşı bir sıra formal öhdəliklərin də yerinə yetirilməsini tələb edir. Azərbaycan Respublikası Vergi Məcəlləsinin 16-cı maddəsində maddi öhdəliklərlə yanaşı formal öhdəliklərin də geniş siyahısı verilmişdir. Belə ki, həmin maddəyə əsasən vergi ödəyicisinin aşağıdakı vəzifələri vardır:

– qanunla müəyyən edilmiş vergiləri ödəmək;

– vergi orqanlarından vergi ödəyicisinin eyniləşdirmə nömrəsini (VÖEN) almaq;

– qanunvericiliklə nəzərdə tutulmuş qaydada gəlirlərinin (xərclərinin) və vergitutma obyektlərinin uçotunu aparmaq;

– vergi orqanlarına qanunvericiliklə müəyyən edilmiş hallarda və qaydada, auditor tərəfindən yoxlanılması nəzərdə tutulduğu hallarda isə, auditor rəyi əlavə edilməklə vergi hesabatını təqdim etmək;

– vergi orqanlarının vergi qanunvericiliyinin aşkar edilmiş pozuntularının aradan qaldırılması haqqında qanuni tələblərini icra etmək, habelə vergi orqanlarının vəzifəli şəxslərinin qanuni fəaliyyətinin icra edilməsinə maneçilik törətməmək;

– Məcəllə ilə müəyyən edilmiş hallarda və qaydada vergi orqanlarına və onların vəzifəli şəxslərinə zəruri olan məlumatları və sənədləri təqdim etmək;

– qanunvericiliklə müəyyən edilmiş müddətdə mühasibat sənədlərinin və vergilərin hesablanması və ödənilməsi üçün zəruri olan digər sənədlərin, habelə alınan gəliri (hüquqi şəxslər üçün çəkilən xərcləri də) və ödənilən (tutulan) vergiləri təsdiq edən sənədlərin saxlanılmasını təmin e tmək;

– Məcəllə və qanunlarla müəyyən edilmiş digər vəzifələr.

Göründüyü kimi 16-cı maddədə maddi öhdəliklərlə yanaşı formal öhdəliklərin də geniş siyahısı göstərilmişdir. Bəzən maddi öhdəliyi olmayan hər hansı bir ödəyici formal öhdəlikləri də yerinə yetirməyə borcludur. Məsələn, zərərlə işləyən bir iş adamı (sahibkar) yalnız formal öhdəlikləri yerinə yetirməyə borclu olan vergi mükəlləfiyyətlisidir, yəni uçot aparmağa, bəyannamə əvəzinə arayış verməyə borcludur (maddə 16.2).

Vergi ödəyicisi kimi uçota alınmış hüquqi və fiziki şəxslərin hesabat dövründə sahibkarlıq fəaliyyəti, əmlakı, torpağı və vergi tutulan əməliyyatı olmadığı halda, onlar bu barədə vergi orqanına vergi hesabatları əvəzinə arayış verirlər.

Vergi Məcəlləsinin 71 və 72-ci maddələri uçot sənədlərinin tərtib edilməsi və saxlanılması, habelə vergi hesabatının verilməsi qaydaları haqqında vergi ödəyicilərinin öhdəliklərini konkretləşdirmişdir. Belə ki, qanunvericiliyə əsasən vergi ödəyicisi olan hər hansı şəxs:

– həmin şəxsin vergi öhdəliklərinin yaranmasına səbəb ola bilən;

– həmin şəxsdə vergi tutulmasına dair öhdəliklər yaranmasına səbəb ola bilən;

– həmin şəxsdə Vergi Məcəlləsinə müvafiq olaraq məlumat verməyə dair öhdəliklər yaranmasına səbəb ola bilən əməliyyatları sənədləşdirməyə borcludur;

– vergi ödəyiciləri Məcəllənin 71.1.-ci maddəsində göstərilən uçot sənədlərini qanunvericiliklə müəyyən edilmiş qaydada aparmağa borcludurlar;

– vergi ödəyicisinin ayrı-ayrı uçot sənədləri xarici dildə tərtib edildikdə, vergi orqanları onların Azərbaycan dilinə rəsmi surətdə tərcümə olunmasını tələb edə bilər.

Məcəllədə vergi hesabatının verilməsi qaydası üzrə öhdəliklər aşağıdakı kimi müəyyən edilmişdir.

– Məcəllənin məqsədləri üçün vergi hesabatı vergi bəyannaməsindən ibarətdir.

– Bu Məcəlləyə və ona müvafiq olaraq qəbul edilmiş qanunlara uyğun olaraq vergi hesabatını verməyə borclu olan vergi ödəyiciləri vergi hesabıtını bu Məcəllədə göstərilən müddətlərdə Azərbaycan Respublikası Vergilər Nazirliyinin Maliyyə Nazirliyi ilə birlikdə müəyyənləşdirdiyi formada və yerdə vergi orqanına verməlidirlər. 1.01.2003-cü ildən etibarən həmin bəndə aşağıdakı abzas əlavə edilmişdir.

– Vergi hesabatları vergi ödəyicisi tərəfindən şəxsən və ya hesabatın təqdim edilməsi təsdiq oluna bilən hər hansı digər üsulla (rabitə təşkilatına təhvil verilməsi də daxil olmaqla) təqdim edilə bilər;

– Vergi hesabatını vergi ödəyicisi, yaxud onun müəyyən edilmiş qaydada vəkil edilmiş nümayəndəsi imzalamalıdır.

– Vergi ödəyicisinin vergi hesabatının tərtib edilməsində müstəqil auditor iştirak edirsə, o, vergi hesabıtını imzalamalı, möhür vurmalı və öz vergi ödəyicisinin eyniləşdirmə nömrəsini göstərməlidir. Hesabatı bir nəfərdən çox tərtibatçı hazırlayırsa, onu ancaq baş tərtibatçı imzalayır.

1 yanvar 2003-cü ildən əlavə edilmiş müddəaya əsasən Məcəllənin163-cü maddəsində nəzərdə tutulan hallar istisna olmaqla əvvəlki hesabat dövrləri üzrə təqdim edilmiş hesabatlardakı məlumatlar ilkin uçot sənədləri üzrə məlumatlara uyğun olmadığı hallarda vergi ödəyiciləri tərəfindən həmin hesabat dövrü üçün dəqiqləşdirilmiş hesabat təqdim edilməlidir. Dəqiqləşdirilmiş hesabat üzrə büdcəyə ödənilməli vergi məbləği əvvəl təqdim edilmiş hesabat üzrə büdcəyə ödənilməli vergi məbləğindən çox olduqda əlavə hesablanmış vergi məbləği faizlərlə birlikdə büdcəyə ödənilir, az olduqda isə hesablanmış vergi və faiz məbləğləri azaldır. Vergi ödəyicisi tərəfindən dəqiqləşdirilmiş hesabatlar vergi ödəyicisində səyyar vergi yoxlamasının başlandığı günədək təqdim edilə bilər.

Azərbaycan Respublikası Vergi Məcəlləsinin 73-cü maddəsi isə müəyyən etmişdir ki, görülmüş işlərin və ya göstərilmiş xidmətlərin haqqını ödəyən, yaxud hər hansı digər ödəmələr aparan şəxs, qanunla müəyyən edilmiş hallarda və qaydada ödənilmiş məbləğlər haqqında vergi orqanına məlumat verir.

Azərbaycan Respublikası Vergi Məcəlləsinin xüsusi hissəsində hər bir vergi növü üzrə ödəyicilərin öhdəlikləri dəqiqləşdirilir və verginin xüsusiyyətlərinə uyğun olaraq əlavə öhdəliklər müəyyən edilir. Məsələn, Məcəllənin 155 və 156-cı maddələrinə əsasən ödəyicilərin üzərinə qeydiyyatla əlaqədar aşağıdakı məcburi və könüllü öhdəliklər qoyulur.

Məcburi qeydiyyat: – sahibkarlıq fəaliyyəti göstərən və əvvəlki üç aylıq dövr ərzində vergi tutulan əməliyyatlarının həcmi aylıq gəlirin vergi tutulmayan məbləğinin 1250 mislindən (1.01.2003-cüilə qədər 300 mislindən) artıq olan şəxs həmin dövr başa çatdıqdan sonra 10 gün ərzində vergi orqanına ƏDV-nin məqsədləri üçün qeydiyyata dair ərizə verməyə borcludur.

Könüllü qeydiyyat:

– Qeydiyyatdan keçməli olmayan sahibkarlıq fəaliyyəti göstərən şəxs vergi orqanına ƏDV-nin məqsədləri üçün qeydiyyat haqqında ərizə verə bilər.

Uçotda dayanmaq vergi ödəyicisi üzərinə vergitutma obyekti və qanunvericiliyə uyğun olaraq müvafiq əsas mövcud olduğu təqdirdə vergi öhdəliyi qoyur.

Məcəllənin 73-cü maddəsi vergi ödəyiciləri üzərinə ödəmələr haqqında məlumatın verilməsi üzrə də öhdəliklər qoyur. Belə ki, həmin maddəyə əsasən görülmüş işlərin və ya göstərilmiş xidmətlərin haqqını ödəyən, yaxud hər hansı digər ödəmələr aparan digər şəxs, qanunla müəyyən edilmiş hallarda və qaydada ödənilmiş məbləğlər haqqında vergi orqanına məlumat verməlidir.

6.3. Vergi öhdəliklərinin yerinə yetirilməsi

6.3.1. Ümumi əsaslar. Vergi öhdəliyi qanunla müəyyən edilmiş vergi məbləğinin ödənilməsi ilə yerinə yetirilmiş hesab edilir. Azərbaycan Respublikası VM-nin 78.1.-ci maddəsinə görə vergi öhdəliklərinin yerinə yetirilməsi ödənilməli olan vergi məbləğinin müəyyən edilmiş müddətlərdə və qaydada ödənilməsidir. Vergi ödəyicisinin hesablarında və ya kassasında vəsaitin, habelə onun əmlakının olub-olmamasından asılı olmayaraq, vergi öhdəliklərinin yerinə yetirilməsi məcburidir. Vergi öhdəliklərinin yerinə yetirilməsi Mülki Məcəllədə nəzərdə tutulmuş ardıcıllıqla həyata keçirilir. Belə ki, Qanunvericilikdə vergi öhdəlikləri ödəyicilərin dövlət qarşısında malik olduqları digər **vergi olmayan öhdəliklərinə** nisbətən birinci dərəcəli öhdəlik hesab edilir və ilk növbədə yerinə yetirilir. Verginin ödənilməsi öhdəlikləri şəxsi öhdəlikdir və qanunda başqa hal nəzərdə tutulmayıbsa başqa şəxslərin üzərinə qoyula bilməz. Həmin müddəa vergi hüquq münasibətlərinin imperativ (hökmverici) mahiyyətindən irəli gəlir. Bu münasibətlər isə vergi öhdəliyinin lazımi şəkildə yerinə-yetirilməsində ödəyicinin şəxsiyyətini mühüm şərt hesab edir.

Məhz buna görə də mülki qanunvericilik (Mülki Məcəllə, maddə 431.1) öhdəliyin müəyyən hallarda borclunun əvəzinə üçüncü şəxs tərəfindən icra edilməsinə icazə verdiyi halda vergi qanunvericiliyinə əsasən vergi öhdəliyi qanunda başqa hal nəzərdə tutulmayıbsa bilavasitə ödəyici tərəfindən yerinə yetirilməlidir.

Vergi ödəyicisinin və yaxud vergini ödəməli olan digər şəxslərin vergi öhdəliyindən bitərəfli qaydada imtina etməsinə və yaxud vergi qanunvericiliyində nəzərdə tutulmadığı şəkildə vergi öhdəliyinin yerinə yetirilməsi qaydasının ödəyicilər tərəfindən özbaşına dəyişdirilməsinə yol verilmir.

Vergi öhdəliyinin şəxsən yerinə yetirilməsinə yönəldilmiş tələblərdən biri də məhz vergilər üzrə ödəyicilər arasında qanunda nəzərdə

tutulmayan hər hansı bir «razılaşmaya» gəlməyə icazə verilməməsidir. Məsələn, hüquqi şəxs üzərində sahibliyin əhəmiyyətli dərəcədə dəyişdirilməsi halında da Vergi Məcəlləsinin 148-ci maddəsində bu dəyişiklikliyin baş verdiyi vergi ilindən başlayaraq əvvəlki vergi ilindən zərərin, gəlirdən çıxılmaların, əvəzləşdirmələrin keçirilməsinə (bir sıra istisnalar çıxılmaqla) icazə verilmir.

6.3.2. Vergilərin ödəyicilər tərəfindən müstəqil ödənilməsi üzrə tələblər. Yuxarıda qeyd edildiyi kimi vergi əməliyyatlarında verginin müstəqil ödənilməsinə yönəldilmiş tələblər olduqca vacibdir. Verginin ödənilməsi vergi ödəyicisi yaxud vergi münasibətlərinin digər iştirakçılarının verginin faktik olaraq büdcəyə ödənilməsi (köçürülməsi) üzrə hərəkətlərinin məcmusudur. Verginin ödənilməsi üsulları vergi məbləğinin büdcəyə köçürülməsi işində texniki hərəkətləri əks etdirir.

Vergi öhdəliklərinin yerinə yetirilməsi məcburi olduğu halda, vergilərin ödənilməsi üsulları iradə əlamətinə görə könüllü və məcburi olmaqla iki qrupa bölünür. Vergilərin könüllü ödənilməsi texniki əməliyyat kimi ödəyicinin müstəqil olaraq büdcəyə köçürməsi və ya verməsidir. Belə ki, müəyyən edilmiş müddətlərdə ödənilməli olan verginin məbləği vergi ödəyicisi və ya qanunla müəyyən edilmiş hallarda digər şəxs tərəfindən ödənilir (köçürülür). Burada məcburilik dedikdə isə vergi orqanlarının tələbi ilə, məsələn yaranmış borcların alınması başa düşülür. Bu zaman nəzərə almaq lazımdır ki, vergi orqanları yalnız borc yarandıqda məcburetmə mexanizmindən istifadə edir.

Vergilər aşağıdakı yerlərdə ödənilir:

– bildirişdə göstərilən yerlərdə;

– verginin hesablanmasına dair bildiriş tələb edilmirsə, Vergi Məcəlləsində müəyyən edilən yerdə;

– Vergi Məcəlləsində verginin ödənildiyi yer müəyyən edilməmişdirsə, vergi ödəyicisi – fiziki şəxsin yaşadığı yer üzrə, yaxud vergi ödəyicisi – hüquqi şəxsin idarə olunduğu yer üzrə Gömrük Məcəlləsinə əsasən (maddə 118) gömrük ödənişləri Azərbaycan Respublikasının gömrük orqanına, beynəlxalq poçt göndərişləri ilə göndərilən mallar üçün isə dövlət rabitə müəssisələrinə ödənilir.

Vergilər büdcəyə bir qayda olaraq ödəmə tapşırığı əsasında nəqdsiz hesablaşma qaydasında ödənilir. Verginin nəqd pul ilə ödənilməsinə də icazə verilir. Verginin ödənilməsi üsullarından biri də aksiz markalarının satın alınmasıdır.

6.4. Vergilərin vaxtında ödənilməsi üzrə tələblər

6.4.1. Vergi öhdəliklərinin yerinə yetirilməsi müddətlərinin hesablanması və uzadılması qaydaları. Ödəmə müddətləri haqqında ətraflı məlumat kitabın üçüncü fəslində verilmişdir. Burada yalnız müddətlərin hesablanması və uzadılması şərh ediləcəkdir.

Müddətlərin hesablanması. Azərbaycan Respublikası VM-nin 85.3-cü maddəsində vergilərin ödənilməsi müddətinin təqvim tarixi ilə və ya illərlə, rüblərlə, aylarla, dekadalarla, həftələrlə və günlərlə hesablanan dövrün qurtarması ilə, habelə baş verməli hadisə və yaxud edilməli olan hərəkət göstərilməklə müəyyən edildiyi göstərilmişdir. VM-nin 68-ci maddəsi ilə də «müddətlərin müəyyən edilməsi qaydası» başlığı altında onların hesablanması qaydası aşağıdakı kimi təsbit edilmişdir: «Bu Məcəllədə müəyyən edilən hər hansı müddətin axımı onun hesablanmasını şərtləndirən hüquqi hərəkətin və ya faktiki hadisənin həyata keçirildiyi sonrakı gündən başlanır. Hər hansı müddət bu Məcəllədə göstərilən dövrün sonuncu gününün axırında bitir. Bu Məcəllədə nəzərdə tutulan hər hansı müddət qeyri-iş gününə təsadüf edərsə, həmin müddət onun ardınca gələn ən yaxın növbəti iş gününə keçir». (Müddətlərin hesablanması haqqında ətraflı məlumat üçün kitabın 16.4 fəslinə baxın).

Müddətlərin uzadılması. Vergi öhdəliyinin yerinə yetirilməsi müddətinin uzadılması – vergi (vergilər) üzrə müəyyən olunmuş ödəmə müddətinin dəyidirilməsidir. Vergi öhdəliyinin yerinə yetirilməsi müddətinin uzadılması mövcud olan öhdəliyi ləğv etmir və yeni vergi öhdəliyi yaratmır.

Vergi öhdəliyinin yerinə yetirilmə müddətinin uzadılması Azərbaycan Respublikası VM-nin 85-ci maddəsi əsasında həyata keçirilir. Həmin maddədə müddətin uzadılması qaydalarının müəyyən edilməsi səlahiyyəti Azərbaycan Respublikası Nazirlər Kabinetinə həvalə edilmişdir. Həmin qaydalar Nazirlər Kabinetinin 23 fevral 2001-ci il tarixdə 44№-li qərarı ilə təsdiq edilmişdir.

Vergi hüququnda adətən vergi öhdəliyinin yerinə yetirilməsinə mane olan məcburi səbəblər olduqda, həmin səbəblər aradan qalxana qədər müddət gözlənilmədiyi üçün ödəmə müddətinin gözlənilməyən hissəsi qədər uzadılması mümkün hesab edilir. Həmin səbəblər VM-nin 85.6-cı maddəsi ilə aşağıdakı qaydada müəyyən edilmidir: vergi öhdəliklərinin yerinə yetirilməsi müddətləri aşağıda göstərilən halların biri olduqda VM ilə müəyyən edilmiş müddətdən daha gec müddətə dəyişdirilə bilər:

– təbii fəlakət və digər qarşısı alınmaz qüvvə nəticəsində vergi ödəyicisinə zərər dəydikdə;

– vergini bir dəfəyə ödədiyi təqdirdə vergi ödəyicisinin iflasa uğramaq təhlükəsi olduqda.

Nazirlər Kabinetinin 44 №-li Qərarına görə birinci halda vergi ödəyicisi tərəfindən aşağıdakı sənədlər təqdim edilməlidir:

– vergi öhdəliyinin yerinə yetirilməsi müddətinin uzadılması barədə əsaslandırılmış müraciət;

– hadisənin baş verməsi barədə müvafiq orqanın arayışı;

– baş vermiş hadisə nəticəsində dəymiş zərərin məbləği barədə müvafiq orqanın arayışı.

Vergini bir dəfəyə ödədiyi təqdirdə vergi ödəyicisinin iflasa uğramaq təhlükəsi olduqda isə vergi ödəyicisi tərəfindən aşağıdakı sənədlər təqdim edilir:

– vergi öhdəliyinin yerinə yetirilməsi müddətinin uzadılması barədə əsaslandırılmış müraciət;

– müraciət edilmə tarixinə vergi ödəyicisinin kassasında, hesablaşma, valyuta, depozit və digər hesablarında vəsaitlərin qalığı barədə müvafiq orqanların arayışı;

– debitorların və kreditorların adı və VÖEN-i göstərilməklə debitor və kreditor borcları barədə arayış.

Bunlardan əlavə vergi öhdəliyinin yerinə-yetirilməsi müddətinin uzadılması üçün vergi ödəyicisi müvafiq girovun və ya zəmanətin olduğunu təsdiq edən sənədləri də vergi orqanına təqdim etməlidir. Müraciət vergi növü üzrə onların müvafiq hesabat dövrü üçün qanunvericiliklə müəyyən edilmiş ödəmə müddətinədək təqdim olunmalıdır.

Yuxarıda göstərilən məcburi səbəblərlə əlaqədar olaraq müəyyən edilmiş müddətdə vergi öhdəliyini yerinə yetirmək mümkün olmadıqda həmin müddətlər vergi ili ərzində 1 aydan 9 ayadək uzadıla bilər.

Təbii fəlakət və digər qarşısıalınmaz qüvvə nəticəsində vergi ödəyicisinə zərər dəydiyi hallarda ödəmə müddəti uzadılmış məbləğə bu müddət ərzində faiz hesablanmır.

Vergini birdəfəyə ödədiyi təqdirdə vergi ödəyicisinin iflasa uğramaq təhlükəsi yarandıqda, ödəmə müddəti uzadılan məbləğə bu müddət ərzində hər gün üçün 0,01 % miqdarında faiz tutulur.

Vergi orqanı 30 gün müddətində vergi ödəyicisinin müraciətinə baxır və onu əsaslandırılmış hesab etdikdə, Azərbaycan Respublikasının Vergi Məcəlləsinə və Nk-nın təsdiq etdiyi Qaydalara uyğun olaraq vergi öhdəliklərinin yerinə yetirilməsi müddətinin uzadılması barədə Azərbaycan Respublikasının Vergilər Nazirliyi tərəfindən təsdiq edilmiş formaya uyğun qərar qəbul edir.

Vergi öhdəliyinin yerinə yetirilməsi müddətinin uzadılması haqqında müraciət etmiş vergi ödəyicisi həmin öhdəliyin yerinə yetirilməsi

üçün girov verdikdə vergi orqanı ilə vergi ödəyicisi arasında girov münasibətləri «Girov haqqında» Azərbaycan Respublikasının Qanununa uyğun olaraq bağlanmış girov müqaviləsi ilə tənzimlənir.

Girov qoyulmuş əmlakın dəyərinin müəyyənləşdirilməsi zərurəti yarandıqda bu dəyər «Qiymətləndirmə fəaliyyəti haqqında» Azərbaycan Respublikasının Qanununa uyğun olaraq müəyyən edilir.

Girov müqaviləsinin qanunvericilikdə nəzərdə tutulmuş qaydada etibarsız hesab edilməsi vergi ödəyicisinin vergi öhdəliyini ləğv etmir.

Girov müqaviləsinin qeydiyyatı ilə bağlı xərclər vergi ödəyicisi tərəfindən ödənilir.

Vergi öhdəliyinin yerinə yetirilməsi müddətinin uzadılması haqqında qərarda vergi üzrə borcun məbləği, ödənilmə müddəti, ödəmə müddəti uzadılan verginin növü (növləri), ödənilmə qaydası, hesablanan faizlər, habelə girov və ya zəmanət haqqında qeydlər edilməlidir.

Vergi öhdəliyinin yerinə yetirilməsi müddətinin uzadılması haqqında qərar qərarda göstərilən müddətdə qüvvəyə minir.

Vergi öhdəliklərinin yerinə yetirilməsinə imkan verməyən məcburi səbəblərin tam siyahısını əhatə edən dəqiq tərifi yoxdur. Buraya təbii hadisələrlə (zəlzələ, sel, qasırğa və s.) yanaşı üsyan, inqilab, müharibə kimi bəşəri hadisələr də daxildir. Məcburi səbəblərin fərqləndirici cəhəti ödəyicilərin iradəsindən asılı olmamaları, onların qaçınılmaz və qarşısı alınmaz olmasıdır.

Göstərmək lazımdır ki, Azərbaycan Respublikası Vergi qanunvericiliyində vergi öhdəliyinin yerinə yetirilməsi müddətinin uzadılmasına yalnız «təbii fəlakət və qarşısı alınmaz qüvvələr» olduqda icazə verilir, bənzəri hadisələr isə nəzərə alınmamışdır. Bundan başqa dünya dövlətlərinin vergi hüququnda vergi ödəyicisinin vəziyyətinə təsir edən ağır qəza, ağır xəstəlik, əsgərliyə getmək, həbs olunmaq və s. kimi hadisələrlə əlaqədar olaraq vergi öhdəliyinin yerinə yetirilmə müddətləri uzadılır.

6.4.2. Vergilərin vaxtında ödənilməsi üzrə tələblər. **Ümumi müddəalar*:*** Azərbaycan Respublikası VM-nin 78.1-ci maddəsinə əsasən vergi ödəyicisi vergi məbləğini müəyyən edilmiş müddətlərdə və tam həcmdə ödəməyə borcludur. Yuxarıda qeyd edildiyi kimi vergi öhdəliyini müəyyən etmək üçün qanunvericilik aktları vergilərin ödənilmə müddətini təsbit edir. Ona görə də verginin vaxtında ödənilməsi vergi ödəyicisinin əsas vəzifələrindən biridir.

Azərbaycan Respublikası vergi qanunvericiliyində müddətlər kitabın 16.4-cü fəslində ətraflı şərh edilmişdir. Burada yalnız bir sıra anlayışları verməklə kifayətlənməyi məqsədəuyğun hesab edirik.

Vergilərin büdcəyə köçürülməsi baxımından onlar müddətli və dövri-təqvimi vergilərə bölünür. **Müddətli vergilərə** məsələn, avtomobil vasitələri üzrə əmlak vergisini aid etmək olar. Vergi Məcəlləsinin 200.7 və 201.8-ci maddələrinə əsasən avtonəqliyyat vasitələri üzrə əmlak vergisi avtonəqliyyat vasitələrinin qeydiyyatdan, yenidən qeydiyyatdan və ya illik texniki baxışdan keçirilməsi üçün müəyyən edilmiş vaxtda ödənilir.

Gömrük rüsumlarını da bu qrupa aid etmək olar. Belə ki, Gömrük Məcəlləsinə (maddə 117) əsasən gömrük ödənişləri gömrük bəyannaməsi qəbul edilənə qədər və ya gömrük bəyannaməsinin qəbul edilməsi ilə eyni vaxtda ödənilir. Kommersiya məqsədləri üçün nəzərdə tutulmayan mallar Azərbaycan Respublikasının gömrük sərhəddindən keçirilərkən, gömrük ödənişləri gömrük bəyannaməsinin qəbul edilməsi ilə eyni vaxtda ödənilir.

Dövri-təqvimi vergilər isə təqvim bölgüsü ilə müəyyən edilmiş məlum müddətlər ərzində ödənilir. Onlar aylıq, rüblük, yarımillik və illik ödənilən vergilərə bölünürlər. Aylıq vergilərə misal olaraq ƏDV-ni göstərmək olar. Belə ki, həmin vergi hər hesabat dövrü (burada təqvim ayı) üçün hesabat dövründən sonrakı ayın 20-dən gec olmayaraq büdcəyə ödənilir (maddə 177.2). Aksiz vergiləri də bu qrupa aiddir.

Belə ki, Vergi Məcəlləsinin 191.1-ci maddəsinə əsasən aksizli mallar istehsal edildikdə hər hesabat dövrü üçün (aksizlər üzrə hesabat dövrü təqvim ayıdır) vergi tutulan əməliyyatlar üzrə aksizlər hesabat dövründən sonrakı ayın 20-dən gec olmayaraq ödənilməlidir.

Rüblük vergilər hər rübdə bir dəfə ödənilir. Məsələn, sadələşdirilmiş sistem üzrə vergi, rüblük vergilərdir.

Yarımillik vergilər hər yarım ildə bir dəfə ödənilir. Məsələn, fiziki şəxslərdən əmlak vergisi bərabər hissələrlə avqustun 15-dək və noyabrın 15-dək ödənilir. İllik vergilərə fiziki şəxslərdən alınan gəlir vergisini aid etmək olar.

Mülki hüquqda borcların ödənilmə müddəti və ödənilmə anının müəyyən edilməsi tərəflərin iradəsindən asılıdır. Vergi hüququnda isə vergilər qanunlarla müəyyən edilmiş müddət ərzində ödənilir. Bu məsələdə ödəyicinin iradəsi rol oynamır. Ödəmə müddətinin son anınadək o vergini ödəməyə borcludur. Məsələn, Azərbaycan Respublikası VM-nin 177.1-ci maddəsinə əsasən vergi ödəyicisi ƏDV-ni hər hesabat dövrü üçün sonrakı ayın 20-dən gec olmayaraq adətən büdcəyə ödəməlidir. Digər vergilər üzrə də vergilərin ödənilməsinin konkret vaxtı müəyyən edilmişdir.

Cari vergi ödəmələri şərtləri və ödənilmə qaydaları. Vergi ödənişlərinin büdcəyə bərabər hissələrlə daxil olmasını təmin etmək

məqsədilə qüvvədə olan qanunvericilik bir sıra vergi növləri üzrə avans ödənilməsini nəzərdə tutur. Cari vergi ödəmələri vergi yükünün bərabər hissələrlə müxtəlif dövrlərə paylanmasını təmin etdiyi üçün vergi ödəyiciləri üçün də faydalıdır.

Cari vergi vergi ödəmələri – büdcəyə çatası vergi məbləğinin vergi üzrə müddət başa çatmazdan əvvəl müəyyən edilmiş qaydada büdcəyə ödənilməsidir. Azərbaycan Respublikası vergi qanunvericiliyində avans ödəmələrinin hüquqi və iqtisadi mahiyyətinə birbaşa dəqiqlik gətirilməmişdir və onlar cari ödəmələr adlandırılır. Hüquqi ədəbiyyatda isə avans ödəmələrinin hüquqi mahiyyəti birmənalı deyildir. Məsələn, Q.Retrovanın fikrinə görə cari ödəmələri mülkiyyətçinin əmlakıdır və gələcək vergi öhdəliklərinin yerinə yetirilməsi məqsədilə dövlətə əslində borc kimi verilir. Həmin müəllifin fikrinə görə göstərilən əmlak hələlik tam mənası ilə vergi deyil (çünki ödəmə müddəti çatana qədər hələlik vergitutma obyekti, vergitutma bazası yoxdur, vergi hesablanması aparılmamışdır və s.) və ona görə də cari vergi hələlik dövlətin mülkiyyəti deyildir, yalnız müvəqqəti borc alma əməliyyatıdır. Bu baxımdan vergilərin vaxtında ödənilməməsi üçün tutulan faizlərin Azərbaycan Respublikası VM-nin 59.2-ci maddəsində olduğu kimi cari ödəmələrinə də tətbiq edilməsi elmi ədəbiyyatda mübahisəli hesab edilir.[21]

Azərbaycan Respublikası qanunvericiliyində avans vergi ödəmələrinə misal olaraq hüquqi şəxslərin mənfəət vergisini və fərdi sahibkarlardan gəlir vergisini göstərmək olar.

Avans ödəmələri məbləğinin müəyyən edilməsində iki üsul mövcuddur: əvvəlki vergi ilində hesablanmış vergi məbləğini əsas götürməklə və ya cari ildə vergi məbləğini ehtimal etməklə.

Birinci üsul Azərbaycan Respublikası VM-nin 151.1-ci maddəsinə əsasən belə müəyyənləşdirilir: rüblərlə ödəmənin hər cari vergi ödəmələrinin məbləği əvvəlki vergi ilində hesablanmış vergi məbləğinin 1/4 hissəsini təşkil edir. İkinci üsul isə Məcəllənin 151.2-ci maddəsinə əsasən aşağıdakı kimi təsbit edilmişdir. Vergi ödəyicisi cari vergi ödəmələrinin məbləğini bu rübdəki gəlirinin həcmini onun keçən ilin ümumi gəlirində (gəlirdən çıxılan məbləğlər nəzərə alınmadan) verginin xüsusi çəkisini göstərən əmsala vurmaqla müəyyənləşdirə bilər.

Qanunvericilik qaydasında müəyyən edilmişdir ki, bu zaman vergi ödəyicisi il ərzində cari vergi ödəmələrinin məbləğini müəyyən-

---

[21] Bu haqda ətarflı məlumat üçün bax: Налоги и налоговое право. Учебное пособие. «Аналитик-Пресс». М., 1997, с. 328-329; Петрова Г. О внесении в бюджет авансовых платежем по налогу на прибыль. – Право экономика, 1997, №3, с. 8.

ləşdirməyin həmin iki üsulundan birini seçməkdə sərbəstdir. Lakin, 1 yanvar 2003-cü ildə qüvvəyə minmiş yeni qaydaya görə keçdiyi metod (üsul) barədə hökmən vergi orqanına məlumat verməlidir. Vergi ödəyicisi cari vergi ödəmələrinin məbləğini müəyyənləşdirmək üçün tətbiq etdiyi üsul barədə məlumat vermədiyi halda vergi orqanı birinci üsulu tətbiq edir. Onu da göstərmək lazımdır ki, 1 yanvar 2003-cü ilədək il ərzində avans ödəmələri ilin yekunlarına görə hesablanmış vergidən artıq olduğu hallarda artıq ödənilmiş vergilərin aqibəti müəyyən edilməmişdir və çoxsaylı anlaşmazlıqlar və narazılıqlar yaradırdı. Ona görə də həmin məsələyə də 1.01.2003-cü ildən aşağıdakı kimi aydınlıq gətirilmişdir: cari vergi ödəmələri hesabat ili başa çatdıqdan sonra yenidən haqq-hesab edilir və bu zaman hesablanmış cari vergi məbləği hesabat üzrə vergi məbləğindən çox olduğu halda artıq hesablanmış cari vergi və ona uyğun faiz məbləğləri azaldılır.

Əvvəlki vergi ilində fəaliyyəti olmayan və növbəti vergi ilində fəaliyyət göstərən hüquqi şəxslərin və sahibkarlıq fəaliyyətini hüquqi şəxs yaratmadan həyata keçirən fiziki şəxslərin, habelə yeni yaradılmış və fəaliyyət göstərən vergi ödəyicilərinin cari vergi ödənişləri qaydaları Nazirlər Kabineti tərəfindən müəyyən edilir.

Adı çəkilən vergilərin ödəyiciləri vergi ili üçün bəyannamənin verilməsinin müəyyən edilmiş vaxtınadək son hesablama aparmalı və vergini ödəməlidirlər.

Ödəmə mənbəyində verginin tutulması. Yuxarıda göstərildiyi kimi müasir mərhələdə mühüm vergitutma üsullarından biri ödəmə mənbəyində verginin tutulmasıdır. Azərbaycan Respublikasının vergitutma praktikasında bu üsuldan geniş istifadə edilir. Vergi Məcəlləsi bir çox hallarda əmək haqqı, dividend, faiz və digər gəlir növlərini ödəyən şəxs və müəssisələrə bir öhdəlik kimi həmin gəlirlərdən qanuna uyğun olaraq vergilərin tutulub büdcəyə köçürülməsini tapşırır. Bu şəxslər vergi hüququnda ödəmə mənbəyi adlanır. Bu zaman «ödəmə mənbəyi» anlayışını «gəlir mənbəyi» anlayışından fərqləndirmək lazımdır.

Gəlir mənbəyi bir qayda olaraq iki hissədən ibarətdir: passiv gəlirlərin mənbəyi və aktiv gəlirlərin mənbəyi. Passiv gəlirlərin mənbəyi dedikdə şəxsə gəlir gətirən aktivlər başa düşülür. Bunlara əmlak, müəssisələrdə pay şəklində iştirak, qiymətli kağızlar və s. aktivlər aid edilir. Aktiv gəlirlərə isə işin bilavasitə yerinə yetirilməsi, xidmət göstərilməsi, sahibkarlıq – təşəbbüsçülük işinin aparılması və s. daxildir.

Beləliklə, gəlir mənbəyi – fəaliyyət göstərilməsi və yaxud gəlir gətirən aktivlərdir, ödəmə mənbəyi isə bu və ya digər məbləği başqa şəxsə ödəyən şəxsdir.[22]

Ödəmə mənbəyi vergini başqa şəxsin, yəni vergi ödəyicisinin gəlirindən ödəyir. Bu zaman vergi ödəyicisi gəlirin ödənilmiş vergilər çıxıldıqdan sonra qalan hissəsini alır.

Ödəmə mənbəyi vergini öz adından, lakin vergi ödəyicisinin gəliri hesabına ödəyərək **vergi agenti** rolunda çıxış edir. Vergi agentinin Məcəllədə başqa hal nəzərdə tutulmadıqda vergi ödəyicisi ilə eyni hüquq və vəzifələri (bax: Azərbaycan Respublikası VM 17.3-cü maddəsi) yerinə yetirməsinə baxmayaraq onu vergi ödəyicisi ilə eyniləşdirmək olmaz. Vergi agenti rolunda istər hüquqi, istərsə də fiziki şəxslər çıxış edə bilər.

Ödəmə mənbəyində vergitutma üsulu aşağıdakı hallarda tətbiq edilir:

– fiziki şəxsə gəlir mənbəyi muzdlu işlə əlaqədar gəlir ödədikdə;

– rezident müəssisə tərəfindən ödənilən dividenddən, faizlərdən, icarə haqqı və royalti (Məcəllənin 122, 123, 124-cü maddələri) ödədikdə;

– qeyri-rezident Məcəllənin 125-ci maddəsi ilə nəzərdə tutulmuş gəlirləri ödədikdə. Qeyri-rezident müəssisənin Azərbaycan mənbəyində əldə etdiyi gəlir Məcəllənin 13.2.16-cı maddəsinə əsasən müəyyənləşdirilir.

Vergitutmanın mühüm üsullarından biri kimi ödəmə mənbəyində vergi alınarkən vergi agenti və vergi ödəyicisi vergi prosesinin bütün mərhələlərindən keçirlər. Vergi ödəyicisi və vergi agentinin ödəmə mənbəyində vergitutma zamanı məsuliyyəti kitabın müvafiq fəslində şərh edilir.

6.5. Vaxtında ödənilməmiş vergi borclarının məcburi alınma mexanizmi

Yuxarıda göstərildiyi kimi vergi öhdəliyinin yerinə yetirilməsi qanunla müəyyən edilmiş verginin vaxtında və tam həcmdə büdcəyə ödəniməsidir. Ödəmə əməliyyatı vergi öhdəliyinin ödəyici tərəfindən qanunlara uyğun olaraq yerinə yetirilməsi və vergi prosesinin son əməliyyatıdır.

Vergi öhdəliyi onun ödənilmə müddəti başa çatanadək aradan qalxmalıdır. Verginin ödənilmə müddətinin başa çatması vergi orqanına yaranmış borcu tələb etməyə əsas verir. Vregi ödəyicisi isə bu tələbi yerinə yetirməyə borcludur. Verginin ödənilməsi üçün yuxarıda deyildiyi

---

[22] Налоги и налоговое право. Учебное пособие. М., 1997, с. 330-331.

kimi onun əvvəlcə hesablanması vacibdir. Vergi hesablanmasa aydındır ki, o ödənilə bilməz. Ödəmə müddətinin son günü vergi prosesinin başa çatmasının son günüdür. Ödəyicilər öz öhdəliklərini təbii olaraq ödəmə müddəti ərzində həmin «son» gündən əvvəl də ödəyə bilərlər. Bəzən hesablama əməliyyatı ilə ödənilmə əməliyyatı eyni vaxtda yerinə yetirilir. Məsələn, aksiz markalarının yapışdırılması buna misal ola bilər.

Vergi öhdəliyinin qanunauyğun şəkildə yerinə yetirilməsinə yalnız vergi bazasının və vergi məbləğinin hesablanmasından başlanmış vergitutma texnikasının bütün ünsürlərini düzgün və vaxtında icra etməklə nail olmaq mümkündür.

Vergitutma texnikasının mühüm əməliyyatlarından biri olan verginin ödənilməsi hesablanmış verginin büdcəyə daxil olmasını təmin edir. Vergi öhdəliyinin yerinə yetirilməsi, ödənilmə əməliyyatının da bütün ünsürlərinin düzgün tətbiq edilməsini tələb edir. Verginin ödənilmə üsulu çox mühüm ünsürlərdən biridir, çünki büdcə daxil-olmalarının təmin olunması əhəmiyyətli dərəcədə bu üsullardan asılıdır. Onu da nəzərə almaq lazımdır ki, icazə verilən ödəmə üsullarının seçilməsində qanun pozuntusuna əslində təcrübədə yol verilmir. Çünki, icazə verilmiş üsulların birinin seçilməsi ödəyicilərin öhdəliyi deyil, yalnız hüququdur.

Vergi öhdəliklərinin yerinə yetirilməsi və vergilərin ödəmə müddətləri ilə **borc anlayışı** sıx bağlıdır. Hesablanmış vergi məbləği müəyyən edilmiş müddətdə büdcəyə ödənilmədikdə vergi borcu yaranır. «Dövlət vergi xidməti haqqında» Azərbaycan Respublikası Qanunun 6-cı (bənd 11) maddəsinə əsasən vergiləri və digər icbari ödənişləri, habelə vergi orqanları tərəfindən müəssisələrə tətbiq edilmiş maliyyə sank-siyalarını ödəmək üçün bank idarələrinə ödəniş sənədlərinin təqdim edilməməsi, yaxud vaxtında təqdim edilməməsi halında vergi borcu yaranmış hesab edilirdi. Göründüyü kimi burada söhbət vergi və faizlərin ödənilməsindən deyil, təqdim edilməsindən gedirdi. Sonralar, vergi borcu anlayışı Nazirlər Kabinetinin 23 fevral 2001-ci il tarixli 45№-li Qərarı ilə aşağıdakı kimi dəqiqləşdirildi: «Vergilər üzrə və ya hər bir vergi növü üzrə qanunla müəyyən edilmiş müddətlərdə (vergi öh-dəliklərinin yerinə yetirilməsi müddətlərinin səlahiyyətli orqan tərəfin-dən dəyişdirilməsi halları istisna olmaqla) vergi ödəyicisi tərəfindən vergi öhdəliklərinin yerinə yetirilməməsi vergi borcunun yaranmasına səbəb olur.

Qanunla müəyyən edilmiş müddətin sonunadək öhdəliyini yerinə yetirməyən vergi ödəyicisi vergi orqanının hər hansı bir əlavə əməliyyatı olmadan avtomatik olaraq vergi öhdəliyini yerinə yetirməyən vergi borclusu hesab edilir və onun alınması üçün məcburetmə mexanizmləri

işə düşür. Halbuki, mülki hüquqda yaranmış borcun ödəyicisi yalnız borc pul verənin (kreditorun) iddiası olduqda öhdəliklərini yerinə yetirməyən borclu hesab edilir. Vergitutma ilə əlaqədar borc münasibətləri ictimai (ümumi) mahiyyət daşıdığı üçün ödəmə müddətinin qurtarması ilə eyni zamanda vergi qanunları ilə müəyyən edilmiş məcburi alınma mexanizmi öz-özünə işləməyə başlayır.

Borcun yaranması vergi qanunvericiliyinin pozulması deməkdir. Borclar vergi orqanları tərəfindən faiz əlavə edilməklə mübahisəsiz qaydada tutulur.

«Vergi xidməti haqqında» Azərbaycan Respublikası Qanununa əsasən (maddə 611) vergi borcu yarandıqda müəssisələrin vəzifəli şəxslərinə rəsmi xəbərdarlıq edilirdi. «Rəsmi xəbərdarlıqdan sonra iki il ərzində buna təkrar yol verildikdə büdcəyə çatası ödənişlərin məbləğinin 10%-i miqdarında gecikdirilmiş hər günə görə köçürülməyən ödənişlərin 0,2%-i peniya miqdarında hesablanırdı». 1 yanvar 2001-ci ildən qüvvəyə minmiş Vergi Məcəlləsində müəyyən edilmişdir ki, vergi borcları qanunla müəyyən edilmiş qaydada məhkəmənin qərarı ilə, hüquqi şəxslərdən isə Nazirlər Kabinetinin müəyyən etdiyi qaydada və ya məhkəmə qaydasında alınır.

Vergi Məcəlləsinin iki illik tətbiqi təcrübəsi büdcə daxil-olmalarının fasiləsiz təmin olunması işində vergi borclarının alınması qaydası kimi çox mühüm məsələyə yenidən baxılmasını zəruri etdi.

1 yanvar 2003-cü ildən qüvvəyə minmiş qanuna görə vergilər üzrə borcların alınması qaydası əsaslı surətdə dəyişdirilmiş və Nazirlər Kabinetinin 23.02.2001-ci il tarixli 45№-li Qərarına nəzərdə tutulmuş bir sıra müddəalar Qanun hökmünə daxil edilmişdir.

Yeni Qanuna görə vergilər üzrə borclar aşağıdakı sərt qaydalar əsasında alınır.

Vergi ödəyicisi vergi öhdəliyini Vergi Məcəlləsi ilə müəyyən edilmiş müddətdə yerinə yetirmədikdə vergi orqanı 5 gün müddətində vergi ödəyicisinə hesablanmış və ya yenidən hesablanmış vergilərin və faizlərin ödənilməsinə dair bildiriş göndərir. Hesablanmış və ya yenidən hesablanmış vergilər və ya faizlər vergi ödəyicisi tərəfindən bildirişdə göstərilən müddətdə ödənilmədiyi halda vergi orqanı vergi ödəyicisinin hesablaşma, valyuta və digər hesablarından vergilər üzrə borcların və faizlərin dövlət büdcəsinə alınması üçün banka və ya digər kredit təşkilatına icra sənədi olan sərəncam verir. Vergi ödəyicisinin he-sablaşma, valyuta və digər hesablarında vəsait olduqda vergi orqanının sərəncamı bank və ya digər kredit təşkilatı tərəfindən həmin sərəncamın daxil olduğu gün icra edilir. Vergi ödəyicisinin hesablaşma, valyuta və digər hesablarında vəsait olmadıqda və ya vergilər üzrə borcların və

faizlərin yerinə yetirilməsinə kifayət etmədikdə vergi orqanının sərəncamı bankda və ya digər kredit təşkilatında saxlanılır və vergi ödəyicisinin hesablarına vəsait daxil olduqca icra edilir.

Sərəncamın bank və ya digər kredit təşkilatına daxil olduğu gündən 90 gün ərzində borc ödənilmədikdə və borca görə Vergi Məcəlləsinə müvafiq olaraq əmlakın siyahıya alınması üçün qərarın verilməsi barədə vergi orqanından banka və ya digər kredit təşkilatına növbəti 5 bank günü ərzində məlumat daxil olmadıqda sərəncam geri qaytarılır və həmin borca görə sərəncam təkrarən icraya qəbul edilmir.

Əmlakın siyahıya alınması üçün qərarın verilməsi barədə vergi orqanından banka və ya digər kredit təşkilatına məlumat daxil olduqda sərəncam vergi ödəyicisinin həmin borca görə vergi öhdəliyi yerinə yetirilənədək qüvvədə qalır.

Vergi orqanlarının vergilər üzrə borcların və faizlərin dövlət büdcəsinə alınması haqqında sərəncamları bank və digər kredit təşkilatı tərəfindən Azərbaycan Respublikasının Mülki Məcəlləsində nəzərdə tutulmuş ödənişlərin növbəliliyi ardıcıllığına uyğun olaraq icra edilir.

Vergi orqanlarının vergilər üzrə borcların və faizlərin dövlət büdcəsinə alınması haqqında sərəncamı vergi ödəyicisinin valyutada olan bank hesabına yönəldildikdə, bank və ya digər kredit təşkilatı hesabdakı vəsaiti Məcəllənin 60.1.2-ci maddəsində müəyyən edilmiş qaydada dondurur və dərhal bu barədə vergi ödəyicisinə məlumat göndərir. Vergi ödəyicisi tərəfindən konvertasiya əməliyyatı aparıldıqdan sonra bank və ya digər kredit təşkilatı vergi orqanının sərəncamını icra edir.

Vergi orqanının vergilər üzrə borcların və faizlərin dövlət büdcəsinə alınması haqqında sərəncamı bir neçə bank və ya kredit təşkilatına verildikdə və bu zaman vergilər üzrə borclar və faizlər vergi ödəyicisinin hər hansı hesablaşma, valyuta və digər hesablarından dövlət büdcəsinə alındıqda, vergi orqanı digər banklara və ya kredit təşkilatlarına verilən sərəncamların dərhal geri qaytarılması təmin edir.

Vergi ödəyicisinin hesablaşma, valyuta və digər hesablarından dövlət büdcəsinə artıq alınmış vəsaitin geri qaytarılması Məcəllənin 87-ci maddəsi ilə müəyyən edilmiş qaydada həyata keçirilir.

Vergi borcları üzrə faizlər isə Vergi Məcəlləsinin 59.1 və 59.2-ci maddələri ilə aşağıdakı kimi ödənilir:

– vergi və ya cari vergi ödəməsi Vergi Məcəlləsi ilə müəyyən edilmiş müddətdə ödənilmədikdə, ödəmə müddətindən sonrakı hər bir ötmüş gün üçün vergi ödəyicisindən və ya vergi agentindən ödənilməmiş vegi və ya cari vergi ödəməsi məbləğinin 0,05%-i məbləğində faiz tutulur.

– Göstərilən faiz, yoxlama nəticəsində aşkar edilmiş vaxtında ödənilməmiş vergi məbləğlərinə və vergilər üzrə avans ödənişlərinə münasibətdə bütün ötmüş müddətə ancaq bir ildən çox olmamaq şərti ilə tətbiq edilir.

Vergilər üzrə yaranmış borclar aşağıdakı sıra qaydası ilə ödənilir:

– hesablanmış verginin məbləği;
– hesablanmış faizlərin məbləği;
– tətbiq edilmiş maliyyə sanksiyalarının məbləği.

6.6. Vergi öhdəliyinin yerinə yetirilməsinin hüquqi təminatı

Azərbaycan Respublikasında vergi qanunvericiliyi vergi öhdəliklərinin yerinə yetirilməsinin mülki-hüquqi üsullarla təmin olunmasını nəzərdə tutur. Mülki Məcəllənin 460-cı maddəsinə əsasən ölkəmizdə öhdəliklərin icrası girov, dəbbə pulu, borclunun əmlakının saxlanılması, zaminlik, qarantiya, beh ilə və Mülki Məcəllədə və ya müqavilədə nəzərdə tutulan digər üsullarla təmin edilə bilər. Onlardan girov, bank qarantiyası, beh vergi öhdəliyinin yerinə yetirilməsinin dünya dövlətlərinin təcrübəsində geniş istifadə edilən üsullardandır.

Girov – öhdəliyin yerinə yetirilməsində ən səmərəli üsullardan biridir. Borclu tərəfindən girovla təmin edilmiş öhdəlik icra edilmədikdə kreditor-girovsaxlayan, qanunvericilikdə nəzərdə tutulmuş hallar istisna olmaqla girov qoyulmuş əmlakın dəyərindən təminat almaqda başqa kreditorlar qarşısında üstünlük hüququna malikdir. Girovla bağlı olan münasibətlər «Girov haqqında» Azərbaycan Respublikasının 15.VII.1994-cü il tarixli qanunu, Azərbaycan Respublikasının Torpaq Məcəlləsi və Mülki Məcəllə ilə, habelə həmin qanunlarla müvafiq surətdə qəbul edilmiş digər qanunvericilik aktları ilə tənzimlənir. «Girov haqqında» Qanunda girov hüququnun əsas anlayışları – girovqoyan, girovsaxlayan (kreditor), girov predmeti, girovun yaranmasının əsasları, girovun tətbiq sahəsi və s. müəyyənləşdirilmişdir.

Vergi öhdəliyinin yerinə yetirilməsinin təmin edilməsi vasitəsi kimi əmlakın girov götürülməsi gömrük ödənişləri alındığı zaman istifadə edilir. Məsələn, mallar Azərbaycan Respublikasının sərhəddindən keçirilərkən gömrük rüsumlarının ödənilməsinin təmin edilməsi üçün Azərbaycan Respublikası Gömrük Məcəlləsinə əsasən əmlakın girov qoyulması, üçüncü şəxsin zəmanəti və ya ödənilməli olan məbləğin depozitə verilməsi üsullarından istifadə edilə bilər (maddə 120).

Həmin maddədə göstərilmişdir ki, Azərbaycan Respublikası Gömrük orqanları başqa qərar qəbul etmirsə, girov qoyulan mallar və nəqliyyat vasitələri girov qoyan şəxsdə qalır. Girov qoyan şəxs Azərbaycan Respublikası gömrük orqanının razılığı olmadan girov qoyduğu əşya barədə sərəncam vermək hüququna malik deyil. Girovun rəsmiləşdirilməsi və ödənişin girov predmetinə yönəldilməsi girov haqqında qanunvericiliyə uyğun həyata keçirilir.

Vergi ödəyiciləri və vergini ödəməli olan digər şəxslər qanun qarşısında vergi öhdəliyinin yerinə yetirilməsinə görə müəyyən edilirlər. Vergi qanunvericiliyində vergi öhdəliklərinin ödəyicilər tərəfindən yerinə yetirilməsinin hüquqi təminatı kimi girovun xüsusi bir forması şəklində əmlakın siyahıya alınması üsulundan istifadə edilir. Vergi borcunun ödənilməsi məqsədilə vergi orqanları tərəfindən borclunun əmlakına müraciət edilməsinə Vergi Məcəlləsinin 89 və 90-cı maddələri ilə icazə verilir. Nazirlər Kabinetinin 23.II.2001-ci il tarixli 45№-li Qərarına əsasən hüquqi şəxslər vergi öhdəliyini Vergi Məcəlləsi ilə müəyyən edilmiş müddətdən sonrakı 3 ay ərzində yerinə yetirmədikdə bu öhdəliyin yerinə yetirilməsini təmin etmək üsulu kimi onun əmlakı siyahıya alına bilər. Verginin ödənilməsində istifadə edilən bu üsul kompleksli bir tədbirdir, çünki əslində yaranmış faktiki borc vergi ödəyicisinin əmlakının satışından əldə edilən gəlirlə ödənilir. Bu zaman nəzərə almaq lazımdır ki, ödəyicinin əmlakına müraciət edilməsi yalnız vergi münasibətlərinə deyil, həm də mülki-hüquq münasibətlərinə toxunur. Ona görə də verginin bu yolla ödənilməsi zamanı ödəyici – mülkiyyətçinin hüquq və qarantiyalarına riayət etmək vacibdir.

Azərbaycan Respublikası VM-nin 89-cu maddəsi ilə müəyyən edilmişdir ki, vergi ödəyicisi vergilər və faizlər üzrə öhdəliklərini Vergi Məcəlləsi ilə müəyyən edilmiş müddətdən sonrakı 3 ay ərzində yerinə yetirmədikdə, bu öhdəliklərin yerinə yetirilməsini təmin etmək üsulu kimi onun əmlakı siyahıya alına bilər.

Onu da nəzərə almaq lazımdır ki, 1.01.2003-cü ildən etibarən Azərbaycan Respublikasının qanunvericiliyi ilə özəlləşdirilməsi qadağan olunan dövlət əmlakının, habelə özəlləşdirilməsi müvafiq icra hakimiyyəti orqanının qərarı ilə həyata keçirilən müəssisə və obyektlərin əmlakının siyahıya alınması müvafiq icra hakimiyyəti orqanının müəyyən etdiyi qaydada həyata keçirilir.

Əmlakın siyahıya alınması vergi ödəyicisinin öz əmlakı barəsində hüquqlarının elə məhdudlaşdırılmasıdır ki, bu zaman vergi ödəyicisi siyahıya alınmış əmlaka və ya onun bir hissəsinə sərəncam vermək hüququna malik olmur, həmin əmlaka sahiblik və ondan istifadə edilməsi vergi orqanının nəzarəti ilə həyata keçirilir.

Vergi ödəyicisinin vergi ödəməkdən boyun qaçırması barədə vergi orqanının kifayət qədər əsası olduqda, vergi orqanı vergi ödəyicisinə yazılı bildiriş göndərməklə eyni zamanda ondan vergini dərhal ödəməyi tələb edə bilər.

Vergi ödəyicisi qanunla müəyyən edilmiş müddət qurtardıqdan sonrakı üç ay ərzində vergini ödəmədikdə, vergi orqanı özünün əsaslandırılmış qərarı əsasında vergi ödəyicisinin əmlakının siyahıya alınmasını həyata keçirə bilər.

Təxirəsalınmaz hallar istisna olunmaqla, gecə vaxtı (axşam saat 20^{00}-dan səhər saat 8^{00}-a qədər) əmlakın siyahıya alınmasına yol verilmir.

Vergi ödəyicisi olan hüquqi şəxsin bütün əmlakı, vergi ödəyicisi olan fiziki şəxsin isə Azərbaycan Respublikasının qanunvericiliyinə əsasən tələb yönəldilə bilməyən əmlakından başqa digər əmlakı siyahıya alına bilər. Yalnız vergi öhdəliyinin və hesablanmış faizlərin ödənilməsi üçün zəruri və kifayət olan əmlak siyahıya alına bilər.

Beləliklə Məcəlləyə əsasən ancaq borclu-mülkiyyətçinin mülkiyyətində olan əmlakına müraciət etmək olar. Bu zaman vergi borcunun tam ödənilməsi prinsipi əsas götürülür. Yəni, siyahıya alınan əmlakın dəyəri vergi borcuna uyğun olmalı və onu tam şəkildə ödəməlidir. Həmin üsulun həyata keçirilməsi müəyyən ardıcıllıqla aparılmalıdır. Çünki bu ardıcıllığın pozulması borclu-ödəyici üçün ağır nəticələr doğura bilər. Ona görə də əvvəlcə nəqd pul vəsaitləri, sonra bilavasitə məhsulların (malların) istehsalında iştirak etməyən əmlak (qiymətli kağızlar, valyuta dəyərliləri, qeyri-istehsal binaları, minik avtonəqliyyatı, xidmət otaqlarının dizayn əşyaları və s.) və hazır məhsullar (mallar), habelə istehsalda iştirak etməyən və (və ya) bilavasitə istehsalda iştirakı nəzərdə tutulmayan digər maddi qiymətlilər siyahıya alınır. Bunlar kifayət etmədikdə isə istehsalda bilavasitə iştirakı nəzərdə tutulmuş xammal və materiallar, habelə dəzgahlar, avadanlıqlar, binalar, qurğular və digər əsas vəsaitlər və digər əmlak siyahıya alınır.

Əmlakın siyahıya alınması vergi orqanı rəhbərinin qərarına əsasən həyata keçirilir. Qərarda vergi ödəyicisinin adı və əmlakın yerləşdiyi ünvan göstərilməlidir.

Azərbaycan Respublikası qanunvericiliyinə əsasən əmlakın siyahıya alınması, aşkarlıq şəraitində həyata keçirilməlidir və vergi ödəyicisinin, habelə müşahidəçilərin və zəruri hallarda mütəxəssislərin iştirakı ilə vergi orqanı tərəfindən aparılır.

Əmlakın siyahıya alınmasını həyata keçirən vergi orqanı vergi ödəyicisinin (onun qanuni və (və ya) səlahiyyətli nümayəndəsinin)

əmlakın siyahıya alınması prosesində iştirak etməsinə icazə verməməyə səlahiyyətli deyildir.

Əmlakın siyahıya alınması prosesində müşahidəçilərə, mütəxəssis kimi iştirak edən şəxslərə, həmçinin vergi ödəyicisinə (onun nümayəndəsinə) onların hüquq və vəzifələri izah edilməlidir.

Əmlakın siyahıya alınmasını həyata keçirən vergi orqanının vəzifəli şəxsləri vergi ödəyicisinə (onun nümayəndəsinə) siyahıya alınma haqqında vergi orqanı rəhbərinin qərarını və özlərinin səlahiyyətlərini təsdiq edən sənədi təqdim etməlidirlər.

Siyahıya alınma zamanı vergi orqanının vəzifəli şəxsləri tərəfindən əmlakın siyahıya alınması haqqında protokol tərtib edilir, əmlak siyahıya alınır və bu siyahı protokola əlavə edilir.

Siyahıda əmlakın dəqiq adı, sayı, fərdi əlamətləri, mümkün olduqda qiymətləri göstərilməklə əmlak tam təsvir edilir. Siyahıya alınan bütün əmlak müşahidçilərə və vergi ödəyicisinə (onun nümayəndəsinə) baxış üçün təqdim edilir.

Vergi ödəyicisinin yuxarıda müəyyənləşdirilən qaydanı pozaraq siyahıya alınmış əmlaka dair bağladığı əqdlər etibarsız sayılır.

Əmlakın siyahıya alınması haqqında qərar qanunla müəyyən edilmiş qaydada ləğv edildiyi andan, yaxud vergi öhdəliyinin yerinə yetirildiyi andan öz qüvvəsini itirir.

Vergi ödəyicisinin əmlakı siyahıya alındıqdan sonra 60 gün müddətində vergi öhdəliyi yerinə yetirilmədikdə, vergi orqanı vergi öhdəliyinin icrasının təmin olunması məqsədi ilə siyahıya alınmış əmlakın zəruri və kifayət olan həcmdə ixtisaslaşdırılmış açıq hərracda satılması barədə məhkəməyə müraciət edə bilər.

Siyahıya alınmış əmlakın yararlıq müddəti bu maddədə göstərilən müddət başa çatanadək bitirsə, vergi orqanı dərhal məhkəməyə müraciət edə bilər.

Məhkəmə Məcəllənin 90.1-ci maddəsində göstərilən vergi orqanının müraciətinə Azərbaycan Respublikasının Mülki Prosessual Məcəlləsində müəyyən edilmiş qaydada baxır.

Vergi ödəyicisinin siyahıya alınmış əmlakının ixtisaslaşdırılmış açıq hərraclarda satılması haqqında məhkəmənin qərarı qüvvəyə mindikdən sonra həmin əmlak Nazirlər Kabineti tərəfindən müəyyən edilmiş qaydada satılır. Həmin qaydalar Nazirlər Kabinetinin 26.X.2001-ci il tarixli 170№li Qərarı ilə təsdiq edilmişdir.

Əmlakın satılmasından əldə edilən məbləğlər əvvəlcə tənbeh tədbirinin yönəldilməsi və əmlakın satışı üzrə xərclərin, sonra isə hesablanmış vergilərin, faizlərin və maliyyə sanksiyalarının ödənilməsinə

yönəldilir. Vəsaitin qalan hissəsi 3 bank günü ərzində vergi ödəyicisinə qaytarılır.

Vergi ödəyicisinin əmlak müddəalar hesabına verginin tutulması haqda vergi agentinə də şamil edilir. Siyahıya alınmış əmlakın ixtisaslaşdırılmış açıq hərracda satışında vergi orqanlarının vəzifəli şəxslərinin və ya digər işçilərinin bilavasitə və ya dolayısı ilə iştirak etməsinə yol verilmir.

Gömrük ödənişlərinin təmin edilməsi üçün Azərbaycan Respublikası Milli Bankından xarici valyuta əməliyyatları aparmaq üçün lisenziya almış bankın və digər kredit təşkilatlarının zəmanəti istifadə oluna bilər. Göstərilən banklar və digər kredit təşkilatları onların müraciətinə əsasən Azərbaycan Respublikasının gömrük işini aparan icra hakimiyyəti orqanının apardığı reyestrə salınır. Zəmanətin şərtlərinə və bu maddənin tələblərinə riayət edilmədikdə banklar və digər kredit təşkilatları Azərbaycan Respublikasının gömrük işini aparan icra hakimiyyəti orqanının qərarı ilə reyestrdən çıxarıla bilər. Banklar və digər kredit təşkilatları reyestrdən çıxarılarkən ödənilmiş yığım geri qaytarılmır. Sərbəst dövriyyə üçün buraxılış zamanı və ya ixrac gömrük reciminə uyğun aparılarkən ödənilməli olan gömrük ödənişlərinin məbləği depozitə verilir. Məbləğin depozitdə saxlanılma müddəti faiz tutulmur. Ödənilməli olan məbləğin depozitə verilməsi və onların qaytarılması qaydasını Azərbaycan Respublikası Dövlət Gömrük Komitəsi müəyyən edir.

6.7. Vergi öhdəliyinin aradan qalxmasının digər üsulları

Azərbaycan Respublikası Vergi Məcəlləsinin 77.4-cü maddəsinə əsasən vergi öhdəliyinin aradan qalxmasına və ya xitam verilməsinə yalnız verginin ödənilməsi və ya vergi qanunvericiliyi ilə verginin ödənilməsi öhdəliyinə xitam verilməsi əsas ola bilər. Fiziki şəxslərin vergi öhdəliyinə xitam verilməsi üçün digər əsas vergi ödəyicisinin ölümü və ya Azərbaycan Respublikasının mülki qanunvericiliyi ilə müəyyən edilmiş qaydada ölmüş hesab edilməsidir. Bu zaman vəfat etmiş və ya ölmüş hesab edilmiş şəxsin əmlak vergiləri üzrə borcları vərəsəlik əmlakının dəyəri həddlərində ödənilir.

Vergi Məcəlləsinin 77.4.4.-cü maddəsinə əsasən hüquqi şəxslər üçün vergi öhdəliyinə xitam verilməsinin əlavə əsası onun qanunvericilik qaydasında ləğv edilməsidir. Bu zaman əvvəlcə Vergi Məcəlləsinə müvafiq olaraq ləğvetmə komissiyası tərəfindən büdcə ilə (büdcədənkənar fondlarla) bütün hesablaşmalar aparılmalıdır.

Beləliklə, vergi öhdəliyinin aradan qalxmasının başlıca və ən geniş yayılmış üsulu vergilərin ödənilməsidir.

Vergi öhdəliyinə xitam verilməsi üsulu kimi qanunvericilik qaydasında verginin ləğv edilməsi, yalnız vergi ləğv edildikdən sonrakı dövrə aiddir. Əgər vergi ləğv edilənə qədər ödəyici özünün vergi öhdəliyini yerinə yetirməmişdirsə, həmin öhdəlik öz qüvvəsində qalır.

Vergi öhdəliyinə xitam verilməsi işi nəzərdən keçirildikdə və ya həll edildikdə ən mürəkkəb məsələlərdən biri hüquqi şəxsin ləğvi və ya yenidən təşkil olunması zamanı vergi öhdəliyinin aradan qalxması üçün əsasların müəyyən edilməsidir. Bazar iqtisadiyyatı şəraitində bu məsələ olduqca aktualdır. Müəssisə ləğv edildikdə vergi borcunun ödənilməsi imkanı ləğv edilmiş müəssisədə əmlakın real olaraq mövcudluğu vəziyyətindən asılıdır.

Vergi öhdəliklərinin (borcların) yerinə yetirilməsində hüquqi varislik mülki-hüquqi münasibətlərdən fərqlənir və Vergi Məcəlləsi ilə müəyyənləşdirilir.

Müəssisə (təşkilat) ləğv edildikdə vergi öhdəliklərinin yerinə yetirilməsi 79-cu maddə ilə tənzimlənir: ləğv edilən müəssisənin (təşkilatın) vergi öhdəliklərini onun pul vəsaitləri, o cümlədən müəssisənin (təşkilatın) əmlakının satışından əldə edilən gəlir hesabına ləğvetmə komissiyası yerinə yetirir. Məcəllədə başqa hallar nəzərdə tutulmamışdırsa, ləğvetmə komissiyası müəssisənin (təşkilatın) filiallarının, digər struktur bölmələrinin və daimi nümayəndəliyinin vergi öhdəliklərini də yerinə yetirməlidir. Ləğv edilən müəssisənin (təşkilatın) filialının və ya digər ayrıca bölməsinin öhdəliklərini bilavasitə həmin ayrıca bölmənin daxil olduğu müəssisə (təşkilat), bu müəssisə (təşkilat) ləğv edildikdə isə həmin müəssisənin (təşkilatın) ləğvetmə komissiyası yerinə yetirir.

Ləğv edilən müəssisənin (təşkilatın) pul vəsaiti, o cümlədən vergi öhdəliklərinin yerinə yetirilməsindən ötrü əmlakın satışından əldə edilən vəsait onun vergi öhdəliklərinin tam həcmdə yerinə yetirilməsi üçün kifayət etmədiyi halda, vergi öhdəlikləri üzrə qalan borc qanuna, nizamnaməyə və ya digər təsis sənədinə uyğun olaraq müəssisənin (təşkilatın) öhdəlikləri üçün onun iştirakçıları (təsisçiləri) birgə məsuliyyət daşıyırlarsa, həmin iştirakçılar (təsisçilər) tərəfindən ödənilməlidir.

Müəssisənin iflas prosesinə mərz qaldığı hallarda vergi öhdəlikləri qanunla müəyyən edilmiş növbəlilik qaydasında yerinə yetirilir.

Müəssisə (təşkilat) yenidən təşkil edildikdə vergi öhdəliklərinin yerinə yetirilməsi. Yenidən təşkil edilən hüquqi şəxsin vergi öhdəliklərini onun hüquqi varisi (hüquqi varisləri) 80-ci maddədə müəyyən edilmiş qaydada yerinə yetirir.

Yenidən təşkil edilən hüquqi şəxsin vergi öhdəliklərini yerinə yetirməməsinin, yaxud lazımi qaydada yerinə yetirməməsinin yenidən təşkil başa çatanadək hüquqi varisə (hüquqi varislərə) məlum olub-olmamasından asılı olmayaraq, yenidən təşkil edilən hüquqi şəxsin vergi öhdəliklərini onun hüquqi varisi (hüquqi varisləri) yerinə yetirməlidir. Hüquqi şəxsin yenidən təşkil edilməsi onun vergi öhdəliklərinin bu hüquqi şəxsin hüquqi varisi (hüquqi varisləri) tərəfindən yerinə yetirilməsi müddətlərini dəyişdirmir. Bir neçə hüquqi şəxs birləşdikdə, onların vergilərin ödənilməsinə dair öhdəliklərinin yerinə yetirilməsi üzrə hüquqi varisi bu cür birləşmə nəticəsində yaranan hüquqi şəxs sayılır.

Bir hüquqi şəxs digər hüquqi şəxsə birləşdirildikdə, onun birləşdiyi hüquqi şəxs birləşdirilmiş hüquqi şəxsin vergilərin ödənilməsinə dair öhdəliklərinin yerinə yetirilməsi üzrə hüquqi varisi sayılır.

Hüquqi şəxs bölündükdə, bu cür bölünmə nəticəsində əmələ gələn hüquqi şəxslər bölünmüş hüquqi şəxsin vergilərin ödənilməsinə dair öhdəliklərinin yerinə yetirilməsi üzrə hüquqi varisləri sayılırlar.

Bir neçə hüquqi varis olduqda, onların hər birinin yenidən təşkil edilən və ya bölünən hüquqi şəxsin vergi öhdəliklərinin yerinə yetirilməsində iştirak payı bölüşdürücü balansa və ya digər təhvil aktına uyğun olaraq müəyyənləşdirilir. Bölüşdürücü balans və ya digər təhvil aktı yenidən təşkil edilən və ya bölünən hüquqi şəxsin hər bir hüquqi varisinin payını müəyyənləşdirməyə imkan vermirsə və ya hər hansı hüquqi varis tərəfindən vergi öhdəliklərinin tam həcmdə yerinə yetirilməsi imkanını aradan qaldırırsa, yeni yaranan hüquqi şəxslər yenidən təşkil edilən və ya bölünən hüquqi şəxsin vergi öhdəliklərini və ya bu öhdəliklərin müvafiq hissəsini yerinə yetirmək üçün birgə məsuliyyət daşıyırlar.

Bir hüquqi şəxs təşkilati-hüquqi formasının dəyişdirilməsi yolu ilə digər hüquqi şəxsə çevrildikdə, onun vergilərin ödənilməsinə dair öhdəliklərinin yerinə yetirilməsi üzrə hüquqi varisi yeni yaranan hüquqi şəxs sayılır.

Hüquqi şəxsin tərkibindən bir və ya bir neçə hüquqi şəxs çıxdıqda, çıxmış hüquqi şəxslərin yenidən təşkil edilən hüquqi şəxsin vergi öhdəliklərini yerinə yetirməsi üzrə hüquqi varisliyi yaranmır, bu şərtlə ki, bu cür yenidən təşkil hüquqi şəxsin vergi öhdəliklərinin yerinə yetirilməməsinə yönəldilməmiş olsun.

Hüquqi şəxslərdən mənfəət vergisi alınarkən müəssisənin yenidən təşkil edilməsi üzrə hüquq münasibətləri Vergi Məcəlləsinin 147-ci maddəsi ilə tənzimlənir.

Azərbaycan Respublikasının Vergi Məcəlləsində vəfat etmiş, fəaliyyət qabiliyyətini itirmiş və ya itkin düşmüş fiziki şəxslərin vergi

öhdəliklərinin yerinə yetirilməsi qaydası 81-ci maddə ilə təsbit edilmişdir. Maddəyə görə vəfat etmiş fiziki şəxsin vergi öhdəliklərini onun varisi (varisləri) miras qalan əmlakın dəyəri hüdudlarında və mirasın alındığı tarixdəki payına mütənasib şəkildə ödəyirlər. Varis (varislər) olmadıqda vəfat etmiş fiziki şəxsin vergi öhdəlikləri silinir (ləğv edilir).

Məhkəmə tərəfindən qanunvericiliklə müəyyən edilmiş qaydada itkin düşmüş və ya fəaliyyət qabiliyyətini itirmiş şəxsin əmlak sərəncamçısı kimi səlahiyyətləndirilən şəxs həmin əmlakın hesabına ödəyir.

Qanunvericiliklə müəyyən olunmuş qaydada itkin düşmüş və ya fəaliyyət qabiliyyətini itirmiş kimi tanınan fiziki şəxsin əmlakı onun vergi öhdəliklərini ödəmək üçün kifayət deyilsə, vergilərin əmlakın çatışmaması ilə əlaqədar ödənilməyən hissəsi Məcəllənin 93-cü maddəsində göstərilən qaydada silinir.

Və nəhayət fiziki şəxsin itkin düşmüş və ya fəaliyyət qabiliyyətini itirmiş kimi tanınmasının ləğv olunmasına dair məhkəmə tərəfindən qanunvericiliklə müəyyən edilmiş qaydada qərar qəbul edildikdə, əvvəllər silinmiş vergi öhdəlikləri bərpa edilir, lakin fiziki şəxsin itkin düşmüş və ya fəaliyyət qabiliyyətini itirmiş sayıldığı vaxtdan bu cür tanınmanın ləğv olunduğuna dair qərar qəbul edildiyi vaxtadək olan dövr ərzində faizlər hesablanmır və maliyyə sanksiyaları tətbiq edilmir.

Müəyyən edilmiş müddətlərdə ödənilməli olan verginin məbləği vergi ödəyicisi və ya qanunla müəyyən edilmiş hallarda digər şəxs tərəfindən ödənilir (köçürülür).

Vergilər, faizlər və maliyyə sanksiyaları üzrə ümidsiz borclar vergi orqanları tərəfindən aşağıdakı hallarda silinir: (maddə 93)

– Vergi Məcəlləsində müəyyən edilmiş vergi öhdəliyinin yerinə yetirilməsi müddəti qurtardıqda;

– Vergi Məcəlləsində müəyyən edilmiş əsaslar üzrə vergi öhdəlikləri qüvvədən düşdükdə;

– Digər hallarda vergilər, faizlər və maliyyə sanksiyaları üzrə ümidsiz borclar qanunla müəyyən edilmiş qaydada silinə bilər.

6.8. Artıq ödənilmiş vergilərin büdcədən qaytarılması qaydaları

6.8.1. Ümumi anlayış. Verginin büdcədən qaytarılması vergitutma texnikasının müəyyən bir mərhələsidir və yalnız vergi öhdəliyi tam şəkildə yerinə-yetirildikdən sonra mümkündür. Verginin qaytarıl-

ması dövlət tərəfindən vergi ödəyicisinə artıq daxil olmuş verginin geri verilməsidir.

Vergilər büdcəyə aşağıdakı müxtəlif səbəblər ilə əlaqədar olaraq artıq daxil ola bilər:

– verginin hesablanması və ya ödənilməsi zamanı ödəyicinin səhvi nəticəsində;

– avans ödəmələrinin artıq verilməsi;

– bu və ya digər vergi güzəştləri və azad olmaların həyata keçirilməməsi;

– verginin vergi orqanı tərəfindən düzgün tutulmaması.

Birinci hal ona görə baş verir ki, vergi ödəyicisi hesablamalarda səhvə yol verməsi, ona verilən vergi güzəştlərindən istifadə etməməsi və s. nəticəsində büdcəyə çatası vergi məbləğini düzgün müəyyən etmir.

Cari vergi ödəmələrinin artıq ödənilməsi o deməkdir ki, vegi ödəyicisi hesabat dövründə bu və ya digər səbəbə görə büdcəyə avans ödəmələrini artıq köçürür və cari il başa çatdıqdan sonra son hesablama aparılaraq belə artıq ödəmələr müəyyənləşdirilir. Bu məsələ Vergi Məcəlləsinə 1.01.2003-cü ildən edilmiş dəyişikliklə (151.6-cı maddə ilə) tənzimlənir.

Cari vergi ödəmələrinin istifadə edilməməsi gömrük ödəmələri zamanı özünü daha çox göstərir. Bu vergi ödəyicisi tərəfindən gömrük orqanının depozit hesabına lazım olduğundan artıq məbləğlərin köçürülməsi ilə əlaqədardır.

Vergi güzəştləri və azad olmalar ilə əlaqədar artıq ödəmələr daha çox ƏDV sahəsində özünü göstərir.

Bəzi hallarda vergi orqanlarının öz səlahiyyət həddini aşması və ya vergi qanunvericiliyini düzgün tətbiq etməməsi nəticəsində vergi ödəyicisindən artıq vergi tutulur və büdcəyə daxil edilir. Çox vaxt şikayətlərə inzibati və ya məhkəmə qaydasında baxıldıqdan sonra aydınlaşır ki, ödəyicinin vergi öhdəliyi yoxdur və ya azdır. Bu halda da artıq tutulmuş vergi büdcədən ödəyiciyə qaytarılmalıdır.

6.8.2. Artıq ödənilmiş vergilərin büdcədən qaytarılmasının hüquqi tənzimlənməsi. Belə tənzimləmə iki mərhələdə həyata keçirilir: ümumi və xüsusi qaydada. Ümumi qaydalar bütün vergilərə, xüsusi qaydalar isə ayrı-ayrı vergi növlərinə aiddir. Belə ki, Azərbaycan Respublikası VM-nin 85.5-ci maddəsinə əsasən vergi ödəyicisi vergi hesabatı dövrü qurtardıqdan sonra 5 il ərzində düzgün tutulmamış və ya artıq ödənilmiş verginin, faizlərin və maliyyə sanksiyasının məbləğinin qaytarılmasını və ya əvəzləşdirilməsini tələb etmək hüququna malikdir.

Artıq ödənilmiş vergilərin, faizlərin və maliyyə sanksiyalarının məbləğinin qaytarılması qaydası isə VM-nin 87-ci maddəsi ilə tənzimlənir.

Həmin maddəyə əsasən vergilərin, faizlərin və maliyyə sanksiyalarının ödənilmiş məbləğləri onların hesablanmış məbləğlərindən artıq olduqda, artıq ödənilmiş məbləğlər:

– digər vergilərin, faizlərin və maliyyə sanksiyalarının ödənilməsi hesabına aid edilir;

– vergi ödəyicisinin razılığı ilə sonrakı öhdəliklər üzrə ödəmələrin hesabına aid edilir;

– vergi ödəyicisinin ödədiyi vergilərin, faizlərin və maliyyə sanksiyalarının artıq məbləğləri digər vergilərin, faizlərin və maliyyə sanksiyalarının ödənilməsi hesabına aid edildiyi halda, vregi ödəyicisinə bu barədə 3 gün müddətində bildiriş göndərilir;

– Məcəllədə başqa hallar müəyyən edilməmişdirsə, artıq ödənilmiş vergilərin, faizlərin və maliyyə sanksiyalarının qalan məbləğləri vergi ödəyicisinin yazılı ərizəsinə əsasən 45 gün ərzində vergi ödəyicisinə qaytarılır;

– Artıq ödənilmiş vergilərin, faizlərin və maliyyə sanksiyalarının məbləğlərinin vergi ödəyicisinə qaytarılması qaydaları Nazirlər Kabineti tərəfindən müəyyən edilir.

Artıq ödənilmiş vergilərin büdcədən qaytarılmasının xüsusi qaydaları fiziki şəxslərin gəlir vergisi və hüquqi şəxslərin mənfəət vergisi üzrə Məcəllənin 151 və 152-ci maddələri, ƏDV üzrə 179-cu maddəsi, aksizlər üzrə Məcəllənin 189, 192.2 və 193-cü maddələri ilə tənzimlənir.

Azərbaycan Respublikası Nazirlər Kabineti VM-nin 87.4-cü maddəsinə əsasən «Artıq ödənilmiş vergilərin, faizlərin və maliyyə sanksiyalarının vergi ödəyicisinə qaytarılması qaydalarını» 23 fevral 2001-ci il tarixli 48№-li Qərarı ilə təsdiq etmişdir. Həmin Qərara əsasən büdcəyə artıq ödəmələrin qaytarılması üçün tələb olunan sənədlərin siyahısı aşağıdakı kimi müəyyənləşdirilmişdir.

– vergi ödəyicisi büdcəyə artıq ödəmələrin qaytarılması üçün vergilərin büdcəyə daxil olmasını təmin edən orqanlara ərizə ilə müraciət etməlidir. Ərizədə vergi ödəyicisinin eyniləşdirmə nömrəsi (VÖEN-ni), bank rekvizitləri, artıq ödəmələrin məbləği, onların yaranma tarixləri və səbəbləri göstərilməlidir.

– Əlavə dəyər vergisi və aksiz qaytarıldıqda və ya əvəzləşdirildikdə, ərizəyə konkret haldan asılı olaraq hesab-fakturaların, ödəniş sənədlərinin, idxal-ixrac əməliyyatlarının aparılması barədə sənədlərin və bu əməliyyatlar zamanı vergilərin ödənildiyini təsdiq edən ödəniş sənədlərinin surətləri əlavə edilməlidir.

Nazirlər Kabinetinin adı çəkilən Qərarında büdcəyə artıq ödəmələrin qaytarılması üzrə vergilərin büdcəyə daxil olmasını təmin edən orqanların hərəkətləri aşağıdakı kimi müəyyənəşdirilmişdir:

– Vergilərin büdcəyə daxil olmasını təmin edən orqanlar vergi ödəyicisinin müraciəti əsasında aşağıdakıları yerinə yetirirlər;

– Vergi ödəyicisinin büdcəyə artıq ödəmələrini digər vergilərin, faizlərin və maliyyə sanksiyalarının ödənilməsinə yönəldirlər;

– Vergi ödəyicisinin razılığı ilə büdcəyə artıq ödəmələri sonrakı öhdəliklər üzrə ödəmələrə yönəldirlər;

– Büdcəyə artıq ödəmələrin qalan hissəsinin vergi ödəyicisinə qaytarılması üçün bu Qaydaların müddəalarına uyğun tədbirlər görürlər;

– Vergi Məcəlləsində başqa hallar müəyyən edilməmişdirsə, büdcəyə artıq ödəmələrin qalan məbləğlərini vergi ödəyicisinin yazılı ərizəsinə əsasən 45 gün ərzində vergi ödəyicisinə qaytarırlar;

– Büdcəyə artıq ödəmələrin qaytarılması üçün müəyyən edilmiş 45 günlük müddət vergi ödəyicisinin bu barədə ərizə verdiyi gündən vəsaitin müvafiq dövlət xəzinədarlığının hesabından çıxdığı günədək olan dövrü əhatə edir.

– Vergi ödəyicisi tərəfindən büdcəyə artıq ödəmələr digər vergilərin, faizlərin və maliyyə sanksiyalarının ödənilməsinə yönəldildikdə, vergilərin büdcəyə daxil olmasını təmin edən orqanlar vergi ödəyicisinə bu barədə 3 gün müddətində Azərbaycan Respublikasının Maliyyə Nazirliyi tərəfindən təsdiq edilmiş formada bildiriş göndərir;

– Hesabat dövründə vergi tutulan dövriyyəsinin azı 50 faizi əlavə dəyər vergisinə sıfır (0) dərəcəsi ilə cəlb olunan vergi ödəyicisinə hesabat dövründə əvəzləşdirilən vergi məbləğinin hesablanmış vergi məbləğindən artıq olan hissəsi vergilərin büdcəyə daxil olmasını təmin edən orqanlara ərizə verildiyi vaxtdan 45 gün ərzində ona qaytarılır.

Digər vergi ödəyicilərinin əvəzləşdirilən vergi məbləğinin hesabat dövrü ərzində hesablanmış vergi hissəsi növbəti beş aya keçirilir və bu ayların ödəmələrinə aid edilir, artıq ödəmənin hər hansı qalığı isə bu müddət bitdikdən sonra vergi ödəyicisinin ərizəsinə əsasən 45 gün ərzində qaytarılır.

Vergilərin büdcəyə daxil olmasını təmin edən orqanlar Azərbaycan Respublikasının Maliyyə Nazirliyi tərəfindən təsdiq edilmiş formada vergi ödəyicisinin büdcəyə artıq ödəmələrinin qaytarılması barədə və xarici diplomatik və analoci nümayəndəliklər üzrə 4 nüsxədə rəy tərtib edirlər.

Rəydə ayrı-ayrı vergi növləri üzrə artıq ödənilmiş məbləğlər, habelə digər vergilər, faizlər və maliyyə sanksiyaları üzrə borcların olmadığı əks etdirilməli və rəy müvafiq qaydada təsdiq olunmalıdır.

– Zəruri hallarda vergilərin büdcəyə daxil olmasını təmin edən orqanların səlahiyyətli əməkdaşı xarici diplomatik və analoci nümayəndəliyin məsul şəxsinə və yaxud onların işçisinə (və ya onun səlahiyyətli nümayəndəsinə), habelə malı (xidməti, işi) təqdim edən vergi ödəyicisinə vergilərin ödənilməsi ilə əlaqədar sorğu verə bilər;

– Tərtib olunmuş rəyin 2 nüsxəsi vergi ödəyicisinin ərizəsi daxil olduğu tarixdən 15 gün müddətində müvafiq əlavələrlə birlikdə artıq ödəmənin qaytarılmalı olduğu müvafiq yerli maliyyə orqanına verilməlidir;

– Tərtib olunmuş rəy nəticəsində büdcəyə artıq ödəmələrin faktiki qaytarılmış məbləğləri maliyyə orqanlarının rəsmi məlumatlarına əsasən vergi ödəyicisinin şəxsi hesab vərəqəsində əks etdiririlir və büdcəyə daxilolmalar barədə hesabatlarda nəzərə alınır;

– Vergilərin büdcəyə daxi olmasını təmin edən orqanlar vergi ödəyicisinin büdcəyə artıq ödəmələrini digər vergilərin, faizlərin və maliyyə sanksiyalarının ödənilməsinə aid etdikdə, bu barədə maliyyə orqanına müvafiq məlumatları rüb qurtardıqdan sonra növbəti ayın 5-dək təqdim etməlidirlər.;

– Müəyyən məbləğlərin vergi ödəyicisinə səhvən qaytarıldığı bütün hallarda vergilərin büdcəyə daxil olmasını təmin edən orqanlar vergilərin alınması üçün müəyyən edilmiş qaydada həmin məbləğlərin qaytarılmasını tələb etməlidirlər.

Nazirlər Kabinetinin həmin Qərarında büdcəyə artıq ödəmələrin qaytarılması üzrə maliyyə orqanlarının hərəkətləri də müvafiq qaydada tənzimlənir.

Məlum olduğu kimi Azərbaycan Respublikası vergi qanunvericiliyinə əsasən ödənilmə vaxtı keçmiş vergi borcları üçün vergi ödəyicilərindən hər bir ötmüş gün üçün maliyyə sanksiyası kimi faiz alındığı kimi büdcəyə artıq ödənilmiş vergilər qaytarıldıqda da büdcədən vergi ödəyicisinə VM-nin 59.3 maddəsinə əsasən aşağıdakı kimi faiz ödənilir: «Müəyyən edilmiş vergi məbləğindən artıq ödənilmiş məbləğ və ya düzgün tutulmayan vergi məbləği ödənildikdə Vergi Məcəlləsi ilə başqa hal nəzərdə tutulmamışdırsa vergi ödəyicisinin ərazisinin verildiyi tarixdən həmin məbləğlər geri qaytarılanadək gecikdikləri hər bir gün üçün (ödəmə günü də daxil olmaqla) vergi ödəyicisinə müvafiq məbləğlərin 0,05 faizi məbləğində faiz ödənilir».

Artıq ödənilmiş və ya alınmış gömrük ödənişlərinin qaytarılması Gömrük Məcəlləsinin 123-cü maddəsi ilə aşağıdakı kimi tənzimlənir:

«Artıq ödənilmiş və ya alınmış gömrük ödənişlərinin məbləğləri bu ödənişlərin ödənildiyi və ya alındığı vaxtdan etibarən bir il ərzində şəxsin tələbi ilə qaytarılmalıdır.

Gömrük ödənişləri qaytarıldıqda onlardan faizlər ödənilmir.

Artıq ödənilmiş və ya alınmış gömrük ödənişlərinin qaytarılması qaydalarını Azərbaycan Respublikasının müvafiq icra hakimiyyəti orqanı ilə razılaşdırmaqla Azərbaycan Respublikasının Dövlət Gömrük Komitəsi müəyyən edir.

Testlər:

1. Vergi qanuvericiliyinin ziddiyyətli və aydın olmayan məqamları kimin xeyrinə şərh edilməlidir?

a) dövlət vergi xidməti orqanlarının
b) vergi ödəyicilərinin
c) heç kimin.

2. Azərbaycan Respublikasının ərazisində vergilər hansı pul vahidi ilə hesablanır və ödənilir?

a) həm ABŞ dolları ilə, həm də manatla
b) avro və manatla
c) yalnız manatla.

3. Vergitutma bazası nədir?

a) vergitutma obyektinin faizlə ifadəsidir
b) vergitutma obyektinin kəmiyyətcə ifadəsidir;
c) vergitutma obyektlərinin sayıdır.

4. Vergi məbləğləri hansı formada tutulur?

a) bilavasitə mənbədən və bəyannamə üzrə
b) yalnız bəyannamə üzrə
c) bilavasitə mənbədən, bəyannamə üzrə və bildiriş üzrə.

5. Azərbaycan Respulikasının vergi qanunvericiliyində vergilərin natura formasında toplanması nəzərdə tutulmuşdurmu?

a) nəzərdə tutulmuşdur
b) nəzərdə tutulmamışdır
c) vergilərin həm natura, həm də pulla toplanması nəzərdə tutulmuşdur.

6. Fiziki şəxslərdən vergilər üzrə borclar kimin qərarı əsasında alınır?

a) məhkəmənin
b) fiziki şəxsin uçotda olduğu vergi orqaının
c) yuxarı vergi orqanının.

7. Fiziki şəxslər vergilər üzrə borclarını qanunvericiliklə müəyyən edilmiş müddətdən sonra neçə ay ərzində ödəmədikdə onlardan borclar və faizlər məhkəmənin qərarı əsasında alınır?

a) 1 il
b) 9 ay
c) 3 ay.

8. Qeyri-qanuni yolla əldə edilmiş gəlir müsadirə olunmursa, gəlirin qeyri-qanunliyi onun vergiyə cəlb edilməsinə təsir göstərirmi?

a) göstərir
b) göstərmir

c) qeyri-qanuni gəlir istənilən halda vergiyə cəlb edilmir.

9. Azərbaycan Respublikasının Vergi Məcəlləsinə əsasən müddətin axımı hansı gündən başlayır?

a) hüquqi hərəkətin və ya faktiki hadisənin həyata keçirildiyi sonrakı gündən;

b) hüquqi hərəkətin və ya hadisənin həyata keçirildiyi sonrakı həftədən;

c) hüquqi hərəkətin və ya faktiki hadisənin həyata keçirildiyi gündən.

10. Azərbaycan Respublikasının Vergi Məcəlləsində göstərilən hər hansı müddət nə vaxt bitir?

a) Məcəllədə göstərilən dövrün sonuncu gününün əvvəlində

b) Məcəllədə göstərilən dövrün sonuncu gününün axırında

c) Məcəllədə göstərilən dövrün sonuncu günündən sonrakı iş gününün sonunda;

11. Vergi hesabatı dedikdə nə nəzərdə tutulur?

a) vergi bəyannamələri

b) bütün maliyyə sənədləri

c) ilkin uçot sənədləri.

12. Vergi orqanının vergi ödəyicisinə göndərdiyi hər hansı bildiriş və ya digər sənəd kim tərəfidən imzalanmalıdır?

a) vergi ödəyicisinə təhkim olunmuş vergi orqanının vəzifəli şəxsi

b) vergi orqanının rəhbəri (onun müavini)

c) vergi orqanında ümumi şöbənin rəisi.

13. Vergi hesabatını br nəfərdən çox tərtibatçı hazırlayırsa, onu kim imzalamalıdır?

a) baş tərtibatçı

b) bütün tərtibatçılar

c) istənilən halda müəssisənin rəhbəri.

14. Vergi öhdəliklərinin yerinə yetirilməsi hansı qanunvericilik aktında nəzərdə tutulmuş ardıcıllıqla həyata keçirilir?

a) Mülki Məcəllə

b) Vergi Məcəlləsi

c) Büdcə sistemi haqqında qanunla.

15. Vergi orqanları vergiyə cəlb edilən hesabat dövrü qurtardıqdan sonra neçə il müddətində vergi ödəyicisinin vergisini, faizləri və maliyə sanksiyasını hesablaya və hesablanmış məbləği yenidən hesablaya bilərələr?

a) 7 il

b) 5 il

c) 3 il.

16. Vergi orqanları verginin, faizlərin və maliyyə sanksiyalarının hesablanmış (yenidən hesablanmış) məbləğlərini neçə il ərzində vergi ödəyicisidən tutmaq hüququna malikdirlər?

a) 3 il

b) 1 il

c) 5 il.

17. Vergi ödəyicisi vergi hesabatı dövrü qurtardıqdan sonra neçə il ərzində düzgün tutulmamış və ya artıq ödənilmiş vergilərin, faizlərin və

maliyyə sanksiyalarının məbləğinin geri qaytarılmasını və ya əvəzləşdirilməsini tələb etmək hüququna malikdir?

a) 7 il
b) 5 il
c) 3 il.

18. Vergi öhdəliyinin yerinə yetirilməsi müddəti vergi ili ərzində hansı müddətə uzadıla bilər?

a) 1 ay
b) 1 aydan 9 ayadək;
c) 1 aydan 6 ayadək.

19. Vergilər üzrə yaranmış borc aşağıda göstərilən hansı sıra qaydası ilə ödənilir?

a) 1) tətbiq edilmiş maliyyə sanksiyalarının məbləği; 2) hesablanmış faizlərin məbləği; 3) hesablanmış verginin məbləği;
b) 1) hesablanmış verginin məbləği; 2) hesablanmış faizlərin məbləği; 3) tətbiq edilmiş maliyyə sanksiyalarının məbləği;
c) xüsusi sıra qaydası mövcud deyildir.

20. Vergi ödəyicisi vergi öhdəliyini qanunla müəyyən edilmiş vaxtdan sonra hansı müddət ərzində yerinə yetirmədikdə vergi öhdəliyinin yerinə yetirilməsini təmin etmək üsulu kimi onun əmlakı siyahıya alına bilər?

a) 1 il
b) 3 ay
c) 1 ay.

21. Hüquqi şəxsin hansı əmlakı siyahıya alına bilər?

a) bütün əmlakı
b) yalnız pul vəsaitləri
c) yalnız əsas vəsaitləri.

22. Əmlakın siyahıya alınması kim tərəfindən həyata keçirilir?

a) məhkəmə icraçıları
b) vergi orqanı
c) daxili işlər orqanları.

23. Əmlakın siyahıya alınması zamanı vergi orqanının vəzifəli şəxsi tərəfindən hansı sənəd tərtib edilir?

a) akt
b) protokol
c) arayış.

24. Vergi ödəyicisinin əmlakı siyahıya alındıqdan sonra hansı müddətdə vergi öhdəliyi yerinə yetirilmədikdə vergi orqanı vergi öhdəliyinin icrasının təmin olunması məqsədi ilə siyahıya alınmış əmlakın ixtisaslaşdırılmış açıq hərracda satılması barədə məhkəməyə müraciət edə bilər?

a) 60 gün
b) üç ay
c) 1 il.

25. Vergi ödəyicisinin siyahıya alınmış əmlakının satılmasına nə vaxt başlanılır?

a) vergi orqanı məhkəməyə müraciət etdikdən sonra
b) məhkəmə qərar çıxardıqdan çonra

c) əmlak siyahıya alındıqdan 60 gün sonra.

26. Siyahıya alınmış əmlakın satılmasından əldə edilmiş vəsait əvvəlcə hara yönəldilir?

a) maliyyə sanksiyalarının ödənilməsinə

b) hesablanmış vergilərin və faizlərin ödənilməsinə

c) tənbeh tədbirlərinin yönəldilməsi və əmlakın satışı üzrə xərclərin ödənilməsinə.

27. Vergilər, faizlər və maliyyə sanksiyaları üzrə ümidsiz borclar vergi orqanları tərəfindən silinə bilərmi?

a) silinə bilməz

b) qanunla müəyyən edilmiş hallarda və qaydada silinə bilər

c) vergilər silinə bilməz, faizlər və maliyyə sanksiyaları isə silinə bilər.

28. Əmlakın siyahıya alınması zamanı nağd pul vəsaitləri hansı növbədə siyahıya alınır?

a) ümumiyyətlə siyahıya alınmır;

b) ən sonda siyahıya alınır;

c) ən əvvəl siyahıya alınır.

FƏSİL 7
FİZİKİ ŞƏXSLƏRİN GƏLİRLƏRİNİN VƏ HÜQUQİ ŞƏXSLƏRİN MƏNFƏƏTİNİN VERGİYƏ CƏLB OLUNMASI

7.1. Gəlir və mənfəət vergisi haqqında ümumi anlayış

7.1.1. Gəlir anlayışı. Vergiqoymada ədalət prinsipinin tələblərinə uyğun olaraq müasir dövrdə vergilər ödəyicilərin ödəmə qabiliyyəti nəzərə alınmaqla tutulur. Ödəmə qabiliyyətinin əsas ünsürləri (göstəriciləri) isə ödəyicilərin gəlir, xərc və sərvətidir. Bunların hər biri üzərinə qoyulan vergilər müasir vergi sisteminin özülünü təşkil edir. Amma məsələ ilə daha yaxından tanış olduqda məlum olur ki, bütün vergilərin yalnız bir mənbəyi var: gəlir. Belə ki, xərc gəlirin funksiyası, sərvət isə onun yığılmış, toplanmış formasıdır. Bundan belə nəticə çıxır ki, vergi nəyin üzərinə qoyulursa-qoyulsun bütün vergilərin mənbəyi gəlirdir. Buna baxmayaraq, gəlir yalnız əldə edilmə mərhələsində deyil, xərclənmə və sərvət şəklində də vergiyə cəlb edilir.

Dünya dövlətlərinin təcrübəsində gəlirlər yaranma mərhələsində müxtəlif adlarla vergiyə cəlb olunur. Onun müasir bazar iqtisadiyyatı ölkələrində ən geniş yayılmış forması gəlir vergisidir. Gəlir vergisi şəxsi vergilər qrupuna daxil olduğu üçün ən ədalətli vergi hesab edilir. Çünki həmin vergi alınarkən fərdlərin minimum yaşayış səviyyəsi, mütərəqqi

vergi dərəcəsi və digər ədalətli vergitutma texnikasından geniş istifadə edilir. Bundan başqa ədalətli olmaqla yanaşı xəzinəyə ən çox gəlir gətirən vergi də məhz həmin vergidir. Lakin, onu da nəzərə almaq lazımdır ki, gəlir vergisinin ədalətli və eyni zamanda məhsuldar olması onun tətbiqi mexanizminin kamil olmasından və səmərəliliyindən asılıdır.

Gəlir vergisi mexanizminin kamilliyi əhəmiyyətli dərəcədə həmin verginin obyektini təşkil edən «gəlir» anlayışının düzgün dərk edilməsi ilə bağlıdır.

Məlum olduğu kimi gəlir iqtisadi anlayışdır. İqtisad elimində həmin kateqoriyaya müxtəlif cəhətlərdən yanaşılır. Məsələn, nominal gəlir, real gəlir, xalis gəlir, ümumi gəlir.

Subyektiv anlayış olan gəlir illik və xalisdir. Lakin, elmi meyarlar əsasında iqtisad elmində istifadə edilən bu anlayışlar gəlir vergisinin obyektini təşkil edən «gəlirin» vergi hüququ və vergi texnikası baxımından müəyyən edilməsi üçün kifayət deyildir. Ona görə də «gəlir» anlayışı maliyyə kateqoriyası kimi ayrıca tədqiq edilir. Bu barədə iki nəzəriyyə mövcuddur:

1. Mənbə nəzəriyyəsi. Məhdud mənada gəlir anlayışını xarakterizə edən bu nəzəriyyə Alman iqtisadçısı Von Herman tərəfindən irəli sürülmüşdür. Bu nəzəriyyəyə görə vergitutma baxımından gəlir məlum bir mənbədən davamlı şəkildə təmin edilən və ya təmin edilməsi mümkün olan dəyərdir. Bu nəzəriyyəyə görə hər hansı bir gəlirin vergiyə cəlb oluna bilməsi üçün onun iqtisadi baxımdan gəlir anlayışına daxil olması kifayət deyildir: gəlirin məlum mənbədən və davamlı şəkildə əldə edilməsi lazımdır. Məsələn, daşınan və ya daşınmaz əmlak öz sahibi üçün davamlı gəlir mənbəyidir. Hər hansı bir məslək (sənət) və ya kommersiya obyektinin sahibi də onlardan davamlı gəlir əldə edə bilir. Lakin, lotareya, vərəsəlik və digər yollarla əldə edilən gəlirlər davamlı gəlirlər deyillər və nəzəriyyəyə görə onlardan gəlir vergisi alına bilməz.

Beləliklə, yalnız müəyyən iqtisadi fəaliyyətdə iştirak etmək yolu ilə əldə edilən gəlirlər fərdin ödəmə qabiliyyətinin artmasını ifadə edir və qeyd edilən verginin obyekti hesab edilir. Başqa sözlə, istehsal amillərinin istehsal prosesinə qoyulması nəticəsində əldə edilən pay və ya qazanc (mənfəət) gəlir hesab edilir. Məsələn, fərdin istehsalda öz əməyi ilə iştirak etməsi, torpağın icarəyə götürülməsi, toplanmış pulun başqasının istifadəsinə verilməsi və yaxud da sahibinin özü tərəfindən sahibkarlıq fəaliyyəti üçün istifadə edilməsi müvafiq olaraq maaş, renta, faiz və mənfəət kimi gəlir növlərini yaradır. Beləliklə, mənbə nəzəriyyəsinə görə əldə edilən dəyərin, başqa sözlə meydana çıxan yeni ödəmə qabiliyyətinin gəlir hesab edilməsi üçün onun məlum bir

mənbədən iqtisadi fəaliyyətin nəticəsi kimi davamlı olaraq əldə edilməsi lazımdır.

2. Xalis artım nəzəriyyəsi. Alman iqtisadçısı G.Şanz tərəfindən irəli sürülən həmin nəzəriyyəyə görə gəlirin hüquqi baxımdan da gəlir hesab edilməsi üçün onun yalnız məlum bir mənbədən davamlı və sistemli şəkildə əldə edilməsi əsas deyildir. Başqa sözlə, həmin nəzəriyyəyə görə məlum bir dövrdə ödəmə qabiliyyətində hansı mənbədən olursa-olsun meydana çıxan artım gəlir anlayışına daxildir. Yəni gəlir və sərvətdə özünü göstərən hər hansı bir xalis artım vergiyə cəlb oluna bilər. Nəzəriyyəyə görə belə artım hesabat dövrünün əvvəli və sonunda fərdin istehlak xərcləri də nəzərə alınmaqla sərvətində özünü göstərən çoxalma hesab edilir. Burada «gəlir» anlayışına mənbə nəzəriyyəsində göstərilən «məlum mənbələrdən əldə edilən davamlı gəlirlərlə» yanaşı bütün digər gəlirlər (məsələn, konyukturanın dəyişməsi nəticəsində qiymətli kağızlarda, daş-qaşda meydana gələn dəyər artımı və s.) da aid edilir.

7.1.2. Vergi hüququnda gəlirin müəyyən edilməsi. Yuxarıda göstərilən nəzəriyyələrdən birincisinin (mənbə nəzəriyyəsi) əhatə dairəsi məhduddur və həmin nəzəriyyə ədalət prinsipinin tələblərinə cavab vermir. Xalis artım adlanan ikinci nəzəriyyəni isə real həyatda tətbiq etmək çox çətindir. Ona görə də vergi qanunvericiliyində vergiyə cəlb edilən gəlir anlayışının böyük dəqiqliklə müəyyən edilməsi üsulundan geniş istifadə edilir. Məhz bununla əlaqədar olaraq gəlir vergisi haqqında qanunlarda vergi tutulan gəlir anlayışına (yəni vergitutma obyektinə) hansı gəlirlərin hansı şərtlər altında daxil edildiyi bütün təfərrüatı ilə açıqlanır. Gəlir anlayışı Azərbaycan Respublikası VM-nin 97-ci maddəsində aşağıdakı kimi müəyyən edilmişdir:

– Rezident vergi ödəyicisinin gəliri onun Azərbaycan Respublikasında və Respublikanın hüdudlarından kənarda əldə etdiyi gəlirdir.

– Qeyri-rezident vergi ödəyicisinin gəliri onun Azərbaycan Respublikası mənbələrindən əldə etdiyi gəlirlərdən ibarətdir.

Azərbaycan Respublikası VM-nə əsasən fiziki şəxslərin gəlir vergisi alınan zaman vergitutma obyekti isə vergi ili üçün rezidentlərin bütün gəliri ilə həmin dövr üçün VM ilə müəyyən edilmiş gəlirdən çıxılan məbləğ arasındakı fərqdən ibarət olan vergiyə cəlb edilən gəlirdir. Ödəmə mənbəyində vergi tutulduğu halda vergitutma obyekti vergiyə cəlb olunan gəlirdir.

Daha sonra vergi hüququnda gəlir növləri qruplaşdırılır. İqtisadi və hüquqi ədəbiyyatda gəlir vergisinin obyekti kimi «gəlir» aşağıdakı kateqoriyalara bölünür:

1. Sahibkarlıq gəlirləri. Bu gəlir növü də iki yerə bölünür: kommersiya gəlirləri və kənd təsərrüfatı gəlirləri.

2. Əmək gəlirləri: maaşlar və sərbəst sənət sahiblərinin gəlirləri.

3. Sərvət gəlirləri: daşınan və daşınmaz əmlak və qiymətli kağızlardan gələn gəlirlər.

4. Sair gəlirlər.

Birinci kateqoriya gəlirlərdə kapital, ikinci qrupda əmək və üçüncü qrup gəlirlərdə isə sərvət amili ağırlıq təşkil edir. Gəlir vergisinin çoxillik təcrübəsində «gəlir» anlayışının göstərilən şəkildə təsnif edilməsi dərin məntiqə malik olmaqla yanaşı, vergitutma texnikasının bütün imkanlarından geniş istifadə edilməsi məqsədini güdür. Səmərəli və təsirli vergi siyasətinin yeridilməsi üçün bu olduqca vacibdir.

Azərbaycan Respublikası VM-də «gəlirlər» üç kateqoriyaya bölünmüşdür:

– Muzdlu işlə əlaqədar əldə edilən gəlir;

– Muzdlu işə aid olmayan fəaliyyətdən əldə edilən gəlir;

– Vergidən azad edilən gəlirdən başqa digər gəlirlər.

Göründüyü kimi Azərbaycan Respublikasının vergi qanunvericiliyində gəlirlər nisbətən fərqli təsnif edilmişdir, yəni gəlirlər dörd deyil, üç kateqoriyaya bölünmüşdür; bazar iqtisadiyyatı sistemində gəlirlərin çox mühüm hissəsini təşkil edən kommersiya gəlirləri isə ayrıca qrupda göstərilməmiş və ikinci dərəcəli gəlirlər sırasına daxil edilmişdir; sərbəst sənət sahiblərinin (artistlər, həkimlər və s.) gəlirləri ayrıca göstərilməmiş; əmək gəlirləri termininin muzdlu işlə əlaqədar əldə edilən gəlir anlayışı ilə əvəz edilməsi də uğurlu hesab edilə bilməz. Çünki, muzdlu iş anlayışını yalnız maaş alanlara şamil etmək düzgün hesab edilə bilməz.

7.1.3. Gəlir vergisinin tətbiqi formaları. Bazar iqtisadiyyatı şəraitində hər bir fərd müxtəlif mənbələrdən (məsələn, daşınmaz əmlakdan, bankdakı əmanətindən və s.) gəlir əldə edə bilər. Bunların hər biri ayrılıqdamı yoxsa birləşdirilərəkmi vergiyə cəlb edilməlidir? Həmin şəxsin həyat yoldaşının da ayrıca gəliri ola bilər. Həmin gəlirdən necə vergi alınmalıdır. Bir sıra dünya dövlətlərinin təcrübəsində həmin gəlirlər ayrı-ayrılıqda vergiyə cəlb edilir, digər dövlətlərdə isə onlar birləşdirilir. Bu baxımdan gəlir vergisinin tutulmasında iki üsul mövcuddur: şedyulyar və qlobal.

Şedulyar gəlir vergisi. Yuxarıda deyildiyi kimi hər bir şəxs müxtəlif mənbələrdən gəlir əldə edə bilər. Şedulyar gəlir vergisi sistemində müxtəlif mənbələrdən əldə edilən gəlirlərin hər birinə şedyul (shedule) adı verilir və onlar bir-birindən asılı olmayaraq ayrıca vergiyə cəlb edilir. Belə vergi növü Fransa, Belçika və İtaliyada XX əsrin 60-cı

illərinə qədər tətbiq edilmişdir. Müasir dövrdə demək olar ki, heç yerdə tətbiq edilmir.

Qlobal gəlir vergisi. Bu üsulla gəlir vergisi alınarkən bütün gəlir növləri toplanır, mümkün xərclər çıxılır və xalis gəlir hesablanaraq ona mütərəqqi – artan nisbətli tarif dərəcəsi tətbiq edilir. Bütün gəlirlərin birləşdirilərək ondan mümkün xərclərin çıxılması vergi ödəyicisinin ödəmə qabiliyyətini daha dolğun əks etdirir və vergitutmada ədalət prinsipinə daha çox uyğundur. Belə vergitutmada vergi ödəyicisi kimi adətən ailə başçısı çıxış edir.

7.2. Azərbaycan Respublikasında fiziki şəxslərdən gəlir vergisi

7.2.1. Azərbaycan Respublikasında fiziki şəxslərdən gəlir vergisinin tətbiqi xüsusiyyətləri. Məlum olduğu kimi, gəlir vergisi keçmiş SSRİ-də də mövcud olmuşdur. XX əsrin 60-cı illərində SSRİ-də gəlir vergisinin ləğvi barədə fikirlər söylənmiş, lakin təcrübədə bu həyata keçirilməmişdi. Düzdür, SSRİ-də gəlir vergisinin tutulma prinsipi və mexanizmi müasir gəlir vergisindən köklü surətdə fərqlənirdi. Çünki, xüsusi mülkiyyətin və bazar münasibətlərinin mövcud olmadığı bir şəraitdə fiziki şəxslərin gəlirlərindən vergitutmanın mahiyyəti və təyinatı tamamilə başqa idi.

Azərbaycan Respublikasının müstəqillik əldə etməsi və bazar münasibətlərinə keçidlə əlaqədar olaraq 1991-ci ilin sonlarında «Azərbaycan Respublikasında fiziki şəxslərdən gəlir vergisi haqqında» Azərbaycan Respublikasının Qanunu qəbul edildi. Qanun 1992-ci il yanvarın 1-dən qüvvəyə mindi və bu qanunla respublikada fiziki şəxslərdən gəlir vergisinin prinsipcə yeni sistemi yaradıldı. Qeyd olunan qanun 2001-ci il yanvarın 1-dək – yəni Azərbaycan Respublikasının Vergi Məcəlləsi qüvvəyə minənədək müxtəlif əlavələr və dəyişikliklərlə 9 il fəaliyyət göstərmişdir.

Ümumiyyətlə, Azərbaycan Respublikasının vergi qanunvericiliyini tarixi inkişaf baxımından şərti olaraq iki mərhələyə bölmək olar: birinci mərhələ 1992-ci ildən 2001-ci ilədək, ikinci mərhələ isə – 2001-ci ildən sonra.

Hal-hazırda fəaliyyətdə olan fiziki şəxslərin gəlir vergisi sisteminin əsas prinsipi sosial mənşəyindən və digər məsələlərdən asılı olmayaraq vergi ödəyicilərinin bərabərliyi prinsipidir. Yəni, bütün vergi

ödəyiciləri qanun qarşısında tam bərabərdirlər və vergi dərəcəsi müəyyən səviyyəli gəlir əldə edən vergi ödəyiciləri üçün eynidir.

1992-ci ildən başlayaraq respublikanın vergi qanunvericiliyi aylıq gəlirin vergiyə cəlb edilməsi ilə yanaşı, illik məcmu gəlirlərin də vergiyə cəlb edilməsini nəzərdə tutur. Həmin vaxt fiziki şəxslərdən gəlir vergisinin tutulması praktikasında daha bir yenilikdən aylıq və illik gəlirin vergi tutulmayan minimumunun müəyyən edilməsi təcrübəsindən də istifadə olunmağa başlandı. Bu prinsipə əsasən aylıq və illik gəlirin vergi tutulan məbləği həmin minimum həcmində vergidən azaldılır.

Fiziki şəxslərdən gəlir vergisinin tutulmasının digər səciyyəvi xüsusiyyətlərindən biri də bu verginin bir vergi ödəyicisi əvəzinə başqası tərəfindən ödənilməsinin yolverilməzliyidir. Yəni vergi vergi ödəyicilərinin şəxsi gəlirlərinə görə hesablanır və bu gəlir hesabına ödənilir. Mülkiyyət formasından asılı olmayaraq fiziki şəxslərə gəlir ödəyən müəssisə və təşkilatlar gəlir vergisini öz vəsaitləri hesabına ödəmək hüququna malik deyillər.

Qeyd etdiyimiz kimi, fiziki şəxslərdən gəlir vergisi büdcə daxilolmalarında mühüm rola malikdir və hazırda büdcənin vergi daxilolmalarının təqribən 20%-i bu verginin payına düşür. Büdcə daxilolmalarında əlavə dəyər və mənfəət vergilərindən sonra gəlir vergisi gəlir. Lakin iqtisadi cəhətdən inkişaf etmiş dövlətlərdə isə büdcənin gəlir hissəsinn formalaşmasında gəlir vergisi birinci yeri tutur və vergi daxilolmalarının təqribən 40%-ni təşkil edir.

Azərbaycan Respublikasında fiziki şəxslərin gəlir vergisinin büdcə daxilolmalarındakı xüsusi çəkisinin iqtisadi cəhətdən inkişaf etmiş dövlətlərdəkinə nisbətən aşağı olmasına müxtəlif səbəblər təsir edir. Bunlardan aşağıdakı əsas amilləri göstərmək olar. Birincisi, ölkə əhalisinin böyük əksəriyyətinin gəlirləri inkişaf etmiş ölkələrin əhalisinin gəlirlərindən qat-qat aşağıdır. İkncisi isə bir çox hallarda yüksək gəlirlər vergidən gizlədilir. Üçüncü səbəb respublikada hələ də dünyanın əksər ölkələrində olduğu kimi ümumi bəyannamə sisteminə keçilməməsidir. Ümumi bəyannamə sisteminə keçilməsi ölkə vətəndaşlarının gəlirlərinin daha ədalətli bölüşdürülməsinə xidmət edər və vergidən yayınma ilə mübarizəni xeyli asanlaşdıra bilər. Eyni zamanda xərclər prinsipi əsasında ümumi bəyannamə sisteminin tətbiqi qeyri-leqal gəlirlərin üzə çıxarılmasında misilsiz rola malikdir.

Hazırda respublikamızda fiziki şəxslərdən gəlir vergisinin tutulmasını Azərbaycan Respublikasının Vergi Məcəlləsi (fəsil VIII Fiziki şəxslərin gəlir vergisi), Vergi Məcəlləsinə əsasən qəbul edilmiş digər normativ-hüquqi aktlar (Nazirlər Kabinetinin qərarları və sair) və beynəlxalq müqavilələr tənzimləyir. Burada onu da qeyd etmək lazımdır

ki, Azərbaycan Respublikasının tərəfdar çıxdığı beynəlxalq müqavilələrdə fiziki şəxslərin gəlir vergisinə cəlb edilməsinə dair yerli qanunvericilikdə nəzərdə tutulmuş müddəalardan fərqli müddəalar müəyyən edildikdə həmin beynəlxalq müqavilələrin müddəaları tətbiq edilir.

Fiziki şəxslərin gəlir vergisi üzrə daxilolmalar Azərbaycan Respubliksının «Dövlət büdcəsi haqqında» Qanunu ilə müəyyən edilmiş qaydada müvafiq büdcələrin gəlirlərinə daxil edilir.

Fiziki şəxslərdən gəlir vergisi Azərbaycan Respublikasının pul vahidi – manatla hesablanır və ödənilir.

Fiziki şəxslərdən gəlir vergisi üzrə güzəştlərin müəyyən edilməsi və yaxud vergi dərəcələrinin azaldılması yalnız Azərbaycan Respublikasının Vergi Məcəlləsinə dəyişikliklər və əlavələr edilməsi yolu ilə həyata keçirilə bilər. Başqa aktlarla gəlir vergisindən güzəştlər verilməsinə, o cümlədən fərdi xarakter daşıyan güzəştlər verilməsinə yol verilmir.

7.2.2. Fiziki şəxslərdən gəlir vergisinin obyekti. Fiziki şəxslərdən gəlir vergisinin ödəyicisi vergi dövründə vergiyə cəlb edilən gəliri olan fiziki şəxslərdir. Gəlir vergisinin tutulduğu dövr: təqvim ayı, təqvim ili və ödəmə mənbəyində vergi tutulduğu halda gəlirin əldə olunduğu dövrdür.

Fiziki şəxslərə – gəlir vergisinin ödəyicilərinə Azərbaycan Respublikasının vətəndaşları, xarici ölkə vətəndaşları və vətəndaşlığı olmayan şəxslər aiddirlər. Gəlir vergisinin ödənilməsi rezidentlik prinsipi əsasında qurulmuşdur və vergi ödəyiciləri rezident və qeyri-rezident fiziki şəxslərə bölünürlər.

Fiziki şəxslərin – rezidentlərin gəlirləri üzrə vergitutma obyekti vergi ili üçün rezidentlərin bütün gəliri ilə həmin dövr üçün Azərbaycan Respublikasının Vergi Məcəlləsi ilə müəyyənləşdirilən gəlirdən çıxılan məbləğ arasındakı fərqdən ibarət olan vergiyə cəlb edilən gəlirdir.

Ödəmə mənbəyində vergi tutulduğu halda, vergitutma obyekti vergiyə cəlb olunan gəlirdir.

Azərbaycan Respublikasında daimi nümayəndəlik vasitəsi ilə fəaliyyət göstərən qeyir-rezident fiziki şəxs daimi nümayəndəliyi ilə əlaqədar olan vergiyə cəlb edilən gəlirləri üzrə gəlir vergisinin ödəyicisidir. Bu halda vergiyə cəlb edilən gəlir, konkret dövrdə Azərbaycan mənbələrindən daimi nümayəndəliklə bağlı əldə edilən ümumi gəlirlə həmin dövrdə bu gəlirin əldə edilməsi ilə əlaqədar çəkilən və gəlirdən çıxılan məbləğ arasındakı fərqdir.

Qeyri-rezident fiziki şəxsin daimi nümayəndəliklə bağlı olmayan, lakin qanunvericilikdə vergiyə cəlb edilməsi nəzərdə tutulan ümumi gəliri, gəlirdən çıxılan məbləğ nəzərə alınmadan ödəniş yerində vergitutma obyektidir.

Məşğulluqdan və ya əmlakın təqdim edilməsindən gəlir əldə edilən qeyri-rezident fiziki şəxs Azərbaycan mənbəyindən təqvim ili ərzində əldə etdiyi bu növ ümumi gəlirin qanunvericiliklə müəyyənləşdirilən, həmin dövrdə bu gəlirə aid olan və ondan çıxılan xərclər qədər azaldılan məbləği üzrə gəlir vergisinin ödəyicisidir.

Vergiyə cəlb edilən gəlir manatla müəyyən edilir və xarici valyuta ilə aparılan və vergiyə cəlb etməyə aid olan hər hansı əməliyyat onun həyata keçirildiyi gün Azərbaycan Respublikası Milli Bankının rəsmi mübadilə məzənnəsi ilə manatla hesablanır.

Vergi ödəyicisi olan rezident fiziki şəxsin gəliri onun Azərbaycan Respublikasında və Azərbaycan Respublikasının hüdudlarından kənarda əldə etdiyi gəlirdən ibarətdir.

Vergi ödəyicisi olan qeyri-rezident fiziki şəxsin gəliri onun Azərbaycan Respublikası mənbələrindən əldə etdiyi gəlirlərdən ibarətdir.

Yuxarıda göstərildiyi kimi, fiziki şəxslərin vergiyə cəlb olunan gəlirlərinə aşağıdakılar aiddir:

a) muzdlu işlə əlaqədar əldə edilən gəlirlər;

b) müzdlü işə aid olmayan fəaliyyətdən əldə edilən gəlirlər;

c) vergilərdən azad edilən gəlirlərdən başqa bütün digər gəlirlər.

Fiziki şəxs tərəfindən muzdlu işlə əlaqədar alınan gəlir – əmək haqqı, bu işdən alınan hər hansı ödəmə və ya fayda, o cümlədən əvvəlki iş yerindən, yaxud gələcək muzdlu işdən alınan gəlirdir.

Göstərilən gəlirlərə, xüsusi olaraq bütün növlərdə əmək haqqı, mükafat, əmək haqqına üstəliklər, təminat, təqaüd və muzdlu əmək müqavilələrinə (işə götürmə, saziş, razılaşma və s.) müvafiq olaraq fiziki şəxslər tərəfindən yerinə yetirilən işlərlə (xidmətlərlə, tədrislə) əlaqədar ödənişlər daxildir.

Fiziki şəxslərdən gəlir vergisinin məqsədləri üçün gəlirin məbləği, aşağıda göstərilən məbləğdən işçinin əldə etdiyi gəlirə görə ödədiyi hər hansı xərc çıxıldıqdan sonra qalan məbləğə bərabərdir:

a) fiziki şəxsə banklararası kredit hərracında olan faiz dərəcəsindən aşağı faiz dərəcəsi ilə ssuda verildiyi halda – bu tipli ssudalar üzrə banklararası kredit hərracında olan faiz dərəcəsinə uyğun faizlə ödənilməli olan məbləğlə aşağı faiz dərəcəsinə uyğun ödənilməli olan məbləğ arasındakı fərq;

Misal: müəssisə işçisinə avtomaşın alınması məqsədi üçün bir il müddətinə illik 5 faiz dərəcəsi ilə bankdan 30 milyon manat ssuda alıb vermişdir. Ssudanın verildiyi tarixdə banklararası kredit hərracında ssuda faizinin dərəcəsi illik olaraq 15 faiz təşkil etmişdir. Bu halda kredit hərracında olan faiz dərəcəsinə uyğun ödənilməli məbləğlə aşağı

faiz dərəcəsinə uyğun ödənilmə məbləği arasındakı 3 milyon manat işçinin gəlirində nəzərə alınıb vergiyə cəlb edilməlidir.

b) işə götürənin öz işçisinə malı, işi və ya xidməti təqdim etdiyi, yaxud hədiyyə verdiyi halda bu cür malların, işlərin və xidmətlrəin bazar qiyməti ilə dəyəri;

Misallar: 1. Müəssisə Novruz bayramı münasibəti ilə kiloqramı 20 min manata yağ alıb öz işçilərinə pulsuz olaraq vermişdir. Bu halda 20 min manat hər bir işçinin ümumi gəlirində nəzərə alınmalı və gəlir vergisinə cəlb olunmalıdır.

2. Təşkilat öz işçisinin mənzilini təmir etmiş və təmirin faktiki maya dəyəri 3,5 milyon manat olduğu halda işçi 2,5 milyon manat ödəmişdir. 1 milyon manat fərq məbləği işçinin gəlirinə daxil edilməli və gəlir vergisinə cəlb edilməlidir.

c) işçinin xərclərinin əvəzi ödənildiyi halda – ödənən vəsaitin məbləği. İşçinin uşağının tədris haqqının, məktəbəqədər müəssisələrdə saxlanılması haqqının, müalicəsi haqqının, habelə alınmış avtomaşının və ya mənzilin dəyərinin ödənilməsi və s. buna misal ola bilər;

ç) işçinin işə götürənə olan borcunun və ya öhdəliyinin bağışlanıldığı halda – həmin borcun və ya öhdəliyin məbləği;

Bu növ gəlirə işçinin ödənilməmiş kredit məbləğlərinin və ya qaytarılmalı ssudanın, kreditlər və ya ssudalar üzrə faiz məbləğlərinin, işçinin maddi xarakterli borclarının silinməsi və s. aid ola bilər.

d) işə götürən tərəfindən həyatın yığım sığortası üzrə sığorta haqları ödənildiyi halda sığorta haqları ilə sığorta ödənişləri arasındakı fərq istisna olmaqla, sığorta olunanın həmin sığorta üzrə aldığı sığorta ödənişi. Həyatın yığım sığortası üzrə sığorta qanunvericiliklə müəyyən olunmuş qaydada xarici ölkələrdəki sığortaçı vasitəsi ilə aparıldıqda – işə götürənin sığorta haqları ilə əlaqədar çəkdiyi xərclər;

l) hər hansı digər halda – normativ-hüquqi aktlarda başqa qiymətləndirmə metodu göstərilmirsə, bazar qiymətinə uyğun olaraq müəyyən edilən dəyər.

Bu cür gəlirlərə gediş biletlərinin dəyərinin, qəzet və curnallara abunə yazılışının məbləğlərinin, sanatoriya və istirahət evlərinə yollayışların, üzgüçülük hovuzları və ya «sağlamlıq qrupları»nın abonentlərinin dəyərinin, massacın, dərman və digər oxşar xərclərin dəyərinin ödənilməsi aid edilə bilər.

Misal. Müəssisə öz vəsaiti hesabına məzuniyyətə çıxmış işçisinə, istirahət məqsədi ilə xaricə getməsi üçün qatar bileti almış və onun dəyərinə əsasən gəlir vergisi ödəmişdir. Bu halda işçinin ümumi gəlirinə ancaq biletin dəyəri deyil, həm də müəssisə tərəfindən büdcəyə keçirilən gəlir vergisinin məbləği daxil edilir. Müəyyən olunmuş normalar

daxilində ezamiyyə xərclərinin və ya digər işgüzar xərclərin əvəzinin ödənilməsi vergi tutulan gəlirə daxil deyildir.

İşə götürən tərəfindən əyləncə və yemək xərclərinin, habelə işçilərin mənzil və digər sosial xarakterli xərclərinin çəkilməsinin nəticəsi kimi əldə edilən gəlir vergi tutulan gəlirə aid deyildir.

Vergiyə cəlb edilmə məqsədi ilə fiziki şəxslərin muzdlu işlə bağlı olmayan fəaliyyətdən gəlirləri – sahibkarlıq fəaliyyətindən gəlirlərə və qeyri-sahibkarlıq fəaliyyətindən gəlirlərə bölünür.

Sahibkarlıq fəaliyyətindən gəlirlərə aiddir:

a) sahibkarlıq fəaliyyəti məqsədləri üçün istifadə olunan aktivlərin təqdim edilməsindən gəlir;

Bu gəlirlərə məhsul satışından, işlərin görülməsindən və xidmətlərin göstərilməsindən əldə olunan gəlirlər daxildir.

b) sahibkarlıq fəaliyyətinin məhdudlaşdırılmasına və ya müəssisənin bağlanmasına razılıq verilməsinə görə alınan gəlir;

Misal: sahibkar konserv istehsalını təşkil edir. Bu regionda artıq həmin məhsulun istehsalı vardır (yaxud bazar digər regiondan gətirilən bu məhsullarla təchiz olunur) və yeni təşkil olunmuş istehsal ona rəqabət yarada bilər. (bazarın malla bolluğu, yaxud daha yüksək keyfiyyət və aşağı qiymət üzündən tələbat azala bilər). Bu halda əvvəlki istehsalçı (və ya təchizatçı) yeni istehsalçıya müəyyən məbləğ müqabilində, istehsalı azaltmaq və ya onu tamamilə dayandırmaq haqqında təklif edə bilər. Razılıq olduğu halda bu məbləğ yeni sahibkarın gəliri olur və onun illik gəlirinə aid edilməlidir.

c) əsas vəsaitlərin təqdim edilməsindən alınan və gəlirə daxil edilən məbləğlər.

Bu gəlirə əsas vəsaitlərin, o cümlədən binaların, tikililərin, qurğuların, maşınların, avadanlıqların və hesablama texnikasının və sahibkarlıq fəaliyyətində istifadə olunan digər əsas vəsaitlərin, həmçinin amortizasiya olunmayan aktivlərin satışı zamanı dəyərlərin artmasından gəlirlər daxil edilir.

Amortizasiya olunmayan vəsaitlərə torpaq, incəsənət əsərləri, mal-material qiymətləri və köhnəlməyə məruz qalmayan digər aktivlər aiddir.

Misal: Sahibkar vergi ilinin əvvəlində 2,0 milyon manata kompüter alır, ilin axırında isə onu 2,5 milyon manata satır. Həmin kompüterə il ərzində 100 min manat amortizasiya hesablanmışdır. Bu halda sahibkarın ümumi gəlirinə 600 min manat əlavə olunmalıdır.

ç) gəlirdən çıxılan kompensasiya edilən məbləğlərin və ya ehtiyatların azalmasından gəlir.

Kompensasiya olunan çıxılmalara sahibkarlıq fəaliyyəti ilə məşğul olan fiziki şəxsin əvvəllər gəlirindən çıxılmış xərclərinin, zərərlərinin və şübhəli borclarının sonradan ödənilməsi aiddir. Bu məbləğlər onların alındığı vergi ilində sahibkarın gəlirləri hesab edilir.

Fiziki şəxslərin qeyri-sahibkarlıq fəaliyyətindən gəlirinə daxildir:

a) fiziki şəxsin mükafat şəklində əldə etdiyi gəlir (fayda), borc öhdəlikləri ilə bağlı olan hər hansı ödəmə;

Misal: Müəssisə müqaviləyə müvafiq olaraq fərdi sahibkardan 6 ay müddətinə 20 faizlə 200 milyon manat borc almışdır. 40 milyon manat fərq məbləği fiziki şəxsin gəliridir və vergiyə cəlb olunmalıdır.

b) dividend – hüquqi şəxsin öz təsisiçilərinin (payçılarının) və yaxud səhmdarlarının xeyrinə xalis mənfəətin bölüşdürülməsi ilə bağlı pul və ya digər ödəmələr şəklində etdiyi ödənişdir.

Hüquqi şəxsin ləğvi ilə əlaqədar əmlakın bölüşdürülməsi nəticəsində əldə edilən gəlir, həmçinin səhmdarların səhmlərinin faiz nisbətini dəyişdirməyən səhmlərin bölüşdürülməsi, səhmlərin (hissələrin, payların) nominal dəyəri hüdudlarında geri alınması ilə bağlı edilən ödənişlər dividend sayılmır.

c) əmlakın icarəyə verilməsindən gəlir;

ç) royalti; – fiziki şəxsin ədəbiyyat, incəsənət, yaxud elmi əsərləri, proqram təminatı, kinemotoqrafik filmlər üzərində müəllif hüquqlarından istifadə etməsinə, yaxud istifadə hüquqlarını verməsinə görə, istənilən patentə, ticarət markasına, dizayn, yaxud modelə, plana, məxfi düstura, yaxud prosesə, sənaye, kommersiya, yaxud elmi təcrübəyə aid olan informasiyaya, sənaye, kommersiya və ya elmi avadanlıqdan istifadəni, yaxud istifadə hüquqlarını verməsinə görə mükafat şəklində aldığı ödənişlərdir.

Misal: fiziki şəxs hər hansı bir patentin, «nou-hou»-nun və ya videofilmin və s. sahibidir və müəyyən haqq əvəzində onlardan istifadə hüququnu başqa subyektə verir. Bu halda əldə olunan haqq – rayolti şəklində gəlirdir.

d) vergi ödəyicisinə bağışlanmış borcun məbləği; Bu zaman işçinin işə götürənə olan borcunun və ya öhdəliyinin bağışlandığı hal istisna olunur;

l) sahibkarlıq fəaliyyətinin məqsədləri üçün istifadə olunmayan aktivlərin təqdim edilməsindən gəlir;

ə) təqvim ili ərzində alınan hədiyyə və mirasların məbləği, bu zaman işə götürənin öz işçisinə malı işi və ya xidməti təqdim etdiyi və yaxud hədiyyə verdiyi hal istisna olunur;

f) vergi ödəyicisinin aktivlərinin ilkin qiymətinin artdığını göstərən hər hansı digər gəlir – əmək haqqından başqa;

g) həyatın yığım sığortası üzrə sığorta olunanın ödədiyi və ya onun xeyrinə ödənilən sığorta haqları ilə sığorta ödənişləri arasındakı fərq.

Fiziki şəxsin aldığı və Azərbaycandakı ödəmə mənbəyində vergi tutulmuş dividend və faiz gəlirdən çıxılır.

Qeyd etdiyimiz kimi, Azərbaycan Respublikasında fiziki şəxslərin gəlir vergisinin hesablanmasında mütərəqqi vergi dərəcələrindən istifadə olunur. Gəlir vergisinin minimum həddi 12%, maksimal həddi isə 35%-dir. Digər mühüm amil isə aylıq gəlirin vergi tutulmayan məbləğidir. Bu rəqəm müxtəlif illərdə dəyişərək, daimi artmış, hal-hazırda isə 100 min manat təşkil edir. Fiziki şəxsin gəlir vergisi hesablanarkən vergiyə cəlb olunan gəlir həmin məbləğ qədər azaldır.

Fiziki şəxslərin aylıq gəlirlərindən vergi aşağadakı cədvəldə göstərilən dərəcələrlə tutulur:

Vergi tutulan aylıq gəlirin məbləği	**Verginin məbləği**
100000 manatadək	Vergi tutulmur
100001-1000000	100000 manatdan çox olan məbləğin 12 faizi
1000001-5000000 manatadək	108000+1000000 manatdan çox olan məbləğin 25 faizi
5000000 manatdan çox olduqda	1108000 + 5000000 manatdan çox olan məbləğin 35 faizi

Cədvəldən gördüyümüz kimi, hazırda Azərbaycan Respublikasında fiziki şəxslərdən gəlir vergisi 4 şkalalı mütərəqqi dərəcələrlə tutulur. Göstərilən dərəcələrlə gəlir vergisi fiziki şəxslərin muzdlu işlə əlaqədar aldıqları bütün gəlirlərindən ödəniş yerində tutulur.

Podrat müqavilələr üzrə işlərdən, habelə birdəfəlik ödənişlər şəklində əldə edilən gəlirlərdən də cədvəldəki dərəcələrlə vergi tutulur.

İşçi məzuniyyətə gedərkən vergi onun tam ay üçün gəlirlərindən hesablanıb tutulur. Bu halda vergi keçən ayın əmək haqqı üzrə ayrılıqda (əgər işçi məzuniyyətə gedən vaxta kimi vergi tutulmamışdırsa), məzuniyyət və cari ay üçün qazanc məbləğindən isə əgər işçi ayın axırına qədər məzuniyyətdə olacaqsa ayrıca tutulur.

Tam olmayan növbəti aya düşən məzuniyyət haqqı məbləğindən, işçi məzuniyyətə gedərkən vergi tutulmur. Bu məbləğdən vergi işçi məzuniyyətdən qayıtdıqdan sonra bütünlükdə həmin ay üçün tutulur.

Misallar: 1. Dörd işçi müxtəlif vaxtlarda: birinci – sentyabrın 3-dən, ikinci 16-dan, üçüncü 25-dən, dördüncü isə oktyabrın 1-dən 30 təqvim günü məzuniyyətə gedir. Vergi aşağıdakı qaydada tutulur:

a) məzuniyyətə sentyabrın 3-dən gedərkən – avqust ayının əmək haqqı üzrə vergi ayrıca, sentyabrın 3-dək əmək haqqı və 3-dən 30-dək məzuniyyət məbləğinin cəmindən vergi tutulur. Oktyabr ayının 3-dək məzuniyyət və oktyabrın 3-dən 31-dək əmək haqqından gəlir vergisi oktyabr ayının əmək ödənişi verilərkən tutulacaqdır.

b) məzuniyyətə sentyabrın 16-dan gedərkən sentyabrın qazancı ilə sentyabr ayına düşən məzuniyyət məbləğinin cəmindən vergi tutulur. İşçi oktyabrın 17-də məzuniyyətdən qayıdarkən oktyabrın 1-ci yarısına düşən məzuniyyət məbləğin və oktyabr ayı üçün qazancın ümumi məbləği üzrə vergi tutulacaqdır:

c) məzuniyyətə sentyabrın 25-dən gedərkən sentyabrın 16-dan gedilən qaydada vergi tutulur.

ç) məzuniyyətə oktyabrın 1-dən gedərkən vergi sentyabrın əmək ödənişindən tutulur, oktyabr ayı üçün məzuniyyət məbləğindən bu halda vergi tutulmur. İşçi oktyabrın 31-də məzuniyyətdən qayıdarkən vergi oktyabrın məzuniyyət haqqı və oktyabrın son gününün əmək haqqının cəmindən tutulacaqdır.

2. İşçi noyabrın 1-dən axırına kimi məzuniyyətə gedir. Bu halda vergi oktyabr ayının qazancı üzrə ayrı və noyabrın məzuniyyət məbləğindən ayrıca tutulacaqdır.

3. İşçi sentyabrın 25-dən noyabrın 19-na kimi 56 təqvim günü məzuniyyətə gedir. Məzuniyyətə gedərkən vergi sentyabr ayının əmək haqqı ilə məzuniyyət haqqının cəmi üzrə, habelə oktyabr ayı üçün məzuniyyət məbləğindən tutulur. Məzuniyyətdən qayıdarkən vergi noyabrın məcmu qazancından (noyabr üçün məzuniyyət və noyabrdakı iş günləri üçün əmək haqqı) tutulacaqdır.

Növbəti məzuniyyətdə olan ayrı-ayrı işçilər vaxtından qabaq çağırılarsa, vergi məzuniyyətdən qayıdarkən tutulan qaydada tutulur.

İşçilər işdən çıxarkən vergi keçən ayın əmək haqqı üzrə ayırılıqda və çıxarıldığı gün üzrə cari ayın əmək ödənişindən ayrılıqda tutulur.

İşçilər işdən çıxan zaman keçən ilə və eyni zamanda cari iş ilinin işlənmiş hissəsinə görə istifadə edilməmiş məzuniyyət üçün kompensasiya ödənilirsə, kompensasiyanın ümumi məbləği vergiyə cəlb edilən gəlirin tərkibinə daxil edilir.

İki və ya daha çox iş ili üçün məzuniyyət birləşdiyi hallarda keçmiş illər üçün istifadə edilməmiş məzuniyyətlərə görə kompensasiya məbləğləri cari ilin əmək haqqı və məzuniyyət məbləğlərindən ayrıca

olaraq vergiyə cəlb edilir. Misal: Ayda 300 min manat əmək haqqı alan işçi 16 sentyabr 2000-ci il tarixdən işdən çıxarkən 2000-ci ilin sentyabr ayının birinci yarısı üçün əmək haqqı ilə yanaşı olaraq ona istifadə edilməmiş məzuniyyətə görə 1998-2000-ci illər üçün hər ilə görə 300 min manat kompensasiya ödənilmişdir. Bu halda 1998-1999-cu illərin kompensasiyasından ayrıca olaraq 24 min manat, 1999-2000-ci ilin kompensasiyası ilə sentyabr ayının birinci yarısı üçün əmək haqqının 450 min manat cəmindən (300 min + 150 min = 450 min manat) 42 min manat vergi tutulmalıdır.

Ləğv edilən müəssisələrdən fiziki şəxslərin aldıqları gəlirlərin bütün məbləğləri, o cümlədən belə müəssisələrin əmlakının satılması ilə əlaqədar vətəndaşlara əlavə hesablanıb verilən gəlirin məbləğləri aylara bölünmədən həmin gəlirin ödənildiyi ayın digər gəlirləri ilə toplanır və vergi ümumi məbləğdən tutulur.

Fiziki şəxslərin illik gəlirlərindən vergi aşağıdakı cədvəldə göstərilən dərəcələrə tutulur:

Vergi tutulan illik gəlirin məbləği	**Verginin məbləği**
1200000 manatadək	Vergi tutulmur
1200001-12000000	1200000 manatdan çox olan məbləğin 12 faizi
12000001-60000000 manatadək	1296000+12000000 manatdan çox olan məbləğin 25 faizi
60000000 manatdan çox olduqda	13296000 + 60000000 manatdan çox olan məbləğin 35 faizi

Bu dərəcələrlə fiziki şəxslərin sahibkarlıq fəaliyyətindən gəlirləri, habelə ödəmə mənbəyində vergi tutulan gəlirlərdən başqa, bütün digər gəlirləri vergiyə cəlb edilir.

7.3. Hüquqi şəxslərin mənfəət vergisi

7.3.1. Azərbaycanda hüquqi şəxslərin gəlir vergisinin tətbiqi xüsusiyyətləri. Birbaşa vergi növlərindən olan hüquqi şəxslərin mənfəət vergisi hüquqi şəxslərin maliyyə-təsərrüfat fəaliyyətinin son nəticəsi olan mənfəətlə (zərərlə) birbaşa əlaqədardır. Eyni zamanda dövlət mənfəət vergisindən istifadə etməklə iqtisadiyyatın tənzimlənməsi prosesini həyata keçirir. Mənfəət vergisi həm fiskal, həm də təşviqedici funksiyanı yerinə yetirir. Dövlət mənfəət vergisinin dərəcəsini dəyişməklə (aşağı

salmaqla və ya yuxarı qaldırmaqla), gəlirdən çıxılan xərclərin məhdudlaşdırılan hissəsini artırıb-azaltmaqla, vergi güzəştləri və azadolmaların siyahısına dəyişikliklər etməklə sahibkarlıq fəaliyyəti ilə məşğul olan hüquqi şəxslərin işgüzar fəallağının tənzimlənməsində yaxından iştirak edir.

İnkişaf etmiş dövlətlərdə mənfəət vergisinin həm təşviqedici, həm də fiskal funksiyalarından geniş istifadə edilir. Bu dövlətlərin vergi qanunvericiliyində mənfəət vergisinin hesablanması və ödənilməsi ilə bağlı müddəalar ciddi reqlamentasiya olunmuşdur. Aydın məsələdir ki, heç bir hüquqi şəxs öz mənfəətinin bir hissəsini könüllü şəkildə büdcəyə ödəmək istəmir və hər vasitə ilə xərclərini şişirtməklə vergiyə cəlb olunan mənfəətini azaltmağa çalışacaqdır. Eyni zamanda mənfəət vergisi müəssisənin sərənçamında qalan mənfəəti azaltdığından nəzəri olaraq yeni kapital qoyuluşlarını bir qədər məhdudlaşdırır. Məhz buna görə də qanunvericilikdə mənfəət vergisi üzrə müxtəlif azadolmalar və güzəştlər mövcuddur.

Azərbaycan Respublikasında son on ildə mənfəət vergisi sahəsində qanunvericiliyin təkamülünə nəzər saldıqda görürük ki, bu sahədə qanunvericilik dövri olaraq dəyişmiş, vergitutmanın əsas prinsipləri eyni qalsa da vergi dərəcəsi və güzəştlər əhəmiyyətli dərəcədə dəyişikliyə məruz qalmışdır. Təkcə onu demək kifayətdir ki, son dörd ildə mənfəət vergisinin dərəcəsi 35 faizdən 25 faizə endirilmişdir.

Mənfəət vergisi həm hüquq şəxsləri fəaliyyətlərinin son nəticəsi olan mənfəət (zərərlə), həm də digər vergilərlə üzvi şəkildə bağlı olduğundan, bu verginin hesablanması çox ciddi və dəqiq uçot və sənədləşdirmə tələb edir. Hər bir xərc mütləq təsdiqedici sənədlə müşayiət olunmalıdır, hər bir əməliyyat «Mühasibat uçotu haqqında» Azərbaycan Respublikası Qanununa uyğun şəkildə uçotda əks etdirilməlidir. Uçot qaydalarının pozulması gəlirin və xərcin uçotunun düzgün aparılmamasına və vergiyə cəlb olunan gəlirin düzgün hesablanmamasına səbəb olur. Bütün bunların nəticəsində isə mənfəət vergisi düzgün hesablanmır (artırılır və ya azaldılır). Mənfəət vergisinin az hesablanması və ödənilməsi maliyyə sanksiyaları və inzibati cərimələrə, artıq hesablanması isə müəssisənin sərəncamında qalan mənfəətin azaldılmasına səbəb olur.

Hüquqi şəxslərin mənfəət vergisindən bəhs edərək ilk növbədə rezident hüquqi şəxslərin üzərində dayanaq. Çünki qeyri-rezident hüquqi şəxslər əgər Azərbaycan Respublikasında daimi nümayəndəlik vasitəsilə fəaliyyət göstərmirlərsə, onlar yalnız Azərbaycan mənbəyindən əldə etdikləri gəlirlərə görə ödəmə mənbəyində xərclər çıxılmadan

qanunvericilikdə nəzərdə tutulmuş dərəcələrlə vergi ödəyirlər. Bu barədə növbəti başlıqda danışacağıq.

Rezident hüquqi şəxslərin mənfəət vergisi (bələdiyyə mülkiyyətində olan müəssisə və təşkilatlardan başqa) Azərbaycan Respublikasının dövlət vergilərindən, habelə Naxçıvan muxtar Respublikasında muxtar respublika vergilərindən biridir.

Bələdiyyə mülkiyyətində olan müəssisə və təşkilatların mənfəət vergisi yerli vergilərə (bələdiyyə vergilərinə) aiddir.

7.3.2. Azərbaycanda mənfəət vergisinin obyekti. Azərbaycan Respublikasının və digər xarici dövlətlərin qanunvericiliyinə müvafiq olaraq yaradılmış, gəlir və ya mənfəət əldə etmək məqsədilə qanunla qadağan edilməyən istənilən təsərrüfat fəaliyyətini həyata keçirən hüquqi şəxslər mənfəət vergisinin ödəyiciləridir.

Azərbaycan Respublikasının qanunvericiliyinə müvafiq olaraq hüquqi şəxslərin sərbəst balansa, cari və ya digər hesablara malik olan filialları, struktur bölmələri və ya digər ayrıca bölmələri mənfəət vergisinin ödəyiciləri deyildirlər. Həmin filialların, struktur bölmələrin və ya digər ayrıca bölmələrin əldə etdikləri mənfəətdən verginin hesablanması və ödənilməsi onların yuxarı təşkilatı tərəfindən həyata keçirilir.

Birgə fəaliyyət (tam yoldaşlıq) haqqında müqavilənin, bu fəaliyyət növü üzrə birgə işin aparılması tapşırılmış iştirakçıları mənfəət vergisinin ödəyiciləridirlər.

Birgə fəaliyyət (tam yoldaşlıq) haqqında müqavilə üzrə fəaliyyətdən əldə edilmiş gəlir onun iştirakçıları arasında bölüşdürülür və iştirakçıların hər birinin gəlirinin tərkibində vergiyə cəlb edilir.

Hüquqi şəxs mənfəət vergisinə öz təsisçilərindən və ya birgə fəaliyyətin iştirakçılarından ayrılıqda cəlb edilir.

Sadələşdirilmiş sistem üzrə vergi ödəyən müəssisələr mənfəət vergisinin ödəyicisi deyildirlər.

Rezident müəssisə üçün vergitutma obyekti onun mənfəətidir. Vergi ödəyicisinin gəliri ilə (vergidən azad edilən gəlirdən başqa) gəlirdən çıxılan xərc arasındakı fərq vergiyə cəlb edilən mənfəətidir.

Vergi ödəyicisinin gəliri onun Azərbaycan Respublikasında və Azərbaycan Respublikasının hüdudlarından kənarda əldə etdiyi gəlirdən ibarətdir.

Gəlirlər valyutada əldə edildikdə, gəlirin əldə edildiyi günə Azərbaycan Respublikasının milli bankının müəyyən etdiyi məzənnəyə uyğun olaraq manatla hesablanır.

Rezident hüquqi şəxsin Azərbaycan Respublikasının ərazisində, onun kontinental şelfində, iqtisadi (dəniz) zonasında və Azərbaycan

Respublikasının hüdudlarından kənarda vergi ili ərzində bütün fəaliyyət növlərindən pul, maddi və ya qeyri-maddi formalarda əldə etdiyi gəlirlərinin cəmi onun ümumi gəliridir.

Rezident hüquqi şəxsin sahibkarlıq fəaliyyətindən əldə etdiyi ümumi illik gəlirinin tərkibinə aşağıdakılar aiddir:

– malların təqdim edilməsindən, iş görülməsindən və xidmət göstərilməsindən gəlir (əlavə dəyər vergisiz);

– amortizasiya olunan əsas vəsaitlərin təqdim edilməsindən gəlir;

Müəyyən kateqoriyaya aid əsas vəsaitlərin il ərzində təqdim olunmasından əldə olunan məbləğin həmin kateqoriyaya aid əsas vəsaitlərin ilin sonuna balans üzrə qalıq dəyərindən artıq hissəsi gəlirə daxil edilir, onların balans üzrə qalıq dəyəri isə sıfıra bərabər olur.

– amortizasiya olunmayan aktivlərin təqdim olunmasından gəlir.

Aktivlərin dəyərinə onların alınması, gətirilməsi, istehsalı, tikilməsi, quraşdırılması və qurulması üçün çəkilən xərclər, həmçinin vergi ödəyicisinin gəlirdən çıxmaq hüququna malik olduğu xərclər istisna edilməklə, aktivlərin dəyərini artıran digər xərclər daxil edilir.

Aktivləri əvəzsiz əsasla və ya güzəştli qiymətlə təqdim edən şəxsin gəliri bu qayda ilə təqdim edilən aktivin bazar qiyməti və onun dəyəri arasındakı fərqdən ibarətdir.

– əvvəllər gəlirdən çıxılmış ehtiyatın azaldılmasından (təyinatı üzrə istifadədən başqa) gəlir;

– birgə fəaliyyətdən əldə edilmiş birgə gəlirin bölüşdürülməsindən gəlir;

– əvəzsiz əsasla alınmış pul vəsaiti və ya əmlak;

– borcluların qəbul etdikləri və ya onlara məhkəmələr tərəfindən hesablanmış müamilələr və iqtisadi sanksiyalar;

– daşınan və daşınmaz əmlakın icarəyə verilməsindən gəlir, royalti;

– hüquqi şəxslərin aldıqları subsidiyalar (dövlət büdcəsindən alınan subsidiyalardan başqa);

– xarici valyutaların manata nisbətən məzənnəsindən vergi ilinin sonunadək yaranan müsbət fərq;

– bank, sığorta və digər maliyyə xidmətlərinin göstərilməsindən, valyuta qiymətlərinin, qiymətli kağızların, borc öhdəliklərinin və tələblərinin satışından əldə edilmiş gəlirlər;

– Azərbaycan Respublikasının qanunvericiliyində başqa hallar nəzərdə tutulmadıqda material qiymətlilərinin, hazır məhsulun, əsas vəsaitlərin, qeyri-maddi aktivlərin və digər əmlakın yenidən qiymətləndirilməsindən gəlirlər;

– əvvəlki illərə aid olan və hesabat ilində müəyyən edilmiş gəlirlər;

– iddia müddəti ötmüş borcların silinməsindən gəlirlər;

– alınmış dividendlər;

– faizlər;

– uduşlar.

Uduşlar dedikdə, hüquqi şəxslərin qoyuluşlar üzrə, müsabiqələrdə, yarışlarda, festivallarda əldə etdikləri, pul və ya natura şəklində əldə olunan istənilən gəlirlər başa düşülür.

– iddiaçı tərəfindən ödənilmiş, məhkəmənin qərarı ilə ona qaytarılmış dövlət rüsumunun məbləği;

– digər gəlirlər.

Azərbaycan Respublikasında rezident hüquqi şəxsin ümumi illik gəlirindən vergitutma məqsədləri üçün aşağıdakılar çıxılır:

– dividendin məbləği;

– amortizasiya olunmayan aktivlərin təqdim edilməsindən zərər;

Aktivin təqdim edilməsindən yaranan zərər aktivlərin təqdim edilməsindən daxilolmalar və həmin aktivlərin dəyəri arasındakı fərqdən ibarətdir.

Əvəzedici aktivin dəyəri əvəz olunan aktivin məhv edildiyi, ləğv olunduğu və ya təqdim edildiyi vaxtdakı ilk dəyəri nəzərə alınmaqla müəyyənləşdirilir.

– xarici valyutaların manata nisbətən məzənnəsinin dəyişməsindən vergi ilinin sonuna yaranan mənfi fərq.

Mənfəət vergisi üçün vergi dövrü təqvim ili sayılır. Bütün rezidentlər üçün vergi ili 01 yanvardan 31 dekabr da daxil olmaqla olan dövr sayılır. İl ərzində yeni yaradılan rezidentlər üçün birinci hesabat ili onların hüquqi şəxs statusuna malik olduğu tarixdən 31 dekabr da daxil olmaqla olan dövr, 01 oktyabrdan sonra yeni yaradılmış (ləğv edilmiş, yenidən təşil edilmiş müəssisələr və onların struktur bölmələrinin bazası əsasında olmayan) müəssisələr üçün isə, növbəti ilin 31 dekabrı da daxil olmaqla olan dövr sayılır.

Rezident hüquqi şəxslərin mənfəətindən 25 faiz dərəcəsi ilə vergi tutulur.

Mənfəət vergisinin hər il üçün tətbiq olunan dərəcələrinə hər il Azərbaycan Respublikasının dövlət büdcəsi haqqında qanunu qəbul edilən zaman yenidən baxıla bilər.

7.3.3. Mənfəət vergisindən azadolma və güzəştlər. Azərbaycan Respublikasının vergi qanunvericiliyində hüquqi şəxslərin mənfəət vergisi üzrə bir sıra müxtəlif azadolma və güzəştlər nəzərdə tutulmuşdur. Ümumiyyətlə, mənfəət vergisi üzrə güzəştlər bir sıra hallarda həmin

güzəştlərdən əsassız şəkildə sui-istifadəyə və müxtəlif vergi ödəyicilərinin vergi öhdəliklərinin qeyri-bərabər bölünməsinə səbəb olur. Lakin bütün bunlara baxmayaraq, hüquqi şəxslərin müəyyən gəlirlərinin mənfəət vergisindən azad edilməsi məqsədəmüvafiqdir. Xüsusən də əsas vəsaitlərin müəyyən kateqoriyası üzrə sürətli amortizasiyanın tətbiqi diqqətəlayiq məsələlərdəndir.

İlk növbədə mənfəət vergisi üzrə azadolmaları nəzərdən keçirək. Aşağıdakılar hüquqi şəxslərin mənfəət vergisindən azaddır:

– xeyriyyə təşkilatlarının gəliri – sahibkarlıq fəaliyyətindən əldə etdikləri gəlirdən başqa.

Xeyriyyəçilik fəaliyyətini həyata keçirən qeyri-kommersiya təşkilatı xeyriyyə təşkilatı adlanır.

Xeyriyyəçilik fəaliyyəti fiziki şəxs və ya xeyriyyə təşkilatı tərəfindən həyata keçirilən və maddi yardım və ya digər köməyə ehtiyacı olan fiziki şəxslərə və ya bilavasitə bu cür kömək göstərən təşkilatlara, o cümlədən xeyriyyə təşkilatlarına, birbaşa bu cür təmənnasız kömək (yardım) göstərməkdən, o cümlədən əvəzsiz pul köçürməkdən ibarət olan fəaliyyət, ictimai mənafelər naminə həyata keçirilən elmi, təhsil və ya başqa fəaliyyətdir.

– qeyri-kommersiya təşkilatlarının aldıqları əvəzsiz köçürmələr, üzvlük haqları və ianələr;

Qeyri-kommersiya təşkilatı dedikdə, qeyri-kommersiya fəaliyyətini həyata keçirən, əldə etdiyi gəliri təsisçilər (payçılar, iştirakçılar) arasında bölüşdürməyən və onu kommersiya məqsədləri üçün sərf etməyən hüquqi şəxs başa düşülür. Əks halda bu təşkilat kommersiya təşkilatı sayılır.

– beynəlxalq, dövlətlərarası və hökumətlərarası təşkilatların gəlirləri - sahibkarlıq fəaliyyətindən əldə etdikləri gəlirdən başqa;

– dövlət hakimiyyəti orqanlarının, büdcə təşkilatlarının və yerli özünüidarəetmə orqanlarının gəlirləri (sahibkarlıq fəaliyyətindən gəlir istisna olmaqla);

– Azərbaycan Respublikasının Milli Bankının və onun qurumlarının, Dövlət Neft Fondunun gəliri;

– alınmış sığorta ödənişləri (həmin sığorta hadisəsi ilə əlaqədar zərərə aid edilən məbləğlərdən başqa);

Sığorta ödənişi sığorta hadisəsi baş verdikdə sığortalının əmlakına və ya əmlak mənafelərinə dəyən zərərin yerini doldurmaq üçün pul və ya natura şəklində ödənilən vəsaitdir.

Sığorta hadisəsi qanuna və ya sığorta müqaviləsinə görə sığorta ödənişinin sığortalıya və ya üçüncü şəxslərə ödənilməsi üçün əsas olan haldır.

Əlillərin ictimai təşkilatlarına məxsus olan işçilərinin ümumi sayının azı 50 faizi əlillərdən ibarət olan istehsal müəssisələrinin mənfəət vergisinin dərəcəsi 50 faiz azaldılır, yəni bu cür müəssisələr 13,5% dərəcə ilə mənfəət vergisinə cəlb olunur.

Bu güzəştin alınması hüququ müəyyən edilərkən işçilərin orta siyahı sayına əvəzçilik, podrat müqavilələri və mülki-hüquqi xarakterli digər müqavilələr üzrə işləyən əlillər daxil edilmir. Güzəşt o halda verilir, əlilin əmək kitabçası həmin müəssisədə olsun.

Burada bir şeyi də nəzərə almaq lazımdır ki, istehsal müəssisəsi hökmən əlillərin ictimai birliyi tərəfindən təsis edilməlidir.

2002-ci il yanvarın 1-dək mənfəət vergisi hesablanarkən vergiyə cəlb olunan mənfəətin məbləği cari vergi ilində faktiki dəyəri ödənilmiş istehsal təyinatlı kapital qoyuluşları qədər azaldılırdı. «Azərbaycan Respublikasının Vergi Məcəlləsinə dəyişikliklər və əlavələr edilməsi haqqında» Azərbaycan Respublikasının 23 noyabr 2001-ci il tarixli qanunu ilə Məcəllədən 106.3-cu maddə çıxarıldı və əvəzində Məcəlləyə yeni 114.3.8-ci maddə əlavə edilməklə sürətli amortizasiya tətbiq edilməyə başlandı. Mahiyyətcə sürətli amortizasiyanın tətbiqi də mənfəət vergisi üzrə güzəştdir. Belə ki, cari vergi ilində faktiki dəyəri ödənilmiş istehsal təyinatlı kapital qoyuluşları olduqda, məsələn, binalar və qurğular tikildikdə, maşın, avadanlıq, hesablama texnikası və nəqliyyat vasitələri alındıqda amortizasiya ayırmalarının məbləği vergi ödəyicisinin istəyi ilə 4 dəfəyədək artırıla bilərdi. 2003-cü il yanvarın 1-dən etibarən həmin şəxs vəsaitlər üzrə amortizasiya ayırmaları iki dəfəyədək artırıla bilər. Bundan əlavə hazırda təbii inhisar subyektlərinin, habelə qiymətləri dövlət tərəfindən tənzimlənən mal istehsalı, iş görülməsi, xidmət göstərilməsi ilə məşğul olan təsərrüfat subyektlərinin kapital qoyuluşlarına bu müddəa şamil edilmir.

İstehsal təyinatlı kapital qoyuluşları dedikdə, bilavasitə məhsul istehsalı prosesində iştirak edən binaların – sexlərin yeni tikinti formasında əsaslı tikintisi, yenidən qurulması, fəaliyyətdə olan müəssisələrin genişləndirilməsi və texniki cəhətdən yenidən təchizi, habelə qurğuların, avadanlıqların, isehsaldaxili nəqliyyat vasitələrinin və əsas vəsaitlərin, digər obyektləri və ya hissələrin satın alınması başa düşülür.

Qeyd olunan qaydalar aşağıdakı hallarda tətbiq olunmur:

– qanunvericiliyə əsasən bilavasitə istehsal fəaliyyəti ilə məşğul olunması qadağan edilmiş müəssisə və təşkilatlara;

Məsələn, «Banklar və bank fəaliyyəti haqqında» Azərbaycan Respublikası Qanunu ilə banklara istehsal fəaliyyəti ilə məşğul olmağa icazə verilmir.

– sponsorların maliyyə yardımı və digər əvəzsiz verilmiş yardım

hesabına kapital qoyuluşlarına.

2003-cü il yanvarın 1-dən hüquqi şəxslərin mənfəət vergisinin dərəcəsinin 27%-dən 25%-ə endirilməsi ilə yanaşı, mahiyyətcə yeni vergi güzəştləri – diferensial vergi dərəcələri tətbiq edilməyə başladı. Dövlət mənfəət vergisinin stimullaşdırıcı funksiyasını daha da artırmaq üçün regionlar və sahələr üzrə mənfəət vergisinin diferensial dərəcəsini tətbiq edir. Regional diferensasiyadan bəhs edərkən onu qeyd etmək lazımdır ki, yalnız Bakı şəhərinin ərazisi hüdudlarında fəaliyyət göstərən şəxslər üçün mənfəət vergisinin dərəcəsi 25%-dir. Məsələn, dağ rayonlarında və Naxçıvan MR-də mənfəət vergisinin qeyd olunan 24%-in 40% həcmində ödənilməsi nəzərdə tutulur. Deməli, vergi ödəyicisi faktiki olaraq öz mənfəətindən 10% vergi ödəyəcəklər. Mənfəət vergisinin dərəcəsinin regionlar üzrə diferensasiyası ilə yanaşı, sahələr üzrə də fərqli dərəcələrin tətbiqi nəzərdə tutulmuşdur. Məsələn, turizm fəaliyyəti ilə məşğul olan hüquqi şəxslər 25%-in 80%-i həcmində vergi ödəyəcəklər (faktiki olaraq – 20%).

Yuxarıda qeyd olunan güzəştlərin tətbiqi zamanı bir mühüm amili də nəzərə almaq lazımdır ki, həmin güzəştləry alnız o halda verilir ki, vergi ödəyicisi istehsal sahələri, daşınmaz əmlakı və işçi qüvvəsi ilə güzəşt verilən ərazilərdə fəaliyyət göstərmiş olsun. Güzəşt hüququ olan müəssisənin güzəşt şamil edilən mənfəətdən başqa digər fəaliyyəti də olduqda, o güzəştə düşən və güzəşt hüququ olmayan fəaliyyət növləri üzrə uçotu ayrı-ayrılıqda aparır. Əks halda güzəşt tətbiq edilmir.

Mənfəət vergisi üzrə güzəştlərdən danışarkən onu da qeyd etmək lazımdır ki, müəssisənin gəlirdən çıxılmasına yol verilən xərclərinin gəlirdən artıq olan hissəsi beş ilədək davam edən sonrakı dövrə keçirilir və illər üzrə məhdudiyyət qoyulmadan gələcək dövrlərin mənfəəti hesabına kompensasiya edilir.

Hüquqi şəxsin sahibliyi əvvəlki ilə nisbətən 50 və ya daha çox dəyişdikdə, bu dəyişikliyin baş verdiyi vergi ilindən başlayaraq əvvəlki vergi ilindən zərərin, gəlirdən çıxılmaların, əvəzləşdirmələrin keçirilməsinə, aşağıdakı hallar istisna edilməklə icazə verilmir:

– dəyişiklikdən sonrakı 3 il ərzində hüquqi şəxs həmin sahibkarlıq fəaliyyətini həyata keçirirsə və

– dəyişiklikdən sonrakı 1 il ərzində hüquqi şəxs yeni sahibkarlıq fəaliyyətinə başlamırsa.

Yuxarıda qeyd olunan zərərin keçirilməsi birbaşa vergi güzəşti olmasa da, dolayısı ilə güzəşt kimi çıxış edir.

7.4. Fiziki və hüquqi şəxslərin ayrı-ayrı gəlirlərindən vergilər

Əvvəlki başlıqlarda rezident fiziki şəxslərin gəlir və rezident hüquqi şəxslərin (həmçinin, Azərbaycan Respublikasında daimi nümayəndəlik vasitəsilə fəaliyyət göstərən qeyri-rezident hüquqi şəxslərin) mənfəət vergilərini tənzimləyən qanunvericiliyi nəzərdən keçirdik. Lakin rezident və qeyri-rezident fiziki və hüquqi şəxslərin müxtəlif gəlirlərindən (əsasən passiv gəlirlərindən) vergitutmanın mexanizmi bir qədər fərqlidir.

Həm beynəlxalq qanunvericilikdə, həm də respublika qanunvericiliyində qeyri-rezident fiziki və hüquqi şəxslərin passiv gəlirlərindən ödəmə mənbəyində vergilərin tutulması nəzərdə tutulur. Passiv gəlirlər dedikdə, daşınar və daşınmaz əmlakın təqdim edilməsindən, intellktual mülkiyyət üzərində hüququn bir şəxsdən digərinə verilməsindən əldə olunan gəlirlər, royalti, dividend və s. başa düşülür.

Ödəmə mənbəyində verginin tutulmasının iki xarakterik cəhəti vardır. Birincisi, gəlir əldə edilərkən ödəmə mənbəyində xərclər çıxılmadan qanunvericiliklə müəyyən edilmiş dərəcələrlə vergi tutulur. İkincisi isə, ödəməni həyata keçirən şəxs vergini büdcəyə ödəyir (yəni ödənişi həyata keçirən şəxs vergi agenti rolunda çıxış edir). Sonradan gəliri əldə edən şəxs, hesabladığı verginin məbləğini mənbədə ödənilmiş verginin məbləği qədər azaldır.

İndi isə ayrı-ayrı gəlirlər üzrə, həm fiziki, həm də hüquqi şəxslərdə vergitutmanın hüquqi tənzimlənməsi üzərində dayanaq. Burada onu da qeyd etməliyik ki, bir çox cəhətlər həm fiziki, həm də hüquqi şəxslər üçün ümumidir. Buna görə də fiziki və hüquqi şəxslərin müxtəlif gəlirlərindən ödəmə mənbəyində verginin tutulması qaydalarının birlikdə nəzərdən keçirilməsi daha məqsədəuyğundur.

İlk növbədə fiziki və hüquqi şəxslərə ödənilən dividendlərdən vergitutmanın xüsusiyyətlərindən danışaq.

Dividend – hüquqi şəxsin öz təsisçilərinin (payçılarının) və yaxud səhmdarlarının xeyrinə xalis mənfəətin bölüşdürülməsi ilə bağlı pul və ya digər ödəmələr şəklində etdiyi ödənişdir.

Rezident müəssisə tərəfindən fiziki və ya hüquqi şəxslərə ödənilən dividendlərdən ödəmə mənbəyində 10 faiz dərəcə ilə vergi tutulur və bu verginin ödəniş mənbəyində tutulduğunu təsdiq edən sənədlər olduqda dividendi alan fiziki və hüquqi şəxslərin həmin gəlirindən bir daha vergi tutulmur.

Göstərilən gəlir yenidən dividend şəklində verilən zaman vergiyə cəlb olunmur.

Rezident tərəfindən və ya qeyri-rezidentin daimi numayəndəliyin adından fiziki və hüquqi şəxslərə ödənilən faizlərdən, əgər həmin gəlir Azərbaycan mənbəyindən əldə edilmişdirsə, onda bu gəlirdən ödəniş mənbəyində 10 faiz dərəcə ilə vergi tutulur.

Fiziki və hüquqi şəxslərin göstərilən faiz gəlirlərindən ödəmə mənbəyində vergi tutulmuşdursa, bu faizlər həmin fiziki şəxslərə ödənildikdən sonra onlardan bir daha vergi tutulmur.

Həyatın yığım sığortası üzrə sığorta olunanın ödədiyi və ya onun xeyrinə ödənilən sığorta haqqları ilə sığorta ödənişləri arasındakı fərq kimi alınan gəlirdən ödəniş mənbəyində 10 faiz dərəcəsi ilə vergi tutulur.

Fiziki şəxslərə daşınan və daşınmaz əmlak üçün ödənilən icarə haqqından, həmçinin rezidentin və qeyri-rezidentin Azərbaycan Respublikasındakı daimi nümayəndəliyinin ödədiyi və ya onun adından ödənilən gəlir Azərbaycan mənbəyindən əldə edilmişdirsə, ödəmə mənbəyində 10 faiz dərəcə ilə vergi tutulur.

Fiziki şəxs-rezident vergi tutulan icarə haqqı və royalti aldıqda, tutulmuş vergi çıxılmadan icarə haqqının və ya royaltinin tam məbləğini öz gəlirlərinə daxil edir və hesabladığı verginin məbləğini ödəmə mənbəyində verginin tutulduğunu təsdiq edən sənədləri vermək şərti ilə mənbədə ödənilmiş verginin məbləği qədər azaldır.

Qeyd etmək lazımdır ki, rezident müəssisələrə və ya qeyri-rezidentlərin daimi nümayəndiliklərinə Azərbaycan Respublikasında ödənilmiş məbləğlər yuxarıda göstərilən qayda ilə deyil, ümumi qaydada mənfəət vergisinə cəlb olunur.

Qeyri-rezidentin Azərbaycan mənbəyindən əldə olunan gəliri kimi müəyyən edilən və qeyri-rezidentin Azərbaycan Respublikasının ərazisindəki daimi nümayəndəliyinə aid olmayan ümumi gəlirindən ödəmə mənbəyində xərclər çıxılmadan aşağıdakı dərəcələrlə vergi tutulur:

a) dividendlərdən - 10 faiz;

b) faizlərdən - 10 faiz;

c) rezident müəssisənin və sahibkarın lizinq, o cümlədən maliyyə lizinqi əməliyyatları üzrə ödəmələri, habelə riskin sığortasına və təkrar sığortasına dair müqaviləyə uyğun olaraq sığorta ödəmələri - 4 faiz;

ç) Azərbaycan Respublikası ilə digər dövlətlər arasında beynəlxalq rabitə və ya beynəlxalq daşımalar həyata keçirilərkən rabitə və ya nəqliyyat xidmətləri üçün rezident müəssisənin və ya sahibkarın ödəmələri 6 faiz;

d) rezident müəssisənin və ya sahibkarın muzdlu işlə əlaqədar alınan və yuxarıda göstərilən gəlirlər istisna olunmaqla Azərbaycan

Respublikasındakı fəaliyyətlə bağlı meydana çıxan digər gəlirlərdən ödəmə mənbəyində 10 faiz dərəcəsi ilə vergi tutulur.

Vergi Məcəlləsinin 101.1-ci maddəsi üzrə vergi tutulan aylıq gəlirlər də burada istisna təşkil edir.

Qeyri-rezidentlərin Azərbaycan mənbəyindən əldə etdikləri icarə haqqları və royaltidən də ödəmə mənbəyində 10 faiz dərəcə ilə vergi tutulur.

Qeyri-rezidentin Azərbaycan Respublikasında fəaliyyət göstərən daimi nümayəndəliyindən mənfəət vergisindən əlavə olaraq həmin daimi nümayəndəliyin xalis mənfəətindən qeyri-rezidentin xeyrinə köçürülən (verilən) hər hansı məbləğdən 10 faiz dərəcə ilə vergi tutulur.

Ödəmə mənbəyində vergi tutulan zaman gəlirin mənbəyi müəyyən edilərkən gəlirin ödənildiyi yer, həmçinin onun birbaşa və ya dolayısı ilə ödənilməsi nəzərə alınmır. Qeyri-rezidentin Azərbaycan Respublikasındakı daimi nümayəndəliyi tərəfindən və ya onun adından aparılan ödəmələr rezident müəssisələrin ödəmələrinə bərabər tutulur.

Rezident fiziki şəxsin Azərbaycan Respublikasının hüdudlarından kənarda Azərbaycan mənbəyindən olmayan gəlirindən ödənilmiş gəlir vergisinin və ya mənfəət vergisinin məbləğləri Azərbaycanda vergi ödənilərkən nəzərə alınır. Bu zaman nəzərə alınan məbləğ Azərbaycan Respublikasında həmin gəlirdən və ya mənfəətdən müəyyən edilmiş dərəcələrlə tutulan verginin məbləğindən çox olmamalıdır.

Testlər:

1. Fiziki şəxslərin gəlir vergisinin ödəyiciləri kimlərdr?

a) rezident və qeyri-rezident fiziki şəxslər

b) yalnız rezident fiziki şəxslər

c) yalnız sahibkarlıq fəaliyyəti göstərən fiziki şəxslər.

2. Rezidentlərin gəlirləri üzrə vergitutma obyekti nədir?

a) Vergi ili üçün rezidentlərin bütün gəlirləridir

b) Vergi ili üçün rezidentlərin bütün gəlirləri ilə həmin dövr üçün Vergi Məcəlləsi ilə müəyyənləşdirilən gəlirdən çıxılan məbləğ arasındakı fərqdən ibarət olan vergiyə cəlb edilən gəlirdir

c) Vergi ili üçün rezidentlərin yalnız sahibkarlıq fəaliyyətindən və muzdlu işdən əldə etdikləri gəlirləri ilə həmin dövr üçün Vergi Məcəlləsi ilə müəyyənləşdirilən gəlirdən çıxılan məbləğ arasındakı fərqdən ibarət olan vergiyə cəlb edilən gəlirdir.

3. Rezident vergi ödəyicisinin Azərbaycan Respublikasında vergiyə cəlb edilən gəliri aşağıda göstərilən hansı gəlirlərdən ibarətdir?

a) yalnız Azərbaycan Respublikasında əldə etdiyi gəlir

b) yalnız Azərbaycan Respublikasının hüdudlarından kənarda əldə etdiyi gəlir

c) Azərbaycan Respublikasında və Azərbaycan Respublikasının hüdudlarından kənarda əldə etdiyi gəlir.

4. Qeyri-rezident vergi ödəyicisinin Azərbaycan Respublikasında vergiyə cəlb edilən gəliri aşağıda göstərilən hansı gəlirlərdən ibarətdir?

a) yalnız Azərbaycan Respublikasında əldə etdiyi gəlir

b) yalnız Azərbaycan Respublikasının hüdudlarından kənarda əldə etdiyi gəlir

c) Azərbaycan Respublikasında və Azərbaycan Respublikasının hüdudlarından kənarda əldə etdiyi gəlir.

5. Hədiyyə, maddi yardım və miras vergi ödəyicisinin ailə üzvündən alındığı halda gəlir vergisinə hansı qaydada cəlb olunur?

a) vergiyə cəlb olunmur

b) hədiyyə və maddi yardım vergiyə cəlb olunur, miras isə cəlb olunmur

c) hədiyyə, maddi yardım və mirasın dəyəri aylıq gəlirin vergi tutulmayan məbləğinin 100 mislinədək olarsa vergiyə cəlb olunmur.

6. Azərbaycan Respublikasında mənfəət vergisinin ödəyiciləri kimlərdir?

a) yalnız rezident müəssisələr

b) rezident və qeyri-rezident müəssisələr

c) yalnız qeyri-rezident müəssisələr.

7. Qeyri-kommersiya təşkilatlarının aldıqları əvəzsiz köçürmələr, üzvlük haqları və ianələr mənfəət vergisinə hansı qaydada cəlb olunur?

a) cəlb olunmur

b) vergi dərəcəsi 50 faiz azaldılır

c) 1 milyon manata qədər olduqda cəlb olunmur.

8. Qeyri-rezidentin daimi nümayəndəliyi ilə bağlı olmayan ümumi gəliri hansı qaydada mənfəət vergisinə cəlb olunur?

a) cəlb olunmur;

b) xərclər çıxılmadan ödəmə mənbəyində vergiyə cəlb olunur;

c) xərclər çıxıldıqdan sonra vergiyə cəlb olunur.

9. Əlillərin ictimai təşkilatlarına məxsus olan, işçilərinin ümumi sayının azı 50 faizi əlillərdən ibarət olan istehsal müəssisələrinin mənfəət vergisinin dərəcəsi nə qədər azaldılır?

a) 25 faiz

b) 30 faiz

c) 50 faiz.

10. Yerli özünüidarəetmə orqanlarının gəlirləri mənfəət vergisinə hansı qaydada cəlb olunur?

a) bütün gəlirləri vergiyə cəlb olunur

b) heç bir gəliri vergiyə cəlb olunmur

c) sahibkarlıq fəaliyyətindən gəlirlər istisna olmaqla, digər gəlirlər vergiyə cəlb olunmur.

11. Əsas vəsaitlərin alınmasına və qurulmasına çəkilən xərclərin və kapital xarakterli digər xərclərin gəlirdən çıxılmasına yol verilirmi?

a) yol verilir

b) yol verilmir

c) qismən yol verilir.

FƏSİL 8

GƏLİR VƏ XƏRCİN MÜƏYYƏN EDİLMƏSİ VƏ UÇOTU QAYDASI

8.1. Gəlirdən çıxılan xərclər və onların məhdudlaşdırılması

Fiziki şəxslərin gəlir və hüquqi şəxslərin mənfəət vergisinin başlıca ümumi cəhəti ondan ibarətdir ki, vergiyə cəlb edilən gəlir və ya mənfəət həmin gəlirin və ya mənfəətin əldə edilməsi ilə bağlı çəkilən xərclər çıxıldıqdan sonra yerdə qalan məbləğdir. Buradan isə ciddi hüquqi tənzimləməyə ehtiyac duyulan bir məsələ ortaya çıxır. Hansı xərcləri hansı məbləğdə gəlirdən çıxmaq olar və ya gəlir və ya mənfəət vergisi hesablanan zaman vergiyə cəlb olunan gəliri (mənfəəti) qanuni yolla nə qədər azaltmaq olar.

Qeyd etmək lazımdır ki, gəlirdən çıxılan xərclərin tənzimlənməsi qaydası demək olar ki, bütün dövlətlərdə eynidir. Hər bir dövlətin vergi qanunvericiliyində gəlirdən çıxılan xərclər və ya onların məhdudlaşdırılan hissəsi öz əksini tapmışdır. Təbiidir ki, müxtəlif dövlətlərdə gəlirdən çıxılan xərc və onların məhdudlaşdırılan hissələri müxtəlif olur. Hər dövlət öz iqtisadi, o cümlədən vergi siyasətinə uyğun olaraq bu xərclərin tərkibini tənzimləyir.

Gəlirdən çıxılan xərclərin hüquqi tənzimlənməsi hər şeydən əvvəl ona görə vacibdir ki, təsərrüfat subyektləri öz fəaliyyəti prosesində çəkdikləri xərclərin onların fəaliyyətinin son nəticəsi olan mənfəətə (zərərə) necə təsir edəcəyini əvvəlcədən bilsinlər. Digər tərəfdən, məlum olduğu kimi hər bir vergi ödəyicisi mümkün qədər az vergi ödəməyə çalışır. Vergi ödəyicisi mənfəət və ya gəlir vergisi hesablanan zaman çəkdiyi bütün xərcləri həmin gəlirlə (mənfəətlə) bağlamağa çalışır ki, xərclər artsın və müvafiq olaraq vergiyə cəlb olunan mənfəət (gəlir) azalsın. Ciddi tənzimləmə mexanizmi olmadığı təqdirdə vergi ödəyiciləri süni yollarla xərcləri artırmağa çalışa bilərlər.

Dövlət gəlirdən çıxılan xərclərin siyahısını və onların məhdudlaşdırılan hissəsinə mütəmadi olaraq dəyişikliklər etməklə hüquqi şəxslərin və ya hüquqi şəxs yaratmadan sahibkarlıq fəaliyyətini həyata keçirən fiziki şəxslərin işgüzar fəallıqlarını stimullaşdıra və ya əksinə iqtisadiyyatın bəzi sahələrində bu fəallığı azalda bilər.

Məlumdur ki, Azərbaycan Respublikasının Vergi Məcəlləsi qüvvəyə minənədək ölkənin vergi qanunvericiliyi ayrı-ayrı qanunlardan və müxtəlif normativ-hüquqi aktlardan ibarət idi. Həmin dövrdə qeyd olunan məsələ Azərbaycan Respublikası Nazirlər Kabinetinin iki qərarı – «Məhsulun, (işin, xidmətin) maya dəyərinə daxil edilən xərclərin tərkibi haqqında Əsasnamənin təsdiq edilməsi barədə» 16 avqust 1996-

cı il tarixli 111 nömrəli və «Məhsulun (işin, xidmətin) maya dəyərinə daxil edilən bəzi xərclərin tənzimlənməsi haqqında» 3 iyul 1997-ci il tarixli 71 nömrəli qərarları ilə tənzimlənirdi. 111 nömrəli qərarda göstərilirdi ki, həmin qərarla təsdiq edilmiş Əsasnamədə və metodiki tövsiyyələrdə adları çəkilməyən xərclərin tərkibinin xüsusiyyətləri müvafiq nazirlik, komitə, dövlət konserni və şirkətlər tərəfindən Azərbaycan Respublikasının İqtisadiyyat və Maliyyə Nazirlikləri ilə razılaşdırılmaqla müəyyən edilir. Sonda isə göstərilirdi ki, həmin Əsasnamədə adları çəkilməyən, lakin mövcud olan Azərbaycan Respublikasının qanunvericilik aktları ilə ödəniş mənbəyi müəyyən edilməyən digər xərclər də müəssisənin sərəncamında qalan xalis mənfəət hesabına həyata keçirilir.

Keçmiş qanunvericiliyin təhlili belə bir nəticəyə gəlməyə imkan verir ki, qanunvericilikdə məhsulun (işin, xidmətin) maya dəyərinə daxil olması nəzərdə tutulmuş xərclərdən başqa digər xərclərin gəlirdən çıxılmasına yol verilmirdi.

Vergi Məcəlləsinin qüvvəyə minməsi ilə əlaqədar olaraq məsələnin tənzimlənməsi prinsipcə dəyişdi. Məcəllənin 108-ci maddəsində göstərildiyi kimi, gəlirdən çıxılmayan xərclərdən başqa gəlirin əldə edilməsi ilə bağlı olan bütün xərclər gəlirdən çıxılır. Əvvəlki vergi qanunvericiliyi ilə müqayisədə əks prinsip alınır. Əgər əvvəlki qanunvericilik gəlirdən çıxılan xərclərin geniş təsnifini verirdisə, Vergi Məcəlləsində əksinə gəlirdən çıxılmayan və çıxılması məhdudlaşdırılan xərclər göstərilir.

Müqayisə isə hər iki yanaşmanın öz üstün və çatışmayan cəhətlərinin olduğunu göstərir. Keçmiş qanunvericilikdə məhsulun (işin, xidmətin) maya dəyərinə daxil olan xərclərin (və ya gəlirdən çıxılan xərclərin) tərkibi tam və aydın göstərildiyindən vergilərin hesablanması zamanı mübahisəyə və şübhələrə yer qalmırdı. Vergi Məcəlləsində isə bu maddələr ümumi yazıldığından vergi orqanları ilə vergi ödəyiciləri arasında müəyyən fikir ayrılıqları yaranır. Praktikada vergi ödəyicisinin çəkdiyi xərclərin bəzilərini həm gəlirin əldə olunması ilə əlaqələndirmək və həm də əlaqələndirməmək mümkündür. Lakin Vergi Məcəlləsinin 94-cü maddəsinə (maddə 94. Sübut etmək vəzifəsi) diqqət yetirsək, görürük ki, vergi ödəyicisinin hesablamalarının səhv olduğunu sübut etmək vəzifəsi vergi orqanının üzərinə, vergi orqanının hesablamalarının səhv olduğunu sübut etmək vəzifəsi isə vergi ödəyicisinin üzərinə düşür. Bundan əlavə yaranmış mübahisələr məhkəmə vasitəsilə də həll edilə bilər. Həmçinin, zaman keçdikcə yeni fəaliyyət sahələri meydana çıxır və müəyyən fəaliyyət növü üçün gəlirlərin əldə edilməsi ilə bağlı çəkilmiş hesab olunan xərc, digər sahəyə nisbətən gəlirdən çıxılmayan xərc hesab oluna bilər. Məhz buna görə də müasir vergi hüququ xərclərin tənzim-

lənməsi sahəsində maraqlı olan tərəflərə geniş manevr etmək imkanı verir.

Təbii ki, əmək haqqı, material xərcləri, qaz, su-elektrik və digər kommunal ödənişlər kimi klassik xərclər həmişə və hər yerdə gəlirdən çıxılır. Lakin amortizasiya ayırmaları, təmirlə bağlı xərclər, sığorta haqları, qeyri-maddi aktivlərə çəkilən xərclərin gəlirdən çıxılmasının öz xüsusiyyətləri mövcuddur.

Qeyd etdiyimiz kimi, respublika qanunvericiliyinə uyğun olaraq gəlirin əldə edilməsi ilə bağlı olan bütün xərclər gəlirdən çıxılır. Deməli, gəlirdən çıxılmayan və çıxılması məhdudlaşdırılan xərclər istisna olmaqla bütün xərcləri gəlirdən çıxmaq olar (gəlirdən çıxılması məhdudlaşdırılan xərcləri isə məhdudlaşdırılan hədd daxilində çıxmaq olar).

İlk növbədə, gəlirdən çıxılmayan xərcləri araşdıraq. Həm hüquqi, həm də fiziki şəxslərin əsas vəsaitlərin alınmasına və qurulmasına çəkilən xərclərinin və kapital xarakterli digər xərclərin gəlirdən çıxılmasına yol verilmir. Bu xərclərə əsas vəsaitlərin alınması, gətirilməsi, istehsalı, tikilməsi, quraşdırılması üçün çəkilən xərclər, habelə vergi ödəyicisinin gəlirdən çıxmaq hüququna malik olduğu xərclər istisna edilməklə aktivlərin dəyərini artıran digər xərclər daxil edilir.

Əsas vəsaitlər üçün amortizasiya nəzərdə tutulduğundan onlar öz dəyərini tədricən hissə-hissə məhsulun (işin, xidmətin) dəyərinə keçirir. Məhz buna görə də əsas vəsaitlərin alınmasına çəkilən xərclərin bir dəfəyə gəlirdən çıxılmasına yol verilmir. Bundan əlavə qanunvericilikdə əsas vəsaitlərin müəyyən kateqoryiaları üçün sürətli amortizasiya nəzərdə tutulmuşdur ki, bu barədə bir qədər sonra izahat veriləcəkdir.

Qeyri-kommersiya fəaliyyəti ilə bağlı olan xərclərin gəlirdən çıxılmasına yol verilmir. Azərbaycan Respublikası Vergi Məcəlləsinə əsasən qeyri-kommersiya fəaliyyəti – məqsədi gəlir götürmək olmayan və əldə etdiyi gəliri yalnız öz nizamnamə məqsədləri üçün istifadə etməyi nəzərdə tutan qanunla qadağan edilməyən fəaliyyətin həyata keçirilməsidir. Əks halda bu fəaliyyət kommersiya fəaliyyəti sayılır. Buradan isə belə nəticə çıxır ki, vergi ödəyicisinin digər məqsədlər üçün çəkdikləri (qeyri-kommersiya məqsədləri üçün) xərclərin gəlirdən çıxılmasına yol verilmir.

Əyləncə və yemək xərclərinin, habelə işçilərin mənzil və digər sosial xarakterli xərclərinin gəlirdən çıxılmasına yol verilmir.

Sahibkarlıq fəaliyyəti əyləncə və ya sosial xarakter daşıyan vergi ödəyicisinin xərcləri bu cür fəaliyyət çərçivəsində çəkildikdə müvafiq olaraq əyləncə və sosial xərclər gəlirdən çıxılır.

Fiziki şəxsin fərdi istehlakla və ya əmək haqqının alınması ilə bağlı xərcləri gəlirdən çıxılmır. Misal: Fiziki şəxs – rəngsaz müəssisənin

inzibati binasının rənglənməsi üçün podrat-müqavilə bağlamış, lakin müqavilədə material və alətlərə görə ödəniş nəzərdə tutulmamış, yalnız əmək ödənişi nəzərdə tutulmuşdur. Bu halda rəngsazın istifadə etdiyi boyalar və alətlərin dəyəri əldə olunan gəlirdən çıxılmır.

Faktiki ezamiyyə xərclərinin qanunvericiliyə müvafiq qaydada müəyyən olunmuş normadan artıq olan hissəsi gəlirdən çıxılmır.

Ehtiyat fondlara ayırma məbləğləri isə ümidsiz və şübhəli borc məbləğində, həmçinin banklarda və bank fəaliyyətinin ayrı-ayrı növlərini həyata keçirən digər kredit təşkilatlarında və sığorta təşkilatlarında ehtiyat fondlarının yaradılmasına aid edilən məbləğlər çərçivəsində gəlirdən çıxılır.

Əgər malların təqdim edilməsi, işlərin görülməsi və xidmətlərin göstərilməsi ilə əlaqədar gəlir əvvəllər sahibkarlıq fəaliyyətindən əldə edilən ümumi gəlirə daxil edilmişdirsə, vergi ödəyicisi onlarla bağlı olan ümidsiz borc məbləğini gəlirdən çıxmaq hüququna malikdir.

Ümidsiz borc məbləğinin gəlirdən çıxılmasına vergi ödəycisinin mühasibat kitablarında ümidsiz borc məbləğinin dəyəri olmayan borc kimi silindiyi vaxt yol verilir.

Banklar və bank fəaliyyətinin ayrı-ayrı növlərini həyata keçirən digər kredit təşkilatları Azərbaycan Respublikası Milli Bankının müəyyən etdiyi qaydaya uyğun aktivlərin təsnifatından asılı olaraq xüsusi ehtiyat fondlarının yaradılmasına aid edilən məbləğləri gəlirdən çıxmaq hüququna malikdirlər.

Sığorta fəaliyyəti ilə məşğul olan hüquqi şəxslər qanunvericiliklə müəyyən edilmiş normalara uyğun olaraq ehtiyat sığorta fondlarına ayırma məbləğlərini gəlirdən çıxmaq hüququna malikdirlər.

Yuxarıda qeyd etdiyimiz kimi, müəyyən məbləğlərin gəlirdən çıxılması məhdudlaşdırılır. Başqa sözlə, məhdudlaşdırılan həddə daxilində məbləğlər gəlirdən çıxılır, artıq hissə isə vergi ödəyicisinin sərəncamında qalan mənfəət (gəlir) hesabına ödənilir.

Xaricdən alınmış borclar üzrə, habelə qarşılıqlı surətdə asılı olan şəxslərin bir-birinə ödədikləri faizlərin faktiki məbləği (hesablamalar metodundan istifadə etdikdə ödənilməli faizlərin məbləği) faizlərin aid olduğu dövrdə eyni valyuta ilə, oxşar müddətə verilmiş banklararası kredit hərracında olan və ya hərraclar keçirilmədiyi təqdirdə Azərbaycan Respublikası Milli Bankının dərc etdiyi banklararası kreditlər üzrə faizlərin orta səviyyəsinin 125%-dən artıq olmamaqla gəlirdən çıxılır.

Vergi məqsədləri üçün qarşılıqlı surətdə asılı olan şəxslər – arasındakı münasibətlər fəaliyyətlərinin iqtisadi nəticələrinə və ya onların təmsil etdiyi şəxslərin fəaliyyətinə bilavasitə təsir göstərə bilən fiziki

və ya hüquqi şəxslərdir.

Əvvəlcə göstərmişdik ki, əsas vəsaitlərin alınmasına çəkilən xərclərin gəlirdən çıxılmasına yol verilmir və əsas vəsaitlər qanunvericilikdə nəzərdə tutulmuş qaydada və normalarla amortizasiya olunurlar. Norma daxilində amortizasiya ayırmaları isə gəlirdən çıxılır.

Amortizasiya ayırmalarının tətbiqi qaydaları hər bir dövlətin vergi qanunvericiliyində müxtəlif cür verilsə də, bu ayırmaların ümumi mahiyyəti ondan ibarətdir ki, əsas vəsaitlər amortizasiya ayırmaları həddində öz dəyərini məhsulun (işin, xidmətin) maya dəyərinə keçirir və amortizasiya ayırmalarının normalarından asılı olaraq müəyyən dövr keçdikdən sonra həmin əsas vəsait tam amortizasiya olunur. Başqa sözlə, müəyyən müddətdən sonra əsas vəsait tamamilə öz dəyərini məhsulun (işin, xidmətin) maya dəyərinə keçirir. Bundan əlavə dövlət amortizasiya siyasəti vasitəsi ilə bu və ya digər fəaliyyət sahəsini stimullaşdıra bilir, əsas vəsaitlərin tez-tez təzələnməsi üçün şərait yaradır.

Amortizasiya ayırmaları bütün dövlətlərin vergi qanunvericiliyində dəqiq və ətraflı şəkildə verilir. Çünki amortizasiyanın düzgün (və ya səhv) hesablanması gəlir və mənfəət vergilərinə birbaşa təsir göstərir. İstənilən müəssisə il ərzində əsas vəsait alır və ya təqdim edir. Odur ki, amortizasiya ayırmalarının düzgün tətbiqində həm vergi ödəyiciləri, həm də dövlət vergi orqanları maraqlıdırlar.

Amortizasiyadan danışarkən ilk növbədə iki anlayışın üzərində dayanaq – əsas vəsaitlər və qeyri-maddi aktivlər.

Azərbaycan Respublikası Vergi Məcəlləsində əsas vəsaitlər anlayışının dəqiq izahı verilmişdir. Vergi Məcəlləsinin 13.2.17-ci maddəsinə əsasən əsas vəsaitlər – istifadə müddəti bir ildən çox olan və Məcəllənin müddəalarına uyğun olaraq amortizasiya edilməli olan maddi aktivlərdir.

Vergi Məcəlləsinin 13.2.9-cu maddəsinə əsasən isə qeyri-maddi aktivlər – intellektual, o cümlədən ticarət nişanları, digər sənaye mülkiyyəti obyektləri, habelə müvafiq qanunvericiliklə müəyyən edilmiş qaydada vergi ödəyicisinin mülkiyyət hüququnun obyekti kimi tanınan digər analoci hüquqlardır. Torpaq, incəsənət əsərləri və Azərbaycan Respublikası Nazirlər Kabineti tərəfindən müəyyənləşdirilən digər aktivlər amortizasiya olunmur.

Əsas vəsaitlərin kateqoriyaları üzrə illik amortizasiya normaları aşağıdakı kimi müəyyən edilir:

– binalar, tikililər və qurğular – 7 faizədək;
– maşınlar, avadanlıq və hesablama texnikası – 25 faizədək;
– nəqliyyat vasitələri – 25 faizədək;

– digər əsas vəsaitlər – 20 faizədək;

– geoloci kəşfiyyat işlərinə və təbii ehtiyatların hasilatına hazırlıq işlərinə çəkilən xərclər – 25 faizədək;

– qeyri-maddi aktivlər – istifadə müddəti məlum olmayanlar üçün 10%-dək, istifadə müddəti məlum olanlar üçün isə istifadə müddətinə mütənasib məbləğlərlə;

– iş heyvanları – 20 faizədək.

Bundan əlavə əsas vəsaitlərin bəzi kateqoriyaları üzrə sürətli amortizasiya tətbiq edilir ki, (mövcud amortizasiya normalarının 2 dəfəyədək artırmaqla) bu barədə də mənfəət vergisi üzrə güzəştlərdə məlumat verilmişdir.

Vergi ödəyicisi göstərilən hədlərdən yüksək olmamaq şərti ilə öz mülahizələrinə görə digər aşağı normalar tətbiq edə bilər.

Əsas vəsaitlərin kateqoryialları üzrə amortizasiya ayırmaları hər kateqoriyaya aid olan əsas vəsaitlər üçün müəyyənləşdirilmiş amortizasiya normasını həmin kateqoriyaya aid əsas vəsaitlərin vergi ilinin sonuna qalıq dəyərinə tətbiq etməklə hesablanır.

Hər hansı kateqoriyaya aid olan əsas vəsaitlər üzrə vergi ili üçün müəyyən olunmuş amortizasiya normalarından aşağı norma tətbiq olunduqda, bunun nəticəsində yaranan fərq növbəti vergi illərində amortizasiyanın gəlirdən çıxılan məbləğinə əlavə oluna bilər. Binalar, tikilələr və qurğular üçün amortizasiya ayırmaları hər tikili üzrə ayrılıqda aparılır.

Amortizasiya hesablanması məqsədləri üçün əsas vəsaitlər (vəsait) üzrə vergi ilinin sonuna qalıq dəyəri aşağıdakı qaydada müəyyənləşdirilir və sıfırdan aşağı olmayan məbləğdən ibarət olur.

Əsas vəsaitlərin (vəsaitin) əvvəlki ilin sonuna qalıq dəyərinə (həmin il üçün hesablanmış amortizasiya məbləği çıxıldıqdan sonra qalan dəyər) cari ildə daxil olmuş əsas vəsaitlərin (vəsaitin) dəyəri, habelə əvvəlki ildə təmir xərclərinin məhdudlaşdırmadan artıq olan hissəsi əlavə edilir, vergi ilində təqdim edilmiş, ləğv edilmiş və ya qalıq dəyəri aylıq gəlirin vergi tutulmayan məbləğinin 5 mislindən və ya ilkin dəyərin 5%-dən az olduqda əsas vəsaitlərin qalıq dəyəri çıxılır.

Əsas vəsaitlərin (vəsaitin) təqdim edilməsindən əldə olunan məbləğ həmin əsas vəsaitlərin (vəsaitin) qalıq dəyərindən artıqdırsa, yaranmış fərq gəlirə daxil edilir.

İlin sonuna əsas vəsaitin qalıq dəyəri aylıq gəlirin vergi tutulmayan məbləğinin 5 mislindən və ya ilkin dəyərinin 5%-dən az olduqda, qalıq dəyərinin məbləği gəlirdən çıxılır.

Əsas vəsaitlərin (vəsaitin) təqdim edilməsindən əldə olunan məbləğ, həmin əsas vəsaitlərin (vəsaitin) qalıq dəyərindən azdırsa,

yaranmış fərq gəlirdən çıxılır.

Hər bir kateqoriyaya aid əsas vəsaitlər üzrə ilin sonuna balans dəyəri sıfırdan aşağı olmamaqla aşağıdakı qaydada müəyyənləşdirilir.

Kateqoriyaya aid əsas vəsaitlərin əvvəlki ilin sonuna balans dəyəri əvvəlki il üçün hesablanmış amortizasiya məbləği qədər, həmçinin əgər ilin sonuna həmin kateqoriyaya aid əsas vəsaitlərin balans üzrə qalıq dəyəri aylıq gəlirin vergi tutulmayan məbləğinin 10 mislindən azdırsa, balans üzrə dəyərinin məbləği qədər və həmin kateqoriyaya aid bütün əsas vəsaitlər təqdim edilmiş, yaxud ləğv edilmişdirsə, ilin sonuna həmin kateqoriyaya aid əsas vəsaitlərin balans dəyərinin məbləği qədər azaldılır. Sonra yerdə qalan məbləğə il ərzində əsas vəsaitlərin alınması, gətirilməsi, istehsalı, tikilməsi, quraşdırılması və qurulması ilə bağlı məbləğlər əlavə olunur, əsas vəsaitlərin vergi ili ərzində təqdim edilməsindən əldə olunan məbləğlər isə çıxılır.

Müəyyən kateqoriyaya aid əsas vəsaitlərin il ərzində təqdim edilməsindən əldə olunan məbləğ həmin kateqoriyaya aid əsas vəsaitlərin ilin sonuna balans üzrə qalıq dəyərindən çoxdursa, həmin əsas vəsaitlərin təqdim edilməsindən əldə olunan əlavə məbləğ gəlirə daxil edilir, onların balans üzrə qalıq dəyəri isə sıfıra bərabər olur.

Gəlirdən çıxılması məhdudlaşdırılması nəzərdə tutulan xərclərdən biri də təmir xərcləridir. Təbii ki, sahibkarlıq fəaliyyəti ilə məşğul olan fiziki və hüquqi şəxslər öz fəaliyyətləri prosesində mütəmadi olaraq təmir işlərindən istifadə edirlər. Lakin gəlirdən çıxılmalı olan təmir xərcləri qanunvericilikdə çox ciddi şəkildə reqlamentasiya olunmasıdır.

Hər il üçün gəlirdən çıxılmalı olan təmir xərclərinin məbləği əsas vəsaitlərin hər bir kateqoryiasının ilin sonuna balans üzrə qalıq dəyərinin Azərbaycan Respublikasının Nazirlər Kabinetinin müəyyən etdiyi həddi ilə məhdudlaşdırılır. Təmir xərclərinin faktiki məbləği Nazirlər Kabinetinin müəyyən etdiyi hədd ilə müəyyənləşdirilən məbləğə bərabər və ya həmin məbləğdən az olduqda, gəlirdən təmir xərclərinin faktiki məbləği çıxılır.

Bu halda növbəti vergi illərində təmir xərclərinin gəlirdən çıxılan məbləğ həddi təmir xərclərinin faktiki məbləği ilə müəyyənləşdirilmiş hədd üzrə hesablanmış məbləği arasındakı fərq qədər artırılır.

Təmir xərclərinin faktiki məbləği müəyyən edilən həddən artıq olduqda, bu fərq hər bir kateqoriyaya aid əsas vəsaitlərin balans üzrə qalıq dəyərinin artmasına aid edilir.

«Gəlirdən çıxılmalı olan təmir xərclərinin məhdudlaşdırılan həddi barədə» Azərbaycan Respublikası Nazirlər Kabinetinin 13 yanvar 2001-ci il tarixli, 17 saylı Qərarına əsasən hər il üçün gəlirdən çıxılmalı olan təmir xərclərinin məbləği əsas vəsaitlərin hər bir kateqoriyasının

ilin sonuna balans üzrə qalıq dəyərinin aşağıdakı həddi ilə məhdudlaşdırılır:

– binalar, tikintilər və qurğular – 2 faiz;

– maşınlar, avadanlıqlar və hesablama texnikası – 5 faiz;

– digər əsas vəsaitlər – 3 faiz;

– nəqliyyat vəsaitləri – 5 faiz;

– köhnəlmə (amortizasiya) hesablanmayan əsas vəsaitlər – 0 faiz.

Amortizasiya olunmayan, (köhnəlmə (amortizasiya) hesablanmayan) əsas vəsaitlərin təmirinə çəkilmiş xərclər gəlirdən çıxılmır və bu məbləğlər onların balans dəyərini artırır.

Əsas vəsaitlər icarəyə götürüldükdə isə təmir xərclərinin gəlirdən çıxılması Azərbaycan Respublikası NK-nın 4 yanvar 2001-ci il tarixli 3 saylı qərarı ilə təsdiq edilmiş «İcarəyə götürülmüş əsas vəsaitlər üzrə təmir xərclərinin gəlirdən çıxılması Qaydaları»na uyğun həyata keçirilir. İcarəyə götürülmüş əsas vəsaitlərin təmiri üzrə xərclərin gəlirdən çıxılan məbləğinin məhdudlaşdırılan hissəsi Nazirlər Kabinetinin 17 saylı Qərarında göstərilən faiz dərəcələri həddindədir. Fərq yalnız ondadır ki, NK-nin 3 saylı qərarında icarəyə götürülmüş əsas vəsaitlər üzrə təmir xərclərinin kim tərəfindən və necə çıxılması qaydaları əks olunmuşdur.

Əsas vəsaitlərin icarəyə götürülməsi müddətləri, şərtləri, habelə onların təmiri üzrə xərclər icarəyə verənlə icarəçi arasında bağlanılan müqavilədə razılaşdırılır.

İcarəçi tərəfindən icarəyə götürülmüş və uçota alınmış əsas vəsaitlər üzrə təmir xərcləri müəyyən olunmuş hədd daxilində icarəçinin gəlirindən çıxılır.

İcarəyə götürülmüş və uçota alınmamış əsas vəsaitlər icarəçi tərəfindən təmir olunduqda, faktiki təmir xərclərini təsdiqləyən bütün sənədlər icarəyə verənə təqdim edilir.

Bu xərclər icarəyə verən tərəfindən birbaşa ödənilə və ya icarə haqqının azaldılması hesabına kompensasiya edilə bilər.

Təmir işləri icarəçinin öz vəsaitləri hesabına da aparıla bilər.

İcarəyə götürülmüş və uçota alınmamış əsas vəsaitlər üzrə təmir işləri icarəyə verənin hesabına aparıldıqda, yaxud icarəçinin hesabına aparılaraq, icarə haqqı ilə əvəzləşdirildikdə, təmir xərcləri müəyyən olunmuş hədd daxilində icarəyə verənin gəlirindən çıxılır.

Vergi qanunvericiliyi yalnız təmir xərclərinin gəlirdən çıxılan məbləğini məhdudlaşdırır və vergi ödəyicilərinin digər mənbələr hesabına təmir işlərinin həyata keçirilməsini qadağan etmir.

Əsas vəsaitlər üzrə təmir xərclərinin gəlirdən müəyyən olunmuş hədd məbləğindən artıq hissəsinin çıxılması nəticəsində vergilərin

azaldılmasına görə vergi ödəyiciləri qanunvericilikdə nəzərdə tutulmuş qaydada məsuliyyət daşıyırlar.

Geoloci-kəşfiyyat işlərinə və təbii ehtiyatların hasilatına hazırlıq işlərinə çəkilən xərclər Vergi Məcəlləsi ilə müəyyən edilmiş amortizasiya dərəcəsi ilə hesablanan amortizasiya ayırmaları şəklində gəlirdən çıxılır.

Vergi ödəyicisinin geoloci-kəşfiyyat işlərini aparmaq və təbii ehtiyatları emal, yaxud istismar etmək hüquqlarını əldə etmək üçün qeyri-maddi aktivlərə çəkdiyi xərclər də eyni qayda ilə gəlirdən çıxılır.

Hüquqi və fiziki şəxslərin bir ildən artıq müddətə təsərrüfat fəaliyyətində istifadə etdikləri qeyri-maddi obyektlərə çəkdikləri xərcləri qeyri-maddi aktivlərə aid edilir.

Qeyri-maddi aktivlərə çəkilmiş xərclər də Vergi Məcəlləsi ilə müəyyən edilmiş amortizasiya dərəcəsi ilə hesablanan amortizasiya ayırmaları şəklində gəlirdən çıxılır.

Əgər qeyri-maddi aktivlərin alınmasını və ya istehsalına çəkilmiş xərclər vergi ödəyicisinin vergiyə cəlb olunan gəlirinin hesablanması zamanı gəlirdən çıxılmışdırsa, həmin xərclər amortizasiya olunmalı qeyri-maddi aktivlərin dəyərinə aid edilmir.

Azərbaycan Respublikasının vergi qanunvericiliyi müəyyən xərclərlə yanaşı, eyni zamanda bəzi vergilərin və maliyyə sanksiyalarının da gəlirdən çıxılmamasını nəzərdə tutur. Belə ki, Azərbaycan Respublikasının və ya digər dövlətlərin ərazilərində ödənilmiş mənfəət vergisi və ya gəlirdən hesablanan hər hansı digər verginin və ödənilmiş maliyyə sanksiyalarının gəlirdən çıxılmasına yol verilmir.

8.2. Kassa və hesablama metodu ilə gəlirin və xərcin uçotu prinsipləri. Əmtəə-material ehtiyatlarının uçotu qaydası

Vergitutma məqsədləri üçün gəlirin və xərcin uçotu qaydası fiziki şəxslərin gəlir və hüquqi şəxslərin mənfəət vergisinin müəyyənləşdirilməsində həlledici amildir. Gəlirin və xərcin uçotu qaydası vergi qanunvericiliyinin ən incə məqamlarından biridir. Hazırda bir çox dünya dövlətlərinin vergi qanunvericiliyinin əsas sənədi hesab edilən Vergi Məcəllələrində vergi uçotu (gəlirin və xərcin uçotu vergi uçotu ilə birbaşa əlaqədardır) ilə bağlı ayrıca müddəalarda bu uçotun prinsipləri və qaydaları müfəssəl şəkildə verilmişdir.

Dünyanın aparıcı dövlətlərində xeyli vaxtdır ki, mütəxəssislər

belə bir qənaətə gəlmişlər ki, mühasibat uçotu heç də bütün hallarda vergitutmanın qarşıya qoyduğu tələblərə cavab vermir və hər bir subyekt mühasibat uçotu ilə yanaşı vergi uçotunu da aparmalıdır. Məhz buna görə də iri transmilli şirkətlərdə mühasibat xidməti ilə yanaşı vergi xidməti və ya vergilər üzrə menecerlər (mütəxəssislər) fəaliyyət göstərirlər. Kiçik və orta müəssisələrdə isə mühasibat özü bu işin öhdəsindən gələ bilir.

Azərbaycan Respublikasında Vergi Məcəlləsi qəbul edilənədək vergi uçotu, gəlirin və xərcin uçotu məsələləri vergi qanunvericiliyində çox ümumi şəkildə göstərilmişdi. Məcəlləyə qədər bu məsələ mühasibat qanunvericiliyi ilə tənzimlənirdi. 1995-ci ildə qəbul olunmuş «Mühasibat uçotu haqqında» Azərbaycan Respublikası qanunu zaman keçdikcə vergi uçotu məsələlərinin tənzimlənməsində kifayət etmirdi. Bu da təbiidir. Çünki, keçid iqtisadiyyatı və mütəmadi islahatlar qanunvericiliyə nisbətən daha sürətlə dəyişir və qanunvericilikdə yeniləşmə tələb edir. Ümumiyyətlə, hətta dünyanın inkişaf etmiş dövlətlərində belə qanunvericiliyin dəyişdirilməsi çox ləng bir prosesdir. Aydındır ki, istənilən sənəd ali qanunverici orqanda müzakirəyə çıxarılanadək müxtəlif instansiyalardan keçməli, hər dəfə müəyyən müddət və növbəlilik gözlənilməlidir.

Hazırda Respublikamızda «Mühasibat uçotu haqqında» Qanun və Vergi Məcəlləsi gəlirin və xərcin uçotu qaydalarını tənzimləyir. Lakin Vergi Məcəlləsinin bu barədə müddəaları vergitutma baxımından daha üstün qüvvəyə malikdir. Ziddiyyətli məqamlarda hökmən Vergi Məcəlləsi tətbiq edilməlidir. Bu da təbiidir. Çünki, mühasibat uçotu ilə vergi uçotu başqa-başqa məqsədlərə xidmət edir. Dövlət vergi orqanları ilk növbədə vergi hesabatlarının (bəyannamələrinin) düzgün tərtib edilməsinə və onların əsasında vergilərin düzgün hesablanmasına nəzarət edirlər.

Hazırda Azərbaycan Respublikası Vergi Məcəlləsində gəlirin və xərcin uçotu qaydası, kassa və hesablama metodundan istifadə edərkən gəlirin və xərcin uçotu qaydası, əmtəə material ehtiyatlarının uçotu qaydası ümumi müddəalarla verilmişdir. Məcəllənin qüvvəyə minməsindən az vaxt keçdiyini nəzərə alsaq bu boşluğun yaxın gələcəkdə doldurulacağını güman etmək olar.

Azərbaycan Respublikası Vergi Məcəlləsi vergi ödəyicisini vergi tutulan gəlirin (mənfəətin) dəqiq əks etdirilməsi üçün sənədləşdirilmiş məlumat əsasında gəlir və xərclərinin vaxtlı-vaxtında dəqiq uçotunu aparmağa və Məcəlləyə uyğun şəkildə tətbiq edilən uçot metodundan asılı olaraq gəlir və xərclərini onların əldə edildiyi və ya çəkildiyi müvafiq hesabat dövrlərinə aid etməyə məcbur edir. Bundan əlavə vergi ödəyicisinin istifadə etdiyi uçot metodunda xərc və daxilolmaların

müddətləri və uçotu qaydasına dair bütün tələblər nəzərə alınmalıdır.

Vergi ödəyicisi həmçinin, öz fəaliyyəti ilə bağlı olan bütün əməliyyatların başlanğıcı, gedişi və qurtarmasını müəyyənləşdirməyə imkan verən uçotun aparılmasını təmin etməyə borcludur.

Vergi ödəyicisi vergi ili ərzində eyni metodu tətbiq etmək şərti ilə vergilərin uçotunu kassa metodu və ya hesablamalar metodu ilə apara bilər.

Əgər vergi ödəyicisinin istifadə etdiyi uçot metodu dəyişdirilərsə, verginin məbləğinə təsir göstərən mühasibat əməliyyatlarına düzəlişlər uçot metodunun dəyişdirildiyi ildə aparılmalıdır ki, bu əməliyyatlardan heç biri nəzərdən qaçırılmasın və ya iki dəfə hesaba alınmasın.

Kassa metodu ilə gəlir və xərcin uçotu prinsipləri hesablama metoduna nisbətən sadədir. Kassa metodu ilə uçot aparan vergi ödəyicisi gəliri əldə edəndə və ya gəlir onun sərəncamına veriləndə, bu gəliri nəzərə almalı və gəlirdən öz xərclərini yalnız bu xərcləri çəkdiyi zaman çıxmalıdır. Ümumiyyətlə, istər kassa, istərsə də hesablama metodundan istifadə etməklə gəlir və xərcin uçotunda ən önəmli məsələ gəlirin əldə edilməsi və xərcin çəkilməsi vaxtının müəyyən edilməsidir. Məhz həmin vaxtlar müəyyən edildikdən sonra vergi ödəyicisinin gəlir və ya mənfəət vergiləri üzrə öhdəlikləri də müəyyən olunur.

Kassa metodundan istifadə olunarkən gəlirin əldə edilməsi vaxtı vergi ödəyicisinin nəqd pul vəsaitini aldığı, nəqdsız ödəmədə isə pul vəsaitinin bankda onun hesabına və ya sərəncamçısı ola biləcəyi hesaba, yaxud göstərilən vəsaiti almaq hüququna malik olacağı hesaba daxil olduğu vaxt hesab edilir.

Vergi ödəyicisinin maliyyə öhdəliyi ləğv edilərsə və ya ödənilərsə (qarşılıqlı hesablaşmalar aparıldıqda və sair bu kimi hallarda) öhdəliyin ləğv edildiyi və ya ödənildiyi vaxt gəlirin əldə edildiyi vaxt sayılır.

Kassa metodundan istifadə olunarkən xərcin çəkilməsi vaxtı sadəcə, xərcin faktiki çəkildiyi vaxtdır.

Vergi ödəyicisi pul vəsaitini ödədikdə, nəqd pul vəsaitinin ödənildiyi, nəqdsiz ödəmədə isə vergi ödəyicisinin pul vəsaitinin köçürülməsi haqqındakı tapşırığının bank tərəfindən alındığı vaxt xərcin çəkildiyi vaxt sayılır.

Vergi ödəciyicisi qarşısında maliyyə öhdəlikləri ləğv edildikdə və ya ödənildikdə (qarşılıqlı hesablaşmalar aparıldıqda və sair bu kimi hallarda), öhdəliyin ləğv edildiyi və ya ödənildiyi vaxt xərcin çəkilməsi vaxtı sayılır.

Borc öhdəlikləri üzrə faizlər ödənildikdə və ya əmlakın icarəyə götürülməsi müqabilində ödəmə həyata keçirildikdə, əgər borc öhdəliyinin və ya icarə müqaviləsinin müddəti bir neçə hesabat dövrünü

əhatə edirsə, hesabat ilində gəlirdən çıxılmalı olan və faktiki ödənilən faizlərin (icarə haqqının) məbləği həmin il üçün hesablanan faizlərin (icarə haqqının) məbləği sayılır.

Hesablama metodundan istifadə edilərkən gəlir və xərcin uçotu qaydası gəlir əldə edilməsi və xərc çəkilməsinin faktiki vaxtından asılı olmayaraq gəlir almaq hüququnun əldə edildiyi və xərc çəkilməsi barədə öhdəliyin yarandığı vaxtla müəyyənləşdirilir.

Hesablama metodundan istifadə olunarkən gəlirin əldə edilməsi vaxtı aşağıdakı kimi müəyyənləşdirilir:

– müvafiq məbləğ vergi ödəyicisinə qeyd-şərtsiz ödənilməlidirsə, yaxud vergi ödəciyisi əqd və ya müqavilə üzrə bütün öhdəliklərini yerinə yetirmişdirsə, bu vaxt gəliri almaq hüququ əldə edilmiş sayılır;

– vergi ödəyicisi müqavilə üzrə iş görürsə və ya xidmət göstərirsə, gəlir müqavilədə nəzərdə tutulan işlərin görülməsinin və ya xidmətlərin göstərilməsinin tam başa çatdığı vaxtda əldə edilmiş sayılır;

– vergi ödəciyisi gəlir əldə edirsə və ya onun faiz gəliri, yaxud əmlakın icarəyə verilməsindən gəlir əldə etmək hüququ vardırsa, borc öhdəliklərinin və ya icarə müqaviləsi üzrə ödəmənin müddətinin qurtardığı vaxt gəlir almaq hüququnun əldə edildiyi vaxt sayılır. Borc öhdəliyinin və ya icarə müqaviləsi üzrə ödəmənin müddəti bir neçə hesabat dövrünü əhatə edirsə, gəlir onun hesablama qaydasına müvafiq surətdə həmin hesabat dövrləri üzrə bölüşdürülür.

Hesablama metodundan istifadə edilərkən əqdlə bağlı olan xərcin çəkilməsi vaxtı, aşağıda göstərilən şərtlərin hamısına əməl edildiyi vaxt sayılır:

– vergi ödəyicisi birmənalı olaraq maliyyə öhdəliklərini qəbul edir;

– maliyyə öhdəliklərinin məbləği dəqiq qiymətləndirilir;

– əqd və ya müqavilədə iştirak edən bütün tərəflər əqd və ya müqavilə üzrə özlərinin bütün öhdəliklərini yerinə yetirmişlər, yaxud müvafiq məbləğlər qeyd-şərtsiz ödənilməlidir.

Yuxarıda göstərilən maliyyə öhdəliyi əqdə və ya müqaviləyə müvafiq surətdə qəbul edilən elə öhdəlikdir ki, onun yerinə yetirilməsindən ötrü əqd və ya müqavilənin digər iştirakçısı pul şəklində və ya digər şəkildə müvafiq vəsait verməli olsun.

Borc öhdəliyi üzrə faizlər və ya əmlakın icarə haqqı ödənilərkən borc öhdəliyi və ya icarə müqaviləsi üzrə ödənişin müddəti bir neçə hesabat dövrünü əhatə edirsə, xərc həmin hesabat dövrləri üzrə onun hesablanma qaydasına müvafiq surətdə bölüşdürülür.

Beləliklə, vergi ödəciyisi olan fiziki və hüquqi şəxslər öz fəaliyyətlərinin xüsusiyyətlərini nəzərə almaqla, öz arzuları ilə gəlirin və xərcin uçotunu kassa və ya hesablama metodu ilə apara bilərlər. Burada

bir amili də nəzərə almaq lazımdır ki, vergi ili ərzində yalnız bir metoddan istifadə oluna bilər.

Vergi qanunvericiliyi əmtəə-material ehtiyatlarının uçotu qaydasını da müəyyən edir. Belə ki, vergi ödəyicisi özünün mülkiyyətində olan və sonradan satılmaq, yaxud məhsul istehsalı, işlər görülməsi və ya xidmətlər göstərilməsində istifadə olunmaq üçün nəzərdə tutulan hər hansı malı əmtəə-material ehtiyatlarına aid etməlidir.

Vergi ödəyicisi əmtəə material ehtiyatlarının uçotunu aparan zaman istehsal etdiyi, yaxud satın aldığı malların istehsal xərclərinə və ya satınalma qiymətlərinə əsasən müəyyənləşdirilən dəyərini uçotda əks etdirməyə borcludur. Bu malların saxlanılmasına və nəql olunmasına çəkilən xərcləri də vergi ödəyicisi onların dəyərinə daxil etməlidir. Bundan əlavə əmtəə-material ehtiyatlarının uçotunu apararkən vergi ödəciyisi mənəvi cəhətdən köhnəlmiş və ya dəbdən düşmüş qüsurlu malın, yaxud digər səbəblər üzündən istehsalına çəkilmiş xərclərdən (satınalma qiymətindən) yüksək qiymətə satıla bilməyən malın (məhsulun) dəyərini onların satıla biləcəyi qiyməti əsas götürməklə qiymətləndirə bilər.

Əgər vergi ödəyicisi ona məxsus olan malların fərdi uçotunu aparmırsa, o, əmtəə-material ehtiyatlarının uçotunu orta maya dəyəri ilə qiymətləndirmə metodundan istifadə etməklə apara bilər.

8.3. Hüquqi şəxsin yaranması, yenidən təşkili və ləğvi zamanı vergi öhdəliyinin müəyyən edilməsinin xüsusiyyətləri

Məlumdur ki, maliyyə-təsərrüfat prosesində hüquqi şəxslər bu və ya digər səbəbdən ləğv edilir, digər hüquqi şəxslə birləşərək yeni hüquqi şəxs əmələ gətirir və ya yenidən təşkil olunurlar. Ümumiyyətlə, hüquqi şəxsin yaranması, ləğvi və yenidən təşkili mülki qanunvericiliyin (hüququn) və Mülki Məcəllənin predmetidir.

Təbii ki, istənilən hüquqi şəxsin müəyyən aktivləri (torpağı, daşınan və daşınmaz əmlakı) mövcuddur və yenidən təşkil, ləğv və ya yaranma prosesləri zamanı hüquqi şəxslərdə vergi öhdəlikləri yarana və yaxud yaranmaya bilər. Bu məsələlər isə öz növbəsində vergi qanunvericiliyi vasitəsilə ilə hüquqi tənzimləmə tələb edir.

Hüquqi şəxs yaranarkən vergi qanunvericiliyi baxımından ən əsas məsələ aktivlərin təqdim edilməsidir.

Aktivlərin verilməsi aşağıdakı hallarda onların vergiyə cəlb

olunan təqdim edilməsi sayılmır:

– şəxs və ya şəxslər qrupu aktivləri hər hansı hüquqi şəxsə bu hüquqi şəxsdə iştirak payının əvəzinə verirsə (hər hansı öhdəlik götürməklə və ya götürməməklə);

– şəxs və ya şəxslər qrupu bilavasitə mübadilədən sonra hüquqi şəxsdə iştirak paylarının 100%-nə sahib olursa.

Yuxarıda göstərilən hallarda aktivi alan iştirakçı üçün onun dəyəri aktivi verən iştirakçı üçün onun verilmə vaxtındakı dəyərinə bərabərdir və aktivin balans dəyəri onu alan şəxsə keçir. Bu cür mübadilə nəticəsində alınan iştirak payının dəyəri verilən hər hansı borcun məbləği çıxılmaqla verilən aktivin dəyərinə bərabərdir.

Aktivlərin verilməsi bir də o zaman vergiyə cəlb olunan təqdim edilmə hesab edilmir ki, eyni kateqoriyaya aid olan əsas vəsaitlər hamısı eyni vaxtda verilmiş olsun. Müxtəlif kateqoriyalar üzrə amortizasiya olunan əsas vəsaitlər eyni zamanda verildikdə bu, vergiyə cəlb olunan təqdim edilmə hesab olunur.

Əgər hüquqi şəxs yaranarkən götürülmüş öhdəliklər verilən aktivlərin dəyərindən artıqdırsa, həmin məbləğ qanunvericiliyə müvafiq olaraq vergiyə cəlb edilir.

Praktikada hüquqi şəxslərin ləğv edilməsinə tez-tez rast gəlinir. İlk baxışdan sadə görünən bu prosesə vergi qanunvericiliyi müəyyən tələblər qoyur. Bu isə yenə də ləğv olunan hüquqi şəxsin aktivlərinə kimin sahib olacağı və bu halda meydana çıxa biləcək vergi öhdəlikləri ilə bağlıdır.

Hüquqi şəxs ləğv edilməsi iştirakçıların həmin hüquqi şəxsdəki iştirak paylarının vergitutma məqsədi ilə təqdim edilməsi sayılmır.

Hüquqi şəxsin ləğv edilən zaman onun aktivi hüquqi şəxs olan iştirakçıya verilmirsə və bilavasitə ləğv etmədən əvvəl iştirakçıya hüquqi şəxsdə iştirak payının 100 faizi məxsus olmuşdursa, bu halda:

– aktivlərin verilməsi ləğv edilən hüquqi şəxs tərəfindən aktivlərin vergiyə cəlb olunan təqdim edilməsi sayılmır;

– iştirakçı üçün verilən aktivlərin dəyəri ləğv edilən hüquqi şəxs üçün aktivlər verilənədək olan dəyərinə bərabərdir;

– aktivlərin bölüşdürülməsi dividend sayılmır;

– ləğv edilən hüquqi şəxsdə iştirak payının ləğv edilməsi zamanı heç bir gəlir və zərər nəzərə alınmır;

– hər hansı kateqoriyaya aid olan əsas vəsaitlərin balans dəyəri həmin əsas vəsaitləri alan şəxsə keçir.

Hüquqi şəxsin yaranması zamanı olduğu kimi, hüquqi şəxs ləğv olunduqda da, yuxarıda göstərilən şərtlər bir kateqoriyaya aid əsas vəsaitlərin hamısının eyni vaxtda təqdim edildiyi hallar istisna edil-

məklə, müxtəlif kateqoriyalar üzrə amortizasiya olunan əsas vəsaitlərə tətbiq edilmir. Digər mühüm şərt isə ləğvetmənin əsas məqsədinin vergidən yayınma olmadığının vergi orqanı tərəfindən təsdiq edilməli olmasıdır. Əks halda hüquqi şəxs ləğv olunarkən aktivlərin verilməsi onların vergiyə cəlb olunan təqdim edilməsi kimi qiymətləndiriləcəkdir.

Hüquqi şəxslərin yenidən təşkil edilməsinə də tez-tez təsadüf olunur. İqtisadi şəraitlə, biznes maraqları ilə əlaqədar olaraq hüquqi şəxslər digərləri ilə birləşir, bir hüquqi şəxs iki və ya daha artıq hüquqi şəxsə bölünür, iştirak payları dəyişdirilir.

Vergitutma məqsədləri ilə vergi qanunvericiliyi hüquqi şəxsin yenidən təşkil edilməsini də tənzimləyir. Burada söhbət ilk növbədə hüquqi şəxsə və ya şəxslərə məxsus əmlakın və iştirak paylarının verilməsi zamanı yarana biləcək vergi münasibətlərinin tənzimlənməsindən gedir.

Respublikanın vergi qanunvericiliyinə müvafiq olaraq yenidən təşkilin iştirakçısı olan hüquqi şəxsə və ya hüquqi şəxslərə məxsus əmlakın və iştirak paylarının dəyəri həmin əmlakın və iştirak paylarının bilavasitə yenidən təşkildən əvvəlki dəyəri ilə eynidir. Yenidən təşkil zamanı əsas vəsaitlərin hər hansı amortizasiya kateqoriyasına aid olan balans dəyəri həmin əsas vəsaitləri alan şəxsə keçir.

Hüquqi şəxslər arasında əmlak və iştirak payları yenidən təşkil prosesində verilirsə, buna əmlakın vergiyə cəlb olunan özgəninkiləşdirilməsi kimi baxılmır. Bundan başqa, yenidən təşkil zamanı rezident hüquqi şəxs özünün iştirak paylarını həmin yenidən təşkilin iştirakçısı olan digər rezident hüquqi şəxsdəki iştirak payları ilə mübadilə edirsə, bu, iştirak payının vergiyə cəlb olunan özgəninkiləşdirilməsi hesab edilmir. Bu zaman mübadilə edilən iştirak paylarının dəyəri ilkin iştirak paylarının dəyərinə bərabərdir.

Yenidən təşkilin iştirakçısı olan hüquqi şəxsin iştirak paylarının iştirakçı tərəf olan digər hüquqi şəxsdəki iştirak payının dəyişməsi ilə əlaqədar bölüşdürülməsi, yenidən təşkildə iştirakçı tərəflər üçün dividend sayılmır. Bu halda ilk iştirak paylarının dəyəri bilavasitə bölüşdürmədən sonra ilk və bölüşdürülmüş iştirak payları arasında onların bazar dəyərinə mütənasib olaraq bölüşdürülür.

Hüquqi şəxsin yenidən təşkili vergi qanunvericiliyində aşağıdakı formalarda nəzərdə tutulur:

– iki və ya daha çox rezident hüquqi şəxsin birləşməsi;

– rezident hüquqi şəxsin səsvermə hüququ olan iştirak paylarının 50 və ya daha çox faizinin və bütün digər iştirak paylarının dəyərinin 50 və ya daha çox faizinin yalnız yenidəntəşkilin iştirakçısı olan tərəfin iştirak payları ilə dəyişdirilməsi;

– rezident hüquqi şəxsin aktivlərinin 50 və ya daha çox faizinin digər rezident hüquqi şəxs tərəfindən, yalnız yenidən təşkildə iştirak edən tərəfin dividendlərinə münasibətdə imtiyazlı olmayıb səsvermə hüququ olan iştirak paylarına dəyişdirilməsi üçün əldə edilməsi;

– rezident hüquqi şəxsin iki və ya daha çox rezident hüquqi şəxsə ayrılması;

– ayırma yolu ilə yeni hüquqi şəxs yaradılması;

– müəssisədə iştirak paylarının azı 50 faizinin sahibi olan hüquqi şəxs tərəfindən öz iştirak paylarının hamısının bu hüquqi şəxsin iştirakçılarına paylanması.

Yuxarıda göstərilən şərtlər birləşmənin, əldə etmənin, birləşdirmənin, ayırmanın və ya ayırma yolu ilə yeni şəxs yaradılmasının əsas məqsədinin vergidən yayınma olmadığının vergi orqanı tərəfindən təsdiq edildiyi halda tətbiq olunur.

Yenidəntəşkilin bilavasitə iştirakçısı olan hər hansı rezident hüquqi şəxs və yenidən təşkilin bilavasitə iştirakçısı olan rezident hüquqi şəxsin sahibi olan, yaxud bu cür şəxsə mənsub olan hər hansı hüquqi şəxs yenidən təşkilin iştirakçısı sayılır. Hüquqi şəxsin sahibi dedikdə, hüquqi şəxsdə səs vermə hüququ olan iştirak paylarının 50 və ya daha çox faizinin, yaxud iştirak paylarının hamısının dəyərinin 50 və ya daha çox faizinin sahibi başa düşülür.

Vergi qanunvericiliyində hüquqi şəxs üzərində sahibliyin əhəmiyyətli dərəcədə dəyişdirilməsi halında da müəyyən tənzimləmə məsələləri mövcuddur. Hüquqi şəxs üzərində sahibliyin əhəmiyyətli dərəcədə dəyişdirilməsi dedikdə, hüquqi şəxsin sahibliyinin 50 və ya daha çox faiz dəyişməsi başa düşülür. Bu halda həmin dəyişikliyin baş verdiyi vergi ilindən başlayaraq əvvəlki vergi ilindən zərərin, gəlirdən çıxılmaların, əvəzləşdirmələrin keçirilməsinə, aşağıdakı hallar istisna edilməklə icazə verilmir:

– dəyişiklikdən sonrakı üç il ərzində hüquqi şəxs həmin sahibkarlıq fəaliyyətini həyata keçirirsə;

– dəyişiklikdən sonrakı 1 il ərzində hüquqi şəxs yeni sahibkarlıq fəaliyyətinə başlamırsa.

8.4. Sığorta zamanı vergi münasibətləri

Sığorta fəaliyyətinin vergiyə cəlb olunmasının özünəməxsus xüsusiyyətləri mövcuddur. Buna görə də ilk növbədə sığortanın özünün iqtisadi mahiyyəti araşdırılmalı, bu sahəni tənzimləyən normativ-hüquqi bazası öyrənilməlidir. Vergi qanunvericiliyində sığorta fəaliyyətini həyata keçirən sığorta təşkilatlarına, həm də sığorta olunan (sığortalı)

fiziki və hüquqi şəxslərə aid bir sıra müddəalar əks olunmuşdur.

Sığorta maddi risklərin təminatına (qarantiyasına) yönəldilmiş spesifik xidmətdir. İnsanların əksəriyyəti hər hansı bir tamı saxlamaq üçün onun bir hissəsini qurban verməyə hazırdır. Bu prinsip hələ min illər bundan əvvəl qədim sivilizasiyalar dövründə yaranmışdır. Qədim Misir və Roma mənbələrində sığorta barədə məlumatlar vardır. Orta əsrlərdə, xüsusən də «Böyük coğrafi kəşflər» və «İntibah» dövründə dəniz ticarətinin sürətlə artdığı bir şəraitdə sığorta fəaliyyəti də genişləndi və ən gəlirli fəaliyyət sahələrindən birinə çevrildi.

Kapitalist istehsal üsulunun meydana gəlməsi, iqtisadiyyatın beynəlmilləlləşməsi, müstəmləkəçilik imperiyalarının yaranması sığorta fəaliyyətinin də genişlənməsi ilə nəticələndi. Dünyanın aparıcı dövlətlərində iri sığorta şirkətləri yaranmağa başladı.

Azərbaycanda sığorta işinin yaranma tarixi XIX əsrin sonu və xüsusən də XX əsrin əvvəllərinə təsadüf edir. Bu həmin dövrdə neft hasilatının artması və Bakı neft rayonunun iri ticarət və liman mərkəzinə çevrilməsi ilə əlaqədar idi. Düzdür, ilkin olaraq yaranmış sığorta şirkətləri əsasən xarici kapitallı (İngiltərə, Almaniya, Rusiya) idilər. Lakin buna baxmayaraq, Azərbaycanda həmin dövrdə sığorta sürətlə inkişaf edirdi və 1910-cu ildə iki yüz minlik əhalisi olan Bakıda 18 sığorta şirkəti fəaliyyət göstərirdi. Məsələn, «Bakı qarşılıqlı kredit cəmiyyəti», «Xəzər dənizi», «Nyu-York», «Yardım» və s. Həmin vaxt ən böyük sığorta təşkilatı «Rusiya sığorta cəmiyyəti» idi. Bu cəmiyyətin təsisçisi bakılı sahibkar Abbasqulu Əhmədov olmuşdur.

Sovet hakimiyyətinə qədər, Bakıda yerləşən sığorta şirkətləri tərəfindən əsasən Xəzər dənizində üzən gəmilər sığorta olunurdu. Onu da qeyd etmək lazımdır ki, XX əsrin əvvəllərində Bakı limanı yük dövriyyəsinə görə Sankt-Peterburq, Odessa və Riqa kimi iri limanlardan da irəlidə idi. Məhz buna görə də sığorta şirkətləri əsasən gəmilərin və yüklərin sığortalanması üzrə ixtisaslaşmışdılar.

SSRİ yaradıldıqdan sonra sığorta dövlət inhisarına keçdi və bütün sığorta əməliyyatları vahid təşkilat - Dövlət sığorta agentliyi tərəfindən aparılmağa başladı.

Azərbaycanda sığorta işinin yenidən dirçəlməsi tədricən SSRİ-nin dağılması ilə bir vaxta düşür. 1991-ci ilin 16 oktyabrında Azərbaycan Respublikasının Nazirlər Kabineti yanında Dövlət Sığorta Nəzarəti yaradıldı. Onun əsas funksiyalarından biri də milli sığorta qanunvericiliyinə əməl edilməsinə nəzarət vasitəsilə sığortalıların, sığortaçıların və dövlətin maraqlarını müdafiə etmək idi.

Azərbaycanın milli sığorta bazarı 1992-ci ilin əvvllərində formalaşmağa başladı. Bu zaman həm keçmiş SSRİ, həm də beynəlxalq

təcrübədən geniş istifadə olunurdu. Qısa bir müddət ərzində «Azərsığorta» dövlət sığorta kommersiya şirkətindən əlavə yeni özəl sığorta təşkilatları yaranmağa başladı. Lakin sığorta sahəsində yeni qanunvericiliyə ehtiyac duyulurdu və 1993-cu ilin 5 yanvarında «Sığorta haqqında» Azərbaycan Respublikası Qanunu qəbul edildi. Bu qanun təxminən yeddi il qüvvədə qaldı və bu müddətdə qanuna bir sıra əlavə və dəyişikliklər oldu. 1999-cu ilin 25 iyununda isə «Sığorta haqqında» yeni Qanun qəbul edildi.

Ümumilikdə sığortanın könüllü olmasına baxmayaraq, Azərbaycanda həm də məcburi sığorta proqramları mövcuddur. «Sığorta haqqında» qanun qəbul edildikdən sonra məcburi sığorta proqramlarını tənzimləyən digər sığorta qanunları da qəbul edilmişdir. Həmin qanunlar adətən müəyyən kateqoriyalı vətəndaşların sosial müdafiəsinə yönəldilmişdir. Onlardan ən kütləvisi «Avtonəqliyyat vasitələri sahiblərinin üçüncü şəxs qarşısında məsuliyyətlərinin məcburi sığortası» haqqında qanundur. Bundan əlavə 1999-cu ildə «Tibbi sığorta haqqında» qanun qəbul edilmişdir. Lakin bu qanun hazırda faktiki olaraq işləmir.

Sığorta fəaliyyəti öz iqtisadi mahiyyətinə görə bank fəaliyyətinə yaxındır. Buna görə də çox vaxt sığorta təşkilatlarını banklar və pensiya fondları ilə eyniləşdirirlər. Düzdür, sığorta təşkilatları da müxtəlif fiziki və hüquqi şəxslərdən ehtimal olunan maddi zərərin ödənilməsi üçün vəsait qəbul edir və sonra bu vəsaiti investisiyaya yönəldir. Lakin sığorta təşkilatlarında vəsaitin cəlb edilməsinin müxtəlif yolları vardır və bütün fəaliyyət növlərini əhatə edə bilən ayrı-ayrı sığorta proqramları mövcuddur.

İndi sığorta – vergi münasibətlərinin hüquqi tərəflərini aydınlaşdıraq.

Yuxarıda qeyd edildiyi kimi, sığorta gəlirli fəaliyyət növüdür və sığortalanma prosesində həm sığorta təşkilatı, həm də sığortalı (istər fiziki, istərsə də hüquqi şəxslər) müəyyən gəlir əldə edir. Bundan əlavə sığorta təşkilatları ehtiyat sığorta fondlarına ayırmalar edirlər ki, bu da gəlirdən çıxılan xərclərin vergi qanunvericiliyinə müvafiq surətdə tənzimlənməsi məsələlərinə aiddir.

Təbii ki, dövlət vergi qanunvericiliyi vasitəsi ilə gəlir əldə edən fiziki və hüquqi şəxsləri vergi ödəməyə məcbur edir. Sığorta işinin vergiyə cəlb edilməsi və vergi güzəştləri mövcud milli vergi qanunvericiliyinə və beynəlxalq praktikaya uyğun olaraq diqqətli hüquqi yanaşma tələb edir.

İlk növbədə gəlirdən çıxılmalara baxaq. Azərbaycan Respublikası Vergi Məcəlləsinin 112-ci maddəsinə əsasən sığorta fəaliyyətini

həyata keçirən hüquqi şəxs qanunvericiliklə müəyyən edilmiş normalara uyğun olaraq ehtiyat sığorta fondlarına ayırma məbləğlərini gəlirdən çıxmaq hüququna malikdir. Ehtiyat sığorta fondlarına ayırmaların normaları isə «Sığorta haqqında» qanunla tənzimlənir.

Sığortaçılar və sığortalılara münasibətdə isə vergi qanunvericiliyi fərqlidir. Belə ki, Vergi Məcəlləsinin 99-cu maddəsinə əsasən həyatın yığım sığortası üzrə sığorta olunanın ödədiyi və ya onun xeyrinə ödənilən sığorta haqları ilə sığorta ödənişləri arasındakı fərq gəlir vergisinə cəlb olunur. Burada məntiq aydındır. Vergi Məcəlləsi alınmış sığorta ödənişini gəlir hesab edir.

Belə olan hallarda adətən gəlir sığorta ödənişlərindən sığorta haqları ilə dəymiş zərərin məbləğinin cəmini çıxmaqla hesablanır. lakin Vergi Məcəlləsində bu bir qədər fərqlidir.

Vergi Məcəlləsinin 102-ci maddəsində həyatın yığım sığortası üzrə işə götürənin Azərbaycan Respublikasının sığortaçılarına ödədiyi sığorta haqları məbləğində sığorta ödənişləri, habelə sığorta haqları ilə sığorta ödənişləri arasındakı fərq istisna olmaqla, bütün sığorta ödənişləri, o cümlədən sığorta olunanın ölümü və ya bədən xəsarəti nəticəsində verilən sığorta ödənişləri gəlir vergisindən azaddır. Görün-düyü kimi, sığorta ödənişləri ilə sığorta haqları arasındakı fərqin vergidən azad edilməsi nəzərdə tutulmamışdır. Həmin fərqdən isə ödəmə mənbəyində vergi tutulur. Vergi Məcəlləsinin 123.4-cü maddəsinə müvafiq olaraq həyatın yığım sığortası üzrə sığorta olunanın ödədiyi və ya onun xeyrinə ödənilən sığorta haqları ilə sığorta ödənişləri arasındakı fərq kimi alınan gəlirdən ödəniş mənbəyində 10 faiz dərəcəsi ilə vergi tutulur.

Hüquqi şəxslərə gəldikdə isə qeyd etməliyik ki, Vergi Məcəlləsinin 106-cı maddəsi ilə hüquqi şəxslərin aldıqları sığorta ödənişləri (həmin sığorta hadisəsi ilə əlaqədar zərərə aid edilən məbləğlərdən başqa) mənfəət vergisindən azaddır. Eyni zamanda, Vergi Məcəlləsinin 116-cı maddəsinə əsasən öz işçilərinin xeyrinə əmlakın zərərdən sığortalanması, habelə xarici sığorta təşkilatları ilə bağlanmış həyat sığortası müqavilələri üzrə sığorta haqları istisna olmaqla, sığortalının ödədiyi sığorta haqları gəlirdən çıxılır.

8.5. Maliyyə lizinqi

Lizinq istehlakçının sifarişinin əsasında əmlakı satın almaqla onu istehlakçıya orta və uzun müddətə icarəyə verməklə həyata keçirilən xidmət növüdür. Lizinq müvafiq lizinq müqaviləsi bağlanması yolu ilə həyata keçirilir. Lizinq müqaviləsi - lizinq xidmətinin həyata keçirilməsi

üzrə tərəflər (satıcı, lizinq müəssisəsi və icarəçi) arasında bağlanmış müqavilədir. Başqa sözlə, lizinq müqaviləsinə görə lizinq verən müəyyən əşyanı müqavilə ilə şərtləndirilmiş müddətə lizinq alanın istifadəsinə verməyə borcludur, lizinq alan isə müəyyənləşdirilmiş dövrülüklə muzd ödəməyə borcludur.

Lizinq verən müqavilədə nəzərdə tutulan əmlakı hazırlamağı və ya əldə etməyə borcludur.

Lizinq müəssisəsi – lizinq müqaviləsinin obyekti olan əmlakı satın almaqla onu istehlakçıya icarəyə verən müəssisədir. Bu zaman lizinq müəssisəsindən əmlakı icarəyə götürən hüquqi və ya fiziki şəxs icarəçi rolunda çıxış edir. Lizinq zamanı lizinq müqaviləsinin obyekti olan əmlakın qəbul edilməsi, quraşdırılması və istismara verilməsi haqqında lizinq müqaviləsi subyektlərinin imzaladıqları sənəd - qəbul protokolu olur. İcarəyə götürülmüş əmlak üçün icarəçinin lizinq müəssisəsinə ödədiyi haqq lizinq haqqı adlanır.

Lizinq XIX əsrin sonlarında meydana gəlmiş və XX əsrin ikinci yarısından geniş yayılmağa başlamışdır.

Müasir biznesi lizinqsiz təsəvvür etmək mümkün deyildir. Hazırda bir çox iri biznes layihələrində istehsal avadanlıqları (maşınlar, texnika avtonəqliyyat vasitələri və s.) lizinq müqavilələri vasitəsilə icarəyə götürülür (bir çox hallarda sonradan satın alınmaq şərti ilə). Bu da təbiidir, çünki lizinq zamanı icarəyə götürülmüş avadanlığın dəyərini tam həcmdə qabaqcadan ödəmək lazım gəlmir, digər tərəfdən isə adətən banklar və digər maliyyə təşkilatları lizinq prosesində vasitəçi rolunda çıxış edərək, öz vəsaitəlri (kapitalları) hesabına lizinq müqaviləsinin obyekti olan əmlakı satın alaraq onu icarəçiyə kirayəyə verirlər. Beləliklə, lizinq prosesində iştirak edən hər bir tərəf müəyyən fayda götürür və nəticədə böyük iqtisadi layihələr həyata keçirilir. Məhz bu səbəbdən də inkişaf etmiş dövlətlər mükəmməl və hərtərəfli düşünülmüş lizinq qanunvericiliyinə malikdirlər. Təkmil normativ-hüquqi baza lizinq sahəsində mövcud ola biləcək anlaşılmazlıqlara son qoyur və lizinqi daha da inkişaf etdirir.

Azərbaycan Respublikasında lizinq xidməti ən gənc xidmət növlərindən biridir. Bu isə ilk növbədə respublikanın bazar iqtisadiyyatına yalnız müstəqillik illərində keçməsi ilə bağlıdır. Digər tərəfdən lizinq fəaliyyətini tənzimləyən normativ-hüquqi bazanın olmaması hansı fəaliyyətin bu xidmət növünə aid olmasını şübhə altında qoyurdu. Belə ki, respublikada artıq 1992-ci ilin əvvəllərindən bazar münasibətləri formalaşmağa başlamış və elə o vaxtdan da lizinq fəaliyyəti üçün əlverişli zəmin yaranmışdır. Lakin «Lizinq xidməti haqqında» Azərbaycan Respublikasının qanunu 29 noyabr 1994-cü il tarixdə qəbul

edilmişdir.

«Lizinq xidməti haqqında» qanunla yanaşı 2000-ci ilin 1 sentyabrında qüvvəyə minmiş Azərbaycan Respublikasının Mülki Məcəlləsində də lizinqə dair bir sıra ümumi müddəalar öz əksini tapmışdır. Mülki Məcəllədə ümumi şəkildə (37-ci fəsil. Lizinq). Lizinq müqaviləsi, lizinq müqaviləsinin forması, lizinq verənin və lizinq alanın məsuliyyəti məsələləri əks olunmuşdur.

Məlumdur ki, 01 yanvar 2001-ci il tarixdən qüvvəyə minmiş Vergi Məcəlləsində də vergitutma məqsədləri üçün bir sıra anlayışlar öz əksini tapmışdır. Bunlardan biri də maliyyə lizinqidir. (Vergi Məcəlləsi, maddə 140).

Hər üç normativ-hüquqi sənəd bu gün qüvvədədir və dolayısı ilə digər normativ-hüquqi aktlarda da lizinq məsələləri öz əksini tapmışdır. Onu da qeyd etmək yerinə düşərdi ki, «Lizinq xidməti haqqında» qanun köhnəlib və müasir iqtisadi şəraitin tələblərinə cavab vermir. Məhz buna görə də 2002-ci ilin «Dövlət Büdcəsi haqqında Azərbaycan Respublikası Qanununun tətbiqi barədə» Prezident Fərmanında aidiyyəti orqanlara lizinq haqqında yeni qanun layihəsinin hazırlanması tapşırılmışdır.

Lizinq xidmətinin formaları müxtəlif ola bilər. Lizinq xidməti yönəldilən vəsaitin mənbəyinə, lizinq haqqının tərkibinə, lizinq müqaviləsi subyektlərinin iştirakına görə əsasən aşağıdakı formalarda həyata keçirilir:

1. Lizinq xidmətinin həyata keçirilməsinə yönəldilən vəsaitin mənbəyinə görə:

– lizinq müəssisəsinin öz vəsaiti hesabına həyata keçirilən xidmət;

– lizinq müəssisəsinin öz vəsaiti və digər mənbələrdən cəlb olunmuş vəsait hesabına həyata keçirilən xidmət (bu halda lizinq müəssisəsinin öz vəsaiti xidmətin ümumi dəyərinin 30 faizindən az olmamalıdır).

2. Lizinq haqqının tərkibinə görə:

– əmlakın satınalma dəyəri, digər xidmət xərcləri, habelə lizinq müəssisəsinin mənfəəti daxil edilməklə lizinq haqqı ödənilən xidmət;

– əmlakın satınalma dəyəri və lizinq müəssisəsinin mənfəəti daxil edilməklə lizinq haqqı ödənilən xidmət.

3. Lizinq müqaviləsi subyektlərinin iştirakına görə:

– üç müxtəlif tərəfin iştirakı ilə (satıcı, lizinq müəssisəsi və icarəçi) həyata keçirilən xidmət;

– iki tərəfin iştirakı ilə həyata keçirilən xidmət (bu halda maliyyə vəsaitinə ehtiyacı olan müəssisə öz mülkiyyətində olan əmlakı lizinq müəssisəsinə sataraq, onu icarəyə götürür).

Lizinq xidməti barədə tərəflər arasında yazılı formada müqavilə bağlanır və lizinq müqaviləsində aşağıdakılar nəzərdə tutulmalıdır:

– müqavilənin tərəfləri, onların hüquq və vəzifələri;

– icarəyə verilən əmlakın tərkibi və dəyəri;

– zəruri hallarda icarəçinin lizinq obyekti olan əmlak üçün təminatı;

– müqavilənin müddəti;

– lizinq haqqının məbləği, onun ödənilmə müddəti və qaydası;

– lizinq müqaviləsinin bitdiyi dövrə əmlakın qalıq dəyəri.

Lizinq müqaviləsi bağlanılarkən aşağıdakı tələblərə riayət olunmalıdır:

– lizinq müəssisəsi lizinq müqaviləsinin obyekti olan əmlakı icarəyə vermək məqsədi ilə onu satın almalıdır və həmin əmlak icarəyə götürənin tələblərinə uyğun gəlməlidir;

– lizinq müqaviləsinin obyekti olan əmlak müqavilədə nəzərdə tutulan təyinatı üzrə istifadə edilməlidir;

– lizinq müqaviləsi müddətinin yuxarı həddi əmlakın texniki sənədlərində nəzərdə tutulan istismar müddətindən çox olmamalıdır;

– lizinq haqqı, lizinq müəssisəsinə icarəyə verdiyi əmlaka çəkdiyi xərcləri ödəməyə və mənfəət əldə etməyə imkan verməlidir.

Lizinq müqaviləsində müqavilə müddəti bitdikdən sonra lizinq müəssisəsinin razılığı ilə əmlakın qalıq dəyərinə uyğun olaraq icarəçinin mülkiyyətinə keçə bilməsi imkanı nəzərdə tutula bilər.

Lizinq müqaviləsinin obyekti istehsal təyinatlı binalar, dəzgahlar, maşınlar, avadanlıqlar, nəqliyyat vasitələri və s. əmlak ola bilər.

Lizinq müqaviləsinin subyektləri aşağıdakılardır:

– öz əmlakını lizinq müəssisəsinə satan hüquqi və fiziki şəxslər;

– əmlakı satın almaqla onu istehlakçıya icarəyə verən lizinq müəssisələri;

– əmlakı icarəyə götürən hüquqi və fiziki şəxslər.

Respublika qanunvericiliyi lizinq xidmətinin hüquqi və fiziki şəxslər (o cümlədən xarici hüquq və fiziki şəxslər) tərəfindən yaradılan maliyyə-kredit təşkilatları və ixtisaslaşdırılmış lizinq müəssisələri tərəfindən həyata keçirilməsinə icazə verir. Lizinq fəaliyyəti xüsusi razılıq (lisenziya) tələb olunan fəaliyyət növü olduğundan lizinq xidmətini həyata keçirən müəssisələr müvafiq dövlət orqanı tərəfindən lisenziya almalıdırlar.

İcarəçi əmlakdan istifadə üzrə müqavilə müddəti ərzində həmin əmlak üzərində yalnız sahiblik və istifadə hüququna malik olur. Lizinq müqaviləsində başqa hal nəzərdə tutulmamışdırsa, icarəçi bu hüququ üçüncü şəxsə lizinq müəssisəsinin razılığı ilə verə bilər.

Lizinq müəssisəsi müflisləşdikdə müqavilə müddəti bitənədək əmlak icarəçinin istifadəsində qalır.

Müqavilə müddəti bitdikdən sonra həmin əmlakla bağlı münasibətlər «Müflisləşmə və iflas haqqında» Azərbaycan Respublikası qanununun tələblərinə uyğun olaraq müəyyənləşdirilir. Lizinq müəssisəsinə iqtisadi sanksiyalar tətbiq olunduqda icarəçinin müqavilədə nəzərdə tutulan hüquq və vəzifələri müqavilə müddəti qurtaranadək qüvvədə qalır.

Əmlak lizinq müəssisəsinin razılığı ilə icarəçi tərəfindən yaxşılaşdırıldıqda, müqavilə müddətinin qurtarması və ya müqavilənin pozulması nəticəsində əmlak lizinq müəssisəsinə qaytarılarsa, icarəçi çəkdiyi bütün xərclərin ödənilməsini tələb etmək hüququna malikdir.

İcarəçi lizinq müəssisəsinin icazəsi olmadan əmlaka zərər vurmayaraq onu yaxşılaşdırırsa və bu yaxşılaşdırmalar əmlaka zərər vurmadan ayrıla bilərsə, lizinq müəssisəsi bu yaxşılaşdırmaların dəyərini ödəməyə razı olmadığı halda icarəçi əmlakı geri qaytaran zaman həmin yaxşılaşdırmaları götürə bilər. İcarəçi müqavilə müddətində müqavilənin tələblərinə uyğun olaraq əmlakın qorunmasına və təyinatı üzrə istifadəsinə borcludur.

Lizinq müəssisəsi isə öz növbəsində icarəyə verdiyi əmlakın icarəçi tərəfindən qorunub saxlanılması və təyinatına görə istifadəsi üzərində nəzarət hüququna malikdir. Müqavilə müddəti ərzində lizinq müəssisəsi lizinq obyekti olan əmlaka mülkiyyət hüququnu digər hüquqi və fiziki şəxslərə verə bilməz.

Lizinq müəssisəsinin razılığı olmadan lizinq obyekti olan əmlak üzərində icarəçinin apardığı yaxşılaşdırmalar əmlaka zərər vurmadan ondan ayrıla bilməzsə, həmin yaxşılaşdırmalara çəkilən xərclərin əvəzi lizinq müəssisəsi tərəfindən ödənilmir. Lizinq müəssisəsi əmlakı icarəyə verməmişdən əvvəl ən azı müqavilə müddəti üçün həmin əmlakı sığorta etdirməlidir.

Lizinq müqaviləsinin obyekti olan əmlakın satıcısı satdığı əmlakın haqqını müqavilədə nəzərdə tutulmuş qaydada və müddətdə lizinq müəssisəsindən tələb etmək hüququna malikdir. Lizinq müqaviləsinin obyekti olan əmlak, satıcı tərəfindən texniki sənədlərə uyğun olaraq (keyfiyyət, dəst) müqavilədə göstərilən müddətdə icarəçiyə təhvil verilməlidir. Təminat müddəti ərzində icarəçinin təqsiri olmadan əmlakla bağlı yaranan hər hansı qüsur əmlakın satıcısı tərəfindən onun öz vəsaiti hesabına aradan qaldırılmalıdır.

Lizinq müqaviləsinə aşağıdakı hallarda xitam verilir:

– müqavilə müddəti qurtardıqda;

– icarəçi müəssisə ləğv olunduqda;

– icarəçinin və lizinq müəssisəsinin qarşılıqlı razılığı olduqda;
– məhkəmənin və ya arbitrac məhkəməsinin qərarı əsasında;
– qarşısıalınmaz qüvvə nəticəsində əmlak məhv olduqda;
– qanunvericilikdə və müqavilədə nəzərdə tutulan digər hallarda.

Müqavilə müddəti bitdikdən sonra icarəçinin əmlakı satın almaq hüququ nəzərdə tutulmadıqda, yaxud o, bu hüquqdan istifadə etmək istəmədikdə əmlak lizinq müəssisəsinə qaytarılır. İcarəçinin təqsiri üzündən lizinq müqaviləsi pozulduqda, icarəçi əmlakı mülkiyyətçiyə qaytarmaqla bərabər, ona dəyən zərəri də ödəyir. Müqavilə lizinq müəssisəsinin təqsiri üzündən pozulduqda isə, o, əmlakı geri götürməklə bərabər, icarəçiyə dəyən zərəri də ödəməlidir.

Vergitutma məqsədləri üçün lizinqin ayrıca nəzərdən keçirilməsi iki baxımdan əhəmiyyətlidir. Birincisi, maliyyə lizinqi üzrə ödəmələrin gəlirdən çıxılması baxımından, ikinciçi isə maliyyə lizinqi müqaviləsinin obyekti olan əmlakın idxalda ƏDV-dən azad edilməsi baxımından. Buna görə də, lizinq haqqında ayrıca qanun olmasına baxmayaraq, Vergi Məcəlləsində maliyyə lizinqi (maddə 140) xüsusi maddədə əks olunmuşdur. Hazırda lizinqə dair bir çox məsələlər «Lizinq xidməti haqqında» Azərbaycan Respublikası qanunu ilə tənzimlənir.

Vergitutma məqsədləri üçün isə əsasən Vergi Məcəlləsinin 140-cı (Maliyyə lizinqi) maddəsinə istinad edilir.

İcarəyə verən maddi əmlakı maliyyə lizinqi müqaviləsi üzrə icarəyə verirsə, vergitutma məqsədləri üçün icarəçi əmlakın sahibi, icarə ödəmələri isə icarəyə verilmiş ssuda üzrə ödəmələr sayılır.

Əmlak icarəsinin maliyyə lizinqi sayılması üçün qanunvericilikdə müəyyən şərtlər qoyulmuşdur ki, bunlar da aşağıdakılardır:

– lizinq müqaviləsi ilə icarə müddəti qurtardıqdan sonra əmlakın mülkiyyətə verilməsi nəzərdə tutulur, yaxud icarə müddəti qurtardıqdan sonra icarəçi əmlakı müəyyən edilmiş və ya qabaqcadan güman edilən qiymətlərlə almaq hüququna malikdir, yaxud;

– icarə müddəti icarəyə götürülən əmlakın istismar müddətinin 75 faizindən artıqdır, yaxud;

– icarə müddəti qurtardıqdan sonra əmlakın qalıq dəyəri icarənin əvvəlinə onun bazar qiymətinin 20 faizindən azdır, yaxud;

– icarə haqqının ödəniləcək məbləği əmlakın icarənin əvvəlinə olan bazar qiymətinin ən azı 90 faizinə bərabərdir və ya ondan artıqdır, yaxud;

– icarəyə götürülən əmlak icarəçi üçün sifarişilə hazırlanmışdır və icarə müddəti qurtardıqdan sonra icarəçidən başqa heç kəs tərəfindən istifadə edilə bilməz. Bu şərt aktivin istifadə olunması müddətinin 3/4-ü qurtardıqdan sonra başlanan icarəyə tətbiq edilmir.

İcarə ödəmələrinin cari dəyərini müəyyənləşdirməkdən ötrü istifadə edilən faiz dərəcəsi ödəmələr aid olduğu dövrdə eyni valyuta ilə, oxşar müddətə verilmiş banklararası kredit hərracında olan və ya hərraclar keçirilmədiyi təqdirdə banklararası kreditlər üzrə faizlərin orta səviyyəsinin 125%-i məbləğində götürülür.

Maliyyə lizinqinin məqsədləri üçün icarəçinin icarəni təzələmək hüququna malik olduğu əlavə müddət icarə müddətinə daxildir.

İcarəyə verən maliyyə lizinqi başlananadək aktivin sahibi olduğu hallarda, ssudanın verilməsi reciminə əlavə olaraq, əqd əmlakı icarəyə verənin satması və icarəçinin alması kimi qiymətləndirilir.

Yuxarıda göstərilənlərdən aydın olur ki, vergi qanunvericiliyində lizinqə (maliyyə lizinqinə) dair daha konkret və daha dəqiq müddəalar mövcuddur və həmin müddəalardan başlıca olaraq vergitutma məqsədləri üçün istifadə edilir.

Hər hansı bir əqd vergi qanunvericiliyində maliyyə lizinqi üçün nəzərdə tutulmuş tələblərə və şərtlərə uyğun gəlmədikdə, həmin əqdə maliyyə lizinqi kimi baxılmır.

8.6. Gəlir vergisindən azadolmalar və güzəştlər

Gəlir vergisinin xarakterik xüsusiyyətlərindən biri də bu verginin hesablanması zamanı müxtəlif azadolmaların və güzəştlərin tətbiqidir. Dövlət müəyyən kateqoriyalı şəxsləri və yaxud da müəyyən gəlirləri ya vergidən azad edir, ya da vergi güzəşti verir. Hətta dünyanın iqtisadi cəhətdən inkişaf etmiş dövlətlərində belə gəlir vergisindən güzəştlər mövcuddur. Dövlət gəlir vergisindən azaldolmalar və güzəştlər vasitəsilə bəzi az təminatlı sosial təbəqələrin (məsələn, əlillərin, çoxuşaqlı ailələrin, veteranların və s.) maddi vəziyyətinin yaxşılaşdırılmasına və vergitutmada maksimum ədalət prinsipinin bərqərar olmasına çalışır.

Hal-hazırda Azərbaycan Respublikasının vergi qanunvericiliyində ən çox azadolmalar və vergi güzəştləri fiziki şəxslərin gəlir vergisi üzrə nəzərdə tutulmuşdur və bu güzəştlərin tətbiqi olduqca dinamik xarakter daşıyır. Hər il dövlət ya yeni güzəştlər və azadolmalar tətbiq edir, ya da onlardan bəzilərini ləğv edir. Ümumiyyətlə, vergi qanunvericiliyi öz dinamikliyi ilə fərqlənir. Vergitutmanın əsas prinsipləri dünyanın yuxarıda gördüyümüz kimi bütün dövlətlərində demək olar ki, eynidir və zaman etibarilə son yüz ildə az dəyişmişdir. Lakin dünyanın müxtəlif dövlətlərində vergitutmanın forma və metodları həm zaman, həm də məkan etibarilə bir-birindən fərqli olmuş və fərqlənməkdədir. Müxtəlif dövlətlərin vergi sistemlərinin harmoniyası məsələsi bu gün

beynəlxalq iqtisadi inteqrasiya qarşısında duran ən vacib məsələlərdən biridir.

Öncə azadolmaların (istisnaların) üzərində dayanaq. Fiziki şəxslərin aşağıdakı gəlirləri gəlir vergisindən azaddır:

– Azərbaycan vətəndaşı olmayan diplomatik və ya konsulluq əməkdaşının rəsmi məşğulluğundan gəliri;

– Azərbaycan Respublikasının rezidenti və ya vətəndaşı olmayan və vergi ilində Azərbaycan Respublikası ərazisində üst-üstə 182 gündən az olan şəxsin iş yerindən gəlir - əgər bu gəlir Azərbaycan Respublikasının rezidenti olmayan işə götürən tərəfindən, yaxud onun adından ödənilirsə və qeyri-rezidentin daimi nümayəndəliyi tərəfindən və ya onun adından, yaxud daimi nümayəndəlikdə fəaliyyəti ilə əlaqədar ödənilmirsə;

– təqvim ili ərzində alınan hədiyyə, maddi yardım və miraslar:

– hədiyyələrin, təhsil və ya müalicə haqlarını ödəmək üçün maddi yardımın dəyəri aylıq gəlirin vergi tutulmayan məbləğinin 50 mislinədək, mirasların dəyəri isə – 1000 mislinədək olarsa;

– hədiyyə, maddi yardım və miras vergi ödəyicisinin ailə üzvlərindən alındığı halda, onun tam dəyəri.

«Vergi ödəyicisinin ailə üzvləri» dedikdə, ər-arvadlar, valideynlər, övladlar və övladlığa götürülmüş şəxslər, vərəsələr, doğma (ögey) bacılar, qardaşlar, bacı və qardaş övladları, ər-arvadların bacıları, qardaşları və valideynləri, bacıların ərləri və qardaşların arvadları, valideynlərin bacıları (qardaşları), qəyyumlar və qəyyumluğa götürülənlər, onların arasındakı ev təsərrüfatı birliyi nəticəsində biri o biri ilə valideyn və ölad kimi bağlı olduqda, nəzərdə tutulur.

– əmək qabiliyyətinin müvəqqəti itirilməsinə görə ödənilən müavinətlər istisna olmaqla dövlət müavinətləri, əvəzsiz dövlət köçürmələri, dövlət pensiyaları və dövlət təqaüdləri.

Müvəqqəti əmək qabiliyyətini itirməyə görə müavinət ümumi gəlirdə nəzərə alınır və müəyyən olunmuş qaydada gəlir vergisinə cəlb olunur.

Dövlət müavinətləri dedikdə, fiziki şəxslərə o müavinətlərin ödənilməsi başa düşülür ki, onlar Azərbaycan Respublikasının qanunvericiliyi ilə müəyyən olunmuş qaydada təyin olunur.

Azərbaycan Respublikasının qanunvericiliyi ilə müəyyən edildiyindən başqa qaydada təyin olunan və ödənilən pensiya və müavinət məbləğləri fiziki şəxslərin vergiyə cəlb olunan gəlirlərinə aid edilir.

– alimentlər;

– müvafiq icra hakimiyyəti orqanlarının qərarları əsasında dövlət büdcəsinin vəsaiti hesabına fərdi birdəfəlik ödəmələr və ya maddi yardımlar;

– qiymətli daşlardan və metallardan, qiymətli daşlar və metalların məlumatlarından, incəsənət əsərlərindən, antik əşyalardan və vergi ödəyicisinin sahibkarlıq fəaliyyətində istifadə edilən və ya istifadə edilmiş əmlakdan başqa, daşınan maddi əmlakın təqdim edilməsindən gəlir;

– həyatın yığım sığortası üzrə işə götürənin Azərbaycan Respublikasının sığortaçılarına ödədiyi sığorta haqları məbləğində sığorta ödənişləri, habelə sığorta haqları ilə sığorta ödənişləri arasındakı fərq istisna olmaqla, bütün sığorta ödənişləri, o cümlədən sığorta olunanın ölümü və ya bədən xəsarəti nəticəsində verilən sığorta ödənişləri.

İşə götürənin vəsaiti hesabına həyatın yığım sığortası növü dedikdə, elə sığorta müqaviləsi başa düşülür ki, bu zaman sığorta müqaviləsində müəyyən edilən sığorta halı baş vermədikdə sığorta olunmuş şəxsə, müqavilə başa çatarkən və ya o ləğv edilərkən qeyd olunmuş sığorta məbləğlərinin verilməsi nəzərdə tutulmuş olsun.

İşə götürənlərin vəsaitləri hesabına həyatın yığım sığortası növü üzrə fiziki şəxslərin Azərbaycan Respublikasının sığortaçıları tərəfindən sığorta edilməsi həyata keçirildikdə sığorta haqları sığorta orqanlarına köçürülərkən onlar fiziki şəxslərin vergiyə cəlb edilən gəlirinə daxil edilmir. Fiziki şəxslərə sığorta ödənişləri verilərkən sığorta ödənişləri ilə sığorta haqları arasındakı fərq kimi alınan gəlirdən sığorta orqanları tərəfindən müəyyən olunmuş qaydada gəlir vergisi tutulmalı, büdcəyə köçürülməli və olduğu ərazinin vergi orqanına gəlirin və tutulmuş verginin məbləği barədə məlumat verilməlidir.

– vergi ödəyicisinin azı 3 il ərzində əsas yaşayış yeri olduğu daşınmaz əmlakının təqdim edilməsindən gəlir;

– dəymiş zərərlərin ödənilməsi ilə bağlı alınan kompensasiya ödənişləri;

Bu kompensasiya ödənişlərinə xüsusi olaraq əmək vəzifələrinin icrası ilə əlaqədar xəsarət, yaxud sağlamlığın başqa şəkildə pozulması nəticəsində fiziki şəxslərə dəyən zərərin əvəzində ödənilən məbləğlər aiddir.

– bilavasitə kənd təsərrüfatı məhsullarının istehsalından alınan gəlirlər;

– sənətkarlığın misgərlik, qalayçılıq və saxsı məlumatlarının, təsərrüfat müxəlləfatının, bağçılıq-bostançılıq alətlərinin, xalq musiqi alətlərinin, oyuncaqların, suvenirlərin, qamışdan və qarğıdan məişət əşyalarının düzəldilməsi, keramika məlumatlarının bədii işlənməsi, bədii

tikmə, ağac materiallarından məişət alətlərinin hazırlanması sahəsində fəaliyyət göstərən fiziki şəxslərin gəliri;

– müvafiq qaydada dövlət qeydiyyatından keçmiş lotareyalardan əldə olunan uduşların dəyəri;

– kompensasiya xaratkerli ödəmələr, o cümlədən hərbi qulluqçuların pul və ya natura şəklində təminatı.

Bu ödənişlərə xüsusi olaraq aiddir: işdən azad edilərkən ödənilən işdən çıxma müavinəti, habelə Azərbaycan Respublikasının Əmək Məcəlləsinə müvafiq surətdə işdən uzaqlaşdırılan işçilərə ödənilən pul kompensasiyaları.

Misal: Təşkilatın ləğv edilməsi ilə əlaqədar olaraq sentyabrın 20-dən işdən çıxarılan işçiyə aşağıdakı pul məbləğləri verilmişdir: sentyabrda işlədiyi günlərə görə əmək haqqı - 260 min manat, orta aylıq əmək haqqının miqdarında işdən çıxma müavinəti - 42 min manat, istifadə edilməmiş məzuniyyətə görə kompensasiya - 500 min manat, işçinin işə girənədək, lakin 2 aydan artıq olmamaqla orta aylıq əmək haqqı. Bu halda işçinin vergiyə cəlb edilən gəlirinin tərkibinə sentyabr ayının əmək haqqı – 260 min manat, habelə istifadə edilməmiş məzuniyyətə görə kompensasiya - 500 min manat daxil edilir.

İşdən azad edilərkən istifadə edilməmiş məzuniyyət üçün kompensasiya istisna olmaqla, başqa yerdə işləməyə göndərilərkən, habelə qanunvericilikdə nəzərdə tutulmuş digər hallarda əmək vəzifələrinin yerinə yetirilməsi ilə bağlı əlavə xərclərin ödənilməsi məqsədilə müəyyən edilmiş normalar həddində işçilərə verilən kompensasiya ödənişləri də gəlir vergisindən azaddır.

Belə ödənişlərin müəyyən olunmuş normadan artıq olan məbləğləri vergiyə cəlb edilən gəlirə daxil edilir.

– yarışlarda və müsabiqələrdə əşya şəklində alınan mükafatların tam dəyəri. Beynəlxalq yarışlarda və müsabiqələrdə pul şəklində alınan mükafatların dəyəri aylıq gəlirin vergi tutulmayan məbləğinin 200 mislinədək, respublika, şəhər və rayon yarışlarında və müsabiqələrində isə - 10 mislinədək gəlir vergisindən azaddır.

– siyasi vəzifə tutan dövlət qulluqçusunun vəzifə səlahiyyətlərinin müddətinin başa çatmasına görə istefası, habelə inzibati vəzifə tutan və ixtisas dərəcəsi olan dövlət qulluqçusunun yaş həddinə, yəni 65 yaşına çatmasına görə istefası və ya Azərbaycan Respublikasında müəyyən edilmiş qaydada pensiya yaşına çatdıqda könüllü pensiyaya çıxması nəticəsində verilən birdəfəlik haqqlar.

Aşağıda göstərilən fiziki şəxslərin hər hansı muzdlu işdən vergi tutulmalı olan aylıq gəliri aylıq gəlirin vergi tutulmayan məbləğinin 20 misli miqdarında azaldılır:

– Azərbaycan Respublikasının Milli Qəhrəmanlarının, Sovet İttifaqı və Sosialist Əməyi Qəhrəmanlarının, Şöhrət ordeninin hər üç dərəcəsi ilə təltif edilmiş şəxslərin;

– I və II qrup müharibə əlillərinin, həlak olmuş, yaxud sonralar vəfat etmiş döyüşçülərin dul arvadlarının (ərlərinin), 1941-1945-ci illərdə arxa cəbhədə fədakar əməyinə görə orden və medallar ilə təltif edilmiş şəxslərin;

– qanunvericiliklə müəyyən edilmiş qaydada müharibə veteranı adı almış şəxslərin;

Müharibə veteranı adı almış şəxslərə aşağıdakılar aiddirlər:

İkinci dünya müharibəsi illərində döyüşən orduda (donanmada), partizan birləşmələri tərkibində, gizli fəaliyyətdə Vətənin müdafiəsi uğrunda döyüş əməliyyatlarında iştirak etmiş, habelə başqa ölkələrin ərazisində gedən məhəlli müharibələrdə və hərbi münaqişələrdə hərbi birləşmələrin tərkibində və keçmiş SSRİ Silahlı Qüvvələrinin, Dövlət Təhlükəsizliyi Komitəsinin, Daxili İşlər Nazirliyinin mütəxəssisləri və müşavirələri kimi iştirak etmiş şəxslər;

Azərbaycan Respublikasının ərazi bütövlüyü uğrunda döyüş əməliyyatlarında iştirak etmiş şəxslər;

1944-cu il yanvarın 1-dən 1951-ci il dekabrın 31-dək Ukraynanın, Belarusiyanın, Baltikyanı Respublikaların ərazisində quldur dəstələrinə qarşı silahlı mübarizədə iştirak etmiş şəxslər;

Azərbaycan Respublikasının ərazisində daimi yaşayan, ikinci dünya müharibəsi illərində xarici ölkələrin ərazisində milli orduların, partizan dəstələrinin tərkibində faşist Almaniyasına, onun müttəfiqlərinə və imperialist Yaponiyaya qarşı döyüş əməliyyatlarında iştirak etmiş şəxslər;

İkinci dünya müharibəsi illərində döyüşən cəbhələrin arxa hüdudları, yaxud döyüşən donanmaların əməliyyat zonaları daxilində ordunun və donanmanın mənafeyi üçün tapşırıqları yerinə yetirmiş xüsusi birləşmələrin işçiləri;

1941-1945-ci illərdə keçmiş Sovet Ordusunda (donanmasında), daxili işlər və dövlət təhlükəsizliyi orqanlarında xidmətdə olmuş, lakin döyüş əməliyyatlarında iştirak etməmiş hərbi qulluqçular.

Müharibə veteranları üçün nəzərdə tutulmuş güzəşt aşağıda göstərilən şəxslərə də şamil edilir:

– Sovet Ordusunun, Hərbi Dəniz Donanmasının, Dövlət Təhlükəsizlik Komitəsinin hərbi qulluqçuları və keçmiş SSRİ Daxili İşlər Nazirliyinin sıravi və zabit heyəti (o cümlədən hərbi mütəxəssislər və müşavirlər) üzvlərinə, keçmiş SSRİ Dövlət Orqanlarının qərarı ilə başqa ölkələrdə döyüş əməliyyatlarında iştirak etmişlərsə;

– döyüş əməliyyatları aparılan zaman Əfqanıstana yük daşımaq üçün bu ölkəyə göndərilmiş avtomobil batalyonlarının hərbi qulluqçularına;

– keçmiş SSRİ ərazisindən Əfqanıstana döyüş tapşırıqlarına uçmuş uçuş heyətinin hərbi qulluqçularına;

Əfqanıstanda Sovet Ordusunun kontingentinə xidmət göstərmiş və yaralanmış, xəsarət və kontuziya almış, yaxud döyüş əməliyyatlarının aparılmasının təmin edilməsinə görə keçmiş SSRİ-nin orden və medalları ilə təltif edilmiş fəhlə və qulluqçulara;

– Çernobıl AES-də qəza, mülki və ya hərbi təyinatlı atom obyektlərində digər radiasiya qəzaları nəticəsində, habelə nüvə qurğularının hər hansı növləri, o cümlədən nüvə silahı və kosmik texnika ilə bağlı olan sınaqlar, təlimlər və başqa işlər nəticəsində şüa xəstəliyinə və şüa yükü ilə əlaqədar xəstəliyə tutulmuş və ya bu xəstəlikləri keçirmiş şəxslərin.

Yuxarıda göstərilən güzəştlərin verilməsi üçün əsas olan sənədlər bunlardır: Sovet İttifaqı Qəhrəmanlarının kitabçası, orden kitabçası, Böyük Vətən müharibəsi əlilinin vəsiqəsi, Böyük Vətən müharibəsi iştirakçısının vəsiqəsi, xüsusi qeydiyyatlı pensiya vəsiqəsi, hərbi komissarlığın vəsiqəsi, həkim-əmək ekspert komissiyasının arayışı.

I və II qrup əlillərin (müharibə əlillərindən başqa) hər hansı muzdlu işdən vergi tutmalı olan aylıq gəliri aylıq gəlirin vergi tutulmayan məbləğinin 5 misli miqdarında azaldılır.

Aşağıdakı fiziki şəxslərin hər hansı muzdlu işdən vergi tutulmalı olan aylıq gəliri aylıq gəlirin vergi tutulmayan məbləğinin 3 misli miqdarında azaldılır:

– həlak olmuş, yaxud sonralar vəfat etmiş döyüşçülərin valideynləri, habelə vəzifələrinin icrası zamanı həlak olmuş dövlət qulluqçularının valideynləri və arvadları (ərləri). Bu şəxslərin arvadlarına (ərlərinə) güzəşt o halda verilir ki, onlar təkrar nigaha girmiş olmasınlar;

– 1990-cı il yanvarın 20-də SSRİ qoşunlarının müdaxiləsi nəticəsində, habelə Azərbaycan Respublikasının ərazi bütövlüyünün müdafiəsi zamanı həlak olmuş şəxslərin valideynləri və arvadları (ərləri). Bu şəxslərin arvadlarına (ərlərinə) güzəşt o halda verilir ki, onlar təkrar nigaha girmiş olmasınlar;

Güzəşt imtiyaz hüququ haqqında şəhadətnaməyə və rayon hərbi komissarlığının, hərbi hissənin, hərbi tədris müəssisəsinin, Müdafiə Nazirliyinin, keçmiş Dövlət Təhlükəsizliyi Komitəsinin (Milli Təhlükəsizlik Nazirliyinin), Daxili İşlər Nazirliyinin və Azərbaycan Respublikasının digər müvafiq orqanlarının arayışına əsasən verilir.

– Əfqanıstana və döyüş əməliyyatları aparılan başqa ölkələrə göndərilmiş hərbi qulluqçular və təlim-yoxlama toplanışlarına çağırılmış hərbi vəzifəlilər;

– daimi qulluq tələb edən uşaqlıqdan və ya I qrup əlilə baxan və onunla birlikdə yaşayan valideynlərdən biri (özlərinin istəyi ilə), arvad (ər), himayəçi və ya qəyyum.

Sonuncu güzəşt pensiya vəsiqəsinə, himayəçi və qəyyumluq orqanlarının daimi qulluq etməyin lazım gəldiyini təsdiq edən tibbi arayışına və mənzil orqanının birgə yaşamaq haqqında arayışına əsasən verilir.

Qaçqınlara və köçkünlərə güzəşt Azərbaycan Respublikası Dövlət Qaçqınlar Komitəsinin «qaçqın» və yaxud «məcburi köçkün» statusu haqqında vəsiqəsinə əsasən verilir.

Qohumluq dərəcəsindən asılı olmayaraq himayəsində azı üç nəfər, o cümlədən gündüz təhsil alan 23 yaşınadək şagirdlər və tələbələr olan ər və ya arvaddan birinin vergi tutulmalı olan aylıq gəliri aylıq gəlirin vergi tutulmayan məbləğinin 1 misli qədər azaldılır.

Vergiyə cəlb edilən gəlirin azaldılması məqsədləri üçün tələbələrə və şagirdlərə ali, xüsusi orta və texniki-peşə tədris müəssisələrinin, ibtidai, natamam orta və orta məktəblərin təhsilin gündüz formasında oxuyan tələbə və şagirdləri və dini tədris müəssisələrinin dinləyiciləri aid edilirlər.

Uşaqları təhsilin gündüz formasında oxuyan tələbə və şagirdlərə görə vergiyə cəlb edilən gəlir, onların müstəqil gəlir mənbələrinin - təqaüd, əmək haqqı və s. olub-olmamasından, habelə onların valideynləri ilə birgə yaşayıb-yaşamamasından asılı olmayaraq azaldılır.

Himayədə olanlara görə vergiyə cəlb edilən gəlir nigahda olan valideynlərin (ər-arvadın) razılığı ilə onlardan birində azaldılır. Gəlir bu qaydada həmçinin uşaqları olan tək analarda, dul qadın və kişilərdə də azaldılır.

Nigah ləğv edilərsə, himayədə olan uşaqlara görə vergiyə cəlb edilən gəlir uşaqların birgə yaşadıqları valideyn üçün azaldılır. Valideynlərdən biri işləmədiyi halda, vergiyə cəlb olunan gəlir uşaqlara görə digər valideyn üçün bu şərlə azaldılır ki, gəlirin başqasında azaldılmaması sənədlərlə təsdiq edilmiş olsun.

Uşaqları kursant olan valideynlərdə gəlirin azaldılması, kursantların 18 yaşına çatmasınadək aparılır.

Bu qayda uşaqların 18 yaşa, tələbələrin və şagirdlərin 23 yaşa çatdığı ilin sonunadək, habelə uşaqların və himayədəkilərin öldüyü hallarda ölüm ilinin sonunadək saxlanılır.

Fiziki şəxslərin vergi tutulan gəliri uşağın doğulduğu və himayədə olanın himayəyə götürüldüyü aydan başlayaraq azaldılır.

Himayədə olanların sayı il ərzində azaldıqda (uşaqların ölümü halları istisna olmaqla) himayədə olanların sayının azaldığı aydan sonrakı aydan başlayaraq onların saxlanması üçün məbləğin çıxılmasına xitam verilir.

Himayədə olanlara görə vergiyə cəlb olunan gəlir aşağıdakılara əsasən azaldılır:

– valideynlərdən birinin, onun əmək kitabçasının olduğu işə götürənin mühasibatlığına yazdığı ərizəyə əsasən, ərizədə göstərilir ki, onun arvadı (əri) bu güzəştdən istifadə etmir;

– digər valideynin, himayədə olan uşaqlara görə onun vergi hesablanan gəlirinin azaldılmaması haqqında arayışına əsasən;

– uşağın doğulması haqqında şəhadətnamənin surəti və yaxud işə götürənin işçilərinin uşaqlarının olması haqqında məlumatlarına əsasən;

– uşağın gündüz şöbəsində oxuması barədə tədris müəssisəsinin arayışına əsasən;

– müvafiq mənzil-istismar orqanın və ya icra hakimiyyətinin şəhər, qəsəbə və kənd nümayəndəlikləri tərəfindən verilən Vergilər Nazirliyinin əmri ilə təsdiq edilmiş formada arayışına əsasən.

Himayədə olanlarla onları saxlayanlar ayrı-ayrı ünvanlarda yaşadıqda, belə şəxslər himayədə olanın yaşadığı yerin icra hakimiyyəti orqanlarının himayədə olanın müstəqil gəlir mənbəyinin olmaması barədə arayışını və həmin şəxsin onların himayəsində olmasını təsdiq edən sənədi təqdim etməlidirlər. Lazımi hallarda himayədə olma faktı məhkəmə orqanlarının qərarı ilə müəyyən edilir.

Vergiyə cəlb edilən gəlirin azaldılması üçün təqdim edilən məlumatların düzgünlüyünə görə onları vermiş şəxslər qanunvericiliklə müəyyən edilmiş qaydada məsuliyyət daşıyırlar.

Aşağıdakılar himayədə olanlara aid edilmirlər:

– təqaüd, pensiya və işsizlik müavinəti alan şəxslər (uşaqlardan başqa);

– dövlət təminatında olan şəxslər (texniki-peşə məktəblərinin şagirdləri, uşaq və körpə evlərində tərbiyə alanlar);

– xüsusi məktəblərin şagirdləri və internat evlərində olan, saxlanmasına görə qəyyumlardan haqq alınmayan uşaqlar, habelə tam dövlət təminatındakı məktəblər yanında internatlarda olan uşaqlar.

Fiziki şəxsin eyni zamanda yuxarıda göstərilən bir neçə güzəşt hüququ olduqda, ona bu güzəştlərdən biri, məbləğcə ən böyük olanı verilir.

Əmək haqqından tutulan vergi hesablanarkən fiziki şəxslərin qeyd olunan vergi güzəştləri hüququ Azərbaycan Respublikası Nazirlər Kabinetinin «Əmək haqqından tutulan vergi hesablanarkən fiziki şəxslərin vergi güzəştləri hüququnun müəyyənləşdirilməsi üçün sənədlərin siyahısının təsdiq edilməsi barədə» 4 yanvar 2001-ci il tarixli 4 saylı qərarı ilə müəyyənləşdirilmiş sənədlərin təqdim edildiyi andan yaranır və yalnız fiziki şəxsin əmək kitabçasının olduğu yerdə həyata keçirilir.

Testlər:

1. Fiziki şəxslər uçota durmaq üçün ərizəni hansı vergi oranına verirlər?

a) olduğu yer üzrə ərazi vergi orqanına

b) yaşadığı yer üzrə ərazi vergi orqanına

c) fəaliyyət göstərdiyi və ya obyektinin (obyektlərinin) yerləşdiyi yer üzrə ərazi vergi orqanına.

2. Hüquqi şəxs dövlət qeydiyyatına alındığı gündən sonra neçə gün müddətində uçota durmaq üçün vergi orqanına ərizə verməlidir?

a) 10 gün

b) 30 gün

c) 20 gün.

3. Daimi nümayəndəliyin vergi orqanlarında uçota alınması hansı qaydada həyata keçirilir?

a) nümayəndəliklərin uçota alınması üçün xüsusi qaydalar nəzərdə tutulmuşdur

b) nümayəndəliklər hüquqi şəxslər üçün müəyyən edilmiş qaydada uçota alınırlar

c) nümayəndəliklər Azərbaycan Respublikasında vergi ödəyicisi kimi uçota alınmırlar.

4. Fərdi sahibkara uçota durmaq barədə ərizə daxil olduğu gündən sonra neçə gün müddətində onun vergi uçotuna alınması barədə məlumat göndərilməlidir?

a) 5 gün

b) 15 gün

c) 10 gün.

5. Uçota alınmaq barədə ərizə verildiyi gündən neçə gün müddətində vergi ödəyicisinə müvafiq şəhadətnamə verilməlidir?

a) 30 gün

b) 10 gün

c) 15 gün.

6. Vergi ödəyicisinin olduğu və ya yaşadığı yer dəyişdikdə, vergi orqanına bu cür dəyişiklik baş verdiyi gündən neçə gün müddətində ərizə verməlidir?

a) 5 gün

b) 10 gün

c) 15 gün.

7. Vergi ödəyicisinin vergi uçotunda olduğu vergi orqanına olduğu və ya yaşadığı yer dəyişdiyi barədə ərizə ilə müraciət etdiyi gündən sonra neçə gün müddətində həmin vergi orqanı vergi ödəyicisinin yenidən uçota alınmasını həyata keçirməlidir?

a) 15 gün

b) 20 gün

c) 25 gün.

8. Vergi ödəyicisi olan fərdi sahibkar uçota alınması üçün vergi orqanına ərizə ilə birlikdə daha nələri təqdim edir?

a) onun şəxsiyyətini təsdiq edən sənədin surətini

b) yaşadığı yer haqqında məlumatı

c) onun şəxsiyyətini təsdiq edən sənədin surətini və yaşadığı yer haqqında məlumatı.

9. Rezident müəssisə tərəfindən ödənilən dividenddən ödəmə mənbəyində neçə faiz dərəcə ilə vergi tutulur?

a) 5 faiz

b) 10 faiz

c) 20 faiz.

10. Azərbaycan Respublikası ilə digər dövlətlər arasında beynəlxalq rabitə və ya beynəlxalq daşımalar həyata keçirilərkən rabitə və ya nəqliyyat xidmətləri üçün rezident müəssisənin və ya sahibkarın ödəmələrindən neçə faiz dərəcə ilə vergi tutulur?

a) 10 faiz

b) 3 faiz

c) 6 faiz.

11. Rezident fiziki şəxslər gəlir vergisinin bəyannaməsini vergi orqanına nə vaxt verirlər?

a) hesabat ilindən sonrakı ilin aprel ayının 15-dək

b) hesabat ilindən sonrakı ilin yanvar ayının 15-dək

c) hesabat ilinin sonuncu iş günündə.

12. Rezident fiziki şəxslər istisna olmaqla digər şəxslər gəlir və mənfəət vergisinin bəyannaməsini vergi orqanına nə vaxt verirlər?

a) hesabat ilindən sonrakı ilin yanvar ayının 15-dək

b) hesabat ilindən sonrakı ilin aprel ayının 15-dək

c) hesabat ilindən sonrakı ilin aprel ayının 1-dək.

13. Vergi ödəyicisi Azərbaycan Respublikasında sahibkarlıq fəaliyyətini dayandırdıqda neçə gün müddətində vergi orqanına bəyannamə verməlidir?

a) 10 gün

b) 30 gün

c) 20 gün.

14. Hüquqi şəxslər və fərdi sahibkarlar cari vergi ödəmələrini dövlət büdcəsinə hansı vaxt ödəməlidirlər?

a) rüb qurtardıqdan sonra 15 gündən gec olmayaraq;

b) ay qurtardıqdan sonra 15 gündən gec olmayaraq;

c) rüb qurtardıqdan sonra 5 gündən gec olmayaraq.

FƏSİL 9
SAİR BİRBAŞA VERGİLƏR
9.1. Əmlak vergisi

9.1.1. Sərvət və əmlak vergiləri haqqında ümumi anlayış. Sərvət üzərinə qoyulan və ya qısa olaraq sərvət vergiləri öz mahiyyətinə görə gəlir vergisindən fərqli olaraq dünya dövlətlərində bir-birindən ciddi fərqlənir. Çünki gəlir vergisi son nəticədə daha çox fiskal məqsəd daşıyır. Bu məqsədə çatmaq üçün istifadə edilən mexanizmlər bir-birindən o qədər də fərqlənmir. Sərvət vergiləri isə fiskal deyil, daha çox sosial məqsəd güdür. Ona görə də hər bir dövlət özünün sosial və iqtisadi sisteminə və qarşıya qoyduğu məqsədlərinə uyğun olaraq sərvət vergilərinin bu və ya digər formasını tətbiq edir. Məlum olduğu kimi, bazar iqtisadiyyatı əhalinin təbəqələşməsini sürətləndirir, varlı və kasıblar arasındakı fərqi daha da artırır. Bu fərqi aradan qaldırmaq üçün müxtəlif ölkələrdə müxtəlif üsullardan istifadə edilir. Bu üsullardan ən başlıcaları ictimailəşdirmə və sərvət vergiləridir. Bu iki üsul çox vaxt bir-birinin tamamlayıcısı kimi də istifadə edilir. Ona görə də gəlir vergisindən fərqli olaraq sərvət vergiləri gəlir gətirməyən maliyyə potensialına da tətbiq edilir. Onu da nəzərə almaq lazımdır ki, sərvət vergiləri fiziki şəxslərdən olduğu kimi hüquqi şəxslərdən də alına bilər.

Sərvət-geniş mənalı bir anlayışdır, fiziki və ya hüquqi şəxsin müəyyən bir dövrdə malik olduğu bütün iqtisadi (maddi) dəyərlərin məcmusudur. Bu məcmuu dəyərlər təbii olaraq pul ilə ifadə edilir. «İqtisadi dəyərlər» anlayışına bütün növ daşınan və daşınmaz əmlak, pul və hər cür pul alacaqları daxildir. «Malik olmaq» ifadəsi də mülkiyyət anlayışını əks etdirir. Sərvət vergisi birbaşa vergidir. Həmin vergidə vergini doğuran hadisə mülkiyyətə sahib olmaq və ya mülkiyyətin dəyişdirilməsidir.

Daha çox sosial və bəzən də siyasi məqsəd güdən sərvət vergisinin dünya dövlətlərinin təcrübəsində iki növü mövcuddur: a) daimi və b) müvəqqəti sərvət vergiləri. Birinci növ vergiyə əmlak vergisi

aiddir. Müvəqqəti sərvət vergiləri isə adətən ölkədə yaranmış fövqəladə vəziyyətlə (müharibə və s.) əlaqədar tətbiq edilir. Ümumi və xüsusi sərvət vergiləri də mövcuddur. Ümumi sərvət vergisi ödəyicinin bütün sərvət növlərindən alınır. Xüsusi sərvət vergisi isə sərvətin ayrı-ayrı növlərindən alınır.

Sərvət vergilərinin ən geniş yayılmış növü **əmlak vergisidir.**

Əmlak vergisi tarixin dərinliklərinə qədər uzanan ən qədim vergilərdən biridir. Fiziki və hüquqi şəxslərin mülkiyyətində olan bina və digər tikililərdən alınan bu vergi real vergilər qrupuna daxildir. Geniş məna daşıyan sərvət anlayışının tərkib hissəsi kimi bina və digər tikililər çoxdandır ki, mükəlləfin ödəmə gücünün bir əlaməti hesab edilmiş və bütün tarixi dövrlərdə vergiyə cəlb edilmişdir. Daşınan əmlaka nisbətən binaların dəyərinin müəyyən edilməsi və vergitutma texnikasının tətbiq edilməsi də asandır. Əmlak vergisi alınarkən həmin əmlakla əlaqədar olan borclar sərvət vergisindən fərqli olaraq nəzərə alınmır. Əmlak vergisi əksər dövlətlərdə yerli büdcələrə daxil olur.

Əmlak vergisinin bir növü – kapital artımına və ya sadəcə olaraq kapital üzərinə qoyulan vergidir. Vergitutma obyekti – kapital aktivlərinin dəyəridir. Verginin mənbəyi – əmlakın (əsasən qiymətli kağızlar, bina və tikililərin) bir hissəsinin satışından əldə edilən gəlirdir. Bəzi ölkələrdə bu vergi ümumi gəlirə daxil edilir və güzəştli vergi dərəcələri ilə gəlir vergisinə cəlb edilir.

Əmlak vergisinin digər növü vərəsəlik və bəxşeyşlər vergisidir. Vərəsəlik vergisi daşınan və daşınmayan əmlak fiziki və hüquqi şəxslərə varis kimi keçdikdə tutulur. Vergitutma obyekti – əmlakdır. Verginin mənbəi varisin adi gəlirləri mənfəəti, aldığı faizlər və ya renta və bəzən də vərəsəlik yolu ilə alınmış əmlakın bir hissəsinin satılmasından gələn gəlirlərdir. Vərəsəlik yolu ilə keçən əmlak bütün ölkələrdə vergiyə cəlb edilir. Həmin vergi mütərəqqi dərəcə ilə vergiyə cəlb edilir. Vergi dərəcələri müxtəlif ölkələrdə 10-75% arasındadır. Birbaşa varislərdən alınan vərəsəlik vergisinin dərəcəsi nisbətən aşağı və qohumluq dərəcəsi uzaqlaşdıqca vergi dərəcəsi də artır. Bu vergi üzrə də vergiyə cəlb edilməyən minimum müəyyən edilir. Bəzi ölkələrdə bəxşeyşlər üzərinə də vergi qoyulur. Onun vergi dərəcəsi vərəsəlik vergisinə nisbətən aşağı olur.

9.1.2. Azərbaycan Respublikasında əmlak vergisinin tətbiqi xüsusiyyətləri. Əmlak vergisi Azərbaycan Respublikası müstəqillik əldə etdikdən dərhal sonra – 1992-ci ilin əvvəlindən (1 yanvardan) tətbiq edilməyə başlamışdır.

Əmlak vergisinə Vergi Məcəlləsinin XIII fəsli həsr olunmuşdur. Vergi Məcəlləsinin qüvvəyə mindiyindən əvvəl 1995-ci il martın 24-də

qəbul edilmiş «Əmlak vergisi haqqında» Azərbaycan Respublikasının Qanunu tətbiq edilirdi.

Əmlak vergisinin ödəyicilərini iki əsas kateqoriyaya bölmək olar: fiziki şəxslər və müəssisələrdir. Vergi ödəyicilərinin bu iki kateqoriyasından hər biri üçün vergitutma məqsədilə öx xüsusiyyətləri müəyyən edilmişdir.

Müəssisələrdən tutulan əmlak vergisinin məqsədi onlara məxsus əmlakdan səmərəli istifadə etməyi və istifadə olunmayan xammal və materiallar ehtiyatlarının və zəruri olmayan əsas vəsaitlərin alınmasına çəkilən xərclərin azaldılmasını stimullaşdırmaqdır.

Fiziki şəxslərə münasibətdə isə bu verginin daha çox «sosial ədalət» prisnipinə meyli var. Mülkiyyətində evlər, villalar, maşın və qayıqları olan varlı adamlar daha böyük məbləğlərdə əmlak vergisini büdcəyə ödəyirlər. Büdcə vasitəsilə bu məbləğlər cəmiyyət arasında bölüşdürülür, o cümlədən sosial proqramların maliyyələşdirilməsinə yönəldilir.

Əmlak vergisi üzrə **vergitutma obyekti** aşağıdakılardır.

– fiziki şəxslərin xüsusi mülkiyyətində olan və Azərbaycan Respublikasının ərazisində yerləşən tikililərin və ya onların hissələrinin, həmçinin yerindən və istifadə edilib-edilməməsindən asılı olmayaraq rezident fiziki şəxslərə məxsus avtomobil və özüyeriyən təkərli texnika (bundan sonra – avtonəqliyyat vasitələri), su və hava nəqliyyatı vasitələrinin dəyəri;

– müəssisələrin balansında olan avtonəqliyyat vasitələri;

– müəssisələrin balansında olan əsas vəsaitlərin orta illik dəyəri;

– Azərbaycan Respublikasında özünün daimi nümayəndəliyi vasitəsilə sahibkarlıq fəaliyyətini həyata keçirən qeyri-rezident müəssisələr üçün – yalnız daimi nümayəndəliklə bağlı olan əsas vəsaitlərin orta illik dəyəri;

– Vergitutma obyekti olan və müəssisələr tərəfindən hüquqi şəxs yaratmadan birgə fəaliyyət aparmaq üçün birləşdirilən əsas vəsaitlərin dəyəri, bu əsas vəsaitləri birləşdirən birgə fəaliyyət iştirakçıları tərəfindən vergiyə cəlb edilməsi məqsədləri üçün bəyannaməyə daxil olunur. Birgə fəaliyyət nəticəsində yaradılmış (alınmış) əsas vəsaitlərin dəyəri isə birgə fəaliyyətin iştirakçıları tərəfindən müqavilə üzrə mülkiyyətdə müəyyən olunmuş pay haqqına müvafiq olaraq bəyannaməyə daxil edilir.

Qısa olaraq həm rezident, həm də qeyri-rezident fiziki şəxslərin vergitutma obyekti – onların xüsusi mülkiyyətində olan və Azərbaycanda yerləşən tikililər, habelə Yerindən asılı olmayaraq onlara məxsus olan avtonəqliyyat, su və hava nəqliyyatı vasitələridir. Tikiliyə görə

vergi aylıq gəlirin vergi tutulmayan məbləğinin 300 mislindən yuxarı olan tikilinin dəyərindən 0,1 faizlə tutulur. Misal üçün evin dəyəri 50 milyon manatdırsa, 50-dən 30 çıxıldıqdan sonra qalan 20 milyon manat dəyərindən vergi tutulur (hazırda vergi tutulmayan məbləğ – 100 000 manat). Su və hava nəqliyyatı vasitələrindən mühərrikin hər bir kub santimetrinə görə aylıq gəlirin vergi tutulmayan məbləğinin 0,02 faizi (20 manat) miqdarında tutulur. Mühərriki olmayan su və hava nəqliyyat vasitələri üçün əmlak vergisi onların bazar qiymətinin 1 faizi miqdarında müəyyən edilmişdir. Minik avtomobilləri üçün verginin dərəcəsi aylıq gəlirin vergi tutulmayan məbləğinin 0,01 faizi, yük daşıyan avtonəqliyyat vasitələri və avtobuslar üçün – 0,02 faizidir. Şəhərlərdə sərnişinləri daşıyan trolleybus və tramvaylar əmlak vergisindən azaddır.

Əmlak vergi vergisi üzrə güzəştləri və azadolmalar. Hər şeydən əvvəl dövlət hakimiyyəti orqanları, büdcə təşkilatları və yerli özünü idarəetmə orqanları, Azərbaycan Respublikasının Milli Bankı və onun qurumları, dövlət fondları və əlillərin ictimai təşkilatları əmlak vergisini ödəməkdən azad edilmişlər.

Misgərlik, qalayçılıq, dulusçuluq və saxsı məmulatlarının, təsərrüfat müxəlləfatının, bağçılıq-bostançılıq alətlərinin, xalq musiqi alətlərinin, oyuncaqların, suvenirlərin, qamışdan və qırğıdan məişət əşyalarının düzəldilməsi, keramika məmulatlarının bədii işlənməsi, bədii tikmə, ağac materiallarından məişət alətlərinin hazırlanması sahəsində hüquqi şəxs yaratmadan sahibkarlıq fəaliyyəti ilə məşğul olan fiziki şəxslərin sənətkarlıq emalatxanalarının binaları və ya binaların bu emalatxanalar yerləşən hissələri də əmlak vergisinə cəlb edilmirlər.

Binaların icarəyə, kirayəyə verildiyi, habelə sahibkarlıq və ya kommersiya fəaliyyəti ilə məşğul olmaq üçün istifadə edildiyi hallar istisna olmaqla, Vergi Məcəlləsinin 102.2-ci maddəsində göstərilən şəxslərin, habelə pensiyaçıların və müddətli hərbi xidmət hərbi qulluqçularının və onların ailə üzvlərinin müddətli hərbi xidmət dövründə binalara görə ödəməli olduqları əmlak vergisinin məbləği aylıq gəlirin vergi tutulmayan məbləğinin 1,5 misli qədər azaldılır.

Vergitutma məqsədləri üçün müəssisənin əmlakının dəyəri aşağıdakı əmlakların dəyərinə azaldılır:

– ekologiya, yanğından mühafizə və ya mülki müdafiə üçün istifadə edilən obyektlərin;

– məhsul ötürən kəmərlərin, dəmir və avtomobil yollarının, rabitə və enerci ötürücü xətlərinin, meliorasiya və suvarma sistemi obyektlərinin;

– müəssisələrin balansında olan avtonəqliyyat vasitələrinin;

– təhsil, səhiyyə, mədəniyyət və idman müəssisələrinin yalnız bu sahələrin təyinatı üzrə istifadə etdiyi obyektlərinin;

– amortizasiya olunan maşın, avadanlıq və hesablama texnikasının;

– şəhərlərdə sərnişin daşımaları üçün istifadə olunan trolleybuslar və tramvaylar əmlak vergisindən azaddır.

Vergi Məcəlləsinin 102.2-ci maddəsində göstərilən şəxslərin avtonəqliyyat vasitələrinə görə ödəməli olduğu əmlak vergisinin məbləği aylıq gəlirin vergi tutulmayan məbləğinin 50 faizi qədər azaldılır.

Fiziki şəxslərdən əmlak vergisinin hesablanması və ödənilməsi qaydası aşağıdakı kimidir. Binalar üzrə əmlak vergisi Nazirlər Kabinetinin müəyyən etdiyi qaydada binaların hər il yanvarın 1-i vəziyyətinə müəyyənləşdirilən inventar dəyərinə əsasən hesablanılır.

Bir neçə sahibi olan bina üzrə əmlak vergisi həmin binanın hər sahibi üçün onun binanın dəyərindəki payına uyğun olaraq, Nazirlər Kabinetinin müəyyən etdiyi qaydaya uyğun olaraq hesablanır. 1.01.2003-cü ildən edilmiş yeni qaydaya görə fiziki şəxslərin mülkiyyətində olan binalara görə əmlak vergisi onların yerləşdiyi ərazinin bələdiyyəsi tərəfindən hesablanır.

Su və hava nəqliyyatı vasitələrinə görə vergi onların qeydiyyatını həyata keçirən təşkilatlar tərəfindən verilən məlumatlar əsasında hər il yanvarın 1-i vəziyyətinə hesablanılır. Belə qeydiyyatın olmadığı hallarda, həmin əmlakın sahibi mülkiyyətində olan su və hava nəqliyyatı vasitələri barədə lazımi məlumatları (buraxılış ili, alış qiyməti və texniki xarakteristikası) əks etdirən sənədləri hər il yanvar ayının 1-dək müvafiq orqana təqdim edir.

Bir neçə fiziki şəxsə məxsus olan su və hava nəqliyyatı vasitəsinə görə vergi həmin nəqliyyat vasitəsini öz adına qeydiyyatdan keçirmiş şəxsdən tutulur.

Bələdiyyələr verginin ödənilməsi barədə tədiyə bildirişini vergi ödəyicilərinə iyunun 1-dən gec olmayaraq verməlidirlər.

Verginin məbləği cari il üçün bərabər hissələrlə – həmin il avqustun 15-dək və noyabrın 15-dək ödənilir. Əmlak vergisi əmlakın əvvəlki sahibi tərəfindən ödənilmədiyi hallarda, vergi bu maddə ilə müəyyən edilmiş ödəmə vaxtında həmin əmlakın sahibi tərəfindən ödənilir.

Azərbaycan Respublikasında fiziki şəxslərdən əlak vergisi yerli (bələdiyyə) büdcəyə ödənilir.

Avtonəqliyyat vasitələri üzrə əmlak vergisi avtonəqliyyat vasitələrinin qeydiyyatdan, yenidən qeydiyyatdan və ya illik texniki baxışdan keçirilməsi üçün müəyyən edilmiş vaxtda ödənilir. Verginin

ödənilməsini təsdiq edən sənəd olmadıqda, avtonəqliyyat vasitəsinin qeydiyyatı, yenidən qeydiyyatı və ya texniki baxışı keçirilmir.

Müəssisənin əmlak vergisinin hesablanması və ödənilməsi. Müəssisənin əmlak vergisi üçün vergi dövrü təqvim ili sayılır. Əmlak vergisi ödəyiciləri cari vergi ödəmələri kimi hər rübün ikinci ayının 15-dən gec olmayaraq əvvəlki ildəki əmlak vergisi məbləğinin 25 faizi həcmində vergi ödəyirlər. Dövlət büdcəsinə hesabat dövrü üçün ödənilməli olan verginin məbləği hesabat dövrü ərzində əvvəllər hesablanmış ödəmələr nəzərə alınmaqla müəyyən edilir. Müəssisə əmlak vergisinin illik bəyannaməsini hesabat ilindən sonrakı ilin aprel ayının 1-dək vergi orqanına verir.

İllik bəyannamələr üzrə vergilər həmin bəyannamələrin verilməsi üçün müəyyən edilmiş müddətlərədək ödənilir. Hesablanmış verginin məbləği Məcəllənin 119-cu maddəsi ilə məhdudlaşdırılmayan gəlirdən çıxılmalara aid edilir.

Müəssisələrin əmlak vergisi dövlət büdcəsinə ödənilir.

Müəsisələrin avtonəqliyyat vasitələri üçün əmlak vergisi avtonəqliyyat vasitələrinin qeydiyyatdan, yenidən qeydiyyatdan və ya illik texniki baxışdan keçirilməsi üçün müəyyən edilmiş vaxtda dövlət büdcəsinə ödənilir. Vergi vaxtında ödənilmədikdə müəyyən edilmiş qaydada faiz hesablanır.

Verginin ödənilməsini təsdiq edən sənəd olmadıqda, avtonəqliyyat vasitəsinin qeydiyyatı, yenidən qeydiyyatı və ya texniki baxışı keçirilmir.

Müəssisənin əmlakının vergi tutulan dəyərinin müəyyən edilməsi qaydası.

Vergitutma məqsədləri üçün müəssisənin əmlakının orta illik qalıq dəyəri götürülür. Müəssisənin əmlakının (avtonəqliyyat vasitələri istisna olmaqla) orta illik qalıq dəyəri aşağıdakı qaydada hesablanır:

– müəssisə bütün il ərzində fəaliyyət göstərmişdirsə, onun əmlakının (avtonəqliyyat vasitələri istisna olmaqla) hesabat ilinin əvvəlinə və sonuna balans üzrə qalıq dəyəri toplanıb ikiyə bölünür;

– müəssisə hesabat ili ərzində yaradıldıqda, onun əmlakının (avtonəqliyyat vasitələri istisna olmaqla) yaradıldığı tarixə və ilin sonuna balans üzrə qalıq dəyəri toplanaraq 24-ə bölünür və müəssisənin yaradıldığı aydan sonra ilin sonuna qədər olan ayların sayına vurulur;

– müəssisə hesabat ili ərzində ləğv edildikdə, onun əmlakının (avtonəqliyyat vasitələri istisna olmaqla) ilin əvvəlinə və ləğv edildiyi tarixə balans üzrə qalıq dəyəri toplanaraq 24-ə bölünür və ilin əvvəlindən müəssisənin ləğv edildiyi aya qədər olan ayların sayına vurulur.

9.2. Torpaq vergisi

Torpaq vergisi haqqında ümumi anlayış. Torpaq vergisi birbaşa vergi növüdür, obyekti torpaq və ya ondan əldə edilən gəlirdir. Dövlət gəlirlərinin formalaşmasında torpaq vergisi qədim dövrlərdə və orta əsrlərdə daha mühüm yer tuturdu. O, hələ qədim Misirdə, Yunanıstanda, Romada mövcud olmuşdur. Bu vergi ilk əvvəl natural formada özünü göstərirdi və torpaq sahələrinin böyüklüyündən asılı olaraq müəyyənləşdirilirdi. Sonralar torpaq sahələrinin məhsuldarlığı da nəzərə alınmağa başladı. Məhsuldarlıq torpaq kadastrı əsasında müəyyən edilirdi. Torpaq vergisi XVII-XIX əsrlərdə tam şəkildə formalaşmışdır. Həmin vergi göstərilən dövrdə ev və sənətkarlıq vergisi ilə birlikdə birbaşa vergilərin əsasını təşkil edirdi. XIX əsrin sonlarından etibarən torpaq vergisinin rolu fiskal sistemdə azalmağa başladı. Kadastrın tərtib edilməsi torpağın qiyməti və məhsuldarlığının artmasından geri qalırdı. Müasir dövrdə torpaq vergisinin xüsusi çəkisi nisbətən azdır, o, bir çox ölkələrdə gəlir vergisi və ya əmlak vergisinin tərkibinə daxil edilir.

Azərbaycanda torpaq vergisinin tətbiqi xüsusiyyətləri.

«Torpaq vergisi haqqında» Qanun iki dəfə – 1993-cü il fevralın 2-də və 1996-cı il dekabrın 24-də qəbul edilmişdir. 2001-ci il yanvarın 1-dən axırıncı Qanun qüvvədən düşmüş və onu müddəaları müəyyən dəyişikliklərlə birlikdə Vergi Məcəlləsinin XIV fəsli şəklində verilmişdir.

Torpaq vergisi renta tipli əmlak vergisi xarakteri daşıyır. O, əmlak vergisi kimi torpaq sahəsinin vergi ödəyicisinə məxsus olduğuna görə, gəliri olub-olmaması nəzərə alınmadan tutulur. Bununla belə, obyektiv olaraq fərz edilir ki, münbitliyinə və yerləşməsinə görə daha yaxşı torpaq sahələrindən daha çox gəlir əldə edilir və ya əldə etmək imkanı var. Deməli, verginin miqdarı bu meyarlardan asılı olur və torpaq sahəsinin hər vahidinə görə sabit məbləğlərdə müəyyən edilir. Vergi Məcəlləsinin 203-cü maddəsinə uyğun olaraq torpaq vergisi torpaq mülkiyyəçilərinin və ya istifadəçilərinin təsərrüfat fəaliyyətinin nəticələrindən asılı olmayaraq torpaq sahəsinə görə hər il sabit tədiyə şəklində hesablanır.

Torpaq vergisinin ödəyiciləri Azərbaycan ərazisində mülkiyyətində və ya istifadəsində torpaq sahələri olan rezident və qeyri-rezident fiziki şəxslər və müəssisələrdir. Torpaq vergisi məqsədləri üçün qeyri-rezident müəssisələrə yalnız özünün daimi nümayəndəliyi vasitəsilə sahibkarlıq fəaliyyətini həyata keçirən qeyri-rezident müəssisələr aid edilir.

Vergitutma məqsədilə torpaqlar üç kateqoriyaya bölünür:

– kənd təsərrüfatı torpaqları;

– sənaye, tikinti, nəqliyyat, rabitə, ticarət-məişət xidməti və digər xüsusi təyinatlı torpaqlar;

– yaşayış fondlarının, həyətyanı və vətəndaşların bağ sahələrinin torpaqları.

Kənd təsərrüfatı torpaqları üzrə vergi dərəcələri hər hektara görə şərti ballarla ifadə edilir. Bir şərti balın miqdarı Vergi Məcəlləsinin 206.1-ci maddəsində müəyyən olunur və aylıq gəlirin vergi tutulmayan məbləğinin 0,3 faizinə bərabərdir. Torpaq sahələri üzrə şərti balların sayı isə torpağın münbitliyindən (keyfiyyətindən) coğrafi yerləşməsindən və təyinatından asılı olaraq Nazirlər Kabinetinin qərarında müəyyən edilir. Misal üçün Muğan-Salyan zonasında II keyfiyyət qrupuna aid edilən əkinlər və çox illik əkmələr təyinatlı torpaqlar üçün hər hektara görə 36 şərti bal müəyyən edilmişdir. Bu cür torpağın 15 hektar sahəsi olan şəxs ildə aşağıdakı vergi məbləğini ödəməlidir:

36 x (100000 x 0,003) x 15 = 162 000 manat.

İkinci və üçüncü kateqoriyalı torpaqlar üzrə vergi dərəcələri yerləşməsindən asılı olaraq, hər kvadrat metrinə görə aylıq gəlirin vergi tutulmayan məbləğindən faizlə Vergi Məcəlləsinin 206.3-cü maddəsində müəyyən edilir. Misal üçün Bakı şəhərində sənaye və ya tikinti təyinatlı torpaqlar üzrə vergi dərəcəsi 0,3 faizdir, yəni hər kvadrat metrinə görə vergi məbləği ildə 300 manat təşkil edir.

Rayon mərkəzlərində bu cür torpaq sahələri üzrə vergi dərəcəsinin miqdarı 0,125 faizdir. Yaşayış fondlarının, həyatyanı və bağ torpaqları üzrə vergi dərəcələri ikinci kateqoriyaya nisbətən təxminən 10 dəfə azdır.

Əmlak vergisindən fərqli olaraq torpaq vergisinin dərəcələri fiziki şəxslər və müəssisələr üçün eynidir, lakin verginin ödənilməsi qaydaları onlar üçün fərqlənir. Fiziki şəxslər torpaq vergisini yerli büdcəyə ödəyirlər. Bunun üçün bələdiyyə orqanları hər il iyulun 1-dək torpaq vergiləri hesablayır və avqustun 1-dən gec olmayaraq tədiyə bildirişini vergi ödəyicilərinə çatdırırlar.

Müəssisələr tərəfindən torpaq vergisi dövlət büdcəsinə ödənilir. Vergiləri hesablamaq və bu hesablamaları vergi orqanına mayın 15-dək təqdim etmək vəzifəsi müəssisənin özünə qoyulur. Torpaq vergisi hər il bərabər məbləğlərdə avqustun 15-dək və noyabrın 15-dək ödənilir.

9.3. Sadələşdirilmiş vergi

Azərbaycan Respublikasında sadələşdirilmiş vergi Vergi Məcəlləsinin qüvvəyə mindiyi tarixdən, yəni 2000-ci il yanvarın 1-dən tətbiq

edilir. 2003-cü ilin yanvarın 1-dək onun adı «sadələşdirilmiş sistem üzrə vergi» idi.

Vergi Məcəlləsinə 2002-ci ilin noyabrında qəbul edilmiş və 2003-cü il yanvarın 1-dək qüvvəyə minmiş dəyişikliklər və əlavələrlə əlaqədar bu ad «sadələşdirilmiş vergi» adı ilə əvəz edilmişdir.

Qeyd etmək lazımdır ki, öz mahiyyətinə görə sadələşdirilmiş vergilər Vergi Məcəlləsinin qüvəyə mindiyi tarixdən əvvəl də var idi. Qüvvədən düşmüş «Fiziki şəxslərdən gəlir vergisi haqqında» Azərbaycan Respublikasının Qanununu uyğun olaraq beş gəlirlik qrupuna bölünmüş bəzi sahibkarlıq fəaliyyətinin növləri ilə məşğul olan fiziki şəxslər verginin patentin alınması şəklində ödəyirdilər. Kiçik sahibkarlıqla məşğul olan və patenti alan fiziki şəxslər ümumi gəlir və xərclər əsasında vergi tutulan gəliri hesablamağa və gəlir vergisini ödəməyə borclu deyildilər. Patentin beş qiyməti bu və ya digər qrupa aid edilən fəaliyyət növlərinin gəlirliyinə uyğun sabit məbləğlərdə Qanunla müəyyən edilirdi.

Başqa misal. Azərbaycan Respublikası Milli Məclisinin «Pərakəndə ticarət və ictimai iaşə sahəsində fəaliyyətin patentləşdirmə qaydalarının təsdiq edilməsi haqqında» 22 aprel 1994-cü il tarixli, № 800 qərarına əsasən pərakəndə ticarət və ictimai iaşə sahəsində fəaliyyət göstərən hüquqi və fiziki şəxslər mənfəət vergisi, əlavə dəyər vergisi və gəlir vergisi əvəzinə patent almalı idilər. Patentin aylıq haqqı ticarət və ictimai iaşə obyektlərinin əsas sahəsinin hər kvadrat metri üçün minimum əmək haqqının 1,8 misli, yardımçı sahəsinin (mətbəx və anbar sahələri) hər kvadrat metri üçün 0,75 misli məbləğində müəyyən edilmişdir. Patentin qiyməti obyektin yerləşdiyi ərazidən asılı olaraq fərqləndirilirdi. Bakı, Gəncə, Sumqayıt və Mingəçevir şəhərlərinin mərkəzində 2, mərkəzdən kənarda 1,5 artırıcı əmsal tətbiq edilirdi. Patentin haqqı digər şəhərlərdə 75 faiz, qəsəbələrdə (Bakı, Gəncə, Sumqayıt və Mingəçevir qəsəbələri istisna olmaqla) – 50 faiz, kənd yerlərində isə 25 faiz məbləğində ödənilirdi. Əhali ilə pul hesablaşmalarını nəzarət-kassa aparatlarını tətbiq etməklə həyata keçirməli olan hüquqi və fiziki şəxslərə, habelə pərakəndə ticarət və ictimai iaşə xidmətlərini səyyar qaydada həyata keçirən şəxslərə bu qərar şamil edilmirdi. Nəzarət-kassa aparatları olan obyektlər adi qaydada vergiləri ödəyirdilər. Səyyar ticarət və iaşə xidməti göstərən (yəni hər hansı tikilidən istifadə etmədən, əldən, piştaxtadan, maşından və ya arabadan malları və yeməkləri satan şəxslər «Fiziki şəxslərdən gəlir vergisi haqqında» Qanuna uyğun olaraq patent alırdılar. Patentləşdirmə qaydalarına sonradan dəyişikliklər və əlavələr edilməklə pərakəndə ticarətdə patent yalnız sahəsi 6 kvadrat

metrinədək olan obyektlərə şamil edilməyə, ictimai iaşə obyektlərdə isə patentin dəyəri oturacaq yerlərinə görə hesablanmağa başlanmışdır.

Sadələşdirilmiş vergiyə dair müddəalar Vergi Məcəlləsinin qüvvədə olduğu iki il dövr ərzində iki dəfə dəyişikliklərə məruz qalmış, 2003-cü il yanvarın 1-dən isə onların yeni redaksiyası qüvvəyə minmişdir.

Sadələşdirilmiş verginin tətbiqində əsas məqsəd kiçik sahibkarlıq fəaliyyəti ilə məşğul olan şəxslər üçün «vergilərin hesablanması, bununla əlaqədar mühasibat uçotunun aparılması və müvafiq olaraq, vergilərin hesablanıb tam və vaxtında büdcəyə ödənilməsinə dövlət nəzarətinin həyata keçirilməsini mümkün qədər sadələşdirmək və kiçik sahibkarlığın inkişafına lazımi şərait yaratmaqdır. Çünki kiçik sahibkarlıqla məşğul olan vergi ödəyicilərin bir qayda olaraq, iri şirkətlərdəki kimi mühasibat və vergi uçotunun aparılmasını (xüsusilə, əlavə dəyər vergisi üzrə) təşkil etmək imkanı yoxdur. Digər tərəfdən onlar vergi ödəyicilərinin əksəriyyətini təşkil edir, lakin ödədikləri vergi məbləği nisbətən cüzidir. «Azərbaycan Respublikasının 2003-cü il dövlət büdcəsi haqqında» Qanunda dövlət büdcəsinin ümumi gəlirində sadələşdirilmiş vergi məbləğinin xüsusi çəkisi 1,4 faizə yaxın miqdarda nəzərdə tutulmuşdur. Həqiqətən, belə olan halda çox saylı kiçik sahibkarlar bütün mövcud vergiləri ödəməli olacaqlarsa, buna hesablamalarına dövlət nəzarətini keçirmək üçün sərf ediləcək xərclər onlardan yığılan vergi məbləğinə müqayisəli ola bilər.

Sadələşdirilmiş vergi ödəyicilərinin dairəsini müəyyənləşdirən ümumi meyar üç aylıq dövr ərzində apardıqları əməliyyatlar, o cümlədən satışdan kənar əməliyyatlar üzrə dövriyyədir. İlk dəfə belə dövriyyə aylıq gəlirin vergi tutulmayan məbləğinin 1 min mislində müəyyən edilmişdir. 2002-ci il yanvarın 1-dən isə Vergi Məcəlləsində edilmiş dəyişikliərə uyğun olaraq dövriyyənin yuxarı həddi 300 mislinə qədər azaldılmış, yəni bu vergi ilə əhatə olunan vergi ödəyicilərinin dairəsi üç dəfədən çox daralmışdır. Aylıq gəlirin vergi tutulmayan məbləği 100000 manata bərabərdir. Deməli, 2001-ci ildə 100 milyon manatadək, 2002-ci ildə isə 30 milyon manatadək üç aylıq dövriyyəsi olan sahibkarlar sadələşdirilmiş vergini ödəyirdilər.

Vergi Məcəlləsində ümumi meyarla yanaşı bu verginin ödəyicilərinə dair başqa göstərişlər də vardır. Birincisi, vergi ödəyicilərinin bu kateqoriyasından aksizli mallar istehsal edən müəssisələr, banklar, digər kredit təşkilatları və sığortaçılar, investisiya fondları, qiymətli kağızlar bazarının peşəkar iştirakçıları, habelə mənzil-kommunal təsərrüfatı müəssisələri istisna edilirdi. İkincisi, sahibkarlıq fəaliyyətinin növündən asılı olmayaraq sadələşdirilmiş vergi fiziki şəxslərə şamil

edilmirdi. Beləliklə, Vergi Məcəlləsinin 2003-cü il yanvarın 1-dək qüvvədə olan redaksiyaya uyğun olaraq sadalanmış təşkilatlardan başqa yalnız dövriyyənin son həddi qeyd etdiyimiz məbləğlərdən yuxarı olmayan müəssisələr – hüquqi şəxslər, onların nümayəndəlikləri və filialları ödəyirdilər. Bunlar sadələşdirilmiş vergini ödəməklə ƏDV, mənfəət vergisi, torpaq vergisi və əmlak vergisini (2002-ci ildə yalnız ƏDV və mənfəət vergisini) ödəməkdən azad idilər.

Vergitutma obyekti hesabat dövrü ərzində vergi ödəyicisinin malların, xidmətlərin (işlərin) və əmlakın təqdim edilməsindən (satışından) və satışdan kənar əməliyatlardan əldə etdiyi ümumi hasilatın həcmidir. Sadələşdirilmiş vergi üçün hesabat dövrü rübdür. Sahibkarlar hər rübün bitdiyindən sonrakı ayın 20-dək rüb ərzində əldə edilmiş ümumi hasilatın (xərclər çıxılmadan) 2 faizi miqdarında (bu vahid vergi dərəcəsi 2003-cü il yanvarın 1-dək qüvvədə idi) vergini dövlət büdcəsinə ödəməli və həmin müddətə vergi orqanına bəyannaməni verməlidirlər.

Diqqət yetirmək lazımdır ki, hesabat dövrünün rüb (təqvim rübü) olmasına baxmayaraq sadələşdirilmiş vergi ödəyicisi sayılmaq üçün müəssisənin dövriyyəsinin təqvim rübünün yekunlarına görə hesablanması mütləq şərt deyildir. Dövriyyənin (hasilatın) həcmi hər hansı ardıcıl olan üç aylıq dövrə görə nəzərə alınır. Əgər ardıcıl üç ay ərzində dövriyyənin həcmi Vergi Məcəlləsi ilə müəyyən olunmuş həddi aşırsa, əlavə dəyər vergisinə dair müddəalar tətbiq edilməyə başlanır. İlk növbədə müəssisə həmin üç aylıq dövr başa çatdıqdan sonra on gün ərzində vergi orqanına ƏDV-nin məqsədləri üçün qeydiyyata dair ərizə verməyə borcludur. Müəssisə ƏDV-nin ödəyicisi olaraq sadələşdirilmiş vergi sistemindən çıxır və qanunla nəzərdə tutulmuş hallarda və qaydada digər vergiləri ödəyir. Aşağıdakı cədvəldə, misal üçün, müəssisənin 2001-ci ilin birinci yarısında əldə etdiyi hasilat göstərilir. Cədvəldən göründüyü kimi yanvar-mart dövründə hasilatın ümumi həcmi sadələşdirilmiş vergi məqsədləri üçün 2001-ci ildə müəyyən olunmuş 100 milyon manatdan artıq olduğundan müəssisə ƏDV-nin ödəyicisi kimi qeydiyyatdan keçməli idi, lakin satışdan kənar dövriyyələr ƏDV-yə cəlb edilmədiyi üçün qeydiyyat məqsədilə yalnız satışdan hasilatın həcmi nəzərə alınır – 95 milyon manat.

HASİLAT	**AYLAR**					
(milyon manatla)	Yanvar	Fevral	Mart	Aprel	May	İyun
Ümumi	40	20	45	60	20	25
O cümlədən satışdan	40	10	45	50	20	25

Qeyd* ƏDV-lə birlikdə.

Deməli, müəssisə yanvar-mart dövrünün yekunlarına görə sadələşdirilmiş verginin ödəyicisi olur. Verginin özü isə təkcə satışdan əldə edilmiş hasilat deyil, ümumi hasilatdan hesablandığına görə müəssisə aprelin 20-dək büdcəyə 2,1 milyon manat (105x0,02=2,1) ödəyir və vergi orqanına müvafiq bəyannamə verir.

Növbəti ardıcıl üç aylıq dövrdə (fevral-aprel aylarında) həm ümumi, həm də satışdan hasilatın həcmi 100 milyon manatdan artıq olmuşdur. Vergi Məcəlləsinin 155.1-ci maddəsinə uyğun olaraq üç aylıq dövr ərzində əlavə dəyər vergisi tutulan əməliyyatların həcmi 100 milyon manatdan artıq olan müəssisə həmin dövr başa çatdıqdan sonra 10 gün ərzində vergi orqanına ƏDV-nin məqsədləri üçün qeydiyyata dair ərizə verməyə borcludur. Bizim misalda üç aylıq dövrün aprelin 30-da başa çatdığını nəzərə alaraq ərizə mayın 10-dək verilməlidir. 157.3.1-ci maddəyə əsasən qeydiyyat haqqında ərizə verməyə dair öhdəliyin yarandığı aydan sonrakı hesabat dövrünün (ƏDV üzrə hesabat dövrü aydır) birinci günündə qüvvəyə minir. Göstərilən halda belə öhdəlik may ayında yaranır, müvafiq olaraq, müəssisənin əlavə dəyər vergisinin ödəyicisi kimi qeydiyyatı iyunun 1-dən qüvvəyə minir.

Fevral-aprel və mart-may üç aylıq dövrləri sadələşdirilmiş vergi üçün hesabat dövrləri olmadığına görə may və iyun aylarında bu vergi ödənilmir və bəyannamə təqdim olunmur.

İlin II rübü, yəni sadələşdirilmiş vergi üzrə növbəti hesabat dövrü olan aprel-iyun aylarında ƏDV tutulan hasilatın 100 milyondan az olduğuna baxmayaraq, müəssisə ƏDV-nin ödəyicisi qalır, çünki qeydiyyatın ləğv edilməsinə dair başqa meyar və şərtlər vardır. Vergi Məcəlləsinin 158-ci maddəsinə görə ƏDV-ə cəlb olunan əməliyyatların ümumi məbləği əvvəlki tam 12 təqvim ayı ərzində aylıq gəlirin vergi tutulmayan məbləğinin 2 min mislindən çox deyilsə, yəni 200 milyon manatdan çox deyilsə, ƏDV-nin ödəyicisi son qeydiyyatın qüvvəyə mindiyi tarixdən etibarən iki il keçdikdən sonra istənilən vaxt ƏDV-nin məqsədləri üçün qeydiyyatın ləğv olunmasına dair ərizə verə bilər. Ərizənin verildiyi gün qeydiyyata xitam verilir. Deməli əməliyyatların həcminin müəyyən həddini aşmış müəssisə bir aydan sonra məcburi olaraq ƏDV-nin məqsədləri üçün qeydiyyata alınmalı və ƏDV-ni ödəməlidir. Əməliyyatlar həcminin aşağı düşməsi səbəbilə sadələşdirilmiş vergi sisteminə qayıtmaq istəyən müəssisə ən azı iki il gözləməlidir. Deməli, hesabat dövrü olan II rübünün aprel və may aylarında müəssisə sadələşdirilmiş verginin, iyunda isə ƏDV-nin ödəyicisi idi. Bu halda müəssisə iyulun 20-dək II rüb üzrə sadələşdirilmiş vergi haqqında bəyannaməni təqdim edərək aprel-may aylarında olan ümumi hasilatın

2 faizini, eyni zamanda iyundakı dövriyyədən əlavə dəyər vergisini dövlət büdcəsinə ödəyir və bununla əlaqədar mənfəət, əmlak və torpaq vergilərinin ödəyicisi olur. Beləliklə müəssisə II rübdə:

1. Aprel və may ayları üçün 80x0,02=1,6 milyon manat sadələşdirilmiş vergi ödəyir.

2. İyun ayında aşağıdakı qaydada ƏDV ödəyir.

Büdcəyə ödənilən əlavə dəyər vergisi vergi tutulan dövriyyədən (əməliyyatın dəyərindən) faiz dərəcəsi ilə hesablanan verginin məbləği ilə hesab-fakturalara görə əvəzləşdirilməli olan verginin məbləği arasındakı fərq kimi müəyyən edilir.

Vergi Məcəlləsinin 161-ci maddəsinə uyğun olaraq belə əməliyyatın dəyəri vergi ödəyicisinin ƏDV çıxılmaqla istehsal etdiyi (satdığı) malın (xidmətin, işin) dəyəridir. 25 milyon manatlıq hasilatın dəyərinin içində ƏDV 3,81 milyon manat təşkil edir: 25x0,1525=3,81.

Qeyd: 15,25% – ƏDV üzrə 18 faiz dərəcəsindən irəli gəlir – 100:(100+18) x 18 = 15,25. Ümumiyyətlə bir məbləğin içində onun faiz dərəcəsinə bərabər olan hissəni tapmaq üçün həmin faiz dərəcəsindən göstərildiyi kimi «əks dərəcə» hesablanır və məbləğə tətbiq edilir. Misal üçün ƏDV daxil olmaqla 120 milyon manata mal satılıb. ƏDV-nin dərəcəsi 20 faizdir. Bu məbləğin içində ƏDV-nin məbləği nədir? Cavab: 100:(100+20) x 20 = 16,67, 120x0,1667 = 20 (ƏDV-nin məbləği). Qüvvədən düşmüş «Əlavə dəyər vergisi haqqında» Azərbaycan Respublikasının Qanununda ƏDV daxil edilən qiymətlərlə satılan malların dəyərindən ƏDV-ni müəyyən etmək üçün tətbiq edilən 16,67 faiz dərəcəsi birbaşa göstərilmişdir. Bizim misalda, əməliyyatın ƏDV-siz həcmi bəlli olsaydı ƏDV-nin məbləği bu həcmə ƏDV-nin dərəcəsi tətbiq edilməklə müəyyən oluna bilərdi: 21,19 x 0,18 = 3,81 milyon manat.

Beləliklə hasilatın ƏDV-siz həcmi: 25-3,81=21,19 milyon manat təşkil edir. 174.1-ci maddəyə əsasən büdcəyə ödənilməli olan ƏDV-nin məbləği 18 faiz dərəcəsi ilə ƏDV-siz hasilatın həcmindən hesablanan vergi məbləği ilə hesab-fakturalara görə əvəzləşdirilən vergi məbləği arasında fərqdir. Fərz edək ki, müəssisənin aldığı hasilatla əlaqədar çəkdiyi xərclər ƏDV ilə birlikdə 11,8 milyon manatdır. Bu məbləğin içində 10 milyon manat təmiz xərclər, hesab-fakturalara görə ödənilmiş ƏDV isə: 11,8 x 0,1525 = 1,8 milyon manatdır. Deməli dövlət büdcəsinə ödənilən ƏDV-nin məbləği 3,81-1,8=2,01 milyon manat. Fikir verin, müəssisənin əlavə etdiyi dəyər: 21,19-10=11,19. Həmin dəyərə vergi dərəcəsi tətbiq edildikdə büdcəyə çatası eyni məbləğ alınır: 11,19 x 0,18 = 2,01 milyon manat.

Yuxarıda qeyd etdiyimiz kimi 2003-cü il yanvarın 1-dən sadələşdirilmiş vergi haqqında qaydaların yeni relaksiya qüvvəyə mindi.

Yeni redaksiya sadələşdirilmiş verginin mahiyyəti dəyişmir, onun hesablanması və ödənilməsi qaydası olduğu kimi qalır. Əsas yeniliklər aşağıdakından ibarətdir:

1. «Sadələşdirilmiş sistem üzrə vergi» adı «sadələşdirilmiş vergi» adı ilə əvəz edilmişdir.

2. Kiçik sahibkarlığın meyarı olan hasilatın (dövriyyənin, əməliyatın) həcmi artırılmış, aylıq gəlirin vergi tutulmayan məbləğinin 1250 mislini təşkil etmişdir. (2001-ci ildə 1000 misli və 2002-ci ildə 300 misli müqabilində).

3. Verginin ödəyiciləri dairəsindən istisna edilən şəxslərə iki kateqoriya əlavə edilib:

– əmlakın icarəyə verilməsindən və royaltidən gəlir əldə edənlər;

– mülkiyyətində aylıq gəlirin vergi tutulmayan məbləğinin 50 min mislindən artıq məbləğdə əmlakı olanlar.

4. Verginin ödəyicilərinə müəssisələrlə yanaşı, həm də hüquqi şəxs yaratmadan sahibkarlıq fəaliyyəti ilə məşğul olan fiziki şəxslər aid edilmişdir.

5. Verginin dərəcəsi deferensiallaşdırılmışdır:

– Bakı şəhərində 4 faiz;

– digər şəhər və rayonlarda, Naxçıvan Muxtar Respublikasında – 2 faiz.

9.4. Mədən vergisi

Azərbaycan Respublikasında müstəqillik əldə edildikdən sonra eyni adlı Qanun 1995-ci il martın 24-də qəbul edilmişdir. Bu qanun yığcam olaraq verginin məqsədi və vergitutmanın əsas prinsipləri müəyyən etmişdir. Onun preambulasında göstərildiyi kimi, mədən vergisi yeraltı sərvətlərdən səmərəli istifadə etmək və onlar çıxarılarkən ayrı-ayrı sahələr arasında rentabellik səviyyəsi ilə əlaqədar rəqabət münasibətlərini tənzimləmək məqsədi ilə ödənilir. Beləliklə mədən vergisinin əsas funksiyalarından biri yeraltı sərvət olan faydalı qazıntılardan səmərəli istifadəni stimullaşdırmaqdır.

Vergiyə cəlb edilən faydalı qazıntıların siyahısı Azərbaycan Respublikası Milli Məclisinin 13 iyun 1995-ci il tarixli, 1056 saylı qərarı ilə, hər faydalı qazıntı üzrə vergi dərəcələri isə Nazirlər Kabinetinin 20 noyabr 1995-ci il tarixli, 248 saylı qərarı ilə müəyyən edilmişdir. Sonradan bu Qanun yeni redaksiyada, faydalı qazıntıların siyahısı və vergi dərəcələri ilə birlikdə Vergi Məcəlləsinə «Mədən vergisi» adlı XVI fəsil kimi daxil edilmişdir. Bu fəslin müddəalarına uyğun olaraq vergitutma obyekti Azərbaycan Respublikasının ərazisində, o cümlədən

Xəzər dənizinin (gölünün) Azərbaycan Respublikasına mənsub olan sektorunda yerin təkindən çıxarılan faydalı qazıntılardır.

Yataqların istismarı zamanı faydalı qazıntıların itkilərinin əmələ gəlməsi labüddür. Yatağın geoloci quruluşundan və faydalı qazıntının növündən asılı olaraq yol verilən itkilərin normaları da müəyyən olunur. Normalar varsa, onlara riayət olunmasına məcbur edən təsir tədbirlərinin olması da məntiqə uyğundur. Belə tədbirlər həm inzibati, həm də iqtisadi təsir xarakteri daşıya bilər. İnzibati təsir tədbirləri cərimələrdir. İqtisadi isə – mədən vergisidir. Misal üçün daş karxanasında 50 kubmetr həcmində əmtəə məhsulu şəklində (satılması üçün) mişar daşları istehsal edilmişdir. Bununla belə 30 kubmetr həcmində itkilər əmələ gəlmişdir. Bu halda daş karxanası 80 kubmetr həcmində daşların çıxarılmasına görə o cümlədən satılmayan və heç bir gəir gətirməyən itkilərə görə mədən vergisini ödəməlidir. İtkilər azaldıqca vergi məbləği də azalır.

«Faydalı qazıntıların çıxarılmasına görə mədən vergisi tutulur» dedikdə bu verginin ilk növbədə faydalı qazıntılardan səmərəli istifadə olunmasına, itkilərin mümkün qədər azaldılmasına və yataqların vaxtından əvvəl tükənməsinə yol verilməməsinə yönəldilən mahiyyəti nəzərdə tutulmalıydı.

Təəssüflər olsun ki, Vergi Məcəlləsinin mədən vergisinin məqsədini açan 213-cü maddəsində köhnə Qanundan fərqli olaraq «yeraltı sərvətlərdən səmərəli istifadə etmək» müddəası öz əksini tapmayıb. Eləcə də Vergi Məcəlləsinin 216.2 və 217.1-ci maddələrində təsbit edilmiş vergitutma praktikası mədən vergisinin ilkin mənası, onun təbiəti mühafizə funksiyasını bir qədər təhrif etmişdir. Bu maddələrə uyğun olaraq mədən vergisi çıxarılan (hasil edilən) faydalı qazıntıların fiziki həcminə görə deyil, onların topdansatış qiymətinə müvafiq dərəcəni tətbiq etməklə hesablanır. Yəni vergi bütün hasil edilən həcmindən deyil, yalnız əmtəə məhsulu şəklində satılan faydalı qazıntıların həcmindən, itkiləri nəzərə alınmadan tutulur. İtkilər yalnız dolayı yolla, cüzi miqdarda hazır məhsulun maya dəyərinin və müvafiq olaraq topdan satış qiymətinin bahalaşmasına təsir göstərməklə vergi məbləğinin artmasına səbəb ola bilər. Əlbəttə, bu halda verginin hesablanması və vergi nəzarətinin həyata keçirilməsi asanlaşır, lakin mədən vergisi özünün əsl məqsədinə nail olmur və faktiki olaraq satışdan vergi növünə çevrilir.

Vergi Məcəlləsinin 216-cı maddəsində faydalı qazıntıların 4 qrupuna bölünmüş 11 növü və hərəsi üzrə müvafiq vergi dərəcəsi göstərilir. Misal üçün qeyri-filiz faydalı qazıntıları qrupuna aid edilən üzvlük daşları (mərmər, qabbro, tuflar və s.) üzrə 8 faiz dərəcəsi

müəyyən edilmişdir. Topdan satış qiymətinə dərəcəni tətbiq etmək göstərişi faydalı qazıntının mədən vergisinin məbləği daxil edilən qiymətə satılmasını nəzərdə tutur.

Deməli büdcəyə ödənilməli olan vergini hesablayaraq, onun məbləği topdansatış qiymətindən ayrılması gərəkdir. Bunun üçün 9.3-cü paraqrafda ƏDV misalında göstərilmiş «əks dərəcə»ni tətbiq etmək olar. Fərz edək ki, mərmər yatağını istismar edən müəsissə mədən vergisini daxil olmaqla 70 milyon manat həcmində istehsal etdiyi üzvlük daşları satır. Əks dərəcə 7,4 faizə bərabərdir – 100: 108 x 8 = 7,4%. Büdcəyə çatası vergi məbləği:

70 x 0,074 = 5,18 milyon manatdır.

Müvafiq olaraq, vergi məbləği nəzərə alınmadan istehsal edilmiş məhsulun faktiki topdansatış qiyməti: 70 – 5,18 = 64,82 milyon manatdır. Yoxama üçün bu qiymətə Vergi Məcəlləsində bilavasitə göstərilmiş 8 faiz dərəcəsini tətbiq edək: 64,82 x 0,08 = 5,18 milyon manat. 64,82 + 5,18 = 70 milyon manat. Ümumi topdansatış qiymətini tətbiq etməklə vergi məbləğinin hesablanması üçün istifadə olunan «əks dərəcələr» mədən vergisinin dərəcələri haqqında Nazirlər Kabinetinin qərarında göstərilmişdi. Mədən vergisinin ödəyiciləri yerin təkindən faydalı qazıntıları çıxaran rezident və qeyri-rezident olan fiziki və hüquqi şəxslər, onların filialları və nümayəndəlikləridir. 1999-cu ildə qüvvəyə minmiş «Bələdiyyələrin maliyyəsinin əsasları haqqında» Azərbaycan Respublikasının Qanununa və ondan sonra Vergi Məcəlləsinə əsasən yerli vergilərin tətbiqi ilə əlaqədar olaraq yerli əhəmiyyətli tikinti materialları üzrə mədən vergisi bələdiyyə (yerli) büdcəsinə ödənilir. Belə tikinti materiallarına Vergi Məcəlləsinin 217.5-ci maddəsinə uyğun olaraq (2002-ci il yanvarın 1-dən qüvvəyə minmiş redaksiyada) kərpic-kiramid gilləri, tikinti qumları, yüksək möhkəmliyə malik çıngıl xammalı aid edilir.

FƏSİL 10
ƏLAVƏ DƏYƏR VERGİSİ

10.1. Xərclər üzərindən alınan vergilər haqqında ümumi anlayış

Yuxarıda göstərildiyi kimi gəlir əldə edilməsi anında gəlir və mənfəət vergiləri, mülkiyyət yolu ilə sərvətə sahib olunduğu anda sərvət,

o cümlədən əmlak vergisi tutulur. Gəlir xərcləndiyi anda isə başqa qrup – xərclər üzərindən alınan vergilər tutulur.

İqtisadçıların əksəriyyəti gəlir və sərvətin xərclənməsi anında ayrıca vergi tutulmasını maliyyə amilləri ilə izah edirlər. Onlar hesab edirlər ki, gəlir və sərvət xərcləndikdə ayrıca ödəmə gücü meydana çıxır. Bundan başqa gəlir və sərvət vergiləri ödəyicinin vergi ödəmə qabiliyyətini tam şəkildə əhatə edə bilmirlər. Çünki həmin vergilərin tutulma mexanizmi və quruluşu vergi ödəmə gücünü əks etdirən gəlirlərin bir hissəsinin vergitutmadan kənarda qalmasına səbəb olur. Vergi istisna və güzəştləri ilə yanaşı bəyannamə mexanizmi gəlirlərin bir hissəsinin qanuni və qeyri-qanuni yollarla vergidən yayınmasına şərait yaradır. Ona görə də gəlir və sərvət vergilərinin çatışmazlıqlarının aradan qaldırılması üçün xərclər üzərindən də ayrıca vergi alınması zəruri hesab edilir. Dolayı vergilər qrupuna daxil olan həmin vergilər ödəyicilərin şəxsi vəziyyəti nəzərə alınmadan tutulur və şəxsi vergilər qrupuna daxil edilmir. Onlar istehsal, istehlak və mübadilə prosesində tutulurlar. Həmin vergilərin kəmiyyəti ödəyicinin öz gəlirindən istehlaka ayırdığı məbləğdən asılıdır. Bu baxımdan həmin vergilər reqressiv dərəcəli vergilər hesab edilirlər və anti-sosial xarakterə malikdirlər. Çünki, eyni mal və xidməti istehlak edən insanların həmin mal müqabilində ödədikləri vergilərin məbləği mütləq rəqəmlərlə eyni olsa da, onların gəlirləri müxtəlifdir. Təbiidir ki, gəliri çox olanın ödədiyi verginin onun gəlirinə faiz nisbəti (vergi dərəcəsi), digəri ilə (az gəlirli ilə) müqayisədə az olur. Başqa sözlə hər hansı bir ödəyicinin gəliri nə qədər azdırsa mal və xidmət istehlakından ödənən verginin dərəcəsi (gəlirə nisbətən) bir o qədər yüksək olur. Bu isə vergitutmanın ədalət prinsipinə ziddir. Xərclər üzərindən alınan vergilər müxtəlif ölkələrdə tarix boyu müxtəlif adlarla (istehlak, əqd, satış vergiləri və s.) tutulmuşdur.

<u>Əlavə dəyər vergisi anlayışı və onun əsas formaları.</u>

Hər şeydən əvvəl «əlavə dəyər» anlayışını açıqlamaq lazımdır. Məlum olduğu kimi bir sıra iqtisadi kateqoriyalar vergitutma praktikasında nəzəriyyədən fərqli məna kəsb edir. Əlavə dəyər bu kateqoriyalardan biridir. Bu fərq vergitutma texnikası və vergi idarəçiliyinin xüsusiyyətlərindən irəli gəlir. Belə ki, vergitutma texnikası vergi obyektinin mücərrədlikdən uzaq, konkret, dəqiq və aydın olmasını tələb edir.

Mikrosəviyyədə, yəni müəssisə baxımından nəzərdən keçirdikdə məlum olur ki, «əlavə dəyər» müəssisənin mal və xidmətlər alqı və satqısı qiymətlərində özünü göstərən fərqdir. Bu fərq vergitutmada müəssisənin həmin mal və xidmətə əlavə etdiyi dəyər hesab edilir. Bunu, başqa sözlə, müssisə və şəxsin satın aldığı «ara malına» öz fəaliyyəti nəticəsində əlavə etdiyi «yeni dəyər» kimi də ifadə etmək olar. Bu əlavə

dəyər müəyyən bir istehsal mərhələsində müəssisənin istehsal amilləri müqabilində etdiyi bütün ödəmələrin (əmək haqqı, mənfəət, amortizasiya, faiz, kirayə haqqı) məcmusudur, müəssisənin vergiyə cəlb edilən məhsul üçün çəkdiyi bütün xərclərin yekunudur. Vergi əlavə dəyər vergisi adlandırıldığı üçün ilk baxışda elə başa düşülə bilər ki, həmin verginin məqsədi yalnız hər istehsal mərhələsində əlavə edilən yeni dəyərləri vergiyə cəlb etməkdir. Əslində isə onun əhatə dairəsi daha genişdir və bu vergi istehlak üzərinə qoyulan vergi hesab edilir. İdxalatla yanaşı bank, sığorta, valyuta və birca əməliyyatları «əlavə dəyər» yaratmasalar da bu vergiyə cəlb edilə bilərlər. Sərnişin daşımaları, əyləncə mərkəzləri haqqında da eyni sözləri demək olar.

Əlavə dəyər vergisinin mahiyyətini nəzəri baxımından düzgün başa düşmək üçün belə bir misala müraciət etmək yerində olar. Fərz edək ki, hər hansı bir malın dəyəri (xammal şəklində olduqda 100 min man., hazır məhsul halında olduqda 150 min man., topdan satış mərhələsində 180 və pərakəndə satış mərhələsində isə 200 min manatdır. Əlavə dəyər vergisinin dərəcəsi 10% olarsa, vergi dərəcəsi aşağıdakı kimi olacaqdır.

İstehsal-istehlak prosesinin mərhələləri	**Vergi alınan malın dəyəri**	**Əlavə dəyər**	**Vergi məbləği (10% hesabı ilə)**
Xammal	100	100	10
Hazır məhsul	150	50	5
Topdan satış	180	30	3
Pərakəndə satış	200	20	2
Cəmi vergi			20

Beləliklə, əlavə dəyər istehsalçının (məsələn, emal sənayesi istehsalçısının, bölgü sferası sahibkarının, reklam agentinin, bərbərin, fermerin və s.) xammal, materialların dəyərinə, yaxud özünün yeni məhsul və xidmətlər yaratmaq üçün əldə etdiyi mal və məhsulların dəyərinə əlavə etdiyi dəyərdir.

Əlavə dəyəri hesablamaq üçün müxtəlif metodlardan istifadə etmək olar. Bunun üçün xammal, nəqliyyat, renta, reklam və s. xərclərin daxil olduğu input (maya dəyəri istehsal xərcləri) və buraxılan hazır məhsulun (output) iştirak etdiyi sadə sxemdən istifadə edə bilərik. Əlavə dəyərin (VA) ödənilmiş əmək haqqının (V) və əldə edilmiş mənfəətin (M) cəmi kimi hesablamaq olar:

$$VA = V + M$$

Digər tərəfdən əlavə dəyəri satılmış məhsulla (outputs – 0) istehsal xərclərinin (inputs – t) fərqi kimi göstərmək olar:

$$VA = 0 – I$$

ƏDV hesablanarkən onun müəyyənləşdirilməsinin dörd üsulundan istifadə edilir:

1. Birbaşa toplama, yaxud mühasibat metodu;
2. Dolayı toplama;
3. Birbaşa çıxma (fərq) metodu;
4. Dolayı çıxma (fərq) metodu.

Əgər şərti olaraq vergi dərəcəsini (t) kimi qəbul etsək, verginin hesablanması aşağıdakı kimi aparıla bilər:

$$t (V + m) = VAT$$
$$tV + tm = VAT$$
$$t (0- I) = VAT$$
$$t (0) – t (I) = VAT$$

Praktikada ən geniş yayılmış üsul axırıncı üsuldur. Burada xüsusi olaraq əlavə dəyəri hesablamağa artıq ehtiyac qalmır. Bunun əvəzinə dərəcə onun komponentlərinə (xərclərə və hazır məhsula) tətbiq edilir.

Universal istehlak vergisi kimi ƏDV-nin əhatə dairəsi çox genişdir. Gəlir əldə edilməsi, yaxud sərvətə malik olmasından asılı olmayaraq bu verginin hər bir şəxsə aidiyyəti vardır. Fiskal nöqteyinəzərindən isə qeyd etmək lazımdır ki, hətta nisbətən aşağı vergi dərəcəsi də büdcəyə yüksək gəlir gətirir.

Ölkədə iqtisadi şəraitin dəyişilməsi ilə əlaqədar olaraq istehlakın həcmi artıb-azala bilər, lakin əmək haqqı, mənfəət və digər gəlirlər dəyişikliklərə daha asan məruz qalırlar. Beləliklə, gəlir vergisi ilə müqayisədə ƏDV-dən əldə edilən mədaxil, iqtisadi tənəzzül, yaxud tərəqqi ilə əlaqədar olan tərəddüdlərdən daha az asılı olur.

Əlavə dəyər vergisini XX əsrin vergisi adlandırırlar. İlk dəfə olaraq 1950-ci illərin əvvəllərində ABŞ-ın Miçiqan Ştatında bu növ vergi tətbiq olunmuşdur. Lakin qeyd etmək lazımdır ki, o zaman indiki əlavə dəyər vergisinə oxşayan «Biznes fəaliyyəti vergisi» adlı vergi federal vergi kimi tətbiq olunmadı və sonralar ləğv olundu. Daha əvvəllər isə Yaponiyada hazırlanan iqtisadi islahatların müəlliflərindən olan Karl Şoupun tövsiyyəsi ilə analoci verginin tətbiqi barədə qanun qəbul edilmiş lakin sonralar onun tətbiqi həyata keçirilməmişdir.

Əlavə dəyər vergisi dövlət vergisi olaraq ilk dəfə Fransada tətbiq edilmiş və tezliklə dünyanın başqa ölkələrinə də yayılmışdır. Lakin ABŞ, Kanada, Avstraliya və İsveç kimi iqtisadi cəhətdən inkişaf etmiş dövlətlərdə bu vergi tətbiq olunmur. Bu vergini bəzən «Avropa vergisi» adlandırırlar. Belə ki, 1957-ci ildə bağlanmış və Avropa İqtisadi

Birliyinin əsaslarını qoyan Roma Sazişi ilə Birlik qarşısında qoyulan əsas iqtisadi məqsəd altı dövlət arasında daxili bazar mahiyyətinə malik olan ümumi bazarın yaradılması idi. Daxili bazarın fəaliyyətinin əsas prinsiplərindən biri isə rəqabət sahəsində bərabər şərtlərin yaradılması idi. Üzv dövlətlərdə tətbiq edilən vergilər isə bu şərtləri pozurdu və daxili istehlak vergisinin ahəngləşdirilməsini tələb edirdi. Bu barədə Roma Sazişində xüsusi maddə daxil edilmiş və bu «ahəngləşdirmənin» necə olacağını araşdırılması xüsusi bir komissiyaya tapşırılmışdır. Neumark Komissiyasının təklifi ilə əlavə dəyər vergisi 1967-ci ildən bütün üzv dövlətlərdə tətbiq edildi.

ƏDV-nin xüsusiyyətləri. Əlavə dəyər vergisinin bir neçə xarakterik xüsusiyyətləri mövcuddur. Birincisi ƏDV istehlak vergisidir, yəni onun rəsmi ödəyicisi malları (işləri, xidmətləri) təqdim edən şəxs olsa da, verginin faktiki ödəyicisi alıcı, yəni istehlakçıdır. Rəsmi vergi ödəyicisi isə, vergi məbləğini mal, iş və ya xidmətin dəyərinə daxil etməklə, onu geri alır. İkincisi, ƏDV ümumi istehlak vergisidir, yəni o demək olar ki, bütün məhsul və xidmətlərə tətbiq edilir və dünyanın əksər ölkələrində bu proses eyni cürdür. Üçüncüsü, ƏDV çoxpilləli ümumi istehlak vergisidir, yəni o məhsul iş və xidmətlərin hərəkətinin bütün mərhələlərində tutulur.

Əlavə dəyər vergisinin formaları. ƏDV-nin üç növü vardır: 1. Məcmuu milli məhsul xarakterli ƏDV; 2. Gəlir xarakterli ƏDV və 3. İstehlak xarakterli ƏDV.

ƏDV-nin üç növü olsa da onlar arasındakı fərq əslində yalnız bir amillə əlaqədardır: müəssisələrin satışdan əldə etdikləri gəlirdən əsas fondların, daha doğrusu amortizasiya ayırmalarının dəyərinin çıxılıb çıxılmaması ilə. Belə ki, yuxarıda deyildiyi kimi, əlavə dəyər müəssisənin satışından mal alışı üçün sərf etdiyi məbləğlər çıxılmaqla müəyyən edilir. Məlum olduğu kimi, alınan mallar arasında xammal və yarım-fabrikatların dəyəri də vardır və vergitutma obyekti müəyyən edilərkən onların dəyəri satış məbləğindən çıxılmalıdır. Lakin, istehsal prosesində müəssisə özünün əsas fondlarından da istifadə edir. Çünki, onların alınmasına da vəsait sərf etmişdir. Onlar təbii olaraq istehsal prosesində aşınmaya məruz qalırlar. Müəssisələrdə vergitutma bazası müəyyən edilərkən əsas fondların dəyəri və ya amortizasiya ayırmaları satış məbləğindən çıxılmadıqda bu vergi məcmuu milli məhsul xarakterinə malik olan ƏDV hesab edilir. Belə vergidə istisna və güzəştlər də olmazsa vergitutma bazasının ölkə üzrə yekunu məcmuu milli məhsula bərabər olmalıdır. Lakin, praktikada belə vergi növündən istifadə edil-mir. Çünki, bütün digər vergilər kimi ƏDV-də də istisna və güzəştlərdən geniş istifadə edilir.

Əsas fondlara amortizasiya ayırmaları satış məbləğindən çıxılmaqla hesablanan vergi gəlir xarakterli ƏDV hesab edilir. Bu halda vergi obyekti ölkə miqyasında milli gəlirə bərabər olur. Təcrübədə bu vergi də tətbiq edilmir.

Vergitutma bazası hesablanarkən müəssisələr əsas fondların alındığı dövrdəki dəyərini həmin dövrün satışından çıxarlarsa belə ƏDV istehlak xarakterli ƏDV hesab edilir. Bunun mənası kapital qoyuluşlarının vergiyə cəlb olunmamasıdır. İstehlak xarakterli ƏDV-nin məqsədi istehlakı vergiyə cəlb etmək, investisiyaları isə ondan azad etməkdir.

ƏDV-nin hesablanması üsulları.

ƏDV üç üsulla hesablanır: toplama, çıxma və əvəzləşdirmə üsulları. Birinci üsulda vergiyə cəlb edilən mal üçün müəssisə tərəfindən çəkilən bütün xərclər toplanılır və bu yolla müəyyən edilən vergitutma bazasına vergi dərəcəsi tətbiq edilir. İkinci üsulda vergitutma bazasını müəyyən etmək üçün müəssisənin satışdan əldə etdiyi gəlirdən istehsal ilə əlaqədar olan mal və xidmət alışının dəyəri çıxılır. Əsas fondlar və ya amortizasiya ayırmalarının satış məbləğindən çıxılması isə ƏDV-nin hansı növünün tətbiq edilməsindən asılıdır.

Praktikada tətbiq edilən üçüncü üsul isə əvəzləşdirmə üsuludur. Belə üsul tətbiq edilərkən vergi satış dəyəri üzərindən hesablanır, lakin əvvəlki mərhələlərdə ödənilmiş vergilər burada əvəzləşdirilir. Yuxarıda gətirilən misaldan istifadə edərək əvəzləşdirmə üsuluna əyani aydınlıq gətirmək olar. Fərz edək ki, topdan satış mərhələsində malın dəyəri 180 min manatdır. Vergi dərəcəsi 10% olduqda vergi məbləği 18 min manat təşkil edir. Lakin, xammal və hazır məhsul mərhələsində artıq 15 min manatlıq ƏDV ödənildiyi üçün həmin məbləğ əvəzləşdirilir və topdansatış müəssisəsi cəmisi 3 (18-15) min manatlıq vergi ödəyir.

10.2. Əlavə Dəyər Vergisinin Azərbaycanda tətbiqi xüsusiyyətləri

Azərbaycan Respublikasında ƏDV-nin tətbiqinə 1992-ci ilin yanvarından başlanmışdır. 1991-ci ilin dekabrında «əlavə dəyər vergisi haqqında» Azərbaycan Respublikasının Qanunu qəbul edilmiş və həmin qanun 2001-ci il yanvarın 1-dək, yəni Azərbaycan Respublikasının Vergi Məcəlləsi qüvvəyə minənədək fəaliyyətdə olmuşdur. «Əlavə dəyər vergisi haqqında» qanun qüvvədə olduğu illərdə çoxlu sayda dəyişikliklərə məruz qalmış və verginin dərəcəsi 26 faizdən 20 faizə endirilmiş, 2001-ci ildən isə ƏDV-nin dərəcəsi 18 faiz olmuşdur. Bundan əlavə əvvəlki qanunvericilikdə fiziki şəxslərin ƏDV ödəyicisi olması

nəzərdə tutulmamışdı. Hazırda isə vergiyə cəlb edilən əməliyyatlar aparan həm hüquqi, həm də fiziki şəxslər ƏDV-nin ödəyiciləridirlər.

01 yanvar 2001-ci il tarixdən malların idxalı zamanı ƏDV-nin tutulmasının son təyinat prinsipinə keçilmişdir. Əvvəlki qanunvericilikdə isə idxalda ƏDV-nin tutulmasının, malın mənşə ölkəsi prinsipindən istifadə oulnurdu. Burada isə malın mənşə ölkəsi müəyyən edilərkən adətən MDB ölkələrinin istehsalı olan və MDB hüdudlarından kənarda istehsal olunan mallar fərqləndirilirdi.

ƏDV-nin hesablanmasını və verginin tutulub büdcəyə ödənilməsini tənzimləyən mövcud vergi qanunvericiliyinin əvvəlki qanunvericilikdən digər fərqli cəhətlərdən biri də, ticarət və istehsal zamanı verginin eyni cür hesablanması və ilk dəfə olaraq vergi hesab-fakturalarının tətbiqidir. Belə ki, 01 yanvar 2002-ci il tarixdən etibarən əvəzləşdirilən ƏDV vergi-hesab fakturalarına əsasən müəyyənləşdirilir. ƏDV-nin hesablanmasının bu metodu hesablar üzrə əvəzləşmələr metodu və ya invoys metodu adlanır.

Vergi ödəyicisi malın (işin, xidmətin) alıcısına müəyyən olunmuş formada vergi hesab-fakturası yazaraq malın (işin, xidmətin) dəyərini vergi dərəcəsinə müvafiq olaraq artırır və verginin məbləğini ayrıca qrafada göstərir.

Vergi ödəyicisi alıcıdan aldığı məbləğdən özünün ödədiyi vergi məbləğini çıxır və ya əvəzləşdirir, aradakı fərqi isə büdcəyə ödəyir.

Verginin əvəzləşməsi yalnız vergi hesab-fakturalarına, idxalda isə yük-gömrük bəyannamələrinə əsasən aparılır.

Beləliklə, məhsulun (işin, xidmətin) satıcısı xammal və material alarkən ƏDV-nin ödənilməsi ilə bağlı vergi yükünə məruz qalmır, çünki alıcı bütün bu xərcləri kompensasiya edir. Verginin bir ödəyicidən digərinə keçməsi prosesi mal (iş, xidmət) son istehlakçıya çatdıqda bitir. Məhz buna görə də ƏDV-ni istehlak vergilərinə aid edirlər.

Qeyd etmək lazımdır ki, əlavə dəyər vergisi sahəsində vergitutmanı tənzimləyən qanunvericilik özünün fövqəladə dinamikliyi ilə seçilir. Bu dünyanın inkişaf etməkdə olan və ya keçid iqtisadiyyatlı bütün ölkələri üçün xarakterikdir. Azərbaycan Respublikasında dəyişən iqtisadi şəraitə və ölkənin iqtisadi siyasət kursuna uyğun olaraq ƏDV sahəsində vergi qanunvericiliyinə mütəmadi olaraq dəyişikliklər edilmiş və bu prosesin gələcəkdə də davam etdiriləcəyi gözlənilir. Təkcə onu qeyd etmək kifayətdir ki, Vergi Məcəlləsinin qüvvədə olduğu iki il ərzində Məcəlləyə ƏDV ilə bağlı 10-dan artıq əlavələr və dəyişikliklər edilmişdir.

10.3. ƏDV-nin ödəyiciləri və onların qeydiyyatı

ƏDV-nin hüquqi tənzimlənməsi prosesində vergi ödəyiciləri və qeydiyyat məsələsi xüsusən aktualdır. Şəxsin ƏDV ödəmək öhdəliyi ilə vergi qeydiyyatına düşməsi bir-biri ilə üzvi şəkildə bağlıdır.

Azərbaycan Respublikasının Vergi Məcəlləsinə əsasən ƏDV-nin ödəyicisi kimi qeydiyyatdan keçən və ya qeydiyyatdan keçməli olan şəxs, o cümlədən rezident və ya qeyri-rezident hüquqi və fiziki şəxslər ƏDV-nin ödəyicisiləridir.

Qeydiyyatdan keçən şəxs qeydiyyatın qüvvəyə mindiyi andan vergi ödəyicisi olur. Qeydiyyata dair ərizə verməli olan, lakin qeydiyyatdan keçməmiş şəxs qeydiyyata dair ərizə vermək öhdəliyinin yarandığı dövrdən sonrakı hesabat dövrünün başlanğıcından etibarən vergi ödəyicisi sayılır.

Azərbaycan Respublikasına ƏDV tutulan malları idxal edən şəxslər isə bu cür idxal malları üzrə ƏDV-nin ödəyiciləri sayılırlar.

ƏDV-nin məqsədləri üçün qeydiyyatdan keçmədən iş görən və ya xidmət göstərən vergiyə cəlb edilməli olan qeyri-rezident şəxs həmin işlər və xidmətlər üzrə vergi ödəyicisi sayılır. Hüquqi şəxs yaratmadan aparılan birgə sahibkarlıq fəaliyyəti ƏDV-nin məqsədləri üçün ayrıca şəxs sayılır.

ƏDV ödəmək öhdəliyi aşağıdakı müddətlərdən etibarən yaranır:

– ƏDV ödəyicisi kimi qeydiyyata alınan şəxs üçün qeydiyyatın qüvvəyə mindiyi tarixdən;

– ƏDV ödəyicisi kimi qeydiyyatdan keçməyən, lakin qeydiyyatdan keçməli olan şəxs üçün qeydiyyata dair ərizə vermək öhdəliyinin yarandığı dövrdən sonrakı hesabat dövrünün başlanğıcından etibarən.

Sahibkarlıq fəaliyyəti göstərən və əvvəlki ardıcıl üç aylıq dövr ərzində vergi tutulan əməliyyatlarının həcmi aylıq gəlirin vergi tutulmayan məbləğinin 1250 mislindən artıq olan şəxs həmin dövr başa çatdıqdan sonra 10 təqvim günü ərzində vergi orqanına ƏDV-nin məqsədləri üçün qeydiyyata dair ərizə verməyə borcludur.

Burada vergi tutulan əməliyyatlar dedikdə, şəxsin müştəridən və ya hər hansı digər şəxsdən aldığı, yaxud almağa hüququ olduğu haqqın ƏDV nəzərə alınmadan məbləği (hər hansı rüsumlar, vergilər və ya başqa yığımlar daxil olmaqla) başa düşülür.

ƏDV-dən azad olunan əməliyyatlar üzrə vergi öhdəliyi yaranmadığına görə, həmin əməliyyatlar ƏDV-nin məqsədləri üçün qeydiyyata alınma zamanı vergi tutulan əməliyyatlara aid edilmir.

Şəxsin müstəqil ƏDV ödəyicisi olmayan struktur vahidləri olduqda, vergi tutulan əməliyyat bütün struktur vahidləri üzrə birlikdə müəyyən edilir.

Qeydiyyata dair ərizə vermək öhdəliyinin müəyyənləşdirilməsi baxımından əvvəlki ardıcıl 3 aylıq dövr ərzində vergi tutulan əməliyyatların həcmi araşdırılarkən, həmin 3 aylıq dövr ərzində aylıq gəlirin vergi tutulmayan məbləği həmin ayın sonunda qüvvədə olan məbləğdə nəzərə alınır.

Aksizli mallar istehsal edən şəxslər sadələşdirilmiş verginin ödəyiciləri olmadıqlarına görə vergi tutulan əməliyyatlarının həcmindən asılı olmayaraq ƏDV məqsədləri üçün qeydiyyata durmalıdırlar.

Misal. Şəxs fəaliyyətə yanvar ayının 20-dən başlamışdır. Həmin şəxsin yanvar, fevral və mart aylarında ƏDV tutulan əməliyyatlarının həcmi 150,0 mln. manat, ƏDV-yə sıfır (0) dərəcə ilə cəlb edilən əməliyyatlarının həcmi 60,0 mln. manat təşkil etmişdir. Aylıq gəlirin vergi tutulmayan məbləğinin 100,0 min manat olduğu halda həmin dövrdə şəxsin vergi tutulan əməliyyatlarının həcmi 125,0 mln. manatdan, yəni aylıq gəlirin vergi tutulmayan məbləğinin 1250 mislindən çox olmuşdur. Bu halda həmin şəxs əvvəlki ardıcıl 3 aylıq dövr ərzində, yəni yanvar, fevral və mart aylarında vergi tutulan əməliyyatlarının həcmi aylıq gəlirin vergi tutulmayan məbləğinin 300 mislindən çox olduğuna görə, həmin ilin aprel ayının 10-dək vergi orqanına ƏDV-nin məqsədləri üçün qeydiyyata alınmaq barədə ərizə verməyə borcludur.

Göstərilən misalda şəxsin vergi tutulan əməliyyatları yalnız yanvar ayında aparılmışdırsa, yaxud yanvar ayında aparılmış əməliyyatların həcmi 125,0 mln. manatdan çoxdursa, bu zaman həmin şəxs həmin il fevral ayının 10-dək vergi orqanına ƏDV-nin məqsədləri üçün qeydiyyata alınmaq barədə ərizə verməyə borcludur.

Bu misalda şəxsin vergi tutulan əməliyyatları yanvar və fevral aylarında aparılmışdırsa və yanvar ayında aparılmış əməliyyatların həcmi 125,0 mln. manatdan çox deyilsə, bu zaman şəxs həmin ilin mart ayının 10-dək vergi orqanını ƏDV-nin məqsədlər üçün qeydiyyata alınmaq barədə ərizə verməyə borcludur.

Qeyri-rezidentin ƏDV məqsədləri üçün qeydiyyata alınması zamanı, vergi tutulan əməliyyatların ümumi dəyəri müəyyən edilərkən, qeyri-rezidentin mallar göndərməsi, xidmətlər göstərməsi, işlər görməsi o zaman nəzərə alınır ki, onlar həmin qeyri-rezidentin Azərbaycan Respublikasındakı daimi nümayəndəliyi və ya nümayəndəlik funksiyasını yerinə yetirən digər şəxs vasitəsilə həyata keçirilmiş olsun. Bu zaman həmin əməliyyatlar qeyri-rezidentin Azərbaycan Respublikasındakı daimi nümayəndəliyi və ya nümayəndəlik funksiyalarını yerinə yetirən digər şəxs tərəfindən aparılmış hesab edilir. Nümayəndəliyin və ya nümayəndəlik funksiyalarını yerinə yetirən digər şəxsin təqdim etdiyi mallar (işlər, xidmətlər) üzrə vergi tutulan əməliyyatların həcmi əvvəlki

ardıcıl 3 aylıq dövr ərzində aylıq gəlirin vergi tutulmayan məbləğinin 1250 mislindən artıq olduqda, həmin nümayəndəlik və ya nümayəndəlik funksiyalarını yerinə yetirən digər şəxs 3 aylıq dövr başa çatdıqdan sonrakı 10 təqvim günü ərzində ƏDV-nin məqsədləri üçün qeydiyyata alınmaq barədə ərizə verməyə borcludur.

İşlər, xidmətlər qeyri-rezidentin Azərbaycan Respublikasıdakı daimi nümayəndəliyi və ya nümayəndəlik funksiyalarını yerinə yetirən digər şəxs tərəfindən təqdim edilmədikdə, Azərbaycan Respublikası ərazisində qeydiyyata alınmayan qeyri-rezident Azərbaycan Respublikası ərazisində təqdim etdiyi işlərə, xidmətlərə görə, həmin işlərin, xidmətlərin həcmindən asılı olmayaraq ƏDV ödəyicisi sayılır. Bu zaman qeyri-rezidentin təqdim etdiyi işləri, xidmətləri alan şəxs vergi agenti sayılır və vergi agenti ƏDV məqsədləri üçün qeydiyyatda olub-olmamasından asılı olmayaraq, ƏDV-ni qeyri-rezidentdən tutmağa və aidiyyəti üzrə ödəməyə borcludur. Alınmış işlərə, xidmətlərə görə vergi agentinin qeyri-rezidentə ödənməli olan məbləğdən ƏDV tutması üzrə əməliyyatlar, həmin agentin ƏDV məqsədləri üçün qeydiyyata alınması üçün müəyyənləşdirilən vergi tutulan əməliyyatlarına aid edilmir.

Mallar qeyri-rezidentin Azərbaycan Respublikasındakı daimi nümayəndəliyi və ya nümayəndəlik funksiyalarını yerinə yetirən digər şəxs tərəfindən təqdim edilmədikdə, Azərbaycan Respublikası ərazisində qeydiyyata alınmayan qeyri-rezidentin vergi agenti vasitəsi ilə Azərbaycan Respublikası ərazisində mallar təqdim etməsi agent tərəfindən həyata keçirilən əməliyyat sayılır. Bu zaman həmin əməliyyatlar agentin ƏDV məqsədləri üçün qeydiyyata alınması üçün müəyyənləşdirilən vergi tutulan əməliyyatlara aid edilir.

Birgə sahibkarlıq fəaliyyətinin iştirakçılarından biri ƏDV-nin məqsədləri üçün vergi ödəyicisi olduğu halda, hüquqi şəxs yaratmadan göstərilən birgə sahibkarlıq fəaliyyətinin ƏDV məqsədləri üçün qeydiyyata alınması üçün ərizə verilməlidir. Bu fəaliyyətin ƏDV məqsədləri üçün qeydiyyata alınmasına dair ərizə, birgə sahibkarlıq fəaliyyətinin aparılmasına dair razılığa uyğun olaraq, birgə sahibkarlıq fəaliyyətinin uçotunu aparan şəxs tərəfindən verilməlidir. Hüquqi şəxs yaratmadan birgə sahibkarlıq fəaliyyətinin uçotunu aparan şəxs, həmin fəaliyyət çərçivəsində aparılmış əməliyyatları öz adından aparmış hesab edilir.

Əgər birgə sahiibkarlıq fəaliyyətinin uçotunu aparan şəxs, birgə fəaliyyət başlananadək ƏDV ödəyicisi kimi qeydiyyata alınmışdırsa, birgə sahibkarlıq fəaliyyəti də ƏDV məqsədləri üçün qeydiyyata alınmış hesab edilir. Qeydiyyatdan keçməli olmayan sahibkarlıq fəaliyyəti göstərən şəxs vergi orqanına ƏDV-nin məqsədləri üçün qeydiyyat haqqında könüllü ərizə verə bilər.

Bu zaman vergi tutulan əməliyyatların həcmi nəzərə alınmır.

ƏDV-nin məqsədləri üçün qeydiyyat haqqında ərizə Vergilər Nazirliyinin 18 dekabr 2000-ci il tarixli A-214 saylı əmri ilə təsdiq edilmiş forma üzrə verilir.

Ərizə, onu təqdim edən şəxs tərəfindən doldurulur və orada göstərilən məlumatların düzgünlüyünə onun vəzifəli şəxsləri cavabdehdirlər.

Ərizənin bütün rekvizitləri azərbaycan dilində əl ilə çap hərfləri ilə yazılmalıdır. Onun karandaşla doldurulmasına icazə verilmir.

Ərizənin hər hansı bir rekviziti üzrə məlumat olmadıqda həmin rekvizit üçün ayrılmış yerdə «yoxdur» sözü yazılmalıdır. Rekvizitlərin boş saxlanılmasına yol verilmir.

Ərizədəki rekvizitlərin doldurulmasının dolğunluğuna cavabdehliyi onları qəbul etmiş şəxs daşıyır. Ərizəni qəbul etmiş şəxs ərizədəki rekvizitləri ƏDV ödəyicisinin vergi ödəyicisi kimi uçota alınan zaman təqdim etdiyi rekvizitlərlə müqayisə etməli və kənarlaşma aşkar edildikdə onların aradan qaldırılması üçün tədbir görməlidir.

Şəxsi ƏDV məqsədləri üçün qeydiyyatdan keçərkən vergi orqanı həmin şəxsi ƏDV ödəyicilərinin reyestrində qeydə almağa və ərizə verildikdən sonrakı 5 iş günündən gec olmayaraq ona Vergilər Nazirliyinin 18 dekabr A-214 saylı əmri ilə təsdiq edilmiş formada «ƏDV ödəyicisinin qeydiyyat bildirişi»ni verməyə, həmin bildirişdə vergi ödəyicisinin adını və ona aid olan digər məlumatı, qeydiyyatın qüvvəyə mindiyi tarixi və VÖEN-i göstərməyə borcludur.

«ƏDV ödəyicisinin qeydiyyat bildirişi» itirildikdə və ya yararsız hala düşdükdə, vergi ödəyicisinin müraciəti əsasında ona bildirişin surəti verilməlidir Bu zaman bildirişin üzərində vergi orqanı tərəfindən «surəti» sözü yazılmalıdır.

ƏDV ödəyicilərinin qeydiyyatını aparan vergi orqanı ƏDV ödəyicilərinin ərizələrini və onlara verilmiş bildirişləri Vergilər Nazirliyinin müəyyən etdiyi forma üzrə «ƏDV məqsədləri üçün vergi ödəyicilərinin qeydiyyatdan keçirilməsinin və qeydiyyatdan çıxarılmasının uçotu kitabı»nda uçota almalıdır.

Qeydiyyat hansı tarixin əvvəl başlamasından asılı olaraq aşağıdakı tarixlərin birində qüvvəyə minir:

– məcburi qeydiyyat zamanı – qeydiyyat haqqında ərizə verməyə dair öhdəliyin yarandığı aydan sonrakı hesabat dövrünün birinci günündə;

– könüllü qeydiyyat zamanı – qeydiyyat haqqında ərizənin verildiyi aydan sonrakı hesabat dövrünün birinci günündə;

– vergi ödəyicisinin qeydiyyat haqqındakı ərizəsində göstərilən tarixdə. Qeydiyyat haqqında ərizədə göstərilən tarix hər hansı hesabat dövrünün 1-ci günü olmalıdır.

Qeydiyyat keçmiş tarixlə aparıldıqda, vergi ödəyicisi həmin tarixdən vergi tutulan dövriyyəni dəqiqləşdirməyə borcludur.

Misal. Şəxsin yanvar, fevral, mart aylarında apardığı vergi tutulan əməliyyatlarının həcmi aylıq gəlirin vergi tutulmayan məbləğinin 1250 mislindən çoxdur. Bu halda həmin şəxs həmin ilin aprel ayının 1-dən 10-dək olan müddətdə vergi orqanına ƏDV-nin məqsədləri üçün qeydiyyata dair ərizə verməyə borcludur. Həmin şəxs könüllü qeydiyyata durmamışdırsa və ya qeydiyyata dair ərizədə həmin ilin may ayının 1-dən əvvəlki tarix göstərilməmişdirsə, bu şəxsin qeydiyyatı həmin ilin may ayının 1-dən qüvvəyə minir.

Əgər həmin şəxs könüllü qeydiyyata durmamışdırsa və qeydiyyat haqqında ərizədə göstərilən tarix həmin ilin may ayının 1-dən əvvəlki dövrdürsə, bu halda qeydiyyat ərizədə göstərilən tarixdən qüvvəyə minir.

Vergi orqanı ƏDV-nin ödəyicilərinin reyestrini aparmağa borcludur. Reyestrdə ƏDV-nin məqsədləri üçün qeydiyyatdan keçirilmiş bütün şəxslər haqqında lazımi məlumatlar göstərilməlidir.

ƏDV-nin məqsədləri üçün qeydiyyatdan keçməyə borclu olan, lakin qeydiyyat üçün ərizə verməyən vergi ödəyicisini vergi orqanı öz təşəbbüsü ilə qeydiyyata alır və müvafiq qeydiyyat bildirişi göndərir.

Bu halda vergi orqanı vergi ödəyicisinin qeydiyyat üçün ərizə vermək və qeydiyyata durmaq öhdəliyinin yaranmasını əsaslandırmalıdır. Vergi ödəyicisinin ərizə vermək və qeydiyyata durmaq öhdəliyinin yaranmasını sübut etmək üçün vergi orqanı vergi ödəyicisinin digər vergi bəyannamələrindən, habelə başqa mənbələrdən əldə etdiyi məlumatları əsas gətirə bilər. Bu zaman vergi orqanı vergi ödəyicisini keçmiş tarixlə qeydiyyata ala bilər.

Misal. Vergi orqanı sentyabr ayında A firmasında apardığı yoxlama zamanı müəyyən etmişdir ki, A firması B firmasından həmin ilin yanvar ayında həcmi 30,0 mln. manatdan çox olan mal almışdır.

Bu halda vergi orqanı B firmasını öz təşəbbüsü ilə qeydiyyata almalı və ona mövcud qeydiyyat bildirişi göndərməlidir. B firmasının qeydiyyatı isə həmin ilin mart ayının 1-dən qüvvəyə minməlidir.

Əgər vergi orqanının şəxsi öz təşəbbüsü ilə qeydiyyata aldığı tarixdən əvvəlki müddətlərdə, həmin şəxsin ƏDV məqsədləri üçün qeydiyyat haqqında ərizə vermək və qeydiyyata durmaq öhdəliyi yaranmışdırsa, bu zaman şəxsin qeydiyyata durmalı olduğu tarixdən vergi orqanının şəxsi öz təşəbbüsü ilə qeydiyyata aldığı tarixədək olan

müddətdə fəaliyyəti qeydiyyatsız fəaliyyət sayılır və buna görə həmin şəxs Azərbaycan Respublikası Vergi Məcəlləsində nəzərdə tutulmuş qaydada məsuliyyət daşıyır.

Vergi ödəyicisinin qeydiyyata dair ərizəsində göstərilən rekvizitlər dəyişdikdə vergi ödəyicisi Vergilər Nazirliyinin müəyyən etdiyi formada ərizə ilə vergi orqanına müraciət etməlidir.

Vergi ödəyicisi həmin ərizəni vergi orqanına dəyişikliyin baş verdiyi vaxtdan 15 iş günü müddətində təqdim etməlidir.

Yeni ünvan üzrə vergi orqanı ƏDV ödəyicisinin məktubuna əsasən 3 iş günü ərzində ƏDV ödəyicisinin uçotda olduğu vergi orqanına müvafiq sənədlərin verilməsi haqqında tələbnamə məktubu göndərir. Tələbnamə məktubu onu almış vergi orqanı tərəfindən 3 iş günündən gec olmayaraq icra olunmalıdır.

Vergi ödəyicisi ƏDV-nə cəlb olunan əməliyyatlar aparmağı dayandırırsa, bu halda ƏDV-nin məqsədləri üçün qeydiyyatın ləğv olunmasına dair ərizə verməyə borcludur. Bu zaman ƏDV-nin məqsədləri üçün qeydiyyatın ləğv olunması vergi ödəyicisinin vergi tutulan əməliyyatları tam dayandırdığı gün qüvvəyə minir.

ƏDV ödəyicisi olan şəxs ləğv olunduqda, başqa şəxslə birləşdikdə və qanunvericilikdə nəzərdə tutulan digər hallarda fəaliyyətini tamamilə dayandırdıqda ƏDV-nin məqsədləri üçün qeydiyyatın ləğv olunmasına dair ərizə verməyə borcludur. Bu halda qeydiyyatın ləğv olunması vergi ödəyicisinin fəaliyyətini tam dayandırdığı gün qüvvəyə minir.

Vergi ödəyicisinin vergiyə cəlb olunan əməliyyatlarının ümumi məbləği əvvəlki ardıcıl tam 12 təqvim ayı ərzində aylıq gəliri vergi tutulmayan məbləğinin 2500 mislindən çox deyilsə, vergi ödəyicisi ƏDV-nin məqsədləri üçün son qeydiyyatın qüvvəyə mindiyi tarixdən etibarən iki il keçdikdən sonrakı istənilən vaxt qeydiyyatın ləğv olunmasına dair ərizə verə bilər. ƏDV-nin məqsədləri üçün qeydiyyatın ləğv olunması vergi orqanına qeydiyyatın ləğv edilməsinə dair ərizənin verildiyi gün qüvvəyə minir.

Vergi orqanı ƏDV-nin məqsədləri üçün qeydiyyatı ləğv edilən şəxsin adını, onun haqqında digər məlumatları ƏDV-nin ödəyicilərinin reyestrindən silməli və verilmiş qeydiyyat bildirişini geri almalıdır.

Şəxsin qeydiyyatı ləğv edildikdə, həmin şəxs qeydiyyatın ləğv olunması tarixinədək istifadə edilməmiş ƏDV hesab-fakturalarını vergi orqanına təhvil verməlidir.

Qeydiyyatın ləğv olunmasına dair ərizədə qeydiyyatın ləğv olunmasının səbəbləri, qeydiyyatın hansı tarixdən ləğv edilməsi, qey-

diyyat ləğv olunanadək istifadə edilməmiş ƏDV hesab-fakturaların sayı, seriyası və nömrələri göstərilməlidir.

Vergi orqanı ƏDV ödəyicilərinin qeydiyyatının ləğv olunması, habelə ƏDV ödəyicisinin digər vergi orqanına keçməsi barədə məlumatları ƏDV məqsədləri üçün vergi ödəyicilərinin qeydiyyatdan keçirilməsi və qeydiyyatdan çıxarılmasının uçotu kitabında qeydə almalıdır.

Şəxs ƏDV məqsədləri üçün qeydiyyatdan çıxarıldıqdan sonra, yenidən qeydiyyata dair ərizə vermək və vergi ödəyicisi kimi qeydiyyata alınmaq öhdəliyi yaranarsa, həmin şəxs yenidən qeydiyyata dair ərizə verməyə və vergi ödəyicisi kimi qeydiyyata durmağa borcludur.

10.4. Vergitutma obyekti və azadolmalar

10.4.1. Vergitutma obyekti. ƏDV üzrə vergitutma obyekti vergi tutulan əməliyyatların tam dəyəri və vergi tutulan idxaldır.

Vergidən azad edilən mallar göndərilməsindən, işlər görülməsindən və xidmətlər göstərilməsindən başqa, Azərbaycan Respublikası ərazisində müstəqil sahibkarlıq fəaliyyəti və ya hüquqi şəxs yaratmadan göstərilən birgə sahibkarlıq fəaliyyəti çərçivəsində mallar göndərilməsi, işlər görülməsi və xidmətlər göstərilməsi vergi tutulan əməliyyatlar sayılır. Azərbaycan Respublikası hüdudlarından kənarda xidmətlər göstərilməsi və ya işlər görülməsi vergi tutulan əməliyyatlara daxil edilmir.

Müəssisənin bir struktur vahidi tərəfindən digər struktur vahidinə sənaye istehsalat ehtiyacları üçün məhsulları, yarımfabrikatları, iş və xidmətləri təqdim etməsi (verməsi) vergi tutma obyekti sayılmır. Burada struktur vahidləri dedikdə, hüquqi şəxsin müstəqil ƏDV ödəyicisi olmayan struktur vahidləri nəzərdə tutulur. Müəssisənin müstəqil vergi ödəyicisi olan bir struktur vahidi tərəfindən digərinə malları (işləri, xidmətləri) təqdim etməsi vergitutma obyekti sayılır.

Malların idxalı, vergidən azad edilən idxal istisna edilməklə, vergi tutulan idxal sayılır. Tranzit yük daşınması qaydasında, müvəqqəti idxal şəklində Azərbaycan Respublikası ərazisinə buraxılan mallar və ya gömrük qanunvericiliyinə uyğun olaraq daxili istehlak üçün idxal edilmiş və ya qəbul olunmuş sayılmayan mallar ƏDV-nin məqsədləri üçün idxal malları hesab edilmir.

Vergi ödəyicisinin haqqı ödənilməklə və ya əvəzsiz qaydada öz işçilərinə və ya digər şəxslərə mal verməsi, iş görməsi və ya xidmət göstərməsi, habelə barter əməliyyatı vergi tutulan əməliyyat sayılır. Malların (işlərin, xidmətlərin) işçilərə əmək haqqı və digər ödənişlər

(təqaüd, müavinat və s.) əvəzində verilməsi də vergitutma obyekti sayılır.

Vergi ödəyicisi malları (işləri, xidmətləri) ƏDV-ni ödəməklə əldə edirsə və müvafiq əvəzləşmə alırsa və ya almaq hüququna malikdirsə, belə mallardan (işlərdən, xidmətlərdən) qeyri-kommersiya məqsədləri, habelə Vergi Məcəlləsinin X fəslində nəzərdə tutulmuş qaydada gəlirdən çıxılmayan xərclər və gəlirdən çıxılması məhdudlaşdırılan xərclərin normadan artıq hissəsi üçün istifadə edilməsi vergi tutulan əməliyyat sayılır.

Misal: Vergi ödəyicisi tərəfindən 100,0 mln manat dəyərində (ƏDV-siz) mal alınmış və bu zaman vergi hesab-fakturasına əsasən 18,0 mln manat məbləğində ƏDV əvəzləşdirilmişdir. Sonradan həmin mal qeyri-kommersiya məqsədləri üçün istifadə edilmişdir. Bu zaman həmin malın qeyri-kommersiya məqsədləri üçün istifadə edilməsi vergitutma obyekti sayılır və bu mallardan qeyri-kommersiya məqsədləri üçün istifadə edilməsinə başlanıldığı hesabat dövründə büdcəyə çatası ƏDV 18,0 mln. manat məbləğində artırılmalıdır.

Vergi ödəyicisi malları (işləri, xidmətləri) ƏDV-ni ödəməklə əldə edirsə və müvafiq əvəzləşdirmə alırsa, belə mallardan (işlərdən, xidmətlərdən) ƏDV-dən azad olan əməliyyatların həyata keçirilməsi üçün istifadə olunması vergitutma obyekti sayılır.

Eyni qayda ilə, vergi ödəyicisi malları ƏDV-ni ödəməklə əldə etmişdirsə və müvafiq əvəzləşdirmə almışdırsa, fövqəladə təbii hallardan başqa, belə mallar itdikdə, əskik gəldikdə, xarab olduqda (təbii itki normalarından əlavə), oğurlandıqda həmin mallar vergitutma obyekti sayılır.

Vergi ödəyicisinin qeydiyyatı ləğv edilirsə, ləğvetmə vaxtı onun sahibliyində qalan mallar həmin vaxt və vergi tutulan əməliyyatlar çərçivəsində təqdim edilən mallar kimi qiymətləndirilir.

Misal: Vergi ödəyicisinin qeydiyyatının ləğv olunması zamanı onun sahibliyində 10,0 mln. manat (ƏDV-siz) mal qalmışdır. Həmin malların alınması 1,8 mln. manat məbləğində ƏDV əvəzləşdirilmişdir. Qeydiyyatın ləğv olunması zamanı onun sahibliyində qalan mallar vergitutma obyekti sayılır və ƏDV üzrə büdcə ilə haqq-hesab zamanı büdcəyə çatası ƏDV 1,8 mln. manat artırılmalıdır.

Malları ƏDV-nə cəlb edilən əməliyyatlar nəticəsində əldə edən, lakin bu malları əldə edərkən ƏDV-ni əvəzləşdirməyə hüquqi olmayan şəxsin həmin malları (ƏDV ilə birlikdə formalaşan dəyərindən (alış qiymətindən) artıq olmayan dəyərlə) göndərməsinə vergi tutulan əməliyyat kimi baxılmır. Əgər mallar əldə edilərkən əvəzləşdirilməsinə

qismən yol verilməmişdirsə, vergi tutulan əməliyyatın məbləği əvəzləşdirmənin qismən yol verilməmiş payına mütənasib olaraq azaldılır.

Girov götürülmüş əmlakın sahiblik hüquqi girovgötürənə keçdikdə, həmin əməliyyat əmlakı girov götürülən üçün, habelə borc öhdəliyi müqabilində müsadirə edilmiş əmlakın dəyəri əmlakı müsadirə olunan üçün vergitutma obyektidir.

Maliyyə yardımı şəklində alınmış məbləğlər, o cümlədən, üzvlük haqqları, ianələr, qrant, habelə iqtisadi sanksiyalar şəklində alınmış cərimələr, faizlər, valyutalar üzrə məzənnə fərqləri, dividendlər vergitutma obyekti deyildir.

Yuxarıda göstərilən vəsaitlər yalnız o zaman vergiyə cəlb edilmir ki, bu vəsaitlərin alınması həmin vəsaitləri alan şəxs qarşısında hər hansı öhdəlik (bu vəsaitlərin geri qaytarılması istisna olmaqla) yaratmır və ya başqa şəxsin onun qarşısında hər hansı öhdəliyini ləğv etmir.

Bir şəxs tərəfindən ikinci şəxsin nizamnamə fonduna qoyulmuş mal (iş, xidmət) əvəzinə sonradan pul vəsaiti, səhm və ya digər qiymətli kağızlar qaytarılarsa, həmin malın (işin, xidmətin) dəyəri birinci şəxs üçün vergitutma obyekti sayılır.

Malları (işləri, xidmətləri) ƏDV-nə cəlb edilməyən və ya sıfır (0) dərəcə ilə vergi tutulan əməliyyatlar çərçivəsində əldə edən şəxs tərəfindən həmin malların (işlərin, xidmətlərin) müəyyən olunmuş şərtləri pozmaqla digər məqsədlər üçün istfiadə edilməsi vergi tutulan əməliyyat sayılır. Misal: bir şəxs tərəfindən ikinci şəxsə mallar qrant hesabına təqdim edilmiş və qanunvericilikdə nəzərdə tutulduğu kimi, vergiyə sıfır (0) dərəcə ilə cəlb edilmişdir. Lakin alınmış mal ikinci şəxs tərəfindən qrantın verildiyi məqsədlər üçün deyil, digər məqsədlər üçün istifadə edilmiş və həmin malın alınmasının vergiyə (0) dərəcə ilə cəlb edilməsi üçün vacib olan şərt pozulmuşdur. Bu zaman həmin mal ikinci şəxs üçün vergitutma obyekti sayılır.

10.4.2. Vergi ödəməkdən azad edilmə. Dövlət müəyyən əməliyyatları ƏDV-dən azad etmədə, həmin əməliyyatlar nəticəsində əldə olunan mallardan (işlərdən və xidmətlərdən) vergi tutmur. Başqa sözlə desək, azadetmə vasitəsilə dövlət müəyyən əməliyyatlar üzrə vergi yükünü azaldır. Lakin ƏDV sahəsində azadetmə prinsipcə digər vergi növləri üzrə azad etmələrdən çox fərqlənməsə də, mahiyyətcə əhəmiyyətli dərəcədə fərqlənir.

Vergidən azad edilən əməliyyatlar aparan şəxs özü təqdim etdiyi mallara (işlərə və xidmətlərə) ƏDV tətbiq etmədiyindən ödədiyi ƏDV-ni əvəzləşdirə bilmir. Həmin məbləğ sonradan məhsulun (işin, xidmətin) maya dəyərinə daxil edilir. Bu zaman ƏDV tətbiq edilmədiyindən vergi hesab-fakturası da verilmir.

Malları ƏDV-siz əldə etmiş şəxs sonradan həmin malları ƏDV-nə cəlb edilən əməliyyatlar çərçivəsində təqdim etdikdə malları əldə edərkən ƏDV ödəmədiyi üçün əvəzləşdirmə apara bilmir.

Göründüyü kimi, ƏDV-dən azadolunma mal (iş, xidmət) bilavasitə son istehlakçıya çatdıqda iqtisadi cəhətdən daha çox «cəlb-edici» olur. ƏDV-dən azad olunmuş əməliyyatlar çərçivəsində əldə olunmuş mallardan iqtisadi tsiklin sonrakı mərhələlərində istifadə olunduqda isə əvəzləşdirmənin həyata keçirilməsi mümkün olmadığından azadolunma özünün ilkin iqtisadi mahiyyətini itirir.

Malların ixracından başqa, malların təqdim edilməsinin, işlər görülməsinin və xidmətlər göstərilməsinin aşağıdakı növlərindən, habelə idxalın aşağıdakı növlərindən ƏDV tutulmur:

– Özəlləşdirmə qaydasında dövlət müəssisəsindən satın alınan əmlakın dəyəri, habelə dövlət əmlakının icarəyə verilməsindən alınan icarə haqqını büdcəyə ödənilməli olan hissəsi.

Vergi ödəyiciləri olan dövlət və qeyri-dövlət müəssisələri tərəfindən əmlakın digər şəkildə satılması ümumi qaydada vergiyə cəlb olunur.

Özəlləşdirmə qaydasında dövlət müəssisələrindən satın alınan əmlakın vergi ödəyicisi olan yeni sahibi tərəfindən təqdim edilməsi (satışı) ümumi qaydada vergiyə cəlb edilməlidir.

Dövlət müəssisələri, habelə büdcə təşkilatları və büdcədən maliyyələşən (və ya qismən maliyyələşən) müəssisələr tərəfindən müəssisənin və ya onun bir hissəsinin, o cümlədən əmlakın icarəyə verilməsindən alınan (alınmalı olan) icarə haqqının həmin müəssisənin sərəncamında qalan (qalmalı olan) hissəsi ümumi qaydada vergiyə cəlb edilməlidir.

– Maliyyə xidmətlərinin göstərilməsi;

Maliyyə xidmətlərinə aşağıdakılar aid edilir:

– Kreditlərin, kredit təminatlarının və pul-kredit əməliyyatlarında hər hansı girov və ya lombard təminatının təqdim edilməsi (yaxud verilməsi) və qaytarılması, o cümlədən krediti və ya təminatı təqdim etmiş şəxsin kreditləri və kredit təminatlarını idarə etməsi;

– Müştərilərin depozitlərinin və hesablarının idarə edilməsi, tədiyyələr, köçürmələr, borc öhdəlikləri və tədiyyə vasitələri ilə bağlı əməliyyatlar;

– Qanuni tədiyyə vasitələri olan valyutanın, pul vəsaitlərinin və əskinasların (numizmatika əşyalarından başqa) tədavülü ilə bağlı əməliyyatlar;

– Səhmlərin, istiqraz vərəqələrinin, sertifikatların, veksellərin, çeklərin və digər qiymətli kağızların tədavülü ilə bağlı əməliyyatlar;

– Törəmə maliyyə vasitələri ilə əlaqədar, forvard müqavilələrinə, opsionlara və analoci sazişlərə aid əməliyyatlar;

– İnvestisiya fondlarının idarə edilməsi ilə bağlı xidmətlər;

– Sığorta və təkrar sığorta əməliyyatları;

– Milli və ya xarici valyutanın (numizmatik məqsədlərindən başqa), həmçinin qiymətli kağızların göndərilməsi və ya idxal edilməsi;

– AR Milli Bankının aktivlərində yerləşdirilməsi üçün nəzərdə tutulmuş qızılın, habelə valyuta sərvətlərinin, xaricdə istehsal edilmiş AR pul nişanlarının, yubiley şikkələrinin və digər bu qəbildən olan qiymətlilərin idxalı;

– Müəssisənin nizamnamə fonduna (kapitalına) pay şəklində hər hansı əmlakın qoyulması;

Hüquqi şəxsin nizamnamə fondunu (kapitalını) təşkil edən qiymətli kağızların buraxılması və verilməsi ƏDV-dən azaddır;

– tutulan məbləğlər hədlərində dövlət hakimiyyəti, yerli özünüidarəetmə və digər səlahiyyətli orqanların tutduğu dövlət rüsumu, icarə haqqları, yığımlar və onların tutulması müqabilində göstərdiyi xidmətlər;

– beynəlxalq təşkilatların, xarici dövlətlərin (hökumətlərinin), habelə dövlətlərarası və hökumətlərarası sazişlərə əsasən xarici hüquqi və fiziki şəxslərin ayırdıqları kreditlər və borclar hesabına podratçılar tərəfindən sifarişçiyə (alıcıya) satılan mallara (işlərə, xidmətlərə) ƏDV tətbiq edilmir. Subpodratçılara satılan mallar (işlər, xidmətlər) isə ümumi qaydada ƏDV-nə cəlb edilməlidir. Bu zaman subpodratçılar tərəfindən malların (işlərin, xidmətlərin) alınması zamanı kənar təşkilatlara ödənilmiş, ƏDV-nin əvəzləşdirilməsinə yol verilmir. Subpodratçılar tərəfindən alınmış mallara (işlərə, xidmətlərə) görə kənar təşkilatlara ödənilmiş ƏDV həmin malların (işlərin, xidmətlərin) dəyərinə aid edilməlidir. Qeyd olunan güzəşt o halda tətbiq edilir ki, həmin layihələrdə Azərbaycan tərəfinin payı 49%-dən çox olmasın;

– Kütləvi informasiya vasitələri məhsullarının alqı-satqısının bütün növləri üzrə dövriyyələr, mətbu kütləvi informasiya vasitələri məhsulları istehsalı ilə bağlı redaksiya, nəşriyyat və poliqrafiya fəaliyyəti (reklam xidmətləri istisna olmaqla);

«Kütləvi informasiya vasitələri haqqında» Azərbaycan Respublikası Qanununa əsasən kütləvi informasiya vasitələri məhsullarına mətbu nəşrin bir nömrəsinin, tiracı yaxud onun bir hissəsi, teleradio, kinoxronika proqramının ayrıca buraxılışı, proqramın audio və ya videoyazısının tiracı, yaxud bir hissəsi aid edilir.

Göstərilən güzəşt qəzet və curnalların iştehlakçılara çatdırılması üzrə nəqliyyat xidmətlərinə, habelə alqı-satqı, redaksiya, nəşriyyat və

poliqrafiya fəaliyyəti ilə bağlı olmayan digər xidmətlərə (işlərə) şamil edilmir.

– Orta məktəb dərslikləri, uşaq ədəbiyyatının və büdcədən maliyyələşdirilən dövlət əhəmiyyətli nəşrlərin istehsalı ilə bağlı redaksiya, nəşriyyat və poliqrafiya fəaliyyəti;

Orta məktəb dərslikləri dedikdə, orta məktəblərdə istifadəsinə icazə verilmiş və Azərbaycan Respublikası Təhsil Nazirliyi tərəfindən təsdiq olunmuş dərsliklər başa düşülür.

Bu bəndin məqsədləri üçün uşaq ədəbiyyatı dedikdə, uşaqların zehninin, qavrama qabiliyyətinin və ümumi dünyagörüşünün inkişafı üçün məktəbəqədər və digər qeyri-məktəb müəssisələri, habelə sinifdən kənar işlər üçün nəzərdə tutulan ədəbiyyat başa düşülür.

Bu bənddə göstərilən azadolma orta məktəb dərslikləri, uşaq ədəbiyyatının və büdcədən maliyyələşdirilən dövlət əhəmiyyətli nəşrlərin satışına şamil edilmir.

– Dəfn və qəbristanlığın mərasim xidmətləri;

Bu güzəştlər qəbirüstü daşların və qəbirüstü abidələrin hazırlanması da daxil olmaqla qəbristanlıqlar, dəfn büroları və digər müəssisələr tərəfindən göstərilən mərasim xidmətlərinə şamil edilir.

– Azərbaycan Respublikası Milli Bankının və Azərbaycan Respublikası Dövlət Neft Fondunun qanunvericiliklə nəzərdə tutulmuş vəzifələrinin yerinə yetirilməsi ilə bağlı mal idxalı, iş görülməsi və xidmət göstərilməsi;

– Azərbaycan Respublikası Milli Bankının vəzifələri «Azərbaycan Respublikasının Milli Bankı haqqında» Azərbaycan Respublikası Qanunu ilə Müəyyənləşdirilmişdir;

– AR-na, o cümlədən onu təmsil edən hüquqi şəxslərə neft-qaz ehtiyatlarının kəşfiyyatı, işlənməsi və hasilatın pay bölgüsü, ixrac boru kəmərləri haqqında və bu qəbildən olan digər sazişlərə uyğun olaraq verilməsi nəzərdə tutulan əsas fondların, daşınan əmklakın və digər aktivlərinin Azərbaycan Respublikası Dövlət Neft Fonduna hər hansı şəkildə təqdim edilməsi üzrə əməliyyatlar;

– Sadələşdirilmiş verginin ödəyiciləri tərəfindən aparılan əməliyyatlar.

Həmçinin Azərbaycan Respublikası Nazirlər Kabinetinin müvafiq qərarı ilə idxalın digər növləri ƏDV-dən azad edilə bilər.

ƏDV-dən azad olunan mallar ixrac edilərkən vergiyə sıfır (0) dərəcə ilə cəlb edilməlidir.

10.5. Verginin sıfır (0) dərəcəsi ilə tutulması

ƏDV üzrə vergidən azad olunan əməliyyatlar ilə yanaşı vergiyə sıfır (0) dərəcə ilə cəlb olunan əməliyyatlar da mövcuddur. Vergidən azad olunma zamanı həmin əməliyyatlar çərçivəsində təqdim olunan mallara (işlərə, xidmətlərə) ƏDV tətbiq edilmədiyi halda, sıfır dərəcə ilə vergiyə cəlb olunma zamanı ƏDV tutulur, sonradan isə ƏDV-nin ödənildiyini təsdiq edən sənədlər təqdim olunduqda tutulmuş ƏDV məbləği vergi ödəyicisinə qaytarılır.

Göründüyü kimi, sıfır dərəcə ilə vergiyə cəlb edilmə də mahiyyət etibarilə vergi güzəştinin bir formasıdır. Fərq yalnız ondadır ki, öncə vergi tutulur, sonra qaytarılır. Qeyd etmək lazımdır ki, iqtisadi cəhətdən sıfır dərəcə ilə vergiyə cəlb edilmə malları (işləri, xidmətləri) həmin əməliyyatlar çərçivəsində əldə edən vergi ödəyiciləri üçün daha «əlverişlidir».

Aşağıdakı işlərin görülməsinə, xidmətlərin göstərilməsinə və əməliyyatların aparılmasına görə ƏDV sıfır (0) dərəcəsi ilə tutulur.

– Xarici diplomatik və analoci nümayəndəliklərin rəsmi istifadəsi, həmçinin bu nümayəndəliklərin diplomatik, inzibati və texniki işçilərinin, o cümlədən onlarla yaşayan ailə üzvlərinin şəxsi istifadəsi üçün nəzərdə tutulmuş mal və xidmətlər;

Xarici diplomatik və analoci nümayəndəliklərin siyahısı Azərbaycan Respublikası Xarici İşlər Nazirliyi tərəfindən müəyyən edilir.

Xarici diplomatik və analoci nümayəndəliklərin rəsmi istifadəsi, həmçinin bu nümayəndəliklərin diplomatik, inzibati və texniki işçilərinin, o cümlədən onlarla yaşayan ailə üzvlərinin şəxsi istifadəsi üçün nəzərdə tutulan mal və xidmətlərin göstərilən şəxslər tərəfindən qəbul edilməsini təsdiq edən sənədlər (müqavilə, qaimə, etibarnamə və s.) olduqda bu əməliyyatlar vergiyə sıfır (0) dərəcə ilə cəlb edilməlidir.

Xarici diplomatik və analoci nümayəndəliklərin rəsmi istifadəsi, həmçinin bu nümayəndəliklərin diplomatik, inzibati və texniki işçilərinin, o cümlədən onlarla yaşayan ailə üzvlərinin şəxsi istifadəsi üçün mallar (işlər və xidmətlər) Azərbaycan Respublikası ərazisində ƏDV ilə birlikdə satıldığı halda, diplomatik və analoci nümayəndəlikləri tərəfindən malı (işi, xidməti) təqdim edəndən müvafiq ƏDV hesab-fakturası tələb edilməlidir.

Diplomatik və analoci nümayəndəliklər tərəfindən ƏDV ilə alınmış mallara (işlərə, xidmətlərə) görə ödənilmiş vergi məbləğinin büdcədən qaytarılması yuxarıda göstərilən sənədlər və müvafiq prosedur qaydaları əsasında həyata keçirilir.

– Xaricdən alınan əvəzsiz maliyyə yardımları (qrantlar) hesabına malların alanması, işlərin görülməsi, xidmətlərin göstərilməsi və bunların idxalı;

Bu güzəşt Azərbaycan Respublikası ərazisində qeydiyyatda olmayan, habelə nümayəndəlik və ya digər analoci qurumlar vasitəsilə Azərbaycan Respublikası ərazisində qeydiyyatda olan xarici şəxslər tərəfindən Azərbaycan Respublikasının şəxslərinə verilmiş əvəzsiz maliyyə yardımları (qrantlar) hesabına malların alınmasına, işlərin görülməsinə, xidmətlərin göstərilməsinə və idxalına şamil edilir.

Xaricdən əvəzsiz maliyyə yardımları (qrantlar) alan şəxsə həmin vəsaitlər hesabına mallar (işlər, xidmətlər) satıldıqda, mallar (işlər, xidmətlər) ƏDV-nə sıfır (0) dərəcə ilə cəlb edilməlidir.

Bu güzəşt, bilavasitə ikitərəfli müqavilə əsasında, xaricdən əvəzsiz maliyyə yardımları (qrantlar) alan şəxsə malları (işləri, xidmətləri) təqdim edənlərə (podratçılara) şamil edilir. Subpodratçılar tərəfindən podratçılara malların (işlərin, xidmətlərin) təqdim edilməsi ümumi qaydada vergiyə cəlb edilməlidir. Bu zaman subpodratçıların podratçıya təqdim etdiyi mallara (işlərə, xidmətlərə) görə ƏDV ödənildiyini təsdiq edən ƏDV hesab-fakturaları podratçıya həmin hesab-fakturalarda göstərilmiş ƏDV məbləğini əvəzləşdirməyə hüquq verir.

– Malların ixracı;

Malların ixracını vergiyə sıfır (0) dərəcə ilə cəlb edilməsinə əsas verən sənədlər aşağıdakılardır:

– Malların ixracı barədə xarici şəxslə bağlanmış kontrakt;
– İxrac Yük Gömrük Bəyannaməsi;
– Yol-nəqliyyat qaimələri (invoys).
– Beynəlxalq və tranzit yük və sərnişin daşınması. Beynəlxalq və tranzit uçuşlarla bilavasitə bağlı olan işlərin görülməsi, xidmətlərin göstərilməsi. Beynəlxalq daşıma dedikdə, yüklərin və sərnişinlərin Azərbaycan Respublikası ilə (Azərbaycan Respublikası sərhədlərindən) digər dövlətlərdəki məntəqə arasında daşıma sayılır.

Birbaşa beynəlxalq yük və sərnişin daşımaları ilə əlaqdar vağzallarda, hava və dəniz limanlarında, habelə sərnişinlərin daşındığı nəqliyyat vasitələrində göstərilən xidmətlər, o cümlədən qatarlarda yatacaq ləvazimatlarının verilməsi, yeməklərin verilməsi, Azərbaycan Respublikası ərazisindən ixrac olunan yüklərin yüklənməsi, boşaldılması, baqacların daşınması, saxlanması və digər xidmətlər vergiyə cəlb edilməməlidir. Bu xidmətlər beynəlxalq və tranzit yük və sərnişin daşımaları ilə əlaqədar olmadığı halda ümumi qaydada vergiyə cəlb edilməlidir.

Burada onu da qeyd etmək lazımdır ki, diplomatik və analoci nümayəndəliklərin rəsmi istifadəsi və həmçinin beynəlxalq və tranzit yük və sərnişin daşınması üzrə sıfır (0) dərəcəsi ilə ƏDV o ölkələrə münasibətdə tətbiq edilir ki, həmin ölkələr tərəfindən analoci işlərə, xidmətlərə və əməliyyatlara görə ƏDV sıfır (0) dərəcəsi ilə tətbiq edilsin.

Azərbaycan Respublikası Milli Bankına qızıl və digər qiymətlilər göndərilməsi də ƏDV-nə sıfır (0) dərəcə ilə cəlb olunur.

10.6. Verginin hesablanması qaydası və vergi dərəcəsi. Vergi hesab-fakturası

10.6.1. Verginin hesablanması qaydası və vergi dərəcəsi. ƏDV-nin hesablanması qaydasından danışarkən ilk növbədə vergi tutulan əməliyyatın dəyəri aydınlaşdırılmalı, vergi tutulan əməliyyatların aparıldığı vaxt və malların təqdim edildiyi, işlərin görüldüyü və xidmətlərin göstərildiyi yer müəyyənləşdirilməlidir.

ƏDV üzrə vergi tutulan əməliyyatın dəyəri vergi ödəyicisinin müştəridən və ya hər hansı digər şəxsdən aldığı və ya almağa hüququ olduğu haqqın ƏDV nəzərə alınmadan məbləği (hər hansı rüsumlar, vergilər və başqa yığımlar da daxil olmaqla) əsasında müəyyən edilir.

Malların (işlərin, xidmətlərin) qiyməti dövlət tərəfindən tənzimləndikdə vergi tutulan əməliyyatın dəyəri həmin qiymətlər əsasında müəyyən edilir.

Mallar (işlər, xidmətlər) səlahiyyətli dövlət orqanları tərəfindən müəyyənləşdirilən güzəştlərlə satıldıqda, belə güzəştlərin kompensasiya edilməsi nəzərdə tutulmadığı halda, vergi tutulan əməliyyatın dəyəri həmin güzəştlər çıxılmaqla müəyyən olunur.

Əgər vergi ödəyicisi vergi tutulan əməliyyatın müqabilində mal, iş və ya xidmət alırsa, yaxud almağa hüququ varsa, bu malların, işlərin, xidmətlərin ƏDV nəzərə alınmadan bazar dəyəri (hər hansı rüsumlar, vergilər və ya başqa yığımlar daxil olmaqla) vergi tutulan əməliyyatın dəyərinə daxil edilir.

Bu zaman vergi tutulan əməliyyatın dəyərini müəyyən etməklə ƏDV-ni hesablamaq məqsədləri üçün bazar qiymətləri Vergi Məcəlləsinin 14-cü maddəsinə və Azərbaycan Respublikası Nazirlər Kabinetinin təsdiq etdiyi «Malın (işin, xidmətin) bazar qiymətinin müəyyən edilməsi qaydaları»na müvafiq olaraq müəyyənləşdirilir.

Vergi ödəyicisi tərəfindən mallar (işlər, xidmətlər) haqqı ödənilməklə və ya əvəzsiz qaydada öz işçilərinə və digər şəxslərə verildikdə, barter edildikdə, ƏDV-ni ödəməklə və müvafiq əvəzləşmə (və ya əvəzləşmə hüququ) əldə etməklə alınmış mallar (işlər, xidmətlər) qeyri-kommersiya məqsədləri üçün, eləcə də ƏDV-dən azad olunan əməliyyatların həyata keçirilməsi üçün istfiadə edildikdə, habelə vergi ödəyicisinin qeydiyyatı ləğv edildiyi halda onun sahibliyində malların qalması zamanı vergi tutulan əməliyyatın dəyəri həmin malların (işlərin,

xidmətlərin) ƏDV nəzərə alınmadan formalaşan dəyərindən (hər hansı rüsumlar, vergilər və başqa yığımlar daxil olmaqla) ibarət olur.

ƏDV-ni ödəməklə və müvafiq əvəzləşmə (və ya əvəzləşmə hüququ) əldə etməklə alınmış mallar (işlər, xidmətlər) Vergi Məcəlləsinə müvafiq olaraq gəlirdən çıxılmayan xərclər və gəlirdən çıxılması məhdudlaşdırılan xərclərin normadan artıq hissəsi üçün istifadə edildikdə də vergi tutulan dövriyyənin dəyəri bu qaydada müəyyənləşdirilir.

Misal: Vergi ödəyicisi tərəfindən ƏDV-i ödəməklə və müvafiq əvəzləşmə (və ya əvəzləşmə hüququ) əldə etməklə alınmış mallar əyləncə tədbirlərinə sərf edilmişdir. Bu zaman həmin malların ƏDV nəzərə alınmadan formalaşan dəyəri vergi tutulan əməliyyatın dəyəri hesab edilir. Vergi ödəyicisi tərəfindən həmin mallar təmir işləri üçün istifadə edilmişdirsə, bu zaman həmin təmir işlərinin gəlirdən çıxılması məhdudlaşdırılırsa, yəni təmir işlərinin bu hissəsinin gəlirdən çıxılmasına icazə verilmirsə, həmin malların ƏDV nəzərə alınmadan formalaşan dəyəri vergi tutulan əməliyyatın dəyəri hesab edilir.

Eyni qayda ilə, fövqəladə təbii hallardan başqa, ƏDV-ni ödəməklə və müvafiq əvəzləşmə (və ya əvəzləşmə hüququ) əldə etməklə alınmış mallar itdikdə (təbii itki normalarından əlavə) əskik gəldikdə, xarab olduqda, oğurlandıqda həmin malların ƏDV nəzərə alınmadan formalaşan dəyəri vergi tutulan əməliyyatın dəyəri hesab edilir.

Qaytarılan taranın dəyəri vergi tutulan əməliyyatın dəyərinə aid edilmir. Bu zaman qaytarılan tara dedikdə, malların təqdim edilməsi prosesində iştirak edən, lakin sonradan alıcı tərəfindən dəyəri ödənilmədən geri qaytarılan tara başa düşülür. Alıcının özü tərəfindən malları qablaşdarmaq üçün təqdim edilmiş (verilmiş) taralar da qaytarılan taralar hesab edilir.

Sifarişçiyə məxsus xammal və materiallardan hazırlanmış mallar sifarişçiyə qaytarılarkən vergi tutulan əməliyyatın dəyəri ona göstərilən xidmətin dəyəri (emal dəyəri) hesab edilir. Bu halda sifarişçi tərəfindən xammal və materiallar iş görənə (xidmət göstərənə) ayrıca verilməli (ƏDV-siz) iş görən (xidmət göstərən) tərəfindən isə həmin xammal və materialların dəyəri vergiyə cəlb edilməməlidir.

Kreditin (borcun) təminatı kimi girov götürülmüş əmlak müqavilədə nəzərdə tutulmuş müddətdən sonra (kreditin və ya borcun ödəmə müddəti bitdikdən sonra) girovgötürənin sahibliyinə keçdikdə və ya həmin əmlak üzrə sərəncamvermə hüququ girovgötürənə keçdikdə bu əməliyyat girovqoyan üçün vergi tutulan əməliyyat hesab edilir. Bu zaman vergi tutulan əməliyyatın dəyəri girovqoyanın girovgötürənə olan borc öhdəliyi səviyyəsində (həmin borc üzrə faizlər daxil olmaqla), lakin həmin əmlakın girov götürülərkən qiymətləndirilmiş dəyərindən aşağı

olmayan qiyməti qəbul edilir. Girov götürülmüş əmlakın sahiblik hüququ girovgötürənə keçdikdən sonra, həmin əmlakın girovgötürən tərəfindən digər şəxslərə təqdim edilməsi (satışı) zamanı vergi tutulan əməliyyatın dəyəri ümumi qaydada müəyyən edilir.

Səlahiyyətli dövlət orqanları tərəfindən dövlət nəfinə müsadirə edilmiş malların təqdim edilməsi (satışı) zamanı onların dəyəri həmin dövlət orqanları üçün vergi tutulan dəyər hesab edilmir.

Bir şəxsin digər şəxsə olan hər hansı borc öhdəliyi əvəzinə malların (işlərin, xidmətlərin) təqdim edilməsi (verilməsi) zamanı həmin malların (işlərin, xidmətlərin) borc öhdəliyi səviyyəsində dəyəri vergi tutulan əməliyyatın dəyəri hesab edilir.

Malları (işləri, xidmətləri) ƏDV-yə cəlb edilməyən və ya sıfır (0) dərəcə ilə vergi tutulan əməliyyatlar çərçivəsində əldə edən şəxs tərəfindən həmin malların (işlərin, xidmətlərin) müəyyən olunmuş şərtləri pozmaqla digər məqsədlər üçün istfiadə edilməsi zamanı onların ƏDV nəzərə alınmadan formalaşan dəyəri vergi tutulan əməliyyatın dəyəri hesab edilir.

Vergi tutulan idxalın dəyəri isə malların Azərbaycan Respublikası gömrük qanunvericiliyinə uyğun surətdə müəyyən edilən gömrük dəyərindən və mallar Azərbaycan Respublikasına gətirilərkən ödənilməli olan rüsumlardan və vergilərdən (ƏDV nəzərə alınmadan) ibarətdir.

İxracatçı malların idxalına yardımçı xarakter daşıyan işlər gördükdə, xidmətlər göstərdikdə həmin işlərin (xidmətlərin) ƏDV nəzərə alınmadan dəyəri idxal olunan malların idxal dəyərinə əlavə edilir.

Aşağıdakı hallarda mal göndərənin, iş görənin və xidmət göstərənin vergi tutulan əməliyyatlarının dəyəri dəqiqləşdirilə bilər:

– əməliyyat tam və ya qismən ləğv edildikdə, o cümlədən mal tam və ya qismən geri qaytarıldıqda;

– əməliyyatın xarakteri dəyişdikdə;

– qiymətlərin aşağı düşməsi və ya hər hansı digər səbəbdən əməliyyat üçün razılaşdırılmış kompensasiya dəyişdikdə;

– vergi ödəyicisi hesab-faktura verdikdən sonra vergi tutulan dövriyyənin dəqiqləşirilməsinə əsas verən yeni faktlar üzə çıxdıqda və bu cür dəqiqləşmə qanunvericiliyə müvafiq olaraq aparıldıqda.

Dəqiqləşdirmə qiymətləndirmə bazasında dəyişikliyin baş verdiyi hesabat dövründə aparılır.

ƏDV məqsədləri üçün qeydiyyata alınmayan qeyri-rezident Azərbaycan Respublikası ərazisində ƏDV məqsədləri üçün qeydiyyata alınmış hər hansı şəxsə xidmət göstərirsə və yaxud iş görürsə, bu işlərin görülməsi və xidmətlərin göstərilməsi vergiyə cəlb olunur.

Vergi agenti ödəmə mənbəyində qeyri-rezidentə ödədiyi məbləğdən ƏDV tutur. Verginin məbləği vergi dərəcəsinin qeyri-rezidentə ödənilməli olan məbləğə (ƏDV nəzərə alınmadan) tətbiq edilməsi yolu ilə müəyyənləşdirilir.

Digər şəxsin (vəkalət verən) agenti olan (vəkalət alan) şəxs tərəfindən mallar göndərilməsi, işlər görülməsi və xidmətlər göstərilməsi vəkalət verənin həyata keçirdiyi əməliyyatlara aiddir. Bu zaman agentin vəkalət verənə göstərdiyi xidmətlər agent üçün vergitutma obyekti sayılır.

Lotereyalar, turist agentliklərinin xidmətləri, komisyon qaydada satış və ümumi qaydalara əsasən vergitutma bazasının müəyyənləşdirilməsi çətin olan digər sahələr üzrə ödənilməli olan ƏDV məbləği Azərbaycan Respublikası Nazirlər Kabinetinin təsdiq etdiyi vergitutma bazasının müəyyənləşdirilməsi çətin olan sahələr üzrə ƏDV-nin hesablanması qaydalarına uyğun olaraq müəyyənləşdirilir.

ƏDV-nin dərəcəsi hər bir vergi tutulan əməliyyatın və hər vergi tutulan idxalın dəyərinin 18 faizidir. ƏDV malın (işin, xidmətin) vergi tutulan dəyərinə əlavə edilir.

Vergi tutulan dövriyyə hesabat dövrü ərzində vergi tutulan əməliyyatların ümumi dəyərindən ibarətdir. Vergi tutulan əməliyyatdan büdcəyə hesablanmalı olan verginin məbləği vergi dərəcəsinin vergi tutulan əməliyyatın dəyərinə (ƏDV-siz) tətbiqi yolu ilə müəyyən edilir.

Əvəzləşdirilən ƏDV-nin məbləği vergi ödəyicilərinə verilmiş vergi hesab-fakturaları üzrə nağdsız qaydada ödənilmiş verginin məbləği sayılır.

Vergi tutulan dövriyyədən büdcəyə ödənilməli olan əlavə dəyər vergisinin məbləği vergi tutulan dövriyyədən hesablanan verginin məbləği ilə büdcəyə ödəmələr müəyyənləşdirilərkən əvəzləşdirilməli olan verginin məbləği arasındakı fərq kimi müəyyən edilir.

Vergi tutulan əməliyyatın vaxtı həmin əməliyyat üçün vergi hesab fakturasının verildiyi vaxt sayılır. Mallar (işlər, xidmətlər) təqdim edildiyi gündən 5 gün ərzində ƏDV-nin hesab fakturası verilmirsə, malların göndərildiyi və ya təqdim edildiyi, işlərin görüldüyü və ya xidmətlərin göstərildiyi vaxt, yaxud malların göndərilməsi onların daşınmasını nəzərdə tutursa, daşınmanın başlandığı vaxt vergi tutulan əməliyyatın aparıldığı vaxt sayılır.

Mallara (işlərə, xidmətlərə) görə ödəmə malların göndərildiyi və ya təqdim edildiyi, işlərin görüldüyü və ya xidmətlərin göstərildiyi vaxta qədər, yaxud malların göndərilməsi onların daşınmasını nəzərdə tutursa, daşınmanın başlandığı vaxta qədər olan müddətlərdə həyata keçirildikdə, malın (işin, xidmətin) təqdim edilib-edilməməsindən asılı

olmayaraq, ödəmədən sonrakı 5 gün ərzində ƏDV-nin hesab fakturası verilmirsə, vergi tutulan əməliyyat ödəmə həyata keçirildikdə aparılmış sayılır.

Xidmətlər daimi və ya müntəzəm əsasda göstərilirsə, xidmətlərin göstərilməsi vaxtı bu əməliyyatın hər hansı hissəsi üçün hər dəfə ƏDV-nin hesab fakturasının verildiyi vaxt, yaxud ödəmə əvvəl həyata keçirilmişsə, əməliyyatın hər hansı hissəsinin ödənildiyi vaxt sayılır.

Malların təqdim edilməsi onların verildiyi yerdə həyata keçirilir. Malların göndərilməsi şərtlərində malların yola salınması və ya nəql edilməsi nəzərdə tutulursa, təqdim edildiyi yer onların yola salınmasına və ya nəql edilməsinə başlandığı yer sayılır. Lakin malları göndərən tərəf onları qurursa və ya quraşdırırsa, təqdim edilmə malların qurulduğu və ya quraşdırıldığı yer sayılır.

ƏDV-nin məqsədləri üçün işlərin görüldüyü və ya xidmətlərin göstərildiyi yer aşağıdakılar sayılır:

– daşınmaz əmlakın olduğu yer – işlər (xidmətlər) bilavasitə bu əmlakla bağlıdırsa;

– işlərin faktiki görüldüyü (xidmətlərin faktiki göstərildiyi) yer - bunlar daşınan əmlakla bağlıdırsa;

– xidmətlərin faktiki göstərildiyi yer – xidmətlər, mədəniyyət, incəsənət, təhsil, bədən tərbiyəsi və ya idman sahəsində, yaxud digər analoci fəaliyyət sahələrində göstərilirsə;

– nəqletmənin faktiki həyata keçirildiyi yer – işlər (xidmətlər) bu nəqletmə ilə bağlıdırsa;

– iş görənin və ya xidmət göstərənin daimi nümayəndəliyinin yerləşdiyi yer – hər iş və ya xidmət həmin daimi nümayəndəliklə bilavasitə bağlıdırsa;

– işi yerinə yetirən və ya xidmət göstərən şəxsin fəaliyyətini həyata keçirdiyi yer.

10.6.2. Vergi hesab fakturası. Azərbaycan Respublikasında vergi hesab-fakturasının tətbiqinə Vergi Məcəlləsinin qəbulu ilə əlaqədar olaraq 2001-ci ilin əvvəlindən başlanılmışdır. Vergi Məcəlləsinə müvafiq olaraq vergi hesab fakturası ƏDV-nin və aksizlərin əvəzləşdirilməsi üçün əsas verən sənədlərdən ən başlıcasıdır. Xüsusən də ƏDV-nin əvəzləşdirilməsində və son nəticədə büdcəyə ödənilməli olan ƏDV məbləğinin müəyyənləşdirilməsində vergi hesab-fakturası müstəsna rol oynayır. Eyni zamanda dövlət vergi orqanları vergi hesab fakturalarının hərəkətinə nəzarət etməklə vergidən yayınma halları ilə səmərəli mübarizə apara bilirlər. Vergi hesab fakturasının forması və onun tətbiqi qaydaları Azərbaycan Respublikası Maliyyə Nazirliyinin müvafiq əmri ilə təsdiq olunur. Vergi hesab-fakturaları yalnız Azərbaycan Respub-

likası Maliyyə Nazirliyi tərəfindən xüsusi razılıq (lisenziya) verilmiş mətbəələrdə çap olunur. Vergi hesab-fakturası ciddi uçot blankıdır. Onun üzərində Azərbaycan Respublikası Maliyyə Nazirliyi sözü yazılmış Azərbaycan Respublikasının rəngli dövlət gerbinin təsviri, seriyası, nömrəsi və hesab-faktura çap edilmiş mətbəənin rekvizitləri olur. Vergi hesab fakturasının cırılmasına, korlanmasına, ləkələnməsinə icazə verilmir, belə hallar olduqda isə cırılmış, korlanmış, ləkələnmiş hesab-fakturalar yenisi ilə əvəz olunur. Köhnələri isə qanunvericiliklə müəyyən edilmiş qaydada səlahiyyətli dövlət orqanına təhvil verilir. Vergi ödəyicisi Azərbaycan Respublikası Maliyyə Nazirliyinin təsdiq etdiyi xüsusi formalı curnalda vergi hesab-fakturalarının uçotunu aparmağa borcludur. ƏDV ödəyicisi kimi qeydiyyatdan keçən və vergi tutulan əməliyyat aparan şəxs malları, işləri və ya xidmətləri qəbul edən şəxsə vergi hesab-fakturasını verməyə borcludur. Vergi hesab-fakturası özündə aşağıdakı məlumatları əks etdirir:

– Vergi ödəyicisinin rekvizitləri və eyniləşdirmə nömrələri:

– malın, işin və ya xidmətin adı;

– vergi tutulan əməliyyatın həcmi və məbləği;

– vergi-hesab fakturasının verilmə tarixi və sıra nömrəsi. Vergi ödəyicisi alıcıya vergi hesab-fakturasını mal göndəriləndən, iş görüləndən və ya xidmət göstəriləndən sonra beş gündən gec olmayaraq verməyə borcludur.

ƏDV ödəyicisi olmayan alıcılara pərakəndə mal göndərildikdə və ya xidmət göstərildikdə vergi hesab-fakturası əvəzinə qəbz və ya çek verilə bilər.

10.7. Bəyannamənin verilməsi qaydası

Vergi ödəyicisi qeydiyyatda olduğu vergi orqanına hər hesabat dövrü üçün Vergilər Nazirliyinin əmri ilə təsdiq edilmiş formada ƏDV-nin bəyannaməsini verməyə borcludur.

Hesabat dövrü ərzində vergi ödəyicisinin vergi öhdəliyi yaranmadıqda və ya vergi ödəyicisi sahibkarlıq fəaliyyəti göstərmədikdə bu barədə vergi orqanına bəyannamə əvəzinə arayış verə bilər.

Vergi ödəyicisi bəyannamənin verilməsi üçün müəyyən edilmiş müddətdə hər hesabat dövrü üzrə vergini büdcəyə ödəməlidir.

Ödəniş sənədlərində ödənişin hansı dövr üçün həyata keçirildiyi göstərilməlidir.

ƏDV-nin bəyannaməsi vergi orqanına hər hesabat dövrü üçün, hesabat dövründən sonrakı ayın 20-dən gec olmayaraq verilir.

ƏDV bəyannaməsinin təqdim etmə müddətinin son tarixi qeyri-iş gününə (istirahət, bayram və ya matəm günlərinə) düşərsə, həmin müddətin son tarixi qeyri-iş günündən sonrakı birinci iş gününə keçirilir.

Vergi bəyannaməsi vergi ödəyicisi, yaxud onun müəyyən edilmiş qaydada vəkil edilmiş nümayəndəsi tərəfindən imzalanmalı və vergi ödəyicisinin möhürü (ştampı) olduqda, möhürlə (ştampla) təsdiqlənməlidir. Bəyannamənin tərtib edilməsində müstəqil auditor iştirak edərsə o, vergi bəyannaməsini imzalamalı, möhür vurmalı və öz VÖEN-ni göstərməlidir. Bəyannaməni bir nəfərdən çox tərtibatçı hazırlayırsa, onu baş tərtibatçı imzalamalıdır.

Vergi ödəyicisi hər hansı hesabat dövrü üçün bəyannamə vermə-mişdirsə, Vergi Məcəlləsində nəzərdə tutulmuş hallar istisna olmaqla sonradan həmin bəyannaməni dəqiqləşdirə bilməz. Keçmiş dövrlərin bəyannamələrində dəqiqləşdirmə aparan şəxs dəqiqləşdirmələrin nəticələrini bu nöqsanların (səhvlərin) aşkar edildiyi cari ay üçün tərtib olunan bəyannamənin dəqiqləşdirilən dövriyyə sətrində əks etdirməli və bu barədə qeydiyyatda olduğu vergi orqanına dəqiqləşdirmənin hansı dövr (ay) üçün aparıldığını, səbəbini və məbləğini göstərməklə yazılı məlumat verməlidir. Vergi orqanı isə vergi ödəyicisi tərəfindən keçmiş dövrlərə aid vergi öhdəliyi vaxtında ödənilməmişdirsə, verginin vaxtında ödənilməmiş məbləğinə Vergi Məcəlləsində nəzərdə tutulmuş qaydada faiz hesablamalıdır.

Vergi ödəyicisi ƏDV bəyannaməsini vergi orqanına təqdim edərkən, ƏDV-dən azad edilən və ƏDV-yə sıfır (0) dərəcə ilə cəlb edilən əməliyyatlar barədə təsdiqedici sənədləri vergi bəyannaməsinə əlavə etməlidir.

Əgər şəxsin idxal olunmuş mallara görə gömrük orqanlarına ödədiyi ƏDV-ni əvəzləşdirməyə hüququ vardırsa, bu halda ümumi qaydada qeydiyyatda olduğu vergi orqanına vergi bəyannaməsi verməlidir.

Vergi tutulan idxal üzrə ƏDV Vergi Məcəlləsinə və gömrük qanunvericiliyinə uyğun olaraq gömrük rüsumlarının ödənilməsi üçün nəzərdə tutulan qaydada gömrük orqanları tərəfindən hesablanır və alınır.

Qeydiyyat vergi ödəyicisinin qeydiyyat haqqında ərizəsində göstərilən keçmiş tarixlə aparıldıqda, vergi ödəyicisi qeydiyyatın qüvvəyə mindiyi tarixdən etibarən vergiyə cəlb edilən əməliyyatlar üzrə ƏDV ödəməlidir və vergi ödəyiciləri üçün müəyyən edilmiş qaydada vergi məbləğlərini əvəzləşdirmək hüququna malikdir. Müvafiq əməliyyatlar vergi ödəyicisi tərəfindən verilən birinci bəyannamədə əks etdirilməlidir. Bu əməliyyatlar bəyannamənin verildiyi ay ərzində baş vermiş əməliyyatlar sayılır. Bu halda vergi ödəyicisi bəyannamədə əks etdirilmiş

əməliyyatlar üçün ƏDV üzrə hesab-fakturaları təqdim etmək hüququna malikdir.

10.8. ƏDV-nin ödənilməsi qaydası

ƏDV dövlət büdcəsinə ödənilir.

ƏDV üzrə hesabat dövrü təqvim ayı sayılır.

Hesabat dövründə vergi tutulan dövriyyəsinin azı 50 faizi sıfır dərəcəsi ilə vergiyə cəlb olunan vergi ödəyicisinə hesabat dövründə əvəzləşdirilən vergi məbləğinin hesablanmış vergidən artıq olan hissəsi onun vergi və ya gömrük orqanlarına ərizəsini verdiyi vaxtdan 45 gün ərzində qaytarılır.

Burada vergi tutulan dövriyyə dedikdə, ƏDV-nə cəlb edilən, ƏDV-dən azad edilən və sıfır (0) dərəcə ilə vergi tutulan əməliyyatların ƏDV nəzərə alınmadan cəmi nəzərdə tutulur.

Əvəzləşdirilən vergi məbləğinin hesablanmış vergidən artıq olan hissəsi vergi ödəyicisinin digər vergilər üzrə borc öhdəlikləri olmadıqda və həmin məbləğin qaytarılmalı olmasının düzgünlüyü təsdiqləndikdən sonra qaytarılır.

Hesabat dövrü ərzində əvəzləşdirilən vergi məbləğinin hesablanmış vergidən artıq olan hissəsi birinci növbədə digər vergilərin faizlərinin və maliyyə sanksiyalarının ödənilməsi hesabına aid edilir və vergi ödəyicisinə bu barədə məlumat verilir. Əvəzləşdirilən verginin hesablanmış vergidən artıq məbləğinin qalan hissəsi isə vergi ödəyicisinin yazılı ərizəsinə əsasən 45 gün ərzində vergi ödəyicisinə qaytarılır. Əvəzləşdirilən vergi məbləğinin hesablanmış vergidən artıq olan hissəsi vergi ödəyicisinin müraciəti olmadıqda sonrakı öhdəliklər üzrə ödəmələrin hesabına aid edilə bilər.

Vergi tutulan dövriyyədə sıfır (0) dərəcə ilə vergi tutulan əməliyyatların xüsusi çəkisinin 50 faizdən az olmaq şərti ilə, sıfır (0) dərəcə ilə vergi tutulan əməliyyatlar habelə digər əməliyyatlar nəticəsində əvəzləşdirilən vergi məbləği hesablanmış vergidən artıq olduqda vergi ödəyiciləri üçün – əvəzləşdirilən vergi məbləğinin hesabat dövrü ərzində hesablanmış vergi məbləğindən artıq olan hissəsi növbəti 5 aya keçirilir və bu ayların ödəmələrinə aid edilir, artıq ödəmənin hər hansı qalığı isə bu beş ay bitdikdən sonra vergi ödəyicisinin ərizəsinə əsasən 45 gün ərzində büdcədən qaytarılır.

Sonrakı 5 ay müddətində hər hansı hesabat dövründə yenə də əvəzləşdirilən vergi məbləği hesablanmış vergidən artıq olduqda, 5 ay müddətində yaranmış vergi öhdəlikləri növbəlilik prinsipi əsasında əvvəlki artıq məbləğ hesabına ödənilmiş sayılır. Bütün hallarda əvəzləşdirilən vergi məbləğinin hesablanmış vergidən artıq olan hissəsi vergi ödəyici-

sinin digər vergilər üzrə borc öhdəlikləri olmadıqda və həmin məbləğin qaytarılmasının düzgünlüyü təsdiqləndikdən sonra qaytarılır. Əvəzləşdirilən vergi məbləğinin hesablanmış vergidən artıq olan hissəsinin qaytarılması qaydaları Azərbaycan Respublikası Nazirlər Kabineti tərəfindən müəyyən olunur. Müəyyən məbləğlərin vergi ödəyicisinə səhvən qaytarıldığı bütün hallarda vergi və ya gömrük orqanları həmin məbləğlərin vergilərin tutulması üçün qoyulmuş qayda ilə qaytarılmasını tələb etməlidirlər.

Testlər:

1. Aşağıda göstərilənlərdən hansılar əlavə dəyər vergisinin məqsədləri üçün mal sayılmır?

a) maddi aktivlər və torpaq

b) pul vəsaitləri və torpaq

c) qeyri-maddi aktilər, pul vəsaitləri və torpaq.

2. Əlavə dəyər vergisinin ödəyiciləri kimlərdir?

a) yalnız hüquqi şəxslər

b) yalnız rezident fiziki və hüquqi şəxslər;

c) ƏDV-nin ödəyicisi kimi qeydiyyatdan keçən və ya qeydiyyatdan keçməli olan şəxslər.

3. Aksizli malların ödəyiciləri ƏDV-nin ödəyiciləri sayılırlarmı?

a) sayılırlar

b) dövriyyələrindən asılı olaraq sayıla bilərlər

c) sayılmırlar.

4. ƏDV-nin ödəyicisi kimi qeydiyyatdan keçməli olan şəxs əvvəlki üç aylıq dövr başa çatdıqdan neçə gün sonra vergi orqanına ƏDV-nin məqsədləri üçün qeydiyyata dair ərizə verməlidir?

a) 5 gün

b) 10 gün

c) 30 gün.

5. Qeydiyyata dair ərizə verildikdən sonra hansı müddətdə vergi orqanı şəxsə ƏDV-nin qeydiyyat bildirişini verməlidir?

a) 10 gündən gec olmayaraq

b) 5 iş günündən gec olmayaraq

c) 7 gündən sonra.

6. ƏDV üzrə məcburi qeydiyyat zamanı qeydiyyat hansı tarixdən qüvvəyə minir?

a) qeydiyyat haqqında ərizə verməyə dair öhdəliyin yarandığı aydan sonrakı hesabat dövrünün birinci günündə

b) qeydiyyat bildirişində göstərilən tarixdə

c) növbəti rübün birinci günündə.

7. ƏDV-nin məqsədləri üçün qeydiyyatdan keçməyə borclu olan, lakin qeydiyyat üçün ərizə verməyən vergi ödəyicisini vergi orqanı öz təşəbbüsü ilə qeydiyyat ala bilərmi?

a) ala bilməz

b) yalnız məhkəmənin qərarından sonra ala bilər

c) ala bilər.

8. Müəssisənin və ya müəssisədə fəaliyyət göstərən bölmənin bütün aktivlərinin bir əməliyyat çərçivəsində bir vergi ödəyicisi tərəfindən digər vergi ödəyicisinə təqdim edilməsi ƏDV-nin məqsədlər üçün vergi tutulan əməliyyat sayılırmı?

a) sayılır

b) sayılmır

c) yalnız avtonəqliyyat vasitələrinin təqdim edilməsi vergi tutulan əməliyyat sayılır.

9. Maliyyə xidmətlərinin göstərilməsi ƏDV-yə hansı qaydada cəlb olunur?

a) vergidən azaddır

b) vergiyə sıfır (0) dərəcə ilə cəlb olunur;

c) vergiyə ümumi qaydada cəlb olunur.

10. Xaricdən alınan əvəzsiz maliyyə yardımları (qrantlar) hesabına malların alınması, işlərin görülməsi, xidmətlərin göstərilməsi və bunların idxalı ƏDV-yə hansı qaydada cəlb olunur?

a) vergidən azaddır

b) vergiyə sıfır (0) dərəcə ilə cəlb olunur

c) vergiyə ümumi qaydada cəlb olunur.

11. ƏDV-nn dərəcəsi hər vergi tutulan əməliyatın və hər vergi tutulan idxalın dəyərinin neçə faizidir?

a) 18

b) 25

c) 20.

12. Vergi agenti ƏDV-nin məqsədləri üçün qeydiyyatdan keçməmişdirsə, o, tutulan vergini qeyri-rezidentə ödəmə verildikdən sonrakı neçə gün müddətində ödəməyə borcludur?

a) 5 gün

b) 7 gün

c) 30 gün.

13. ƏDV-nin məqədləri üçün qeydiyyatdan keçməyən şəxsin vergi hesab-fakturası verməyə hüququ vardırmı?

a) hüququ vardır

b) hüququ yoxdur

c) yalnız fiziki şəxslərin hüququ vardır.

14. Vergi ödəyicisi malın alıcısına (işlərin, xidmətlərin sifarişçisinə) vergi hesab-fakturasını mal göndəriləndən (iş görüləndən, xidmət göstəriləndən) sonra hansı müddətdə verməyə borcludur?

a) 5 gündən gec olmayaraq

b) növbəti gün

c) 10 gündən gec olmayaraq.

FƏSİL 11
AKSİZLƏR
11.1. Aksiz anlayışı və Azərbaycanda xüsusiyyətləri

Aksizlər ən qədim vergi növlərindən biri olub, tarixən dövlət büdcəsinin gəlirləri arasında mühüm yer tutmuşdur. Hələ qədim Roma İmperiyası dövründə aksizlərin tətbiq olunması barədə yazılı məlumatlar bu günədək qorunub saxlanılmışdır. Azərbaycan çar Rusiyasının tərkibində olduğu vaxtlar İmperiyanın vergi qanunvericiliyində aksizlər nəzərdə tutulduğundan o dövrdə də aksizlər toplanırdı.

SSRİ mövcud olduğu vaxtlar aksizlərdən istifadə olunmurdu. Bu da təbii idi. Çünki SSRİ-də xüsusi mülkiyyət və fərdi sahibkarlıq demək olar ki, yox dərəcəsində idi. Aksizlər tətbiq oluna biləcək malların (məhsulların) istehsalı tamamilə dövlət inhisarında idi. Dövlətin özüözündən aksiz alması isə məntiqə sığmırdı.

Müstəqillik əldə edilməsi və mülkiyyət münasibətlərində baş verən dəyişikliklərlə əlaqədar 1992-ci ildən Azərbaycan Respublikasında yeni vergi növü – aksizlər tətbiq edilməyə başladı və tezliklə aksizlər əlavə dəyər vergisindən sonra büdcə daxilolmaları içərisində ikinci dolayı vergi növü oldu.

1991-ci ilin sonlarında qəbul olunmuş və 1992-ci il yanvarın 1-dən qüvvəyə minmiş və yeni Vergi Məcəlləsi qüvvəyə minənədək, yəni, 2001-ci il yanvarın 1-dək qüvvədə olmuş «Aksizlər haqqında» Azərbaycan Respublikası Qanunu ilə hazırki qanunvericilik bir-birindən fərqlənir. İllər keçdikcə qanunvericiliyə müxtəlif dəyişikliklər edilərək aksizli malların siyahısından bu və ya digər məhsullar çıxarılmış və əksinə ora yeniləri daxil edilmiş, həmçinin aksiz dərəcələri artırılmış və ya azaldılmışdır. Burada onu da qeyd etmək lazımdır ki, ümumiyyətlə vergi qanunvericiliyi çox dinamikdir. Aksizlər sahəsində qanunvericilik də bu baxımdan istisna deyildir.

Aksiz dolayı vergi olub, aksizli malların satış qiymətinə daxil edilir. Çoxmərhələli ƏDV-dən fərqli olaraq, aksi,z aksizli malın istehsalçısı və ya aksizli malı respublikaya idxal edən şəxs tərəfindən büdcəyə bir dəfə ödənilir və faktiki olaraq aksiz istehlakçının üzərinə düşür. Buna görə də bütün dolayı vergilər kimi aksizlər də reqressiv xarakter daşıyır. Əhalinin az təminatlı təbəqələrinə aksizlərin neqativ

təsirini azaltmaq üçün aksizli mallara adətən zinyət əşyalarını, minik avtomobillərini, xəzləri və istehsalına az xərc çəkilən və yüksək tələbata malik olan mallar (spirtli içkilər, tütün məmulatları, benzin və s.) aid edilir.

Aksiz, digər tərəfdən, həddindən artıq yüksək mənfəətin formalaşmasının qarşısini alır. Qeyd etdiyimiz kimi, aksizli malların istehsalı çox da xərctutumlu deyildir və dövlət aksizlər vasitəsi ilə onların təqdim edilməsindən əldə edilən gəlirin bir hissəsini büdcəyə alır.

11.2. Aksizli mallar və vergi dərəcələri

Əvvəlki bölmədə qeyd etdiyimiz kimi, aksizlər əsasən zinyət əşyalarına və yüksək tələbat olan mallara tətbiq edilir. Dünyanın demək olar ki, əksər ölkələri spirtli içkilərə və tütün məmulatlarına aksiz tətbiq edirlər. Bir çox ölkələr həmçinin neft məhsullarından da aksiz tuturlar. Lakin, hər bir dövlətin vergi qanunvericiliyi digər dövlətin qanunvericiliyindən fərqli olduğu üçün müxtəlif dövlətlərdə aksizli malların siyahısı və aksizin dərəcələri də fərqlidir.

Azərbaycan Respublikasında son 10 ildə mövcud olmuş vergi qanunvericiliyini təhlil etdikdə görürük ki, bir çox məhsulların adı aksizli malların siyahısından çıxarılmış, aksizlərin dərəcələri isə demək olar ki hər il dəyişmişdir. Bu da təbii bir haldır. Dövlət öz vergi suverenliyindən istifadə edərək dəyişən iqtisadi şəraitə uyğun şəkildə aksizlərdən iqtisadi tənzimləmə və fiskal alət kimi istifadə edir.

Aksizlər sahəsində respublikada mövcud olmuş və hazırki qanunvericiliyin təhlili göstərir ki, ənənəvi olaraq aksizli mallara aid edilən spirtli içkilər və tütün məmulatları, neft məhsulları ilə yanaşı, müstəqilliyimizin ilk illərində zinyət əşyaları, bəzi markalardan olan avtomobillər, balıq kürüsü və s. məhsullar da bu siyahıya aid edilmişdir. Əvvəlki aksiz qanunverigciliyinə müvafiq olaraq hər il növbəti ilin büdcəsi haqqında qanun müzakirə olunarkən aksizli malların siyahısına və aksizlərin dərəcələrinə yenidən baxıla bilərdi.

2001-ci ilin yanvarın 1-dən Azərbaycan Respublikası Vergi Məcəlləsinin qüvvəyə minməsi ilə əlaqədar aksizlər artıq Vergi Məcəlləsi ilə tənzimlənməyə başlamış və qüvvədə olduğu dövr ərzində Vergi Məcəlləsinin özünə də çoxsaylı dəyişikliklər olmuşdur. 2001-ci ildə Vergi Məcəlləsində aksizli malların siyahısı aşağıdakı kimi göstərilmişdir:

– içməli spirt, maya, pivə və spirtli içkilərin bütün növləri;
– tütün məmulatları;
– neft məhsulları.

«Azərbaycan Respublikasının Vergi Məcəlləsinə dəyişikliklərə əlavələr edilməsi haqqında» Azərbaycan Respublikasının 16 noyabr 2001-ci il tarixli qanunu ilə 2002-ci ildən maya aksizə cəlb olunmur.

Azərbaycan Respublikası Vergi Məcəlləsinin 190.2-ci maddəsinə əsasən aksizlərin dərəcələri müvafiq icra hakimiyyəti orqanı – Azərbaycan Respublikası Nazirlər Kabineti tərəfindən müəyyən edilir. Mövcud aksiz dərəcələri advolor və spesifik dərəcələrə bölünür. Advolor dərəcələr aksizli malların dəyərinə aksiz dərəcəsinin tətbiqi ilə müəyyənləşdirilir. Spesifik aksizlər isə məhsul vahidindən (hər min ədədindən, tonundan, litrindən) müəyyən bir məbləğin (aksizin) tutulması ilə səciyyələnir.

Respublikanın vergi qanunvericiliyində daxildə istehsal olunmuş aksizli mallar üçün advolor, ölkəyə idxal olunan aksizli mallar üçün isə spesifik aksizlərin tətbiqi xarakterikdir.

«Azərbaycan Respublikasında istehsal olunan içməli spirtin, pivənin, spirtli içkilərin və tütün məmulatlarının aksiz dərəcələri haqqında Azərbaycan Respublikası Nazirlər Kabinetinin 07 mart 2001-ci il tarixli, 61 nömrəli qərarı ilə ölkə daxilində istehsal olunan spirtli içkilər və tütün məmulatlarına aksizlərin dərəcələri aşağıdakı kimi müəyyənləşdirilmişdir:

İçməli spirt – 90%

Araq (vodka) – likyor və likyor məmulatları, tündləşdirilmiş içkilər və tündləşdirilmiş içki materialları – 50%

Konyak, konyak materialları, şampan şərabı – 35%

Tünd şərablar, süfrə şərabı və şərab materialları - 25 %

Pivə – 15%

Bütün növ tütün məmulatları – 22%

Ölkədə istehsal olunan neft məhsullarına aksizlərin dərəcələri «Azərbaycan Respublikasında istehsal olunan neft məhsullarının aksiz dərəcələri haqqında» Azərbaycan Respublikası Nazirlər Kabinetinin 19 yanvar 2001-ci il tarixli 19 nömrəli qərarı ilə tənzimlənir.

Respublikaya idxal olunan aksizli malların aksiz dərəcələri isə «Azərbaycan Respublikası ərazisinə gətirilən aksiz vergisinə cəlb olunan malların aksiz dərəcələrinin təsdiq edilməsi haqqında» Azərbaycan Respublikası Nazirlər Kabinetinin 19 yanvar 2001-ci il tarixli 20 nömrəli qərarı ilə tənzimlənir. Qeyd olunan qərarda spesifik aksiz dərəcələrindən istifadə olunur. Burada da əsas məqsəd aksizli malın gömrük dəyərindən asılı olmayaraq, malın miqdarına müvafiq olaraq vergiyə cəlb edilməsidir.

11.3. Aksizlərin hesablanması və ödənilməsi qaydaları

Aksizlərin hesablanması və ödənilməsi qaydalarından danışarkən, ilk növbədə, aksizlərin ödəyicilərinin kimlər olduğunu aydınlaşdıraq. Azərbaycan Respublikası Vergi Məcəlləsinə əsasən Respublika ərazisində aksizli malların istehsalı ilə və ya idxalı ilə məşğul olan bütün müəssisələr və fiziki şəxslər, habelə Azərbaycan Respublikasının hüdudlarından kənarda bilavasitə özü və ya podratçı vasitəsilə aksizli malları istehsal edən və istehsal etdiyi yerdə vergi ödəyicisi kimi uçotda olmayan Azərbaycan Respublikasının reizidentləri aksizin ödəyiciləridirlər.

Əgər sifarişçinin göndərdiyi xammaldan respublika ərazisində aksizli mallar istehsal edilərsə, həmin malların istehsalçısı (podratçı) aksizin ödəyicisi olur. Bu zaman istehsalçı, yəni podratçı aksiz mələğlərini sifarişçidən almalıdır.

Aksizlər üzrə vergitutma obyekti Azərbaycan Respublikası ərazisində istehsal edilən aksizli malların istehsal binasının hüdudlarından kənara buraxılması, idxal malları üçün isə Azərbaycan Respublikası Gömrük Məcəlləsinə uyğun olaraq aksizli malların gömrük xidmətinin nəzarətindən çıxmasıdır. Burada istehsal binaları dedikdə, istehsalın olduğu ərazidə yerləşən anbarlar, köməkçi anbar sahələri və digər oxşar binalar nəzərdə tutulur.

Azərbaycan Respublikası ərazisində istehsal olunan mallar üçün vergi tutulan əməliyyatın məbləği müəyyənləşdirilərkən vergi ödəyicisinin müştəridən və ya hər hansı digər şəxsdən, o cümlədən, barter əsasında aldığı və ya almalı olduğu haqqın topdansatış bazar qiymətindən (aksiz və ƏDV çıxılmaqla) aşağı olmayan məbləği götürülür. Burada iki vacib cəhətə diqqət yetirmək lazımdır.

Birincisi, vergi tutulan əməliyyatın məbləği vergi ödəyicisinin müştəridən və ya hər hansı şəxsdən almalı olduğu haqqa görə də müəyyənləşdirilir. Bu isə o deməkdir ki, aksizli mallara görə ödəniləcək haqq istehsalçıya çatmayıbdırsa da artıq istehsalçının vergi öhdəliyi yaranmışdır.

İkincisi isə aksizli mallar barter əsasında mübadilə olunduqda vergi tutulan əməliyyatın məbləği topdansatış bazar qiymətlərindən aşağı olmayan məbləğ kimi götürülür. Bu zaman aksiz və ƏDV məbləği çıxılmaqla bazar qiyməti müəyyən olunur.

Aksizli mallar idxal olunduqda vergi tutulan əməliyyatın məbləği Azərbaycan Respublikası Gömrük Məcəlləsinə müvafiq olaraq müəyyən edilən, lakin topdansatış bazar qiymətindən aşağı olmayan malların gömrük dəyərinə (aksiz və ƏDV çıxılmaqla) əsasən müəyyən edilir.

Qablaşdırmanın qiyməti vergi tutulan əməliyyatın məbləği müəyyənləşdirərkən nəzərə alınır. Bu zaman qaytarılan tara iştisna edilir.

Vergi tutulan əməliyyatın vaxtı Azərbaycan Respublikasının ərazisində istehsal olunan mallar üçün malların istehsal binasının hüdudlarından kənara buraxıldığı vaxtdır.

Mallar idxal edildikdə isə vergi tutulan əməliyyatın vaxtı Azərbaycan Respublikası Gömrük Məcəlləsinə uyğun olaraq, aksizli malların gömrük xidmətinin nəzarətindən çıxdığı vaxtdır.

Aksizli malların ixracı sıfır dərəcəsi ilə vergiyə cəlb olunur. Bu o deməkdir ki, aksizli mallar ölkədən ixrac edildikdə büdcəyə ödənilmiş aksizlərin məbləği ixracatçıya qaytarılır.

Azərbaycan Respublikası Vergi Məcəlləsində aksizlərdən azadolmalar da nəzərdə tutulmuşdur. Həmin azadolmalar aşağıdakılardır:

– fiziki şəxsin fərdi istehlakı üçün 3 litr alkoqollu içkinin və 3 blok siqaretin idxalı, həmçinin AR-na avtomobillərlə gələn şəxslər üçün həmin avtomobilin texniki pasportu ilə nəzərdə tutulmuş bakındakı yanacaq;

– Azərbaycan Respublikasının ərazisindən tranzitlə daşınan mallar;

– təkrar ixrac üçün nəzərdə tutulan mallar istisna edilməklə, malların Azərbaycan Respublikası ərazisinə müvəqqəti idxalı;

– təkrar ixrac üçün nəzərdə tutulan və girovla təminat verilən mallar.

Aksizdən azadolmaların tətbiq edilməsi üçün gömrük rüsumlarından azadolmaların şərtlərinə hökmən əməl edilməlidir. Əgər idxal zamanı gömrük rüsumu tutulursa və ya azadolmanın şərtləri pozulduğu üçün gömrük rüsumunun ödənilməsi tələb edilirsə, bu halda aksizlər tutulur.

Aksizlər hesablanarkən istehsal ehtiyacları üçün aksizlərin əvəzləşdirilməsinə yol verilir. Bu o deməkdir ki, aksizli malları (xammal və materialları) alan və həmin mallardan vergi tutulan digər aksizli malların istehsalı üçün istifadə edən şəxs xammal və materialları alan zaman ödənilmiş aksizin məbləğini əvəzləşdirmək və ya geri almaq hüququna malikdir.

Aksizin məbləği xammal və materialların istehsalçısı tərəfindən aksizin ödənildiyini təsdiq edən hesab faktura, xammal və materiallar idxal edildikdə isə müvafiq sənədlər (gömrük yük bəyannaməsi) vergi orqanına verildiyi zaman əvəzləşdirilir və ya geri qaytarılır. Sənədlər vergi orqanına verildikdən sonra 45 gün ərzində tutulmuş aksiz məbləği vergi ödəyicisinə qaytarılır.

Aksizlər üzrə hesabat dövrü təqvim ayıdır. Aksizli mallar istehsal edən şəxs hər hesabat dövrü üçün vergi tutulan əməliyyatlar üzrə aksizləri hesabat dövründən sonrakı ayın 20-dən gec olmayaraq ödəməlidir.

Əgər vergi ödəyicisinin aksiz üzrə borcu vardırsa, bu halda həmin borc yaranandan ödənilənədək həyata keçirilən vergi tutulan əməliyyatlar üzrə aksilər həmin əməliyyatların aparıldığı vaxt ödənilir. Bu zaman vergi ödəyicisinin həmin malları bu mallar üzrə aksizi ödəyənədək istehsal binasının hüdudlarından kənara çıxartmağa hüququ yoxdur. Aksizli mallar ölkəyə idxal edildikdə, aksiz gömrük orqanları tərəfindən gömrük rusumlarının tutulduğu qaydada tutulur.

Vergi ödəyicisi hər ay üçün növbəti ayın 20-dək vergi tutulan əməliyyatlarını göstərməklə vergi orqanına aksiz bəyannaməsini təqdim etməlidir. Aksizin ödəyicisi olan şəxs istehsal ehtiyacları üçün aksizlərin əvəzləşdirilməsinə dair ərizəni aksiz bəyannaməsi ilə birlikdə vergi orqanına verir.

Əgər mallar ölkəyə sonradan təkrar ixrac məqsədi ilə idxal olunursa, aksiz malların idxalı zamanı ödənilir və sonradan təkrar ixracın faktiki həcminə mütənasib olaraq aksizi almış gömrük orqanları tərəfindən 15 gün ərzində geri qaytarılır. İdxal zamanı aksizlərdən azad edilən mallar ixrac edildikdə aksizlər geri qaytarılmır.

Azərbaycan Respublikasının mövcud vergi qanunvericiliyinin müvafiq olaraq aksizli mallar hesab olunan spirtli içkilər və tütün məmulatlarına aksiz markaları tətbiq edilir. Həmin markaların tətbiqi Azərbaycan Respublikası Nazirlər Kabinetinin «Aksiz tutulan mallara, o cümlədən, idxal mallarına aksiz markalarının tətbiqi Qaydalarının təsdiq edilməsi haqqında 2001-ci il 08 yanvar tarixli 10 saylı qərarı əsasında həyata keçirilir. Aksizli malları markasız saxlamaq (şəxsi məqsədlər üçün istisna olmaqla), satmaq və ya idxal etmək qadağandır və həmin mallar dövlət nəfinə alınır.

Vergi qanunvericiliyi vergi orqanlarına aksizli mallar üzərində vergi nəzarəti sahəsində böyük səlahiyyətlər vermişdir. Bu da, hər şeydən öncə, aksizli malların istehsalının və satışının olduqca gəlirli bir sahə olması ilə əlaqədardır. Belə ki, vergi orqanları markalanmalı olan aksizli malları istehsal edən vergi ödəyicilərinin müvafiq binalarında və ya anbarlarında nəzarət postları, ölçü cihazları, plomblar qurur və vergi ödəyicisinin aksiz üzrə büdcəyə borcu olduğu halda, aksizli malların aksizlər ödənilmədən istehsal binasının hüdudlarından kənara çıxarılmasının qarşısını alırlar.

11.4. Vergi hesab-fakturaları

Aksizli malları göndərən vergi ödəyicisi malı qəbul edənə (sifarişçiyə və ya alıcıya) vergi hesab-fakturası yazmalı və verməlidir. Mallar pərakəndə qaydada göndərildiyi hallarda isə vergi hesab fakturası əvəzinə qəbz və ya çek verilə bilər.

Vergi hesab fakturası həm aksizlər, həm də ƏDV üçün eyni rekvizitləri özündə əks etdirir və Azərbaycan Respublikası Maliyyə Nazirliyinin 04 dekabr 2000-ci il tarixli 178 saylı əmri ilə təsdiq edilmişdir.

Vergi hesab-fakturası ciddi uçot blankıdı və hesab-fakturalarının dövriyyəsinə vergi orqanları ciddi nəzarət edirlər.

Vergi hesab fakturası istehsal ehtiyacları üçün aksizlərin əvəzləşdirilməsinə əsas verən başlıca sənəddir.

Vergi ödəyicisi tərəfindən vergi hesab-fakturasının verilməməsi və düzgün tətbiq edilməməsi qanunvericiliklə müəyyən edilmiş qaydada məsuliyyətə səbəb olur.

Testlər:

1. Aksizli malların ixracı vergiyə hansı qaydada cəlb olunur?

a) vergidən azaddır

b) vergiyə 0 (sıfır) dərəcə ilə cəlb olunur;

c) vergiyə ümumi qaydada cəlb olunur.

2. Azərbaycan Respublikası ərazisində istehsal olunun aksizli mallar üçün vergi tutulan əməliyyatın vaxtı hansı vaxt hesab olunur?

a) malların istehsal binasının hüdudlarından kənara büraxıldığı vaxt

b) malların dəyərinin ödənildiyi vaxt

c) malların istehsalına başlanıldığı vaxt.

3. Azərbaycan Respublikasında aksizli mallar hansılardır?

a) tütün məmulatları, neft məhsulları və zinət əşyaları

b) içməli spirt, pivə və spirtli içkilərin bütün növləri, tütün məmulatları, neft məhsulları

c) yalnız spirtli içkilər və tütün məmulatları.

4. Azərbaycan Respublikası ərazisindən tranzitlə daşınan aksizli mallardan aksizlər hansı qaydada tutulur?

a) tutulmur

b) 0 (sıfır) dərəcə ilə tutulur

c) ümumi qaydada tutulur.

5. Aksizlərin dərəcələri kim tərəfindən müəyyən edilir?

a) Vergilər Nazirliyi

b) Nazirlər Kabineti

c) Milli Məclis.

6. Aksizlər üzrə hesabat dövrü hansıdır?

a) təqvim ayı

b) rüb

c) il.

7. Təkrar ixrac məqsədi ilə idxal olunan aksizli mallar sonradan ixrac edildikdə ödənilmiş aksizlərin məbləğləri kim tərəfindən və hansı müddətdə geri qaytarılır?

a) dövlət gömrük orqanları tərəfindən 20 gün ərzində
b) dövlət vergi orqanları tərəfindən 15 gün ərzində
c) dövlət gömrük orqanları tərəfindən 15 gün ərzində.

FƏSİL 12
BƏLƏDİYYƏ VERGİLƏRİ
12.1. Yerli özünüidarəetmənin maliyyə əsasları haqqında qanunvericilik

Bələdiyyə vergilərindən danışarkən, ilk növbədə, yerli özünüidarəetmənin nə olduğunu aydınlaşdıraq. Azərbaycan Respublikasında bələdiyyələr 2000-ci ildə yaradılmışdır və onların statusu «Bələdiyyələrin statusu haqqında» 2 iyul 1999-cu il tarixli qanunla tənzimlənir.

Azərbaycan Respublikasında yerli özünüidarəetmə vətəndaşların fəaliyyətinin təşkilini elə bir qeyri-dövlət sistemidir ki, bu sistem qanun çərçivəsində onlara yerli əhəmiyyətli məsələləri müstəqil və sərbəst şəkildə həll etmək hüququnu həyata keçirmək imkanı verir. Bu hüququ ümumi, bərabər, birbaşa seçki hüququ əsasında sərbəst, şəxsi və gizli səsvermə yolu ilə seçilmiş bələdiyyə üzvlərindən ibarət nümayəndəli kollegial orqanlar (bələdiyyələr) və ya vətəndaşların yığıncaqları həyata keçirirlər. Bələdiyyələr isə öz vəzifələrini yerinə yetirmək məqsədi ilə onların qarşısında məsuliyyət daşıyan, daimi fəaliyyət göstərən icra strukturları yarada bilərlər.

Bələdiyyə – qanunla müəyyən edilmiş ərazi hüdudları daxilində yerli özünüidarəetmə formasıdır. Bələdiyyənin öz mülkiyyəti, yerli büdcəsi və seçkili bələdiyyə orqanları olur. Bələdiyyələr Azərbaycan Respublikasının Konstitusiyası və «Bələdiyyələrin statusu haqqında» qanunla səlahiyyətlərinə aid edilmiş yerli əhəmiyyətli məsələləri müstəqil surətdə həll edir. Bələdiyyələr bərabərlik əsasında qurulur və fəaliyyət göstərirlər.

Azərbaycan Respublikasında yerli (bələdiyyə) vergiləri dedikdə Azərbaycan Respublikası Vergi Məcəlləsi, «Yerli (bələdiyyə) vergilər və ödənişlər haqqında» və «Bələdiyyələrin maliyyəsinin əsasları haqqında» Azərbaycan Respublikası Qanunlarına əsasən bələdiyyələrin ərazisində müəyyən edilən və ödənilən vergilər nəzərdə tutulur.

Bələdiyyələr tərəfindən tətbiq edilən ödənişlər də «Yerli (bələdiyyə) vergilər və ödənişlər haqqında» Azərbaycan Respublikasının 27 dekabr 2001-ci il tarixli qanununa əsasən müəyyən edilir.

Azərbaycan Respublikasında yerli (bələdiyyə) vergilərə aşağıdakılar aiddir:

1) fiziki şəxslərdən torpaq vergisi;
2) fiziki şəxslərdən əmlak vergisi;

3) yerli əhəmiyyətli tikinti materialları (kərpic-keramit gilləri, tikinti qumları və yüksək möhkəmliyə malik çınqıl xammalı) üzrə mədən vergisi;

3) bələdiyyə mülkiyyətində olan müəssisə və təşkilatların mənfəət vergisi.

Ümumiyyətlə, bələdiyyə vergi və ödənişləri haqqında qanunvericilik Azərbaycan Respublikası Konstitusiyasından, Azərbaycan Respublikası Vergi Məcəlləsindən, «Bələdiyyələrin statusu haqqında», «Bələdiyyələrin maliyyəsinin əsasları haqqında», «Yerli (bələdiyyə) vergilər və ödənişlər haqqında» Azərbaycan Respublikası qanunlarından və bu qanunlar əsasında qəbul edilmiş digər normativ aktlardan ibarətdir.

12.2. Yerli büdcələrin tərtibi və icrası, gəlirlərin mənbələri və xərclər

Yerli büdcə bələdiyyə statusuna uyğun olaraq özünüidarəetmə prinsiplərini reallaşdırmaq, Azərbaycan Respublikası Konstitusiyası və qanunları ilə müəyyənləşdirilmiş bələdiyyə səlahiyyətlərini həyata keçirmək üçün formalaşan və istifadə olunan maliyyə vəsaitidir. Yerli büdcə bələdiyyə büdcəsi olub, dövlət büdcəsinin tərkib hissəsi deyildir. Bələdiyyələr yerli büdcənin tənzimlənməsi prosesində dövlət büdcəsindən vəsait ala bilərlər.

Yerli büdcənin tərtibi və icrası prosesində büdcə sisteminin qanunvericiliklə müəyyən edilmiş ümumi prinsipləri və Azərbaycan Respublikasında tətbiq olunan büdcə təsnifatından istifadə olunur.

Büdcə ili yanvarın 1-də başlanır və dekabrın 31-də qurtarır. Yerli büdcələr müstəqildir, öz mədaxil mənbələri vardır və bələdiyyələrin yerli büdcə vəsaiti barədə sərəncam vermək hüququ vardır. Qanunda nəzərdə tutulmuş hallar istisna olmaqla, Azərbaycan Respublikasının qanunvericilik və icra hakimiyyəti orqanlarının bələdiyyələrin büdcə fəaliyyətinə müdaxiləsinə yol verilmir. Bələdiyyələr yerli büdcənin maliyyə ilinin sonuna əmələ gəlmiş sərbəst qalıqlarına müstəqil sərəncam verirlər. Bələdiyyələr müstəqil olaraq yerli büdcəni tərtib, müzakirə, təsdiq və icra edirlər.

Yerli büdcələrin gəlirləri aşağıdakılardır:

– fiziki şəxslərdən torpaq vergisi;

– fiziki şəxslərdən əmlak vergisi;

– yerli əhəmiyyətli tikinti materialları üzrə mədən vergisi;

– bələdiyyə mülkiyyətində olan müəssisə və təşkilatlardan mənfəət vergisi;

– küçə (divar) reklamının yerləşdirilməsi və yayımı üçün ödəniş;

– kurort ödənişi, mehmanxana ödənişi, avtomobillərin dayanacaqları üçün ödəniş, digər ödənişlər;

– Azərbaycan Respublikasının dövlət büdcəsindən verilən dotasiya və subvensiyalar;

– Bələdiyyə əmlakının özəlləşdirilməsindən və icarəyə verilməsindən gəlirlər, lotlreyalardan daxil olan vəsait, habelə bələdiyyələrin fəaliyyətindən əldə edilən digər gəlirlər;

– fiziki və hüquqi şəxslərin, beynəlxalq təşkilatların və fondların maliyyə yardımları və qrantları;

– dövlət əhəmiyyətli tədbirlərin və dövlət orqanlarının qərarları nəticəsində yaranan xərclərin ödənilməsi üçün maliyyə vəsaiti.

Yerli büdcələrin xərclərinin həcmi və istiqamətləri bələdiyyələr tərəfindən müəyyənləşdirilir. Yerli büdcə bələdiyyənin idarəetmə xərcləri, sosial-məişət, yaşayış, mədəniyyət və idman obyektlərinin, habelə, əhalinin ümumi istifadəsində olan küçə, həyət və bağların saxlanılması xərcləri nəzərə alınmaqla bələdiyyələrin müəyyən etdiyi xərc normativləri əsasında formalaşdırılır.

Yerli büdcələrdə həmçinin, yerli sosial müdafiə, sosial və iqtisadi inkişaf, habelə, ekoloci proqramların maliyyələşdirilməsi üçün xərclər nəzərdə tutula bilər.

Yerli büdcələr dövlət büdcəsindən dotasiya aldıqda, xərclərin hesablanmasında tətbiq olunan normativlər dövlət büdcəsinin xərclərinin proqnozlaşdırılması üçün tətbiq olunan xərc normativlərindən yüksək ola bilməz. Bu zaman dotasiyanın maksimum həddinin hesablanmasında dövlət büdcəsinin proqnozunda xərc normativləri və ərazinin respublika maliyyə resurslarının formalaşmasında xüsusi çəkisi nəzərə alınır. Əlavə səlahiyyətlərin həyata keçirilməsi üçün qanunvericilik və icra hakimiyyəti tərəfindən ayrılan məqsədli vəsait, o cümlədən, subvensiya hesabına xərclərin maliyyələşdirilməsi yerli büdcənin məxaric hissəsində ayrıca sətrlə göstərilir. Xərclərin öz gəlirləri ilə təmin olunmayan hissəsi (yerli büdcənin kəsiri) dövlət büdcəsindən alınan dotasiya ilə örtülə bilər.

Yerli büdcənin layihələri müəssisələrin cari və perspektiv təsərrüfat fəaliyyətinin qiymətləndirilməsi ilə bələdiyyələrin ərazi sosial-iqtisadi proqnozları və məqsədli proqramlar əsasında formalaşdırılır. Bələdiyyələr dövlət büdcəsindən dotasiya nəzərdə tutulan yerli büdcə layihəsini tərtib edirkən Maliyyə Nazirliyinə mayın 1-dək lazımi hesablamalar verirlər.

Bələdiyyənin nizamnaməsi ilə təsdiq edilmiş qaydada yerli büdcənin layihəsi müzakirə olunur və bundan sonra təsdiq edilir. Növbəti

maliyyə ili üçün yerli büdcənin layihəsində dövlət büdcəsindən dotasiya nəzərdə tutulduqda layihə cari ilin dekabr ayının 25-dən gec olmayaraq bələdiyyənin qərarı ilə təsdiq edilir. Yerli büdcə təsdiq edildikdən sonra bələdiyyənin qərarı ilə dəqiqləşdirilə bilər.

Bələdiyyələr dövlət büdcəsindən alınmış məqsədli vəsaitlər istisna olmaqla, yerli büdcənin icrası prosesində mədaxil və məxaric maddələrində büdcə təsnifatı üzrə təsdiq edilmiş təxsisat həddində dəyişikliklər apara bilərlər.

Yerli büdcələrin icrası zamanı qəbul edilmiş öhdəliklər üzrə əməliyyatlar büdcə ili qurtardıqdan sonra bir ay ərzində başa çatdırılır. Bu müddət ərzində istifadə olunmayan vəsait bələdiyyələrin sərəncamında qalır. İl başa çatdıqdan sonra bələdiyyələr yerli büdcənin icrası haqqında hesabatı təsdiq edir və öz əhalisinə çatdırırlar.

Əgər bələdiyyə büdcəsinin icrası prosesində mədaxil mənbələri üzrə daxil olan vəsait azalırsa və bu kəsirin son həddi aşmasına gətirib çıxarırsa, məxaricin ixtisarı mexanizmi tətbiq edilə bilər. Məxaric ixtisar olunarkən müdafiə olunmuş maddələr istisna olmaqla, büdcənin bütün maddələri üzrə məxaric mütənasib surətdə azaldılır.

Yerli büdcənin icrasına, o cümlədən, sərf edilən vəsaitin təsdiq edilmiş büdcə göstəricilərinə uyğunluğuna bələdiyyə nəzarət edir və bu məqsədlə müstəqil auditorları cəlb edə bilər. Qanunvericilik və icra hakimiyyəti orqanlarının bələdiyyələrə verdikləri səlahiyyətlərin həyata keçirilməsi üçün maliyyə vəsaitindən istifadə edilməsinə həmin orqanlar nəzarət edirlər.

12.3. Vergitutma sahəsində yerli özünüidarəetmə orqanlarının səlahiyyətləri

«Yerli (bələdiyyə) vergilər və ödənişlər haqqında» qanunda bələdiyyələrin vergi xidməti orqanlarının yaradılması nəzərdə tutulmuşdur. Qeyd etdiyimiz kimi, yerli vergilər və ödənişlər bələdiyyə büdcələrinin mədaxil mənbələrinin əsasını təşkil edir. Təbiidir ki, bu vergi və ödənişlərin düzgün hesablanmasına, tam həcmdə və vaxtında yerli büdcələrə ödənilməsinin təmin edilməsi məqsədi ilə bələdiyyələrin tərkibində müvafiq qurumlar yaradılmalıdır.

Bələdiyyələrin vergi xidməti orqanları öz fəaliyyətlərində Azərbaycan Rsepublikasının Konstitusiyasını, Azərbaycan Respublikası Vergi Məcəlləsini, «Yerli (bələdiyyə) vergilər və ödənişlər haqqında» Qanunu, «Bələdiyyələrin statusu haqqında» və «Bələdiyyələrin maliyyəsinin əsasları haqqında» qanunları, digər normativ-hüquqi aktları və bələdiyyələrin qərarlarını rəhbər tuturlar. Bunlardan əlavə «Yerli (bələ-

diyyə) vergilər və ödənişlər haqqında» qanunda bələdiyyələrin vergi xidməti orqanları haqqında Əsasnamənin də xüsusi qanunla təsdiq edilməsi nəzərdə tutulmuşdur. Həmin Əsasnamə bələdiyyələrin vergi xidməti orqanlarının fəaliyyətinin hüquqi tənzimlənməsində mühüm rol oynayacaqdır. Belə ki, vergitutma sahəsində bələdiyyə vergi xidməti orqanlarının hüquqları, vəzifələri, onlar tərəfindən həyata keçirilən vergi nəzarətinin forma və metodları digər qanunvericilik aktları ilə yanaşı, həmin Əsasnamə ilə tənzimlənəcəkdir.

Bələdiyyələrin vergi xidməti orqanarı vergitutma obyektinin dəyəri və sahəsi əsasında fiziki şəxslərin torpaq və əmlak vergisini hesablamaq və hesablanmış məbləğin ödənilməsi üçün onlara müvafiq tədiyə bildirişi göndərirlər.

Bundan əlavə, bələdiyyələrin vergi xidməti orqanları bələdiyyə mülkiyyətində olan müəssisə və təşkilatlar tərəfindən mənfəət vergisinin, yerli əhəmiyyətli tikinti materiallarü üzrə mədən vergisinin, habelə yerli ödənişlərin düzgün hesablanmasına və vaxtında ödənilməsinə nəzarət həyata keçirirlər.

Məlumdur ki, qanunvericiliyə əsasən bələdiyyələr öz ərazilərində yerli vergilərin dərəcələrini aşağı sala, müəyyən şəxslər üçün vergi güzəştləri verə bilər. Bununla əlaqədar olaraq, bələdiyyələrin vergi xidməti orqanları tədiyəçilərin ayrı-ayrı kateqoriyalarının yerli vergilər və ödənişlərdən tam və ya qismən azad edilməsi, yerli vergi və ödənişlərin vergi dərəcələrinin və ödəniş məbləğlərinin aşağı salınması barədə bələdiyyələrə təkliflərini verə bilərlər.

Yerli vergilərin və ödənişlərin tədiyəçisi olan hüquqi və fiziki şəxslər tərəfindən vergi qanunvericiliyinin pozulması halları olduqda bələdiyyə vergi xidməti orqanları həmin pozuntuların aradan qaldırılmasını tələb edə bilərlər.

Eyni zamanda, bələdiyyə vergi xidməti orqanları yerli vergilərin və ödənişlərin tədiyəçisi olan hüquqi və fiziki şəxslərdən lazımi izahatlar, arayışlar, məlumatlar ala və qanunla müəyyən olunmuş qaydada onları araşdıra bilərlər.

Yerli (bələdiyyə) ödənişlər. Bələdiyyə büdcələrinin maliyyə təminatı üçün yerli vergilərdən əlavə yerli ödənişlərin də toplanılması nəzərdə tutulmuşdur. «Bələdiyyələrin maliyyəsinin əsasları haqqında» Azərbaycan Respublikası Qanununda yerli ödənişlər də yerli vergilərlə yanaşı, yerli büdcənin gəlirlərinə aid edilmişdir. Həmin qanunun 7-ci maddəsinin 2-ci bəndində göstərilir ki, yerli vergi və ödənişlərin hesablanması, ödənilməsi və güzəştlərin verilməsi qaydası, habelə dərəcələrinin aşağı və yuxarı həddi qanunla müəyyən edilir və tətbiqinin zə-

ruriyyəti və konkret dərəcələri isə bələdiyyələrin qərarı ilə müəyyənləşdirilir.

Yerli vergilərin hesablanması və ödənilməsi qaydaları, habelə vergi güzəştləri barədə əvvəlki bölmələrdə ətraflı məlumat verilmişdir.

Qeyd etdiyimiz kimi, «Bələdiyyələrin maliyyəsinin əsasları haqqında» qanunda yalnız yerli ödənişlərin adları göstərilmiş, onların hesablanması və ödənilməsi qaydaları, dərəcələrinin aşağı və yuxarı həddi göstərilməmişdir. Yerli ödənişlərin həmin elementləri «Yerli (bələdiyyə) vergilər və ödənişlər haqqında» Azərbaycan Respublikasının 27 dekabr 2001-ci il tarixli qanununda öz əksini tapmışdır. Qeyd olunan qanunun 9-cu maddəsinə əsasən yerli ödənişlərə aşağıdakılar aid edilmişdir:

– bələdiyyə mülkiyyətində olan torpaqlarda, binalarda və digər obyektlərdə küçə (divar) reklamının yerləşdirilməsi və yayımı üçün ödəniş;

– Azərbaycan Respublikasının qanunvericiliyinə uyğun olaraq bələdiyyə mülkiyyətinin özgəninkiləşdirilməsindən, icarəyə və istifadəyə verilməsindən daxil olan ödəniş;

– Bələdiyyələr tərəfindən xüsusi ayrılmış torpaq sahələrində stasionar və ya səyyar ticarət, ictimai iaşə və digər xidmətlərə görə ödəniş;

– Bələdiyyə ərazisində mehmanxana, sanatoriya-kurort və turizm xidmətləri göstərən şəxslərdən alınan ödəniş. Bu ödəniş hər bir şəxs üçün sutkada şərti maliyyə vahidinin 1 mislindən (5500 manat) çox olmamaqla müəyyən edilir. Göstərilən ödənişlər qeydiyyata düşmüş şəxslərdən tutularaq, növbəti ayın 5-dək müvafiq bələdiyyəyə ödənilir;

– Bələdiyyə ərazilərində hüquqi və fiziki şəxslərə məxsus olan ixtisaslaşdırılmış avtomobil dayanacaqları və ya bələdiyyələrin qərarına əsasən müəyyən edilmiş yerlərdə bütün növ nəqliyyat vasitələrinin daimi və ya müvəqqəti dayanacaqları üçün ödəniş. Bu ödəniş hər bir nəqliyyat vasitəsi üçün sutkada şərti maliyyə vahidinin 0,1 mislindən (550 manat) çox olmamaqla müəyyən edilir. Göstərilən ödənişlər hər bir ödəyicidən tutularaq, bələdiyyələr tərəfindən müəyyən edilmiş müddətlərdə və qaydalarda bələdiyyələrə ödənilir.

Yuxarıda göstərilən ödənişlərdən əlavə, bələdiyyələr yerli əhəmiyyətli proqramların maliyyələşdirilməsi üçün yerli rəy sorğusunun nəticələrinə əsasən hüquqi və fiziki şəxslərin sərəncamında qalan mənfəət və gəlirlər hesabına ödənilən könüllü birdəfəlik ödənişlər tətbiq edə bilərlər.

Yerli ödənişlərdən yalnız təyinatı üzrə istifadə olunmalıdır.

Yerli ödənişlər hüquqi və fiziki şəxslər tərəfindən qanunvericiliklə nəzərdə tutulmuş vergi öhdəlikləri yerinə yetirildikdən sonra onların sərəncamında qalan mənfəət və gəlirlər hesabına ödənilir.

Testlər:

1. Naxçıvan Muxtar Respublikasında və bələdiyyələrdə vergitutmanın ümumi əsasları hansı qanuvericilik aktı ilə müəyyən eilir?

a) Nazirlər Kabietinin qərarları ilə

b) Prezidentin Fərmanları ilə

c) Azərbaycan Respublikasının Vergi Məcəlləsi ilə.

2. Öz ərazilərində bələdiyyələr vergitutmanın hansı elementlərini müəyyən edirlər?

a) yalnız vergi dərəcələrini

b) vergitutma obyektini

c) vergilər üzrə güzəştləri və Vergi Məcəlləsi ilə müəyyən edilən hədlərdə vergi dərəcələrini.

3. Aşağıda göstərilən hansı vergi Naxçıvan Muxtar Respublikasıda tutulmur?

a) torpq vergisi

b) yol vergisi

c) mədən vergisi.

4. Yerli vergilər (bələdiyyə vergiləri) hansılardır?

a) fiziki şəxslərin torpaq vergisi, fiziki şəxslərin əmlak vergisi, yerli əhəmiyyətli tikinti materalları üzrə mədən vergisi, bələdiyyə mülkiyyətində olan müəssisə və təşkilatların mənfəət vergisi;

b) fiziki şəxslərin torpaq və əmlak vergiləri;

c) fiziki şəxslərin torpaq və əmlak vergiləri, yol vergisi.

5. Əmlak vergisinin ödəyiciləri kimlərdir?

a) yalnız rezident fiziki şəxslər

b) yalnız rezident hüquqi şəxslər və qeyri-rezidentlərin daimi nümayəndəlikləri

c) mülkiyyətində vergitutma obyetləri olan rezident və qeyri-rezident fiziki və hüquqi şəxslər.

6. Müəssisələrin əmlak vergisi hesablanarkən müəssisənin balansında olan əsas vəsaitlərin hansı dəyəri vergitutma obyekti sayılır?

a) balans üzrə qalıq dəyəri

b) orta illik dəyəri

c) ilkin dəyəri.

7. Müəssisənin balansında olan avtonəqliyyat vasitələri əmlak vergisi üzrə vergitutma obyekti hesab edilirmi?

a) hesab edilir

b) hesab edilmir

c) yalnız yük maşınları vergitutma obyekti hesab edilir.

8. Fiziki şəxslərin əmlak vergisi hansı büdcəyə ödənilir?

a) yerli (bələdiyyə) büdcəyə

b) dövlət büdcəsinə

c) 50 faiz dövlət büdcəsinə, 50 faiz isə yerli (bələdiyə) büdcəyə.

9. Müəssisələr əmlak vergisi üzrə cari vergi ödəmələrini hansı müddətdə və hansı məbləğdə ödəyirlər?

a) hər rübün ikini ayının 15-dən gec olmayaraq əvvəlki ildəki əmlak vergisi məbləğinin 25 faizi həcmində

b) hər rübün birinci ayının 15-dən gec olmayaraq əvvəlki ildəki əmlak vergisi məbləğinin 50 faizi həcmində;

c) hər rübün üçüncü ayının 15-dən gec olmayaraq əvvəlki ildəki əmlak vergisi məbləğinin 35 faizi həcmində;

10. Rezident və qeyri-rezident fiziki şəxslər, habelə rezident və qeyri-rezident müəssisələr torpaq sahələri barədə özlərinin mülkiyyət və istifadə hüquqlarını təsdiq edən sənədləri aldıqdan sonra hansı müddət ərzində uçota durmalıdırlar?

a) 15 gün ərzində

b) 1 ay ərzində

c) 5 gün ərzində.

11. Torpaq vergisinin dərəcəsi kənd təsərüfatı torpaqları üzrə 1 şərti bal üçün nə qədərdir?

a) aylıq gəlirin vergi tutulmayan məbləğinin 0,3 faizi

b) şərti maliyyə vahidinin 0,3 misli

c) aylıq gəlirin vergi tutulmayan məbləğinin 0,03 faizi.

12. Yaşayış məntəqələrinin ümumi istifadədə olan torpaqları torpaq vergisinə hansı qaydada cəlb edilir?

a) cəlb edilmir

b) ümumi qaydada cəlb edilir

c) verginin dərəcəsi 50 faiz azaldılır.

13. Müəssisələr torpaq vergisi üzrə hesablamaları vergi orqanına nə vaxt təqdim edirlər?

a) aprelin 15-dən gec olmayaraq

b) mayın 15-dən gec olmayaraq

c) iyunun 15-dən gec olmayaraq.

14. Hesablanmış torpaq vergsinin məbləği gəlirdən çıxılmalara aid edilirmi?

a) aid edilmir

b) yalnız kənd təsərrüfatı təyinatlı torpaqlar üzrə vergi məbləğləri aid edilir

c) bütün hallarda aid dilir.

15. Mədən vergisinin ödəyiciləri kimlərdir?

a) AR-nin ərazisində yerin təkindən faydalı qazıntıları çıxaran hüquqi şəxslər

b) həm Azərbaycan Respublikasının ərazisində, həm də onun hüdudlarından kənarda yerin təkindən faydalı qazıntı çıxaran fiziki və hüquqi şəxslər

c) Azərbaycan Respublikasının ərazisində yerin təkindən faydalı qazıntı çıxaran fiziki şəxslər və müəssisələr.

16. Yerli əhəmiyyətli tikinti materialları hansılardır?

a) kərpic-kiramid gilləri, tikinti qumları və mineral sular

b) mişar daşları, sement xammalı və daş duz

c) kərpic-kiramid gilləri, tikinti qumları və yüksək möhkəmliyə malik çınqıl xammalı.

17. Hesabat ayı üçün mədən vergisinin məbləği nə vaxt ödənilir?

a) faydalı qazıntıların çıxarıldığı aydan sonrakı ayın 20-dək

b) faydalı qazıntıların çıxarıldığı aydan sonrakı ayın 15-dək

c) faydalı qazıntıların çıxarıldığı ayın sonuncu iş günündə.

18. Mədən vergisi aşağıda göstərilən hansı qaydada hesablanır?

a) vergi dərəcələri yerin təkindən çıxarılmış ayrı-ayrı növ faydalı qazıntıların topdansatış qiymətinə tətbiq edilməklə

b) vergi dərəcələri yerin təkindən çıxarılmış ayrı-ayrı növ faydalı qazıntıların pərakəndə satış qiymətinə tətbiq edilməklə

c) vergi dərəcələrinin yerin təkindən çıxarılmış ayrı-ayrı növ faydalı qazıntıların bazar qiymətlərinə tətbiq edilməklə.

19. Yerli əhəmiyyətli tikinti materialları üzrə mədən vergisi hansı büdcəyə ödənilir?

a) dövlət büdcəsinə

b) yerli (bələdiyyə) büdcəsinə

c) vergi məbləğinin 30 faizi dövlət büdcəsinə, 70 faizi isə (yerli) bələdiyyə büdcəsinə ödənilir.

20. Aksizli mallar istehsal edən müəssisələr, kredit və sığorta təşkilatları, investisiya fondları, qiymətli kağızlar bazarının peşəkar iştirakçıları, lombardlar, qeyri-dövlət pensiya fondları, əmlakın icarəyə verilməsindən və royaltidən gəlir əldə edənlər, mülkiyyətində aylıq gəlirin vergi tutulmayan məbləğinin 50 min mislindən artıq məbləğdə əmlakı olanlar sadələşdirilmiş verginin ödəyiciləri ola blərlərmi?

a) ola bilərlər

b) yalnız banklar və lombardlar sadələşdirilmiş sistem üzrə verginin ödəyiciləri ola bilməzlər

c) ola bilməzlər.

21. Sadələşdirilmiş vergi ödəyən hüquqi şəxslər hansı verginin ödəyicisi deyildirlər?

a) yalnız əlavə dəyər vergisinin

b) ƏDV-nin, mənfəət vergisinin və əmlak vergisinin

c) ƏDV-nin və mənfəət vergisinin.

22. Bakı şəhərində sadələşdirilmiş verginin dərəcəsi nə qədərdir?

a) ümumi hasilatın həcminin 4 fazi

b) ümumi hasilatın həcminin 2 faizi

c) ümumi hasilatın həcminin 10 faizi.

23. Sadələşdirilmiş vergi üzrə hesabat dövrü hansıdır?

a) ay

b) rüb

c) il.

FƏSİL 13

BEYNƏLXALQ VERGİ MÜNASİBƏTLƏRİNİN HÜQUQİ ƏSASLARI

13.1. Vergi münasibətlərində xarici ünsür

Beynəlxalq iqtisadi, elmi-texniki və mədəni inteqrasiya prosesləri müasir mərhələdə getdikcə sürətlənir. Həmin proseslərin hüquqi tənzimlənməsində beynəlxalq xüsusi hüquq normaları əsas rol oynayır. Bu normalar xarici şəxslərin müxtəlif dövlətlərin ərazisində mülki, əmək və ailə hüquq münasibətlərini tənzimləyir. Göstərilən proseslər nəticəsində həmin münasibətlərin iştirakçıları müxtəlif ölkələrdə vergiyə cəlb olunan gəlir və əmlaka sahib olurlar.

Beynəlxalq xüsusi hüququn normaları inkişaf etdikcə və mürəkkəbləşdikcə dövlətlər özlərinin milli vergi qanunvericiliklərini təkmilləşdirir, öz ərazilərində xarici hüquq subyektlərinin apardıqları fəaliyyəti nəticələrinin vergiyə cəlb edilməsi qaydalarını müəyyən edirlər. Bu dövlətlər eyni dərəcədə milli hüquq subyektlərinin xarici dövlətlərin ərazisində apardıqları fəaliyyət sahəsində vergi münasibətlərini də tənzimləyirlər.

Bu zaman dövlətlər beynəlxalq ümumi hüququn hamı tərəfindən qəbul olunmuş prinsiplərini (məsələn, dövlətin daxili işlərinə qarışmamaq, ərazinin bölünməzliyi prinsipləri) və beynəlxalq iqtisadi hüququn xüsusi prinsiplərini (məsələn, qarşılıqlı faydalılıq və iqtisadiyyatda ayrı-seçkilik salınmaması prinsipləri) əsas götürürlər. Lakin, həmin prinsiplər həddən artıq mücərrəd olduqları və deklarativ xarakter daşıdıqları üçün milli hüquq sistemləri arasında vergi sahəsində, məsələn, bir neçə dəfə vergi tutulması üzrə konflikt halları yaranır. Ona görə də vergi hüququ inkişaf etdikcə dövlətlər milli hüquq sistemləri arasında yaranan müxtəlif konflikt hallarının aradan qaldırılmasına yönəldilmiş müqavilələr bağlayaraq vergitutma sahəsində sıx əməkdaşlıq edirlər.

Xarici (beynəlxalq) ünsürün iştirak etdiyi vergi münasibətlərini tənzimləyən beynəlxalq vregi hüququ göstərilən yolla formalaşıb inkişaf edir.

Xarici ünsürün iştirak etdiyi vergi münasibətlərini iki qrupa bölmək olar. Birinci qrupa xarici hüququn subyekti olan vergi ödəyicilərindən vergi alındığı hallar daxildir. İkinci qrupa isə – dövlət milli hüquq subyektlərinin xaricdəki vergitutma obyektlərindən vergi alınmasını tələb etdiyi hallar aid edilir.

Birinci halda xarici ünsür subyekt, ikinci halda isə – vergitutma obyekti hesab edilir. (bax şəkil № 1).

Şəkil № 1.

1) Naloqovoe pravo. Uçebnoe posobie. Pod redaküiey Pepeləeva S.Q. M., 2000, s. 335.

Rezidentik və ərazi, habelə qarışıq prinsiplər üzrə alınan vergilərdə xarici ünsür özünü müxtəlif şəkildə göstərir.

Ərazi (mənbə) prinsipi əsasında alınan vergilər üzrə yalnız beynəlxalq vergi münasibətlərinin birinci halı, rezidentlik vegilərində isə ikinci halı meydana gəlir. Belə ki, fiziki şəxslərin əmlak vergisi ərazi prinsipinə əsaslanır. Onun ödənilməsi öhdəliyi şəxsin Azərbaycan Respublikasında əmlaka malik olması zamanı yaranır, xarici mülkiyyət vergiyə cəlb edilmir. Beləliklə, vergi ödəyicisi, məsələn, xarici vətəndaş, Azərbaycanda əmlaka sahib olduğu halda xarici ünsür yaranır.

Vergi rezidentlik prinsipi əsasında alındıqda vergi ödəyicisi yalnız rezidentlər (adətən, xaricilər deyil, həmin ölkənin vətəndaşları) hesab edilirlər.

Xarici ünsürün iştirak etdiyi vergi münasibətlərinin hər iki növü tətbiq edildikdə qarışıq prinsiplər adlanır. Azərbaycan qanunvericiliyində belə vergilərə hüquqi şəxslərin mənfəət vergisi və fiziki şəxslərin gəlir vergisi aid edilir.

13.2. Vergiqoyma səlahiyyətinin beynəlxalq miqyasda hüdudları

Dövlətin hakimiyyətinin tərkib hissəsi kimi vergiqoyma səlahiyyəti ölkə sərhədləri daxilində qüvvədə olur. Lakin, dövlətlər vergiqoyma səlahiyyətlərinin hüdudlarını özünün beynəlxalq əlaqələri sahəsində mövcud olan maraqları çərçivəsində müstəqil olaraq müəyyən edirlər. Dövlətlərin öz vergiqoyma səlahiyyətlərini könüllü olaraq qanunlar və ya beynəlxalq müqavilələrlə məhdudlaşdırmaları onların maliyyə hegemonluqlarının təbii nəticəsidir. Lakin, hər hansı bir dövlətin vergiqoyma səlahiyyətinin başqa bir güc tərəfindən zorla məhdudlaşdırılması həmin dövlətin maliyyə müstəqilliyinin azaldılması və itirilməsi deməkdir.

13.2.1. Vergi qanunlarının məkan baxımından qüvvəsi və vergiqoyma səlahiyyətlərinin uyğunlaşdırılması. Hər hansı bir dövlətin vergi qanunları prinsip etibarı ilə onun hegemonluq dairəsi içərisində qüvvədə olur. Hər hansı bir ölkənin maliyyə sərhədləri onun gömrük sərhədləri ilə üst-üstə düşür. Gömrük sərhədləri baxımından ölkənin coğrafi sərhədləri daxilində yerləşən azad iqtisadi zonalar, sərbəst limanlar ölkədən kənar hesab edilir. Prinsip etibarı ilə dövlətlər öz vergi səlahiyyətlərinin miqyasını mümkün qədər genişləndirməyə çalışırlar. Lakin, bir dövlətin vergi qanunları digər ölkənin sərhədlərini aşa bilməz. Beləliklə, dövlətlər vergiqoyma səlahiyyətlərini qəti olaraq müəyyən etməlidirlər. Vergiqoyma səlahiyyətindən istifadə edən dövlət ilə vergi mükəlləfiyyətçisi və ya vergi obyekti arasında aydın hüquqi münasibətlərin olması labüddür.

Vergi qanunlarının mülkiliyi vergiqoyma işində mənbə (ərazi) prinsipinin tətbiqini nəzərdə tutur. Bu prinsipə görə hər hansı bir dövlətin ərazisində olan vergi obyektləri və vergini doğuran hadisələr həmin dövlətin vergi səlahiyyətinə daxildir. Vergiqoymada ərazi mənsubiyyəti və ya mənbə prinsipi əsas götürüldükdə vergi mükəlləfiyyətlərinin vətəndaşlığı, ya da rezidentliyi əhəmiyyətli deyildir. Ancaq hər hansı bir ölkə öz vergi sistemində ərazi mənsubiyyətini deyil, vətəndaşlıq və ya rezidentliyi əsas götürsə vergi qanunlarında mülkilik prinsipi əvəzinə şəxsilik prinsipi qəbul edilmiş olur.

Bir çox ölkənin vergi sistemində mənbə və ya rezidentlik prinsipləri müxtəlif dərəcələrdə bir yerdə tətbiq edilir. Kapital ixrac edən inkişaf etmiş ölkələr kapital gəlirindən vergi alınmasında rezidentlik prinsipinə, kapital idxal edən inkişaf etməkdə olan ölkələr isə mənbə prinsipinə üstünlük verirlər. Lakin inkişaf etməkdə olan ölkələr xarici kapitalı təşviq etmək məqsədilə mənbə prinsipi əvəzinə rezidentlik prinsipini qəbul edə bilirlər. Digər tərəfdən ümumiyyətlə dolayı vergilər və əmlak vergiləri sahəsində mülkilik prinsipi tətbiq edilir. Birbaşa vergilər üzrə isə şəxsilik prinsipi tətbiq edilir.

Müxtəlif ölkələr şəxsilik və mülkilik prinsiplərini eyni vergilərə eyni şəkildə tətbiq etdikdə bir neçə dövlətin vergiqoyma səlahiyyəti eyni ödəyicilər və eyni vergi obyektləri baxımından ziddiyyət doğurur. Məsələn, əgər hər hansı bir ödəyici rezidentlik prinsipini tətbiq edən bir ölkədə yerləşdiribsə və ərazi mənsubiyyəti prinsipini qəbul edən digər ölkədəki iqtisadi fəaliyyəti ilə gəlir əldə etmişdirsə, hər iki dövlətin də onun gəlirindən vergi almaq səlahiyyəti vardır. Bu hüquqi mənada **beynəlxalq ikiqat vergitutmadır.** Hüquqi baxımdan ikiqat vergitutma bir neçə dövlətin vergitutmada müxtəlif prinsipləri tətbiq etmələri ilə əlaqədardır. Eyni vergi obyekti üzrə bir şəxsin bir neçə dövlət tərəfindən vergi ödəyicisi hesab edilməsi isə **iqtisadi baxımdan ikiqat vergitutma** hesab edilir. İqtisadi baxımdan ikiqat vergiqoyma vergi obyektlərinin birdən çox dövlət tərəfindən müxtəlif şəkildə dəyərləndirməsinin və ya da vergi məbləğinin müxtəlif üsullarla hesablanmasının nəticəsidir. Məsələn, tutaq ki, «A» ölkəsində yerləşmiş bir şəxs boşadığı bir qadına, «B» ölkəsində aliment ödəyir. Əgər o bu alimenti «A» ölkəsində öz gəlirindən çıxmırsa və «B» ölkəsi həmin alimenti qadına gəlir hesab edərək vergi alırsa, ikiqat vergitutma halı yaranır. Hüquqi baxımdan ikiqat vergitutmanın qarşısını almaq üçün dövlətlər öz səlahiyyətlərini məhdudlaşdırmalıdırlar. İqtisadi baxımdan ikiqat vergitutmanın qarşısının alınması üçün isə onlar əlavə olaraq öz vergi sistemlərini məlum dərəcədə eyniləşdirməlidirlər.

13.2.2. İkiqat vergitutmanın qanunlarla birtərəfli qaydada məhdudlaşdırılması. Dövlətlərin vergiqoyma səlahiyyətlərini qanunlarla birtərəfli olaraq məhdudlaşdırmaları ikiqat vergitutmanın hüquqi baxımdan qarşısının alınması yolunda ilk addımdır. Vergitutmada rezidentlik prinsipini tətbiq edən dövlətlər gəlir və ya sərvətin mənbəyi sahəsində digər dövlətlərin səlahiyyətlərini qəbul edərək ikiqat vergitutmanın qarşısının alınması üzrə tədbirlər görürlər. Bu sahədə iki üsul mövcuddur: 1. Çıxılma (zaçet) üsulu (credit method) və 2. İstisna üsulu (exemption method). Birinci üsulda vergitutmada rezidentlik prinsipini qəbul edən dövlət vergini hesablayarkən ödəyicinin istər ölkə daxilində, istərsə də ölkə xaricində malik olduğu bütün mənbələri nəzərə alır; lakin, xarici ölkədə ödənmiş olan vergi hesablanan ümumi vergi məbləğindən çıxılır. İstisna üsulunda isə vergi ödəyicinin yalnız ölkə daxilində malik olduğu mənbələrindən hesablanılır və xarici ölkələrdəki vergi obyektləri nəzərə alınmır. Bununla yanaşı, xarici ölkələrdəki gəlir və sərvət ünsürləri vergidən istisna edilməklə artan nisbətli vergi tarifi tətbiq edilər və dolayı olaraq xarici mənbələrdən də vergi alına bilər. Bu halda təbiidir ki, artan nisbətli tarif yalnız ölkə daxilində əldə edilən mənbələrə tətbiq edilir.

13.2.3. Beynəlxalq müqavilələrlə məhdudlaşdırmalar.

Dövlətlərin öz vergiqoyma səlahiyyətlərini birtərəfli qaydada qanunlarla məhdudlaşdırmaları ikiqat vergitutmanın qarşısını tam şəkildə almaq üçün kifayət etmir. Onlar özlərinin vergiqoyma səlahiyyətlərini bağladıqları beynəlxalq müqavilələrlə qarşılıqlı şəkildə məhdudlaşdırırlar. İkiqat vergitumanın qarşısının alınması ümumiyyətlə götürüldükdə gəlir, sərvət və vərəsilik vergiləri sahəsində həyata keçirilir. Bu sahədə beynəlxalq müqavilələr ikitərəfli və ya da çoxtərəfli qaydada imzalanır. Lakin, ikitərfli müqavilələr daha çox yayılmışdır. Beynəlxalq vergi müqavilələrinin məqsədi yalnız ikiqat vergitutmanın qarşısının alınmasından ibarət deyildir. Bu müqavilələrdə dövlətlərin maliyyə təşkilatları arasında əməkdaşlıq və informasiya mübadiləsi ilə əlaqədar müddəalar da öz əksini tapır; vergi qaçaqlığı da bu yol ilə aradan qaldırılmağa çalışılır.

Azərbaycan Respublikası Konstitusiyasında göstərilir ki, (maddə 10) Azərbaycan Respublikası başqa dövlətlərlə münasibətlərini hamılıqla qəbul edilmiş beynəlxalq hüquq normalarında nəzərdə tutulmuş prinsiplər əsasında qurur. Konstitusiyanın 151-ci maddəsinə əsasən isə Azərbaycan Respublikasının qanunvericilik sisteminə daxil olan normativ hüquqi aktlar ilə Azərbaycan Respublikasının tərəfdar çıxdığı dövlətlərarası müqavilələr arasında ziddiyyət yaranarsa həmin beynəlxalq müqavilələr tətbiq edilir.

İqtisadi Əməkdaşlıq və İnkişaf Təşkilatı (OECD) ikiqat vergitutmanın qarşısının alınması üçün müqavilə nümunəsini hazırlamışdır. Həmin Təşkilata üzv dövlətlər öz aralarında imzaladıqları ikitərəfli müqavilələrdə bu nümunədən istifadə etmişlər. Ancaq bu nümunədə inkişaf etmiş ölkələrin maraqları ön plana çəkildiyi üçün bir çox inkişaf etməkdə olan ölkələr bu nümunədən imtina edərək öz variantlarını hazırlayırlar.

İkiqat vergitutmanın qarşısının alınması üzrə çoxtərəfli müqavlələrə misal olaraq 1947-ci ildə Cenevrədə QATT – Gömrük və Ticarət üzrə Baş Saziş (indiki ÜTT) çərçivəsində imzalanmış müqaviləni göstərmək olar. Həmin müqavilə üzv dövlətlərin vergitutma səlahiyyətlərini məhdudlaşdırmışdır. Müqavilənin əsas məqsədi dövlətlərarası təmaslar yolu ilə beynəlxalq ticarətdə gömrük – vergi tariflərinin aşağı salınmasıdır.

Dövlətlər öz vergiqoyma səlahiyyətlərini beynəlxalq iqtisadi inteqrasiya birliklərinə daxil olmaqla da məhdudlaşdırırlar. İqtisadi inteqrasiya dövlətlərin beynəlxalq iqtisadi əlaqələrini inkişaf etdirmək və xarici ticarəti liberallaşdırmaq məqsədini güdür. Birliyə daxil olan dövlətlər bu məqsədlə öz aralarında bağladıqları ikitərəfli və çoxtərəfli

müqavilələrlə öz vergitutma səlahiyyətlərini bir-biri ilə iqtisadi münasibətlərdə qarşılıqlı olaraq məhdudlaşdırırlar. Bu sahədə ən uğurlu beynəlxalq iqtisadi inteqrasiya birliyi Avropa Birliyidir. Həmin Birlik Gömrük Birliyi kimi yaranmış və inkişaf etmişdir.

13.3. Beynəlxalq vergi hüququnun predmeti

Dünya iqtisadiyyatının keyfiyyətcə yeni bir mərhələyə – qloballaşma erasına daxil olduğu bir dövrdə baş verən beynəlxalq vergi münasibətləri olduqca mürəkkəbdir. Bu onunla əlaqədardır ki, beynəlxalq miqyasda olduqca müxtəlif subyektlər – müstəqil dövlətlər, beynəlxalq təşkilatlar, müxtəlif dövlətlərin fiziki və hüquqi şəxsləri fəaliyyət göstərirlər.

Bu münasibətlər ikiqat vergitutmanın aradan qaldırılması və vergidən yayınmaya yol verilməməsi məqsədilə vergi sahəsində hüquqi yardım göstərilməsi, səlahiyyətli orqanların vergitutma sahəsində əməkdaşlığının yaradılması zamanı dövlətlər beynəlxalq müqavilələr bağladıqları hallarda özünü göstərir. Ancaq beynəlxalq vergi münasibətləri ən çox xarici hüquqi və fiziki şəxslərdən vergi alınması zamanı meydana çıxır.

Beynəlxalq vergi münasibətlərinə aşağıdakılar aiddir:

– dövlətlərin vergi səlahiyyətlərini məhdudlaşdırmaq məqsədilə beynəlxalq müqavilə və sazişlərin bağlanması və icrası ilə əlaqədar dövlətlərarası münasibətlər;

– dövlətlər ilə digər ölkələrin hüquqi və fiziki şəxsləri arasında yaranan münasibətlər, başqa sözlə digər dövlətlərin suveren hüquqlarına toxunan münasibətlər;

– müxtəlif ölkələrin hüquqi və fiziki şəxsləri arasında vergi sahəsində yaranan münasibətlər, məsələn, vergi xarici şəxsdən agent (vergi) tərəfindən mənbədə tutulduğu halda.

Hüquq sistemində beynəlxalq vergi hüququnun tutduğu yer barədə bir neçə baxış mövcuddur. Məsələn, adətən beynəlxalq vergi hüququ beynəlxalq maliyyə hüququnun tərkib hissəsi və altsahəsi hesab edilir. Beynəlxalq maliyyə hüququna da öz növbəsində beynəlxalq ümumi hüququn müstəqil sahəsi kimi baxılır. Bəzən isə, beynəlxalq vergi hüququ beynəlxalq iqtisadi hüququn alt sahəsi hesab edilir.

13.4. Xarici iqtisadi fəaliyyətdən əldə edilən gəlirlərin əsas formaları

Hüquqi və fiziki şəxs beynəlxalq bazarlara çıxdıqda onların vergi problemləri artır. Hər bir dövlət öz vergi sisteminə, öz vergi dərəcələrinə və müvafiq vergi qanunvericiliyinə malikdir. Buna görə də qlobal səviyyədə kommersiya fəaliyyəti ilə məşğul olarkən aşağıdakıları nəzərə almaq lazımdır:

1. Milli vergiləri və vergi qanunlarını;
2. Xarici dövlətlərdə mövcud olan vergiləri və vergi qanunlarını;
3. Beynəlxalq vergi qanunlarını.

Müxtəlif ölkələrdə vergitutmanın müxtəlifliyi və bir-birindən fərqlənməsi, beynəlxalq ikiqat vergitutma halını yaratmaqla yanaşı, xarici iqtisadi fəaliyyətə vergitutma baxımından müəyyən üstünlüklər də verir. Belə ki, müxtəlif ölkələrdəki vergi dərəcələri arasındakı fərqdən, daha liberal qanunlardan istifadə edərək kapitalı və gəlirləri daha əlverişli vergi qanunvericiliyi mövcud olan ölkəyə köçürmək mümkündür.

Klassik siyasi iqtisaddan məlumdur ki, üç əsas istehsal amili – əmək, torpaq, kapital və bunlara müvafiq olaraq üç əsas gəlir forması – əmək haqqı, renta və mənfəət mövcuddur. Klassik ənənələrə sadiq qalaraq istehsal amillərinin və gəlirlərin aşağıdakı təsnifatını verə bilərik: (şəkil 2).

Gəlirlərin müasir təsnifatında aktiv və passiv gəlirlər fərqləndirilir. Xarici iqtisadi əməliyyatlar aparılan zaman aktiv gəlirlər hər hansı xarici dövlətin ərazisində daimi nümayəndəlik vasitəsi ilə aparılan kommersiya fəaliyyətidir. Bunun üçün isə həm fiziki, həm də hüquqi şəxslər üçün vergi domisili olmalıdır. Vergi domisili vasitəsi ilə alınan gəlirlər rezidentlik prinsipi əsasında, daimi nümayəndəliyin gəlirləri isə ərazi prinsipi əsasında vergiyə cəlb olunur. Aktiv gəlirlər vergi ödəyicilərinin (fiziki və hüquqi şəxslərin) məcmu gəlirlərinə daxil edilir və onlar iki əsas gəlir vergisini – şəxsi gəlir vergisini (fiziki şəxslər) və korporasiyaların mənfəət vergisini (hüquqi şəxslər) ödəməyə cəlb olunurlar. Bu iki verginin bütün mənbələri əhatə etmədiyi hallarda, vergilərin digər növləri də tətbiq edilir: əmlak vergisi, kapitalın artımına görə vergi, mülkiyyət bir şəxsdən digər şəxsə keçən zaman ödənilən vergilər və s.

Passiv gəlirlər onları götürən şəxslərin həmin yurisdiksiyada daimi nümayəndəliyinin olması ilə əlaqədar deyildir. Passiv gəlirlər xarici investisiyalı müəssisələrdə onların fəaliyyətinə tam nəzarət etmədən portfel investisiyası formasında pay iştirakı nəticəsində yaranır. Bundan əlavə bura faizlər, dividendlər və royalti da daxildir. Bu gəlirlərin formalaşdığı dövlət ərazi prinsipini rəhbər tutaraq xarici

investorun (qeyri-rezidentin) xeyrinə mənfəətin (gəlirin) bölüşdürülməsindən xüsusi vergilər tutur.

13.5. Xarici iqtisadi fəaliyyət zamanı birbaşa və dolayı vergitutma mexanizmi

Birbaşa vergitutma: rezidentlik və ərazi mənsubiyyəti prinsipi. Rezidentlik prinsipi fiziki və ya hüquqi şəxsin onun vergi domisilinin mövcud olma yeri üzrə vergi məsuliyyətini nəzərdə tutur.

Həmin prinsipə əsasən təsərrüfat subyektinin gəlirləri fiziki və ya hüquqi şəxsin rezident olduğu ölkədə vergiyə cəlb olunur.

Bundan fərqli olaraq, ərazi mənsubiyyəti prinsipinə müvafiq olaraq hər hansı bir dövlətin ərazisində yaranan gəlir həmin dövlətdə vergiyə cəlb olunmalıdır. Bu cür gəlirlər digər dövlətin ərazisində yerləşən rezidentlərin xeyrinə bölüşdürülərkən xüsusi vergi tutulur (qeyri-rezidentin xeyrinə mənfəətin və ya gəlirin bölüşdürülməsindən vergi).

İndi isə gəlir vergisi üçün rezidentlik və ərazi mənsubiyyəti prinsiplərinin müqayisəsini aşağıdakı cədəldə nəzərdən keçirək (Cədvəl 2).

Formal olaraq rezidentlik prinsipinin tətbiqində yuxarıda göstərildiyi kimi inkişaf etmiş iqtisadiyyata malik ölkələr maraqlıdırlar. Belə ki, bu prinsip müxtəlif ölkələrdə əməliyyatlar aparan transmilli korporasiyaların bütün qlobal gəlirlərindən vergi tutmağa imkan verir. Ərazi prinsipi isə mahiyyət etibarilə transmilli korporasiyaların gəlirlərinin real olaraq formalaşdığı ölkələr üçün, yəni kapital idxal edən ölkələr üçün sərfəlidir. Bu ölkələrdən gəlirlərin faizlər, dividentlər və royalti şəklində çıxarılması gəlirlərin (mənfəətin) bölüşdürülməsi üçün vergilərin tətbiqinə səbəb olur.

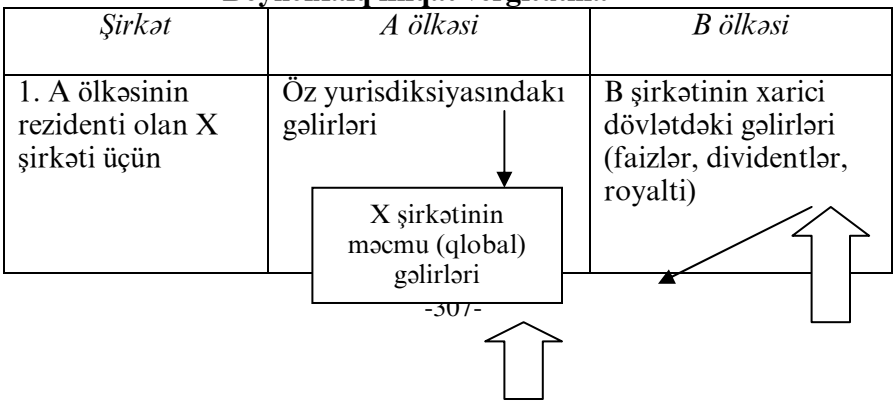
Real olaraq, həm inkişaf etmiş iqtisadiyyata malik ölkələr, həm də inkişaf etməkdə olan ölkələr öz vergi suverenliklərindən istifadə edərək, milli vergitutmada hər iki prinsipdən istifadə edirlər. Bu isə beynəlxalq ikiqat vergitutmaya səbəb olur. (Bax: sxem 2).

Dünya praktikasında rezidentlik prinsipi xalis formada daha çox fiziki şəxslərin vergiyə cəlb olunması üçün səciyyəvidir. Əgər fiziki şəxs ikiqat vergitutmaya məruz qalırsa, xarici dövlətlər ya öz qeyri-rezidentlərini şəxsi gəlir vergisindən azad edirlər, ya da onlar üçün aşağı vergi dərəcələri (adətən 15 faizdən aşağı) tətbiq edirlər.

Rezidentlik	Ərazi mənsubiyyəti
Vergi ödəyicisinin maddi və sosial vəziyyətinin bütün elementləri nəzərə alınır, belə ki, məhz vergi ödəyicisinin olduğu ölkə vergi ödəyicisinin işlərini daha dəqiq qiymətləndirmək və onun xalis gəlirini (mənfəətini) daha ədalətli vergiyə cəlb etmək imkanına malikdir.	Vergiləri ödəməkdən yayınmaq çox cüzi şəkildə mümkündür (vergi güzəştləri yoxdur, vergilər gəlir mənbəyində tutulur): ərazi prinsipinin tətbiqi məcmu gəlirin izafi olaraq vergiyə cəlb edilməsinə səbəb olmur.
Prinsip kapital ixrac edən ölkələr üçün sərfəlidir	Prinsip kapital idxal edən ölkələr üçün sərfəlidir
Rezidentlik prinsipinə uyğun olaraq korporasiyaların mənfəət vergisi, şəxsi gəlir vergiləri, əmlak vergisi və transfert vergilər ödənilir.	Ərazi mənsubiyyəti prinsipinə uyğun olaraq gəlirin (mənfəətin) xarici rezidentin xeyrinə faizlər və dividentlər şəklində bölüşdürülməsindən vergi tutulur.
Vergi bazası – xalis milli məhsul, yəni rezidentin həmin dövlətdə digər dövlətdə vergidən azad olan bütün gəlirləri	Vergi bazası – xalis daxili məhsul- yəni hər hansı bir ölkədə bütün istehsal amillərindən əldə olunan gəlir.

Şəkil № 2.

Beynəlxalq ikiqat vergitutma



	Rezidentlik prinsipi əsasında X şirkətinin qlobal gəlirlərindən vergilər	Rezidentllik prinsipi əsasında gəlirin bölüşdürülməsindən tutulan vergilər
2. B ölkəsinin rezidenti olan U şirkəti üçün	A şirkətinin xarici dövlətdəki gəlirləri (faizlər, dividentlər, royalti) Rezidentlik prinsipi əsasında gəlirin bölüşdürülməsindən tutulan gəlirlər	Öz yurisdiksiyasındakı gəlirləri Rezidentlik prinsipi əsasında X şirkətinin qlobal gəlirlərindən vergilər

Sxemdən göründüyü kimi, korporasiyalar üçün vergitutmanın hər iki prinsipinin tətbiqi xarakterikdir. Rezidentlik prinsipi əsasında korporasiyaların bütün gəlirləri (qlobal gəlirləri) və həmçinin ərazi prinsipi əsasında qeyri-rezidentlərin gəlirləri vergiyə cəlb olunur. Bir sıra ölkələr, adətən «vergi sığınacaqları», bir qayda olaraq öz rezidentlərinə münasibətdə ərazi kriteriyasından çıxış edirlər, yəni yalnız öz yurisdiksiyalarında alınan gəlirləri vergiyə cəlb edirlər, onların xarici dövlətlərin ərazisində əldə etdikləri gəlirləri isə vergidən azad edilir. İnkişaf etmiş ölkələr içərisində Fransa və İsveçrə korporasiyaların gəlirlərinin vergiyə cəlb edilməsində bu metoddan istifadə edirlər.

Dolayı vergitutma. ƏDV: təyinat yeri və mənşə ölkəsi prinsipləri. Bütün iqtisadiyyat çərçivəsində ƏDV-nin tutulması üçün baza ümumi investisiya məbləği çıxılmaqla, idxal və ixrac nəzərə alınmaqla Ümumi Daxili Məhsuldur. Rezidentlik və ərazi mənsubiyyəti prinsiplərində olduğu kimi ƏDV-nin tutulması zamanı iki vergitutma prinsipindən istifadə olunur: ərazi təyinatı prinsipi və mənşə ölkəsi prinsipi.

Ərazi təyinatı prinsipinə görə hər hansı yurisdiksiyaya son istehlak üçün gətirilmiş mallar, həmin malların istehsal olma yerindən asılı olmayaraq ƏDV-yə cəlb olunur. Bu prinsip onu nəzərdə tutur ki, ƏDV son istehlaka tətbiq olunur və ona görə də idxal ƏDV-yə cəlb olunur, ixrac isə cəlb olunmur.

Mənşə ölkəsi prinsipi onu nəzərdə tutur ki, hər hansı bir ölkədə istehsal olunmuş mallar və xidmətlər, həmin malların və xidmətlərin son istehlak yerindən asılı olmayaraq ƏDV-yə cəlb olunurlar. Bu halda ixrac vergiyə cəlb olunur, idxal isə cəlb olunmur və ƏDV məhsul istehsalından tutulan vergi kimi çıxış edir. ƏDV üçün vergi bazası rolunu məcmu daxili investisiyalar çıxılmaqla ÜDM oynayır.

Hazırda dünya iqtisadiyyatında ərazi təyinatı prinsipi əsasında tutulan ƏDV daha geniş tətbiq olunur, yəni ixrac vergidən azad olunur, mal və xidmətlərin idxalı isə vergiyə cəlb olunur. Vergilərin tutulmasına nəzarəti vergi orqanlarından başqa, idxalı həyata keçirən fiziki və hüquqi şəxslərin hesabatlarına əsasən həm də gömrük orqanları aparırlar.

Gömrük rüsumları. Xarici iqtisadi fəaliyyət sahəsində dolayı vergitutmanın digər mühüm xüsusiyyətlərindən biri də odur ki, hər hansı bir dövlətin siyasi və iqtisadi əlaqələrindən asılı olaraq, xarici ticarət sahəsində liberallaşma və ya himayəçilik siyasətindən asılı olaraq, ölkə iqtisadiyyatına xarici investisiyaların cəlb olunması zərurəti ilə əlaqədar hər bir ölkə dolayı vergitutmada müxtəlif hüquq recimləri tətbiq edə bilər.

Vergitutmada milli recim o deməkdir ki, xarici fiziki və ya hüquqi şəxslərin iştirakı ilə aparılan əməliyyatlar üçün də milli şirkətlər üçün nəzərdə tutulmuş vergi dərəcələri və vergi güzəştləri tətbiq edilir.

Daha əlverişli milli recim onu nəzərdə tutur ki, vergi dərəcələri və vergi güzəştləri milli recim hüququnun şamil olunmadığı istənilən xarici şirkət üçün eyni cür tətbiq edilir. Adətən, bu recim daha az vergi güzəştləri nəzərdə tutur, lakin bir sıra hallarda həmin recim tətbiq olunan gömrük rüsumları və digər yığımlar nöqteyi-nəzərindən faydalı ola bilər. Məsələn, Liberiya və Panama bayrağı altında üzən istənilən gəmi dünyanın istənilən limanında həmin recimdən istifadə edə bilər ki, bu da dolayı vergitutmanı əhəmiyyətli dərəcədə azaldır.

Bir sıra hallarda xarici iqtisadi əlaqələrdə üstünlük verilməyən dövlətlər baykot recimi altına düşə bilər və ya daha əlverişli gömrük recimi tətbiq edilən millət sırasına daxil olmaya bilərlər. Bu halda həmin ölkələrin rezident şirkətlərinə və həmçinin həmin ölkə ilə xarici iqtisadi əlaqələr yaradan yerli subyektlərə daha yüksək gömrük rüsumları tətbiq

edilə bilər. Buna misal olaraq, Azərbaycan Respublikasında gömrük idxal rüsumlarının dərəcələrini göstərə bilərik.

Azərbaycan Respublikasında gömrük idxal rüsumlarının dərəcələri malların mənşə ölkəsindən asılıdır. Malın mənşə ölkəsi o ölkə hesab olunur ki, hər hansı bir mal həmin ölkədə ya tamamilə istehsal olunmuş olsun, ya da müəyyən meyarlara müvafiq olaraq həmin ölkədə kifayət qədər emala məruz qalmış olsun. Vergitutma obyekti kimi müəyyən metodika əsasında hesablanan malın gömrük dəyəri çıxış edir. Bir çox hallarda malın gömrük dəyəri dedikdə, istehsal olunmuş malın nəqliyyat lisenziya və digər xərclər çıxılmaqla yerdə qalan faktiki dəyəri başa düşülür.

Azərbaycan Respublikasının daha əlverişli milli recim tətbiq etdiyi ölkələrdən idxal edilən mallara baza dərəcələri tətbiq olunur. Azərbaycan Respublikasının daha əlverişli milli recim tətbiq etmədiyi ölkələrdən idxal olunan və ya mənşə ölkəsi göstərilməyən mallar üçün gömrük dərəcələrinin yuxarı həddləri tətbiq edilir.

İdxal əməliyyatları zamanı gömrük rüsumlarının ödənilməsi ilə yanaşı, həm də ƏDV və aksizlər də tutulur. ƏDV üçün vergitutma bazası gömrük rüsumu nəzərə alınmaqla malın idxal dəyəridir. Ödənilməli olan aksizin məbləği isə aşağıdakı düsturla hesablanır:

$$\text{Aksiz məbləği} = \frac{(\text{Malın gömrük dəyəri}) \times \text{Aksiz dərəcəsi } (\%)}{100}$$

13.6. Xarici iqtisadi fəaliyyətdən əldə edilən gəlirlərin Azərbaycanda vergiyə cəlb edilməsi xüsusiyyətləri

Xarici iqtisadi fəaliyyət aparılan zaman əldə edilən aktiv və passiv gəlirlərin vergiyə cəlb edilməsinin özünəməxsus və bir-birindən fərqli xüsusiyyətləri mövcuddur.

Azərbaycan Respublikasında beynəlxalq vergi münasibətlərində rezidentlik prinsipini həyata keçirmək üçün Vergi Məcəlləsi ilə «rezident» və «qeyri-rezident» anlayışları 13.2.5. maddəsi ilə aşağıdakı kimi təsbit edilmişdir:

Aşağıda göstərilən tələblərin birinə cavab verən istənilən fiziki şəxs rezident hesab edilir:

– təqvim ilində üst-üstə 182 gündən artıq vaxtda həqiqətən Azərbaycan Respublikasının ərazisində olan;

– təqvim ili içərisində, yaxud bir təqvim ili ərzində xarici ölkədə Azərbaycan Respublikasının dövlət xidmətində olan;

– Azərbaycan Respublikasının ərazisində və xarici ölkədə (hər hansı birində) fiziki şəxsin olma müddəti 182 gündən artıq olmadıqda, həmin fiziki şəxs aşağıdakı ardıcıllıqla göstərilən meyarlarla Azərbaycan Respublikasının rezidenti sayılır:

– daimi yaşayış yeri;

– həyati mənafelərinin mərkəzi;

– adətən yaşadığı yer;

– Azərbaycan Respublikasının vətəndaşlığı;

Fiziki şəxs vergi ilində Azərbaycan Respublikasının ərazisində qaldığı son gündən etibarən bu vergi ilinin sonunadək olan dövr ərzində Azərbaycan Respublikasının qeyri-rezidenti sayılır, bu şərtlə ki, həmin şəxs bilavasitə növbəti vergi ilində Azərbaycan Respublikasının qeyri-rezidenti olsun;

Azərbaycan Respublikasının qanunvericiliyinə müvafiq olaraq təsis edilən və sahibkarlıq fəaliyyətini həyata keçirən və ya Azərbaycan Respublikasında idarə edilən istənilən hüquqi şəxs.

Qeyri-rezident:

– Azərbaycan Respublikasının ərazisində diplomatik və ya konsulluq statusu olan şəxs və onun ailə üzvləri;

– Azərbaycan Respublikasının ərazisində müəyyən edilmiş qaydada dövlət qeydiyyatından keçmiş beynəlxalq təşkilatın əməkdaşı və ya Azərbaycan Respublikasında xarici ölkənin dövlət xidmətini həyata keçirən şəxs və onların ailə üzvləri;

– məqsədi yalnız Azərbaycan Respublikasının ərazisindən keçməklə bir xarici dövlətdən digər xarici dövlətə keçmək olan şəxs;

– Göstərilən müddəalar Azərbaycan Respublikasının ərazisində sahibkarlıq fəaliyyəti göstərən şəxslərə aid edilmir;

– Azərbaycan Respublikasının ərazisində yerləşən diplomatik imtiyazları və immunitetləri olan diplomatik nümayəndəliklər, konsulluq idarələri və xarici ölkələrin digər rəsmi nümayəndəlikləri, beynəlxalq təşkilatlar və onların nümayəndəlikləri, habelə sahibkarlıq fəaliyyəti ilə məşğul olmayan xarici təşkilatların və firmaların nümayəndəlikləri;

– rezident anlayışı ilə əhatə edilməyən digər şəxslər.

Mənbə və ya ərazi prinsipi ilə vergitutmanı həyata keçirmək üçün «Azərbaycan mənbəyindən əldə edilən gəlir» anlayışı Azərbaycan

Respublikası Vergi Məcəlləsinin 13.2.16 maddəsi ilə müəyyən edilmişdir. Həmin maddəyə görə Azərbaycan mənbəyindən gəlir aşağıdakılardır:

– Azərbaycan Respublikasında muzdlu işdən gəlir;

– Azərbaycan Respublikasında istehsal edilmiş malların istehsalçı tərəfindən təqdim edilməsindən gəlir;

– Azərbaycan Respublikasında malların təqdim edilməsindən, iş görülməsindən və xidmət göstərilməsindən gəlir;

– Azərbaycan Respublikasının ərazisindəki daimi nümayəndəliyə aid edilən sahibkarlıq fəaliyyətindən əldə olunan gəlir, o cümlədən belə daimi nümayəndəlik vasitəsilə təqdim edilmiş mallara (işlərə, xidmətlərə) aid edilə bilən eyni cinsli, yaxud bənzər (oxşar) malların (işlərin, xidmətlərin) təqdim edilməsindən, habelə daimi nümayəndəlik vasitəsilə həyata keçirilən fəaliyyətə aid edilə bilən fəaliyyətdən və ya ona oxşar fəaliyyətdən əldə edilmiş gəlir;

– Azərbaycan Respublikasındakı sahibkarlıq fəaliyyəti ilə əlaqədar;

– vergi ödəyicisinin borclarının onun kreditorları tərəfindən silinməsindən;

– Məcəllənin 114.7-ci maddəsinə uyğun olaraq gəlirə daxil edilmiş əsas vəsaitlərin təqdim edilməsindən;

– xərclərin Vergi Məcəlləsinin 141-ci maddəsinə uyğun olaraq kompensasiya edilməsindən və ya ehtiyatların azalmasından gəlir;

– rezident hüquqi şəxsdən dividend şəklində əldə edilən gəlir, həmçinin bu hüquqi şəxsdə iştirak payının satılmasından və ya başqasına verilməsindən əldə edilən gəlir;

– rezidentlərdən alınan faizlər şəklində gəlir;

– rezident tərəfindən ödənilən pensiya;

– Azərbaycan Respublikasının ərazisində daimi nümayəndəliyi və ya əmlakı olan şəxsdən alınan faizlər şəklində gəlir - həmin şəxsin bu faizlər üzrə borcu bu cür daimi nümayəndəlik və ya əmlakla bağlıdırsa;

– Azərbaycan Respublikasında saxlanılan və ya istifadə edilən əmlak üçün alınan royalti şəklində gəlir, yaxud Məcəllənin 13.2.23-cü maddəsində göstərilən və Azərbaycan Respublikasında saxalanılan və ya istifadə edilən əmlakın təqdim edilməsindən gəlir;

– Azərbaycan Respublikasında istifadə edilən daşınan əmlakın icarəyə verilməsindən əldə edilən gəlir;

– Azərbaycan Respublikasındakı daşınmaz əmlakdan əldə edilən gəlir, o cümlədən bu əmlakda iştirak payının təqdim edilməsindən gəlir;

– aktivlərin 50 faizindən çox olan hissəsi birbaşa və ya dolayısı ilə Azərbaycan Respublikasındakı daşınmaz əmlakdan ibarət olan müəssisənin səhmlərin və ya iştirak payının təqdim edilməsindən gəlir;

– rezidentin sahibkarlıq fəaliyyəti ilə bağlı olmayan əmlak təqdim edilməsindən əldə etdiyi digər gəlirlər;

– idarəetmə, maliyyə xidmətləri göstərilməsindən əldə edilən gəlir - bu gəlir rezident hüquqi şəxsin və ya qeyri-rezidentin Azərbaycan Respublikasının ərazisində yerləşən daimi nümayəndəliyi tərəfindən ödənilirsə, yaxud o, həmin müəssisə və ya onun daimi nümayəndəliyi ilə bağlanmış müqaviləyə əsasən əldə edilmişdirsə;

– Azərbaycan Respublikasında risqin sığortası və ya təkrar sığortası haqqında müqavilə üzrə ödənilən gəlir;

– Azərbaycan Respublikası ilə digər dövlətlər arasında beynəlxalq rabitə və ya daşınmalar həyata keçirilərkən telekommunikasiya və ya nəqliyyat xidmətlərindən gəlir;

– Azərbaycan Respublikasındakı fəaliyyətlə bağlı meydana çıxan və Məcəllənin əvvəlki maddələrində əhatə edilməyən digər gəlirlər. Bu maddəyə uyğun olaraq gəlirin mənbəyi müəyyən edilərkən gəlirin ödənildiyi yer, həmçinin onun birbaşa və ya dolayısı ilə ödənilməsi nəzərə alınmır. Passiv gəlirlərdən ödəniş mənbəyində vergi tutulması qaydaları Azərbaycan Respublikası Vergi Məcəlləsinin 122-125-ci maddələri ilə müəyyən edilmişdir:

Ödəmə mənbəyində dividenddən vergi tutulması Məcəllənin 122-ci maddəsi ilə aşağıdakı qaydada həyata keçirilir:

– rezident müəssisə tərəfindən ödənilən dividenddən ödəmə mənbəyində 10 faiz dərəcə ilə vergi tutulur.

– dividendin faktiki sahibi olan fiziki və hüquqi şəxslərdən həmin qaydaya uyğun olaraq vergi tutulmuşdursa, dividendi alan fiziki və hüquqi şəxslərin həmin gəlirindən bir daha vergi tutulmur.

– həmin gəlir yenidən dividend şəklində verilən zaman vergiyə cəlb olunmur.

Ödəmə mənbəyində faizlərdən vergi tutulması (maddə 123):

– rezident baknlarına və ya qeyri-rezident bankların Azərbaycan Respublikasındakı daimi nümayəndəliyinə kreditlər (ssudalar), depozitlər (hesablar) üzrə ödənilən faizlər istisna olmaqla, rezident tərəfindən və ya qeyri-rezidentin daimi nümayəndəliyi tərəfindən, yaxud bu cür nümayəndəliyin adından ödənilən faizlərdən, gəlir Azərbaycan mənbəyindən əldə edilmişdirsə, ödəniş mənbəyində 10 faiz dərəcə ilə vergi tutulur.

– Faizlərin faktiki sahibi fiziki şəxsdirsə, Məcəllənin 123.1-ci və 123.4-cü maddələrinə uyğun olaraq vergi tutulmuş faizlər həmin fiziki şəxslərə ödənildikdən sonra onlardan bir daha vergi tutulmur.

– Faizlərin faktii sahibi mənfəəti vergiyə cəlb olunan rezident müəssisədirsə və ya qeyri-rezidentin daimi nümayəndəliyidirsə, bu Məcəllənin 123.1-ci maddəsinə uyğun olaraq vergi tutulmuş faizləri alan həmin müəssisə və ya qeyri-rezidentin daimi nümayəndəliyi hesabladığı verginin məbləğini, ödəmə mənbəyində verginin tutulduğunu təsdiq edən sənədləri vermək şərti ilə bu mənbədə ödənilmiş verginin məbləği qədər azaldır.

– Həyatın yığım sığortası üzrə sığorta olunanın ödədiyi və ya onun xeyrinə ödənilən sığorta haqları ilə sığorta ödənişləri arasındakı fərq kimi alınan gəlirdən ödəniş mənbəyindən 10 faiz dərəcəsi ilə vergi tutulur.

Ödəmə mənbəyində icarə haqlarından və royaltidən vergi tutulması (maddə 124).

– daşınan və daşınmaz əmlak üçün icarə haqqından, həmçinin rezidentin və ya qeyri-rezidentin Azərbaycan Respublikasındakı daimi nümayəndəliyinin ödədiyi və ya onun adından ödənilən royaltidə gəlir Azərbaycan mənbəyindən əldə edilmişdirsə, ödəmə mənbəyində 10 faiz dərəcə ilə vergi tutulur.

– Fiziki şəxs – rezident Məcəllənin 124.1-ci maddəsinə uyğun olaraq vergi tutulan icarə haqqı və ya royalti aldıqda, tutulmuş vergi çıxılmadan icarə haqqının və ya royaltinin tam məbləğini öz gəlirlərinə daxil edir və hesabladığı verginin məbləğini ödəmə mənbəyində verginin tutulduğunu təsdiq edən sənədləri vermək şərti ilə bu mənbədə ödənilmiş verginin məbləği qədər azaldır.

– Rezident müəssisələrə və ya qeyri-rezidentlərin daimi nümayəndəliklərinə Azərbaycan Respublikasında ödənilmiş məbləğlər bu maddə üzrə vergitutma obyekti deyildir.

Qeyri-rezidentin gəlirindən ödəmə mənbəyində vergi tutulması aşağıdakı qaydada həyata keçirilir:

– Qeyri-rezidentin Azərbaycan mənbəyindən əldə olunan gəliri kimi müəyyən edilən və qeyri-rezidentin Azərbaycan Respublikasının ərazisindəki daimi nümayəndəliyinə aid olmayan ümumi gəlirindən ödəmə mənbəyində xərclər çıxılmadan aşağıdakı dərəcələrlə vergi tutulur:

– dividend – Vergi Məcəlləsinin 122-ci maddəsinə uyğun olaraq;

– faizlər – Vergi Məcəlləsinin 123-cü maddəsinə uyğun olaraq;

– rezident müəssisənin və ya sahibkarın lizinq, o cümlədən maliyyə lizinqi əməliyyatları üzrə ödəmələri, habelə riskin sığortasına və

ya təkrar sığortasına dair müqaviləyə uyğun olaraq sığorta ödəmələri - 4 faiz;

– Azərbaycan Respublikası ilə digər dövlətlər arasında beynəlxalq rabitə və ya beynəlxalq daşımalar həyata keçirilərkən rabitə və ya nəqliyyat xidmətləri üçün rezident müəssisəsinin və ya sahibkarın ödəmələri – faiz;

– rezident müəssisəsinin və ya sahibkarın aşağıdakı ödəmələrdən;

– muzdlu işlə əlaqədar alınan gəlirlər istisna olmaqla işlərin görülməsindən və ya xidmətlərin göstərilməsindən əldə edilən gəlirlər o cümlədən Məcəllənin 13.2.16.2-ci, 13.2.16.10-cu, 13.2.16.11-ci, 13.2.16.12-ci və 13.2.16.14-cü maddələrinə göstərilən xidmətlərdən alınan gəlir və Azərbaycan mənbəyində əldə edilən digər gəlirlər - 10 faiz;

– rezident müəssisəsinin və ya sahibkarın muzdlu işlə əlaqədar ödədiyi gəlir – Vergi Məcəlləsinin 101-ci maddəsində göstərilən dərəcələrlə;

– icarə haqları və royalti – Vergi Məcəlləsinin 124-cu maddəsinə uyğun olaraq.

– Bu maddənin məqsədləri üçün qeyri-rezidentin Azərbaycan Respublikasındakı daimi nümayəndəliyi tərəfindən və ya onun adından aparılan ödəmələr rezident müəssisənin ödəmələrinə bərabər tutulur.

Azərbaycan Respublikasının tərəfdar çıxdığı ikiqat vergitutmanın aradan qaldırılması haqqında beynəlxalq müqavilələrdə vergilərin aşağı dərəcəsi və ya vergilərdən tam azad olunma nəzərdə tutulduğu halda, ödəmə mənbəyində artıq tutulmuş vergi məbləği bu Məcəllənin 87.4-cü maddəsində müəyyən edilmiş qaydada geri qaytarılır.

Qeyri-rezidentin daimi nümayəndəliyindən mənfəət vergisindən əlavə olaraq bu daimi nümayəndəliyin xalis mənfəətindən həmin qeyri-rezidentin xeyrinə köçürdüyü (verdiyi) hər hansı məbləğdən 10 faiz dərəcə ilə vergi tutulur.

Məcəllənin 127-ci maddəsinə əsasən Rezidentin Azərbaycan Respublikasının hüdudlarından kənarda Azərbaycan mənbəyindən olmayan gəlirindən ödənilmiş gəlir vergisinin və ya mənfəət vergisinin məbləğləri Azərbaycanda vergi ödənilərkən nəzərə alınır.

Məcəllənin 127.1-ci maddəsinə uyğun olaraq nəzərə alınan məbləğ Azərbaycan Respublikasında həmin gəlirdən və ya mənfəətdən müəyyən edilmiş dərəcələrlə tutulan verginin məbləğindən çox olmamalıdır.

Vergi Məcəlləsində güzəştli vergi tutulan ölkələrdə əldə edilən gəlir 128-ci maddə ilə müəyyənləşdirilmişdir.

Rezident güzəştli vergi tutulan ölkədə gəlir əldə edən qeyri-rezidentin nizamnamə fondunun 20 faizindən çoxuna bilavasitə və ya

dolayısı ilə sahibdirsə, yaxud öz növbəsində onun səsvermə hüququ verən səhmlərinin 20 faizindən çoxunun sahibidirsə, rezidentin həmin gəliri onun vergi tutulan gəlirinə daxil edilir.

Güzəştli vergi tutulan xarici ölkə dedikdə, vergi dərəcəsi Vergi Məcəlləsində müəyyən edilmiş dərəcədən 2 dəfə və ya daha çox aşağı olan və ya maliyyə məlumatını, yaxud əmlakın faktiki sahibi və ya gəlir (mənfəət) götürən barədə sirri qorumaq imkanı verilmiş şirkətlər haqqında məlumatın məxfiliyinə dair qanunun mövcud olduğu ölkə başa düşülür.

Gəlirlərin qeyri-rezidentlərin xeyrinə bölüşdürülməsi zamanı vergitutmanın digər mühüm xüsusiyyətlərindən biri də odur ki, faiz ödəmələri və royaltiyə nisbətən mənfəətin dividend formasında ixracı daha yüksək vergiyə məruz qalır. Bütün bunlardan əlavə bir çox inkişaf etmiş dövlətlərin vergi qanunvericiliyinə əsasən faiz ödəmələri vergiyə cəlb olunan mənfəət hesablanarkən ümumi mənfəətdən çıxılır, çünki onların ödənilməsi müəssisənin ilkin öhdəliyidir. Belə ki, həmin müəssisənin kapitalına borc formasında investisiyalar qoyulur. Vergitutmanın bu xüsusiyyətindən gəlirlərin (mənfəətin) bölüşdürülməsi zamanı vergilərin aşağı salınması məqsədilə firmadixili kreditləşmədə geniş istifadə olunur. Vergilərin minimallaşdırılması məqsədilə transmilli qrupun tərkibində passiv gəlirlərin bir formasının digər formaya çevrilməsi mümkündür.

Xarici iqtisadi fəaliyyətlə məşğul olarkən digər mümkün risklərlə (siyasi, kommersiya, valyuta və s.) yanaşı, həm də vergi risklərini də ayırmaq lazımdır. Vergi riski müəyyən ölkədə vergi siyasətinin dəyişməsi ilə, yeni vergitutma formalarının tətbiqi ilə, gəlir (mənfəət) vergisinin dərəcələrinin dəyişilməsi ilə, yeni gömrük rüsumlarının tətbiqi ilə, vergi güzəştlərinin ləğvi ilə və sair bu qəbildən olan hallar ilə əlaqədar ola bilər.

Vergi riskləri sığorta olunmur və tam şərti olaraq onları gözlənilən və gözlənilməyən risklərə bölmək olar. Gözlənilməyən risklər adətən, siyasi məsələlərlə bağlı olur. Gözlənilən riskləri isə ölkənin vergi siyasətindəki meyllərə əsasən qabaqcadan proqnozlaşdırmaq olur.

13.7. Azərbaycan Respublikasında fəaliyyət göstərən xarici və müştərək müəssisələrin vergiyə cəlb edilməsinin müasir vəziyyəti və perspektivləri

Ölkəmizin zəngin təbii sərvətləri, əlverişli iqlim şəraiti və yüksək ixtisaslı kadr potensialı xarici investorlara iqtisadiyyatımıza öz sərmayə qoyuluşlarını artırmaq üçün şərait yaratmışdır.

Statistik məlumatlara əsasən son yeddi ildə Azərbaycan iqtisadiyyatına 7,0 milyard ABŞ dollarından artıq xarici sərmayə qoyulmuşdur. Bunun böyük bir hissəsi neft sənayesinə, qalan hissəsi isə iqtisadiyyatın digər sahələrinə qoyulmuşdur.

Bu gün Azərbaycanda 775-dən çox xarici investisiyalı müəssisə fəaliyyət göstərir və ölkə üzrə bütün müəssisələrin ümumi sayında onların xüsusi çəkisi 5 faizdən artıq təşkil edir. 1999-cu ildə bu müəssisələrin istehsal etdikləri məhsulun və xidmətlərin həcmi 2 trilyon 880 milyard manat (təxminən 720 milyon ABŞ dollarından artıq) olmuşdur.

Ötən illər ərzində dövlət büdcəsinə daxilolmalarda xarici investisiyalı müəssisələrdən ödənilən vergilərin xüsusi çəkisi də xeyli artmışdır. Əgər bu göstərici 1995-ci ildə cəmi vergi daxilolmalarına nisbətən 2,4 faiz olmuşdursa, 1999-cu ildə 23,6 faizə, 2000-ci ildə isə 21,7%-ə qədər yüksəlmişdir.

Təbii ki, xarici investisiyaların iqtisadiyyatımıza cəlb olunmasına təsir edən amillərdən biri də xarici investorlar üçün əlverişli vergi mexanizminin yaradılmasıdır. Dövlətin vergi siyasətinin başlıca istiqamətlərindən biri də məhz, ölkədə xarici investorların və iş adamlarının normal işləməsi üçün əlverişli iqtisadi şəraitin yaradılması, onlar üçün vergiqoymada müəyyən güzəştlərin nəzərdə tutulmasıdır.

Azərbaycan Respublikasının Vergi Məcəlləsində mülkiyyət və təşkilati-hüquqi formasından asılı olmayaraq, bütün vergi ödəyiciləri üçün eyni vergiqoyma şərtləri nəzərdə tutulmuş və ayrı-ayrı vergi ödəyicilərinə münasibətdə diskriminasiya halları yolverilməzdir. Xarici investisiyalı müəssisələr də yerli vergi ödəyiciləri kimi eyni vergilərin ödəyiciləridirlər və vergi qanunvericiliyində nəzərdə tutulmuş imtiyaz və güzəştlər onlara da şamildir. Bundan başqa, xarici hüquqi şəxslərin mənfəətinin investisiyaya yönəldilən hissəsi vergiyə cəlb olunmadan azaddır. Yuxarıda göstərildiyi kimi onların Azərbaycan Respublikasındakı mənbələrdən dividend və faizlər şəklində əldə etdikləri gəlirlər, habelə qeyri-rezidentin xeyrinə köçürülən hər hansı məbləğlər 10 faiz, nümayəndəlik yaratmadan Azərbaycan Respublikası ərazisində iş və xidmətlərin göstərilməsindən əldə etdikləri gəlirlər – 15 faiz, lizinq əməliyyatları üzrə ödəmələr və sığorta ödəmələri – 4 faiz, beynəlxalq rabitə və beynəlxalq daşımalardan əldə etdikləri gəlirlər isə – 6 faiz dərəcə ilə ödəmə mənbəyində vergiyə cəlb olunur.

Eyni zamanda, Vergi Məcəlləsində Azərbaycan Respublikası ərazisində neft sazişləri əsasında karbohidrogen fəaliyyətini həyata

keçirən xarici şirkətlər üçün xüsusi recimli vergitutma mexanizmi nəzərdə tutulmuşdur. Bu şirkətlər üçün vergiqoyma məsələləri Azərbaycan Hökuməti ilə podratçı-xarici şirkətlər arasında bağlanmış müvafiq protokollarla tənzimlənir. Bu protokollara əsasən Azərbaycan Respublikası ərazisində karbohidrogen fəaliyyətini həyata keçirən xarici subpodratçı şirkətlər gördükləri iş və xidmətlərə görə əldə etdikləri gəlirlərdən yalnız ödəniş mənbəyində tutulan mənfəət vergisinin ödəyiciləridirlər. Bu verginin dərəcələri neft konsorsiumlarından asılı olaraq müəyyən edilmiş və 5 faiz, 6,25 faiz və ya 8 faiz təşkil edir. Ödəniş mənbəyində tutulan mənfəət vergisindən başqa, bu şirkətlər karbohidrogen fəaliyyətindən əldə etdikləri gəlirlərindən respublika vergi qanunvericiliyində müəyyən edilmiş digər vergiləri ödəməkdən azaddırlar. Neft sazişləri üzrə podratçı tərəf sayılan xarici şirkətlərin karbohidrogen fəaliyyətindən əldə etdikləri gəlirləri isə həmin sazəşlərlə müəyyən olunan dərəcələrlə yalnız mənfəət vergisinə cəlb olunmalıdırlar.

Hazırda Azərbaycan Respublikasının Vergi Məcəlləsində ölkəmizdə xarici investorların və iş adamlarının normal fəaliyyəti üçün vergiqoymada kifayət qədər imtiyaz və güzəştlər nəzərdə tutulmuşdur.

Beləliklə, yuxarıda göstərildiyi kimi beynəlxalq vergitutma milli vergitutmaya nisbətən daha mürəkkəbdir. Qlobal iqtisadiyyatda vergi ödəyicisinin rezident olduğu ölkə ilə gəlir mənbəyi olan ölkənin maraqları üst-üstə düşür. Bu sahədə müvafiq sazişlər imzalamış bütün tərəflər üçün və ayrı-ayrı vergi ödəyiciləri üçün məcburi olan beynəlxalq hüquq normaları mövcuddur.

Beynəlxalq iqtisadi münasibətlərdə vergilər həm xarici iqtisadi fəaliyyətin tənzimlənməsi vasitəsi kimi, həm də dövlət gəlirlərinin əsas mənbələrindən biri kimi çıxış edərək sahibkarlar üçün əsas xərc amillərindən biridir. Sahibkarlar beynəlxalq vergi planlaşdırmasının əsas mexanizmlərindən istifadə edərək, öz işgüzar fəaliyyətləri zamanı müxtəlif vergi risklərini nəzərə almalıdırlar. Beynəlxalq ikiqat vergitutma fiziki və hüquqi şəxslər üçün əlavə vergi yükü olaraq, yalnız bütün dövlətlərin vergi siyasətlərinin bir-biri ilə uzlaşdırılması yolu ilə tənzimlənə bilər. Müasir dünyada vergi harmonikləşdirməsinə hələ tam nail olmaq mümkün olmadığından, beynəlxalq səviyyədə vergitutma probleminin yeganə həlli yolu ikiqat vergitutmanın aradan qaldırılması sahəsində konvensiyaların bağlanılmasıdır. Eyni zamanda hər bir ölkə birtərəfli qaydada az və ya çox dərəcədə öz rezidentləri üçün ümumi vergi məbləğinin minimallaşdırılmasını təmin edə bilər.

Xarici iqtisadi fəaliyyət zamanı nəzərə alınmalı olan əsas vergi növləri bunlardır: hüquqi şəxslərin mənfəət vergisi, fiziki şəxslərin gəlir vergisi, kapital və əmlak vergisi, əlavə dəyər vergisi, gömrük rüsumları

və gəlirin (mənfəətin) bölüşdürülməsindən vergilər. Digər bərabər şərtlərlə birlikdə vergitutmada daha güzəştli şərtlər təklif edən ölkələr kapital və əmtəə resurslarının öz ərazilərinə axmalarına şərait yaradırlar. Ölkənin vergi iqlimi (vergi sistemi tipi, əsas vergi növləri və onların dərəcələri, vergi güzəştlərinin xarakteri, beynəlxalq vergi sazişlərinin mövcudluğu) hazırda investisiya qərarlarının qəbul olunmasında ən başlıca müəyyənedici amildir. Bu, daha yüksək vergi dərəcələri tətbiq edən ölkələri öz vergi siyasətlərinə müvafiq dəyişikliklər etmək məcburiyyətində qoyur, əks halda bu ölkələr vergi sığınacaqları ilə rəqabət apara bilməzlər.

Sonda onu qeyd etmək lazımdır ki, dövlətlə vergi ödəyicisi arasında davam edən qarşıdurma prosesi indi yeni - beynəlxalq inkişaf mərhələsinə qədəm qoymuşdur.

Testlər:

1.Fiziki şəxs Azərbaycan Respublikasının ərazisində neçə gündən artıq yaşadıqda rezident hesab olunur?

a) bir ildə üst-üstə 180 gündən artıq yaşadıqda

b) təqvim ilində üst-üstə 90 gündən artıq yaşadıqda

c) təqvim ilində üst-üstə 182 gündən artıq yaşadıqda.

2. Əcnəbilər və vətəndaşlığı olmayan şəxslər Azərbaycan Respublikasının vergi qanunvericiliyinə görə vergi ödəyicisi hesab olunurlarmı?

a) vergi ödəyicisi hesab olunmurlar

b) vergi ödəyicisi hesab olunurlar

c) vergi ödəyicisi hesab olunurlar, lakin Azərbaycanda vergi ödəməkdən azad edilirlər.

FƏSİL 14
VERGİ SAHƏSİNDƏ İDARƏÇİLİK
14.1. Vergiqoyma səlahiyyətlərinin bölgüsü

14.1.1. Ümumi anlayışlar. Vergiqoyma səlahiyyəti ölkə hüdudları daxilində dövlətin öz siyasi hegemonluğuna uyğun olaraq vergitutma sahəsində malik olduğu hüquqların məcmuu kimi səciyyələndirilir. Bu səlahiyyət dövlətin maliyyə sahəsində (büdcə quruculuğu, dövlət borcları və s.) malik olduğu səlahiyyətlərin ən mühümlərindən

biridir. Konstitusiya ilə ona həvalə edilmiş ictimai xidmətlərin həyata keçirilməsi üçün dövlət ehtiyac hiss etdiyi maliyyə ehtiyatlarını vergiqoyma səlahiyyətlərlərdən istifadə etməklə təmin edir. Bu səlahiyyətin hüquqi mahiyyəti tarix boyunca dövlət anlayışına və formasına uyğun olaraq dəyişikliyə məruz qalmışdır. Polis dövləti anlayışı daxilində vergiqoyma səlahiyyəti həmin dövlətin öz vətəndaşları üzərindəki ümumi hegemonluğu kimi mütləq və hüdudsuzdur. Liberal dövlətdə isə vergiqoyma da liberal görüşlərə əsaslanır. XIX əsrdə meydana çıxan kollektiv – sosialist dövlət anlayışında isə vergiqoyma səlahiyyəti ümumi mənafenin üstünlüyü və gələcək naminə fədakarlıq anlayışı ilə izah edilirdi.

Vergiqoyma sahəsindəki səlahiyyətləri dar və geniş mənada qruplaşdırmaq olar. Dar mənada vergiqoyma səlahiyyəti dövlətin yalnız öz gəlirləri ilə əlaqədardır. Geniş mənada isə dövlətin səlahiyyəti ictimai məsrəfləri təmin etmək üçün fiziki və hüquqi şəxslər üzərinə qoyduğu bütün növ maliyyə mükəlləfiyyətləri ilə əlaqədar səlahiyyətləri əhatə edir. Buraya dar səlahiyyətlərlə, yəni dövlətin vergi qoymaq səlahiyyəti ilə yanaşı rüsum və yığımlar, sosial fondlar və s. qoyulması ilə əlaqədar səlahiyyətləri də aid edilir. Vergiqoyma səlahiyyəti dövlətin bilavasitə özü tərəfindən istifadə edildiyi kimi, yerli özünüidarə orqanlarına, federal dövlətlərdə isə federal qurumlara da həvalə edilə bilər. Bütün bunlar konstitusiyalarda nəzərdə tutulur.

Vergiqoyma səlahiyyəti vergitutma prosesinə uyğun olaraq da qruplaşdırıla bilər. Hər şeydən əvvəl vergi qoymaq və vergi güzəşt və istisnalarını müəyyən etmək, dəyişdirmək və ləğv etmək səlahiyyəti adətən qanunverici orqanın səlahiyyətinə aiddir. Lakin, konstitusiyada nəzərdə tutulmuşdursa həmin səlahiyyətləri icra orqanı da yerinə yetirə bilər. Verginin tutulması və idarə olunması səlahiyyətləri də konstitusiya ilə müəyyən edilir.

14.1.2. Vergiqoyma səlahiyyəti və demokratiya. Yuxarıda vergi hüququnun tarixi inkişaf prosesi nəzərdən keçirilərkən qeyd edildiyi kimi xalq təmsilçilərindən ibarət parlamentlərin yaranmasının ən başlıca səbəblərindən biri mütləq hakimiyyətin vergiqoyma səlahiyyətinin məhdudlaşdırılması zəruriliyi olmuşdur. Demokratiyanın yaranması ilə ümumi hüquq və vergi hüququnun meydana gəlməsi eyni vaxta təsadüf edir.

Demokratiyanın inkişafı ilə vergiqoyma arasında mövcud olan digər əlaqə seçmək və seçilmək hüququnda bərabərlik və ümumiliyin təmin edilməsi sahəsində özünü göstərmişdir. Məlum olduğu kimi bir çox mütləqiyyət recimlərində seçmək və seçilmək hüququ vergi mükəlləfiyyətçisi olunması ilə əlaqələndirilirdi. Yəni bu hüquqlar yalnız varlı

təbəqələrə verilirdi. Bu isə təmsil olunma və təmsil etmə işinin tam mənası ilə həyata keçməsinə mane olurdu. Məhdud təmsilçilik idarə sistemində seçmək və seçilmək hüquq deyil, vəzifə hesab edilirdi və bu vəzifə varlı və seçmə insanlar tərəfindən yerinə yetirilirdi. Vergi mükəlləfiyyətlisi olmaq, malik olduğu sərvət və gəlirin miqdarı, təhsil səviyyəsi, cinsi və s. bu kimi meyarlar əsas götürülərək səsvermə və seçilmə hüququnun məhdudlaşdırılması demokratiyanın inkişafı ilə aradan qalxdı.

Demokratik recimin normal və sağlam fəaliyyəti əhəmiyyətli dərəcədə dövlətin vergiqoyma səlahiyyətindən istifadə edərək əldə etdiyi maliyyə mənbələrinin dayanıqlı olmasından asılıdır. Başqa sözlə vergiqoyma demokratiyanın maliyyələşdirilməsi baxımından məcburi bir alətdir. Hakimiyyət bölgüsü baxımından da demokratiya və vergiqoyma səlahiyyəti arasında əlaqə vardır. Hakimiyyət bölgüsü prinsipi Fransız İnqilabından sonra mütləqiyyət reciminə qarşı insan hüquq və azadlıqlarını qorumaq məqsədilə meydana gəlmişdir. Müasir dövrdə hakimiyyət bölgüsü prinsipinin ən həssas şəkildə qorunmağa çalışıldığı sahələrindən biri vergiqoyma sahəsidir.

Vergilərin ancaq qanun ilə qoyulması prinsipi artıq bütün konstitusiyalarda nəzərdə tutulur. Unutmaq olmaz ki, parlamentlərin əldə etdiyi ilk səlahiyyət məhz vergi sahəsində olmuşdur. Çünki, insan hüquq və azadlıqları ən çox vergi sahəsində məhdudlaşdırıldığı üçün vergiqoyma qanunlarla tənzimlənərək insan hüquqlarına təminat verilməyə başlanmışdır.

Hakimiyyət bölgüsü prinsipinə uyğun olaraq vergilərin qoyulması, güzəşt və istisnaların verilməsi, dəyişdirilməsi və ləğvi ancaq qanunverici orqan tərəfindən və qanunla həyata keçirilməlidir. Vergilərin subyektiv və fərdi xarakterə malik olan müəyyən edilmə və tutulma əməliyyatları icra orqanlarının səlahiyyətlərinə məxsusdur. İcra orqanlarının vergi səlahiyyələri «asılı» səlahiyyətdir. Bütün bunlarla yanaşı təcrübədə vergi sahəsində qanunverici və icraedici orqanların səlahiyyətlərini bir-birindən ayırmaq o qədər də asan məsələ deyildir. Bundan əlavə aparıcı dünya dövlətlərinin təcrübəsi göstərir ki, müasir demokratiyanın inkişafında hakimiyyət bölgüsü prinsipində qanunverici və icra orqanlarının səlahiyyətlərinin bölgüsü baxımından «yumşalma» prosesi gedir və «balans» icra orqanının xeyrinə pozulur. Bunun səbəbi sosial və müdaxiləçi dövlət modelinin inkişaf etməsidir. İqtisadiyyata çevik və təsirli müdaxilə etmək məcburiyyəti icra orqanlarının, xüsusən vergitutma sahəsində səlahiyyətlərinin gücləndirilməsini zəruri etmişdir. Müasir dövrdə vergi islahatları bir qayda olaraq icra orqanları tərəfindən həyata keçirilir.

Azərbaycan Respublikası Konstitusiyasına əsasən (m. 7) dövlət hakimiyyəti hakimiyyətlərin bölünməsi prinsipi əsasında təşkil edilir.

94-cü maddənin tələblərinə əsasən Respublikamızda qanunverici hakimiyyət – Milli Məclis maliyyə fəaliyyətinin əsaslarını, vergilər, rüsumlar və ödənişlər üzrə ümumi qaydaları müəyyən edir. İcra hakimiyyətinin isə bu sahədə səlahiyyəti Konstitusiyada müəyyən edilməmişdir və bu qanun boşluğu kimi dəyərləndirilməlidir. Nazirlər Kabinetinə və Vergilər Nazirliyinə bu sahədə verilən səlahiyyətlər isə Azərbaycan Respublikası VM-nin ayrı-ayrı maddələrində müəyyənləşdirilmişdir.

Hakimiyyət bölgüsü prinsipində məhkəmə orqanlarının müstəqilliyi mühüm əhəmiyyət kəsb edir. Dünyanın inkişaf etmiş ölkələrinin təcrübəsi göstərir ki, vergi ödəyicilərinin ən zəmanətli hüquq müdafiəçiləri məhz müstəqil hakimiyyət qolunu icra edən məhkəmə orqanlarıdır.

Vergi sahəsində idarəçilik funksiyasını həyata keçirən dövlət icra orqanlarında demokratiyanın mövcudluğu və inkişafı da mühüm əhəmiyyətə malikdir. Vergi idarəçiliyində demokratiya xalqın bu orqanlarda müəyyən təsirə malik olmasını nəzərdə tutur. Bunun üçün vergi orqanlarının xalqı vergi sahəsində maarifləndirməsi, xalqdan gələn təklifləri nəzərə alması lazımdır. Vergitutma dövlətlə xalqı ən konkret şəkildə qarşı-qarşıya qoyan bir əməliyyat olduğu üçün vergi orqanlarında demokratiyanın əhəmiyyəti böyükdür. Vergitutma əməliyyatlarında xalqın iştirakı və vergi orqanlarının xalqla əməkdaşlığı vacibdir. Çünki, hər bir ödəyici cəmiyyətin fərdi üzvüdür.

Vergi hüququna əsasən vergi idarəçiliyində demokratiyaya müxtəlif üsullarla nail olunur. Hər şeydən əvvəl bəyannamə üsulunu, vergi hesablanması və ödənilməsi əməliyyatlarının çox vaxt ödəyicilərin özü tərəfindən həyata keçirmələrini göstərmək olar. Lakin, bu sahədə ifratçılıq çox vaxt faydadan çox ziyan gətirir. Belə ki, bəyannamələr vergi orqanları tərəfindən kifayət qədər yoxlanılmadıqda və zəif nəzarət edildikdə bu ödəyicilərin «özbaşınalığına» yol açа bilər. Vergi idarəçiliyində demokratiya onların təşkil etdikləri müxtəlif komissiyalara ictimaiyyətin nümayəndələrinin cəlb olunması yolu ilə də həyata keçirilir. Vergitutma mexanizminin sadələşdirilməsi, mürəkkəb vergilərin ödəyicilər arasında geniş izahı, təlimatların pulsuz paylanması da bu məqsədə xidmət edir.

Vergi səlahiyyətinə malik olan dövlət bu sahədə səlahiyyətini lazım bildiyi təqdirdə və hüdudlar daxilində yerli özünüidarəetmə orqanlarına həvalə edir. Yerli idarələr dövlətin onlara verdiyi səlahiyyət daxilində maliyyə müstəqilliyinə malik olurlar. Bu sahədə münasibətlər konstitusiyalarla tənzimlənir. Yerli idarələrin maliyyə müstəqilliyi geniş

və ya məhdud olur. Geniş maliyyə müstəqilliyində yerli idarələrə vergi sahəsində məlum dərəcədə meydan verilir. Yəni yerli orqanlar vergi növlərini, ödəyiciləri, vergi dərəcələrini və digər şərtlərini müəyyənləşdirir. Lakin bu zaman mərkəzi dövlət ümumi nəzarət funksiyasını özündə saxlayır. Məhdud maliyyə müstəqilliyi zamanı vergiqoyma sahəsində qanunvericilik səlahiyyətini mərkəzi dövlət öz əlində saxlayır. Yerli orqanlar isə orada toplanan vergilərdən müəyyən pay alırlar.

Azərbaycan Respublikası Konstitusiyasında Naxçıvan Muxtar Respublikasına və bələdiyyələrə hüquq verilmişdir ki, (m. 138, 144) yerli vergilər sahəsində ümumi qaydaları müəyyən etsinlər.

14.1.3. Hüquqi dövlət prinsipləri baxımından vergi səlahiyyətləri. Azərbaycan Respublikası Konstitusiyasına görə Azərbaycan dövləti hüquqi dövlətdir. Hüquqi dövlət hüququn hegemon olduğu və vətəndaşların huquq təminatına malik olduğu dövlətdir. Hüquqi dövlətin hüdudlarını əks etdirən anlayışlar mübahisəlidir. Lakin, hüquqi dövlətin olması üçün aşağıdakı şərtlər zəruridir. Qanuni hakimiyyət prinsipi, qanunların ümumiliyi prinsipi, qanunlar qarşısında hamının bərabərliyi prinsipi, insan hüquq və azadlıqlarına hüquqi təminat prinsipi, məhkəmənin müstəqilliyi və bitərəfliyi, qanunların konstitusiyaya uyğunluğu və hakimiyyət orqanlarının fəaliyyəti üzərində məhkəmə nəzarəti və dövlətin maliyyə məsuliyyəti.

Hüquqi dövlət anlayışı vergi hüququ baxımından məhdud xarakter daşıyır. Çünki, vergiqoyma səlahiyyəti vasitəsilə insan hüquq və azadlıqlarına müdaxilə edilir. Hüquqi dövlətdə vergiqoyma səlahiyyətinin qanunvericilik və ya icra orqanları tərəfindən özbaşınalıqla istifadə edilməsinin qarşısı alınmağa çalışılır. Bu məsələdə məhkəmə orqanları üzərinə məsuliyyət düşür.

Vergilərin qanunilik prinsipi Azərbaycan Respublikası Konstitusiyasının 73-cü maddəsi ilə təmin edilmişdir.

Vergiqoymada ümumilik və bərabərlik prinsipi adətən vergi ədaləti prinsipi hesab edilir. Vergitutmada ümumilik prinsipi yuxarıda qeyd edildiyi kimi cəmiyyətin hər bir üzvünün öz iqtisadi gücünə görə vergi ödəyicisi olmasını zəruri edir. Hüquqi dövlət anlayışı baxımından vergiqoymada ümumilik prinsipi ilə qanun qarşısında bərabərlik prinsipi çulğaşır.

Azərbaycan Respublikası Konstitusiyasının 25-ci maddəsində göstərilir:

1. Hamı qanun və məhkəmə qarşısında barəbərdir;
2. Kişi ilə qadının eyni hüquqları və azadlıqları vardır.
3. Dövlət irqindən, milliyyətindən, dinindən, dilindən, cinsindən, mənşəyindən, əmlak vəziyyətindən, qulluq mövqeyindən, əqidəsindən,

siyasi partiyalara, həmkarlar ittifaqlarına və digər ictimai birliklərə mənsubiyyətindən asılı olmayaraq hər kəsin hüquq və azadlıqlarının bərabərliyinə təminat verir. İnsan və vətəndaş hüquqlarını və azadlıqlarını irqi, milli, dini, dil, cinsi, mənşəyi, əqidə, siyasi və sosial mənsubiyyətə görə məhdudlaşdırmaq qadağandır: bu müddəalar vergi qanunlarının da ümumi olmasını tələb edir. Başqa sözlə həmin müddəalar eyni zamanda maddi sahələri də əhatə edir. Hüquqi dövlət prinsipi vergilərdə kiməsə imtiyaz verilməsinə, kiməsə əlavə mükəlləfiyyət qoyulmasına yol vermir.

14.1.4. Hüquqi təminat prinsipinin vergitutmada icrası. Azərbaycan Respublikası Konstitusiyasının 71.1. maddəsinə görə konstitusiyada təsbit edilmiş insan və vətəndaş hüquqlarını və azadlıqlarını gözləmək və qorumaq qanunvericilik, icra və məhkəmə hakimiyyəti orqanlarının borcudur.

Hüquqi dövlətin vətəndaşlara hüquqi təminat prinsipi bütün vətəndaşların asılı olduqları hüquq qaydalarını əvvəlcədən bilmələrini, davranış və hərəkətlərini inamla həmin qaydalara uyğun həyata keçirə bilmələrini nəzərdə tutur. İnsanların hərəkətini tənzimləyən qaydalar onlara inam və təminat verməlidir. Bu inam və zəmanətin təmin olunması hər şeydən əvvəl dövlətin öz qoyduğu hüquqi qaydalara özünün əməl etməsindən asılıdır. Hüquqi zəmanət prinsipinin vergi hüququnda xüsusi əhəmiyyəti vardır. Bu prinsip dövlətin insan hüquq və azadlıqlarına vergitutma yolu ilə etdiyi müdaxilələri vergi ödəyicilərinin əvvəlcədən bilmələrini və öz hərəkətlərini buna uyğun olaraq tənzimləmələrini tələb edir. İnsanlar, beləliklə, gələcək planlarını ona uyğun olaraq tənzimləyə bilir, vergitutmada özbaşınalığın qarşısı əhəmiyyətli dərəcədə alınmış olur. Hüquqi təminat prinsipi vergitutmanın aydın olması, vergi hüququnda müqayisənin qadağan olması və vergi qanunlarının geriyə qüvvəsi olmadığı prinsiplərini nəzərdə tutur. Yuxarıda göstərildiyi kimi A.Smitin vergitutmada aydınlıq prinsipi (vergilərin miqdarı, tutulma vaxtı və qaydalarının əvvəlcədən bilinməsi) həm ödəyicilərə hüquqi zəmanət verir, həm də vergi üzrə dövlət idarə orqanlarının sabit işini təmin edir. Hüquqi zəmanət prinsipi ənənəvi vergitutmada aydınlıq prinsipinə yeni mahiyyət qazandırmışdır. Vergilərin qanunilik prinsipi və vergitutmanın vergini doğuran hadisədən asılılığı aydınlıq prinsipinin əsas şərtidir.

Qanunvericilik işində qeyri-müəyyən, iki mənalı anlayışlardan istifadə edilməməlidir. Vergi ödəyicisinin hüquqi zəmanətinin təmin edilməsi üçün fərdi vergi yükünün açıq şəkildə əvvəlcədən hesablanması mümkün olmalıdır. Qanunun dili də aydın olmalıdır.

Vergi hüququnda müqayisənin qadağan olması çox vacibdir və aydınlıq prinsipinə tamamlayıcı mahiyyət daşıyır. Hüquqi dövlətin hüquqi zəmanət və vergilərin qanuniliyi prinsipləri vergi hüququnda müqayisəyə yol verilməsinə mane olurlar. Əks halda vergi orqanları müqayisə apararaq, vergi doğuran yeni hadisələr axtara bilərlər və vergi yükünü artırmaq imkanı qazanarlar. Bu isə hüquqi zəmanətlə ziddiyyət təşkil edər. Vergi hüququnda müqayisənin qadağan olunması vergi qanunlarında birbaşa göstərilməmişdirsə, digər hüquq sahələrinə aid olan qanunların müqayisə ilə tətbiqinə yol verilmir. Lakin bu, vergi qanunlarındakı anlayışların şərhi zamanı digər hüquq sahələrindəki anlayışlardan istifadə edilməməsi demək deyildir.

14.1.5. Müraciət hüququ və məhkəmə nəzarəti. Hüquqi dövlətin prinsipləri çərçivəsində vətəndaşların hüquqi təminatı müraciət etmək hüququ və məhkəmə nəzarəti vasitəsilə səmərəli şəkildə həyata keçirilir. Məsələn, qanuna zidd vergitutma əməliyyatı aparıldıqda vergi ödəyicisi qanunilik və bərabərlik prinsipindən faydalanmaq üçün müraciət etmək hüququna malik olmalıdır. Azərbaycan Respublikası Konstitusiyasının 26-cı maddəsinə görə hər kəsin qanunla qadağan olunmayan üsul və vasitələrlə öz hüquqlarını müdafiə etmək hüququ vardır. Müraciət etmək hüququ isə kontitusiyanın 57-ci maddəsində nəzərdə tutulmuşdur. Azərbaycan Respublikası vətəndaşlarının dövlət orqanlarına şəxsən müraciət etmək, habelə fərdi və kollektiv yazılı müraciətlər göndərmək hüququ vardır. Hər bir müraciətə qanunla müəyyən edilmiş qaydada və müddətdə yazılı cavab verilməlidir.

Qeyri-qanuni vergi əməliyyatı tətbiq edilən vergi ödəycisi bu haqda məhkəməyə müraciət etmək hüququ vardır. Konstitusiyanın 60-cı maddəsində göstərilir ki, hər kəsin hüquq və azadlıqlarının məhkəmədə müdafiəsinə təminat verilir. Hər kəs dövlət orqanlarının, siyasi partiyaların, həmkarlar ittifaqlarının və digər ictimai birliklərin, vəzifəli şəxslərin qərar və hərəkətlərindən (yaxud hərəkətsizliyindən) məhkəməyə şikayət edə bilər.

Vergi orqanlarının qərarlarından (aktlarından) və onların vəzifəli şəxslərinin hərəkətlərindən (hərəkətsizliyindən) şikayət verilməsi qaydası, vergi orqanında şikayətə baxılması qaydaları Azərbaycan Respublikası VM-nin 62 və 63-cü maddələri ilə müəyyən edilmişdir. Vergi orqanlarının qərarları (aktları), onların vəzifəli şəxslərinin hərəkətləri (hərəkətsizliyi) barəsində məhkəməyə verilmiş şikayətlərə (iddia ərizələrinə) Azərbaycan Respublikasının Mülki Prosessual Məcəlləsi ilə müəyyən edilmiş qaydada baxılır.

14.2. Vergi gəlirlərinin daxil olmasının hüquqi təminatı

14.2.1. Ümumi anlayış. Vergitutma əməliyyatının son mərhələsi verginin ödənilməsi və vergi borcunun aradan qaldırılmasıdır. Burada biz dövlətçilik baxımından vergi gəlirlərinin daxil olmasının hüquqi təminatını nəzərdən keçirəcəyik. Dövlət öz funksiyalarını yerinə yetirmək üçün konstitusiyanın ona verdiyi hüquqdan istifadə edərək vətəndaşlar üzərinə maliyyə mükəlləfiyyətləri qoyur. Bunlar yuxarıda gördüyümüz kimi vergi, rüsum və yığımlar adlanır. Dövlət büdcəsi yalnız bunlardan ibarət deyildir. Dövlətin borc almaq kimi fövqəladə gəlir mənbəyi də vardır. Dövlətin qoyduğu maliyyə mükəlləfiyyətlərinin əsas xüsusiyyəti onların dövlətin hüquqi təminatı altına alınmasıdır.

Çoxəsrlik vergitutma təcrübəsi əsasında vergilərin toplanması, vergi sahəsində qanunvericiliyin gözlənilməsi üzərində müxtəlif nəzarət forma və üsulları yaranmışdır. Bu forma və üsulların inkişafı müxtəlif iqtisadi və hüquqi təsisatların yaranması və inkişafı əsasında mümkün olmuşdur. Vergilər əvvəllər uzun müddət şəxsən hökmdarlar tərəfindən həyata keçirilirdi. Lakin, hələ qədim Babilistanda b.e.ə. XVIII əsrdə vergilər xüsusi təyinatlı orqan və ya məmur tərəfindən toplanırdı. İlk əvvəl həmin orqanlar nizamlı sistem deyildilər, vergi toplayanlar müxtəlif statuslara malik idilər, çox vaxt vergi yığmaq funksiyasını digər xidməti dövlət vəzifələri çərçivəsində həyata keçirirdilər. Vergi toplanması daimi orqanlar olmadığı üçün hökmdarın tapşırığı əsasında həyata keçirilirdi. Tarixi inkişaf prosesi göstərir ki, vergilər yüzilliklər boyu aşağıdakı üsullarla yığılmışdır: 1. İltizam üsulu; 2. Podrad üsul; 3. Xalq təmsilçiləri vasitəsilə; 4. Əmanət üsulu; 5. Verginin mükəlləfin özü tərəfindən ödənilməsi; 6. Marka yapışdırmaq və ya qiymətli kağızdan istifadə edilməklə.

<u>1. İltizam üsulu.</u> Başlıca olaraq natural təsərrüfat dövründə geniş istifadə edilməsinə baxmayara əmtəə-pul münasibətlərinin hökmran olduğu zamanlarda da öz mövcudluğunu davam etdirmişdir.

İltizam üsulunda dövlət almalı olduğu vergini bilavasitə özü toplamır, bu hüququ müəyyən ödəmə müqabilində xüsusi şəxslərə – iltizamçılara həvalə edirdi. İltizamçı burada bir növ icarədar rolunu oynayırdı. Dövlətin bu və ya digər rayonda vergi toplamaq hüququnu qazanmaq üçün müxtəlif təkliflər toplanırdı və hər kəs çox vergi vəd etsə həmin hüquq ona da verilirdi. İltizamçı dərhal vəd etdiyi vergini xəzinəyə ödəyirdi. Təbiidir ki, bu hüququ qazanan şəxs – iltizamçı əhalidən mümkün qədər çox vergi toplamağa çalışaraq, bir hissəsini dövlətə verir, digər hissəsini isə mənfəət kimi şəxsən mənimsəyirdi. İltizam üsulu bir çox orta əsr imperiyalarında geniş yayılmışdır. Avropada bu üsul XVIII əsrə qədər hökmran üsul olmuşdur.

İltizamçıların fəaliyyəti həmişə nəzarətsiz olmuş, korrupsiya və sui-istifadələrə geniş yol açmış, faciələr mənbəyi olmuşdur.

2. Podrat üsulu – iltizam üsuluna bənzəsə də ondan fərqlidir. Podrat üsulda da verginin yığılması hüququ üçüncü şəxsə həvalə edilirdi. Fərq ondan ibarət idi ki, burada üçüncü şəxs vergini dövlətin adı ilə toplayır və topladığı verginin məlum bir hissəsini (faiz nisbətini) özünə haqq kimi götürürdü. İltizam üsulunda vergi toplamaq hüququ o adama verilirdi ki, o daha çox vergi yığacağını vəd edirdi. Podrat üsulda isə bu hüquq özünə ən az pay götürmək istəyənə verilirdi. Burada vergi zülmü iltizam üsuluna nisbətən az idi.

3. Xalq təmsilçiləri vasitəsilə vergilərin toplanması. Bu üsul da vergi alınması işi kifayət qədər təşkilatlanmamış dövrlərə təsadüf edir. Həmin üsulda verginin toplanması üsulu kənd və şəhərlərdə xalq təmsiçilərinə verilirdi. Məsələn, Fransada krallıq dövründə vergilər xalq tərəfindən seçilən və «Collecteur» adlanan şəxslər tərəfindən toplanırdı. XIX əsrdə Osmanlı İmperiyasında imam və muxtar adlanan seçilmiş şəxslər tərəfindən toplanırdı. Bu üsul ümumiyyətlə uğursuz olmuşdur. Çünki, verginin toplanması ilə qeyri-professionallar tərəfindən toplanırdı və onlar bu işdə kifayət qədər hüquqi məsuliyyət daşımırdılar.

4. Əmanət üsulu – verginin dövlət məmurları tərəfindən toplanması üsuludur. Bu üsulda verginin hesablanması və toplanması dövlətin müvafiq orqanları vasitəsilə həyata keçirilir. Həmin orqanların işçiləri yalnız maaş alırlar. Bu üsul da əvvəlki üsullarla müqayisədə şəksiz üstünlüklərə malik olmasına baxmayaraq getdikcə aradan qalxır. Bu vergilərin və vergi ödəyicilərinin sayının sürətlə artması ilə əlaqədardır. Həmin üsul isə çoxsaylı məmurlar ordusunun yaranmasını və vergi xərclərinin artmasını tələb edir.

5. Verginin ödəyici tərəfindən bilavasitə ödənilməsi üsulu. Müasir dövrdə verginin hesablanmasında bəyannamə üsulunun aparıcı istiqamətə çevrilməsinə uyğun olaraq, vergi ödənilməsi işi də əsas etibarilə bilavasitə ödəyicinin özü tərəfindən həyata keçirilir. Müasir dövrdə vergi borcu vergi orqanına, poçtaya və ya banka bilavasitə ödəyici və vergi agenti tərəfindən bilavasitə ödənilir.

6. Marka yapışdırmaq və ya qiymətli kağızladan istifadə etməklə verginin yığılması üsulu. Bir sıra vergilər (məsələn, aksizlər və s.) bu üsuldan istifadə edilməklə yığılır.

14.3. Vergitutma münasibətlərinin iştirakçısı kimi vergi orqanlarının fəaliyyətinin təşkili

Vergi orqanları – vergi və yığımlar haqqında qanunvericiliyin gözlənilməsi üzərində nəzarəti həyata keçirən dövlət orqanları sistemidir.

Vergi orqanlarının nəzarət sahəsi aşağıdakılardır:

– vergilərin düzgün hesablanması;

– vergilərin tam həcmdə ödəniləmsi;

– vergilərin vaxtında ödənilməsi.

Azərbaycan Respublikasında Dövlət vergi xidməti sistemi müstəqillik əldə edildikdən dərhal sonra 21 iyul 1992-ci ildə qəbul edilmiş tarixi qanunla yaradılmışdır. Qanunda göstərilirdi: Azərbaycan Respublikasının dövlət vergi xidməti «Baş dövlət Vergi Müfəttişliyindən», «Naxçıvan Muxtar Respublikası rayonlar, şəhərlər və şəhərdə rayonlar üzrə dövlət vergi müfəttişliklərindən ibarətdir. Dövlət vergi xidməti orqanları yalnız yuxarı dövlət vergi müfəttişliklərinə tabe olmaqla, vergi qanunvericiliyinə riayət olunmasına, qanunvericiliklə müəyyən edilmiş vergilərin və digər icbari ödənişlərin düzgün hesablanmasına, büdcəyə vaxtında və tam köçürülməsinə, habelə dövlət qiymət intizamının gözlənilməsinə nəzarət edən vahid, mərkəzləşdirilmiş, müstəqil ümumrespublika sistemidir. Baş Dövlət Vergi Müfəttişliyi sonra ləğv edilərək Azərbaycan Respublikası Vergilər Nazirliyi yaradıldı.

Dövlət vergi orqanlarının fəaliyyəti vergi münasibətlərinin iştirakçısı kimi ilk əvvəl Azərbaycan Respublikasının Konstitusiyası ilə tənzimlənir. Azərbaycan Respublikası Konstitusiyası ali hüquqi qüvvəyə malik aktdır və ona görə də onun müddəaları bütün dövlət orqanları və vəzifəli şəxslər tərəfindən sözsüz yerinə yetirilməlidir. Vergi orqanlarının fəaliyyəti Konstitusiya normalarına, o cümlədən bilavasitə vergi haqqında müddəalara uyğun olmalıdır.

Vergi orqanlarının fəaliyyətinin digər hüquqi bazası 1.01.2001-ci ildən qüvvəyə minmiş olan Azərbaycan Respublikası Vergi Məcəlləsi və vergilər haqqında digər qanunvericilik aktlarıdır.

Bütün müasir dövlətlərdə vergilərin düzgün hesablanması, tam və vaxtında ödənilməsi üzərində dövlət nəzarəti ixtisaslaşmış xüsusi səlahiyyətli dövlət orqanları – vergi xidməti sistemi vasitəsilə həyata keçirilir. Onların təşkilati quruluşu müxtəlif ölkələrdə bir-birindən fərqlənir. Dövlətlərin çoxunda vergi xidməti maliyyə nazirliyinin strukturuna daxildir və inzibati-ərazi əlamətlərinə görə ierarxik quruluşa malikdir. Məsələn, Böyük Britaniyada 15 vergi vilayətində 600 vergi rayonu mövcuddur, ABŞ-da isə Daxili vergilər xidməti üzrə Mərkəzi aparata 7

regional və 58 dairə vergi idarəsi tabedir.[23] Bəzi ölkələrdə vergi orqanlarının təşkil olunmasında başqa üsuldan istifadə edilir. Məsələn, Danimarkada hər bir müəssisəyə vergi xidməti işçilərinin bir qrupu təhkim edilir. Həmin qrup müəssisəyə yarandıqdan ləğv olunana qədər kurasiya edir. Qrup müəssisədə vergitutma ilə bağlı bütün məsələləri (yoxlama, vergilərin tutulması və s.) həll edir. Dəstəkləyici qruplar da mövcuddur. Bu qruplarda vergi xidmətinin ən təcrübəli işçiləri çalışır.

Azərbaycanda Vergilər Nazirliyinin tabeçiliyində olan vahid və müstəqil vergi sistemi orqanı fəaliyyət göstərir. Vergi orqanlarının müstəqilliyi dedikdə onların yerli dövlət orqanlarından asılı olmadan fəaliyyət göstərməsi nəzərdə tutulur və hakimiyyət bölgüsünün konkret ifadəsidir.

Dövlət vergi orqanlarının təyinatı, hüquq və vəzifələri.

Azərbaycan Respublikası VM-nə əsasən (maddə 20) Dövlət vergi orqanlarının təyinatı aşağıdakı kimi müəyyən edilmişdir:

– Azərbaycan Respublikasında dövlət vergi orqanlarını müvafiq icra hakimiyyəti orqanı və bilavasitə ona tabe olan ərazi vergi orqanları təşkil edir.

Vergi orqanları öz səlahiyyətləri çərçivəsində hüquq mühafizə orqanlarının səlahiyyətlərini həyata keçirirlər.

– Vergi orqanları öz fəaliyyətini yerli dövlət hakimiyyəti orqanlarından asılı olmayaraq müstəqil həyata keçirirlər.

Vergi orqanları tərəfindən onların səlahiyyətləri daxilində qəbul edilən qərarlar bütün hüquqi və fiziki şəxslər üçün məcburidir.

– Vergi orqanları məhkəmələrə iddia ərizələrinin verilməsi üçün dövlət rüsumunu ödəməkdən azaddırlar.

– Vergi orqanları vergilərin (yol vergisi, yerli vergilər və idxal-ixrac əməliyyatları üzrə vergilərdən başqa) tam və vaxtında ödənilməsinə nəzarəti həyata keçirirlər.

Azərbaycan Respublikasında dövlət vergi orqanlarının hüquqları VM-nə əsasən (m. 23) aşağıdakılardır:

– Azərbaycan Respublikası Vergi Məcəlləsi ilə müəyyən edilmiş qaydada və hallarda kameral və səyyar vergi yoxlamaları keçirmək;

– Vergi ödəyicilərində bütün maliyyə sənədlərini, mühasibat kitablarını, hesabatları, smetaları, nağd vəsaitləri, qiymətli kağızları və başqa qiymətliləri, bəyannamələri və vergilərin hesablanması və ödənilməsi ilə bağlı olan digər sənədləri qanunvericiliklə müəyyən edilmiş qaydada yoxlamaq, habelə yoxlamaların keçirilməsi zamanı yoxlamaya aid

[23] Налоги и налогообложение (Под редакции И.Г.Русакова, В.А.Кашина) М., 1998, с. 33-34.

olan məsələlərlə bağlı vergi ödəyicilərindən və ya onun vəzifəli şəxslərindən lazımi izahatlar, arayışlar və məlumat almaq;

– Vergi ödəyicilərinin gəlir götürmək üçün istifadə etdikləri, yaxud vergi tutulan obyektlərin saxlanılması ilə bağlı olan istehsal, anbar, ticarət və digər binalarında qanunvericiliklə müəyyən edilmiş qaydada xronometrac metodu ilə müşahidə aparmaq və baxış keçirmək, bu Məcəllə ilə müəyyən edilmiş qaydada sənədləri və əşyaları götürmək;

– Vergi ödəyicilərindən vergi qanunvericiliyinin pozulması hallarının aradan qaldırılmasını habelə vergi ödəyicisi auditor tərəfindən yoxlanılmalı olduğu halda auditor təyini tələb etmək;

– Qanunla müəyyən edilmiş qaydada vergi qanunvericiliyinin pozulması ilə bağlı işlərə baxmaq, hüquqi və fiziki şəxslərin vergi borclarına faizlər hesablamaq, bu şəxslərə maliyyə sanksiyaları və inzibati cərimələr tətbiq etmək;

– Müəyyən edilmiş müddətlərdə ödənilməmiş vergilərin, faizlərin, maliyyə sanksiyalarının və inzabi cərimələrin qanunla müəyyən edilmiş qaydada dövlət büdcəsinə ödənilməsini təmin etmək;

– Vergi ödəyicilərinin hesablaşma, valyuta və ya digər hesablarından qanunvericiliyə müvafiq olaraq vergilər üzrə borcların, faizlərin və maliyyə sanksiyalarının dövlət büdcəsinə alınması üçün banklara və ya digər kredit təşkilatlarına icra sənədi olan sərəncam vermək, inzibati cərimələrin alınmasını təşkil etmək;

– Qanunla müəyyən edilmiş hallarda vergi ödəyicisinin hesablaşma, valyuta və digər hesablarına həbs qoyulması barədə məhkəmədə iddia qaldırmaq, bu Məcəllə ilə müəyyən edilmiş qaydada vergi ödəyicisinin əmlakının siyahıya alınması üçün tədbirlər görmək;

– «Əməliyyat-axtarış fəaliyyəti haqqında» Azərbaycan Respublikasının qanunu ilə müəyyən olunmuş hallarda və qaydada vətəndaşların vergi məsələləri ilə bağlı sorğusunu həyata keçirmək;

– «Əməliyyat-axtarış fəaliyyəti haqqında» Azərbaycan Respublikasının qanunu ilə müəyyən olunmuş hallarda və qaydada binalara (yaşayış sahələri istisna olmaqla), qurğulara və torpaq sahələrinə daxil olmaq və baxış keçirmək;

– «Əməliyyat-axtarış fəaliyyəti haqqında» Azərbaycan Respublikasının qanunu ilə müəyyən olunmuş hallarda və qaydada nəzarət qaydasında mal alqısını həyata keçirmək;

– Azərbaycan Respublikasının Cinayət-Prosessual Məcəlləsi ilə müəyyən olunmuş qaydada təhqiqat aparmaq;

– Aksiz markası ilə markalanmalı olan malların markalanmadan satışının həyata keçirilməsi aşkar edildikdə, həmin malları siyahıya almaq və vergi ödəyicisində və ya onun razılığı ilə vergi orqanlarının

vəzifəli şəxsləri tərəfindən müəyyən edilən yerlərdə məsul saxlamada qoymaq;

– Məhkəmənin qərarı ilə müsadirə edilmiş aksiz markası olmayan və ya saxta aksiz markaları ilə markalanmış malların satışını qanunvericiliyə uyğun olaraq təşkil etmək;

– Azərbaycan Respublikası Vergi Məcəlləsi ilə müəyyən edilmiş qaydada mütəxəssisləri, ekspertləri, tərcüməçiləri, müşahidəçiləri cəlb etmək;

– Məcəllə və Azərbaycan Respublikasının digər qanunvericilik aktları ilə vergi orqanlarının təyinatına uyğun olaraq nəzərdə tutulmuş başqa hüquqları həyata keçirmək;

– Yuxarı vergi orqanları tabeliyində olan vergi orqanlarının və onların vəzifəli şəxslərinin qeyri-qanuni aktlarını və qərarlarını ləğv edə bilərlər.

Azərbaycan Respublikası VM-nə əsasən dövlət vergi orqanları:

– vergilərin düzgün hesablanmasına, tam və vaxtında ödənilməsinə nəzarət etməyə, vergi qanunvericiliyinə tam və dəqiq riayət etməyə;

– vergi ödəyicilərinin hüquqlarını və qanuni mənafelərini gözləməyə və müdafiə etməyə;

– vergi qanunvericiliyi və vergi qanunvericiliyində edilən dəyişikliklər barədə vergi ödəyicilərinə kütləvi informasiya vasitələri ilə və ya fərdi qaydada əvəzsiz olaraq məlumat verməyə, müəyyən edilmiş hesabat formalarının doldurulması qaydalarını izah etməyə, vergilərin hesablanması və ödənilməsi barədə izahatlar verməyə, vergi ödəyicilərinə onların hüquq və vəzifələrini izah etməyə;

– hesablanmış və təyinatı üzrə daxil olmuş vergilərin uçotunu aparmağa və bu barədə müvafiq icra hakimiyyəti orqanlarına məlumat verməyə;

– vergi qanunvericiliyinin pozulması hallarına dair məlumatları toplamağa, təhlil etməyə və qiymətləndirməyə, belə halların baş verməsinə gətirib çıxaran səbəblərin və şəraitin aradan qaldırılması üçün müvafiq dövlət orqanlarına təkliflər verməyə;

– vergi ödəyicilərinin uçotunu aparmağa;

– bu Məcəllədə və qanunvericilikdə nəzərdə tutulmuş qaydada vergi ödəyiciləri haqqında məlumatın, o cümlədən vergi və kommersiya sirrinin qorunması qaydalarına riayət etməyə və onu təmin etməyə;

– vergi ödəyicilərinə vergi yoxlamalarının nəticələri haqqında aktın, habelə qanunvericiliklə müəyyən edilmiş hallarda vergi orqanının qərarının surətini verməyə;

– vergi ödəyiciləri tərəfindən artıq ödənilmiş vergi məbləğlərinin əvəzləşdirilməsi və ya geri qaytarılması, habelə vergi ödəyicilərindən düzgün tutulmayan vergi məbləğlərinin, maliyyə sanksiyalarının, faizlərin və inzibati cərimələrin geri qaytarılması üçün qanunvericiliklə müəyyən edilmiş tədbirləri görməyə;

– tabeliyində olan vergi orqanlarının fəaliyyətinə nəzarəti həyata keçirməyə;

– Məcəllə və Azərbaycan Respublikasının digər qanunvericilik aktları ilə vergi orqanlarının təyinatına uyğun olaraq müəyyən edilmiş digər vəzifələri həyata keçirməyə borcludur.

Dövlət vergi orqanlarının hüquq və vəzifələri həmin orqanların vəzifəli şəxslərinin hüquqları vasitəsi ilə realizə edilir. Onların hüquqi statusu isə VM-nin 27-ci maddəsi ilə müəyyən edilmişdir:

– Vergi orqanlarının vəzifəli şəxsləri dövlət qulluğundadırlar.

– Vergi orqanlarının vəzifəli şəxsləri müvafiq icra hakimiyyəti orqanı tərəfindən müəyyən edilmiş qaydada vəzifəyə təyin olunur və vəzifədən azad olunur.

– Vergi orqanlarının vəzifəli şəxsləri elmi, pedaqoci və yaradıcılıq fəaliyyəti istisna olmaqla, hər bir sahibkarlıq və digər ödənişli fəaliyyət növləri ilə məşğul ola bilməzlər.

Vergi orqanlarının vəzifəli şəxslərinin aşağıda göstərilən vəzifələri vardır:

– Vergi Məcəlləsi və Azərbaycan Respublikasının digər qanunlarına ciddi riayət etmək;

– Vergi orqanlarının hüquq və vəzifələrini öz səlahiyyətləri daxilində yerinə yetirmək;

– Vergi ödəyicilərinə, onların nümayəndələrinə və vergi münasibətlərinin digər iştirakçılarına diqqət və nəzakətlə yanaşmaq.

Vergi orqanlarının və onların vəzifəli şəxslərinin hüquq və vəzifələrini düzgün başa düşmək üçün aşağıdakıları nəzərə almaq lazımdır:

1. Vergi orqanları və onların vəzifəli şəxslərinə vətəndaşlıq-hüquqi münasibətlərin əsas prinsipi olan dispozitivlik, yəni, «qanunla qadağan olunmayan hər şeyə icazə verilir» prinsipi tətbiq edilə bilməz. Əksinə, onlar inzibati münasibətlərə xas olan imperativ prinsipə tabe olmalıdırlar. Yəni hər bir vəzifəli şəxs yalnız qanunla birbaşa icazə verilənləri yerinə yetirməlidir. Başqa sözlə ona verilmiş səlahiyyətlər daxilində fəaliyyət göstərirlər.

2. Vergi orqanlarının hüquqları eyni zamanda onların vəzifəli şəxslərinin vəzifələridir.

Dövlət vergi orqanları öz hüquq və vəzifələrini yerinə yetirmək üçün digər dövlət hakimiyyəti orqanları ilə qarşılıqlı münasibətlərini aşağıdakı kimi qururlar:

– Vergi orqanları öz vəzifələrini mərkəzi və yerli icra hakimiyyəti orqanları, hüquqmühafizə, maliyyə və digər dövlət hakimiyyəti orqanları ilə qarşılıqlı əlaqədə həyata keçirirlər;

– Vergi orqanlarının vəzifələrinin yerinə yetirilməsi ilə əlaqədar digər dövlət hakimiyyəti orqanları vergi orqanlarına kömək etməyə və zəruri hallarda müəyyən edilmiş qaydada onlara lazımi məlumatları verməyə borcludurlar.

Məcəlləyə əsasən vergi orqanlarının vəzifəli şəxslərə vergi ödəyiciləri ilə münasibətdə aşağıdakılar yolverilməz hesab edilir:

– vergi orqanlarının vəzifəli şəxsləri ilə vergi ödəyiciləri arasındakı münasibətlər ailə üzvlərinin münasibətləri olduqda;

– vergi orqanlarının vəzifəli şəxslərinin və ya onların ailə üzvlərinin bilavasitə və ya dolayısı ilə vergi ödəyicisində (onun fəaliyyətində) maliyyə marağı olduqda.

Kommersiya sirrinin qorunmasının hüquqi təminatı. Azad sahibkarlığın inkişaf etdirilməsində müəssisələrin kommersiya sirrinin yayılmaması mühüm əhəmiyyət kəsb edir. Ona görə də vergi qanunvericiliyi ilə müəyyən edilmişdir ki, vergi orqanları və onların vəzifəli şəxsləri (vergi orqanlarında işlədikləri dövrdə və ya işdən çıxdıqdan sonra) xidməti vəzifələrini yerinə yetirərkən vergi ödəyiciləri haqqında əldə etdikləri və ya onlara etibar edilən hər hansı məlumatın məxfiliyini qorumağa borcludurlar.

Aşağıdakı məlumatlar istisna olmaqla, vergi orqanı və onun vəzifəli şəxsləri tərəfindən vergi ödəyicisi barədə əldə edilən istənilən məlumat kommersiya (vergi) sirri hesab olunur:

– vergi ödəyicisinin razılığı ilə aşkar edilən;

– vergi ödəyicisinin eyniləşdirmə nömrəsi haqqında;

– müəssisənin nizamnamə fondu (nizamnamə kapitalı) haqqında;

– vergi qanunvericiliyinin pozulması və bu pozulmalara görə məsuliyyət tədbirləri haqqında.

Kommersiya (vergi) sirri vergi orqanları, onların vəzifəli şəxsləri tərəfindən qanunla nəzərdə tutulmuş hallar istisna olmaqla açılmamalıdır.

Kommersiya (vergi) sirrinin açılmasına əsas etibarilə, ancaq bununla məhdudlaşmayan, vergi yoxlaması zamanı vəzifələrini yerinə yetirərkən vergi orqanının vəzifəli şəxsinə, cəlb edilmiş mütəxəssisə və ya ekspertə bəlli olmuş vergi ödəyicisinin kommersiya (vergi) sirrinin istifadə edilməsi və ya başqa şəxsə verilməsi aiddir.

Vergi orqanına daxil olmuş və kommersiya (vergi) sirrini təşkil edən məlumatların qorunmasının və əldə edilməsinin xüsusi recimi vardır.

Kommersiya (vergi) sirrini təşkil edən məlumatları müvafiq icra hakimiyyəti orqanı tərəfindən müəyyən edilən siyahı üzrə vəzifəli şəxslər əldə edə bilərlər.

Kommersiya (vergi) sirrini təşkil edən məlumatların itirilməsi və yaxud belə məlumatların açılması qanunla nəzərdə tutulmuş məsuliyyətə səbəb olur.

Vergi qanunvericiliyində vergi orqanları və onların vəzifəli şəxsləri tərəfindən vergi ödəyiciləri haqqında məlumatın hansı hallarda digər orqanlara verilməsi qaydaları dəqiq müəyyənləşdirilmişdir.

Vergi ödəyicisinə aid məlumat vergi ödəyicisinin yazılı icazəsi ilə digər şəxsə verilə bilər.

14.4. Vergi nəzarəti anlayışı və əsas növləri

14.4.1. Vergi nəzarətinin məzmunu. Ən geniş mənada nəzarət qanuniliyin təmin olunmasının xüsusi üsulu, dövlət idarəçiliyi ünsürlərindən biridir. Nəzarətin üç növü mövcuddur: ümumi, inzibati (idarədaxili) və müəyyən fəaliyyət sahəsinə aid olan xüsusi nəzarət.

Vergi nəzarəti – büdcə vergilərin düzgün hesablanmasını, vaxtında və tam məbləğdə köçürülməsini, vergi qanunvericiliyinin gözlənilməsini təmin edən qanunla nəzərdə tutulmuş üsul və tədbirlərin məcmuudur.

Vergi nəzarətinin əsas vəzifəsi dövlət təhlükəsizliyinin təmin olunmasıdır. Ona görə də vergi nəzarətinin əsas üsulları proqnoz, xəbərdarlıq, qarşısının alınması və bərpa olunmasıdır. Gələcək hüquq pozuntularının qarşısının alınması məqsədilə yalnız sonra cəza tədbirləri tətbiq olunur.

Dövlət nəzarətinin məzmunu aşağıdakılardır:

1. Nəzarət altında olan obyektlərin fəaliyyəti üzərində müşahidə;

2. Toplanmış informasiyanın təhlili, səbəb və təmayüllərin aşkara çıxarılması, proqnozların hazırlanması;

3. Qanunçuluq və nizam-intizamın pozulması, ziyanlı nəticələrin, itkilərin, məqsədəuyğun olmayan hərəkətlərin qarşısının alınması üzrə tədbirlərin görülməsi;

4. Konkret pozuntuların uçota alınması, onların səbəbləri və şərtlərinin aşkar olunması;

5. Ziyanlı nəticələrə və yeni hüquq pozuntularına gələcəkdə yol verilməməsi məqsədilə qanuna zidd fəaliyyətin qarşısının alınması;

6. Qanunu pozanların aşkar olunması və onların məsuliyyətə cəlb olunması.

Bütün bu müddəalar tam şəkildə vergi nəzarətinin də məzmununu təşkil edir.

14.4.2. Vergi nəzarətinin növləri. Dünya dövlətlərinin təcrübəsində vergi nəzarətinin növləri aşağıdakılardır:

Operativ nəzarət – kəmiyyət və kefiyyət xarakteristikasına uyğun olaraq nəzarət olunan əməliyyatın tamamlandığı hesabat dövrü ərzində həyata keçirilən yoxlamalara deyilir. Operativ nəzarət üçün məlumat mənbəyi planlı, operativ-texniki, statistika və mühasibat informasiyasıdır.

Dövri nəzarət – plan, smeta, normativ sənədlər və digər mənbələrdə müəyyən edilmiş məlumatlar əsasında hesabat dövrü ərzində aparılan yoxlamalardır. Belə yoxlamada məqsəd vergi qanunvericiliyinin tələblərinin gözlənildiyini, vergilərin vaxtında və tam həcmdə ödənildiyini müəyyən etmək, habelə pozuntuları aşkara çıxarmaq və onların aradan qaldırılması üçün tədbirlər görməkdir.

Sənədli yoxlama – elə yoxlama növüdür ki, bu zaman yoxlanılan obyektin məzmunu və onun reqlamentləşdirilmiş təyinatına uyğunluğu sənədlərdə (ilkin və ümumi) mövcud oln məlumatlar əsasında müəyyən edilir.

Həqiqi nəzarət – elə yoxlama növüdür ki, bu zaman yoxlanılan obyektin kəmiyyət və keyfiyyət vəziyyəti təftiş, baxmaq, ölçmək, yenidən hesablamaq, çəkmək, nəzarət alışı, nəzarət satışı və s. yollarla müəyyən edilir.

Vergi nəzarətinin ən səmərəli forması **sənədli** yoxlamalardır. Lakin, bu forma ilə yanaşı – vergi orqanları tərəfindən operativ – mühasibat uçotunun, qarşılıqlı yoxlamaların aparılması, başqa şəxslərdən informasiyanın alınması üsullarından da istifadə edilir.

Onu da göstərmək lazımdır ki, dövlət vergi nəzarəti ilə yanaşı qeyri-dövlət vergi nəzarəti də mövcuddur. Bu isə müəssisənin mühasibat işçiləri səviyyəsində həyata keçirilir və **ilkin nəzarət** adlanır. İlkin nəzarət istehsal olunan və satılan məhsulların həcminin, maya dəyərinin, mənfəətin, əmlakların dəyərinin, nəticədə isə büdcəyə köçürülən vergilərin dürüst uçotunun təmin olunması, mühasibat hesabatları və vergi hesablamalarının keyfiyyətli tərtib edilməsi məqsədini güdür. Dünya təcrübəsində, sonrakı **audit nəzarəti** geniş yayılmışdır.

Azərbaycanda bank və kredit təşkilatları, sığorta şirkətləri, əmtəə və fond bircaları, investisiya qurumları və bir çox digər

müəssisələrin maliyyə hesabatları üzərində məcburi olaraq audit yoxlaması aparılmalıdır.

Azərbaycan Respublikasında vergi nəzarəti hüquqi cəhətdən aşağıdakı kimi tənzimlənir. Vergi orqanlarının vergi nəzarəti üzrə səlahiyyətləri onların əsas vəzifələrinin – vergi qanunvericiliyinə riayət olunması funksiyalarının yerinə yetirilməsi üçün müstəsna əhəmiyyətə malikdir.

Nəzərə almaq lazımdır ki, bu vəzifə müxtəlif üsul və səlahiyyətlərlə yerinə yetirilə bilər. Çünki, «vergi qanunvericiliyinə riayət olunması üzərində nəzarət» anlayışı «vergi nəzarəti» anlayışından xeyli genişdir. Vergi nəzarəti anlayışı və formaları Azərbaycan Respublikası VM-nin 32-ci maddəsi ilə müəyyən edilmişdir. Məcəlləyə əsasən vergi orqanları vergilərin tam və vaxtında yığılmasını təmin etmək məqsədi ilə vergi nəzarətini həyata keçirirlər. Vergi nəzarəti vergi ödəyicilərinin və vergitutma obyektlərinin uçotuna, habelə vergi qanunvericiliyinə riayət olunmasına vahid nəzarət sistemidir.

Vergi nəzarətini Vergi Məcəlləsində və Azərbaycan Respublikasının Gömrük Məcəlləsində nəzərdə tutulmuş hallarda və qaydada müvafiq icra hakimiyyəti orqanları həyata keçirirlər.[24]

Vergi nəzarəti vergi orqanlarının və gömrük orqanlarının, onların vəzifəli şəxslərinin səlahiyyətləri hədlərində Vergi Məcəlləsinə, Azərbaycan Respublikasının Gömrük Məcəlləsinə və digər qanunvericilik aktlarına müvafiq olaraq həyata keçirilir.

Vergi orqanları vergi nəzarətini vergi ödəyicilərinin və vergitutma obyektlərinin uçotunu aparmaqla, uçot və hesabat məlumatlarını yoxlamaqla, vergi ödəyiciləri və digər şəxslər arasında sorğu aparmaqla, gəlir əldə etmək üçün istifadə olunan binalara baxış keçirməklə və Vergi Məcəlləsi ilə müəyyən edilmiş digər formalarda həyata keçirirlər.

14.4.3. Vergi ödəyicilərinin uçotu üzrə vergi orqanlarının vəzifə və səlahiyyətləri. Vergi ödəyicilərinin uçotu vergi orqanlarının əsas (vergi qanunvericiliyinə riayət olunması) funksiyasının yerinə yetirilməsinin vacib şərtlərindən biridir. Təbiidir ki, əgər vergi ödəyicisi haqqında formal məlumatlar – onun adı, təşkilati-hüquqi forması, hüquqi ünvanı və faktik yerləşdiyi yer, vəzifəli şəxsləri və s. olmasa nəzarəti həyata keçirmək mümkün deyildir. Təsadüfi deyildir ki, keçmişdə vergi orqanları bəzən statistika uçotu aparması funksiyasını da yerinə yetirirdilər. Fransada hal-hazırda da vergi orqanları kadastr

---

[24] Müvafiq icra hakimiyyəti orqanlarının səlahiyyətlərini Azərbaycan Respublikasının Vergilər Nazirliyi və Azərbaycan Respublikasının Dövlət Gömrük Komitəsi həyata keçirirlər.

sənədlərinin aparılmasını, daşınmaz əmlakın qiymətləndirilməsi və yenidən qiymətləndirilməsi işini təmin edirlər.

Vergi ödəyicilərinin uçotu vergilərlə bağlı digər vəzifələrin də yerinə yetirilməsi üçün vacibdir. Məsələn, vergi ödəyicilərinin sayı və onların vergi öhdəliklərinin məbləği haqqında ümumi məlumat vergi daxilolmalarının məbləğini proqnozlaşdırmağa, təsərrüfat fəaliyyətinin növləri və onların ödədikləri vergilər dövlət tərəfindən vergi siyasətinin hazırlanması üçün vacibdir.

Vergi ödəyicilərinin uçotu qaydaları Azərbaycan Respublikası VM-nin 33-35-ci maddələrində müəyyən edilmişdir. Məcəllənin 33.1-ci maddəsi 1.01.2003-cü ildən qüvvəyə minmiş Qanunla aşağıdakı redaksiyada verilmişdir: vergi nəzarətinin həyata keçirilməsini təmin etmək məqsədilə vergi ödəyicisi olan fiziki şəxslər, filial və nümayəndəliklər olduqları yer üzrə, fərdi sahibkarlar və bu Məcəllənin müddəalarına uyğun olaraq bəyannamə verməli olan rezident fiziki şəxslər yaşadıqları yer üzrə vergi orqanında uçota alınırlar.

Vergi ödəyicisinin uçotda olduğu vergi orqanının ərazisindən kənarda fəaliyyət göstərən filialı, nümayəndəliyi və ya digər təsərrüfat subyekti (obyekti) olduqda, vergi ödəyicisi həm özünün olduğu yer üzrə, həm də onun filialının, nümayəndəliyinin və ya digər təsərrüfat subyektinin (obyektinin) olduğu yer üzrə uçota alınır, göstərilən müddəa 1.01.2002-ci ildən tətbiq edilir və yeni redaksiyada nəzərdə tutulmuş norma özünün uçotda olduğu vergi orqanının ərazisindən kənarda yerləşən filialı, nümayəndəliyi və ya digər təsərrüfat obyekti (subyekti) olan hüquqi şəxslərə aiddir.

Hüquqi şəxsin və sahibkarlıq fəaliyyətini hüquqi şəxs yaratmadan həyata keçirən fiziki şəxsin Vergi Məcəlləsi ilə vergi ödəmək vəzifəsini şərtləndirən halların olub-olmamasından asılı olmayaraq, onlar vergi orqanında vergi ödəyicisi kimi uçota alınır.

Vergi orqanlarında uçota alınmaq üçün vergi ödəyiciləri tərəfindən onların olduğu və ya yaşadığı yer üzrə vergi orqanına ərizə verilir. Vergi orqanına ərizə hüquqi şəxsin dövlət qeydiyyatına alındığı gündən, Azərbaycan Respublikasında filial və nümayəndəlik vasitəsi ilə sahibkarlıq fəaliyyəti həyata keçirildikdə isə – filialın və ya nümayəndəliyin yaradılmasından sonra 30 gün müddətində verilməlidir. Dövlət qeydiyyatını həyata keçirən müvafiq icra hakimiyyəti orqanı[25] bu maddənin birinci abzasında göstərilən şəxslərin dövlət qeydiyyatına

---

[25] Burada müvafiq icra hakimiyyəti orqanının səlahiyyətlərini Azərbaycan Rsepublikasının Ədliyyə Nazirliyi və onun hüquqi şəxslərin dövlət qeydiyyatı üzrə bölgə şöbələri həyata keçirirlər.

alınması barəsində onlara qeydiyyat sənədləri ilə birlikdə həmin sənədlərin verilməsi tarixi əks etdirən arayış verməlidir.

Daimi nümayəndəliyin vergi orqanlarında uçota alınması Azərbaycan Respublikasının hüquqi şəxsləri üçün müəyyən edilmiş qaydada həyata keçirilir.

Vergi ödəyicisinin vergi uçotuna alınması yerinin müəyyən edilməsi ilə bağlı çətinliklər ortaya çıxdıqda, təqdim olunmuş məlumatlar əsasında yuxarı vergi orqanı tərəfindən qərar qəbul edilir.

1.01.2002-ci ildən vergi uçotu üzrə aşağıdakı dəyişikliklər edilibdir: «33.7 Müvafiq icra hakimiyyəti orqanı tərəfindən müəyyən edilən iri vergi ödəyiciləri və xüsusi vergi recimli müəssisələr müvafiq icra hakimiyyəti orqanının müəyyən etdiyi qaydada mərkəzləşdirilmiş uçota alına bilər.

33.8. Azərbaycan Respublikasının tərəfdar çıxdığı ikiqat vergitutmanın aradan qaldırılması haqqında beynəlxalq müqavilələrə əsasən xarici dövlətin rezidentinin Azərbaycan Respublikasında fəaliyyət göstərən və daimi nümayəndəlik yaratmayan bölmələrinin, habelə Məcəllənin 13.2.5.3-cü maddəsinə müvafiq olaraq idarəetmə yerinə görə rezident sayılan hüquqi şəxsin vergi orqanında uçota alınması qaydaları müvafiq icra hakimiyyəti orqanı tərəfindən müəyyən edilir».

Birinci dəyişiklik iri vergi ödəyicilərinin vergi uçotu barəsində de-fakto mövcud olan vəziyyəti qanuniləşdirdi. Vergi Məcəlləsinin qüvvəyə mindiyi tarixdən (2001-ci il yanvarın 1-dən) etibarən iri vergi ödəyicilərinin tərkibinə daxil olan bütün hüquqi şəxslər əlahiddə vergi ödəyicisi kimi ayrıca vergi uçotuna durmağa borclu olmalarına baxmayaraq, Vergilər Nazirliyinin dinməz razılığı ilə bu qaydaya əməl olunmurdu. Bütün 2001-ci il ərzində Dövlət Neft Şirkəti, Azərbaycan Dəmiryolları İdarəsi, Azərenerci və sair bu kimi iri vergi ödəyicilərinin tərkibinə daxil olan hüquqi şəxslərin heç biri əlahiddə vergi ödəyicisi kimi vergi uçotunda olmamışdır.

Yeni maddə Azərbaycan Respublikasının ikiqat vergitutmaya yol verilməməsi barədə digər dövlətlərlə bağladığı müqavilələrin vergi uçotu baxımından həyata keçirilmə mexanizmini tənzimləyir. Bu maddəyə və Azərbaycan Respublikası Prezidentinin 26 noyabr 2001-ci il tarixli, 614 saylı Fərmanına əsasən Azərbaycan Respublikasının tərəfdar çıxdığı ikiqat vergitutmanın aradan qaldırılması haqqında beynəlxalq müqavilələrə əsasən xarici dövlətin rezidentinin Azərbaycan Respublikasında fəaliyyət göstərən və daimi nümayəndəlik yaratmayan bölmələrinin, habelə Vergi Məcəlləsinin 13.2.5.3-cü maddəsinə müvafiq olaraq idarəetmə yerinə görə rezident sayılan hüquqi şəxsin vergi

orqanında uçota alınması qaydaları Nazirlər Kabineti tərəfindən ayrıca sənədlə müəyyən edilir.

Uçota alınma, yenidən uçota alınma və uçotdan çıxarılma qaydaları üzrə vəzifə və səlahiyyətlər. Vergi orqanında uçota alınmaq üçün vergi ödəyicisi tərəfindən ərizə verilir.

Vergi ödəyicisi olan hüquqi şəxslər, onların filial və nümayəndəlikləri uçota alınmaq üçün ərizə ilə birgə vergi orqanına müraciət etdikdə, müəyyən edilmiş qaydada təsdiq edilmiş onların dövlət qeydiyyatına alınması haqqında şəhadətnamənin və təsis sənədlərinin bir nüsxədə surətlərini vergi orqanına təqdim etməlidirlər.

Vergi ödəyicisi olan fərdi sahibkar uçota alınması üçün ərizə ilə birgə onun şəxsiyyətini təsdiq edən sənədin surətini və yaşadığı yer haqqında məlumat təqdim edir.

Vergi ödəyiciləri olan fiziki şəxslər uçota alındıqda, onların şəxsi məlumatlarına, o cümlədən onların adı, doğulduğu tarix və yer, cinsi, yaşadığı ünvan, şəxsiyyətini təsdiq edən sənədin məlumatları, vətəndaşlığı haqqında məlumat daxil edilir.

Uçota alınmaq üçün ərizənin forması müvafiq icra hakimiyyəti orqanı tərəfindən təsdiq olunur.

Vergi orqanı vergi ödəyicisinin uçota alınmasını vergi uçotuna alınması haqqında ərizə və bu maddədə göstərilən digər vergi orqanına sənədlər daxil olduğu gündən sonrakı 10 gün müddətində həyata keçirməli və həmin müddətdə də vergi ödəyicisinə müvafiq şəhadətnamə verməlidir.

Vergi ödəyicisinin olduğu yer və ya yaşadığı yer dəyişdikdə, o, vergi orqanına bu cür dəyişiklik baş verdiyi gündən 15 gün müddətində ərizə verməlidir. Vergi ödəyicisinin vergi uçotunda olduğu vergi orqanına olduğu yerin və ya yaşadığı yerin dəyişdiyi barədə ərizə ilə müraciət etdiyi gündən sonra 15 gün müddətində həmin vergi orqanı vergi ödəyicisinin yenidən uçota alınmasını (yəni əvvəlki vergi orqanından uçotdan çıxarılması və yeni vergi orqanında uçota alınması) həyata keçirməlidir.

Hüquqi şəxsin ləğvi və ya yenidən təşkil edilməsi, hüquqi şəxs tərəfindən öz filialının və ya nümayəndəliyinin ləğv edilməsi, nümayəndəlik vasitəsi ilə fəaliyyətinin ləğvi hallarında uçotdan çıxarılma vergi ödəyicisinin müraciətinə əsasən həyata keçirilir.

Bu müddəaya 1.01.2003-cü ildən aşağıdakı əlavə edilmişdir: Məcəllənin 33.2 maddəsi ilə nəzərdə tutulan hallarda hüquqi şəxs həm özünün olduğu yer üzrə, həm də onun filialının, nümayəndəliyinin və ya digər təsərrüfat subyektinin (obyektinin) olduğu yer üzrə uçota alın-

dıqda onun filialına, nümayəndəliyinə və ya digər təsərrüfat subyektinə (obyektinə) vergi ödəyicisinin eyniləşdirmə nömrəsi (VÖEN) verilə bilər.

Uçota alınma, yenidən uçota alınma, uçotdan çıxarılma ödənişsiz həyata keçirilir.

Hər bir vergi ödəyicisinə bütün vergilər üzrə, o cümlədən Azərbaycan Respublikasının gömrük sərhədindən malların keçirilməsi ilə bağlı ödənişlər üzrə Azərbaycan Respublikasının bütün ərazisində vahid olan vergi ödəyicisinin eyniləşdirmə nömrəsi (VÖEN) verilir.

Vergi orqanı vergi ödəyicisinə göndərilən bütün bildirişlərdə onun eyniləşdirmə nömrəsini göstərir.

Hər bir vergi ödəyicisi vergi orqanına təqdim etdiyi hesabat, ərizə və digər sənəddə, habelə qanunvericiliklə müəyyən edilmiş digər hallarda öz eyniləşdirmə nömrəsini göstərir.

Eyniləşdirmə nömrəsinin verilməsi və tətbiq edilməsi qaydası və şərtləri müvafiq icra hakimiyyəti orqanı tərəfindən müəyyən edilir.

Uçot məlumatları əsasında Nazirlər Kabineti tərəfindən təsdiq edilmiş qaydada Vergilər Nazirliyi tərəfindən vergi ödəyicilərinin vahid dövlət reyestrini aparır.

Banklar hüquqi şəxslərə, onların filial və nümayəndəliklərinə, fərdi sahibkarlara yalnız onlar vergi orqanlarında uçota alınması haqqında şəhadətnaməni və onun vergi orqanında təsdiq olunmuş dublikatını təqdim etdikdən sonra bank hesabları açırlar. Şəhadətnamənin bir surəti vergi ödəyicisinə bank hesabı açmış bankda saxlanılır.

Azərbaycan Respublikası VM-nin 34.8. maddəsinə əsasən Azərbaycan Respublikası Nazirlər Kabineti 23.II.2001-ci il tarixli 50№-li qərarı ilə vergi ödəyicilərinin vahid dövlət reyestrinin aparılması qaydalarını təsdiq etmişdir. Həmin qərara əsasən vergi ödəyicilərinin vahid dövlət reyestri Azərbaycan Respublikasının Vergilər Nazirliyi tərəfindən aparılır.

Vahid dövlət reyestri vergi ödəyicilərinin xüsusiyyətləri nəzərə alınmaqla vahid təsnifat əsasında aparılır.

Dövlət reyestrinə daxil edilən məlumatlar aşağıdakılardır:

– Vergi ödəyiciləri vahid dövlət reyestrinə daxil edilərkən onların uçota alınması haqqında vergi orqanına təqdim etdikləri ərizədəki məlumatlardan istifadə olunur;

– Vergi ödəyicilərinin vahid dövlət reyestrinə aşağıdakı məlumatlar daxil edilir:

a) vergi ödəyicisi olan hüquqi şəxsin:

– tam adı;

– dövlət qeydiyyatını həyata keçirmiş orqan və dövlət qeydiyyatından keçmə tarixi;

– hüquqi ünvanı;
– mülkiyyət növü;
– təşkilati-hüquqi forması;
– Fəaliyyət növləri;
– struktur vahidləri haqqında məlumat;
– təssiçilər haqqında məlumat (təsisçi hüquqi şəxs olduqda: hüquqi şəxsin tam adı, dövlət qeydiyyatında olduğu ölkənin adı, hüquqi ünvanı, təşkilati-hüquqi forması, eyniləşdirmə nömrəsi; təsisçi fiziki şəxs olduqda, fiziki şəxsin soyadı, adı və atasının adı, ünvanı, vətəndaşlığı və şəxsiyyət vəsiqəsinin məlumatları);

b) vergi ödəyicisi olan fiziki şəxsin:
– soyadı, adı və atasının adı;
– vətəndaşlığı;
– cinsi;
– şəxsiyyət vəsiqəsinin məlumatları;
– yaşadığı ünvan;
– fəaliyyət göstərdiyi ünvan;
– fəaliyyət növləri (fərdi sahibkarlıqla məşğul olduqda);
– obyektlərinin sayı, ünvanı.

Vahid dövlət reyestri kağız daşıyıcılarında və ya elektron yazıları formasında aparılmalıdır.

Vergi ödəyicilərinin vahid dövlət reyestrinin aparılması sisteminə aşağıdakılar daxildir:

Xronoloci qaydada vergi ödəyicilərinin reyestr curnalının aparılması;

Ləğv edilmiş vergi ödəyicilərinin reyestr curnalının aparılması;

Uçota alınmış vergi ödəyicilərinin reyestr məlumatlarında dəyişikliklərlə bağlı dəqiqləşdirmələrin aparılması;

Uçota alınmış vergi ödəyicilərinə informasiya verilməsi.

14.4.4. Vergi yoxlamaları və qərarların qəbul edilməsi üzrə səlahiyyətlər. Vergi nəzarətinin əsas üsulu vergi ödəyicilərinin öz öhdəliklərini düzgün yerinə yetirib-yetirməsini daha tam aşkara çıxarmağa imkan verən vergi yoxlamalarıdır. Nəzarətin digər növləri çox vaxt vergi pozuntularını aşkara çıxarmaq və yaxud yoxlama aktlarındakı nəticələrinə sübut toplamaq məqsədilə yardımçı üsul kimi istifadə edilir.

Azərbaycan Respublikası VM-nin 36-cı maddəsində göstərilmişdir ki, vergi orqanları tərəfindən keçirilən yoxlamaların iki növü vardır: kameral və ya səyyar yoxlamalar.

Vergi yoxlamaları keçirildikdə, vergi orqanları və onların vəzifəli şəxsləri düzgün qərar qəbul edilməsi üçün əhəmiyyətli olan bütün

halları, o cümlədən vergi ödəyicisi üçün əlverişli olan halları aydınlaşdırmalıdırlar.

Məcəlləyə 1.01.2003-cü ildən edilmiş dəyişikliklə müəyyən edilmişdir ki, səyyar vergi yoxlaması mənfəət gəlir, əmlak və torpaq vergiləri üzrə vergi ödəyicisinin son 3 təqvim ilindən çox olmayan fəaliyyətini, digər vergilər üzrə həmin yoxlamanın keçirildiyi il də daxil olmaqla vergi ödəyicisinin son 3 ildən çox olmayan fəaliyyətini əhatə edə bilər.

Vergi yoxlaması keçirildikdə, vergi orqanının vergi ödəyicisinin digər şəxslərlə əlaqədar fəaliyyəti barədə vergi yoxlamasının predmetinə aid olan məlumat alması üçün sənədlərlə təsdiq edilmiş zərurət yarandığı halda, vergi orqanı həmin şəxslərdən yoxlanılan vergi ödəyicisinin fəaliyyətinə aid olan sənədlər ala bilər. Bu hərəkətlər üçün vergi orqanının əsaslandırılmış qərarı olmalıdır.

Vergi ödəyicisi olan hüquqi şəxslərin ləğvi və ya hüquqi şəxs yaratmadan sahibkarlıq fəaliyyəti göstərən fiziki şəxsin sahibkarlıq fəaliyyətinə xitam verilməsi barədə müraciəti ilə bağlı və növbədənkənar keçirilən yoxlamalar istisna olmaqla, vergi orqanı tərəfindən yoxlanılmış vergi dövrü üçün vergi ödəyicisinin ödədiyi və ya ödəməli olduğu vergilər üzrə səyyar vergi yoxlamalarının keçirilməsi qadağandır.

Vergi yoxlamasının nəticələri ilə razılaşmayan vergi ödəyiciləri növbədənkənar vergi yoxlamasının keçirilməsini tələb edə bilərlər. Bu halda növbədənkənar vergi yoxlaması vergi orqanlarının əvvəlki yoxlamanı keçirmiş vəzifəli şəxsləri tərəfindən keçirilə bilməz.

Vergi ödəyicilərinin vergi orqanları tərəfindən həyata keçirilən vergi yoxlamaları üzrə məhkəməyə müraciət etmək hüququ vardır.

Kameral vergi yoxlaması qaydaları.

Kameral vergi yoxlaması vergi orqanı tərəfindən yerlərə getmədən vergi orqanında olan, vergi ödəyicisi tərəfindən təqdim edilən vergi hesabatları, habelə vergilərin hesablanmasını və ödənilməsini özündə əks etdirən və vergi ödəyicisinin fəaliyyəti haqqında vergi orqanında olan digər sənədlər əsasında keçirilir.

Kameral vergi yoxlaması vergi ödəyicisi tərəfindən verginin hesablanması və ödənilməsi üçün əsas olan sənədlərin vergi orqanına təqdim edildiyi gündən 30 gün müddətində keçirilir. 1.01.200-cü ildən etibarən kameral vergi yoxlaması haqqında olan 37.3, 37.4 və 37.5-ci maddələri aşağıdakı kimi yeni redaksiyada verilmişdir:

– Kameral yoxlama aparmaq üçün vergi ödəyicisindən təqdim olunmuş bəyannamə ilə bağlı sənədlərdə olan məlumatlar arasında ziddiyyət və ya səhv aşkar edildikdə vergi orqanı vergi ödəyicisindən əlavə məlumat, sənəd və izahat tələb edə bilər;

– Kameral yoxlama zamanı vergi bəyannaməsində vergilərin düzgün hesablanmaması (vergi məbləğinin az və ya artıq göstərilməsi) aşkar edildikdə, vergi ödəyicisinə 5 gün müddətində müvafiq icra hakimiyyəti orqanının müəyyən etdiyi formada vergilərin hesablanmasına dair bildiriş göndərilir. Bildirişdə hesablamanın səbəbləri və vergi ödəyicisinin bu Məcəllənin 62-ci maddəsinə uyğun olaraq şikayət etmək hüququ göstərilməlidir;

– Bu Məcəllənin 15.1.13-cü maddəsinə əsasən vergi ödəyicisindən xronometrac metodu ilə yeni müşahidə keçirilməsi barədə müraciət daxil olan dövrədək xronometrac metodu ilə sonuncu müşahidənin nəticələri vergilərin hesablanması üçün əsas götürülə bilər.

Səyyar vergi yoxlaması qaydaları.

Səyyar vergi yoxlaması vergi orqanının qərarına əsasən həyata keçirilir.

Səyyar vergi yoxlaması növbəti və növbədənkənar ola bilər.

Növbəti səyyar vergi yoxlaması keçirildikdə, vergi orqanı tərəfindən vergi ödəyicisinə vergi yoxlamasının başlanmasından azı 15 gün əvvəl bildiriş göndərilir.

Vergi ödəyicisinə göndərilən bildirişdə vergi yoxlamasının əsası və tarixi, habelə vergi ödəyicisinin və vergi orqanlarının hüquq və vəzifələri göstərilməlidir.

Növbəti səyyar vergi yoxlaması ildə bir dəfədən çox olmayaraq keçirilir və bir aydan artıq davam edə bilməz. Müstəsna hallarda yuxarı vergi orqanının qərarına müvafiq olaraq səyyar vergi yoxlamasının keçirilməsi müddəti 3 aya qədər artırıla bilər.

Aşağıda göstərilən hallarda yuxarı vergi orqanının əsaslandırılmış qərarına əsasən səyyar vergi yoxlamasının nəticələri üzrə aktın tərtibi müddəti 1 aydan çox olmayan müddətə uzadıla bilər:

Səyyar vergi yoxlamasının obyektiv və dolğun keçirilməsi üçün zəruri olan sənədlər, o cümlədən vergi orqanının sorğusuna cavab xarici ölkədən alındıqda, nümunə kimi götürülən əşyaların tədqiqi, səyyar vergi yoxlaması zamanı ekspertizanın keçirilməsi və ya mütəxəssis tərəfindən rəy verilmə üçün müxtəlif bilik sahələrindən istifadə etməklə aparıldıqda; səyyar vergi yoxlaması ilə əlaqədar vergi orqanları tərəfindən göndərilən sorğulara cavabların alınma müddətləri cavab göndərən şəxslər tərəfindən pozulduqda;

Növbədənkənar vergi yoxlaması vergi orqanları tərəfindən aşağıda göstərilən hallarda keçirilə bilər (maddə 38.3):

– Verginin hesablanması və ödənilməsi üçün zəruri olan vergi hesabatı sənədləri müəyyən edilmiş müddətdə və bu barədə vergi orqanının xəbərdarlığından sonra da təqdim edilmədikdə;

– Vergi yoxlamasının nəticələri üzrə tərtib edilmiş aktda dürüst olmayan və (və ya) təhrif olunmuş məlumatlar aşkar edildikdə. Məcəllənin bu maddəsinə 1.01.2003-cü ildən aşağıdakılar əlavə edilmişdir:

– ƏDV üzrə artıq ödənilmiş vergi, faiz və maliyyə sanksiyası digər vergilərin, faizlərin və maliyyə sanksiyalarının ödənilməsi hesabına və ya sonrakı öhdəliklər üzrə ödəmələrin hesabına aid edildikdə. Bu halda növbədənkənar vergi yoxlaması yalnız vergi ödəyicisinin ƏDV-yə cəlb edilən əməliyyatları üzrə aparıla bilər;

– Artıq ödənilmiş vergilərin, faizlərin və maliyyə sanksiyalarının qaytarılması barədə vergi ödəyicisinin ərizəsi daxil olduqda;

– Vergi orqanının əldə etdiyi mənbəyi bəlli olan hər hansı məlumat əsasında vergi ödəyicisinin gəlirlərinin gizlədildiyi (azaldıldığı) aşkar edildikdə;

– Cinayət posessual qanunvericiliyinə uyğun olaraq məhkəmənin və ya hüquq-mühafizə orqanlarının vergi yoxlamalarının keçirilməsi barədə müvafiq qərarı olduqda.

Səyyar vergi yoxlaması iş günü və vergi ödəyicisinin iş vaxtı ərzində keçirilir.

İnventarizasiya səyyar vergi yoxlaması zamanı aşağıda göstərilən hallarda müvafiq icra hakimiyyəti orqanının əsaslandırılmış qərarı ilə aparılır: (38.5.1.)

Vergi ödəyicisində sonuncu vergi yoxlaması zamanı vergi ödəyicisi tərəfindən bilərəkdən hesabat sənədlərinin aparılmaması aşkar edildikdə;

Vergi ödəyicisində sonuncu vergi yoxlaması zamanı vergi ödəyicisi tərəfindən qanunvericiliklə müəyyən edilmiş qaydalara uyğun olaraq hesabat sənədlərinin aparılmaması aşkar edildikdə və bununla əlaqədar vergi orqanının xəbərdarlığından sonra yol verilmiş dəqiqsizliklər aradan qaldırılmadıqda və hesabat müəyyən edilmiş qaydalara uyğun olaraq aparılmadıqda;

Vergi ödəyicisində səyyar vergi yoxlaması zamanı aksiz markaları ilə markalanmalı olan, ancaq markalanmamış mallar aşkar edildikdə.

Səyyar vergi yoxlaması zamanı inventarizasiyanın aparılması qaydaları müvafiq icra hakimiyyəti orqanı tərəfindən müəyyən edilir.

Səyyar vergi yoxlamasının nəticələrinin rəsmiləşdirilməsi qaydaları. Azərbaycan Respublikası VM-nin 39-cu maddəsinə əsasən səyyar vergi yoxlamasının nəticələri üzrə vergi orqanlarının səlahiyyətli vəzifəli şəxsləri tərəfindən müəyyən edilmiş formada vergi yoxlaması aktı tərtib edilir, həmin şəxslər və yoxlanılan vergi ödəyicisinin rəhbəri (onu əvəz edən şəxs) və ya fərdi sahibkar tərəfindən imzalanır. Vergi

ödəyicisi yoxlama aktında öz qeydlərini edə bilər, aktı imzalamaqdan imtina edə bilər və bu barədə həmin aktda müvafiq qeyd aparılır.

Vergi yoxlaması aktında yoxlama zamanı aşkar olunmuş və sənədlərlə təsdiq edilmiş vergi qanunvericiliyinin pozulması halları və həmin pozuntulara görə məsuliyyət nəzərdə tutan Vergi Məcəlləsinin və digər qanunların konkret maddələri, yaxud vergi qanunvericiliyinin pozulması hallarının olmaması göstərilməlidir.

Vergi yoxlaması aktının forması və onun tərtib edilməsinə dair tələblər Vergilər Nazirliyi tərəfindən müəyyən edilir.

1.01.2003-cü ildən həmin qayda dəyişdirilmişdir: vergi yoxlaması aktının bir nüsxəsi vergi ödəyicisinə (onun səlahiyyətli nümayəndəsinə) verilmə tarixini təsdiq edən üsulla verilir. Vergi ödəyicisi vergi yoxlaması aktı ilə və ya onun hər hansı bir hissəsi ilə razılaşmadıqda, vergi yoxlaması aktının verilməsi günündən 30 gün müddətində müvafiq vergi orqanına aktı imzalamamasının səbəblərini izah edə, yaxud akta və ya onun ayrı-ayrı hissələrinə öz etirazını yazılı surətdə bildirə bilər. Bu halda vergi ödəyicisinin yoxlama aktını imzalamamasını və ya etirazını, ona öz yazılı izahatını (etirazını) təsdiq edən sənədlərin surətini əlavə edərək vergi orqanına təqdim etməyə hüququ vardır.

Məcəllə ilə müəyyən edilən müddət bitdikdən sonra 15 gündən çox olmayan müddətdə vergi orqanının rəhbəri (onun müavini) vergi ödəyicisindən müəyyən edilmiş qaydada götürülmüş, habelə vergi ödəyicisi tərəfindən təqdim edilmiş sənədlərə və vergi yoxlaması aktına, vergi qanunvericiliyinin pozulması hallarına və onların aradan qaldırılması hallarına və onların aradan qaldırılması və müvafiq sanksiyaların (cərimələrin) tətbiq edilməsi məsələsinə baxır.

Vergi ödəyicisi tərəfindən vergi yoxlaması aktı üzrə yazılı izahatlar və ya etirazlar təqdim edildikdə, yoxlamanın materialları vergi ödəyicisinin vəzifəli şəxslərinin və ya fərdi sahibkarın və (və ya) onların nümayəndələrinin iştirakı ilə baxılır.

Vergi orqanı vergi yoxlamasının materiallarına baxılmanın yeri və vaxtı haqqında vergi ödəyicisinə əvvəlcədən məlumat verir. Vergi ödəyicisi ona əvvəlcədən məlumat verilməsinə baxmayaraq üzürlü səbəb olmadan gəlməyibsə, yoxlamanın materiallarına, vergi ödəyicisi tərəfindən təqdim edilən etirazlara, izahatlara, digər sənəd və materiallara onun iştirakı olmadan baxılır.

Səyyar vergi yoxlaması keçirən vergi orqanının vəzifəli şəxslərinin vergi ödəyicisinin sahibkarlıq fəaliyyətini həyata keçirmək üçün istifadə etdiyi ərazisinə və ya binasına (yaşayış binaları (sahələri) istisna olmaqla) bilavasitə daxil olması həmin şəxslər tərəfindən öz xidməti

vəsiqələrinin və vergi orqanının rəhbərinin (onun müavininin) həmin vergi ödəyicisində səyyar vergi yoxlamasının keçirilməsi haqqında qərarını və ya məhkəmənin qərarını təqdim etdikdən sonra həyata keçirilir.

Vergi yoxlamasını bilavasitə həyata keçirən vergi orqanlarının vəzifəli şəxslərinin yaşayış binalarına (sahələrinə) orada yaşayan fiziki şəxslərin iradəsindən kənar və ya onların iradəsinə zidd olaraq daxil olmasına yol verilmir.

Bilavasitə səyyar vergi yoxlamasını keçirən vergi orqanının vəzifəli şəxslərinə Vergi Məcəlləsinin 40.1.-ci maddəsində göstərilən ərazilərə və ya binalara (yaşayış binaları (sahələri) istisna olmaqla) daxil olmağa icazə verilmədikdə, yoxlamanı keçirən vergi orqanının vəzifəli şəxsləri və vergi ödəyicisi tərəfindən imzalanan akt tərtib edilir. Həmin akta əsasən vergi orqanının ödənilməli olan vergi məbləğlərinin vergi ödəyicisi haqqında özündə olan məlumatlar və ya analogiya üzrə müəyyən etmək hüququ vardır.

Vergi ödəyicisi həmin aktı imzalamaqdan imtina etdikdə, bu barədə aktda qeyd edilir. Tərtib olunmuş aktın surəti vergi ödəyicisinə verilir.

Səyyar vergi yoxlamasını bilavasitə keçirən vergi orqanlarının vəzifəli şəxslərinin vergi ödəyicisinin sahibkarlıq fəaliyyətini həyata keçirmək üçün istifadə etdiyi ərazisinə və ya binasına (yaşayış binaları (sahələri) istisna olmaqla) daxil olmasına qeyri-qanuni maneçilik vergi qanunvericiliyinin pozulması hesab olunur və qanunla müəyyən edilmiş qaydada məsuliyyətə səbəb olur.

Baxış aparılması qaydaları.

Səyyar vergi yoxlamasını keçirən vergi orqanının vəzifəli şəxsinin yoxlamanın dolğun və obyektiv keçirilməsi üçün bütün halların ayırd edilməsi məqsədi ilə vergi yoxlaması keçirilən vergi ödəyicisinin ərazilərinin, binalarının, habelə sənədlərin və əşyaların həmin orqanın əsaslandırılmış qərarı əsasında baxışını keçirmək hüququ vardır.

Aşağıda göstərilən hallar istisna olmaqla, səyyar vergi yoxlaması keçirilmədən ərazilərin, binaların, sənədlərin və əşyaların baxışının keçirilməsinə yol verilmir:

Sənədlər və əşyalar vergi orqanının vəzifəli şəxsi tərəfindən əvvəl həyata keçirilmiş səyyar vergi yoxlaması zamanı əldə edilmişdirsə; və ya

Həmin sənədlərin və əşyaların sahibinin razılığı olduqda.

Baxış müşahidəçilərinin iştirakı ilə həyata keçirilir.

Baxış keçirildiyi zaman vergi yoxlaması həyata keçirilən şəxsin və (və ya) onun nümayəndəsinin, habelə mütəxəssislərin baxışda iştirak etmək hüququ vardır.

Baxışın keçirilməsi barəsində protokol tərtib edilir.

Sənədlərin tələb edilməsi üzrə səlahiyyətlər.

Səyyar vergi yoxlamasını keçirən vergi orqanının vəzifəli şəxsi yoxlama üçün zəruri olan sənədləri vergi ödəyicisindən Vergi Məcəlləsi ilə müəyyən edilmiş qaydada tələb edə bilər.

Sənədlərin verilməsi barəsində tələb yönəldilən şəxs həmin sənədləri 5 gün müddətində vergi orqanına təqdim etməlidir.

Sənədlərin lazımi qaydada təsdiq edilmiş surətləri təqdim edilir.

Səyyar vergi yoxlamasını bilavasitə həyata keçirən vergi orqanının vəzifəli şəxsinə tələb olunan sənədlər vergi ödəyicisi tərəfindən Vergi Məcəlləsinin 42.1.-ci maddəsinin ikinci abzasında göstərilən müddətdə təqdim edilmədikdə və ya həmin sənədlərin onda olmaması vergi ödəyicisi tərəfindən bildirildikdə, yoxlamanı həyata keçirən vergi orqanının vəzifəli şəxsləri və vergi ödəyicisi tərəfindən imzalanan akt tərtib edilir. Vergi ödəyicisi həmin aktı imzalamaqdan imtina etdikdə, bu barədə aktda qeyd edilir. Tərtib olunmuş aktın surəti vergi ödəyicisinə verilir. Tələb olunan sənədləri və ya onların surətlərini səyyar vergi yoxlamasının keçirildiyi müddətdə digər mənbələrdən əldə etmək mümkün olmadıqda, həmin akta əsasən vergi orqanının ödənilməli olan vergi məbləğlərini vergi ödəyicisi haqqında özündə olan məlumatlar və ya analogiya üzrə müəyyən etmək hüququ vardır.

Səyyar vergi yoxlaması üçün zəruri olan, vergi orqanı tərəfindən tələb edilən sənədlərin vergi ödəyicisi tərəfindən vergi orqanına verilməsindən imtina edilməsi və ya Vergi Məcəlləsinin 42.1-ci maddəsində göstərilən müddətdə təqdim edilməməsi qanunla müəyyən edilmiş qaydada məsuliyyətə səbəb olur. Bu maddədə göstərilən qaydada sənədlərin təqdim edilməsindən imtina edildikdə, səyyar vergi yoxlamasını həyata keçirən vergi orqanının vəzifəli şəxsi Məcəllə ilə nəzərdə tutulmuş qayda (m. 43) sənədlərin götürülməsini həyata keçirə bilər.

Sənədlərin və nümunə kimi əşyaların götürülməsi qaydaları.

Sənədlərin və nümunə kimi əşyaların götürülməsinə yalnız səyyar vergi yoxlanılması keçirildikdə yol verilir.

Səyyar vergi yoxlaması keçirildikdə, yoxlamanın predmetinə aid olan və vergilərin hesablanması üçün tələb olunan, vergi ödəyicisi tərəfindən təqdim olunan sənədlərin və əşyaların öyrənilməsinə əlavə vaxt tələb olunduğu halda, həmçinin təqdim olunmuş sənədlərdə vergi qanunvericiliyinin pozulması halları müəyyən edildikdə və ya bu pozuntular bilavasitə əşyalarla bağlı olduqda, səyyar vergi yoxlamasını bilavasitə həyata keçirən vergi orqanının vəzifəli şəxsi Məcəllənin 42-ci maddəsinə müvafiq olaraq ona təqdim edilmiş sənədləri və nümunə kimi əşyaları götürə bilər. Vergi ödəyicisi tərəfindən yoxlamanı bilavasitə

həyata keçirən vəzifəli şəxsə verilən sənədlərin və nümunə kimi əşyaların götürülməsi vergi orqanının rəhbərinin (onun müavininin) əsaslandırılmış qərarı ilə həyata keçirilir. Əşyaların nümunə kimi göturülmə həcmi, miqdarı, müddəti və onların tədqiq edilməsi qaydaları Nazirlər Kabineti tərəfindən müəyyən edilir.

Sənədlərin notarial qaydada təsdiq olunmuş surətləri götürülür. Sənədlərin notarial qaydada təsdiq edilməsi üçün xərcləri vergi orqanı çəkir. Həmin müddəa 1.01.2003-cü ildən aşağıdakı kimi dəyişmişdir: sənədlərin vergi ödəyicisi tərəfindən təsdiq olunmuş surətləri götürülür.

Sənədlərin və nümunə kimi əşyaların gecə vaxtı (axşam saat 20^{00}-dan səhər saat 8^{00}-a qədər olan müddətə) götürülməsinə yol verilmir.

Səyyar vergi yoxlaması zamanı vergilərin hesablanması üçün zəruri olmayan sənədlərin və nümunə kimi əşyaların götürülməsi qadağandır.

Sənədlərin və nümunə kimi əşyaların götürülməsi sənədləri və əşyaları götürülən şəxslərin və (və ya) onların nümayəndələrinin, habelə müşahidəçilərin iştirakı ilə həyata keçirilir. Zəruri hallarda sənədlərin və nümunə kimi əşyaların götürülməsində iştirak etmək üçün mütəxəssis dəvət oluna bilər.

Vergi orqanının vəzifəli şəxsi sənədlərin və nümunə kimi əşyaların götürülməsinə qədər götürülmə barədə vergi orqanının rəhbərinin (onun müavininin) əsaslandırılmış qərarını təqdim edir və iştirak edən şəxslərə onların hüquq və vəzifələrini izah edir.

Sənədlərin və nümunə kimi əşyaların götürülməsi barədə Məcəllənin 48-ci maddəsinin tələblərinə riayət etməklə protokol tərtib edilir.

Sənədlərin və nümunə kimi əşyaların götürülməsi haqqında protokolun surəti sənədləri və əşyaları götürülən şəxsə verilir. Bu barədə protokolda qeyd edilir, sənədləri və əşyaları götürülən şəxsin imzası ilə təsdiqlənir.

Vergi ödəyicisinin bu maddədə nəzərdə tutulmuş qaydada sənədləri və əşyaları vermədiyi halda, həmin sənədlərin və nümunə kimi əşyaların götürülməsi səyyar vergi yoxlamasını bilavasitə həyata keçirən vergi orqanının əsaslandırılmış müraciətinə əsasən məhkəmənin qərarı ilə həyata keçirilir.

Ekspertiza aparılması qaydaları.

Zəruri hallarda səyyar vergi yoxlamasına ekspert cəlb edilə bilər.

Ortaya çıxan məsələlərin izah olunması üçün xüsusi biliklər tələb olunduğu hallarda ekspertiza təyin edilir.

Ekspert qarşısında qoyulan suallar və onun rəyi ekspertin xüsusi biliyindən kənara çıxa bilməz.

Ekspert müqavilə əsasında cəlb edilir. Müqavilədə tərəflərin hüquqları və vəzifələri, ekspert qarşısında qoyulan suallar, səhv və ya bilərəkdən yalan rəy verməsinə görə ekspertin məsuliyyəti və mülki qanunvericiliklə müəyyən edilmiş digər məsələlər nəzərdə tutula bilər.

Ekspertiza səyyar vergi yoxlamasını bilavasitə həyata keçirən vergi orqanının qərarı ilə təyin edilir.

Qərarda ekspertizanın təyin edilməsi üçün əsaslar, ekspertin adı və ya ekspertiza keçirən təşkilatın adı, ekspert qarşısında qoyulan məsələlər və ekspertə təqdim olunan materiallar göstərilir.

Ekspertin yoxlamanın predmetinə aid olan yoxlama materialları ilə tanış olmaq, ona əlavə materialların verilməsi barədə vəsadət qaldırmaq hüququ vardır.

Ekspert, ona təqdim edilmiş materiallar kifayət qədər olmadıqda və ya ekspertizanın keçirilməsi üçün onun bilikləri kifayət qədər olmadıqda, rəy verilməsindən imtina edə bilər.

Ekspertiza keçirilməsi haqqında qərar çıxarmış vergi orqanı yoxlanılması keçirilən vergi ödəyicisini bu qərarla tanış etməyə və həmin şəxsin Vergi Məcəlləsinin 44.7-ci maddəsində nəzərdə tutulan hüquqlarını ona izah etməyə borcludur.

Ekspertizanın təyin edilməsi və keçirilməsi zamanı yoxlanılan şəxsin aşağıda göstərilən hüquqları vardır:

– ekspertə etiraz etmək;

– ekspertin onun tərəfindən göstərilən şəxslərdən təyin edilməsi barədə müraciət etmək;

– ekspertin rəyinin alınması üçün əlavə suallar təqdim etmək;

– ekspertiza keçirildikdə vergi yoxlaması keçirən vergi orqanının vəzifəli şəxsinə əvvəlcədən məlumat verməklə bilavasitə və ya nümayəndəsinin vasitəsi ilə ekspertiza keçirilməsində iştirak etmək;

– ekspertin rəyi ilə tanış olmaq.

Ekspert rəyi öz adından verir və imzalayır. Ekspertin rəyində onun tərəfindən aparılan araşdırma, gəldiyi nəticələr və qoyulan suallara əsaslandırılmış cavablar əks etdirilir. Ekspertin, ekspertiza apırıldıqda, barəsində onlara dair suallar qoyulmamış, iş üçün əhəmiyyətli olan halları müəyyən etdikdə, həmin hallar haqqında özünün rəyinə nəticələr daxil etmək hüququ vardır.

Ekspertin rəyinin surəti və ya onun rəy vermək imkanının olmaması barədə xəbər yoxlanılan şəxsə verilir. Həmin şəxsin izahat vermək, öz etirazlarını bəyan etmək, ekspertə əlavə sualların qoyul-

masını, əlavə, yaxud təkrar ekspertizanın təyin edilməsini tələb etmək hüququ vardır.

Əlavə ekspertiza ekspertin rəyi kifayət qədər aydın və dolğun olmadığı hallarda təyin edilir və bu ekspertiza həmin və ya başqa ekspertə həvalə edilir.

Təkrar ekspertiza ekspertin rəyi əsaslı olmadığı və onun düzgün olmasına şübhələrin olduğu hallarda təyin edilir və başqa ekspertə həvalə edilir. 1.01.2003-cü ildən etibarən ekspertiza barədə 44.11-ci bənd əlavə edilmişdir: yoxlanılan şəxsin bu Məcəllənin 44.7-ci və 44.9-cu maddələrində nəzərdə tutulmuş hüquqları ilə əlaqədar vəsadəti təmin edilmədikdə, vergi orqanının rəhbəri (onun müavini) vəsadətin rədd edilməsi səbəbləri göstərilməklə əsaslandırılmış qərar çıxarır və qərarın surətini yoxlanılan şəxsə təqdim edir.

Səyyar vergi yoxlamasının keçirilməsi zamanı bilavasitə vergi orqanlarının fəaliyyət dairəsinə aid olmayan sahələr üzrə xüsusi bilik və təcrübə tələb olunduqda, vergi orqanlarının rəhbərinin (onun müavininin) qərarına əsasən mütəxəssis dəvət oluna bilər. Mütəxəssisin xüsusi bilik və təcrübəsi olmalıdır və o, işin nəticələrində maraqlı olmamalıdır. Bu şərtlərə cavab verməyən mütəxəssisin rəyi vergi orqanları tərəfindən istifadə oluna bilməz.

Mütəxəssis müqavilə əsasında dəvət olunur. Müqavilədə tərəflərin hüquq və vəzifələri, mütəxəssis qarşısında qoyulan suallar, səhv və ya bilərəkdən rəy verməsinə görə mütəxssisin məsuliyyəti və mülki qanunvericiliklə müəyyən edilmiş digər məsələlər nəzərdə tutula bilər.

Vergi Məcəlləsinin 45.1-ci maddəsinə müvafiq olaraq cəlb olunmuş mütəxəssis onun qarşısında qoyulmuş sullar barəsində öz rəyini bildirməlidir. Mütəxəssisin rəyi yazılı şəkildə tərtib olunur, onun tərəfindən imzalanır və səyyar vergi yoxlamasının aktına əlavə edilir.

Vergi ödəyicisi vergi yoxlamasının aktına əlavə olunmuş mütəxəssisin rəyi ilə razılaşmadıqda, bu barədə yoxlama aktında müvafiq qeydlər edə bilər.

<u>Yoxlamalarda müşahidəçilərin iştirakı.</u>

Vergi Məcəlləsi ilə nəzərdə tutulmuş hallarda səyyar vergi yoxlamasının keçirilməsi zamanı müşahidəçilər dəvət edilir.

Müşahidəçilər iki nəfərdən az olmayaraq dəvət edilir.

Müşahidəçilər qismində yoxlamanın nəticələrində maraqlı olmayan fiziki şəxslər dəvət edilə bilər.

Müşahidəçi kimi vergi orqanlarının vəzifəli şəxslərinin iştirak etməsinə yol verilmir.

Müşahidəçilər onların iştirakı ilə keçirilən hərəkətlərin faktını, məzmununu və nəticələrini protokolda təsdiq etməyə borcludur.

Müşahidəçilərin həyata keçirilən hərəkətlərə dair öz qeydlərini protokola daxil etmək hüququ vardır.

Zərurət olduqda, müşahidəçilər həmin hərəkətlərə dair öz izahatlarını da verə bilər.

Eyni şəxs vergi orqanları tərəfindən vergi ili ərzində bir dəfədən artıq müşahidəçi kimi dəvət oluna bilməz.

Vergi yoxlamasının həyata keçirilməsi üzrə hərəkətlərin icraatı zamanı tərtib edilən protokola dair ümumi tələblər.

Vergi Məcəlləsi ilə nəzərdə tutulmuş hallarda vergi yoxlamasının keçirilməsi zamanı protokollar tərtib edilir. Protokollar Azərbaycan dilində tərtib edilir.

Protokolda aşağıdakılar göstərilir:

– protokolun adı;

– konkret hərəkətlərin həyata keçirilməsinin yeri və tarixi;

– hərəkətin başlanması və bitirilməsinin vaxtı;

– protokolu tərtib etmiş şəxsin vəzifəsi, adı;

– hərəkətin həyata keçirilməsində iştirak edən və ya onun həyata keçirilməsini müşahidə edən şəxsin adı, lazım olduqda – onun ünvanı, vətəndaşlığı, Azərbaycan dilində danışa bilib-bilməməsi;

– hərəkətin məzmunu, onun həyata keçirilməsinin ardıcıllığı;

– hərəkətin həyata keçirilməsi zamanı aşkar olunan və iş üçün əhəmiyyətli olan – faktlar və hallar;

– Məcəlləyə uyğun olaraq əşyalar nümunə kimi götürüldükdə protokolda əşyaların miqdarı, həcmi və digər xüsusi əlamətləri göstərilməlidir.

Protokol hərəkətin həyata keçirilməsində iştirak edən bütü şəxslər tərəfindən oxunur. Həmin şəxslərin protokola daxil edilməli olan və ya işə tikilməli olan qeydlər etmək hüququ vardır.

Protokol onu tərtib etmiş vergi orqanının vəzifəli şəxsi, habelə hərəkətin həyata keçirilməsində iştirak edən bütün şəxslər tərəfindən imzalanır.

Vergi yoxlamasının nəticələri üzrə qərarın çıxarılması.

Səyyar vergi yoxlamasının materiallarına baxılmanın nəticələri üzrə vergi orqanının rəhbəri (rəhbərin müavini) 10 gün müddətində aşağıda göstərilən qərarlardan biri çıxarır:

– vergi ödəyicisinin vergi qanunvericiliyinin pozulmasına görə məsuliyyətə cəlb edilməsi;

– vergi ödəyicisinin vergi qanunvericiliyinin pozulmasına görə məsuliyyətə cəlb edilməsindən imtina olunması;

– əlavə vergi yoxlaması tədbirlərinin keçirilməsi haqqında.

Vergi ödəyicisinin vergi qanunvericiliyinin pozulmasına görə

məsuliyyətə cəlb edilməsi haqqında qərarda vergi yoxlaması ilə müəyyən olunan vergi qanunvericiliyinin pozulması şəraiti, həmin şəraiti təsdiq edən sənədlər və digər məlumatlar, vergi ödəyicisinin özünün müdafiəsi üçün gətirdiyi dəlillər və bu dəlillərin yoxlanılmasının nəticələri, vergi qanunvericiliyinin pozulmasına görə və tətbiq olunan məsuliyyət tədbirlərini nəzərdə tutan müvafiq qanunların maddələri göstərilməklə vergi ödəyicisinin vergi qanunvericiliyinin konkret hansı tələblərinin pozulmasına görə məsuliyyətə cəlb olunması ona izah olunur.

Vergi ödəyicisinin vergi qanunvericiliyinin pozulmasına görə məsuliyyətə cəlb edilməsi barədə çıxarılmış qərar əsasında vergi ödəyicisinə vergi borcunun, faizlərin, maliyyə sanksiyalarının məbləğlərinin, inzibati cərimələrin, habelə aşkar edilmiş pozuntuların aradan qaldırılması barədə tələbnamə göndərilir.

Vergi orqanının qərarının surəti və tələbnamə vergi ödəyicisinə və ya onun nümayəndəsinə verilmə tarixini təsdiq edən üsulla təqdim edilir. Vergi ödəyicisi və ya onun nümayəndəsinin bilərəkdən hərəkətləri nəticəsində vergi orqanının qərarının surəti və (və ya) tələbnaməsi ona təqdim oluna bilmirsə, bu sənədlər (sənəd) onların (onun) sifarişli məktubla alınması günündən təqdim edilmiş hesab edilir.

Vergi orqanının vəzifəli şəxsləri tərəfindən müvafiq tələblərinin gözlənilməməsi vergi orqanının qərarının yuxarı vergi orqanı və məhkəmə tərəfindən ləğv edilməsi üçün əsasdır.

Vergi orqanı tərəfindən aşkar edilmiş vergi qanunvericiliyinin pozulmasına görə vergi ödəyicisi inzibati məsuliyyətə cəlb edilməli olduqda, vergi yoxlamasını keçirən vergi orqanının səlahiyyətli vəzifəli şəxsi inzibati hüquq pozuntusu haqqında ayrıca protokol tərtib edir. Bu hüquq pozuntuları haqında işlərə baxılma və inzibati tənbeh tədbirlərinin həmin pozuntuların edilməsində günahkar olan vergi ödəyicisinin vəzifəli şəxslərinə və vergi ödəyicisi – fərdi sahibkara münasibətdə tətbiq edilməsi vergi orqanları tərəfindən Azərbaycan Respublikası İnzibati Xətalar Məcəlləsinə müvafiq olaraq həyata keçirilir.

Vergi yoxlaması keçirildikdə, vergi ödəyicisinə və ya onun sahibliyində, istifadəsində və sərəncamında olan əmlaka qanunsuz olaraq zərər vurulmasına yol verilmir.

Vergi orqanlarının və ya onların vəzifəli şəxslərinin qanunsuz hərəkətləri ilə vergi yoxlaması keçirildikdə, vurulan ziyan tam həcmdə, buraxılmış fayda (əldə edilməyən gəlir) da daxil olmaqla vergi ödəyicisinə ödənilməlidir.

Vergi orqanları və onların vəzifəli şəxsləri vergi ödəyicisinə qanunsuz hərəkətləri nəticəsində vurduqları ziyana görə qanunla müəyyən edilmiş qaydada məsuliyyət daşıyırlar.

Vergi orqanlarının vəzifəli şəxslərinin qanuni hərəkətləri nəticəsində vergi ödəyicisinə vurulan ziyan qanunla müəyyən edilmiş hallar istisna olmaqla, ödənilmir.

Vergi qanunvericiliyinin pozulmasına görə vergi ödəyicisinin məsuliyyətə cəlb edilməsi haqqında qərarın çıxarılmasından sonra müvafiq vergi orqanı vergi qanunvericiliyinin pozulmasına görə məsuliyyətə cəlb edilən şəxsdən Vergi Məcəlləsi ilə müəyyən edilmiş maliyyə sanksiyalarını Azərbaycan Respublikasının Prezidenti tərəfindən müəyyən edilən qaydada və ya məhkəmə qaydasında alır.

Vergi orqanları tərəfindən maliyyə sanksiyalarının alınması barədə iddialara Azərbaycan Respublikasının Mülki Prosessual Məcəlləsinə müvafiq olaraq baxılır.

Məhkəmənin maliyyə sanksiyalarının alınması haqqında qanuni qüvvəyə minmiş qərarının icrası qanunla müəyyən edilmiş qaydada həyata keçirilir.

14.5. Vergi orqanları – hüquq-mühafizə orqanları kimi

14.5.1. Ümumi əsaslar. Vergi orqanları – ölkənin vergi sahəsində təhlükəsizliyinin təmin edilməsi məqsədini güdən hüquq-mühafizə orqanıdır. Dünya dövlətlərinin təcrübəsində bu orqanların yaradılması və fəaliyyətinin təşkili sahəsində bir neçə yanaşma tərzi mövcuddur:[26]

1. Sərt yanaşma tərzi – bütün maliyyə nəzarəti orqanlarının funksiyalarını özündə birləşdirən – vahid hərbiləşdirilmiş orqanın yaradılması. Belə təcrübə yalnız İtaliyada mövcuddur: bu funksiyanı xüsusi maliyyə qvardiyası yerinə yetirir.

2. Müstəqil vergi xidməti və vergi polisinin yaradılması. Belə təcrübə İsveç və Rusiyada mövcuddur. Burada həmin orqanlar əməliyyat axtarış fəaliyyətini və vergi cinayətlərinin təhqiqini aparırlar.

3. Vergi orqanlarının tərkibində vergi cinayətləri ilə mübarizə aparan xüsusi bölmələrin yaradılması. Belə yanaşma tərzi ABŞ, Yaponiya, İsveçrə və Azərbaycanda mövcuddur.

4. Bir sıra ölkələrdə vergi polisi yoxdur və bu funksiyanı hüquq-mühafizə orqanları (polis, prokurorluq və s.) yerinə yetirir.

---

[26] Налоговое право. Учебное пособие. М., 2000, с. 549-550.

14.5.2. Vergi orqanlarının ibtidai istintaq fəaliyyəti. Vergi Məcəlləsinin 20.1-ci maddəsinə əsasən vergi orqanları öz səlahiyyətləri çərçivəsində hüquq mühafizə orqanlarının səlahiyyətlərini həyata keçirirlər.

Azərbaycan Respublikası Prezidentinin «Azərbaycan Respublikası Cinayət-Prosessual Məcəlləsinin təsdiq edilməsi, qüvvəyə minməsi və bununla bağlı hüquqi tənzimləmə məsələləri haqqında» Azərbaycan Respublikası Qanununa və həmin qanunla təsdiq edilmiş Azərbaycan Respublikası Cinayət-Prosessual Məcəlləsinin tətbiq edilməsi barədə 25 avqust 2000-ci il tarixli Fərmanına əsasən Azərbaycan Respublikası Cinayət Məcəlləsinin 192, (Qanunsuz sahibkarlıq), 193 (Yalançı sahibkarlıq) və 213-cü (Vergi ödəməkdən yayınma) maddələrində nəzərdə tutulmuş cinayətlərə dair işlər üzrə ibtidai istintaq Vergilər Nazirliyi tərəfindən aparılır.

Bununla əlaqədar olaraq Vergilər Nazirliyində xüsusi qurum – Vergilər Nazirliyi yanında vergi cinayətlərinin ibtidai araşdırılması Departamenti yaradılmışdır.

Vergi Məcəlləsinin 23.1.10-cu maddəsi ilə vergi orqanlarının «Əməliyyat-axtarış fəaliyyəti haqqında» Azərbaycan Respublikası Qanunu ilə müəyyən olunmuş hallarda və qaydada binaları (yaşayış sahələri istisna olmaqla), qurğulara və torpaq sahələrinə daxil olmaq və baxış keçirmək hüququ vardır. Bundan əlavə Məcəllənin 23.1.11-ci maddəsi ilə vergi orqanlarının «Əməliyyat-axtarış fəaliyyəti haqqında» Qanunla müəyyən olunmuş hallarda və qaydada nəzarət qaydasında mal alqısını həyata keçirmək hüququ vardır.

Vergi Məcəlləsinin 23.1.12-ci maddəsinə müvafiq olaraq vergi orqanlarının Cinayət-Prosessual Məcəlləsi ilə müəyyən edilmiş qaydada təhqiqat aparmaq hüququ vardır.

Departament öz fəaliyyətində Azərbaycan Respublikasının Konstitusiyasını, Qanunlarını, Azərbaycan Respublikası Prezidentinin fərman və sərəncamlarını, Azərbaycan Respublikası Nazirlər Kabinetinin qərar və sərəncamlarını, Azərbaycan Respublikasının tərəfdar çıxdığı beynəlxalq müqavilələri, Vergilər Nazirliyi haqqında Əsasnaməni, Vergilər Nazirinin əmr və sərəncamlarını, Vergilər Nazirliyinin Kollegiyasının qərarlarını, Azərbaycan Respublikası Vergilər Nazirliyi yanında Vergi cinayətlərinin ibtidai araşdırılması Departamenti haqqında Əsasnaməni və Azərbaycan Respublikasının digər normativ hüquqi aktlarını rəhbər tutur.

Departament hüquqi şəxsdir, müstəqil balansa, üzərində Azərbaycan Respublikasının gerbinin təsviri və öz adı həkk olunmuş möhürə, müvafiq ştamplara, blanklara, bank hesablarına malikdir.

Vergilər Nazirliyinin 28.VIII.2001-ci il tarixli əmri ilə təsdiq edilmiş əsasnaməyə əsasən departamentin vəzifələri aşağıdakılardır:

– vergi ödəməkdən yayınma və vergi orqanlarının səlahiyyətlərinə aid edilmiş digər cinayətlər üzrə qanunvericiliklə müəyyən edilmiş qaydada yoxlama, təhqiqat və istintaq aparmaq, əməliyyat-axtarış fəaliyyətini həyata keçirmək;

– vergi ödəməkdən yayınma və vergi orqanlarının səlahiyyətlərinə aid edilmiş digər cinayətlərə qarşı mübarizə sahəsində vergi orqanlarının hüquq mühafizə orqanları ilə fəaliyyətini əlaqələndirmək, hüquq-mühafizə orqanları ilə, o cümlədən xarici dövlətlərin hüquq-mühafizə qurumları ilə işgüzar münasibətlər qurmaq;

– zəruri hallarda xidməti vəzifələrinin icrası zamanı vergi orqanlarının əməkdaşlarının şəxsi təhlükəsizliyini təmin etmək üçün müəyyən edilmiş qaydada tədbirlər görmək.

Departament Əsasnamə ilə müəyyən edilmiş vəzifələrə uyğun olaraq aşağıdakı funksiyaları həyata keçirir:

– Vergi ödəməkdən yayınma və vergi orqanlarının səlahiyyətlərinə aid edilmiş digər cinayətlər haqqında daxil olan ərizə, məlumat və materialları qəbul edib qeydiyyata alır və Azərbaycan Respublikasının Cinayət-Prosessual qanunvericiliyinə müvafiq olaraq qərar qəbul edir;

– vətəndaşların qəbulunu təşkil edir, onların ərizə, şikayət və digər məlumatlarını qeydiyyata alır və baxır;

– Azərbaycan Respublikasının qanunvericiliyi ilə müəyyən edilmiş qaydada vergi ödəməkdən yayınma və vergi orqanlarının səlahiyyətlərinə aid edilmiş digər cinayətlər üzrə yoxlama, təhqiqat və istintaq aparır, əməliyyat-axtarış fəaliyyətini həyata keçirir;

– Vergiləri və digər icbari ödənişləri ödəməkdən yayınan, habelə vergi orqanlarının səlahiyyətlərinə aid edilmiş digər cinayətləri törətmiş şəxslərin məsuliyyətinə cəlb edilməsi və dövlət büdcəsinə çatası vəsaitlərin ödənilməsi üçün tədbirlər görür;

– Vergi ödəməkdən yayınma və vergi orqanlarının səlahiyyətlərinə aid edilmiş digər cinayətlərlə mübarizə sahəsində vergi orqanlarının hüquq-mühafizə orqanları ilə qarşılıqlı əlaqələndirmə fəaliyyətini təşkil edir, həmin əlaqələrin təkmilləşdirilməsinə dair Vergilər Nazirinə müvafiq təkliflər verir;

– İstintaq aidiyyəti digər hüquq-mühafizə orqanlarına aid olan cinayət xarakterli yoxlama materiallarının aidiyyəti üzrə göndərilməsini təmin edir;

– Hüquq-mühafizə orqanlarından, o cümlədən xarici dövlətlərin hüquq-mühafizə qurumlarından daxil olan istintaq tapşırıqlarının, habelə sorğu, vəsatət və müraciətlərin icrasını təmin edir;

– Hüquq-mühafizə orqanları, o cümlədən xarici dövlətlərin hüquq-mühafizə orqanları ilə vergi ödəməkdən yayınma və vergi orqanlarının səlahiyyətlərinə aid edilmiş digər cinayətlərə dair məlumatların mübadiləsini təşkil edir;

– Vergi ödəməkdən yayınma və vergi orqanlarının səlahiyyətlərinə aid edilmiş digər cinayətlərə dair əməliyyat-məlumat bankı yaradır və ondan istifadə edir;

– Departamentə ayrılmış silah, sursat və xüsusi vasitələrin qeydiyyatını aparır, saxlanmasını təşkil edir;

– Vergi ödəməkdən yayınma və vergi orqanlarının səlahiyyətlərinə aid edilmiş digər cinayətlərlə mübarizə, eləcə də zəruri hallarda vergi orqanlarının vəzifəli şəxslərinin xidməti vəzifələrinin icrası zamanı şəxsi təhlükəsizliyinin təmin edilməsi sahələrində müəyyən edilmiş qaydada tədbirlər həyata keçirir;

– Departamentin tabeçiliyində fəaliyyət göstərən yerli strukturlarına (bundan sonra – Departamentin yerli strukturları) nəzarət edir, metodiki və əməli köməklik göstərir;

– Vergi ödəməkdən yayınma və vergi orqanlarının səlahiyyətlərinə aid edilmiş digər cinayətlərin qarşısının alınması, ona şərait yaradan halların aradan qaldırılması üçün Vergilər Nazirinə təkliflər verir;

– Departamentin səlahiyyətlərinə aid edilən məsələlərlə bağlı Vergilər Nazirliyini dövlət, icra hakimiyyəti və digər orqanlarda təmsil edir;

Departamentin öz vəzifələrini və funksiyalarını həyata keçirmək üçün aşağıdakı hüquqları vardır:

– Vergi ödəməkdən yayınma və vergi orqanlarının səlahiyyətlərinə aid edilmiş digər cinayətlər haqqında daxil olan ərizələri, məlumatları, materialları qeydiyyata almaq, onları yoxlamaq və cinayət-prosessual qanunvericiliyində nəzərdə tutulmuş qaydada qərar qəbul etmək;

– Azərbaycan Respublikasının qanunvericiliyi ilə müəyyənləşdirilmiş hallarda və qaydada yoxlama, təhqiqat və istintaq aparmaq, əməliyyat-axtarış fəaliyyətini həyata keçirmək;

– İcraatda olan cinayət işləri üzrə, eləcə də yoxlanılan məlumat və materiallarla əlaqədar vergi orqanlarından və digər təşkilatlardan lazımi sənədlər, arayışlar və məlumatlar tələb etmək, digər prosessual hərəkətləri yerinə yetirmək;

– Departamentin yerli strukturlarının fəaliyyətinə nəzarət etmək;

– Qanunvericilikdə nəzərdə tutulmuş digər hüquqları həyata keçirmək.

Azərbaycan Respublikası Prezidentinin Fərmanı ilə təsdiq edilmiş «Dövlət vergi orqanlarında xidmət haqqında Əsasnaməyə müvafiq olaraq Departamentin vəzifəli şəxsləri hüquq-mühafizə orqanlarının vəzifəli şəxslərinə bərabər tutulurlar və onların vergi orqanlarında xidməti hüquq-mühafizə orqanlarında xidmət hesab edilir.

Azərbaycan Respublikası Prezidentinin «Sahibkarlığın inkişafına mane olan müdaxilələrin qarşısının alınması haqqında» 28 sentyabr 2002-ci il tarixli Fərmanı ilə Cinayət-Prosessual Məcəlləsinin 26 maddəsi üzrə ibtidai istintaqın aparılması hüququ Vergilər Nazirliyinə verilmişdir.

Testlər:

1. Vergi orqanları məhkəmələrə iddia ərizələri verərkən dövlət rüsumu ödəyilərmi?

a) ödəyirlər

b) 50 faiz ödəyirlər

c) ödəmirlər.

2. Dövlət vergi orqanlaının vəzifəli şəxsləri hansı fəaliyyət növü ilə məşğul ola bilərlər?

a) sahibkarlıq fəaliyyəti ilə

b) elmi, pedoqoci və yaradıcılıq fəaliyyəti ilə

c) məsləhət xidmətlərinin göstərilməsi ilə.

3. Kommersiya (vergi) sirri nə deməkdir?

a) vergi ödəyicisinin fəaliyyətinə aid olan bütün məlumatlar

b) vergi ödəyicisinin təsərrüfat subyektləri barədə olan məlumatlar;

c) vergi ödəyicisi barədə əldə edilən və məxfiliyinin qorunması qanunla tələb olunan məlumatlar.

4. Qeyri-rezident müəssisənin özünəməxsus malların və məmulatların müstəsna olaraq saxlanılması və nümayiş etdirilməsi daimi nümayəndəlik vasitəsi ilə həyata keçirilən fəaliyyət hesab olunurmu?

a) hesab olunur

b) hesab olunmur

c) fəaliyyət müddəti 90 gündən artıq olduqda hesab olunur.

5. Vergi orqanları öz fəaliyyətlərini yerli dövlət hakimiyyəti orqanlarına münasibətdə hansı formada həyata keçirirlər?

a) öz fəaliyyətlərini onlarla razılaşdırırlar

b) öz fəaliyyətlərində bütün hallarda müstəqildirlər

c) bəzi hallarda öz fəaliyyətlərini onlarla razılaşdırırlar.

6. Dövlət vergi orqanları vergi ödəyicilərinin bütün maliyyə sənədlərini yoxlaya bilərlərmi?

a) yoxlaya bilərlər

b) yoxlaya bilməzlər

c) ilkin uçot sənədləri istisna olmaqla digərlərini yoxlaya bilərlər.

7. Yuxarı vergi orqanları tabeliyində olan vergi orqanlarının və onların vəzifəli şəxslərinin qeyri-qanuni aktlarını və qərarlarını ləğv edə bilərlərmi?

a) ləğv edə bilməzlər

b) ləğv edə bilərlər

c) qeyri-qanuni aktı və ya qərarı qəbul etmiş vəzifəli şəxsi cəzalandıra bilər, lakin akt və ya qərar ləğv edə bilməz.

8. Müəssisənin nizamnamə fondu (kapitalı) kommersiya sirri ola bilərmi?

a) ola bilər

b) ola bilməz

c) müəssisənin fəaliyyət növündən asılı olaraq ola bilər.

9. Vergi nəzarəti dedikdə nə başa düşülür?

a) vergi ödəyicilərinin yoxlanılması

b) vergitutma obyektlərinin inventarizasiyası

c) vergi ödəyicilərinin və vergitutma obyektlərinin uçotuna, habelə vergi qanunvericiliyinə nəzarət edlməsinə vahid nəzarət sistemi.

10. Vergi orqanları tərəfindən keçirilən yoxlamalar hansılardır?

a) yalnız kameral yoxlamalar

b) yalnız səyyar yoxlamalar

c) həm səyyar, həm də kameral yoxlamalar.

11.Vergi yoxlaması həmin yoxlamanın keçirildiyi il də daxil olmaqla vergi ödəyicisinin hansı dövrdəki fəaliyyətini əhatə edə bilər?

a) 5 təqvim ilindən çox olmayan fəaliyyətini

b) 3 təqvim ilindən çox olmayan fəaliyyətini

c) 1 təqvim ilindən çox olmayan fəaliyyətini.

12. Kameral vergi yoxlaması vergi ödəyicisi tərəfindən verginin hesablanması və ödənilməsi üçün əsas olan sənədlərin vergi orqanına təqdim edildiyi gündən neçə gün müddətində keçirilir?

a) 10 gün

b) 20 gün

c) 30 gün.

13. Kameral vergi yoxlaması zamanı sənədlərin doldurulmasında səhvlər və təqdim edilən sənədlərdə olan məlumatlar arasında ziddiyətlər aşkar edildikdə bu barədə vergi ödəyicisinə məlumat verildikdən sonra neçə gün müddətində müvafiq düzəlişlərin edilməsi tələb edilir?

a) 10 gün

b) 30 gün

c) 15 gün.

14. Kameral vergi yoxlamasının keçirildiyi zaman vergi məbləğinin azaldılması aşkar edildikdə, vergi orqanı müvafiq vergi məbləğinin və faizlərin ödənilməsi barədə neçə gün müddətində vergi ödəyicisinə tələb göndərir?

a) 3 gün

b) 5 gün

c) 7 gün.

15. Kameral vergi yoxlamasının keçirildiyi zaman vergi məbləğnin artıq ödənilməsi müəyyən olunduqda vergi orqanı neçə gün müddətində vergi ödəyicisinə bu barədə məlumat göndərir?

a) 5 gün

b) 3 gün

c) 10 gün.

16. Səyyar vergi yoxlamasının başlanmasından ən azı neçə gün əvvəl vergi ödəyicisinə bu barədə yazılı bildiriş göndərilir?

a) 10 gün

b) 15 gün

c) 20 gün.

17. Növbəti səyyar vergi yoxlaması ən çoxu ildə neçə dəfə keçirilə bilər?

a) 1 dəfədən artıq olmamaqla

b) 2 dəfədən artıq olmamaqla

c) istənilən qədər.

18. Növbəti səyyar vergi yoxlaması ən çoxu hansı müddətdə davam edə bilər?

a) 1 ay müstəsna hallarda, 3 ayadək

b) 2 ay, müstəsna hallarda 4 ayalək

c) istənilən halda 1 aydan artıq olmamaqla.

19. Səyyar vergi yoxlaması aparılan zaman vergi ödəyicisinin hansı binalarına daxil olmaq olar?

a) yalnız vergi ödəyicisinin faktiki fəaliyyət göstərdiyi binasına

b) yaşayış binaları istisna olmaqla, vergi ödəyicisinin sahibkarlıq fəaliyyəti üçün istifadə etdiyi bütün binalarına

c) yaşayış binaları da daxil olmaqla vergi ödəyicisinə məxsus olan bütün binalara.

20. Səyyar vergi yoxlaması zamanı sənədlərin verilməsi barədə tələb irəli sürülərkən həmin sənədlər neçə gün müddətində vergi orqanına təqdim olunmalıdır?

a) 3 gün

b) 1gün

c) 5 gün.

21. Sənədlərin və əşyaların nümunə kimi götürülməsində kimlər iştirak edir?

a) yalnız vergi orqanının yoxlamanı aparan vəzifəli şəxsləri

b) vergi orqanının vəzifəli şəxsləri və dəvət olunmuş müşahidəçilər

c) vergi orqanının sənədlərin və nümunə kimi əşyaların götürülməsini həyata keçirən vəhzifəli şəxsi, vergi ödəyicisi və ya onun nümayəndəsi və müşahidəçilər.

22. Vergi ödəyicisi sənədləri və əşyaları könüllü surətdə verməkdən imtina etdiyi halda onların götürülməsi kimin qərarı əsasında həyata keçirilir?

a) Vergilər Nazirliyinin

b) məhkəmənin

c) vergi orqanının rəhbərinin və ya onun müavininin.

23. Səyyar vergi yoxlaması keçirilərkən dəvət olunmuş müşahidəçilərin sayı ən azı neçə nəfər olmalıdır?

a) 3 nəfərdən az olmamalıdır

b) 2 nəfərdən az olmamalıdır;

c) istənilən sayda müşahidəçi dəvət edilə bilər.

24. Artıq ödənilmiş vergilərin, faizlərin və maliyyə sanksiyalarının qaytarılması barədə vergi ödəyicisinin ərizəsi daxil olduqda vergi orqanları tərəfindən növbədənkənar vergi yoxlaması keçirilə bilərmi?

a) keçirilə bilməz
b) keçirilə bilər
c) artıq ödəmənin məbləği 100 milyon manatdan artıq olduqda keçirilə bilər.

FƏSİL 15
MALİYYƏ NAZİRLİYİ VƏ DÖVLƏT GÖMRÜK ORQANLARININ VERGİ İDARƏÇİLİYİ SAHƏSİNDƏ SƏLAHİYYƏTLƏRİ

15.1. Azərbaycan Respublikası Maliyyə Nazirliyinin vergi idarəçiliyində səlahiyyətləri

Azərbaycan Respublikasının Maliyyə Nazirliyi vergi və yığımlar haqqında qanunvericilik ilə tənzimlənən münasibətlərin iştirakçısıdır. Azərbaycan Respublikasının Vergi Məcəlləsinin 10-cu maddəsinə əsasən Maliyyə Nazirliyi başda olmaqla Respublikanın maliyyə orqanları vergi münasibətlərində iştirak edir. Lakin, maliyyə orqanları Vergi Məcəlləsinin III fəslinə uyğun olaraq vergi orqanları hesab edilmir. Çünki həmin fəslin tələblərinə uyğun olaraq vergi orqanlarının üzərinə qoyulmuş hüquq, vəzifə və məsuliyyətlər maliyyə orqanlarına şamil edilmir. Vergi ödəyiciləri ilə münasibətlər sistemində nəzarət funksiyasını maliyyə orqanları deyil, vergi orqanları həyata keçirirlər. Azərbaycan Respublikasının Maliyyə Nazirliyi Azərbaycan Respublikası Prezidentinin 2000-ci il 4 fevral tarixli 271 nömrəli Fərmanı ilə təsdiq edilmiş Əsasnaməyə uyğun olaraq fəaliyyət göstərir.

Maliyyə Nazirliyi Azərbaycan Respublikasında maliyyə siyasətini həyata keçirən və dövlət maliyyəsinin idarə olunmasını təşkil edən mərkəzi icra hakimiyyəti orqanıdır. Maliyyə Nazirliyinin həmin vəzifələri onun vergi münasibətləri sahəsində səlahiyyətlərini müəyyən edir. Maliyyə Nazirliyinin fəaliyyətinin əsas istiqamətləri aşağıdakılardır.

1. Azərbaycan Respublikası Maliyyə Nazirliyi Dövlətin vahid maliyyə büdcə və vergi siyasətinin istiqamətlərinə dair təkliflər hazırlayır və bu siyasətin həyata keçirilməsini təmin edir.

2. Dövlət büdcəsi layihəsinin hazırlanması və icrasını təşkil edir.

Büdcə qanunvericiliyinə əsasən büdcənin gəlir hissəsinin icrası zamanı Maliyyə Nazirliyi gəlirlərin vahid büdcə hesabına köçürülməsini, təsdiq edilmiş büdcəyə uyğun olaraq tənzimləyici gəlirlərin bölgüsünü, büdcəyə artıq köçürülmüş gəlirlərin qaytarılmasını, büdcə gəlirlərinin uçotu və onlar haqqında hesabatların tərtib olunmasını təmin edir.

Vergi və maliyyə orqanlarının səlahiyyətləri arasındakı fərq göz qabağındadır. Büdcə icraçısı kimi maliyyə orqanlarının səlahiyyətləri büdcəyə gəlirlərin daxil olmasını təmin etmək, vergi ödəyicilərinə qarşı nəzarət tədbirlərinin həyata keçirilməsi və onlara qarşı cəza növlərinin tətbiq olunması demək deyildir. Azərbaycan Respublikası Maliyyə Nazirliyi tərəfindən büdcənin icrası – büdcə hesablarına daxil olmuş vəsaitlər üzrə əməliyyatların aparılması deməkdir. Büdcənin xərc maddələrinin icrası – büdcənin maliyyələşməsi prosedurunun yerinə yetirilməsidir. Azərbaycan Respublikası Maliyyə Nazirliyi büdcə sisteminin, büdcə-vergi proqnozlaşdırılmasının, maliyyələşdirmə mexanizminin, uçot və hesabat qaydalarının təkmilləşdirilməsi işini həyata keçirməlidir.

3. Maliyyə Nazirliyi ölkənin sosial-iqtisadi vəziyyətinin təhlili əsasında büdcə mədaxilinin artırılmasına yönəldilmiş təkliflər hazırlayır. Büdcə gəlirlərinin əsas mənbəyi vergilərdir. Ona görə də Maliyyə Nazirliyi Vergilər Nazirliyi ilə birlikdə vergi siyasəti, vergi qanunvericiliyinin inkişaf etdirilməsi, vergi sisteminin təkmilləşdirilməsi barədə təkliflər hazırlayır. Nazirlik büdcə-vergi proqnozlaşdırılmasını və ona metodiki rəhbərliyi, habelə maliyyə ehtiyatlarının aşkara çıxarılması və səfərbər olunması üçün tədbirləri həyata keçirir.

Bu zaman Maliyyə Nazirliyi həm dövlətin fiskal mənafeyini, həm də maddi istehsalın inkişaf perspektivlərini, sahibkarlıq fəallığının genişləndirilməsi imkanlarını, xarici kapitalın cəlb olunmasını sosial sferanın (elm, mədəniyyət, təhsil, səhiyyə və s.) normal fəaliyyət göstərməsi şərtlərini nəzərə almalıdır. Bununla da nazirlik vergi ödəyiciləri ilə büdcə maraqlarını maksimum balanslaşdırmağa çalışmalıdır.

Maliyyə Nazirliyi vahid sosial-iqtisadi siyasət yeridilməsi işində İqtisadi inkişaf Nazirliyi ilə birgə fəaliyyət göstərir. Hər iki nazirlik maliyyə, pul-kredit və valyuta-kredit siyasətinin ümumi istiqamətlərini birgə hazırlayır.

Əsasnamənin 3.3. maddəsində göstərilir ki, Maliyyə Nazirliyi makroiqtisadi göstəricilərin proqnozlaşdırılmasında, məqsədli büdcə fondlarının yaradılması və onlardan istifadə olunması ilə bağlı təkliflərin hazırlanmasında iştirak edir.

Müvafiq icra hakimiyyəti orqanları ilə birlikdə ölkə iqtisadiyyatının mövcud vəziyyətini təhlil edir və sosial-iqtisadi problemlərin həllinə dair təkliflər verir.

4. Maliyyə Nazirliyi gömrük siyasətinin hazırlanmasında iştirak edir. Vergi siyasətində olduğu kimi ölkənin gömrük siyasəti də xarici ticarətin iştirakçıları, dövlət və yerli istehsalçı və istehlakçıların maraqlarını maksimum dərəcədə balanslaşdırmalıdır.

5. Nazirlik həmçinin aksiz markalarının hazırlanması üçün sifarişlər verir, onların satışını və uçotunu təşkil edir, habelə istehsalçıların və idxalatçıların aksiz markaları ilə təchiz olunmasını təmin edir.

6. Maliyyə Nazirliyi müvafiq mərkəzi icra hakimiyyəti orqanları ilə birlikdə gəlirlərə və əmlaka ikiqat vergiqoymanın aradan qaldırılması haqqında digər dövlətlərin müvafiq orqanları ilə öz səlahiyyətləri çərçivəsində danışıqlar aparır.

7. Nazirlik büdcə ili üzrə dövlət büdcəsinin təsdiq olunmuş göstəriciləri əsasında gəlir və xərclərin rüblük bölgüsünü müəyyən edir və onu büdcədən maliyyələşdirilən idarə və təşkilatlara çatdırır.

8. Azərbaycan Respublikası Maliyyə Nazirliyi dövlətin vergilər üzrə «kassir» funksiyasını yerinə yetirir, Baş Dövlət Xəzinədarlığının hesabları üzrə əməliyyatları həyata keçirir və onların uçotunu təşkil edir.

15.2. Gömrük orqanları vergilər üzrə hüquqi münasibətlərin iştirakçıları kimi

Azərbaycan Respublikası Vergi Məcəlləsinin 20.5-ci maddəsinə əsasən Azərbaycan Respublikası dövlət gömrük orqanları vergi orqanları siyahısına daxil edilmişdir və göstərilir ki, Vergi Məcəlləsi ilə nəzərdə tutulan hallarda vergi orqanlarının səlahiyyətlərini qanunla müəyyən edilmiş hallarda və qaydada yol vergisi və idxal-ixrac əməliyyatları sahəsində gömrük orqanları həyata keçirir. Həmin orqanlar öz səlahiyyətləri daxilində Vergi Məcəlləsinə, Azərbaycan Respublikasının Gömrük Məcəlləsinə, digər qanunlara və onlara uyğun qəbul edilmiş qanunvericilik aktlarına əsasən fəaliyyət göstərirlər.

Vergi Məcəlləsinin 25-ci maddəsində isə müəyyən edilmişdir ki, Dövlət gömrük orqanları mallar Azərbaycan Respublikasının gömrük sərhədindən keçirildikdə, vergilərin tutulması sahəsində Vergi Məcəlləsi, Azərbaycan Respublikasının Gömrük Məcəlləsi və digər qanunları ilə müəyyən edilmiş hüquq və vəzifələri həyata keçirirlər.

Azərbaycan Respublikasında gömrük işi hüquq-mühafizə orqanları olub vahid sistem təşkil edən gömrük orqanları tərəfindən həyata keçirilir.

Azərbaycan Respublikasının gömrük işini aparan icra hakimiyyəti orqanı Azərbaycan Respublikası Dövlət Gömrük Komitəsidir və o

VM-nin 20.5 maddəsinə əsasən vergi münasibətlərinin iştirakçısıdır.

Lakin, dərhal göstərmək lazımdır ki, gömrük orqanları tərəfindən vergi və rüsumlar alındığı, bu zaman nəzarət həyata keçirildiyi, vəzifəli şəxslərin hərəkətləri (hərəkətsizlikləri) və günahkarların məsuliyyətə cəlb olunması zamanı meydana gələn münasibətlər olduqca mürəkkəbdir və hüququn müxtəlif sahələri ilə tənzimlənir.

Azərbaycan Respublikası VM-nin müddəaları həmin münasibətlərin tənzimlənməsində yalnız xüsusi qeydlər olduğu halda istifadə edilir.

Gömrük rüsumlarının ödənilməsi zamanı yaranan münasibətləri tənzimləyən hüquqi mənbələr aşağıdakılardır:

– Azərbaycan Respublikası Konstitusiyası;

– Azərbaycan Respublikası Gömrük Məcəlləsi;

– Azərbaycan Respublikası Vergi Məcəlləsi;

– «Gömrük Tarifi haqqında» Azərbaycan Respublikası 20 iyun 1995-ci il tarixli Qanunu və Azərbaycan Respublikası digir qanunvericilik aktları;

– Azərbaycanın iştirak etdiyi beynəlxalq hüquqi müqavilə və sazişləri;

– Normativ aktlar (Azərbaycan Respublikası Nazirlər Kabinetinin qərarları, Azərbaycan Respublikası Dövlət gömrük Komitəsinin aktları).

Azərbaycan Respublikasının gömrük orqanları aşağıdakı əsas funksiyaları yerinə yetirirlər:

1) Azərbaycan Respublikasının gömrük siyasətinin işlənib hazırlanmasında iştirak edir və bu siyasəti həyata keçirirlər;

2) həvalə olunmuş qanunvericilik aktlarına riayət edilməsini təmin edirlər; gömrük işini həyata keçirərkən idarələrin, müəssisələrin, təşkilatların və fiziki şəxslərin, həmçinin sahibkarların hüquq və mənafelərinin müdafiəsi üzrə tədbirlər görürlər;

3) öz səlahiyyətləri daxilində Azərbaycan Respublikasının iqtisadi təhlükəsizliyini təmin edirlər;

4) Azərbaycan Respublikasının iqtisadi mənafeyini qoruyurlar;

5) Ticarət-iqtisadi münasibətlərdə gömrük tənzimlənməsi vasitələrini tətbiq edirlər;

6) gömrük rüsumları, vergilər və digər gömrük ödənişləri alırlar;

7) Azərbaycan Respublikasının gömrük sərhəddindən keçirilən mallar barədə iqtisadi siyasət tədbirlərinin işlənib hazırlanmasında iştirak edir və bu tədbirləri həyata keçirirlər;

8) Azərbaycan Respublikasının gömrük sərhəddindən malların və nəqliyyat vasitələrinin keçirilməsi qaydalarına riayət olunmasını təmin edirlər;

9) gömrük işi sahəsində cinayətlərə, həmçinin gömrük qaydalarının və vergi qanunvericiliyinin pozulmasına qarşı mübarizə aparırlar, narkotik vasitələrin, silahın, Azərbaycan xalqının və xarici ölkə xalqlarının bədii, tarixi və arxeoloci sərvətləri olan əşyaların, intellektual mülkiyyət obyektlərinin, yox olmaq təhlükəsi altında olan heyvanların və bitki növlərinin, digər malların Azərbaycan Respublikası gömrük sərhəddindən qanunsuz keçirilməsinin qarşısını alırlar; beynəlxalq terrorçuluqla mübarizəyə və Azərbaycan Respublikasının təyyarə limanlarında beynəlxalq mülki aviasiyanın fəaliyyətinə qanunsuz müdaxilənin qarşısının alınmasına köməklik göstərirlər;

10) gömrük nəzarətini və gömrük rəsmiləşdirilməsini həyata keçirir və təkmilləşdirir, Azərbaycan Respublikasının gömrük sərhəddindən mal dövriyyəsinin sürətləndirilməsi üçün şərait yaradırlar;

11) xarici iqtisadi fəaliyyətin gömrük statistikasını və Azərbaycan Respublikasının xüsusi gömrük statistikasını aparırlar;

12) xarici iqtisadi fəaliyyətin mal nomenklaturasını aparırlar;

13) idarələrin, müəssisələrin, təşkilatların və fiziki şəxslərin xarici iqtisadi əlaqələrinin inkişafına kömək edirlər;

14) dövlət təhlükəsizliyinin, ictimai asayişin, əhalinin mənəviyyatının, insanların həyat və sağlamlığının, heyvan və bitkilərin, ətraf mühitin qorunması, gətirilən malların Azərbaycan istehlakçılarının mənafeyinin müdafiəsi sahəsində tədbirlər həyata keçirilməsinə kömək edirlər;

15) öz səlahiyyətləri daxilində valyuta nəzarətini həyata keçirirlər;

16) Azərbaycan Respublikasının gömrük işinə aid beynəlxalq öhdəliklərinin yerinə yetirilməsini təmin edir; Azərbaycan Respublikasının gömrük işi ilə əlaqədar beynəlxalq müqavilələrinin işlənib hazırlanmasında iştirak edir; xarici dövlətlərin gömrük işinə aid məsələlərlə məşğul olan gömrük və başqa səlahiyyətli orqanlar ilə, beynəlxalq təşkilatlarla əməkdaşlıq edirlər;

17) gömrük işi sahəsində elmi-tədqiqat işləri aparır və məsləhətlər verirlər; dövlət orqanları, idarələr, müəssisələr və təşkilatlar üçün bu sahədə mütəxəssislərin hazırlanmasını və onların ixtisaslarının aparılmasını həyata keçirirlər;

18) müəyyən edilmiş qaydada Azərbaycan Respublikası Milli Məclisinə, Azərbaycan Respublikası Prezidentinə başqa dövlət orqanlarına, idarə, müəssisə və təşkilatlara, vətəndaşlara gömrük məsələləri üzrə məlumatlar verilməsini təmin edirlər;

19) dövlətin vahid maliyyə-təsərrüfat siyasətinin həyata keçirilməsində iştirak edir, gömrük orqanlarının maddi-texniki bazasını inki-

şaf etdirir, bu orqanların işçiləri üçün lazımi əmək və sosial şərait yaradırlar.

Vergi və rüsumlar haqqında qanunvericiliyə vergi nəzarəti, habelə valyuta nəzarəti Azərbaycan Respublikası gömrük sərhəddindən mallar keçirilərkən gömrük nəzarəti zamanı gömrük orqanları tərəfindən həyata keçirilir.

Vergi nəzarəti gömrük nəzarətinin ünsürüdür.

Gömrük nəzarəti zamanı əsas sənəd gömrük bəyannaməsidir. Azərbaycan Respublikası gömrük sərhəddindən keçirilən mallar və nəqliyyat vasitələri və ya aid olduğu gömrük recimi dəyişdirilən mallar və nəqliyyat vasitələri, habelə Azərbaycan Respublikasının qanunvericilik aktları ilə müəyyən olunan digər hallarda mallar və nəqliyyat vasitələri Azərbaycan Respublikası gömrük orqanlarına bəyan edilir.

Bəyanetmə müəyyən olunmuş formada (yazılı, şifahi, elektron cihazlar vasitəsilə və digər formalarda) mallar və nəqliyyat vasitələri, onların gömrük recimi haqqında və gömrük məqsədləri üçün lazım olan digər dəqiq məlumatların verilməsi yolu ilə həyata keçirilir.

Mallar, onların gömrük rəsmiləşdirilməsini həyata keçirən gömrük orqanına bəyan edilir. Gömrük bəyannaməsi Azərbaycan Respublikasının gömrük işini aparan icra hakimiyyəti orqanının müəyyən etdiyi müddətdə verilir. Bu müddətlər mallar və onları daşıyan nəqliyyat vasitələri gömrük orqanına təqdim edildiyi tarixdən ən çoxu on gündən artıq olmamalıdır.

Azərbaycan Respublikası gömrük orqanına gömrük bəyannaməsi ilə birlikdə gömrük məqsədləri üçün lazım olan digər sənədlər də təqdim edilməlidir. Azərbaycan Respublikası gömrük orqanı bəyannamədə və təqdim olunmuş sənədlərdə olan məlumatları yoxlamaq, gömrük məqsədləri üçün digər əlavə məlumatlar tələb etmək hüququna malikdir. Göstərilən sənədlərin və əlavə məlumatların siyahısını Azərbaycan Respublikasının gömrük işini aparan icra hakimiyyəti orqanı müəyyən edir. Lazım olan sənədlər və əlavə məlumatlar təqdim edilmədikdə, Azərbaycan Respublikası gömrük orqanının gömrük bəyannaməsini qəbul etməmək, çatışmayan sənədləri və məlumatları təqdim etmək üçün müddət müəyyən etmək hüququ vardır.

Verilən gömrük bəyannaməsi Azərbaycan Respublikası gömrük orqanı tərəfindən qəbul edilir.

Gömrük bəyannməsi qəbulu rəsmiləşdirildiyi andan faktları təsdiq edən hüquqi əhəmiyyətli sənəd sayılır.

Azərbaycan Respublikası gömrük orqanları əsassız olaraq gömrük bəyannamələrinin qəbulundan imtina edə bilməzlər.

Azərbaycan Respublikası gömrük orqanının icazəsi ilə gömrük bəyannaməsində göstərilən məlumatlar dəyişdirilə, ona əlavələr edilə və ya verilmiş gömrük bəyannaməsi geri götürülə bilər.

Dəyişiklik və əlavələr edilməsinə, eləcə də cari götürməyə gömrük bəyannaməsinin yoxlanılması və mallar və nəqliyyat vasitələrinə baxış başlanana qədər, həmçinin Azərbaycan Respublikası gömrük orqanı göstərilən məlumatların doğru olmadığını müəyyən edənə qədər yol verilir.

Gömrük bəyannaməsinə edilən dəyişikliklər və əlavələr onun fəaliyyət sahəsini genişləndirə və məhdudlaşdıra bilməz.

Eyni mallar və nəqliyyat vasitələri eyni bir şəxs tərəfindən müntəzəm olaraq keçirildikdə, Azərbaycan Respublikası gömrük orqanı malların və nəqliyyat vasitələrinin Azərbaycan Respublikasının gömrük sərhəddindən keçirilməsinə dair müəyyən müddət ərzində bir dövri bəyannamə verilməsinə icazə verə bilər.

Dövri gömrük bəyannaməsinin verilməsi hallarını və qaydalarını Azərbaycan Respublikasının gömrük işini aparan icra hakimiyyəti orqanı müəyyən edir.

Azərbaycan Respublikasının gömrük işini aparan icra hakimiyyəti orqanı gömrük rəsmiləşdirilməsini təkmilləşdirmək məqsədi ilə malları və nəqliyyat vasitələrini bəyan etmənin sadələşdirilmiş qaydasını müəyyən etmək hüququna malikdir.

Gömrük Məcəlləsinin 177-ci maddəsinə əsasən Azərbaycan Respublikası gömrük orqanlarının vəzifəli şəxsləri **gömrük nəzarətini** aşağıdakı formalarda həyata keçirirlər:

– gömrük məqsədləri üçün lazım olan sənədlərin və məlumatların yoxlanılması;

– gömrük yoxlaması (malların və nəqliyyat vasitələrinin yoxlanması, gömrük nəzarətinin müstəsna forması kimi şəxsi yoxlama);

– malların və nəqliyyat vasitələrinin uçotu;

– fiziki və vəzifəli şəxslərin şifahi sorğusu;

– uçot və hesabat sisteminin yoxlanılması;

– müvəqqəti saxlanc anbarlarının, gömrük anbarlarının, sərbəst anbarların, sərbəst gömrük zonalarının, rüsumsuz ticarət mağazalarının və gömrük nəzarətindən keçirilməli olan malların və nəqliyyat vasitələrinin ola biləcəyi digər yerlərin ərazi və binalarına, həmçinin icrasına nəzarət Azərbaycan Respublikası gömrük orqanına həvalə edilmiş fəaliyyətlərin həyata keçirildiyi digər yerlərə baxış keçirilməsi;

– Gömrük Məcəlləsi və gömrük işinə dair Azərbaycan Respublikasının digər qanunvericilik aktlarında nəzərdə tutulan və Azərbaycan

Respublikasının qanunvericilik aktlarına zidd olmayan digər formalarda.

Gömrük nəzarəti həyata keçirilərkən, insanların həyat və sağlamlığı, heyvanlar və bitkilər üçün təhlükəsiz olan, həmçinin mallara və nəqliyyat vasitələrinə zərər vurmayan texniki vasitələr tətbiq edilə bilər.

Gömrük nəzarətini həyata keçirilməsi Azərbaycan Respublikasının gömrük işini aparan icra hakimiyyəti orqanı müəyyən edir.

Gömrük nəzarətinin həyata keçirilməsi zamanı şəxslərə, onların mallarına və nəqliyyat vasitələrinə qanunsuz zərər vurulmasına yol verilmir.

Qanunsuz zərər vurmuş Azərbaycan Respublikasının gömrük orqanları və onların vəzifəli şəxsləri Azərbaycan Respublikası qanunvericiliyinə müvafiq olaraq məsuliyyət daşıyırlar.

Azərbaycan Respublikası gömrük orqanlarının vəzifəli şəxslərinin qanunauyğun hərəkətləri ilə vurulmuş zərər ödənilmir.

Azərbaycan Respublikası qanunvericiliyi ilə müəyyən edilmiş qaydada Azərbaycan Respublikasının gömrük sərhədi boyunca, gömrük rəsmiləşdirilməsi yerlərində, Azərbaycan Respublikası gömrük orqanlarının olduğu yerlərdə və Azərbaycan Respublikasının gömrük işini aparan icra hakimiyyəti orqanının müəyyən etdiyi digər yerlərdə gömrük nəzarəti zonaları yaradılır və recim qaydaları müəyyən edilir.

Gömrük nəzarəti zonalarının yaradılması və onların nişanlanması qaydalarını Azərbaycan Respublikasının gömrük işini aparan icra hakimiyyəti orqanı müəyyən edir.

Azərbaycan Respublikasının qanunvericilik aktlarında bilavasitə nəzərdə tutulan hallar istisna edilməklə, istehsalat və digər kommersiya fəaliyyətinin həyata keçirilməsinə, bu zonalardan malların, nəqliyyat vasitələrinin, hüquqi və fiziki şəxslərin, o cümlədən, digər dövlət orqanlarının vəzifəli şəxslərinin belə zonaların sərhədini keçməsinə və bu zonaların daxilində hərəkətinə, yalnız Azərbaycan Respublikası gömrük orqanlarının icazəsi ilə və onların nəzarəti altında yol verilir.

Azərbaycan Respublikasının gömrük orqanları Azərbaycan Respublikasının qanunvericiliyinə uyğun surətdə gömrük nəzarətinin həyata keçirilməsinə kömək göstərilməsi üçün digər hüquq mühafizə və nəzarət orqanlarının, mülkiyyət formasından, idarə mənsubiyyətindən və tabeçiliyindən asılı olmayaraq idarələrin, müəssisələrin və təşkilatların mütəxəssislərini, həmçinin ekspertləri cəlb etmək hüququna malikdirlər.

Azərbaycan Respublikası gömrük orqanlarının vəzifəli şəxsləri, gömrük nəzarətini həyata keçirmək məqsədi ilə xidməti vəsiqə əsasında gömrük nəzarətindən keçiriləcək mallar və nəqliyyat vasitələri, gömrük

nəzarəti üçün zəruri sənədlər olan, yaxud icrasına nəzarət Azərbaycan Respublikasının gömrük orqanlarına həvalə edilmiş fəaliyyətin həyata keçirildiyi ərazilərinə və binalarına daxil olmaq hüququna malikdirlər. Azərbaycan Respublikasının qanunvericilik aktlarında və ya Azərbaycan Respublikasının beynəlxalq müqavilələrində nəzərdə tutulmuş hallar istisna edilir.

Gömrük nəzarətindən keçirilməli olan malların və nəqliyyat vasitələrinin olduğu və ya ola biləcəyi nəqliyyat vasitələri, binalar və digər yerlər, həmçinin icrasına nəzarət edilməsi Azərbaycan Respublikasının gömrük orqanlarına həvalə edilmiş fəaliyyətlərin həyata keçirildiyi yerlər, gömrük nəzarəti altında olan mallar və nəqliyyat vasitələri Azərbaycan Respublikası gömrük orqanları tərəfindən eyniləşdirilə bilər.

Plomb qoyulması, rəqəmlə, hərflə nişanlama, markalama, eyniləşdirmə işarələri, möhür və ştamplar vurulması, prob və nümunələrin götürülməsi, malların və nəqliyyat vasitələrinin təsviri, çertyoclar çəkilməsi, miqyaslı təsvirlər, fotoşəkillər, illüstrasiyalar hazırlanması, malların müşayiətedici sənədlərindən və digər sənədlərdən, sair eyniləşdirmə vasitələrdən istifadə edilməsi yolu ilə həyata keçirilir.

Malların və nəqliyyat vasitələrinin məhv olması, həmişəlik itirilməsi və ya əhəmiyyətli dərəcədə korlanması üçün real təhlükə yarandığı hallar istisna edilməklə, eyniləşdirmə vasitələri yalnız Azərbaycan Respublikası gömrük orqanları tərəfindən və ya onların icazəsi ilə dəyişdirilə və ya məhv edilə bilər. Eyniləşdirmə vasitləri dəyişdirildikdə, kənarlaşdırıldıqda və ya məhv edildikdə təcili olaraq Azərbaycan Respublikası gömrük orqanına məlumat verilməli və göstərilən təhlükənin mövcud olduğunu sübut edən dəlillər təqdim edilməlidir.

İcrasına nəzarət Azərbaycan Respublikasının gömrük orqanlarına həvalə edilmiş Azərbaycan Respublikasının qanunvericiliyinə və Azərbaycan Respublikasının beynəlxalq müqavilələrinə əməl edilməməsi və ya tam əməl edilməməsi haqqında kifayət qədər əsaslar olduqda, Azərbaycan Respublikası gömrük orqanları öz səlahiyyətləri daxilində Azərbaycan Respublikasının gömrük sərhədindən malları və nəqliyyat vasitələrini keçirən şəxslərin, gömrük brokerlərinin və nəzarət Azərbaycan Respublikası gömrük orqanlarına həvalə edilmiş fəaliyyəti həyata keçirən digər şəxslərin maliyyə-təsərrüfat fəaliyyətinin yoxlanması üçün müvafiq icra hakimiyyəti orqanları qarşısında vəsadət qaldırmaq hüququna malikdirlər.

Azərbaycan Respublikasının gömrük sərhədindən malları və nəqliyyat vasitələrini keçirən, yaxud icrasına nəzarət edilməsi Azərbaycan Respublikasının gömrük orqanlarına həvalə olunmuş fəaliyyəti

həyata keçirən şəxslər gömrük nəzarəti üçün lazım olan sənədləri və məlumatları bu orqana təqdim etməlidirlər.

Sənədlər və məlumatların siyahısını, həmçinin onların təqdim edilmə qaydasını Gömrük Məcəlləsinə və Azərbaycan Respublikasının digər qanunvericilik aktlarına uyğun olaraq Azərbaycan Respublikasının gömrük işini aparan icra hakimiyyəti orqanı müəyyən edir.

Azərbaycan Respublikası gömrük orqanları gömrük nəzarətinin həyata keçirilməsi üçün Azərbaycan Respublikası gömrük sərhədindən malları və nəqliyyat vasitələrini keçirən şəxslərin, gömrük brokerlərinin və ya belə fəaliyyətlə məşğul olan digər şəxslərin, icrasına nəzarət edilməsi Azərbaycan Respublikası gömrük orqanına həvalə olunmuş əməliyyatları və bank hesabatlarının vəziyyəti haqqında banklardan və digər kredit təşkilatlarından məlumatlar və arayışlar almaq hüququna malikdir.

Azərbaycan Respublikasının digər hüquq-mühafizə orqanları, vergi və başqa nəzarət orqanları öz təşəbbüsləri ilə və ya Azərbaycan Respublikası gömrük orqanlarının sorğusu əsasında gömrük nəzarəti üçün lazım olan məlumatları verirlər.

Gömrük nəzarəti üçün lazım olan sənədlər hüquqi və fiziki şəxslər tərəfindən ən azı üç il müddətində saxlanılmalıdır.

Gömrük Məcəlləsində nəzərdə tutulan mallar istisna edilməklə Azərbaycan Respublikası gömrük sərhəddindən keçirilən bütün mallar və nəqliyyat vasitələri gömrük nəzarətindən keçirilir.

Azərbaycan Respublikasının gömrük orqanları xarici dövlətlərin gəmiləri və başqa dövlətlərin ərazisində olan gəmilər istisna edilməklə, Azərbaycan Respublikası gömrük orqanının icazəsi olmadan Azərbaycan Respublikasının gömrük ərazisini tərk edən nəqliyyat vasitələri, dəniz, çay və hava gəmilərini məcburi saxlamaq və qaytarmaq hüququna malikdir.

Mallar və nəqliyyat vasitələri gömrük nəzarətinin başlandığı andan gömrük reciminə uyğun olaraq, gömrük nəzarəti başa çatanadək gömrük nəzarəti altında yerləşir.

Gətirmə zamanı gömrük nəzarəti mallar və nəqliyyat vasitələri AR-in gömrük sərhəddini keçdiyi andan başlayır. Aparma zamanı gömrük nəzarəti gömrük bəyannaməsi qəbul edildiyi andan başlanır.

Gömrük Məcəlləsində nəzərdə tutulan hallar istisna edilməklə mallar və nəqliyyat vasitələri buraxıldığı andan gömrük nəzarəti başa çatır.

Azərbaycan Respublikasının gömrük sərhəddindən kənara aparılan mallar və nəqliyyat vasitələri buraxılarkən, onlar Azərbaycan Respublikasının gömrük sərhəddindən keçdiyi andan gömrük nəzarəti başa

çatır.

Hüquqi və fiziki şəxslər gömrük nəzarətinin həyata keçirilməsi üçün zəruri olan minimum müddətlər haqqında tələblərə riayət etməlidirlər.

Mallar və nəqliyyat vasitələrinin buraxılmasından asılı olmayaraq icrasına nəzarət Azərbaycan Respublikası gömrük orqanlarına həvalə edilmiş Azərbaycan Respublikasının qanunvericiliyinin və ya Azərbaycan Respublikasının beynəlxalq müqavilələrinin pozulması haqqında kifayət qədər əsaslar olduqda, bu mallar və nəqliyyat vasitələri barədə istənilən vaxt gömrük nəzarəti həyata keçirilə bilər.

Gömrük Məcəlləsi Azərbaycan Respublikasının digər qanunvericilik aktları ilə müəyyən edilmiş hallarda aşağıdakı **gömrük ödənişləri** alınır:

– gömrük rüsumu;
– əlavə dəyər vergisi;
– aksizlər;
– Azərbaycan Respublikasının gömrük işini aparan icra hakimiyyəti orqanı tərəfindən lisenziyaların verilməsi və lisenziyaların fəaliyyətinin bərpa edilməsinə görə yığımlar;
– Gömrük rəsmiləşdirilməsi üzrə mütəxəssislərə ixtisas attestatlarının verilməsi və attestatların fəaliyyətinin bərpa edilməsinə görə yığımlar;
– Gömrük rəsmiləşdirilməsinə görə gömrük yığımları;
– Malların saxlancına görə gömrük yığımları;
– Malların gömrük müşayiətinə görə gömrük yığımları;
– Məlumatlandırma və məsləhətverməyə görə haqq;
– Gömrük auksionlarında iştirak etməyə görə haqq;
– Digər gömrük ödənişləri.

Azərbaycan Respublikasının gömrük sərhədindən keçirilən mallar üçün «Gömrük tarifi haqqında» Azərbaycan Respublikasının Qanununa uyğun olaraq gömrük rüsumu ödənilir.

Azərbaycan Respublikasının gömrük ərazisinə gətirilən və bu ərazidən aparılan mallara əlavə dəyər vergisinin tətbiqi Gömrük Məcəlləsi və Vergi Məcəlləsinin Əlavə dəyər vergisi haqqında müddəalarına uyğun həyata keçirilir.

Azərbaycan Respublikasının gömrük ərazisinə gətirilən və bu ərazidən aparılan mallara aksizlərin tətbiqi Gömrük Məcəlləsinə və Vergi Məcəlləsinin Aksizlər haqqında müddəalarına uyğun həyata keçirilir.

Mal qismində Azərbaycan Respublikası gömrük sərhədindən keçirilən nəqliyyat vasitələri də daxil olmaqla malların, o cümlədən müşayiət olunmayan baqacda, beynəlxalq poçt göndərişlərində keçirilən

kommersiya məqsədləri üçün nəzərdə tutulmayan malların və yüklərin, həmçinin nəqliyyat vasitələrinin gömrük rəsmiləşdirilməsinə görə Azərbaycan Respublikasının qanunvericiliyi ilə müəyyən edilmiş miqdarda gömrük yığımları alınır.

Malların və nəqliyyat vasitələrinin Azərbaycan Respublikası gömrük orqanlarının iş vaxtından kənar vaxtda və müəyyən edilmiş yerdən kənarda gömrük rəsmiləşdirilməsinə görə gömrük yığımları iki qat miqdarda alınır.

Gömrük anbarlarında və sahibi Azərbaycan Respublikası gömrük orqanları olan müvəqqəti saxlanc anbarlarında malların və nəqliyyat vasitələrinin saxlancına görə göstərilən xidmətlərin orta dəyərindən asılı olaraq Azərbaycan Respublikasının müvafiq icra hakimiyyəti orqanı ilə razılaşdırmaqla Azərbaycan Respublikasının gömrük işini aparan icra hakimiyyəti orqanının müəyyən etdiyi miqdarda gömrük yığımları alınır.

Malların gömrük müşayiətinə görə Azərbaycan Respublikasının müvafiq icra hakimiyyəti orqanı ilə razılaşdırmaqla Azərbaycan Respublikasında gömrük işini aparan müvafiq icra hakimiyyəti orqanının müəyyən etdiyi miqdarda gömrük yığımları alınır.

Gömrük rüsumunun, aksizlərin və gömrük yığımlarının – hesablanması üçün «Gömrük Tarifi haqqında» Azərbaycan Respublikasının qanununa uyğun olaraq müəyyən edilən malların və nəqliyyat vasitələrinin gömrük dəyəri əsas götürülür.

Əlavə dəyər vergisinin hesablanması üçün malın gömrük dəyərinin və gömrük rüsumunun cəmi, aksizə düşən mallar üçün isə həmçinin aksiz məbləğinin cəmi əsas götürülür.

Gömrük ödənişləri Gömrük Məcəlləsinə uyğun olaraq bilavasitə deklarant və ya başqa şəxs tərəfindən ödənilir.

Həmin Məcəllədə nəzərdə tutulan hallar istisna edilməklə hər bir marağı olan şəxs gömrük ödənişlərini ödəyə bilər.

Gömrük ödənişləri gömrük bəyannaməsi qəbul edilənə qədər və ya gömrük bəyannaməsinin qəbul edilməsi ilə eyni vaxtda ödənilir.

Kommersiya məqsədləri üçün nəzərdə tutulmayan mallar Azərbaycan Respublikasının gömrük sərhəddindən keçirilərkən, gömrük ödənişləri gömrük bəyannaməsinin qəbul edilməsi ilə eyni vaxtda ödənilir.

Gömrük bəyannaməsinin verilməsi gecikdirildikdə gömrük ödənişlərinin ödənmə müddəti gömrük bəyannaməsinin verilməsi üçün müəyyən edilən müddətin keçdiyi gündən hesablanır.

Gömrük ödənişləri Azərbaycan Respublikasının gömrük orqanına, beynəlxalq poçt göndərişləri ilə göndərilən mallar üçün isə dövlət rabitə müəssisələrinə ödənilir.

Gömrük ödənişlərinin ödənilməsi üçün müstəsna hallarda ödəyiciyə möhlət verilə və ya vaxt uzadıla bilər.

Gömrük ödənişlərinin ödənilməsi üçün möhlət verilməsi və vaxtın uzadılması barədə qərarı gömrük rəsmiləşdirilməsini həyata keçirən Azərbaycan Respublikası gömrük orqanı qəbul edir.

Gömrük ödənişlərinin ödənilməsi üçün verilən möhlət və uzadılan vaxt gömrük bəyannaməsinin qəbul edildiyi gündən etibarən iki aydan artıq olmamalıdır.

Möhlət verilməsinə və ya vaxtın uzadılmasına görə Azərbaycan Respublikası Milli Bankının verdiyi kreditlər üzrə bankın müəyyən etdiyi dərəcələrə uyğun olaraq faizlər alınır və dövlət büdcəsinə köçürülür.

Gömrük ödənişlərinin ödənilməsindən yayınmaya cəhd göstərən şəxslərə bu cür ödənişlərin ödənilməsi üçün möhlət verilmir və ya vaxt uzaldılmır.

Gömrük ödənişlərinin ödənilməsi malların və nəqliyyat vasitələrinin girovu, üçüncü şəxsin zəmanəti və ya ödənilməli olan məbləğin depozitə verilməsi ilə təmin edilə bilər. (maddə 120).

Azərbaycan Respublikası gömrük orqanları başqa qərar qəbul etmirsə, girov qoyulan mallar və nəqliyyat vasitələri girov qoyan şəxsdə qalır. Girov qoyan şəxs Azərbaycan Respublikası gömrük orqanının razılığı olmadan girov qoyduğu əşya barədə sərəncam vermək hüququna malik deyil.

Girovun rəsmiləşdirilməsi və ödənişin girov predmetinə yönəldilməsi girov haqqında Azərbaycan Respublikasının qanunvericiliyinə uyğun həyata keçirilir.

Gömrük ödənişlərinin ödənilməsinin təmin edilməsi üçün Azərbaycan Respublikası Milli Bankından xarici valyuta əməliyyatlarını aparmaq üçün lisenziya almış bankın və digər kredit təşkilatlarının zəmanəti istifadə oluna bilər. Göstərilən banklar və digər kredit təşkilatları onların müraciətinə əsasən Azərbaycan Respublikasının gömrük işini aparan icra hakimiyyəti orqanının apardığı reyestrə salınır.

Bankların və digər kredit təşkilatlarının reyestrə salınma haqqında müraciətlərinə baxılma qaydasını Azərbaycan Respublikasının gömrük işini aparan icra hakimiyyəti orqanı müəyyən edir.

Bankların və digər kredit təşkilatlarının reyestrə salınmasına görə Azərbaycan Respublikası müvafiq icra hakimiyyəti orqanının müəyyən etdiyi miqdarda yığım alınır.

Zəmanətin şərtlərinə və bu maddənin tələblərinə riayət edilmədikdə banklar və digər kredit təşkilatları Azərbaycan Respublikasının gömrük işini aparan icra hakimiyyəti orqanının qərarı ilə reyestrdən çıxarıla bilər. Banklar və digər kredit təşkilatları reyestrdən çıxarılarkən ödənilmiş yığım qaytarılmır.

Sərbəst dövriyyə üçün buraxılış zamanı və ya ixrac gömrük reciminə uyğun aparılarkən ödənilməli olan gömrük ödənişlərinin məbləği depozitə verilir. Məbləğin depozitdə saxlanma müddəti üçün faizlər tutulmur.

Ödənilməli olan məbləğin depozitə verilməsi və onların qaytarılması qaydasını Azərbaycan Respublikasının gömrük işini aparan icra hakimiyyəti oranı müəyyən edir.

Gömrük ödənişləri Azərbaycan Respublikasının milli valyutası ilə aparılır. Müstəsna hallarda gömrük ödənişləri xarici valyuta ilə ödənilə bilər. Xarici valyutanın Azərbaycan Respublikasının milli valyutasına çevrilməsi, bəyannamənin qəbul edildiyi gün qüvvədə olan Azərbaycan Respublikasının Milli Bankının müəyyən etdiyi məzənnələrlə hesablanır.

Ödənilməmiş gömrük ödənişləri ödəməmə faktının aşkar edilməsi vaxtından asılı olmayaraq Azərbaycan Respublikasının gömrük orqanları tərəfindən tutulur. Azərbaycan Respublikası gömrük sərhəddindən kommersiya məqsədləri üçün nəzərdə tutulmayan malları keçirən fiziki şəxslərdən ödənilməmiş gömrük ödənişləri Azərbaycan Respublikası qanunvericiliyinə əsasən tutulur.

Borclu olma müddəti üçün ödənilmə günü də daxil olmaqla həmin gecikdirilən günə görə borc məbləğinin 0,3 faizi miqdarında pensiya (dəbbə pulu) alınır.

Ödəyicinin pul vəsaiti olmadıqda ödənilməli olan məbləğin Azərbaycan Respublikasının qanunvericiliyinə uyğun surətdə ödəyicinin əmlakından tutulur.

Gömrük ödənişlərini ödəməkdən yayınma cəhdi edildikdə Azərbaycan Respublikasının gömrük işini aparan icra hakimiyyəti orqanı ödəyicinin faktiki ödənilmə anına qədər bütün hesabları üzrə əməliyyatların dayandırılması haqqında qərar qəbul etmək hüququna malikdir. Belə qərar banklar və kredit təşkilatları tərəfindən icra edilməlidir.

Banklar və digər kredit təşkilatları tərəfindən Azərbaycan Respublikasının gömrük işini aparan icra hakimiyyəti orqanının gömrük ödənişlərini mübahisəsiz qaydada tutulması haqqında qərarlar icra edilmədikdə, eləcə də bu qərarların icrası əsassız olaraq gecikdirildikdə

həmin şəxslər, o cümlədən təqsirkar vəzifəli şəxslər Azərbaycan Respublikası qanunvericiliyinə əsasən məsuliyyətə cəlb edilirlər.

Bankların və digər kredit təşkilatlarının Azərbaycan Respublikasının gömrük işini aparan icra hakimiyyəti orqanının gömrük ödənişlərinin mübahisəsiz qaydada tutulması haqqında qərarlarını bir neçə dəfə icra etməməsi və ya bir neçə dəfə icrasını gecikdirməsi Azərbaycan Respublikası Milli Bankı tərəfindən bank əməliyyatlarının aparılması üçün verilmiş lisenziyanın geri alınmasına əsas verir.

Azərbaycan Respublikasının gömrük sərhədindən malları və nəqliyyat vasitələrini keçirən şəxs deklarant olmadığı hallarda, bu cür şəxs gömrük ödənişlərinin ödənilməsi üzrə deklarantla birgə məsuliyyət daşıyır.

Azərbaycan Respublikasının gömrük sərhədindən malları və nəqliyyat vasitələrini qanunsuz keçirən şəxs, həmçinin belə malların və nəqliyyat vasitələrinin qanunsuz keçirildiyini bilən, bilməli olan və qanunsuz keçirmədə iştirak edən şəxs, gətirmə zamanı isə gətirmənin qanunsuz olduğunu bilən və ya bilməli olan, qanunsuz gətirilən malları və nəqliyyat vasitələrini öz mülkiyyətinə və ya sərəncamına götürən şəxs gömrük ödənişlərinin ödənilməsi üzrə birgə məsuliyyət daşıyır.

Artıq ödənilmiş və ya alınmış gömrük ödənişlərinin məbləğləri bu ödənişlərin ödənildiyi və ya alındığı vaxtdan etibarən bir il ərzində şəxsin tələbi üzrə qaytarılmalıdır.

Gömrük ödənişləri qaytarıldıqda onlardan faizlər ödənilmir.

<u>Gömrük işi sahəsində cinayətlər.</u>

Kontrabanda (qaçaqmalçılıq) (m. 213).

Azərbaycan Respublikasının gömrük sərhədindən gömrük nəzarətindən kənar və ya ondan gizli, yaxud sənədlərdən və ya gömrük eyniləşdirilməsi vasitələrindən aldatma yolu ilə istifadə edilməsi, yaxud bəyan etməməklə və ya düzgün bəyan etməməklə aşağıdakı malların keçirilməsi kontrabanda hesab olunur:

– Narkotik vasitələrin, psixotrop, güclü təsirli, zəhərli, zəhərləyici, radioaktiv və partlayıcı maddələrin;

– silahların, partladıcı qurğuların və onlar üçün döyüş sursatının (soyuq, yivsiz ov silahları və onların patronlarından başqa);

– nüvə, kimyəvi, bioloci və digər kütləvi qırğın silahlarının və həmin silahların hazırlanması üçün istifadə oluna biləcək və Azərbaycan Respublikasının gömrük sərhəddindən keçirilməsinin xüsusi qaydaları müəyyən edilmiş materialların və avadanlığın; Azərbaycan Respublikasının çıxarılması üçün müvafiq qaydalar müəyyən edilmiş strateci əhəmiyyətli xammalın;

– Azərbaycan Respublikasından çıxarılması üçün müvafiq qaydalar müəyyən edilmiş Azərbaycanda yaşayan xalqların və xarici ölkə xalqlarının bədii, tarixi və arxeoloci sərvəti olan əşyaların;

– külli miqdarda, yaxud dövlət orqanının vəzifəli şəxsinin qulluq mövqeyindən istifadə etməklə, yaxud dövlət orqanının vəzifəli şəxsi tərəfindən öz qulluq mövqeyindən istifadə etməklə, yaxud gömrük nəzarətinin müəyyən formalarından azad olunmuş şəxs tərəfindən, yaxud gömrük nəzarətinin müəyyən formalarından azad olmuş ayrı-ayrı malların və nəqliyyat vasitələrinin keçirilməsi üçün müvəkkil edilmiş şəxs tərəfindən, yaxud kontrabanda ilə məşğul olmaq üçün təşkil edilmiş bir qrup şəxs tərəfindən keçirilən digər malların.

Kontrabanda Azərbaycan Respublikasının cinayət qanunvericiliyinə uyğun olaraq cəzalandırılır.

Azərbaycan Respublikasının gömrük ərazisindən kənara aparılmış Azərbaycan xalqının və xarici ölkə xalqlarının bədii, tarixi və arxeoloci sərvəti olan əşyaların qüvvədə olan qanunvericiliyə müvafiq olaraq qaytaraılması məcburi olan hallarda və müəyyən olunmuş müddətdə geri qaytarılmaması cinayət hesab edilir və Azərbaycan Respublikasının cinayət qanunvericiliyinə uyğun cəzalandırılır.

Fiziki şəxsin, vəzifəli şəxsin və ya hüquqi şəxs yaratmadan sahibkarlıq fəaliyyəti ilə məşğul olan şəxsin külli miqdarda və xüsusilə külli miqdarda gömrük ödənişlərini ödəməkdən qəsdən yayınması cinayət hesab edilir və Azərbaycan Respublikasının cinayət qanunvericiliyinə uyğun cəzalandırılır.

Xarici iqtisadi fəaliyyətin həyata keçirilməsi nəticəsində əldə olunmuş valyuta sərvətləri şəklində gəlirləri gizlətmək və ya onların məbləğini aşağı göstərmək məqsədi ilə Azərbaycan Respublikası gömrük orqanlarına qəsdən yalan məlumatlar verilməsi, bu yolla əldə edilmiş valyuta sərvətlərinin Azərbaycan Respublikasına mütləq gətirilməsi (göndərilmə də daxil olmaqla) və ya köçürülməsi barədə müəyyən olunmuş qaydalara riayət edilməməsi (o cümlədən valyuta sərvətlərinin Azərbaycan Respublikası hüdudlarından kənarda qanunsuz olaraq saxlanması), Azərbaycan Respublikasının gömrük sərhəddindən malların keçirilməsi ilə bağlı saxta xarici iqtisadi əqdlər üzrə xarici valyuta və ya xarici valyutada ifadə olunmuş ödəniş sənədləri ilə ödəmələrin həyata keçirilməsi, eləcə də əhəmiyyətli və külli miqdarda, yaxud qanunsuz valyuta əməliyyatlarına və valyuta sərvətləri ilə əlaqədar sair əməllərə görə əvvəllər məhkum olunmuş şəxs tərəfindən, yaxud mütəşəkkil dəstə tərəfindən törədilmiş gömrük işinə aid digər qanunsuz valyuta əməliyyatları, valyuta sərvətləri ilə əlaqədar sair əməllər cinayət hesab edilir

və Azərbaycan Respublikasının cinayət qanunvericiliyinə uyğun cəzalandırılır.

Gömrük qaydalarının pozulması.

Gömrük qaydalarının pozulması şəxsin Gömrük Məcəlləsi (m. 225) ilə, «Gömrük Tarifi haqqında» Azərbaycan Respublikasının Qanunu və gömrük işi üzrə Azərbaycan Respublikasının digər qanunvericilik aktları, həmçinin Azərbaycan Respublikasının beynəlxalq müqavilələri ilə müəyyən edilən, Azərbaycan Respublikasının gömrük sərhəddindən keçirilən malların və nəqliyyat vasitələrinin keçirilmə qaydasına (gömrük recimlərinin tətbiqi də daxil olmaqla), gömrük nəzarəti, gömrük işi ilə əlaqədar valyuta nəzarəti, gömrük rəsmiləşdirilməsi, eləcə də gömrük ödənişlərinin qoyulması və ödənilməsi, gömrük güzəştləri verilməsi və ondan istifadə qaydalarına qəsd edən və törədilməsinə görə Gömrük Məcəlləsi ilə məsuliyyət nəzərdə tutulan, hüquqa zidd hərəkəti və hərəkətsizliyidir.

Gömrük qaydalarını pozmuş hüquqi və fiziki şəxslər Gömrük Məcəlləsinə, onunla tənzimlənməyən hissə də isə İnzibati hüquqpozmalar haqqında Azərbaycan Respublikası qanunvericiliyinə uyğun məsuliyyət daşıyırlar.

Hüquqpozma törədilən anda, on altı yaşa çatmış fiziki şəxslər gömrük qaydalarının pozulmasına görə məsuliyyət daşıyırlar.

Vəzifəli şəxslər, onlar tərəfindən hüquqpozma törədilən anda Gömrük Məcəlləsi ilə, həmçinin icrasına nəzarət Azərbaycan Respublikası gömrük orqanlarına həvalə olunmuş, gömrük işi üzrə Azərbaycan Respublikasının digər qanunvericilik aktları və Azərbaycan Respublikasının beynəlxalq müqavilələri ilə müəyyən edilən tələblərin yerinə yetirilməsini təmin etmək, əgər onların xidməti vəzifələrinə daxildirsə, gömrük qaydalarının pozulmasına görə məsuliyyət daşıyırlar.

Hüquqi və fiziki şəxslər hüquqa zidd hərəkət və hərəkətsizliyi qəsdən və ya ehtiyatızlıq üzündən etmişlərsə, gömrük qaydalarının pozulmasına görə məsuliyyət daşıyırlar.

Hüquqpozmanın qarşısıalınmaz qüvvənin təsiri nəticəsində baş verməsi halları istisna edilməklə, idarə, müəssisə və təşkilatlar, həmçinin hüquqi şəxs yaratmadan sahibkarlıq fəaliyyəti ilə məşğul olan şəxslər gömrük qaydalarının pozulmasına görə məsuliyyət daşıyırlar.

İdarə, müəssisə və təşkilatların, həmçinin hüquqi şəxs yaratmadan sahibkarlıq fəaliyyəti ilə məşğul olan şəxslərin, vəzifəli şəxslərinin və digər işçilərinin gömrük işi sahəsində cinayətlərin törədilməsinə görə cinayət məsuliyyətinə cəlb edilməsi, həmin şəxsləri gömrük qaydalarının pozulmasına görə məsuliyyətdən azad etmir.

Gömrük qaydalarının pozulmasına görə məsuliyyətə cəlb edilən şəxsi, gömrük qaydalarının bilavasitə obyekti olan malların və nəqliyyat vasitələrinin müsadirə edildiyi hallar istisna edilməklə, digər hallarda gömrük ödənişlərini ödəməkdən və bu Gömrük Məcəlləsi ilə müəyyən edilmiş digər tələbləri yerinə yetirməkdən azad etmir.

Azərbaycan Respublikası Silahlı Qüvvələrinin, sərhəd və daxili qoşunların, həmçinin qanunvericiliklə nəzərdə tutulmuş başqa hərbi birləşmələrin hərbi qulluqçuları, hərbi toplanışa çağırılmış vətəndaşlar, eləcə də Azərbaycan Respublikası Daxili İşlər orqanlarının sıravi və rəhbər heyəti, Azərbaycan Respublikası Milli Təhlükəsizlik orqanlarının əməkdaşları gömrük qaydalarının pozulmasına görə ümumi əsaslarla məsuliyyət daşıyırlar.

Azərbaycan Respublikasının hərbi hissələri və hüquqi şəxs statusuna malik digər hərbi birləşmələri, Azərbaycan Respublikası Daxili İşlər orqanları, Azərbaycan Respublikası Milli Təhlükəsizlik orqanları gömrük qaydalarının pozulmasına görə Gömrük Məcəlləsi ilə müəyyən edilmiş ümumi əsaslar və qaydalarla məsuliyyət daşıyırlar.

Xarici hüquqi və fiziki şəxslər gömrük qaydalarının pozulmasına görə Azərbaycan Respublikasının hüquqi və fiziki şəxsləri ilə eyni əsaslarla Gömrük Məcəlləsinə uyğun olaraq məsuliyyət daşıyırlar.

Gömrük qaydalarını pozan şəxslər hüquqpozma törədilən vaxt qüvvədə olan qanunvericiliyə əsasən məsuliyyət daşıyırlar.

Gömrük qaydalarının pozulmasına görə məsuliyyəti yüngülləşdirən və ya ləğv edən aktların geriyə qüvvəsi vardır, yəni bu aktın verilməsinə qədər törədilən hüquqpozmalara da şamil edilir.

Gömrük qaydalarının pozulmasına görə məsuliyyəti müəyyən edən və ya məsuliyyəti ağırlaşdıran aktların geriyə qüvvəsi yoxdur.

Gömrük qaydalarının pozulması haqqında işlər üzrə icraat və həmin işlərə baxılma, icraat və işə baxılma zamanı qüvvədə olan qanunvericilik əsasında apırılır.

Gömrük qaydalarını pozan zaman anlaqsızlıq vəziyyətində olmuş, yəni xroniki ruhi xəstəlik, ruhi fəaliyyətin müvəqqəti pozulması, kəmağıllıq və ya sair xəstəlik nəticəsində öz hərəkətlərini dərk etmək və ya idarə etmək iqtidarında olmamış fiziki şəxs məsuliyyətə cəlb edilmir.

Gömrük qaydalarının pozulmasına görə məsuliyyəti yüngülləşdirən hallar aşağıdakılardır:

1) işin həllinə fəal kömək göstərilməsi;
2) hüquqpozmanın zərərli nəticələrinin könüllü olaraq aradan qaldırılması;
3) hüquqpozmanın hədə-qorxu və ya məcburiyyət, yaxud da maddi, xidməti və digər asılılığın təsiri altında törədilməsi;

4) hüquqpozmanın yetkinlik yaşına çatmamış şəxslər, hamilə qadınlar və ya bir yaşına qədər uşağı olan qadınlar tərəfindən törədilməsi;

Gömrük qaydalarının pozulmasına görə məsuliyyəti ağırlaşdıran hallar aşağıdakılardır: (m. 232).

1) Azərbaycan Respublikası gömrük orqanının vəzifəli şəxsinin hüquqazidd hərəkətlərə son qoymaq barədə tələblərinə baxmayaraq, bu cür hərəkətlərin davam etdirilməsi;

2) İl ərzində gömrük qaydalarının təkrar pozulması;

3) Əvvəllər gömrük işi sahəsində cinayətlərə yol vermiş şəxs tərəfindən gömrük qaydalarının pozulması;

4) Yetkinlik yaşına çatmayanların gömrük qaydalarının pozulmasının törədilməsinə cəlb edilməsi;

5) Bir qrup şəxs tərəfindən gömrük qaydalarının pozulması;

6) Təbii fəlakət və ya digər fövqəladə vəziyyət şəraitində gömrük qaydalarının pozulması;

7) Sərxoşluq vəziyyətində gömrük qaydalarının pozulması.

Eyni hüquqi və fiziki şəxs tərəfindən iki və daha artıq gömrük qaydaları pozulduqda az ciddi cəzanı daha ciddi cəza ilə əvəz etmədən, hər bir hüquqpozmaya görə ayrılıqda tənbeh verilir.

Gömrük qaydalarının pozulması haqqında işə baxılarkən, yaxud bu iş üzrə çıxarılan qərar icraya yönəldilənədək şəraitin dəyişməsi nəticəsində hüquq pozan şəxsin hərəkət və hərəkətsizliyi öz ictimai təhlükəlilik xarakterini itirmiş hesab edildikdə, həmin şəxs məsuliyyətdən azad edilir.

Gömrük qaydalarının pozulması az əhəmiyyətli olduqda işə baxan Azərbaycan Respublikası gömrük orqanının vəzifəli şəxsi şifahi xəbərdarlıqla kifayətlənməklə, hüquqpozan şəxsi məsuliyyətdən azad edə bilər.

Əgər gömrük qaydalarının pozulmasına görə tənbeh olunmuş şəxs, tənbehin müddəti qurtardığı gündən etibarən bir il ərzində yenidən gömrük qaydalarını pozmamışsa, o tənbehə cəlb edilməmiş şəxs sayılır.

Gömrük qaydalarının pozulmasına görə aşağıdakı tənbehlər tətbiq edilə bilər: (m. 237)

1) xəbərdarlıq;

2) cərimə;

3) Azərbaycan Respublikası gömrük orqanı tərəfindən verilən və bu Məcəllə ilə nəzərdə tutulan müəyyən fəaliyyət növlərini həyata keçirmək hüququ verən lisenzyiaların və ixtisas attestatlarının geri alınması;

4) Bilavasitə gömrük qaydalarının pozulması obyekti olan malların və nəqliyyat vasitələrinin, yaxud bilavasitə gömrük qaydalarının pozulması obyekti olan əşyaların gizlədilərək Azərbaycan Respublikası gömrük sərhədindən keçirilməsi üçün istfiadə olunmuş xüsusi olaraq düzəldilmiş gizli saxlanc yerlərinə malik malların və nəqliyyat vasitələrinin müsadirəsi;

5) Bilavasitə gömrük qaydalarının pozulması obyekti olan malların və nəqliyyat vasitələrinin, yaxud bilavasitə gömrük qaydalarının pozulması obyekti olan əşyaların gizlədilərək Azərbaycan Respublikasının gömrük sərhədindən keçiriləmsi üçün istfiadə olunmuş xüsusi olaraq düzəldilmiş gizli saxlanc yerlərinə malik malların və nəqliyyat vasitələrinin dəyərinin tutulması;

6) Bilavasitə gömrük qaydalarının pozulması obyekti olan malların daşınması üçün istfiadə olunmuş nəqliyyat vasitələrinin müsadirəsi.

Minimum əmək haqqı məbləğinə nisbətən müəyyən edilən cərimənin tətbiqi zamanı, bu cür məbləğ dedikdə hüquqpozmanın törədildiyi gün, həmin günü müəyyən etmək mümkün olmadıqda isə hüquqpozmanın aşkar edildiyi gün minimum aylıq əmək haqqının qanunla müəyyən edilmiş məbləği başa düşülür.

Malların və nəqliyyat vasitələrinin dəyərinə nisbətən hesablanan cərimə növündə tənbehin tətbiqi zamanı, həmin malların dəyəri dedikdə hüquqpozmanın aşkar edildiyi gün onların sərbəst (bazar) qiymətləri başa düşülür.

Gömrük Məcəlləsi ilə nəzərdə tutulmuş gömrük qaydalarının pozulmasına görə gömrük anbarlarının, rüsumsuz ticarət mağazalarının, sərbəst anbarların, müvəqqəti saxlanc anbarlarının sahiblərinə, həmçinin gömrük brokerlərinə, gömrük daşıyıcılarına və ya gömrük rəsmiləşdirilməsi üzrə mütəxəssislərə, əgər bu hüquqpozma lisenziyada və ya ixtisas attestatında nəzərdə tutulan fəaliyyətin göstərilən şəxslər tərəfindən həyata keçirilməsi ilə əlaqədar törədilmişsə, əlavə tədbir kimi Azərbaycan Respublikası qanunvericiliyi ilə lisenziyanın və ya ixtisas attestatının geri alınması tətbiq edilə bilər.

Bilavasitə gömrük qaydalarının pozulması obyekti olan malların və nəqliyyat vasitələrinin, yaxud bilavasitə gömrük qaydalarının pozulması obyektləri olan əşyaların gizlədilərək Azərbaycan Respublikasının gömrük sərhədindən keçirilməsi üçün istifadə olunmuş xüsusi olaraq düzəldilmiş gizli saxlanc yerlərinə malik malların və nəqliyyat vasitələrinin dəyərinin tutulması dedikdə hüquqpozmanın aşkar edildiyi cün bu cür malların və nəqliyyat vasitələrinin sərbəst (bazar) qiymətini təşkil edən pul məbləğinin məcburi götürülməsi başa düşülür və əsas yaxud əlavə tənbeh kimi tətbiq olunur.

Gömrük qaydalarının pozulmasında iştirakçılıq dedikdə, bu hüquqpozmada iki və daha artıq fiziki şəxsin qəsdən birgə iştirakı başa düşülür. (m. 241).

Gömrük qaydalarının pozulmasının təşkilatçıları, təhrikçiləri və köməkçiləri də icraçılarla birlikdə gömrük qaydalarının pozulmasında iştirakçılar hesab olunurlar.

Gömrük qaydalarını bilavasitə pozan və ya onun törədilməsində digər şəxslərlə birgə iştirak edən şəxs, qanuna əsasən gömrük qaydalarının pozulmasına görə məsuliyyətə cəlb edilməyən şəxsdən istifadə etməklə hüquqpozma törədən şəxs icraçı hesab olunur.

Gömrük qaydalarının pozulmasını təşkil etmiş və ya onun törədilməsinə rəhbərlik etmiş şəxs təşkilatçı hesab olunur.

Gömrük qaydalarının pozulmasına sövq edən şəxs təhrikçi hesab olunur.

Gömrük qaydalarının pozulmasına öz məsləhətləri, göstərişləri ilə maneələri aradan qaldırmaqla yardım etmiş şəxs, habelə hüquqpozmanın alət və vasitələrini, yaxud gömrük qaydalarının pozulmasının bilavasitə obyektləri olmuş əşyaları gizlətməyi əvvəlcədən vəd etmiş şəxs köməkçi hesab olunur.

Gömrük qaydalarının pozulmasına görə, qaydaları pozan şəxsə yalnız Azərbaycan Respublikasının qanunvericilik aktları ilə müəyyən edilmiş qaydada və həmin aktlara əsasən təsir tədbiri tətbiq edilə bilər.

Gömrük qaydalarının pozulması haqqında işlər üzrə icraat və bu işlərə baxılma, eləcə də tənbehetmə barədə Azərbaycan Respublikası gömrük orqanlarının qərarlarının icrası qəti olaraq qanunçuluq əsasında həyata keçirilir. Azərbaycan Respublikası gömrük orqanları və onların vəzifəli şəxsləri tərəfindən gömrük qaydalarının pozulmasına görə təsir vasitələrinin tətbiqi onların səlahiyyətləri daxilində və dəqiq olaraq Azərbaycan Respublikasının qanunvericiliyinə uyğun həyata keçirilmir.

Gömrük qaydalarının pozulmasına görə təsir vasitələrinin tətbiqi zamanı Azərbaycan Respublikası qanunvericiliyinin tələblərinə riayət edilməsi Azərbaycan Respublikasının yuxarı gömrük orqanları və onların vəzifəli şəxsləri tərəfindən müntəzəm nəzarət, prokuror nəzarəti, şikayətvermə hüququ və Azərbaycan Respublikası qanunvericiliyi ilə nəzərdə tutulmuş digər vasitələrlə təmin edilir.

Testlər:

1. Azərbaycan Respublikasının Dövlət Gömrük Komitəsi öz səlahiyyətləri daxilində hansı vergilərin tam həcmdə və vaxtında dövlət büdcəsinə ödənilməsinə nəzarəti həyata keçirir?

a) yalnız yol vergisinin

b) yol vergisinin və aksizlərin

c) yol vergisi, əlavə dəyər vergisi və aksizlərin.

FƏSİL 16
VERGİ QANUNVERİCİLİYİNİN POZULMASINA GÖRƏ MƏSULİYYƏT

16.1. Ümumi müddəalar və anlayışlar

Vergi hüquq münasibətlərinin nizama salınmasının son məqsədi vergilərin büdcəyə ödənilməsidir, yəni şəxsə məxsus olan əmlakın bir hissəsinin qanunla müəyyən edilmiş qaydada dövlətin və ya bələdiyyənin xeyrinə birtərəfli və əvəzsiz özgəninkiləşdirilməsidir. Təbiidir ki, konstitusiya və qanun normalarına əsaslanan belə özgəninkiləşdirmə məcburiyyət tədbirlərinin tətbiqi ilə təmin edilməlidir.

Vergi hüquq münasibətlərinin bütün iştirakçılarına vergi qanunvericiliyinin tələblərini yerinə yetirmədikləri halda müxtəlif məcburiyyət tədbirlərinin tətbiq edilməsi dövlətin fəaliyyəti və ümumiyyətlə cəmiyyətin yaşaması üçün həmin qanunvericiliyə dəqiq əməl olunması zəruriliyindən irəli gəlir. Bu tədbirlər istər vergi ödəyicilərinə və vergilərin ödənilməsi ilə əlaqəli şəxslərə, istərsə də dövlət və bələdiyyə orqanlarına və onların vəzifəli şəxslərinə tətbiq edilə bilər.

Vergi qanunvericiliyinin pozulmasına görə mövcud olan məcburiyyət tədbirlərini iki kateqoriyaya ayırmaq olar. Birincisi, vergilər üzrə borcların və borclara görə hesablanmış faizlərin alınması. Bu məcburiyyət tədbirləri vergi qanunvericiliyinin pozulmasına görə cəza deyildir. Onlar vergi öhdəliklərinin yerinə yetirilməsi və vergilərin vaxtında və ya tam şəkildə ödənilməməsi üçün büdcəyə vurulan ziyanın əvəzləşdirilməsini təmin edir. Vergi hüquq ədəbiyyatında onlar hüquqbərpaedici tədbirlər adlandırılır və adətən hüquqi məsuliyyət növlərinə aid edilmir. Vergi borclarına dair bu fikir bütün hallarda düzgündür. Faizlərə gəldikdə isə, bu bir şərtlə düzgün sayıla bilər ki, faizlərin miqdarı təsadüfi deyil, vergiləri vaxtında ödənilməməsi nəticəsində büdcənin həqiqi itkilərinə uyğun müəyyənləşdirilmiş olsun. Burada meyar inflyasiyanın dərəcəsi, vergilərin vaxtında büdcəyə daxil olmaması üzündən dövlətin və ya bələdiyyənin aldığı borclara görə faizlərin miqdarı, banklararası hərraclarda kreditə görə faizin miqdarı və sair bu kimi meyarlar ola bilər. Vergi borclarına görə iqtisadi əsas olmadan yüksək dərəcədə müəyyənləşdirilən faizlər ziyanın əvəzləşdirilməsi çərçivəsindən çıxır və maliyyə sanksiyası xarakteri daşıyır. Hazırda qüvvədə olan Vergi Məcəlləsinin 53.1-ci maddəsinin ikinci hissəsində faizlər, maliyyə sanksiyaları ilə birlikdə, məsuliyyət tədbiri kimi göstərilmişdir. Bununla Vergi Məcəlləsi vurğulayır ki, vergi borclarına görə hesablanmış faizlərin büdcəyə dəymiş ziyanı əvəzləşdirmə funksiyası deyil, daha çox cəzalandırıcı funksiyası vardır.

Məcburiyyət tədbirlərindən ikinci kateqoriyasına cəza tədbirləri aiddir. Vergi qanunvericiliyinin pozulmasına görə məsuliyyət, daha dəqiq desək, hüquqi məsuliyyət məhz bu cəza tədbirlərində təzahür edir. S.Q.Pepeləyev vergi qanunvericiliyinin pozulmasına görə hüquqi məsu-

liyyətini qanunu pozan şəxslərə qanunvericiliklə müəyyən edilmiş hallarda və qaydada cəza olaraq tətbiq edilən təsiredici məcburiyyət tədbirlərinin kompleksi kimi başa düşür.[27]

Müxtəlif hüquq sahələrinə aid olan və vergilərlə bağlı hüquq pozuntularına münasibətdə tətbiq olunan hüquqi məsuliyyətin növləri bir sistem olaraq həm dövlətin (yerli vergilərə münasibətdə isə – bələdiyyə qurumunun), həm də vergi ödəyicisinin və vergi münasibətlərinin digər iştirakçılarının hüquq və mənafelərinin təmin edilməsinə və qorunmasına yönəldilir.

Vergi qanunvericiliyinin pozulmasına görə məsuliyyətin ümumi əsasları Azərbaycan Respublikası Vergi Məcəlləsinin 53-cü maddəsində müəyyən edilmişdir. Bu maddəyə uyğun olaraq vergi ödəyiciləri, vergi agentləri və onların nümayəndələri, habelə vergi orqanlarının vəzifəli şəxsləri vergi qanunvericiliyinin pozulmasına görə bu Məcəllə, İnzibati Xətalar Məcəlləsi və digər qanunları ilə müəyyən edilmiş qaydada məsuliyyət daşıyırlar. Beləliklə, Vergi Məcəlləsi vergi qanunvericiliyinin pozulmasına görə qanunlarda müəyyən edilmiş müxtəlif məsuliyyət növləri tətbiq etmənin mümkünlüyünü nəzərdə tutur. Belə məsuliyyət növlərinə maddi, intizam, mülki, inzibati və cinayət məsuliyyəti aiddir.

Müvafiq məcəllələr və qanunlarla müəyyən edilmiş bu məsuliyyət tədbirlərindən başqa Vergi Məcəlləsində vergi ödəyiciləri üçün maliyyə sanksiyaları və faizlər, bank və bank əməliyyatlarının ayrı-ayrı növlərinin həyata keçirən digər kredit təşkilatlarına isə maliyyə saknsiyalarının tətbiq olunması nəzərdə tutulmuşdur. Hüquq ədəbiyyatında bunlar bəzən maliyyə məsuliyyəti və ya vergi məsuliyyəti tədbirləri, Vergi Məcəlləsinin özündə isə «maliyyə tənbehi» adlanır və hüquqi məsuliyyətin ayrıca bir növü kimi başa düşülür. Qeyd etmək lazımdır ki, Vergi Məcəlləsinin müvafiq maddələrində göstərilən dispozisiyalara uyğun olaraq maliyyə sanksiyası nəzərdə tutulan təqsirli əməllər mahiyyət etibarı ilə inzibati xətadır, maliyyə sanksiyası isə pul cəriməsidir. Mahiyyətcə eyni məsuliyyət növünün iki yerə – inzibati cəriməyə və maliyyə sanksiyasına bölünməsi daha çox ənənəvi xarakter daşıyır. Keçmiş İnzibati hüquqpozmalar haqqında Məcəllədə hüquqi şəxslər üçün inzibati cərimələr müəyyən edilmədiyinə görə əvəzinə ayrı-ayrı qanunlarda maliyyə sanksiyaları nəzərdə tutulurdu. Lakin mövcud İnzibati Xətalar Məcəlləsində vergi qanunvericiliyinin pozulmasına görə inzibati cərimələrin fiziki şəxslərlə yanaşı həm də hüquqi şəxslər üçün müəyyən edildiyindən Vergi Məcəlləsində maliyyə sanksiyalarının möv-

[27] Налоговое право: Учебное пособие под. ред. С.Г.Пепеляева. – М.: ИД ФБК – ПРЕСС, 2000. с. 403.

cud olması iki mənalılığa və faktiki olaraq eyni inzibati xətaya görə iki cür cərimənin olmasına gətirib çıxarır. Misal üçün, Vergi Məcəlləsinin 58.1-ci maddəsinə əsasən verginin hesabatda göstərilən məbləği verginin hesbatda göstərilməli olan məbləğə nisbətən azaldılmışdırsa, vergi ödəyicisinə (vergi ödəyicisi olan fiziki və hüquqi şəxslərə) azaldılmış vergi məbləğinin 20 faizi miqdarında maliyyə sanksiyası tətbiq edilir.

İnzibati Xətalar Məcəlləsinin 244.1-ci maddəsində isə az miqdarda vergilərdən yayınmaq məqsədilə gəlirlər və xərclər barədə bilə-bilə təhrif olunmuş məlumatların bəyannamədə və ya mühasibat sənədlərində göstərilməsinə görə

– fiziki şəxslər şərti saliyyə vahidinin 20 mislindən 35 mislinədək;

– vəzifəli şəxslər – 50-75 mislinədək;

– hüquqi şəxslər 200 – 250 mislinədək miqdarda cərimə edilir.

Bu maddələrin hər ikisində təqsirli əməllərin ayrı-ayrı redaksiyada yazılmasına baxmayaraq, mahiyyətcə eyni olduğu halda cəza tədbirləri prinsipcə fərqlənir. Əgər Vergi Məcəlləsində maliyyə sanksiyası yayındırılmış verginin məbləğindən faizlə təyin edilirsə və vergi ödəyicisi olan həm fiziki, həm hüquqi şəxslərə eyni miqdarda tətbiq olunursa, İnzibati Xətalar Məcəlləsində cərimə sabit rəqəmlərdə – şərti maliyyə vahidinin misillərində ifadə olunur və onun miqdarı inzibati xəta subyektinin fiziki, hüquqi və ya vəzifəli şəxs olduğundan asılı olaraq fərqlənə bilər.

Maliyyə sanksiyalarının və inzibati cərimələrin tətbiqində başqa fərqlər də mövcuddur (bax: paraqraf 16.5.1). Buna görə qeyd etdiyimiz kimi, praktiki qanunvericilikdə və bəzən də nəzəriyyədə maliyyə sanksiyası ayrıca məsuliyyət növü kimi başa düşülür. Lakin obyektiv cəhətdən maliyyə sanksiyasına və inzibati cəriməyə səbəb olan təqsirli əməllərin mahiyyət etibarı ilə eyni olduğu və hər ikisinin cəza olaraq təqsirli şəxsin əmlakının pul şəklində bir hissəsinin büdcənin xeyrinə özgəninkiləşdirilməsi mahiyyətini nəzərə alsaq Vergi Məcəlləsində müəyyən edilmiş məsuliyyət tədbirləri fikrimizcə inzibati məsuliyyət növünə aid edilməlidir. Çünki maliyyə sanksiyasını inzibati cərimədən fərqləndirən hər hansı səciyyəvi cəhət yoxdur. Fərq yalnız onların miqdarında və tətbiqi qaydasındadır.

Qeyd etmək lazımdır ki, mahiyyətcə eyni məsuliyyət növünə aid edilən, lakin miqdarı və tətbiqi qaydasında fərqlənən həm maliyyə sanksiyası, həm də inzibati cərimənin eyni zamanda mövcud olması qanunçuluq prinsipi və vergi ödəyicisinin hüquqlarının təmin edilməsi baxımından müəyyən çətinlikləri törədə bilər. Çünki, eyni təqsirli əməli törətmiş vergi ödəyiciləri maliyyə sanksiyası və ya inzibati cərimənin tətbiqindən asılı olaraq müxtəlif miqdarda cəzalandırıla bilərlər. Misal

üçün, fiziki şəxs olan iki vergi ödəyicisi gəlir vergisi bəyannaməsini təhrif edərək 10 000 000 manat məbləğində vergi ödəməkdən yayınıblar. Onlardan biri inzibati məsuliyyətə cəlb olunub, digərinə isə Vergi Məcəlləsində nəzərdə tutulmuş maliyyə sanksiyası tətbiq edilmişdir. Bu halda inzibati cərimənin miqdarı 110 000-192 500 manat, maliyyə sanksiyası isə 2 000 000 manat təşkil etməklə bir-birindən kəskin surətdə fərqlənir. Bundan başqa, vergitutma praktikasında eyni əmələ görə həm inzibati cərimənin, həm də maliyyə sanksiyasının eyni zamanda tətbiq edilməs halları da mövcud idi. Belə uyğunsuzluqların aradan qaldırılması üçün vergi qanunvericiliyin pozulmasına görə, məsuliyyət tədbirləri (cinayət məsuliyyəti) istisna olmaqla ya İnzibati Xətalar Məcəlləsində, ya da Vergi Məcəlləsində müəyyən edilməlidir. Bu məsələyə iki cür yanaşmaq olar. Maliyyə sanksiyaları inzibati cərimə olaraq İnzibati Xətalar Məcəlləsində göstərilə bilər. Digər tərəfdən, vergi qanunvericiliyinin pozulmasına görə məsuliyyətə dair müddəaların, vergi ödəyicilərinin və vergi orqanlarının hüquq və vəzifələrinin sistemləşdirilmiş şəkildə Vergi Məcəlləsində mövcud olmasını, habelə maliyyə sanksiyalarının tətbiqi qaydasının xüsusiyyətlərini nəzərə alaraq onların yalnız Vergi Məcəlləsində nəzərdə tutulması da mümkündür və bəlkə də daha məqsədəuyğun olardı.

Vergi qanunvericiliyinin pozulması anlayışı bizim qanunvericiliyimizlə müəyyən edilməmişdir. Vergi Məcəlləsinin 53-cü və digər maddələrinin təhlilindən elə nəticəyə gəlmək olar ki, geniş mənada vergi qanunvericiliyinin pozulması vergi ödəyicilərinin, vergi agentlərinin, bankların və verginin ödənilməsi ilə digər əlaqəli şəxslərin, habelə müvafiq dövlət və bələdiyyə orqanlarının və onların vəzifəli şəxslərinin vergi hüququna zidd olan, təqsirli sayılan (qəsdən və ya ehtiyatsızlıq üzündən törədilən) Vergi Məcəlləsi, digər məcəllə və qanunlarla məsuliyyət nəzərdə tutulan əməlləridir (hərəkət və ya hərəkətsizlik). Göründüyü kimi vergi qanunvericiliyinin pozulması subyektlərinin və ayrı-ayrı hüquq sahələrinə aid edilən məsuliyyət növlərinin dairəsi genişdir. Belə məsuliyyət tədbirləri maliyyə sanksiyaları ilə yanaşı həm də inzibati, cinayət, mülki və hətta intizam məsuliyyətini əhatə edə bilər. Lakin nəzərə alınmalıdır ki, bir sıra hallarda bu və ya digər məsuliyyət növü nəzərdə tutulmuş təqsirli əməllər, vergi hüquq münasibətlərinə təsir göstərsə də, bir başa vergi qanunvericiliyinin pozulması kimi qiymətləndirilə bilməz. Misal üçün, dövlət vergi orqanının qanunsuz hərəkəti nəticəsində vergi ödəyicisinə dəyən zərərin ödənilməsini göstərmək olar. Bu hüquqi faktla bağlı yaranmış münasibətlər mülki hüquq xarakteri daşıyır, qanunsuz hərəkət isə mülki hüquq pozuntusudur

(delikt). Belə olan halda söhbət vergi qanunvericiliyinin deyil, mülki qanunvericiliyin pozulmasından gedir.

Zərərin ödənilməsi haqqında müddəa mülki hüquq normasıdır. Mülki hüquq münasibətləri qoruyan bu norma universal xarakter daşıyır və müxtəlif hallarda, o cümlədən vergi münasibətləri iştirakçılarının fəaliyyəti ilə əlaqədar tətbiq edilə bilər. Diqqət yetirilməlidir ki, zərərin ödənilməsi haqqında Mülki Məcəllənin müddəasını təkrarlayan Vergi Məcəlləsində (61.1-ci maddə) vergi orqanlarının və onların vəzifəli şəxslərinin vergi ödəyicilərinə vurduqları zərərə görə məsuliyyətin birbaşa vergi qanunvericiliyinin pozulması nəticəsində yarandığı göstərilmir. Vergi Məcəlləsi burada «hüquqa zidd hərəkətləri (hərəkətszliyi)» sözlərindən istifadə edərək, məsuliyyətin təkcə vergi qanunvericiliyinin pozulmasına görə mümkün olduğunu vurğulayır.

Eynilə vergi ödəyicisi olan təşkilatın mühasibi öz vəzifəsini icra etmədikdə və ya lazımi qaydada icra etmədikdə intizam məsuliyyətinə, dövlət vergi orqanının vəzifəli şəxsi isə, misal üçün, rüşvət aldığına görə cinayət məsuliyyətinə cəlb oluna bilərlər. Şübhəsiz ki, onların hərəkətləri vergitutma prosesinə mənfi təsir göstərir və vergi hüquq normalarının yerinə yetirilməsinə maneçilik törədir. Lakin bu hərəkətlər vergi hüquq pozuntusu deyil, müvafiq olaraq əmək intizamının pozulması və dövlət qulluğu mənafeyi əleyhinə cinayətdir. Bu hərəkətlərə görə məsuliyyət əmək münasibətlərini və dövlət qulluğu sahəsində ictimai münasibətləri qoruyan normalara riayət olunmasını təmin etmək üçün nəzərdə tutulur.

Beləliklə, vergi qanunvericiliyinin pozulması dedikdə vergi qanunvericiliyi ilə müəyyənləşdirilən, vergi hüquq münasibətlərini qoruyan normaları pozmuş və qanunla bu normaların gözlənilməsini təmin edən məsuliyyət tədbirləri nəzərdə tutulmuş təqsirli əməl (hərəkət və ya hərəkətsizlik) başa düşülməlidir.

Bu ümumi anlayışa uyğun olaraq vergi ödəyicilərinin, vergi agentlərinin, bank və digər kredit təşkilatlarının hüquqazidd olan, təqsirli sayılan və Vergi Məcəlləsi ilə maliyyə sanksiyaları və faizlər (maliyyə tənbehi) şəklində məsuliyyət nəzərdə tutulan əməlləri vergi qanunvericiliyinin pozulması sisteminin tərkib hissəsini təşkil edən vergi hüquq pozuntusudur.

Vergi qanunvericiliyinin pozulmasının bu cür başa düşülməsi dolayısı ilə «Azərbaycan Respublikası Vergi Məcəlləsinin 56.1-ci maddəsinin və Azərbaycan Respublikası Cinayət Məcəlləsinin 75 və 213-cü maddələrinin şərh edilməsinə dair» Azərbaycan Respublikası

Konstitusiya Məhkəməsinin qərarında öz əksini tapmışdır».[28] Qərara əsasən Vergi Məcəlləsinin 56.1-ci maddəsində vergi qanunvericiliyinin pozulmasına görə məsuliyyətə cəlb etmənin 3 illik müddəti, yalnız həmin Məcəllənin 57-60-cı maddələrində nəzərdə tutulmuş vergi qanunvericiliyinin pozulması hallarına, yəni cinayət məsuliyyətinə deyil, maliyyə sanksiyalarının və faizlərin alınmasına aiddir. Müvafiq məcəllə və qanunlarla müəyyən edilmiş normalara zidd olmayan hissədə Vergi Məcəlləsinin müddəaları digər məsuliyyət növlərinə tətbiq oluna bilər. Deməli, vergi qanunvericiliyinin pozulmasının iki məqamı var:

– Vergi hüquq pozuntusu. Onun tərkibi və məsuliyyət tədbirlərinin tətbiqi qaydası Vergi Məcəlləsi ilə müəyyən edilir. Vergi hüquq pozuntusu ilə əlaqədar İnzibati Xətalar Məcəlləsinin normaları tətbiq edildikdə, ona eyni zamanda inzibati xəta kimi baxıla bilər.

– Vergi cinayəti. Onun əlamətləri, tərkibi, törədilməsinə görə məsuliyyət və ona dair digər müddəalar. Cinayət Məcəlləsinə uyğun olaraq müəyyən olunur.

16.2. Vergi hüquq pozuntusunun əlamətləri və tərkibi

Şəxsi vergi qanunvericiliyinin pozulmasına görə hüquqi məsuliyyətə cəlb etmək üçün onun törətdiyi əməlin (hərəkətin və ya hərəkətsizliyin) məsuliyyət tətbiqinə əsas olan qanunla müəyyənləşdirilmiş bütün əlamətləri və vergi hüquq pozuntusu tərkibinin ünsürləri mövcud olmalıdır. Məsuliyyətə səbəb olan əməlin əlamətləri aşağıdakılardır:

– əməlin hüquqazidd olması;
– əməli törədən şəxsin təqsiri;
– əməlin cəzalıq olması;
– əməlin zərərli nəticə ilə səbəbli əlaqəsi.

Birinci üç əlamət vergi qanunvericiliyinin pozulması anlayışında öz əksini tapmışdır. Dördüncü əlamət anlayışda formal olaraq göstərilmirsə də, hüquqpozmanın obyektiv cəhətinin dəqiq müəyyənləşdirilməsi üçün zəruridir.

Əməlin hüquqa zidd olması hüquq normasının pozulması deməkdir. Əgər əməl ictimai münasibətlərini qoruyan normaya uyğun gələrək onlara zərər yetirmirsə və ya yetirsə də belə, bu münasibətlərə dair hər hansı tənzimləyici və ya qadağanedici norma müəyyən edilməyibsə, həmin əməlin törədilməsinə görə məsuliyyət yaranmaz.

Şəxsin təqsiri onun qəsdən və ya ehtiyatsızlıq üzündən hərəkət (hərəkətsizlik) etməsində ifadə olunur. Vergi hüquq pozuntusunda

---

[28] Azərbaycan Respublikası Konstitusiyası Məhkəməsinin Məlumatı. 2002.

şəxsin təqsirinin olmaması onun məsuliyyətə cəlb edilməsini istisna edir. Vergi Məcəlləsi hüquqazidd əməli törətmiş şəxsin təqsirli olmadığı halları sadalayır. Misal üçün, vergi hüquq pozuntusunun fövqəladə və qarşısıalınmaz hadisələr nəticəsində törədilməsi və ya vergi orqanının yazılı göstərişinin yerinə yetirilməsi səbəbindən baş verməsi.

Əmələin cəzalıq əlaməti qanunvericiliklə konkret məsuliyyət tədbirlərinin müəyyən edilməsində təzahür edir. Belə tədbirlər müəyyən edilmədiyi halda şəxs hüquqa zidd, təqsirli əməli törətdiyinə görə məsuliyyətə cəlb oluna bilməz.

Nəhayət səbəbli əlaqə. İctimai münasibətlərə vurulan zərər hüquq normasında göstərilən əməllərin nəticəsi olmalıdır. Belə əlaqə olmadığı halda məsuliyyətin tətbiqi istina edilir. Əlbəttə ki, əməldə bu əlamətin mövcud olması o zaman zəruridir ki, sanksiyanı nəzərdə tutan normada zərərli nəticənin baş verməsi bu və ya digər hərəkətin (hərəkətsizliyin) edilməsi ilə şərtləndirilmiş olsun. Misal üçün, hüquq normasında bu cür əlaqəni əks etdirən şərt aşağıdakı şəkildə ifadə oluna bilər: «bəyannamədə məlumat bilə-bilə təhrif etməklə vergi ödəməkdən yayınma». Burada zərərli nəticə olan vergi ödəməkdən yayınma məlumatı qəsdən təhrif etmək hərkəti ilə əlaqələndirilir.

Hüquqi məsuliyyətə səbəb olan əmələin əlamətləri vergi hüquq pozuntusunun hüquqi tərkibi ilə bağlıdır. Bu tərkib aşağıdakı ünsürlərdən ibarətdir: obyekt, obyektiv cəhət, subyekt, subyektiv cəhət.

16.2.1. Vergi hüquq pozuntusunun obyekti. Vergi hüquq pozuntusunun *ümumi oybekti* ölkənin büdcə-vergi sahəsindəki qanunla qorunan ictimai münasibətlərin məcmusudur, və ya başqa sözlə – vergi hüquq münasibətləri iştirakçılarının subyektiv hüquqlarıdır. Burada nəzərə alınmalıdır ki, verginin özü maliyyə vəsaiti olaraq vergi hüquq pozuntusunun obyekti deyil, onun predmetidir. Çünki hüquq pozuntularının maddi obyektləri olmur.

Büdcə – vergi sahəsində yaranan müxtəlif ictimai münasibətlər öz məzmununa görə bir-birindən fərqlidir. Onlar vergilərin müəyyən edilməsi, hesablanıb ödənilməsi, uçotun aparılması, nəzarətin həyata keçirilməsi və sair hallarla əlaqədar yarana bilər. Vergi hüquq pozuntusunun düzgün təsnif edilməsi və müvafiq məsuliyyət tədbirlərinin müəyyənləşdirilməsi üçün ümumi obyektin daxilində *qəbil (növ) obyektlərinin* ayrılması gərəkdir. Vergi hüquq pozuntusunun qəbil obyekti məzmunca bir-birinə bağlı olan vergi hüquq münasibətlərinin qrupudur.

Bu qruplardan hər hansı birinə aid edilə bilən və qanunla qorunan konkret vergi hüquq münasibətinə *bilavasitə obyekt* kimi baxılır. Vergi hüquq pozuntusunun tərkibinin əsasını təşkil edən bila-

vasitə obyekt əməlin ictimai təhlükəlilik dərəcəsini düzgün qiymətləndirməyə və ona uyğun hüquqi məsuliyyəti müəyyən etməyə imkan verir.

Mövcud qanunvericilik vergi hüquq pozuntusu olan əməlin törədilməsinə görə məsuliyyəti müəyyən edərkən bu əməlin təkcə bilavasitə obyektə deyil, müxtəlif vergi hüquq münasibətlərinə qəsd etdiyini nəzərdə tutur. Bu səbəbdən qanunsuz əməlin qəsd etdiyi vergi hüquq münasibətinin müvafiq qəbil obyektinə aid edilməsi vergi hüquqpozmalarının həm elmi-nəzəri təsnifatı üçün, həm də ondan irəli gələrək, praktiki cəhətdən məsuliyyət tədbirinin düzgün seçilməsi üçün zəruridir. Əks halda, vergi hüquq pozuntusunun qəbil obyektinə sistemsiz yanaşma hüquqi məsuliyyətin müəyyənləşdirməsinin əsas prinsiplərini, o cümlədən məsuliyyətin vergi hüquq pozuntusu ilə tutuşdurulması, yəni tətbiq edilən məsuliyyətin ağırlığı zərərin miqdarına və zərər vurulan ictimai münasibətlərin sosial dəyərinə uyğun olması prinsipini poza bilər. Bu və ya digər vergi hüquq münasibətinə qəsd edən əməllər vergilərin müəyyən edilməsi, onların tutulması və büdcəyə ödənilməsi, bu münasibətlərin iştirakçılarının hüquq, vəzifə və səlahiyyətlərinin həyata keçirilməsi üzrə qanunla müəyyənləşdirilmiş qaydanı pozur. Bu baxımdan, bəzi müəlliflərin rəyinə görə, vergi hüquq pozuntusunun obyekti vergi hüquq münasibətlərini tənzimləyən hüquq normaları sayıla bilər.

16.2.2. Obyektiv cəhət. Demək olmaz ki, hər hansı bir vergi hüquq pozuntusu bütün hallarda ancaq bir obyektə qəsd edir. Real həyatda müəyyən bir vergi hüquq münasibəti tənzimləyən qaydalar müxtəlif hallarla əlaqədar və ayrı-ayrı üsullarla pozula bilər. Yəni, tərkibləri ilə fərqlənən vergi hüquq pozuntuların bir obyekti ola bilər və ya əksinə, bir obyekt kimi müəyyənləşdirilən vergi hüquq münasibətinə müxtəlif əməllərin törədilməsi nəticəsində zərər vurula bilər.

Bu əməllərin bir-birindən ayrılması, hansı əməlin nəticəsində vergi hüquq pozuntusunun baş verdiyini müəyyən etmək üçün onun tərkibinin ünsürlərindən biri olan obyektiv cəhət xüsusi əhəmiyyət kəsb edir. Vergi hüquq pozuntusunun obyektiv cəhəti məsuliyyətə səbəb olan əməlin zahirən nədən ibarət olduğunu, hansı formada (hərəkət və ya hərəkətsizlik) və hansı üsulla törədilməsini, əməlin zərərli nəticə ilə səbəbli əlaqəsini səciyyələndirir.

Vergi hüquq pozuntusunun obyektiv cəhəti bir qayda olaraq məsuliyyətə dair hüquq normasının dispozisiyasında, yəni məsuliyyətin nəyə görə tətbiq edildiyini göstərən hissəsində açıqlanır. Misal üçün İnzibati Xətalar Məcəlləsinin 247-ci maddəsinin dispozisiyasında göstərilir ki, fiziki şəxslər (fərdi sahibkarlar) və vəzifəli şəxslər

«mühasibat hesablamalarının, balanslarının, vergi deklarasiyalarının (bəyannamələrinin – müəllifin qeydi), vergilərin və digər icbari ödənişlərin hesablanması və ödənilməsi ilə bağlı sənədlərin Azərbaycan Respublikasının Vergilər Nazirliyinə təqdim edilməməsinə və ya vaxtında təqdim edilməsinə görə» cərimələnirlər. Burada məsuliyyət şəxsin hərəkətsizlik formasında törətdiyi hüquqa zidd əmələ görə yaranır.

Vergi hüquq pozuntusunun obyektiv cəhətinin mütləq və fakültətiv əlamətləri vardır.

Mütləq əlamətlərinə hüquqa zidd əməl, bu əmələin zərərli nəticəsi və əmələin zərərli nəticə ilə səbəbli əlaqəsi aid edilir.

Hüquqa zidd (ictimai təhlükəli) əməl fəal hərəkət və ya passiv hərəkətsizlikdə təzahür edə bilər. Çəkdiyimiz misalda vergi hüquq pozuntusu hərəkətsizlik yolu ilə törədilib. Hərəkət etməklə əmələin törədilməsinə misal Vergi Məcəlləsinin 58.1-ci maddəsidir. Bu maddəyə uyğun olaraq verginin hesabatda göstərilən məbləği verginin hesabatda göstərilməli olan məbləğinə nisbətən azaldılmasına görə maliyyə sanksiyası tətbiq edilir.

Bəzi normalar əmələin həm hərəkət, həm də hərəkətsizlik yolu ilə törədilməsinə görə məsuliyyət tədbirini nəzərdə tuta bilər. İnzibati Xətalar Məcəlləsinin 246-cı maddəsinə uyğun olaraq vergilərin vaxtında ödənilməməsinə və ya mühasibat uçotu qaydalarının pozulmasına görə eyni miqdarda cərimə müəyyən olunur.

Nəzərə alınmalıdır ki, vergi ödəyicisinin niyyəti və düşüncələri, əgər onlar konkret əməldə reallaşmayıbsa, hüquqi məsuliyyətə səbəb ola bilməz.

Zərərli nəticə və səbəbli əlaqə «maddi hüquq pozuntusu»nun obyektiv cəhətinin zəruri əlamətlərindəndir. «Maddi» dedikdə hüquqa zidd əmələin nəticəsində maddi zərərin vurulması nəzərdə tutulur.

Vergi qanunvericiliyi sahəsində maddi hüquq pozuntuları vergiləri ödəməkdən yayınma ilə bağlıdır. Çünki vergi öhdəliklərinin tam və vaxtında yerinə yetirilməməsi nəticəsində büdcəyə maddi zərər vurulur. Maddi vergi hüquq pozuntusunun törədilməsinə görə hüquqi məsuliyyəti nəzərdə tutan normalarda məsuliyyətə cəlb etmənin mütləq şərti kimi zərərli nəticə göstərilir. Müəyyən bir əmələin vergi hüquq pozuntusu olub-olmaması belə nəticədən asılıdır. Misal üçün, Vergi Məcəlləsinin 58.4-cü maddəsində (2003-cü il yanvarın 1-dək qüvvədə olmuş redaksiyada) ƏDV-nin və aksizin məbləğinin azaldılmasına səbəb olan vergi hesab-fakturasının düzgün verilməməsinə görə maliyyə sanksiyası müəyyən edilmişdir. Burada hərəkətin özü vergi hesab-fakturasının düzgün verilməməsidir (onda təhrif edilmiş məlumatın göstərilməsi, onun tərtibi və ya başqa vergi ödəyicisinə təqdim edilməsi

qaydalarının pozulması – müəllifin qeydi). Hərəkətin zərərli nəticəsi isə vergi məbləğinin azaldılmasında ifadə olunur. Bu maddəyə uyğun olaraq vergi ödəyicisini məsuliyyətə cəlb etmək yalnız o halda mümkündür ki, həmin hərəkətin nəticəsində verginin məbləği azaldılmış olsun. Əgər belə hərəkətin nəticəsində büdcəyə çatası vergi məbləği azalmırsa, yəni mütləq şərt olan zərərli nəticə yoxdursa, o, hüquq pozuntusu sayıla bilməz və müvafiq olaraq məsuliyyətə səbəb ola bilməz. Həmin hərəkətin və onun zərərli nəticəsinin faktlarının ayrılıqda mövcud olması göstərdiyimiz maddə üzrə məsuliyyətə cəlb etmə üçün kifayət deyildir. Bu maddə hərəkəti və onun zərərli nəticəsini göstərməklə onların arasında səbəbli əlaqəni də nəzərdə tutur. Əgər hərəkətin zərərli nəticə ilə səbəbli əlaqəsi yoxdursa, vergi hüquq pozuntusunun obyektiv cəhətinin əlamətləri tam deyildir və belə hərəkət vergi hüquq pozuntusu sayıla bilməz. Misal üçün, səyyar vergi yoxlamasında ilin birinci rübündə şəxsin ƏDV üzrə borcları, may ayında isə hesab-fakturasının tərtibi qaydalarını pozması aşkar edilmişdir. Bununla belə may ayında büdcəyə çatası olan ƏDV-nin məbləği tam şəkildə və vaxtında ödənilmişdir. Yoxlamanın əhatə etdiyi dövrdə faktların yəni, mayda məsuliyyət nəzərdə tutulan hərəkətin və ondan əvvəl, birinci rübdə büdcəyə vurulan zərərin mövcud olması həqiqətən də müəyyən edilib, lakin bu halda aşkar edilmiş faktların arasında səbəbli əlaqənin olmadığı üçün vergi hüquq pozuntusu da yoxdur.

Maddi hüquqpozmalarla (maddi tərkibli hüquqpozmalarla) yanaşı formal tərkibli vergi hüquq pozuntuları da vardır. Bu və ya digər məsuliyyət tədbirlərini nəzərdə tutan bəzi hüquq normalarında əməlin zərərli nəticəsi bilavasitə göstərilmir. Misal üçün İnzibati Xətalar Məcəlləsinin 247-ci maddəsində vergi bəyannamələrinin və ya vergi hesablanması və ödənilməsi ilə bağlı digər sənədlərin müvafiq icra hakimiyyəti orqanına təqdim edilməməsinə və ya vaxtında təqdim edilməməsinə görə cərimə müəyyən edilmişdir. Maddədə hərəkətsizliklə ifadə olunan əməlin zərərli nəticəsi birbaşa göstərilmirsə də onun mövcud olması labüddür. Maddi vergi hüquq pozuntularını təsvir edən normalardan fərqli olaraq burada zərərli nəticə maddi zərər şəklində deyil, vergi nəzarəti sahəsində olan vergi hüquq münasibətlərinə vurulan zərər şəklində təzahür edilir. Bu cür vergi hüquq pozuntuları qeyri-maddi və ya formal vergi hüquq pozuntuları adlanır. İstər maddi, istərsə də formal vergi hüquq pozuntusu halında zərərin mahiyyətinin və miqdarının nəzərə alınması əməlin ictimai təhlükəlilik dərəcəsinin və müvafiq olaraq, ədalətli məsuliyyət tədbirinin müəyyən edilməsi üçün zəruridir.

Hüquq elmində və praktikasında obyektiv cəhətin fakultətiv əlamətlərinə adətən hüquqpozmanın yeri, vaxtı, üsulu və törədildiyi şərait aid edilir. Vergi hüquq münasibətlərini qoruyan normalara bunlar xas deyildir. Lakin bəzi normalarda əlavə əlamətlər göstərilə bilər. Belə hallarda onlar hüquqi əhəmiyyətə malik olur, yəni mütləq əlamətlər kimi vergi hüquq pozuntusunun tövsifinə və məsuliyyət tədbirinin tətbiqinə təsir edir.

Mövcud olan vergi hüquq pozuntularının tərkiblərində təkrarçılıq və müddət əlamətlərini qeyd etmək olar.

Təkrarçılıq il ərzində vergi hüquq pozuntusunu törətməsinə görə məsuliyyətə cəlb edilmiş şəxsin eyni vergi hüquq pozuntusunu törətməsidir. Vergi hüquq pozuntusunun təkrarən törədilməsi onun ağırlaşdırıcı əlamətidir. Vergi Məcəlləsinin 58.2-ci maddəsi belə əməllərə görə maliyyə sanksiyasının azaldılmış verginin 20 faizindən 40 faizinədək artırılmasını nəzərdə tutur.

Müddət əlaməti davam edən yəni bir dəfə törədilən və müəyyən müddət ərzində aradan qaldırılmamış qalan vergi hüquq pozuntularına xasdır. Vergi qanunvericiliyi sahəsində məsuliyyətə səbəb olan hər hansı hüquqa zidd əməl davam edən vergi hüquq pozuntusu sayıla bilər. Çünki bütün hallarda onun törədildiyi gündən aradan qaldırılmasına qədər müəyyən bir müddət keçir. Lakin bu əlamət hüquq qoruyucu normada şərtləndiyi halda hüquqi əhəmiyyətə malik olacaq. Vergi Məcəlləsinin 57.1-ci maddəsinin birinci abzasında maliyyə sanksiyasının miqdarının hesabatın verilməməsi müddəti ilə bağlılığı bilavasitə göstərilir. Maliyyə sanksiyası hesabatın verilmədiyi hər bir tam ay üçün verginin ödənilməmiş məbləğinin 1 faizi miqdarında hesablanır. Misal üçün, bundan fərqli olaraq İnzibati Xətalar Məcəlləsinin 247-ci maddəsində cərimənin miqdarı hesabatın təqdim edilməməsi müddətindən bilavasitə asılı deyildir. Burada cərimənin konkret miqdarı müəyyən edilərkən müddət, digər ağırlaşdırıcı və ya yüngülləşdirici halları ilə birlikdə yalnız inzibati xətalar qanunvericiliyinin ümumi əsaslarından irəli gələrək nəzərə alır.

16.2.3. Vergi hüquq pozuntusunun subyektləri. Biz artıq göstərmişik ki, vergi hüquq münasibətləri subyektlərinin dairəsi çox geniş ola bilər (ali dövlət orqanlarından tutmuş fərdi sahibkara qədər). Bunlardan hər biri vergilərlə bağlı fəaliyyət göstərərkən bu və ya digər hüquq pozuntusunu törədə bilər. Lakin bir sıra hallarda bu fəaliyyətlə əlaqədar törədilən hüquq pozuntularına vergi qanunvericiliyinin pozulması kimi baxmaq olmaz. Misal üçün, Vergilər Nazirliyi öz qərarı ilə yeni vergini müəyyən etsə, belə hərəkət vergi hüquq münasibətlərinə təsir göstərsə də, vergi qanunvericiliyinin deyil, ilk növbədə konstitusiya

qanunvericiliyinin pozulması sayılacaqdır. Başqa misal. Firma əməkdaşının üzürlü səbəb olmadan işə gəlməməsi nəticəsində vergi orqanına hesabat vaxtında təqdim edilməmişdir. Vergi Məcəlləsinin 57-ci maddəsinə əsasən firmaya maliyyə sanksiyası tətbiq edilmişdir. Onun əməkdaşı isə İnzibati Xətalar Məcəlləsinin 247-ci maddəsinə uyğun olarsa inzibati məsuliyyətə və firmanın rəhbərliyi tərəfindən Əmək Məcəlləsinə əsasən intizam məsuliyyətinə cəlb olunmuşdur. İndi diqqət yetirin, Vergi Məcəlləsi və İnzibati Xətalar Məcəlləsi konkret vergi hüquq pozuntusunun tərkibini təsvir edərək məhz vergi qanunvericiliyinin pozulmasına görə məsuliyyət tədbirini müəyyən edir. Əmək Məcəlləsində isə vergi hüquq pozuntusunun tərkibini əks etdirən normalar yoxdur. O, vergi qanunvericiliyinin pozulması hallarından asılı olmadan ümumi şəkildə əmək intizamının pozulmasına görə məsuliyyət nəzərdə tutur. Başqa sözlə, ikinci halda firma rəhbərliyinin qəzəbinin səbəbi hesabatın vaxtında təqdim edilməməsi olsa da belə, əməkdaş vergi qanunvericiliyi deyil, əmək qanunvericiliyinin pozulmasına görə məsuliyyətə cəlb olunmuşdur. Eynilə Mülki Məcəllə dövlət orqanının hüquqa zidd hərəkəti nəticəsində şəxsə vurulmuş zərərin ödənilməsini hər hansı konkret hüquq pozuntusu ilə əlaqələndirməyib ümumi şəkildə göstərir. Yəni, vergi ödəyicisinə zərərin vurulmasına gətirib çıxaran vergi orqanının qeyri-qanuni hərəkətləri, mülki hüquq pozuntusudur. Zərərin ödənilməsi haqqında şikayətlərə mülki hüquq qaydasında məhkəmələr tərəfindən baxılır.

Qanunla təsdiq edilmiş «Vergi orqanlarında xidmət keçmə haqqında» Əsasnamədə vergi orqanlarının işçiləri üçün öz vəzifələrini icra etmədiklərinə və ya lazımi qaydada icra etmədiklərinə görə məsuliyyət tədbirləri nəzərdə tutulmuşdur. Lakin bu halda da məsuliyyət bilavasitə vergi qanunvericiliyinin pozulması ilə əlaqələndirilmir. Əgər vergi orqanının vəzfiəli şəxsi vergi ödəyicisinə münasibətdə öz hakimiyyət səlahiyyətlərindən sui-istifadəsinə görə Əsasnaməyə uyğun olaraq məsuliyyətə cəlb olunursa, onun hərəkəti (hərəkətsizliyi) vergi hüquq pozuntusu deyil, vəzifə hüquq pozuntusu sayılır.

Yuxarıda deyilənləri yekunlaşdıraraq elə nəticəyə gəlmək olar ki, vergi hüquq pozuntusunun subyektlərinə məhz vergi hüquq pozuntusunu törətmiş və onu törətdiklərinə görə qanunla müəyyən edilmiş məsuliyyətə cəlb edilməli olan şəxslər aid edilməlidir. Yəni, onlar bilavasitə vergi qanunvericiliyinin pozulmasına görə məsuliyyət tədbirlərini nəzərdə tutan qanunlar əsasında məsuliyyətə cəlb olunan şəxslərdir.

Azərbaycanın qüvvədə olan qanunvericilik sistemində vergi qanunvericiliyinin pozulmasına görə məsuliyyət tədbirləri Vergi

Məcəlləsi, İnzibati Xətalar Məcəlləsi və Cinayət Məcəlləsi ilə müəyyən edilir.

Vergi hüquq pozuntusunun subyektləri öz statusuna görə və müvafiq olaraq onlara tətbiq edilən məsuliyyət növləri üzrə fərqləndirilirlər.

Vergi Məcəlləsində nəzərdə tutulmuş maliyyə sanksiyaları və faizlər şəklində maliyyə tənbehi fiziki şəxslərə, hüquqi şəxslərə, habelə hüquqi şəxs statusu olmayan filiallara, daimi nümayəndəliklərə və hüquqi şəxslərin digər ayrıca bölmələrinə münasibətdə tətbiq edilir. Vergi hüquq pozuntusunun subyekti kimi fiziki şəxslər iki kateqoriyaya bölünürlər:

1. Vergi ödəyiciləri və vergi agentləri;
2. Vəzifəli şəxslər.

Vergi Məcəlləsi ilə nəzərdə tutulmuş məsuliyyət tədbirləri vəzifəli şəxslərə şamil edilmir. Misal üçün müəssisənin baş mühasibi öz mülkiyyətində olan evin dəyərindən əmlak vergisini ödəmədiyinə görə maliyyə sanksiyasına məruz qalır. Lakin müəssisənin əmlakı üzrə vergini düzgün hesablamadığı və ya büdcəyə köçürmədiyi üçün o, Vergi Məcəlləsi ilə məsuliyyətə cəlb oluna bilməz. Bu halda maliyyə sanksiyası və faizlər vergi ödəyicisi kimi müəssisənin özünə tətbiq ediləcəkdir.

Qeyd etmək lazımdır ki, hüquqi şəxs olmayan müəssisələrin (hüquqi şəxslərin filial və digər ayrıca bölmələrinin) hamısı vergi hüquq pozuntusunun subyekti kimi çıxış edə bilməz. Bunlara hüquqi şəxs olmayan elə müəssisələr aid edilir ki, sərbəst balansa və bank hesablarına malik olsunlar. Yəni, onların vergi hüquq münasibətlərinin iştirakçısı olmaq qabiliyyəti olmalıdır.

İnzibati Xətalar Məcəlləsinə uyğun olaraq inzibati məsuliyyətə (cərimələrə) fiziki şəxslər, vəzifəli şəxslər və hüquqi şəxslər cəlb olunurlar.

Vəzifəli şəxslər – hakimiyyət səlahiyyətlərini həyata keçirən, habelə təşkilati-sərəncamverici vəzifələrini yerinə yetirən şəxslərdir. Onların arasında iki qrup seçilir:

– vergi orqanları daxil olmaqla, dövlət və bələdiyyə orqanlarının vəzifəli şəxsləri;

– təşkilatların (müəssisənin, idarənin) vəzifəli şəxsləri.

Dövlət vergi orqanlarının vəzifəli şəxsləri dövlət hakimiyyətinin nümayəndəsi funksiyasını həyata keçirirlər. Onlar öz tabeliyində olmayan şəxslərə və təşkilatlara hakimiyyət səlahiyyətlərinə əsaslanan tələblər irəli sürə və inzibati təsir tədbirləri tətbiq edə bilərlər. Qüvvədə olan İnzibati Xətalar Məcəlləsi vergi qanunvericiliyinin pozulmasına görə dövlət orqanlarının vəzifəli şəxslərinin inzibati məsuliyyətə cəlb

edilməsini nəzərdə tutmur. Lakin onlar özlərinin hüquqa zidd hərəkətlərinə (hərəkətsizliyinə), vergi ödəyicilərinin hüquq və azadlıqlarını pozduqlarına görə inzibati qaydada intizam məsuliyyətinə cəlb oluna bilərlər.

Təşkilatın vəzifəli şəxsləri idarəetmə səlahiyyətlərini həyata keçirərkən vergi qanunvericiliyinə riayət etməyə, onun tələblərini həm özləri yerinə yetirməyə, həm də tabeçiliyində olan işçiləri tərəfindən belə tələblərin yerinə yetirilməsini təmin etməyə borcludurlar. İnzibati Xətalar Məcəlləsində vergi qanunvericiliyinin pozulmasına görə inzibati tənbeh tədbirləri məhz təşkilatın vəzifəli şəxsləri üçün nəzərdə tutulmuşdur. Misal üçün mühasibat uçotunun aparılmasının müəyyən edilmiş qaydalarının pozulmasına görə təşkilatın rəhbəri və baş mühasibi şərti maliyyə vahidinin otuz beş mislindən qırx mislinədək miqdarda cərimələnə bilərlər (maddə 246).

Vergi hüquq pozuntusu subyekti qismində olan fiziki şəxslərin (vəzifəli şəxslər də daxil olmaqla) hüquqi şəxslərdən fərqli olaraq bəzi xüsusiyyətləri vardır. Vergi qanunvericiliyinin pozulmasına görə fiziki şəxs qanunvericiliklə müəyyən edilmiş yaşa çatması və anlaqlı olması şərti ilə hüquqi məsuliyyətə cəlb oluna bilər. Bu iki şərt həm İnzibati Xətalar Məcəlləsi, həm də Cinayət Məcəlləsinin müvafiq maddələrində yazılmışdır. Bu məcəllələrə uyğun olaraq inzabati və ya cinayət məsuliyyətinə on altı yaşı tamam olmuş fiziki şəxslər cəlb oluna bilərlər. Vergi Məcəlləsində konkret olaraq on altı yaş həddi göstərilmir və vergi hüquq pozuntusu subyektinin zəruri əlaməti kimi onun anlaqlı olması, yəni psixi cəhətdən sağlam olduğu üçün öz əməlinin faktiki xarakterini və ictimai təhlükəliliyini dərk etmək və ya onu idarə etmək iqtidarında olması barədə müddəalar yoxdur. Lakin Vergi Məcəlləsində şəxsin müəyyən yaşa çatmasına və hüquqpozmanın əlamətlərinə dair İnzibati Xətalar Məcəlləsinin müddəalarına istinadların mövcud olmasını nəzərə alaraq elə nəticəyə gəlmək olar ki, inzibati və cinayət məsuliyyət tədbirləri ilə yanaşı maliyyə tənbehini tətbiq etmə zamanı da fiziki şəxsin 16 yaşa çatması və anlaqlı olub-olmaması müəyyən edilməlidir. Öz əməllərinə cavabdeh olmaq və məsuliyyəti başa düşmək üçün şəxs müəyyən dərrakə və şüur səviyyəsinə çatmalıdır. Vergi qanunvericiliyi kifayət qədər mürəkkəb bir sahədir. Azyaşlı insan öz hərəkətlərinin sosial mahiyyətini və ictimai təhlükəsizliyini, bəzən isə onların faktiki xarakterini dərk etmir və nəticələrini qabaqcadan görmək iqtidarında deyildir. Eləcə də anlaqsız; insan öz əməllərinin təhlükəliliyi və nəticələrini dərk etmədiyi üçün vergi qanunvericiliyinin pozulmasına görə məsuliyyət daşıya bilməz, çünki belə halda vergi hüquq

pozuntusunun subyektiv cəhətinin əlamətlərindən olan qəsd və ya ehtiyatsızlıq formasında fiziki şəxsin təqsiri yoxdur.

16.2.4. Subyektiv cəhət. Vergi hüquq pozuntusunun subyektiv cəhəti şəxsin törətdiyi əmələ və onun nəticəsinə psixi cəhətdən münasibətini açıqlayır.

Subyektiv cəhətin əlamətlərinə təqsir, motiv və məqsəd aid edilir. Təqsir vergi hüquq pozuntusunun subyektiv cəhətinin əsas əlamətidir. Təqsirin olmadığı halda vergi hüquqpozması hadisəsi də yoxdur. Vergi qanunvericiliyinin pozulması hallarına baxılarkən şəxsin təqsirinin olub-olmamasının nəzərə alınması haqqında Vergi Məcəlləsinin birbaşa göstərişi vardır.

Təqsir qəsd və ya ehtiyatsızlıq formasında təzahür edir. Cinayət qanunu qəsdi birbaşa və dolayı qəsdlərə, ehtiyatsızlığı isə cinayətkarcasına özünə güvənməyə və etinasızlığa bölür.

Vergi hüquq pozuntusunun qəsdlə törədilməsi o deməkdir ki, şəxs öz əməlinin hüquqa zidd xarakterini dərk etmiş, onun zərərli nəticələrini qabaqcadan görmüş və bunları arzu etmişdir və ya belə nəticələrinin baş verməsinə şüurlu surətdə yol vermişdir. Göründüyü kimi, bu anlayışda iki məqam var. Birincisi ondan ibarətdir ki, şəxs pozulan qanunun qüvvədə olduğunu, onun tətbiqi qaydasını və pozulmasının hansı nəticələrə gətirəcəyini bilmişdir. İkincisi – şəxs öz əməlinin zərərli nəticələrini arzu etmiş və ya şüurlu surətdə onların baş verməsinə yol vermişdir. Bu məqamlardan asılı olaraq vergi hüquq pozuntusunda birbaşa qəsd və ya dolayı qəsd müəyyən edilə bilər. Yəni birinci hal birbaşa qəsd, ikinci hal isə dolayı qəsdlə törədilən vergi hüuq pozuntusu kimi tövsif edilir. Misal üçün, mühasib müəssisənin daha düzgün və real maliyyə vəziyyətini müəyyən etmək məqsədilə uçot sənədlərində maliyyə-təsərrüfat əməliyyatlarını bugünkü iqtisadi münasibətlərə yaramayan, lakin formal cəhətdən qüvvədə olan köhnə təlimatın müddəalarına zidd olaraq əks etdirmişdir. Onun hərəkəti məntiqi cəhətdən əsaslandırılmış olsa da, gəlirlərin azalmasına və ya xərclərin artmasına və nəticədə vergilərin azalmasına gətirib çıxara bilər. Mühasib belə zərərli nəticəni arzu etməmiş və ona şüurlu surətdə yol verməmişdir. O, öz hərəkətini səmimi, düzgün hesab edərək, müəssisənin yalnız real maliyyə vəziyyətinin müəyyənləşdirilməsini istəmişdir. Göstərilən misalda mühasibin təqsiri birbaşa qəsd deyil, dolayı qəsd formasında tanına bilər.

Subyektin hüquqa zidd əməlində qəsdin mövcud olması vergi cinayətlərinə xasdır. Vergi ödəməkdən yayınmaya görə məsuliyyət tədbirlərini müəyyən edən Cinayət Məcəlləsinin 213-cü maddəsində nəzərdə tutulur ki, vergi cinayəti birbaşa qəsdlə törədilmiş olsun, yəni

sübuta yetirilməlidir ki, vergi ödəyicisi öz hərəkətinin (hərəkətsizliyinin) hüquqa zidd xarakterini dərk edir və onun zərərli nəticəsini arzulayırdı.

İnzibati və maliyyə tənbehini tətbiq edilən zaman vergi hüquq pozuntusunun subyektiv cəhətində təqsirin formalarının müəyyənləşdirilməsi vacib əhəmiyyət kəsb etmir. İnzibati Xətalar Məcəlləsinin 244-cü maddəsi (az miqdarda vergi ödəməkdən yayınma) istisna olmaqla bu Məcəllənin və Vergi Məcəlləsinin vergi hüquq pozuntusunun tərkibləri nəzərdə tutulan maddələrində məsuliyyət təqsirin formasından asılı olmadan (istər qəsdən, istərsə də ehtiyatsızlıqdan olsa) müəyyən olunur.

İnzibati və maliyyə tənbehi hüquqi şəxsə tətbiq edildikdə onun təqsirinin olub-olmaması da müəyyən edilməlidir. Hüquqi şəxsin təqsiri əməlləri vergi hüquq pozuntusuna səbəb olan vəzifəli şəxslərinin və ya nümayəndələrinin təqsirindən asılı olaraq müəyyən edilir.

16.3. Vergi qanunvericiliyinin pozulmasına görə məsuliyyətdən azad olunma

Vergi Məcəllləsinin 54-cü maddəsi vergi qanunvericiliyinin pozulmasına görə məsuliyyətə cəlb olunmanı istisna edən dörd hal müəyyən edir.

Birincisi – vergi hüquq pozuntusu hadisəsinin olmaması. Bu halda vergi hüquq pozuntusunun subyektinin məsuliyyət müəyyən edilmiş hüquqa zidd təqsirli əməlinin (hərəkət və ya hərəkətsizliyinin) olmaması nəzərdə tutulur.

İkincisi – vergi hüquq pozuntusunda şəxsin təqsirinin olmaması.

Vergi Məcəlləsinin 55-ci maddəsinə uyğun olaraq təqsiri istisna edən hallar aşağıdakılardır:

1. Vergi hüquq pozuntusunun təbii fəlakət, yaxud digər fövqəladə və qarşısıalınmaz hadisələr nəticəsində törədilməsi.

Təbii fəlakət dedikdə bir qayda olaraq zəlzələ, qasırğa, sel, su basma və sair bu kimi təbii proseslər nəticəsində baş verən irimiqyaslı dağıntılar və ya çoxlu insan tələfatı başa düşülür. Təbii fəlakət zamanı vergi qanunvericiliyinin pozulduğu hallar kütləvi xarakter daşımalıdır. Misal üçün, əgər müəyyən bir yerdə vergi ödəyicilərinin əksəriyyəti baş vermiş təbii proseslərə baxmayaraq öz öhdəliklərini yerinə yetiriblərsə ayrı-ayrı şəxslərin belə təbii proseslərə istinad etmələri əsassızdır.

Təqsiri istisna edən hal kimi göstərilmiş fövqəladə hadisə həm təbii, həm də texnogen proseslər nəticəsində baş verə bilər və vergi qanunvericiliyinin istər kütlə, istərsə də ayrı-ayrı şəxslər tərəfindən pozulmasına səbəb ola bilər. Gündəlik baş verən hadisələrdən kəskin surətdə fərqlənən, çox nadir hallarda baş verən, istisna xarakter daşıyan

hadisə fövqəladə kimi qiymətləndirilir. Vergi qanunvericiliyinin pozulmasına görə şəxsin təqsirinin istisna edilməsi üçün hər hansı fövqəladə hadisənin, o cümlədən təbii fəlakətin qarşısıalınmaz olması və vergi hüquq pozuntusunun belə hadisə ilə səbəbli əlaqədə olması zəruridir.

2. Vergi hüquq pozuntusunun fiziki şəxs olan vergi ödəyicisi tərəfindən xəstə halı ilə əlaqədar olaraq öz hərəkətlərinə nəzarət (özünə hesabat verməyi) və rəhbərlik etməyi bacarmadığı vəziyyətdə törədilməsi.

Bu normada vergi hüquq pozuntusunun yalnız bir subyekti – vergi ödəyicisi olan fiziki şəxs qeyd edilir. Halbuki, bu norma fiziki şəxs olan vergi agentlərinə, habelə hüquqi şəxslərə də şamil edilə bilərdi. Burada yada salmaq olar ki, hüquqi şəxsin təqsiri onun vəzifəli şəxslərinin təqsiri ilə müəyyən olunur.

3. Vergi ödəyicisi və ya vergi agenti tərəfindən vergi orqanının və ya digər səlahiyyətli dövlət orqanının, yaxud onların vəzifəli şəxslərinin öz səlahiyyətləri daxilində verdikləri yazılı göstərişlərinin və ya izahatlarının yerinə yetirilməsi.

Təqsiri istisna edən bu hal məhz vergi hüququ üçün səciyyəvidir. Vergi Məcəlləsinin 15.1.1. və 15.1.2.-ci maddələrinə uyğun olaraq vergi ödəyicisinin vergi orqanlarından vergilər haqqında normativ hüquqi aktlar, vergi ödəyicilərinin, vergi orqanlarının və onların vəzifəli şəxslərinin hüquq və vəzifələri barədə, habelə vergi qanunvericiliyinin tətbiq edilməsi məsələlərinə dair yazılı məlumat və izahatlar almaq hüququ vardır. Vergi hüququ normalarını pozmuş şəxs həmin pozuntuya səbəb olan hərəkəti (hərəkətsizliyi) vergi orqanının və ya digər səlahiyyətli dövlət orqanının yazılı göstərişi və ya izahatı əsasında etmişdirsə, demək olar ki, o, qanun müddəalarının mənası barəsində vicdanlı olaraq yanılır (vicdanlı yanılma), yəni bu halda hüquqi səhvə yol verilir. Hüquqi səhv qəsd və ya ehtiyasızlıq formasında təqsirin təzahürü kimi qiymətləndirilmir, çünki vicdanlı yanılma şəxsin öz əməlinin hüquqa zidd olduğunu dərk etməsini istisna edir.

4. Vergi orqanlarının qərarlarına yenidən baxıldıqda vergi ödəyicisinin hərəkətləri üçün hüquqi əsas olduğunun aşkar edilməsi.

Burada vergi ödəyicisinin məsuliyyətə cəlb edilməsi haqqında əsassız qərardan söhbət gedir. Vergi Məcəlləsinin 62-ci maddəsinə görə vergi ödəyicisinin və ya vergi ödəyicisinin vəzifəli şəxsinin vergi orqanlarının qərarlarından, habelə onların vəzifəli şəxslərinin hərəkətlərindən (hərəkətsizliyindən) yuxarı vergi orqanına və ya məhkəməyə şikayət etmək hüququ vardır. Əgər şikayət edilən qərara yenidən baxılma zamanı şəxsin hərəkətlərində hüquqi əsasın olması,

yəni onun hərəkətlərinin qanuna zidd olmadığı təsdiq edilərsə, məsuliyyət tədbirlərinin tətbiqinə xitam verilməlidir. Vergi Məcəlləsinin 55.1.4.-cü maddəsi bunu vergi ödəyicisinin hərəkətində təqsirin olmaması ilə bağlayır. Lakin eyni zamanda nəzərə almaq lazımdır ki, daha geniş mənada, vergi orqanının qərarına yenidən baxılma zamanı vergi ödəyicisinin hərəkətlərinin düzgün hesab edilməsi onun təkcə təqsirini deyil, ümumiyyətlə əməlinin hüquqa zidd olmasını istisna edir.

5. Hər hansı vergilər, o cümlədən vergi agentləri tərəfindən ödənilən vergilər üzrə artıq ödənilmiş məbləğlərin hesabına digər vergilər üzrə borcların nəzərə alınması.

Bu və növbəti norma maddi tərkibli vergi hüquq pozuntularına aiddir. Vergi ödəyicisi və ya vergi agenti büdcəyə çatası vergini tam və ya vaxtında ödəməyibsə, lakin bu vergi hüquq pozuntusunu törətdiyi günədək onun tərəfindən artıq ödənilmiş hər hansı vergi məbləğləri varsa, hesab olunur ki, hərəkətində (hərəkətsizliyində) onun təqsiri yoxdur. Təqsirin olmadığı halda maliyyə sanksiyası və ya digər məsuliyyət tədbirləri tətbiq edilmir.

Qeyd etmək lazımdır ki, göstərilən halda məsuliyyətin aradan qalxması təkcə təqsirin olmaması ilə deyil, daha çox vergi hüquq pozuntusu hadisəsinin olmaması ilə bağlıdır. Çünki iki hərəkətin (bir verginin artıq ödənilməsi, digər verginin isə azalması) nəticəsində büdcəyə zərər vurulmur, yəni vergi hüquq pozuntusunun obyektiv cəhətinin mütləq əlamətlərindən biri olan zərərli nəticənin olmadığı üçün vergi hüquq pozuntusu da yoxdur.

6. Vergilərin düzgün hesablanması və vergi öhdəliklərinin yerinə yetirilməməsi ilə bağlı vergi qanunvericiliyinin pozulması halının vergi orqanının yoxlamasına qədərki dövrdə vergi ödəyicisinin özü tərəfindən aradan qaldırılması.

Bu norma elə məntiqə əsaslanır ki, vergitutma sahəsində başlıca məqsəd vergi ödəyicisini cəzalandırmaq deyil, büdcəyə vergilərin ödənilməsini təmin etməkdən ibarətdir.

Vergi ödəyicisinin belə hərəkəti, fikrimizcə, təqsirini istisna edən hal sayıla bilməz. Şübhəsiz ki, göstərilən halda vergilərin vaxtında ödənilməməsində şəxsin qəsd və ya ehtiyatsızlıq formasında təqsiri var. Onun sonrakı hərəkəti yəni yoxlamaya qədər vergi borclarını ödəməsi təqsirini istisna etmir, sadəcə olaraq təqsirini və məsuliyyətini yüngülləşdirir. Təqsiri istisna edən 6-cı halın ardınca gələn 55.2-ci maddədə həmin fikir təsdiqlənir. Bu maddəyə uyğun olaraq yoxlamaya qədər büdcəyə vergi borclarını könüllü surətdə ödəmiş vergi ödəyicisi, vaxtında ödənilməmiş vergi məbləğlərinə görə faizlər istisna olmaqla, məsuliyyətdən azad olunur. Göründüyü kimi məsuliyyət xeyli dərəcədə

yüngülləşdirilərsə də, tam aradan qaldırılmır. Çünki, faizlərin tutulması büdcəyə müəyyən dövr ərzində vergilərin daxil olmamasına görə kompensasiya xarakteri daşıdığına baxmayaraq Vergi Məcəlləsinin 53.1-ci maddəsinin ikinci hissəsinə müvafiq olaraq məsuliyyət tədbirlərinə aid edilir. Yuxarıda göstərilmiş digər beş halda vergi qanunvericiliyinin pozulmasına görə şəxsin məsuliyyəti təqsirinin istisna edildiyi üçün tam şəkildə aradan götürülür.

Ödənilmə müddəti keçmiş vergilərin sonradan ödənilməsi məsuliyyətdən azad edən hal kimi Cinayət Məcəlləsində də nəzərdə tutulmuşdur. Onun 213-cü maddəsinin qeydinin 3-cü bəndinə uyğun olaraq vergi cinayəti ilk dəfə törətmiş şəxs cinayət nəticəsində vurulmuş ziyanı (vergi borcları) tamamilə ödədikdə cinayət məsuliyyətindən azad olunur.

16.4. Vergi qanunvericiliyinin pozulmasına görə məsuliyyətə cəlb etmə müddətləri

Vergi Məcəlləsinin 56.1-ci madddəsində vergi qanunvericiliyinin pozulmasına görə məsuliyyətə cəlb etmənin 3 illik müddəti nəzərdə tutulmuşdur. Vergi hüquqpozuntusu anından 3 il keçmişdirsə, şəxs həmin pozuntunu törətməyinə görə məsuliyyətə cəlb edilə bilməz və vergi öhdəlikləri yarana bilməz.

Məsuliyyətə cəlb etmə müddətləri İnzibati Xətalar Məcəlləsində (maddə 36) və Cinayət Məcəlləsində də (maddə 75) göstərilmişdir. Vergi qanunvericiliyinin pozulması ilə bağlı inzibati xətalara görə inzibati tənbeh xətanın törədildiyi gündən ən geci bir il keçənədək verilə bilər. Cinayət məsuliyyətinə isə cəlb etmə müddətləri, 2 və ya 7 ildir.

Cinayət Məcəlləsinin 213.1, 213.2 və 213.3-cü maddələrində nəzərdə tutulmuş vergi cinayətləri bu Məcəllənin 15.2-ci maddəsinə əsasən böyük ictimai təhlükə törətməyən cinayətlər hesab olunur. Şəxs belə cinayətləri törətdiyi gündən 2 il müddət ərzində cinayət məsuliyyətinə cəlb oluna bilər. 213.4-cü maddədə isə nəzərdə tutulan vergi cinayətinin tərkibi və müvafiq cəzalar, o cümlədən üç ilədək müddətdə azadlıqdan məhrum etmə həmin cinayətə böyük ictimai təhlükə törətməyən və ağır cinayət kimi tövsif etməyə imkan verir. Bu halda şəxs cinayətin törədildiyi gündən müvafiq olaraq 2 və ya 7 il

keçənədək cinayət məsuliyyətinə cəlb edilir. (Cinayət Məcəlləsinin 15.1.1. və 75.1.2.-ci maddələri).

Göründüyü kimi 3 məsuliyyət növündən hər birinin özünəməxsus cəlb etmə müddətləri var. Vergi Məcəlləsinin 53-cü maddəsinə uyğun olaraq vergi ödəyiciləri vergi agentləri və onların nümayəndələri, habelə vergi orqanlarının vəzifəli şəxsləri vergi qanunvericiliyinin pozulmasına görə Vergi Məcəlləsi, İnzibati Xətalar Məcəlləsi və Azərbaycan Respublikasının digər qanunları ilə müəyyən edilmiş qaydada məsuliyyət daşıyırlar. Bu maddədən aydın olur ki, məsuliyyyət dedikdə inzibati məsuliyyət, cinayət məsuliyyəti və Vergi Məcəlləsi ilə bilavasitə müəyyən edilən maliyyə sanksiyası və faizlər şəklində məsuliyyət başa düşülür. Lakin Vergi Məcəlləsi məsuliyyətə cəlb etmənin 3 illik müddətini göstərərək, hansı konkret məsuliyyət növünün nəzərdə tutulduğunu dəqiqləşdirmir. Bu məsələyə aydınlıq gətirmək üçün Azərbaycan Respublikası Prokurorluğunun sorğusu ilə əlaqədar Azərbaycan Respublikasının Konstitusiya Məhkəməsi 2002-ci il aprelin 8-də xüsusi konstitusiya icraatı üzrə açıq məhkəmə iclasında Vergi Məcəlləsinin 56.1-ci maddəsinin və Cinayət Məcəlləsinin 75 və 213-cü maddələrinin şərh edilməsi barədə konstitusiya işinə baxdı. Konstitusiya Məhkəməsi müəyyən etdi ki, vergi qanunvericiliyinin pozulması ilə bağlı cinayət tərkibi və buna görə müvafiq məsuliyyət Vergi Məcəlləsinin müddəaları ilə deyil, Cinayət Məcəlləsinin müddəaları ilə müəyyən olunur. Cinayət Məcəlləsinin 3-cü maddəsinə görə yalnız bu Məcəllə ilə nəzərdə tutulmuş cinayət tərkibinin bütün əlamətlərinin mövcud olduğu əməlin (hərəkət və ya hərəkətsizliyin) törədilməsi cinayət məsuliyyətini yaradır. Vergi ödəməkdən yayınma ilə bağlı cinayət tərkibi Cinayət Məcəlləsinin 213-cü maddəsində nəzərdə tutulur. Bu Məcəllənin cinayət məsuliyyəti ilə bağlı müəyyən olunan əsas müddəalarından biri də cinayət məsuliyyətinə cəlb etmə müddətləridir. Bu müddətlər hər hansı bir cinayət üzrə onun təsnifatından (böyük ictimai təhlükə törətməyən, az ağır, ağır və ya xüsusilə ağır cinayətə aid olduğundan) asılı olaraq cinayət törədildiyi gündən Cinayət Məcəlləsinin 75.1-ci maddəsində nəzərdə tutulmuş cinayət məsuliyyətinə cəlb edilmənin və ya azad olunmanın mümkünlüyünü müəyyənləşdirir. Vergi Məcəlləsində isə nəzərdə tutulan maliyyə sanksiyaları bütün hallarda vergi qanunvericiliyinin pozulduğu gündən 3 ildən gec olmayaraq tətbiq edilir.

Azərbaycan Respublikasının Konstitusiya Məhkəməsi qərara aldı ki, Vergi Məcəlləsində nəzərdə tutulan vergi qanunvericiliyi ilə bağlı hüquq pozuntularına görə məsuliyyətə cəlb etmə müddəti həmin Məcəllənin 56-cı maddəsində, Cinayət Məcəlləsinin 213-cü maddəsində

nəzərdə tutulan cinayət əməlinə görə cinayət məsuliyyətinə cəlb etmə müddəti isə bu Məcəllənin 75-ci maddəsində nəzərdə tutulan qaydada tətbiq olunmalıdır.

Konstitusiya Məhkəməsinin qərarına əsaslanaraq elə nəticəyə gəlmək olar ki, inzibati məsuliyyətə cəlb etmə müddəti də İnzibati Xətalar Məcəlləsinin 36-cı maddəsində nəzərdə tutulan qaydada tətbiq olunmalıdır.

Vergi qanunvericiliyinin pozulmasına görə məsuliyyətə cəlb etmə müddəti bitdikdə vergi hüquq pozuntusunu törətmiş şəxs məsuliyyətdən azad olunur. Bu norma eynilə maliyyə tənbehinə, inzibati tənbehə və cinayət məsuliyyətinə şamil edilir.

Məsuliyyətə cəlb etmə müddətinin tətbiqi üçün onun axımının başlandığı və bitdiyi an, habelə müddətin axımını dayandıran və kəsən hallar müəyyən edilməlidir. Kitabın III fəslində qeyd edildiyi kimi, Vergi Məcəlləsində müddətin anlayışı yoxdur. Hesab olunur ki, bu məsələ Mülki Məcəllə ilə həll olunur, hərçənd bu Məcəllənin müddətlərə dair müddəaları, onun 367-ci maddəsinə görə mülki hüquq münasibətlərinə aiddir.

Müddət vergi hüquq münasibətləri iştirakçılarının hüquq və vəzifələrinin hansı vaxt ərzində əmələ gəldiyini, dəyişdiyini və onlara xitam verildiyini bildirir. Ümumi halda vergi qanunvericiliyində nəzərdə tutulan müddətlər təqvim tarixi, vaxt dövrünün bitməsi və ya hökmən baş verməli olan hadisəsinin göstərilməsi ilə müəyyənləşdirilir. Vaxt dövrü illər, rüblər, aylar, günlər və ya saatlarla hesablana bilər.

Vergi Məcəlləsində müddətlərin çoxu vaxt dövrünün bitməsi ilə müəyyən olunur. Vaxt dövrünün axımı həmin dövrün başlandığı anı müəyyənləşdirən təqvim tarixi, hərəkət və ya hadisənin baş verməsi ilə bağlıdır.

Vergi Məcəlləsində vaxt dövrünün bitməsi ilə müəyyənləşdirilən bəzi müddətləri misal kimi göstərmək olar.

I. İllərlə hesablanan vaxt dövrləri.

1. Səyyar vergi yoxlaması mənfəət, gəlir, əmlak və torpaq vergiləri üzrə vergi ödəyicisinin son 3 təqvim ilindən çox olmayan fəaliyyətini, digər vergilər üzrə həmin yoxlamanın keçirildiyi il də daxil olmaqla vergi ödəyicisinin son 3 ildən çox olmayan fəaliyyətini əhatə edə bilər (maddə 36.3);

2. Vergi qanunvericiliyinin pozulması anından 3 il keçmişdirsə, şəxs həmin qanunvericiliklə bağlı hüquq pozuntusunun törədilməsinə görə məsuliyyətə cəlb edilə bilməz və vergi öhdəlikləri yarana bilməz (maddə 56.1);

3. Bu Məcəllənin 58.1-ci maddəsində göstərilən hərəkətlər il ərzində təkrar edildikdə, vergi ödəyicisinə azaldılmış vergi məbləğinin 40 faizi miqdarında maliyyə sanksiyası tətbiq edilir (maddə 58.2);

4. Vergi ödəyicisi vergi hesabatı dövrü qurtardıqdan sonra 5 il ərzində düzgün tutulmamış və ya artıq ödənilməmiş verginin, faizlərin və maliyyə sanksiyasının məbləğinin qaytarılmasını və ya əvəzləşdirilməsini tələb etmək hüququna malikdir (maddə 85.5).

Təqvim ili ilə hesablanan dövr yanvarın 1-də başlanır və dekabrın 31-də qurtarır. İl dedikdə isə 12 ardıcıl aydan ibarət olan hər hansı vaxt dövrü başa düşülür. Bu mənada illərlə hesablanan müddət həmin müddətin sonuncu ilinin müvafiq ayında və günündə qurtarmalıdır.

II. Rüblərlə hesablanan vaxt dövrləri.

1. Vergi ödəyicisi cari vergi ödəmələri məbləğini bu rübdəki gəlirinin həcmini onun keçən ilin ümumi gəlirində (gəlirdən çıxılan məbləğlər nəzərə alınmadan) verginin xüsusi çəkisini göstərən əmsala vurmaqla müəyyənləşdirə bilər (maddə 151.2);

2. Sadələşdirilmiş vergi üçün hesabat dövrü rübdür (maddə 221.2).

Rüb üç təqvim ayından ibarət olaraq rübün axırıncı ayının axırıncı günündə bitir. Rüblər təqvim ilinin əvvəlindən hesablanmağa başlanır.

III. Aylarla hesablanan vaxt dövrləri.

1. Növbəti səyyar vergi yoxlaması ildə bir dəfədən çox olmayaraq keçirilir və bir aydan artıq davam edə bilməz (maddə 38.2).

2. Vergi orqanı maliyyə sanksiyalarının alınması məqsədilə vergi qanunvericiliyinin pozulmasını aşkar etdiyi andan 3 ay müddətindən gec olmayaraq məhkəməyə müraciət edə bilərlər (maddə 56.2).

3. Bu Məcəllənin 85.6-cı maddəsində nəzərdə tutulmuş əsaslar olduqda vergi öhdəliyinin yerinə yetirilməsi müddəti vergi ili ərzində 1 aydan 9 ayadək uzadıla bilər (maddə 85.10).

4. ƏDV yalnız o zaman qaytarılır ki, məbləğin geri alınması tələbi vergi tutulan əməliyyatını və ya vergi tutulan idxalın aparıldığı aydan sonrakı ay qurtaranadək vergi orqanına verilmiş olsun (maddə 181.2 2003-cü il yanvarın 1-dən qüvvədən düşdü).

Ay sözü təqvim ayı mənasını daşıyır, yəni ilin ayından asılı olaraq 30 və ya 31, yaxud 28 və ya 29 gündən ibarət olur. Aylarla hesablanan vaxt dövrü onun sonuncu ayının müvafiq günündə qurtarır. Vaxt dövrünün qurtarması müvafiq günü olmayan aya düşdükdə dövr həmin ayın sonuncu günü qurtarır.

IV. Günlərlə hesablanan vaxt dövrləri.

1. 30 gün ərzində vergi ödəyicilərinin eyni xüsusiyyətli və ya eyni cinsli mallara (işə, xidmətə) tətbiq etdikləri qiymətlərinin səviyyəsi 30 faizdən çox (aşağı və yuxarı) dəyişdikdə (maddə 14.3.3).

2. Bu Məcəllənin 33.3-cü maddəsində nəzərdə tutulmuş halda vergi orqanı 5 gün müddətində fərdi sahibkara onun vergi uçotuna alınması barədə məlumat verir (maddə 33.5).

3. Vergi orqanı vergi ödəyicisinin uçota alınmasını vergi uçotuna alınması haqqında ərizə və bu maddədə göstərilən digər vergi orqanına sənədlər daxil olduğu gündən sonrakı 10 gün müddətində həyata keçirməli və həmin müddətə də vergi ödəyicisinə müvafiq şəhadətnamə verməlidir (maddə 34.2).

4. Bu Məcəllədə başqa hallar müəyyən edilməmişdirsə, artıq ödənilmiş vergilərin, faizlərin və maliyyə sanksiyalarının qalan məbləğləri vergi ödəyicisinin yazılı ərizəsinə əsasən 45 gün ərzində vergi ödəyicisinə qaytarılır (maddə 87.3).

5. Şəxsi ƏDV-nin məqsədləri üçün qeydiyyatdan keçirərkən vergi orqanı həmin şəxsi ƏDV ödəyicilərinin reyestrində qeydə almağa və ərizə verildikdən sonra 5 iş günündən gec olmayaraq ona qeydiyyat bildirişi verməyə, həmin bildirişdə vergi ödəyicisinin adını və ona aid olan digər məlumatı, qeydiyyatın qüvvəyə mindiyi tarixi və VÖEN-i göstərməyə borcludur. (maddə 157.2).

6. Xarici dövlətlərin avtonəqliyyat vasitələrindən bu fəsildə müəyyən edilmiş vergini həmin avtonəqliyyat vasitələri Azərbaycan Respublikasının gömrük ərazisinə daxil olan zaman gömrük orqanları tuturlar və bir bank günü ərzində dövlət büdcəsinə keçirirlər (maddə 212).

Günlərlə hesablanan vaxt dövrü onun sonuncu gününün başa çatması ilə bir vaxtda qurtarır. Misallarda göstərildiyi kimi, vaxt dövrü günlərlə, iş günləri ilə və bank günləri ilə hesablana bilər.

Gün dedikdə təqvim günü, yəni təqvim (yeddi günlük) həftəsinin hər hansı günü başa düşülməlidir. O, 24 saatdan ibarət olur – saat 00-da başlanır və saat 24-də qurtarır.

İş günü – işçilərin əmək funksiyasının yerinə yetirilməsi üçün müəyyən edilmiş zamandır. Həftədə iş günlərinin sayı onların başlandığı və qurtardığı vaxt Əmək Məcəlləsinə uyğun olaraq müəssisə və təşkilatlar tərəfindən müəyyən olunur. Gündəlik normal iş vaxtı 8 saatdan artıq ola bilməz. Bir qayda olaraq beş günlük iş həftəsi müəyyən olunur.

Bank günü və ya daha dəqiq desək, əməliyyat günü, yaxud bank əməliyyat günü iş gününün elə hissəsidir ki, bank onun ərzində ödəmə

tapşırıqlarını qəbul və təhlil edir. Bank günü ayrı-ayrı bankların imkanlarından asılı olaraq müxtəlif vaxtda başlana və qurtara bilər.

V. Vergi Məcəlləsində iki halda vaxt dövrünün saatlarla hesablanması nəzərdə tutulur.

1. Sənədlərin və nümunə kimi əşyaların gecə vaxtı (axşam saat 20^{00}-dan səhər saat 8^{00}-a qədər olan müddətə) götürülməsinə yol verilmir (maddə 43.4).

2. Təxirəsalınmaz hallar istisna olunmaqla, gecə vaxtı (axşam saat 20^{00}-dan səhər saat 8^{00}-a qədər) əmlakın siyahıya alınmasına yol verilmir (maddə 89.3).

Vergilərin ödənilməsi və bəyannamələrin veirlməsi müddətləri əksər hallarda təqvim tarixi ilə müəyyən olunur. Misal üçün, rezident fiziki şəxslər hesabat ilindən sonrakı ilin aprel ayının 15-dək, digər şəxslər isə hesabat ilindən sonrakı ilin aprel ayının 1-dək vergi orqanlarına bəyannamə verirlər (maddə 149.2). Həmin müddətdə son hesablanma aparılmalı və mənfəət (gəlir) vergisi ödənilməlidir.

Vergi Məcəlləsinin 177.1.3, 177.2 və 178-ci maddələrinə əsasən vergi ödəyiciləri hesabat dövrü olan təqvim ayından sonrakı ayın 20-dən gec olmayaraq ƏDV-ni büdcəyə ödəməyə və bəyannaməni verməyə borcludurlar.

Cari il üçün əmlak vergisinin məbləği bərabər hissələrlə – həmin il avqustun 15-dək və noyabrın 15-dək ödənilir. (maddə 200.5).

Bəzi hallarda isə vergilərin ödənilməsi müddətləri vaxt dövrünün qurtarması ilə müəyyən olunur: hüquqi şəxslər və fərdi sahibkarlar rüb qurtardıqdan sonra 15 gündən gec olmayaraq cari ödəmələri dövlət büdcəsinə ödəməlidirlər (maddə 151.1).

Baş verməli olan hadisəni göstərməklə müddətlərin müəyyən edilməsinə dair Vergi Məcəlləsinin aşağıdakı normalarının misal kimi qeyd etmək olar.

Fiziki şəxsin itkin düşmüş və ya fəaliyyət qabiliyyətini itirmiş kimi tanınmasının ləğv olunmasına dair məhkəmə tərəfindən qanun-vericiliklə müəyyən edilmiş qaydada qərar qəbul edildikdə, əvvəllər silinmiş öhdəlikləri bərpa edilir, lakin fiziki şəxsin itkin düşmüş və ya fəaliyyət qabiliyyətini itirmiş sayıldığı vaxtdan bu cür tanınmanın ləğv olunduğuna dair qərar qəbul edildiyi vaxtadək olan dövr ərzində faizlər hesablanmır və maliyyə sanksiyaları tətbiq edilmir (maddə 81.5).

Əmlakın siyahıya alınması haqqında qərar qanunla müəyyən edilmiş qaydada ləğv edildiyi andan, yaxud vergi öhdəliyinin yerinə yetirildiyi andan öz qüvvəsini itirir (maddə 89.12).

Vergi ödəyicisinin siyahıya alınmış əmlakının ixtisaslaşdırılmış açıq hərraclarda satılması haqqında məhkəmənin qərarı qüvvəyə

mindikdən sonra həmin əmlak müvafiq icra hakimiyyəti orqanı tərəfindən müəyən edilmiş qaydada satılır (maddə 90.3).

Müddətlərin müəyyən edilməsi qaydasına dair bəzi müddəalar Vergi Məcəlləsinin 68-ci maddəsində öz əksini tapmışdır. Bu maddəyə uyğun olaraq «hər hansı müddətin axımı onun hesablanmasını şərtləndirən hüquqi hərəkətin və ya faktiki hadisənin həyata keçirildiyi sonrakı gündə başlanır» və həmin müddət «Məcəllədə göstərilən dövrün sonuncu gününün axırında bitir». «Müddət qeyri-iş gününə təsadüf edərsə, onun ardınca gələn ən yaxın növbəti iş gününə keçir».

Bundan başda Vergi Məcəlləsinin 85.3-cü maddəsi aşağıdakı anlayışı verir: «vergilərin ödənilməsi müddəti təqvim tarixi ilə və ya illərlə, rüblərlə, aylarla, dekadalarla, həftələrlə və günlərlə hesablanan dövrün qurtarması ilə, habelə baş verməli hadisə və yaxud edilməli olan hərəkət göstərilməklə müəyyən olunur».

Nəzərdən qaçırıla bilməz ki, müddətlərə dair bu müddəalar Vergi Məcəlləsinin özündə olan müddətlərin müəyyən edilməsi ilə bağlı bütün halları əhatə etmir və bəzi ziddiyyətlərə səbəb olur.

Bir sıra hallarda müddətin axımı hərəkət və ya baş verdiyi faktiki hadisə ilə deyil, təqvim tarixi ilə bağlıdır. Vergilərin ödənilmədiyi və ya bəyannamənin verilmədiyinə görə (hərəkətsizlik) məsuliyyətə cəlb etmə müddətinin axımı bu öhdəliklərin yerinə yetirilməsi üçün Vergi Məcəlləsində müəyyən olunmuş təqvim tarixində başlayır. Misal üçün, hesabat ili üzrə mənfəət vergisinin sonrakı ilin aprelin 1-dək ödənilmədiyi halda vergi hüquq pozuntusu aprelin 1-də baş vermiş sayılacaq. 56.1-ci maddəyə uyğun olaraq məsuliyyətə cəlb etmə müddəti vergi qanunvericiliyinin pozulması anından, yəni bu misalda aprelin 1-dən başlayır. Halbuki 68.1-ci maddəyə görə bu müddətin axımının başlaması vergi qanunvericiliyinin pozulduğu gün deyil, sonrakı günə düşür.

Eynilə 68.2-ci maddədə göstərilən müddətin bitməsinin müəyyən edilməsi qaydası qeyri-mükəmməldir. «Dövrün sonuncu günü» ifadəsi dövrün illərlə və ya aylarla hesablandığı halda həmişə ilin və ya müvafiq ayın axırıncı gününu nəzərdə tutur, yəni dekabrın 31, aprelin 30, yanvarın 31 və sairə. Lakin, misallarda göstərildiyi kimi, 3 illik və ya 5 aylıq müddət ilin və ya ayın ortasında başlana bilər və müvafiq olaraq 3-cü ilin və ya 5-ci ayın ortasında qurtarar. Bu halda illərlə hesablanan müddət «dövrün sonuncu gününün axırında» deyil, dövrün sonuncu ilin müvafiq ayının və gününün axırında bitir. Aylarla hesablanan müddət isə dövrün sonuncu ayının müvafiq gününün axırında bitir.

Vergi qanunvericiliyi ilə müddətlərin axımının dayandırılmasına və ya kəsilməsinə əsas verən hallar müəyyən edilməmişdir. Lakin nəzərə

almaq lazımdır ki, Vergi Məcəlləsinin 52.1-ci və 64-cü maddələrinə uyğun olaraq vergi orqanları tərəfindən maliyyə sanksiyalarının alınması barədə iddialarına və vergi orqanlarının qərarları (aktları), onların vəzifəli şəxslərinin hərəkətləri (hərəkətsizliyi) barəsində məhkəməyə verilmiş şikayətlərə (iddia ərizələrinə) Azərbaycan Respublikasının Mülki Prosessual Məcəlləsi ilə müəyyən edilmiş qaydada baxılır. Bununla əlaqədar nəticəyə gəlmək olar ki, məhkəmələr maliyyə sanksiyasının alınması barədə vergi orqanının iddiasına baxarkən Mülki Məcəllənin iddia müddətləri, o cümlədən onların axımının dayandırılması və kəsilməsi haqqında müddəalarını rəhbər tutmalıdır.

Vergi Məcəlləsinin 56.2-ci maddəsinə əsasən vergi orqanı belə iddia ilə vergi qanunvericiliyinin pozulmasını aşkar etdiyi andan 3 ay müddətindən gec olmayaraq məhkəməyə müraciət edə bilər. Bu müddət kəsicidir, onun keçməsi məhkəmənin iddiadan imtina barəsində qərar çıxarması üçün əsasdır. Vergi qanunvericiliyinin pozulmasının aşkar edildiyi an bu maddədə açıqlanmadığına görə 3 aylıq iddia müddətinin axımının başlandığı anı da birmənalı müəyyən etməkdə çətinliklər var. Vergi qanunvericiliyinin pozulması vergi yoxlama zamanı aşkar olunur və yoxlama aktı ilə təsdiqlənir. Bu mənada vergi qanunvericiliyinin pozulması anı aktın tərtib edildiyi gün sayılmalıdır. Lakin Vergi Məcəlləsinin 51-ci maddəsində göstərilir ki, vergi orqanı məsuliyyətə cəlb etmə haqqında qərarın çıxarılmasından sonra maliyyə sanksiyalarını məhkəmə qaydasında alır, yəni fərz edilir ki, məhkəməyə müraciət etmək üçün iddia müddətinin axımı qərarın çıxarıldığı gündən başlanır.

İddia müddətinin vergi qanunvericiliyinin pozulması anından hesablanması həmçinin bəzi digər hallarla əlaqədar olaraq çəitnliklər törədir. Misal üçün, kameral vergi yoxlaması zamanı vergi ödəyicisinin aşkar edilmiş səhvləri (o cümlədən, vergi məbləğlərinin düzgün hesablanmaması, onların azaldılması və s.) 30 gün müddətində düzəltmək (aradan qaldırmaq) hüququ var və o, həmin müddət bitənədək yol verdiyi və kameral yoxlama zamanı müəyyən edilə bilən vergi qanunvericiliyinin pozulmasına görə (faizlərin ödənilməsi istisna olmaqla) məsuliyyət daşımır (maddə 37.6). Bu halda vergi hüquq pozuntusunun müəyyən gündə aşkar edildiyinə baxmayaraq, həmin gündən 30 gün müddəti bitməyincə iddia ilə məhkəməyə müraciət edilməsi istisna olunur.

16.5. Vergi hüquq pozuntuları və hüquqi məsuliyyət

Ayrı-ayrı vergi hüquq pozuntularının növləri və onların törədilməsinə görə konkret məsuliyyət tədbirləri Vergi Məcəlləsində və

İnzibati Xətalar Məcəlləsində müəyyən edilmişdir. Vergi cinayətlərinin törədilməsinə görə cəza tədbirləri Cinayət Məcəlləsində nəzərdə tutulur.

Əvvəlki fəsildə artıq göstərilmişdir ki, Vergi Məcəlləsi və İnzibati Xətalar Məcəlləsi bəzi hallarda vergi hüquqpozmalarının mahiyyət etibarı ilə eyni tərkibləri nəzərdə tutur. Bunu nəzərə alaraq mövcud vergi qanunvericiliyinin pozulması hallarını formal olaraq məcəllələr üzrə deyil, vergi hüquq pozuntularının tərkibləri üzrə qruplaşdıraraq göstərmək daha məqsədəuyğun olar.

16.5.1. Vergiləri ödəmək vəzifəsi əleyhinə hüquq pozuntuları. Vergiləri ödəməkdən yayınma əsas və ən təhlükəli vergi hüquq pozuntusu sayılır. Müəyyən miqdardan artıq vergi ödəməkdən yayınma hətta cinayət məsuliyyətinə səbəb olur. Vergiləri ödəməkdən yayınmanın ictimai təhlükəsi büdcə mədaxilinin azalması və müvafiq olaraq büdcə kəsirinin artması, bundan başqa, bazar iqtisadiyyatı əsaslarından biri olan azad rəqabətin pozulmasından ibarətdir. Qanunla nəzərdə tutulmuş vergiləri ödəməyən şəxs büdcə sisteminə zərər vurmaqla vicdanlı vergi ödəyicisinə nisbətənm haqsız üstünlük qazanır.

Vergi Məcəlləsinin 58.1 və 58.2.-ci maddələri verginin hesabatda göstərilən məbləği verginin hesabatda göstərməli olan məbləğinə nisbətən azaldılmasına habelə 1 ildən artıq dövr üzrə hesabat təqdim etməməklə büdcəyə çatası vergi məbləğinin yayındırılmasına görə vergi ödəyicisinə azaldılmış vergi məbləğinin 20 faizi bu hərəkətlər il ərzində təkrar edildikdə isə – 40 faizi miqdarında maliyyə sanksiyasının tətbiq edilməsini nəzərdə tutur.

2003-cü il yanvarın 1-dək qüvvədə olmuş redaksiyada əlavə dəyər vergisi və aksizləri ödəməkdən yayınma olan hüquq pozuntularının tərkibləri ayrıca göstərilmişdir. ƏDV və aksizin məbləğinin azaldılmasına və ya əvəzləşdirmə məbləğinin artırılmasına səbəb olan vergi hevab-fakturasının düzgün verilməməsinə görə hesab-faktura və ya əməliyyat üzrə ƏDV-nin və aksizin azaldılmış məbləğinin 40 faizi miqdarında maliyyə sanksiyası tətbiq edilir (maddə 58.4).

ƏDV-nin məqsədləri üçün qeydiyyata alınmamış şəxsin vergi hesab-fakturasının yazılmasına görə büdcəyə ödənilməli olan, ancaq ödənilməyən vergi hesab-fakturasında göstərilən əlavə dəyər vergisinin və aksizin 40 faizi miqdarında maliyyə sanksiyası tətbiq edilir. (maddə 58.5).

Sadalanmış dörd maddədə zərərli nəticə ilə yanaşı hüquqa zidd əməllərin konkret üsulları da göstərilmişdir: vergilərin hesabatda azaldılması, büdcəyə çatası vergilər haqqında 1 ildən artıq dövr üzrə hesabatın verilməməsi, hesab-fakturasının düzgün verilməməsi və ya qeydiyyata alınmadan vergi hesab-fakturasının yazılması.

Maliyyə sanksiyasından başqa Vergi Məcəlləsi ilə müəyyən edilmiş müddətdə vergi və ya cari vergilər ödənilmədikdə bu müddətdən sonra hər bir ötmüş gün üçün, həm vergi ödəyicisindən, həm də vergi agentindən vaxtında ödənilməmiş məbləğlərin 0,05 faizi tutulur. Faizlər vergiləri (cari vergiləri) ödəmək üçün müəyyənləşdirilmiş gündən vergi yoxlaması nəticəsində vergi qanunvericiliyinin pozulmasının aşkar edildiyi günədək ötmüş bütün müddətə görə tutulur, bir şərtlə ki, həmin müddət bir ildən artıq olmasın.

Qüvvədə olan İnzibati Xətalar Məcəlləsi də vergiləri ödəmək vəzifəsi əleyhinə hüquq pozuntularının törədilməsinə görə məsuliyyət tədbirlərini müəyyən edir.

Bu Məcəllənin 244.1-ci maddəsinə uyğun olaraq az miqdarda vergilərdən yayınmaq məqsədilə gəlirlər və xərclər barədə bilə-bilə təhrif olunmuş məlumatların bəyannamədə və ya mühasibat sənədlərində göstərilməsinə görə fiziki şəxslər şərti maliyyə vahidinin iyirmi mislindən otuz beş mislinədək, vəzifəli şəxslər – əlli misllindən yetmiş mislinədək, hüquqi şəxslər iki yüz mislindən iki yüz əlli mislinədək miqdarda cərimə edilirlər. Bu maddədə «az miqdar» dedikdə, şərti maliyyə vahidinin 2 min mislinədək olan miqdar başa düşülür. Şərti maliyyə vahidi isə 5500 manata bərabərdir.

Bu vergi hüquq pozuntusunda obyektiv cəhətin mütləq əlamətlərinin üçü də qeyd edilir. Hərəkət formasında hüquqa zidd əməl (ictimai təhlükəli əməl) «təhrif olunmuş məlumatların bəyannamədə və ya mühasibat sənədlərində göstərilməsi» ilə ifadə olunur. Zərərli nəticə (ictimai təhlükəli nəticələr) «vergilərdən yayınmaq»dan ibarətdir. Bununla belə, zərərli nəticənin hüquqa zidd əməllə səbəbli əlaqədə olması nəzərdə tutulur, yəni şəxs vergilərdən yayınmaq məqsədinə təhrif olunmuş məlumatları göstərməklə nail olur.

Subyektiv cəhətdən şəxsin təqsiri qəsddən ibarətdir. Şəxs vergilərdən yayınmaq məqsədini güdür və bunun üçün gəlirlər və xərclər barədə məlumatı bilə-bilə təhrif edir. Yəni o, öz hərəkətinin hüquqa zidd xarakterini dərk edir, onun zərərli nəticələrini qabaqcadan görür və bunları arzu edir, yaxud belə nəticələrin baş verməsinə şüurlu surətdə yol verir.

Vergi hüquq pozuntusunun subyektləri 16 yaşı tamam olmuş fiziki şəxslər – vergi ödəyiciləri və vergi ödəyicisinin vəzifəli şəxsləri, habelə vergi ödəyicisi olan hüquqi şəxslərdir. Misal kimi daha ətraflı şərh edilmiş bu maddədən məlum olur ki, həm İnzibati Xətalar Məcəlləsinin 244.1-ci maddəsi, həm də Vergi Məcəlləsinin 58.1 və 58.2-ci maddələri mahiyyətcə eyni bir vergi hüquq pozuntusunun törədilməsinə görə məsuliyyəti nəzərdə tutur. Dediyimiz kimi, maliyyə sanksiyaları öz

mahiyyətinə görə inzibati cərimədir, lakin Vergi Məcəlləsinin onların tətbiqi qaydasına yanaşması İnzibati Xətalar Məcəlləsindəkindən fərqlidir. Bu fərqlər aşağıdakılardır.

1. Subyektiv cəhətdən Vergi Məcəlləsinin 58.1 və 58.2-ci maddələrinə görə maliyyə sanksiyasının tətbiqi təqsirin formasından, yəni vergi hüquq pozuntusunun qəsdən yaxud ehtiyatsızlıqdan törədilməsindən asılı deyildir. İnzibati Xətalar Məcəlləsinin 244.1-ci maddəsi isə qəsd formasında təqsirin olmasını nəzərdə tutur.

2. Vergi hüquq pozuntusunun subyektləri üzrə. 58.1 və 58.2-ci maddələrdə – vergi ödəyiciləridir (fiziki və hüquqi şəxslər, habelə hüquqi şəxs statusu olmayan digər müəssisə və təşkilatlar). 244.1-ci maddədə isə subyektlər vergi ödəyicisi olan fiziki və hüquqi şəxslər, habelə vergi ödəyicisi olmayan vəzifəli şəxslərdir.

3. Məsuliyyət tədbirləri üzrə. Maliyyə sanksiyasının miqdarı yalnız büdcəyə çatası vergilərin azalması məbləğindən asılıdır və vergi hüquq pozuntusunu subyektlərinin hamısına eyni dərəcədə tətbiq edilir. Bundan başqa vergi hüquq pozuntusu il ərzində təkrarən baş versə maliyyə sanksiyasının miqdarı vergidən yayınma məbləğinin 20 faizindən 40 faizinədək artır. 244.1-ci maddədə inzibati cərimələr subyektlərin üç kateqoriyasının hər biri üçün fərqlidir və onların miqdarı aşağı və yuxarı həddlə məhdudlaşır. Cərimənin konkret miqdarı vergidən yayındırılmış məbləğdən bilavasitə asılı deyildir, daha çox şəxsin əmlak vəziyyətindən, məsuliyyəti yüngülləşdirən və ağırlaşdıran hallardan asılı ola bilər.

4. Məsuliyyətə cəlb etmə müddəti üzrə. Maliyyə sanksiyası verginin ödəməkdən yayındırıldığı gündən 3 il keçənədək alına bilər. İnzibati cərimə isə belə inzibati xətanın törədildiyi gündən yalnız bir il ərzində tətbiq edilir.

Vergi Məcəlləsi ilə müqayisədə şərh edilmiş 244.1-ci maddədən başqa İnzibati Xətalar Məcəlləsində vergi ödəmək vəzifəsi əleyhinə hüquqpozmalara aid olan digər maddələr də var. 244.3.2 və 244.3.3.-cü maddələr Vergi Məcəlləsinin 58.3.2. və 58.3.3.-cü maddələrinin 2002-ci il yanvarın 1-dən qüvvədən düşmüş redaksiyada dispozisiyalarını təkrarlayaraq əlavə dəyər vergisini ödəməkdən yayınmağa görə fiziki, vəzifəli və hüquqi şəxslərin cərimələnməsini nəzərdə tutur. Qeyd etmək lazımdır ki, qüvvədə olan İnzibati Xətalar Məcəlləsinin maddələrində təkrarlamadan başqa bəzi uyğunsuzluqlar da var. Misal üçün, 244.2-ci maddə vergi ödəmək vəzifəsi əleyhinə hüquqpozmalara aid edilən «Vergiləri ödəməkdən yayınma» ümumi adı altında verilirsə də faktiki olaraq iki qəbil obyektə qəsd edən hüquqa zidd əmelləri göstərir:

1. Gəlirlərin (xərclərin) və vergitutma obyektlərinin uçotunun aparılmaması və ya vergilərin düzgün hesablanmaması;

2. Hesablanmış vergilərin büdcəyə ödənilməməsi.

Bu maddədə, birinci halda hüquqa zidd əməllər büdcəyə bilavasitə maddi zərərin vurulması ilə əlaqələndirilmir. Belə əməllər vergi orqanlarının nəzarət funksiyaları əleyhinə olan vergi hüquq pozuntularına aid edilə bilər. İkinci halda isə zərərli nəticə birmənalı olaraq büdcəyə vurulan maddi zərərlə ifadə olunur.

Eləcə də 246-cı maddədə öz zərərli nəticələri ilə fərqlənən iki cür əməllər göstərilir: vergilərin vaxtında ödənilməməsi; həm də mühasibat uçotunun qaydalarının pozulması. Bu iki əməlin törədilməsinə görə eyni cərimələr nəzərdə tutulur. Cərimələr fiziki və vəzifəli şəxslərə tətbiq edilir. Hüquqi şəxslərin məsuliyyəti isə istisna olunur. Eyni zamanda 244.1-ci maddədən fərqli olaraq 244.2-ci və 246-cı maddələrdə vergi ödəməkdən yayınma üsulları və təqsirin forması göstərilmir.

247-ci maddə mühasibat hesabatlarının və vergi deklarasiyalarının («bəyannamələrinin» – müəllif qeydi), vergilərin və digər icbari ödənişlərin hesablanması və ödənilməsi ilə bağlı sənədlərin vergi orqanlarına təqdim edilməməsinə və ya vaxtında təqdim edilməməsinə görə fiziki və vəzifəli şəxslərin cərimə edilməsini nəzərdə tuturdu. Sənədlərin təqdim edilməməsi vergilərin ödənilməsi ilə əlaqələndirilmirdi, vergi hüquq pozuntusunun tərkibi formalı idi, yəni burada birmənalı olaraq vergi orqanlarının nəzarət funksiyaları əleyhinə hərəkətsizlik formasında hüquqa zidd əməl təsvir edilmişdir. İnzibati Xətalar Məcəlləsində 2001-ci il yanvarın 24-də qüvvəyə minmiş dəyişikliklərlə əlaqədar maddənin dispozisiyasının əvvəlinə «Az miqdarda vergilərdən yayınmaq məqsədilə» sözləri əlavə edilmişdir. Bu və 244.2, 244.3, 246-cı maddələrində «az miqdarda» sözlərini əlavə etməkdə məqsəd inzibati xətaların vergidən yayınma miqdarı üzrə vergi cinayətlərindən ayrılması idi. Lakin belə əlavə 247-ci maddənin mənasını dəyişmişdir. Yeni redaksiya 244.1-ci maddə kimi qəsd formasında təqsirin olması və büdcəyə maddi zərərin vurulması, habelə zərərli nəticənin hesabatların verilməməsi ilə səbəbli əlaqəsini nəzərdə tutur.

Vergi hüquq pozuntularının qəbil obyektləri üzrə qruplaşması haqqında danışarkən, Vergi Məcəlləsinin 57.1-ci maddəsinə də diqqət yetirilməlidir. Bu maddənin 2003-cü il yanvarın 1-dək qüvvədə olmuş redaksiyaya uyğun olaraq vergi hesabatını əsas olmadan müəyyən edilən müddətdə təqdim etməyən vergi ödəyicisinə hesabatın verilmədiyi hər bir tam ay üçün verginin ödənilməmiş məbləğinin 1 faizi miqdarında, lakin verginin ödənilməmiş məbləğinin 12 faizindən çox

olmayan məbləğdə maliyyə sanksiyası tətbiq edilirdi. Hesabatın vaxtında verilməməsinə görə maliyyə sanksiyaları vergi öhdəlikləri yaranmadıqda tətbiq edilmir. Maddənin adından və hüquqa zidd əməlin təsvirindən görünür ki, maliyyə sanksiyası hesabatın vaxtında verilməməsinə görə nəzərdə tutulmuşdur. Lakin maliyyə sanksiyasının miqdarının müəyyən edilməsi üsulu göstərir ki, hesabatın verilməməsi mütləq verginin ödənilməməsi ilə müşayiət edilməlidir. Əgər vergilər tam və vaxtında ödənilirsə, yəni vergi öhdəlikləri yoxdursa, hesabatın təqdim edilməməsinə baxmayaraq maliyyə sanksiyası tətbiq edilə bilməz. Beləliklə, bu maddədə hərəkətsizlik formasında olan təqsirli əməl hesabatın verilməməsi və eyni zamanda vergilərin ödənilməməsi ilə ifadə olunur. Müvafiq olaraq əməl iki obyektə qəsd edir, həm vergi orqanlarının nəzarət funksiyalarına, həm də büdcəyə zərər vurur. Demək olar ki, bu vergi hüquq pozuntusunun həm formal (hesabatın verilməməsi), həm də maddi (vergilərin ödənilməməsi) tərkibi var. Lakin obyektlər üzrə onu təsnif edərkən maddi tərkibə üstünlük verilməli və maddənin «Hesabatın vaxtında verilməməsinə görə maliyyə sanksiyaları» adının məzmununa baxmayaraq, o, vergi ödəmək vəzifəsi əleyhinə olan hüquqpozmalara aid edilməlidir. Çünki vergi hüquq pozuntusunun maddi tərkibi yoxdursa, yəni vergilər tam və vaxtında ödənilibsə, vergi ödəyicisini bu maddə üzrə ümumiyyətlə məsuliyyətə cəlb etmək mümkün deyildi.

2003-cü il yanvarın 1-dən qüvvəyə minmiş dəyişikliklərlə 57.1-ci maddədən «Hesabatın vaxtında verilməməsinə görə maliyyə sanksiyaları vergi öhdəlikləri yaranmadıqda tətbiq edilmir» cümləsi çıxarılıb və aşağıdakı redaksiyada yeni abzas əlavə edilmişdir: «Vergi ödəyicisinin vergi öhdəliyi yaranmadıqda hesabatın əsas olmadan müəyyən edilən müddətdə təqdim edilməsinə görə vergi ödəyicisinə aylıq gəlirin vergi tutulmayan məbləğinin 2 misli miqdarında maliyyə sanksiyası tətbiq edilir». Bu düzəliş mövcud olmuş uyğunsuzluğu aradan qaldırır, maddənin adına uyğun olaraq hesabatın təqdim edilməməsinə görə bütün hallarda maliyyə sanksiyası tətbiq edilə bilər. 57.1-ci maddənin ikinci abzasında təsvir edilmiş əməllər vergi orqanlarının nəzarət funksiyaları əleyhinə hüquq pozuntularına aiddir.

16.5.2. Vergi orqanlarının nəzarət funksiyaları əleyhinə hüquq pozuntuları. Bu vergi hüquq pozuntularının qrupu vergilərin düzgün hesablanması, tam həcmdə və vaxtında ödənilməsinin təmin edilməsinə yönəldilən vergi orqanlarının nəzarət funksiyalarını yerinə yetirmələrinə maneçiliyi törədən vergi ödəyicilərinin vergi agentlərinin və vergilərin ödənilməsi ilə əlaqəli şəxslərin hüquqa zidd əməlləri əhatə edir.

Bu geniş qrupa müxtəlif vergi hüquq pozuntuları daxil ola bilər: vergi uçotuna durmama, mühasibat uçotunun olmaması, bəyannamələrin verilməməsi, VÖEN almadan əməliyyatların aparılması, yoxlama zamanı vergi orqanlarının vəzifəli şəxslərinin qanuni tələblərinə riayət edilməməsi və ya onların digər hüquqlarını yerinə yetirmələrinə maneçiliyi törətmə və bu qəbildən sair əməllər. İlk baxışda bu əməllər kifayət qədər bir-birindən fərqli olaraq ayrı-ayrı qruplara da bölünə bilərdi. Lakin bu cür əməllərin bir qrupa birləşməsinə səbəb qəsd edildiyi eyni obyektin olmasıdır. Bu əməllərin hamısı qanunla müəyyən vergiləri ödəmək konstitusiya vəzifəsinin yerinə yetirilməsinə mövcud nəzarət sistemini pozur və bu sahədə ictimai münasibətlərə zərər vurur.

Vergi orqanlarının nəzarət funksiyaları əleyhinə olan hüquq-pozmalara Vergi Məcəlləsinin 58.3, 58.7 və 60.1-ci maddələri və yeni redaksiyada 57-ci maddəsini aid etmək olar.

58.3-cü maddəyə uyğun olaraq əlavə dəyər vergisi məqsədi ilə qeydiyyat məcburi olduğu halda qeydiyyatsız fəaliyyət göstərilməsinə görə – qeydiyyatsız fəaliyyət göstərilən bütün dövr ərzində büdcəyə ödənilməli olan əlavə dəyər vergisi və aksiz məbləğinin 40 faizi miqdarında maliyyə sanksiyası tətbiq olunur. Maddənin mənasına görə qeydiyyatsız fəaliyyət göstərən şəxs hesab-fakturasından istifadə etmir, vergiləri hesablamır, bəyannamələri vermir və vergiləri ödəmir, yəni axır nəticədə büdcəyə maddi zərər vurur. Lakin obyektiv cəhətdən bu vergi hüquq pozuntusunun formal tərkibi var, maddənin dispozisiyası elə tərzdə yazılmışdır ki, vergilərin ödənilib-ödənilməməsindən asılı olmayaraq, aşkar edilmiş «qeydiyyatsız fəaliyyət» faktı sanksiyanın tətbiqinə imkan verir.

Vergi Məcəlləsinin 2002-ci il yanvarın 1-dən qüvvəyə minmiş 58.7-ci maddəsi (2003-cü il yanvarın 1-dən – 58.5-ci maddə) malların bu Məcəllənin 130.1-ci maddəsində müəyyən edilən qaydada uçot sənədlərində əks etdirilməməsinə görə malların bazar qiymətləri nəzərə alınaraq ödənilməli olan vergi məbləğinin 20 faizi miqdarında maliyyə sanksiyasını müəyyən edir. İstinad edilmiş maddə gəlirin və xərcin uçotu qaydasına həsr olunmuşdur. Vergi ödəyicisinin üzərinə pul vəsaitinin uçotu ilə yanaşı müvafiq malların da uçotunu aparmaq vəzifəsi qoyulur və bu vəzifəni icra etməməsinə görə məsuliyyət müəyyən edilir. Bunun məqsədi maliyyə sənədlərində əks etdirilmiş gəlir və xərclərin malların həqiqi alqı-satqısı həcminə uyğunluğuna və müvafiq olaraq, mənfəət (gəlir) vergisinin düzgün hesablanmasına nəzarəti təmin etməkdən ibarətdir.

Vergi nəzarətinin həyata keçirilməsinə maneçilik törədən bankların və bank əməliyyatlarının ayrı-ayrı növlərini həyata keçirən digər

kredit təşkilatlarının da məsuliyyəti nəzərdə tutulur. Vergi Məcəlləsinin 60.1.1-ci maddəsinə uyğun olaraq vergi orqanı tərəfindən hüquqi şəxsə, fərdi sahibkara, filiala və nümayəndəliyə vergi ödəyicisinin eyniləşdirmə nömrəsinin verildiyini təsdiq edən sənəd olmadan sahibkarlıq fəaliyyətini göstərən hüquqi və fiziki şəxslərin hesablaşma hesabı və ya digər hesablar açdığına görə banklara və digər kredit təşkilatlarına hər açılmış hesab üçün aylıq gəlirin vergi tutulmayan məbləğinin 10 misli miqdarında maliyyə sanksiyası tətbiq edilir. Bu maddə ilə vergi ödəyicisində VÖEN-i təsdiq edən sənədin olmasına nəzarəti təmin etmək vəzifəsi banklara və digər kredit təşkilatlarına qoyulur.

İnzibati Xətalar Məcəlləsində bir neçə maddə var ki, onların hər birində müxtəlif vergi hüquq pozuntularına görə eyni məsuliyyət tədbirləri nəzərdə tutulur. Bu hüqüqpozmaların bir qismi vergi orqanlarının nəzarət funksiyaları əleyhinə yönəldilmişdir.

244.2-ci maddədə həm vergilərin və digər icbari ödənişlərin düzgün hesablanmamasına və ya hesablanmış vergilərin və icbari ödənişlərin büdcəyə ödənilməməsinə görə, həm də gəlirlərin (xərclərin) və vergitutma obyektlərinin uçotunun aparılmamasına görə fiziki, vəzifəli və hüquqi şəxslər üçün cərimələr müəyyən edilir. Eləcə də 246-cı maddədə ayrı-ayrı tərkibləri olan vergi hüquq pozuntuları bir yerdə verilmişdir: «vergilərin və digər icbari ödənişlərin ödənilməməsi», həmçinin «mühasibat uçotunun aparılmaması».

Mühasibat uçotu «Mühasibat uçotu» haqqında Azərbaycan Respublikasının Qanununa uyğun aparılır və ilk növbədə biznesin uğurlu təşkili və aparılması, müəssisənin həqiqi maliyyə-təsərrüfat vəziyyətinin bilinməsi üçün sahibkarın özünə lazımdır. Lakin vergi qanunvericiliyi baxımından mühasibat uçotunun aparılmaması vergilərin düzgün hesablanmasını və vergi orqanları tərəfindən buna nəzarətin həyata keçirilməsini xeyli dərəcədə çətinləşdirir və bu səbəbdən ciddi vergi hüquq pozuntusu sayılır. Qanunla müəyyən edilmiş anlayışa uyğun olaraq mühasibat uçotu müəssisənin əmlakının, öhdəliklərinin, kapitalının, dövriyyə vəsaitlərinin və ümumiyyətlə, bütün maliyyə-təsərrüfat fəaliyyətinin, natural göstəricilər əsasında, pul ifadəsində, fasiləsiz, başdan-başa sənədləşdirilmiş və mühasibat registrlərində qarşılıqlı əlaqələndirilmiş bütün təsərrüfat əməliyyatlarının mühasibat hesablarında ikili yazılmış üsulu ilə yığılması və qaydaya salınması sistemini özündə əks etdirir. Mühasibat uçotunun bu geniş anlayışı gəlirlərin (xərclərin) və vergitutma obyektlərinin uçotunu da əhatə edir.

Qeyd etmək olar ki, bu iki maddə uğursuz təcrübə kimi qiymətləndirilə bilər. Ayrı-ayrı qəbildən olan vergi hüquq pozuntularının

bir maddədə birləşdirilməsi və əksinə olaraq, eyni vergi hüquq pozuntusuna görə ayrı-ayrı maddələrdə fərqli cərimələrin müəyyən edilməsi qanun qarşısında bərabərlik və ədalətlilik kimi inzibati xətalar qanunvericiliyinin prinsiplərinin pozulmasına gətirib çıxara bilər.

İnzibati Xətalar Məcəlləsinin 244.3.1-ci maddəsi əlavə dəyər vergisi üzrə müəyyən edilmiş hallarda qeydiyyat məcburi oluduğu halda qeydiyyatsız fəaliyyət göstərilməsinə görə fiziki, vəzifəli və hüquqi şəxslər üçün cərimələri müəyyən edir. Maddə «Əlavə dəyər vergisini ödəməkdən yayınma» başlığı altında verilsə də, onda göstərilmiş vergi hüquqpozutusu formal tərkiblə ifadə olunmuşdur, məsuliyyət vergi ödəməkdən yayınma şəklində büdcəyə zərərin vurulub-vurulmamasından asılı olmayaraq, qeydiyyatsız fəaliyyətə görə müəyyən edilir.

250-ci maddəyə uyğun olaraq uçot vahidlərinin dövlət reyestrində qeydə alınmayan və vergi ödəyicisinin eyniləşdirmə nömrəsini almayan hüquqi şəxslər üçün bank hesabının açılmasına və ya maliyyə əməliyyatlarının aparılmasına görə vəzifəli şəxslər cərimə edilir. Vergi hüquq pozuntusunun subyekti dəqiq göstərilmirsə də 251-ci maddəni nəzərə alaraq fərz edilə bilər ki, söhbət təşkilatın deyil, bankın vəzifəli şəxslərindən gedir.

251-ci maddə vergi orqanlarında uçota durmamağa və ya eyniləşdirmə nömrəsini almamağa görə fiziki və vəzifəli şəxslər üçün cərimələr müəyyən edir. Burada fiziki şəxslər – vergi ödəyicisi olan fərdi sahibkarlar, vəzifəli şəxslər isə – vergi ödəyicisi olan təşkilatın vəzifəli şəxsləridir.

252-ci maddə əhali ilə pul hesablaşmalarının aparılması qaydalarının pozulmasına görə vəzifəli və hüquqi şəxslərin məsuliyyətini müəyyən edir. Bu maddədə hüquqa zidd əməllər kimi nəzarət-kassa aparatından istifadə edilməməsi, nasaz nəzarət-kassa aparatından istifiadə edilməsi, kassa çeklərinin alıcıya verilməməsi, pul hesablaşmalarının sənədləşdirilməsi qaydalarına riayət edilməməsi, çekdə və ya sənəddə ödənilmiş məbləğdən aşağı məbləğin yazılması göstərilir. Bu əməllərdən ikisi – çekdə və sənəddə aşağı məbləğin yazılması bilavasitə vergitutma bazasının azaldılmasına yönəldilmişdir. Digərləri isə vergi ödəməkdən yayınma ilə nəticələnməməyə də bilər. Lakin onlar əhali ilə nəğd pulla hesablaşmaları aparan ticarət və xidmət obyektlərində dövriyyənin, vergitutma bazasının və nəhayət vergilərin düzgün hesablanmasına vergi nəzarətinin həyata keçirilməsini ciddi surətdə çətinləşdirir və buna görə məsuliyyətə səbəb olur.

Vergi orqanları öz nəzarət funksiyalarını əsasən kameral və səyyar yoxlamalar vasitəsilə həyata keçirirlər. Səyyar yoxlama zamanı zərurət yarandıqda ekspert, mütəxəssis, tərcüməçi və müşahidəçilər cəlb

oluna bilərlər. Onlar bu işdə vergi nəzarəti əleyhinə yönəldilmiş hüquqa zidd hərəkətlər (hərəkətsizlik) etdikdə müvafiq məsuliyyət daşımalıdırlar. Lakin mövcud qanunvericiliyə əsasən belə şəxslərin məsuliyyətə cəlb olunması məsələsi kifayət qədər mübahisəlidir. İnzibati Xətalar Məcəlləsinin 314-cü maddəsində bilə-bilə yalan izahat və ya rəy verməyə görə nəzərdə tutulmuş məsuliyyət inzibati xətalar haqqında işlər üzrə icraata cəlb olunmuş şahid, mütəxəssis, ekspert və tərcüməçilərə aiddir. Mülki-Prosessual Məcəlləsində isə barəsində cinayət məsuliyyəti nəzərdə tutulmuş şahid, ekspert və tərcüməçilər məhkəmə icraatında iştirak edən şəxslərdir. Vergi Məcəlləsinin 44, 45 və 46-cı maddələrinə əsasən səyyar vergi yoxlamasında iştirak edən ekspert, mütəxəssis və tərcüməçinin məsuliyyəti vergi orqanları ilə bağladıqları müqavilədə müəyyən edilə bilər. Beləliklə, qanunvericilik vergi yoxlamasında iştirak edən belə şəxslərin yalan rəy və tərcüməyə görə inzibati və cinayət məsuliyyətini istisna edir və yalnız mülki məsuliyyətin mümkünlüyünü nəzərdə tutur.

Vergi orqanlarının nəzarət funksiyaları əleyhinə olan hüquqpozmalara vergi orqanlarının vəzifəli şəxslərinin sənədlərdə yoxlama zamanı aşkar edilmiş səhvləri və ziddiyyətləri düzəltmək və yoxlama üçün zəruri olan digər sənədləri təqdim etmək tələblərinin yerinə yetirilməməsi, habelə hesabları üzrə əməliyyatların dayandırılması haqqında sərəncamlarının icra edilməməsini aid etmək olar. Vergi orqanlarının vəzifəli şəxslərinin bu cür hüquqları Vergi Məcəlləsinin 37.3, 37.4 və 42.1-ci, habelə 23.1.2-ci maddələrində təsbit olunmuşdur. Bu vergi hüquq pozuntularının törədilməsinə görə məsuliyyət İnzibati Xətalar Məcəlləsinin «İdarəçilik qaydaları əleyhinə olan inzibati xətalar» adlı XXIII fəslin 325-ci maddəsində və Vergi Məcəlləsinin 2003-cü il yanvarın 1-dən qüvvədən düşmüş 60.1.3.-cü maddəsində müəyyən edilmişdir.

16.5.3. Büdcə mədaxilinin icrası əleyhinə hüquq pozuntuları. Bu qrupa daxil olan vergi hüquq pozuntuları bankların və bank olmayan digər kredit təşkilatlarının məsuliyyəti nəzərdə tutur. Vergi Məcəlləsinin 60.1.2.-ci maddəsinə uyğun olaraq:

– sahibkarlıq fəaliyyəti göstərən hüquqi və fiziki şəxslərin vergilərin büdcəyə ödənilməsinə dair ödəmə tapşırıqlarının yerinə yetirilməməsinə görə;

– vergi orqanlarının vergi qalıqları və faizlər üzrə borcların hüquqi şəxsin hesabından tutulması (silinməsi) haqqında sərəncamlarının icra edilməməsinə görə banklara və bank olmayan digər kredit təşkilatlarına həmin ödəmə tapşırıqlarında və ya sərəncamlarda göstərilən məbləğin 10 faizi miqdarında maliyyə sanksiyası tətbiq olunur.

İnzibati Xətalar Məcəlləsinin 249-cu maddəsində də müəssisə-

lərin hesablarından vergilərin və ya digər icbari ödənişlərin silinməsi qaydalarına əməl olunmamasına görə bankın vəzifəli şəxsləri şərti maliyyə vahidinin yetmiş mislindən doxsan mislinədək miqdarda cərimə edilirlər.

Vergilərin tutulmamasına və büdcəyə köçürülməməsinə görə məsuliyyət vergi agentləri barəsində də müəyyən edilmişdir. Ödəmə mənbəyində vergini tutmadan ödəməni həyata keçirən şəxsə Vergi Məcəlləsinin 58.4-cü maddəsinə uyğun olaraq tutulmamış verginin 20 faizi məbləğində maliyyə sanksiyası, İnzibati Xətalar Məcəlləsinin 245-ci maddəsinə əsasən isə şərti maliyyə vahidinin on beş mislindən qırx mislinədək miqdarda cərimə tətbiq edilir.

Vergi orqanlarının sərəncamlarına əsasən vəsaitin hesabdan silinməsinə dair növbəlik Mülki Məcəlləsinin 956-cı maddəsində müəyyən edilmişdir. Hesabdakı pul vəsaiti irəli sürülən bütün tələbləri ödəməyə kifayət etdikdə vəsait silinməyə dair sənədlərin (tapşırıqların, sərəncamların) daxil olduğu ardıcıllıqla (təqvim ardıcıllığı) silinir. Əgər vəsait çatmırsa vəsait beş növbədə silinir. Dövlət büdcəsinə və yerli büdcəyə borclar üçüncü növbədə silinib köçürülür.

16.5.4. Mövcud qanunvericiliklə məsuliyyət nəzərdə tutulmamış vergi hüquq pozuntularının mümkün tərkibləri. Yuxarıda göstərilən üç qrup qüvvədə olan Vergi Məcəlləsi və İnzibati Xətalar Məcəlləsi ilə müvafiq məsuliyyət tədbirləri nəzərdə tutulmuş vergi hüquq pozuntularını əhatə edir. Lakin vergi hüquq münasibətləri sahəsində qüvvədə olan qanunvericiliklə məsuliyyət nəzərdə tutulmamış hüquqpozmalar da baş verə bilər. Bunlardan bir neçəsini misal kimi göstərmək olar.

1. Vergi ödəyicilərinin hüquqları əleyhinə olan hüquq pozuntuları.

Bu qrupa vergi orqanlarının vəzifəli şəxslərinin məsuliyyəti nəzərdə tutulan vergi hüquq pozuntuları daxil edilə bilər.

Vergi ödəyicilərinin hüquqları Vergi Məcəlləsinin 15-ci maddəsində sadalanmış və digər maddələrindən irəli gəlir. Vergi orqanları və onların vəzifəli şəxsləri tərəfindən vergi ödəyicilərinin hüquqlarının pozulması sahibkarların işgüzar fəallığına və ümumiyyətlə sahibkarlıq fəaliyyətinə mənfi təsir göstərir, cəmiyyətdə qanuna əsaslanan normal vergi hüquq münasibətlərinin qurulmasına zərər yetirir. Mövcud qanunvericilikdə vergi orqanlarının və onların vəzifəli şəxslərinin vergi ödəyicilərinin hüquqlarını pozan hərəkətlərinə (hərəkətsizliyinə) görə məsuliyyəti müəyyənləşdirən normalar yoxdur. Vergi Məcəlləsinin 61.1-ci maddəsində onların məsuliyyətinə dair yalnız istinad norması mövcuddur.

Qanunvericiliyin belə bir boşluğunun yerini aşağıdakı normalar doldura bilər:

– vergi ödəyicisinin bank hesabları üzrə əməliyyatlarının dayandırılması haqqında vergi orqanının qeyri-qanuni sərəncam verməsi;

– vergi ödəyicisinin əmlakının vergi orqanları tərəfindən siyahıya alınması və ya açıq hərracdan satılması qaydalarını pozmaqla vergi ödəyicisinə zərərin vurulması;

– vergi yoxlamasının qeyri-qanuni uzadılması, yoxlamaya aid olmayan sənədlərin tələb edilməsi;

– vergi bəyannamələrini və digər hesabatları qəbul etməkdən imtina və ya qanunvericiliklə nəzərdə tutulmamış hesabat sənədlərini tələb etmə;

– kommersiya (vergi) sirrinin açılması, yəni vergi orqanlarının vəzifəli şəxslərinin öz xidməti vəzifələrini yerinə yetirərkən vergi ödəyicisi haqqında əldə etdikləri və ya onlara etibar edilən hər hansı məlumatı qeyri-qanuni olaraq digər şəxsə verməsi və ya ondan istifadə etməsi;

– vergi ödəyicisinə vergilərin hesablanması və ödənilməsi qaydası, vergi ödəyicisinin və vergi orqanlarının vəzifəli şəxslərinin hüquq və vəzifələri haqqında məlumat verməkdən imtina.

2. Vergilərin müəyyən edilməsi və tətbiqi qaydası əleyhinə olan hüquq pozuntuları.

Belə vergi hüquq pozuntularına aşağıdakılar aid edilə bilər:

– konstitusiya və qanunlara uyğun olaraq vergiləri müəyyən etmək səlahiyyəti olmayan dövlət və ya bələdiyyə orqanları və ya onların vəzifəli şəxsləri tərəfindən vergilərin müəyyən edilməsi və tətbiqi;

– qanunla müəyyən edilməmiş vergilərin ödənilməsinə cəlb etmə və ya qanunda göstərilmiş həcmdən əlavə və ya vaxtından əvvəl vergiləri ödəməyə məcbur etmə;

– qanunla müəyyən edilməmiş vergi güzəştlərinin verilməsi və ya müəyyən edilmiş vergi güzəştlərinin verilməsindən qanuni əsas olmadan imtina edilməsi.

Qüvvədə olan qanunvericilik bu cür vergi hüquq pozuntularının tərkiblərini nəzərdə tutmur. Halbuki qeyri-qanuni vergilərin müəyyən edilməsi və tətbiqi vətəndaşların və müəssisələrin konstitusiya ilə toxunulmazlığı qorunan mülkiyyət hüququna qəsddir. Burada qeyd etmək lazımdır ki, bəzi ölkələrin qanunvericiliyində vergi, ödəniş və digər icbari yığımların büdcəyə daxil olunmasını təmin edən vəzifəli şəxslərin belə qeyri-qanuni hərəkətlərinə görə konkret məsuliyyət tətbirləri müəyyən edilir. Misal üçün, Türk Cəza Qanununun «Hökumət

məmurları tərəfindən fərdlərə qarşı edilən qəsdlər» adlı VI fəslində aşağıdakıları nəzərdə tutulmuşdur.

Vergi, rüsum və digər ödənişlərin qanunla müəyyən edilmiş miqdardan artıq tutulmasına görə – məmurlar və mültəzimlər 6 aydan 3 ilədək, onların tabeçiliyində olan işçilər 6 ayadək azadlıqdan məhrum edilir və artıq tutulmuş məbləğlərin 2 misli miqdarında cərimə edilirlər. Artıq tutulmuş məbləğlər isə sahibinə qaytarılır (maddə 247).

Qanunla müəyyən edilmiş cərimə məbləğindən artıq pul və ya əmlak şəklində cərimənin tutulmasına görə - məmur artıq tutulmuş məbləğin 2 misli miqdarında cərimə edilir və 6 aydan 3 ilədək azadlıqdan məhrum edilir. Artıq tutulmuş məbləğ isə sahibinə qaytarılır (maddə 248).

3. Vergi orqanlarının nəzarət funksiyaları əleyhinə hüquq pozuntuları.

Hazırda bu hüquq pozuntularının siyahısı 16.5.2-ci paraqrafda göstərilmiş maddələrlə məhdudlaşdırılır. Lakin Vergi Məcəlləsində nəzərdə tutulmuş vergi ödəyicilərinin və vergi orqanlarının hüquq və vəzifələrini təhlil edərkən, bu sahədə məsuliyyəti müəyyən edən yeni normaların əmələ gəlməsini güman etmək olar. Misal üçün, Vergi Məcəlləsinin 40.4-cü maddəsinə uyğun olaraq səyyar vergi yoxlamasını bilavasitə keçirən vergi orqanlarının vəzifəli şəxslərinin əraziyə, binaya (yaşayış binası və ərazisi istisna omlaqla) daxil olmasına qeyri-qanuni maneçilik törətmə vergi qanunvericiliyinin pozulması hesab olunur və məsuliyyətə səbəb olur. Lakin məsuliyyətin özü qanunla müəyyən edilməmişdir. Bu maddədə faktiki olaraq hüquqa zidd əməl artıq təsvir edilmişdir və məntiqli olardı ki, ona müvafiq sanksiyalar da müəyyən edilsin. Bununla yanaşı aşağıdakı vergi hüquq pozuntularına görə məsuliyyət müəyyən edilə bilər:

– vergi yoxlaması üçün zəruri olan sənədlərin və məlumatların vergi orqanının vəzifəli şəxslərinə təqdim edilməməsi;

– vergi orqanının vəzifəli şəxslərinin vergi nəzarəti funksiyalarını yerinə yetirdiyi zaman onu təhqir etmə və ya ona qarşı zorakılıq tətbiq etmə.

16.6. Vergi sahəsinin cinayət-hüquqi mühafizəsi

Vergi sahəsinin cinayət hüquqi mühafizəsi Cinayət Qanununa – 1999-cu il dekabrın 30-da qəbul edilmiş və 2000-ci il sentyabrın 1-dən qüvvəyə minmiş Azərbaycan Respublikasının Cinayət Məcəlləsinə əsaslanır. Cinayətin törədilməsinə görə məsuliyyət tədbirləri yalnız bu Məcəllədə nəzərdə tutulan normalara uyğun olaraq tətbiq edilə bilər.

Cinayət Məcəlləsinin 14-cü maddəsinə görə cəza təhdidi altında qadağan olunmuş ictimai təhlükəli əməlin (hərəkət və ya hərəkətsizliyin) təqsirli olaraq törədilməsi cinayət sayılır. Cinayət qanununda nəzərdə tutulmuş hər hansı əməlin cinayət əlamətləri formal cəhətdən mövcud olsa da, lakin əməl az əhəmiyyətli olduğuna görə ictimai təhlükəli sayılmırsa, yəni şəxsiyyətə, cəmiyyətə, yaxud dövlətə zərər yetirmir və ya zərər yetirmək təhlükəsi yaratmırsa o, cinayət hesab edilmir. Beləliklə cinayət sayılması üçün əməl birinci növbədə ictimai təhlükəli olmalı – insan cəmiyyət və dövlət üçün vacib olan münasibətlərə (obyektə) qəsd etməlidir. Bundan başqa, o, cinayət qanunu ilə qadağan olunmuş formada törədilməli və zərərli nəticələrə gətirib çıxarmalıdır. Əməlin hüquqa zidd olması, onun zərərli nəticələri, habelə əməllə nəticənin arasında səbəb nəticə əlaqəsi cinayətin obyektiv cəhətini təşkil edir. Subyektiv cəhətdən əməl təqsirli olaraq, yəni şəxsin öz əməlinə və onun nəticələrinə psixi cəhətdən müəyyən münasibət bəsləməklə törədilməlidir (subyektiv cəhət).

Cinayət məsuliyyətinə 16 yaş həddinə çatmış və cinayət törətmiş anlaqlı şəxs cəlb edilə bilər. Belə şəxslər cinayəti subyektləri sayılırlar.

Əvvəlki səhifələrdə göstərilmiş vergi hüquq pozuntusu tərkibinin ünsürləri (obyekt, obyektiv cəhət, subyekt, subyektiv cəhət) vergi cinayətinin tərkibinə də aiddir. Əgər bu tərkibin ünsürlərindən biri yoxdursa, cinayətin bütün tərkibinin olmamasından danışmaq olar. Cinayət tərkibinin olmaması isə cinayət işi üzrə icraatı istisna edir, çünki Cinayət Məcəlləsinin 3-cü maddəsinə əsasən yalnız bu Məcəllə ilə nəzərdə tutulmuş cinayət tərkibinin bütün əlamətlərinin mövcud olduğu əməlin (hərəkət və ya hərəkətsizliyin) törədilməsi cinayət məsuliyyəti yaradır.

Vergi cinayəti törədilməsinə görə məsuliyyət Cinayət Məcəlləsinin Xüsusi Hissəsinin «Vergi ödəməkdən yayınma» adlı 213-cü maddəsində müəyyən edilir. Adında yalnız vergilərin qeyd edilməsinə baxmayaraq, bu maddə həm vergiləri, həm də digər icbari ödənişləri ödəməkdən yayınmanı nəzərdə tutur.

16.6.1. Vergi cinayətinin obyekti. Cinayət Məcəlləsinin 213-cü maddəsi ilə məsuliyyət nəzərdə tutulan vergi cinayətinin obyekti ölkənin büdcə sistemidir. Vergidən yayınma büdcə mədaxilinin azalmasına gətirib çıxarır. Vergi olmayan icbari ödənişləri nəzərə aldıqda, cinayət obyektinin daha geniş olduğunu, dövlətin büdcədən kənar vəsaiti də əhatə etdiyini qeyd etmək olar. Cinayətin ictimai təhlükəsi hər kəsin qanunla müəyyən edilmiş vergiləri ödəmək konstitusiya borcunun qəsdən yerinə yetirilməməsindən ibarətdir.

Nəzəriyyədə obyekt anlayışı mübahisəli xarakter daşıyır.

A.A.Piontkovski, V.N.Xropanyuk cinayətin obyekti kimi cinayət hüququ ilə mühafizə edilən ictimai münasibətləri qeyd edirlər.[29] Bir çox hallarda cinayətə hər hansı hüquqa qəsd etmə kimi baxılır, yəni cinayətin obyekti subyektiv hüquqdur. Bəzi müəlliflər cinayətin obyektinin – cinayəti törədən şəxs tərəfindən qəsd edilən və törədilmiş cinayət nəticəsində əhəmiyyətli dərəcədə zərər yetirilən və ya yetirilə bilən, cinayət qanunu ilə mühafizə olunan sosial cəhətdən əhəmiyyətli dəyərlər, mənafelər, nemətlər olduğunu söyləyirlər. V.V.Lazarev, S.V.Lipen subyektiv hüququn hüquq münasibətlərinin məzmununa aid oduğunu nəzərə almaqla[30] «hüquqpozmanın obyekti» dedikdə pozulmuş subyektiv hüququ və eyni zamanda zərər vurulan ictimai münasibətləri başa düşürlər. Bu baxımdan «cinayətin obyekti büdcə sistemidir» deyildikdə, dövlət büdcəsinin və yerli büdcələrin mədaxil hissələri formalaşdığı zaman yaranan ictimai münasibətlər və ya dövlətin (yaxud müvafiq olaraq bələdiyyənin) öz idarəetmə funksiyalarını yerinə yetirmək məqsədi ilə mərkəzləşdirilmiş maliyyə fondunu (büdcəni) yaratmaq hüququ başa düşülə bilər. S.Q.Pepeləyev bu məsələyə toxunarkən vergi cinayəti obyektinin daha çox dövlətin idarəetmə sahələrindən birinə aid olduğunu qeyd edir.[31]

Vergi cinayətinə həsr olunmuş maddə Cinayət Məcəlləsinin IX bölməsinin «İqtisadi fəaliyyət sahəsində olan cinayətlər» adlı iyirmi dördüncü fəslinə daxil edilmişdir. Bununla cinayət obyektinin iqtisadi xarakteri vurğulanır. Həqiqətən də bu halda dövlətin (bələdiyyənin) sosial-iqtisadi maraqlarına zərər yetirilir, büdcəyə pul vəsaitinin daxil olması azalır. Büdcənin formalaşması isə ilk növbədə dövlətin (bələdiyyənin) öz səlahiyyətlərini, idarəetmə funksiyalarını yerinə yetirməsini təmin edir və bu cəhətdən dövlətin (bələdiyyənin) fiskal maraqlarına zərər vuran vergi cinayəti dolayı yolla idarəetmə sisteminə də qəsd edir. Lakin büdcənin funksiyaları idarəetmə məsələsindən daha geniş olduğuna və vergi ödəməkdən yayınmanın bilavasitə büdcə mədaxilinin azalmasına yönəldiyinə görə vergi cinayətləri idarəetmə qaydası əleyhinə deyil, maliyyə sahəsində olan, daha doğrusu büdcə mədaxilinin formalaşması qaydası əleyhinə olan cinayətlərə aid edilməlidir.

16.6.2. Vergi cinayətinin obyektiv cəhəti. Əvvəlki səhifələrdə artıq göstərilimşdir ki, obyektiv cəhət hüquqa zidd əməl (cinayət əməli)

---

[29] В.Н.Хропанюк. Теория государства и права. М., 1998, с. 334., Пионтковский А.А. Учение о преступлении по советскому уголовному праву. М., 1961.
[30] В.В.Лазарев., С.В.Липень. Теория государства и права. М., 1998, с. 343.
[31] «Налоговое право». Под. Ред. С.Г.Пепеляева. – М.: ИДФБК– ПРЕСС, 2000. с. 458-459.

zərərli nəticə, habelə bunların arasında olan səbəb-nəticə əlaqəsindən ibarətdir. Bu əlamətlər vergi cinayətinə də məxsusdur.

Vergi cinayətinin zərərli nəticəsi maddi xarakter daşıyır, çünki dövlət və ya müvafiq bələdiyyə onlara çatası pul vəsaitindən məhrum olur.

Cinayət Məcəlləsinin 213-cü maddəsini şərti olaraq iki hissəyə bölmək olar. Birinci hissəyə aid edilən 213.1 və 213.2-ci maddələr vergi ödəyicisi və başqa icbari ödənişlərin tədiyəçisi olan fiziki şəxslərin xeyli və külli miqdarda vergi və başqa icbari ödənişləri ödəməkdən yayınmaya görə cinayət məsuliyyətini müəyyən edir.

213.3 və 213.4-cü maddələrdə müəyyən edilmiş məsuliyyət isə təşkilatın vəzifəli şəxsləri üçün nəzərdə tutulmuşdur. Onların özləri vergi ödəyicisi deyildirlər. Lakin təşkilatın vergilərdən və digər icbari ödənişlərdən yayınması vəzifəli şəxslərin hərəkətlərinin (hərəkətsizliyinin) nəticəsində mümkün olur.

Hər iki halda cinayət məsuliyyəti yayınma xeyli və ya külli miqdarda olduqda yaranır. Bu miqdarlar fiziki və hüquqi şəxslər üçün fərqlidir. 213-cü maddənin qeydinə uyğun olaraq fiziki şəxslərə münasibətdə xeyli miqdar şərti maliyyə vahidinin iki min mislindən beş min mislinədək, külli miqdar isə – beş min mislindən yuxarı olan məbləğdir. Hüquqi şəxslər tərəfindən xeyli və külli miqdarda vergidən yayınma müvafiq olaraq şərti maliyyə vahidinin on beş min mislindən və iyirmi beş min mislindən yuxarı olan məbləğləri təşkil edir (hazırda şərti maliyyə vahidi beş min beş yüz manata bərabərdir). Təbii ki, külli miqdarda yayınma daha ağır məsuliyyət tədbirləri nəzərdə tutur.

Qeyd etmək lazımdır ki, 213.2-ci maddədə külli miqdarda ziyanın vurulması ilə yanaşı fiziki şəxsin məsuliyyətini ağırlaşdıran daha iki tövsifedici əlamət göstərilmişdir: külli miqdarda gəlirin əldə edilməsi və cinayətin mütəşəkkil dəstə tərəfindən törədilməsi. Mütəşəkkil dəstə bir və ya bir neçə cinayətin törədilməsi üçün qabaqcadan birləşmiş iki və ya daha çox şəxsdən ibarət olan sabit cinayətkar qrup deməkdir.

Cinayət əməli.

213.1-ci maddədə fiziki şəxsin xeyli miqdarda vergi ödəməkdən yayındırılmasının iki üsulu göstərilmiş: qanunvericiliklə nəzərdə tutulmuş hallarda gəlirlər haqqında bəyannamə təqdim etməmə; gəlirlər və ya xərclər barədə bilə-bilə təhrif olunmuş məlumatları bəyannamədə göstərmə, habelə digər üsulların mümkün olması nəzərdə tutulmuşdur. Qeyd etmək lazımdır ki, üsulların bu cür sadalanması heç də uğurlu hesab edilə bilməz. Birincisi – Azərbaycan qanunvericiliyində gəlirlər haqqında bəyannamə deyil, ayrı-ayrı vergilərə dair bəyannamə və hesabatların, habelə sosial sığorta haqları haqqında müəyyən formada

hesabatın təqdim edilməsi nəzərdə tutulur. İkincisi vergi ödəməkdən yayınmaq üçün ənənəvi olaraq məlumatı təhrif etməkdən geniş istifadə olunur, lakin maddədə yalnız bir hal – gəlir və xərclər barədə məlumatın təhrif edilməsi nəzərdə tutulur. Halbuki çox hallarda bəyannamədə gəlir və ya xərclərdən asılı olmayan digər vergitutma obyektləri barədə məlumatın göstərilməsi tələb olunur. Belə hallarda vergi ödəməkdən yayınma bu iki üsulla əhatə edilməmiş tam başqa əsaslara görə də baş verə bilər: əmlak vergisi, torpaq vergisi və ya əlavə dəyər vergisi haqqında bəyannamə verilmədikdə, yaxud bəyannamədə vergi tutulan əmlak dəyərinin qəsdən azaldılması və ya belə əmlakın olmadığının göstərilməsi. İcbari ödənişlər haqqında hesabatda da gəlirdən başqa əmək haqqı və ya əmək haqqı fondu barədə məlumat təhrif oluna bilər. Deməli, məsuliyyətə səbəb olan cinayət əməllərinin əksər üsulları 213.1-ci maddədə «digər üsullar» kimi göstərilir.

Vergi ödəməkdən yayınmanın bütün üsullarının son məqsədi vergi orqanlarını vergitutma obyekti barəsində məlumatdan məhrum etmək və nəticədə bu obyekti bütövlükdə və ya qismən gizlətməkdir. Məlumatın əsas mənbəyi vergi bəyannaməsi sayılır. Bəyannamənin verilməsi qaydası Vergi Məcəlləsinin 149-cu maddəsində müəyyən edilmişdir. Bu maddəyə uyğun olaraq vergi bəyannaməsini bütün vergi ödəyiciləri verməlidirlər, lakin iki kateqoriya üçün istisna edilir: gəliri Azərbaycan mənbəyindən olan və bu gəlirdən ödəmə yerində vergi tutulan qeyri-rezidentlər (149.1.3.); habelə ödəmə mənbəyində vergiyə cəlb olunması nəzərdə tutulan gəlirləri olan rezident fiziki şəxslər (149.1.4.).

Cinayət əməlini müəyyən etməkdə cinayətin bitdiyi an vacib əhəmiyyət kəsb edir. Vergi cinayəti o anda başa çatmış sayıla bilər ki, vergi öhdəliyinin yerinə yetirilməsi üçün qanunla müəyyən edilmiş müddət qurtarmış olsun, öhdəlik isə yerinə yetirilməmiş və ya lazımi qaydada yerinə yetirilməmiş qalsın. Bu müddət bitənədək cinayət əməlinin qanunla nəzərdə tutulmuş nəticələrinin baş verməsi təsdiqlənə bilməz.

213-cü maddə ilə vergi ödəməkdən yayınmanın müxtəlif üsulları praktiki olaraq iki halı əhatə edir: büdcəyə ödənilməli olan vergilər haqqında məlumatın verilməməsi və ya təhrif edilməsi. Bəyannamənin təqdim edilməməsi yolu ilə törədilən vergi cinayəti həmin verginin ödənilmə müddətinin qurtardığı anda başa çatır. Ayrı-ayrı vergilər üzrə vergi bəyannaməsini təqdim etmə müddəti ilə eyni olan bu müddətlər Vergi Məcəlləsi ilə müəyyən olunur. Cinayət hüququ mənasında bəyannaməni təqdim etmə müddəti bitənədək yayınma baş vermiş sayıla

bilməz, çünki şəxsin bu müddət bitənədək bəyannaməni təqdim etməmək hüququ vardır.

İctimai təhlükəli əməl kimi vergi ödəməkdən yayınma bəyannamənin təqdim edilməsi üçün müəyyən edilmiş müddət bitdikdən sonra başlanır. Bəyannamənin təqdim edilməməsi (hərəkətsizlik) büdcəyə çatası verginin tam məbləğini ödəməkdən yayınmanı nəzərdə tutur. Bəyannamədə bilə-bilə təhrif olunmuş məlumatların göstərilməsi vergilərin natamam ödənildiyi kimi başa düşülür. Bu halda cinayətin başa çatdığı an vergilərin əskik ödənildiyini təsdiq edən bəyannamənin vergi orqanına verilməsi anı sayılmalıdır. Bu ana kimi məlumatların təhrif olunmasını təsdiqləyən fakt yoxdur. Vergi cinayətinin başa çatdığı an müəyyənləşdirilərkən iki şərtin birlikdə yerinə yetirilməsi gərəkdir: vergi oraqanına bilə-bilə təhrif olunmuş məlumatı əks etdirən bəyannamənin təqdim edilməsi; büdcəyə çatası vergilərin məbləğinin əskik ödənilməsi.

Bu şərtlərdən hər birinin ayrılıqda olması vergi cinayətinin başa çatmış sayılmasına imkan vermir. Əgər bəyannamədə bütün lazımi məlumatlar dəqiq göstərilibsə və həqiqətə uyğundursa vergilərin natamam ödənilməsinə baxmayaraq, cinayətin tərkibi əmələ gəlməz. Eynilə, bəyannamədə məlumat təhrif edildiyi halda vergilər tam və vaxtında ödənilibsə, əməlin zərərli nəticəsi baş verməz.

16.6.3. Vergi cinayətinin subyekti. Cinayət Məcəlləsinin 19 və 20.1-ci maddələrinə əsasən vergi cinayətinin subyekti on altı yaşı tamam olmuş, anlaqlı şəxsdir. Cinayət Məcəlləsinin 213-cü maddəsini və Vergi Məcəlləsinin müvafiq müddəalarını nəzərə alaraq belə subyektlərdən iki kateqoriya ayırmaq olar:

– 213.1 və 213.2-ci maddələrlə nəzərdə tutulmuş subyektlər – gəliri və digər vergitutma obyekti olan və bəyannamələri verməli olan fiziki şəxslər;

– 213.3 və 213.4-cü maddələr üzrə vergi ödəyicisi olan təşkilatın vəzifəli şəxsləridir.

Azərbaycan Respublikasında Cinayət Qanunu ilə hüquqi şəxslər üçün cinayət məsuliyyəti nəzərdə tutulmur. Cinayət məsuliyyətinə cəlb oluna bilən fiziki şəxslər vətəndaşlığından asılı olmayaraq həm rezident, həm də qeyri-rezident ola bilərlər. Şərt odur ki, rezident fiziki şəxslər Azərbaycan mənbəyindən və ya Azərbaycanın hüdudlarından kənarda, qeyri-rezident fiziki şəxslər isə yalnız Azərbaycan mənbəyindən gəliri əldə etmiş olsunlar və hər iki halda vergi bəyannamələrini təqdim etmək vəzifəsini daşısınlar. Vergi Məcəlləsinin 149.1.3 və 149.1.4.-cü maddələrinə uyğun olaraq rezident və qeyri-rezident fiziki şəxslər o halda bu vəzifəni icra etməkdən azad olunurlar ki, onların vergiləri birbaşa

ödəmə mənbəyində tutulmuş olsun, yəni vergiləri tutmaq və büdcəyə ödəmək vəzifəsi vergi agentlərinin üzərinə qoyulmuş olsun.

Vergi cinayətinin törədilməsinə görə cinayət məsuliyyətinə cəlb oluna bilən vəzifəli şəxslər – ilk növbədə təşkilatın rəhbəri və baş mühasibidir. Təşkilatın gəlirləri və digər vergitutma obyektlərini gizlətmək üçün məhz bunların real imkanları vardır. Lakin Cinayət Qanunu belə şəxslərin vəzifələri dəqiq müəyyənləşdirmir, çünki təşkilatın uçot və hesabat sənədlərinin hazırlanması ilə direktor və baş mühasibi ilə yanaşı, onların vəzifələrini icra edən və ya tabeçiliyində olan digər qulluqçular da məşğul ola bilərlər.

213-cü maddədə fiziki şəxslərin törədikləri vergi cinayətinin tövsifedici əlaməti kimi cinayətin mütəşəkkil dəstə tərəfindən törədilməsi qeyd edilir. Vəzifəli şəxslərə gəldikdə isə bu maddə məsuliyyəti ağırlaşdıran hal kimi belə əlaməti nəzərdə tutmur. Halbuki, fərdi sahibkarlıq qaydasında biznesi təşkil edən fiziki şəxslərə nisbətən təşkilatda mühasibat və ya vergi uçotu və hesabatı işlərində daha çox şəxslər iştirak etmiş olur və bu səbəbdən sənədlərdə məlumatların təhrif edilməsinə bir neçə şəxsin cəlb olunması ehtimalı daha çoxdur.

Mütəşəkkil dəstə tərəfindən vergi cinayətinin törədilməsi cinayətdə qabaqcadan razılaşmaqla iki və ya daha çox şəxsin birgə iştirakı deməkdir. İştirakçılar icraçı, təşkilatçı, təhrikçi və köməkçi qismində çıxış edə bilərlər.

İcraçılar adətən təşkilatçı və təhrikçidən asılı vəziyyətdə qalan sıravi işçilər olurlar. Onlar təşkilatın hesabat sənədlərində məlumatları bilavasitə özləri təhrif edirlər.

Təşkilatçı və təhrikçilər bir qayda olaraq vəzifəli şəxslərdir. Onların dairəsi geniş ola bilər: təşkilatın rəhbəri, təsisçisi, hətta dövlət və ya bələdiyyə orqanlarının vəzifəli şəxsləridir.

Ümumi şəkildə vergi cinayətində iştirakının səbəbindən və üsulundan asılı olaraq bu və ya digər vəzifəli şəxs, icraçı, təşkilatçı, təhrikçi və ya köməkçi ola bilər.

İştirakçılar haqqında deyilənlər həm təşkilatın vəzifəli şəxsləri və digər işçilərinə, həm də sərbəst sahibkarlara aiddir. Xeyli və ya külli miqdarda vergidən yayınmaq məqsədilə belə bir sabit cinayətkar qrupu hüquqi şəxs yaratmadan birgə sahibkarlıq fəaliyyətini göstərən fiziki şəxslər və ya formal cəhətdən, zahirən bir-birilə bağlılığı olmayan, lakin öz aralarında aparılan əməliyyatlar üzrə hesabat məlumatlarını təhrif edən fərdi sahibkarlar da yarada bilərlər.

16.6.4. Vergi cinayətinin subyektiv cəhəti. Subyektiv cəhət vergi cinayətinin qəsdən törədilməsində ifadə olunur. Təqsirkar qanunvericiliyə uyğun olaraq bəyannaməni və ya başqa hesabat sənədlərini

təqdim etməyə borclu olduğu halda, onları təqdim etməməklə və ya orada bilə-bilə təhrif olunmuş məlumatları göstərməklə vergiləri və ya başqa icbari ödənişləri ödəməkdən yayındığını dərk edir və onu arzulayır.

Hüquq nəzəriyyəsində və təcrübəsində subyektiv cəhətin əqli və iradəvi əlamətlərini qeyd edirlər. Birincisi cinayət subyektinin öz əməlinin ictimai təhlükəsini dərk etməsi və zərərli nəticəsini qabaqcadan gösrməsini ifadə edir. İkinci əlamət isə subyektin zərərli nəticəyə münasibətini göstərir. İstər birbaşa, istərsə də dolayı qəsdlə cinayəti törədən şəxs öz əməlinin ictimai təhlükəli olduğunu dərk edir və onun ictimai təhlükəli nəticələrini qabaqcadan görür. Cinayəti birbaşa qəsdlə törətdiyi zaman o, həmin nəticələrin baş verməsini arzulayır. Əgər şəxs bunları arzu etməmişdirsə, cinayət dolayı qəsdlə törədilmiş hesab olunur. Vergi cinayətlərini birbaşa qəsdlə törədirlər, halbuki nəzəri cəhətdən onların dolayı qəsdlə törədildiyi də istisna edilmir.

16.6.5. Vergi cinayətinin törədilməsinə görə məsuliyyət.

213-cü maddə ilə müəyyənləşdirilmiş məsuliyyət tədbirlərinə və cinayətin təsnifatına uyğun olaraq, bütün mövcud vergi cinayətləri böyük ictimai təhlükə törətməyən və az ağır cinayətlərə aid edilir. Vergi cinayətləri azadlıqdan məhrum etmə cəzasının illərlə hesablanan yuxarı həddinə görə təsnif edilir. Birinci təsnifat kateqoriyasına fiziki şəxslərin xeyli və külli miqdarda, habelə təşkilatın (onun vəzifəli şəxslərinin vasitəsilə) xeyli miqdarda vergi ödəməkdən yayınması düşür (213.1, 213.2 və 213.3-cü maddələr). İkinci kateqoriyaya, yəni az ağır cinayətlərə təşkilatın külli miqdarda vergi ödəməkdən yayındırılması aiddir (213.4-cü maddə). Bu halda təşkilatın vəzifəli şəxsləri üçün nəzərdə tutulmuş maksimum məsuliyyət – üç il azadlıqdan məhrum etmədir. Cinayət Məcəlləsinin 75-ci maddəsinə əsasən, həmin Məcəllənin 213.1-213.3-cü maddələrində nəzərdə tutulmuş vergi cinayətlərinin törədilməsinə görə məsuliyyətə cəlb etmə müddəti 2 ildir, 213.4-cü maddə üzrə – 7 ildir.

Vergi cinayətinin törədilməsinə görə ən yüngül cəza: fiziki şəxslər üçün – şərti maliyyə vahidinin iki min mislinədək (hazırda 11 milyon manat) cərimə, vəzifəli şəxslər üçün iki ilədək müddətə islah işləridir. Maksimum cəzalandırma: fiziki şəxsin altı ay, təşkilatın vəzifəli şəxslərinin isə üç il azadlıqdan məhrum edilməsini təşkil edir. 213-cü maddənin 3-cü qeydinə əsasən bu maddə ilə nəzərdə tutulan əməlləri ilk dəfə törətmiş şəxs cinayət nəticəsində vurulmuş ziyanı tamamilə ödədikdə cinayət məsuliyyətindən azad olunur.

Yuxarıda artıq qeyd edilmişdir ki, 213-cü maddə fiziki şəxslərin və təşkilatın vəzifəli şəxslərinin məsuliyyətini müəyyənləşdirən faktiki olaraq iki hissədən ibarət olur.

Vergi cinayəti subyektinin bu cür iki kateqoriyaya ayrılması, bizim fikrimizcə, maddənin tətbiqində, qanunçuluq və ədalət prinsipləri baxımından bəzən çətinliklər törədə bilər. Çünki hər iki hissədə (213.1-213.2-ci və 213.3-213.4-cü maddələrdə) cinayət əməli məzmunca eyni olduğu halda, fərqli məsuliyyət tədbirləri nəzərdə tutulur. Yəni şəxs eyni əməli törətdiyinə və eyni miqdarda zərər vurduğuna görə, biznesin seçdiyi təşkili formasından asılı olaraq (fərdi sahibkarlıq və ya müəssisə) ayrı-ayrı dərəcədə cəzalandırıla bilər. Misal üçün hüquqi şəxs yaratmadan sahibkarlıq fəaliyyəti ilə məşğul olan fiziki şəxs 83 milyon manat miqdarında vergiləri ödəməkdən yayınmasına görə maksimum 6 ayadək azadlıqdan məhrum edilə bilər. Halbuki həmin miqdarda təşkilat vasitəsilə vergiləri ödəməkdən boyun qaçıran vəzifəli şəxslər üçün 1 ilədək azadlıqdan məhrum etmə nəzərdə tutulur.

16.7. Xarici ölkələrdə vergi cinayətləri və onların törədilməsinə görə cəza

Xarici qanunvericilikdə büdcə-vergi sisteminə qəsdlər adətən ciddi məsuliyyətə səbəb olan təhlükəli cinayətlər kimi qiymətləndirilir. Bəzi ölkələrdə vergi cinayətlərinin törədilməsinə (vergiləri, gömrük rüsumları və digər icbari ödənişləri ödəməkdən yayınmaya) görə cinayət məsuliyyəti cinayət məcəllələrində deyil, digər hüquq mənbələrində təsbit edilir.

Fransada şəxslər vergi cinayətlərinə görə cinayət məsuliyyətinə Vergi Məcəlləsinə uyğun olaraq cəlb olunurlar. Bu ölkənin 1992-ci il tarixli Cinayət Məcəlləsində vergi sahəsindəki cinayət tərkibləri mövcud deyildir. Bu ölkədə hərəkətlərində dələduzluq əlamətləri olmadan borclu tərəfindən verginin ödənilməməsi, yaxud da maliyyə əməliyyatları barədə mühasibat kitablarında təhrif olunmuş məlumatın yazılması vergi cinayətlərinə aid edilir və bu əməllərə görə 5 ilədək azadlıqdan məhrum etmə nəzərdə tutulur.

Hollandiyada vergi cinayətləri «İqtisadi cinayətlər haqqında» Qanunda öz əksini tapır.

Yaponiyada vergi cinayətlərinə görə məsuliyyət vergi qanunlarında nəzərdə tutulmuşdur. Vergi ödəməkdən yayınma 5 ilədək azadlıqdan məhrum etmə və 5 milyon yen miqdarında cərimə ilə nəticələnir.

Birləşmiş Amerika Ştatlarında vergi sahəsində cinayətlər Dövlət Daxili Gəlirlər Məcəlləsində müəyyən edilmişdir (ABŞ, Qanunlar Toplusu, bölmə 26). Bu Məcəlləyə uyğun olaraq vergidən yayınmaq cəhdi, o cümlədən gəlirlər haqqında təhrif olunmuş bəyannamənin təqdim edilməsi yolu ilə yayınmaq cəhdi feloniya sayılaraq 5 ilədək azadlıqdan məhrum etmə və ya cərimə ilə cəzalandırılır (müəllif qeydi: feloniya ABŞ və İngiltərənin hüququnda ağır cinayətdir). Bəyannamənin vaxtında təqdim edilməməsi ondan az ağır cinayət hesab olunur və 1 ilədək azadlıqdan məhrum etmə və ya cərimə şəklində məsuliyyətə səbəb olur. Hərəkətlərində dələduzluq əlaməti olmayan fiziki şəxsin vergi ödəməkdən yayınması 25 min dollar miqdarında cərimə və (və ya) 1 ilədək azadlıqdan məhrum etmə ilə nəticələnə bilər. Həmin əməli törədən korporasiya 100 min dollar miqdarında cərimələnir.

Almaniyada vergi cinayətləri həm cinayət, həm də vergi qanunvericiliyində (Vergilər haqqında Əsasnamədə) nəzərdə tutulmuşdur. Əsasnamənin 370-ci paraqrafına uyğun olaraq hər hansı üsulla hər hansı vergini ödəməkdən qəsdən yayınmağa cəhd göstərən şəxs 5 ilədək azadlıqdan məhrum edilir. Lakin belə şəxs vergilərin düzgün ödənilməsinin yoxlaması üzrə müəyyən hərəkətlər etdikləri anadək maliyyə orqanlarına müraciət edərsə, onun cinayət məsuliyyəti aradan qaldırılır (§ 371).

İspaniyada vergi cinayətləri Cinayət Məcəlləsinin «Dövlət xəzinəsi və sosial təhlükəsizlik əleyhinə cinayətlər» adlı XIV fəslində öz əksini tapmışdır. Vergiləri, ödənilməsi üçün hesablanmış və ya hesablanmalı olan məbləğləri, natura şəklində ödəmələr əvəzinə və ya həmin üsulla xəzinə pulundan istifadə edərək əsassız geri alınmış məbləğləri ödəməkdən yayınma əsas vergi cinayəti sayılır, o şərtlə ki, ödənilməmiş vergilərin məbləği və xəzinəyə çatası məbləğlər 15 milyon pesetdən artıq olsun (Cinayət Məcəlləsi, maddə 305). Cinayət həm hərəkət, həm də hərəkətsizlik nəticəsində törədilə bilər və dövlətin, muxtar inzibati ərazinin xəzinələrinə və ya yerli xəzinəyə zərər vurmalıdır. Cinayətin törədilməsinə görə 1 ildən 4 ilədək azadlıqdan məhrum etmə və yayındırılmış məbləğin 6 misli miqdarında cərimə nəzərdə tutulur.

Bolqarıstan Respublikasının vergi sistemi əleyhinə cinayətlər Cinayət Məcəlləsinin 7-ci fəslində nəzərdə tutulmuşdur. Qanuna uyğun gəlirlər haqqında bəyannamənin təqdim edilməməsi və ya ona təhrif olunmuş məlumatın daxil edilməsi yolu ilə xeyli miqdarda (3 min lev məbləğindən artıq) vergiləri ödəməkdən yayınma 3 ilədək azadlıqdan məhrumetmə və 500 lev miqdarında cərimə ilə cəzalanır. Bəyan olunmamış və ödənilməmiş vergi məbləğləri və faizlər (dəbbə pulu) birinci instansiya məhkəməsində istantaqın qurtarmasınadək büdcəyə ödəni-

lərsə, qanun cəzanın yüngülləşdirilməsini nəzərdə tutur (azadlıqdan məhrumetmə əvəzinə 2 min levədək cərimə). Bolqarıstanın Cinayət Məcəlləsinə görə (maddə 256) xeyli miqdarda vergilərin ödənilməməsini müəyyən etməyə maneçilik törətmək məqsədilə şəxsin təhrif olunmuş məlumatlarla mühasibat hesabatlarını aparması və ya mühasibat sənədlərindən istifadə etməsi vergi cinayəti sayılır və 1 ildən 5 ilədək azadlıqdan məhrum etmə, habelə 1 mindən 5 min levədək cərimə ilə cəzalandırılır. Əgər vergilərdən külli miqdarda yayınılırsa (12 min levdən artıq), yaxud əməllər vergi orqanlarının nümayəndəsi və ya diplomlu mühasib-ekspertin iştirakı ilə törədilirsə, cinayət məsuliyyəti ağırlaşdırılır: təqsirkar şəxs 2 ildən – 10 ilədək azadlıqdan məhrum olunur və ona 5 mindən 20 min levədək cərimə tətbiq edilir. Eyni zamanda cinayət qanunu az əhəmiyyətli vergi hüquq pozuntusuna görə yayındırılmış vergi məbləğinin 2 misli miqdarında cərimə şəklində inzibati məsuliyyəti də nəzərdə tutur. Bolqarıstan Cinayət Məcəlləsinə uyğun olaraq yalançı sahibkarlıq, yalançı məqsədlə hüquqi şəxsin yaradılması və ya fondun təsis edilməsi, əmlakın düzgün qiymətləndirilməməsi, bilə-bilə təhrif olunmuş illik mühasibat hesabatının təsdiqlənməsi də vergi cinayətlərinə aid edilir.

Çin Xalq Respublikasının vergilərə dair geniş və ciddi cinayət qanunvericiliyi vardır. Cinayət Məcəlləsinin 201-ci maddəsində vergi cinayətinin əsas tərkibi olan verginin ödənilməməsi 3 ilədək azadlıqdan məhrum etmə və ya qısamüddətli həbsə, habelə ödənilməmiş vergi məbləğinin 2 mislindən 6 mislinədək cəriməyə səbə olur. Qanun bu cinayətin üsullarını müəyyən edir: mühasibat kitablarının, hesablaşma sənədlərinin saxtalaşdırılması, gizlədilməsi, əsassız məhv edilməsi, gəlirləri bəyan etməkdən imtina, təhrif olunmuş bəyannaməni təqdim etmə və sairə bu kimi əməllər.

Çində cinayət məsuliyyətinə cəlb olunması üçün yayınma miqdarı zəruri şərtdir. Bu miqdar ödənilməli olan vergi məbləğinin 10-30 faizini təşkil etməlidir. Yayındırılmış vergi məbləği 30 faizdən çox olduqda, təqsirkar şəxs 3 ildən 7 ilədək azadlıqdan məhrum olunur, habelə bu məbləğin 2 mislindən 6 mislinədək miqdarda cərimələnir. Əgər vergidən yayınma zorakılıq tətbiq edilməklə həyata keçirilirsə, məsuliyyətə cəlb etmə məqsədləri üçün yayınma məbləği əhəmiyyət kəsb etmir.

Dövlət ixrac rüsumunun qeyri-qanuni olaraq xeyli miqdarda qaytarılmasına nail olunması (5 ildən 10 ilədək və ya 10 ildən artıq, yaxud müddətsiz azadlıqdan məhrumetmə), əlavə dəyər vergisinin ödənilməsi barədə xüsusi qəbzin əsassız olaraq verilməsi (3 ilədək və ya 3 ildən 10 ilədək, ƏDV-nin xeyli miqdarda olduğu halda isə 10 ildən artıq

müddətə və ya müddətsiz azadlıqdan məhrumetmə) və bu qəbildən bəzi digər əməllər vergi cinayətləri sayılır.

Testlər:

1. Vergi qanunvericiliyinin pozulmasında aradan qaldırılmaz şübhələr olduda onlar kimin xeyrinə şərh olunur?

a) vergi orqanlarının
b) vergi ödəyicilərinin
c) heç kimin.

2. Vergi ödəyicisi tərəfindən vergi qanunvericiliyinin bir neçə pozuntusuna yol verildikdə, maliyyə sanksiyaları hansı qaydada tətbiq edilir?

a) məbləğcə ən böyük maliyyə sanksyası tətbiq edilir
b) məbləğcə ən kiçik maliyyə sanksiyası tətbiq edilir
c) hər pozuntuya münasibətdə ayrıca maliyyə sanksiyası tətbiq edilir.

3. Vergi qanunvericiliyinin pozulmasına görə maliyyə tənbehinə məruz qalmış şəxs tənbehin icra olunması günündən sonrakı hansı müddət ərzində vergi qanunvericiliyinin eyni cür pozuntusuna yol vermədikdə, o tənbehə məruz qalmamış hesab ediir?

a) 1 ay
b) 1 il
c) 6 ay.

4. Vergi qanunvericiliyinin pozulması anından neçə il keçmişdirsə, şəxs həmin qanunvericiliklə bağlı hüquq pozuntusunun törədilməsinə görə msuliyyətə cəlb edilə bilməz?

a) 1 il
b) 5 il
c) 3 il.

5. Vergi orqanı maliyyə sanksiyalarınınnın alınması məqsədi ilə vergi qanunvericiliyinin pozulmasını aşkar etdiyi andan sonra hansı müddət ərzində məhkəməyə müraciət edə bilər?

a) 6 aydan gec olmayaraq
b) 1 ildən gec olmayaraq
c) 3 aydan ge olmayaraq.

6. Vergi hesabatını əsas olmadan müəyyən edilən müddətdə təqdim etməyən vergi ödəyicisinə hesabatın verilmədiyi hər bir tam ay üçün hansı miqdarda maliyyə sanksiyası tətbiq edilir?

a) şərti maliyyə vahidinin 10 misli miqdarında
b) verginin ödənilməmiş məbləğinin 1 faizi miqdarında
c) aylıq gəlirin vergi tutulmayan məbləğinin 2 misli miqdarında.

7. Verginin hesabatda göstərilən məbləği verginin hesabatda göstərilməli olan məbləğinə nisbətən azaldılmışdırsa, vergi ödəyicisinə azaldılmış vergi məbləğinin neçə faizi miqdarında maliyyə sanksiyası tətbiq edilir?

a) 10 faizi
b) 20 faizi
c) 30 faizi.

8. İl ərzində təkrarən verginin hesabatda göstərilən məbləği verginin hesabatda göstərilməli olan məbləğinə nisbətən azaldıldıqda, vergi ödəyicisinə azaldılmış vergi məbləğinin neçə faizi miqdarında maliyyə sanksiyası tətbiq edilir?

a) 100 faizi
b) 40 faizi
c) 20 faizi.

9. Əlavə dəyər vergisi üzrə qeydiyyat məcburi olduğu halda qeydiyyatsız fəaliyyət göstərilməsinə görə – qeydiyyatsız fəaliyyət göstərilən bütün dövr ərzində büdcəyə ödənilməli olan əlavə dəyər vergisinin məbləğinin neçə faizi miqdarında maliyyə sanksiyası tətbiq edilir?

a) 40 faizi
b) 20 faizi
c) 30 faizi.

10. Əlavə dəyər vergisinin və aksizin məbləğinin azaldılmasına və ya əvəzləşdirmə məbləğinin artırılmasına səbəb olan vergi hesab-fakturasının düzgün verilməməsinə görə hesab-faktura və ya əməliyyat üzrə verginin azaldılmış məbləğinin neçə faizi miqdarında maliyyə sanksiyası tətbiq edilir?

a) 20 faizi
b) 5 faizi
c) 40 faizi.

11. Ödəmə mənbəyində vergini tutmadan ödəməni həyata keçirən şəxsə tutulmamış verginin neçə faizi miqdarında maliyyə saksiyası tətbiq edilir?

a) 20 faizi
b) 40 faizi
c) 10 faizi.

12. Vergi və ya cari vergi ödəmələri qanunvericiliklə müəyyən edilmiş müddətdə ödənilmədikdə, ödəmə müddətindən sonrakı hər bir ötmüş gün üçün ödənilməmiş vergi və ya cari vergi ödəməsi məbləğinin neçə faizi miqdarında faiz tutulur?

a) 1 faiz
b) 0,05 faiz
c) 0,1 faiz.

13. Vergi oraqnı tərəfindən hüquqi şəxsə, fərdi sahibkara, filiala və nümayəndəliyə vergi ödəyicisinin eyniləşdirmə nömrəsinin verildiyini təsdiq edən sənəd olmadan onlara hesablaşma və digər hesabların açılmasına görə hər açılmış hesab üçün banklara və bank əməliyyatlarının ayrı-ayrı növlərini həyata keçirən kredit təşkilatlarına hansı məbləğdə maliyyə sanksiyası tətbiq edilir?

a) aylıq gəlirin vergi tutulmayan məbləğinin 10 misli miqdarında
b) aylıq gəlirin vergi tutulmayan məbləğinin 5 misli miqdarında
c) şərti maliyyə vahidinin 10 misli miqdarında.

14. Vergi ödəyicisinin valyuta hesabından vəsait mübahisəsiz qaydada tutulduğu halda bank həmin gün Milli Bankın müəyyən etdiyi rəsmi məzənnə ilə sərəncamda göstərilən məbləğin neçə faizinədək məbləğdə hesabdakı valyuta vəsaitini dondurur?

a) 50 faizinədək
b) 150 faizinədək
c) 105 faizinədək.

15. Vergi orqanları tərəfindən düzgün tutulmayan vergi, maliyyə sanksiyaları, faizlər və inzibati cərimələrin məbləğləri, vergilər üzrə borclar olmadıqda vergi ödəyicisinin müraciətinə əsasən neçə gün müddətində geri qaytarılmalıdır?

a) bir ay
b) geri qaytarılmır
c) 45 gün.

16. Vergi ödəyicilərinə vergi orqanlarının vəzifəli şəxslərinin hərəkətləri (hərəkətsizliyi) nəticəsindən dəymiş zərər kimin qərarına əsasən ödənilir?

a) yuxarı vergi orqanının
b) məhkəmənin
c) maliyyə orqanının.

17. Vergi orqanlarının qərarlarından (aktlarından), habelə vergi orqanlarının vəzifəli şəxslərinin hərəkətlərindən (hərəkətsizliyindən) şikayət kimə verilir?

a) yalnız yuxarı vergi orqanına (yuxarı vəzifəli şəxsə)
b) yalnız məhkəməyə
c) yuxarı vergi orqanına (yuxarı vəzifəli şəxsə) və (və ya) məhkəməyə.

18. Şikayətin yuxarı vergi orqanına (yuxarı vəzifəli şəxsə) verilməsi həmin şikayətin eyni zamanda və ya sonradan məhkəməyə verilməsini istisna edirmi?

a) istisna edir
b) istisna etmir
c) yalnız fiziki şəxslər vergi məsələləri ilə əlaqədar məhkəməyə müraciət edə bilərlər.

FƏSİL 17

VERGİ ÖDƏYİCİLƏRİNİN HÜQUQLARININ MÜDAFİƏSİ

Ölkənin iqtisadi-sosial inkişafı sahibkarlıq fəaliyyətini göstərən və büdcə mədaxilini formalaşdıran təsərrüfat subyektlərinin işgüzar fəallığından birbaşa asılıdır. Belə fəallığın təmin edilməsi üçün əlverişli iqtisadi və siyasi şəraiti yaratmaqla yanaşı vergi ödəyicilərinin hüquqlarının müdafiəsi vacib əhəmiyyət kəsb edir. Hər bir sahibkar fəaliyyət göstərərək əmin olmalıdır ki, çəkdiyi zəhmət nəticəsində əldə edilmiş gəlirin vergilər şəklində bir hissəsi yalnız qanunla müəyyən edilmiş həddlərdə və qaydada özgəninkiləşdirilə bilər. Məcburiyyət tədbirlərini tətbiq etmək imkanı olan dövlət eyni zamanda vergilərin ödənilməsi üzrə Konstitusiya ilə müəyyən edilmiş vəzifəni yerinə yetirən sahibkarların hüquqlarının vəzifəli şəxslərin qeyri-qanuni hərəkətlərindən (hərəkətsizliyindən) müdafiəsinə təminat verməlidir. Bu müddəa Azərbaycan Respublikası Konstitusiyasının 26-cı maddəsinin II hissəsində təsbit olunmuşdur: «Dövlət hər kəsin hüquqlarının və azadlıqlarının müdafiəsinə təminat verir».

Vergi ödəyiciləri və büdcəyə vergiləri ödəyən digər şəxslər öz hüquqlarının pozulması ilə əlaqədar baş vermiş maliyyə itkilərinin bərpasını tələb edə bilərlər. Mövcud qanunvericiliyə uyğun olaraq hüquqların müdafiəsi inzibati (məhkəmədən kənar) və məhkəmə qaydasında həyata keçirilir. Vergi Məcəlləsinin 62.1 və 62.2-ci maddələrinə görə hər bir vergi ödəyicisinin vergi orqanlarının qərarlarından (aktlarından), habelə onların vəzifəli şəxslərinin hərəkətlərindən (hərəkətsizliyindən) şikayət etmək hüququ vardır. Şikayət qanunla müəyyən edilmiş qaydada yuxarı vergi orqanına (yuxarı vəzifəli şəxsə) və (və ya) məhkəməyə verilir. Deməli vergi ödəyiciləri pozulmuş hüquqlarını bərpa etmək üçün həm vergi orqanına, həm də məhkəməyə şikayət verə bilərlər. Vergi orqanında şikayətə baxılma eyni zamanda və ya sonradan məhkəməyə müraciət olunmasını istisna etmir. Son illərdə aparılan hüquqi islahatlarla, o cümlədən Vergi Məcəlləsinin qəbul edilməsi ilə əlaqədar vergi ödəyicilərinin öz hüquqlarını məhkəmə vasitəsilə müdafiə etmək daha geniş imkanları var. 2001-ci il yanvarın 1-dən qüvvədən düşmüş köhnə vergi qanunvericiliyində isə fiziki və hüquqi şəxslərin ancaq vergi orqanlarının bütün instansiyalarında şikayətə baxıldıqdan sonra məhkəməyə müraciət etmək hüququ nəzərdə tutulurdu.

Vergi ödəyicilərinin hüquqlarının müdafiəsinə təminat, onun praktiki mənasında dedikdə vergi orqanları tərəfindən pozulan hüquqların müdafiə və bərpa edilməsi üçün şikayətlərin verilməsi, onlara ba-

xılma və müvafiq tədbirlərin görülməsinə dair aydın və dürüst hüquq normalarının müəyyən edilməsi başa düşülür. Daha geniş mənada isə belə təminat ayrı-ayrı vergi ödəyicilərinin və bütövlükdə cəmiyyətin hüquq və maraqlarını tarazlaşdıran ədalətli vergi sisteminin yaradılmasını nəzərdə tutur. Onun çərçivəsində vergiləri ödətdirmək yolu ilə fərdin mülkiyyət hüququnun məhdudlaşdırılması yalnız cəmiyyətin normal yaşaması və inkişafı üçün zəruri hədlərdə həyata keçirilməlidir. Vergi Məcəlləsində bu barədə aşağıdakı şəkildə bəyan edilmişdir:

– vergilər haqqında qanunvericilik vergitutmanın ümumi, bərabər və ədalətli olmasına əsaslanmalıdır (maddə 3.1);

– vergilər iqtisadi cəhətdən əsaslandırılmalıdır (maddə 3.2);

– hər kəsin konstitusiya hüquqlarının və azadlıqlarının həyata keçirilməsinə maneçilik törədən vergilərin müəyyən edilməsinə yol verilmir (maddə 3.3).

Vergi ödəyicilərinin hüquqlarının müdafiəsi sahəsində normaları müəyyən edən Qanun bir sıra tələblərə cavab verməlidir. O, ölkədə mövcud olan real iqtisadi və siyasi vəziyyətə uyğun və eyni zamanda sabit olmalıdır, hüquqi texnika baxımından yüksək səviyyədə yazılmalı, şüar xarakterli istinad və bəyanatlar deyil, vergi ödəyicilərinin hüquq və azadlıqlarını təmin edən konkret normaları və onların pozulmasına görə dövlət orqanlarının və vəzifəli şəxslərinin məsuliyyətini müəyyən etməlidir.

Hüquqları müdafiə etmək üçün Qanun ilk növbədə həmin hüquqları və onların həyata keçirilməsinə imkan yaradan normaları müəyyən etməlidir. Bu baxımdan köhnə vergi qanunvericiliyindən fərqli olaraq qüvvədə olan Vergi Məcəlləsində bir sıra faydalı maddələr mövcuddur. Misal üçün, vergi ödəyicilərinin aşağıdakı hüquqları vardır:

– artıq ödənilmiş və ya artıq tutulmuş vergilərin vaxtında geri qaytarılmasını və ya əvəzləşdirilməsini tələb etmək;

– vergi orqanlarının vəzifəli şəxslərindən vergi ödəyicisinə münasibətdə vergi qanunvericiliyinə riayət olunmasını, kommersiya sirrinin qorunmasını, onların qeyri-qanuni qərarları, hərəkətləri (hərəkətsizliyi) nəticəsində dəymiş zərərin ödənilməsini tələb etmək;

– vergi orqanlarının və onların vəzifəli şəxslərinin Vergi Məcəlləsinə və digər normativ hüquqi aktlara uyğun olmayan aktlarını (qərarlarını) və tələblərini yerinə yetirməmək;

– vergi orqanlarının və onların vəzifəli şəxslərinin hərəkətlərindən (hərəkətsizliyindən) məhkəməyə şikayət etmək.

Vergi Məcəlləsi bəzi mübahisə yarana biləcəyi hallarda vergi ödəyicisinin maraqlarına üstünlük verir. Belə ki, vergilər haqqında qanunvericiliyin bütün ziddiyyətləri və aydın olmayan məqamları vergi

ödəyicisinin xeyrinə şərh edilməlidir (maddə 3.11). Vergi qanunvericiliyinin pozulmasında vergi ödəyicisinin təqsirinin olmasında aradan qaldırılmaz şübhələr olduqda, onlar vergi ödəyicisinin xeyrinə şərh olunur. Qanunla müəyyən edilmiş qaydada və məhkəmənin qanuni qüvvəyə minmiş qərarı ilə təqsiri təsdiq edilməyənədək hər bir vergi ödəyicisi təqsirsiz hesab edilir. Vergi ödəyicisi vergi qanunvericiliyinin pozulmasında özünün təqsirsiz olmasını sübut etməyə borclu deyildir (maddə 53.3).

Vergi ödəyicisinin hüquqlarını müdafiə edən normalara Vergi Məcəlləsinin 54 və 55-ci maddələrini də aid etmək olar. Bu maddələrdə vergi qanunvericiliyinin pozulmasına görə məsuliyyəti və şəxsin təqsirini istisna edən hallar birbaşa göstərilmişdir (bu barədə daha ətraflı məlumat 16-cı fəsildədir).

Hüquq və azadlıqların müdafiəsinə təminat verən və zamin olan Qanun və Dövlət qarşılıqlı əlaqədədir. Dövlət qanun normalarını müəyyən edir və zəmanət tədbirlərini həyata keçirir. Eyni zamanda o, həmin normalara ciddi riayət etməli və qanundan üstün heç bir hüquq və mənafelərinə malik olmamalıdır. Dövləti təmsil edən orqanlar və vəzifəli şəxslər qanun aliliyi prinsipini rəhbər tutaraq yalnız Qanun çərçivəsində hərəkət etdikləri halda Dövlət vergi ödəyicilərinin hüquqlarının müdafiəsinə zamin dura bilər.

17.1. Vergi ödəyicilərinin hüquqlarının inzibati qaydada müdafiəsi

İnzibati qaydada hüquqları müdafiə etmə üsulu yuxarı vergi orqanına şikayətin verilməsini nəzərdə tutur. Vətəndaşın dövlət orqanlarına müraciət etmək və qanunla müəyyən edilmiş qaydada və müddətlərdə yazılı cavab almaq hüququ ilk növbədə Konstitusiyanın 57-ci maddəsinin I hissəsindən irəli gəlir. Vergi Məcəlləsinin 62.3. və 63-cü maddələri isə şikayətin verilməsi və ona baxılma qaydasının əsas məqamlarını müəyyən edir.

Vergi ödəyicisi vergi orqanının qərarlarından (aktlarından), habelə onun vəzifəli şəxslərinin hərəkət və hərəkətsizliyindən şikayəti yuxarı vergi orqanına və ya müvafiq olaraq yuxarı vəzifəli şəxsə öz hüquqlarının pozulduğunu bildiyi və ya bilməli olduğu gündən 3 ay müddətində verməlidir. Bu müddət üzürlü səbəbdən buraxılmışdırsa, şikayəti verən şəxsin ərizəsinə əsasən yuxarı vergi orqanı və ya onun vəzifəli şəxs tərəfindən həmin müddət bərpa edilə bilər. Vergi orqanında şikayətə onun alındığı gündən 30 gün müddətində baxılmalı və qəbul edilmiş qərar barəsində 10 gün müddətində yazılı cavab verilməlidir.

Şikayətin verilməsi şikayət edilən qərarın (aktın) icrasını dayandırmır, hətta vergi ödəyicisi ona hesablanmış verginin məbləği ilə razı olmasa, Qərarın icrası onun yalnız qanunvericiliyə uyğun olmadığı halda şikayətə baxan vergi orqanı (onun vəzifəli şəxsi) tərəfindən tam və ya qismən dayandırıla bilər. Amma maliyyə sanksiyaları bu qaydadan istisna edilir: şikayət üzrə vergi orqanının son qərarı qəbul edilənədək vergi ödəyicisinin maliyyə sanksiyalarını ödəməmək hüququ vardır.

Deməli vergi ödəyicisi vergi orqanının qərarına (aktına) uyğun olaraq hesablanmış vergiləri və faizləri mütləq ödəməlidir, tətbiq edilən maliyyə sanksiyaları isə müvəqqəti olaraq ödəməyə bilər. Şikayətin təmin edildiyi, yəni yuxarı vergi orqanı şikayət verən şəxsin haqlı olduğunu təsdiq etdiyi, vergi, faizlər, maliyyə sanksiyaları və ya inzibati cərimələri tam və ya qismən ləğv etdiyi halda düzgün tutulmamış məbləğlər, vergilər üzrə borclar olmadıqda, Vergi Məcəlləsinin 61.2.-ci maddəsinin ikinci abzasına uyğun olaraq həmin şəxsə qaytarılır və ya cari yaxud gələcək ödənişlərin hesabına aid edilir.

Bundan başqa, düzgün tutulmamış məbləğlər vaxtında qaytarılmırsa vergi ödəyicisinə faizlər də verilməlidir. Vergi Məcəlləsinin 59.3-cü (köhnə redaksiyada – 59.4.) maddəsinə əsasən vergi ödəyicisinin ərizəsi verildiyi tarixdən vergi məbləğləri geri qaytarılanadək gecikdirilən hər bir gün üçün vergi ödəyicisinə bu məbləğlərin 0,05 faizi ödənilir. Bu qayda ərizənin verildiyi tarixdən 45 gündən sonra tətbiq edilməyə başlayır. Əgər 45 gün ərzində düzgün tutulmamış vergi məbləğləri qaytarılarsa, faizlər hesablanmır və qaytarılmır. Düzgün tutulmamış (artıq ödənilmiş) vergilərin, faizlərin və maliyyə sanksiyalarının qaytarılması məsələsi Vergi Məcəlləsi ilə yanaşı, həm də Azərbaycan Respublikası Nazirlər Kabinetinin 25 fevral 2001-ci il tarixli, 48 saylı qərarı ilə tənzimlənir.

Vergi ödəyicilərinin hüquqlarının və qanuni mənafelərinin müdafiəsi sahəsində yuxarı vergi orqanının səlahiyyətlərini Azərbaycan Respublikasının Vergilər Nazirliyi həyata keçirir. Bu məqsədlə nazir «Vergi orqanlarının qərarlarından (aktlarından) və onların vəzifəli şəxslərinin hərəkətlərindən (hərəkətsizliyindən) vergi ödəyicilərinin şikayətlərinə baxılması üzrə komissiyanın yaradılması barədə» 22 fevral 2001-ci il, A – 37 saylı əmr vermişdir. Əmrə əsasən Vergi Nazirliyinin vəzifəli şəxslərindən ibarət olan komissiya ayda iki dəfədən az olmamaq şərtilə keçirilən iclaslarda vergi ödəyicilərinin şikayətlərinə vaxtında və obyektiv baxılmanı təmin etməlidir.

Şikayətlər bir qayda olaraq vergi yoxlamalarının nəticələri üzrə hesablanmış vergi məbləğləri və vergi ödəyicilərinin məsuliyyətə cəlb edilməsi ilə bağlıdır. Yoxlama aktının tərtib edildiyi mərhələdə vergi

ödəyicisinə öz hüquqlarını müdafiə etməyə cəhd göstərmək imkanı verilir. Vergi Məcəlləsinin 39.5-39.7-ci maddələrinə əsasən vergi ödəyicisi yoxlama aktı ilə razılaşmadıqda onu imzalamamağa və aktın verildiyi gündən 30 gün müddətində yoxlamanı keçirən vergi orqanına öz izahat və etirazları, lazımi sənədləri əlavə etməklə, yazılı surətdə təqdim edə bilər. Bu halda vergi orqanı yoxlama materiallarına vergi ödəyicisinin və ya onun nümayəndəsinin iştirakı ilə baxmalıdır (üzürlü səbəb olmadan gəlmədiyi hallar istisna olmaqla).

Vergi Nazirliyinin komissiyası şikayətə baxaraq yoxlamanı keçirmiş orqanının qərarının qüvvədə qalması və ya ləğv edilməsi, yaxud növbədənkənar vergi yoxlamasının keçirilməsi haqqında qərar qəbul edə bilər. Növbədənkənar yoxlamanın mümkünlüyü ondan irəli gəlir ki, birinci vergi yoxlamasının nəticələri ilə razılaşmayan şəxsin şikayətində yeni yoxlamanı keçirmək əsaslandırılmış tələbi ola bilər (maddə 36.5) və ya vergi orqanının tərtib etdiyi aktda dürüst olmayan və (və ya) təhrif olunmuş məlumatlar aşkar edilə bilər (maddə 38.3.2.)

Vergi hüquq münasibətləri sahəsində digər sahələrdə kimi vergi orqanlarının vəzifəli şəxslərinin vergi ödəyicilərinə münasibətdə öz funksiya və vəzifələrini vicdanla, qanun çərçivəsində yerinə yetirmələrini təmin etmək üçün həmin vəzifəli şəxslərə tətbiq edilməli olan məsuliyyət tədbirlərinin müəyyən edilməsi vacib əhəmiyyət kəsb edir. Vergi nazirinin komissiyanın yaradılması barədə əmrində göstərilir ki, vergi ödəyiciləri tərəfindən şikayət edilmiş və məhkəmələr tərəfindən, yaxud komissiyanın iclaslarında müzakirə nəticəsində Vergilər Nazirliyi tərəfindən ləğv edilmiş vergi yoxlaması aktlarına görə vergi yoxlamasını keçirmiş vergi orqanının vəzifəli şəxsləri məsuliyyət daşıyırlar. Vergi orqanlarının və onların vəzifəli şəxslərinin məsuliyyəti haqqında müddəalar eynilə Vergi Məcəlləsinin 50-ci maddəsində və yuxarıda qeyd etdiyimiz 61-ci maddəsində nəzərdə tutulmuşdur. 61-ci maddədən fərqli olaraq 50-ci maddə xüsusilə vurğulayır ki, vergi orqanları və onların vəzifəli şəxsləri məhz vergi yoxlamaları keçirildikdə vegi ödəyicilərinə öz qanunsuz hərəkətləri nəticəsində vurduqları ziyana görə qanunla müəyyən edilmiş qaydada məsuliyyət daşımalıdırlar. Göründüyü kimi Vergi Məcəlləsində və nazirin əmrində məsuliyyətin olması və ona cəlb edilməsinin mümkünlüyü təsbit olunur, lakin məsuliyyətin özü və ya onun növü müəyyənləşdirilmir. Belə halda konkret məsuliyyət tədbiri istinad edilən müvafiq qanunvericilik aktlarında müəyyən olunmalıdır. Qüvvədə olan İnzibati Xətalar Məcəlləsində və Cinayət Məcəlləsində vergi orqanlarının vəzifəli şəxslərinin vergi ödəyicilərinə münasibətdə hüquqa zidd hərəkətlərinə və ya hərəkətsizliyinə görə hüquqi məsuliyyət tədbirləri nəzərdə tutulmur. Onlara faktiki olaraq yalnız «Dövlət vergi

orqanlarında xidmət haqqında» Əsasnaməyə müvafiq surətdə intizam tənbehlərindən biri tətbiq edilə bilər:

1. Töhmət
2. Sonuncu xəbərdarlıqla şiddətli töhmət;
3. 6 ay müddətində aşağı vəzifəyə keçirmə;
4. Xüsusi rütbəni bir pillə aşağı salma;
5. Vergi orqanlarında xidmətinə xitam verilmə.

Vergi ödəyicisinin hüquqlarının inzibati qaydada müdafiəsi üsulu məhkəmə prosedurasına müqayisədə bəzi üstünlüklərə malikdir: üsulun nisbətən sadə olması, şikayətə baxılmanın az müddəti və bunun üçün dövlət rüsumunun olmaması. Eyni zamanda Vergi Nazirliyi dövlətin fiskal maraqlarını təmin edib öz əsas funksiyasını – büdcəyə pul vəsaitinin yığılması vəzifəsini yerinə yetirərək vergi ödəyicilərinin şikayətlərinə baxılmaqda bəzən qeyri-obyektiv qərarların çıxarılmasına yol verə bilər. Lakin buna baxmayaraq inzibati qaydada müdafiə mənfi nəticəni versə də, vergi ödəyicisinə öz mövqelərinin zəif yerlərini, vergi orqanlarının sübut və dəlillərini öyrənməyə, habelə məhkəməyə müraciət etdiyi halda hüquqlarının müdafiəsinə daha yaxşı hazırlaşmağa imkan verir.

17.2. Vergi ödəyicisinin hüquqlarının məhkəmə qaydasında müdafiəsi

Məhkəmə qaydasında müdafiə olunmaq hüququ Azərbaycan Respublikasının Konstitusiyasında təsbit edilmişdir. Konstitusiyanın 60-cı maddəsinə əsasən hər kəsin hüquq və azadlıqlarının məhkəmədə müdafiəsinə təminat verilir. Hər kəs dövlət orqanlarının, vəzifəli şəxslərin qərar və hərəkətlərindən və ya hərəkətsizliyindən məhkəməyə şikayət edə bilər. Vergi ödəyicisinin belə hüququ ən yüksək hüquqi qüvvəyə malik olan aktda təsbit olunduğuna görə hər hansı digər qanunvericilik aktı ilə məhdudlaşdırıla bilməz və şikayətin yuxarı vergi orqanına verilib-verilməməsindən asılı olmayaraq həyata keçirilir.

Vergi Məcəlləsinin 64-cü maddəsi müəyyən edir ki, vergi orqanlarının qərarları (aktları), onların vəzifəli şəxslərinin hərəkətləri (hərəkətsizliyi) barəsində məhkəməyə verilmiş şikayətlərə (iddia ərizələrinə) Azərbaycan Respublikasının Mülki Prosessual Məcəlləsi ilə müəyyən edilmiş qaydada baxılır. Deməli, Vergi Məcəlləsinin özü şikayətin məhkəməyə verilməsi və ona baxılma qaydasını açıqlamadan mülki prosessual qanunvericiliyə istinad edir.

Məhkəmə qaydasında işlərə baxılma inzibati qaydaya nisbətən mürəkkəb olduğuna baxmayaraq, daha demokratikdir: mübahisəyə

müstəqil, vergi sahəsində marağı olmayan orqan tərəfindən baxılır, mübahisələrin tərəfləri bərabərdirlər, burada yaranan münasibətlər vergi ödəyicisinin vergi orqanına tabe olmasına əsaslanmır.

Vergi ödəyicilərinin iddia ərizələrinə mübahisənin aidiyyəti üzrə Ümumi Məhkəmədə, İqtisad Məhkəməsində və ya Beynəlxalq Müqavilələrdən İrəli Gələn Mübahisələrə Dair İqtisad Məhkəməsində baxılır. Mübahisənin məhkəmə aidiyyəti işdə iştirak edən şəxslərin subyektiv tərkibi, yaxud mübahisənin predmeti və ya hüquq münasibətlərinin xarakteri nəzərə alınmaqla müəyyən edilir.

Ümumi məhkəmədə vergi münasibətlərindən əmələ gələn mübahisələrə o halda baxılır ki, öz hüquqlarını müdafiə etmək məqsədilə iddia ərizəsini verən vergi ödəyicisi fərdi sahibkar statusu olmayan fiziki şəxs olsun və ya belə statusu olsa da, mübahisə onun sahibkarlıq fəaliyyəti ilə əlaqədar yaranmamış olsun. Fiziki şəxs qismində Azərbaycan Respublikasının vətəndaşı, əcnəbi və vətəndaşlığı olmayan şəxs ola bilər. Belə şərtlərə cavab verən vergi ödəyicilərinə aşağıdakıları aid etmək olar:

– muzdlu işlə əlaqədar gəliri alanlar, yəni müəssisə, idarə və təşkilatlarda əmək haqqı və vergi tutulan hər hansı digər ödəmə və ya fayda alan işçilərdir;

– muzdlu işə aid olmayan qeyri-sahibkarlıq fəaliyyətindən gəliri əldə edən fiziki şəxslər. Bu halda şəxs heç bir təşkilatda çalışmadan gəliri müstəqil olaraq əldə edir, lakin bu gəlir sahibkarlıq fəaliyyətinin nəticəsi kimi qiymətləndirilmir. Misal üçün, dividend, faizlər, əmlakın icarəyə verilməsindən gəlir, royalti və Vergi Məcəlləsinin 99.3-cü maddəsi ilə nəzərdə tutulan digər gəlirlər;

– heç bir fəaliyyət göstərməyən, lakin vergitutma obyektləri olan fiziki şəxslər – mülkiyyətində şəxsi evləri, bağları, torpaq sahələri və ya nəqliyyat vasitələri olanlar. Bu halda vergilər yerli büdcələrə ödənildiyi üçün cavabdeh qismində bələdiyyə vergi orqanları və ya onların vəzifəli şəxsləri çıxış edirlər.

Qeyd etmək lazımdır ki, vergi ödəyicilərinin birinci və ikinci kateqoriyaları tərəfindən vergi orqanlarına qarşı iddiaların verilməsi ehtimalı azdır. Çünki onların gəlirindən vergini hesablayıb büdcəyə ödəmək vəzifəsi və müvafiq məsuliyyət ödəmə mənbəyi, yəni gəliri ödəyən hüquqi və fiziki şəxslərin üzərinə qoyulur. Belə hallarda vergi hüquq münasibətləri və vergi mübahisələri bir qayda olaraq həmin vergi mənbəyi (vergi agenti) ilə vergi orqanı və ya onun vəzifəli şəxsi arasında yaranır. Yalnız bir halda əmlakın icarəyə verilməsindən və royaltidən əldə edilən gəlirdən vergi bu qaydadan istisna olunur – onu hesablamaq və büdcəyə ödəmək vəzifəsi həm ödəmə mənbəyi, həm də vergi

ödəyicisinin boynundadır. Mövcud təcrübədə belə vergi ödəyicilərinin iddia ərizələrinə yerli iqtisad məhkəməsində baxılır. Buna əsas icarə haqqı alan vergi ödəyicisinə VÖEN və «Sahibkarlıq fəaliyyəti ilə məşğul olan fiziki şəxsin uçota alınması haqqında» şəhadətnamənin verilməsidir, halbuki əmlakın icarəyə verilməsi, göstərdiyimiz kimi, qeyri-sahibkarlıq fəaliyyətinə aid edilir və bu səbəbdən mübahisəyə ümumi (rayon və ya şəhər) məhkəməsində baxılmalıdır.

Yerli iqtisad məhkəmələrinə vergi orqanlarının qərarlarından (aktlarından) və onların vəzifəli şəxslərinin hərəkətlərindən (hərəkətsizliyindən) şikayət (iddia ərizələri) vergi ödəyicisi olan hüquqi şəxslər və fərdi sahibkarlar tərəfindən verilir. Vergi ödəmələri barədə mübahisələr əksər hallarda məhz yerli iqtisad məhkəmələrində baxılır. Əgər pozulmuş hesab edilən hüquq xarici hüquqi şəxsə, xarici investisiyalı hüquqi şəxsə, beynəlxalq hüquqi şəxsə və ya əcnəbi yaxud vətəndaşlığı olmayan fərdi sahibkara məxsusdursa, onlar tərəfindən verilən iddia ərizələrinə Beynəlxalq müqavilələrdən irəli gələn mübahisələrə dair iqtisad məhkəməsində baxılır.

Vergi ödəyiciləri tərəfindən iddia ərizələri şikayət edilən vergi orqanının olduğu yer üzrə, müvafiq olaraq birinci instansiya rayon (şəhər) məhkəməsinə, yerli iqtisad məhkəməsinə və ya Beynəlxalq müqavilələrdən irəli gələn mübahisələrə dair iqtisad məhkəməsinə verilir. Vergi orqanının vəzifəli şəxsinin inzibati cəriməni tətbiq etməsi haqqında qərarından şikayət ərizəsi iddiaçının yaşadığı yerə görə də verilə bilər. Əgər məhkəmə tərəfindən şikayət təmin edilməyibsə, vergi ödəyicisinin apellyasiya vermək ixtiyarı var. Yerli iqtisad məhkəmələrinin və Beynəlxalq müqavilələrdən irəli gələn mübahisələrə dair iqtisad məhkəməsinin qərarlarından verilmiş apellyasiya şikayətləri və apellyasiya protestləri üzrə işlərə Azərbaycan Respublikasının İqtisad Məhkəməsi baxır. Qanuna görə İqtisad Məhkəməsi Bakı şəhərində yerləşir və onun yurisdiksiyası Azərbaycan Respublikasının bütün ərazisinə şamil edilir.

Vergi ödəyicisi iddia ərizəsini verərkən dövlət rüsumunu ödəməlidir. Dövlət rüsumunun miqdarı, ödənilməsi və qaytarılması qaydası «Dövlət rüsumu haqqında» Qanunla və Mülki Prosessual Məcəlləsi ilə müəyyən edilir. Qüvvədə olan qanunvericiliyə uyğun olaraq vergi ödəmələri barədə mübahisələr üzrə iddia ərizəsinə görə dövlət rüsumunun miqdarı şərti maliyyə vahidinin 4 mislidir (22 000 manat). Qiymətləndirilən əmlak iddiaları üzrə dövlət rüsumları aşağıdakı qaydada müəyyən edilir: iddia qiyməti şərti maliyyə vahidinin 100 mislindən çox olduqda rüsumun miqdarı şərti maliyyə vahidinin 18 misli, az olduqda isə 2 mislini təşkil edir. Məhkəmə aktlarından apellyasiya və kassasiya şikayətləri üzrə dövlət rüsumu bu məbləğlərin

müvafiq olaraq 120 və 150 faizi təşkil edir. Dövlət rüsumu nağd və ya köçürmə yolu ilə dövlət büdcəsinə ödənilir.

Ərizəni baxılmaq üçün qəbul etməkdən imtina edildikdə, ərizə geri qaytarıldıqda və ya baxılmamış saxlanıldıqda, yaxud məhkəmə tərəfindən iş üzrə icraata xitam verildikdə dövlət rüsumu geri qaytarılır. Əgər dövlət rüsumu düzgün hesablanmaması səbəbindən qanunla müəyyən edilmiş miqdardan artıq ödənilibsə, artıq ödənilmiş hissəsi bütün hallarda qaytarılmalıdır. Məhkəmə dövlət rüsumunun tam və ya qismən qaytarılması barədə qərardad çıxarır və iddiaçının ərizəsinə əsasən müvafiq məbləğ 45 gün müddətində dövlət büdcəsindən ona qaytarılır. Dövlət rüsumunun qaytarılması barədə ərizə 5 il ərzində verilə bilər.

Vergi ödəyicilərinin məhkəməyə verə biləcəkləri iddia ərizələrinin məzmunu vergi ödəyicilərinin, vergi orqanlarının və onların vəzifəli şəxslərinin Vergi Məcəlləsində təsbit edilmiş hüquq və vəzifələrinin mahiyyətindən, habelə Mülki Prosessual Məcəllənin və Mülki Məcəllənin müddəalarından irəli gəlir.

Vergi ödəyicisi vergi orqanının qəbul etdiyi aktın etibarsız sayılması haqqında iddia ərizəsi ilə məhkəməyə müraciət edə bilər. Vergi ödəyicisinin bu hüququ Vergi Məcəlləsinə və Mülki Məcəllənin 19-cu maddəsinə əsaslanır. Bu maddəyə uyğun olaraq dövlət hakimiyyəti orqanının və ya yerli özünüidarəetmə orqanının mülki qanunvericiliyə uyğun gəlməyən, fiziki və ya hüquqi şəxsin mülki hüquqlarını və qanunla qorunan mənafelərini pozan qeyri-normativ xarakterli aktı məhkəmə tərəfindən etibarsız sayıla bilər. Qeyd etmək lazımdır ki, bu maddədə aktın mülki qanunvericiliyə uyğun gəlməməsi barədə dəqiqləşdirmə müəyyən mənada uğursuzdur, çünki şəxsin mülki hüquqları təkcə mülki qanunvericilik deyil, digər hüquq sahələrinə aid edilən qanunlara zidd olan aktla da pozula bilər.

Mülki Məcəllənin 19-cu maddəsi faktiki olaraq hakimiyyət səlahiyyətlərinə malik olan dövlət orqanlarının, habelə bələdiyyə orqanlarının qanunsuz hərəkətlərindən hüquqi və fiziki şəxslərin öz qanuni mənafelərini müdafiə etmək hüququnu təsbit etməklə, vergi ödəyicilərinin sahibkarlıq fəaliyyətinin və əmlak hüquqlarının vergi orqanının hüquqa zidd müdaxiləsindən məhkəmə müdafiəsinə zəmanət verir.

Vergi orqanının qeyri-normativ aktından şikayət etmə vergi ödəyicisi üçün nisbətən asan və əlverişli məhkəmə müdafiəsi üsullarından biridir. Birincisi, belə şikayət (iddia ərizəsi) bank və ya digər kredit təşkilatına vergi ödəyicisinin hesabından pul vəsaitinin silinməsi haqqında sərəncam təqdim edilməmişdən əvvəl verilə bilər. İkincisi,

dövlət rüsumunun miqdarı bu halda mübahisə edilən məbləğdən asılı olmayaraq, şərti maliyyə vahidinin 4 mislini təşkil edir.

Qeyri-normativ və ya fərdi akt dedikdə bir şəxsin (fərdin) və ya bir neçə müəyyən şəxsin mülki hüquq və vəzifələrini müəyyənləşdirən, dəyişdirən və ya onlara xitam verən və bir qayda olaraq, bir dəfə tətbiq edilən akt başa düşülür. Başqa sözlə, aktın qüvvəsi bir şəxsə və ya şəxslərin müəyyən dairəsinə şamil edilir.

Vergi orqanının aktı qanunla başqa hal nəzərdə tutulmayıbsa, müxtəlif formalarda rəsmiləşdirilə bilər: qərar, protokol, bildiriş və ya vergi ödəyicisinə hər hansı tələb irəli sürən məktub. Şərt odur ki, bu yazılı tələblər vergi orqanının rəhbəri və ya onun müavini tərəfindən imzalanmış olsun. Qeyri-normativ aktlar, misal üçün, aşağıdakılar barəsində çıxarılır:

– vergi yoxlaması nəticəsində aşkar edilmiş pozuntuların aradan qaldırılması, vergi borcunun, faizlərin və maliyyə sanksiyalarının ödənilməsi;

– vergi ödəyicisinin əmlakının siyahıya alınması;

– vergi ödəyicisinin inzibati məsuliyyətə cəlb edilməsi və sair.

Vergi ödəyicisi vergi orqanının aktından, bütövlükdə və ya müəyyən bir hissədə, şikayət edərək, həmin aktın qeyri-qanuni tələbləri nəticəsində pozula biləcək və ya pozulmuş hüquq və azadlıqlarını, o cümlədən mülkiyyət və azad sahibkarlıq hüququnu müdafiə və bərpa etməyə imkan əldə edir.

Vergi orqanlarının məhkəmə qaydasında şikayət edilə bilən qərarları, (həmçinin hərəkət və hərəkətsizliyi) müəyyən meyarlara uyğunlaşmalıdır – qərarın nəticəsində şəxsin hüquq və azadlıqları pozulmuş olsun və ya onları həyata keçirməyə maneçilik yaransın, yaxud şəxsin üzərinə qanunsuz olaraq hər hansı vəzifə qoyulmuş olsun, ya da o, qanunsuz olaraq məsuliyyətə cəlb edilsin. Vergi ödəyicisi belə qərarlar (hərəkət və hərəkətsizlik) nəticəsində öz hüquqlarının pozulduğu barədə ona məlum olan gündən 1 ay müddətinə ərizə ilə məhkəməyə müraciət edə bilər. İnzibati xətaya dair qərarlardan (protokoldan) isə 10 gün müddətində şikayət edilməlidir. Ərizəyə məhkəmə tərəfindən 1 ay müddətində baxılır. Hakim ərizənin əsaslı olduğunu hesab etdikdə, şikayət edilən aktın nəticəsində vergi ödəyicisinin hüquq və azadlıqlarının pozulmasına və ya məhdudlaşdırılmasına dair halların həmin aktı qəbul etmiş vergi orqanı tərəfindən tamamilə aradan qaldırılması barədə qətnamə çıxarır. Əgər hüquq və azadlıqların pozulmadığı müəyyən edilərsə, hakim ərizəni təmin etməkdən imtina edir. Qətnamənin icrası barədə onun alındığı gündən 1 aydan gec olmayaraq məhkəməyə və ərizə verənə məlumat verilməlidir.

Mülki Məcəllənin 19-cu maddəsində yalnız «qeyri-normativ» aktların qeyd edildiyinə baxmayaraq, Vergi Məcəlləsi və Mülki Prosessual Məcəllə vergi orqanının hər hansı aktından, yəni normativ aktından da şikayət etmək mümkünlüyünü nəzərdə tutur. Lakin bu halda müəyyən çətinliklər əmələ gələ bilər. Vergi Məcəlləsi qüvvəyə minənədək vergilər haqqında qanunlara əsasən Baş Dövlət Vergi Müfəttişliyi və Maliyyə Nazirliyi ayrı-ayrı təlimatları qəbul edirdi. Ədliyyə Nazirliyində qeydiyyatdan keçmiş bu təlimatlar normativ hüquqi aktların qüvvəsinə malik idi. Mövcud Vergi Məcəlləsində icrası məcburi olan təlimatların qəbul edilməsi nəzərdə tutulmur. hazırda vergilərin hesablanmasına və ödənilməsinə dair Vergi Nazirliyi tərəfindən buraxılan sənədlər metodiki xarakteri daşıyır və vergi ödəyicilərinə, həm də vergi orqanlarının işçilərinə bu sahədə yardım etmək məqsədini güdür. Beləliklə bu cür metodik məktubların, göstərişlərin və digər sənədlərin hüquqi qüvvəyə malik akt olmadığını nəzərə alaraq, məhkəmə onlara dair şikayət ərizəsinə baxmaqdan imtina edə bilər.

Vergi ödəyicisi öz hüquqlarını pozulmuş hesab edərək, təkcə vergi orqanlarının qərarından (aktından) deyil, həmçinin *vəzifəli şəxslərin hüquqa zidd əməllərindən də məhkəməyə şikayət etmək* ixtiyarındadır. Belə əməllər vergi orqanının hər hansı aktı ilə bilavasitə bağlı olmadan həm hərəkət, həm də hərəkətsizlik formasında törədilə bilər. Misal üçün, vergi yoxlamasını aparan vəzifəli şəxs tərəfindən vergi ödəyicisinə məxsus olan sənədlərin və ya nümunə kimi əşyaların qeyri-qanuni olaraq, yəni qanunvericiliklə müəyyən edilmiş qaydaları pozmaqla götürülməsi (hərəkət). Başqa misal: şəxs özü tərəfindən səhvən və ya vergi orqanının təkidi ilə vergilərin artıq ödənilməsi və bu məbləğin vergilər üzrə borcların hesablanmasında nəzərə alınması barədə müraciət edir, lakin vergi orqanı heç bir tədbir görmür və ona cavab vermir. Bu hal vəzifəli şəxsin hüquqa zidd hərəkətsizliyidir. Qanunvericiliyə uyğun olaraq vergi orqanının vəzifəli şəxsi müraciətə baxıb müvafiq qərarın (vergi ödəyicisinin xeyrinə olsa, olmasa da) qəbul edilməsi barədə cavab verməli idi, lakin bunu etmədi. Göstərilən misallarda vergi yoxlaması nəticələrinin və ya vergi ödəmələrinin düzgün olub-olmaması məsələsi həll olunmur. Sadəcə olaraq, məhkəmə vergi ödəyicisinin iddiasını təmin etdiyi təqdirdə vergi orqanından tələb edə bilər ki, onun vəzifəli şəxslərinin qanunsuz hərəkət və ya hərəkətsizliyinə son qoyulsun, yəni vergi yoxlamasının aparılması və müraciətlərə baxılma qaydalarına riayət edilməsini təmin etsin. Qeyd etmək lazımdır ki, hərəkətin və hərəkətsizliyin qanunsuz olması barədə iddialar üzrə cavabdeh vəzifəli şəxs deyil, onun işlədiyi vergi orqanıdır. Çünki, bu və

ya digər hərəkət etməyə səlahiyyəti olan vəztfəli şəxs vergi orqanı adından çıxış edir.

Vergi ödəyicisinin hüquq və azadlıqlarının müdafiəsi sahəsində təsirli tədbirlərdən biri iddianın təmin edilməsidir.

Məhkəməyə ərizə ilə müraciət edən vergi ödəyicisinin son məqsədi irəli sürdüyü tələbin icrasına və mübahisə edilən məsələnin öz xeyrinə həll edilməsinə nail olmaqdır. Əgər əsaslandırılmış ehtimal var ki, son məhkəmə qərarının icrası mümkün olmayacaq və ya çətinləşəcək, onun icrasını təmin etmək üçün qabaqcadan müəyyən tədbirlərin görülməsi zərurəti yaranır. Deməli, iddianın təmin edilməsi – iddiaçının xeyrinə qərarın qəbul ediləcəyi təqdirdə qərarın icrasına zəmanət verən qabaqlayıcı tədbirlərin məcmusudur.

İddianın təmin edilməsi qaydası və halları Azərbaycan Respublikasının Mülki Prosessual Məcəlləsilə müəyyən olunur və vergi ödəyicisi daxil olmaqla hüquqi və fiziki şəxslərin hüquqlarının müdafiəsinə və tam bərpasına yönəldilir. İddianı təmin etmək haqqında ərizəyə onun daxil olduğu gündən sonra təxirə salınmadan mübahisəni həll edən hakim tərəfindən baxılır və nəticəsi barədə qərardad çıxarılır. Qərardada əsasən icra vərəqəsi verilir və həmin qərardad məhkəmə qətnamələrinin icrası üçün müəyyən edilmiş qaydada dərhal icra edilir. Gələcəkdə qətnamənin icrasını təmin etmək məqsədilə iddianı təmin etmək barədə qərardad müvəqqəti xarakter daşıyır və işi mahiyyəti üzrə qabaqcadan həll etmir.

İddianın təmin edilməsinə məhkəmə prosesinin istənilən mərhələsində yol verilir. Vergi ödəyicisinin ərizəsi ilə hakim vergi qalıqları və faizlər üzrə borcların bank hesabından tutulması haqqında qanuniliyi mübahisə edilən vergi orqanının sərəncamının icrasını dayandıra bilər. Bu tədbir iş üzrə məhkəmə qətnaməsi çıxarılanadək, yəni mübahisənin bu və digər tərəfin xeyrinə həll edilənədək, vergi ödəyicisinin hesabından mübahisəsiz (akseptsiz) qaydada pul vəsaitinin silinməsinin qarşısını alır. İddianın təmin edilməsi üçün ərizənin verilməsi xüsusilə o halda faydalı ola bilər ki, sərəncam verildiyi günlərdə vergi ödəyicisinin hesabında pul vəsaiti olmasın, çünki bu halda sərəncam bankda saxlanılır (pul hesaba daxil olunca icra edilməsi üçün) və vergi ödəyicisi məhkəməyə müraciət edib qərardad əldə etməyə vaxt imkanı tapır. Əks tədqdirdə Vergi Məcəlləsinin 65-ci və 60.1.2-ci maddələrinə uyğun olaraq bank sərəncam daxil olduğu gün pul vəsaitini büdcəyə köçürür, yəni qərardad qəbul edildiyi gün pul bir qayda olaraq artıq silinmiş olur.

Eyni zamanda qeyd etmək lazımdır ki, pul vəsaiti olsa da iddianı təmin etmək barəsində ərizə ilə məhkəməyə müraciət etmə müsbət nəticə verə bilər. Məlum olduğu kimi, həm səyyar, həm də kameral vergi yox-

laması zamanı vergi ödəyicisinə hesablanmış və ya yenidən hesablanmış vergilər və faizlər haqqında bildiriş göndərilir və sərəncam banka təqdim edilənədək onların ödənilməsi üçün bir neçə gün vaxt verilir. Bu günlər ərzində əsasında pul vəsaiti silinən vergi orqanının qeyri-normativ aktının (qərarın və ya bildirişin) etibarsız hesab edilməsi barədə ərizə verildikdə, vergi ödəyicisinin ərizəsi ilə hakim pul vəsaitinin silinməsinə dair sərəncamın icrasının dayandırılması məsələsini həll edə bilər.

Yuxarıda deyilənlərə baxmayaraq, əksər hallarda pullar vergi orqanının sərəncamı ilə büdcənin xeyrinə silinmiş olur. Bu halda da vergi ödəyicisi silinmənin qanuna zidd olduğunu hesab edərək, öz *pullarının büdcədən qaytarılmasını məhkəmə qaydasında tələb edə bilər*. Mülki Prosessual Məcəlləsi iqtisad məhkəməsinə aid edilən mübahisələrin sırasında nəzarət funksiyasını həyata keçirən orqanlar tərəfindən qanunun və ya digər normativ hüquqi aktın tələblərini pozmaqla mübahisəsiz qaydada (akseptsiz) silinmiş pul vəsaitinin büdcədən qaytarılması barədə mübahisəni də göstərir. İcra sənədi üzrə mübahisəsiz qaydada silinmənin, bütövlükdə və ya müəyyən bir hissədə, qeyri-qanuni olduğu sübuta yetirilərsə, məhkəmə pul vəsaitinin vergi ödəyicisinə müvafiq olaraq tam məbləğdə və ya qismən büdcədən qaytarılması, yaxud cari və ya gələck vergi ödəmələrinin hesabına aid edilməsi haqqında qətnamə çıxarır. Qeyd etmək lazımdır ki, bu cür mübahisənin iqtisad məhkəmələrinin aidiyyəti ona ümumi məhkəmələr və ya Beynəlxalq müqavilələrdən irəli gələn mübahisələrə dair iqtisad məhkəməsi tərəfindən baxılmanı istisna etmir, o şərtlə ki, iddiaçı sahibkarlıq statusu olmayan fiziki şəxs və ya müvafiq olaraq xarici, beynəlxalq yaxud xarici investisiyalı hüquqi şəxs, əcnəbi ya da vətəndaşlığı olmayan şəxs olsun.

Büdcədən pul vəsaitinin qaytarılması barədə tələblər vergi orqanının hər hansı qərarı və ya icra sənədi ilə bağlı olmadan da yarana bilər. Misal üçün, vergi ödəyicisi özünün səhv hesablamaları və ya vergi orqanı vəzifəli şəxsinin təkidi nəticəsində artıq ödədiyi vergilərin yaxud avans vergilərinin qaytarılmasını tələb etməyə haqlıdır. Artıq ödənilmiş məbləğlər bir qayda olaraq gələcək ödəmələrin hesabına əvəzləşdirilir, lakin elə də hal mümkündür ki, vergi orqanı onları əvəzləşdirməkdən imtina etsin və ya sahibkarlıq fəaliyyətinə xitam verilməsinə görə əvəzləşdirməyə daha ehtiyac qalmasın, gərək pul qaytarılsın. Belə halda mübahisəyə onun məhkəməyə qədər nizama salınması qaydasına (pretenziya qaydasına) riayət edilməklə baxılır, çünki məhkəmədə baxıla bilən mübahisənin yaranması üçün ilk növbədə pulun qaytarılmasından imtinanı təsdiq edən fakt mövcud olmalıdır. Yəni, vergi ödəyicisi öz tələbi ilə vergi orqanına müraciət edib mənfi cavab aldıqda iş məhkəməyə verilə bilər. Pretenziya qaydasına riayət olunmasının zəruriliyi

Vergi Məcəlləsinin müddəalarından da irəli gəlir və kifayət qədər uzun vaxt aparan hərəkətlərin edilməsini nəzərdə tutur. Vergi Məcəlləsinə və Nazirlər Kabinetinin 2001-ci il fevralın 23-də təsdiq etdiyi qaydalara əsasən vergi ödəyicisinin ərizəsinə rəy vergi orqanı tərəfindən tərtib olunur, pulun qaytarılması barədə son qərar isə maliyyə orqanı qəbul edir. Eyni zamanda Vergi Məcəlləsində edilmiş və 2003-cü il yanvarın 1-dən qüvvəyə minmiş dəyişikliklərə görə belə bir ərizə vergi orqanına verildiyi halda vergi ödəyicisində növbədən kənar yoxlama aparılmalıdır.

Nəzərə almaq lazımdır ki, ərizəyə məhkəməyə qədər baxılma zamanı mənfi qərar həm vergi orqanı, həm də maliyyə orqanı tərəfindən qəbul edilə bilər və vergi orqanı müsbət rəy versə də, büdcə vəsaitinə sərəncam vermək səlahiyyəti ona deyil, maliyyə orqanına məxsusdur. Buna görə pul vəsaitinin büdcədən qaytarılmasına dair iddialar üzrə cavabdeh qismində hər iki orqan olur.

Vergi Məcəlləsinin 85.5-ci maddəsinə uyğun olaraq vergi ödəyicisi vergi hesabatı dövrü qurtardıqdan sonra 5 il ərzində düzgün tutulmamış və ya artıq ödənilmiş verginin, faizlərin və maliyyə sanksiyasının məbləğinin qaytarılmasını və ya əvəzləşdirilməsini tələb etmək hüququna malikdir. Bu 5 illik müddətə kəsici müddət (preklüziya müddəti) kimi baxılmalıdır, yəni onun bitməsi ilə tələb etmə hüququnun özü ləğv olunur.

Kəsici müddətlərdən iddia müddətlərini fərqləndirmək lazımdır. İddia müddəti hüququ pozulmuş şəxsin iddiası ilə hüququn müdafiə edilməsi üçün müddətdir. Mülki icraat qaydasında baxılan mübahisələr üzrə iddia müddətləri Mülki Məcəllə ilə müəyyən olunur. Ümumi iddia müddəti on il təşkil edir. Mülki Məcəllənin 373.4-cü maddəsinə əsasən ümumi müddətə nisbətən qısaldılmış və ya uzadılmış xüsusi iddia müddətləri yalnız bu Məcəllə ilə təyin edilə bilər, lakin vergi hüquq münasibətlərindən irəli gələn mülki işlərə dair belə xüsusi müddətlər hazırda müəyyən edilməmişdir. Deməli, artıq ödənilmiş vergilərin, faizlərin, maliyyə sanksiyalarının və cərimələrin büdcədən qaytarılması barədə iddia müddəti kimi on illik müddət qəbul edilməlidir. Bu müddət ərzində məhkəmə hüququ pozulmuş şəxsə müdafiə olunmaq imkanı verməlidir. Müddətin keçdiyi halda da hüququn müdafiəsi haqqında iddia ərizəsi məhkəmə tərəfindən baxılmağa qəbul edilir, lakin iddia müddətinin tətbiqinə dair vergi orqanı ərizə verdikdə, müddətin keçməsi vergi ödəyicisinin iddiasının rədd edilməsi haqqında məhkəmə tərəfindən qərarın çıxarılması üçün əsasdır.

Qeyd etmək lazımdır ki, vergilər üzrə artıq ödənilmiş məbləğlərin büdcədən qaytarılması barəsində mübahisələrə baxılma zamanı tətbiqi əhəmiyyətə Vergi Məcəlləsində müəyyən edilmiş 5 illik müddət

malik olur. Çünki dediyimiz kimi, bu müddət keçdikdən sonra tələbetmə hüququ ləğv olunur, yəni məhkəməyə müraciət etmək hüququ qüvvədə olduğuna baxmayaraq, müdafiə olunmaq imkanı əldə edilə bilməz.

Vergi ödəyicisinin öz hüquqlarını məhkəmə qaydasında müdafiə etmək imkanı təkcə məhkəməyə müraciət etmək hüququnda deyil, həmçinin onda təzahür edir ki, vergi orqanı tərəfindən ona qarşı bəzi hərəkətlər yalnız məhkəmənin qüvvəyə minmiş qərarı ilə edilə bilər. Misal üçün, vergi ödəyicisinin siyahıya alınmış əmlakının açıq hərracda satılması və ya mübahisə yarandıqda maliyyə sanksiyalarının alınması vergi orqanının müraciəti ilə məhkəmə qaydasında həyata keçirilir.

Mülki Prosessual Məcəlləsinə uyğun olaraq *vergi ödəyicisi vergi orqanına qarşılıqlı iddia və ya onun iddiasına qarşı öz etiraz və mülahizəsini irəli sürə bilər.*

Qarşılıqlı iddia müstəqil və təsirli müdafiə vasitəsidir. Vergi ödəyicisi iş üzrə məhkəmə qətnaməsi çıxarılana qədər ilk iddia ilə (vergi orqanının iddiası ilə) birlikdə baxılmaq üçün qarşılıqlı iddianı verməyə haqlıdır. Qarşılıqlı iddia işə baxılmanın başlanmasınadək verilməlidir, lakin məhkəmə baxışı mərhələsində verilməsi üçün əsaslar əmələ gəlmiş olsa, o, həmin mərhələdə də verilə bilər. Qarşılıqlı iddiaya ilk iddia ilə birlikdə baxılma mübahisənin daha tez və düzgün həll edilməsinə kömək edir. Bu da, yeri gəlmişkən, onun məhkəmə baxılmasına qəbul edilməsi şərtlərindən biridir.

Vergi orqanının iddiasına qarşı etiraz və mülahizə etirazı təsdiq edən sənədlərlə və mülahizənin vergi orqanına göndərilməsinə dair sübutlarla birlikdə işə baxılana kimi məhkəməyə təqdim edilə bilər. Vergi ödəyicisi etiraz və mülahizəni elə müddətdə təqdim etməlidir ki, vergi orqanı tərəfindən onlara qarşı izahatın verilməsi mümkün olsun. Etirazda və ya mülahizədə müəyyən məlumat göstərilməlidir, o cümlədən, iddia tələbinin rədd edilməsindən söhbət gedirsə, qanuna və ya digər normativ hüquqi aktlara, həmçinin etirazın əsaslandırıldığı sübutlara istinad etməklə, iddiaçı olan vergi orqanının tələbinin tam və ya qismən rədd edilməsinin motivləri.

İddia ərizəsinə etiraz və ya mülahizənin məzmununu, onları təqdim etmə müddətləri və qaydasını müəyyənləşdirən hüquq normaları iqtisadi mübahisələrə dair məhkəmə icraatı zamanı rəqabət prinsipinin reallaşmasına yönəldilir. Bu normalar elə məntiqdən irəli gəlir ki, rəqabət prinsipinin əsasında tərəflərə tətbiq edilə bilən məcburiyyət tədbirlərindən qorxu deyil, daha çox onların prosesin düzgün aparılmasında və işin hərtərəfli araşdırılmasında olan maraqları, habelə özləri üçün ədalətli hökmün çıxarılmasına nail olmaq istəkləri durur.

Yuxarıda göstərilmiş iddialarla yanaşı vergi ödəyicisi *vergi orqanlarının və onların vəzifəli şəxslərinin qanunsuz hərəkətləri (hərəkətsizliyi) və qararları nəticəsində dəymiş zərərin ödənilməsini məhkəmə qaydasında tələb edə bilər*. Bu hüquq Konstitusiyanın 68-ci maddəsindən, Vergi Məcəlləsinin 61.1, 61.2-ci maddələrindən və Mülki Məcəllənin 21, 22 və 1100-cü maddələrindən irəli gəlir. Zərərin vurulması mülki hüquq pozuntusudur (delikt). Onun əvəzinin ödəniməsi isə mülki hüquq məsuliyyət tədbiridir. Vergi orqanları tərəfindən vergi ödəyicilərinə vurulmuş zərərin əvəzini Azərbaycan Respublikası və ya müvafiq bələdiyyə ödəməlidir.

Mülki Məcəlləyə əsasən zərər real zərərdən və əldən çıxmış faydadan ibarətdir, yəni, zərər dedikdə, şəxsin pozulmuş hüququnu bərpa etmək üçün çəkdiyi və ya çəkməli olduğu xərclər, əmlakdan məhrum olması və ya əmlakın zədələnməsi (real zərər), habelə hüququ pozulmasaydı, həmin şəxsin adi mülki dövriyyə şəraitində əldə edəcəyi gəlirlər (əldən çıxmış fayda) başa düşülür. Hüququ pozulmuş şəxs ona vurulmuş zərərin əvəzinin tam ödənilməsini tələb edə bilər, bu şərtlə ki, qanunda zərərin əvəzinin daha az miqdarda ödənilməsi nəzərdə tutulmasın. Vergi Məcəlləsində zərərin ödənilməsinə dair əlavə şərtlər olmadığı üçün elə nəticəyə gəlmək olar ki, vergi ödəyicisinə həm real zərərin, həm də əldən çıxmış faydanın əvəzi ödənilməlidir.

Vergi orqanlarının hüquqa zidd qərarları, hərəkətləri (hərəkətsizliyi) nəticəsində vurulmuş zərərin ödənilməsinə dair mübahisələrə vergi ödəyicisinin məhkəməyə verdiyi əmlak iddiası əsasında baxılır. Vergi orqanı zərərin əvəzini ödəmək səlahiyyətinə və müvafiq pul vəsaiti mənbəyinə malik olmadığı üçün cavabdeh qismində Azərbaycan Respublikası və ya bələdiyyə olur. Bunlar öz orqanlarının qeyri-qanuni əməllərinə cavabdehdirlər və Mülki Məcəlləyə əsasən zərərin əvəzini ödəmək vəzifəsi məhz Azərbaycan Respublikasının və ya, mübahisə yerli vergilərlə bağlıdırsa, müvafiq bələdiyyənin üzərinə qoyulur.

Mülki Prosessual Məcəllənin 77.1-ci maddəsinə uyğun olaraq hər bir tərəf öz tələblərinin əsası kimi istinad etdiyi halları sübut etməlidir. Bununla əlaqədar vergi ödəyicisi zərərin əvəzinin ödənilməsinə dair iddia ərizəsini verərkən vergi orqanının etdiyi hərəkətin qeyri-qanuni olduğunu, zərərin əmələ gəlməsini və onun miqdarını, habelə qeyri-qanuni hərəkətlərin zərərlə səbəb-nəticə əlaqəsini əsaslandırmalıdır.

FƏSİL 18
VERGİ PLANLAŞDIRILMASININ HÜQUQİ ƏSASLARI

18.1. Vergi planlaşdırılması anlayışı

Vergi planlaşdırılmasının mahiyyəti hər bir vergi ödəyicisinin vergi öhdəliyini qanunla yol verilən bütün vasitə, üsul və alətlərdən istifadə edərək maksimum dərəcədə ixtisar etmək hüququna malik olduğunu ifadə edir. Vergi planlaşdırılması vergi ödəyicisinin fəaliyyətinin elə təşkil olunm**asıdır ki, qanunun ruhu və hərfi mənasını pozmadan sabit bir dövr ərzində onun vergi öhdəliyini minimuma endirmək mümkün olsun**.[32]

[32] Bu haqda ətraflı məlumat üçün bax: Raymond R.N., Clifford M., Hccks, Income Tax Influences on legal Form of organizations for Small Business, – l., 1990, p.45. Налоговое право. Учебное пособие, М., ИДФБК Пресс, 2000, с.

Bu vergi planlaşdırılmasının ingilis-sakson hüquq sistemində tərifidir. Nəzərə almaq lazımdır ki, adı çəkilən sistemdə məhkəmə presedenti hüququn mənbəyi hesab edilir.

Roman-alman hüquq sistemində isə vergi planlaşdırılması ona deyilir ki, hüquqi şəxsin fəaliyyətinin təşkilində və onun aktivlərinin yerləşdirilməsində mövcud olan müxtəlif variantlardan eləsi seçilir ki, bu variant mümkün qədər az vergi öhdəliyi yaratmış olsun.

Vergi planlaşdırılmasının əsasında qanunla müəyyən edilmiş bütün güzəştlərdən tam və düzgün istifadə edilməsi, habelə vergi orqanlarının mövqeyinin qiymətləndirilməsi və dövlətin vergi, büdcə və investisiya siyasətinin nəzərə alınması dayanır.

Vergi ödəyicilərinin öz mənafeyi və mülkiyyətini qoruması hüququ dövlətlərin əksəriyyətinin, istər əsas hüquq prinsiplərində, istərsə də siyasətlərində qəbul edilmişdir. Məsələn, 1935-ci ildə hakim Corc Sanderlend ABŞ Ali Məhkəməsinin prinsipial mövqeyini belə ifadə etmişdir: «… vergi ödəyicilərinin … qanun ilə icazə verilən bütün vasitələrdən istifadə edərək vergilərdən qaçması hüququna heç kəs etiraz edə bilməz».[33]

Adətən sahibkarlıq fəaliyyətinin subyektlərinə öz əmlak hüquqlarını qanunla qadağan olunmayan bütün vasitələrlə müdafiə etmək səlahiyyəti verilir. Məlum olduğu kimi, vergi – ödəyicinin əmlakının bir hissəsinin dövlət büdcəsinə icbari tutulmasıdır və bu zaman mülkiyyət hüququ birincidir. Bundan belə məntiqi nəticə çıxır: ödəyicinin öz fəaliyyətini elə təşkil etmək hüququ vardır ki, həmin vergi onun mülkiyyət hüququnu minimum dərəcədə məhdudlaşdırsın.

Azərbaycan Respublikası VM-nin 3.4-cü maddəsində birbaşa göstərilmişdir ki, Azərbaycan Respublikasının vahid iqtisadi məkanını pozan (xüsusilə, Azərbaycan Respublikasının ərazisində malların və pul vəsaitlərinin azad yerdəyişməsini bilavasitə və ya dolayısı ilə məhdudlaşdıran və ya digər yolla vergi ödəyicilərinin qanuni fəaliyyətini məhdudlaşdıran (yaxud maneçilik törədən) vergilərin müəyyən edilməsinə yol verilmir.

Ödəyicinin öz vergi öhdəliyini qanuni yolla minimuma endirmək imkanı vergi hüququnda «vergiyə cəlb etmədə prezumpsiya» (doğruluğu rədd edilmədikdə həqiqi sayılan fərziyyə) deyilən anlayışın mövcud olduğu üçün vacibdir. Həmin anlayış öz ifadəsini Vergi Məcəlləsinin 3.8-ci maddəsində aşağıdakı kimi tapmışdır: «Heç bir şəxsin üzərinə bu

---

578-596; Основы налогового права Азербайджанской Республики. Книга 2, Баку, 1998, с. 127-141.

[33]Langer M., Practical international Tax Planing. №4б 1979, p. 78.

Məcəllə ilə müəyyən edilən vergilərin xüsusiyyətlərinə malik olan və bu Məcəllə ilə müəyyən edilməyən, yaxud bu Məcəllə ilə müəyyən edilən qaydalardan fərqli olaraq müəyyən edilən vergiləri ödəmək vəzifəsi qoyula bilməz». «Təqsirsizlik prezumpsiyası» isə 53.3-cü maddədə ifadə edilmişdir: «Qanunla müəyyən edilmiş qaydada və məhkəmənin qanuni qüvvəyə minmiş qərarı ilə təqsiri təsdiq edilməyənədək hər bir vergi ödəyicisi vergi qanunvericiliyinin pozulmasında təqsirsiz hesab edilir. Vergi ödəyicisi vergi qanunvericiliyinin pozulmasında özünün təqsirsiz olmasını sübut etməyə borclu deyildir». Qanunvericilik qaydasında müəyyən edilmişdir ki, vergi qanunvericiliyinin pozulması faktını təsdiq edən halların və vergi ödəyicisinin təqsirinin sübut edilməsi vergi orqanlarının üzərinə qoyulur (maddə 53.3.).

Vergi hüququnun göstərilən mühüm prinsiplərinə aşağıdakı müddəalar da əlavə olunmuşdur:

– vergi qanunvericiliyinin pozulmasında vergi ödəyicisinin təqsirinin olmasına aradan qaldırılmaz şübhələr olduqda, onlar vergi ödəyicisinin xeyrinə şərh olunur (maddə 53.3).

– Vergi ödəyicisi vergi orqanlarının və onların vəzifəli şəxslərinin Vergi Məcəlləsinə və digər vergi normativ-hüquqi aktlarına uyğun olmayan aktlarını (qərarlarını) və tələblərini yerinə yetirməmək hüququna malikdir (maddə 15.1.8.).

18.2. Verginin inikası (əks olunması)

İqtisadi və hüquqi ədəbiyyatda geniş istifadə edilən verginin inikası və ya əks olunması müxtəlif iqtisadi imkan və üsullardan istifadə edilərək vergi yükünün başqasının üzərinə salınmasını ifadə edir. Vergi yükünü real həyatda vergi ödəyicisi deyil, başqa şəxslər daşıyırsa bu verginin inikası yolu ilə həyata keçirilir və vergi siyasətində dərindən öyrənilərək nəzərə alınmalıdır.

Verginin inikası ödəyicinin vergi yükünü daşımaq istəmədiyi halların nəticəsidir. Hər bir ödəyici onun iqtisadi gücünü azaldan vergini bəzən ödəməmək istəyir və yaxud onun yükünü başqasının üzərinə salmağa çalışır. Bu müxtəlif üsullarla həyata keçirilir.

Həmin üsullardan birincisi verginin təsirinin dəf edilməsidir. Məlum olduğu kimi, vergi tutulduqdan sonra ödəyicinin iqtisadi gücü müvafiq olaraq azalır. Lakin, ödəyici işini daha rasional təşkil edərsə gəlirini vergi tutulduqdan əvvəlki səviyyəyə çatdıra bilər. Və yaxud o istehlakını azaltmaq yolu ilə eyni nəticəyə nail ola bilər.

Qanuni yolla vergidən yayınma büdcəyə faktiki olaraq ödənilmiş vergi yükünün qanuni ödəyicisi tərəfindən iqtisadi imkan və

mexanizmdən (tələb və təklif, qiymət mexanizmindən) istifadə edilərək qismən və ya tamamilə başqasının üzərinə salınmasıdır. Bunun çox müxtəlif mexanizmi mövcuddur (məsələn, dolayı vergilərdə olduğu kimi). Vergi yükü verginin növünə, bazarın quruluşuna, konyukturanın vəziyyətinə və müəyyən hüquqi amillər əsasında qismən və ya tamamilə başqasının üzərinə salınır. Bu proses irəliyə doğru və ya geriyə doğru ola bilər.

Vergi siyasəti həyata keçirilərkən bunların bilinməsi olduqca vacibdir. Çünki, yuxarıda gördüyümüz kimi, vergilər fiskal funksiya ilə yanaşı cəmiyyətdə çox mühüm rol oynayan iqtisadi və sosial tənzimləmə funksiyasını da yerinə yetirir. Ona görə də verginin iqtisadi və sosial tənzimləmə funksiyaları istifadə edilərkən vergi yükünün başqasının üzərinə salınma mexanizmi nəzərə alınmalıdır. Əks halda, qarşıya qoyulan məqsədə çatmaq mümkün olmaz. Bunu bir misalla izah edək. Fərz edək ki, hər hansı bir dövlət gəlir bölgüsündə yaranmış mövcud ədalətsizliyi aradan qaldırmaq üçün şəhərdə tikilən möhtəşəm iqamətgahların sahibləri üzərinə vergi qoymaq qərarına gəlir. Belə bir vergi ilə qarşıya qoyulan məqsədə çatılması həmin vergi yükünün bilavasitə öz ödəyiciləri üzərində qalmasından asılıdır. Lakin, əgər həmin ödəyicilər ev kirayələrini artırarsa vergi yükünü də əslində kirayənişlərin üzərinə salmış olurlar və vergi qoymaqla nəzərdə tutulan məqsədə nail olunmamış olur.

Vergilərin başqasının üzərinə salınması bir iqtisadi hadisədir, çünki, onu tələb və təkliflə əlaqədar həyata keçirmək mümkün olur. Lakin, onun hüquqi aspekti də ola bilər. Belə ki, qanunverici orqan qoyulan verginin başqasının üzərinə salınması imkanını əvvəlcədən görərək onun qarşısının alınması üçün tədbir də görə bilər. Məsələn, istehlak malları üzərinə vergi qoyularsa onun istehlakçılar üzərinə salınmasının qarşısının alınması üçün qiymətlər vergi qoyulmazdan əvvəlki səviyyədə dondurula bilər.

Hər hansı bir vergi bir neçə dəfə başqalarının üzərinə salına bilər və nəticədə onun yükü yalnız sonuncunun üzərində qala bilər. Bu hadisəyə verginin yayılması (diffusion) deyilir. Verginin yayılması bəzən hüdudsuz (repercussion indefinie) da ola bilər.

Verginin yerləşməsi (incidence), yəni onun başqasının üzərinə salınması daha mümkün olmadığı üçün hər hansı bir ödəyicinin üzərində qalır. Bəzən vergi başqasının üzərinə salınmaya bilir. Onda vergi qanuni ödəyici üzərində yerləşmiş olur. Bəzən də bu qismən olur.

İkiqat yerləşmə (la double incidence) anlayışı da mövcuddur. Bu anlayış qiymətlərdə əks olunan vergi qanuni vergi ödəyicisinin mənfəətini çoxaltmaqla istehlakçı üzərində vergi yükünün daha da

artdığını ifadə edir. Bunu izah etmək üçün aşağıdakı misaldan istifadə edək. Fərz edək ki, ticarətçi maya dəyəri 10000 manat olan hər hansı bir malı 15%-lik mənfəətlə satır və hər bir belə maldan 1500 manat mənfəət əldə edir. Əgər həmin mal üzərinə satışdan əvvəl 10%-lik vergi qoyulursa həmin məhsulun maya dəyəri 10000+11000 manat olacaqdır. Ticarətçi malı yenə 15%-lik mənfəətlə satmaqda davam edərsə onun qiyməti 11000+(11000x15%)=12650 manata, mənfəət isə 1650 manata yüksələcəkdir. Başqa sözlə, həmin tacir 1500 manat əvəzinə vergidən sonra 1650 manat qazanmış olacaqdır. 150 manatlıq əlavə mənfəət (1650-1500) 10%-lik vergi qoyulduğu üçün yaranır. Lakin, həmin 150 manatlıq əlavə mənfəət də son nəticədə qiymət vasitəsilə istehlakçıya «yüklənir» və bu «ikiqat yerləşmə» adlanır.

Yuxarıda qeyd etdiyimiz kimi, vergilərin başqası üzərinə salınmasının müxtəlif növləri vardır:

1. Verginin irəliyə və ya geriyə doğru əks olunması. Verginin inikası qiymət mexanizmi vasitəsilə həyata keçirilir. Vergi ödəyicisi onun təsirini azaltmaq üçün vergini başqasının üzərinə salmağa çalışır. Bunun üçün vergi tutulan mal və xidmətlərin qiymətlərini artırır. Bu yolla o vergi yükünü irəliyə doğru istehlakçılara ötürmüş olur. Lakin, qiymətləri hər vaxt artırmaq olmur, çünki o tələb elastikliyindən asılıdır. Tələb elastikliyi əlverişli olmadıqda qiymətləri artırmaq mümkün olmur və vergi yükü istehlakçı və ya satıcının üzərində qalacaqdır. Bu halda onlar (istehsalçı və ya satıcılar) satın aldıqları xammal və materialların qiymətlərini, işçilərin maaşlarını aşağı salmağa çalışırlar. Əgər bina müvəffəq olsalar vergi yükü «geriyə» doğru ötürülmüş olur. Əgər birinci hal tələb amilləri ilə əlaqədardırsa, ikinci hal təklif amillərindən meydana gəlir. İkinci hal təcrübədə ən çox kənd təsərrüfatı məhsulları satın alındıqda tətbiq edilir.

Vergi yükü bəzən məhdud şəkildə, bəzən isə hüdudsuz şəkildə damarlarda qanın yayıldığı kimi geniş yayılır və bütün iqtisadi sistemdə əriyib yox olur. Axırıncı müasir dövrdə öz əhəmiyyətini itirmişdir.

Vergidən yayınma, onun yükünün başqasının üzərinə salınması bəzən qanunvercilikdə əvvəlcədən nəzərdə tutulur. Məsələn, dolayı və birbaşa vergilərdə olduğu kimi. Dolayı vergilərdə verginin inikası imkanı qanunda əvvəlcədən nəzərdə tutulur. Vergidən yayınma, onun yükünün başqasının üzərinə salınması qanunda nəzərdə tutulduğu şəkildə cərəyan edirsə bu qanuni, əks halda isə qeyri-qanuni yayınmadır.

18.3. Vergi qaçaqçılığı, vergidən yayınma və vergi planlaşdırılması

Üç oxşar anlayışı: «vergidən qaçma» («tax evasion»), «vergidən yayınma» («tax avoidance») və «vergi planlaşdırılması» (tax planing») anlayışlarını bir-birindən fərqləndirmək lazımdır. Hər üç anlayış dünya praktikasında vergi hüququ formalaşdıqdan sonra meydana gəlmişdir.

«Vergidən qaçmaq» və ya «vergi qaçaqçılığı» bir qayda olaraq müəssisələr tərəfindən vergi güzəştlərindən qeyri-qanuni şəkildə istifadə edilməsi, vergilərin vaxtında ödənilməməsi və gəlirlərin gizlədilməsi, vergilərin hesablanması və ödənilməsi üçün zəruri olan sənədlərin təqdim edilməməsi və ya vaxtında təqdim edilməməsi yolları ilə həyata keçirilir. Başqa sözlə, vergidən qaçma zamanı müəssisə və ya fiziki şəxs qanuna əsasən vergi ödəyicisi olduğu halda özünün vergi öhdəliyini qanunda birbaşa və ya dolayı şəkildə qadağan olunmuş üsullardan istifadə edərək ya azaldır ya heç ödəmir, yaxud da nəzərdə tutulan qaydada ödəmir. Vergi öhdəliyinin məhz qeyri-qanuni azaldılması ünsürü vergidən qaçma anlayışını vergi planlaşdırılması anlayışından fərqləndirməyə əsas verir.

Yuxarıda deyildiyi kimi, vergidən qeyri-qanuni yayınma elmi ədəbiyyatda vergidən qaçmaq, vergi qaçaqçılığı, (tax evasion) adlanır. Vergi borcu faktik olaraq yarandığı halda onun ödənilməsindən qeyri-qanuni olaraq tam və ya qismən boyun qaçırılması vergi qanunlarının pozulması, vergi cinayəti kimi dəyərləndirilir. Vergi qaçaqçılığı geniş yayılmış ölkələrdə bu dərin səbəb və nəticələri olan sosial problem hesab edilir. Bu hadisə nəzəri baxımdan hər şeydən öncə mənəviyyatla, vergi sahəsində əxlaq normaları ilə əlaqələndirilir.

Qəbul edilmişdir ki, vergi sahəsində əxlaq normaları ümumi iqtisadi və mədəni inkişafın tərkib hissəsidir və inkişaf etməkdə olan ölkələrdə sənaye ölkələrinə nisbətən geri qalmışdır və bu ölkələrdə vergi anlayışlarının daha geniş mənimsənilməsinə böyük ehtiyac vardır. Hətta hər hansı bir ölkə daxilində də inkişaf etmiş regionlarla geridə qalmış regionlar bu baxımdan bir-birindən ciddi surətdə fərqlənir. İnkişaf etmiş ölkələrin özündə də vəziyyət bir-birindən fərqlidir. Belə ki, anqlo-sakson ölkələrində vergi mənəviyyatı Fransa, İtaliya və İspaniya kimi latın mənşəli ölkələrə nisbətən daha çox inkişaf etmişdir.

Lakin, vergi qaçaqçılığını yalnız vergi sahəsindəki mənəviyyatın səviyyəsi ilə izah etmək düzgün deyildir. Çünki, hər hansı bir ölkədə eyni bir zaman kəsiyində vergi ödəyicilərinin mənəvi dəyərləri bir-birindən o qədər də çox fərqlənmir. Lakin, ayrı-ayrı vergilər üzrə istifadə edilən vergitutma texnikası vergi qaçaqçılığına müxtəlif dərəcələrdə imkan verir. Daha doğrusu, bəzi vergilər üzrə vergitutma texnikası vergidən boyun qaçırmağa imkan verir, digər vergitutma texnikasında isə belə bir

imkan yoxdur. Məsələn, maaş alanlarda bəzi istisnalar nəzərə alınmasa belə imkan yoxdur. Çünki onlardan vergi öz mənbəyində alınır. Lakin, başqa gəlir növlərində vəziyyət belə deyildir. Vergidən qaçmanın geniş yayılması vergitutmada sosial ədalət prinsipini pozur. Hüquqi dövlət quruculuğunun mühüm vəzifələrindən biri vergidən qaçma hallarını aradan qaldırmaq, təsirli nəzarət mexanizmi yaratmaq, vergitutma texnikasını təkmilləşdirməkdir.

Vergidən qaçma halları mənəviyyat və texniki məsələ olmaqla yanaşı əhəmiyyətli dərəcədə hüquqi məsələdir və onun qarşısının alınması üçün geniş hüquqi tədbirlər görülməlidir.

Vergidən qaçmanın qarşısının alınmasında həyata keçirilən tədbirlər. Dünya ölkələrinin vergidən qaçma halları vergi qanunlarında boşluqlar çox olduğu hallarda geniş yayılır. Vergi qanunvericiliyinin təkmilləşdirilməsi bu baxımdan çox əhəmiyyətlidir. Vergidən qaçma hallarının qarşısının alınması əhəmiyyətli dərəcədə vergi qaçaqçılığının cəzalandırılmasından asılıdır. Ancaq bu cəza necə olmalıdır? Pul cərimələrinə və yaxud həbs cəzasınamı üstünlük verilməlidir? ABŞ daxil olmaqla bir çox inkişaf etmiş ölkələrdə pul cərimələri ilə yanaşı olduqca ağır hesab edilən həbs cəzaları da tətbiq edilir. Lakin, vergi hüquqi sahəsindəki son irəliləyişlərdə vergidən qaçma halları üçün həbs cəzalarının azalma meyli göstərildiyi müşahidə olunur. Bu gün vergi hüququnda bu sahədə ən çox diqqət təsirli tədbirlər görməklə vergidən qaçma hallarına yol verilməməsinə yönəldilir. Lakin, bütün bunlara baxmayaraq vergidən qaçma halları cəzalandırılmalıdır. Bu sahədə müasir görüşlər həbs cəzasının ləğv edilməsini və təsirli pul və s. iqtisadi cəzalar verilməsini məqsədəuyğun hesab edir. Burada mürəkkəb vergi qanunlarını dərindən başa düşmədən bir sıra ödəyicilərin vergidən qaçması halının da nəzərə alınması lazımdır. başqa sözlə, vergidən bilə-bilə qaçanlarla bilməyərək bu vəziyyətə düşənlər vergi qanunvericiliyində bir-birindən fərqləndirilməlidir.

Vergi təbliğatının genişləndirilməsi, vergi orqanları üçün və vergi ödəyən müəssisələr üçün yüksək ixtisaslı kadrların hazırlanması, mühasibat sisteminin beynəlxalq standartlara uyğunlaşdırılması, hesab-faktura və kassa sisteminin inkişaf etdirilməsi bu baxımdan müstəsna əhəmiyyət kəsb edir. Bəyannamə sisteminin tətbiqi və ona nəzarət mexanizmi təkmilləşdirilməli, bunun təsirli nəticə vermədiyi sahələrdə isə zahiri əlamətlərə görə və kəsmət üsullarla vergi alınması təcrübəsindən istifadə edilməsi zəruridir. Vergi sayı və dərəcələrinin azaldılması da müasir vergitutma mexanizmində vergidən qaçma hallarının qarşısının alınması üçün olduqca vacib hesab edilir.

Vergidən yayınma o zaman özünü göstərir ki, müəssisə və ya fiziki şəxs ya öz fəaliyyətini qanunla vergiyə cəlb edilməyən sahədə həyata keçirir, ya da vergi orqanında qeydiyyatdan keçmir. Göründüyü kimi vergidən yayınma iki yolla mümkün olur: qanuni və qeyri-qanuni. Belə ki, əgər şəxs vergiyə cəlb olunan, o cümlədən yüksək dərəcə ilə cəlb olunan sahədən gəlir götürməkdən yayınırsa bu qanuna zidd deyildir və əslində istənilən qədər bu yoldan istifadə etmək olar. Məsələn, bəzi ölkələrdə mənfəət vergisi üzrə vasitəçilik əməliyyatlarından əldə edilən gəlirə yüksək faiz dərəcəsi tətbiq edilir. Əgər vergi ödəyicisi yüksək dərəcə ilə vergi ödəməmək məqsədi ilə həmin fəaliyyət növü ilə məşğul olmursa onun hərəkətinə etiraz etmək üçün heç bir əsas yoxdur.

Vergidən yayınmanın ikinci üsulu qanunla qadağan olunmuş (məsələn, müəssisəni qeydiyyatdan keçirməkdən yayınmaq) üsuldan istifadə etməklə həyata keçirilir və vergidən qaçma halında olduğu kimi vergi hüquq pozuntusu hesab edilir.

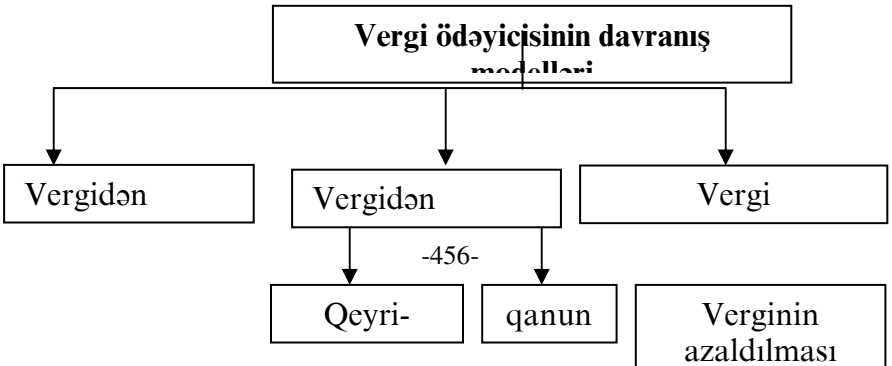
Vergi planlaşdırılması isə vergi ödəyicisi tərəfindən qanunla yol verilən üsul və vasitələrdən istifadə edilməklə vergi öhdəliyinin azaldılmasıdır.

Vergi planlaşdırılmasının vergidən yayınmadan fərqi odur ki, planlaşdırma vergi ödəyicisinin passiv deyil, aktiv davranışı nəticəsində baş verir. Çünki bu davranış müəyyən biznes növünün aparılmasından imtina edilməsinə deyil, vergi baxımından həmin fəaliyyətdən səmərəli istifadə edilməsinə yönəldilmişdir.

Lakin, qanun çərçivəsində vergi öhdəliyinin azaldılmasına yönəldilmiş hərəkətlərin heç də hamısını vergi planlaşdırılması adlandırmaq olmaz. Məsələn, əgər vergi ödəyicisi bu və ya digər hərəkəti və ya əməliyyatı təsərrüfat məqsədi ilə deyil, yalnız vergi güzəşti almaq məqsədilə edirsə belə hərəkət və ya əməliyyat düzgün hesab edilə bilməz.

Vergi ödənilməsindən qaçmaq, vergidən yayınmaq və vergi planlaşdırılması əslində habelə verginin azaldılması üçün xüsusi tədbir görülmədən onun ödənilməsi əslində vergi ödəyicisinin davranış modelləridir və aşağıdakı sxemlə ifadə etmək olar:

Sxem 1



Hüquqa zidd hərəkət Hüquqa uyğun hərəkət

Vergi planlaşdırılmasının şəksiz üstünlüyü ondan ibarətdir ki, vergi öhdəliyinin minimum həddə endirilməsi qanuni yolla həyata keçirilir. Xarici ədəbiyyatda «qanunu pozmadan vergidən yayınma» anlayışı («tax avoidance») bəzən «vergi planlaşdırılması» («tax planing») anlayışı ilə eyniləşdirilir.

Deyilənə misal kimi ABŞ-ın vergi qanunvericiliyi normalarının bu sahədə xüsusiyyətini göstərmək olar. Həmin qanunvericiliyə görə yalnız verginin ödənilməsindən qaçmağın sübut olunmuş cəhdləri vergi üzrə hüquq pozuntusu hesab edilir.

ABŞ-da vergi üzrə hüquq pozuntusunun ən mühüm əlamətlərindən biri hərəkətin bilərəkdən qəsdən edilməsidir. Yəni qanunu pozan «… öz hərəkəti ilə qanunu pozmaq məqsədini güdür». Qanunverici məhz bu əlaməti hüquq pozuntusu hesab edilən «vergidən qaçmanın» vergi planlaşdırılmasından» əsas fərqi kimi seçmişdir.[34]

Qeyd etmək lazımdır ki, Azərbaycanın vergi qanunvericiliyində Rusiyanın vergi qanunvericiliyində olduğu kimi[35] «vergidən qaçma» (uklonenie ot uplatı naloqov»), «vergidən yayınma» («obxod naloqov») və «vergi planlaşdırılması» («naloqovoe planirovanie») anlayışlarına aydınlıq gətirilməmiş, daha doğrusu onlar müstəqil termin kimi birbirindən ayrılmamışdır. Ölkəmizin vergi qanunvericiliyində «vergidən qaçma» anlayışından əslində istifadə edilmir. Azərbaycan Respublikası Vergi Məcəlləsində, Cinayət Məcəlləsində və Azərbaycan Respublikasının İnzibati Xətalar Məcəlləsində «vergidən qaçma» və «vergidən yayınma» anlayışları eyni mənalı olaraq «vergidən yayınma» kimi verilir. Yalnız rus dilində olan variantda eyni termin Məcəllələrdə «uklonenie ot uplatı naloqov» kimi verilir.

---

[34] Козырин А.Н. Налоговое право зарубежных стран: вопросы теории и практики. М., Манускеринт, 1993, с. 100.

[35] Налоговое право. Учебное пособие. Под редакцией С.Г.Пепеляевой. М., 2000, с. 581-582.

Gömrük Məcəlləsinin 215-ci maddəsində «vergidən qaçmaq» anlayışı «gömrük ödənişlərindən yayınma» anlayışı hesab edilir.

Azərbaycan Respublikası Cinayət Məcəlləsinin Azərbaycan dilində olan variantında «vergidən yayınma», rus dilində olan variantında isə «uklonenie ot uplatı naloqov» adlanan 213-cü maddədə aşağıdakı iki halda cinayət məsuliyyəti nəzərdə tutulur: 1) vergilərdən yayınmaq (?) məqsədi ilə vətəndaşlar tərəfindən gəlirlər və xərclər barədə bilə-bilə təhrif olunmuş məlumatların deklarasiyada göstərilməsi və 2) vergilərdən yayınmaq məqsədilə gəlirlər və ya xərclər barədə bilə-bilə təhrif olunmuş məlumatların təşkilatın mühasibat sənədlərinə daxil edilməsi. Həmin hərəkətlər dünya təcrübəsində vergidən yayınma deyil, vergidən qaçma hesab edilir. «Vergidən yayınma» anlayışı Respublikamızın vergi qanunvericiliyində vergi cinayətləri ilə yanaşı vergi hüquq pozuntularına da aid edilir və termin burada yerindədir. Lakin, vergi qanunvericiliyində vergi hüquq pozuntularının bütün növləri «vergidən yayınmaya» aid edilir və hərəkətin qəsdən və ya bilmədən törədildiyi ayrıca vurğulanmır (VM maddə 58).

Hesab edirik ki, vergi ödəyicisinin məqsədyönlü fəaliyyəti nəticəsində törədilən vergi cinayətləri «vergidən qaçma» kimi qiymətləndirilməli və müvafiq qaydada cəzalandırılmalıdır. Büdcəyə ödənilməli olan vergi məbləğlərinin səhv hesablanması, vergi güzəştlərindən səhv istifadə edilməsi və digər hüquq pozuntuları qəsdən, bilərəkdən törədilmədikdə vergidən yayınma kimi dəyərləndirilməlidir.

Yeri gəlmişkən onu da göstərmək lazımdır ki, Azərbaycan Respublikası Cinayət Məcəlləsində vergi ödəməkdən yayınma üzrə vergi cinayətlərinin müəyyən edilməsi meyarlarının (məsələn, 213-cü maddədə «xeyli miqdar» və «küllü miqdar» anlayışlarının şərti maliyyə vahidindən istifadə edilərək müəyyənləşdirilməsi qaydasının) vergi ödəyicisinin ödəmə qabiliyyətini ədalət prinsipinə uyğun olaraq düzgün əks etdirmir. Bu qayda ilə əslində iri vergi ödəyiciləri ilə orta və xırda ödəyicilər bir sıraya qoyulmuş olur. Bu vəziyyətin aradan qaldırılması üçün «bilə-bilə təhrif olunmuş məbləğlərin» vergitutma obyektinin dəyərinə və ya gizlədilmiş vergi məbləğlərinə nisbətən faizlə (məsələn, 10%-dən yuxarı) və «təhrifin» minimum məbləğinin isə şərti maliyyə vahidi ilə müəyyən edilməsini məqsədəuyğun hesab edirik. Bu halda hakimlərin səlahiyyətinə verilən cəza həddi arasındakı böyük fərqi də aradan qaldırmaq mümkün olar. Vergidən qaçma və vergidən yayınma üçün tətbiq edilən cəza tədbirlərinin pul ifadəsinin təhlili isə göstərir ki, bu gün qüvvədə olan şərti maliyyə vahidindən istifadə edilərək tətbiq olunan cəzaların maksimum həddinin nisbi ağırlığı vergini daha çox «gizlədənlər» üçün daha sərfəlidir. Məsələn, Cinayət Məcəlləsinin 213.2-

ci maddəsinə əsasən vergidən yayınma üzrə əməllər külli miqdarda törədildikdə şərti maliyyə vahidinin iki min mislindən beş min mislinədək miqdarda cərimə və ya iki ilədək müddətə islah işləri və ya iki ilədək müddətə azadlığın məhdudlaşdırılması və ya altı ayadək müddətə azadlıqdan məhrum etmə ilə cəzalandırılır. Burada şərti maliyyə vahidinin iki min mislindən beş min mislinədək pul cəzasının tutarı 11,0 və 27,5 mln. manat təşkil edir. Fərz edək ki, iki vergi ödəyicisindən birincisi 100,0 mln. manat, ikincisi isə 200,0 mln. manat məbləğində vergini deklarasiyada əks etdirməmişdir. Bu zaman birinci ödəyiciyə tətbiq edilən maksimum pul cəriməsi (27,5 mln. manat) gizlədilən verginin 27,5%-ni təşkil etdiyi halda, ikinci ödəyici üçün onun yarısını – yəni 13,75%-ni təşkil edəcəkdir. Bu nisbət isə Vergi Məcəlləsinin 58.1 və 58.2-ci maddələrində vergi hüquq pozuntuları üçün nəzərdə tutulmuş maliyyə sanksiyalarından (vergi birinci dəfə azaldıldıqda 20%, həmin hərəkət il ərzində ikinci dəfə təkar edildikdə 40%) da azdır. Onu da göstərmək lazımdır ki, Azərbaycan Respublikası vergi qanunvericiliyində vergi planlaşdırılması» anlayışından ümumiyyətlə istifadə edilmir.

Beləliklə, vergidən qaçma, vergidən yayınma və vergi planlaşdırılması anlayışlarının dəqiq işlənib hazırlanmış prinsiplər əsasında bir-birindən ayrılmaması təcrübədə anlayışların birinin digəri ilə əvəz edilməsinə, bu və ya digər sanksiyanın əsassız tətbiq edilməsinə səbəb ola bilər.

18.4. Vergi planlaşdırılması üsul və mərhələləri

Vergi öhdəliyinin minimuma endirilməsində vergi qanunvericiliyi sahəsində mövcud boşluqlardan müəyyən dərəcədə istifadə edilir. Bu boşluqlar hüquqi texnikanın qeyri-kamilliyi nəticəsində mövcud olur. Onlar vergi qanunvericiliyində dəyişikliklər edilməsi və dəqiq olmayan, iki mənalı ifadələrə izahatlar verilməsi yolu ilə aradan qaldırılır. Qanunvericilikdəki boşluqlardan istifadə etməklə vergi öhdəliyinin azaldılması yolu uzun ömürlü ola bilməz və bu yol professional yol ehsab edilmir. Ona görə də digər üsullardan istifadə etməklə uzunmüddətli planlaşdırma aparmaq iqtisadi cəhətdən sərfəli hesab edilir.

Uzun müddətli vergi planlaşdırılmasının birinci üsulu vergitutma obyektinin xüsusiyyətinin nəzərə alınmasıdır. Məsələn, bəzi ölkələrdə qiymətli kağızlardan gələn gəlirlər vergiyə cəlb edilmir. Bu amil vergi öhdəliyinin qanuni yolla azaldılması üçün imkan yaradır.

İkinci üsul vergi subyektinin xüsusiyyətinin nəzərə alınmasıdır. Məsələn, bəzi ölkələrdə ailə üzvlərinin gəlirlərinin vergiyə cəlb edilməsi prinsipi mövcuddur. Bunun əsasında isə vergiyə cəlb olunmalı olan gəlirin ərlə-arvad arasında bərabər hissələrə bölünməsi dayanır.

Vergi planlaşdırılmasında istifadə edilən üçüncü üsul isə vergitutma metodudur. Belə ki, bəzən, mütərəqqi vergi dərəcələri mütənasib dərəcələrə nisbətən ödəyici üçün daha sərfəli olur.

Azərbaycanda 1.01.2003-cü ildən etibarən regionlar və fəaliyyət növləri üzrə fərqli vergi dərəcələri ilə mənfəət vergisi alınması bu sahədə də vergi planlaşdırılmasından istifadə etmək üçün əlavə imkan yaradır.

Beynəlxalq miqyasda vergi planlaşdırılmasından istifadə edilməsi üçün «vergi sığınacaqları» adlanan amil mühüm rol oynayır. Müxtəlif ölkələrdə müxtəlif fəaliyyət növləri eyni dərəcədə vergiyə cəlb edilmir. Ən az vergi alınan sahələr adətən beynəlxalq miqyasda da cəlb edici olur.

Bəzən ayrı-ayrı ölkələr xarici hüquqi şəxslərdən cüzi dərəcədə vergi alırlar (xarici kapitalı cəlb etmək üçün). Azad ticarət və iqtisadi zonalarda bu təcrübədən geniş istifadə edilir.

Vergi planlaşdırılması üçün dövlətlər arasında ikiqat vergitutmanın qarşısının alınması üçün bağlanan müqavilələrdən də geniş istifadə edilir. Dövlətlər arasında investisiyaların qarşılıqlı təşviqi, azad ticarət zonaları, gömrük birlikləri haqqında bağlanan müqavilələrdən də bu məqsədlə geniş istifadə edilir.

Vergi planlaşdırılmasını bir-biri ilə sıxı əlaqədar olan bir neçə mərhələyə bölmək olar. Aydındır ki, bu mərhələləri hər hansı bir ardıcıllıqla düzmək, qəti şəkildə bir-birindən ayırmaq və ya həyata keçirmək mümkün deyildir. Məsələn, həmin mərhələlərin ayrı-ayrı məsələləri (məsələn, müəssisənin təşkilati-hüquqi forması və ya strukturunun seçilməsi) müəssisənin və ya onun bölmələrinin yerləşdirilməsi ilə və digər problemlərlə eyni vaxtda həll edilə bilər.

Adətən **birinci mərhələdə** vergi baxımından istər müəssisənin, istərsə də onun rəhbər orqanlarının, filial və bölmələrinin ən əlverişli yerlərdə yerləşdirilməsi məsələsi həll edilir. Bu zaman «vergi sığınacaqları» və xarici ölkələrdə əldə edilən mənfəətin maneəsiz transfer imkanları da nəzərə alınır.

Vergi planlaşdırılmasının **ikinci mərhələsinin** əsas məqsədi hüquqi şəxsin konkret məqsədləri üçün fəaliyyətinin optimal təşkilati-hüquqi formasını seçməkdir. Bu zaman vergi recimi ilə optimal nisbət məsələsi də həll edilir. Çünki, müəssisənin vergi öhdəlikləri, həm də əldə edilən mənfəətin bölgüsünü tənzimləyən vergi recimindən də asılıdır.

Vergi planlaşdırılmasında üçüncü mərhələ cari sahibkarlıq fəaliyyətində vergi güzəştlərindən düzgün və tam istifadə edilməsidir.

Vergi planlaşdırılmasının dördüncü mərhələsi vergi nöqteyinəzərindən müəssisənin aktivləri və mənfəətinin ən səmərəli şəkildə yerləşdirilməsidir. Çünki, bir çox hallarda müəssisə mənfəəti və aktivlərinin düzgün yerləşdirilməsi və investisiya siyasətinin seçilməsi əlavə vergi güzəştləri üçün şərait yaradır.

Vergi planlaşdırılması – ölkənin vergi qanunvericiliyinin vəziyyətindən, orada mövcud olan vergi mühitindən (yəni büdcə, investisiya və vergi siyasətinin əsas istiqamətlərindən və hüquq qaydalarının vəziyyətindən), vergidən qaçma halları ilə mübarizənin səviyyəsindən, vergi ödəyicilərinin hüquqi bilik və mədəniyyətlərinin vəziyyətindən, vergi məsləhətçilərinin professionallığından asılı olan yaradıcı bir prosesdir.

18.5. Vergi planlaşdırılmasının həddi

Dövlətlərin əksəriyyətinin hüquq praktikasında vergi qaçaqçılığının qarşısının alınması, habelə vergi planlaşdırılmasının ciddi olaraq məhdudlaşdırılmasına imkan verən xüsusi üsullar mövcuddur. Bu üsullar qanunvericilik qaydasında məhdudlaşdırmalara, ödəyici tərəfindən vergi qanunvericiliyi pozulduğu hallarda inzibati təsiretmə tədbirlərinə, habelə xüsusi məhkəmə doktrinalarına bölünür.

Qanunvericilik qaydasında məhdudlaşdırmalara aiddir: vergi qaçaqçılığının qarşısının alınmasına yönəldilmiş tədbirlər, o cümlədən subyektlərin vergi orqanında vergi ödəyicisi kimi qeydiyyatdan keçməsi, vergilərin hesablanması üçün zəruri olan məlumat və sənədlərin təqdim edilməsi üzrə öhdəliyin qoyulması, ayrı-ayrı gəlir növlərindən yaranma mənbəyində vergilərin tutulması qaydasının qoyulması, habelə vergi qanunvericiliyinin pozulmasına görə məsuliyyət tədbirlərinin müəyyən edilməsi.

Vergi orqanları tərəfindən tətbiq edilən inzibati təsiretmə tədbirləri həmin orqanların vergi qaçaqçılığının qarşısının alınması məqsədilə vergi ödəyicilərinin fəaliyyətinə operativ müdaxilə etmələri üçün imkan yaradır.

Vergi orqanlarının malik olduqları inzibati təsiretmə tədbirlərini bir neçə qrupa bölmək olar.

Vergi orqanları vergi ödəyicilərindən vergi qanunvericiliyinə riayət edilməsini tələb etmək hüququna malikdirlər. Daha konkret desək, onlar vergilərin vaxtında və tam ödənilməsini və vergi güzəştlərini təsdiq edən sənədlərin təqdim edilməsini tələb edir, ödəyicilərin nümayəndə-

lərindən izahat almaq və subyektlər tərəfindən vergi qanunvericiliyinə riayət edilməsini yoxlamaq və onların pozulmasına görə sanksiya tətbiq olunması haqqında qərar qəbul etmək hüququna malikdirlər. Bundan başqa, vergi orqanları vergi ödəməkdən yayınma və vergi orqanlarının səlahiyyətlərinin aid edilmiş digər cinayətlər üzrə qanunvericiliklə müəyyən edilmiş qaydada yoxlama, təhqiqat və istintaq aparmaq, əməliyyat-axtarış fəaliyyətini həyata keçirmək, vergi ödəməkdən yayınma və vergi orqanlarının səlahiyyətlərinə aid edilmiş digər cinayətlərə qarşı mübarizə sahəsində vergi orqanlarının hüquq mühafizə orqanları ilə fəaliyyətini əlaqələndirmək, hüquq-mühafizə orqanları ilə, o cümlədən xarici dövlətlərin hüquq-mühafizə qurumları ilə işgüzar münasibətlər qurmaq hüququ vardır.

Dünya təcrübəsində vergi orqanları vergidən qaçma ilə mübarizədə məhkəmə mexanizmindən istifadə etdikdə geniş imkanlara malik olurlar. Məsələn, bu sahədə ABŞ-ın təcrübəsini misal göstərmək olar. Belə ki, ABŞ məhkəmələrində bəzi sövdələşmələrin vergidən qaçmaq və ya yayınmaq məqsədilə bağlandığı və qanunvericiliyin tələblərinə uyğun olmadığı əsas götürülərək onları qəbul etməyən məhkəmə doktrinaları mövcuddur.[36]

18.6. Vergi bazasının müəyyən edilməsinin monitorinqinin iqtisadi-riyazi modeli

Vergi orqanlarının fəaliyyətində əsas problemlərdən biri iri vergi ödəyicilərinin, xüsusən neft sahəsində işləyən müəssisələrin fəaliyyətinin kompleks təhlilinin aparılmasındakı elmi və metodiki təminatın zəif olmasıdır. Neft sferasının müəssisələrinin fəaliyyətinin qabaqcadan təhlili və ekspert qiymətləndirilməsi onu deməyə əsas verir ki, mövcud olan bir sıra statistik (hesabat) göstəricilərdən (amillərdən) istifadə edərək böyük ehtimalla, müəssisənin maliyyə-iqtisadi vəziyyətinin modelini,[37] o cümlədən vergiyə cəlb olunma bazasını müəyyən etmək olar. Bu göstəricilərin əsas hissəsi statistik, vergi və digər hesabatlarda əvvəlcədən nəzərdə tutulur.

Modelləşdirmənin iqtisadi-riyazi metodunun məqsədi tədqiq olunan ümumi göstəricilərin içərisindən vergi orqanlarını maraqlandıran göstəricilər haqqında əsaslandırılmış mülahizə çıxarmaqdır.

---

[36] Bu haqda ətraflı məlumat üçün bax: Основы налогового права Азербайджанской Республики. Программа Tacis. Б. ,1998, книга 2, с. 138-140.

[37] Фрейдлин С.Я. Экономико-математические модели мониторинга оценки налоговой базы. – «Финансы» 2002, № 2.

İqtisadi-riyazi təhlilin mövcud forma və metodları ayrı-ayrı neft sahəsinin müəssisələrinin, eləcə də bütünlükdə kompaniyaların (holdinq) iqtisadi-riyazi modelini işləyib hazırlamağa imkan verir.

İqtisadi-riyazi modelin işlənib hazırlanmasının məqsədləri aşağıdakılardır:

– təhlil edilən sistemin vəziyyəti və inkişafını xarakterizə edən iqtisadi göstəricilərin proqnozlaşdırılması;

– təhlil edilən sistemin iqtisadi inkişafının müxtəlif mümkün ssenarilərinin hazırlanması;

– müəssisənin fəaliyyətinin bir sıra maliyyə-iqtisadi göstəricilərinin faktiki əhəmiyyətinin (rolunun) dolayı göstəricisi üzrə hesablanması;

– sistemin (müəssisənin, holdinqin) işləməsinin qiymətləndirilməsi.

Müəssisənin fəaliyyətinə təsir edən göstəricinin təhlili onların arasında asılılığı aşkar və təsvir etməyə, bu əlaqələrin strukturunu tədqiq etməyə imkan verir.

İqtisadi-riyazi modelin hazırlanması bir neçə mərhələdən ibarətdir.

I mərhələ – məsələnin qoyuluşu. Bu mərhələdə tədqiqata cəlb edilən obyektlər müəyyən olunur, müəssisələrin, kompaniyaların (holdinq), iqtisadiyyatın sahələrinin (altsahələrin) konkret siyahısı tərtib edilir.

Bu müəssisələrin iqtisadi, texniki vəziyyətinin öyrənilməsi həyata keçirilir. Onların təşkilati texniki xarakteristikaları (xüsusiyyətləri) siyahıya alınır, proseslərin rəsmiləşdirilməsi həyata keçirilir, öyrənilən obyektin (prosesin) başlıca xarakteristikası qeyd edilir.

Təhlil olunacaq göstəricilərin siyahısı tərtib edilir, onların ardıcıllığı müəyyənləşdirilir. Göstərilənlər əsas və ikinci dərəcəli göstəricilər olmaqla iki yerə ayrılır. Əsas çıxış göstəricilərinin (o cümlədən vergilərin) siyahısı tərtib edilir. Bu zaman nəzərə almaq lazımdır ki, göstəricilər proqnozlaşdırılan (daha doğrusu, mövcud amillərə görə asılılığı aşkar oluna bilən) və mövcud amillər əsasında müəyyənləşdirilə bilinməyən göstəricilərə bölünür.

Qısa müddətli (aylıq, rüblük) və uzunmüddətli (illik) proqnozlar üçün giriş və çıxış göstəriciləri müəyyən olunur.

Hesabat formalarından əks olunmayan, lakin təhlilin nəticələrinə əsaslı təsir edən amillərin (göstəricilərin) tam siyahısı verilir (gömrük rüsumlarının həcmi, dolların məzənnəsi, neftin ixrac qiyməti, elektrik enercisinə və nəqliyyata qoyulan tariflər və s.). Tədqiqatın məqsədi dəqiqləşdirilir, nəticələrin formaları müəyyənləşdirilir və təyin edilir. İşin davamlılığı, həcmi, icraçıların seçilmiş peşəkar heyəti müəyyən olunur.

II mərhələ – İnformasiya. Bu mərhələlərə iş üçün zəruri olan informasiyaların yığılması, bu informasiyaların təyinatı üzrə qruplaşdırılması və qabaqcadan analizinin aparılması həyata keçirilir.

III mərhələ – Korrelyasiya təhlili. Bu mərhələdə müəssisələr təsərrüfat fəaliyyəti nəzərə alınmaqla qruplaşdırılır.

Aşağıdakı qruplar tövsiyyə edilir: mənfəət, daşınma, emal, reallaşdırma və qarışıq qruplar. Hər bir qrup üzrə analizin həyata keçirilməsi üçün zəruri sayılan xarakterik əlamətlər, işin təşkilnin texnologiyası və istehsalı baş verən proses və hadisələr təsvir edilir.

Bu mərhələdə aşağıdakı suallara cavab vermək zəruridir:

Ümumiyyətlə təsdiq edilən göstəricilər arasında hər hansı bir əlaqənin olması və bu əlaqənin strukturu. Burada informasiya təminatı və riyazi aparatın vacibliyi müəyyən edilir.

Bu mərhələdə aşağıdakıları nəzərə almaq vacibdir. Neft sahəsinin müəssisələrinin işinin texnoloci və təşkilati prinsipi kifayət qədər mürəkkəbdir. Onların fəaliyyətinin nəticələrinə təsir edən amillərin strukturu və kəmiyyəti çoxpilləli xarakter daşıyır. Seçmələrin həcmi (hesabat göstəricilərinin təhlili üçün lazım olan hesabat dövrü) məhduddur. Riyazi statistikanın əsas prinsiplərinə görə, modelin mürəkkəbliyi artdıqca qiymətləndirmənin dəqiqliyi aşağı düşür. Ona görə də təhlil aparmaq üçün göstəricilərin (amillərin) seçilməsi zamanı onların kəmiyyəti maksimum ixtisar edilməlidir, daha informativ olanlarını seçmək lazımdır. Burada da qoyulmuş məqsədi doğruldan proqnozların dəqiqlik dərəcəsi müəyyənləşdirilir.

IV mərhələ – göstəricilərin təhlili. Bu mərhələ ən əhəmiyyətli mərhələlərdəndir. Burada təhlil üçün nəzərdə tutulan göstəricilər arasında qarşılıqlı əlaqələrin xarakteri və strukturu aşkar edilir, hər bir göstəricinin (amilin) ayrı-ayrılıqda və bir-birilə qarşılıqlı asılılıqda təhlilin nəticələrinə təsiri (həm kəmiyyət, həm də keyfiyyət baxımından) müəyyənləşdirilir, hər amilin aşağıdakı növlərdə təsnifatı aparılır:

- uzunmüddətli;
- mövsümi;
- tsiklik (konyuktur) – iqtisadiyyatın və təbiətin uzunmüddətli tsiklik hərəkətlərini xarakterizə edir;
- təsadüfi (qeyri-müntəzəm) – uçota və qeydiyyata düşməyən.

Müəssisənin fəaliyyətinin son maliyyə – iqtisadi nəticələrinə hər amilin təsirini müəyyənləşdirərkən geokəşfiyyat istehsalının və buruq işlərinin mövsümiliyini, hansının iqlim şəraitini mütləq nəzərə almaq lazımdır.

Vergiyə cəlb olunma bazasına və vergi ödənişlərinə təsir edən amillər müəyyənləşdirilərkən vergi qanunvericiliyinin dəyişməsinin nəzərə alınması da zəruridir.

Bundan sonra təhlil üçün müəssisənin seçilməsinə başlanılır. Bu məqsədlə, hər müəssisə qrupuna bu qrup üçün orta vergi yüklü 1-2 təşkilat seçilir. Bu müəssisə – bazadır, buna əsasən sonradan hər qrupda iqtisadi-riyazi modelin hazırlanması üçün göstəricilərin təhlili və yığılması həyata keçiriləcək.

Neft sahəsinin müəssisələrində kameral və səyyar vergi yoxlamalarının təhlilinin nəticələri onların vergiyə cəlbetmə bazasını azaltmaları barədə kifayət qədər əsas verir. Bunu təhlil və iqtisadi-riyazi modelin qurulması üçün seçilmiş vergi və mühasibat hesabatlarının təhlili zamanı nəzərə almaq lazımdır.

V mərhələ – iqtisadi-riyazi modelin hazırlanması. Modelin hazırlanmasına başlamazdan əvvəl onun mənzərəsini müəyyənləşdirmək lazımdır.

VI mərhələ – təsdiqetmə (bəyənmə). İqtisadi-riyazi modelin təsdiq edilməsi hər qrup üzrə 1-2 müəssisə üçün həyata keçirilir. Təsdiqetmənin nəticələri həm cədvəl, həm də qrafik formasında təqdim edilməlidir.

VII mərhələ – işləyib qurtarma.

VIII mərhələ – iqtisadi-riyazi modelin vergi orqanlarının praktik fəaliyyətində tətbiqi üçün tövsiyyənin hazırlanması.

Bizim fikrimizcə, iqtisadi-riyazi modelin təcrübədə tətbiqi iri vergi ödəyicilərinin fəaliyyətinin kompleks təhlilinin aparılması problemini əhəmiyyətli dərəcədə həll edilməsinə yardım edə bilər. Bu isə öz növbəsində vergiləri savadlı və maksimal həcmdə toplamağa imkan verəcəkdir.

ƏDƏBİYYAT

1. Azərbaycan Respublikasının Konstitusiyası. B., 1995.
2. Azərbaycan Respublikasının Cinayət Məcəlləsi, Bakı, 2000.
3. Azərbaycan Respublikasının Gömrük Məcəlləsi, Bakı, 1997.
4. Azərbaycan Respublikasının İnzibati Xətalar Məcəlləsi, Bakı, 2001.
5. Azərbaycan Respublikası Konstitusiya Məhkəməsinin Məlumatları. 2002.
6. Azərbaycan Respublikasının Mülki Məcəlləsi, Bakı, 2000.
7. Azərbaycan Respublikasının Vergi Məcəlləsi. Bakı, 2002.
8. Azərbaycan Respublikasının Vergi Məcəlləsinə əlavələr və dəyişikliklər edilməsi haqqında Azərbaycan Respublikasının Qanunu. Bakı, 2002. «Azərbaycan» qəzeti, 28 dekabr 2002.
9. Azərbaycanın statistik göstəriciləri – 2000, Rəmi nəşr, Bakı, Səda, 2000.
10. A.Akdoğan, Ş.Kızılot, S.Eyüzgiller, Türk Vergi Sistemi, Ankara, 1982.
11. Bulutoğlu K., Türk vergi sistemi, 5. Basılış, İstanbul, 1976.
12. Veralğskiy M. Problemı mecdunarodnoqo finansovoqo prava/Sovetskoe qosudarstvo i pravo. – 1967 - №1.
13. Vısoükiy M.A. Şvedskiy opıt vzimaniə NDS – «Finansı» № 10, 2001.
14. Vitrənskiy V.V., Qerasimenko S.A. Naloqovıe orqanı, naloqoplatelğhik i qracdanskiy kodeks. – M., Mecdunarodnıy üentr finansovo-gkonomiçeskoqo razvitiə, 1995.
15. Voloşina N.N. Naloqovıe i finansovıe metodı stimulirovaniə proüessa vnutrenneqo nakopleniə – «Finansı», № 1, 2000.
16. «Dirçəliş» Curnalı 2001-2002.
17. İ.Əliyev, Əlavə Dəyər Vergisi, Bakı, 1998.
18. Balakireva M.İ. İspolnenie obəzannosti po uplate naloqa – «Finansı» № 7, 2001.
19. Boquslavskiy M.M. Mecdunarodnoe gkonomiçeskoe prava. M., 1996.

20. Borisov S.A. Sovmestnaə deətelğnostğ: uçet, naloqooblocenie, lğqotı i otvetstvennostğ. M., 1998.
21. Brown R.G., Smoothing Forecasting and Prediction of Discrete Time Series, 1, Prentice – Nall, Englewood Cliffs, 1963.
22. Brown R.G., Meyer R.F. The Fundamental Theorem of Exponential Smoothing – l Oreration Research, 1961, vol 9, 5.
23. Qalimova Q.A. O naloqooblocenii obrazovatelğnıx uçrecdeniy – «Finansı», № 8, 2002.
24. Qoroleva V.L., Melğnikova E.N. Osnovı proqnozirovaniə sistem. M., Vısşaə şkola, 1986.
25. Qorskiy İ.V. Naloqi v rınoçnoy gkonomike. M., 1992.
26. Qorbunov A.R. Naloqovoe planirovanie i sozdanie kompaniy za rubecom. M., 1999.
27. Qriüenko V.V. Qracdanin kak subcekt naloqovoqo prava v Rossiyskoy Federaüii – Voronec; İzdatelğstvo Voronecskoqo qosudarstvennoqo universiteta, 1997.
28. Qureev V.İ. Naloqovoe pravo. M., 1995.
29. Dernberq R.L. Mecdunarodnoe naloqooblocenie. M., ÖNİTİ, 1997.
30. Freydlin S.Ə. Gkonomiko-matematiçeskie modeli monitorinqa oüenki naloqovoy bazı – «Finansı», 2002, №2.
31. Karaseva M.V. Finansovoe pravootnoşenie – Voronec: İzdatelğstvo Voronecskoqo qosudarstvennoqo universiteta, 1997.
32. Karpov V.V. Ustranenie dvoynoqo naloqooblocenia. M., 1997.
33. Kaşin V.A. Naloqovaə doktrina i naloqovoe pravo – «Finansı», № 7, 2001.
34. Kocikov V.Ə. Naloqovoe planirovanie. M., 1998.
35. Kolğüova T.A., Mişenina M.S. Naloqooblocenie subcektov maloqo predprinimatelğstva – «Finansı», № 8, 2002.
36. Kontoroviç V.K. Problemı vozmehenia NDS pri gksporte: vıxod iz tupika estğ – «Finansı», №10, 2001.
37. Kozırin A.N. Naloqovoe pravo zarubecnıx stran: voprosı teorii i praktiki. Moskva, Manuskript, 1993.
38. Kuçerov G.V. Opredelenie obcektov naloqooblocenia, üen i doxodov – «Finansı», №8, 2000.
39. Kuqaenko A.A., Belənin M.P. Teoria naloqooblocenia. M., Vuzovskaə kniqa, 1999.
40. Lazarev V.V., Lipenğ S.V. Teoria qosudarstva i prava. M., 1998.
41. Langer M., Practical international Tax Planing. №9, 1979.
42. Lisovskiy V.İ. Mecdunarodnoe finansovoe pravo. – M., 1964.

43. Lisovskiy V.İ. Mecdunarodnoe torqovoe i finansovoe pravo. – M., 1974.
44. Məmmədov F.Ə., Musayev A.F., Sadıqov M.M., Rzayev Z.H., Kəlbiyev Y.A. Vergitutmanın nəzəri və metodoloci əsasları. Bakı, Ozan, 2001.
45. Məmmədov S. Maliyyə. B., 1997.
46. Meherəkova O.V. Naloqovıe sistemı razvitıx stran mira (spravoçnik). M., Pravovaə kulğtura, 1995.
47. Miləkov N.A. Naloqi i naloqooblocenie. M., İnfra- M., 1999.
48. Musayev A.F., Kəlbiyev YA., Hüseynov A.A. Azərbaycan Respublikasının vergi xidməti: İslahatlar və nəticələr. Bakı – Təfəkkür – 2002.
49. Musayev A.F., Qəhrəmanov A.Q., İqtisadiyyatda riyazi modelləşdirmə və proqnozlaşdırma. Bakı, Kür, 1998.
50. H.Nadaroğlu. Vergi kontrolündə gider əsasları müəssisəsi. A., 1990.
51. H.Nadaroğlu. Kamu Maliyyesi Teorisi. Ankara, 1989.
52. Naloqi i naloqovoe pravo. Uçebnoe posobie (pod. red. A.V.Brızqalina), M., Analitika – Press, 1997.
53. Naloqovoe pravo. Uçebnoe posobie, M., İDFBK, Press, 2000.
54. Naloqi i naloqooblocenie. Uçebnik (pod. red. Rusakovoy Q.İ.) M., Finansı, 1998.
55. Naloqovıe sistemı zarubecnıx stran (pod. red. Knəzeva V.Q.) M., ÖNİTİ, 1997.
56. Osnovı naloqovoqo prava Azerbaydcanskoy Respubliki, Kniqa 1 – Mecdunarodnıe prinüipı buxqalterskoqo uçeta i texnika audita. Proqramma Tacis, Baku, 1998. Pod. red. S.Q.Pepeləeva i N.A.Safarova.
57. M.Öncel., A.Kumrulu., N.Çağan. Vergi hukuku 2, Baskı, Ankara, 1993.
58. Panskov V.Q. Naloqi i naloqooblocenie v Rossiyskoy Federaüii. Uçebnik, M., 1999.
59. Pepeləev S.Q. Zakon o naloqax: glementı strukturı. M., 1995.
60. Pepper Dc. Praktiçeskaə gnüiklopediə mecdunarodnoqo naloqovoqo i finansovoqo planirovaniə. M., İNFRA- M., 1999.
61. Peters G. Xaos i porədok na rınkax kapitala. Novıy analitiçeskiy vzqləd na üiklı, üenı i izmençivostğ rınka. M., Mir, 2000.
62. Piontovskiy A.A. Uçenie o prestuplenii po sovetskomu Uqolovnomu pravu. M., 1961.
63. Puşkareva V.M. İstoriə finansovoy mısli i politiki naloqov. M., İNFRA – m., 1996.

64. Puşkareva V.M. Liberalğnıy povorot naloqovoy politiki v Rossii – «Finansı», №1, 2001.
65. Raymond R., Clifford M. Hicks, Income Tax Influences on legal Forms of organizations for Small Business, - l; 1990.
66. Rikardo D. Principe's de J'Economicetde Y'Jmport Calmann-legy 1970.
67. Smirnov A.V. Administrativnaə otvetstvennostğ za naruşeniə naloqovoqo zakonodatelğstva. – M., Antroposofiə, 1995.
68. Sutırin S.F., Poqorleükiy A.İ., Naloqi i naloqovoe planirovanie v mirovoy gkonomike. Sankt-Peterburq, 1998.
69. Sutormina V.N. Finansı kapitalistiçeskix qosudarstv. Kiev, 1976.
70. Timofeeva O.F. Naloqi v rınoçnoy gkonomike. Moskva, 1993.
71. Çernik D.Q. Naloqi: Uçebn. posobie. M., Finansı i statistika, 1996.
72. Çernik D.Q. Naloqi v rınoçnoy gkonomike. M., Finansı, ÖNİTİ, 1997.
73. Çernik D.Q., Poçinok A.P., Morozov V.P. Osnovı naloqovoy sistemı. M., Finansı 1998.
74. Ximiçeva N.İ. Naloqovoe pravo: uçebnik – M.: İzdatelğstvo BEK, 1997.
75. Xropanök V.N. Teoriə qosudarstva i prava. M., 1998.
76. Vergilər qəzeti, 2000-2002-ci illər.
77. Vergi xəbərləri bülleteni, 2000-ci il.
78. Vergi xidməti haqqında, Azərbaycan Respublikasının qanunları, Bakı, 1995.
79. Ötkina T.F. Naloqi i naloqooblocenie. Uçebnik. M., İNFRA – M., 1999.
80. Zaxarova R.F. Otvetstvennostğ za naruşeniə naloqovoqo zakonodatelğstva – M., İnstitut qosudarstva i prava RAN, 1996.
81. Gklund K. Gffektivnaə – şvedskaə modelğ (per. so şvedsk.) M., Gkonomika, 1991.