

**AZƏRBAYCAN RESPUBLİKASI TƏHSİL NAZİRLİYİ  
AZƏRBAYCAN DÖVLƏT İQTİSAD UNİVERSİTETİ**

---

**MAGİSTRATURA MƏRKƏZİ**

**Əlyazması hüququnda**

**Gülməmmədov Elçin Nizami oğlu**

**«Vergi yükünün müəyyən edilməsi üsulları və onların təkmilləşdirilməsi  
istiqlamətləri»  
mövzusunda**

**MAGİSTR DİSSERTASİYASI**

**İstiqlamətin şifri və adı: 060403 – «Maliyyə»**

**İxtisaslaşma: «Vergi və vergiqoyma»**

**Elmi rəhbər:**

Dos.i.ü.f.d Z.Ş.Paşayev

Magistr proqramının rəhbəri:

**dos. İ.M.Rzayev**

---

**Kafedra müdiri:**

**i.e.d Ə.Ə.Ələkbərov**

---

**BAKİ – 2017**

## MÜNDƏRİCAT:

<b>Giriş .....</b>	<b>3</b>
<b>1. Vergi yükünün qiymətləndirilməsinin nəzəri-metodoloji aspektləri .....</b>	<b>6</b>
1.1. Vergi yükü anlayışı və mahiyyəti .....	6
1.2. Vergi yükünə müxtəlif baxışların təkamülü.....	11
1.3. Vergilərin dəyişdirilməsi, vergi yükünün yenidən paylaşdırılması üsulu kimi ..	19
<b>2. Vergi yükünün iqtisadi fəaliyyətə təsirinin təhlili.....</b>	<b>32</b>
2.1. Azərbaycan Respublikasında vergi daxilolmalarının müasir vəziyyəti və təhlili.....	32
2.2. Vergi yükünün xarici ölkələrin təsərrüfat subyektlərinin fəaliyyətinə təsiri ...	42
<b>3. Vergi yükünün təkmilləşdirilməsi istiqamətləri.....</b>	<b>59</b>
3.1. Vergi yükünün optimallaşdırılmasının əsas metodları .....	59
3.2. Vergi yükünün müəyyən edilməsi və təkmilləşdirilməsi istiqamətləri .....	69
<b>Nəticə .....</b>	<b>83</b>
<b>Ədəbiyyat siyahısı.....</b>	<b>87</b>

## GİRİŞ

**Mövzunun aktuallığı.** Ümummilli lider Heydər Əliyevin rəhbərliyi altında müstəqil Azərbaycan Respublikasında həyata keçirilən daxili və xarici siyasətin, nail olunan davamlı sosial-iqtisadi inkişafın dayanıqlı olaraq ulu öndərimizin müəyyən etdiyi iqtisadi inkişaf strategiyasının Azərbaycan Respublikasının Prezidenti cənab İlham Əliyev tərəfindən böyük əzmlə reallaşdırılması, ölkəmizdə müasir iqtisadi strategiyanın qurulmasının, beynəlxalq iqtisadi sistemə inteqrasiyasının, neft sahələrinin və qeyri-neft sahələrinin ardıcıl inkişafının, xalqın rifahının yaxşılaşmasının, bir sözlə iqtisadi tərəqqinin təmin olunmasını şərtləndirən əsas amilə çevrilmişdir.

Hər hansı bir təsərrüfat subyektinin fəaliyyətinin araşdırılmasında vergi yükünün müəyyən edilməsi əhəmiyyətli rol oynayır ki, bu da mövcud vergi sisteminin iqtisadi subyekt üçün nə dərəcədə açıq olmasını və resurslarının hansı nisbətdə büdcə ödənişlərinə ayrıldığını, yəni müəssisənin vergi yükünü müəyyən etməyə imkan verir. Müəssisələrin iqtisadi artımı onların pul vəsaitləri, maliyyə resursları və bunların formalaşmasının potensial mənbələrinin düzgün qurulmuş idarəetmə sistemi olmadan mümkün deyil. Vergilər təsərrüfat subyektlərinin maliyyə resurslarının və məxsusi kapitallarının rentabelliyyətinin əhəmiyyətli xarici məhdudiyyətlərindən biridir.

Verginin optimallaşdırılması praktikasında ən əhəmiyyətlişindən biri vergi yükünün mahiyyətinin müəyyən edilməsi və onun hesablanması problemidir ki, bunada yanaşmalar iqtisadi inkişafın müxtəlif tarixi mərhələlərində dəyişir. Bu səbəbdən verginin optimallaşdırılması modelinə müəssisənin vergi yükünün müəyyən edilməsinin müxtəlif üsullarını tətbiq etmək lazım gəlir. Hər hansı bir biznes vahidinin iqtisadi fəaliyyətinin məqsədi mənfəətin maksimallaşdırılmasıdır. Buna görə də, şirkətlər və sahibkarlar tez-tez biznesə olan vergi yükünü azaltmaq üçün çalışır. Lakin bəzi hallarda vergilərin minimallaşdırılması qeyri-qanuni hala gəlir, nəticədə vergi ödəyicisi ciddi maliyyə sanksiyaları və hətta cinayətməsüliyyəti ilə üzləşə bilər. İqtisadi artım və büdcə gəlirləri üçün optimal

olan vergi səviyyəsinin axtarışı vergi praktikasında ən mürəkkəb və ziddiyyətli məsələlərdən biridir. Lakin onun həllindən sosial-iqtisadi inkişaf perspektivləri çox asılıdır. Optimal qurulmuş vergi sistemi dövlətin maliyyə resurslarına olan ehtiyacını təmin etməklə, vergi ödəyicisinin sahibkarlıq fəaliyyəti üçün stimulumu azaltmamalı, eyni zamanda onu daim idarə səmərəliliyinin artırılması yollarını axtarmağa məcbur etməlidir. Buna görə də, vergi yükünün dərəcəsi və ya vergi ödəyicisinə vergi yükü göstəricisi vergi sisteminin keyfiyyətini qiymətləndirmək üçün kifayət qədər ciddi ölçüdür. Başqa sözlə desək, səmərəli vergi sistemi dövlətin ehtiyaclarını təmin etməli və vergi ödəyicisinin gəlirlərinin, bir qayda olaraq, üçdə birindən çox olmayan hissəsini vergiyə cəlb etməlidir. Hal-hazırda vergi yükünün hesablanması üçün heç bir ümumi qəbul edilmiş üsul mövcud deyil, müvafiq olaraq, bu göstəricinin heç bir rəsmi statistikasısı yoxdur. Məcmu vergi yükünü müəyyən etmək məqsədilə müxtəlif ölçmələrdən istifadə olunur ki, bunlar da dolaylı formada vergi yükü haqda bir fikir deməyə imkan verir. Eyni zamanda, müəssisənin vergi yükünün azaldılması işi bu və ya digər verginin ümumi vergi yükünə təsirinin dəqiq qiymətləndirilməsini tələb edir. Tədqiqat mövzusunun aktuallığı vergi yükü probleminin, onun təsərrüfat subyektlərinin fəaliyyətinə iqtisadi təsirinin öyrənilməsinə və beynəlxalq təcrübə ilə müqayisəyə obyektiv ehtiyacın olmasından irəli gəlir. İqtisadi artım və büdcə gəlirləri üçün optimal vergi yığıcı səviyyəsinin axtarışı müasir vergi praktikasında ən mürəkkəb və ziddiyyətli məsələlərdən biridir, lakin onun həllindən, əhəlinin həyatkeyfiyyətinə və bütövlükdə ölkənin və onun ayrı-ayrı müəssisələrinin, həm də onların məhsullarının dünya bazarındakı rəqabət qabiliyyətliliyinə təsir edən, ölkənin sosial-iqtisadi inkişaf perspektivləri asılıdır. Yuxarıda göstərilənlərin araşdırılması və bu istiqamətdə təkliflərin irəli sürülməsi təqdim olunmuş dissertasiya işinin aktuallığını təşkil edir.

**Dissertasiyanın məqsəd və vəzifələri.** Magistr dissertasiya işinin məqsədi

aşağıdakılardan ibarətdir:

1. Vergi yükü göstəricisinin anlayışı və mahiyyətini göstərərək, onun ölçülməsinin nəzəri aspektlərini açıqlamaq.

2. Vergi yükünün rolu və əhəmiyyətini dəyərləndirərək, ona olan baxışların təkamülünə nəzər salmaq.
3. Vergilərin dəyişdirilməsinin vergi yükünün təkrar paylaşdırılması üsulu kimi təhlil etmək.
4. Fəaliyyət növünün vergi dərəcəsinə təsirini araşdırmaq.
5. Müəssisələr üzrə vergi yükünün optimallaşdırılmasının əsas üsullarını öyrənmək.
6. Xarici ölkələrdə təsərrüfat subyektlərinin fəaliyyətinə vergi yükünün təsirinin müqayisəli təhlilini həyata keçirmək.
7. Təhlil edilən obyektin iqtisadi xarakteristikasını vermək.

**Tədqiqatın predmeti və obyekt.** Təqdim edilmiş tədqiqatın predmetini

Azərbaycan Respublikasında vergi yükü, obyektini isə vergi yükünün müəyyən edilməsinin təhlili və Azərbaycanın Respublikasının milli iqtisadiyyatının inkişafında vergitutmanın optimallaşdırılmasının müəyyənləşdirilməsi təşkil etmişdir.

Tədqiqat işinin informasiya bazası kimi Azərbaycan Respublikası

Maliyyə Nazirliyinin statistik məlumatları, Azərbaycan Respublikası Vergilər Nazirliyinin Nazirliyinin statistik məlumatları, Azərbaycan Respublikası statistika komitəsinin illik statistik məcmuəsi təşkil etmişdir.

Tədqiqat işinin nəzəri və metodoloji əsaslarını klassiklərin, Azərbaycanın və xarici ölkələrin elmi əsərləri vergilər, vergitutma, vergi siyasəti və vergi sistemi haqqında elmi əsərləri, Azərbaycan Respublikasının qanunları və normativ aktları, vergi yükünün əsas istiqamətlərini müəyyən edən Hökumətin qərarları və Vergilər Nazirliyinin normativ-hüquqi aktları təşkil edir.

Tədqiqat işinin elmi yeniliyini aşağıdakılar təşkil edir: vergi yükü və vergilərin optimallaşdırılması sistemli formada öyrənilmişdir; vergi yükünün müəyyən edilməsinin beynəlxalq təcrübəsi öyrənilmişdir; Ölkədə vergi sisteminin hazırkı vəziyyətinin təhlili aparılmışdır; vergi yükünün təkmilləşdirilməsinin yeni istiqamətləri müəyyənləşdirilmişdir;

**Dissertasiyanın təcrübi əhəmiyyəti.** Magistrant tədqiqatın praktiki əhəmiyyətini

gələcəkdə vergi islahatlarının aparılmasında elmi tədqiqat işləri üçün səmərəli olmasında görür.

**Dissertasiyanın həcmi və strukturu.** Dissertasiya işi kompüter yazısı ilə müvafiq standartlara uyğun yazılmış və 90 səhifədən ibarətdir. Magistr dissertasiyası işi girişdən, üç fəsildən, nəticədən və ədəbiyyat siyahısından ibarətdir.

# 1. VERGİ YÜKÜNÜN QIYMƏTLƏNDİRİLMƏSİNİN NƏZƏRİ METODOLOJİ ASPEKTLƏRİ

## 1.1 Vergi yükü anlayışı və mahiyyəti

Müasir yerli iqtisadi ədəbiyyatda alimlərin vergi yükünün müəyyən edilməsinə müxtəlif cür yanaşmaları mövcuddur. Müəlliflərin terminologiyaya dair birliyi bu günə qədər yoxdur, çünki bu vaxta kimi verginin müəssisəyə təsirini xarakterizə edən bir ümumi qəbul edilmiş termin yoxdur. Vergi yükü ilə yanaşı, “vergi zülmü”, “vergi presi”, “vergi təzyiqi” və s. kimi bir çox sinonimlərdən istifadə edirlər. İqtisadi ədəbiyyatda vergilərin təsirini xarakterizə etmək üçün tez-tez digər anlayışlardan – “vergi yükü” və “vergi öhdəliyi”ndən istifadə edirlər. Bu anlayışların leksiki təhlili “vergi öhdəliyi”nin prioritetliyi haqda nəticəyə gəlməyə imkan vermişdi ki, bu da vergilərin dövlətin ərazisində müəssisələrin leqal fəaliyyətinin mütləq şərti olmasından irəli gəlir.

Vergilər - təşkilatın inkişafına mane olan amil deyil, o, təşkilatın öz fəaliyyətini həyata keçirdiyi aydın, səmərəli iqtisadi sistemə görə dövlətə verdiyi mütləq haqdır.

Müəssisənin fəaliyyət göstərdiyi aydın, səmərəli iqtisadi sistem dövlətə məxsusdur. Buna görə də, üstünlük “vergi yükü” termininə verilməlidir.

Qanunverici səviyyədə vergi yükü ümumi vergi yükünün hesablanması üçün metodologiyada qeyd olunur. Bu sənəddə “məcmu vergi yükü” anlayışı istifadə edilir, lakin bu tərif anlayışın müəyyən bir şərhini verilmir. Qanunvericilik səviyyəsində vergi yükünün tərifinin olmaması bu anlayışın mahiyyətinin çox versiyalarını yaradır.

Dövlət sənədinin mətni əsasında fərz etmək olar ki, məcmu vergi yükü təqvim ilinə (təqvim ilinin bir hissəsinə) görə hesablanmış vergi və yığım məbləğlərinin nisbəti ilə müəyyən edilir.

Vergi yükünün mikro səviyyədə öyrənilməsinə bir sıra müasir iqtisadçıların o cümlədən ölkəmizdə və postsovet məkanında tanınmış tədqiqat işləri həsr

olunub. Onlar müəssisənin vergi yükünün hesablanmasının müxtəlif variantlarını təklif edirlər. Bütün bunları bir neçə qrupa bölmək olar.

Ümumiyyətlə müqayisəli təhlil zamanı ölkəmizin iqtisadçı alimləri ilə MDB məkanındakı iqtisadçı alimlərin vergi yükünün tədqiqi ilə bağlı gəldikləri fikirlərdə oxşarlıqlar kifayət qədərdir. Azərbaycanın iqtisadçı alimlərinin tədqiqatlarına baxdıqda aşağıda sadalanan metodların əksəriyyətində yanaşmalar müxtəlif olsada bir sıra məsələlərdə fikirlər üst-üstə düşmüşdür. Bunlardan Y.A.Kəlbəyev, Y.H.Həsənlini, A.F.Musayev, M.X.Həsənlini və s. göstərmək olar.

İqtisadçı alimlərin bir qrupu müəssisənin vergi yükünü, ayrıca subyektin büdcəyə ödədiyi gəlir payı olaraq, vergilər və ödənişlər şəklində, və ya vergi ödənişlərinin tutulacaq ümumi məbləği şəklində nəzərdən keçirir. Bu halda, vergi yükünün kəmiyyət xarakteristikası bir universal - orta və kifayət qədər informativ olmayan göstəricini ifadə edir. Belə bir görünüşə Milyakov N.V., Panskov V.G., Mayburov I.A., Yurçenko V.R., Gorski I.V., Kreynin M.N., Bablenkova I.I., Pasko O.F., Brızgalin A.V. kimi müəlliflər sahibdirlər. Müəlliflərin ikinci qrupu vergi yükünü verginin təsərrüfat subyektinə kompleks təsiri kimi xarakteristikası olaraq müəyyən edir.

Kəmiyyətcə, vergi yükünü bir yox, bir neçə göstəricilərlə ölçmək təklif olunur. Bu qrup iqtisadçılara Sabantu B.M., Çipurenko Y.V., Kudrina O.Y. aiddir. Məsələn, Y.V. Çipurenko “vergi yükü” terminini “Ölkənin büdcə sistemində məcburi ödənişlərin vergi ödəyicisi olan müəssisələrin maliyyə vəziyyətinə təsirinin ümumiləşdirilmiş kəmiyyət və keyfiyyət xarakteristikası” olaraq istifadə edir.

Üçüncü qrup alimlərin nümayəndələri vergi yükünü müəssisənin məcmu maliyyə yükünün bir hissəsi kimi nəzərdən keçirir. Belə ki, A.P. Tsıgiçko vergi yükü altında “müəssisələrin genişləndirilməsi və müasirləşdirilməsi resurslarını məhdudlaşdıran məcmu maliyyə yükünün hissəsi”ni başa düşür. O, hesab edir ki, vergi yükü maliyyə təzyiqlərinin digər komponentləri ilə birlikdə nəzərə alınmalıdır ki, bunlara da inflyasiya, kreditlər üzrə faiz dərəcələri, təbii inhisarların tarifləri və s. aiddir. Həqiqətən, dövlətə icbari ödənişlərdən başqa, müəssisə,



qanunvericilikdə nəzərdə tutulmuş qaydada, qeyri-dövlət təşkilatlarının xeyrinə sığorta haqları və digər icbari ödənişlər ödəməyə borcludur.

Dördüncü qrupa vergi yükünü vergi menecmenti, təhlili və ya müəssisədə vergi planlaşdırılması aləti kimi görən müəlliflər daxildir. Belə ki, O.S. Salkova da Y.V. Çipurenko kimi, vergi yükünün artan rolu haqda danışır.

Mikrosəviyyədə vergi yükünün müəyyənləşdirilməsinə mövcud yanaşmaları təhlil etdikdən sonra, hesab olunur ki, müəssisənin vergi yükü dövlət xeyrinə vergi xarakterli müntəzəm məcburi ödənişlərin müəssisənin maliyyə vəziyyətinə təsirini xarakterizə edən və ayrı-ayrı göstəricilər və ya onların cəmi vasitəsilə müəyyən edilən kəmiyyətdir.

Müəssisənin vergi yükünü müəyyən edərkən təkcə qüvvədə olan qanunvericiliyin müəyyən etdiyi vergiləri deyil, həm də vergi nişanəsini daşıyan digər ödənişləri nəzərə almaq təklif olunur. Vergi xarakterli ödənişlərin vergiyə xas olan aşağıdakı əlamətləri var:

- əsas gəlir mənbəyi vergilər olan dövlət ilə sıx əlaqələrin olması;
- ödənişlərin məcburi xarakteri;
- qeyri-ekvivalent çıxarılması;
- pul şəklində olması;
- qarşılıqsız xarakterli olması;

Dünya praktikasında vergi xarakterli icbari ödənişlərə daxildir: müəssisə tərəfindən ödənilən məcmu vergilər, Pensiya Fonduna sığorta haqları, Sosial Sığorta Fondu və İcbari Tibbi Sığorta (İTS), istehsalatda bədbəxt hadisələr və peşə xəstəlikləri hallarından icbari sığorta.

Bundan əlavə, vergi yükünü müəyyən edərkən vergi xarakterli ödənişlərlə bağlı cəzalar və faizlər nəzərə alınır.

Beləliklə, vergi xarakterli ödənişlər - dövlətin xeyrinə əvəzsiz müntəzəm məcburi

pul ödənişləridir. Bu ödənişlərə aşağıdakı səbəblərə görə vergi və gömrük rüsumları daxil deyil:

- ödənişlər müntəzəm deyil;

- haqlar əvəzli xarakteri ödənişlərdir, yəni onlar ödəyici barədə hüquqi cəhətdən əhəmiyyətli hərəkətlərin edilməsi şərtlərindən biridir;

Belə ki, vergi yükünün tərkibinə yalnız vergi xarakterli ödənişlər daxildir. Məsələn, ümumi vergi rejimi aşağıdakı vergilərin ödənilməsini təmin edir: təşkilatın mənfəət vergisi, ƏDV, əmlak vergisi, fiziki şəxslərin gəlir vergisi və s.

Belə ki, hər hansı bir təşkilatın təsərrüfat fəaliyyətinin təhlilində vergi öhdəliklərinin qiymətləndirilməsi əhəmiyyətli rol oynayır. Bu, mövcud vergi sisteminin iqtisadi subyekt üçün nə dərəcədə yük olduğunu müəyyən etməyə və büdcəyə ödənişlərin resursların hansı hissəsinin cəlb edildiyini, yəni müəssisənin vergi yükünü müəyyən etməyə imkan verir. <sup>1</sup>

Məsələn, konkret investisiya layihəsi üzrə vergi yükünün qiymətləndirilməsi zamanı bir sıra alimlər aşağıdakı tərifə tətbiq edilir: vergi yükü investisiya layihəsini həyata keçirən investora idxal rüsumları və dövlət büdcədən kənar fondlara (Sosial müdafiə fonduna ödənişlər istisna olmaqla) haqlar şəklində ödəniləcək pul vəsaitlərinin ümumi hesab həcmidir.

Bu tərifin bir neçə çatışmazlıqları var. Birincisi odur ki, qiymətləndirilmədə maliyyə-təsərrüfat fəaliyyətinin digər göstəriciləri ilə münasibətləri nəzərə alınmadan, yalnız kəmiyyət dəyəri, mütləq dəyər istifadə olunur. İkinci çatışmazlıq onunla əlaqədardır ki, hesablamalarda Sosial Müdafiə Fonduna ödənilən haqlar nəzərə alınmayıb, baxmayaraq ki, hazırkı anda onlar müəssisənin xərclərinin əhəmiyyətli payını təşkil edir və əməkhaqqı fondundan ödənilən ən böyük haqdır. Beləliklə, bu tərifin tam tətbiqi üçün müəyyən bir düzəlişə və dəqiqləşdirməyə ehtiyac vardır. Daha tam inteqral tərif bir az sonra xüsusi ədəbiyyatda göründü. Burada vergi yükü altında vergi ödəyiciləri olan müəssisələrin maliyyə vəziyyətinə Azərbaycan Respublikasının büdcə sistemində icbari ödənişlərin təsirinin ümumiləşdirilmiş kəmiyyət və keyfiyyət xarakteristikası başa düşülür. Çox vaxt, vergi yükü və vergi öhdəliyi eyniləşdirilir. Bu termin vergi sisteminin təsirini bir qədər fərqli bucaq altında təsvir edir.

Vergi yükü (vergi öhdəliyi):

---

<sup>1</sup>Зарипов В.М. Уменьшение налогов - законное и незаконное // Налоговый вестник. -2011

1) digər mümkün istifadə istiqamətlərindən götürülərək, vergilərin ödənilməsi üçün vəsaitin ayrılmasının yaratdığı iqtisadi məhdudiyyətlərin səviyyəsi, ölçüsü, dərəcəsi. Vergi yükünün kəmiyyəti əsasən vergilərin və vergi dərəcələri növlərindən asılıdır. Kəmiyyətə vergi yükü müəyyən dövr üçün ümumi vergi məbləğinin vergi ödəyicisinin bu dövr üçün gəlirlərinin cəminə nisbəti ilə ölçülə bilər. Vergi ödəyiciləri arasında vergi yükünün bölgüsü iki prinsipə əsaslanır:

a) verginin onun təmin etdiyi faydaları ilə uzlaşdırılması, məsələn nəqliyyat vasitələri sahiblərinin vergiləri. Bu yanaşma çox məhduddur, çünki dövlət xərclərinin ayrı-ayrı növlərini (məsələn işsizliyə görə müavinət) istifadəçilərin üzərinə qoymaq olmaz;

b) *ödəniz qabiliyyətlik prinsipidir ki, bu prinsipə görə şəxsin gəlirləri yüksək olduqca, ödəmək qabiliyyəti yüksək olduqca, şəxsdən tutulan vergi bir o qədər yüksək olmalıdır.*

2) geniş mənada, istənilən ödənişin qoyduğu vergi yükü. Nəticədə, vergi yükünün iki əsas xüsusiyyətlərini müəyyən etmək olar:

1. Kəmiyyət tərəfi ki, bu da büdcəyə və müəyyən dövr üçün büdcədən kənar fondlara ödəniləcək pul vəsaitlərində ifadə olunur.

2. Keyfiyyət tərəfi ki, bu da icbari ödənişlər və təşkilatın maliyyə-təsərrüfat fəaliyyəti nəticələri, həmçinin onun əmlak vəziyyəti arasındakı əlaqəni göstərir.

Fəaliyyətlərinin və vergi ödəmələrinin vergi orqanlarının diqqətini nə dərəcədə cəlb edəcəyi və onların audit aparmaq qərarını qəbul edəcəyini bilmək üçün təşkilatlar vergi yükünü hesablamalıdır. Vergi yükü səviyyəsi müəyyən etmək olduqca mühüm məsələdir. Öz fəaliyyəti dövründə, fəaliyyəti və digər amillərin xüsusiyyətləri baxımdan, ən optimal saydığı bir sıra göstəriciləri özü üçün müəyyən edir və vergi yükünün səviyyəsini müəyyən etmək üçün istifadə edir.<sup>1</sup>

---

<sup>1</sup> F.Ə.Məmmədov və başqaları. Vergitutmanın nəzəri və metodoloji əsasları. Dərslik. Bakı, 2001.

Əldə edilən məlumatları təşkilat bir neçə dövrlər üçün tədqiq edir və sadəcə qeydə almayıb, özü üçün verginin optimallaşdırılmasına dair tədbirlərin həyata keçirilməsi zərurəti məsələsinə qərar qəbul edir. Vergi ödəyicisinə vergi yükü göstəricisi ölkənin vergi sisteminin keyfiyyətini qiymətləndirmək üçün kifayət qədər ciddi göstəricidir. Optimal vergi sistemi dövlətin ehtiyaclarını maliyyə resursları ilə təmin edərək, vergi ödəyicisinin sahibkarlıq fəaliyyətinə stimulu azaltmamalı, onu daim idarə səmərəliliyinin artırılması yollarını axtarmağa məcbur etməlidir. Buna görə də, vergi ödəyiciləri gəlirlərinin müəyyən hissəsinin optimal ölçüdə ödəmələrə cəlb edilməsi hər bir dövlətin ciddi iqtisadi problemdir. Bu problemin həlli kifayət qədər çətin məsələdir, çünki bu sərhədlər hər bir konkret ölkədə iqtisadi, siyasi və sosial vəziyyətdəki dəyişikliklərə görə daim dəyişə bilər. Bu zaman yalnız “vergi yükü” anlayışının iqtisadi məzmununu deyil, həm də onun kəmiyyət xüsusiyyətlərini müəyyən etmək vacibdir.

## **1.2 Vergi yükünə müxtəlif baxışların təkamülü**

Vergi yükü göstəricisinin rolu və əhəmiyyəti. Vergi yükü anlayışı vergilərin yaranması ilə faktik olaraq eyni vaxtda ortaya çıxmışdır və haqqında söhbət getdiyi bütün ən erkən mətnlərdə var idi. Hələ XVIII əsrdə Adam Smit özünün «Xalqların sərvətinin xarakteri və səbəbi haqqında tədqiqat» əsərində vergi yükünün səviyyəsi və dövlət büdcəsinə vəsaitlərin daxil olması arasında mühüm iqtisadi əlaqənin olmasını göstərmişdi. “Dövlət vergi yükünü azaldarkən, dözülməz vergilərin qoyulmasından daha çox qazanır; azad olunmuş vəsaitlə əlavə gəlir əldə etmək olar ki, bundan da xəzinəyə vergi daxil olacaq. Bu halda, vergi ödəyiciləri daha asanlıqla belə vergiləri ödəyir ki, bu da dövləti vergi toplanması ilə əlaqədar cərimələrə və qəsblərə olan əlavə xərclərdən azad edəcək”.

Maliyyə elmi 200-dən çox il ərzində vergilərin əhaliyə və bütövlükdə iqtisadiyyata təsiri məsələsini ciddi araşdırmışdı. Eyni zamanda, alimlər tərəfindən əsaslandırılmış vergi səviyyəsini müəyyən etmək, vergi yükü göstəricisinin

kəmiyyətə dəyərləndirilmək cəhdləri edilmişdi. Hətta XVIII-XIX əsrlərdə görkəmli rus və Qərb iqtisadçıları büdcə və milli gəlir arasında kifayət qədər konkret proporsyaları, həm təsərrüfat subyektləri və həm də vətəndaşların gəlirlərinin vergiyə cəlb olunan hissəsinin ölçülərini göstərmişdilər<sup>1</sup>. Vergi yükünün kəmiyyətə qiymətləndirilməsi və onun iqtisadiyyata təzyiqi haqda ilk qeydlər də XVIII əsrə aiddir. İlk dəfə bunu tədqiq etmiş F. Yusti (1705-1771) vergi yükünü makrosəviyyədə dövlət büdcəsi və milli gəlir arasında nisbət kimi göstərmişdi. Belə ki, F. Yusti qeyd edirdi ki, ölkənin büdcəsi milli gəlirin 1/6 hissəsindən artıq xərclənməməlidir.

Eyni zamanda A. Bifeld vergi ödəyicisindən onun gəlirinin dördüdə bir hissəsinin çox olmamaq şərti ilə vergiyə cəlb olunmasını nəzərdə tuturdu. “Ağıllı siyasət, o, yazırdı, bunun üçün hər bir nəfərin gəlirindən 25% müəyyən edir. Əgər bundan artıq tələb edilərsə, düşünürəm xalq əldən düşər, əgər bundan az - bütün dövlət xərclərini görməz” [22]

K. Gok büdcə gəlirləri və milli gəlirin proporsiyalarını dövlət büdcəsinin xərclər hissəsinin təbiəti ilə əsaslandırırırdı. O, iqtisadi inkişafın istənilən mərhələsində konkret ölkənin iqtisadi inkişafı üçün real olan vahid, universal və eyni zamanda optimal vergi yükü göstəricisinin təyin olunmasını qeyri-mümkün hesab edirdi.

Qeyd edək ki, vergi yükünün bu göstəriciləri empirik təyin edilmişdi, lakin başqa cür ola da bilməzdi, çünki lazımi hesablama metodikaları o şəraitdə yox idi.

Vergi yükünün ümumi artmasına səbəb olmuş Birinci Dünya müharibəsi vergi ağırlığı problemlərinin öyrənilməsi üçün yeni təkan oldu. Bunun ardınca, repartasiya ödəmələrinin ölçüləri, müttəfiqlərin borclarının ödənməsi haqda məsələlərin həlli zərurəti müəyyən xüsusi üsulların inkişafına səbəb oldu. Bu metodikaların həm metodoloji bazanın, həm də hesablama texnikasının zəifliyi ilə xarakterizə olunduğuna baxmayaraq, onların rolu və əhəmiyyəti ondan ibarət idi

---

<sup>1</sup>Гульбина Н.И. Экономисты XX в. о влиянии налогов на экономическую активность //Вестник Томского государственного университета. Экономика. - 2014. - №1. - С. 25

ki, onlar həm bütövlükdə bütün iqtisadiyyat səviyyəsində, həm ayrı-ayrı sosial qrupların kontekstində və sənaye sahələri çərçivəsində vergi yükünün çəkisinin ağırlığının ölçülməsi işinin gələcək inkişafı üçün əsas yaratmışdır. İqtisad elminin və təcrübəsinin vergi yükünə marağı təsadüfi deyil, çünki o, vergi planlaşdırılması və iqtisadiyyatın tənzimlənməsində mühüm rol oynayır.

Vergi yükü göstəricisinin rolu və əhəmiyyəti aşağıdakılardan ibarətdir [29; 45]:

1) bu göstərici dövlətə vergi siyasətinin inkişafı üçün tələb olunur.

Yeni vergiləri tətbiq edərək və köhnələri aradan götürərək, vergi dərəcələri və vergi güzəştlərini dəyişərək, dövlət iqtisadiyyata təzyiq səviyyəsini maksimum həddini müəyyən etməli və mənfi iqtisadi proseslərin baş verə biləcəyi sərhədləri keçməməyi borcludur.

Makrosəviyyədə vergi yükü göstəricisi dövlət tərəfindən, həm də, büdcə gəlirlərinin proqnozlaşdırılması, bütövlükdə ölkə iqtisadiyyatının vergi bazasının inkişafı və vergi sisteminin ölkənin sosial-iqtisadi inkişafına təsirinin səmərəliliyinin qiymətləndirilməsi üçün istifadə olunur;

2) vergi yükünün ümumi dövlət səviyyəsində hesablanması müxtəlif ölkələrdə vergi yükünün müqayisəli təhlili və təsərrüfat subyektlərinin istehsalın yerləşdirilməsi, investisiyaların bölüşdürülməsi, nəticədə kapital axını üçün lazımdır. Bu müddəa regionlar üzrə ölkə daxilində vergi yükünün təhlilinə də şamil oluna bilər, lakin bu vəziyyət yalnız o şərtlə mümkün ola bilər ki, regionların öz ərazilərində vergi siyasətini formalaşdırmağa, nəticədə vergi yükünün müvafiq payını tənzimləməyə qanunla müəyyən edilmiş hüquqları var;

3) vergi yükü göstəricisi ölkənin vergi sisteminin sosial siyasətinin formalaşmasına təsirini təhlil etmək üçün lazımdır. Ölkə əhalisinə münasibətdə verginin ümumiliyi və ədalətliliyinin, müxtəlif sosial qruplar arasında verginin ağırlığının öyrənilməsi və praktik təhlili, dövlətə ölkədə sosial-iqtisadi vəziyyətin sabitləşməsi üçün verginin ağırlığını sosial qruplar arasında daha ədalətli paylanmasını təşkil etməyə imkan verir.

4) vergi yükü göstəricisi təsərrüfat subyektlərinin iqtisadi davranışı indikatoru kimi istifadə olunur. Təsərrüfat subyektlərinin bu və ya digər istehsallara, xalq təsərrüfatı sahələrinə özlərinin maliyyə resurslarını investisiya etmək haqqında qərarların qəbulu, əsasən, məhz bu göstəricinin səviyyəsindən asılıdır. Bu göstəricidən həlledici dərəcədə hər bir konkret təsərrüfat subyektinin maliyyə vəziyyəti də asılıdır. Vergi yükünün hesablanması iki səviyyədə həyata keçirilir: makro və mikrosəviyyədə.

Makrosəviyyədə, bütövlükdə ölkənin vergisinin ağırlığı və ya başqa sözlə, iqtisadiyyatın vergi yükü hesablanır. Elə burada da eynicinsli müəssisələr qrupları, yəni istehsal sahələri arasında vergi yükünün paylanması və ölkə əhalisinin vergi yükü qiymətləndirilir. İqtisadiyyata vergi yükü, bir qayda olaraq, ölkədə yığılmış bütün vergilərin yaradılan ÜDM-ə nisbətini əks etdirir. Bu göstəricinin iqtisadi məzmunu vergilər vasitəsilə ÜDM-in yenidən paylanmış payının qiymətləndirilməsidir. İnkişaf etmiş bazar iqtisadiyyatlı ölkələrin vergi sistemlərinin qurulmasının çoxəsrlik təcrübəsi müəyyən göstəriciləri ortaya çıxartmışdır ki, bunların da hədudlarından kənarında səmərəli sahibkarlıq fəaliyyəti mümkün deyil.

2) Vergi təzyiqinin gücləndirilməsi ilə dövlət xəzinəsinə gələn vergilərin məbləği arasındakı əlaqəni hələ XX əsrin ikinci yarısının əvvəlində məşhur Laffer əyrisinin müəllifi professor A. Laffer hesablamışdır. Məhz A. Laffer belə bir postulat irəli sürmüşdür ki, vergi yükünün azaldılması sahibkarlıq fəaliyyətini təşviq edir, təşəbbüsü və təşəbbüskarlığı inkişaf etdirir. Vergi yükünün əsassız artımı, A. Laffərə görə, kölgə iqtisadiyyatının kök salmasının ilkin səbəbidir. Başqa sözlə, Laffer əyrisi gələcəkdə vergi bazasının artımına zərbə vurmayan vergi yükünün icazə verilən maksimum səviyyəsidir. Bu halda büdcə gəliri artımı, əmtəə istehsalçılarının vergi yükünün gərginləşməsi hesabına deyil, istehsalın artırılması və bunun əsasında vergi bazasının genişləndirilməsi hesabına həyata keçirilir. Lakin, Laffer əyrisi yalnız müəyyən edilmiş asılılığı göstərir və ölkə büdcəsinə ödənməli verginin maksimum məbləği haqda aydın təsəvvür vermir. Bu kəmiyyət sabit və kifayət qədər dəqiq ola bilmir, onun səviyyəsi həm də konkret bir ölkədə

vergi ödəyicisinin maliyyə vəziyyətindən, bütövlükdə ölkə iqtisadiyyatının vəziyyətindən xeyli asılıdır.

Vergitutmada dünya təcrübəsi göstərir ki, vergi ödəyicisinin gəlirinin 1/3-ni əldən almaq – bu elə bir həddir ki, bundan sonra əmanətlərin və beləliklə, iqtisadiyyata investisiyaların azalması prosesi başlayır. Əgər vergilərin sayı və onların dərəcələri elə bir səviyyəyə çatır ki, vergi ödəyicisinin gəlirinin 40% geri götürülür, onda bu, sahibkarlıq təşəbbüsünə və istehsalı genişləndirməyə olan stimulları tamamilə yox edir. Başqa sözlə, səmərəli vergi sistemi vergi ödəyicisinin gəlirinin bir qayda olaraq 1/3-dən çox olmayan hissəsini dövlətin zəruri ehtiyaclarını təmin etmək üçün geri almalıdır.

Eyni zamanda, vergi yükünün konkret, limit göstəriciləri müxtəlif ölkələrdə həm mikro, həm də makrosəviyyədə vergi amili ilə birbaşa bağlı olmayan bir sıra digər amillərlə bağlıdır. Söhbət ilk növbədə dövlətin ölkənin həm konkret sakinləri, həm də bütövlükdə ölkə ilə bağlı üzərinə götürdüyü öhdəliklərin səviyyəsindən gedir. Vergi yükünün səviyyəsi əhalinin sağlamlıq, təhsil, kommunal və digər xidmətlərlə, həmçinin elmi-tədqiqat və investisiya və digər proqramlarla bağlı xərclərində dövlətin iştirak payından asılıdır. Ayrı-ayrı ölkələrin, xüsusilə İsveçin vergi sistemini yada salaq. O, elə qurulmuşdur ki, vergi ödəyicisi gəlirlərinin 50%-dən çoxunu dövlət xəzinəsinə verir və bu, onun istehsalı inkişaf etdirməyə stimulu boğmur. Burada paradoks yoxdur, çünki bu ölkələrdə hökumət xəzinəyə vergi daxilolmaları hesabına mərkəzləşdirilmiş şəkildə bir çox iqtisadi və sosial xarakterli problemləri həll edir, hansıları ki, digər ölkələrdə vergi ödəyicisi bütün lazımi vergilər ödənildikdən sonra öz gəlirləri hesabına həll etməyə məcburdur <sup>1</sup>.

Bunu da həmçinin nəzərə almaq lazımdır ki, bütövlükdə vergi sistemi ilə həll edilən vergi yükü göstəricisi çox ciddi ödəyicisinin fərdi xüsusiyyətləri nəzərə alınmaqla, statistik orta vergi ödəyicisinin çox ciddi nöqsanı vardır ki, bu da ondan

---

<sup>1</sup>Абрамова Э.В. Разработка элементов учетной политики как метод оптимизацииналогообложения // Налоговое планирование. - 2013. - № 4 - С. 17 - 30



ibarətdir ki, konkret vergi ödəyicisinin fərdi xüsusiyyətlərini nəzərə almadan, orta statistik vergi ödəyicisinin vergi yükü səviyyəsini müəyyən edir. Amma bununla belə, bu göstərici lazımdır, çünki vergilər hökumət tərəfindən müəyyən edilir və o, bu orta göstəricini nəzərə almalıdır. Həqiqətən, istənilən bir dövlətdə öz aralarında təkcə fəaliyyət növü ilə yox, bir sıra digər əlamətlərlə fərqlənən on minlərlə müəssisə fəaliyyət göstərir ki, bunlar da onların vergi tutulan bazalarının və müvafiq olaraq ödənilən vergilərin ölçüsünün formalaşmasına təsir edəcək. Bu həm gəlir əldə etməklə bağlı istehsal və dövriyyə xərcləri, istehsalın kapital intensivliyi və elmtutumluluğu, onların gəlirlilik səviyyəsi və bir çoxlarıdır.

Vergi sisteminin formalaşmasında bütün bunlar nəzərə alınmalıdır, lakin çox çətindir. Məhz burada ölkədə ödənilən vergi məbləğinin ÜDM-ə nisbəti göstəricisindən istifadə olunmalıdır. Dünya təcrübəsində əhalinin vergi yükü də mikro və makrosəviyyədə qiymətləndirilir: bir tərəfdən, ayrıca işçinin vergi yükünün səviyyəsi kimi, digər tərəfdən, bütövlükdə əhalinin vergi yükü səviyyəsi kimi. Vergi münasibətlərinin subyekt kimi, əhalinin və ayrı-ayrı ailənin vergi yükünün müqayisəli qiymətləndirilməsi vacibdir. Bütövlükdə əhalinin üzərinə düşən vergi yükü onun ödədiyi bütün vergilərin ölkə əhalisinin adambaşına düşən gəlirinə (aldığı maddi nemətlərin pul dəyəri daxil olmaqla) nisbətidir.<sup>1</sup>

Makrosəviyyədə vergi yükü göstəricisinin əhəmiyyətini azaltmadan, vurğulamaq lazımdır ki, hər bir hüquqi və ya fiziki şəxs üçün, fərqi yoxdur, hər bir vergi ödəyicisi üçün əslində, bütövlükdə iqtisadiyyatın vergi yükünün dərəcəsinin əhəmiyyəti yoxdur. Bu təbiidir, çünki bütün səviyyələrdəki büdcə və büdcədən kənar fondlara vergilərini öz gəlirlərindən verir və buna görə, onun üçün vergi yükü səviyyəsini xarakterizə edən konkret göstəricilər mövcuddur. Mikrosəviyyədə konkret təşkilatların (təsərrüfat subyektlərinin), həmçinin işçinin üzərinə düşən vergi yükü də müəyyən edilir. Təsərrüfat subyektinin vergi yükünün müəyyən edilməsinə gəlincə, burada yeganə, universal bir göstərici mövcud deyil.

---

<sup>1</sup> A.Musayev, Y.Kəlbiyev, A.Hüseynov. Azərbaycan Respublikasının vergi xidməti: islahatlar və nəticələr. Dərs vəsaiti. Bakı, 2002.

Bununla belə, təsərrüfat subyektinin vergi yükünün kompleks qiymətləndirilməsi vergi yükü səviyyəsinin onun iqtisadi fəallığına necə təsir göstərdiyini aydın göstərir. Makrosəviyyədə olduğu kimi, konkret təsərrüfat subyektinin üzərinə düşən vergi yükünün müəyyən edilməsi metodikasını vergi ödəyicisinin bütün ödədiyi vergilərin onun əldə etdiyi gəlirlərə nisbətini təyin edilməsindədir. Dünya praktikasında tətbiq olunan göstəricilərin fərqi isə hər şeydən əvvəl təsərrüfat subyektinin gəlirinin təyin edilməsindədir. Bundan başqa, bu vergi yükü göstəriciləri hesablamalara daxil edilən vergilərin sayı ilə seçilir. Bu, əsasən subyektin dövlət agentı olaraq verdiyi vergilərə, yəni əhalidən yığılan gəlir vergisinə aiddir.

Praktikada tətbiq olunan təşkilatların vergi yükləri səviyyəsinin təyin edilməsi metodikaları, əsasən, bir-birindən yalnız hesablamalarda nəzərə alınan vergilərlə və nəyin gəlir qismində qəbul edilməsiylə fərqlənir. Metodikaların birinə görə, təsərrüfat subyektlərinin vergi yükü ödənilən bütün vergilərin satışdan əldə edilən gəlirə (digər satışlardan gəlirlə birlikdə) faiz nisbətidir. Bu göstəricinin köməyi ilə satışdan olan gəlirdə vergilərin payı müəyyən edilir. Eyni zamanda, məhsulun satışından əldə olunan gəlir vergi vermək üçün tam mənbə deyil. Ona görə bu göstərici vergilərin müəssisənin maliyyə vəziyyətinə təsirini qiymətləndirmir ki, bu da kifayət qədər əhəmiyyətli çatışmazlıqdır.

Vergi yükünün dinamikasının təhlili üçün elə bir göstərici seçilməlidir ki, müəssisənin bütün səviyyələrdəki büdcələrə və büdcədən kənar fondlara ödədiyi bütün vergilərin həqiqi, yeganə mənbəyini əks etdirmiş olsun. Məhsul, iş və (və ya)

Xidmətlərin satışından əldə edilən gəlir göstəricisi belə universal mənbə ola bilməz, çünki müəssisə buradan ilk növbədə məhsul, iş və (və ya) xidmətlərin istehsalına sərf etdiyi xammal, material, yanacaqın dəyərini, həmçinin istehsalda istifadə olunmuş əsas fondların dəyərinin bir hissəsini, yəni amortizasiyanın dəyərini ödəməlidir. Bundan əlavə, satışından əldə edilən gəlir göstəricisindən, müxtəlif müəssisələrin vergi yükünün bir-biri ilə müqayisəsindən istifadə edərkən, kifayət qədər dəqiq nəticələri təmin etmir. Bu onunla bağlıdır ki, müxtəlif sənaye müəssisələrinin istehsal xərclərinin qeyri-bərabər strukturu var, nəticədə vergi

yükü səviyyəsinin müəyyən edilməsi üçün müqayisə edilə bilən iqtisadi bazaları yoxdur. Buna görə də, vergi yükü göstəriciləri təsərrüfat subyektlərinin ödədikləri vergilərin və onların ödəniş mənbələrinin müqayisə edilməsinə əsaslanır.

### **1.3 Vergilərin dəyişdirilməsi, vergi yükünün yenidən paylaşdırılması üsulu kimi**

Vergi təcrübəsi maliyyə elmini vergi daşıyıcısı (dəstəyi) anlayışını işləyib hazırlamağa məcbur etdi. Vergi subyektı və vergi daşıyıcısının eyni şey olmadığı aşkar edildi. Əgər vergi subyektı öz vergisini başqasının üzərinə keçirə bilərsə, o artıq vergi daşıyıcısı olmur. Bu, ilkin vergi ödəyicisinin ünvanı ilə onun faktiki ödəyicisi arasında uyğunsuzluq çıxarır. Vergilərin köçürülməsi prosesi elə ölçülər almışdır ki, hökumətlərə maliyyə elminin tövsiyələri və vergi yükünü həqiqətən kim və hansı ölçüdə daşdığı sualına cavab lazım oldu. Vergi yükünün paylanması məsələsi təkcə maliyyə yox, həm də siyasi məsələ olduğu üçün, biz maliyyə elmində vergilərin köçürülməsi məsələsinin nə dərəcədə əhəmiyyətli olduğu və indi də olmasını dərk edirik.

XIX əsrin sonunda ingilis tədqiqatçısı F. Edjuort hesab edirdi ki, iki məsələ maliyyə elmi üçün mühümdür: vergi tutma və vergi köçürmə prinsipləri. Vergi ödəyicisi baxımdan, o, şübhəsiz ki, bu gün də haqlıdır. Ümumilik və eynilik prinsipini praktikada yalnız vergilərin köçürülməsi prosesini nəzərə alaraq reallaşdırmaq olar. Bu problemin tədqiqini hələ XVII əsrdə merkantilistlər başladı, amma XX əsrin 20-ci illərində də iqtisadçılar hesab edirdilər ki, “müasir iqtisad elmində vergi köçürülməsi haqda aydın və tam doktrina yoxdur”.

Problemin işlənməməsinə səbəb vergilərin köçürülməsi prosesinin mürəkkəbliyidir. Vergi yükünün paylanması yalnız mübadilə prosesində mümkündür ki, bunun da nəticəsi qiymətin formalaşmasıdır. Bu isə o deməkdir ki, vergilərin köçürülməsi məsələsinin nəzəri həlli daha ümumi iqtisadi problemin, yəni dəyərliklik (dəyər) və qiymət nəzəriyyəsinin işlənmə dərəcəsindən asılıdır. Qiymət nəzəriyyəsinin işlənməməsi ilə vergilərin köçürülməsi məsələsində müvcud olan qaralıq sualları da izah etmək olar. Demək olar ki, qiymətin əmələ gəlməsi özünə vergilərin köçürülməsi prosesini də daxil edir. Vergi yükü paylaşıldıqdan sonra,

bu və ya digər konkret vergini kim ödəməlidir kimi mürəkkəb problemləri həll etmək lazımdır. Bu yükü əvvəlcədən üzərinə qoyulan adamı həmişə aparmalıdır?

Konqresin qərarı ilə bu vergiyə cəlb edilən şəxsin bu vergini sadəcə ödəyəcəyini sadələşmə gümanı etmək olardı. Əslində, bu şəxs vergini “əvvəlcədən” öz mallarının alıcıları üzərinə, qiyməti qaldırmaqla, qoymaq üçün fənlə işlədə bilər [41], vergi ölçülərinə görə, vergini «geriyə» - əmtəni aldığı satıcıların üzərinə qoya bilər (bu halda vergini nəzərə almadan onlara az pul verərək). Bununla bağlı, iqtisadçılar deyirlər: «Vergi yükü çətin problemdir və o müasir iqtisadi analiz vasitəsilə həll olunmalıdır».

Köçürülmə nəzəriyyələri vergi nəzəriyyələri ilə eyni zamanda ortaya çıxmışdır və köçürülmə nəzəriyyəsinin ümumi vergi nəzəriyyəsinin ayrılmaz hissəsi olduğunu demək olar. Köçürülmə nəzəriyyələrini öyrənərkən, onların elmiliyi həm siyasi iqtisad kimi maliyyə elmi üçün fundamental elmin, həm də maliyyə elminin özünün inkişaf dərəcəsi ilə müəyyən edilirdi. Köçürülmə nəzəriyyələrinin təkamülü göstərir ki, onlarda elmi potensial toplandıqca, onlarda siyasi və iqtisadi əsas, sonuncunun xeyrinə dəyişmişdir. İlk, az və ya çox əsaslandırılmış köçürülmə nəzəriyyəsi merkantilizm dövrünün məşhur ingilis filosofu Con Lokka aiddir. O, 1692-ci ildə belə nəticəyə gəlmişdir ki, bütün vergilər, o cümlədən də istehlak vergiləri, son nəticədə torpaq sahibinin üzərinə düşür. Lokk gümanı edirdi ki, tacirlər və vasitəçilər vergiləri istehlakçının, yəni vergiləri vermək iqtidarında olmayan fəhlənin üzərinə köçürürlər. Fəhlə, öz növbəsində, icarəçinin üzərinə atır, sonuncu da icarə haqqını azaldaraq torpaq mülkiyyətçisinin üzərinə köçürür.

Bütün vergilərin torpaqdan olan xalis gəlirin üzərinə köçürülməsi haqda fiziokratların nəzəriyyəsi yeganə köçürülməz vergi olan torpaq vergisinin təyin edilməsinə gətirib çıxarırdı. Klassik məktəb estafetanı fiziokratlardan alaraq, mütləq köçürmə nəzəriyyəsinə həmin istiqamətdə və həmin qətiliklə inkişaf etdirdilər. Adam Smit hesab edirdi ki, vergilərin əksəriyyəti ya torpaq sahibi və ya varlı istehlakçıların üzərinə köçürülür. O, torpaq vergisini, daşınmaz əmlakın

keçidi (miras və alqı-satqısı yolu ilə), dəbdəbəyə görə vergini köçürülməz vergi olduğunu hesab edirdi.

D. Rikardo torpaq rentası (diferensial) nəzəriyyəsini formalalaşdırmışdır ki, bundan da torpaq vergisinin köçürülməsi şərtləri məntiqi şəkildə çıxartmışdır. O bunu belə izah edirdi: əgər vergi xalis rentadan tutulsa idi, onda köçürülmüş hesab edilərdi, lakin o, bütün torpaqlardan, ən pisləri də daxil olmaqla, tutulursa, qiymətin artmasına gətirib çıxarır, deməli istehlakçının üzərinə köçürülür.

Adam Smit kimi, David Ricardo da vergilərin əməkhaqqıya və dolayı vergilərin isə zəruri malların üzərinə köçürülməsini qəbul edirdi. Fiziokrat və klassiklərin variantlarında “mütləq” köçürmə nəzəriyyələrinin yerinə vergilərin bərabər ölçüdə paylanmasının pozitiv nəzəriyyəsi XIX əsrin əvvəlində fransız tədqiqatçısı N. Kanarla hazırlanmışdır. “Siyasi iqtisadın prinsipləri” işində (1800) N. Kanar fiziokratlara əks olan qənaət gəlir. Pozitiv nəzəriyyəyə görə, bütün vergilər, köçürmələr sayəsində vergi ödəyiciləri arasında ödəmə qabiliyyətlərinə uyğun olaraq bərabər paylaşıdırılır. Lakin vergi yükünün bərabər paylaşdırılması dərhal baş vermir. Baxmayaraq ki,

birinci vergi ödəyicisi vergi ödəyərkən, yalnız avans ödəyir, bu avans yenə də yüküdür və elə də tezliklə kompensasiya edilə bilməyəcək. Bu əvvəlcədən bir yüküdür və tezliklə baxmayaraq vergilərin ödənilməsi, bir aşağı ödəniş ödəyir. İllər keçdikcə bütün vergilər təkmilləşir, yavaş-yavaş təkmilləşdirilmiş, lakin dəyişir. Ona görə nəticə çıxarılır ki, hər bir köhnə vergi yaxşıdır, çünki köçürülməsi ilə o, bərabərləşir. Onun əksi olaraq, hər bir yeni vergi yaxşı deyil, çünki məlum bərabərlik nail olunana qədər yeni vergi xeyli ağır görünəcək (bu, təzə ayaqqabının ayağı sıxması kimidir). Nəhayət, hər hansı bir vergi azaldılması yaxşı deyil, çünki əhalinin adaptasiya etdiyi gəlir mənbəyini məhv edir, ona görə hətta ən kəskin və bərabər olmayan vergiləri dəyişmək lazım deyil.

E. Seligman N. Kanarın və onun ardıcılılarının nəzəriyyəsini nikbin adlandırdı. Vergi köçürmələri ilə bağlı siyasi mübarizə həmişə köçürmə nəzəriyyələrində öz əksini tapmışdır. XIX əsrin əvvəllərində vergi tədbirlərinin nikbin nəzəriyyəsi barışmaz vergi ödəyicilərini barışdırmaq ehtiyacından yarandı,

çünkü bu vaxt vergilər əhalinin yoxsul təbəqələrinə kifayət qədər ağır gəlirdi, onlardan mühafizə olunmuş burjua təbəqələrinə isə toxunmurdu. Optimist nəzəriyyəsi kapitalist cəmiyyətinin varlı təbəqələrinin maraqlarının ifadəçisi olaraq, mövcud vergi sisteminin müdafiəçisi kimi çıxış edirdi. Siyasiləşmə dərəcəsinə görə optimist nəzəriyyəsi ilə bir sırada duran ikinci nəzəriyyə yoxsul siniflərin maraqlarının qoruyucusu olan P. Prudon tərəfindən yaradılmışdır.

O, hesab edirdi ki, hər bir vergi istehlakçının üzərinə qoyulur, əsas istehlakçı kütləsi də yoxsullardır, nəticədə, əsasən, vergi yoxsullara yük olur, buna görə də əsasən haqsızdır. Dövlət xərclərinin məhsuldarlığa faydalı təsirlərinə P. Prudon inanmayıb, buna görə də, bütün vergilər, onun fikrincə, ən yoxsul siniflərə yalnız zərər gətirir.

Elmi əsaslandırmanın zəifliyinə baxmayaraq, demək olar ki, sinfi maraqların əks qütblərində duran nəzərdən keçirilmiş hər iki nəzəriyyə, hər biri öz mövqeyindən, vergi yükünün ədalətli paylandığını əsaslandırmağa çalışırdı. Bu, problemin aktuallığı və onun nəzəri və sosial həllinin vacibliyini təsdiq edirdi. Məsələ təcili həllini tələb edirdi və maliyyə elminin, artıq, dərin işləmələr üçün potensialı var idi. XIX əsrin 2-ci yarısında milli, sonra da beynəlxalq maliyyə məktəbləri formalaşır. Köçürülmə nəzəriyyəsinin inkişafına hər bir məktəb tərəfindən nə töhfə verildiyini araşdıraraq.

Alman maliyyə məktəbi mütləq (mücərrəd) köçürülmə nəzəriyyələrindən imtina etdi, lakin qiymət nəzəriyyəsinin o vaxt olmamasına görə, problemin elmi həllini təqdim edə bilmirdi. Problemin elmi həllinə köçürülmənin “iqtisadi güc məsələsi” olması fikri mane olurdu: iqtisadi cəhətdən güclü olan, məsələn kapitalist, yükünü zəifin üzərinə yıxmaq imkanına malikdir. Siyasi amil istiqaməti yanlış yerə yönəldirdi: o qiymətin formalaşdırılmasına hər bir verginin təsirinin təhlili və dərin öyrənilməsindən yayındırırdı. Alman məktəbi mücərrəd köçürülmə nəzəriyyələrindən imtina edərək, digər ekstremal mövqeni - empirizmi tutdu. Amma bu yanaşma daha konkret nəticələr verdi.

Maliyyə elminin “atası” sayılan K. Rau (1864) praktikadan özünün təcrübi qanunlarını çıxartdı. K. Raunun qanunlarının nəzəri dəyəri onların köçürülmələrin terminologiyasının, onun konseptual aparatının yaranmasındadır:

1) satıcıdan alıcıya köçürülməsi;

2) istehlakçıdan satıcıya köçürülməsi;

3) vergi obyektinin istehlakdan imtina etməsi yolu ilə vergidən imtina edilməsi. Tanınmış alman maliyyəçisi A. Şeffle onunla diqqəti cəlb edir ki, dolayı vergilərin toplanmasının istehlak anına yaxın olduqca, köçürülməsinin asanlaşdırıldığını göstərərək, köçürülmələrin imkanlarını dəqiqləşdirmişdir. Avstriya məktəbinin (marjinalistlər) qiymət (dəyər) nəzəriyyəsi köçürülmə nəzəriyyəsinin elmi bazasını möhkəmləndirdi. Faydalılıq həddi nəzəriyyəsi köçürülmə problemlərinin elmi şərhinin yeni dövrünü açdı. 1838-ci ildə A. Kurno belə nəticəyə gəldi ki, ən yaxşısı məhsulları sonuncu mərhələdə - istehlakçıya yaxın yerdə vergiyə cəlb etməkdir. 70-ci illərdə yeni təkan almış siyasi iqtisadda riyazi metod köçürülmə nəzəriyyəsində tətbiq edilmişdir: hər bir vergi xeyirin bir hissəsini satıcı və alıcının apardığı mübadilə anında götürür, özü də onların itkisi vergi məbləğindən çoxdur və vergi nə qədər yüksək olursa, cəmiyyət üçün xalis gəlir itkisi və vergidən olan daxilolmaların məbləği arasındakı fərq bir o qədər çoxdur

K. Vikselin “Maliyyə-nəzəri tədqiqatlar” işində (1896) inhisarçılıq və azad rəqabət şəraitində vergilərin köçürülməsinin təhlili verilmişdir.

K. Vikselin tərifinə görə, vergilərin köçürülməsi o haldır ki, bu zaman dövlətin təsərrüfat mexanizminin bir hissəsində vergi şəklində göstərdiyi təzyiq gəlirin müxtəlif əhali qrupları arasında yenidən paylanması məqsədilə digər hissələrə köçürülür. Əvvəlki dövrlərdə köçürülmə məcburi xarakter daşıyırdı: əhalinin hakimiyyəti olan bir hissəsi digər hissəsini vergi ilə məcburi yükləyirdi. Roma ona tabe olan xalqların (əyalətlərin) üzərinə zorla vergi qoyaraq, öz əhalisini vergidən azad edirdi. Orta əsr şəhəri şəhərətətrafi vilayətləri hər cür fiskal cəhətdən istismar edərək, onları özünə tabe edirdi. İmtiyazlı siniflər: zadəgan və ruhanilər bu və ya digər vergi məbləği ödəmək öhdəliyini üzərilərinə götürərək, onların

torpaqlarında oturmuş təhkimli əhali ilə dövlət arasında yalnız vasitəçi idilər. Orta əsr feodalı şəxsən vergidən azad olduğuna görə, feodal əmlakından gələn vergiləri paylaşdırırdı.

Yalnız II İosif (XVIII əsrin sonunda) Avstriyada kəndli icmaları daxilində vergilərin paylaşdırılmasını onların özlərinə verərək, mülkədarı öz üzərindən vergini atmaq imkanından məhrum etdi. XIX əsrin sonuna qədər vergilərin köçürülməsinin bütün sonrakı tarixi varlı sinfin vergiləri cəmiyyətin hüquqsuz təbəqələri üzərinə qoymaq uğrunda mübarizəsidir. XX əsrin əvvəllərində fəhlə sinfinin təzyiği altında inkişaf etmiş ölkələrin hökumətlərinin mütərəqqi gəlir vergisinin tətbiqinə başlaması o demək idi ki, milli gəlirin yenidən bölüşdürülməsi, nəhayət ki, cəmiyyətdə sosial qüvvələr tarazlığını saxlamaq, əmək və kapital münasibətlərində gərginliyi azaltmaq üçün, həm də dövlətin maliyyə maraqları naminə həyata keçirilmişdir. Belə ki, K.Vikselin konsepsiyasında vergilərin köçürülməsi milli gəlirin yenidən bölüşdürülməsinin dövlət siyasəti aləti kimi nəzərdən keçirilir.

Amerika maliyyə məktəbinin fikrincə XX əsrin 20-30-cü illərində maliyyə ədəbiyyatı köçürülmə probleminin işlənilib hazırlanmasına XIX əsrlə müqayisədə yenilik gətirmədi, lakin vergilərin köçürülməsi qanunauyğunluqlarını: köçürülmə növlərini, ölçülərini, şərtlərini, köçürülə bilməsi nöqtəyi-nəzərdən quruluşu daha tutumlu və dəqiq formullaşdırdı. Ona görə, bu formullaşmalar və əsaslandırılmalarla tanış olmaq məqsədəuyğundur.

Elm iki növ köçürülmələri müəyyən edir:

1) satıcıdan alıcıya köçürülməsi. Buna misal istehsalçının ödədiyi dövlət tərəfindən müəyyən edilmiş və sonradan alıcının, yəni vergi təyin edilmiş mal istehlakçısının üzərinə köçürülən istənilən dolaylı vergi ola bilər;

2) alıcıdan satıcının üzərinə köçürülməsi, yəni faktiki olaraq alıcının üzərinə düşən vergi satıcı tərəfindən ödənilir.

Birinciyə nisbətən bu növə daha az rast gəlinməsinə baxmayaraq, yenə də onun öz tətbiq yeri vardır, xüsusilə o hallarda ki, vergi (birbaşa ya da dolaylı) həddindən çox yüksəkdir. Bu köçürülmə növünə tez-tez iqtisadi böhranlar



dövründə rast gəlinirdi və dolayı vergilərə aid edilirdi. Fərz edək ki, ölkədə içkilərə yüksək vergi tətbiq edilməyə başlanıb. Bunun nəticəsi olaraq, onun istehlakı azalmışdır. Öz növbəsində tələbin azaldığına görə, içki istehsalçıları ya da satıcıları arasında rəqabət bu malın qiymətinin enməsinə gətirib çıxaracaq və böhranın bəzi intensivliyində bu azalma elə həddə çata bilər ki, verginin artırılması istehlakçıdan kənar keçərək tamamilə içki istehsalçılarının üzərinə düşəcək. Ölçüsünə görə, köçürülmələr (həm birinci, həm də ikinci halda) tam və ya hissələrlə ola bilər:

- a) verginin məlum hissəsinin köçürülməsi;
- b) verginin hamısının köçürülməsi.

Maliyyə ədəbiyyatında köçürülmə dörd hallarda qeyd olunur.

Birinci halda - vergidən yayınma. Vergidən yayınma leqal və qeyri-leqal olur. Qanuni hala o aid edilir ki, istehlak predmetinə aksiz vergisini tətbiq ediləndə və ya bu aksiz vergisi artırılanda, istehlakçı bu malı ya almır, ya da az miqdarda alır. Vergidən yayınma halları o zaman qanunsuz sayılır ki, vergi ödəyicisi vergi obyektini gizlədir, məsələn, gömrükdə vergi ödəməmək üçün sərhəddən malı qaçaqmalçılıqla keçirir, gəlir vergisini az vermək üçün gəlirini olduğundan az göstərir və s.

Leqal vergidən yayınma ilə dövlət yalnız maliyyə üsulu ilə mübarizə apara bilər: aksiz vergisi ilə olan malın istehlakı azaldıqda, aksizi azalda bilər; aksiz vergili istehsal texnikası artırıldıqda, hazır məhsula vergini qoya bilər. Ödəyicilər tərəfindən bütün aldadılma hallarını aşkar edə biləcək maliyyə aparatını təkmilləşdirməklə. I.H. Ozerovun “Maliyyə elminin əsasları” ciddi işi bir hekayətlə canlandırılır. Burada söhbət vergidən yayınma üçün istifadə olunan hiylələrdən gəlir. “London Gömrük Muzeyində mərmər bloku dayanır, lakin bu mərmər deyil, rüsumsuz siqar nəql etmək üçün çox məharətlə mastikadan düzəldilmiş, içində boşluq olan bir blokdir. Burada kəndirlə bağlanmış odun paketi də var: hər odun parçasının daxilində metal konteyner var ki, bunun da içərisində sərhəddən spirt keçirirdilər və s. Vergidən yayınmaq üçün nə qədər ağıl və bacarıq sərf olunmuşdur. İtləri bahalı parça və krujevalara bükərək, sonra digər dəri tikilir ki, bu şəkildə onlar sərhəddən keçirilir. Yalnız qaçaqmalçılıqla məşğul olan kəndlərdə

hətta evlərin damları xüsusi yolla bir-biri ilə birləşdirilir ki, hər-hansı təhlükə vaxtı bir kənddən digərinə qaçaqmalılı ötürmək mümkün olsun”.

İkinci hal – verginin amortizasiyası (və ya ödəmə), udma və kapitallaşması. Burada üç variant vardır:

- 1) vergi tutulan predmetin dəyərinin azalmasına səbəb olur – verginin amortizasiyası;
- 2) vergi predmetin dəyərinin azalması ilə udula bilər – verginin udulması;
- 3) predmetin dəyəri verginin azaldılması ilə artırılır.

Amortizasiya, udma və kapitallaşma halları sayəsində, məlum şərtlərdə vergi artımı vergi ödəyicisinin əmlakının qismən müsadirəsinə gətirib çıxarır. Əksinə, verginin azaldılması sərvətin, layiq olmadığı artımına səbəb ola bilər. Üçüncü halda - qanuna görə vergi ödəmək məcburiyyətində olan şəxs, faktik olaraq, vergi yükünü daşıyır, yəni təkcə vergi ödəyicisi yox, həm də vergi daşıyıcısı olur. Burada köçürülmə yoxdur.

Dördüncü hal – qanuni vergiyə cəlb olunmuş vergi ödəyicisi vergi yükünü digərinin üzərinə keçirir. Əgər sonuncu da üçüncü tərəfə vergini keçirə bilərsə, onda o, yalnız vasitəçi ödəyicidir. Nəhayət əgər o, vergi yükünü tam daşıyarsa, onda o, vergi daşıyıcısıdır.<sup>1</sup>

Yada salaq ki, köçürülmə mübadilə prosesində baş verir. Mübadilə iqtisadi mübarizədir ki, vergi ödəyicisi öz yükünü onunla sövdəyə girən başqa şəxsin üzərinə keçirməyə çalışır. Mübadilə vaxtı iqtisadi cəhətdən ən güclü olan daha zəif olanın üzərinə vergini köçürəcək. Vergilərin köçürülməsi şərtləri maliyyə elminə vergilərin köçürülmə qabiliyyətinə görə təsnifləşdirilməsinə imkan verdi ki, maliyyə praktikası köçürülmə prosesini idarə edə bilsin və verginin real ağırlığının hesablanması məsələsini asanlaşdırsın. D. Bogolepov vergilərin aşağıdakı təsnifatını verir: “Hazırda aşağıdakı vergilər köçürülməyən vergilər hesab edilir: rentaya görə vergi, gəlir vergisi, inhisar xarakterli əşyalara vergi və miraslara görə vergilər.

---

<sup>1</sup> A.Musayev, Y.Kəlbiyev, A.Hüseynov. Azərbaycan Respublikasının vergi xidməti: islahatlar və nəticələr. Dərs vəsaiti. Bakı, 2002.

Rentaya görə vergi köçürülməzdir, çünki renta məhsulun qiymətinə daxil deyil, buna görə də, bu verginin toplanması çörək yaxud digər torpaq məhsullarının istehlakçılarının üzərinə köçürülərək qiymətlərin qaldırılması yolu ilə kompensasiya edilə bilməz<sup>1</sup>.

Gəlir vergisi köçürülməz, ya da ən az köçürülən sayılır, çünki o, ayrıca şəxsin bütün gəlirlərini dəqiq nəzərə alır və deməli, əgər o, vergini başqa şəxslərin üzərinə keçirirsə, onun gəliri artacaq və bu növbəti vergi toplanması zaman dərhal nəzərə alınacaq. İnhisara görə vergi köçürülə bilməz, çünki inhisarçı onsuz da öz məhsullarının qiymətlərini bu şərtlər altında ən yüksək tutur. Bu qiymətlərin hər hansı artımı satışın azalmasında əks olunmalıdır və nəticədə inhisarçı vergini üzərinə götürməli olur. Mirasa görə vergi bu verginin toplanması təbiətindən irəli gəlir: adətən vergi miras kütləsinə qoyulur və onu köçürmək üçün heç kəs olmur.

Köçürülmə baxımından vergilərin strukturu üzrə bəzi fikir ayrılığı var, lakin bir şey aydındır ki, vergi islahatları aparılarkən dövlət elmi məsləhətləri qəbul edir. Buna illüstrativ misal hər yerdə mütəşəkkil gəlir vergisinin tətbiqidir ki, bunun da köçürülməzliyi vergi yükünün daha ədalətli bölüşdürülməsi üçün istifadə edilməsində istifadə edilmişdir. Əldə olunan nəticələrə baxmayaraq, XX əsrin 20-ci illərində maliyyə elmi hesab edirdi ki, “köçürülmə nəzəriyyəsi özünün qurucusunu gözləyir”. Bunun nəzəri və sosial-iqtisadi səbəbləri var idi. Birinci səbəb ondan ibarətdir ki, tədqiqatçılar ya A. Marşallın qiymət nəzəriyyəsi ilə tanış deyildilər, ya da onu nəzərə almırdılar. Sonralar “Marşall inqilabı” kimi qiymətləndirilən A. Marşallın qiymət nəzəriyyəsini bilməmək ya da saymamaq köçürülmə problemlərinin öyrənilməsində bir sıxıntılı amilə çevrildi.

A. Marşallın qiymət nəzəriyyəsinin əsaslandırılmasına müraciət etməsi Qərb iqtisadi nəzəriyyəsinin bazar iqtisadiyyatının təsərrüfat mexanizmlərinin real qanunauyğunluqlarının tədqiqinə müraciət etmələrinə prinsipial dönüş demək idi ki, buna da praktika ilə sıx bağlı olan bir elm olaraq maliyyə elminin ehtiyacı var

---

<sup>1</sup>Жидкова Е.Ю. Налоги и налогообложение. Учебное пособие / Е.Ю. Жидкова. - 2-изд., перераб. и доп. - М.: Эксмо. - 2009. - 480 с.

idi. Köçürülmə nəzəriyyəsinin işlənilib hazırlanmasını ləngidən ikinci səbəb ona nisbətən az tələbatın olması idi. 90-cı illərdə K. Viksell ədalətli olaraq, “tarixi ədəbiyyatda köçürmələrə aid suallara diqqətin az olmasından haqlı olaraq şikayətlənir”. Köçürülmələr probleminin qeyri-aktuallığı sosial-iqtisadi amillərlə izah edilir. Hər şeydən əvvəl dövlətin buna kəskin tələbatı və ehtiyacı yox idi, xüsusilə də XX əsrin 20-ci illəri qlobal iqtisadiyyatın sabitləşməsi dövrü kimi qeyd olunur. Köçürmələr nəzəriyyəsinin sonrakı inkişafına yalnız 1929-1933-cü il Böyük Depressiyası təkan verdi [48, 55].

Keynsçi iqtisadiyyatın tənzimlənmə metodları tətbiqi anından başlayaraq vergilər makroiqtisadi göstəricilər sistemində daxil edilmiş və iqtisadiyyatın konyunktur (qısa müddətli) tənzimlənməsi aləti qismində istifadə edilmişdir. Sonda demək olar ki, vergi sistemləri elə bir şəkildə qurulur ki, proses idarə olunan olsun və vergidə bərabərlik prinsipini həyata keçirmək imkanı olsun. Vergilərin faktiki paylanması və birbaşa və ya dolay köçürülmə tədbirləri imkanı vergi siyasəti səviyyəsində nəzərə alınmalıdır. Qanunverici müəyyən etməlidir: kim qanunla vergi ödəməlidir, eləcə də vergilərin faktiki paylanması üçün mümkün variantları hesablamalıdır. Vergilərin köçürülməsi imkanının uçotu konstitusiyaya prinsipi olan bərabər vergi yükünün olmasına əməl etmək məqsədilə lazımdır. Bu prinsip ödəyicilərin formal-hüquqi bərabərliyini pozmadan vergi ödəyicilərinin iqtisadi vəziyyətini maksimal dərəcədə nəzərə almaq və qeyri-formal bərabərliyi təmin etmək məqsədi güdür. Vergi hüququnda bərabərlik eyni ölçüdə vergi ödənişi həyata keçirmək kimi deyil, vergi ödəyicilərinin iqtisadi bərabərliyi kimi reallaşır və onda ifadə olunur ki, vergi ödəmək üçün əsas olaraq, müxtəlif vergi ödəyicilərinin iqtisadi potensiallarının müqayisəsi əsasında faktiki vergi ödəmək qabiliyyəti götürülür.

Vergidə bərabərliyi verginin bərabər yüklənməsi kimi başa düşülür. O, müxtəlif vergi ödəyicilərinin iqtisadi imkanlarının müqayisə olunması əsasında qiymətləndirilir və onlardan vergilər vasitəsilə tutulacaq sərbəst vəsaitlərin payının müqayisəsi əsasında qiymətləndirilir. Başqa sözlə, söhbət müxtəlif vergi ödəyiciləri tərəfindən qarşılanan vergi yükünün müqayisəsindən gedir. Buna görə də, bə-

rabərlik prinsipini həm də bərabər vergi yükü prinsipi adlandırırlar. Vergi yükünün köçürülməsinin iqtisadi nəticələrini nəzərə almadan, bərabər vergi yükü prinsipi tam həyata keçirilə bilməz. Vergilərin köçürülmə qabiliyyəti effekti vergi və yığımların toplanmasının maliyyə məqsədinin prioritetliyi prinsipi aspektində nəzərə almaq lazımdır. Vergi müəyyən davranışa məcbur etmək deyil, gəlir əldə etmək məqsədilə təyin edilir. Əgər vergi, bütün vergi ödəyiciləri üçün bərabər olsa belə, istehsalın azalmasına gətirib çıxarırsa, bu və ya digər fəaliyyətlə məşğul olmaqdan imtina etməyə məcbur edirsə, vergi və yığımların toplanmasının maliyyə məqsədlərinin prioritetliyi prinsipinin pozulması haqda danışmağa əsas vardır.

Fəaliyyət növünün vergi dərəcəsi səviyyəsinə təsirinin müqayisəli təhlili aşağıdakıları deməyə əsas verir.

Təsərrüfat subyektlərinin inkişafına bir çox müxtəlif amillər təsir edir, o cümlədən:

- daxili mühit;
- xarici mühit;
- dövlət dəstəyi;
- dövlət tənzimləməsi.

Yuxarıda göstərilən bəndlərə hansıları aid etmək olar?

Təhlili xarici mühitdən başlamaq lazımdır. Xarici mühiti ən yaxşı şəkildə SWOT təhlil analiz edir və qiymətləndirir. Bu təhlil müəssisənin inkişafının güclü və zəif tərəflərini, təhdid və imkanlarını dəqiq müəyyən etməyə imkan verir. Beləliklə, təhdidləri aradan qaldıraraq və imkanları maksimum səmərəli istifadə edərək, müəssisənin inkişaf strategiyasını ifadə etmək olar.

Xarici mühitə idarə stili, resursların səmərəli istifadəsini, insan resurslarının potensialını və kadrların işdə maraqlı olmalarını aid edirlər. Xarici mühit daxili mühitlə sıx qarşılıqlı əlaqədədir. Dövlət tərəfindən təsiri iki növə bölmək olar:

- dəstək;
- tənzimləmə.

Dəstək sahibkarlıq strukturlarının yaradılması və inkişafına yardım etmək məqsədilə, bilavasitə dövlətin qanunvericilik sahəsində proses və hərəkətlərindədir.

Tənzimləmə isə ondan ibarətdir ki, sahibkarların fəaliyyətini müəyyən mexanizmlərlə saxlamaq və nəzarət etməkdən ibarətdir.

Belə ki, dövlət dəstəyinə sahibkarlığın inkişafını təşviq edən bəzi proqramları, dövlət tənzimləməsinə isə kvota və lisenziyalar kimi məlum ölçülərin tətbiqini aid etmək olar. Amma yuxarıdakılardan əlavə, təsərrüfat subyektlərinin inkişafına vergi sistemi real təsir göstərir.<sup>1</sup>

Vergi sistemi vergi ödəyicilərinin üzərinə düşən vergi yükünü, fərdi sahibkarın və ya hüquqi şəxsin dövlətin xeyrinə ödəmələrinin məbləğini müəyyən edir. Təsərrüfat subyektləri elə variant seçməlidir ki, öz xərclərini minimuma endirsinlər. Eyni zamanda, heç bir qanun pozuntusu olmamalıdır, çünki günahkar aşkar olunduqda, o, məsuliyyətə cəlb edilə bilər, həmçinin ödənilməmiş məbləğlər arasındakı fərqi kompensasiya ələməyə məcbur edilə bilər. Optimal vergi sisteminin seçimi müxtəlif göstəricilərin savadlı təhlili olmadan mümkün deyil. Bu, təşkilatın parametrlərinə uyğun lazımi variant tapmağa kömək edəcək. Belə ki, nəticədə cari aktivlərə qənaət etmək, biznesin gəlirliliyini artırmaq və nəticədə xalis mənfəəti artırmaq mümkün olacaq.

Vergi sisteminin əsas növlərini qeyd edirlər:

#### 1. Ümumi rejim.

Bu rejim ənənəvi sayılır və ən böyük yükü təsərrüfat subyektinin üzərinə qoyur. Gəlir vergisini ( sahibkarlar üçün – 20 %), həmçinin əlavə dəyər vergisini, təşkilatların əmlakına vergini və qanunvericilikdə nəzərdə tutulmuş digər yığımları ödəmək vacibdir. Müsbət tərəfləri: universallıq, qəbul olunmuş iş qaydaları, sürətli qeydiyyatı. Mənfi tərəfləri: təsərrüfat subyekti üzərində ən yüksək vergi yükü, ƏDV-nin mürəkkəb hesablanması, kənardan mütəxəssisin (mühasibin) cəlb edilməsi.

#### 2. Sadələşdirilmiş rejim.

---

<sup>1</sup>Мусаев А.Ф., Садыгов М.М., Магеррамов Р.Б., Салаев Р.А. Налоги и налогообложение в Азербайджане. Баку. ЭЛМ, 2005

Bu rejim daha cəlbedicidir, çünki təsərrüfat subyektinə düşən yük xeyli azdır. Lakin sadələşdirilmiş rejim əvvəldən də yeni formalaşan gəlirin dəstəklənməsi məqsədilə tətbiq olunmuşdur, ona görə onun tələblərinə heç də bütün hüquqi şəxslər cavab verə bilməyəcək [6].

Müsbət tərəfləri: az yüklənməsi, çevik vergi bazası, verginin hesablanmasına xərcləri daxil etməmək imkanı, gəlir azaldıqda, əvvəllər ödənilmiş vəsaitlərin qəbul edilməsi.

Mənfi tərəfləri: gəlirlərə (ildə 200 min manatdan çox olmamaq), fəaliyyət növünə (məhdudiyyətlərin siyahısı Vergi məcəlləsində verilir) görə təşkilata kəskin tələblər.

## **2. VERGİ YÜKÜNÜN İQTİSADI FƏALİYYƏTƏ TƏSİRİNİN TƏHLİLİ**

### **2.1. Azərbaycan Respublikasında vergi daxilolmalarının müasir vəziyyəti və təhlili**

Azərbaycan Respublikası iqtisadiyyatını ayrı ayrı sahələr üzrə təhlil etdikdə son illərdə ardıcıl şəkildə inkişafını görürük. Hörmətli prezidentimiz cənab İlham Əliyevin başçılığı altında həyata keçirilən uğurlu iqtisadi siyasət öz müsbət nəticələrini verməkdədir. Ölkəmizdə son illər ərzində aparılan iqtisadi islahatların nəticəsində 2006-cı illə müqayisədə 2016-cı ildə ÜDM 3,2 dəfə artaraq 60393,6 milyon manat, büdcə gəlirləri 4,5 dəfə artaraq 17499,1mln manat, vergi daxilolmalarındakı fərq 2,6 dəfə artaraq 7015,6 mln manata yüksəlmişdir. Ümumi daxili məhsulda vergi daxilolmalarının xüsusi çəkisi 2006-cı ildə 14,4 %, 2016-cı ildə 11,6 %, büdcə gəlirlərində isə vergi daxilolmalarının xüsusi çəkisi 2006-cı ildə 69,9 %, 2016-cı ildə isə 40 % təşkil etmişdir. Dünya bazarında neftin qiymətinin düşməsi nəticəsində gəlirlər azalsada, həyata keçirilən tədbirlər nəticəsində iqtisadi dinamikliyi qoruyub saxlamaq mümkün olmuşdur. Yaxın on illiyə nəzər salsaq görürük ki, 1991-ci ildə siyasi və iqtisadi mustəqillik əldə etdikdən sonra inzibati-amirlik usul-idarəsinə soykənən formasiyadan yeni, azad sahibkarlıq və bazar munasibətlərinə əsaslanan sosial-iqtisadi quruluşa keçid prosesi tamamlanmışdır. Hal hazırda respublikamız artan müsbət tendensiyalı sosial-iqtisadi dirçəliş mərhələsindədir. İnnovativ və müasir çağırışlara cavab verən iqtisadi sistemin formalaşdırılması qarşıya əsas kimi məqsəd qoyulmuşdur. Belə bir sistemi qurmaq üçün 19 noyabr 2011-ci ildə prezident İlham Əliyev tərəfindən “Azərbaycan 2020: gələcəyə baxış” Konsepsiyasının hazırlanması ilə bağlı sərəncam imzalanmışdır.

Göstərilən konsepsiyada ilk növbədə əsas məqsədlərdən biri, qeyri-neft-qaz sektorunun inkişafı hesabına ümumi daxili məhsulun artımının təmin edilməsindən, iqtisadiyyatın şaxələndirilməsi prosesinin sürətləndirilməsindən, dövlət büdcəsinin və ümumi daxili məhsulun tərkibinin formalaşması üçün təbii ehtiyatlar faktorunun minimuma endirilməsi, qeyri-neft-qaz sektorundan gəlirlərin regionların hesabına əvəzlənməsi, ixracın təşviq edilməsi ilə yanaşı ölkə daxili



muəssisələrin xarici bazarlara çıxışını stimullaşdırmaqdan ibarətdir.(6) Təbiidir ki, iqtisadi sistem üçün nəzərdə tutulmuş belə hədəflər vergi orqanlarında formalaşmış yen iqtisadi mühitə adaptasiya etməsi üçün yeni yanaşmalarını özündə ehtiva edir. Bununla yanaşı göstərilməlidir ki, iqtisadiyyatımız üçün vergilərin tənzimlənməsi mütəmadi olaraq təkmilləşdirilməlidir. Müasir Azərbaycan respublikasında 2001-ci il yanvar ayının 1-dən qüvvədə olan Vergi Məcəlləsi mustəqil dövlətimizin yeni tarixində mühüm addım olmuş, yeni vergi sisteminin beynəlxalq standartlara uyğun olaraq təkmilləşdirilməsidə həyata keçirilən əsas prioritetlərdən biri olmuşdur.( 1)

Vergilər sahəsində ölkəmizdə aparılan islahatların tərkib hissəsi kimi qabaqcıl dünya təcrübəsinə əsaslanan vergi xidməti quruculuğu davam etmiş, xidmətin müasir Avropa standartlarına uyğunlaşdırılması istiqamətində əməli

tədbirlər gerçəkləşdirilmişdir. “ Azərbaycan Respublikasında vergi inzibətçiliğinin təkmilləşdirilməsi dövlət proqramı”nın reallaşdırılması həyata keçirilən transformasiyanın mühüm tərkib hissələrindən biri olmuşdur. Ölkəmizin başçısının 2005-ci il 12 sentyabr tarixli sərəncamı ilə təsdiq olunmuş dövlət proqramının həyata keçirilməsi nəticəsində vergi orqanlarında idarəetmə sisteminin beynəlxalq standartlara uyğunlaşdırılması, verginin ödənilməsinə könüllü əmələtmənin vergiləri ödəyənlərin hüquqlarının müdafiəsi, vergitutmadan yayınmalarla mübarizə tədbirlərinin artırılması, verginin məcburi ödənilməsində təkmilləşdirilmə və külli miqdarda vergi daxilolmaları üzrə borcların yaranmasının qarşısının alınması məqsədilə çoxsaylı tədbirlər həyata keçirilmişdir. Dövlət vergi orqanlarının çox mühüm strateji hədəflərini müəyyənləşdirən dövlət proqramının icrası cərcivəsində 5 əsas strateji istiqaməti əhatə edən tədbirlər kompleksi həyata keçirilmişdir. Xüsusilə vurğulamaq olar ki, Beynəlxalq Valyuta Fondunun, ABŞ Xəzinədarlıq Departamentinin və Dünya Bankının ekspertlərinin tərəfindən vergitutma sahəsində inzibətçiliğın təkmilləşdirilməsində qəbul olmuş proqram inkişafda olan dövlətlər, o cümlədən postsovet ölkələri üçün nümunə olaraq dəyərləndirilmişdir. İslahatlardan biridə 2006-cı ildə vergi menecmentinin elektron qaydada həyata keçirilməsini təmin edən Avtomatlaşdırılmış Vergi İnformasiya

Sisteminin (AVIS) tətbiqinə nail olunmasıdır. AR Vergilər Nazirliyi başqa dövlət qurumları və strukturları ilə elektron məlumat mübadiləsi həyata keçirmişdir. Digər mühüm sənəd Mərkəzi Bank və banklar ilə AR Vergilər Nazirliyi arasında elektron sənəd mübadiləsi haqqında kollektiv sazişin imzalanmasıdır. Sahibkarlıq sektorunda subyektlərin qeydiyyatının 2008-ci ildən “ bir pəncərə” prinsipinin tətbiqi vergi ödəyiciləri və beynəlxalq təşkilatlar tərəfindən qeyd edilən elektron xidmətlərinin əsas komponenti olmaqla yüksək qiymətə layiq görülmüşdür.

Azərbaycan Respublikasında 2008-ci ildə ilk dəfə ƏDV dən yayınmanın qarşısının alınmasına nəzarətin elektronlaşdırılması üçün ƏDV depozit hesabları tətbiq edilmişdir. Ölkənin vergi sistemində vahid ƏDV depozit hesabının tətbiqi Əlavə dəyər vergisi daxilolmalarında ödəməmələr probleminin əngəllənməsinə, bununla yanaşı vergini ödəyənlərin əlavə dəyər vergisi üzərindən inzibati yukun aşağı salınmasında xüsusi şərait formalaşdırmışdır.( 1) Qlobal iqtisadi böhran vəziyyətində, dövlət başçımız cənab İlham Əliyevin tapşırığı əsasında Azərbaycan Respublikasında vergi yukunun aşağı salınması vasitəsilə real sektorun təşviqi haqqında qanunverici qərar qəbul edilmiş, 2009-cu ildə vergi qanunvericiliyinə bir sıra dəyişikliklər təsdiq olunmuşdur. Buna nəticə etibarlı ilə baxsaq görərikki, 2010-cu ilin yanvar ayından mənfəət vergisini dərəcəsi 22 faizdən 20, fiziki şəxslərdə gəlir vergisinin yuxarı həddi 35 faizdən 30 faizədək azaldılmış, fərdi sahibkarlar üçün 20 % dək aşağı salınmışdır . Fiziki şəxslər üzrə gəlir vergisinin ən yüksək dərəcəsi hal hazırda 25 faizə bərabərdir.[6] Vergi dərəcələrinin azaldılması real sektor üçün büdcə gəlirinin bir hissəsinin saxlanması baxımından islahatları nəticəsi kimi qəbul edilmişdir. Digər baxımdan, belə tədbirlərin həyata keçirilməsi iqtisadiyyatın tənzimlənməsinə xüsusi rol oynamışdırki, onunda nəticəsində müəssisələrdə gəlirin və mənfəətin artması, bunda nəticəsində vergitutma bazasında artımın nəticəsində büdcəyə daxil olan vəsait çoxalmışdır. Həyata keçirilmiş tədbirlərdən biridə AR Vergilər Nazirliyi tərəfindən 2010-cu ildən tətbiqinə başlamış olduğu innovasiya yönümlü texnologiyaların biri də “onlayn karguzarlıq” sistemi olmuşdur. E-hökumətin quruculuğunun əsas tərkib hissələri olan “vətəndaş-dövlət”, “biznes-dövlət” və

“biznes-biznes” münasibətlərinin yeni beynəlxalq standartlar səviyyəsində həmin sistemin vasitəsilə həyata keçirilmişdir. Nağd hesablaşmaların aparılmasında nəzarətin gücləndirilməsi baxımından artıq 2010-cu ildən vergi ödəyicilərinin nəzarət-kassa aparatlarının yaddaşlarındakı məlumat bazasının GPRS şəbəkəsi vasitəsilə vergi orqanlarının məlumat bazasına oturulmasına başlanılmışdır.

Bu tədbirlərdən biridə 2011-ci ildə yanvarın 1-də 2011-2015-ci illəri əhatə edən “Vergi orqanları tərəfindən vergi ödəyicilərinə göstərilən xidmətlərin inkişafı Konsepsiyası” təsdiq edilmiş, verginin ödənilməsində könüllü əmələmənin təkmilləşməsi və dahada səmərəli sahibkarlıq mühitinin formalaşdırılması üçün vergi ödəyicilərinə xidmət terminallarının formalaşmasıdır. Sahibkarlıq fəaliyyətinin həyata keçirilməsində fiziki şəxslər üçün dövlət qeydiyyatının elektron formata 2011-ci il iyulun 1-dən keçirilməsi Digər müsbət addım kimi qiymətləndirilə bilər. Respublikamızda həyata keçirilən vergitutma sahəsində islahatların aparıcı istiqamətlərinin birini də vergilərin iqtisadi fəallığa tənzimləyici təsirinin artırılması, investisiyaların təşviqidir. Vergilərin dərəcələrində dəyişmə ardıcılığına nəzər baxanda görünür ki, vergilərin dərəcəsi əsaslandırılmış formada azaldıl mərhələlərlə aşağı salınmışdır. Bu proseslər nəticəsində Azərbaycan Respublikasında əksər verginin dərəcəsi digər dünya ölkələrindəki analoji vergi dərəcəsi ilə aşağı vergi dərəcələridir. Bundan başqa, fiziki şəxslərin gəlir vergisinin hesablanması mexanizminin sadələşdirilməsi islahatın nəticəsi kimi dəyərləndirilə bilər.

Ölkə ərazisində sahibkarlıq sektorunun inkişaf etdirilməsi , kiçik və orta sahibkarlığın vergitutma mexanizmlərinin sadələşdirilməsi üçün 2001-ci ildən etibarən sadələşdirilmiş vergi tətbiq edilmişdir. Dövlətin vergi siyasətində dövlətlərarası ikiqat vergiqoymanın aradan qaldırılması haqqın da sazişlərin imzalanmasını islahatların prioritet istiqamətlərinin əsaslarından hesab etmək olar.

Xarici investorların ölkəyə cəlb edilməsi üçün əlverişli vergi mühitinin yaradılması Respublikanın maliyyə sistemində həyata keçirilən vergitutma sahəsində islahatların əsas istiqamətlərindən biri kimi dəyərləndirilə bilər.

Azərbaycan Respublikasının hökuməti tərəfindən bu məsələ ilə bağlı bir sıra beynəlxalq müqavilələr imzalanmışdır. Bağlanmış həmin müqavilələrdə gəlirlərlə və əmlakla bağlı ödənilən vergilərlə bağlı, eyni zamanda investisiyaların təşviqində və qorunmasında, nəqliyyat daşımalarında və kredit sazişlərində ikiqat vergitutmanın aradan qaldırılmasının önəmi öz əksini tapmışdır. Bütün bunlardan yanaşı, ölkə iqtisadiyyatına xarici investisiyaların axınının stimullaşdırılması,

Azərbaycan Respublikasının ərazisində zəngin neft-qaz yataqlarının mənimsənilməsini sürətləndirmək üçün hasilatın pay bölgüsü üzrə sazişlər əsasında karbohidrogen fəaliyyətini həyata keçirən xarici şirkətlərə görə müvafiq protokollarla tənzimlənmiş, Vergi Məcəlləsindən fərqli digər üstün xüsusiyyətləri özündə ehtiva edən ayrıca vergi mexanizmləridə nəzərə alınmışdır. Göstərilən tədbirlərlə bağlı əvvəlki illərlə müqayisədə xarici vergi ödəyicilərinin sayında artımla yanaşı, xarici investisiyaların ölkə iqtisadiyyatına yönəldilməsinə səbəb olmuşdur. Bu mənada demək olarki, yuxarıda qeyd olunan vergitutma sahəsində islahatların müsbət nəticələrinin vergitutma sahəsində qanunvericilik bazası hesab edilən vergi məəcəlləsində öz əksini tapmasıdır. Vergi islahatı nəticəsində 2001-ci il yanvarın 1-dən qüvvədə olan Vergi Məcəlləsində belə ki, hazırki vaxtadək çoxsaylı əlavələrin və dəyişikliklərin edilməsinin əsasən beynəlxalq standartlara uyğunlaşdırılmışdır.

Aşağıdakı göstərilən cədvəldə vergilərin dövlət büdcəsinə daxilolmaları ilə bağlı məlumatlardan aydın olurki, ayrı ayrı vergilərin dərəcələrində olandəyişikliklər nəticəsində bununla yanaşı həyata keçirilən optimal qurulmuş vergi siyasəti

tez bir zamanda daxilolmaların artmasına zəmin olmuşdur.[7]

Cədvəl

1

<i>Vergilər və digər ödənişlər</i>	<i>Daxilolmalar (min AZN)</i>					
	<i>2010</i>	<i>2011</i>	<i>2012</i>	<i>2013</i>	<i>2015</i>	<i>2016</i>
ƏDV	1 271 462,7	1 387 662,7	1 483 585,3	1 723 917,5		
Aksizlər	452 027,4	417 394,4	454 642,4	511 976,6		
Mənfəət vergisi	1 429 824,9	2 133	2 252	2 374		

		993,3	223,2	791,6		
Mədən vergisi	130 074,4	129 770,0	125 782,7	121 480,2		
Torpaq vergisi	35 311,2	35 321,0	30 596,1	33 113,2		
Əmlak vergisi	101 811,5	103 867,1	105 087,4	125 147,6		
Fiziki şəxslərin gəlir vergisi	590 235,1	715 656,2	812 958,4	859 656,6		
Dövlət rüsumu	89 519,1	104 804,8	103 186,3	123 229,5		
Yol vergisi	15 168,8	28 095,4	28 655,3	24 383,5		
Sadələşdirilmiş vergi	65 525,0	100 425,7	111 423,2	119 526,3		
Sair daxilolmalar	111 839,9	318 071,4	517 226,2	646 410,8		
<b>Cəmi</b>	<b>4 292 800,0</b>	<b>5 475 062,0</b>	<b>6 025 366,5</b>	<b>6 663 633,4</b>	<b>7118196,7</b>	<b>7015165,4</b>

Cədvəldə olan məlumatlardan görüldüyü kimi 2015-ci ildə büdcəyə 7118196,7 min. Manat daxilolma, bütünlükdə vergi daxilolmalarının əvvəlki illərlə müqayisədə artması kimi qiymətləndirilir.

Yəni 2015-ci ildə daxilolmalar 2013-cü ilə nisbətən 454563,3min manat və ya 9.3%, 2012-ci illə müqayisədə 1092830,2min manat və ya 16,0%, 2011-cu illə müqayisədə 1643134,7min manat və ya 23,0% artmışdır.(5)Azərbaycanın bu sahədə göstəriciləri Dünya Bankının "Doing Business 2012" və PWC şirkətinin "Paying Taxes 2012"hesabatlarına əsasən, vergi qanunvericiliyinin normalarına riayət edilməsinin sadəliyi subindikatorları üzrə istər regional, istərsə də orta dünya göstəricilərindən yüksəkdir. Ölkəmiz " Paying Taxes 2012" hesabatında 2011-ci ildə vergi odəmələrinin sadəliyi reytingində 26 pillə irəli krçmişdir.Vergi sistemində son illər ərzində yaxın gələcəkdə inkişafın əsas istiqamətlərinin müəyyənləşdirilməsi üçün vacib sənədlər : “Vergi qanunvericiliyinin təkmilləşdirilməsinin strateji istiqamətləri” və “Vergi inzibətçılığının təkmilləşdirilməsi məqsədilə informasiya-kommunikasiya texnologiyalarının istifadə imkanlarının genişləndirilməsi haqqında” konsepsiyalar və 2011-2015-ci illəri əhatə edən “Vergi orqanları tərəfindən vergi odəyicilərinə göstərilən xidmətlərin inkişafı Konsepsiyası” qəbul edilərək və “Vergi qanunvericiliyi və inzibətçılığının təkmilləşdirilməsi üzrə 2009-2012-ci illər üzrə Stateji Plan” təsdiq

olunmuşdur. Qeyd etdiyimiz məqsədlərin kontekstində gələcəkdə həyata keçiriləcək bir sıra planların nəzərdən keçirərək: Yuxarıda dediyimiz kimi, respublika iqtisadiyyatı üçün xarakterik cəhət daha yüksək sosial-iqtisadi inkişaf innovasiya yönümlü iqtisadiyyata keçmə mərhələsi ilə əlaqədardır. Həmin strategiyanın və dövlətin maliyyə resurslarının artımı vergi inzibətçiliğinin və vergi qanunvericiliyinin beynəlxalq standartlara daha sürətli inteqrasına yeni imkanlar

açır. Başqa bir tərəfdən isə, geniş praktikada oda var ki, vergi orqanlarının pul vəsaitlərinin bütün hərəkətini aşkar etməsi və bağlanan bütün kommersiya əqdlərinə nəzarət etməsi qanunvericiliklə nəzərdə tutulan vergi nəzarətinin bütün usullarından istifadə etməsi nəticəsində belə mümkün deyildir. Nəticə etibararı ilə vergitutma sahəsində islahatların həyata keçirilməsi müəyyən dövrdən bir zəruri hesab olunur. Əksər iqtisadçılar hər 5-7 ildən bir əsaslı vergi islahatları, hər 2-3 ildən bir isə quvvədə olan vergi qanunvericiliyində səmərəliliyin dərin təhlilinin aparılmasının labüd olduğunu göstərirlər.(7) Bütövlükdə bu cür təhlildə mənfi nəticələr aşkar olunarsa, belə olan halda dayanmadan islahatların aparılması zərurəti yaranır. Bu cür tendensiya əsasən iqtisadi cəhətdən inkişaf etmiş

ölkələrə xasdır. Dövlətimizdə iqtisadiyyatımızın, o cümlədənə büdcənin tənzimlənməsi istiqamətində vergi sisteminin qarşısında dayanan əsas məqsədlər, xüsusilə aşağıdakılardan ibarət olmalıdır:

-vergisistemi maksimum dərəcədə sadələşdirilməsi. Ölkənin vergi sistemində mövcud olan çətinliklər inzibati xərclərdə artımın əsas səbəbi hesab edilir ki, bu da vergini odəyənlərin ayrı-ayrı qrupları üzrə vergi yukundə qeyri-bərabərliyin olması fikrini formalaşdırır:

-ölkədə mövcud olan vergitutmanın tənzimləyici funksiyasından istifadənin genişləndirilməsi.

Büdcənin gəlirlərinin tək cə vergi yukunun deyil, vergitutmanın bazasının genişləndirilməsi hesabına artırılması yaxın illər ərzində nəzərdə tutulmuşdur.

Fiziki şəxslər üçün gəlir və huquqi şəxslər üçün mənfəət vergisinin dərəcələrinin endirilməsi, vergitutma bazasının artırılması demək olarki, ənənəvi hal

almaqdadır və bu cür tendensiya yaxın gələcək üçün də nəzərdə tutulur.

Bunlarla yanaşı, Azərbaycan Respublikasında iqtisadiyyatın sosial yönümlülüyü xarakterik olduğu üçün, kiçik sahibkarlığın tənzimlənməsində sadələşdirilmiş verginin tətbiqinin davamlı olmasının məqsəd uyğundur ki, regionlarda kiçik sahibkarlıq sektorunun rəqabətqabiliyyətliliyi təmin olunsun və mövcud olan işsizlik problemləri öz həllini tapsın: vergilər sistemində sabitliyin və proqnozlaşdırılmanın mövcudluğu, rəqabətliyin olması deməkdir; -vergi xidməti orqanlarında əməkdaşların peşəkarlığının daha artırılması; -vergilərlə bağlı Avropa İttifaqına üzv dövlətlərlə əməkdaşlıq səviyyəsinin yüksəldilməsi:

-qanunla müəyyən edilmiş qaydada vergi ödəyicilərinin hüquqlarının müdafiəsi ilə bağlı apelyasiya sisteminin bir daha təkmilləşdirilməsi. Bütçə daxilolmalarına baxsaq görmək olarki, 2016-cı ildə 40,6 faizi və ya 7015165,4 mln. manatı Azərbaycan Respublikasının Vergilər Nazirliyi tərəfindən təmin edilmişdir. Dövlət bütçəsi gəlirlərinin belə ki, sürətlə artmasına baxsaq, 2004-cü ildə vergi daxilolmaları üzrə proqnozlaşdırılan tapşırıqlar 102,6%, 2005-ci ildə 100,5, 2006-cı ildə 103,3, 2007-ci ildə 107%, 2010-cu ildə isə isə 96,1% yerinə yetirilmişdir. Dövlət bütçəsinə 2010-cu ildə manat daxil olmuş vəsait 4292,8 milyon manat təşkil etmişdir ki, bu da 2009-cu illə müqayisədə 177,9 milyon manat və ya 4,3 faiz çoxdur. Əgər 2009-cu illə müqayisəyə baxsaq 2013-cü ildə vergi daxilolmalarının həcmi 1,6 dəfə artımına baxmayaraq, ümumi bütçə gəlirlərində vergi daxilolmalarının xüsusi çəkisi 2009-cu ildəki 39,8 faizdən 5,6 bənd azalaraq 2013-cü il üzrə 34,2 faiz təşkil etmişdir. Göstərilən vaxtlarda vergi daxilolmalarının ÜDM-də xüsusi çəkisi 11,5 faiz olmuşdur. Bununla yanaşı 2009-cu ildə bütçə gəlirlərinin həcmi 10325,9 milyon manata yaxın idisə, 2013-cü ildə həmin göstərici 19496,3 milyon manat olmuşdur. Vergi daxilolmaları bütçə gəlirlərinin mühüm hissəsini təşkil etmişdir ki, 2008-ci ilədək

onun xüsusi çəkisi artmış, sonrakı dövrdə isə həmin artım neft fondundan transferlərlə əvəzlənmişdir. (8]

Cədvəl

2

**2009-2016-cı illər üzrə ÜDM, büdcə**

**gəlirləri və vergi daxilolmaları (milyon manatla)**

Göstəricilər	2009	2010	2011	2012	2013	2014	2015	2016
Ümumi daxili məhsul	35601.5	42465	52082	54743.7	58182,0	59014,1	54380,0	60393,6
Büdcə gəlirləri	10325.9	11403	15700.7	17281.5	19496.3	18400,6	17498,0	17499,1
Vergi daxilolmaları	4113.400	4292.8	5475.062	6025.37	6663.6	7113,6224	7118,1	7015,1
Vergi daxilolmalarının ÜDM-də xüsusi çəkisi, %	11.5	10.1	10.5	11.0	11.5	12,0	13,0	11,6
Vergi daxilolmalarının büdcə gəlirlərində xüsusi çəkisi, %	39,8	37,6	34,9	34,9	34,2	38,5	40,6	40,1

Yuxarıda göstərilən məlumatlar əsasında görürükki (cədvəl 2.), 2009-2016-cı illər ərzində ÜDM 1,7 dəfə, büdcə gəlirləri 1,7 dəfə, vergi daxilolmaları isə 1,7 dəfə çoxalmışdır. Dünyanın İnkişaf etməkdə olan ölkələrində belə rast gəlinən bu cür vəziyyəti respublikamızda reallaşdırılan məqsədyönlü iqtisadi siyasətin məntiqi nəticəsi kimi qiymətləndirmək olar.

Vergi daxilolmalarında son illərdə mühüm bir hissənin qeyri-dövlət sektorunda qərarlaşması ölkə rəhbərliyinin özəl sektorun inkişafına göstərdiyi diqqətin və xüsusi önəminin təzahürüdür.[ 9]

Cədvəl 3

**ÜDM və vergi daxilolmalarının artım sürəti (%-lə)**



İllər	ÜDM-in əvvəlki ilə nisbətən artımı (müqayisəliqiymətlə)	Vergidaxilolmalarının əvvəlki ilə nisbətən artımı	Fərq
2001	109,9	113,6	3,7
2002	110,6	117,3	6,7
2003	111,2	121,1	9,9
2004	107,0	122,1	11,9
2005	126,4	142,0	15,6
2006	134,5	190,1	55,6
2007	125,0	167,6	42,6
2008	110,8	126,3	18,5
2009	109,3	71,6	-37,7
2010	105,0	104,4	-0,6

3- cü cədvəldəki məlumatlardan görünürki, son illərdə ümumi daxili məhsul (ÜDM) və vergi daxilolmalarının artımını müqayisələndirsək, ÜDM-nin əvvəlki ilə nisbətən artımından vergi daxilolmalarının əvvəlki ilə nisbətən artımı 2 dəfə, hətta 2007-ci ildə 2.7 dəfə çoxdur. Burada vergi sisteminin səmərəliliyinin əsas göstəricilərindən biri kimi qiymətləndirmək olar. Bunun əsasını da son dövrlərdə vergitutmasahəsində qanunvericilik bazasının təkmilləşdirilməsi, ölkədə əlverişli vergi mühitinin formalaşması, vergi orqanları əməkdaşlarının peşəkarlıq səviyyələrinin artırılması, və müasir standartlara cavab verən vergi sisteminin, o cümlədən vergi xidmətinin formalaşdırılması təşkil edir.[ 10]

Cədvəl 4

#### **2009-2016-cı illər üzrə vergi daxilolmalarının daxilolma**

##### **mənbəyinə görə bölgüsü (milyon manatla)**

	Göstəricilər	2009	2010	2011	2012	2013	2014	2015	2016
1.	Gəlirlərdən (mənfəətdən) vergilər	1911,1	2020,1	2849,7	3065,0	3234,5	3211,1		
1.1.	Fiziki şəxslərin gəlir vergisi	581,9	590,2	715,7	813,0	859,7	980,2	982,5	1145,7
1.2.	Mənfəət vergisi	1329,2	1429,9	2134,0	2252,0	2374,8	2302,9	2211,1	1983,2
2.	Mülkiyyətdən vergilər	108,9	152,3	167,3	164,4	182,6	176,6		

2.1.	Əmlak vergisi	66,2	101,8	103,9	105,1	125,1	141,2	148,2	174,7
2.2.	Torpaq vergisi	26,2	35,3	35,3	30,6	33,1	35,4	48,7	50,3
2.3.	Yol vergisi	16,463	15,169	28,095	28,655	24,384	22,3		
3.	Mal və xidmətlərdən alınan daxili vergilər	2978,8	3114,9	3220,7	3464,2	3934,7	3520,2		
3.1.	ƏDV	2012,8	2082,5	2222,7	2366,9	2710,0	3119,6	3454,7	3623,5
3.2.	Aksiz	417,4	452,0	417,4	454,4	511,9	740,2	116,1	110,3
3.3.	Mədən vergisi	485,1	514,9	480,2	531,5	593,3	797,3	647,8	625,1
3.4.	Sadələşdirilmiş vergi	63,5	65,5	100,4	111,4	119,5	153,3		
4.1.	Sair daxilolmalar	237,5	111,8	318,0	517,2	646,4	461,9	8706,7	8467,0

4-cü cədvəldə göstəriləyi kimi, 2009-2016-cı illərdə vergi daxilolmalarında daxilolmaların mənbəyinə görə bölgüsü vergi sisteminin tərkib elementlərinin səmərəliliyini göstərir. Belə ki, yuxarıda verilmiş cədvəldə 2009-2016-cı illərdə vergi sisteminə daxil olan ayrı ayrı vergilərin artımı göstərilmişdir.

2015-ci il üzrə tədiyyə növləri üzrə təhlil aparsaq görürükki, vergilərin 9 növü və tədiyyə növü üzrə proqnozlarının vergi (yol vergisi istisna olmaqla) və daxilolmalar 2014-cü ilə nisbətən artmışdır.

## **2.2. Vergi yükünün xarici ölkələrin təsərrüfat subyektlərinin fəaliyyətinə təsiri**

Dünyanın hər hansı bir ölkəsinin təsərrüfat subyektlərinin iqtisadi fəaliyyətinin məqsədi ölkədə vergi yükü səviyyəsindən əhəmiyyətli dərəcədə asılı olan gəlirin maksimallaşdırılmasıdır ki, bu da onun iqtisadi inkişaf səviyyəsində əks olunur. Vergilər vasitəsilə dövlət bir çox iqtisadi və sosial xarakterli problemləri həll edir. Bir çox ölkədə bunu, vergi ödəyicisi bütün vergilərin ödənilməsindən sonra ona qalan gəlirləri hesabına həll etməyə məcburdur. Ölkənin vergi sisteminin qiymətləndirilməsində vergi yükü göstəricisindən istifadə edilir. Ölkənin vergi siyasətinin formalaşması üçün məsul olan, eləcə də vergi ödəyiciləri tərəfindən vergi qanunvericiliyinin icrasına nəzarət edən dövlət orqanları müəssisələrin və təşkilatların maliyyə nəticələrində vergi prosesinin təsirini öyrənmək üçün vergi ödəyicilərinin geniş çevrəsini tədqiq edir.

Belə bir tədqiqatən əsasında müxtəlif qrupların vergi ödəyicilərinin vergi yükünün dərəcəsi müəyyən edilir və ölkənin vergi sistemində arzu olunan və arzu olunmayan dəyişikliklərin edilməsi haqqında nəticələr çıxarılır. Dünya vergi təcrübəsində makrosəviyyədə vergi yükü göstəricisi qismində vergi ödəyicilərindən toplanan bütün vergilərin (büdcəyə hansı büdcə səviyyəsində yaxud hansı büdcə-dənkənar fonda daxil olmasından asılı olmayaraq) məbləğinin ümumi daxili məhsulun (ÜDM) həcminə nisbəti götürülür.<sup>1</sup>

## Cədvəl 5

### Müxtəlif ölkələrdə vergi daxilolmalarının ÜDM-ə görə xüsusi çəkisi

Ölkə	Vergilərin və mütləq ödənişlərin payı
Avstriya	45.5 29.9
Belçika	46.4 31.1
Birləşmiş Krallıq	33,9 27,7
Almaniya	42.9 23.1
Danimarka	52.8 49.7
İspaniya	35.5 21.7
İtaliya	42.9 27.4
Kanada	36.3 31.0
Hollandiya	44,8 26,6
Amerika Birləşmiş Ştatları	31.8 22.7
Fransa	46.3 24.9
İsveç	54.2 38.1
Yaponiya	28.6 18.2

Cədvəlin göstəriciləri əsasında demək olar ki, dünyada iqtisadi cəhətdən inkişaf etmiş ölkələrin əksəriyyəti hazırda vergi sistemi vasitəsilə ÜDM-in və milli gəlirin bölüşdürülməsinin ən yüksək səviyyəyəsinə çatıb. Buna görə də, bu

<sup>1</sup>Azərbaycan Respublikası Dövlət Statistika Komitəsinin məlumatları

ölkələrin büdcələri üçün gəlirlərin daha da böyüməsi əsasən vergilərin yığılması strukturunda dəyişikliklərin edilməsi və bunun əsasında vergi artımının ÜDM-in artımından birbaşa asılılığının təmin edilməsi hesabına mümkündür. Vergi dərəcələrinin yüksəldilməsi, onlar üzrə güzəştlərin ləğv edilməsi bu ölkələr üçün həm iqtisadi, həm də mənfi nəticələrlə qorxuludur. Öz növbəsində, vergi ödəyiciləri üçün vergi yükünün dərəcəsi ölkəmizdə o qədər də yüksək deyil. Həqiqətən, vergi səviyyəsi son illərdə ÜDM-in 32 %-dən çox olmayıb.

Lakin bu göstəricinin kəmiyyətinə görə təsərrüfat subyektlərinin və bütövlükdə ölkənin rifah səviyyəsi haqqında rəy söyləmək çox tezdir. Bu fikrə haqq qazandırmaq üçün dünya ölkələrinin rəqabət qabiliyyətini, şirkətlərin mənfəət dərəcələrinin səviyyəsini, vergi sisteminin reytingini, əhalinin həyat səviyyəsini xarakterizə edən müxtəlif parametrlər üzrə tədqiqat nəticələrini nəzərdən keçirək.

Ölkənin rəqabət qabiliyyətliyi altında adətən rəqabətli biznesin yer aldığı mühiti qurmaq və saxlamaq üçün milli iqtisadiyyatın qabiliyyəti başa düşülür. The IMD World Competitiveness Yearbook — 1989-ci ildən institutun dünyada olan tədqiqat təşkilatları ilə əməkdaşlıqda apardığı illik analitik tədqiqatdır.

Bu günə The IMD World Competitiveness Yearbook —dövlətlərin və regionların rəqabət qabiliyyətlilik problemləri üzrə ən dolğun tədqiqatlardan biridir. Onlar bir sıra ölkələrdə dövlət siyasətinin, həmçinin iri şirkətlərdə strateji biznes qərarlarının formalaşdırılmasında istifadə olunur.<sup>1</sup>

2015-ci ildə tədqiqat 60 ölkəni (Cədvəl) əhatə edir. Hər bir dövlət reytingdə dörd əsas göstəriciyə görə 333 meyarın əsasında qiymətləndirilir: iqtisadiyyatın vəziyyəti, hökumətin effektivliyi, işgüzar mühitin vəziyyəti və infrastrukturun vəziyyəti. təhlilinə əsaslanır, hökumət səmərəliliyi, biznes mühiti və infraqurumun dövlət: reytingində hər bir dövlət təxmin edilir. Hər bir göstərici bərabər çəkiyə malikdir və beş amildən ibarətdir. Belə ki, ümumi rəqabət reytingi ölkənin iqtisadi həyatında dörd əsas aspektlərindən ibarət 20 müxtəlif indikatora əsaslanır. Hesablanmalarda beynəlxalq təşkilatların və tərəfdaş təşkilatların verilənlərindən istifadə

---

<sup>1</sup>Жоркина Е. Рейтинг стран Европы по уровню ставок налогов на прибыль компаний //с Независимое рейтинговое агентство ГБА+ГВ. - 30.01.2015

olunur. Biznes mühit tədqiq olunan ölkələrdə analitiklərin fikri əsasında, böyük korporasiyaların rəhbərlərinin və inkişaf sahəsində mütəxəssislərin sorğusu əsasında qiymətləndirilir. Reyting etmə tərs nisbət əsasında qiymətləndirilir: üçdə ikisi – statistik verilənlər və üçdə biri - ekspert dəyərləndirilməsi. 2015-ci ildə rəqabət qabiliyyəti üzrə dünya lideri Amerika Birləşmiş Ştatları olmuşdu. Onlar həmçinin 2014-cü ildə ilk sırada olmuşdur. Reyting tərtibatçılarının fikrinə görə, ABŞ iqtisadiyyatının əsas üstünlükləri iqtisadi sabitlik, səmərəli əmək bazarı, texnologiya və infrastruktur sahəsində tam üstünlüyünün olmasındadır. var. Maraqlıdır ki, Amerika Birləşmiş Ştatları rəqabət qabiliyyətliliyin dörd əsas aspektlərinin üçündə ilk sıradadır, lakin dövlət idarəetməsinin səmərəliliyi kateqoriyasında mümkün 60 –dan 25 yerdə olmuşdur.

Reytingdə ABŞ-nin ardınca İsveçrə və Sinqapur yerləşir: ikinci və üçüncü yerlərdə. Ən rəqabət qabiliyyətli iqtisadiyyatlı ölkələrin ilk onluğuna Hong Kong, İsveç, Almaniya, Kanada, Birləşmiş Ərəb Əmirlikləri, Danimarka və Norveç daxildir. Ümumiyyətlə, ötən il ərzində ilk on liderlərin içərisində dəyişikliklər demək olar ki, baş verməmişdi: bəzi ölkələr yerlərini dəyişmişlər, Danimarka onluğa daxil olmuşdur. Qatar onluqdan çıxmışdı.

BRICS ölkələri içərisində (Braziliya, Rusiya, Hindistan, Çin və Cənubi Afrika) reytingdə Çin Rusiyanı ötmüşdür (23 yer), Hindistan, Braziliya və Cənubi Afrika isə siyahıda ondan altda qalmışlar (44, 54 və 52 yerlər). Tədqiqatın müəllifləri göstərir ki, inkişaf edən iqtisadiyyatlar zəif infrastruktur fonunda iqtisadi artım templərinin və xarici investisiya axınının yavaşımını nümayiş etdirirlər, ona görə Şərqi Avropa, Cənubi Asiya və Latın Amerikasına ölkələrinin böyük bir hissəsi ötən ildə geniş nümayiş etdiriblər. Reytingin alt pozisiyalarında yer almış Cənubi Avropa iqtisadiyyatının mövqeyində də geniş davam edir.

Keçmiş SSRİ ölkələri arasında reyting sırasında Estoniya 30-cu, Qazaxıstan 32-ci, Litva 34-cü, Latviya 35-ci və Ukrayna 49-cu yerdə görünür.<sup>1</sup>

## Cədvəl 6

<sup>1</sup>Azərbaycan Respublikası Dövlət Statistika Komitəsinin məlumatları

## 2015-ci ildə dünya ölkələrinin rəqabət reytingi

Rating	Ölkə	Index
1	Amerika Birləşmiş Ştatları	100,000
2	İsveçrə	92.423
3	Sinqapur	90.966
4	Qonqkonq	90,329
5	İsveç	85.833
6	Almaniya	85.782
7	Kanada	85.429
8	Birləşmiş Ərəb Əmirlikləri	84.892
9	Danimarka	84.040
10	Norveç	83.293
11	Lüksemburq	82.164
12	Malayziya	82.088
13	Tayvan	81.233
14	Hollandiya	81.144
15	İrlandiya	80.360
16	Birləşmiş Krallıq	79.814
17	Avstraliya	79.559
18	Finlandiya	78.159
19	Qətər	77.116
20	Yeni Zelandiya	74.943
21	Yaponiya	73.761
22	Avstriya	73.699
23	Çin	73.258
24	İsrail	73.250
25	İslandiya	69.746
26	Cənubi Korea	69.649

27	Fransa	67.941
28	Belçika	66.595
29	Tayland	64.976
30	Estoniya	64.383
31	Çili	62.589
32	Qazaxıstan	62.508
33	Çexiya	62.213
34	Litva	62.014
35	Latviya	61.848
36	Polşa	61.767
37	İndoneziya	59.548
38	Rusiya	57.997
39	İspaniya	57.913
40	Türkiyə	57.863
41	Meksika	57.283
42	Filippin	54.952
43	Portuqaliya	54.403
44	Hindistan	53.919
45	Slovakiya	53.302
46	İtaliya	52.871
47	Rumıniya	52.841
48	Macarıstan	52.505
49	Ukrayna	50.872
50	Peru	50.576
51	Kolumbiya	49.248
52	Cənubi Africa	48.245
53	İordaniya	47.796
54	Braziliya	46.778
55	Sloveniya	46.245
56	Bolqarıstan	45.784

57	Yunanıstan	42.244
58	Argentina	39.590
59	Xorvatiya	38,974
60	Venesuela	34.211

---

Daha sonra RIA Rating ekspertlərinin rəsmi ictimai informasiya əsasında hazırladığı dünyanın aparıcı şirkətlərinin gəlir vergisi dərəcəsinə nəzərdən keçirək və təhlil edək. Reytingə coğrafi mənada bütün Avropa ölkələri, həmçinin MDB nin üzvü ölkələri daxil edilmişdir. Reyting ölkələrin mənfəətə görə vergi dərəcəsi kəmiyyətinin ranjrovkası (rütbelənməsi) yolu ilə qurulmuşdur .

Bəzi dövlətlər üçün konkret regionlarda gəlir vergisi bələdiyyə (yerli) əlavələrinə, vergi güzəştlərinə və s. görə göstərilən reytingdən seçilir.

Bundan əlavə, bəzi ölkələrdə mövcud olan və biznesin məhdud seqmentlərinə aid olan xüsusi mənfəət vergisi dərəcələri reytingdə nəzərə alınmır (məsələn qumar biznesinə görə). Ümumiyyətlə reytingin nəticələri mənfəətin, yəni hər hansı bir sahibkarlıq fəaliyyətinin əsas məqsədinin müxtəlif dövlətlər tərəfindən vergi təzyiqinə necə məruz qaldığını göstərir. Mənfəət vergisi dərəcəsinin səviyyəsi gəlir vergisi dərəcələrinin səviyyəsinin və ya digər dövlət tərəfindən biznesin stimullaşdırılması dərəcəsinin unikal xarakteristikası deyil, çünki müxtəlif ölkələrin iş adamları digər vergilər hesabına xeyli dərəcədə fiscal təzyiqə məruz qalır. Lakin vergi dərəcəsinin ölkələr arasındakı təhlili nəticəsində müəyyən nəticələr çıxarmaq olar. Reytingin nəticələrinə görə, kifayət qədər yüksək iqtisadi inkişaf səviyyəsi ilə seçilən, buna müvafiq olaraq biznesi böyük ictimai yük daşıyan, həmçinin də büdcə kəsiri ilə bağlı problemlər yaşayan Avrozonanın ən problemlili dövlətləri lider olmuşlar. Reyting siyahısını şirkətlər üçün vergi stimulları daha vacib hesab edilən, əsasən inkişaf etməkdə olan iqtisadiyyatları olan ölkələr, həmçinin mənfəət vergisi yükünün artmasının biznesin iqtisadiyyatın “kölgə” seqmentinə əhəmiyyətli surətdə keçməsinə gətirib çıxara bilən ölkələr qapayır.



Korporativ gəlir vergisi nisbəti baxımından Fransa 38% dərəcə ilə liderdir. İkinci yerdə 35% -lə Malta və 34% vergi dərəcəsi ilə Belçika yerləşmişdir. Gəlir vergisi müvafiq olaraq 31,5% və 31,4% təşkil edən Portuqaliya və İtaliya da reytingin lider beşliyində olmuşlar. Gəlir vergisi dərəcəsi 20% olan Rusiya 38 mümkün yerdən Azərbaycan, İspaniya, Qazaxıstan, Finlandiya və Xorvatiya kimi ölkələrlə birgə 19-25 yerləri bölüşdürür. Ən aşağı gəlir vergisi Bolqarıstandadır - bu ölkədə vergi dərəcəsi 10%-əbərabərdir. Vergi dərəcəsi 12% olan Moldova reytingdə bir qədər yüksəkdədir. İş adamları arasında məşhur olan Kiprdə gəlir vergisi bir qədər yüksək - 12.5%-dir. Ən aşağı vergiləri olan ölkələr siyahısında həmçinin İrlandiya (12,5%), Latviya və Litva olmuşlar. Bu ölkələrdə vergi 15% təşkil etmişdir. Son üç il ərzində korporativ gəlir vergisi dərəcəsinin artım tempi üzrə Moldova liderdir (artım tempi 12 faiz bəndi ilə), lakin bunu qeyd etmək lazımdır ki, bu artım 1 yanvar 2015-ci il tarixində reallaşmış, bu vaxta kimi ölkədə vergi dərəcəsi sıfır olmuşdur. Həmçinin Yunanıstan (6 bənd) və Fransa (3.6 bənd) əhəmiyyətli dərəcədə gəlir vergisini artırıb və belə bir şəkildə öz büdcə problemlərini həll etməyə çalışıb. 2015-ci ildən reytingdə təmsil olunan 38 ölkə içərisində 7-si vergi dərəcəsini artırıb. Reytingin azalması 8 ölkədə müşahidə olunub, bu, Belarus və Finlandiyada maksimal (6 faiz bəndi) olmuşdur. Bütövlükdə, reyting nəticələri göstərir ki, gəlir vergisi, ən azı, dövlətin iqtisadiyyatı üçün «tormoz» deyil – inkişaf etmiş Avropa ölkələrində onun səviyyəsi zəif iqtisadiyyatlardan daha yüksəkdir. Sahibkarlardan tutulan ən yüksək mənfəət vergisi səviyyəsi keçmiş SSRİ respublikaları içərisində Estoniyada (21%), ən aşağı – Moldovadadır.<sup>1</sup>

---

<sup>1</sup>Azərbaycan Respublikası Dövlət Statistika Komitəsinin məlumatları

**Şirkətin mənfəət üzrə vergi dərəcələri səviyyəsinə görə Avropa ölkələrinin  
reytinqi**

Reytingdəki yeri	Ölkə	2015-ci ildə mənfəət vergisi dərəcəsi, %-lə	2015-ci ildə adambaşına olan ÜDM,(\$)
1.	Fransa	38.0	43 000
2.	Belçika	34.0	45 384
3.	Portuqaliya	31.5	20 728
4.	İtaliya	31.4	34 715
5.	Almaniya	30.2	44 999
6.	İspaniya	30.0	29 150
7.	Lüksemburq	29.2	27.0 9 1
8.	Norveç	27.0	100318
9.	Yunanıstan	26.0	21 857
10.	Avstriya	25.0	48 957
11-12.	Hollandiya	24.47	634
13.	Danimarka	24.5	59 191
14-15.	Slovakiya	22.0	17 706
14-15.	İsveç	22.0	57,909
16-17.	Böyük Britaniya	21.0	39,567
16-17.	Estoniya	21.0	19 032
18.	Macarıstan	20.6	18 13 405
19-25.	Azərbaycan	20.0	7900
19-25.	Ermənistan	20.0	3208
19-25.	İslandiya	20.0	45,536
19-25.	Qazaxıstan	20.0	12 843
19-25.	Rusiya	20.0	14 819
19-25.	Finlandiya	20.0	47,129

19-25. Xorvatiya	20.0 13 562
26-27. Polşa	19.0 13 394
26-27. Çexiya	19.0 18 858
28-29. Belarus	18.0 7577
28-29. Ukrayna	18.0 3919
30. Sloveniya	17.0 22 756
31. Rumıniya	16.0 31 8910
32-34. Gürcüstan	15.0 3605
32-34. Latviya	15.0 15 205
32-34. Litva	15.0 16 003
35-36. İrlandiya	12.5 45 621
35-36. Kipr	12.5 24 761
37. Moldova	12.0 2229
38. Bolqarıstan	10.0 38 7328
<b>Orta hesabla</b>	<b>21,9 29 264</b>

Müxtəlif ölkələrdə vergi prinsipləri bəzən əhəmiyyətli dərəcədə fərqləndiyindən, orta göstərici olan “il ərzində, %-lə ümumi mənfəət vergisi dərəcəsi”, “il ərzində ödənişlərin sayı”, “vergilərin ödənilməsi üçün sərf edilən vaxt” kimi göstəricilərdən istifadə olunub. Başqa sözlə, təxmin cəzalar yalnız dövlət xeyrinə tutulan vergilərin həcmi deyil, həm də onunla qarşılıqlı ünsiyyət rahatlığı da nəzərə alınır. Bunu qeyd etmək vacibdir ki, söhbət gəlir, qazanc vergisi deyil, məhz mənfəət vergisi faizindən gedir.

Reytingdə onuncu yeri geniş çevrədə az tanınmış bir ölkə olan Kiribati Respublikası tutur. Mikronezya və Polineziyada yerləşən bu Sakit okean dövləti ümumi vergi yükünün mənfəət vergisinin 31,8% -ni təşkil etməsi ilə seçilir.

Orada fəaliyyət göstərən sahibkarlar bir ildə yeddi müxtəlif ödəniş etməyə məcburdurlar. İl ərzində onlar buna ümumilikdə 120 saat vaxt sərf edirlər. Doqquzuncu yeri Oman tutur. Ərəb dənizi sahilində yerləşən bu ölkənin ümumi vergi yükü mənfəətin 22% -i təşkil edir. Lakin dövlət qarşısında hesabat vermək üçün

burada bir il ərzində 14 ödəniş etmək lazımdır. Buna təxminən 68 saat vaxt gedəcək. Ağcaqayın siropu və xokkey ulduzları ilə məşhur ölkə olan Kanada üçün ümumi mənfəət vergi yükünün 24,3% -lə məşhurdur. Lakin bu, yalnız səkkiz ödənişlərdən yararır. Bütün zəruri ödənişlər etmək üçün, əslində, 131 saat sərf etmək lazım gəlir. Bu göstəricilər Kanadanı cədvəlin səkkizinci sırasına çıxarır.

Yeddinci yeriinamla ümumi illik dərəcəsi 13.5% ilə Bəhreyn Krallığı tutur. Bir tərəfdən, iş adamlarını daha bir şey “qorxuda bilər”: bir ildə dövlətin xeyrinə 13 ödənişlər etmək lazımdır. Digər tərəfdən buna cəmi 36 saat vaxt sərf etmək lazım gələcək. İrlandiyada vergi yükü səviyyəsi 25,7% -dir. Bu, ölkəyə biznes aparmaq reytingində altıncı yer tutmağa imkan vermişdir. Sakit yaşamaq üçün sahibkarlar doqquz ödəniş etməlidirlər, buna da onların təxminən 80 saat vaxtları güdəcək. Bu, analitiklərin hesablamalarına görə, 82 saat davam edəcək.<sup>1</sup>

Bir çox qacetlərin vətəni və yekun vergi yükü 27,1 % olan Sinqapur beşinci yeri tutur. Orada vergiləri ildə beş dəfə ödəniş etmək lazımdır. Analitiklərin hesablamalarına görə buna 82 saat vaxt gedəcəkdir. Onun Asiya həmkarı – Çinin xüsusi iqtisadi zonası olan Gənkong bir qədər irəlilədir.

Burada illik vergi yükü mənfəətin 22,9% faizini təşkil edir. O cəmi üç ödənişdən ibarətdir. Bu, liderlər üçlüyündən kənarda mütləq rekorddur. Lakin sənədləşmə işləri ilə məşğul olmağa və bütün işləri yoluna qoymağa bu yarıdövlət şəhərdə 78 saat tələb olunacaq. Kürsüdə üçüncü yeri güclü neft dövləti - Səudiyyə Ərəbistanı tutur. Burada illik vergi yükü mənfəətin 14,5% təşkil edəcək. Yalnız üç ödəniş var, lakin vergi orqanları ilə hesablaşmalara 72 saat sərf edilə bilər. İkinci yeri Fars körfəzi sahilindəki Qətər dövləti tutur. Əgər birdən burada öz biznesinizi açmaq üçün qərar qəbul etsəniz, bir il ərzində siz mənfəətinizdən 11,3% ödəməli olacaqsınız. Buna qiymətli vaxtınızın təxminən 41 saati gedəcək. Dörd ödəniş etməli olacaqsınız.

Yaxın Şərqi ilk üçlüyünə Birləşmiş Ərəb Əmirlikləri başçılıq edirlər. Sahibkarları mənfəətin 14,9%-in vergi yükünə ayrılması qorxutmamalıdır.

---

<sup>1</sup>Горовцова М. Неоднозначные поправки: кто выиграет от изменений в НК РФ и кого обяжут платить больше / М. Горовцова // ГАРАНТ.РУ. - 10.04.2014

Hesablanma üçün cəmi dörd ödəniş etmək tələb olunur və buna yalnız 12 saat sərf ediləcək.

Dünyada vergi sistemlərinin 2016-cı ildəki reyting sıralamasında Rusiyada vergi yükü mənfəətdən 48,8% təşkil etmişdir (o cümlədən mənfəət vergisi 8,4%, sığorta haqları 35,4%, digər vergilər 5,1%). Reyting üç göstərici üzrə aparılır:

- vergi yükü (Total tax rate) – vergilərdən əvvəl mənfəət vergisi ödənişlərinin payı kimi hesablanır;

- vergi uçotunu aparmaq üçün əmək xərcləri - vergilərin əsas növləri üzrə hesablamalara və hesabatların hazırlanmasına tələb olunan vaxt (saat);

- vergi ödənişlərinin sayı.

Bencamin Franklinin dediyi kimi: «bu dünyada ancaq ölüm və vergilər qaçılmazdır». Lakin bizim dünyada elə yerlər var ki, bu bəyanatın yalnız yarısı doğrudur. Baxmayaraq ki, dövlətlərin çoxu üçün gəlir vergisi mühüm gəlir mənbəyidir, elə ölkələr var ki, onlar öz vətəndaşlarından bu vergini yığmadan mükəmməl fəaliyyət göstərə bilirlər.<sup>1</sup>

1. Birləşmiş Ərəb Əmirlikləri adambaşına düşən gəlirə görə ən yüksək yerdə olanlardan biridirlər, onların vətəndaşları vergi ödəmir. Orada nə gəlir vergisi var, nə ƏDV, müəssisələrin, investisiya şirkətlərinin də mənfəətindən vergi tutulmur.

Lakin bu ölkədə spirtli içkilərə 50 faiz vergi var.

2. Qətər təbii qazın mayeləşdirilməsi və ixracı üçün infraqurata ən çox sərmayə yatırın dünyanın ən zəngin ölkəsidir. Burada heç bir gəlir və mənfəətə görə digər vergilər yoxdur. Qətər vətəndaşları yalnız sosial sığortaya ödənişlər edir və idxal edilən mallara görə 5%-li dolaylı vergi verir. Lakin heç də bütün ölkələr zəngin təbii sərvətlərlə və gəlir və mənfəətə görə sıfır vergilərlə öyünə bilər.

3. Oman Sultanlığı, eləcə də digər Yaxın Şərq ölkələri, əsasən, neft satışı hesabına yaşayır. Oman sakinləri hər hansı mənfəət vergisi və ya gəlir vergisi ver-

---

<sup>1</sup> Vəliyev D.Ə., Balakışiyeva Y.N., Rəfibəyli İ.R., İmanov E.E., Qarabalov E.M.. Vergi hüququ. Bakı, 2003

mədiklərinə baxmayaraq, sosial sığortaya öz əməkhaqqılarından ayda 6,5 faiz verirlər. Olanda vergi yalnız daşınmaz əmlak alqı-satqısından tutulur.

4. Küveyt dünyanın altıncı neft ixracatçısıdır, onun büdcəsinin 95 faizi neft gəlirlərindən təşkil olunub. Küveyt dünyanın ən zəngin ölkələrindən biridir.

Burada hər nəfərə düşən gəlirlərin səviyyəsi ən yüksək sayılır. Küveyt sakinləri heç bir vergi ödəmir və yalnız sosial sığortaya görə ödənişlər edir.

5. Kayman adaları əsl vergi azadlığıdır. Burada gəlir və mənfəətə görə tamamilə vergi yoxdur: nə ƏDV, nə icbari sığorta üzrə, yalnız idxal edilən mallara görə dolayı vergilər var ki, bunlar da 25 faizə çata bilər.

6. Bahreyn gəlir və mənfəətə görə sıfır dərəcə vergi ilə, öz büdcəsini Əbu Safa sahəsində neftinin satışından doldurur. Bəhreyn sakinləri yalnız social sığorta haqları və əmlak vergisi ödəyir. Əcnəbilərdən həm də Fars körfəzində icarəyə götürdükləri əmlaka görə vergi ödəmək tələb olunur.

7. Böyük Britaniyanın xaricdəki dəniz ərazisi olan Bermud adaları dünyanın ən varlı ölkələrindən biri hesab olunur. Cəlbedici vergi sistemi adaya beynəlxalq şirkətləri cəlb edir ki, onlar üçün Bermud adaları real vergi cənnətidir. Rəqəmlər “özləri danışır”. Ölkə vətəndaşlarının təxminən 20 faizi onun hüdudlarından kənar da doğulmuşdur. Adada gəlir və mənfəətə görə heç bir vergi olmamasına baxmayaraq, sakinlərdən sosial sığorta haqları və ya əməkhaqqı fonduna ödəmələri vermək tələb oluna bilər. Bundan başqa Bermud adaları sakinləri əmlak və miras vergiləri ödəyirlər.

8. İqtisadiyyatı əsasən turizmdən asılı olan Baham adalarında gəlir vergisi və mənfəət vergisi yoxdur. İşçilər yalnız sosial sığortaya müxtəlif haqlar ödəyir. Dövlət büdcəsinin təxminən 70 faizi idxal gömrük rüsumları daxil olmalarıdır. Sakinlər yalnız daşınmaz əmlak vergisini ödəyirlər.

9. Monako knyazlığında gəlir vergisi hələ XIX əsrdə ləğv edilmişdi, istisna olaraq Fransız vətəndaşlarından, 1957-ci ildən başlayaraq, gəlir vergisi ödəmək tələb olunur. Bu ölkədə həm də kapital dəyərinin artırılmasına görə və daşınmaz əmlak vergisi yoxdur.

10. Andorra Avropada cırdan dövlətdir. Onun vergi sistemində gəlir vergisi və ƏDV sadəcə yoxdur. Ölkənin ÜDM-in 80%-i turizmdən gəlirlərdir. Hər il bu ölkəyə 9 milyona yaxın turist gəlir.

Yekunda əhalinin həyat səviyyəsinə görə ölkələrin reytingini nəzərdən keçirək. Bu göstərici ən vacib sosial kateqoriyalardan biridir. Həyat səviyyəsi dedikdə əhalinin zəruri maddi nemətlərlə və xidmətlərlə təmin olunması, onların nail olunmuş istehlak səviyyəsi və əqlabatan (rasional) tələbatların ödənilməsi dərəcəsi başa düşülür<sup>1</sup> [17]. Əhalinin yaşayış standartlarının bir çox qiymətləndirilmə sistemi vardır. Lakin vahid, hamı tərəfindən qəbul olunmuş, hazırda əhalinin həyat səviyyəsi və keyfiyyətini xarakterizə edən göstəricilər sistemi yoxdur. Dünyanın bütün sərhədləri bu gün, demək olar ki, açıq olduğuna görə ölkəmizin, demək olar ki, hər bir vətəndaşı digər ölkələrə gedə və insanların digər ölkələrdə necə yaşadığını görə bilər. Amma, dərhal ölkədə həyat keyfiyyətini qiymətləndirmək həmişə mümkün deyil, çünki ona bir çox amillər təsir edir. Bu amillərdən biri, əlbəttə, ölkə üzrə orta əməkhaqqıdır. Lakin bilirik ki, oradakı qiymətlər digər ölkələrdəkindən xeyli fərqlənə bilər. Müxtəlif ölkələrdə real həyat səviyyəsini qiymətləndirmək üçün məşhur institut olan Legatum Institute tərəfindən həyat səviyyəsi reytingi tərtib edilmişdir. Bu reytingin əsasında 2015-ci il üçün yaşamaq üçün ən əlverişli və insanların həyatda qalmaq üçün mücalidə elədikləri ölkələr müəyyən edilmişdir. Reytingə əməkhaqqı, səhiyyə və təhsilin səviyyəsi, sahibkarlıq fəaliyyətini aparmaq üçün azadlıq, ekoloqiya, korrupsiya səviyyəsi, fərdi azadlıq və bir sıra digər amillər aiddir.

Həyat səviyyəsinə görə dünyada birinci yerdə Norveç, axırıncı yerdə isə Çaddır. Digər göstəricilərə görə, dünyada ən təhlükəsiz ölkə 2015 –ci ildə İslandiya, iqtisadi göstəricilərinə görə ən inkişaf etmiş ölkə Sinqapur, sahibkarlıq fəaliyyəti ilə məşğul olmaq üçün ən yaxşı ölkə Danimarka tanınmış, ən yaxşı təhsil

---

<sup>1</sup>Məlikov N.V. Naloqi i naloqooblojenie. Moskva, 1999

səviyyəsinin Avstraliyada olduğu, insanların özlərini ən yaxşı Kanadada hiss etdikləri qeyd olunmuşdur.<sup>1</sup>

## Cədvəl 8

### 2015-ci ildə həyat səviyyəsi baxımından dünya ölkələrinin reytingi

---

1	Norveç	49	Bolgariya	97	Bosniya və Herseqovina
2	İsveçrə	50	Səudiyyə Ərəbistanı	98	Livan
3	Kanada	51	Çin	99	Əlcəzair
4	İsveç	52	Tayland	100	Qana
5	Yeni Zelandiya	53	Xorvatiya	101	İran
6	Danimarka	54	Yunanıstan	102	Nepal
7	Avstraliya	55	Rumıniya	103	Banqladeş
8	Finlandiya	56	Jamayka	104	Seneqal
9	Hollandiya	57	Mongoliya	105	Ruanda
10	Lüksemburq	58	Belarus	106	Hindistan
11	ABŞ	59	Meksika	107	Zambiya
12	İrlandiya	60	Şri Lanka	108	Misir
13	İslandiya	61	Tunis	109	Nigeriya
14	Almaniya	62	Vyetnam	110	Kamboca
15	Avstriya	63	Özbəkistan	111	Mali
16	Böyük Britaniya	64	Ukrayna	112	Burkina Faso
17	Belçika	65	Belize	113	Benin
18	Sinqapur	66	Filippin	114	Uqanda
19	Qonqong	67	Kolumbiya	115	Kamerun
20	Fransa	68	Kenya	116	Paraqvay
21	Yaponiya	69	İndoneziya	117	Tanzania
22	Tayvan	70	Dominikan Respublikası	118	Konqo
23	İspaniya	71	Çernoqoriya	119	Malawi

<sup>1</sup>Azərbaycan Respublikası Dövlət Statistika Komitəsinin məlumatları



24 Sloveniya 72 Botsvana 120 Cibuti  
25 Malta 73 Nikaraqua 121 Mozambik  
26 Cənubi Korea 74 Ekvador 122 Suriya  
27 Portuqaliya 75 Peru 123 Nigeriya  
28 BƏƏ 76 Serbiya 124 Zimbabve  
29 Çexiya 77 Cənubi Africa 125 Mavritaniya  
30 Uruqvay 78 Venesuela 126 Efiopiya  
31 Costa Rica 79 Makedoniya 127 Liberiya  
32 İtaliya 80 Sudan 128 Belarus  
33 Küveyt 81 Azərbaycan 129 Sierra Leone  
34 Polşa 82 Mərakeş 130 İraq  
35 Çili 83 Albaniya 131 Kotd Ivuar  
36 Estoniya 84 Gürcüstan 132 Pakistan  
37 Kipr 85 Salvador 133 Angola  
38 Slovakiya 86 Boliviya 134 Haiti  
39 İsrail 87 Türkiyə 135 Yəmən  
40 Panama 88 İordaniya 136 Qvineya  
41 Macarıstan 89 Moldova 137 Toqo  
42 Trinidad və Tobaqo 90 Qvatemala 138 Burundi  
43 Litva 91 Rusiya 139 Əfqanıstan  
44 Malaysia 92 Lao Kongo (DR) 140  
45 *Argentina* 93 Namibiya 141 Mərkəzi Afrika respublikası  
46 Braziliya 94 Tacikistan 142 Çad  
47 Qazaxıstan 95 Ermənistan  
48 Latviya 96 Qonduras

---

Vergi yükünün hesablanması ən optimal üsulu olaraq Y.A. Kirova tərəfindən təklif olunmuş üsulu hesab etmək lazımdır, çünki onun əsasında nəinki pul ilə ifadədə mütləq vergi yükünü, həm də nisbi vergi yükünün məbləğini faizlə hesablamaq olar. Özü də nisbi vergi yükünün məbləği müəssisədə yeni yaradılmış

dəyəri nəzərə alaraq müəyyən edilir. Vergi yükünün hesablanması təşkilat üçün daha bir mühüm məqsəd - gələcək üçün vergi yükünün proqnozlaşdırılması məqsədini daşıya bilər. Təşkilatın fəaliyyəti adətən bir yerdə durmur. Nəticədə, vergi yükü dəyişə bilər. Vergi yükünün həcmi təşkilatın fəaliyyət nəticələrindən, vergi bazalarının dinamikasından, vergilərin hesablanması və ödənilməsi qaydasına təsir göstərən xarici amillərin dəyişikliklərindən asılıdır. Müəssisələr üçün gələcək dövrlərdə vergi yükünün proqnozlaşdırılması vacibdir. Müəssisə tərəfindən, məsələn öz fəaliyyətinin genişləndirilməsi üçün ödənilməsi zəruri olan vergi həcmi hesablanması vacibdir. Buna əsaslanaraq nə qədər vəsaitin sərbəst qalacağı haqda nəticə çıxarmaq olar.

Elmi-tədqiqat prosesində qoyulmuş vəzifələrin mərhələli həlli vasitəsilə işin məqsədi ortaya çıxarılmışdır. Birinci fəsildə vergi yükünün ölçülməsinin nəzəri aspektlərini nəzərdən keçirilmişdir. Tədqiqat olunan göstəricinin müəyyən edilməsində, onun terminologiyasında və hesablama metodologiyasında yekdilliyin olmaması göstərilir. Vergi yükünün müəyyən edilməsində müasir iqtisadçı alimlərin müxtəlif yanaşmaları sistemləşdirilmiş və qruplaşdırılmışdır. Vergi yükünün müəyyən edilməsinin təklif olunan hər variantının dolğun əks etdirilməsinin çatışmazlıqları və qeyri-korrektliyi təhlil edilmişdir. Qoyulmuş vəzifələrdən birinin həlli prosesində vergi yükünün əsas xüsusiyyətləri müəyyən edilmişdir [13].

Tədqiqat nəticəsində belə qənaətə gəlmişik ki, tədqiqat olunan göstərici ölkənin vergi sisteminin ciddi keyfiyyət ölçüsüdür, çünki optimal vergi sistemi dövlət ehtiyaclarını maliyyə resursları ilə təmin etməlidir və eyni zamanda vergi ödəyicisinin daha səmərəli biznes fəaliyyəti ilə məşğul olmağa stimulu azaltmamalıdır. "Vergi yükü" anlayışının təkə iqtisadi məzmunu deyil, həm də onun kəmiyyət xarakteristikalarının aşkar edilməsinin vacibliyi vurğulanmışdır. Bu məqsədlə tədqiqat predmetinə olan baxışların təkamülü öyrənilmişdir. Belə ki, Adam Smit, F. Yusti, A. Bifeld, K. Hok, A. Laffer kimi tanınmış rus və Qərb iqtisadçılarının əsərləri nəzərdən keçirilmişdir. Tədqiqat prosesində vergi yükü göstəricisinin rolu və əhəmiyyəti vurğulanmışdır. Bunlar aşağıdakılardır:

- dövlət vergi siyasətinin işlənilməsində;

- istehsalın yerləşdirilməsi, investisiyaların bölüşdürülməsi və kapitalın hərəkəti haqda təsərrüfat subyektləri tərəfindən qərar qəbul etmək məqsədilə müxtəlif ölkələrdə (və ya regionlarda) vergi yükünün müqayisəli təhlilində;

- ölkənin vergi sisteminin dövlətin sosial siyasətinin formalaşmasına təsiri və ölkədə sosial-iqtisadi vəziyyətin sabitləşməsi üçün müxtəlif sosial qruplar arasında vergi ağırlığının ədalətli paylanması təhlilində;

- vergi yükünün tədqiqat obyektinin iqtisadi davranışının bir indikatoru qismində istifadəsində (çünki təsərrüfat subyektlərinin bu və ya digər istehsalın inkişafına, xalq təsərrüfatının bu və ya digər sahəsinə öz maliyyə resurslarını investisiya etmək haqqında qərar qəbul etmələri bu göstəricinin səviyyəsindən asılıdır).

### 3.VERGİ YÜKÜNÜN TƏKMİLLƏŞDİRİLMƏSİ İSTİQAMƏTLƏRİ

#### 3.1. Vergi yükünün optimallaşdırılmasının əsas metodları

Vergi optimallaşdırılmasının bu və ya digər üsulunun formalaşmasında həm optimallaşdırılmanın və həm də bütövlükdə təşkilatın fəaliyyətinin bütün mövcud aspektləri nəzərə alınmalıdır. Vergi planlaşdırılması metodunu seçərkən digər qanunvericilik sahələrinin (antiinhisar, gömrük, valyuta və s.) tələbləri nəzərə alınır.

- vergi ödəyicisinin hərəkətlərinin qanuniliyi. Sadəlik üçün iki kəskin alternativ seçim edə bilərik: vergi ödəyicisi ya qanunu pozur və ya pozmur;

- vergi yükünün dərəcəsi: o, vergini azaltmaq üçün hərəkət etmədən vergiləri ödəyirmi, ya da hansısa yolla onları minimuma endirir.

Bu meyarları birləşdirərək, biz dörd növ vergi optimallaşdırılması ala bilərik:

- vergi ödəyicisinin hərəkətləri qanuna uyğundur, vergi ödənişləri adi qaydada verilir. Bunu klassik vergi optimallaşdırılması adlandırmaq;

- vergi ödəyicisinin hərəkətləri qanuna uyğundur, vergi ödənişləri bu zaman imkan daxilində minimuma endirilir – vergilərin minimumlaşdırılması;

- vergi ödəyicisinin hərəkətləri qanuna uyğun deyil, vergi ödənişləri edilmir - qanunsuz vergi optimallaşdırılması;

- vergi ödəyicisinin hərəkətləri qanuna uyğun deyil, vergi ödənişləri nəzərdə tutulmuş qaydada həyata keçirilir.

Real həyatda vergi optimallaşdırılmasının son növü faktiki olaraq yoxdur, praktikada vergi optimallaşdırılmasının üç əsas növü var: klassik optimallaşdırma, verginin azaldılması və qanunsuz optimallaşdırılma.

Klassik vergi optimallaşdırılması - dövlət büdcəsinə müəssisə tərəfindən vergilərin vaxtında və tam ödənilməsini təmin etmək üçün nəzərdə tutulmuşdur ki, bu da müəssisənin maliyyə-təsərrüfat fəaliyyətinin mühüm sahəsidir.

Müəssisə vergi ödənişlərinin bütün mümkün sadə və əlçatan güzəştlərdən, vergi ödəmələrinin vaxtını uzatmaq daxil olmaqla, istifadə etməlidir. Bəzən

gözlənilməz iqtisadi hallarda, müəssisə vergi ödənişlərini təxirə sala bilər, lakin bu zaman hərəkətlərinin nəticələrini aydın təsəvvür etməli və vergi orqanları ilə gələcəkdə öz münasibətlərini yoluna qoymağı bacarmalıdır. Vergi Məcəlləsi təşkilatlara cari vergi ödəmələrinin gələcəyə keçirmək imkanı verir və müəssisə rəhbərliyi bu haqda özü qərar verir.

Vergiləri minimuma endirərkən, vergi ödəyicisi mövcud qanunvericiliyin bütün üstünlüklərindən və onun mənfəi tərəflərindən, o cümlədən çatışmazlıqlar, mürəkkəblük və ziddiyyətlərindən istifadə edir. Bu zaman o, vergisi minimal olan iqtisadi fəaliyyət formalarını tətbiq etməyə imkan verən vergi sxemi seçir..

bir iş tikinti adı meyarlar, bu halda, siz əlavə etməlidir və daim nəzərə vergi minimuma endirilməsi meyar almaq. qanuna uyğun olaraq vergi saxlamaq istədiyiniz bir ümumi səhv sahibkarlar, ilk vergi minimuma endirmək üçün son sxemi çərçivəsində sonra təşkilati və maliyyə biznes diaqram inkişaf və. Belə halda, biznesin qurulmasının adı meyarlarına vergiləri minimumlaşdırılması meyarını da həmişə nəzərə almaq və əlavə etmək lazımdır. Qanunla nəzərdə tutulmuş qaydada vergilərə qənaət etmək istəyən sahibkarların adətən səhvi ondadır ki, onlar əvvəlcə biznesin təşkilati və maliyyə sxemini quruq, sonra da hazır sxem çərçivəsində vergiləri minimuma endirmək istəyirlər. Belə şəraitdə uğur qazanmaq çətindir. Vergilər haqda öz təsərrüfatının fəaliyyətini planlaşdırmanın lap əvvəlindən fikirləşmək lazımdır. İdeal variantda vergilərin məbləği çox olmamalıdır.

Əlbəttə, sıfır vergiyə nail olmaq qeyri-mümkündür, lakin ilkin olaraq ona can atdıqda və bu məqsədlə hərəkət etdikdə, vergi səviyyəsi xeyli az olacaq.

Verginin azaldılmasının qanuni (hüquqi) üsulları həmişə olub və olacaq. Əvvəla, qanunvericiliklə müəyyən edilmiş müxtəlif növ vergi rejimləri və güzəştləri olduğuna görə. Müxtəlif vergi rejimləri və imtiyazlarının qeyri-standart tətbiqi verginin azaldılması baxımından çox faydalı ola bilər. İkincisi, sistem xarakterli səbəblərə görə. Müasir çox dinamik və mürəkkəb iqtisadiyyatda vergi ödəyicisinin müxtəlif iqtisadi hərəkətlərinin bütün vergi nəticələrini əvvəlcədən hesablamaq mümkün deyil və deməli, vergi ödəyicisinə daha əlverişli olan hərəkətlər müvcud olacaq.

Geniş mənada, optimallaşdırılmış vergi planlaşdırılmasının sosial, təşkilati, hüquqi, iqtisadi, maliyyə, mühasibat və digər aspektləri vardır. O, birbaşa müəssisələrin, fiziki şəxslərin və dövlətin özünün maraqlarına təsir edir. Məhz vergi ödəyicilərinə - hüquqi və fiziki şəxslərə, optimallaşdırılmış vergi planlaşdırılmasına aid aspektlər əhəmiyyətlidir. Vergi planlaşdırılması vergi ödəyicisinin ümumi iqtisadi planlaşdırılmasının yalnız bir hissəsidir.

Optimallaşdırılmış vergi planlaşdırılması, sistemli yanaşma qismində, konkret biznesin əsas iqtisadi göstəricilərindən istifadə edərək informasiyanın toplanması və məqsədyönlü emalı olmadan reallaşdırıla bilməz. xüsusi iş əsas iqtisadi göstəricilərinin bəzi istifadə targeted informasiyanın toplanması və emal olmadan həyata keçirilə bilməz. Bu, xüsusilə müxtəlifxarakterli fəaliyyəti olan müəssisələrə aiddir. Belə müəssisələr üçün fəaliyyətin hər bir növü üçün maddi və maliyyə vəsaitlərini, maliyyə və vergi göstəricilərini bölüşdürmək çox vacibdir.

Müəssisə çərçivəsində maliyyə planlaşdırması bir neçə üsuldən, o cümlədən hesablama-analitik, balans, normativ və optimallaşdırılmadan istifadə edir. Optimallaşdırılmış vergi planlaşdırılması müəssisənin qanuni fəaliyyəti çərçivəsində, vergilərin minimuma endirilməsinə yönəldilmiş bəzi iqtisadi hərəkət, vergi sxemləri və onların sənədli qeydiyyatının işlənilməsi hazırlanmasıdır. Optimallaşdırılmış vergi planlaşdırılmasının riyazi modeli sabit və dəyişən iqtisadi göstəriciləri olan tətbiq olunan maliyyə cəmi üçün minimum vergi ödənişlərini tapmağın analitik məsələ kimi qoyula bilər.

Sabit iqtisadi göstəricilər dedikdə vergi ödəyicisinin təsir edə bilmədiyi, ondan praktik olaraq asılı olmayan göstəricilər başa düşülür. Dəyişən altında vergi ödəyicisindən asılı və onun hər hansı bir şəkildə təsir göstərə biləcəyi iqtisadi göstəricilər başa düşülür.

Optimallaşdırılmış vergi planlaşdırılmasını (OVP) aşağıdakı kimi (SNP) göstərmək olar:

$$OVP = F(\text{sabit } 1 - \text{sabit } H, \text{ dəyişən } 1 - \text{dəyişən } M), \quad (1)$$

Harada ki, F - iqtisadi göstəricilərdən asılı olan vergi funksiyası;

Sabit - daimi iqtisadi göstəricilər;

H- daimi iqtisadi göstəricilərin sayı;

Dəyişən - dəyişən iqtisadi göstəricilər;

M - dəyişən iqtisadi göstəricilərin sayıdır.

Bu zaman sabit və dəyişən iqtisadi göstəricilərin nisbətini müəyyən etmək çox vacibdir. İş ondadır ki, çoxlu sayda dəyişənlərdən sərbəst istifadə edilə bilər, iqtisadi azadlıq dərəcələri nə qədər çoxdursa, verginin azaldılması problemini həll etmək bir o qədər asandır. Optimallaşdırılmış vergi planlaşdırılması cəhdlərinin praktik olaraq hamısı hansısa məhdudiyətlər və uzaqlaşdırmalarla olan vergi sxemlərinə gətirib çıxarır və o, bir o qədər sadə və daha səmərəli olur. Ən sadə variantda vergi qoyma təsərrüfat subyektinin statusundan və onun tətbiq etdiyi müqavilələrin növündən asılıdır [17].

Ən sərfəli olanı vergi ödəyicisinin vergi ödənişlərini azaltmaq üçün qeyri-qanuni üsullardan istifadə etdiyi qeyri-qanuni vergi optimallaşdırılmasıdır, lakin bu, vergi ödəyicisi üçün çox mənfəətli nəticələrə səbəb olur (və ya ən azı onların ehtimalına). Bu cür optimallaşdırmaya vergilərin ödənilməsi üçün əlverişli olmayan obyektiv bir sıra amillər səbəb olur: nağd pulla işin asan olması, islahatlar zamanı müəssisələrin səmərəliliyinin və qazancının az olması, müəssisələrin idarə edilməsində taktiki vəzifələrin strateji üzərində qələbə çalması, dövlətin iqtisadi, maliyyə və vergi siyasətinin səthliliyi və ardıcıl olmaması. Bu amillər, əlbəttə, cinayətkarlıq üçün bir bəhanə olmamalıdır, lakin birlikdə onlar qanunsuz iqtisadi davranışa müəyyən bir səviyyədə dəstəkdir. Bu səviyyənin aradan qaldırılması müxtəlif dövlət qurumlarından uzun və əzablı iş tələb edir, o cümlədən də şəxsi nümunələrində yeni davranış modellərinin nümayişini tələb edir.

Dövlət vergilərin böyük əhəmiyyətini nəzərə alaraq, onların ödənilməməsi hallarına lazımi dərəcədə cavab verməyə çalışır və gəlir itkisi qarşısını almaq üçün bir sıra tədbirlər (heç də həmişə səmərəli olmayan) nəzərdə tutur. Vergi qaydalarının konkret pozuntu növləri çox müxtəlifdir: bu, vergi orqanlarında qeydiyyatsız, hesabatsız və müvafiq olaraq vergisiz işləmə, müxtəlif mühasibat pozulmaları, sadəcə verginin verilməməsi, sənədlərlə fırıldaqçılıq, bir hissəsinin tez bir zamanda yox olduğu hüquqi şəxslərin zəncirləri və s.

Bilavasitə pozuntular müxtəlif ölçüdə olan biznes subyektləri ilə müxtəlif yollarla həyata keçirilir:

- kiçik müəssisələr xəzinə, uçot və hesabatla manipulyasiya edir;
- orta müəssisələr əsasən öz subpodratçıları yaxud kontragentləri vasitəsilə müxtəlif "pul" sxemləri ilə işləyirlər;
- iri müəssisələr onların nəzarəti altında xüsusi yaradılmış qısa ömürlü müəssisələrdən istifadə edirlər ki, bu müəssisələr maliyyə zəncirlərinə qoşularaq ümumiyyətlə vergi vermirlər.

Bütün yuxarıda göstərilən pozuntular iqtisadiyyatda kölgə, yəni dövləti nəzarətdən və uçotundan kənar qalan sahələrinin olmasına gətirib çıxarır. Şübhəsiz, hakimiyyət orqanları kölgə iqtisadiyyatı ilə bağlı vergi problemləri haqda məlumatlara sahibdirlər. Vergi sisteminin inkişaf təcrübəsi göstərir ki, dövlət yavaş-yavaş da olsa, vergi ödəyicisinin vergidə qənaət etməsi cəhdlərinə cavab verir. Vergi optimallaşdırılmasının dövlətə və cəmiyyətə təsirinə görə bütün vergi optimallaşdırılması nüvlərini əgər nəzərdən keçirsək, qeyri-qanuni vergi planlaşdırılması, yəni qanunun aşkar pozulması olan büdcəyə ödənişlərin edilməməsi ilə mütləq mübarizə aparmaq və onların qarşısını almaq lazımdır.

Qanunvericiliyin sistemi, yavaş da olsa dövlət fəaliyyət təcrübəsi, lakin vergi saxlamaq üçün biz qeyri-qanuni vergi planlaşdırılması, hüququn açıq pozulması qoşulmuş büdcə, yəni, qeyri-ödənişlər dövlət və cəmiyyətə təsiri vergi optimallaşdırılması növləri, nəzərə alsaq, mübarizə və onların qarşısını almaq üçün əmin olun. Klassik vergi planlaşdırılmasını hər yolla dəstəkləməyə dəyər və onu öyrətmək lazımdır. Klassik optimallaşdırılmış vergi planlaşdırılması həm vergi ödəyicisi və həm də dövlət üçün, qanunlara ciddi və ardıcıl əməl edilməsi ilə yaxşıdır. İqtisadi fəaliyyətin özü (biznes) müxtəlif iqtisadi hərəkətlərin ardıcılığı kimi, xammalın alınması, əmtənin istehsalı, əməkhaqqının verilməsi, hazır məhsul satışı və s. kimi nəzərdən keçirmək olar. Bu zaman müəyyən iqtisadi hərəkətlər müxtəlif üsullarla qeyd edilə bilər. Yəni iqtisadi hərəkətlərin pul və maddi axınlar, müəyyən hərəkət və forma məcmusu şəklində öz məzmunları, zahiri sənədləşməsi vardır.



Vergitutma isə əsasən məhz seçilmiş formadan asılıdır. Eyni iqtisadi hərəkətlərə onların müxtəlif formalarından asılı olaraq, müxtəlif vergitutma məbləği uyğundur. Bu baxımdan, demək olar ki, iqtisadi hərəkətlərin həm adi (normal) vergi nəticələri, həm də vergi ödəyicisi üçün əlverişli ola bilər.

Əslində, vergi planlaşdırılması olmadıqda biznes normal vergi rejimində olur, vergi planlaşdırılması olduqda isə əlverişli (ödənişlər azaldılması baxımından) vergi rejimi əldə edə bilər.

Vergi rejimləri təşkilatın fəaliyyət növü, onun miqyası, xarici investisiyaların iştirakı, qeydiyyat yerinə və s. görə çox fərqlidirlər. Bir təşkilat çərçivəsində, əsas vergilər üçün bir neçə əlverişli vergi rejimlərini reallaşdırmaq mümkün deyil. Buna görə də, kompleks vergi planlaşdırması üçün müxtəlif vergi rejimləri olan təşkilatlar yaradılır. Lakin çox vaxt vergi planlaşdırılması digər müstəvidə də problemləri həll edir. Investisiya fəaliyyəti və iri sövdələrin rəsmiləşdirilməsi çərçivəsində vergi planlaşdırması verginin azaldılmasına yox, düzgün aparılmamış hər hansı bir sövdələrin nəticəsində artıq verginin və cərimə sanksiyaların yaranmamasına hədəflənir. Bu vəziyyətdə vergi hərəkəti mənfəət vergi nəticələrinin olmamasından ibarətdir.

Vergi planlaşdırılması üçün aşağıdakı prosedur tövsiyə edilə bilər:

1. İqtisadi fəaliyyətin təhlili.
2. Əsas vergi problemlərinin tapılması.
3. Vergi sxemlərinin işlənilib hazırlanması və planlaşdırılması.
4. Vergi sxemlərinin hazırlanması və həyata keçirilməsi.
5. Nəticələrinin hesabatda daxil edilməsi və nəzarət orqanlarının reaksiyasının gözlənilməsi.

Vergi ödəyicisinin vergi planlaşdırılması üsullarını tətbiq etməsi lazım gəldikdə, onun iqtisadi fəaliyyətində üç məqam mövcuddur. Birincisi - yeni biznesin yeni iqtisadi fəaliyyətinin hazırlanması və planlaşdırılması.

İkincisi – iri sövdələrin keçirilməsinə, əhəmiyyətli investisiyaların həyata keçirilməsinə hazırlıq, xüsusilə əgər bu, hüquqların iri daşınmaz əmlak

obyektlərinə keçidlə əlaqədardır. Üçüncüsü – təsərrüfat fəaliyyətinin növbəti hesabat dövrünə planlaşdırması.

Vergilərin minimuma endirilməsinin əsas yollarını araşdıraraq.

1. Vergilərin ödənilməsinin təxirə salınması. Gəlirin əldə edilməsinin bəyan edilməsinin təxirə salınması və deməli, aktivin satışı zaman kapitalın mənfəətindən gəlir vergisinin tutulması yollarından biri sövdənin baş tutması tarixinin təxirə salınmasıdır. Ayrıca şəxs tərəfindən fərdi evin və ya digər böyük aktivin satın alınması zaman satıcı çox vaxt alış qiymətinin bir hissəsini ödəmək üçün alıcıya pul məbləği verir ki, bunu da sonuncu bir neçə il ərzində ödəyir. sonuncu bir neçə il ödəyir.

Aktivin həqiqətən satışı və satıcının mənfəət kapitalından gəlir vergisini nə zaman ödəməlidir? Bu, alıcının aktivə, artıq, nəzarət etməsi, ya da onun bütün krediti ödəməsindən sonra baş verir? Cavab ən azı qismən, sizin satışı necə həyata keçirdiyinizdən asılıdır. Əgər satış obyektini alıcının bütün fondları almadığına qədər onun əlinə keçmirsə, son ödəmələr borc ödənişlərindən daha çox alış qiymətinin bir hissəsi kimi nəzərdən keçirilə bilər. Bu halda, satıcının mənfəət kapitalından mənfəət vergisinin ödənilməsinə təxirə salmaq imkanı var (belə sövdələrə kirayə alış deyilir). Aktivin bazar dəyəri artımından olan mənfəətdən yalnız aktivin satışı zaman olan satış faktına görə vergi tutulur. Əgər kimsə dəyəri artan aktivini alırsa, o bu aktivini satmadan vergilərin ödənilməsinə təxirə sala bilər. Məsələn istehlak mallarını almaq üçün aktivini girov kimi istifadə edərək borc almaq onun hər hansı bir hissəsini satmaqdan daha yaxşıdır.

2. Vergi arbitrajı. Arbitraj eyni məhsul üçün onu satarkən qiymət fərqi üstünlüklərini istifadə etməyi nəzərdə tutur. Fərz edək ki, New-York şəhərində qızılın bir unsiyası 590 ş.v., Tsürixdə isə 625 ş.v.-yə satılır, bu şəhərlər arasında dəniz daşımalarının dəyəri 8 ş.v.-dir. Bu zaman Nyu-Yorkda qızıl alıb zəmanətli mənfəət əldə etmək üçün Tsürixə göndərmək olar. Vergi arbitrajına konkret gəlir növlərinə və ya ayrı-ayrı şəxslərə qoyulan müxtəlif vergi dərəcələrinin üstünlüklərinin istifadə edilməsi daxildir. Ümumiyyətlə "arbitraj" termini zəmanətli qazancın olduğu, yəni riskin olmadığı hallara aiddir. Baxmayaraq ki, nəzəri olaraq

vergi qanunvericiliyi risk olmayan vergi arbitrajını bir çox imkanlarla təmin edir, praktikada vergilərin verilməməsi üçün hərəkətlərin çoxu müəyyən qədər risklidir. Bu, müəyyən dərəcədə vergilərdən qaçmaq məqsədilə keçirilmiş bəzi sövdələrin əlverişli vergitutma ilə mükafatlandırılmayacağı haqda vergi qanunvericiliyinin ümumi müddəasına müvafiq baş verir.

Ayrı-ayrı şəxslər güzəştli vergi rejimi almaq üçün riskə getdiklərini göstərməli olduqları bir çox hallar var. Amma bu halda güman edilən risk minimaldır. Bu termin həm də elə situasiyalara aiddir ki, bu zaman müxtəlif şəxslər müxtəlif vergi dərəcələri ilə üzləşir və bəzi riskli olmayan sövdələr elə planlaşdırıla bilər ki, hər iki fərd onların ümumi vergi öhdəliklərinin azaldılması nəticəsindən faydalanmış olsun.

3. Vergitutmanın optimallaşdırılması məqsədilə müqavilə siyasəti vergi planlaşdırılmasının effektiv alətlərindən biri və vergi yükü səviyyəsini müəy-yənləşdirən amildir. Bir müəssisə həyata keçirilən təsərrüfat əməliyyatlarının, onların vergi nəticələrini dəyişdirmək üçün, mülki hüquq baxımından şərhinə təsir göstərə və bununla da, özü üçün ən əlverişli vergitutma rejimi yarada bilər.

Təsərrüfat müqaviləsinin bağlanması yaxud dəyişdirilməsi zaman ƏDV, satış vergisi, gəlir vergisi, müəssisələrin əmlak vergisi və konkret təsərrüfat subyekti üçün digər ən əhəmiyyətli vergilər üzrə onun bütün vergi nəticələri kompleks qiymətləndirilməlidir<sup>1</sup>. Müqavilə siyasəti olaraq təsərrüfatın məqsəd qoyduğu maliyyə nəticəsinə və ya aktivlərin müəyyən strukturuna nail olmaq məqsədilə müqavilələrin tipi, sövdə tərəfdaşı, təsərrüfat müqavilələrinin şərtlərinin seçilməsi imkanlarından istifadəni hesab etmək məqsədəuyğundur. Beləliklə, eyni təsərrüfat əməliyyatları, yəni eyni maliyyə və material axınları ilə əməliyyatlar hüquqi olaraq tamamilə müxtəlif yollarla tərtib edilə bilər ki, bu da onların həm mühasibat uçotu, həm də vergitutma məqsədləri üçün nəticələrini, beləliklə də təşkilatın bütövlükdə maliyyə vəziyyətini əhəmiyyətli surətdə dəyişəcək.

---

<sup>1</sup>A.Musayev. Vergi siyasətinin iqtisadi problemləri. Elmi əsər. Bakı, 2004.

Təsərrüfat subyektlərinin müqaviləsiyasətinin vergi aspektləri təchizat və komissiya müqavilələri, qabaqcadan ödəmə şərtləri əsasında təchizat müqavilələri və komissiya müqaviləsi, eynicinsli pul tələbnamələri mübadilə və əvəzləşdirilməsi, əsas vəsaitin əldə edilməsi və icarəsi, ödəniş və ya yük boşaldılma üzrə mülkiyyət hüququnun başqasına keçməsinin müəyyən edilməsi arasında seçim edərkən və s. özünü göstərir. Təşkilatın vergi öhdəliklərinin optimallaşdırılması məqsədilə bu və ya digər müqavilə növünün seçilməsi hər bir konkret situasiya üçün çox vaxt fərddir və hüquqi tənzimləmə, vergitutma, həmçinin də təşkilatın fəaliyyətinin maliyyə nəticələrinə təsiri nöqteyi-nəzərdən detal təhlil tələb edir.

Beləliklə, müqavilə siyasəti vergi optimallaşdırılması məqsədi ilə istifadə edilə bilər. Əlbəttə ki, vergi planlaşdırmasının bu elementindən istifadə etmək imkanı konkret situasiyadan asılıdır, bu zaman təkcə vergi qanunvericiliyi normalarını deyil, həm də mütləq mülki qanunvericiliyi nəzərdə saxlamaq lazımdır. ki, xüsusi vəziyyət və nəzərə vergi hüquq yalnız qaydaları almaq üçün ehtiyac. Yalnız bundan sonra müqavilə siyasəti həqiqətən təsərrüfat subyektlərinin vergi öhdəliklərinin optimallaşdırılmasına və vergi yükünün ölçüsünü azaltmağa kömək edə bilər.

- bəzi digər xərclər.

Əsas vəsaitlərin əldə edilməsi xərclərinin uçot qaydasının xüsusi spesifikasiyası var.

Maddi xərclərə əmtəələrin istehsalı, işlərin yerinə yetirilməsi və xidmətlərin göstərilməsində istifadə olunan xammal, yanacaq, su, enerjinin alınmasına, məhsulun satışı zaman və təsərrüfat ehtiyaclarına sərf olunan xərcləri aid edirlər. Əməyin ödənilməsi xərclərinə pul və natura şəklində işçilərə verilən istənilən haqlar, həvəsləndirici əlavələr, kompensasiya ödəmələri, mükafatlar və birdəfəlik təşviq ödəmələri aiddir.

Beləliklə, müəssisənin xərclərini artıraraq vergi bazasını əhəmiyyətli dərəcədə azaltmaq olar və nəticədə onu minimuma endirmək olar.

5. Uçot siyasətinin vergitutma optimallaşdırılması çərçivəsində formalaşması.

Məhz uçot siyasəti yalnız mühasibat və maliyyə xidmətlərinin yox, həm də bütün müəssisənin gələcək işini müəyyən edir və istiqamətləndirir. Yuxarıda sadalanan vergitutmanın minimumlaşdırılması üsullarından istifadə edərək, müəssisə özünün maliyyə resurslarını artıraraq, vergini qanuni yolla minimallaşdırma bilər.

### **3.2 Vergi yükünün müəyyən edilməsi və təkmilləşdirilməsi istiqamətləri**

ÜDM-un həcmində vergi yükünün müəyyən edilməsi və hesablanma metodologiyası kifayət qədər aydın və sadə olmaqla xarici ölkələrin təcrübəsində geniş istifadə olunur. İqtisadiyyatda mövcud olan vergi yükünün hesablanmasının yanaşmaları müxtəlifdir. Məlumdur ki, adambaşına düşən vergi yükünün səviyyəsinin, vergi potensialının, makroiqtisadi səviyyədə vergi yükünün dinamikasını müəyyən edən və ölkənin iqtisadiyyatında əsas makroiqtisadi göstəricilər əsasında tətbiq olunmuş vergilərin ümumi daxili məhsulda (ÜDMdə) xüsusi cəkisinin hesablanması metodikası mövcuddur.

Təcrübədə vergi yükünün ümumi daxili məhsulun həcmində bütün növ vergi daxilolmalarının nisbətini faizlə ifadəsi olduğu məlumdur. Bu formada vergi yükünün göstəricisinin təyin olunmasında bəzi çatışmayan cəhətləri mövcuddur. Birincisi konkret vergi ödəyicisinin fərdi xüsusiyyətlərini nəzərə alınmadan, orta statistik vergi ödəyicisinin üzərinə düşən vergi ağırlığının səviyyəsi təyin edilir. Doğrudanda fərqləndirici xüsusiyyətlərə malik olan on minlərlə müəssisə yalnız fəaliyyət növlərinə görə deyil, həm də başqa əlamətlərinə görə də istənilən ölkədə fəaliyyət göstərir. Həmin müəssisələrdə bu fərqlər ödənilməli olan vergilərin həcminə və deməli vergitutma bazasının formalaşmasında təsir göstərir.

Göstərilənlər qeyd olunan müəssisələrdə istehsal xərclərinin strukturu, istehsalın fond tutumunun müxtəlifliyi, kapitalın dövretmə sürətidir, gəlirliliyin səviyyəsidir və s.-dir. Ölkənin vergi sisteminin qurulmasında göstərdiklərimizi

nəzərə almaq isə olduqca çətindir. Qeyd olunanlarla yanaşı həmin göstəricinin əhəmiyyəti coxdur, onagörəki, istənilən vergini dövlət təyin etdiyindən o da, bu orta göstəricini nəzərə almalıdır.

Dövlətin vergi dərəcələrini dəyişdirərkən bu göstərici olmadan, bütünlükdə vergi güzəştlərinin ləğvi, vergi qanunvericiliyində dəyişikliklərin aparılması zamanı kecmək hüququ olmadığı həddi müəyyən etmək mümkünsüzdür.

Vergitutmada vergi həddi elə şərti göstəridir həmin səviyyədə həm dövlət xəzinəsi, eyni zamanda vergini odəyənlər üçün, umumi daxili məhsulun (ÜDM) büdcə sisteminin xətti ilə yenidən bölüşdürülən dəqiq xüsusi cəkisinə nail olunur. Vergi odəyicilərinin vergi qanunlarına tabe olmamasına, vergidən yayınma hallarının kütləvi hal almasında, ölkədən kapital axınında həmin şərti nöqtənin bu və ya digər istiqamətdə hərəkəti səbəb kimi göstərilir. Təcrübədə yeni yaradılmış dəyər və ya əlavə dəyər göstəricilərindən həmin çatışmazlığın aradan qaldırılması ucun istifadə edildiyi təsdiqini tapmışdır.

Təqvim ili ərzində istehsal olunmuş mal və xidmətlərin dəyərinin bir dəfə nəzərə alınması yəni hesablamalar zamanı yalnız son məhsulun nəzərə alınması və bir necə dəfə alınıb-satılan aralıq məhsulların nəzərə alınmaması ÜDM-ingöstəricisinin hesablanmasında əsas tələbdir. İstehlakçılar tərəfindən son istehlak ucun alınan məhsul və xidmətlər son məhsuldur. Aralıq məhsullar isə son istehlakçıya catana qədər sonradan emal edilən və bir necə dəfə yenidən satılan məhsul və xidmətlərdir. Ölkədə iqtisadiyyatın ayrı ayrı sahələrində əgər istehsal edilmiş mal və xidmətlərin dəyərini toplasaq, bu zaman istehsal olunmuş umumi məhsulların real həcmələrini təhrif edən coxlu sayda təkrar hesablamalar qacılmaz olacaq. Bütövlükdə xalq təsərrufatının sahələri üzrə əlavə edilmiş dəyərin cəmi ÜDM-in təkrar hesablar nəzərə alınmadan qiymətini göstərir.

Əlavə dəyərin tərkibinə milli hesablar sistemində əməkhaqqı, amortizasiya ayırmaları, müəssisələr tərəfindən əldə olunan mənfəət, onların aldığı renta, dolay vergilər və borc kapitalının faizləri daxil olunur. Bu səbəbdəndə milli gəlir göstəricisindən vergi yükü göstəricisini təyin edərkən istifadə edilə bilər. Təqvim ili ərzində yaranmış yeni dəyər isə milli gəlirdir.

Milli gəlirin həcmi isə dolayı vergiləri, amortizasiya məbləğlərini, və dövlət subsidiyalarını ÜDM-in həcmindən çıxdıqda tapılır. Vergilərin elastiklik əmsalı adlanan göstəricini makroiqtisadi səviyyədə vergi daxilolmalarının həcminə müəyyən iqtisadi amillərin təsirini xarakterizə etmək üçün istifadəsi edilir.

Aşağıdakı düsturla bu əmsalı tapmaq olar:

$$e = \frac{\Delta X}{X} : \frac{\Delta y}{y}$$

Burada: e - elastiklik əmsalı;

X - vergi daxilolmalarının ilkin səviyyəsi;

$\Delta X$  - vergi daxilolmalarının artımı;

y - təsiri oyrənilən amilin kəmiyyəti;

$\Delta y$  - təsiri oyrənilən amilin artımı.

Vergilərin elastiklik əmsalı baxdıqda görürükki, müəyyən amilin 1 faiz dəyişməsinə nəticəsi olaraq vergi daxilolmaları necə faiz dəyişə bilər. Əgər bu əmsalın qiyməti vahiddən böyük, kiçik və ona bərabər ola bilər. Əgər vergilərin elastiklik əmsalı ümumi milli məhsula nəzərən təyin olunursa və onun qiyməti vahidə bərabərdirsə, bu o deməkdir ki, ümumi milli məhsulda dövlətin vergi gəlirlərinin payı sabit qalır.

Ölkənin vergi sistemində səmərəliliyə qiymət vermək üçün əksər ölkədə vahid birləşdirilmiş göstəricidən yəni vergi sistemindəki elastiklikdən istifadə edilir.

Həmin göstəricinin həm vergi daxilolmalarının xüsusi cəkisi kimi, eyni zamanda ümumi daxili məhsula nisbətən keçmiş illərdəki daxilolmalarla müqayisədə ayrı-ayrı vergi daxilolmalarında göstəricilərin dəyişməsi olaraq baxılır.

Vergi sisteminin elastikliyi əgər 1-dən çoxdursa, onda vergi daxilolmalarının həcmi ÜDM- in həcmindən asılı olaraq, müsbət tendensiya ilə çoxalacaqdır.

Vergidən daxilolmanın xüsusi cəkisi ÜDM-in ölçüsü ilə tədricən artmalıdır.

Ölkədə korporativ qiymətlərin yaranması, inflyasiya, iqtisadiyyatda inhisarların səviyyəsi və b. göstəricilər vergi sisteminin elastikliyi hesablayarkən nəzərdə tutulur.

Ölkədə vergi yükünün səviyyəsinin aşağı salınmasının əsas yollarından biri tətbiq edilən (fəaliyyətdə olan) vergilərin dərəcələrinin optimal səviyyəsinə nail olunmaqdır. Bu səbəbdəndə də vergi yükünün optimal səviyyəsinin müəyyən edilməsi problem inkişaf səviyyəsini nəzərə almayaraq hər bir ölkənin vergi sisteminin formalaşdırılması və təkmilləşdirilməsi üçün xüsusi əhəmiyyət kəsb edir. Müəssisə vergi yükünün qiymətləndirilməsindən sonra aşağıdakı metodlardan istifadə etməklə vergitutmanın optimallaşdırılmasını həyata keçirə bilər:

vergitutma subyektinin dəyişdirilməsi metodu;

vergitutma subyektinin fəaliyyət növünün dəyişdirilməsi metodu;

vergi qoyma yurisdiksiyasının dəyişdirilməsi metodu;

Hüquqi cərcivədə müəssisənin ucot siyasətinin qəbul edilməsi;

Optimallaşdırmanın müqavilə münasibətləri vasitəsilə həyata keçirilməsi;

guzəşt və vergi imtiyazlarından istifadənin tətbiqi.

Aşağıdakı xüsusi optimallaşma usulundan da istifadə edilə bilər:

vergilərin ödənilməsinin müddətinin dəyişdirilməsi metodu;

vergitutma obyektinin birbaşa azaldılması metodu.

Xüsusilə də müəssisə tərəfindən optimallaşma ilə vergidən yayınma arasındakı həddi vergitutmanın optimallaşdırılması zamanı nəzarətdə saxlamaq lazımdır.

Vergi sisteminin optimallaşdırılması dedikdə vergi öhdəliyi həcmində vergi ödəyicisi tərəfindən məqsədli hüquqi fəaliyyəti vasitəsilə azaldılması başa düşülür.

Bunlara daxildir:

təqdim edilən imtiyaz və güzəştlərdən qanunvericilik cərcivəsində tam istifadə;

vergilərdən azad olmalar;

başqa qanuni usullar.

Vergidən yayınma isə vergi ödəyicisi tərəfindən qanunvericiliyi pozmaqla vergi öhdəliyinin azaldılması, vergilərin və digər ödənişlərin azaldılması formasıdır.

Vergi sisteminin optimallaşdırılması metodu beləliklə, qanuni və qeyri-qanuni usullarabölünür. Optimallaşdırma prosesində müəssisə təbiilik, fərdilik, səmərəliliyin və itkilərin uyğunluğu, hüquqi cəhətdən başa düşülənliyi,



dinamikliyi, məxfiliyi, nəzarət, forma və məzmunun uyğunluğu, neytrallıq, diversifikasiya və kompleks yanaşma prinsiplərinə cavab verən qanuni metodlardan yararlanmalıdır. Vergilərin optimallaşdırılmasının (xüsusilə vergi yükünün azaldılmasının) əsas metodunu vergi planlaşdırması təşkil edir.

Qanunvericiliklə müəyyən edilmiş güzəştlərdən və usullardan istifadə etməklə vergi öhdəliklərinin azaldılması vergi planlaşdırmasının əsasını təşkil edir.

Vergilərin planlaşdırması zərurəti müxtəlif durumlar üçün konkret vergi rejimləri nəzərdə tutan, vergitutma bazasının hesablanması baxımından müxtəlif usullardan istifadəyə imkan verən və vergini ödəyənlərə müxtəlif güzəştlər təklif edən vergi qanunvericiliyində öz eksini tapmışdır[19]

. Vergilərin planlaşdırılmasının əsas məqsədi vergi ödənişlərini minimallaşdırmaq imkanını verən yolun seçilməsidir. Sahibkarlıq fəaliyyətinin konkret subyektində vergi planlaşdırması mövcud vergi qanunvericiliyi cərcivəsində vergi yükünün azaldılması məqsədilə fəaliyyətin hüquqi formalarının optimal quruluşunun seçilməsindən ibarətdir. Vergi planlaşdırılması təsərrüfat fəaliyyətinin hər bir mərhələsində zəruri hesab edilir.

Tətbiq olunan vergilərin planlaşdırılmasının düzgünlüyü vergitutmanın optimallaşdırılmasının səmərəliliyini artırır. İstənilən vergi optimallaşdırılması vergi yükünün sıfır həddə qədər azaldılması demək deyildir, yəni vergi qanunvericiliyində nəzərdə tutulan ən aşağı dərəcəyədək azaldılmasını nəzərdə tutur. Əks tədqirdə, bu optimallaşdırma kimi deyil vergidən yayınma kimi başa düşülür. Belə ki, optimallaşma qanuni usullardan istifadəni nəzərdə tutur. Digər tərəfdən vergidən yayınma isə cinayətdir. Vergitutmanın səviyyəsi vergi ödəyicilərinin imkanını və onların əldə etdiyi gəlirin məbləği nəzərə alınmaqla təyin olunmalıdır. Bu prinsipin pozulması isə bazar münasibətlərini korlayır, vergi ödəyicilərinin sayını və mal təklifini aşağı salır. Vergi yükünün maksimal dərəcədə ağırlığı tələbi azaldır və bazarın tutumunu aşağı salır ki, bu da istehsalatın stimuluna əngəlləyir.

Vergi sistemi üçün vergi yükünün vergiqoymada həddini aşmasına yol verməyən prinsiplərə riayət edilməsi vacibdir. Məsələn mənfəət vergisi inkişaf etmiş bazar

iqtisadiyyatı ölkələrində o qədər də populyar sayılmır, belə ki, sahibkarlar, adətən, xərclərinin artmasını kompensasiya etmək məqsədilə bu vergini məhsulun qiymətinə daxil etməyə səy göstərir. Nəticə etibarı ilə, vergi yükü alıcının öhdəsinə düşmüş olur. Məhz alıcılar vergini ödəyirlər, sahibkarlar isə vergi agenti rolunu oynamış olurlar. Vergi yükünün optimallaşdırılmasının təkmilləşdirilməsi istiqamətləri fikrimizcə, aşağıdakılardan ibarət olmalıdır:

1. Sadələşdirilmiş vergi sisteminin üstünlükləri nəzərə alınmaqla təkmilləşdirilməsi (bir necə vergi növlərinin vahid vergi növü ilə əvəz edilməsi, vergitutma obyektinin müəyyən edilməsi, vergi ucotunun sadələşdirilməsi, ƏDV ödəməkdən azad olma, təqdim edilən hesabat sənədlərinin azaldılması).

Ayrı ayrı fealiyyət növləri üzrə dövriyyənin meyarlarının diferensiallaşdırılması; əvvəlki illərinde indeksləşdirilməsi nəzərə alınaraq gəlirlərin həcmi indeksləşdirilməsi;

Tətbiq olunan vergi dərəcələrinin beynəlxalq təcrübəyə uyğun azaldılması; Əhalinin sayına görə fərdi sahibkarların yerləşdiyi ərazidə olaraq vergi dərəcəsinin azaldılması.

2. Vergilərin diferensial sisteminin tətbiqi.

3. Müəssisə və təşkilatın vergi siyasətinin həyata keçirilməsi və formalaşdırılması cərcivəsində vergi yükünün idarə edilməsi ilə məşğul olan strukturun yaradılması.

4. Aidiyyatı müəssisə ucun vergi rejiminin düzgün seçilməsi.

5. Vergi sisteminin optimallaşdırılması məqsədilə ofşor mexanizmlərindən istifadə edilməsi.

6. Dövlətin vergi qanunvericiliyinin sadələşdirilməsi və vergi normalarının birmənalı şərhinə nail olunması və s.

Dünyanın inkişaf etmiş ölkələrində hazırda texnologiyaların, elektron avadanlıqların, əmtəələrdə reallaşdırılmış biliyin ümumi daxili məhsuldakı

payı 70-80% həddindədir. Həmin ölkələrin milli sərvətinin 60-80%-i intellektual kaital vasitəsilə formalaşmasında elm sahələrinin inkişafından, yəni biliklər iqtisadiyyatının xəbər verir.

İnnovasiyaların inkişafı kontekstində vergi siyasətinin həyata keçirilməsi zəruri amildir və buda gözlənilən nəticənin reallaşması üçün əsas amillərdən bir hesab olunur. İnkişaf etmiş dünya ölkələrindəki təcrübə onudəməyə əsas verir ki, optimal

vergi tutma mexanizmlərinin tətbiqini nəticəsi olaraq innovasiya yönümlü iqtisadi sistem qurmaq mümkün olmuşdur.

Aşağıda göstərilən istiqamətlər üzrə innovasiya yönümlü vergi siyasəti formalaşır: yeni innovasiyalara cəkilmiş xərclər üçün vergi güzəştləri tətbiq etmək;

idxal olunacaq yeni texnologiyaların alınmasında iqtisadi cəhətdən

tənzimlənmə;

elmi tədqiqat məqsədləri üçün alınmış avadanlıqlara sürətləndirilmiş amortizasiya ayırmalarının tətbiq edilməsi;

vergi güzəştlərinin elmi-texniki tədqiqatlar sahəsinə tətbiq edilməsi.

Bir sıra ölkələrin vergi sistemlərində güzəştlərlə bərabər, vergi tətilləri də tətbiq olunur.

Qeyd edək ki, innovasiyaların inkişafı üçün vergi güzəştlərindən istifadə edilməsi tənzimləyici funksiya ilə yanaşı, vergilərin inzibətçılığı baxımından həllini tapmayan tərəfləridə var. Qloballaşan iqtisadiyyat şəraitində, transmilli şirkətlərin ayrı ayrı vergi dərəcələri tətbiq edilən ölkələrdə fəaliyyəti vergilə üçün nəzərdə tutulmuş güzəştlərdən istifadə etməklə manipulyasiya imkanlarını formalaşdırır ki, buda vergidən yayınma hallarına gətirib çıxarır. Başqa bir cəhətdən, texnologiyalardakı sürətli inkişaf xərclərin innovasiya və ya qeyri-innovasiya yönümlü olmasının müəyyənləşdirilməsi üçün cətinliklərə gətirib çıxarır. Buda vergi orqanlarında əlavə inzibati xərclərin əmələ gəlməsinə səbəb

olur. Çox lazımlı innovasiya yönümlü sahələrin inkişaf yolu innovasiya və elm tutumlu malların dəyərinin vergi paylarına təsir edən çevik mexanizmlərinin qurulmasından ibarətdir. İxtisaslı elmi kadrlara və mütəxəssislərə olan tələbinin yüksək olması elmtutumlu və innovasiya yönümlü sahələrin iqtisadiyyatın başqa sahələrindən fərqləndirən ən əsas xüsusiyyətdir. Bu səbəbdən elmtutumlu sahələrdə əməkhaqqı fondunun yüksək olması zəruridir. Nəzərə alınmalıdır ki, innovasiya yönümlü müəssisələrdə əmək haqqının qanəedici olması fərqli tənzimləmə siyasətinin aparılmasından zərurətini irəli gəlir. Belə kontekstdə, tənzimlənmə tədbirlərinin aşağıda göstərilən qaydada olması səmərəlidir: Sosial vergilərə fərdi yanaşma zamanı əvvəlcə innovasiya yönümlü sahələrə əməkhaqqının yuxarı olması nəzərdə tutulmalıdır; Ölkəyə idxal olunmuş keyfiyyətli parametrləri ilə ölçülən innovasiya xarakterli mexanizmlərin ƏDV-dən azad olunması; Elm və innovasiya tutumlu müəssisələrdə xüsusi vergi rejiminin tətbiqi vergitutmanın tənzimləyici rolunu gücləndirmək məqsədilə zəruri hesab edilir. Elm və innovasiya xarakterli sahələrin problemləri nəzərə alınmaqla, xüsusi vergi rejimlərinin tətbiqi, həmin sahələrin inkişafında tənzimləyici təsirə malik olardı.

Vergi inzibətçiliğində problemlərin aradan qaldırılması

innovasiya yönümlü sahələrin vergi tutmayaca bəddilməsində

kompleks yanaşmanın bir hissəsi olardı. Bununla yanaşı əlavə olaraq göstərmək lazımdır ki, innovasiya xarakterli sahələrin inkişafı baxımından gəmrək, büdcə-vergi siyasətinin düzgün istiqamətləndirilməsi ilə yanaşı, rəqabətqabiliyyətliliyin qorunub saxlanması ilə bağlı tədbirlərin həyata keçirilməsi sürətləndirilməlidir.

Qeyd etmək lazımdır ki, vergilər vasitəsilə manipulyasiya

tədbirləri müəyyən ləşdirilən hədəflərə çatmaq üçün vergi siyasətinin əsas

istiqamətlərində birini təşkil edir. Azərbaycan hökuməti tərəfindən həyata keçirilən vergi siyasəti

iqtisadi siyasətin əsas istiqamətlərindən hesab edilən fiskal yönümlü tənzimləmənin komponenti olmaqla vergi sisteminin müasir tələblərə uyğun qurulmasını, iqtisadi dəyişikliklərə çevik reaksiyasını nəzərə almaqla, verginin novünü, müxtəlif

vergilərin budcənin formalaşmasındakı rolunu, vergi dərəcəsinə və diferensiasiyalarını, güzəştləri, imtiyazları və vergi kreditini, verginin hesablanmasını və budcəyə odənilməsinin mexanizmlərini müəyyənləşdirir.

Vergi inzibətçiliğinin və qanunvericiliyinin sadələşdirilməsi dünya təcrübəsində yuxarıda göstərdiyimiz sahələrlə bağlı vergiqoymada islahatların əsas istiqamətlərindən birini təşkil edir.

Maksimal dərəcədə aydın və sadəlik funksiyasına söykənən vergi siyasəti vergi sistemində formalaşan gəlirlərin yenidən bölünməsi mexanizmi ictimai təminatın optimal səviyyəsi və s. ilə bağlı məqsədlərə nail olunmasına bəzi hallarda maneə olur. Gəlirin yenidən bölüşdürülməsi vasitəsi olaraq vergidən istifadə edilməsi xüsusilə hallarda sadə vergilərsistem vasitəsilə mümkün olur. Onuda qeyd etmək lazımdır ki, hökumət bilərəkdən iqtisadi proseslərə müdaxilə etmək üçün diskriminasiya xarakterli vergi siyasətini, vergitutma alətləri ilə manipulyasiya etməklə həyata keçirir.

Diskriminasiya elementlərinin meydana gəlməsi belə vəziyyətdə , iqtisadi sistemə ayrı-ayrı subyektlərində qacılmaz olur. Yəni vergitutma bazası, vergi dərəcəsi, vergilərin güzəştlər və imtiyazlarındakı istənilən dəyişikliklər sahibkarlığın ayrı-ayrı sahələrinin müəyyən qruplarının başqaları qarşısında üstünlüyə malik olmasına , sahibkarlıq sektorunun hərəkətinə məhdudiyyətin tətbiqinə gətirib çıxarması deməkdir. Vergi siyasətinin diskriminasiya xarakterinə vaxt artırı ki, iqtisadi proseslərə dövlətin müdaxilə səviyyəsi artsın.

Sahibkarlıq mühitinin əsas göstəricisi bu səbəbdən də dövlətin vergi siyasətinin sabit olması, hesab edilir. İctimai tərəqqi vergi münasibətlərinin təkrar bölüşdürücü xarakterinin inkişaf səviyyəsindən çox asılıdır. Optimal vergi sistemini qurmadan iqtisadiyyat üçün bazar münasibətlərinin formalaşdırılması üçün iqtisadi islahatın aparılması mümkün deyildir. Bütün ölkələrin iqtisadi fəaliyyətinin vacib və mürəkkəb sahələrindən biri vergi münasibətlərinin təkmilləşdirilməsi hesab olunur. İqtisadiyyatın tənzimlənməsində, qiymət artımlarının məhdudlaşmasında, inflyasiya amilinin qarşısının alınmasında, budcə gəlirlərinin formalaşmasında,

xüsusilə də sosial yonumlu bazar iqtisadiyyatlı bütün ölkələrdə vergi sistemi dövlətin maraqlarına xidmət edən əsas faktor kimi göstərilir. Ölkənin vergi sistemi ictimai tərəqqinin cümlədən geniş təkrar istehsalın iştirakçılarının iqtisadi maraqlarını təmin etməklə, onların tarazlığının tənzimlənməsini təmin edir.

Dövləti vergi sahəsində islahatlara getməyə məcbur edən əsas amillər aşağıdakılardır:

.. ölkənin vergi sisteminin səmərəliliyinin artırılması;  
.. iqtisadiyyatın inkişafının artımını zəiflədən vergitutma sahəsində maneələrin götürülməsi. Əksər inkişaf etmiş dövlətlər 5-7 il ərzində vergitutmada islahatların aparılmasını zəruri hesab edir. Müasir vergi nəzəriyyələrinə görə vergi islahatlarının prinsiplərində 2 qrup nəzərə alınmalıdır.

Beləki, klassik vergitutma prinsipləri 1-ci qrupa daxil edilir.

Vergitutmada islahatlar zamanı hər hansı bir ölkənin spesifik xüsusiyyətlərini nəzərə alanması olan prinsiplər 2-ci qrupa daxil edilir [20]

Vergitutma sahəsində islahatların həyata keçirilməsinin əsas məqsədlərindən biri . dövlət maraqlarının və sahibkarların maksimum dərəcədə tarazlığının təmin olunmasından ibarət olmalıdır.

Bundan başqa sosial yonumlu bazar iqtisadiyyatı şəraitində vergi sistemində meydana çıxan vergi hüquq münasibətlərinin tənzimlənməsində hərtərəfli normativ hüquqi bazanın olması mühüm amildir.

Aşağıda göstərilən prinsiplərin əsasında vergi siyasətini həyata keçirmək zəruridir:

\*vergitutmanın ədalətli, bərabər və ümumi olması vergilər haqqında qanunvericilikdə öz əksini tapmalıdır.

\*bütün vergilər iqtisadi cəhətdən əsaslandırılmalı;

\*vergi ödəyicilərinin konstitusiya hüquqlarının həyata keçirilməsinə və müstəqil fəaliyyət göstərmələrinə maneçilik törədən vergilərin müəyyən edilməsi yol verilməzdir;

\*etnik ideoloji siyasi, və vergini odəyicilərin arasında təşəkkül tapan başqa xususiyyətlərin əsas g,turulərək vergilər muəyyən olunmalı və diskriminasiya xarakteriqətiyyən daşımamalı;

\*bütün hallarda vergi yukünü optimallaşdırılmış səviyyəsində saxlamaq; vergi mədəniyyəti formalaşdırılmalı vergi odəyicilərinin vergi qanunvericiliyinə münasibətdə konullu əməletmələrinin səviyyəsini yüksəltmək və s.

Aşağıda göstərilənlər vergi siyasətinin həyata keçirilən əsas istiqamətləri olmalıdır:

\*vergi dərəcələrinin aşağı salınması;

\*vergilərin sayının azalması;

\*vergitutma bazasının genişləndirilməsi;

\*vergini odəyənlərin huququnun artırılması;

\*əlverişli vergi nəzarətinin təşkili;

\*iqtisadi təhlükəsizliyin qorunması üçün əsaslandırılmış tədbirlər həyata keçirmək;

\*iqtisadi sabitliyi təmin etmək üçün xarici və daxili investisiyaların əsas sahələrə yönəldilməsinə imkan verən əlverişli vergi muhitinin formalaşdırılması.

İqtisadi səmərəlilik statistikasına baxımından son illər dünya ölkələri arasında önsüralarda qərarlaşan Azərbaycan Respublikasında iqtisadiyyatın inkişafı ilə yanaşı, vergitutma sahəsində islahatlar, reallaşan vergi siyasəti ölkənin vergi sisteminin inkişafında keyfiyyət etibarını ilə yeni mərhələnin formalaşmasında zəmin olmuşdur.

Qeyd etməliyə ki, vergi sisteminin səmərəliliyini xarakterizə edən göstəricilərə əvvəlcə vergi yukünü aid etmək lazımdır. V Vergi odəyicilərinin gəlirlərinin 30% dən çoxunun tutulmasına ölkədə mövcud olan vergi sistemi elmi cəhətdən subut edilmişdir ki, imkan verilməməlidir. Yüksək vergi rejimli yurisdiksiyalı iqtisadi cəhətdən inkişaf etmiş və inkişaf etməkdə olan ölkələrin əksəriyyətində tətbiq edilir. Həmin ölkələrdə fəaliyyət göstərən korporasiyalarda mənfəət vergisi və

fərdi gəlir vergisi dərəcəsi 30-60%, faizlər, dividendlər və royalti şəklində olan mənfəətin vergiyə cəlb edilməsi 15-35% intervalında olur.

Ölkəyə xaricdən investisiya axını üçün , xarici iqtisadi fəaliyyətin tənzimlənməsi baxımından bu yöndə işləyən şirkətlər üçün xüsusi vergitutma rejimini inkişaf etmiş bəzi ölkələr tətbiq edirlər. Həmin ölkələrdə mənfəət vergisi güzəştli dərəcədə başqa, gəlirlərin bölüşdürülməsi və repatriasiyasında verginin dərəcəsinə endirirlər. Dərinləşən qloballaşma prosesləri, müxtəlif ölkələrin vergi sistemlərinin yaxınlaşdırılması, təsərrüfat sistemlərinin inteqrasiyasında müasir iqtisadiyyatda zərurətə çevrilmişdir. İqtisadi inteqrasiyanın inkişafı gedişində Avropa İttifaqı çərçivəsində əsas məsələlərdən biridə müxtəlif ölkələrin vergi sistemlərinin yaxınlaşdırılması prosesinin təşəkkül tapmasıdır. Ölkəmizin vergi sisteminin beynəlxalq vergitutma təcrübəsinə uyğun işlənilib hazırlanması nəticəsində, eyni zamanda vergitutmanın klassik prinsipləri əsasında formalaşması hazırda yüksək tələblərə cavab verən sistemə çevrilməsi ilə nəticələnmişdir. Optimal vergi sisteminin formalaşdırılması, vergi yükünün optimallaşdırılması baxımından qanunvericiliyin təkmilləşdirilməsi istiqamətində müvafiq tədbirlər davamlı şəkildə həyata keçirilməlidir.[21]

**Cədvəl 9**

Ölkələr(yüks.hədd)	Gəlir vergisi	Mənfəət vergisi	ƏDV
Azərbaycan	25%	20%	18%
Almaniya	42%	15%	16%
Fransa	40%	33,3%	19,6%
İsveç	56%	28%	25%
İtaliya	39%	27,5%	20%
Böyük Britaniya	40%	23%	17,5%
Avstriya	50%	25%	20%



İspaniya	45%	30%	16%
İrlandiya	42%	19%	21%
Yunanistan	40%	25%	19%

1

Vergi **unü**noptimallaşdırılmasının nəzəri əsasları bir baxış

Aparılan islahatlar nəticəsində ölkəmizdə müasir texnologiyaları təmin edən avadanlıqların idxalının əlavə dəyər vergisindən azad edilməsi məqsədə uyğundur. Bir sıra ölkələrdə innovasiya yönümlü malların maya dəyərini aşağı salmaq üçün həmin malların istehsalçıların əmlak vergisinin azad edilməsidə tətbiq edilir. Əmlak vergiləri, torpaq vergiləri, eyni zamanda faydalı qazıntılara mədən vergisinin dərəcəsinə təkrar baxılması, beynəlxalq təcrübəyə uyğunlaşdırılması Azərbaycanı vergi sistemi üçün də müzakirə obyektinə ola bilər. Əmlak və torpaq vergiləri ilə bağlı qarşıda duran əsas hədəflərdən biri kimi əmlakın qiymətinin real bazar qiymətlərinə uyğunlaşdırılması vasitəsilə vergi tutma bazasının genişləndirilməsindən ibarətdir. Əvvəlcə, bəşahədə qiymətləndirmə işləri aparılmalı, bazar qiymətləri əldə əsas kimi qiymətləndirilməli eyni zamanda əmlakın həcminə görə vergi müəyyən edilməlidir. Əgər belə olarsa büdcəyə daxil olmaları artırmaq imkanı mümkün olacaqdır. Başqa sahələrdə olduğu kimi vergi sistemində də səmərəli islahatların aparılması üçün, vergi tutma sahəsində inkişafı təmin edə biləcək, çevik vergi siyasətinin həyata keçirilməsində ölkənin iqtisadiyyatında baş verən tərəqqi və yüksəliş əsas amil kimi qiymətləndirilmişdir. Vergi inzibətçiliğinin bütün sahələrində yenilənmiş informasiya və kommunikasiya texnologiyalarının tətbiqi, vergi qanunvericiliyinin və inzibətçiliğın təkmilləşdirilməsi, vergi ödəyicilərinə xidmətin yüksəldilməsi, inzibati idarəetmənin keyfiyyətə yaxşılaşdırılması və elektronlaşdırılması az bir vaxtda

vergi sistemi üçün öz musbət təsirini göstərmişdir. Fikirimizcə vergitutmada vergi həddi elə şərti göstəricidir ki, həmin nöqtədə həm vergi ödəyiciləri, həm də dövlət xəzinəsi üçün umumi daxili məhsulun (ÜDM) budcə sistemi vasitəsi ilə yenidən bölüşdürülən optimal xüsusi cəkinsinə nail olmaq mümkündür. Vergi ödəyicilərinin vergidən yayınmalarına, kapitalın ölkədən axınına, vergidən yayınma hallarının demək olarki, kütləvi hal almasına həmin şərti nöqtənin bu və ya digər istiqamətdə hərəkəti səbəb ola bilər. Yeni formalaşdırılan vergitutma sistemi, digər vergi sistemləri ilə oxşar prinsiplərin əsasında qurulmalı, xüsusən xarici kapitalın ölkə iqtisadiyyatına cəlb edilməsi ilə yanaşı postsovet ölkələrinin və digər ölkələrin qarşılıqlı əməkdaşlıqda inteqrasiyası baxımından münbit şərait formalaşdırmalıdır. Bu baxımdanda, ölkədə həyata keçirilən vergi siyasətinin əsas istiqaməti vergi yükünün optimallaşdırılmasına xidmət etməlidir. Qeyd olunmalıdır ki, vergitutmanın effektiv optimallaşdırılması istehsal və ya marketinq strategiyası hazırda müəssisə və təşkilatlar üçün çox vacibdir. Yuxarıda göstərilənlər vergi sisteminin istər nəzəri cəhətdən, istərsədə praktiki aspektən araşdırılmasının zəruri olmasını şərtləndirir.

## NƏTİCƏ

Makro və mikrosəviyyələrdə vergi yükünün paylanması əsas aspektləri sxematik olaraq nəzərdən keçirilmiş, aydınlıq üçün Laffer əyrisi təhlil edilmişdir. Dünya təcrübəsində tətbiq olunan bu göstəricilər arasında fərqlər müəyyən edilmişdir. Bu fərqlər təsərrüfat subyektinin gəlirlərinin təyin edilməsinin müxtəlif cür qiymətləndirilməsi və hesablamalara daxil edilən vergilərin sayıdır. Dissertasiya işinin nəzəri hissəsinin yekunlaşdırıcı bloku vergi yükünün köçürülməsinin vergilərin yenidən paylaşdırılması üsulu kimi ətraflı öyrənilməsidir ki, burada vergitutma subyekti ilə vergi daşıyıcısı anlayışlarının mahiyyətə fərqliliyi vurğulanır.

Tədqiq edilən mövzunun əhəmiyyət dərəcəsi yalnız maliyyə deyil, həm də siyasi baxımdan müəyyən edilmişdir. Bu problemin XVII əsrdən başlayaraq öyrənilməsi tarixi nəzərdən keçirilmiş, vergilərin köçürülməsi prosesinin səbəbləri təhlil edilmişdir.

Vergilərin köçürülməsi nəzəriyyələrinin əsas olanları şərh edilmişdir:

- mercantilism dövrünün nəzəriyyəsi (C. Lokk);- fiziokratların nəzəriyyəsi;- klassik məktəbin nəzəriyyəsi (Adam Smit, David Ricardo);- vergilərin bərabər şəkildə paylanması pozitiv nəzəriyyəsi (N. Kanar);- optimist (E. Seligman) və pessimist nəzəriyyəsi (P. Prudon);- milli maliyyə məktəbləri nəzəriyyələri (alman - K. Rau, A. Şeffle, avstriya - A. Kurno, K. Vuksell);

- XX əsrin 20-30-cu illərindəki elmi işlər (vergi köçürülmələrinin növləri, halları və şərtləri I.H. Ozerov, D. Bogolepov tərəfindən müəyyənləndirilmişdir).

Vergilərin köçürülməsi nəzəriyyələrinin inkişafı ərzində XX əsrdə bu nəzəriyyənin inkişafına mane olan nəzəri və sosial-iqtisadi təbiətli iki əsas səbəb göstərilmişdir:

- tədqiqatçılar ya A. Marşallın qiymət nəzəriyyəsi ilə tanış deyildi, ya da onu nəzərə almırdılar;- bu nəzəriyyədə özünə qarşı marağın olmaması və yalnız 1929-1933 illərin Böyük Depressiyasından sonra nisbətən ortaya çıxan tələbat.

Beləliklə, vergi sistemi elə qurulmalıdır ki, proses idarə olunan olsun və

vergitutmada bərabər ölçülük prinsipinin həyata keçirilməsinə imkan olsun. Vergilərin faktiki paylanması və onların birbaşa və ya dolayı köçürülməsi vergi siyasəti səviyyəsində nəzərə alınmalıdır. Vergi bərabərliyi vergitutmanın bərabər ölçülüü kimi başa düşülür. Buna görə də, bərabərlik prinsipi həm də bərabər vergi yükü prinsipi adlanır. Həmçinin vergi və haqların yığılmalarının maliyyə prioritetləri prinsipinə də diqqət yetirmək lazımdır, çünki vergi yükü, bütün vergi ödəyiciləri üçün bərabər olsa da, istehsalın azalmasına gətirməməli, bununla da bu və ya digər fəaliyyətlə məşğul olmaqdan imtina etməyə vadar etməməlidir. Elmi işin ikinci fəslində vergi yükünün iqtisadi inkişafa təsiri araşdırılmışdır. Qoyulmuş məsələlərdən birini həlli zamanı fəaliyyət növünün vergi tutumu səviyyəsinə təsirinin müqayisəli təhlili həllini tapmışdır. Təsərrüfat subyektlərinin fəaliyyətinə təsir edən müxtəlif amillər göstərilmiş və nəzərdən keçirilmişdir. Vergi daxilolmalarının xüsusiyyətləri və müxtəlif meyarlara müvafiq olan optimal vergitutma sisteminin seçilməsinin əhəmiyyəti və vacibliyi tədqiq edilmişdir. Vergitutma sistemlərinin əsas növlərinin müsbət və mənfi tərəfləri təhlil edilmişdir. Onların müqayisəli təhlili aparılmış, bu və ya digər sistemin təsərrüfat sisteminin konkret fəaliyyətinə uyğun olub-olmadığına qərar verməmişdən əvvəl diqqət yetirməli əsas amillər üzrə qruplaşdırılmışdır. Optimal vergitutma sistemini seçərkən diqqət yetirmək lazım gələn əsas məqamlar müəyyən edilmişdir. Müəssisələr üzrə vergi yükünün optimallaşdırılmasının əsas üsulları öyrənilmişdir. Vergi optimallaşdırılması növləri müəyyən edilmiş və nəzərdən keçirilmişdir. Optimal vergi planlaşdırılmasının mahiyyəti və vacibliyi göstərilmişdir. Vergi pozuntularının bəzi növləri nəzərdən keçirilmiş, həm təsərrüfat subyektləri, həm də bütövlükdə dövlət üçün bundan irəli gələn fəsadlar nəzərdən keçirilmişdir. Vergilərin minimuma endirilməsi üsulları hərtərəfli tədqiq edilmişdir. Bunlar aşağıdakılardır:

- verginin ödənilmə vaxtının uzadılması;- xərclərin qanuni yolla artırılması;- uçot siyasətinin formalaşdırılması.

Dünyanın aparıcı ölkələrinin vergi sisteminin ayrı-ayrı göstəricilər üzrə məlumatın toplanması, emalı və təhlili yolu ilə xarici ölkələrdəki təsərrüfat subyektlərinin

fəaliyyətinə vergi yükünün təsirinin müqayisəli təhlili aparılmışdır. Bu göstəricilər aşağıdakılardır:

- ÜDM-ə nisbətdə vergi daxilolmalarının payı;- ölkənin rəqabət qabiliyyətliliyi;- şirkətlərin mənfəət vergisi dərəcələrinin səviyyəsi;- xalis mənfəətdən vergi yükü;- gəlir vergisi;- əhalinin yaşayış səviyyəsi.

Tədqiqatın üçüncü fəslində tədqiqat obyektinin fəaliyyətinə vergi yükünün təsirinin hərtərəfli təhlili aparılır. Bu məqsədlə, onun əsas texniki və iqtisadi xarakteristikaları öyrənilmiş, tədqiq olunan dövrdə maliyyə və iqtisadi vəziyyətinin əsas göstəriciləri hesablanmış və təhlil edilmişdir.

Tədqiqat obyektinin vergi öhdəliyinin ətraflı öyrənilməsi məqsədilə müəssisədə vergi uçotunun təşkili tədqiq olmuş, tədqiq olunan müddət ərzində mütləq və nisbi kəmiyyətlərin, vergilərin strukturu, vergilərin dəyişməsinin artım templəri, dinamikasının təhlili yolu ilə vergi öhdəliyi təhlil olunmuşdur. Bütün hesablamalar sxem şəklində cədvəl və qrafiklər şəklində göstərilmiş və müvafiq nəticələr çıxarılmışdır. Tədqiqatın yekun mərhələsi sonuncu qoyulmuş məqsəd - tədqiq olunan obyektin vergi yükünün müəyyən edilməsinin və təkmilləşdirilməsinin təhlili olmuşdur.

İşin yekununda elmi tədqiqatın fərziyyəsinin əsaslandırılması çərçivəsində vergi yükünün optimallaşdırılmasına, onun hesablanması məqsədə uyğunluğu və zəruriliyinə dair, vergi öhdəliklərinin optimallaşdırılmasına yaxud minimallaşdırılmasına yönəldilmiş bəzi nəticələr əldə edilmişdir. Bütün bunlar Müəssisələrin maliyyə-təsərrüfat fəaliyyətinin ən az risklərlə aparılması və istənilən təsərrüfat fəaliyyətinin başlıca məqsədinə - mənfəət əldə edilməsinə nail olunmasına xidmət etmişdir.

İqtisadi cəhətdən inkişaf etmiş ölkələrin təcrübəsinə əsaslanaraq, qarşıya qoyulmuş məqsədlərə nail olunsundan ötürü, vergitutma sahəsində islahatlar aşağıdakı qaydalarda həyata keçirilməlidir.

1. Büdcənin gəlirlər hissəsinin səmərəliliyinin artırılmasında aşağı vergi dərəcələrinin tətbiqi. tədqiqatlar göstərirki, vergidən yayınma halları əsasən vergi dərəcəsinin yüksək olması ilə düz mütənasiblik təşkil edir.

2. Vergi ödəyicilərinin vergiləri ödəməməsinin əsas səbəbi kimi vergi dərəcələrinin yüksək olması və vergiyə cəlb edilən kapitala müxtəlif vergi dərəcələrinin tətbiq edilməsidir.

Vergi ödəyicilərinin gəlirlərindən tutulan vergilərin artırılması və vergidən yayınılmaması üçün sərt vergi rejimindən yumşaq vergi rejiminə keçmə bacib amildir. Əgər belə olars gəlirlərin gizlədilməsi halları aradan qalxar.

3. Vergitutma sahəsində labüd hesab edilən verginin tətbiqi. Beləki, vergi ödəyicilərinin üzərinə düşən vergi yükü yığıma və investisiyalara mənfi təsir göstərməməlidir.

4. Vergitutma sahəsindəki yeniliklər istənilən vergi ödəyicisi üçün başa düşülən olmalıdır.

5. Vergitutmada islahatların aparılması ilə bağlı məlumatlandırma. Beləki, sahibkarlıqla məşğul olanlar qanunvericilikdəki dəyişikliklər barədə investisiya yatırımı etdikdən sonra məlumat alırlarki, bununda nəticəsində işgüzarlıq sahəsində və büdcəyə daxilolmalarda itkilərlə nəticələnir.

6. Ölkədə vergi islahatları aparılarkən Vergi ödəyicilərinin qarşısında çoxlu sayda vəzifələr şərtkimi irəli sürülməməlidir. Yəni , vergitutma sahəsində yüksək fiskalyönümlü şərtlər müəyyənləşdirmək, eynilə işgüzarlığın tənziplənməsi, mənfəətin və gəlirin çoxaldılması və i. məqsədlərin irəli sürülməsi sonda onunla nəticələnəcəkdirki,qarşıya qoyulmuş hədəflərin hamısı tam olaraq reallaşmayacaq.

7. Zəruri hesab edilən vergitutma sahəsində islahatlara start verilərkən, müsbət nəticənin qabaqcadandəqiqləşdirmək, həyata keçirilən islahatların optimallığını müəyyənləşdirmək.

8. Vergi yükünün iqtisadiyyatın aparıcı sahələrinə təsirinin qiymətləndirilməsi və optimallaşdırılması piroritet təşkil etməlidir.

## İSTİFADƏ EDİLMİŞ ƏDƏBİYYAT

1. Azərbaycan Respublikasının «Vergi Məcəlləsi». Bakı,2017
2. Azərbaycan Respublikası Vergilər Nazirliyinin Statistik Məcmuəsi. Bakı, 2016.
3. Musayev A.F., Rzayev Z.H., Süleymanov Q.S. Vergi sistemi. Dərs vəsaiti. Bakı, 1998.
4. F.Ə.Məmmədov və başqaları. Vergitutmanın nəzəri və metodoloji əsasları. Dərslik. Bakı, 2001.
5. A.Musayev, Y.Kəlbəyev, A.Hüseynov. Azərbaycan Respublikasının vergi xidməti: islahatlar və nəticələr. Dərs vəsaiti. Bakı, 2002.
6. A.Musayev. Vergi siyasətinin iqtisadi problemləri. Elmi əsər. Bakı, 2004.
7. Vəliyev D.Ə., Balakışiyeva Y.N., Rəfibəyli İ.R., İmanov E.E., Qarabalov E.M.. Vergi hüququ. Bakı, 2003
8. Azərbaycan Respublikasının vergi xəbərləri jurnalı.
9. 11 fevral 2005,«Azərbaycan» qəzeti.
- 10.Z.Ş.Paşayev. Dövlətin iqtisadi siyasətinin formalaşmasında vergilərin rolu, ADİU Beynəlxalq Elmi-praktiki konfrans II kitab 21-22 dekabr 2009 səh.275-286
- 11.Мусаев А.Ф., Садыгов М.М., Магеррамов Р.Б., Салаев Р.А. Налоги и налогообложение в Азербайджане. Баку. ЭЛМ, 2005
- 12.«Respublika» qəzeti, 15 may 2005, №110.
- 13.F.Ə.Məmmədov və başqaları. Vergilər və vergitutma, dərslik Bakı 2010
- 14.Kolçin S.P. Naloqooblojenie. Moskva, 2002.
15. Kuqaenko A.A., Belənin M.P. Teoriə naloqooblojenia. Moskva, 1999.
16. Mamrukova O.İ. Naloqi i naloqooblojenie. Moskva, 2003.
17. Miləkov N.V. Naloqi i naloqooblojenie. Moskva, 1999.
18. Naloqi: Uçebnoe posobie /Pod.red. D.Q. Çernika. Moskva, 1997.
19. Naloqi i naloqooblojenie. Uçebnik /Pod red. Rusakovoy Q.İ. Moskva, 1998.

20. Ötnina T.F. Naloqi i naloqooblojnie. Uçebnik. Балацкий Е.В. Лафферовы эффекты и финансовые критерии экономической деятельности // Мировая экономика и международные отношения, 1997, №11
21. Балацкий Е.В.«Эффективность фискальной политики государства», Проблемы прогнозирования, ИНП РАН, 2000, № 5, с.32Заяц Н.Е. Теория налогов. Минск. 2002
22. Соколов А.А. Теория налогов. Москва, 2003
23. Экономика налоговой политики. Под ред. М.П.Девере. Москва, Филинь, 2002, 328 с.
24. Садыгов М.М., Зейналов В.З., Садыгова Г.М. Рыночная экономика: финансы и налоги. Баку, 2001
25. Бабич А.М., Павлова Л.Н. Государственные и муниципальные финансы: Учебник для вузов. М., 2000, с. 687.
26. Экономическая теория. Учебник. /Под ред. В.Д.Камаева. М., ВЛАДОС, 199. Гл. 16, с. 369-413. 1. Мəmmədov F.Ə. və başqaları. (2010). Vergilər və vergitutma. Bakı: 512 s.
27. Kəlbijev Y.A. (2005). Fiskal siyasət və milli iqtisadiyyatın tənzimlənməsi problemləri. Monoqrafiya. Bakı: "Elm", 468 s.
28. Абанин М.А. Специальные налоговые режимы как инструмент налогового планирования // Хозяйство и право. - 2010. - № 10. - С. 76 - 86
29. Абрамова Э.В. Разработка элементов учетной политики как метод оптимизации налогообложения // Налоговое планирование. - 2013. № 4С. 17-30
30. Арутюнова Д.В. Стратегический менеджмент. Учебное пособие. Таганрог: Изд-во ТТИЮФУ.- 2 0 1 0 .- 122 с.
31. Бабанин В.А. Организация налогового планирования в российских компаниях // Финансовый менеджмент. - 2008. - № 1. - С. 20 - 33
32. Бадьина С.В. Возможности внутреннего налогового планирования хозяйствующих субъектов. - Хабаровск : ДВАГС, 2012. - С. 10 - 14



33. Барулин С. В., Макрушин А. В. Налоговые льготы как элемент налогообложения и инструмент налоговой политики // Финансы. - 2009. № 2. - С. 23-56
34. Боброва А.В. О критерии оптимального налогового бремени // Общество и экономика. - 2010. - № 11 - 12. - С. 160 - 175
35. Боброва А.В. Проблемы применения комплексных схем оптимизации налогов // Финансы и кредит. - 2009. - № 8. - С. 43 - 50
36. Богданова Е.Е. Выявление факторов, влияющих на уровень жизни населения стран мира // Современные научные исследования и инновации. - 2013  
[<http://web.snauka.m/issues/2013/12/30515>]
37. Блохин К.М. Технология формирования налогового бюджета организации // Финансовый менеджмент. - 2008. - № 5. - С. 74 - 84
38. Брызгалин А.В. Методы налоговой оптимизации. - М.: Аналитика - Пресс, 2009. - 452 с.
39. Брызгалин А.В. О функциях налогообложения и регулятивном значении налогов в экономике // Налоги. - 2011. - № 1. - С. 16-22
40. Викуленко А.Е. Налогообложение и экономический рост России: учебное пособие / А.Е. Викуленко. - М.: Прогресс, 2013. - 365 с.
41. Волошина А. Н. Налоговый учет // Налоговый вестник. - 2007. №7. - С. 23-45
42. Глухов В. В., Дольдэ И. В. Налоги: Теория и практика: Учебное пособие. - СПб.: Спец. литер., 2011. - 342 с.
43. Горовцова М. Неоднозначные поправки: кто выиграет от изменений в НК РФ и кого обяжут платить больше / М. Горовцова // ГАРАНТ.РУ. - 10.04.2014  
[<http://www.garant.m/aiticle/536231/>]
44. Грищенко А.В. Оптимизация налогооблагаемой базы / А.В. Грищенко // Налоговое планирование. - 2007. - С.1

45. Гульбина Н.И. Экономисты XX в. о влиянии налогов на экономическую активность // Вестник Томского государственного университета. Экономика. - 2014. - №1. - С. 25
46. Гусов В.С. Социальные проблемы налогообложения в России // Налоги. - 2008. - №1.-С . 3 5 - 4 098
47. Дарбека Е. М. Налогообложение и внутрифирменные стандарты аудита // Аудиторские ведомости. - 2009. - №4. - С. 31-56
48. Жидкова Е.Ю. Налоги и налогообложение. Учебное пособие / Е.Ю. Жидкова. - 2-изд., перераб. и доп. - М.: Эксмо. - 2009. - 480 с.
49. Жданова В.Ю. Специальный налоговый режим и налоговая льгота // Налоговая политика и практика. - 2010. - № 2. - С. 40 - 49
50. Зарипов В.М. Уменьшение налогов - законное и незаконное // Налоговый вестник. - 2 0 1 1 . - №2 . -С. 104-107
51. Коркина Е. Рейтинг стран Европы по уровню ставок налогов на прибыль компаний // с Независимое рейтинговое агентство ЁБА+ЁВ. - 30.01.2015 [кйрУ/а-рейтинг.рф/index.php/news/item/470]
53. Королева А. Как испортить экономику? // ExpertOnline. - 28.08.2014 [http: //expert, ш/2014/08/28/как-i sportit-ekonomiku/]
55. www.taxes.gov.az - Azərbaycan Respublikasının Vergilər Nazirliyinin saytı.

## **Xülasə**

### **Vergi yükünün müəyyən edilməsi üsulları və onların təkmilləşdirilməsi istiqlamətləri**

Magistr dissertasiya işində vergi yükünün müəyyən edilməsi üsullarına nəzəri cəhətdən müxtəlif yanaşmalar edilmiş, bu sahədə beynəlxalq təcübənin tətbiqi təhlil edilmişdir. Vergi yükünün ölkənin iqtisadi inkişafına təsiri qymətləndirilmişdir. Vergilərin optimallaşdırılması və vergi yükünün təkmilləşdirilməsi istiqamətləri təhlil edilmişdir.

## **Резюме**

**Гюльмамедов Эльчин Низами оглу**

### **Методы определения налогового бремени и направления его усовершенствования**

В магистерской диссертационной работетеоретически исследованы различные подходы к методам определения налогового бремени, проанализирован международныйопыт в этой области. Также была дана оценка влияния налоговой нагрузки на экономическое развитие страны, на экономическое развитие налогового бремени страны,направления оптимизации и совершенствования налогового бремени.

## **Summary**

**Gulmmamadov Elcin Nizami**

### **The methods of determination of tax burden and their improvement directions.**

In the master dissertation work different approaches from theoretical point of view are made to the ways of determination of tax burden and the application of international experience in their field is analized. The implication of tax burden on the country's economic development is evaluated. The optimization of taxes and the tax burden improvement guidelines are analized.