

AZƏRBAYCAN RESPUBLİKASI TƏHSİL NAZİRLİYİ
AZƏRBAYCAN DÖVLƏT İQTİSAD UNİVERSİTETİ

Əlyazması hüququnda

Tağıyeva Nigar Sübhi qızı

**“Vergi qanunvericiliyinin pozulmasına görə inzibati məsuliyyət tədbirləri
sisteminin hüquqi tənzimlənməsi”**

Mövzusunda

MAGİSTR DİSSERTASIYASI

İxtisasın şifri və adı: 060403 – Maliyyə

İxtisaslaşma: Vergi və vergiqoyma

Elmi rəhbər:

i.e.n., dos. L.T.Mehdiyeva

Magistr proqramının rəhbəri:

dos.İ.M.Rzayev

“Maliyyə və Maliyyə institutları”

kafedrasının müdiri:

i.e.d.,prof . Ə. Ə. Ələkbərov

Bakı – 2017

MAGİSTR DİSSERTASIYASININ İŞ PLANI

Magistr dissertasiyasının adı: “Vergi qanunvericiliyinin pozulmasına görə inzibati məsuliyyət tədbirləri sisteminin hüquqi tənzimlənməsi”

GİRİŞ.....	3
I FƏSİL. VERGİ QANUNVERİCİLİYİNİN POZULMASINA GÖRƏ İNZİBATİ MƏSULİYYƏTİN HÜQUQİ ƏSASLARI.....	7
1.1. Vergi qanunvericiliyinin vergi sistemində rolu.....	7
1.2. Vergi orqanları sistemi – hüquq mühafizə orqanları sistemi kimi	18
1.3. Vergi qanunvericiliyinin pozulmasına görə inzibati hüquqda intizam məcburiyyəti və inzibati məsuliyyət.....	27
II FƏSİL. Müasir şəraitdə Azərbaycanda vergi qanunvericiliyinin pozulmasına görə inzibati məsuliyyət tədbirləri sisteminin hüquqi tənzimlənməsi tədbirlərinin tədqiqi.....	33
2.1. Dövlət vergi nəzarətinin vergi ödəyicilərinin vergi öhdəliklərinin yerinə yetirilməsində rolu.....	33
2.2. Vergi məsuliyyəti və vergi ödəyiciləri tərəfindən vergi qanunvericiliyinin pozulması meyillərinin tədqiqi.....	43
2.3. Azərbaycanda vergi qanunvericiliyinin pozulmasına qarşı inzibati məsuliyyət tədbirləri sisteminin hüquqi tənzimlənməsinin müasir vəziyyətinin qiymətləndirilməsi.....	52
III FƏSİL. VERGİ QANUNVERİCİLİYİNİN POZULMASINA GÖRƏ İNZİBATİ MƏSULİYYƏT TƏDBİRLƏRİ SİSTEMİNİN HÜQUQİ TƏNZİMLƏNMƏSİNİN SƏMƏRƏLİLİYİNİN ARTIRILMASI.....	61
3.1. Vergi qanunvericiliyinin təkmilləşdirilməsi istiqamətləri və vergi nəzarəti sisteminin səmərəliliyinin yüksəldilməsi	61
3.2. Vergi qanunvericiliyinin pozulmasına qarşı inzibati-hüquqi məsuliyyət tədbirlərinin gücləndirilməsi.	67
NƏTİCƏ.....	72
ƏDƏBİYYAT.....	77
PE3IOME	
SUMMARY	

Magistrant _____	Tağıyeva Nigar Sübhi qızı
Elmi rəhbər _____	i.e.n., dos. Mehdiyeva Leyla Tofiq qızı
Kafedra müdiri _____	i.e.d.,prof . Ə. Ə. Ələkbərov

GİRİŞ

Mövzunun aktuallığı. Hər bir mütərəqqi iqtisadiyyat sağlam və iqtisadi tərəflərin mənafeyini optimal şəkildə müdafiə edən qanunvericiliyə əsaslanır. Qanunvericilik, iqtisadiyyatın tənzimlənməsi vasitəsi olub hər bir iqtisadi ünsürə hüquq və azadlıq bəxş edir. İqtisadiyyat ölkədə mövcud olan bütün sahələri əhatə etdiyindən hər sahəni nizamlayan qanun və ya qanunvericilik olmalıdır.

Hal hazırda vergitutma iqtisadiyyatın idarə edilməsində səmərəli üsullardan biri hesab olunur. Bu da iqtisadiyyatın inkişafını vergitutma sistemindən asılı vəziyyətə salıb. İqtisadiyyatın tənzimlənməsindən söz gedən yerdə mütləq vergitutmanın rolundan da danışmaq lazımdır. Vergini büdcə daxilolmalarındakı yeri bu qədər əhəmiyyətli edir. Çünki dövlət iqtisadiyyatını büdcədən maliyyələşdirir. Büdcə də gəlirləri hesabına, xüsusən vergilər hesabına formalaşır.

Vergi münasibətləri vergi hüququnu yaradır. Vergi münasibətlərinin hər tərəfinin hüquq və vəzifələri müvafiq qanunvericilik aktlarında öz əksini tapır. Hüquq və vəzifələr vergi qanunvericiliyində əks olunsa da, vergi ödəyicilərinin əksəriyyəti məlumatsızlıqdan qanunun tələblərini pozurlar. Bəzən də vergi sahəsindəki sərt inzibati tədbirlər, həmçinin vergi dərəcələrinin yüksək olması da vergidən yayınmaya yer açır.

Ölkəmizin vergi qanunvericiliyi Azərbaycan Respublikasının Konstitusiyası, Vergilər Məcəlləsi, vergi sahəsində qəbul olunan aktlardan ibarətdir. Lakin vergi münasibətlərinin bəzi müddəaları digər qanunvericilik aktları ilə tənzimlənilir. Məsələn, vergi cinayətlərinə aid məsələlər Cinayət Məcəlləsi, büdcədə vergilərin tənzimlənməsi büdcə qanunvericiliyi ilə, vergi münasibətlərindəki qanun pozuntularının bəziləri isə İnzibati Xətlər Məcəlləsinə əsasən nizamlanır.

Burada sadəcə incə bir məqama diqqət yetirmək lazımdır. Çünki həm İnzibati Xətlər Məcəlləsində, həm də Cinayət Məcəlləsində eyni qanun pozuntusuna görə məsuliyyətə cəlb olunma qeyd olunub. Burada yalnız qanun pozuntusunun səbəbi

kimi olan vergidən yayınma, yaxud qanunsuz sahibkarlıq fəaliyyəti ilə məşğul olub gəlir əldə etmək kimi məqamlarda vergidən yayınan öhdəlik, yaxud sahibkarlıqdan əldə olunan gəlirin məbləğinə görə fərqlər yarana bilər.

Qanunvericilik olduğu təqdirdə onun pozulması və ya ona riayət olunmamasına görə də müəyyən tədbirlər planı olmalıdır. Vergi məsələləri və münasibətləri Vergilər Məcəlləsinə əsasən müəyyənləşdirildiyindən, bu sahədəki qanun pozuntuları da uyğun məcəllərə əsasən tənzimlənir. Bu deyilənlər tədqiqat mövzusunun aktuallığını şərtləndirir.

Tədqiqat işinin predmeti və obyektı. Tədqiqat işinin obyektini Azərbaycan Respublikasının vergi qanunvericiliyi və onun pozulmasına qarşı inzibati məsuliyyət tədbirləri, predmetini isə bu sahədə görülmə tədbirlərin müasir vəziyyəti, vergi qanunvericiliyinin pozulmasına qarşı inzibati-hüquqi məsuliyyət tədbirlərinin gücləndirilməsi, həmçinin optimal tədbirlər planının irəli sürülməsi təşkil edir.

Tədqiqatın əsas məqsədi və vəzifələri. Tədqiqatın əsas məqsədi vergi qanunvericiliyi ilə tənzimlənən müddəalar, qanun pozuntularının səbəbləri, qanun pozuntularına qarşı tədbirlər, pozuntu səbəblərinin araşdırılması və aradan qaldırılmasıdır. Tədqiqat işinin vəzifələri isə aşağıdakılardan ibarətdir:

- vergi qanunvericiliyi və onun vergi sistemində rolunun araşdırılması;
- vergi qanunvericiliyi ilə tənzimlənən vergi münasibətlərinin öyrənilməsi;
- Azərbaycan Respublikasına vergi qanunvericiliyinin pozulmasının əsasları və bu halların aradan qaldırılması yollarının öyrənilməsi;
- Azərbaycan Respublikasında vergi qanunvericiliyinin pozulmasına görə nəzarəti həyata keçirən orqanlar və əsaslandırıqları müddələrin açıqlanması;
- inzibati məsuliyyət tədbirlər sisteminin təkmilləşdirilməsi istiqamətlərinin araşdırılması;

-vergi qanunvericiliyində inzibati hüquq məsuliyyəti tədbirlərinin təkmilləşdirilməsi yollarının öyrənilməsi.

Tədqiqatın informasiya bazası. Tədqiqat işinin informasiya bazasını vergi sistemi və vergi hüququ mövzusunda yazılmış yerli və xarici ədəbiyyat, Azərbaycan Respublikasının Konstitusiyası, Azərbaycan Respublikasının Vergi Məcəlləsi və İnzibati Xətalər Məcəlləsi, Azərbaycan Respublikasının Cinayət Məcəlləsi, Azərbaycan Respublikasının Vergilər Nazirliyinin Vergi Cinayətlərinin İbtidai Araşdırmalar Departamentinin Əsasnaməsi, bu sahədə normativ hüquqi aktlar təşkil edir. Müasir şəraitdə elektronlaşma sürətlə yayıldığından elektron ədəbiyyatdan daha çox istifadə olunmuşdur.

Tədqiqatın elmi yeniliyi. Vergi qanunvericiliyinə nəzarət sisteminin mənfi və müsbət xüsusiyyətlərinin öyrənilməsi, vergi tutulmasına vergi ödəyicilərinin həvəsləndirmə yollarının təklif olunması, cəza tədbirlərinin optimal həddə çatdırılması metodlarının işıqlandırılması, vergi mədəniyyətinin inkişaf istiqamətlərinin aşılınması, vergi qanunvericiliyində inzibati hüquq məsuliyyəti tədbirlərinin təkmilləşdirilməsi yollarının öyrənilməsi bu tədqiqat işində önə çəkiləcək məsələlərdəndir. Həmçinin nəzərə almaq lazımdır ki, bəzi məsələlər də artıq işlənib tədqiq edilmişdir:

-vergi orqanları sisteminin hüquq mühafizə orqanları kimi fəaliyyəti araşdırılmışdır,

-vergi qanunvericiliyinin pozulması hallarına görə intizam məcburiyyəti və inzibati məsuliyyət tədqiq edilmişdir,

-vergi ödəyicilərinin vergi öhdəliklərinin yerinə yetirilməsində dövlət vergisinin rolu qiymətləndirilmişdir,

-vergi ödəyicilərinin vergi qanunvericiliyini pozma meylləri araşdırılmışdır,

-Respublikamızda vergi qanunvericiliyinin pozulmasına qarşı məsuliyyət tədbirləri sisteminin hüquqi olaraq tənzimlənməsinin müasir vəziyyəti geniş surətdə təhlil edilmişdir,

- vergi qanunvericiliyinin təkmilləşdirilməsi istiqamətləri və vergi nəzarəti sisteminin səmərəliliyinin yüksəldilməsi istiqamətində tədqiqlər aparılmışdır.

Tədqiqat işinin həcmi. Tədqiqat işi 3 fəsil, 8 sualdan ibarətdir. Plan üzrə dissertasiya işi 78 səhifədən tərtib olunub. Tədqiqat işi əhatə etdiyi mövzunun aktuallığını sübut etmək məqsədilə bir neçə sxemləri özündə cəm etmişdir. Tədqiqat işinin birinci fəslində müvafiq vergi qanunvericiliyinin vergi sistemində rolu və vergi münasibətlərinin hüquqi normaları müəyyən edilmişdir, ikinci fəslində vergi məsuliyyəti və vergi ödəyiciləri tərəfindən vergi qanunvericiliyinin pozulması meyilləri nəzərdən keçirilmişdir, üçüncü fəsildə vergi qanunvericiliyinin təkmilləşdirilməsi istiqamətlərinə, vergi nəzarəti sisteminin səmərəliliyinin yüksəldilməsi və vergi qanunvericiliyinin pozulmasına qarşı inzibati-hüquqi məsuliyyət tədbirlərinin gücləndirilməsi yollarına diqqət yetirilmişdir.

I FƏSİL. VERGİ QANUNVERİCİLİYİNİN POZULMASINA GÖRƏ İNİZBATİ MƏSULİYYƏTİN HÜQUQİ ƏSASLARI

1.1. Vergi qanunvericiliyinin vergi sistemində rolu

Vergi müvafiq qanunvericiliyə uyğun olaraq müəyyən olunmuş müddətdə, dərəcələrlə ödənilən ödənişdir. İlk baxışda icbari olaraq dövlət büdcəsinə ödənilən məcburi ödəniş kimi görünərsə də, əslində iqtisadi intizamın qorunmasını təmin edən mühüm amillərdən biridir.

Tarixə nəzər salsaq, vergi bəşər tarixinin hər dövründə mövcud olmuşdur. Hər zaman dövlətin maliyyə ehtiyatını formalaşdıran mühüm mənbə hesab olunaraq xüsusən ordu xərclərini ödəmək üçün istifadə olunub. Əvvəllər daha sadə şəkildə, çox zaman natura şəklində ödənilən vergilər, zaman keçdikcə, əmtəə-pul münasibətləri yaranıb inkişaf etdikcə pul formasında ödənilməyə başladı.

İqtisadiyyatın inkişafı, bütün iqtisadi sahələrdəki tərəqqi ölkənin maliyyə ehtiyatlarının vəziyyətindən asılıdır. Maliyyə ehtiyatları isə dövlət büdcəsindən qanun çərçivəsində müəyyən olunmuş sahələrə istifadə olunur. Bu ehtiyatların istifadəsi kimi yaranması da qanunvericilik əsasında baş verir.

Maliyyə ehtiyatlarının yaranma mənbələri müxtəlifdir. Çünki maliyyə ehtiyatlarının həcmi onun yaranma mənbələri ilə birbaşa əlaqəlidir. Maliyyə resursları dövlət büdcəsi və büdcədən kənar fondlar olmaqla mərkəzləşdirilmiş və müəssisələrin pul vəsaitləri fondları olan qeyri mərkəzləşdirilmiş fondlarla ümumiləşir. Dövlət büdcəsinin müəyyən hissəsi isə vergi və rüsumlar hesabına formalaşır. Bazar iqtisadiyyatı şəraitində dövlət büdcəsinə daxilolmalar siyahısında vergilər üzrə mədaxilin mühüm payı var.

Büdcə gəlirləri əsasən vergilərdən daxilolmalar, sosial ayırmalar, qrantlar və digər daxilolmalardan ibarətdir. Vergilərdən daxilolmalar qanunvericiliklə tənzimlənən vergi münasibətlərindən yaranan vergilərin ödənilməsi yolu ilə təmin

edilir. Dövlət büdcəsində əsaslı yeri olan və vergi sisteminin əsasını təşkil edən vergilər Vergilər Məcəlləsi ilə müəyyən edilən rezident və qeyri rezidentlər tərəfindən ödənilməli olan vergilərdir. Bu da öz növbəsində gəlirlərdən vergilər, mülkiyyətdən vergilər, maddəli işlə əlaqədar olan vergilər kimi müxtəlif növlərə bölünür.

Büdcənin gəlir hissəsi qeyd olunduğu kimi bir sıra daxilolmalardan təşkil olunur. Bu hissədə verginin payının çoxaldılması üçün dövlət səmərəli vergi siyasəti yürüdür. Vergi siyasəti-vergi münasibətlərinin hər tərəfinin qanunla müəyyən olunan vəzifələrini həyata keçirmək istiqamətində dövlət tərəfindən hazırlanan tədbirlər sistemidir. Vergi siyasətinin dövlət tərəfindən hazırlanması onun yalnız dövlətin mənafeyini nəzərə alması anlamına gəlmir. Vergi siyasəti elə qurulmalıdır ki, vergi tutulan obyekt də bu prosesdə maraqlı olmalıdır.

Vergi dövlət büdcəsinə ödənilən digər ödənişlərdən hüquqi xüsusiyyətinə görə də fərqlənir. Vergi həm ödəyənə, həm də vergi qoyana hüquq verəndüs iqtisadi termindir. İqtisadi termin olaraq, dövlət büdcəsinə daxil olan, vergi qanunvericiyi aktlarına əsasən müəyyən edilmiş məcburi ödəniş hesab edilsə, hüquqi cəhətdən vergi münasibətləri yaradan, vergitutma obyekt, vergi tərəfləri yaradan, qanunvericiliklə tənzimlənən vergi statusu alan ödəniş növüdür.

Büdcəyə daxil olan vəsaitlər arasında vergi ilə bağlı olan maliyyə sanksiyaları da mövcuddur. Lakin vergi və maliyyə sanksiyaları bir birindən ödəniş səbəbinə görə fərqlənir. Vergi milli gəlirin yenidən bölüşdürülməsinə görə tutulursa, maliyyə sanksiyaları vergi sahəsində, o cümlədən maliyyə sabitliyinə xələl gətirən qanun pozuntularına görədir.

Büdcəyə daxil olan vəsait mənbələri arasında vergilər öz xüsusiyyətlərinə görə fərqlənir. Vergilərin vacibliyi, məcburiliyi, abstraktlığı, pul formasında ödənilməsi, əvəzsiz xarakterə malik olması mühüm əlamətlərindəndir. Vergitutma obyektinə malik olan hər bir fiziki və ya hüquqi şəxs vergi ödəməyə borcludur (verginin vacibliyi), verginin büdcəyə ödənilməsi birtərəfli xarakter daşıyır (verginin əvəzsiz

olması), büdcəyə ödənilərkən hansı büdcə xərcini təşkil edəcəyi bilinmir (verginin abstraktlığı).

Vergilərin büdcəyə daxil olması, büdcədən sərfiyyatı, hətta müəssisələr üzərindəki nəzarəti funksiyaları vasitəsilə həyata keçirilir. Vergilərin cəlb olunmasını fiskal funksiyası, ictimai gəlirin əhalinin müxtəlif təbəqələri arasında bölüşdürülməsini bölüşdürücü funksiyası, dövlətin bəzi məqsədlərini həyata keçirməsi üçün, məsələn, vergi güzəştlərinin tətbiqi vasitəsilə ödəniş qabiliyyətinin artıb azalmasını tənzimləyici funksiyası, fiziki və hüquqi şəxslərin maliyyə fəaliyyətinə nəzarəti nəzarətedici funksiyası vasitəsilə həyata keçirir.

Büdcəyə daxil olan vəsait mənbələri arasında vergilər öz xüsusiyyətlərinə görə fərqlənir. Vergilərin vacibliyi, məcburiliyi, abstraktlığı, pul formasında ödənilməsi, əvəzsiz xarakterə malik olması mühüm əlamətlərindəndir. Vergitutma obyektinə malik olan hər bir fiziki və ya hüquqi şəxs vergi ödəməyə borcludur (verginin vacibliyi), verginin büdcəyə ödənilməsi birtərəfli xarakter daşıyır (verginin əvəzsiz olması), büdcəyə ödənilərkən hansı büdcə xərcini təşkil edəcəyi bilinmir (verginin abstraktlığı).

Vergilərin büdcəyə daxil olması, büdcədən sərfiyyatı, hətta müəssisələr üzərindəki nəzarəti funksiyaları vasitəsilə həyata keçirilir. Vergilərin cəlb olunmasını fiskal funksiyası, ictimai gəlirin əhalinin müxtəlif təbəqələri arasında bölüşdürülməsini bölüşdürücü funksiyası, dövlətin bəzi məqsədlərini həyata keçirməsi üçün, məsələn, vergi güzəştlərinin tətbiqi vasitəsilə ödəniş qabiliyyətinin artıb azalmasını tənzimləyici funksiyası, fiziki və hüquqi şəxslərin maliyyə fəaliyyətinə nəzarəti nəzarətedici funksiyası vasitəsilə həyata keçirir.

Yuxarıda vergi yükünün makroiqtisadi səviyyədə izahını qeyd etdik. Amma vergi ödəyicisi səviyyəsində vergi yükünə yanaşsaq, vergi yükü vergi ödəyicisinin ümumi gəlirinin büdcəyə ödənilən hissəsidir. Yəni ödənilən bütün vergilərin həcmi məhsul satışının həcminə nisbətidir.

Optimal vergi yükünün səviyyəsinin müəyyən olunması əslində vergi siyasətinin ana xəttini təşkil edir. Çünki vergi yükünün səviyyəsi birbaşa iqtisadiyyatın inkişafına təsir göstərir. Bəzən düşünülür ki, vergi yükünün həcmi az

olsa iqtisadiyyatın inkişafı bir o qədər sürətli olar. Lakin iqtisadçılar heç də bu fikirlə razılaşmır. Hətta ABŞ-da 80-ci illərdə irəli sürülən az vergi yükünü əsas tutan vergi siyasəti iqtisadiyyatın inkişafına müsbət təsir göstərməmiş, büdcədə kəsir problemi yaratmışdır.

Bundan başqa vergi sistemini izah edən terminlərdən birbaşa və dolay vergilərin nisbəti, daxili və xarici ticarətdən əldə olunan vergi gəlirlərinin nisbətini də misal göstərmək olar. Əsasən ixrac məhsullarına tətbiq edilən vergi və rüsumların həddi daxili ticarətdə tətbiq olunan vergilərdən aşağı olur. Həmçinin birbaşa vergilərin dolay vergilərə nisbətən büdcədə payının çox olması xarakterikdir. Çünki vergi siyasətinin inkişafı dolay vergilərin büdcədəki payından asılı deyil.

Beynəlxalq təcrübədə əsas olaraq dörd vergi sistemi modeli mövcuddur.

1. Büdcədə birbaşa vergilərin payının dolay vergilərin həcmindən çoxluq təşkil etdiyi model. Bu model ABŞ, Avstraliya, Böyük Britaniya, Kanada kimi ölkələrdə tətbiq olunur. Misal üçün qeyd etmək yerinə düşərdi ki, ABŞ-da büdcə gəlirlərinin təxminən 44 faizi fiziki şəxslərin gəlir vergisi hesabına formalaşır.

2. Büdcə daxilolmalarında sosial ödənişlərin, dolay vergilərinin payının əksəriyyət təşkil etdiyi ikinci model. Bu model tətbiq olunan ölkələrin büdcələrində dolay vergilərin və sosial sığortadan daxilolmalar birbaşa vergilərin payından çoxdur. Məsələn, Almaniyada büdcə gəlirlərinin 45 faizi həcmində sosial sığortadan, 22 faizi həcmində dolay vergilərdən daxilolmalar təşkil edir. Lakin birbaşa gəlirlərin payı cəmi 17 faizdir. Hollandiya, Fransa, Avstriya, Belçika kimi ölkələrdə vergi sisteminin bu modeli tətbiq olunur.

Azərbaycan Respublikasında da vergi və bu tip ödənişlər büdcə gəlirlərinin mühüm hissəsini təşkil edir. 2005-2015-ci illər tarix aralığında dövlət büdcəsinin statistik göstəricilərinə diqqət yetirdikdə hər şey ətraflı izah olunmuş olur (Cədvəl 1)¹.

¹ Azərbaycan Respublikasının Statistik göstəriciləri, 2015-ci il, stat.gov.az-Dövlət Statistika Komitəsinin rəsmi internet sahifəsi

Cədvəl 1.1.**Dövlət büdcəsinin gəlirlərində ayrı-ayrı vergi növləri (milyon manatla)**

Sıra	Gəlir	2005	2010	2012	2013	2014	2015
1	Fiziki şəxslərin gəlir vergisi	317.4	590.2	813.0	859.7	980.3	982.5
2	Hüquqi şəxslərin mənfəət vergisi	355.4	1429.9	2252.2	2374.8	2302.7	2211.1
3	Torpaq vergisi	15.3	35.3	30.6	33.1	35.4	48.7
4	Əmlak vergisi	40.4	101.8	105.1	125.1	141.3	148.2
5	Əlavə dəyər vergisi	599.9	2082.5	2366.9	2710.0	3119.6	3454.7
6	Aksiz	141.0	514.9	531.5	593.3	797.3	647.8
7	Mədən vergisi	53.5	130.1	125.8	121.5	116.2	116.1
8	Xarici iqtisadi fəaliyyətlə bağlı vergilər	205.2	291.8	592.5	675.2	684.7	934.5
9	Digər vergilər	28.1	90.	157.6	161.5	192.7	247.7

Mənbə: taxes. gov. az

Cədvəl rəqəmlərindən göründüyü kimi mədən vergisi, əmlak vergisi və torpaq vergisindən daxilolmalar üzrə artım digər vergi növlərinə nisbətən zəif olmuşdur.

3. İnflyasiya şəraitində iqtisadiyyatda tətbiq olunan vergi sistemi modeli. Bu modeldə dolayı vergilərin yığılmasına daha çox əhəmiyyət verilmişdir. Çünki dolayı vergilər, inflyasiya zamanı qiymətlərin dəyişməsinə çox reaksiya vermir, büdcəni inflyasiyadan daha yaxşı qoruyur. Dolayı vergilərin toplanması və onların tənzimlənməsi sistemi birbaşa vergilərdən daha asan olur. Buna görə də az inkişaf etmiş ölkələrdə dolayı vergilərinin büdcədəki payı çoxdur. Bu vergi sistemi modelinin tətbiq olunduğu ölkələrdə inkişaf etmiş ölkələrdəkinə nisbətən büdcə daxilolmalarında əhalidən vergi tutulmalarının payı azdır. Çili, Boliviya, Peru kimi ölkələr bu vergi sistemi modelini tətbiq edir.

4. Əksər ölkələrdə tətbiq olunan qarışıq vergi sistemi modeli. Bu modelə üz tutan ölkələr büdcənin verginin hansısa növündən asılılığını aradan qaldırmaq üçün büdcə gəlirlərinin strukturunda dəyişiklik edirlər.

Vergi sistemini formalaşdıran bir sıra ünsürlər vardır. Vergi orqanları sistemi, vergi qanunvericiliyi sistemi, vergi nəzarəti, onun forma və üsulları, vergi siyasətinin prinsipləri və sair.

Vergi ödəyicilərini, vergi tutma mənbələrini, vergi dərəcələrini, vergi güzəştlərini vergi qanunvericiliyi müəyyən edir.

Bu sahədə ilk olaraq vergi mədəniyyətinin inkişafı istiqamətində işlər görülməlidir. Vergi mədəniyyəti olmazsa dövlətin vergitutma siyasətində ən ağır cəza qanunlarının tətbiqi belə faydasız olar. Vergi mədəniyyəti elə formalaşdırılmalıdır ki, vergi ödəyicisində könüllü olaraq vergi ödəmək istəyi yaransın. Bunları da dövlət vergi siyasətini qurarkən nəzərə almalıdır.

Vergi siyasətinin mühüm tərkib hissəsi olan vergi planlaşdırılması vergi mədəniyyətinin bir hissəsini təşkil edir. Vergidən yayınma, vergidən qaçma və vergidən yan keçmə kimi qanun pozuntularını etmədən səmərəli vergitutma metodunun seçilməsi onun əsas vəzifəsi hesab olunur.

Vergi sahəsində mövcud olan qayda və qanunlar da vergitutmanın prinsiplərini yaradır. Vergitutmanın prinsipləri iqtisadi və hüquqi olmaqla iki yerə bölünür. Vergi sistemini müəyyən edən hüquqi qanun və qaydalar onun hüquqi prinsipləridir:

-Vergi qanunları qarşısında bütün vergi ödəyicilərinin bərabərliyini nəzərdə tutan bərabər vergi yükü prinsipi.

-Vergilərin yalnız bu sahə üzrə səlahiyyət verilmiş dövlət orqanları tərəfindən təyin edilməsini nəzərdə tutan vergilərin qanunla müəyyən edilməsi prinsipi.

-Vergi ödəyicilərinin vergi ödəməklə bərabər qeyri-qanuni vergilərdən müdafiə olunmasını nəzərdə tutan dövlət tərəfindən vergi ödəyicilərinin qeyri-qanuni vergilərdən qorunması prinsipi.

-Vergi ödəyicisinin vergi ödəməklə bağlı bütün vəzifələrinin vergi qanunvericiliyində əks olunmasını nəzərdə tutan bütün vergi elementlərinin qanunda əks olunması prinsipi.

-Vergilər müəyyən olunarkən, vergilər barədə qanunlara dəyişiklik edilərkən həm dövlətin, həm də vergi ödəyicilərinin maraqlarını nəzərə alan dövlətin və vergi ödəyicilərinin maraqlarının uyğunluğu prinsipi.

Digər tərəfdən, dövlət xərclərinin maliyyələşdirilməsində hər bir kəsin öz imkanlarına görə iştirakını nəzərdə tutan ədalətlik prinsipi, dövlət büdcəsi və vergi ödəyicilərinin maraqları arasında tarazlığın qorunmasını nəzərdə tutan tarazlılıq prinsipi, vergilərin hesablanması və ödənilməsi barədə vergi ödəyicisinin məlumatlandırılmasını nəzərdə tutan vergi ödəyicisinin maraq və imkanlarının nəzərə alınması prinsipi, verginin yığılmasına çəkilən xərclərin yığılan vergi məbləğindən çox olmamasını nəzərdə tutan səmərəlilik prinsipi vergitutmanın iqtisadi prinsipləridir.

Hər bir ölkənin iqtisadi durumu fərqli faktorlardan təsirləndiyindən, yaşayış səviyyəsi dərəcəsidəki müxtəliflik fərqli vergi sistemlərini yaradır. Fərqli vergi sistemləri də fərqli vergi qanunvericiliyi. Lakin unutmamaq olmaz ki, vergi sistemlərinin yalnız bir məqsədi var ki, büdcə daxilolmalarında verginin payının artırılması və hamı üçün əlverişli vergi şəraitinin yaradılmasıdır.

Mükəmməl vergi sistemi mükəmməl normativ hüquqi bazaya əsaslanır. Vergi tərəfləri arasındakı münasibətlərin qorunması normativ hüquqi baza əsasında baş tutur ki, vergi sisteminin normativ hüquqi bazası bu sahədə müvafiq qanun və qanunlara uyğun olaraq qəbul olunmuş normativ hüquqi aktların məcmusudur. Hər bir ölkənin vergi sisteminin normativ hüquqi bazası ilk olaraq onun konstitusiya hüququna, daha sonra isə əlaqəli olaraq, mülki, maliyyə, inzibati və cinayət hüquqlarına istinad etməlidir.

Vergi sisteminin normativ hüquqi bazası, yaxud vergi qanunvericiliyinin aşağıdakı funksiyaları vardır:

- vergilərin müəyyən edilməsi,
- vergilərin hesablanması, ödənilməsi qaydalının müəyyənləşdirilməsi,
- vergitutma məqsədləri üçün hər iki tərəfin-həm vergi ödəyən, həm də vergi ödənilən tərəfin hüquq və vəzifələrini müəyyən etmək,

-vergi qanunvericiliyinin pozulmasına görə inzibati məsuliyyət tədbirlərinin və onların tətbiq qaydalarının müəyyən edilməsi.

Vergi qanunvericiliyi bəzi prinsipləri özündə ehtiva etməlidir:

- hamının qanun qarşısında bərabərliyi,
- vergi siyasətinin sabitliyi,
- vergi şəffaflığının təmin olunması,
- vergi ödəyicilərinin bəzi kateqoriyalarına vergi güzəştlərinin qanunla təsdiq olunması,
- vergi şəffaflığının təmin olunması,
- vergi orqanlarının qanunu pozan hərəkətlərinə yol verilməməsi.

Hamının qanun qarşısında bərabərliyi vergi münasibətlərinin hər tərəfi üçün maraq oyadır. Çünki həm vergi ödəyən, həm də vergi ödənilən tərəf hansısa mübahisə halında qanunun ona haqlı olduğu təqdirdə haqq verəcəyini düşünən halda qanunun rəhbər olmasını, həmişə ona əməl olunmasını arzu edir. Həmçinin qanunun vergi münasibətlərinin hər iki tərəfinə bərabər hüquq tanıması birinin digərindən üstün olmasına şərait yaratmaz, bununla bərabər hər iki tərəfdə qanuna uyğun vergi münasibəti yaratmaqda maraq oyadar. Digər tərəfdən də, vergilər siyasi, ideoloji, etnik, konfessional və vergi ödəyiciləri arasında mövcud olan digər xüsusiyyətlər əsas götürülməklə müəyyən edilə bilməz və diskriminasiya xarakteri daşıya bilməz. Mülkiyyət formasından və ya fiziki şəxslərin vətəndaşlığından və ya kapitalın yerindən asılı olaraq vergilərin müxtəlif dərəcələrinin müəyyən edilməsi qadağandır.²

Vergi siyasətinin sabitliyi, o cümlədən vergi qanunvericiliyin sabitliyi sahibkarlarda gələcək maliyyə planlarının qurulmasına, uzunmüddətli investisiyaların cəlb olunmasına şərait yaradır. İqtisadiyyat bəzi faktorlardan təsirlənərək dəyişməyə məruz qala bilər, bu da öz növbəsində qanunvericiliklərdəki dəyişikliyi labüd edir. Lakin qanunvericilikdəki dəyişiklik də vergi münasibətlərinin tərəfləri üçün geriye yox, irəli addım atmağa kömək etməlidir.

² Vergi Məcəlləsi, 3.6. maddə

Vergi qanunvericiliyi həm də vergi şəffaflığını təmin etməlidir. Vergi Məcəlləsinin 3.9.-cu maddəsində qeyd olunduğu kimi, vergilər haqqında qanunvericilik elə tərzdə formalaşdırılmalıdır ki, hər kəs hansı vergiləri, hansı qaydada, nə vaxt və hansı məbləğdə ödəməli olduğunu dəqiq bilsin.

Vergi qanunvericiliyi informasiya cəhətdən zəngin olmalıdır ki, vergi üzrə məsul şəxs, vergi ödəliyi və onun həcmi, vergi öhdəliyinin yerinə yetirilməsi qaydası dəqiq müəyyən oluna bilsin. Ümumiyyətlə, vergi sistemi ilə bağlı hər bir məlumat qanunvericilikdə öz əksini tapmalıdır. Vergi ödəyicisi, yaxud subyekti, verginin obyektı, vergi dərəcəsi, verginin hesablanma və ödənilmə müddəti və qaydası, vergi dövrü kimi bütün məlumatlar ətraflı şəkildə izah olunmalı, dəqiq müəyyən olunmalıdır.

Vergilər haqqında qanunvericilik Vergi Məcəlləsinə görə vergitutmanın ümumi, bərabər və ədalətli olmasına əsaslanmalıdır. Ədalətli prinsipə əsaslanan vergitutma mövcud vergitutmanın sosial iqtisadi quruluşunun qorunması üçün ən səmərəli vergitutmadır. Ümumiyyətlə səmərəli vergitutmanın bəzi ədalət prinsipləri vardır ki, onun əsasını bərabərlik təşkil edir. Vergi yükünün bərabər bölüşdürülməsi, vergitutmanın ümumiliyi, vergi daxilolmalarının məqsədli yönləndirilməsi mühüm ədalət prinsiplərindəndir. Həmçinin vergi sisteminin ədalətli olmasını təmin edən bəzi qaydalar vardır:

- Eyni obyekt müəyyən dövr ərzində bir vergi növü üzrə yalnız bir dəfə vergiyə cəlb edilməlidir;

- Vergilər üzrə güzəştlər qanunvericiliyə uyğun tətbiq olunmalıdır;

- Vergi güzəştləri tətbiq edilərkən ayrı seçkiliyə yol verilməməlidir, yəni fiziki və ya hüquqi şəxslərə fərdi qaydada güzəşt tətbiq oluna bilməz;

- Vergi qanunvericiliyinin pozulmasına görə sanksiyaların tətbiqi qanunvericiliyə əsaslanmalı, sanksiya və cərimələrin ödənilməsi bu sahədə nəzarəti həyata keçirən vergi orqanları tərəfindən icra olunmalıdır.

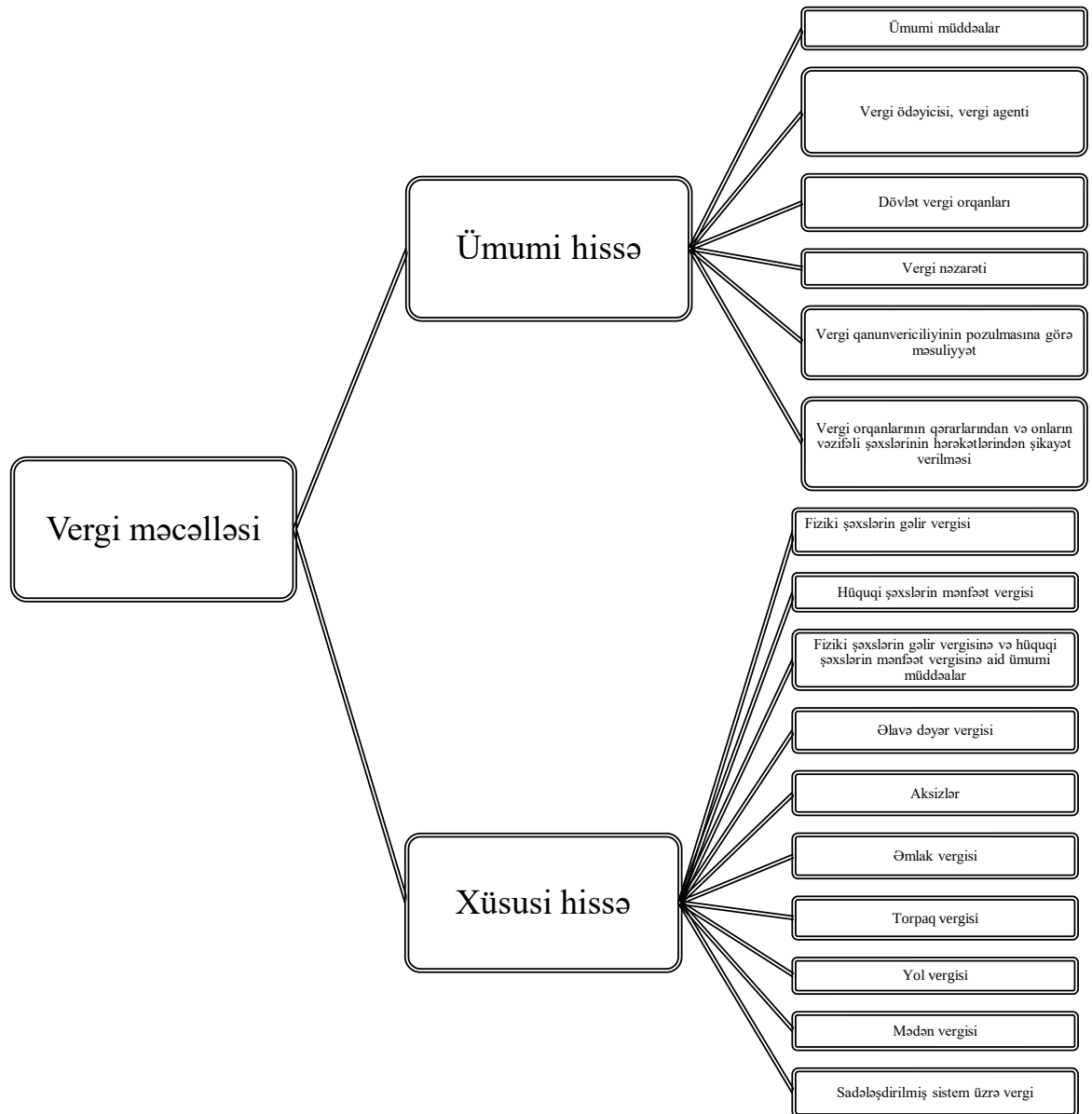
Azərbaycan Respublikasında vergi qanunvericiliyi Azərbaycan Respublikasının Konstitusiyası, Azərbaycan Respublikasının Vergi Məcəlləsi, bu sahədə qəbul olunmuş digər qanunvericilik aktlarından ibarətdir. Həmçinin, vergi

münasibətləri zamanı yaranan xətlərin tənzimlənməsi üçün İnzibati Xətlər Məcəlləsi, dövlət büdcəsinə ödəmələrin gecikdirilməsi, yayındırılması kimi hallar yaranan zaman Cinayət Məcəlləsi, digər mülki xarakterli məsələlərdə Mülki Məcəlləyə müraciət edilir.

Vergi sahəsində qanunvericilik fəaliyyəti yalnız müvafiq qanunvericilik vasitəsilə deyil, bir sıra digər normativ hüquqi aktlar vasitəsilə dövlət orqanları tərəfindən həyata keçirilir.

Əvvəla, vergi hüququnun əsas mənbəyi kimi Konstitusiyayı qeyd etmək olar. Vergi hüququ barədə yalnız bir maddəni özündə əks etdirən Azərbaycan Respublikasının Konstitusiyası ali hüquqi qüvvəyə malik olub, digər qanunvericilik aktların tətbiqində tələblərinə ziddiyyəti qadağan edir. Konstitusiyada öz əksini tapan vergi ödənişləri barədə 73-cü maddə iki hissədən ibarət olub, vergi ödəyicisinin vəzifəsi və hüququndan bəhs edir. Maddənin birinci hissəsi vergilərin tam həcmdə və vaxtında ödənilməsinin hər kəsin borcu olmasını önə çəkərək vergi ödəyicisinin vəzifəsindən söz açır. Maddənin ikinci hissəsi isə- “heç kəsin qanunla nəzərdə tutulan əsaslar olmadan və qanunla müəyyən edilmiş həcmdən əlavə vergiləri ödəməyə məcbur edilə bilməz” –vergi ödəyicisinə hüquq verir.

Vergi qanunvericiliyi sahəsində ikinci mühüm hüquq mənbəyi Azərbaycan Respublikasının Vergi Məcəlləsidir. Vergi Məcəlləsinin tarixinə nəzər salsaq görərik ki, 11 fevral 2000-ci ildə Azərbaycan Respublikasının Prezidentinin “Azərbaycan Respublikası Vergilər Nazirliyinin yaradılması haqqında” fərmanı ilə Vergilər Nazirliyi yaradılmış, 11 iyul 2000-ci il tarixində isə “Azərbaycan Respublikası Vergi Məcəlləsinin təsdiq edilməsi, qüvvəyə minməsi haqqında” Azərbaycan Respublikasının Qanunu ilə Vergi Məcəlləsi təsdiq edilmiş və 1 yanvar 2001-ci ildən Vergi Məcəlləsi qüvvəyə minmişdir. Vergi Məcəlləsi qəbul olunduğu vaxtdan bir neçə dəfə Məcəlləyə dəyişikliklər edilmiş, vergi sisteminin inkişafı istiqamətində mühüm addımlar atılmışdır. 2017-ci il 1 yanvar tarixinə Vergi Məcəlləsinə edilmiş dəyişikliklər də ölkəmizdə vergi sisteminin necə inkişaf etdiyinin, vergi münasibətlərində yalnız dövlətin deyil, vergi ödəyicilərinin mənafeyinin ön plana çəkilməsinin bariz nümunəsidir.

Sxem 1.1.**Azərbaycan Respublikasının Vergi Məcəlləsi**

Azərbaycan Respublikasında Vergi Məcəlləsi ilə tənzimlənən münasibətlər aşağıdakılardır:

- Vergi sistemi;
- Vergitutmanın ümumi əsasları;
- Vergilərin müəyyən edilməsi, ödənilməsi və yığılması qaydası;

- Vergi ödəyicilərinin və dövlət vergi orqanlarının hüquq və vəzifələri;
- Vergi nəzarətinin forma və metodları;
- Vergi qanunvericiliyin pozulmasına görə məsuliyyət.

Vergi Məcəlləsi ümumi və xüsusi hissədən ibarət olmaqla iki hissəyə bölünür. Ümumi hissə yeddi, xüsusi hissə on fəsildən təşkil olunmaqla Vergi Məcəlləsi cəmi on yeddi fəsildən ibarətdir. Ümumi hissə vergi münasibətləri ilə bağlı bütün məsələləri ətraflı şəkildə izah edir. Xüsusi hissə Azərbaycan Respublikasında tətbiq olunan doqquz vergi növünün hər biri barədə müfəssəl məlumat verir (şəkil 1).

Vergi qanunvericiliyinə aid hüquqi mənbələr siyahısına bəzən Azərbaycan Respublikasının Prezidentinin sərəncamları, Nazirlər Kabinetinin qərarları, Azərbaycan respublikası Vergilər Nazirliyinin təlimatları, bələdiyyələrin normativ hüquqi aktları və sair kimi mənbələri də aid edirlər.

Bütün bunlara baxmayaraq hər il yenilikləri ilə ilin əvvəlində vergi ödəyicilərinin ixtiyarına verilən Vergi Məcəlləsi, vergi qanunvericiliyi sahəsində vergilər barədə ən yaxşı məlumat mənbəyi olmaqla yanaşı, vergi ödəyicilərinin informasiya ehtiyacını təmin edəcək qədər bazası olan mühüm bir topludur.

1.2. Vergi orqanları sistemi – hüquq mühafizə orqanları sistemi kimi

Hər bir ictimai münasibət, bu münasibəti yaradan hər tərəfə hüquq verir. Yəni ictimai münasibət olan yerdə mütləq hüquq vardır. Vergi münasibətləri də iqtisad, maliyyə münasibətlərinin bir qolu olmaqla müəyyən hüquq normaları ilə tənzimlənir. Çünki vergi münasibətləri digər ictimai münasibətlər kimi bir tərəfli deyil, iki və daha artıq tərəfin mənafeyini müdafiə edən münasibətlərdir.

Hüquq, geniş anlayış olub, ümumi və xüsusi mənalara daşıyır. İqtisad, maliyyə sahəsinin hüquqları ümumi hüquq anlayışına aid edilir. Ümumi hüquq adından göründüyü kimi dövlətin və cəmiyyətin ümumi maraqlarının qorunmasına yönəldilmişdir. Yəni, dövlət mənafeyi ön plandadır. Vergi hüququ da bu hüququn bir

növüdür. Getdikcə inkişaf edən vergi münasibətləri bu sahədəki hüquq nəzarətini də inkişaf etdirir, vergi hüququ anlayışını əmələ gətirir. Vergi hüququ şəxs (fiziki və ya hüquqi) və dövlət arasında yaranır. Vergi hüququnun əsasını da şəxs və dövlət arasında yaranan ictimai münasibətlər təşkil edir. Bu münasibətlər də şəxs öz vergi funksiyalarını yerinə yetirərkən və dövlət də bu sahədə səlahiyyət verdiyi orqan öz nəzarətedici funksiyasını icra edərkən yaranır.

Nəticə olaraq, vergi hüququnun predmeti, qanun çərçivəsində fiziki və ya hüquqi şəxslərə tətbiq olunan vergilərin tutulması, ödənilməsi və büdcəyə yönəldilməsi zamanı şəxslər və dövlət arasında yaranan ictimai münasibətlərdir.

Vergi hüququnun mənbələri iki cür qruplaşdırılır:

-Dövlət daxili qanunvericilik,

-Beynəlxalq hüquqi.

Dövlət qanunvericiliyi, qanunlar, qanunvericilik aktları, məhkəmə təcrübəsi; beynəlxalq hüquq isə iki və ya çoxtərəfli müqavilələr, beynəlxalq məhkəmələr kimi alt mənbələrdən təşkil olunmuşdur.

Vergi hüququnun predmetində yer alan ictimai münasibətlər ümumi olaraq bir neçə qrupda birləşir:

-Vergi və ya vergi xarakterli ödəmələrin müəyyən edilməsi zamanı yaranan münasibətlər,

-Vergi və ya vergi xarakterli ödəmələrin tətbiqi ilə bağlı yaranan münasibətlər,

-Vergilərin hesablanması və tutulması zamanı yaranan münasibətlər (vergi nəzarətinin keçirilməsi zaman, yaxud vergi qanununun tələblərinin pozulması zamanı yaranan münasibətlər bu qəbildəndir).

Vergi hüququ varsa, deməli ona nəzarət edilməsi, yaxud tənzimlənməsi metodları da var. Vergi hüququnun əsas tənzimlənmə üsulu sərəncam vermə üsuludur. Yəni, vergi ödəyiciləri hesabına dövlət büdcəsinin gəlirləri formalaşdırılarkən seçim hüququ verməyən hüquq normalar sisteminin tətbiqidir. Vergi hüquq norması, vergi ödəyicisinə vergi qanunvericiliyinin tələblərini yerinə yetirməkdən başqa seçim hüququ vermir.

Vergi hüququ norması hipoteza, dispozisiya və sanksiya kimi ənənəvi struktura malikdir. Verginin ödənməsi üzrə hüquqi faktın yaranması, dəyişməsi və sona yetməsi (hipoteza), vergi hüquq münasibətlərinin tərəflərinin hüquq və vəzifələri (dispozisiya), vergi öhdəliyinin yerinə yetirilməməsi zamanı yaranan sanksiya vergi hüquq normasını ierarxik formada təşkil edir.³

Vergi hüquq normaları maddi və prosesual olmaqla ümumi olaraq iki yerə bölünür. Maddi hüquq normaları, vergi münasibətləri yaradan tərəflərin hüquq və öhdəliklərini möhkəmləndirir, prosesual normalar isə vergi sahəsindəki idarəetmə üsullarını müəyyən edir. Sanki maddi norma vergi münasibətlərinin iki tərəfinə aiddir, prosesual norma isə bir tərəfinə.

Vergi hüququ bəzi kateqoriyalar olmadan yarana bilməz. Vergitutma obyekt, vergitutma bazası, vergi dərəcəsi, vergi dövrü, verginin hesablanma və ödənilmə qaydası bu ünsürlərin əsaslarındanır. Ümumi mənada vergi hüququnun iki tərəfi var. Vergi obyekt və vergi ödəyicisi. Vergi ödəyicisinin ödəməli olduğu vergi borcunun yarana bilməsi üçün verginin yaranmasına səbəb olan yuxarıdakı ünsürlərdən biri olmalıdır.

Vergi hüququ münasibətlərində iki mühüm termini fərqləndirmək zəruridir. Vergi öhdəliyi və vergi mükəlləfiyyəti. İlk baxışda oxşar görünsələr də ehtiva etdiyi mənalar çox fərqlənir. Vergi mükəlləfiyyəti ümumi, vergi öhdəliyi xüsusi mənə daşıyır. Vergi mükəlləfiyyəti həmişə vergi öhdəliyi yaratmır. Çünki bəzən vergi

³ Serqey Pepelyayev, Vergi hüququ, 2015-ci il

mükəlləfiyyəti olsa da, qanunvericilik müəyyən güzəşt və azadolmalar tətbiq edə bilər. Bu zaman vergi öhdəliyi yaranmır.

Azərbaycan Respublikasının Konstitusiyasında vergilərlə bağlı bir maddə nəzərdə tutulmuş, o maddə də vergilərin tam və vaxtında ödənilməsinin hər kəsin borcu olduğunu özündə əks etdirir. Bu vergi mükəlləfiyyətidir, amma vergi öhdəliyi deyil. Çünki vergi öhdəliyi yalnız vergitutma obyektı olan zaman yaranır.

Vergi öhdəliyi maddi öhdəlik kimi başa düşülsə də, əslində bir sıra digər mənalara da daşıyır. Vergi öhdəliyi vergi üzrə dövlət büdcəsinə yaranan borc ödəməklə bitmir. Vergi öhdəliyi olan fiziki və ya hüquqi şəxsin həm də bir sıra vəzifələri vardır. Əsas və digər olmaqla vergi ödəyicisinin vəzifələrini iki qrupa ayırmaq olar. Vergi ödəyicisinin əsas vəzifələri:

-Vergi və digər vergi xarakterli ödənişləri ödəmək. Bura həmçinin aiddir:

1. vergilərin düzgün hesablanması,
2. vergilərin tam həcmdə ödənilməsi,
3. vergilərin vaxtında ödənilməsi,
4. vergilərin nizamla ödənilməsi.

-Gəlir və xərclərin, vergitutma obyektinin üçotunun düzgün aparılması;

-Vergi bəyannamələrinin təqdim olunması;

-Vergi qanunvericiliyinin tələblərinə riayət edilməsi.

Vergi ödəyicisinin digər vəzifələrinə isə aiddir:

-Vergi orqanlarında vergi uçotuna durması;

-Vergi ödəyicisinin vergitutma məqsədləri üçün dəyişiklikləri vergi orqanlarına vaxtında bildirməsi;

-Vergitutma ilə əlaqəli bütün sənədləşmələri qorumaq;

-Vergi orqanlarına tələb olunan sənəd və informasiyaların verilməsi;

-Vergi orqanlarının səlahiyyətli şəxslərinin qanuni fəaliyyətinə maneçilik törətməmək.

Vergi münasibətlərinin əsas olaraq iki iştirakçısı var: təsərrüfat subyektləri və dövlət orqanları. Təsərrüfat subyektləri vergi ödəyicisi olan fiziki və hüquqi şəxslər hesab olunur.

Azərbaycan Respublikasının Vergi Məcəlləsinə görə isə vergi münasibətləri ilə tənzimlənən münasibətlərin iştirakçıları ümumi olaraq altı qismdir:

-vergi ödəyicisi hesab edilən fiziki və hüquqi şəxslər,

-vergi agentləri hesab edilən fiziki və hüquqi şəxslər,

-Azərbaycan Respublikasının dövlət vergi orqanları,

- Azərbaycan Respublikasının dövlət gömrük orqanları,

-Azərbaycan Respublikasının maliyyə orqanları,

-vergilərin tutulması və büdcəyə ödənilməsi üzrə nəzarət və idarəetmə vəzifələrini həyata keçirən digər səlahiyyətli dövlət orqanları.

Vergi münasibətlərinin hər iki tərəfinin (vergi ödəyicisi və vergi orqanları) qanunvericiliklə müəyyən olunan hüquqları da var.

Vergi ödəyicisinin əsas hüquqları kimi qeyd etmək olar:

-Məlumat (informasiya) əldə etmək hüququ;

-Nəzakətli münasibət yaratmaq hüququ;

-Gizlilik və müdaxilə etməmək hüququ;

-Mübahisələrin ədalətli məhkəmə ilə həlli hüququ;

-Vergi qanunvericiliyinin vergi ödəyicisi üçün əlverişli üsulunun tətbiq etmə hüququ.

Dövlət orqanları sırasında vergi sahəsində ən böyük məsuliyyət vergi orqanlarının üzərinə düşür ki, səlahiyyətləri çərçivəsində ölkənin hüquq mühafizə orqanları hesab olunurlar. Çünki vergi sahəsində sabitliyin qorunması, təhlükəsizliyin təmin olunması vergi orqanlarının əsas məqsədidir. Adətən vergi orqanları dedikdə, vergi sahəsində vergilərin hesablanması və ödənilməsi ilə əlaqədar işlərin yerinə yetirilməsinə nəzarət edən orqan başa düşülür. Lakin bəzən vergilər hesablanılıb büdcəyə ödənilməsi prosesində yayınma halları baş verir ki, bu qanun pozuntularını aradan qaldırmaq vergi orqanlarının vəzifəsinə çevrilir. Dünya təcrübəsində bəzi ölkələrdə vergi orqanlarının bir qolu məhz vergi sahəsindəki vergi cinayətlərini araşdırır, tədbirlər tökür.

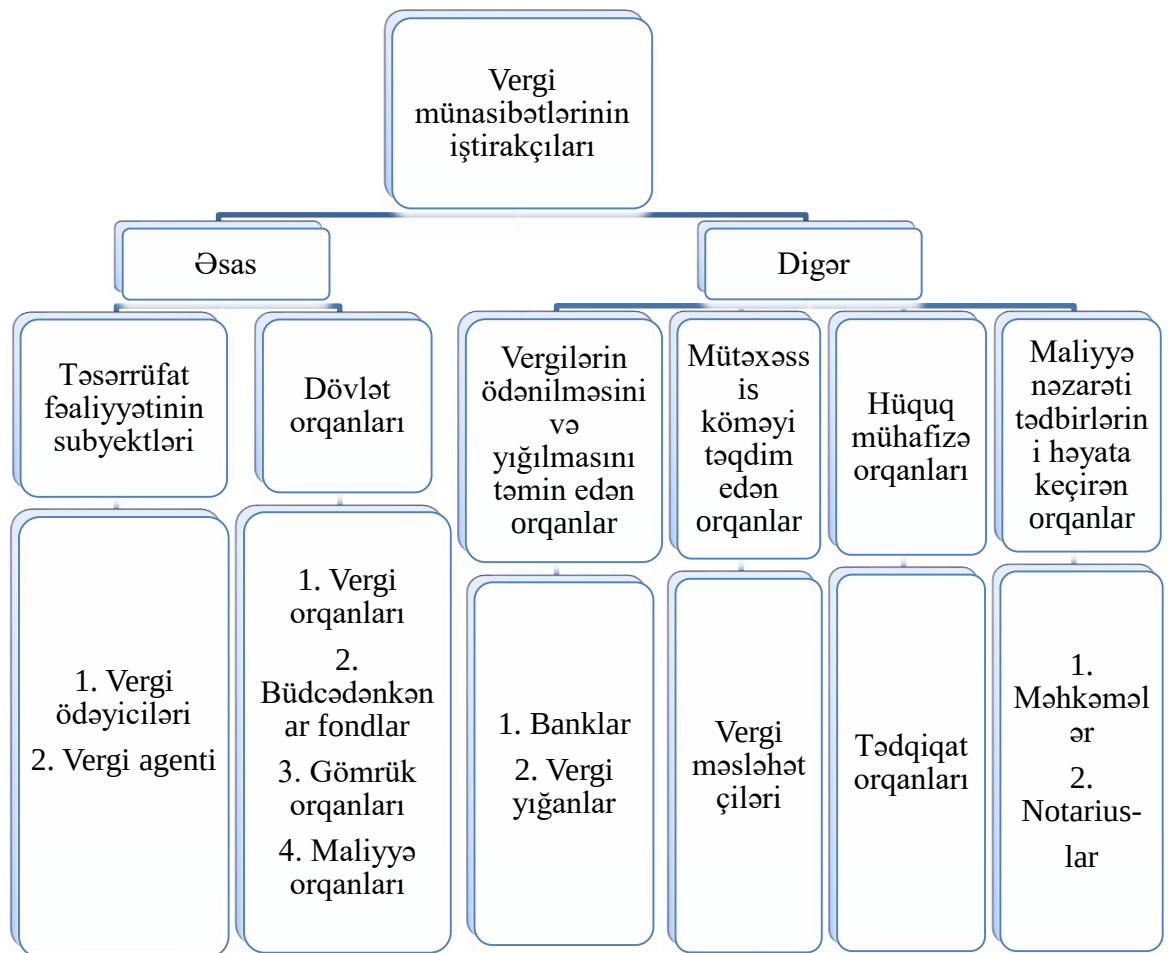
Hüquq mühafizə orqanlarının yaradılması və işinin təşkili sahəsində bir sıra yanaşma tərzləri mövcuddur:

-Maliyyə sahəsindəki bütün nəzarəti həyata keçirən vahid hərbiləşdirilmiş orqanın yaradılmasını nəzərdə tutan sərt yanaşma tərz;

-Vergi cinayətlərinin araşdırılıb təhqiqini aparmaq üçün vergi polisinin yaradılmasını nəzərdə tutan müstəqil vergi xidmətinin yaradılması tərz;

-Vergi cinayətləri ilə məşğul olan vergi orqanlarının tərkibində müstəqil orqanın yaradılmasını nəzərdə tutan yanaşma tərz;

-Vergi cinayətləri ilə məşğul olan müstəqil orqanın və yaxud vergi polisinin olmadığı, bu işi hüquq mühafizə orqanlarının həyata keçirməsini nəzərdə tutan yanaşma tərz.

Sxem 1.2.**Vergi münasibətlərinin iştirakçıları**

Azərbaycan Respublikasında vergi cinayətlərini araşdıran, bu sahədə təhqiqat aparan Vergilər Nazirliyinin tərkibində müstəqil orqan var.

Azərbaycan Respublikasının Vergilər Nazirliyinin strukturunda vergi sahəsindəki cinayətləri araşdıran Vergi Cinayətlərinin İbtidai Araşdırılması Departamenti var.⁴

⁴ Taxes.gov.az-Vergilər Nazirliyinin rəsmi internet sahifəsi

Sxem 1.3.**Azərbaycan Respublikasının Vergilər Nazirliyinin strukturu.**

Vergilər Nazirliyi	Naxçıvan Muxtar Respublikasının Vergilər Nazirliyi
	Milli Gəlirlər Departamenti
	Bakı şəhəri Lokal Gəlirlər Departamenti
	Bakı şəhəri Kiçik Sahibkarlıqla İş Departamenti
	Vergi Cinayətlərinin İbtidai Araşdırılması Departamenti
	Ərazi vergi departamentləri və idarələri
	Rayon vergilər şöbələri
	Çağrı mərkəzi departamenti

Azərbaycan Respublikasının Cinayət Məcəlləsinin vergilərlə əlaqəli olan üç mühüm maddəsinə görə cinayətlərə dair istintaq işlərini Vergilər Nazirliyinin bu strukturu aparır. Vergi nəzarətini, vergi hüquqpozmalarına, vergi cinayətlərinə qarşı mübarizədə müvafiq tədbirlərin görülməsini həyata keçirən Vergi Cinayətlərinin İbtidai Araşdırılması Departamenti öz fəaliyyətində Azərbaycan Respublikasının Konstitusiyasını, Azərbaycan Respublikasının Vergi Məcəlləsini, Azərbaycan Respublikasının Cinayət Məcəlləsini, Azərbaycan Respublikası Prezidentinin fərman və sərəncamlarını, Azərbaycan Respublikasının Nazirlər Kabinetinin qərar və

sərəncamlarını, Vergilər Nazirliyinin Kollegiya qərarlarını, Azərbaycan Respublikasının vergilər nazirinin qərarlarını, əmrlərini və Azərbaycan Respublikasının Vergilər Nazirliyi yanında Vergi Cinayətlərinin İbtidai Araşdırılması Departamentinin Əsasnaməsini rəhbər tutur.

Vergi Məcəlləsinin 23-cü maddəsində nəzərdə tutulan vergi orqanlarının hüquqları siyahısında maddənin 10 və 11-ci bəndlərində göstərilən «Əməliyyat-axtarış fəaliyyəti haqqında» Azərbaycan Respublikasının Qanunu ilə müəyyən olunmuş hallarda və qaydada binalara (yaşayış sahələri istisna olmaqla), qurğulara və torpaq sahələrinə daxil olmaq və baxış keçirtmək; nəzarət qaydasında mal alqısını həyata keçirtmək hüquqları bu departamentə məxsusdur. Cinayət Məcəlləsinin 192-ci maddəsinə görə «qanunsuz sahibkarlıq», 193-cü maddəsinə görə «yalançı sahibkarlıq», 213-cü maddəsinə görə «vergi ödəməkdən yayınma» kimi cinayətlərin araşdırılması və təhqiqi də departament tərəfindən həyata keçirilir.

Azərbaycan Respublikasının Vergi Cinayətlərinin İbtidai Araşdırılması Departamentinin Əsasnaməsində departamentin 44 sayda vəzifəsi qeyd olunsada, bu vəzifələri vergi borcunun qanunla müəyyən edilmiş müddətdə ödənilməməsi və digər vergi cinayətlərinə qarşı tədbirlərin qanunvericilik çərçivəsində həyata keçirmək kimi ümumiləşdirmək olar.

Departament öz fəaliyyətini tərkibindəki idarə, bölmə və şöbələr vasitəsilə həyata keçirir. Departamentin strukturuna, iqtisadi sahədə mütəşəkkil cinayətkarlığa qarşı mübarizə idarəsi, istintaq idarəsi, əməliyyat idarəsi, mühafizə və xidmət idarəsi, preventiv tədbirlər və təhqiqat idarəsi, iqtisadi sahədə mühüm işlər üzrə idarə olmaqla cəmi 6 idarə; təşkilat-analitik şöbəsi və xüsusi qərarlara əsaslanan audit şöbəsi olmaqla cəmi 2 müstəqil şöbə; məxfi bölmə, kriminastika və uçot bölməsi, mühasibat uçotu və təminat bölməsi kimi cəmi 3 müstəqil bölmə daxildir.⁵

⁵ Azərbaycan Respublikası Vergilər Nazirliyi Vergi Cinayətlərinin İbtidai Araşdırılması Departamentinin Əsasnaməsi

Departamentin tərkibindəki yuxarıda qeyd olunan hər bir idarə, bölmə və şöbənin öz vəzifəsi, funksiyası vardır. Azərbaycan Respublikasının Vergilər Nazirliyinin tərkibində vergi cinayətlərinin araşdırılması ilə bağlı belə bir departamentin yaradılması ölkəmizin vergi siyasətindəki mühüm nailiyyətlərdəndir. Çünki departament yalnız vergi cinayətlərinə görə cinayət törədənləri ittiham etmir, həmçinin cinayətin səbələrini araşdırır, təhqiq edir, vergi ödəyicilərinə qanun çərçivəsində güzəştlər belə təklif edir.

1.3.Vergi qanunvericiliyinin pozulmasına görə inzibati hüquqda intizam

məcburiyyəti və inzibati məsuliyyət

Hüquq və qanunvericilik vergi məsuliyyətinin sərhədlərini müəyyən etdiyindən qanuni çərçivədən kənara çıxmaq qanunvericiliyin pozulması hesab olunur. Vergi hüququ hüquq sahəsinin bir hissəsi olduğundan, bu hüquq pozuntusu da inzibati məsuliyyətə gətirib çıxara bilər. Ümumiyyətlə, hüquq məsuliyyətinin dörd növü var:

-Mülki-hüquqi, intizam, inzibati və cinayət hüquq məsuliyyəti.⁶

Mülki-hüquqi və cinayət məsuliyyəti yaradan tədbirlər Mülki və Cinayət Məcəlləsində nəzərdə tutulan qanun pozuntularına görədir. İntizam və inzibati məsuliyyət adından göründüyü kimi ictimai idarəetmə münasibətlərdəki hüquq pozuntularına görə yaranır.

Vergi münasibətlərinin hər iki tərəfi, vergi ödəyicisi və vergi orqanları bu münasibətlərdəki hüquq pozuntularına görə məsuliyyət daşıya bilər. Yəni inzibati məsuliyyət yalnız vergi ödəyən tərəfə aid deyil, vergi qanunvericiliyinin pozulmasına görə vergi orqanlarının vəzifəli şəxslərinə də şamil ola bilər.

⁶ Serqey Pepelyayev, Vergi hüququ, 2015-ci il

Azərbaycan Respublikasının Vergi Məcəlləsinə əsasən vergi ödəyiciləri və vergi agentlərinə vergi qanunvericiliyinin pozulmasına görə maliyyə sanksiyası və faizlər tətbiq olunur. Vergi qanunvericiliyinin pozulmasına görə tədbirlər iki cür qruplaşdırılır:

1. Vergilər üzrə borcların və hesablanmış faizlərin alınması. Bu tədbirlər yuxarıda qeyd olunan hüquq məsuliyyət növlərinə aid deyil. Vergi öhdəliklərinin ödənilməməsinə görə dövlət büdcəsinə dəymiş ziyanı əvəzləşdirmək üçün həyata keçirilən bu tədbirlər planı hüquqbərpaedici tədbirlər adlanır.

2. Vergi qanunvericiliyinin pozulmasına görə cəza tədbirləri. Bu tədbirlər hüquq məsuliyyətinə aid olan növlərdən hesab olunur. Hüquq məsuliyyətinin növləri əslində həm dövlət orqanlarının, həm də vergi ödəyicilərinin hüquq və mənafelərinin qorunmasına xidmət edir.

Vergi Məcəlləsinə görə, vergi qanunvericiliyinin pozulmasının bəzi halları maliyyə sanksiyası tətbiq edilməklə nəticələnir. Maliyyə sanksiyası tətbiq edilən qanun pozuntu halları inzibati xəta hesab olunur və tətbiq edilən maliyyə sanksiyası isə pul ilə ödənilməli olan cərimədir.

Vergi Məcəlləsində vergi ödəyicilərinə maliyyə sanksiyası tətbiq edilən vergi qanunvericiliyinin pozulması halları iki maddədə ətraflı izah olunub:

-Hesabatın və digər lazımi məlumatın təqdim olunması ilə əlaqəli hüquq pozuntuları zamanı tətbiq edilən maliyyə sanksiyaları Vergi Məcəlləsinin 57-ci maddəsində 4 bənddə öz əksini tapır.

-Vergi məbləğinin azaldılması və digər vergi hüquq pozuntuları zamanı tətbiq edilən maliyyə sanksiyaları Vergi Məcəlləsinin 58-ci maddəsində 12 bənddə əks olunub.

Vergi Məcəlləsi vergi münasibətlərinin digər tərəfinin, vergi orqanlarının vəzifəli şəxslərini də məsuliyyətə cəlb edir. Amma Məcəllədə bu hüquq pozuntuları ilə bağlı heç bir maliyyə sanksiyası tətbiq edilməsi halı qeyd olunmayıb. Çünki vergi

orqanlarının nümayəndələrinin hüquq pozuntuları adətən inzibati hüquq məsuliyyətinə cəlb olunurlar.

Vergi ödəyiciləri tərəfindən qanunvericiliyin pozulması iki cür olur:

-vergi hüquq pozuntusu və vergi cinayəti.⁷

Vergi hüquq pozuntusu yuxarıda qeyd olunduğu kimi maliyyə sanksiyasına səbəb olan hallar və inzibati məsuliyyətə cəlb edilmə halları ola bilər. Maliyyə sanksiyası tətbiq olunan halları nəzərdən keçirdik. İnzibati məsuliyyətə cəlb olunma halları isə adətən vergi öhdəliyinin ödənilməməsi zamanı yaranır. Az miqdarda vergiləri ödəməmək Azərbaycan Respublikasının İnzibati Xətlər Məcəlləsi ilə⁸ məsuliyyətə cəlb olunursa, xeyli və külli miqdarda vergi ödəməkdən yayınma isə vergi cinayəti hesab olunaraq Azərbaycan Respublikasının Cinayət Məcəlləsi (Maddə 213) ilə tənzimlənir. Bu maddələrdə qeyd olunan az miqdarda vergi məbləği iyirmi min manatdan çox olmayan məbləği nəzərdə tutur. Xeyli miqdarda vergi məbləği iyirmi min manatdan az olmayan, lakin yüz min manatdan artıq olmayan vergi məbləğini, külli miqdarda vergi məbləği isə artıq yüz mindən artıq vergi məbləğini nəzərdə tutur.

Bu hallarda, yəni vergi öhdəliyinin vaxtında ödənilməməsinə görə Vergi Məcəlləsi faiz şəklində məsuliyyət qoyur. Hesablanmış verginin ödənilməsi son ödəmə gününü keçdikdən sonra ötən hər gün üçün vergi ödəyicisi və yaxud vergi agentindən hesablanan vergi məbləğinin 0.1 faizi həcmində faiz tutulur (Vergi Məcəlləsi, maddə 59).

Digər mühüm məsələ vergi uçotuna vaxtında durmamaqdır. Bu hüquq pozuntusu da həm Vergi Məcəlləsi, həm İnzibati Xətlər Məcəlləsi, həm də Cinayət Məcəlləsi ilə tənzimlənir. Vergi Məcəlləsinə görə, vaxtında vergi qeydiyyatına düşmək üçün ərizə təqdim etməyən fiziki və ya hüquqi şəxsə maliyyə sanksiyası (40 manat) tətbiq edilir. Vergi qeydiyyatına düşmədən sahibkarlıq fəaliyyəti göstərən

⁷ Vergi hüququ, dərslik, Azərbaycan Universiteti

⁸ Azərbaycan Respublikası İnzibati Xətlər Məcəlləsi, Maddə 460

gəlir əldə edənlər isə digər iki qanunvericilik ilə məsuliyyətə cəlb olunur. Əgər vergi uçotuna durmadan əldə etdiyi gəlirin məbləği iyirmi min manatadək olduqda İnzibati Xətalər Məcəlləsi ilə⁹, əldə etdiyi gəlirin məbləği iyirmi min manat məbləğini ötdükdə isə Cinayət Məcəlləsi ilə¹⁰ məsuliyyətə cəlb olunur.

Bəzən belə bir sual yaranır ki, vergi hüquqpozmalarının bəzi hallarında həm Vergi Məcəlləsinə uyğun, həm də digər Məcəllələrlə (İnzibati Xətalər Məcəlləsi və Cinayət Məcəlləsi) məsuliyyətə cəlb olunur. Diqqət yetirsək, Vergi Məcəlləsi vergi münasibətlərində yaranan hüquq pozuntularına görə tətbiq etdiyi cərimə və sanksiyalar ancaq büdcəyə dəyən ziyanın ödənilməsinə görədir. Çünki vergi öhdəliyi yaranır və vergi ödəyicisi ödənilmir. Bu zaman vergiyə görə gözlənilən vergi daxilolması gecikir, büdcə kəsiri yaranma halları baş verir. Bunun aradan qaldırılması üçün maliyyə sanksiyası və yaxud faizlərlə tətbiq olunan cərimələr büdcəyə dəyən ziyanın bir növ əvəzləşdirilməsi funksiyasını daşıyır. Lakin eyni hüquq pozuntusu həm də digər Məcəllə ilə məsuliyyətə cəlb olunmasının əsası isə həmin hüquq pozuntusuna görə bir növ vergi ödəyicisini tənbeh etmək, bu halın təkrarlanmasının qarşısını almaqdır.

Vergi ödəyicisi düşünəndə ki, hansısa vergi hüquq pozuntusu müəyyən məbləğ ödəməklə aradan qaldırılacaq, bu zaman o pozuntu hallarının tez tez təkrarlanmaq ehtimalı var. Amma digər tərəfdən inzibati məsuliyyətə cəlb olunduğunu, yaxud Cinayət Məcəlləsi ilə ittiham olunub tez tez vergi cinayətləri ilə məşğul olan orqanlar tərəfindən sorğuya cəlb olunduğunu biləcəyi halda, növbəti dəfə hüquq pozuntusunu etmək barədə düşünməyəcək.

Bu incəliklər, vergi qanunvericiliyinin pozulmasının bir neçə məsuliyyət növünə aid edilməsi bu sahədəki hüquq münasibətlərinin dairəsinin çox geniş olmasını göstərir. Yəni bu sahədəki hansısa qanun pozuntusu yalnız maliyyə sanksiyası ilə qarşısı alınmır, həmçinin mülki, inzibati, intizam, o cümlədən cinayət məsuliyyətinə cəlb olunur. Bəzən də hansısa bir hüquq pozuntusu sanksiya tətbiq

⁹ Azərbaycan Respublikası İnzibati Xətalər Məcəlləsi, Maddə 398

¹⁰ Azərbaycan Respublikası Cinayət Məcəlləsi, Maddə 192

olunmadan vergi qanunvericiliyi ilə deyil, digər qanunvericilik normaları ilə cərimələnir. Yəni vergi hüquq münasibətlərinin qorunması üçün olsa da sırf vergi qanunvericiliyinin pozulması hesab olunmur.

Burada isə vergi ödəyicisi deyil, qarşı tərəf, yəni vergi münasibətlərinin digər iştirakçısı, vergi orqanlarının səlahiyyətli şəxsləri tərəfindən edilən hüquq pozuntularını misal çəkmək olar. Vergi Məcəlləsinə əsasən vergi orqanları və vergi orqanlarının vəzifəli şəxsləri tərəfindən hüquq pozuntuları zamanı, qarşı tərəfə ziyan dəyərsə bu zaman vergi orqanların səlahiyyətli şəxsləri uyğun qanunvericiliklə, bəzən hətta məhkəmə qərarına əsasən məsuliyyət daşıyırlar (Vergilər Məcəlləsi, maddə 61). Burada artıq Vergi Məcəlləsi ilə deyil, Mülki Məcəllə ilə tənzimlənən hüquq pozuntusundan söhbət gedir. Çünki vergi ödəyicisinə dəyən zərər ödənilməlidir. Bu barədə olan hüquq norması isə mülki qanunvericilikdə yer aldığından zərər vuran Mülki Məcəllə ilə hüquq məsuliyyətinə cəlb olunur. Çünki Mülki Məcəllənin vəzifələrindən biri sahibkarlıq fəaliyyətini dəstəkləmək və sərbəst bazar istisadiyyatının inkişafına şərait yaratmaqdır.

Vergi münasibətlərində hüquq pozuntusu hallarında digər bir məqam, vergitutmaq məqsədləri üçün maneçilik törədən intizam məsələləridir. Vergi münasibətlərinin hər iki tərəfinə aid nümunələr gətirək. Vergi orqanı nümayəndəsi tərəfindən rüşvət alınması və müəssisənin mühasibatlığına məsul şəxs tərəfindən vəzifələrinin lazımi qaydada icra edilməməsi halı. Bu hallar vergi münasibətlərinə ciddi şəkildə zərbə vursa da, vergi qanunvericiliyinin pozulması halı kimi qiymətləndirilmir. Çünki birinci hal, yəni vergi orqanlarının səlahiyyətli nümayəndəsinin rüşvət alması halı Azərbaycan Respublikasının Cinayət Məcəlləsinin 311-ci maddəsinə əsasən cinayət məsuliyyətinə cəlb olunur. İkinci hal isə, əmək intizamının pozulması kimi qiymətləndirilir və Azərbaycan Respublikasının Əmək Məcəlləsinin 11-ci maddəsinə əsasən qanunvericiliklə nəzərdə tutulmuş qaydada intizam məsuliyyətinə cəlb olunur.

Nəticə olaraq, vergi qanunvericiliyi ilə müəyyən edilən, vergi hüquq münasibətlərinin qorunmasına xidmət edən normaların pozulmasına səbəb olan və qanunla bu hüquq normalarına riayət edilməsini təmin edən məsuliyyət tədbirləri nəzərdə tutulmuş hər hansı təqsirli əməl vergi qanunvericiliyinin pozulması deməkdir.

Buna əsasən də, vergi ödəyicilərinin, vergi agentlərinin, bank və digər kredit təşkilatlarının hüquq normalarını pozan, təqsirli sayılan, həmçinin Vergi Məcəlləsi ilə faizlər və maliyyə sanksiyaları şəklində məsuliyyət nəzərdə tutan əməlləri vergi hüquq pozuntusu hesab olunur və vergi qanunvericiliyinin pozulması sisteminin tərkib hissəsini təşkil edir.

II FƏSİL. Müasir şəraitdə Azərbaycanda vergi qanunvericiliyinin pozulmasına görə inzibati məsuliyyət tədbirləri sisteminin hüquqi tənzimlənməsi tədbirlərinin tədqiqi

2.1. Dövlət vergi nəzarətinin vergi ödəyicilərinin vergi öhdəliklərinin yerinə yetirilməsində rolu

Vergi ödənişləri dövlət büdcəsinin gəlirlərinin mühüm hissəsini təşkil etdiyindən yaranmış vergi öhdəliklərinin vaxtında büdcəyə ödənilməsinə də dövlət əhəmiyyətli şəkildə nəzarət edir. Əslində dövlət yalnız vergilərin ödənilmə hissəsinə nəzarət etmir, həmçinin vergilərin düzgün hesablanmasına, vergi uçotunun düzgün aparılmasına da ümumi olaraq nəzarət edir.

Dövlətin vergi siyasətinə nəzarət etməsindən öncə vergi ödəyicilərinin də vergi uçotunun düzgün aparılmasına nəzarəti olmalıdır. Dünya təcrübəsində buna ilkin nəzarət deyilir ki, vergi ödəyicilərinin öz işçiləri səviyyəsində həyata keçirilir. Mühasibat və vergi məsələlərinə məsul şəxslər özləri də uçot məlumatlarını düzgün aparmaqda, dövlət orqanlarına təqdim etdiyi hesabatlarda düzgün əks etdirməkdə maraqlı olmalıdırlar. İlkin olaraq müəssisənin vergi sahəsinə nəzarəti özləri etməlidirlər. İlkin sənədləşmələrin aparılması, istehsalın, satışın, xidmətin dəyərini müəyyən etmək, müvafiq sənədləşmələri aparmağı qanunvericiliyə uyğun şəkildə həyata keçirməlidirlər.

Dünya təcrübəsində geniş yayılan və Azərbaycan Respublikasında isə son illər inkişaf etməyə başlayan audit nəzarəti də ilkin nəzarətdən sonra dövlət nəzarəti hesab olunmayan ikinci nəzarət növüdür. Audit nəzarəti nə dövlət, nə də müəssisə nəzaərti hesab olunmur. Müəssisənin onu cəlb etməsinə maraqlı olduğu və kənardan müəssisəyə maliyyə nəzarətini həyata keçirən vergi münasibətlərindəki üçüncü tərəf kimi çıxış edir. Dövlət müəssisələrin vergi sahəsindəki fəaliyyətlərinə birbaşa nəzarət edə bilmir. Çünki dövlət nəzarətinin öz formaları və qaydaları vardır.

Müəssisə də özünü vergi orqanlarına düzgün tanıtmada maraqlıdır. Bunun üçün də vergi siyasətini düzgün formalaşdırmaq üçün kənar audit müdaxiləsinə ehtiyac duyur.

Bəzən audit nəzarəti yalnız mühasibatlığa nəzarət kimi başa düşülərək auditin mənasını məhdudlaşdırır. Lakin bazar iqtisadiyyatının inkişafı dövründə auditə bu cür yanaşmaq yanlışdır. Çünki audit yalnız müəssisənin mühasibat sənədlərinə nəzarəti həyata keçirmir, həm də onun vergi siyasətini qurur, düzgün maliyyə siyasəti qurmaq üçün bir mütəxəssis kimi kömək edir.

Dövlət isə vergi nəzarətini bir sıra fərqli formalarda aparır. Dünya təcrübəsində vergi nəzarətinin aşağıdakı formaları mövcuddur.

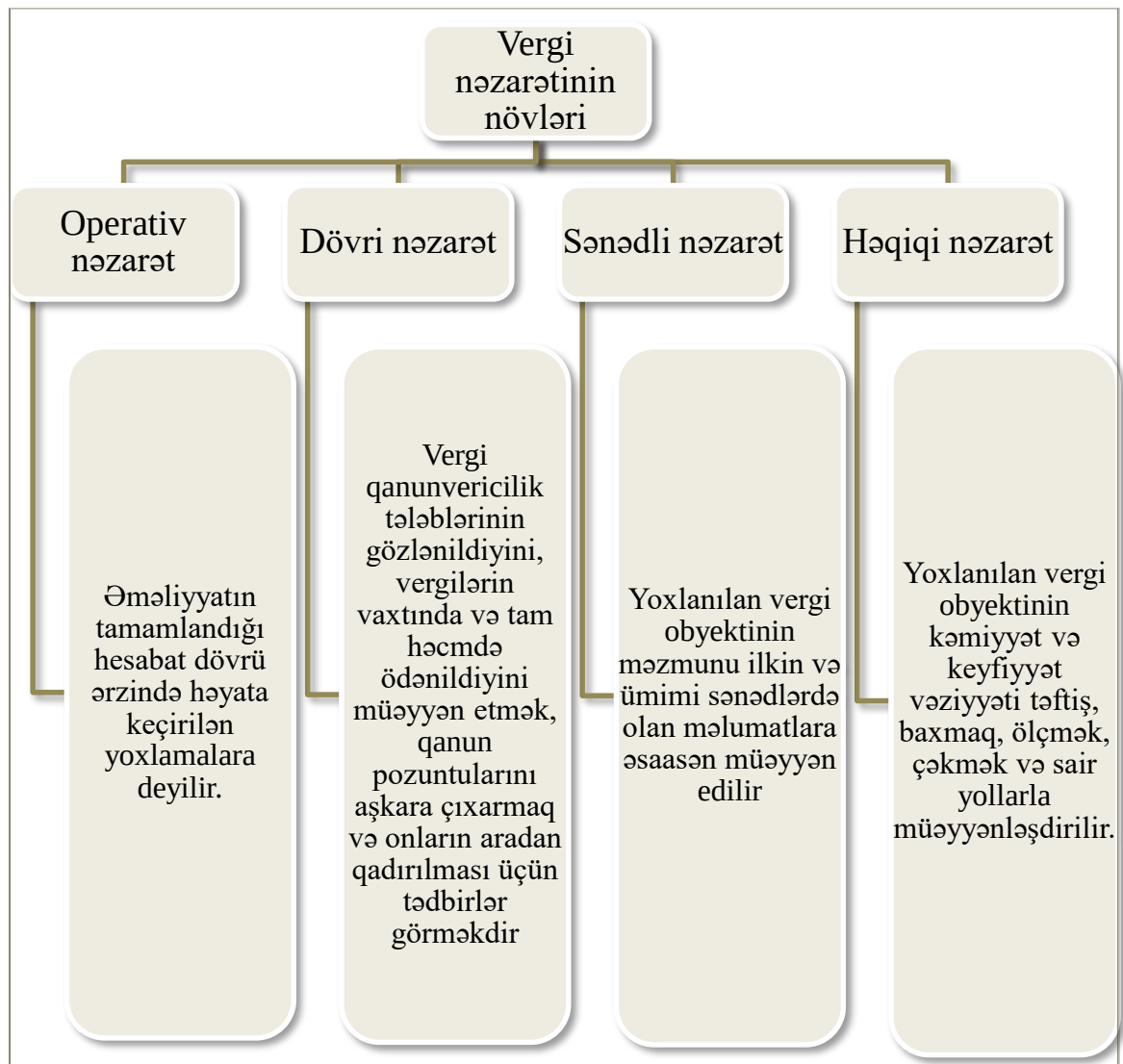
Azərbaycan Respublikası Vergi Məcəlləsinə görə isə, vergi nəzarəti vergi orqanları tərəfindən vergilərin tam şəkildə və vaxtında yığılmasını təmin etmək məqsədilə həyata keçirilir; vergi ödəyicilərinin və vergitutma obyektlərinin uçotuna, vergi qanunvericiliyinə riayət olunmasına vahid nəzarət sistemidir.¹¹

Büdcə daxilolmalarına vergi orqanlarının nəzarətini araşdırsaq, statistik məlumatlara görə 2015-ci ilin yanvar ayında Vergilər Nazirliyinin xətti ilə büdcəyə 685 milyon 899,4 min manat vəsait daxil olmuşdur.

2015-ci ilin yanvar ayında Vergilər Nazirliyinin xətti ilə dövlət büdcəsinə 685 milyon 899,4 min manat vəsait daxil olmuş, proqnoz tapşırığına 103,3 faiz əməl edilmişdir. Bu məbləğin 44,6 faizi mənfəət vergisinin, 24,7 faizi əlavə dəyər vergisinin, 9,5 faizi fiziki şəxslərin gəlir vergisinin, 7,8 faizi aksizlərin, 2,9 faizi sadələşdirilmiş verginin, 10,5 faizi isə digər vergilərin payına düşür.

Qeyri-neft-qaz sektoru üzrə 344 milyon 705,6 min manat vəsait daxil olmuşdur ki, bu da ötən ilin müvafiq dövrü ilə müqayisədə 4,2 faiz çoxdur.

¹¹ Azərbaycan Respublikasının Vergi Məcəlləsi, Maddə 32.1

Sxem 2.1.**Dünya təcrübəsində dövlət vergi nəzarətinin formaları**

Hesabat dövründə respublika üzrə 7114 vergi ödəyicisi qeydiyyatda alınmışdır. 1 fevral 2015-ci il tarixə qeydiyyatda olan vergi ödəyicilərinin ümumi sayı 616 242 olmuşdur ki, bu da 2014-cü ilin 1 fevral tarixinə qeydiyyatda olan vergi ödəyicilərinin sayından 13,1 faiz çoxdur.

2015 ci ilin yanvar ayında respublika üzrə elektron formada göndərilmiş bəyannamələrin xüsusi çəkisi 95,1 faiz təşkil etmişdir.¹²

¹² <http://www.taxes.gov.az/modul.php?lang=&name=statistika&page=36>

Vergi nəzarətini qanunvericiliklə nəzərdə tutulmuş qaydada həyata keçirən orqanlar dedikdə, müvafiq icra hakimiyyəti orqanları başa düşülür. Azərbaycan Respublikasının vergi sisteminə əsasən ölkəmizdə dövlət, muxtar respublika və yerli vergiləri (bələdiyyə vergiləri) müəyyən edildiyindən, yerli vergilərin hesablanması, tam şəkildə və vaxtında ödənilməsinə bələdiyyələrin vergi xidməti orqanları nəzarəti həyata keçirir (Azərbaycan Respublikasının Vergi Məcəlləsi, Maddə 32.2).

Azərbaycan Respublikası Vergi Məcəlləsinə əsasən vergi nəzarəti aşağıdakı formalarda aparılır:

- vergi ödəyicilərinin uçotunu aparmaqla,
- vergitutma obyektlərinin uçotunu aparmaqla,
- uçot və hesabat məlumatlarını yoxlamaqla,
- vergi ödəyiciləri və digər şəxslər arasında sorğu aparmaqla,
- gəlir əldə etmək üçün istifadə olunan ərazilərə baxış keçirməklə,
- Vergi Məcəlləsi ilə müəyyən edilən digər formalarda.

İlk olaraq vergi ödəyicilərinin uçotu formasına baxaq. Əvvəldə qeyd etmişdik ki, vergi uçotuna durmayan sahibkarlıq fəaliyyəti ilə məşğul olanlar qanunvericilik normalarını pozurlar. Vergi uçotuna durmaq əsasən vergi ödəyicilərinin sayını müəyyən etmək üçün mühümdür. Çünki vergi qanunvericiliyinə riayət olunmasına nəzarət etmək üçün vergi ödəyicisinin uçot məlumatları mühümdür. Vergi uçot məlumatlarını vergi ödəyicisinin təsərrüfat fəaliyyəti, seçdiyi vergi ödəmə metodu, faktiki ünvanı kimi bəzi məlumatlar təşkil edir ki, bu da vergi orqanları üçün vergidən yayınma halının olub olmamasına, yaxud vergi qanunvericiliyinə necə riayət olunmasını təyin etmək üçün lazımdır.

Digər bir məsələ büdcə daxilolmaları proqnozlaşdırılarkən vergi daxilolmalarını müəyyənləşdirməkdir ki, bu məsələdə də vergi ödəyicilərinin uçot məlumatlarının əhəmiyyəti ortaya çıxır. Çünki vergi ödəyicilərinin fəaliyyəti onların

vergi öhdəliklərini müəyyən etmək üçün əsasdır. Vergi ödəyicilərinin öhdəlikləri də büdcəyə vergilər üzrə daxil olacaq daxilolmaların həcmi proqnozlaşdırmağa şərait yaradır.

Vergi ödəyicilərinin uçotunu Azərbaycan Respublikasında Azərbaycan Respublikasının Vergilər Nazirliyi tərəfindən aparılır. Bütün vergi ödəyiciləri barədə məlumat vahid dövlət reyestrində öz əksini tapır. Uçota yeni duran, uçotda olan, uçotu ləğv olunan, uçot məlumatlarında dəyişiklik edilən bütün vergi ödəyicilərinin, fiziki və ya hüquqi olmasından asılı olmayaraq dövlət qeydiyyatı barədə hərtərəfli məlumatları vahid dövlət reyestrində əks olunur.

Vergi nəzarətinin digər forması yoxlamalar aparmaqdır. Azərbaycan Respublikasının Vergi Məcəlləsinə görə vergi nəzarətini həyata keçirmək üçün aparılan yoxlamalar iki cür olur: kameral və növbəti və növbədənəknar səyyar vergi yoxlamaları. Keçirilmə qaydalarına görə bu yoxlama növləri bir birindən fərqlənir.

Kameral yoxlama vergi ödəyicisinin ünvanında olmadan vergi orqanlarında olan məlumat bazasında müəssisə haqqında olan informasiyalara əsasən keçirilən yoxlamadır. Son bir neçə ildə sürətlə inkişaf edən vergi sisteminin elektronlaşması bu sahədə ən böyük köməkçidir. Çünki elektron sistem vasitəsilə vergi orqanları vergi ödəyicilərinin bir birilə qarşılıqlı münasibətlərinə dair hər bir məlumatı əldə edə bilirlər. Bu məlumatlar əsasında da vergi ödəyicisinin vergi sahəsindəki fəaliyyətinə nəzarət edirlər.

Vergi ödəyicisinin fəaliyyəti vergi orqanlarına təqdim etdiyi vergi hesabatlarında öz əksini tapır. Vergi orqanları bu hesabat formalarında əksini tapan informasiyaların vergi bazasında olan məlumatlarla uyğunluğuna nəzarət edirlər. Onu qeyd etmək lazımdır ki, vergi orqanları kameral yoxlamaları hesabat təqdim edildikdən sonra 30 gün ərzində həyata keçirə bilirlər. Bu müddətdən sonra həmin hesabatla münasibət bildirmə bilməzlər. Uyğunsuzluq olan zaman vergi ödəyicisinə bu barədə poçt və yaxud elektron formada uyğunsuzluq barədə məlumat göndərilir. Bu uyğunsuzluğun aradan qaldırılması üçün vergi ödəyicisindən dəqiqləşdirilmiş

məlumatlar tələb olunur. Vergi ödəyicisi tələb olunan dəqiqləşdirilmiş məlumatları 5 iş günü ərzində vergi orqanlarına təqdim etməli və ya izahat məktubu yazıb uyğunsuzluğa aydınlıq gətirməlidir. Vergi ödəyicisi heç bir məlumat təqdim etmədikdə vergi orqanlarının vergi bazasına olan və əsaslandığı məlumatlara əsasən uyğunsuzluğa dair kameral hesablama tətbiq etmək hüququ vardır. Lakin vergi ödəyicisi bununla razı olmadıqda kameral hesablama barədə qərardan şikayət etmək hüququ vardır.

Bəzən vergi ödəyicisinin təqdim etdiyi məlumatlar qanencedici olmadıqda, bu barədə vergi bazasında da uyğun məlumat aşkar olunmadıqda vergi orqanlarının xronometraj üsulu ilə yoxlama keçirmək hüququ vardır. Xronometraj üsulu ilə yoxlama adətən vergi ödəyicisinin əldə etdiyi gəlirlərlə bağlı vergi orqanlarında qeyri dəqiq məlumatlar olduqda aparılır. Bu, vergi ödəyicisinin dövriyyəsindəki otuz faizdən çox azalma baş verdikdə, dövriyyə məbləğinin vergi ödəyicisinin iqtisadi göstəriciləri ilə uyğunsuzluq olduqda vergi ödəyicinin gəlir əldə etdiyi obyektlərə on beş iş günündən çox olmayan müddətə vergi orqanları tərəfindən baxış keçirilir. Bunun nəticəsində vergi ödəyicisinin satış həcmi və yaxud gördüyü iş, göstərdiyi xidmətin həcmi müəyyənləşdirilir.

Vergi orqanları tərəfindən keçirilən digər yoxlama növü növbəti və növbədənəknar səyyar vergi yoxlamalarıdır.

Növbəti səyyar vergi yoxlaması il ərzində bir dəfədən çox olmamaq şərtilə 15 gün əvvəl vergi ödəyicisinə göndərilən vergi orqanının qərarına əsasən keçirilir. Növbədənəknar səyyar vergi yoxlaması isə vergi ödəyicisinin öz istəyilə də ola bilər, vergi orqanlarının isə aşağıdakı hallara aydınlıq gətirmək məqsədilə. Vergi ödəyicindən vergi orqanı tərəfindən tələb olunan məlumat xəbərdarlıq olunduqdan sonra belə göndərilmədikdə, vergi ödəyicisi tərəfindən büdcəyə ödədiyi artıq məbləğlərin geri qaytarılmasına dair ərizə təqdim etdikdə, vergi ödəyicisinin vergitutma obyektinin gizlədilməsi barədə vergi orqanına əsaslı, mənbəyi məlum olan məlumat daxil olduqda və sair.

Səyyar vergi yoxlaması vergi ödəyicisinin son üç təqvim ilindən çox olmayan fəaliyyətini əhatə edə bilər (ətraflı sxem 5).

Səyyar vergi yoxlaması vergi orqanları tərəfindən keçirilən ən detallı, ətraflı vergi nəzarət formasıdır. Bu yoxlama zamanı vergi orqanları müvafiq icra hakimiyyətinin təsdiqlənmiş qərarı ilə inventrizasiya apara bilər, vergi ödəyicisinin obyektlərinə baxış keçirə bilər, yoxlama üçün zəruri olan sənədləri Vergi Məcəlləsində nəzərdə tutulmuş qaydada tələb edə bilər, nümunə kimi əşyalar götürə bilər, ekspertiza keçirmək məqsədilə ekspert dəvət edə bilər, vergi yoxlamasına kömək etmək məqsədilə mütəxəssis cəlb edə bilər, hətta müşahidəçi və tərcüməçi dəvət edə bilər.

Vergi orqanları səyyar vergi yoxlamasını otuz gündən artıq olmamaq şərtlə, bəzi zəruri hallarda isə doxsan gündən artıq olmayan müddətdə aparmalıdırlar.

Həmçinin səyyar vergi yoxlaması vergi ödəyicisinin iş günləri və iş saatlarında keçirilə bilər. Səyyar vergi yoxlamasının qaydaları, tələbləri, keçirə biləcəyi yoxlamaların əhatə dairəsi və bütün digər məlumatlar Azərbaycan Respublikasının Vergi Məcəlləsinin 36-49-cu maddələrində geniş izah olunub.

Sxem 5. Səyyar vergi yoxlamasının əhatə edə biləcəyi dövr.

Səyyar vergi yoxlamasının əhatə edə biləcəyi dövr

Hüquqi şəxslərin mənfəət vergisi, fiziki şəxslərin gəlir vergisi, əmlak vergisi, yol vergisi, torpaq vergisi üzrə

Digər vergilər üzrə

Vergi ödəyicisinin son üç təqvim ilindən çox olmayan fəaliyyətini

Yoxlamanın keçirildiyi il də daxil olmaqla vergi ödəyicisinin son üç ildən çox olmayan fəaliyyətini

2015 və 2016-cı illər ərzində keçirilən səyyar vergi yoxlamalarının nəticələri barədə bəzi statistik məlumatlara diqqət etmək yerinə düşərdi (cədvəl 2.1 və cədvəl 2.2) .

Vergi orqanları tərəfindən keçirilən nəzarətin digər yoxlama forması operativ nəzarətdir. Operativ vergi nəzarəti adından göründüyü kimi operativ müdaxilənin lazım olduğu incə məsələlər üzərində dövlət vergi nəzarətidir. Əmək münasibətlərinin qorunması üçün əmək müqavilələrinin bağlanmasına, “fərqlənmə nişanı” almayan vergi ödəyicilərini aşkara çıxarılmasına, nağdsız hesablaşmalar haqqında Azərbaycan Respublikasının Qanunun qaydalarına riayət olunmasına, əhali ilə aparılan pul hesablaşmalarının aparılmasına məhz operativ vergi nəzarəti ilə nəzarət edilir.

Cədvəl 2.1

2015-ci ildə aparılan səyyar yoxlamalarının nəticələri¹³

Sıra sayı	Yoxlama və nəzarət tədbirlərinin növü	Yoxlama və nəzarət tədbirləri nəticəsində hesablanmış əlavə vəsait, faiz, tətbiq edilmiş maliyyə sanksiyası və inzibati cərimələr (min manatla)	O cümlədən			
			Əlavə vəsait (min manatla)	Maliyyə sanksiyası (min manatla)	İnzibati cərimələr (min manatla)	Faiz (min manatla)
	2015-ci il					
	Səyyar vergi yoxlaması	1064719.3	658889.0	403871.6	17.0	1941.7
1	Növbəti	625108.72	380987.6	243009.7	8.0	1103.4
2	Növbədənkeynar	439610.49	277901.4	160861.9	9.0	838.3

¹³ www.taxes.gov.az Vergilər Nazirliyinin rəsmi internet sahifəsi

Cədvəlin məlumatlarına əsasən 2015-ci ildə 12 219 səyyar vergi yoxlaması keçirilmiş və 1 064 719.3 min manat məbləğində maliyyə sanksiyası və inzibati cərimələr tətbiq edilmişdir. Tətbiq edilmiş maliyyə sanksiyaları və inzibati cərimələr siyahısında əsasən maliyyə sanksiyası üzrə 403 871.60 min manat, inzibati cərimələr üzrə 17.00 min manat, 1 941.70 min manat həcmində müəyyən edilmişdir.

Vergi qanunvericiliyinin pozulması halları ən çox vergi hesabatlarının qanunvericiliklə müəyyən edilmiş müddətdə təqdim oluna bilməməsi (Vergi Məcəlləsi, maddə 57.1), vergi öhdəliyinin hesabatlarda göstərilməməklə yayındırılması (Vergi Məcəlləsi, maddə 58.1), vergi orqanlarında uçota durmaqdan yayınma halları, vergi uçot dəyişiklik məlumatların təqdim olunmaması (Vergi Məcəlləsi, maddə 58.2), ƏDV ödəyicilərinin əldə etdikləri mal material, xidmətə görə məbləğin ödənilib ƏDV hissəsinin ödənilməməsi (Vergi Məcəlləsi, maddə 58.6) kimi məsələlərdə özünü biruzə verib.

Azərbaycan Respublikasının Vergi Məcəlləsinin 50-ci maddəsində operativ vergi nəzarətinin keçirilməsi üçün dörd əsas qeyd olunmuşdur:

- vergi orqanları tərəfindən səyyar vergi yoxlaması keçirilən zaman faktlar aşkar edildikdə,

- vergi orqanları tərəfindən dəlili olan, əsaslı, mənbəyi bəlli məlumatlar əldə edildikdə,

- vergi qanunvericiliyinin pozulması hallarının aradan qaldırılmasına görə vergi orqanlarının tələbləri vergi ödəyiciləri tərəfindən yerinə yetirilmədikdə,

- səyyar vergi yoxlaması zamanı aşkar olunan fiziki və hüquqi şəxslər tərəfindən ciddi qanun pozuntusu halları barədə kifayət qədər əsaslı məlumatı olduqda.

2016-cı il ərzində isə 1 661.00 növbəti və 5 427.00 növbədənəknar olmaqla cəmi 7 088.00 səyyar vergi yoxlaması keçirilmiş və 971 990.20 min manat həcmində maliyyə sanksiyası, faiz və inzibati cərimə tətbiq edilmişdir. 2015-ci il ilə müqayisədə tətbiq edilən cərimə məbləğlərinin yoxlama sayına nisbəti ilə götürsək 2016-cı ildəki göstərici yüksək olmuşdur.

Cədvəl 2.2

2016-cı ildə aparılan səyyar yoxlamalarının nəticələri¹⁴

Sıra sayı	Yoxlama və nəzarət tədbirlərinin növü	Yoxlama və nəzarət tədbirləri nəticəsində hesablanmış əlavə vəsait, faiz, tətbiq edilmiş maliyyə sanksiyası və inzibati cərimələr (min manatla)	O cümlədən			
			Əlavə vəsait (min manatla)	Maliyyə sanksiyası (min manatla)	İnzibati cərimələr (min manatla)	Faiz (min manatla)
	2016-cı il					
	Səyyar vergi yoxlaması	971990.2	628454.2	342317.3	120.6	1098.1
1	Növbəti	229062.8	144018.1	84815.4	14.2	215.1
2	Növbədənəknar	742927.4	484436.1	257501.9	106.4	883

Cədvəl məlumatlarından görünür ki, 2016-cı ildə səyyar vergi yoxlamalarının nəticəsində hesablanmış əlavə vəsait, faiz, maliyyə sanksiyaları və cərimələrinin miqdarı 971990.2 manat təşkil etmişdir.

Vergi orqanları vergi ödəyicilərinin fəaliyyətlərinin qanunvericiliyin tələblərinə uyğun olub olmamasını yoxlasalar da, bunu qanunvericilik çərçivəsində

¹⁴ www.taxes.gov.az Vergilər Nazirliyinin rəsmi internet sahifəsi

etməlidirlər. Vergi ödəyicisinin vergidən yayınma, gəlirləri gizlətmə kimi qanun pozuntuları aşkar olunduqda belə vergi orqanlarının yoxlama aparən məsuliyyətli şəxslərinin vergi ödəyicisinə qanuna zidd olaraq maddi və mənəvi zərər yetirmək hüququ yoxdur. Vergi ödəyicisinin qanunvericiliyi pozması halı ona qarşı da qanunu pozan halların tətbiq olunmasına icazə vermir. Hər tərəf qanun çərçivəsində hərəkət etməli, bu çərçivədən kənara çıxdıqda isə dövlət qanunvericiliyi ilə məsuliyyətə cəlb olunmalıdır.

2.2.Vergi məsuliyyəti və vergi ödəyiciləri tərəfindən vergi

qanunvericiliyinin pozulması meyllərinin tədqiqi

Vergitutmanın qaydalarına düzgün əməl olunması vergi münasibətlərinin hər iki tərəfinin üzərinə məsuliyyət qoyur. Vergi məsuliyyəti vergi münasibətlərinin sağlamlığının qorunması məqsədilə qanunvericiliklə vergi ödəyiciləri və vergi orqanlarının öhdəliklərinin müəyyənləşdirilməsidir.

Əvvəldə məsuliyyətin dörd növü olduğunu qeyd etmişdik ki, bunlar mülki, inzibati, intizam və cinayət məsuliyyətidir. Qanunvericiliklə tənzimlənən bu məsuliyyət növlərindən başqa hüquq ədəbiyyatında maliyyə və yaxud vergi məsuliyyəti adlanan məsuliyyət növü var ki, Vergi Məcəlləsində vergi ödəyiciləri üçün nəzərdə tutulan maliyyə sanksiyaları, faizlərdir. 2017-ci ilədək Vergi Məcəlləsində maliyyə tənbehi adlı termin işlənirdisə, artıq bu ildən yerini maliyyə sanksiyaları ilə tənzimlənən məsuliyyət növlərinə verib.

Vergi ödəyicilərinə tətbiq edilən məsuliyyət növləri yalnız vergi qanunvericiliyinə əsaslanmır. Vergi Məcəlləsinə əsasən məsuliyyət maliyyə sanksiyaları və faizlər şəklində tətbiq edilir. Lakin vergi qanunvericiliyi pozularkən, hüquq pozuntusunun törədilmə səbəbi, yüngüllük və ya ağırlıq dərəcəsi hüquq pozuntusuna İnzibati Xətalər Məcəlləsi ilə baxılma hüququ da verir. Vergi qanunvericiliyinin pozulması malların gömrük sərhədlərindən keçirilməsi ilə bağlı

olduqda yaranan hüquq pozuntuları isə Gömrük Məcəlləsi ilə münasibət bildirmə hüququ yaradır.

Azərbaycan Respublikasının Vergi Məcəlləsində 5-ci fəsil sırf vergi qanunvericiliyinin pozulmasına görə məsuliyyətdən söz açır. Vergi qanunvericiliyinin pozulmasına görə məsuliyyətin ümumi əsasları, məsuliyyətə cəlb olunmanı istisna edən hallar, məsuliyyətə cəlb etmənin müddəti və maliyyə sanksiyasının alınması müddəti və sair barədə geniş və ətraflı izahlar vardır.

Vergi Məcəlləsinə görə, vergi qanunvericiliyinin pozulmasına görə məsuliyyətə cəlb etməni istisna edən bir neçə hal qeyd olunmuşdur ki, bu hallardan ən azı biri baş verdikdə vergi ödəyicisi məsuliyyətə cəlb edilə bilməz. Məsuliyyətə cəlb etməni istisna edən hallar bunlardır:

-vergi qanunvericiliyində nəzərdə tutulan hər hansı hüquq pozuntu hadisəsinin olmaması,

-vergi qanunvericiliyində nəzərdə tutulan hər hansı hüquq pozuntu hadisəsində vergi ödəyicisinin təqsirinin olmaması,

-vergi qanunvericiliyində nəzərdə tutulan hər hansı hüquq pozuntusu baş verərsə həmin an pozuntunu törədən şəxsin məsuliyyətə cəlb edilmə yaşına çatmaması,

-vergi qanunvericiliyinin pozulmasına görə məsuliyyətə cəlb etmə müddətinin bitməsi.

Qeyd olunan məsuliyyətə cəlb etməni istisna edən bu dörd hal vergi qanunvericiliyinin pozulmasına görə məsuliyyətə cəlb etmənin hansı hallarda olduğunu da bəyan edir. Yəni məsuliyyətə səbəb olan əməl və ya hərəkətin əlamətləri aşağıdakılardır:

-əməlin və ya hərəkətin hüquqa zidd olması,

- əməl və ya hərəkət törədən şəxsin təqsiri,
- əməl və ya hərəkətin cəzaya səbəb olması,
- əməl və ya hərəkətin zərərli nəticə ilə səbəbli əlaqəsinin olması.

İlk olaraq vergi qanunvericiliyinin müəyyən etdiyi çərçivədən kənara çıxan, daha doğrusu vergi qanunvericiliyi ilə nəzərdə tutulmuş hüquq normalarını pozanlar artıq məsuliyyətə səbəb olan əməl və ya hərəkət törətmiş olurlar.

Digər bir əsas əməli və ya hərəkəti törədənin təqsirinin olub və ya olmamasıdır. Əməli və ya hərəkəti törədən şəxsin təqsiri Vergi Məcəlləsi ilə müəyyən olunmuş qaydada və yaxud məhkəmənin qanuni qüvvəyə minmiş qərarı ilə öz təsdiqini tapmalıdır. Əks halda əməl və ya hərəkəti törədən şəxs məsuliyyətə cəlb oluna bilməz. Vergi ödəyicisinin vergi qanunvericiliyini pozulması halının təsdiq edilməsi vergi orqanlarının öhdəliyidir. Vergi ödəyicisi təqsirinin olub olmamasını sübut etməyə borclu deyildir. Həmçinin vergitutma obyektinin uçotunda, vergilərin hesablanması və büdcəyə ödənilməsində vergi ödəyicisinin yol verdiyi səhvləri özünün müstəqil surətdə düzəltmək hüququ vardır. Vergi ödəyicisinin təqsirinin sübutolunmasında aradan qaldırıla bilməyəcək dərəcədə şübhələr olduğu halda, bu hal vergi ödəyicisinin xeyrinə şərh olunur.

Vergi Məcəlləsinin 55-ci maddəsində isə vergi qanunvericiliyinin pozulmasında şəxsin təqsirini istisna edən bəzi hallar da qeyd olunmuşdur:

- Vergi qanunvericiliyinin pozulması halları təbii və yaxud fəvqəladə hadisələr nəticəsində törədilmiş olsa; məsələn, hansısa regionda hər hansı təbii fəlakət nəticəsində elektrik enerjisinin və ya internet şəbəkəsinə dəyən zərərin səbəbilə bəyannamələrin göndərilə bilməməsi,
- Vergi qanunvericiliyinin pozulması hallarını vergi ödəyicisi öz səhhəti ilə bağlı olaraq törətdikdə; məsələn, vergi ödəyicisinin rəhbərliyinin səhhətində baş verən narahatlıqlar nəticəsində vergi üzrə öhdəliyi ödəyə bilməməsi,

- Vergilərin hesablanması və ödənilməsində baş verən səhvlərin vergi ödəyicisinin bilavasitə özü tərəfindən aradan qaldırılması (burada faizlərin ödənilməsi istisna edilir),

- Dövlət büdcəsinə vergi ödəyicisinin bir vergi üzrə yaranmış olan borcunun digər vergilər üzrə yaranmış artıq ödəmələr hesabına aradan qaldırılması və sair hallar.

Məsuliyyətə səbəb olan olan digər amil əməlin və ya hərəkətin cəzaya səbəb olmasıdır. Hər hansı əməl və ya hərəkətə görə cəza tətbiq olunmazsa, o zaman heç kim hüquqa zidd əməl və ya hərəkət etdiyinə görə məsuliyyətə cəlb oluna bilməz.

Nəhayət sonuncu amil nəticənin səbəbli əlaqəli olmasıdır ki, məsuliyyətə cəlb olunmanı zəruri edir. Burada məsuliyyətə cəlb olunmanın hansısa əməl ilə şərtlənməsindən söhbət gedir. Məsələn, vergi ödəyicisinin bilərəkdən təqdim etdiyi bəyannamədə vergi öhdəliyi məbləğini az göstərməsi, vergi ödəməkdən qəsdən yayınma halı kimi məsuliyyətə cəlb edilir.

Vergi məsuliyyətinə səbəb olan amillərə diqqət etsək, bu amillərin vergi hüquq pozuntusunun hüquqi tərkibi ilə bağlı olduğunu görürük. Vergi hüquq pozuntusunun hüquqi tərkibi bir sıra ünsürlərdən ibarətdir. Vergi hüquq pozuntusunun obyekt, obyektiv cəhəti, vergi hüquq pozuntusunun subyekt, subyektiv cəhəti.

Vergi hüquq pozuntusunun obyektini vergi münasibətləridir, başqa sözlə desək vergi münasibətləri iştirakçıların hüquqlarıdır. Hüquq pozuntularının obyekt maddi obyektlər olmadığından, verginin özü də vergi hüquq pozuntusunun obyekt hesab oluna bilməz. Vergi özü vergi hüquq pozuntusunun predmeti kimi çıxış edir.

Vergi münasibətləri verginin hesablanması, ödənilməsi, vergilərlə bağlı hesabatın təqdim olunması, vergidən yayınma və sair kimi hallarda baş verdiyindən vergi hüquq pozuntusunun obyekt də fərqli ola bilər. Bu vergi hüquq pozuntusuna görə məsuliyyəti müəyyən etmək üçün çox əhəmiyyətlidir. Məsuliyyət müəyyən edilərkən edilən əməl və ya hərəkətin yalnız vergi hüquq pozuntusu olan obyektə

təsirini deyil, həmçinin vergi hüquq münasibətlərinə təsiri də nəzərə alınır. Çünki hüquqda tətbiq edilən məsuliyyətin dəyən zərərlə uyğunluq prinsipi var. Bu mənada vergi hüquq pozuntusuna görə tətbiq olunan məsuliyyətin ağırlığı əməl və ya hərəkətn törədilməsi ilə dəyən zərərin miqdarı, həmçinin bu sahədə olan ictimai münasibətlərin sosial dəyəri ilə uyğunluq təşkil etməlidir.

Vergi hüquq pozuntusunun obyektiv cəhəti isə məsuliyyət yaradan əməl və ya hərəkətin mahiyyətini, hansı formada və ya üsulla törədildiyini özündə əks etdirir. Vergi hüquq pozuntusunun obyektiv cəhətinin mütləq və fakultativ əlamətlərini nəzərdən keçirmək vergi hüquq pozuntusunun obyektiv cəhətinin izahına daha da aydınlıq gətirəcək.

Hüquq pozultusuna səbəb olan əməl, bu əməlin vurduğu zərər və törədilən əməlin zərərli nəticə ilə səbəbli əlaqəsi onun mütləq əlamətlərindəndir. Vergi hüquq pozuntusu vergi ödəyicisinin ya hərəkəti, ya da hərəkətsizliyi üzündən baş verir. Vergi hüquq pozuntusuna səbəb olan vergi ödəyicinin hərəkətinə vergi orqanlarına təqdim olunan hesabatda gəlir məbləğinin düzgün olmayaraq azaldaraq göstərilməsini misal çəkmək olar. Məsuliyyətə səbəb olan vergi ödəyicisinin hərəkətsizliyinə isə vergi ödəyicisinin qanunvericiliklə nəzərdə tutulmuş vaxtda vergi bəyannaməsini vergi orqanına təqdim etməməsini misal göstərmək olar.

Əməlin vurduğu zərər və əməlin zərərli nəticə ilə səbəbli əlaqəsi vergi hüquq pozuntusunun maddi tərəfi ilə bağlıdır. Hətta buna maddi hüquq pozuntusu da deyilir, çünki bu qəbildən olan hüquq pozuntuları maddi zərərin vurulması ilə bağlıdır. Vaxtında ödənilməyən vergilər, büdcə kəsrinə səbəb olacaq maddi zərərin yaranmasına səbəb olan maddi hüquq pozuntusudur. Maddi ilə yanaşı formal xarakterli hüquq pozuntuları da vardır ki, bu zaman əməlin zərərli nəticəsi hüquq normalarında bilavasitə olaraq göstərilmir. Məsələn, yuxarıda qeyd etdiyimiz vergi ödəyicisinin hərəkətsizliyi, yəni vergi bəyannaməsini qanunvericiliyin müəyyən etdiyi vaxtda təqdim etməməsinə görə tətbiq olunan məsuliyyət tədbirləri əməlin

zərərli nəticəsilə bilavasitə əlaqəli olmur. Burada önə çəkilən məsələ vergi nəzarəti sahəsində vergi hüquq münasibətlərinə vurulan ziyan olur.

Vergi hüquq pozuntusunun obyekt cəhətinin fakultativ əlamətlərinə gəldikdə isə, onu qeyd etmək lazımdır ki, ümumi hüquq münasibətlərinə xas olan fakultativ əlamətlər vergi hüquq normalarında yoxdur. Lakin digər bir əlamət var ki, bu vergi hüquq normalarında əhəmiyyətli mövqeyə malikdir. Vergi qanunvericiliyində vergi hüquq pozuntuları zamanı yaşanan təkrarçılıq bu cür əlamətlərdəndir. Vergi qanunvericiliyinə əsasən, bir hüquq pozuntusuna görə vergi ödəyicisi yalnız bir dəfə məsuliyyətə cəlb oluna bilər. Lakin bir hüquq pozuntusunun təkrarlanması məsuliyyət tədbirlərinin mahiyyətinə də dəyişiklik edir. Vergi ödəyicisi vergi qanunvericiliyini eyni əmələ görə ilk dəfə pozduqda tətbiq olunan cərimə və ya maliyyə sanksiyası, növbəti dəfə təkrarən törədildikdə artıq dərəcədə tətbiq olunur. Məsələn, Azərbaycan Respublikasının Vergi Məcəlləsinin 58-ci maddəsinin 7-ci bəndinə əsasən “Nağdsız hesablaşmalar haqqında Azərbaycan Respublikasının Qanunu”nu¹⁵, yəni nağd şəkildə həyata keçirilməsi məhdudlaşdırılan əməliyyatların nağd qaydada həyata keçirilməsinə görə təqvim ili ərzində bu hal ilk dəfə baş verdikdə qanunvericiliyi pozan əməliyyatın ümumi məbləğinin on faizi həcmində, ikinci dəfə baş verdikdə iyirmi faizi, üç və daha çox dəfə baş verdikdə isə qırx faizi həcmində maliyyə sanksiyası tətbiq edilir.

Vergi hüquq pozuntusunun subyektləri adından göründüyü kimi vergi münasibətlərinin tərəfləridir. Vergi münasibətlərinin ümumi mənada iki tərəfi olduğuna görə birinci tərəf vergi orqanları, vergi orqanları və vergi orqanlarının səlahiyyətli nümayəndələri vergi qanunvericiliyini pozduqları halda qanunvericiliklə müəyyən edilmiş qaydada məsuliyyət daşıyırlar.

Adətən qanunu tətbiq edəndən çox tətbiq olunan tərəf pozduğuna görə həmin tərəfə tətbiq olunan məsuliyyət növləri də fərqli olur. Vergi hüquq pozuntusunun bu tərəfini vergi ödəyiciləri və vəzifəli şəxslər olmaqla qruplaşdırmaq daha yaxşı olardı.

¹⁵ 01 yanvar 2017-ci il tarixindən qüvvəyə minən Vergilər Məcəlləsi ilə bağlı olan mühüm qanunvericilik aktıdır.

Vergi qanunvericiliyinin pozulmasına görə Vergi Məcəlləsində vergi ödəyicilərinə tətbiq edilən məsuliyyət tədbirləri bütün vergi ödəyiciləri üçün eynidir. Məsələn, vergi orqanına hesabat və yaxud digər tələb olunan məlumatı qanunvericiliyin təyin etdiyi vaxtda təqdim etməyən, fiziki və ya hüquqi olmasından asılı olmayaraq vergi ödəyicisinə 40 manat həcmində maliyyə sanksiyası tətbiq edilir. Lakin vergi qanunvericiliyinin pozulmasına görə məsuliyyət tədbirləri nəzərdə tutan digər, yəni İnzibati Xətarlar Məcəlləsində tətbiq olunan sanksiyalar tətbiq olunan tərəfin mövqeyinə görə dəyişə bilər. Bu məcəlləyə əsasən məsuliyyət tədbirləri tətbiq olunan tərəf üç qismdir: vəzifəli şəxslər, fiziki şəxslər və hüquqi şəxslər. Vəzifəli şəxslər vergi orqanları da daxil olmaqla, dövlət və bələdiyyə orqanlarının vəzifəli şəxsləri və təsərrüfat subyektlərinin vəzifəli şəxsləri olmaqla iki qrupda əks olunan hakimiyyət səlahiyyətlərini həyata keçirən, təşkilati-sərəncamverici vəzifələri yerinə yetirən şəxslərdir.

Burada iki misala diqqət edək. Müəssisənin mühasibi mənfəət vergisinin hesablanması və büdcəyə ödənilməsində qanunvericiliklə müəyyən edilmiş qaydaları pozur. Digər tərəfdən müəssisənin mühasibi müəssisənin mühasibat uçotunun aparılmasında uçot qaydalarını pozur.

Birinci halda, müəssisənin mühasibinə maliyyə sanksiyası və ya cərimə tətbiq edilmir. Lakin ikinci halda, məhz müəssisənin rəhbər və mühasibi məsuliyyətə cəlb olunur. Birinci halda, mühasib müəssisənin mənfəət vergisi bəyannaməsinin təqdim olunması zamanı qanunveriliyi pozduğuna görə Vergi Məcəlləsinə əsasən, müəssisəyə cərimə və ya maliyyə sanksiyası tətbiq edilir.

İkinci halda isə, mühasib “Mühasibat Uçotu haqqında Qanun”un tələblərini pozduğuna görə bu inzibati xəyata görə İnzibati Xətarlar Məcəlləsinə əsasən məsuliyyətə cəlb olunur.

Vergi hüquq pozuntusunun digər hüquqi tərkib ünsürlərindən biri də hüquq pozuntusunun subyektiv cəhətidir. Vergi hüquq pozuntusunun subyektiv cəhəti

məsuliyyətə səbəb olan əməl və ya hərəkəti törədənənin həmin əməl və ya hərəkətə psixi münasibətidir. Subyektiv cəhətin təqsir, motiv və məqsəd kimi əlamətləri vardır. Vergi Məcəlləsində məsuliyyətdən azad edən ünsürlərdən biri məhz vergi ödəyicisinin təqsirinin olmamasıdır. Təqsir olmadığı təqdirdə vergi qanunvericiliyinin pozulması hadisəsi də yoxdur.

Dünya təcrübəsində vergi hüququ anlayışında vergi ödənişlərini etməklə bağlı vergi məsuliyyətinə səbəb olan amilləri üç cür qruplaşdırmışlar:

- vergidən yayınma,
- vergidən yan keçmə,
- vergidən qaçma.¹⁶

Vergidən yayınma ən çox eşidilən, adından göründüyü kimi vergi ödəməkdən sanki azad olmaq kimi izah edilir. Vergi ödəyicisinin vergiləri düzgün hesablamamaqla, vaxtında ödəməməklə, vergi güzəştlərini qeyri qanuni olaraq tətbiq etməklə vergidən yayınmasına haqq qazandırır. Amma əksər dünya ölkələrində nəinki qanunvericiliklə dövlət səviyyəsində cəzalandırılan, hətta ictimai qınağa səbəb olan vergi hüquq pozuntusudur.

Vergidən yan keçmə, vergi ödəyicisinin vergitutma obyektlərini vergi orqanlarına təqdim olunan məlumatlarda dürüst əks etdirməməsidir. Həmçinin vergi uçotuna durmadan vergitutma obyektinə sahib olmaq və bununla gəlir əldə edib lakin vergi orqanlarında gizlətmək də vergidən yan keçmə hesab olunur.

Vergi hüquq pozuntusunun sonuncu forması vergidən qaçmaqdır ki, buna qəsdən vergi ödəməmək, kölgə iqtisadiyyatından əldə olunan gəlirlərin qeydiyyatının aparılmaması, vergi orqanlarının səlahiyyətli nümayəndələri ilə vergi öhdəliyinin azaldılması məqsədilə yaxınlıq əlaqələrinin qurulmasıdır.

¹⁶ Vergi hüququ, dərslik, Azərbaycan Universiteti

Vergi qanunvericiliyinin pozulmasına görə məsuliyyət anlayışında daha mühüm bir amil məsuliyyətə cəlb etmə müddətləridir.

Vergi qanunvericiliyinin pozulmasına görə Vergi Məcəlləsi, İnzibati Xətalər Məcəlləsi və Cinayət Məcəlləsinə müvafiq olaraq məsuliyyətə cəlb olunduğundan, məsuliyyətin növlərində olduğu kimi məsuliyyətə cəlb etmə müddətlərində də müəyyən fərqlər yaradır.

İnzibati məsuliyyətə cəlb etmə İnzibati Xətalər Məcəlləsi ilə tənzimlənir və məsuliyyətə cəlb etmə müddəti bir ilı ötə bilməz. İnzibati məsuliyyətə cəlb olunan şəxs inzibati tənbehin icrasını bitirdiyi gündən etibarən bir il müddətində yeni inzibati xəta törətmədiyi halda, inzibati məsuliyyətə cəlb olunmamış sayılır.¹⁷

Vergi məsuliyyətinə cəlb etmə müddəti isə Vergilər Məcəlləsinə əsasən tənzimlənir və məsuliyyətə cəlb etmə müddəti üç ilı ötə bilməz. Məsuliyyətə cəlb etmə müddəti ilə bağlı Vergi Məcəlləsində yalnız bir maddə var. Vergi Məcəlləsinin 56-cı maddəsinə əsasən vergi qanun pozuntusu baş verən andan üç il müddət keçmişdirsə, vergi ödəyicisi həmin qanun pozuntusuna görə məsuliyyətə cəlb edilə bilməz və vergi öhdəlikləri yarana bilməz.

Vergi qanunvericiliyi ilə bağlı vergi cinayətinə səbəb olan əməllərə görə məsuliyyətə cəlb etmə müddəti isə üç ildən yeddi ilədək təşkil edir. Vergi cinayəti səbəb olacaq dərəcədə vergi qanunvericiliyinin pozulmasına görə üç ildən yeddi ilədək azadlıqdan məhrum etmə tətbiq edilə bilər ki, bu da az ağır cinayətlər qismindəndir. Çünki Azərbaycan Respublikasının Cinayət Məcəlləsinin 15-ci maddəsində cinayətlərin ağırlıq dərəcəsi həbs müddətlərinə görə təsnifləşdirilib. Həmçinin vergidən xeyli və ya külli miqdarda yayınma kimi hallar da üç ildən yeddi ilədək həbs cəzası ilə məsuliyyətə cəlb olunur. Nəticə etibarilə, 15-ci maddəyə əsasən

¹⁷ Azərbaycan Respublikası İnzibati Xətalər Məcəlləsi, maddə 35.

azadlıqdan məhrum etmənin yuxarı həddi yeddi ilədək olduqda az ağır cinayət hesab olunur. Vergi cinayətləri də bu qəbildəndir.

2.3.Azərbaycanda vergi qanunvericiliyinin pozulmasına qarşı inzibati məsuliyyət tədbirləri sisteminin hüquqi tənzimlənməsinin müasir vəziyyətinin tədqiqi

Vergi qanunvericiliyi vergi münasibətlərinin normal şəkildə qurulmasına xidmət edir. Qanunvericiliyin pozulmasına görə məsuliyyət tədbirləri vergi münasibətlərini qanunvericilik çərçivəsində yürütməyə kömək edir. Məsuliyyət tədbirləri sisteminin özünün də tənzimlənməyə ehtiyacı olur ki, vergi münasibətləri, vergi maraqları iqtisadi inkişafa mütənasib olaraq dəyişir.

Qanunvericiliyin pozulmasına görə məsuliyyət tədbirlərinin tənzimlənməsi zamanı vergi ödəyicilərinə qarşı tədbirlər sistemi daha da gücləndirilmir, əksinə vergi ödəyicilərinin maraqlarına uyğun olaraq əlverişli, səmərəli şərait yaradılır.

Məsuliyyət tədbirlər sistemi müvafiq dövlət qurumları tərəfindən hazırlandığı kimi, onlara nəzarət də dövlət tərəfindən aparılır. Nəzarət olmadan vergi siyasətində uğurlu addımlar atmaq qeyri mümkündür. Ona görə də vergi sistemi üzərində nəzarəti həyata keçirən vergi idarəçiliyi formalaşır. Vergi münasibətlərinin son mərhələsi olan büdcəyə ödənişlərin tam və vaxtında həyata keçirilməsi üçün vergi idarəçiliyini adlanan mexanizm vergi münasibətlərində mühüm mövqeyə malikdir.

Vergi münasibətlərinə nəzarət yalnız büdcəyə vergi ödəmələrinin ödənilməsinin təmin edilməsinə görə deyilir. Vergi nəzarəti sayəsində həm də vergi ödəyicilərinin problemləri, vergi münasibətlərində onlara maneə olan səbəblər daha yaxından öyrənilir.

İdarəçilik iqtisadiyyatın hər bir sahəsini əhatə edir. Bazar iqtisadiyyatına keçid iqtisadi vəziyyətin köklü dəyişməsinə səbəb oldu ki, bu da yeni iqtisadi sistemin

yaradılmasını, bunun iqtisadiyyatın inkişafına necə xidmət edəcəyi ilə bağlı bəzi problemlərin həllini ortaya qoydu. İqtisadiyyat inkişaf etdikcə bütün iqtisadi sahələrdə dəyişikliyi labüd edir. Vergi sistemi də iqtisadiyyat əsas tərkib hissəsi olmaqla yanaşı həm də iqtisadiyyatı inkişaf etdirən amildir. İqtisadiyyatın inkişafını təmin edən vergi sistemi də ciddi nəzarət olunmalıdır.

Vergi idarəçiliyi idarəetmənin bir hissəsi olmaqla həm də iqtisadi, siyasi, hüquqi və digər elmlərin əsas biliklərinə əsaslanır. Digər tərəfdən vergi idarəçiliyi vergi mexanizminin fəaliyyətini informasiya ilə təmin edən, iqtisadi-siyasi dəyişikliyin vergi sistemində koordinasiya edən əhəmiyyətli bir vasitədir.

Vergi idarəçiliyinə iki mənada izah vermək olar. Bir tərəfdən, növbəti vergi konsepsiyasının tərtibi, müzakirəsi, qəbul edilməsi proseduralarını həyata keçirən idarəetmə orqanları sistemidir. Digər tərəfdən vergi texnikasının qaydalarını müəyyən edən, həmçinin vergi qanunvericiliyinin pozulmasına görə məsuliyyət tədbirlərini təyin edən qanun və qaydalardır.

Vergi idarəçiliyində baş verən nöqsanlar bütün iqtisadiyyatı sarsıtmaq gücünə malikdir. Çünki idarəetmədəki çatışmamazlıqlar büdcə daxilolmalarında verginin payının azalmasına, büdcə kəsrinin yaranmasına, vergi münasibətlərində hüquq pozuntularına, nəticədə gərgin iqtisadi sferanın yaranmasına gətirib çıxara bilər.

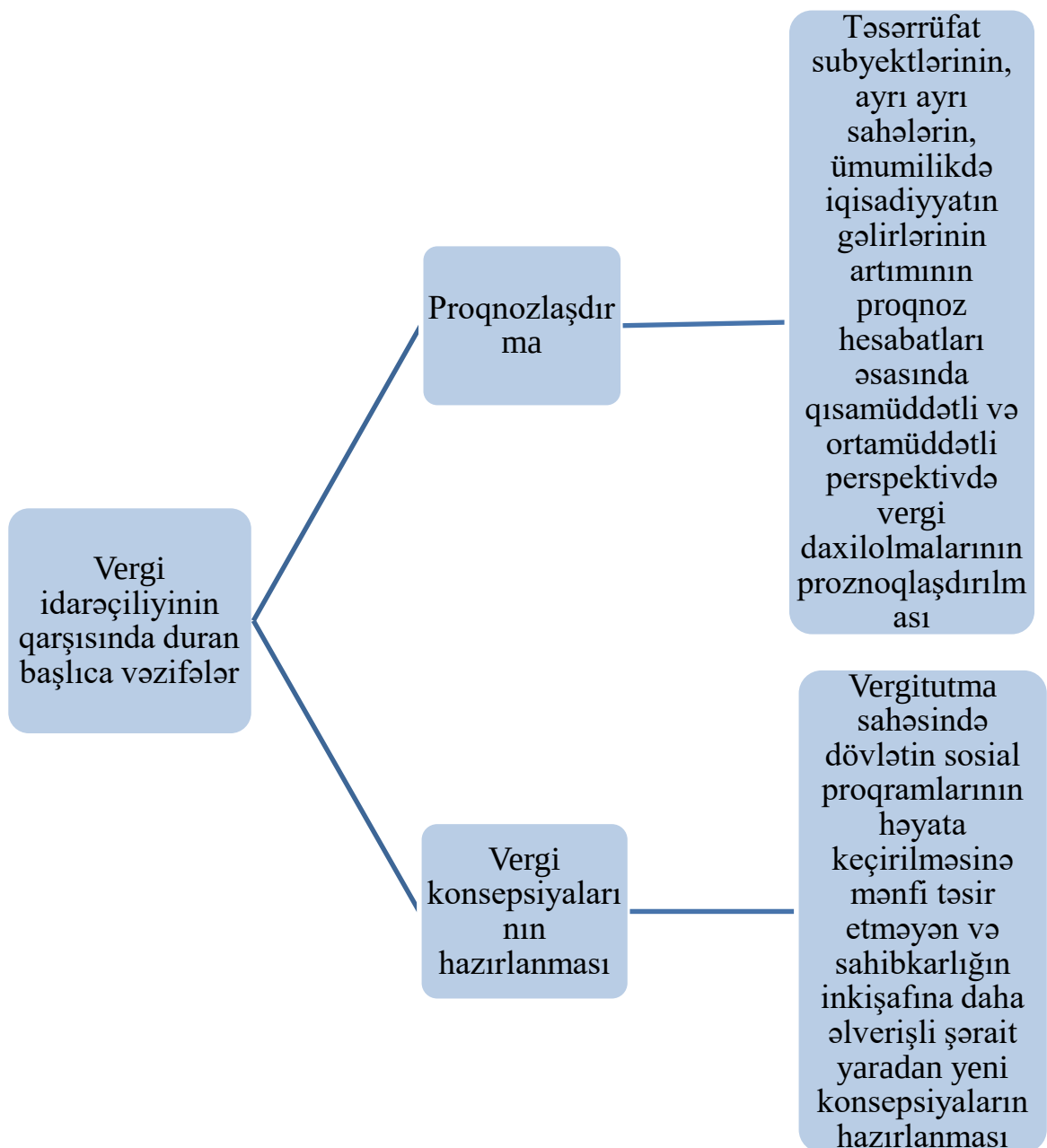
Vergi idarəçiliyini yalnız vergi orqanları həyata keçirmir, bu sahədə maliyyə orqanları, gömrük orqanları, məhkəmələrin də özünəməxsus yeri vardır. Çünki vergi münasibətləri qurularkən məhz vergi ödəyicisi və vergi orqanları arasında qurulmur, həm də maliyyə, gömrük orqanları arasında yaranır, bu münasibətlərdəki pozuntular da məhkəmə orqanları vasitəsilə tənzimlənir.

Vergi idarəçiliyi dedikdə ancaq vergi sahəsində ən mühüm problem olan vergilərin yığılmasına nəzərət kimi başa düşülsə də, getdikcə bu idarəçilik yalnız verginin fiskal funksiyasını yerinə yetirmir, həmçinin vergi münasibətlərindəki anlaşılmamazlıqlara aydınlıq gətirir. Vergi orqanlarının nəzdindəki idarəedici,

icraedici orqanların sayının artması, vergi orqanlarının fəaliyyətinin genişlənməsi, vergi cinayəti ilə belə vergi orqanlarının özlərinin məşğul olması vergi idarəçiliyinin əslində geniş sahə olmasını sübut edir.

Sxem 2.3.

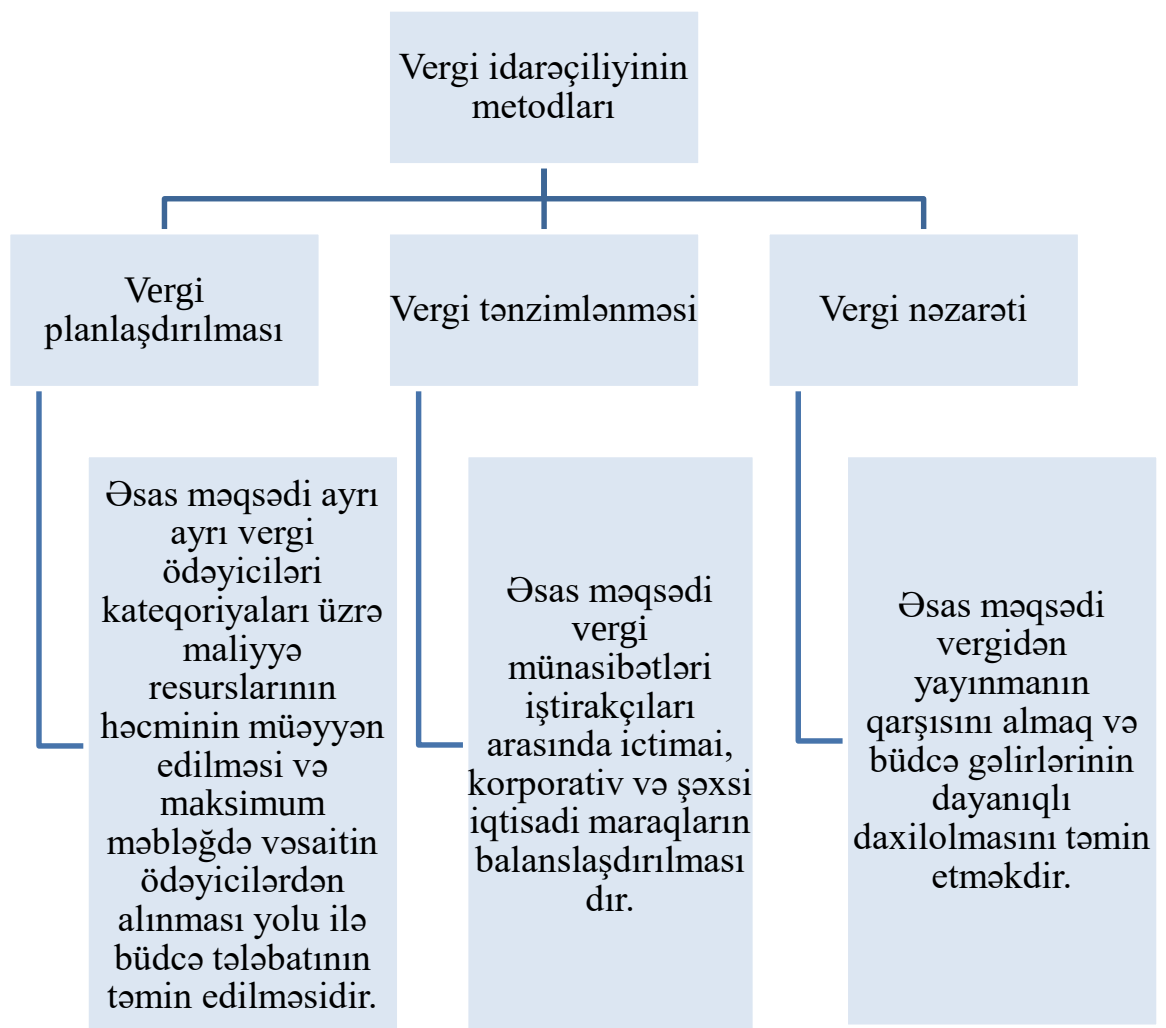
Vergi idarəçiliyinin qarşısında duran əsas vəzifələr



Vergi idarəçiliyinin qarşısında duran bu vəzifələr dövlət tərəfindən idarəçiliyin bəzi forma və metodları vasitəsilə həyata keçirilir. Vergi idarəçiliyinin ədəbiyyatda əsas üç metodunu qeyd edirlər: vergi planlaşdırılması, vergi tənzimlənməsi və vergi nəzarəti.

Sxem 2.4.

Vergi idarəçiliyinin metodları və onların məqsədi



Vergi tənzimlənməsi isə dörd formada vergi idarəçiliyini həyata keçirir. İlk növbədə vergi stimullaşdırılması ilə vergi ödənişlərinin vaxtının uzadılması və yaxud ödəniş müddətlərinə dəyişiklik edilməsi ilə vergi tənzimlənməsi edilir. Vergi

güzəştlərinin tətbiq edilməsi ilə müəyyən şərtlər daxilində avans vergi ödəmələrinin azaldılması və ya ləğv edilməsi, vergi öhdəliklərinin qismən azaldılması, vergi dərəcələrinin aşağı salınması kimi tədbirlərlə vergi idarəçiliyində vergi münasibətləri tənzimlənir. Stimullaşdırma və güzəştlərin tətbiqindən başqa vergi idarəçiliyində vergi sanksiyalarının tətbiqi də önəmli yer tutur. Qanun pozuntusu hallarına cəza tətbiq olunmazsa o pozuntuların təkrarlanma ehtimalı çoxala bilər və bu da vergi siyasətinin quruluşunu ciddi şəkildə sarsıda bilər. Ona görə də vergi qanunvericiliyinin pozulması hallarında maliyyə sanksiyalarının tətbiq olunması, inzibati cərimələrin tətbiqi və ya cinayət məsuliyyətinə cəlb olunma vergi idarəçiliyinin mühüm tənzimlənmə vasitəsidir.

Vergi tənzimlənməsi formalarından biri də vergi dərəcələrinin optimallaşdırılmasıdır. Vergi sisteminin səmərəliliyi vergi dərəcələrinin səviyyəsindən asılıdır. Ona görə də vergi dərəcələrinin optimallaşdırılması çox müəkkəb və əməktutumlu proses hesab olunur.

Vergi idarəçiliyinin üçüncü metodu vergi nəzarətidir ki, bu barədə geniş şəkildə əvvəllərdə qeyd olunmuşdur. Lakin onu da qeyd etmək yerinə düşərdi ki, vergi nəzarəti bir sıra formalarda həyata keçirilir:

- vergi ödəyicilərinin uçotu və qeydiyyatı,
- bəyannamələrin, hesabatların qəbuluna nəzarət,
- hesablanan və büdcəyə ödənilən vergi məbləğlərinin uçotu,
- büdcəyə ödənişlərin vaxtında edilməsinə nəzarət,
- kameral və səyyar vergi yoxlamaları vasitəsilə nəzarət,
- maliyyə sanksiyalarının tətbiqi və onların ödənilməsinə nəzarət və sair.

Vergi idarəçiliyinin metodları aydın olduqdan sonra vergi idarəçiliyini həyata keçirən və vergi hüquq pozuntularına görə məsuliyyətə cəlb etmə və hüquqi tənzimlənməsini həyata keçirən dövlət orqanları barədə söz açmaq yerinə düşərdi.

Nəzarət baxımından, hüquq mühafizə orqanları kimi vergi orqanlarının Azərbaycan Respublikasında fəaliyyəti barədə çox danışılıb. Burada maliyyə və gömrük orqanlarının fəaliyyətinə toxunmaq daha yaxşı olardı.

Azərbaycan Respublikasının Vergi Məcəlləsinin 10-cu maddəsinə əsasən vergi qanunvericiliyi ilə tənzimlənən münasibətlərin iştirakçıları sırasında maliyyə və gömrük orqanları da yer tutur.

Vergi Məcəlləsində dövlət vergi orqanları siyahısında Maliyyə Nazirliyinin adı qeyd olunmasa da, ölkənin maliyyə siyasətini həyata keçirən, maliyyə idarəçiliyini edən dövlət orqanı hesab olunur. Maliyyə Nazirliyinin fəaliyyəti sırf büdcə sistemi ilə əlaqəli olduğundan vergilərin də büdcə ilə qarşılıqlı əlaqəsini nəzərə alsaq Maliyyə Nazirliyinin vergi sistemindəki idarəçiliyini anlamaq elə də çətin deyil.

Azərbaycan Respublikasının Maliyyə Nazirliyi büdcə sisteminin, büdcə vergi proqnozlaşdırılmasının, uçot və hesabat qaydalarının təkmilləşdirilməsi işini həyata keçirir. Maliyyə Nazirliyi büdcəyə vəsaitlərin cəlb olunmasını və büdcədən vəsaitlərin məsrəfinə nəzarət edən orqan kimi Vergilər Nazirliyi ilə birlikdə vergi siyasəti, vergi qanunvericiliyinin inkişaf etdirilməsi, vergi sisteminin təkmilləşdirilməsi istiqamətində təkliflər planı da hazırlayır.

Büdcəyə vergilərin tam və vaxtında daxil olmamasının bir sıra səbəbləri ola bilər:

- qüvvədə olan vergi normaları, vergi dərəcələri təkrar istehsalın tələblərinə cavab verməməsi,

- vergi orqanlarının vergilərin büdcəyə cəlb edilməsinə nəzarəti, vergidənyayınma hallarının qarşısının alınması üçün tətbiq olunan tədbirlərin vergi sisteminin tələblərinə cavab verməməsi,

- ikiqat vergitutma prinsiplərinin tətbiqi sahəsində beynəlxalq təcrübəyə olan ehtiyacın tam təmin oluna bilməməsi və sair başqa səbəblər.

Maliyyə Nazirliyi həm də vergi sistemində daha çox müzakirəyə səbəb olan iqtisadi vergitutma prinsiplərinin optimallaşdırılması məqsədilə qarşılıqlı əlaqədə olan dövlətlərin müvafiq maliyyə orqanları ilə əməkdaşlıq etmək səlahiyyətinə də malikdir. Büdcənin gəlirlər hissəsinə nəzarət etdiyi kimi xərclər bölümündə də tənzimləmələr apararaq büdcədən maliyyələşən təsərrüfat subyektlərinə nəzarət edir. Vergilər üzrə ödənişləri məhz Maliyyə Nazirliyinin Baş Dövlət Xəzinədarlığı hesablarının köməyi ilə həyata keçirilir.

Vergi qanunvericiliyi ilə tənzimlənən münasibətlərinin digər iştirakçısı Azərbaycan Respublikasının gömrük orqanlarıdır. Respublikamızda gömrük işi hüquq mühafizə orqanları kimi fəaliyyət göstərən gömrük orqanları tərəfindən həyata keçirilir. Vergi Məcəlləsinin müəyyən etdiyi bəzi hallarda vergi orqanlarının səlahiyyətlərini də gömrük orqanları həyata keçirir. Çünki vergitutma obyektinə bağlı bir çox məsələ məhz gömrük orqanlarının işi ilə əlaqədardır.

Gömrük orqanlarının vergi sistemində müdaxiləsi ən çox gömrük rüsumlarına görə yaranır. Çünki gömrük rüsumlarının ödənilməsinə tənzimləyən hüquq mənbələrindən biri də Vergi Məcəlləsidir.

Azərbaycan Respublikasının Vergi Məcəlləsində vergitutma sahəsində gömrük orqanlarının hüquq və vəzifələrini əks etdirən maddə də vardır (Maddə 25). Hətta bəzi vergilərin ödənilməsinə gömrük orqanları birbaşa nəzarət edir. Çünki bu vergilər gömrük orqanlarının işi ilə bilavasitə bağlıdır. Gömrük sərhəddindən ölkəyə daxil olan, ölkədən ixrac olan mal materiallar üçün gömrük sərhəddində əlavə dəyər vergisinə cəlb olunmasına, yol vergisi, aksiz vergilərinin ödənilməsinə nəzarət gömrük orqanlarının səlahiyyətindədir.

Gömrük orqanlarının bir sıra funksiyaları da vergitutma ilə bağlıdır:

- gömrük işini həyata keçirərkən təsərrüfat subyektlərinin hüquq və mənafelərinin qorunması üzrə tədbirlər görür,

- gömrük rüsumlarının, vergilərin, digər yığımların ödənilməsinə nəzarət edir,

-gömrük sərhəddindən idxal ixrac əməliyyatları üzrə malların və nəqliyyat vasitələrinin keçirilməsi qaydalarına riayət olunmasına nəzarət edir,

-gömrük rəsmiləşdirmə qaydalarına nəzarət edir,

-səlahiyyətləri çərçivəsində valyuta nəzarətini həyata keçirir,

-təsərrüfat subyektlərinə, fiziki şəxslərə gömrük qaydaları ilə bağlı müvafiq məlumatların verilməsini həyata keçirir və sair.

Gömrük sərhəddindən idxal ixrac əməliyyatlarının rəsmiləşdirilməsi zamanı təqdim olunan yük gömrük bəyannamələri vergi məqsədləri üçün çox mühüm sənədlərdən hesab olunur. 2016-cı ildən yük gömrük bəyannamələrinin tətbiqində ölkəmizdə elektron sistemə keçid baş verdi. O vaxtadək gömrük orqanlarında tərtib olunan yük gömrük bəyannamələri artıq elektron hökumət portalında qeydiyyatdan keçməklə düzəldilməyə başladı.

Yük gömrük bəyannamələri özündə mal idxal edən, mal ixrac edən, idxal və ya ixracı rəsmiləşdirən müqavilənin nömrəsi və tarixi, idxal və ya ixrac olunan malın alınmasını təsdiq edən hesab, idxal və ya ixrac üzrə ödənişin olunmasını təsdiq edən bank ödəniş sənədi, həmin idxal və ixrac əməliyyatı üzrə ödənilən gömrük rüsumları, vergilər, digər yığımlar, əməliyyatın baş tutduğu tarixə valyuta məzənnəsi, idxal və ya ixrac olunan malın valyuta ilə qiyməti və sair kimi məlumatları əks etdirir.

Yük gömrük bəyannamələri idxal və ixrac təyinatlı olmasından asılı olmayaraq gömrük orqanları tərəfindən qeydiyyatda alınır. Qeydiyyatda alınmış həmin nömrə ilə vergi orqanlarına təqdim edilmiş bəyannamədə yük gömrük bəyannaməsinin məlumatları əks etdirilir. Onu da qeyd etmək yerinə düşərdi ki, Vergi Məcəlləsinə görə nağd qaydada ödənilən əlavə dəyər vergisi məbləğinin büdcə ilə münasibətlərdə əvəzləşdirilməsinə icazə verilmədiyi halda, Vergi Məcəlləsinin 175-ci maddəsinə əsasən gömrük məqsədləri üçün idxal olunan mallara görə ödənilən əlavə dəyər vergisinin ödəniş üsulundan asılı olmayaraq əvəzləşdirilməsinə yol verilir.

Gömrük sahəsində baş verən qanun pozuntuları da müvafiq qanunvericiliyə əsasən məsuliyyətə cəlb olunur. Nəinki İnzibati Xətalər Məcəlləsi, hətta Cinayət Məcəlləsində də məsuliyyət nəzərdə tutan tədbirlər vardır.

Vergi münasibətlərinin, qanunvericiliyin pozulması hallarının tənzimlənməsi, bu prosesə vergi orqanlarından əlavə maliyyə, gömrük orqanları kimi hüquq mühafizə səlahiyyətləri olan orqanların cəlb olunması ölkəmizdə vergi idarəçiliyinin sahəsinin nə qədər geniş olduğunu bir daha sübut edir.

III FƏSİL. VERGİ QANUNVERİCİLİYİNİN POZULMASINA GÖRƏ İNİZBATI MƏSULİYYƏT TƏDBİRLƏRİ SİSTEMİNİN HÜQUQİ TƏNZİM- LƏNMƏSİNİN SƏMƏRƏLİLİYİNİN ARTIRILMASI

3.1. Vergi qanunvericiliyinin təkmilləşdirilməsi istiqamətləri və vergi

nəzarəti sisteminin səmərəliliyinin yüksəldilməsi

İqtisadiyyatın inkişafı qanunvericiliyin inkişaf səviyyəsindən asılı olduğu üçün iqtisadiyyatın tərəqqisi qanunvericiliyin təkamülünü tələb edir. Həmçinin iqtisadiyyatda yüksəliş planları qanunvericiliyin təkmilləşməsi vasitəsilə həyata keçirilir. Yəni gələcək iqtisadi planlar qurulan zaman ilk öncə iqtisadiyyatın yüksəliş amilləri araşdırılır, bu sahədə müvafiq qanunvericilik normalarına dəyişiklik edilir.

Qanunvericilik bazasının təkmilləşdirilməsi vergi sistemində aparılan islahatların mühüm istiqamətlərindən biridir. Vergi sistemi iqtisadiyyatın özəyi olduğundan bu sahədə islahatların aparılması zərurət anlamını alır. Həmçinin yeni iqtisadi vəziyyət ona uyğun olmayan vergi sistemi ilə birlikdə inkişafa doğru yol ala bilmir. İqtisadi vəziyyət dəyişdikcə vergi sisteminin, vergi qanunvericiliyinin təkmilləşdirilməsini tələb edir.

Azərbaycan Respublikasında ilk olaraq bu tələbat bazar iqtisadiyyatına keçid zamanı baş verdi. Çünki sovet hökuməti dövründə əsası qoyulan vergi sistemi bazar iqtisadiyyatına keçid dövründə iqtisadi rejimlə uyğunsuzluq səbəbindən maneçiliklər yaratmağa başladı. Qanunvericilikdə olan ziddiyyətlər, uyğunsuzluqlar bu sahədə ciddi addım atmağı lazım bildi. Bu məqsədlə 1999-cu ildən vahid vergi qanunvericiliyinin yaradılması istiqamətində işlər görülməyə başladı. İlk öncə mövcud qanunvericilik bazası araşdırılmağa başladı, iqtisadi vəziyyətlə uyğunlaşmayan məqamlara aydınlıq gətirildi, vergi sahəsindəki qarşılıqlı qanunlar arasında olan ziddiyyətlər aradan qaldırıldı. Bu məqsədlə örnək olaraq iqtisadi cəhətdən inkişaf etmiş ölkələrin vergi qanunvericiliyini, vergi orqanlarının səmərli iş prinsiplərini, bazar iqtisadiyyatına keçid dövrünü yaşayan ölkələrdə tətbiq edilən

vergi siyasətini, bu sahədə Beynəlxalq Valyuta Fondunun tövsiyələrinə nəzər salınmış; iqtisadçıların, vergi sahəsindəki mütəxəssislərin cəlb olunması ilə Vergi Məcəlləsi layihəsi hazırlanmışdır.

Nəzərə almalıyıq ki, vergi sistemi ölkəmizdə 1990-cı ildə Maliyyə Nazirliyinin tərkibində yaradılmış dolaşq bir sistem idi. Müstəqillik əldə edildikdən sonra dövlət nəzarətinin gücləndirilməsi məqsədilə Baş Dövlət Vergi Müfəttişliyi, muxtar respublika, rayon və şəhərlər üzrə vergi müfəttişlikləri yaradıldı. Sonradan vergi sisteminin xidmət səviyyəsinin artırılması məqsədilə 1992-ci ildə 21 iyun tarixində “Dövlət vergi xidməti haqqında” Azərbaycan Respublikasının Qanunu qəbul edilmişdir. Müstəqilliyin əldə olunması ilə vergi sisteminin inkişafı üç istiqamətdə təkmilləşdirilmə həyata keçirilməsi ilə baş tutdu:

- Vergi qanunvericiliyinin vahid normativ-hüquqi bazasının işlənilib hazırlanması,
- Vergi inzibatçılığının təkmilləşdirilməsi,
- Vergi orqanlarında xidmət edən əməkdaşlarının rifahının yüksəldilməsi.

Müstəqillik əldə edildikdən sonrakı on il müddətində vergi sistemində baş verən ciddi dəyişikliklərdən sonra 2000-ci ildə Baş Dövlət Vergi Müfəttişliyi ləğv edilmiş, onun yerinə vergi sistemə nəzarəti kompleks şəkildə həyata keçirən Vergilər Nazirliyinin yaradılması haqqında fərman imzalandı. 1992-2000-ci illər aralığında bir sıra vergi qanunları qüvvədə olmuşdur ki, Vergilər Nazirliyinin yaradılmasından sonra dərhal həmin ildə Vergi Məcəlləsinin təsdiq edilib qüvvəyə minməsi barədə sərəncam imzalandı. Nəticədə 2001-ci ilin yanvarın 1-dən ilk dəfə Azərbaycan Respublikasının vahid vergi sisteminin hər amilini özündə ətraflı əks etdirən Vergi Məcəlləsi qüvvəyə mindi. Vergi Məcəlləsi vergi sistemini bu sahədə yeganə qanunvericilik kimi idarə edə bilmək qabiliyyətinə malik olmadığından Məcəllənin tətbiqini təmin etmək məqsədilə bir sıra qərar və sərəncamlar da təsdiq edildi. Dövlət vergi orqanlarında xidmət haqqında, vergi qanunvericiliyinin

pozulmasına görə maliyyə sanksiyalarının tələbi barədə, kommersiya sirri ilə bağlı münasibətlərin tənzimlənməsi haqda, vergi ödəyicilərinə eyniləşdirmə nömrəsinin verilməsi qaydaları haqda, vergi ödəyicilərinin uçotunun aparılması barədə, dövlət vergi nəzarətini keçirmək məqsədilə səyyar yoxlamalar keçirilmə qaydaları barədə, xronometraj metodu ilə müşahidə aparılması barədə, verginin hesablanması üçün zəruri məlumatların vergi ödəyiciləri tərəfindən təqdim olunmaması hallarında verginin hesablanması qaydası haqda, artıq ödənilmiş vergi, faiz, sanksiyalar üzrə məbləğin geri qaytarılması barədə, vergidən azadolmalar barədə, ezamiyyə normaları haqqında qanun və qaydalar buna misaldır.

Artıq on yeddi il əvvəl ilk dəfə qəbul olunan Vergi Məcəlləsinə demək olar ki, hər il iqtisadi vəziyyətin tələblərindən irəli gələn dəyişikliklər edilir. On yeddi ilik tarix vergi sistemini xeyli inkişaf etdirmiş, vergi qanunvericiliyində əvvəllər mövcud olan dolaşıqlığı aradan qaldırmış, vergilərin təsnifatını, hesablanma və ödənilmə qaydalarını müfəssəl şəkildə vergi ödəyicilərin ixtiyarına qoymuşdur.

Vergi ödəyicilərinin vergilər barədə tədricən məlumatlanması vergilərin ödənilmə sistemində də müsbətə doğru dəyişikliklər yaratmışdır. İyirmi ilə yaxın ömrü müddətində bir sıra vergi dərəcəsinə dəyişiklik edilmiş, vergi ödəyicilərinin məlumatlanması yönündə ciddi addımlar atılmışdır.

2016-cı ildə 16 dekabr tarixində qəbul olunan “Azərbaycan Respublikasının Vergi Məcəlləsində dəyişikliklər edilməsi haqqında Azərbaycan Respublikasının Qanunu” Vergi Məcəlləsinə ən çox dəyişikliyi edən qanunvericilik aktı olmuşdur. İki yüzdən çox dəyişikliyi özündə ehtiva edən bu Qanun həm vergi orqanları, həm də vergi ödəyiciləri üçün inkişaf xarakterli olub ölkəmizdə iqtisadi inkişafın yüksək səviyyədə olmasından xəbər verir.

2001-ci ilin yanvarından ölkəmizdə qüvvədə olan ilk Vergi Məcəlləsinin tətbiqindən altı il keçdikdən sonra artıq elektron sistemin vergi sahəsinə tətbiqi baş verdi. Dövlət orqanları arasında elektron sənəd mübadiləsinin ilk addımları vergi sahəsində atıldı. Vergi orqanlarına təqdim olunan məlumatların, ərizələrin,

bəyannamələrin elektron şəkildə qəbuluna 2007-ci ildən başlandı. Bir il ərzində vergi ödəyicilərinin bu sistemə tədricən keçməsi üçün şərait yaradıldı, elektron sistemlə bərabər sənəd mübadiləsindəki əvvəlki rejim də fəaliyyətdə oldu. Lakin sonradan tamamilə elektronlaşma kompleks hal aldı, vergi ödəyicilərinin vaxtına qənaət edildi. Vergi ödəyicilərinin məlumatlandırılması üçün istifadəçi təlimatlarının yayılması, digər tərəfdən vergi orqanlarında vergi orqanlarının mütəxəssis işçilərindən ibarət xidmət masalarının fəaliyyət göstərməsi də vergi sisteminin nailiyyətlərindəndir.

2016-cı il 16 dekabr tarixli “Nağdsız hesablaşmalar haqqında” Azərbaycan Respublikasının Qanunu, həmin tarixli “Elektron ticarət haqqında” Azərbaycan Respublikası Qanununda dəyişikliklər edilməsi haqqında Azərbaycan Respublikasının Qanunu, 2016-cı il 30 dekabr tarixli “Vergi ödəyicilərinin 2017-ci ilin 1 yanvar tarixinə mövcud olan vergi borclarının tənzimlənməsi haqqında” Azərbaycan Respublikasının Qanunu 2017-ci il 1 yanvar tarixindən qüvvəyə minən Azərbaycan Respublikasının Vergi Məcəlləsinin tətbiqində yardışçı xarakterli qanunvericilik aktlarıdır.

2017-ci il 1 yanvar tarixində qüvvədə olan Azərbaycan Respublikasının Vergi Məcəlləsi özündə bir sıra yenilikləri cəmləşdirir:

- Vergi hesab fakturaların elektron qaydada tətbiqindən sonra artıq 2017-ci ildən elektron qaimə fakturaların tətbiqinə başlanılması,

- Vergi yoxlamalarına dair maddələrdə ciddi dəyişikliklər, vergi ödəyicisi tərəfindən könüllü olaraq vergi orqanlarına vergi açıqlması təqdim etmək hüququnun olması, vergi orqanlarının təqdim olunmuş məlumat və bəyannamələrə cəmi otuz gün ərzində münasibət bildirmək hüququnun olması və bu müddət ötdükdən sonra müdaxilə edə bilməməsi,

- Vergi ödəyicilərinin nağdsız hesablaşmalara sövq edilməsi məqsədilə nağd əməliyyatların həcmnin məhdudlaşdırılması, limitlərin müəyyən olunması, məhdud

çərçivəni aşan vergi ödəyicilərinə qarşı maliyyə sanksiyalarının tətbiqi ilə vergi şəffaflığının artırılması,

-2017-ci il 1 yanvar tarixinə vergi ödəyicilərinin büdcəyə olan vergi borcunun ödənilməsində güzəştlər tətbiq edilməklə vergi amnistiyasının tətbiqi.

Bu dəyişikliklər vergi sistemindəki nəzarət sisteminin gücləndirilməsi məqsədi daşıyaraq daha çox vergi ödəyicilərinin həvəsləndirilməsinə istiqamətləndirilmişdir. Çünki Azərbaycan Respublikasının Vergi Məcəlləsinin 3-cü maddəsinə əsasən vergi sistemi sabıkarlıq fəaliyyətini təşviq etməlidir.

Vergi sistemində aparılan islahatların mühüm istiqamətlərindən biri vergi nəzarətinin təkmilləşdirilməsidir.

2017-ci il 1 yanvar tarixində qüvvədə olan Vergi Məcəlləsinə vergi nəzarəti sahəsində islahatları özündə əks etdirən bir çox maddə əlavə olunmuşdur və yaxud dəyişiklik edilmişdir. Əsas olaraq kameral şəkildə vergi nəzarətinin həyata keçirilməsi qaydalarına edilən dəyişiklik vergi orqanlarına vergi ödəyicisinin təqdim etdiyi məlumat və ya bəyannaməyə 30 gündən çox olmayan müddətdə münasibət bildirmək hüququ verir.

Vergi nəzarəti sahəsində Vergi Məcəlləsinə “elektron audit”¹⁸ adlı yeni terminin əlavə olunması vergi nəzarətinin təkmilləşməsinin bariz nümunəsidir. Adından göründüyü kimi elektron qaydada vergi ödəyicisinin məlumatlarına nəzarət etmək hüququnu verən yoxlama növüdür.

Səyyar vergi yoxlaması zamanı tələb olunan sənədlərin təqdim olunması halları artıq operativ nəzarət yoxlamasına da tətbiq olunmağa başladı.

Vergi qanunvericiliyinin pozulmasına görə tətbiq olunan maliyyə sanksiyaları siyahısına “Hesabat və digər məlumatın təqdim edilməsi ilə bağlı hüquqpozmalara görə maliyyə sanksiyaları”na aid olan 57-ci maddəyə “vergi nəzarətinin həyata keçirilməsi və Azərbaycan Respublikasının tərəfdar çıxdığı beynəlxalq müqavilələrə

¹⁸ Azərbaycan Respublikasının Vergi Məcəlləsi, Maddə 13.2.68

əsasən daxil olmuş sorğuların icrası ilə bağlı zəruri olan sənədlərin və ya onların lazımı qaydada təsdiq edilmiş surətlərinin vergi orqanının müraciətinə əsasən 10 iş günü müddətində təqdim edilməməsi”nə görə 100 manat məbləğində, həmçinin “Azərbaycan Respublikasının rezidenti ilə onunla qarşılıqlı surətdə asılı olan qeyri-rezident şəxslər arasında, qeyri-rezidentin Azərbaycan Respublikasındakı daimi nümayəndəliyi ilə həmin qeyri-rezidentin özü və ya onun başqa dövlətlərdə yerləşən hər hansı nümayəndəliyi, filialı və digər bölməsi arasında və Azərbaycan Respublikasının rezidenti və (və ya) qeyri rezidentin Azərbaycan Respublikasındakı daimi nümayəndəliyi ilə güzəştli vergi tutulan ölkələrdə təsis edilmiş (qeydiyyatdan keçmiş) subyektlər arasında ümumi dəyəri 500.000 manatdan artıq olan əməliyyatlara dair arayışın hesabat ilindən sonrakı ilin mart ayının 31-dən gec təqdim edilməsinə görə 500 manat həcmində maliyyə sanksiyasının tətbiq edilməsi” kimi mühüm maddələr əlavə edilmişdir.

Vergi Məcəlləsinə edilmiş dəyişikliklərdən başqa vergi orqanlarında struktur və kadr dəyişikliyi kimi islahatlar da vergi nəzarətinin səmərəliliyinin artırılması üçün müvafiq addımlardandır.

Yuxarıda qeyd etdiyimiz Baş Dövlət Vergi Müfəttişliyinin ləğv olunub yerinə Azərbaycan Respublikasının vergi sisteminin kompleks şəkildə nəzarətini həyata keçirən Vergilər Nazirliyinin yaradılması struktur dəyişikliyinə gözəl nümunədir. Həmçinin vergi cinayətlərinin araşdırılması məqsədilə Vergi Cinayətlərinin İbtidai Araşdırılması departamentinin fəaliyyəti struktur islahatlarında baş verən təkamüldür.

Azərbaycan Respublikasının Vergilər Nazirliyinin struktur vahidlərinin sayının günü gündən artması bu sahədə xidmətin səviyyəsinin yüksəldilməsini məqsəd güdürək vergi sisteminin geniş inkişafının nişanəsidir.

Vergi nəzarətinin səmərəliliyinin artırılması məqsədilə kadr islahatlarının aparılması da vergi qanunvericiliyinin pozulmasına görə məsuliyyət tədbirlərinin tətbiqində yararlıdır.

Vergilər Nazirliyinə işə qəbulun qaydalarının fərqliliyi bu sahədəki inkişafın səviyyəsinin göstəricisidir. Hər il vergilər sahəsinə işə qəbulun şəffaf şəkildə keçirilməsi, elektron qaydada sənədlərin qəbulu, iki mərhələdən ibarət imtahan, vergi sahəsi ilə əlaqədar olan bütün qanunvericilik aktlarına aid sualları özündə əks etdirən imtahanlar vergi sahəsində xidmət göstərməyin məsuliyyətinə işarədir.

Həmçinin, Vergilər Nazirliyində çalışan işçilərin attestasiyalarının keçirilməsi, bu sahədə kadr islahatlarının aparılmasının vergi sahəsinə müsbət təsir göstərdiyini sübut edir.

Vergi nəzarətinin gücləndirilməsi Azərbaycan Respublikasının Vergilər Nazirliyinin Vergi Qanunvericiliyinin icrasına nəzarət Departamentinin başlıca vəzifəsi olub, bu sahədə səmərəliliyin artırılması istiqamətlərini müəyyən etməyə yardım edir.

3.2.Vergi qanunvericiliyinin pozulmasına qarşı inzibati-hüquqi məsuliyyət

tədbirlərinin gücləndirilməsi

Vergi Məcəlləsi vergitutma üsurləri təsbit olunduqdan sonra vergi ödəyicinin hüquq və vəzifələrini müəyyən edir. Vergitutma üsürü vergi ödəmək məsuliyyəti yaradır və vergi ödəyicisini meydana gətirir. Qanunvericilik də vergilərin hesablanması, ödənilməsi, vergitutma obyektinin təyin olunması ilə bərabər vergi ödəyicisinin hüquq və vəzifələrini də bəyan edir.

Azərbaycan Respublikasının Vergi Məcəlləsinin “vergi ödəyicisi və vergi agent” adlanan ikinci fəslə vergi ödəyicisi və vergi agentinin vergitutma obyekt olduğu halda hüquq və vəzifələrini müəyyən edir.

Vergi ödəyicisi və ya vergi agentinin hüquqları onun vergi orqanları ilə arasında yaranan vergi münasibətlərinə dair hər bir məlumat, akt, informasiyanı vergi

orqanlarından tələb edə bilmə səlahiyyətidir. Vergi ödəyicisi və ya vergi agentinin hüquq və maraqları qanunvericilik normaları ilə, vergi orqanlarının və onların vəzifəli şəxslərinin səlahiyyətləri ilə təmin edilir; hüquq və qanuni maraqlarının müdafiəsi Vergi Məcəlləsi və digər müvafiq Məcəllələr ilə müəyyən olunur. Vergi ödəyicisinin hüquqlarının təmin olunmaması da qanunla müəyyən edilmiş məsuliyyətə səbəb olur. Vergi ödəyicisinin və ya vergi agentinin hüquqları daha çox vergi orqanlarının məsuliyyətini əks etdirir.

Vergi ödəyicisi və ya vergi agentinin vəzifələri isə əksinə vergi ödəyicisinin və ya vergi agentinin özünün məsuliyyətinin əks olunmasıdır. Vergitutma obyektini təyin olunduqdan sonra vergi ödəyicisinin vəzifələri yaranır və o, bu vəzifələri yerinə yetirməyə borcludur. Vergi ödəyicisinin məhz vəzifələrini yerinə yetirməməsi onu məsuliyyətə cəlb edir.

Azərbaycan Respublikasının Vergi Məcəlləsinin 16-cı maddəsində vergi ödəyicilərinin bütün vəzifələri ətraflı şəkildə izah olunmuşdur. Bu vəzifələrin əksəriyyəti barədə əvvəldə məlumat verildiyi üçün vergi ödəyicisinin əsas bir neçə vəzifəsinə toxunmaq daha düzgün olardı.

2017-ci il 1 yanvar tarixinə vergi ödəyicilərinin ixtiyarına qoyulan təkmilləşdirilmiş Vergi Məcəlləsi bu tarixdən vergi ödəyicilərinin bəzi vəzifələrini və həmin vəzifələri yerinə yetirmədiyi halda yaranan hüquq pozuntularını, onların məsuliyyətə cəlb olunması hallarını özündə cəm etmişdir.

Yeni Vergi Məcəlləsi 2017-ci ilədək üzərində çox dayanılmayan hüquq pozuntuları və bu qanun pozuntularına qarşı diqqətlə davranan vergi ödəyiciləri üçün bəzi üstünlüklər təqdim etdi. Vergi orqanları ilə münasibətlərinə ziyan vuran bəzi qanunvericiliyi pozan hallara qarşı Vergi Məcəlləsi təkmilləşdirilmiş halda öz müdafiə planlarını ortaya qoydu.

Ən çox rast gəlinən sənədləşmə məsələlərində problem yaradan ciddi hesabat blanklarının təqdim olunmaması kimi qanunvericiliyin pozulması halları idi. Bu da öz

növbəsində vergi ödəyicinə xərclərini sənədləşdirmək imkanı vermədiyinə görə səyyar vergi yoxlaması keçirən zaman vergi orqanlarına bəzi sanksiyalarının tətbiq edilməsi hüququnu verirdi. Nağd ticarətin üstünlük təşkil etdiyi ərazilərdə ciddi hesabat blanklarının tətbiq olunmasındakı boşluqların bu il bəzi tədbirlərin köməyi ilə aradan qaldırılması planlaşdırılır. 2017-ci ildən elektron qaimənin tətbiqi bu sahədə atılan çox uğurlu addımdır ki, onun tətbiqi də zəruri xarakter daşıyır. Nağd alqı satqı zamanı yalnız nəzarət kassa aparatı çəkinin təqdim olunmasının qanəedici olmaması, alış satış prosesində şəffaflığın təmin olunması məqsədi daşıyan ciddi hesabat blanklarının da təqdim edilməsi vergi ödəyicilərinin vəzifələri sırasına artırıldı. Bu vəzifənin yerinə yetirilməsinə nəzarət isə səyyar vergi yoxlaması və operativ vergi nəzarətinin öhdəsinə qoyuldu. Bu nəzarətin nəticəsinə qanun pozuntusu müəyyən edildiyi halda isə məsuliyyət tədbirlərinin tətbiqi də müəyyən olundu. Belə ki, səyyar vergi yoxlaması və ya operativ vergi nəzarəti zamanı vergi ödəyicisinin sahibliyində olan malların alışını təsdiq edən qaimə-faktura və ya elektron qaimə-faktura və ya elektron vergi hesab-faktura, idxal mallarına münasibətdə idxal gömrük bəyannaməsi, həmin mallar vergi ödəyicisinin özü tərəfindən istehsal edildikdə isə bu Azərbaycan Respublikasının Prezidenti tərəfindən müəyyən edilmiş qaydada tərtib edilən sənədlərdən ən azı biri olmadığı halda – alıcıya təqvim ili ərzində belə hala birinci dəfə yol verdikdə alınmış malların 10 faizi, ikinci dəfə yol verdikdə 20 faizi, üç və daha çox dəfə yol verdikdə 40 faizi miqdarında maliyyə sanksiyası tətbiq edilir. Alıcının bu sahədə maliyyə sanksiyasının tətbiqindən yayınma məqsədilə mal alış zamanı diqqətlə davranması satıcının ehtiyatsızlığına da öz təsirini qoyur. Belə halda alıcı mal alan zaman qanunvericiliyin tələblərinə əsasən sənəd tələb etdiyi halda satıcı tələb olunan sənədləri təqdim edə bilməməsi alıcını başqa satıcıya yönləndirir. Satıcı da öz növbəsində alqı satqı prosesini həyata keçirmək üçün qanunvericiliyin tələblərinə riayət etməli olacaq, qanunun tələblərinə uyğun sənədləşmə prosesini aparacaq.

Yeni qanunvericilik fəaliyyət növündən asılı olaraq vergi ödəyicilərinə nağd pul hesablaşmalarının aparılmasında da bəzi qaydalar tətbiq edilməsini irəli sürdü.

Yeni qanunvericiliyin qüvvəyə minməsinədək vergi ödəyicilərinin hesablaşma hesablarında olan vəsaitlərinin nağdlaşdırılmasına məhdudiyyət yox idisə, qanunvericiliyin təkmilləşməsi bu sahədə də sözünü dedi. Fəaliyyət növündən asılı olaraq pul vəsaitlərinin nağd şəkildə xərclənməsinə limit qoyuldu. Əlavə dəyər vergisi ödəyiciləri və il ərzində iki yüz mindən artıq dövriyyəsi olan ticarət və iaşı fəaliyyəti ilə məşğul olan vergi ödəyiciləri ay ərzində otuz mindən artıq, digər vergi ödəyiciləri isə on beş mindən artıq nağd qaydada hesablaşmalar apara bilməz. Qanunvericiliyin bu hissəsinin pozulmasına görə, təqvim ili ərzində belə hala birinci dəfə yol verdikdə aparılan əməliyyatların 10 faizi, təqvim ili ərzində ikinci dəfə yol verdikdə aparılan əməliyyatların 20 faizi, təqvim ili ərzində üç və daha çox dəfə yol verdikdə isə aparılan əməliyyatların 40 faizi miqdarında maliyyə sanksiyası tətbiq edilir.

Hətta müəssisələr tərəfindən ödənilən əmək haqqlarının da nağd qaydada ödənilməsinə icazə verilmir. Bu, digər tərəfdən də bankların fəaliyyətinin daha da inkişaf etməsinə kömək etmiş oldu. Həmçinin hesablaşma hesablarındakı vəsaitin nağdlaşdırılması zamanı tətbiq olunan bir faiz sadələşdirilmiş vergi dərəcəsi vergi orqanlarının vergi ödəyicilərinin hesablaşma əməliyyatlarına nəzarəti gücləndirmiş oldu. Bəzi fəaliyyət növlərinə isə sabit vergi məbləği müəyyən olundu. Məişət cihazlarının təmiri ilə məşğul olanlar, foto, audio video xidmətləri göstərənlər, fərdi evlərdə xidmətçi, bağban və sair kimi işlərlə xidmət göstərənlər sabit vergi məbləği ilə vergiyə cəlb olundu. Vergi Məcəlləsində bu sahədə edilən dəyişikliyə görə bəzi fəaliyyət növlərinə stabil sadələşdirilmiş vergi müəyyən olunub. Ərazilər üzrə əmsalları nəzərə almaqla sabit sadələşdirilmiş qəbzini əldə etməklə öz fəaliyyətləri üzrə vergi məbləğlərini dövlət büdcəsinə ödəməlidirlər.

Bu sahədə nəzarəti gücləndirmək məqsədilə operativ vergi nəzarəti bölmələrinə bəzi dəyişiklik edilərək, bu sahədə sabit sadələşdirilmiş vergi qəbzini əldə etməyən vergi ödəyicilərin aşkarlanması kimi vəzifələr operativ vergi nəzarətinin səlahiyyətinə verildi.

İlk baxışda vergitutma obyektlərinin sayının artırılması kimi görünən yeni təkmilləşdirilmiş vergi qanunvericiliyi əslində vergi sisteminin əhatə dairəsinin genişlənməsinə, qeyri sahibkarlıq fəaliyyətinin, təhsil, səhiyyə kimi orqanların fəaliyyətini təmin edən dövlət büdcəsinin daxilolmalarında hamının səfərbər olmasına xidmət edir.

Vergi qanunvericiliyində inzibati hüquq məsuliyyəti müəyyən olunarkən qanun pozuntusunun ağırlıq dərəcəsi də nəzərə alınır. Çünki ağırlıq dərəcəsinə münasibətdə eyni cəza tədbiri tətbiq olunarsa vergi ödəyicilərinin vergi sisteminin ədalətli olmasına şübhəsi yaranar, vergi qanunvericiliyinin pozulması zamanı onun dərəcəsinə diqqət etmədən dövlət büdcəsinə ciddi şəkildə ziyan vura bilər.

Ona görə də vergi qanunvericiliyində məsuliyyətə səbəb olan əməl və ya hərəkətlər diqqətlə araşdırılır, ilk öncə bu əməl və ya hərəkətlərə səbəb olan amil öyrənilir, sonra ona müvafiq cəza tədbiri müəyyənləşdirilir.

NƏTİCƏ

İqtisadiyyatın inkişafına birbaşa təsir edən vergi sisteminin səmərəli şəkildə qurulması dövlətin vergi siyasətinin ən ümdə vəzifələrindəndir. Vergi sistemi dövlət büdcəsinin formalaşması, xərclənməsi kimi ünsürlər üzrə iqtisadiyyata təsir etmə qabiliyyətinə malik olub fiziki və hüquqi şəxsləri də bu prosesə birbaşa və ya dolaylı şəkildə cəlb edir. Bazar iqtisadiyyatının hökm sürdüyü şəraitdə vergi sistemi dövlət nəzarətini həyata keçirmək üçün dövlət tərəfindən qurulan güclü bir mexanizmdir. İqtisadiyyat hüquqla əlaqəli olduğundan ictimai münasibətlərin qurulduğu hər bir münasibətdə hüququn müdaxiləsini görmək olur. İqtisadiyyata güclü təsir edən bir mexanizm kimi vergi sistemi də hüquqla əlaqəli şəkildə inkişafa doğru addımlayır.

Vergi münasibətləri demək olar ki, ölkənin əksər fərdini əhatə edən ictimai münasibətlərdir. Əmək haqqı ilə çalışan işçi belə əldə etdiyi gəlirə tətbiq olunan gəlir vergisi ilə vergi münasibətlərinin iştirakçısına çevrilir. İctimai münasibətlər də iki və daha çox tərəfi özündə birləşdirdiyindən hüquqsuz, hüquq normaların tətbiqi olmadan inkişaf edə bilməz. Həmçinin münasibətlərin sağlam qurulması məqsədilə hüquq normalarının tətbiqi zəruridir.

İlk dövlət anlayışı ilə özünü meydana çıxaran vergi sistemi zaman keçdikcə inkişaf edərək dövlətin əsas maliyyə mənbəyinə çevrildi. Dövlətin inkişafı, təhslinin, səhiyyəsinin səviyyəsini yüksəltmək, dövlətin dünyaya inteqrasiyası üçün kifayət qədər maliyyə resursları olmalıdır. Əksər ölkələrdə maliyyə resursları vergilərin hesabına formalaşır.

Dövlət büdcəsi könüllü olaraq formalaşa bilsə belə, özündə könüllü vəsaitlərdən xərclərini ödəyə biləcək qədər vəsait toplaya bilməz. Ona görə də büdcənin formalaşması üçün icbari ödənilən resurslara ehtiyac var ki, bu da iqtisadiyyatın hər sahəsinə nüfuz edə bilsin. Bu da vergi sistemindən daha güclü bir fiskal siyasət ola bilməz.

Vergi sistemi özündə icbarilik xarakterini ehtiva etdiyinə görə vergi münasibətlərində qanun pozuntularına daha çox rast gəlinir. Vergi münasibətləri vergi qanunvericiliyi ilə tənzimlənir.

Vergi qanunvericiliyi yalnız Vergi Məcəlləsi ilə deyil, İnzibati Xətlər Məcəlləsi, Cinayət Məcəlləsi, Mülki Məcəllə kimi bir sıra qanunvericilik aktlarını əhatə edən geniş dairəyə malik qanunlar toplusudur. 2017-ci ildən vergi ödəyicilərinin ixtiyarına verilən təkmilləşdirilmiş Vergi Məcəlləsi digər bir sıra yeni qanunların qəbul olunmasını, bəzi qanunlarda dəyişiklik edilməsini zəruriləşdirdi. Vergi, iqtisadiyyatın mərkəzində duran bir sistem kimi iqtisadiyyatın bütün sahələrinə nüfuz etmək bacarığına malik olub, yeni bir dəyişiklik düşünəndə də bütün sahələrdə, o sahələri idarə edən qanunvericilik aktlarına dəyişikliyi məcburiləşdirir.

Vergi qanunvericiliyi yalnız vergi münasibətləri iştirakçılarının hüquq və vəzifələrindən bəhs etmir. O həm də vergi güzəştləri, vergidən azadolmalar, vergi dərəcələri, vergi öhdəlikləri və vergi öhdəliklərinin yerinə yetirilməməsi zamanı yaranan qanun pozuntuları, həm də bu qanun pozuntularına qarşı tədbirlər kompleksini əhatə edir.

Vergi qanunvericiliyi hüquq normalarını pozanlara qarşı tədbirlərin tətbiq olunmasını nəzərdə tutmaqla yanaşı, bu tədbirləri həyata keçirən orqanların işlərinə də nəzarət edir. Məsuliyyətə cəlb edərkən yalnız vergidən yayınan tərəfə deyil, vergi hüququnu pozan hər tərəfə tətbiq edir.

Azərbaycan Respublikasının Vergi Məcəlləsində vergi məsuliyyətinə dair bir çox maddələr nəzərdə tutulmuşdur. Vergi məsuliyyəti şəxsi olduğundan heç kim başqasının vergi məsuliyyətinə cəlb oluna bilməz. Həmçinin hər bir vergi ödəyicisi qanun pozuntusuna görə bir dəfə məsuliyyətə cəlb oluna bilər. Təbii ki, burada vergi ödəyicisi tərəfindən təkrarlanan hüquq pozuntularından söhbət getmir. Təkrarlanan hüquq pozuntuları da təkrar olunduğu halda eyni həcmdə məsuliyyətə cəlb olunmur. Bu bir növ vergi qanunvericiliyinin pozulması halının cəzalandırılması xarakteri alaraq, qanunvericiliyi pozan tərəfi növbəti dəfə diqqətli olmağa sövq edir.

Vergi qanunvericiliyinin pozulmasına nəzarəti də təkcə vergi orqanları deyil, bir sıra hüquq mühafizə tədbirləri həyata keçirmək səlahiyyəti olan dövlət orqanları edir. Vergi idarəçiliyi sahəsində Maliyyə Nazirliyi və gömrük orqanlarının da böyük rolu vardır.

Maliyyə Nazirliyi dövlət büdcəsinin daxilolma və xərcləri ilə bağlı konsepsiyaları hazırladığından vergi orqanları ilə əlaqəli işləyir. Dövlət büdcəsinin gəlir və xərclərini müəyyən edərkən vergi daxilolmalarının həcmnin təyin olunması, vergilərin büdcədəki yeri, həmçinin vergi qanunvericiliyinin pozulması zamanı tətbiq olunan maliyyə sanksiyalarının tərbiyəvi xarakterini nəzərə alır. Çünki idarəçilik yalnız tabe olan tərəfə vəzifələrini etdirmək məcburiyyəti tətbiq etməklə məhdudlaşmır. Səmərəli idarəçilik qarşı tərəfdən də etirazla qarşılanmamalıdır. Bu səbəbdən qarşı tərəfin vəziyyətinin öyrənilməsi vergi qanunvericiliyinin pozulması zamanı tətbiq olunacaq məsuliyyətin səviyyəsini müəyyən edir. Vergi münasibətlərində vergi qanunvericiliyini pozan tərəfin təqsirinin olub olmaması diqqət mərkəzində olan məsələlərdəndir.

Gömrük orqanları da bəzi vergilərin dövlət büdcəsinə cəlb olunmasında səlahiyyətə malik olduğundan vergi idarəçiliyində mühüm mövqeyə malikdir. Vergi münasibətləri ictimai münasibətlər olduğundan, vergi ödəyicilərini yalnız respublika daxilində fəaliyyətlə məhdudlaşdırmadığından xarici ölkələrlə münasibət vergi münasibətlərinə gömrük qanunlarını da müdaxil edir.

Xarici ölkələrlə münasibət qurularkən mal alqı satqısı baş verərkən yaranan münasibətlərə vergi orqanları ilə eyni səviyyədə gömrük orqanları da nəzarət edir.

Vergi qanunvericiliyinin pozulması bəzən vergi cinayətləri həddində baş verir ki, Azərbaycan Respublikasında vergi sisteminin inkişafının daha bir nümunəsi olan Vergilər Nazirliyi tərkibində Vergi Cinayətlərinin İbtidai Araşdırılması Departamentinin səlahiyyətlərinə aid edilib. Bir çox ölkələrdə vergi cinayətlərini tədqiq edən ayrıca orqan və a departament mövcud olmadığı halda Azərbaycan Respublikasında Vergilər Nazirliyinin strukturuna belə bir departamentin əlavə

olunması vergi qanunvericiliyinin pozulmasının ciddi nəzarət altında olduğunu bir daha sübut edir.

Vergi qanunvericiliyi sahəsində Vergi Məcəlləsinə edilən son dəyişikliklər də vergi nəzarəti istiqamətində edilən böyük islahatlardır. Ən çox vergi ödəyicilərinin səmərəli vergi münasibətlərinin qurulmasına xidmət edən bu dəyişikliklər iqtisadiyyatın hərtərəfli inkişafı üçün digər qanunlarda da lazımi nüansları diqqət mərkəzinə çəkdi. Azərbaycan Respublikasının vergi sisteminin əhatə dairəsini daha da genişləndirərək iqtisadiyyatın hər sahəsinə nüfuz etdi.

İnkişaf etmiş ölkələrin iqtisadiyyatındakı təcrübənin tətbiqi ilə iqtisadiyyatın getdikcə inkişaf etməsi daima islahatların aparılmasını tələb edir. Fikrimizcə vergi sahəsində inkişafa nail olmaq üçün aşağıdakı istiqamətlərdə də islahatların aparılması zəruridir:

- Vergi ödəyiciləri üçün ilk vergi ilində bəzi güzəştlərin tətbiq olunması,
- Vergi ödəyicilərinin vergi mühitinə adaptasiya olunması üçün müvafiq şəraitin yaradılması,
- Vergi yoxlamalarının praktiki şəkildə sayının azaldılıb, elektron yoxlama rejiminə keçilməsi,
- Vergi ödəyicinin məlumatlandırılması üçün vergi ödəyicilərinin qeydiyyat məsələlərinə daha da diqqət edilməsi,
- Maliyyə sanksiyası və cərimələrin tətbiqindən öncə ilk dəfə qanun pozuntusuna görə xəbərdarlıq edilib növbəti dəfədən maliyyə sanksiyasının tətbiq edilməsi və bununla vergi ödəyicisinin təşviq edilməsi,
- Vergi sahəsində maliyyə təhlilinin gücləndirilərək kağız formasında sənədləşmənin məhdudlaşdırılıb elektron bazanın gücləndirilərək, yoxlamaların elektron baza üzərindən aparılması,

-Səyyar vergi yoxlamalarının nəzarət periodunun uzadılması və yoxlama müddətinin qısaldılması,

-Kameral vergi yoxlamalarının cəzalandırmadan çox məlumatlandırma xarakteri daşıya bilməsi,

-Vergi ödəyicilərinin informasiya təminatı üçün geniş vergi məlumatlandırma bazasının yaradılması və sair.

Bu yuxarıda sadalananlar vergi qanunvericiliyinin pozulmasına görə inzibati məsuliyyət tədbirləri sisteminin hüquqi tənzimlənməsinin səmərəliliyinin artırılmasına xidmət edə bilər.

ƏDƏBİYYAT

1. “Vergi və tərəqqi” Ə.Məmmədov C.Yusifov İ.Seyfullayev Bakı-2015
2. “Vergiye giriş” dərslik. Şamaxı-2014
3. “Vergi haqqında etüdlər” A.Musayev Bakı-2013
4. Azərbaycan Respublikasının Mülki Məcəlləsi, 2016-ci il
5. Azərbaycan Respublikasının İnzibati Xətalər Məcəlləsi, 2016-ci il
6. Azərbaycan Respublikasının Cinayət Məcəlləsi, 2016-ci il
7. Azərbaycan Respublikasının Əmək Məcəlləsi, 2016-ci il
8. Azərbaycan Respublikasının Vergilər Nazirliyi haqqında Əsasnamə
9. Vergilər Nazirliyi yanında Vergi Cinayətlərinin İbtidai Araşdırılması Departamentinin Əsasnaməsi
10. “Vergi hüququ”, M.O.Kleymenova, 2008-ci il
11. “Vergi hüququ”, S.Pepelyayev, 2015-ci il
12. “Vergi hüququ”, dərslik, Azərbaycan Universitetinin müəllim heyəti
13. “Vergilər və iqtisadiyyatın vergi tənzimlənməsi”, dərs vəsaiti, L.Q. Xodov, 2011.
14. “Vergi siyasətinin konseptual əsasları və praktiki aspektləri”, Y.A.Kəlbəyev, 2008.
15. “İnzibati hüquq”, ali təhsil müəssisələri üçün dərs vəsaiti, F.Mehdiyev, 2010-cu il
16. “Vergitutmanın nəzəri və metodoloji əsasları”, F.Ə.Məmmədov, A.F.Musayev, M.M.Sadıqov, Z.H.Rzayev, Y.A.Kəlbəyev, 2001-ci il
17. “Ekonomiksin prinsipləri”, N.Q.Menkyü, 2009-cu il
18. “Vergilər və vergitutma”, F.Ə.Məmmədov, A.F.Musayev, M.M.Sadıqov, Z.H.Rzayev, Y.A.Kəlbəyev, 2010-cu il
19. “Xarici ölkələrin vergi sistemi”, Y.A.Kəlbəyev, R.B.Məhərrəmov, P.Q.Rzayev, 2011-ci il
20. Sosial-iqtisadi inkişafın maliyyə-büdcə tənzimlənməsi problemləri : iqtisad elm. dok. ... dis. avtoreferatı: 08.00.01, 08.00.10 / Ə. Ə. Ələkbərov ;

Azərbaycan Elmi-Tədqiqat Kənd Təsərrüfatının İqtisadiyyatı və Təşkili İnstitutu. - Bakı, 2007. - 47 s.

21. Taxes.gov.az saytı
22. Azərbaycan Respublikasının Milli Mühəsibat Uçotu Standartları
23. Azərbaycanın vergi xəbərləri jurnalı, 06/2011
24. “İqtisadi tərəqqi və vergi sistemi”, Z.H.Rzayev, Ş.İ.Xəlilov, 2008-ci il