

AZƏRBAYCAN RESPUBLİKASI TƏHSİL NAZİRLİYİ
AZƏRBAYCAN DÖVLƏT İQTİSAD UNİVERSİTETİ

SABAH MƏRKƏZİ

“VERGİ SİSTEMİ, ONUN PRİNSİPLƏRİ, MODELƏRİ (ÇİN, BELÇİKA)”

mövzusunda

DİPLOM İŞİ

Tələbə : Məmmədli Bənövşə
maliyyə, 4-cü kurs, bakalavr dərəcəsi
Elmi rəhbər: Eldar Qocayev



Bakı 2019

TƏŞƏKKÜRNAMƏ

İlk növbədə diplom işimi yazdığım müddətdə dəstəyi, rəhbərliyi üçün elmi rəhbərim Eldar Qocayevə xüsusi təşəkkürlərimi bildirirəm.

Bu müddətdə göstərdiyi köməyi, suallarımı cavablandırmağa vaxt ayırdığı üçün müəllimlərim Sadıqova Qərənfil, Əlicanova Şəhla xanıma, həmçinin tələbəliyim müddətində əməyi keçmiş, bizə daim dəsdək olmuş SABAH fakültəsinin dekanı Aida xanım Quliyevaya minnətdarlığımı bildirirəm. Göstərmiş olduğunuz köməkliklərə görə çox sağolun.

MÜNDƏRİCAT

GİRİŞ.....	4
I FƏSİL. VERGİ SİSTEMİNİN FORMALAŞMASI VƏ NƏZƏRİ ƏSASLARI	7
1.1. Vergilərin meydana gəlməsi, formalaşması və vergilərə dair nəzəriyyələr	7
1.2. Vergi sisteminin müasir iqtisadiyyatın tənzimlənməsində rolu	15
II FƏSİL. VERGİLƏRİN TƏTBİQİ PRİNSİPLƏRİ, BEYNƏLXALQ (ÇİN, BELÇİKA) TƏCRÜBƏDƏ VERGİ SİSTEMLƏRİ	30
2.1. Vergilərin tətbiqi prinsipləri.....	30
2.2. Vergi və vergitutma sahəsində xarici (Çin, Belçika) təcrübə	33
2.3. Azərbaycan Respublikasının vergi sisteminin xüsusiyyətləri	47
NƏTİCƏ	55
İSTİFADƏ EDİLMİŞ ƏDƏBİYYAT SİYAHISI	59

GİRİŞ

Mövzunun aktuallığı. Az və ya çox dərəcədə mahiyyəti hər kəs tərəfindən bilinən bəzi anlayışlar vardır. İqtisadiyyatın formalaşdırılması və onun fəaliyyətinin təşkilində önəmli yeri olan vergi də məhz belə anlayışlardandır. Çünki vergilər bu və ya digər dərəcədə hər kəsə təsir edir.

Dövlətlər üçün isə bu daha böyük məna ifadə edir. Belə ki, vergilərin əhəmiyyəti büdcənin vəsaitə olan ehtiyacının təmin olunması, xərclərin maliyyələşdirilməsindən, iqtisadiyyatın tənzimlənməsi, gəlirlərin bölgüsü və ədalətin təmin olunmasına kimi bir çox funksiya daşması ilə xarakterizə olunur. Bunu təmin etmək isə ölkələr üçün olduqca vacib məsələdir. Məhz buna görə də yaxşı təşkil olunmuş vergi sistemi zəruridir. Ölkədəki ümumi vəziyyətə birbaşa təsir etməsi vergi sisteminin araşdırılması, təkmilləşdirilməsi məsələsinin daim aktual olmasına səbəb olur. Ötən il həm ölkəmizdə, həm də bir çox xarici ölkədə bu sahədə islahatların keçirilməsi məsələnin günümüzdə də aktual olaraq qaldığını bir daha sübuta yetirir.

Məsələ burasındadır ki, nə qədər çalışılsa da hələ ki, heç bir ölkədə hərtərəfli vergi sisteminin təşkilinə nail olunmamışdır. Araşdırma nəticəsində inkişaf etmiş ölkələrin bir çoxunda bu sahədə kifayət qədər yol qət edildiyi görünür. Lakin hələ də istər vergilərin ödənilməsi, istər nəzarət tədbirlərində müəyyən boşluqlar vardır. Bu səbəbdəndir ki, az və ya çox dərəcədə hər il bütün ölkələrdə vergidən yayınma hallarına görə pul itirilir.

Vergi sistemində, nəzarətin təşkilində boşluqların, çatışmazlıqların olması vergi ödəyicilərinə çaşqınlıq yaratmaqla yanaşı bir sıra neqativ hallara yol açır. Belə ki, bəzi vergi ödəyiciləri bu boşluqlardan öz xeyrinə istifadə edərək daha az vergi ödəyib, vergidən yayınmaqla həm büdcə gəlirlərinin azalmasına, həm də haqsız rəqabətin, ədalətsizliyin yaranmasına səbəb olurlar. Bu kimi hallar müxtəlif səviyyələrdə olsa da bütün ölkələrdə müşayidə olunur. Bu səbəbdən də qarşıya qoyulmuş məqsədlərin reallaşdırılmasına yardımcı olan, ümumi iqtisadi siyasəti dəstəkləyən vergi sisteminin təşkili üçün

araşdırmaların aparılması, bu sahədə mütəmadi olaraq təkmilləşdirilmə işlərinin görülməsi zərurəti mövzunun aktual olaraq qalmasına səbəb olmaqdadır.

Mövzunun işlənmə dərəcəsi. Tarixən bir çoxları tərəfindən şərh edilmiş vergilər haqqında günümüzdə də həm xarici, həm də yerli bir iqtisadçılar əsərlər yazmış, bu sahədə onların müxtəlif kitabları nəşr olunmuşdur. Bunlardan Tim Vorhisin “Ən yaxşı vergi planlama alətləri”, S.Konesin “Biznes və investisiya planması üçün vergitutma prinsipləri”, Stefan Simitin “Vergitutma, qısa giriş”, A.Burhanın “Vergi tarixinin kökləri: Şumerdən qədim Misirə, Yunanıstandan Romaya qədim dövrdə vergitutma fəaliyyəti” kitabını qeyd edə bilərik. Vergilərin inkişaf tarixini, ölkəmizin və digər dövlətlərin vergi sistemlərinin xüsusiyyətlərini, onun prinsiplərinin mahiyyətini ətraflı şərh edən müasir iqtisadçılardan isə M.Kamilovlu, Y.Balakişiyeva, Y.A.Kəlbəyev, Ə.Məmmədov, A.F.Musayev və başqalarının adlarını çəkməliyik.

Tədqiqatın məqsədi aşağıdakılardan ibarətdir:

Vergilərin iqtisadi sistemdəki, iqtisadiyyatın tənzimlənməsindəki əhəmiyyətini, rolunun müəyyənləşdirilməsi;

Vergi sistemlərinin əsaslandığı prinsiplər nəzərdən keçirilərək, hansıların daha üstün mövqeyə malik olduğunun ölkəmiz və xarici təcrübə əsasında öyrənilməsi;

Mükəmməl vergi sisteminin formalaşdırılmasının mümkünlük dərəcəsinin araşdırılması;

Ölkəmiz və xarici dövlətlərin vergi sistemlərinin xarakterik xüsusiyyətlərinin tədqiqi.

Tədqiqatın obyekti vergilərin ümumi iqtisadi sistemdə, iqtisadiyyatın formalaşdırılması, tənzimlənməsində sahib olduğu rolunun müəyyənləşdirilməsindən ibarətdir.

Tədqiqatın nəzəri əsasları. Vergilər, onun mahiyyəti, dövlət üçün əhəmiyyəti ilə əlaqədar fikirlər qədim dövrdən yaranmağa başlamışdır. Bunlar arasında A.Simit, C.B.Sey, M.Keyns, M.Fridman kimi dəyərli iqtisad nümayəndələri vardır hansı ki, öz əsərləri ilə bu sahədə əvəzsiz tövhələr vermişlər. Həmçinin Əbu Yusifin “Kitab əl-xərac”,

görməli mütəfəkkir N.Tusin "Maliyyə haqqında tədqiqat" adlı əsərləri bu sahədə xüsusi yerə sahibdir.

Tədqiqatın elmi-təcrübi əhəmiyyəti. Bu tədqiqatda vergi sistemi ilə bağlı bir çox məsələyə toxunulmuş, müqayisəli təhlillər edilmiş, hazırda ölkəmizdə və dünyada, xüsusilə də Belçika və Çində mövcud olan vəziyyət araşdırılmışdır. Buna görə də düşünürəm ki, tədqiqat, onun nəticələri istər gələcəkdə bu mövzuda yazılacaq elmi işlərdə, istərsə də bu mövzudakı çıxış və seminarlarda istifadə üçün yararlıdır. Eyni zamanda qanunverciliyin və vergiqoymanın tətbiqinin təkmilləşdirilməsində də faydalı olacaqdır.

I FƏSİL. VERGİ SİSTEMİNİN FORMALAŞMASI VƏ NƏZƏRİ ƏSASLARI

1.1. Vergilərin meydana gəlməsi, formalaşması və vergilərə dair nəzəriyyələr

Müasir dövrdə istənilən ölkə üçün vergilər “ İqtisadiyyatın təməl daşları ”, dövlətin demək olar ki, maliyyə ehtiyatlarının formalaşması üçün əsas mənbədir. Lakin bəşəriyyətin yarandığı ilk vaxtlarda siyasi, iqtisadi və sosial əlaqələr indiki səviyyədə olmadığından hazırda dövlətlərin, cəmiyyətlərin mövcudluğu üçün mütləq olan bəzi məhsul və xidmətlərə ehtiyac olmamışdır. Zaman keçdikcə isə cəmiyyətlərin inkişafı, insanların daha böyük ərazilərə yayılması ilə müəyyən sosial, iqtisadi, siyasi münasibətlər formalaşmağa başlamışdır. Ortaq tələbatların ödənilməsi zərurəti yarandıqca maliyyə ehtiyatlarına ehtiyac duyulmuşdur. Kollektiv halda yaşamağın nəticəsi olaraq yaranan ehtiyaclarının ödənilməsi zərurətindən ortaya çıxan vergilər başlanğıcda qəbilə, tayfa başçılarına, krallara əxlaqi, dini əsaslarla könüllü olaraq verilən hədiyyələr xarakteri daşımış, sonradan isə məcburi ödənişlərə çevrilmişdir. Müxtəlif işlərdə əhalinin əməyindən qarşılıqsız istifadə edilməsi, yəni icra edilməli olan məcburi mükəlləfiyyətlər şəklində yaranan vergilər uzun inkişaf yolu keçərək hazırkı formasını almışdır.

Tanrılara hədiyyələr göndərilməsi, qurbanların kəsilməsi, müharibələr zamanı qalib tərəfin xəraç alması vergitutmanın ilkin forması olaraq qəbul oluna bilər [2. s. 6].

Başlanğıcda müharibə aparmadığı zamanlarda dövlətlər əhalidən vergi yığmırdı. Çünki əhaliyə dövlət tərəfindən göstərilən xidmətlər yox dərəcəsində idi. Bu da aydın məsələdir ki, xərclərin az olması demək idi. Saray xərcləri isə idarəedicinin mülkü hesabına ödənilə bilirdi və əhalidən vergi yığılmasına ehtiyac qalmırdı.

Tədqiqatlar göstərir ki, bütün cəmiyyətlərdə vergilərlə bağlı müəyyən məlumatlara rast gəlmək mümkündür. Bunlardan tarixdə xüsusi yeri olan sivilizasiyalarda vergilərin formalaşması xüsusiyyətlərini nəzərdən keçirək.

Mənbələrdə olan məlumatlara görə ən qədim tarixə malik insan sivilizasiyası olan

şumerlər dövründə insanların tanrının evi olduğuna inanılan məbədlərin qida, geyim və s. ehtiyaclarının ödənilməsi üçün yaradıldığı düşüncəsi hökm sürmüş, vergi məhsul və ayin formasında ödənilmiş, dini xüsusiyyətlər daşımış, ümumilikdə isə ağır vergilərin tətbiq olunmuş və ən böyük yük əkinçilərə düşmüşdür.

Şumerlərdən sonra həmin ərazidə yaranmış olan qədim Misirdə vergilər yalnız məhsul və əməklə deyil, qızıl və gümüşlə də ödənilmiş və fironun tanrı, kral olaraq qəbul edilməsi və xalqın ona xidmət etməli olduğu fikrinin hakim olması uzun müddət əmək vergisinin, məcburi mükəlləfiyyətlərin mövcud olmasının səbəb olmuşdur. Misir fironları dövründə vergi yığan katiblər əhalinin vergidən yayınmasının qarşısını almaq üçün mütəmadi yoxlamalar keçirirdilər. Xüsusilə yemək yağı üzərində vergi tətbiq edərək, ondan nə qədər istifadə olunduğunu nəzarətdə saxlayırdılar [23. s. 3]. Burada əsas məsələ eyni yağda təkrar yemək bişirilməsinə yol verməmək idi.

Arxeoloji qazıntılar nəticəsində Misirdə Nil çayının səviyyəsini və vergiləri hesablamaq məqsədi ilə inşa edilmiş Nilometer adlı tikili aşkar edilmişdir. Verilən məlumatlara görə, əgər təqribən 2200 illik bir tarixi olan Nilometrə əsasən effektiv məhsuldarlıq dövrü olacağı proqnozlaşdırılırdısa, onda vergilər də buna uyğun nisbətdə artırdı [26].

Vergilərin tətbiq olunduğu digər dövlət qədim Yunanıstan olmuşdur. Burada vergilər adətən müharibə dövründə tətbiq edilirdi. Hər kəsin ödəməli olduğu və müharibələr qələbə ilə bitdikdə qənimətlər hesabına geri ödənilən bu vergi “eisfora” adlanırdı [23. s. 10].

Qədim dövlətlər arasında vergiləri nisbətən sistemləşdirilmiş formada təşkil olunan Roma idi. Burada vergilərin müəyyənləşdirilməsi üçün əhalidən hazırda istifadə olunan gəlir haqqında bəyənnamə təəsüratı yaradan əmlak barədə ərizə tələb olunurdu [2. s. 7] .

Xüsusilə müharibələr ərəfəsində əhalinin vergiləri ödəməsi üçün təzyiqlər tətbiq olunduğu Avropada da əvvəllər hədiyyə mənasını ifadə edən anlayışlarla ifadə olunmuş vergi sonradan məcburi ödənişlərə çevrilmişdir.

Vergilərlə tanışlığı Roma İmperiyasının işğalı ilə başlamış İngiltərədə imperiya

süqut etdikdən sonra əsaslı dəyişiklər baş vermişdir. Avropada 13-cü əsrdən etibarən qaydaya düşməyə başlamış vergi ödənişlərinin ilk olaraq qanuniləşdirilmiş nümunəsini İngiltərədə istehlak məhsullarının ixracından vergi tutulması ilə görmək mümkündür. Bu ölkədə XIV əsrdə proqresiv vergi sisteminə üstünlük verilmiş, XVII əsrdə istehlak vergisi tətbiq etməyə başlamışdır [23. s. 22-23]. Proqresiv vergi sisteminin istifadəsi hər kəsin gəlirinə uyğun vergiyə cəlb olunması fikri ətrafında müzakirələrin nəticəsi idi. Gəlir vergisi fikrinin yarandığı, ondan ilk dəfə istifadə etməyə çalışan da məhz İngiltərə olmuşdur. XVIII əsrin sonunda Napaleonla aparılan müharibə illərində maliyyə mənbəyi axtarışı müasir gəlir vergisinin tətbiqinin əsasını qoymuşdur [23. s. 23]. XIX əsrdən artıq bir çox Avropa ölkəsində gəlir vergisi tətbiq olunmağa başlandı.

Müstəqilliyinin ilk illərində çox az vergi tətbiq edən Amerika XVIII əsrin 90-cı illərində istehlak, ardınca isə əmlak vergisi tətbiq etmişdir. Gəlir vergisindən istifadə Vətəndaş müharibəsindən sonra olmuş və başlanğıcda hər kəs deyil, müəyyən bir gəlir səviyyəsinin üstündən qazancı olanlar vergiyə cəlb olunmuşdur.

İslam dövləti olan Osmanlı İmperatorluğunda vergilər dini təsirlərə məruz qalaraq formalaşmış olsa da, bütün ərazidə eyni vergilər tətbiq olunmamış, işğal edilən ərazilərin coğrafi, mədəni xüsusiyyətləri nəzərə alınmışdır.

İnsanların məskunlaşdığı qədim ərazilərdən olan ölkəmizdə sinifli cəmiyyətə keçid dövründən başlayaraq bir sıra dövlətlər yaranmış, daxili və xarici münasibətlərdə müvafiq əlaqələr formalaşmış, vergilər toplanmağa başlanmışdır. Qədim Manna, Midiya dövlətləri dövründəki vergilər haqqında fikir söyləmək üçün yetərli məlumat olmasa da, Əhəməni, Selevkilər, Parfiya, Xilafət kimi dövlətlərin işğalında olduğu zaman qəsbkar vergi siyasəti yürüdüldüyünü, çoxsaylı vergilərin alındığını demək mümkündür.

Çox zaman soyğuncu vergi siyasəti həyata keçirsələr də zaman-zaman islahatlarla vəziyyətə yaxşılaşdırmağa yönəlik işlər də görülmüşdür. Lakin bu tədbirlərin davamlı olmaması, systemsizliyi onların istənilən nəticəni əldə etməsinə imkan verməmişdir.

XX əsrin əvvəllərində isə nəhayət bütün bunların ardından Azərbaycan Xalq Cümhuriyyətinin qurulmasına nail olundu. Uzun zaman davam etmiş yalnız idarəetmə

ölkədəki vəziyyəti tamamilə pisləşdirdiyindən əsaslı islahatların keçirilib, sistemin formalaşdırılması vacib idi. Bütün bunları etmək üçün müəyyən bir vaxta, vəsaitə ehtiyac vardı. Qısa bir müddətdə mövcud olmasına baxmayaraq dövlət müəyyən nailiyyətlər əldə edə bilmişdir.

Dövlətin vəsaitə olan ehtiyacının ödənilməsi zərurəti vergi sistemi sahəsində ciddi addımlar atılmasını vacib edirdi. Görülmüş əsas tədbirlərdən biri vergi dərəcələrini, onların ödənilməsi müddətlərini dəqiqləşdirən qanunun qəbul edilməsi olmuşdur [6.s.58]. Bu dövrdə aksiz vergiləri, gömrük yığımları xüsusi əhəmiyyət kəsb etmiş, əsas diqqət əhalinin aşağı gəlirli təbəqəsi üzərindəki vergi yükünün azaldılmasına, nəzarət tədbirləri artırılaraq müəsisələrdən, sahibkarlardan qanunsuz vergi toplanması hallarının aradan qaldırılmasına yönəlmişdir. Vəziyyətin yaxşılaşdırılması üçün atılmış bu addımlar müstəqilliyin qısa zamanda yenidən itirilməsi ilə görülmən tədbirlərin yarımçıq qalmasına səbəb oldu.

Bir çox sahədə olduğu kimi vergi sisteminə də ən böyük zərbə SSRİ işğalında olduğu 71 illik dövrdə dəymişdir. Çoxsaylı işğalları, apardığı müharibələrlə əlaqədar daima xərcləri çox olan imperiya bunu vergilər hesabına ödəyirdi ki, bu da idarəsində olan ölkələrdə vəziyyəti daha da ağırlaşdırır, əhalinin vəziyyətini pisləşdirirdi.

Gördüyümüz kimi ayrı-ayrı dövlətlərdə vergilərin yaranması, inkişafı özünəməxsus xüsusiyyətlərə malik olsa da bu və ya digər formada bir-birlərinin təsirinə məruz qalmışdır. Könüllü ödənişlər şəklində yaranmış, zaman keçdikcə məcburi xarakter daşımış vergilər dövlətlərin birinin digərini əvəz etməsi ilə fərqli formada tətbiq olunmuş, müasir dövrdə bizə məlum olan vergilər bu günə kimi uzun inkişaf yolu keçərək hazırkı formasını almışdır. Vergilərin bu inkişaf tarixini iqtisadçılar birinci, ikinci, üçüncü deyər üç mərhələyə ayırırlar.

İlkin mərhələ vergilərin məhsulla ödənilməsi, toplanması vaxtının konkret olmaması, əsaslandırılmış deyil, kortəbii olaraq müəyyənləşdirilməsi kimi xüsusiyyətlərə sahib idi.

Zaman keçdikcə bu sahədə nəzərə çarpan dəyişikliklər olmuşdur. Bunlardan biri

də birbaşa vergilərlə dolayı vergilərin sintezindən təşkil olunmuş vergi sistemlərinin formalaşması idi [2.s.5]. Məhz bu hal növbəti mərhələnin başlanğıcı kimi qiymətləndirilir. İqtisadiyyat sahəsində əvəzsiz tövhələri olmuş klassik nəzəriyyənin görkəmli nümayəndələrinin fəaliyyətləri, onların dəyərli əsərlərinin nəşrləri məhz XVI-XIX əsrləri əhatə edən ikinci mərhələyə təsadüf edir.

Zamanla kortəbii xarakter daşıyan vergilərin elmi cəhətdən əsaslandırılması zərurəti yaranırdı. Bu isə digər dövrlərdən fərqlənən üçüncü mərhələdə olmuşdur. Bu mərhələdə vergilərlə bağlı yeni yanaşmalar meydana gəlmiş və hazırkı vergi sistemlərinin əsası qoyulmuşdur.

İnkişaf tarixində vergilərlə bağlı çoxsaylı fikirlər söylənmiş, onun mahiyyətini, əhəmiyyətini iqtisadçılar müxtəlif cür izah etmiş, bu mövzuya hər biri özünəməxsus yanaşmışdır. Bu yanaşmaların həm tərəfdarları, həm də eleyhinə olanlar olmuş və beləliklə, müxtəlif vergi nəzəriyyələri yaranmışdır.

Vergi nəzəriyyələri iki əsas mövzunu ələ alırlar. Bunlardan birincisi, sosial rifahın artırılması üçün vergilərin necə müəyyənləşdirilməli olduğu, yəni vergitutmada ədalətin təmin olunması ilə, digəri isə dövlətin tətbiq etdiyi müxtəlif vergilərin iqtisadi təsirləri ilə bağlıdır. Ümumiyyətlə, vergi nəzəriyyələrinin yaranması həmin dövrdəki mövcud vəziyyətlə, daha dəqiq desək dövrün problemlərinə həll yolu axtarmaqla əlaqədar olmuşdur.

Nəzəriyyələrdəki çatışmazlıqlar zaman-zaman onların özlərini doğrultmamasına gətirib çıxarırdı. Belə olan halda isə həmin nəzəriyyələr başqası ilə əvəz olunurdu .

Vergilərin xüsusiyyəti, onun hansı formada alınmasının məqsədə uyğun olduğu, dövlətin bu sahədəki funksiyana dair ilkin fikirlər qədim zamanlardan mövcud olmuşdur. Lakin bu fikirlər elmi cəhətdən tam da əsaslandırılmadığından sualların cavablandırılmasına aciz qalırdı. Qısacası, systemsizlik mövcud idi. Məhz buna görə də vergi nəzəriyyələrinin formalaşması tarixi vergilərin özündən fərqli olaraq daha yaxın bir zaman, XVII əsrdən sonrakı dövr olaraq götürülür. Yaranmış nəzəriyyələrə ayrılıqda nəzər salaq.

Vergilərlə bağlı ilkin nəzəriyyələrə mübadilə nəzəriyyəsini və onu əvəz etmiş olan atomistik nəzəriyyəni aid edirlər. Mübadilə nəzəriyyəsinin tərəfdarlarına görə dövlətin vəzifəsi əhalinin malını və canını qorumaq, vətəndaşların vəzifəsi isə bu xidmətlərə qarşılıq olaraq vergi verməkdir. Əhalinin əldə etdiyi faydanın mal və canlarının qorunması olduğu qəbul olunurdu.

Oxşar fikirləri müdafiə edən atomistik nəzəriyyədə vergilər əhali və dövlət arasında bağlanmış müqavilənin nəticəsi kimi izah edilir [2. s. 52].

Öz fikirləri ilə iqtisadiyyata dəyərli tövhələr vermiş Adam Simit klassik nəzəriyyənin banisidir. Digər tərəfdarları D.Rikardo, U.Petti, C.B.Sey kimi iqtisadçılar olan klassik nəzəriyyə iqtisadiyyatda mühüm yerə sahibdir. Bu nəzəriyyənin nümayəndələri dövlətin iqtisadiyyata aktiv müdaxilə etməli olduğu fikrinin əleyhinə çıxırlar. Əsası A.Simit tərəfindən qoyulmuş bu nəzəriyyənin ana fikri ondan ibarətdir ki, iqtisadiyyat özünü tənzimləməyi bacarır, özünəməxsus qaydalarla fəaliyyət göstərir. Dövlət ona müdaxilə etməməli, sadəcə normal fəaliyyət göstərməsi üçün şərait yaratmalıdır. Dövlətin müdaxiləsinin “Gözəgörünməz əl” formasında olmasının tərəfdarı A.Simit dövlət müdaxiləsinin inkişafa deyil, əksinə geriləməyə gətirib çıxardığı fikrini müdafiə edir və dövləti ən pis sahibkar olaraq təsvir edirdi. A.Simitə görə vergilər dövlət xərclərinin ödənilməsi üçün vacib maliyyə mənbəyidir. Buna görə də onun toplanması vacibdir. O, qeyd edirdi ki, məbləği və ödənilmə vaxtı öncədən bildirilməklə hər kəs gəlirinə uyğun vergiyə cəlb edilməlidir [2. s. 54].

A.Simitin davamçılarından olan David Rikardo birinci dəfə verginin izahını vermiş, ədalətlik prinsipini xüsusi qeyd edərək vergitutma prinsiplərini də izahını etmişdir. O, kapitalın deyil, sadəcə gəlirlərin vergiyə cəlb olunmasını təklif etmişdir [6. s. 28].

Bu nəzəriyyənin digər nümayəndəsi U.Petti vergiləri sistemləşdirərək araşdırmağa çalışmış, dövlət xərclərinin çoxalmasının, vergi ödəyicilərinin narazılıqlarının səbəblərini müəyyən etməyə cəhd göstərmişdir. O, öz əsərində vergilərin həcmnin deyil, ədalətsiz bölgüsünün ödəyicilərin şikayətinə səbəb olduğunu qeyd etmişdir. Bunlarla yanaşı dolayı vergilərə üstünlük verilməli olduğu fikrini irəli sürərək onu əsaslandırırmışdır [6. s. 26-27].

İqtisadiyyatda mühüm yerə sahib nəzəriyyələrdən biri olan keyns nəzəriyyəsi klassik nəzəriyyəni tənqid edir. Banisinin C.M.Keyns olduğu bu nəzəriyyə iqtisadiyyatı tənzimləmənin əsas alətinin vergilər olduğu fikrini müdafiə edirdi [2. s. 55]. Keyns bildirirdi ki, istehsala qoyulmayan pullar passiv gəlirə çevrildiyindən iqtisadi artıma mənfi təsir edərək onu ləngidir [2. s. 55]. Buna görə də vergilərdən istifadə etməklə onları büdcəyə cəlb etməyi və investisiya məqsədləri üçün istifadə etməyi təklif edirdi.

Tələb və təklifə müxtəlif faktorların təsir etdiyi fikrini müdafiə edən Keyns nəzəriyyəsi sey qanununu tənqid edir. Əsas problemi işsizlik olan bu nəzəriyyədə istehsalı artırmağın, işsizliyi aradan qaldırmağın zəruri olduğu və dövlət iqtisadiyyata aktiv müdaxilə etməli olduğu fikrini irəli sürülür, büdcə-vergi siyasətinə üstünlük verilir.

Büdcədə defisit yaranıb, inflasiyanın artımına səbəb olduğundan bu nəzəriyyə çox geniş istifadə olunmasa da köhnə sosialist ölkələri, müasir Çin, Vyetnam və Kuba ondan faydalanmış, Çinin "sosialist bazar" islahatlarının əsas amili olmuşdur. Bu nəzəriyyənin populyarlığını itirməsinin əsas səbəbi 1950-ci illərin ortalarından - müharibədən sonra iqtisadiyyat gücləndikcə özünü doğrultmaması olmuşdur.

Əsasən fasiləsiz dinamik artım üzərinə fokulanmış neokeysçilər inflyasiyanın aşağı salınmasında son istehlak mallarına vergi tətbiq olunmasının müsbət nəticə verəcəyi fikrini irəli sürmüşlər. Dolayısı vergilərə aid edilən istehlak vergiləri də məhz bu fikirlərdən qaynaqlanaraq elə həmin dövrdə formalaşmağa başlamışdır.

Keyns nəzəriyyəsinin tənəzzül etdiyi dövrdə banisinin Milton Fridman olduğu monetarizm nəzəriyyəsi məşhurlaşdı. C.Keynsin nəzəri tənqidi üzrə qurulmuş bu nəzəriyyə qismən klassik nəzəriyyəyə qayıdış etmişdir. Keynsdən fərqli olaraq, Fridman dövlət müdaxiləsini minimuma endirsə də ondan tamamilə imtina etmirdi. Fridmana görə vergilər o qədər də mühüm rol oynamır. Onun zənnincə vergilər vasitəsilə sadəcə artıq pul kütləsi dövriyyədən çıxdığından ümumilikdə pul kütləsinə nəzarəti təmin etmək mümkün olur [6. s. 31]. İnflyasiyanın artması və istehsalın səviyyəsinin azalmasının əsas problem olduğu bu nəzəriyyənin ideaları staqflyasiyaya qarşı təsirli vasitə kimi qiymətləndirilmişdir.

XX əsrin 80-ci illərində ABŞ-da Fridmanın düşüncələri əsasında edilmiş dəyişikliklər müsbət nəticələr vermişdir.

Vergi nəzəriyyələri arasında xüsusi əhəmiyyət kəsb edən marjinalist məktəbinin əsas fokuslandığı məsələ vergilərdən bərabərliyin təmin olunma aləti kimi istifadə olmasıdır. Onların fəaliyyətləri progressivlik prinsipinin ortaya çıxması ilə nəticələndi [6. s. 33].

Müasir dövrdə də aktual olaraq qalan vergi daxilolmalarını maksimuma çatdırmaq, ən düzgün vergi dərəcəsini müəyyənləşdirmək əvvəllər də müzakirə mövzusu olmuşdur. Bu məsələnin araşdıranlar arasında təklif iqtisadiyyatı nəzəriyyəsinin nümayəndəsi Artur Lafferin fikirləri xüsusi əhəmiyyət kəsb edir. O, vergi dərəcələrinin yüksəkliyinin sahibkarlığa və investisiya fəaliyyətinə mənfi təsir göstərdiyindən vergilərin dərəcələrini azaltmaqla gəlirlərin və istehsalın artırılmasının mümkünlüyü fikrini irəli sürmüş və bunu əsaslandırırmışdır. Onun fikrincə əgər optimal vergi dərəcəsinin müəyyənləşməsinə nail olunsa vergi ödəyicilərinin dairəsi genişlənər, kölgə iqtisadiyyatının, vergilərdən yayınma hallarının qarşısı alınar və büdcə gəlirlərini artırmağa müvəffəq olmaq olar. Hazırda da öz aktuallığını itirməyən bu fikirlər bir çox ölkələrdə vergi dərəcələrinin müəyyənləşdirilməsi zamanı nəzərə alınır.

Gördüyümüz kimi bəzən ümumi, bəzən isə konkret məsələlərinin həllinə yönəlik araşdırmalar, mübahisələr müxtəlif vergi nəzəriyyələrinin yaranması ilə nəticələnmişdir. Dövrün idarəetməsinin, rəhbər tutulan prinsiplərin üzləşilən problemlərin qarşısında aciz qalması boşluqların, çatışmazlıqların olduğunu göstərmiş, bu səbəbdən də zaman-zaman müxtəlif nəzəriyyələr bir-birini əvəz edirdi.

Nəzəriyyələrin əsas idealarını araşdırdıqda gördük ki, xüsusilə keynçilər, təklif iqtisadiyyatı nəzəriyyəsinin nümayəndələri, monetarizmin tərəfdarları öz araşdırmalarında vergilərə daha çox yer vermişlər. Bunlardan Keynes və A.Laffer vergilərə əsas tənzimləmə vasitəsi olaraq yanaşmışdır. Keynes məcmu tələbin artımında vergilərin rolundan bəhs etmiş, A.Laffer isə konkret olaraq sahibkarlığın və investisiyanın stimullaşdırılmasındakı təsirini əsaslandırırmışdır. Monetaristlər isə vergini əsas vasitə

kimi deyil, iqtisadi maneələri azaldan faktor kimi qiymətləndirib və tədavüldəki pulun həcminə olan təsirini izah etməyə çalışmışdır. Dövlət müdaxiləsindən tamamilə imtina etməyən monetarist nəzəriyyənin klassiklər və keynsçilər arasında aralıq mövqe tutduğunu deyə bilərik.

Bir-birini əvəz edən nəzəriyyələrin hər birində bu və ya digər dərəcədə vergilərə toxunması bütün dövrlərdə onun əhəmiyyətli mövqeyə sahib olduğunu bir daha sübuta yetirir.

Fərqli xüsusiyyətlərə sahib olmalarına baxmayaraq yaranmış nəzəriyyələrdən hansına üstünlük verilməli olduğunu demək isə o qədər də asan deyil. Hər birinin müəyyən dövrlərdəki iqtisadi problemləri həll etməsi, bəzi məsələlərə isə cavab verə bilməməsi onlar arasından hansı birinin üstün olduğunu deməyi çətinləşdirir. Ümumiyyətlə, nəzəriyyələrin həm üstün cəhətlərə, həm də boşluqlara sahib olduğu danılmazdır. Hansının seçilməsi, hansı fikirlərə üstünlük verilməsi isə tamamilə dövlətin, cəmiyyətin xüsusiyyətlərindən asılıdır. Məhz ona görə də demək olar ki, dövlətlərin heç birində hansısa nəzəriyyənin ideaları olduğu kimi deyil, ölkənin xüsusiyyətlərinə uyğunlaşdırılmış formada tətbiq olunmuşdur.

1.2. Vergi sisteminin müasir iqtisadiyyatın tənzimlənməsində rolu

Məlum olduğu kimi bazar iqtisadiyyatı sistemində iqtisadi idrəetmə qərarlarının qəbulu “gözəgörünməz əl” mexanizmi vasitəsilə təmin edilir. Lakin müdaxilə olmadığı təqdirdə makroiqtisadi problemlərlə üzləşmək də qaçılmaz olur. Bunlardan iqtisadi artım tempinin zəifləməsi, inhisarçılığın artması, işsizlik səviyyəsinin çoxalması kimi problemləri qeyd edə bilərik [13. s. 1]. Bu problemlərin həllinin isə dövlət tənzimləməsi olmadan mümkünəz olması hökumətin iqtisadiyyata müdaxiləsini vacib edir. Belə olan halda mövcud iqtisadi vəziyyətdən asılı olaraq hökumətlər monetar və ya fiskal siyasət alətlərindən istifadə edirlər.

Təcrübə göstərir ki, qarşıya qoyulmuş məqsədlərə nail olmaq, hədəflərə çatmaq üçün yalnız bir üsul kifayət etmir və paralel olaraq digər tədbirlər də həyata keçirilməsi zərurəti yaranır. Bu tədbirlər arasında alətlərindən biri vergilər olan fiskal siyasət də mühüm yer tutur.

Müəyyən dövrlərdə fiskal siyasətin siyasət vasitəsi olaraq önə çıxması əngəllənmişdi. 1930-cu ildən əvvəl məhdud hökumət (ingiliscə-laissez-faire) yanaşması üstünlük təşkil edirdi [18]. Lakin fond bazarının çöküşü və Böyük Depressiya illərində baş vermiş hadisələrdən sonra vəziyyət dəyişdi və siyasətçilər hökumətlərin daha aktiv rol oynamalı olduğu qərarına gəldilər.

XX əsrin 30-cu illərindən etibarən daha çox diqqət yetirilən fiskal siyasət çərçivəsində hökumət mövcud iqtisadi vəziyyətdən asılı olaraq büdcə xərcləri və vergi dərəcələrində artım-azalma etməklə tənzimləmələr həyata keçirir. Hökumətlər iqtisadiyyatda ləngimələr, durğunluq olduğu təqdirdə vergi dərəcələrini azaldaraq, müəyyən azadolmalar, güzəştlər edərək bu vəziyyəti aradan qaldırmağa çalışırlar. Bu addım düzgün hesablanmış, planlanmış şəkildə atıldıqda canlanmaya səbəb olaraq qarşıya qoyulmuş məqsədin reallaşması ilə nəticələnir. Məsələn, inkişaf etmiş ölkələrdə ötən əsrin 80-ci illərində vergi dərəcələrinin aşağı salınması ilə müşayiət olunan vergi islahatları zamanı məhz belə olmuşdur. [33. s. 49]

Bəzən isə bunun tam tərsinə vergi dərəcələrinin artırıldığını, güzəştlərin, istisnaların məhdudlaşdırıldığını görürük. İlk baxışda bu addımlar əhalidə xoş təəssürat yaratmır. Lakin nəzərə almaq lazımdır ki, bu addımlar heç də səbəbsiz deyil. Bu tədbirlər əsasən iqtisadiyyat üçün kifayət qədər təhlükəli hal olan yüksək inflyasiya əleyhinə olur. Çünki, vaxtında müvafiq tədbirlər görülmədiyi zamanı arzuolunmaz vəziyyət yaranır.

Qeyd olunan problemlərin aradan qaldırılmasında bu tədbirlər müsbət nəticələr versə də, heç də o demək deyil ki, bu vəziyyət arası kəsilmədən davam etdirilməlidir. Müsbət cəhətləri ilə yanaşı ortaya çıxma biləcək fəsadlar da diqqətdən qaçmamalıdır. Belə ki, birinci halda əvvəlcə iqtisadi artıma müsbət təsir etsə də, sonrakı dövrlərdə inflyasiya, qiymətlərin yüksəlməsi, pulun dəyərdən düşməsi, büdcə kəsrinin yaranması kimi

arzuolunmaz nəticələr də ortaya çıxa bilər. İkinci halda isə qısamüddətli dövrdə qarşıya qoyulmuş məqsədə nail olunur. Bu davam etdirildiyi təqdirdə isə istehsalın tənəzzülü, işsizlik səviyyəsinin artması kimi problemlər ortaya çıxmış olur [33. s. 49].

Gördüyümüz kimi vergilərin dərəcələri ilə bağlı istənilən dəyişiklik bir çox sahələrə təsir edir. Məhz buna görə də, hökumətlər vergilərdən gəlir əldə etmək, istənməyən davranışları aradan qaldırmaq, bərabərsizliyi azaltmaq, resursları bölüşdürmək və yerli sənayelərin qorunması üçün bir vasitə kimi istifadə edirlər. Belə deyə bilərik ki, vergi dövlətin ictimai xidmətlərini maliyyələşdirmək məqsədi ilə hüquqi güc tətbiq etmə səlahiyyətinə əsaslanan ayrı-ayrı şəxslərdən və müəssisələrdən qarşılıqsız olaraq aldığı ödənişlərdir. Vergiləri müxtəlif formalarda qruplaşdıraraq incələmək mümkündür ki, bunlar arasında ən çox istifadə olunan təsnif birbaşa və dolaylı vergilərdi. İstənilən vergi sistemində birbaşa və dolaylı vergilər mövcud iqtisadi quruluş və konyunktura ilə yanaşı ölkənin inkişaf səviyyəsindən də asılıdır. Bu vergilərin özlərinə xas xüsusiyyətləri var və onların dərəcələrində dəyişiklik müxtəlif nəticələr ortaya çıxarır. Bu təsirlərdən danışmadam əvvəl qısaca birbaşa və dolaylı vergiləri izah edək:

Gəlir və ya mənfəətdən alınan vergilər birbaşa vergilər, xərclərdən alınan vergilər isə dolaylı vergilər olaraq müəyyən edilmişdir [11. s. 17].

Dolaylı vergilər məhsul və xidmətlərdən istifadə edənlərin ödədiyi və həmin məhsul və xidmətlərin qiymətinin bir hissəsi olaraq başa düşülən vergilərdi. Buna görə də, dolaylı vergilərin dərəcələrinin yüksəlməsinin ödəyicilər tərəfindən hiss edilməsi birbaşa vergilərə nisbətən çətin olur [11. s. 18]. Dolaylı vergilərin dərəcələrinin artması istehlakçılar tərəfindən məhsul və xidmətlərin qiymətinin artması kimi qiymətləndirilir. Çünki bu vergilər məhsulun satış qiymətinə təsir edir. İstehlakçılar isə heç də hər zaman qiymət artımının səbəbini bilmirlər. Belə olan halda iki mümkün davranış müşahidə olunur: ya ümumilikdə istehlak azalır ya da daha az vergi yükü olduğundan qiyməti də nisbətdə daha aşağı olan əvəzedici məhsul və xidmətlərdən istifadəyə üstünlük verirlir.

Dolaylı vergilərin dərəcələri artırılan zaman bir sıra məsələlərə diqqət edilməlidir. Belə ki, bu artımın büdcə gəlirlərinə necə təsir edəcəyi bir sıra faktorlardan asılıdır.

Bunlardan biri də vergi dərəcələri artırılmasından təsirlənəcək məhsul və xidmətlərin tələbinin qiymət elastikliyi əlverişlilik dərəcəsidir [11. s. 18]. Bunu daha aydın izah etməyə çalışım. Hər hansı bir məhsul və ya xidmətin tələbinin qiymət elastikliyi dedikdə onların qiymətlərində vergilərlə əlaqədar meydana gələn yüksəlişin tələbdəki azalmaya nisbəti nəzərdə tutulur [11. s. 19]. Təbii ki istənilən halda qiymət artımı tələbin azalmasına gətirib çıxaracaq. Dolayı vergilərdən yaranan qiymət artımının tələbə təsir isə məhsul və xidmətlərdə müxtəliflik göstərir. Vergi dərəcələrini artıran zaman vergi gəlirlərinin artımının təmin olunması üçün isə əsas şərt qiymətdəki artışı nəzərən tələbdəki azalmanın daha aşağı olmasıdır. Yəni, vergi daxilolmalarının artması üçün bu məhsulların tələbinin qiymət elastikliyi birdən kiçik olmalıdır. Əks təqdirdə vergi daxilolmalarında istənilən artıma nail olunmayacaq.

Əsasən yaxın əvəzedicisi olmayan zəruri istehlak mallarında tələbinin qiymət elastikliyi aşağı olur [11. s. 19]. Bu məhsul və xidmətlər əhalinin əksəriyyəti tərəfindən istehlak olunsada əsas istehlakçısı aşağı gəlirli əhalidir. Tələbinin qiymət elastikliyi aşağı olan bu məhsullarda vergilərdən qaynaqlanan qiymət artışı olsa belə, aşağı gəlirli əhalinin bundan imtina şansları olmayacaq ki, bu da vergi daxilolmalarını artırma bilər. Lakin bu zaman əhalinin aşağı təbəqəsinə düşən vergi yükü artdığından ədalətlik prinsipi pozulmuş olacaq. Bu vəziyyəti yaradacağına görə bu həm siyasi, həm də sosial cəhətdən tətbiqi arzuolunan bir seçim deyildir. Xüsusilə demokratik idarəetməsi olan ölkələrdə bunun tətbiqindən qaçınırlar və büdcə gəlirlərinin artımı üçün alternativin olmadığı hallarda, məcburiyyətdən istifadə olunur.

Bu məhsullardan başqa tələbinin qiymət elastikliyi aşağı olan məhsullara sığdırılan içkilər və tütün məhsulları kimi keyifverici və asılıq yaradan məhsullar, neft məhsulları da aiddir [11. s. 19]. Belə olan halda zəruri istehlak mallarında reallaşdırıla bilməyən dolayı vergi dərəcələrinin artımının daha çox sığdırılan içkilərə, tütün məhsullarına və neft məhsullarına tətbiq olunmasına istiqamətlənir ki, inkişaf etməkdə olan ölkələrdə bu cür məhsul və xidmətlərə tətbiq olunan dolayı vergilərin dərəcələrinin artmasının səbəbi budur.

Xüsusilə alkollu içkilər və tütün məhsullarının sağlamlığa mənfi təsirləri, bunlardan istifadənin ölkədə dəyər yaradacaq insanların azalmasına gətirib çıxarması, əhalidə yaranmış xəstəliklərin, onların qayğısına qalınıb sağlamlığına dövlət tərəfindən xərclərin çəkilməsi kimi faktorlar bu sahədə tətbiq olunan vergilərin ictimai qəbul edilirliliyinin yüksək olmasına səbəb olur. Lakin bu kimi məhsulların da vergi yükünü daşıyabilirliyinin bir həddi olduğunu unutmamaq lazımdır.

Məlum məsələdir ki, hazırda ölkələrin iqtisadiyyatına xas olan xüsusiyyətlərdən biri də kölgə iqtisadiyyatının mövcudluğudur. Bunun maneə yaratdığı hallardan biri də məhz vergilərin müəyyən olunması ilə bağlıdır. Belə ki, qeydiyyatdan kənar, gizli fəaliyyət sahələrinin mövcudluğu məhsul və xidmətlərə dolayı vergilərin dərəcələrinin müəyyən olunmasına əngəllər yaradır. Neft sektoru qeydiyyatdan yayınma dərəcəsi aşağı olan, istehsalı və paylaşım kanallarının dövlət orqanları vasitəsilə izlənməsi asan ola sektorlardandır. Buna görə də dolayı vergi dərəcələrinin artışına daha çox məruz qalma potensialı olan sahələrdən biri kimi qiymətləndirilir. Lakin neft məhsullarına tətbiq olunan dolayı vergi dərəcələri sadəcə bu məhsulların qiymətinin artımına gətirib çıxarmır. Belə ki, bu məhsullardakı qiymət artımının inflyasiyaya təsir sürəti və dərəcəsi diqqətdən yayınmamalı, qərar verərkən lazımınca araşdırılmalıdır.

Dolayı vergilər bunlarla yanaşı lüks məhsullar kateqoriyasına daxil olan müxtəlif qiymətli materiallar, xəz dərilər, yaxtalar, idxal olunan avtobillərə də tətbiq olunur ki, bunlara tətbiq olunan dolayı vergi dərəcələrinin artırılması ilkin baxışda sosial ədalətlik baxımından müsbət qiymətləndirilsə də, onların da dərəcələri təbii ki sonsuz deyil və kor təbii artırılması istənməyən nəticələrə gətirib çıxara bilər. Bu xüsusilə yüksək gəlirli əhəlinin narazılığına səbəb olacaqdır.

Bəzən iqtisadçılar dolayı vergi dərəcələrinin artırdığına görə məcmu tələbin azaldığı üçün bunu ixrac imkanlarının artması kimi qiymətləndirirlər [11. s. 20]. Yəni, daxildə satılmadığından məhsulların xaricə idxal edilməsini təklif edir və qeyd edirlər ki, bununla da həm daxildə azalan məcmu tələbin xaricdən daxilolmalar hesabına kompensasiya edilir, həm də artan ixrac səbəbilə daxildə də istehsal artır. Lakin həmişə

heç də belə olmur, ixrac imkanlarının zəif olduğu şəraitdə qiymət artımı ilə əlaqədar məcmu tələbin azalması zaman keçdikcə daha böyük fəsatlara yol açacaqdır.

Dolayı vergilərin dərəcələrinin dəyişməsinin yarada biləcəyi təsirləri nəzərdən keçirək.

Dolayı vergi dərəcələri azalarsa:

real gəlirlər artar;

əhali istehlakı artırar;

investisiyalar qoyuluşları artar;

məcmu tələb artar;

qiymətlər yüksəlir;

məcmu təklif artar;

iqtisadiyyat canlanır.

Burda diqqət edilməli məsələ inflyasiya ilə bağlıdır. Artan məcmu tələb, investisiya qoyuluşları qiymət artırımını ilə nəticələnir ki, bu da öz növbəsində inflyasiyanın kəskin artımına da gətirib çıxara bilər.

Dolayı vergi dərəcələrinin artımı isə bunun əksi olacaq nəticələrin meydana çıxmasına səbəb olacaq. Bunu aşağıdakı formada təsvir edə bilərik:

- real gəlirlər azalar;
- əhali yığıma yönəlir;
- istehlakı azalır;
- məcmu təklif azalar;
- qiymətlər aşağı düşür;
- məcmu tələb azalar;
- işsizlik artır;
- istehsalın tənəzzülü baş verir;
- iqtisadiyyatda durğunluq yaranar.

Dolayı vergi dərəcələrinin artımı hər zaman bu cür nəticələnməsə də bu kimi arzuolunmaz hal yarada bildiyi danılmazdır. Buna görə də bu addım atılmazdan əvvəl

mövcud vəziyyət düzgün qiymətləndirilməli və müvafiq tədbirlər görülməlidir.

İndi isə birbaşa vergilərin iqtisadiyyatdakı rolunu aydınlaşdırmağa çalışaq. Əvvəla onu qeyd edək ki, birbaşa vergilərin iqtisadi, sosial və siyasi təsirləri dolayı vergilərlə müqayisədə daha aydın hiss edilir [11. s. 22].

İqtisadiyyata təsir baxımından birbaşa vergilər içərisində həm fiziki şəxslərin gəlir, həm də hüquqi şəxslərin mənfəət vergisi digərlərinə nisbətən daha mühüm rol oynayır . Belə ki, bu vergi dərəcələrindəki dəyişikliklə ölkədə mövcud olan iqtisadi aktivlik, məşğulluk, işsizlik və s. kimi iqtisadi göstəricilər arasında birbaşa bağlılıq vardır.

Fiziki şəxslərin gəlirlərindən tutulan vergi dərəcəsinin artması əhalinin sərəncamdan qalan gəlirlərini azaldır. Belə olan halda həmin şəxslər istehlaklarını azaldacaq, əsasən zəruri istehlak mallarından istifadə edərək müəyyən məhsul və xidmətlərdən istifadədən imtina edəcəklər. Bu isə öz növbəsində məcmu tələbin azalmasına gətirib çıxaracaq. Məcmu tələbin azalması firmalar üçün arzuolunmaz hal olan qiymətlərin aşağı düşməsi ilə nəticələnəcək. Belə olan təqdirdə müəsisə həmin məhsulların istehsalını azaldacaq və hətta bəlkə imtina edəcək ki, bu da məcmu təklifin azalması deməkdir. Digər tərəfdən isə istehsalını azaldan müəsisə o istehsal üçün aldığı xammaldan da imtina etdiyi üçün öz növbəsində digər müəsisənin də gəlirlərinin azalmasına səbəb olur. Gəlirləri azalan müəsisə və təşkilatların ata biləcəyi növbəti addım isə ixtisara gederək işçilərin sayını azaltmaq olacaq. İqtisadiyyatın əsas problemlərindən olan işsizliyin artmasına gətirəcək bu hal digər mənfi nəticələrə gətirib çıxaracaq. Belə ki, işsiz əhali az istehlak etməklə yanaşı işsizliyi müavinəti ödəməli olduğu üçün dövlət büdcəsi üçün əlavə xərc yaranması deməkdir. Halbuki, işlədikləri təqdirdə onlar əmək haqlarından büdcəyə vergi ödəyirdilər.

Eyni hal hüquqi şəxslərin mənfəət vergisi üçün də xasdır. Belə ki, bu vergi dərəcələrinin artması firmaların gəlirlərinin azalması deməkdir ki, bu da onların istehsalı azaltmasına, o istehsal üçün aldığı xammaldan da imtina etdiyi üçün öz növbəsində digər müəsisənin də gəlirlərinin azalmasına və nəticədə məcmu təklifin azalmasına gətirib çıxaracaqdır.

Gəlirləri azalan firmalar isə xərclərini azaltmaq üçün müəyyən ixtisar edəcəklər ki, bu da işsizliyin artmasına gətirəcək. İşsizliyin mənfi təsirlərini isə yuxarıda artıq qeyd etmişəm.

Hüquqi şəxslərdən alınan mənfəət vergisinin tətbiqi dərəcəsinin artmasının digər mənfi aspekti isə edilə biləcək investisiyaların ixtisara düşməsidir. Belə ki, gəlirləri azalmayacağı təqdirdə müəsisə artıq qalmış vəsaiti hər hansı investisiya formasında dəyərləndirəcəkdi ki, bu da öz növbəsində iqtisadi aktivlik aspektindən müsbət haldır.

Oxşar nəticələr digər birbaşa vergilərdə də ortaya çıxır və artan vergi dərəcələrinə reaksiya olaraq əhali istehlakı azaltmalı olur. Belə olan təqdirdə hökumət istəmədiyi halla qarşılaşır. Belə ki, vergi dərəcələrini yüksəltdiyi zaman buna uyğun olaraq büdcə daxilolmalarının artacağını düşünsə də qoyulmuş hədəfin əksinə iqtisadi artım tempinin zəifləməsi, bundan əlavə işsizliyin çoxalması, investisiya qoyuluşlarının ixtisar edilərək azalması, əhalinin yığıma yönəlməsi müşahidə olunur. Bundan başqa, bu vergi dərəcələrinin artması gəlirlərin gizlədilərək vergidən yayınma hallarının sayının artması, kölgə iqtisadiyyatının genişlənməsi kimi faktorlara da yol açır. Nəticə etibarı ilə iqtisadiyyatda durğunluq yaranır, hətta lazımı tədbirlər görülmədiyi halda iqtisadi tənəzzül qaçınılmaz olur. Bunun əksi olaraq isə Lafferin də irəli sürdüyü kimi vergi dərəcələrini azaltmaqla, vergi ödəyicilərinin sayının artırılması hesabına büdcə daxilolmalarını artırmaq daha məqsədəuyğun hesab olunur.

Məlum məsələdir ki, iqtisadiyyatın konkret funksiyaları vardır. Bu funksiyalardan biri də gəlirlərin yenidən bölüşdürülməsidir və onun yerinə yetirilməsinin ən geniş yayılmış metodu məhz fiskal siyasətdir.

İstənilən ölkədə insanların tələbatlarının ödənilməsi məhsul və xidmətlərin istehsalı sahələrində baş verir . Burada dəyər yaradılan zaman milli gəlirin ilkin bölgüsü baş verir . Mənası odur ki, istehsal faktorları hansı agentlərə məxsusdursa, həmin agentlər də ilkin bölgünü öz aralarında təmin edirlər. Bunlardan işləyənlər əmək haqqı, kapital sahibləri faiz gəlirləri, torpaq sahibləri renta, sahibkarlar mənfəət olan əmil gəlirlərini əldə edirlər. Belə olan halda cəmiyyətin digər üzvlərinə ümumi gəlirdən payın necə çatdırılmalı olduğu

sualı yaranır. Bunun üçün dövlət gəlirlərin yenidən bölgüsünü təmin etməlidir. Bunu təmin edən ən geniş yayılmış mexanizm məhz vergilərdir. Belə ki, dövlət vergilər vasitəsilə məhsul və xidmətlərin istehsalından gəlir əldə edən subyektlərin gəlirinin bir hissəsini təmərküzləşdirir, yəni toplayır və cəmiyyətin o prosesdə iştirak etməyən digər üzvləri arasında bölgüsünü təmin edir.

Milli gəlir bölgüsünün bəlli bir faiz nisbətindən aşağı və ya yuxarı olması fərqli iqtisadi nəticələrə gətirib çıxarır. Belə ki, əgər milli gəlir bölgüsü faiz nisbəti ilə daha üstün səviyyədə həyata keçirilərsə, bu gəliri yaradan subyektlərin fəaliyyətinə maneələr yaranır, əks təqdirdə, yəni daha aşağı faiz nisbətində bölgü həyata keçirilərsə bu zaman cəmiyyətdə ciddi təbəqələşməyə səbəb olur. Bu faktorlar nəzərə alınmalı, həm dövlətin, həm də bu iki tərəfin maraqlarını təmin edəcək qərar verilməlidir.

Dayanıqlı iqtisadiyyata nail olmağı hədəfləyən ölkələrdə vergi gəlirləri kifayət qədər olmalı, illər üzrə bu daxilolmalar kəskin fərqlər göstərməməlidir. Çünki ölkəni idarə etməyin asan məsələ olmadığı danılmazdır və bunun üçün böyük miqdarda vəsaitə ehtiyac duyulur. Qarşıdakı dövrdə necə siyasət yeridəcəyi, hansı addımlar atacağını planlaşdırmaq üçün daxil olacaq vəsaitin miqdarının əvvəlcədən bilinməsi vacibdir və bunun üçün hər bir ölkədə proqnozlar hazırlanır. Proqnozların özünü doğrultma dərəcəsi isə istifadə olunan göstəricilərin dəqiqliyindən, mövcud iqtisadi vəziyyətin nə dərəcə araşdırılmasından asılıdır. İlin sonunda proqnoz göstəriciləri və real rəqəmlər müqayisə olunaraq yayınma səbəbi aşkarlanmağa çalışır ki, inkişaf etmiş ölkələrdə bu proqnozların yayınma ehtimalı, vergi daxilolmalarındakı dalğalanmalar kiçik olur. Ölkələrin vergi daxilolmalarının az və ya çox olmasından asılı olmayaraq hər hansı gözlənilməz hal olmadığı təqdirdə bu daxilolmaların ÜDM-də payı illər üzrə kəskin fərqlər göstərmir. Onu da qeyd edim ki, 1920-ci ilə qədər vergi daxilolmaları əksər ölkələrdə aşağı səviyyədə olmuş, bu tarixdən etibarən büdcə daxilolmalarında onun payı 20%-ə çatmış və Birinci Dünya müharibəsindən sonra önəmli artım olmuşdur. Milli gəlirin tərkib hissəsi olan vergilər 1920-1980-ci illər arasında demək olar ki, bütün ölkələrdə iki dəfəyə qədər artmışdır. Bu dövrdə həmçinin ictimai xidmətlər, xüsusilə də təhsil, səhiyyə sahəsindəki

dövlət xərcləri də artmışdır. 1980-ci ildən sonra ölkələr üzrə müəyyən fərqliliklər olsa da vergi gəlirlərinin ÜDM-dəki payı sabitləşməyə başlamışdır. Bu gün də ayrı-ayrı ölkələrdə vergi daxilolmaları ÜDM-də fərqli paya malikdir. Bunu aşağıdakı cədvəldən də görmək mümkündür:

Cədvəl 1.1.1. Vergi gəlirlərinin ÜDM-də payı (%-lə) 2007-2017

Ölkələr	2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013	2014	2015	2016	2017
Fransa	42.55	42.33	41.53	42.15	43.33	44.36	45.37	45.45	45.28	45.46	46.23
Danimarka	46.42	44.77	44.96	44.76	44.79	45.51	45.89	48.53	46.13	46.19	45.98
Belçika	42.72	43.25	42.37	42.62	43.14	44.17	45.11	45.07	44.81	44.08	44.60
İsveç	44.97	44.01	44.09	43.22	42.57	42.6	42.91	42.59	43.08	44.04	43.96
Finlandiya	41.51	41.21	40.93	40.79	42.03	42.68	43.62	43.81	43.93	44.02	43.34
İtaliya	41.70	41.72	42.07	41.86	41.91	43.90	44.05	43.47	43.11	42.61	42.38
Avstriya	40.55	41.39	40.98	40.96	41.12	41.77	42.63	42.71	43.10	42.23	41.77
Norveç	42.09	41.38	41.20	41.90	42.02	41.46	39.87	38.79	38.43	38.70	38.23
Almanya	34.89	35.41	36.08	35.01	35.70	36.39	36.77	36.70	36.99	37.43	37.54
İspanya	36.36	32.10	29.71	31.21	31.17	32.13	32.91	33.59	33.59	33.19	33.66
İngiltərə	32.97	32.30	31.23	32.31	33.21	32.41	32.20	31.82	32.16	32.73	33.26
Estoniya	31.28	31.43	34.92	33.25	31.51	31.67	31.63	32.27	33.31	33.73	32.97
Yaponiya	27.54	27.41	25.96	26.54	27.46	28.23	28.86	30.26	30.63	30.58	30.6
ABŞ	26.71	25.69	23.02	23.49	23.90	24.07	25.65	25.98	26.23	25.89	27.14

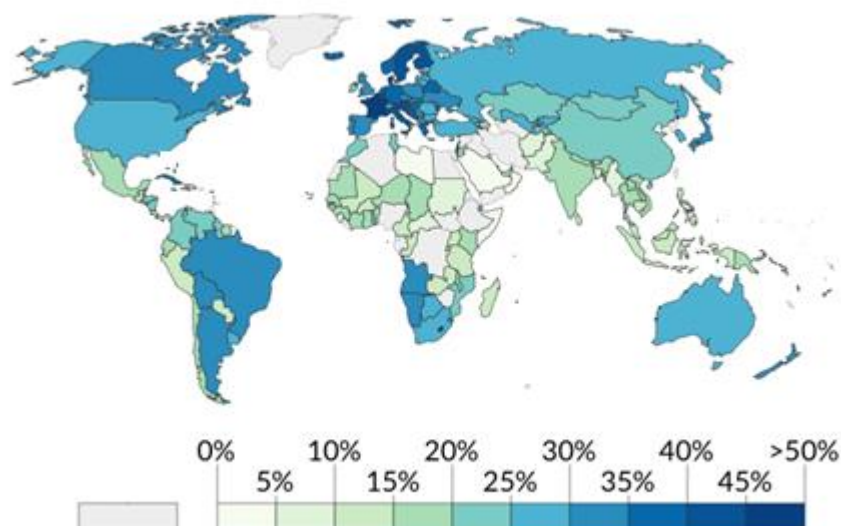
[30]

Cədvəldən də göründüyü kimi Fransa, Danimarka, Belçika, İsveçdə 2007-2017-ci illərdə vergilərin ÜDM-də payı kəskin fərqlər göstərməmiş, 40%-dən yuxarı olmuşdur. Bu göstərici Norveçdə 38%, Fransada 46%, İsveçdə 43%, Finlandiyada 44% olmuşdur.

Bütün dünya ölkələrinin ÜDM-də vergilərin payı aşağıdakı təsvirdə də aydın formada görünür. Ölkələrin inkişaf səviyyələri, iqtisadiyyatın ümumi struktru ÜDM-də

vergilərin payına da təsir göstərir. Belə ki, aşağıdakı xəritədən də göründüyü kimi ÜDM-də vergilərin payı inkişaf etmiş əksər ölkələrdə yüksək olsa da, Afrikanın əksər ölkələrində, Əfqanıstan, Pakistan kimi ölkələrdə bu göstərici 10%-dən aşağıdır. Əhalinin həyat səviyyəsinin yaxşı olduğu Səudiyyə Ərəbistanında bu göstəricinin aşağı olması isə ÜDM-də neft gəlirlərinin yüksək payı olması ilə əlaqədardır. Oxşar vəziyyət neft hasilatı edən İran, İraq, Azərbaycan üçün də xarakterikdir. Ölkəmizdə vergi daxilolmalarının ÜDM-dəki payı göstərilən il üçün təqribən 16% təşkil etmişdir. Yaponiyanın ÜDM-də vergilərin payı 31% təşkil edir, əsas yer isə ixrac hesabına formalaşan gəlirlər tutur.

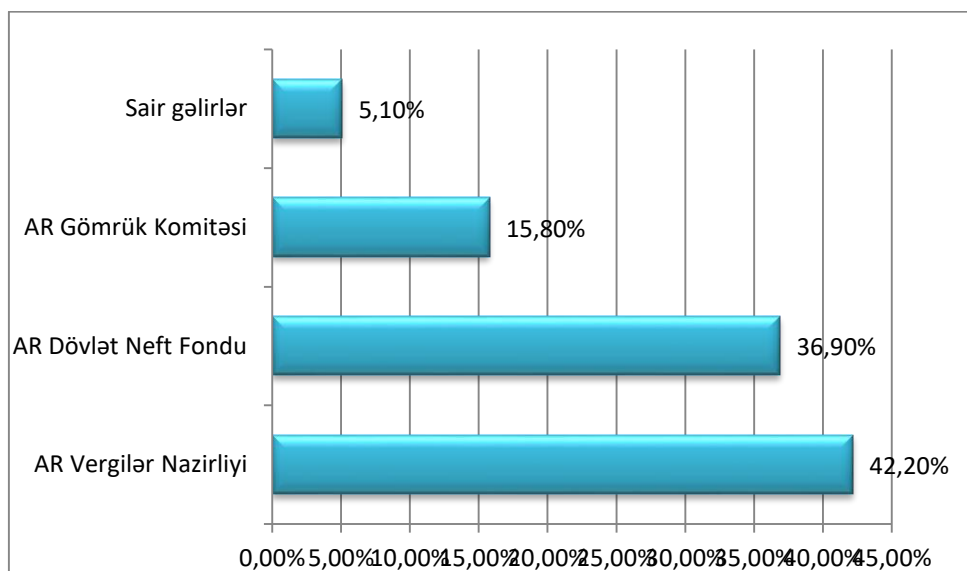
Şəkil 1.1.1. Ölkələrin ümumi vergi gəlirlərinin ÜDM-lərində payı (%) , 2015



[34]

ÜDM-də payı 20%-dən aşağı olan ölkəmiz üçün vergi daxilomalarının büdcə gəlirlərindəki payı aşağıdakı qrafikdən də göründüyü kimi 40%-dən yüksək olmaqla hakim mövqəə sahibdir. Vergilərdən sonra büdcə daxilolmalarında Neft Fondundan transferlər yüksək paya malikdir. Bunun qarşdakı illərdə azaldılması nəzərdə tutulur. Norveçdə neft gəlirlərinin ümumiyyətlə büdcə daxilolmalarına aid edilmədiyini nəzərə alıqda bu cür göstəricini kifayət qədər yüksək hesab etmək olar. Bu ölkə üçün təhlükə yaradan haldır. Çünki neftin qiymətinin aşağı düşməsi və ya gələcəkdə tükənməsinin gəlirlərin ciddi azalacağı mənasını ifadə edir. Son illər də yaşanan hadisələr də təəssüf ki, bunu praktiki olaraq bir daha göstərdi. Məhz bu səbəbdən də ölkəmizdə qeyri-neft sektorunun inkişafı, bu sahədən daxilolmaların artırılması istiqamətdə işlər görülür.

Qrafiq 1.1.1. 2017-ci il üzrə dövlət büdcəsində daxilolmaların strukturu



[5. s. 15]

Ümumi vergi daxilolmalarının strukturuna diqqət yetirdikdə isə görürük ki, ƏDV və mənfəət vergisi üstünlük təşkil edir. Aşağıdakı cədvəldə vergilərin strukturu təsvir olunmuşdur:

Cədvəl 1.1.2. Cəmi vergi daxilolmaları

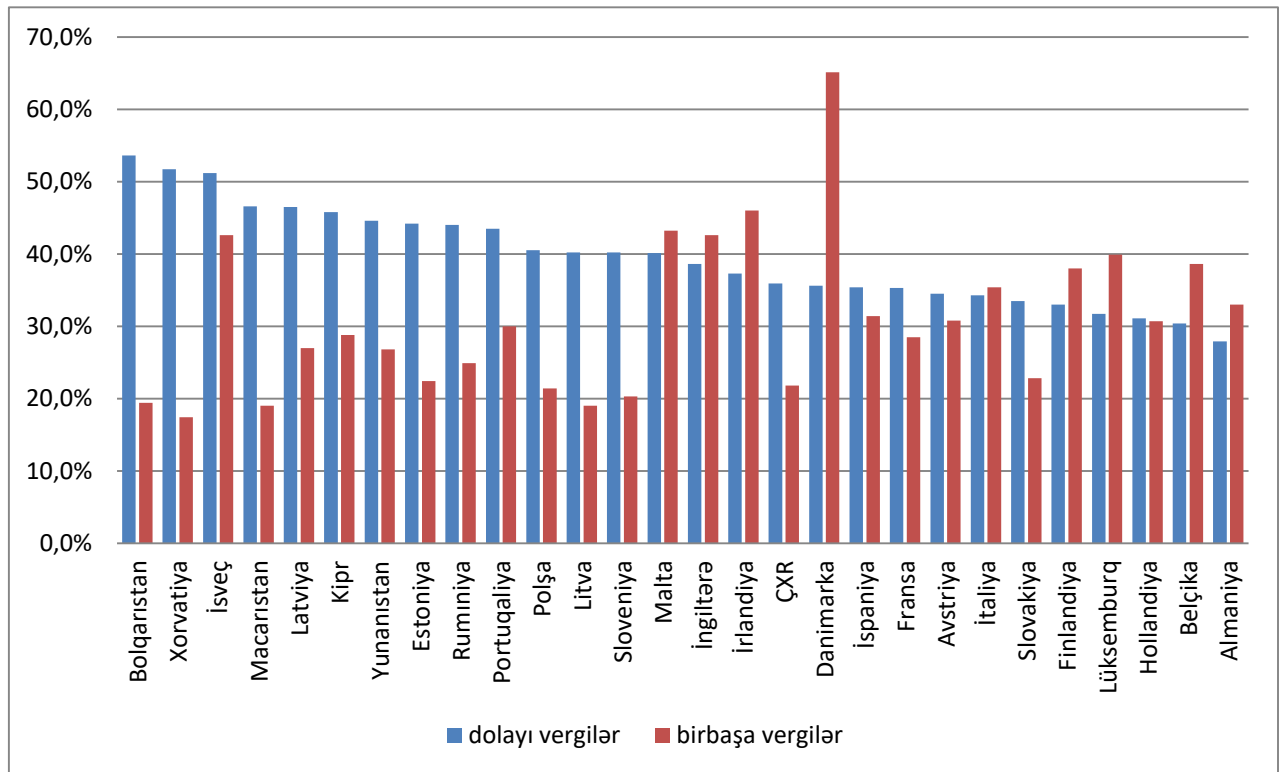
Vergi növləri üzrə vergi daxilolmaları (milyon manatla)											
İllər üzrə	ƏDV	Mənfəət vergisi	Gəlir vergisi	Aksiz vergisi	Torpaq vergisi	Əmlak vergisi	Mədən vergisi	Yol vergisi	Sadələşdirilmiş Vergi	Dövlət Rüsumu	Sair Daxilolmalar
2016	2108,2	1983,2	1145,7	532,2	50,3	174,7	110,3	70,0	303,8	105,6	431,6
2017	1895,4	2285,8	1040,3	518,7	50,4	178,6	111,1	99,5	371,4	107,7	314,6

[5. s. 17].

Ölkələrin büdcə daxilolmalarında vergiləri ümumi payı ilə yanaşı, vergilərin strukturu da nəzərdə keçirilir, yəni vergi daxilolmalarında hansı vergi növləri nə qədər paya malikdir. Aşağıdakı qrafikdə bəzi ölkələrin vergi daxilolmalarında birbaşa və dolay

vergilərin hansı paya malik olduğu göstərilmişdir:

Qrafik 1.1.2. Ümumi vergi daxilolmalarında dolayı və birbaşa vergilərin payı, (%)2016



[24.s.17]

Bu qrafikdən də göründüyü kimi Bolqarıstanda, Xorvatiada ümumi vergi gəlirlərinin 50%-dən, Macarıstanda isə 45%-dən çoxunu dolayı vergi gəlirləri, təqribən 20%-ni birbaşa vergilər təşkil edir. Böyük Britaniyada, Maltada hər iki vergi gəlirlərinin payı təqribən eyni olub, 40% təşkil edir. İsveçdə də dolayı və birbaşa vergi gəlirlərinin ümumi vergi daxilomalarında payları arasında kəskin fərq yoxdur və uyğun olaraq bu göstəricilər 51% və 43% formasındadır. Verilən ölkələr arasında birbaşa vergi gəlirlərinin daha üstün olduğu Danimarkada bu göstərici 65%-dir.

Dolayı və birbaşa vergilərin ümumi büdcə daxilolmalarında hansı nisbətə olmasının arzuolunan olduğu konkret deyildir. İnkişaf etmiş və sənayeləşmiş ölkələrdə birbaşa vergi gəlirləri ön plana çıxır. Digər ölkələrin əksəriyyətində ümumi vergi gəlirinin əsas hissəsini dolayı vergilər təşkil edir. İqtisadi İnkişaf və Əməkdaşlıq Təşkilatına (İİƏT

) üzv olan ölkələrin çoxunda, xüsusilə inkişaf etmiş ölkələrdə isə müxtəlif dövrdə müəyyən fərqlər olsa da, əsasən ümumi vergi daxilolmalarının üçdə ikisini birbaşa, geri qalan üçdə birini isə dolaylı vergilər təşkil edir.

Ölkə iqtisadiyyatında həm birbaşa, həm də dolaylı vergilər vacibdir. Hər ikisi də tətbiq olunan vergi növünə uyğun olaraq mərkəzi və müvafiq hökumət orqanı tərəfindən yığılır və ölkənin böyümə perspektivi ilə yanaşı hökumət üçün də mühüm əhəmiyyət kəsb edir. Buna görə də, yaxşı bir vergi sistemində birbaşa və dolaylı vergi daxilolmaları arasında düzgün bir balans olmalıdır.

Vergilər bütün tarixi dövrlərdə ölkələr, onların iqtisadiyyatı, mövcud vəziyyəti üçün mühüm əhəmiyyət kəsb etmiş, zaman-zaman üsyanlara səbəb olmuş, hökmdarları, kralları, dövlət başçılarını islahatlar keçirməyə vadar etmiş, hakimiyyət dəyişikliklərinə belə gətirib çıxarmışdır. Belə ki, ABŞ, Fransa, İngiltərə və bir çox ölkələrdə inqilabların, çevrilişlərin əsas səbəbi olması və məqsədlərinə çarması buna bariz nümunəsidir [6. s. 18]. Bütün bu kimi amilləri də nəzərə alaraq dövlətin mövcud vəziyyəti araşdırıb ölkənin ümumi inkişafını dəstəkləyən, qarşıya qoyulmuş məqsədləri reallaşdırmağa imkan verən vergi siyasəti yeritməsi vacib məsələdir.

II FƏSİL. VERGİLƏRİN TƏTBİQİ PRİNSİPLƏRİ, BEYNƏLXALQ (ÇİN,BELÇİKA) TƏCRÜBƏDƏ VERGİ SİSTEMLƏRİ

2.1 Vergilərin tətbiqi prinsipləri

Vergi sisteminin yaxşı təşkil olunması üçün diqqət yetirilməli olan məqamlar daima müzakirə mövzusu olmuş və onun prinsiplərinin ilkin formaları qədim dövrdən formalaşmışdır. Vergi sistemləri müxtəlif xüsusiyyətləri, özünəməxsusluğu ilə fərqlənsələr də ümumi prinsiplərə əsaslanırlar. Vergilərin prinsiplərinin mahiyyətini aşağıdakı kimi izah edə bilərik: vergilər elə kriteriyalara görə seçilməlidir ki, onların əsasında qurulan vergi sistemi cəmiyyətin ümumi iqtisadi və sosial hədəflərinin reallaşdırılmasını mümkün qədər asanlaşdırsın.

Vergi prinsiplərinin inkişaf tarixinə baxdıqda ilkin yazılı forması hesab olunan İngiltərə kralı I Con tərəfindən imazalanan 63 maddəlik Böyük Müstəqillik fərmanını (Magna Carta Libertatum), müxtəlif dövrdə alimlərin öz əsərlərində fərqli vergi prinsiplərini ön plana çəkdiyini görürük. Lakin sonradan A.Vaqner tərəfindən tamamlanan vergi prinsiplərini ilk dəfə sistemləşdirən Adam Simit olmuş və ideal bir vergi sistemi üçün aşağıdakı xüsusiyyətləri qeyd etmişdir:

Ədalətlik, müəyyənlik, təsərrüfat müstəqilliyi, əlverişlilik, qənaətlilik [2. s. 60-61].

Ədalətlik hər kəsin dövlət xərclərin maliyyələşdirilməsindəki iştirakının öz gəlirinə mütənasib olmasını, müəyyənlik vergi ödənişlərinin vaxtı və formasının dəqiq şəkildə əvvəlcədən bilinməsini, əlverişlilik onların ödənilmə vaxtı və formasının ödəyiciyə narahatlıq yaratmamasını, qənaətlilik vergilərin toplanmasına çəkilən xərclər mümkün

qədər az olmasını nəzərdə tutur.

Onun qeyd etmiş olduğu bu prinsiplər hazırda da öz aktuallığını itirməmiş və hazırkı prinsiplərin formalaşması üçün əsas olmuşdur.

Tarix boyu iqtisadçılar vergi prinsiplərini bu və digər şəkildə təsvir etmiş olsalar da hazırda ümumi şəkildə vergi prinsiplərinə aşağıdakılar aid edilir:

Sadəlik, müəyyənlik, yetərlilik, geniş əsaslandırma, asanlıq, ümumilik, qanunilik, səmərəlilik, şəffaflıq, fayda.

Yetərlilik prinsipinin mahiyyəti ondan ibarətdir ki, vergilərin toplanmasına çəkilən xərclər çıxıldıqdan sonra geridə qalan vergi gəlirləri vacib dövlət xidmətlərinin göstərilməsi üçün zəruri xərcləri ödəməyə kifayət etsin.

Geniş əsaslandırma prinsipinə görə vergilər bir şəxsə düşən vergi yükünü minimuma endirmək üçün əhalinin və ya iqtisadiyyat sektorlarının mümkün qədər geniş bölümünə yayılmalıdır. Əks təqdirdə bir sektora, hansısa bir qrupa daha çox vergi yükü düşəcəkdir. Belə olan zaman isə həmin sahəyə maraq olmayacaq və o sektor üzrə heç kim fəaliyyət göstərməyəcək. Bu da öz növbəsində digər problemlərə yol açacaqdır.

Vergidə ədalətlik tarix boyu müxtəlif cür qiymətləndirilmişdir və hazırda üfüqi və şaquli ədalətlik olmaqla iki formada qarşımıza çıxmaqdadır [21. s. 7]. Birinci halda eyni ödəmə gücünə malik olanların eyni dərəcədə vergiyə cəlb olunması, ikinci halda isə daha çox qazananın daha yüksək dərəcə ilə vergiyə cəlb olunmasının ədalətli olduğu müdafiə edilir.

Müəyyənlik prinsipində hər bir vergi növünün nə vaxt, hansı məbləğdə, necə ödənilməli olduğunun açıq şəkildə ödəyici tərəfindən bilinməli olduğunu qeyd edilir. Bu həm ödəyicilərin işini asanlaşdıracaq, həm də büdcəyə vəsaitlərin zamanında daxil olmasına kömək edəcəkdir.

Digər məsələ vergilərin ödənilməsi yerinin, zamanının, məbləğinin ödəyici üçün asan olması, dəyişikliklərdən əvvəlcədən xəbərdar edilməsidir ki, bu da vergitutmanın asanlıq prinsipində öz əksini tapır.

Sadəlik prinsipində isə vergiyə dair qanunların, qaydaların, islahat və dəyişikliklərin

maksimum dərəcədə hər kəs tərəfindən başa düşülməyinin təmin olunması qeyd olunur.

Ümumilik prinsipinə görə ölkənin bütün vətəndaşları müvafiq xüsusiyyətlər nəzərə alınmaqla vergiyə cəlb olunmalıdırlar. Hər hansı şəxsin dil, irq, din, cinsiyyət, siyasi düşüncə və s. bu kimi xüsusiyyətlərə görə ayırımcılıq edilərək vergiyə cəlb olunması yolverilməzdir.

Vergilərin qanuniliyi prinsipinə görə yığılmalı olan vergilərin növü, onların ödəyiciləri, ödənmə vaxtı, miqdarı və s. müvafiq qanunda qeyd olunmalıdır. Bu qanunu da dövlətin müvafiq səlahiyyətli orqanı hazırlamalıdır [2. s. 63]. Əks təqdirdə hər hansı bir verginin tələb edilməsi yolverilməzdir.

Səmərəlilik prinsipin mahiyyəti vergilərin yığılmasına çəkilən xərclərin əldə olunan gəlirdən çox olmasından ibarətdir [2. s. 63]. Müntəzəm olaraq vergi sistemlərinin təkmilləşdirilməsi istiqamətində işlər görülür. Bunlar da öz növbəsində xərc yaradır. Buradakı xərclər sadəcə təkmilləşdirməyə yönəlik araşdırmalar bağlı olmur. Bununla yanaşı edilmiş dəyişikliklər, yeni qaydalar haqqında əhalinin məlumatlandırılması da kifayət qədər xərc və vaxt itkisinə səbəb olur. Belə ki, dəyişikləri özündə əks etdirən nəşrlərin çapı, vergi işçiləri, ödəyiciləri üçün təlimlərin keçirilməsi kimi məsələlər müəyyən vəsait tələb edir. Buna görə də vergi sistemlərində tez-tez dəyişikləri olması məqsədəuyğun hesab olunmur. Qeyd olunan halı həmçinin sabitlik prinsipi olaraq ayrıca olaraq da qeyd etmək mümkündür.

Vergilərin əsaslandığı bu prinsiplər ümumi xarakter daşıyır və ölkələr buna fərqli yanaşır, öz vergi sistemlərində müxtəlif prinsiplərə üstünlük verirlər. Qeyd olunan prinsiplərdən əlavə ölkənin xarakterik xüsusiyyətlərindən meydana gələn yeni prinsiplər də ortaya çıxır. Bu isə dövlətin priotet kimi qiymətləndirilən sahələri, məqsədləri, mövcud vəziyyəti ilə əlaqədar olur. Ölkəmiz timsalında bunu izah edə bilərik. Belə ki, Vergi Məcəlləmizi nəzərdən keçirdikdə hazırkı vergi sisteminin ədalətlik və bərabərlik, qanunilik, effektivlik, sabitlik, müəyyənlik, vergilərin bir dəfə alınması, şəffaflıq prinsiplərinin ön planda olduğunu görürük [10]. Lakin bunlarla yanaşı vergi sistemimiz üçün bir sıra spesifik xüsusiyyətlər də xarakterikdir. Bunlardan sahibkarların, yeni iş

yeriləri açılmasının, elmi-tədqiqat işləri və s. təşviqi ilə mağlı məqamlar diqqəti cəlb edir [10. s. 68].

Türkiyənin vergi qanunvericiliyinə diqqət yetirdikdə görürük ki, əsas üstünlük verilən prinsiplərin ədalətlik, qanunilik, ümumilik prinsipləridir.

İnkişaf etmiş əksər ölkələrdə prioritet prinsiplər kimi müdafiə və sosial ədalətliliyə önəm verilir [10. s. 78].

Zamana, ölkənin, cəmiyyətin xüsusiyyətlərinə görə fərqlilik göstərsə də vergi prinsipləri istənilən vergi sistemi üçün önəmlidir. Vergi qanunvericiliyinin təhlili, boşluqların aşkarlanıb aradan qaldırılması, sistemin yenidən təşkil olunmasında bu prinsiplərin öyrənilməsi və bunun əsasında daha düzgün qərarların qəbul olunması mühüm əhəmiyyət kəsb edir.

2.2 Vergi və vergitutma sahəsində xarici (Çin, Belçika) təcrübə

Effektiv şəkildə təşkil olunmuş, ölkənin inkişafına təkan verəcək vergi sisteminin hansı xüsusiyyətlərə malik olması, onun hansı əsaslar üzərində formalaşdırılması daima aktual mövzu olmuşdur. Tarixən yaranmış nəzəriyyələr, dəyərli alimlərin tövhiyələri ilkin vergi sistemlərinin formalaşmasında mühüm rol oynamışdır. Hazırda ümumi xüsusiyyətləri olsa da hər bir ölkənin vergi sistemi özünə məxsus olan xüsusiyyətləri ilə fərqlənir. Bunlardan Çin və Belçikanın vergi sistemlərinin xüsusiyyətlərini nəzərdən keçirək.

Şimali Avropada yerləşən ölkələrdən olan Belçika İqtisadi İnkişaf və Əməkdaşlıq Təşkilatına və Avropa Birliyinə üzvdür. NATO kimi bəzi təşkilatların mərkəzi burada yerləşir. Əhalisinin əksəriyyəti sənayə sahəsində çalışan Belçika dünya ölkələri arasında həm idxalçı, həm də ixracatçı kimi kifayət qədər əhəmiyyətliyə . Bütçə gəlirlərində vergilərin önəmli paya malik olduğu bu ölkənin vergi sistemini nəzərdən keçirək.

Belçikada vergitutmaya dair qanunlar və müvafiq qaydalar Maliyyə Nazirliyi tərəfindən idarə olunur. Vergilərin artırılması səlahiyyəti isə parlamentə məxsusdur.

Vergilərə dair qanun kral tərəfindən imzalanandan sonra rəsmi qəzetdə dərc edilir.

Belçikada vergilər həm dövlət, həm də yerli səviyyədə toplanır. Ən əhəmiyyətli vergilər federal səviyyədə toplanır, bu vergilər gəlir vergisi, sosial təminat, korporativ vergilər və əlavə dəyər vergisini əhatə edir. Yerli səviyyədə mülkiyyət vergiləri və müxtəlif ödənişlər toplanır. Bəzi xarici vətəndaşlar üçün xüsusi vergi statusu mövcuddur ki, bu halda rezidentlər tərəfindən ödəniləcək məbləğlər vergi məqsədləri üçün qeyri-rezidentlər kimi qəbul edilir və güzəştli vergi imtiyazlarından istifadə edirlər.

Belçika İİƏT üzv ölkələr siyahısında vergi gəlirinin ÜDM-dəki payına görə ilk beşliyə daxildir. Vergi daxilolmalarının tərkibinə baxdıqda isə birbaşa vergilərin üstün paya malik olduğunu görürük. Belçikada vergi ödəyicilərinin başqa ölkəyə də vergi ödəmək məcburiyyətində qalmaması üçün ikiqat vergitutma hallarının baş verməməsi məqsədi ilə bir çox ölkəylə ikitərəfli müqavilələr imzalanmışdır. Bundan əlavə Belçika hökuməti ölkənin vergi dərəcələrinin yüksək səviyyədə olması ilə əlaqədar vətəndaşlarla müzakirələr apararaq vergi vəziyyətini yaxşılaşdırmaq üçün vergi islahatları da həyata keçirir.

Belçikada yaşayan və Belçikada işləyən əcnəbilər üçün bəzi istisnalar mövcud olmasına baxmayaraq, bəzi vergilər ödənməli və vergi bəyannaməsi təqdim edilməlidir. Bunlar arasında əmlak vergisi, satış vergisi və hədiyyə və miras vergisi də ola bilər. Çox hallarda fərdlər üçün kapital qazanmaq və ya sərvət əldə etməyə görə heç bir vergi tətbiq olunmur.

Belçikada nə qədər vergiyə ödəməli olduğunuz, ölkənin rezidenti və ya qeyri-rezidenti olub-olmamanızdan asılıdır. Belçikada ilin ən azı altı ayı (183 gün) yaşayanlar və yerli qeydiyyatı alanlar rezident olaraq təsnif olunur və həm ölkə daxilində, həm də ölkə xaricindən əldə olunan gəlirlərdən gəlir vergisi ödəyirlər [32]. Vergi əldə olunan gəlirlərdən sosial təminat ödənişləri, fərdi yardımlar, peşə xərcləri və s. üçün olan xərclər çıxıldıqdan sonra qalan məbləğə uyğun hesablanır. Hər il altı aydan (183 gün) az müddət Belçikada yaşayanlar isə Belçika vergi sisteminə əsasən qeyri-rezident statusu malik olur və yalnız Belçika qazanmış gəlirlərdən, o cümlədən icarə və kapital mənfəətindən vergiyə

cəlb olunurlar [32].

Belçikada fiziki şəxslərin gəlir vergisi əldə olunan gəlirin miqdarından asılı olaraq 25%-50% dərəcə ilə hesablanır. Edilmiş sonuncu dəyişikliyə əsasən bu verginin dərəcələri aşağıdakı kimidir:

13250 avroya qədər	25% ;
13250 avrodan 23390 avroya qədər	40% ;
23390 avrodan 40480 avroya qədər	45% ;
49480 avrodan çox olduqda	50% [35].

Əldə olunan gəlirlərdən sosial müdafiə vergisi də ödənilir ki, bunun bir hissəsini, təqribən 35% işəgötürən, 13% -ni isə fiziki şəxs özü ödəyir. Sərbəst işləyənlər isə məbləğin tamamını özləri ödəyirlər. Bu 15905 avro məbləğindədir [16. s. 4]. Bu vergi gəlirdən biznes xərcləri, sosial müdafiə ödənişləri, həmçinin aliment ödənişlərinin 80%-i miqdarında məbləğ çıxılmaqla hesablanır. Eyni zamanda evli və ya subay olmaq, sahib olduğu övladların sayı da vergi dərəcələrinə təsir edir.

Bir qayda olaraq Belçikada evi olmayan əldə etdiyi gəlirin ən azı 75%-ni bu ölkə mənbəyindən əldə etməyən qeyri-rezidentlər şəxsi vergi güzəştləri tələb edə bilməzlər.

Vergitutulan gəlirdən aşağıdakılar çıxılır :

Xeyriyyə xərcləri;

Enerjiyə qənaət edən investisiyalar;

Həyat sığortası planı fəaliyyətləri;

həyat yoldaşına, övladına və ya övladlığa götürdüyünə baxılması ilə bağlı xərclər; iqtisadi xarakterli istisnalar (investisiya və / və ya məşğulluğu təşviq etmək üçün maliyyə tədbirləri);

zərərlər.

Belçikada ailə həyatı qurmuş şəxslər həyat yoldaşının gəliri onların ortaq gəlirinin 30%-dən az olduğu təqdirdə güzəştlər əldə bilirlər.

Fiziki şəxslər tərəfindən ödənilməli olan gəlir vergisi hansı bir şirkətdə işlədikləri təqdirdə işəgötürən vasitəsilə gəlirdən aylıq olaraq tutulur, özləri işlədikləri təqdirdə isə

aylıq olaraq ən yaxın poçt və ya internet portalı vasitəsilə ödəməlidirlər.

Belçikada işləyən əcnəbilərin xüsusi vergi statusu almaq və vergilərin qeyri-rezidentlər kimi vergiyə cəlb edilməsinə imkan verən qaydalar mövcuddur. Belçikada müvəqqəti olaraq işləmək üçün təyin edilmiş və ya işə qəbul edilən xarici rəhbərlər, direktorlar, mütəxəssislər və tədqiqatçılara, müəyyən şərtlərdə, gəlirlərinin bir hissəsini gəlir vergisindən çıxmaq və müəyyən vergi güzəştlərindən istifadə etmək üçün icazə verilir.

Normal qeyri-rezident vergi ödəyicilərindən olan əsas fərqlərdən biri, onun həyat yoldaşı və uşaqlarının onlarla birlikdə Belçikaya gəlməsi rezident vergi ödəyicisi kimi qiymətləndirilməməsidir. Xüsusi status almaq üçün xarici ölkənin işçisinin başlanğıc tarixindən etibarən Belçikada altı ay müddətində ərizə verməsi və təsdiqləyici dəlilləri təqdim etməsi lazımdır [12]. Bu zaman yaşayış xərcləri, məktəb xərcləri kimi müəyyən məsrəflər də gəlirdən çıxılan xərclərə aid edilir.

Belçikada fəaliyyət göstərən müəsisələrdən qeyri-kommersiya təşkilatları istisna olmaqla baş qərargahı Belçikada yerləşən, bu və ya digər ölkədə qeydiyyatda alınmış hüquqi şəxslər, gəlir əldə edən fəaliyyətlə məşğul olan müəsisə və təşkilatlar mənfəət vergisi ödəyiciləridir [9. s. 385]. Bu vergi dərəcəsi 1 yanvar 2018-ci il tarixindən etibarən 33%-dən 29%-ə, ödəməli olduqları böhran yığımları isə 3%-dən 2%-ə endirilmişdir və kiçik və orta müəsisələr üçün 100000 avroya qədər olan gəlir 20% dərəcə ilə vergiyə cəlb olunur. Mənfəət vergi dərəcəsinin 2020-ci ildən 25%-ə qədər endirilməsi nəzərdə tutulmuşdur.

Əgər Belçika firması başqa bir müəsisənin səhmlərinə sahibdirsə, bu halda o vergitutulan gəlirini həmin dividendin 95 % qədər, payı 50%-in üstündə olduğu təqdirdə isə 90%-ə qədər azaldaraq qalan 5-10%-i normal vergi dərəcəsi ilə ödəyə bilər [16. s. 1].

Digər bir məsələ əmlakın satışı ilə bağlıdır. Bu formada qazanılan gəlirdən də vergi ödənməlidir. Bu zaman diqqətə alınan məqam satılan əmlakın nə qədər müddət mülkiyyətində olmasıdır. Belə ki, gəlir qısa zaman ərzində yenidən satılan əmlakdan

qazanılmışdırsa daha yüksək dərəcə ilə vergiyə cəlb olunur. Bu gəlirdən daha az vergi ödəmək üçün əmlaka sahiblik minimum 5 il olmalıdır.

Əksər ölkələrdə olduğu kimi Belçikada da mal və ya xidmət təklif edən müəsisə və təşkilatlar 21% standart dərəcəsi olan, aylıq və ya rüblük ödənilən ƏDV ödəyiciləridir [32]. Standart dərəcəsi olsa da bəzi sahələrdə güzəştlər, sıfır faizlə qiymətləndirmələr mövcuddur. Bundan əlavə qazancı 25000 avroya qədər olan kiçik biznes sahibləri güzəştli vergi ödəyirkən, 15000 avrodan az olanlar ƏDV-nin geri qaytarılmasını tələb edə bilirlər [32]. Belçikadan Avropa Birliyinə üzv olmayan ölkədə ƏDV ödəyici kimi qeydiyyatda olan müəsisəyə məhsul satıldığı təqdirdə alıcı ƏDV-ni öz ölkəsindəki dərəcə ilə ödəyir.

Digər vergi növü olan əmlak vergisini mülk sahibləri ödəyir və bölgələrə görə onun dərəcəsi müxtəlifdir. Belə ki, Flaman bölgəsində, təxminən, illik icarə gəlirinin 2,5% -ni, Brüsseldə 2.25%; Valon bölgəsində təxminən 1,25% -dir [16. s. 4].

Ödənilən mənfəət vergisi məbləği üzrə hesablanan televiziya, çöp və su üçün 9% dərəcə ilə bələdiyyə vergisi verdiyi halda, qeyri-rezidentlər bu vergini ödəmirlər, gəlir vergisi üzrə 7% dərəcədə sabit federal vergi ödəyirlər [32].

Belçikada həyat yoldaşına, birlikdə yaşadığı şəxsə və nəvəsinə verilən mirasa görə 3% -30%, uzaq qohumlara verildiyi təqdirdə isə 80%-ə qədər olan dərəcə ilə bölgələr üzrə dəyişiklik göstərən miras və buna oxşar dərəcə ilə 3%-dən başlayan hədiyyə vergisi alınır [16. s. 6]. Avropa Birliyi, NATO və bu kimi digər beynəlxalq təşkilatlarda çalışanlar bu vergilərdən azaddırlar.

Müəsisə və təşkilatlar bir sözlə işəgötürənlər, mavi yaxalı olaraq adlandırılan işçilər üçün ümumi əmək haqqının təxminən 38%, ağ yaxalılar üçün isə 27% miqdarı həcmində, işçilər isə 13% sosial müdafiə ödənişləri edirlər. Fərdi sahibkarlar üçün ümumiyyətlə illik gəlirin 22% -ni təşkil edir.

Belçikanın vergi sistemi ilə əlaqədar qeyd etmək istədiyim digər məsələ ölkədə mövcud olan vergidən yayınma halları və onunla mübarizədir. Belə ki, müxtəlif dərəcə də olsa da hər bir ölkədə vergidən yayınma hallarının olduğu danılmazdır. Belçika da istisna təşkil etmir. Qanunvericiliyin təkmilləşdirilərək bu halların minimuma endirilməsi

ölkənin əsas hədəfləri arasındadır. Hazırda Belçikada vergidən yayınma üçün istər gəlirin gizlədilməsi, xərclərin şişildilməsi, istərsə də sənədlərdə saxtakarlıq hallarına görə qanunvericilikdə həm müəyyən cərimələr, həm də qanunu pozmuş şəxslərin həbs edilməsi kimi cəza tədbirləri nəzərdə tutulmuşdur. Bu kimi halların azadılması üçün Belçika Avropa Birliyinin “Vergidən yayınma əleyhinə direktiv”-indən qanunvericiliyin təkmilləşdirilməsi üçün istifadə edir.

Vergi qanunvericiliyinə uymadığı, fırıldaqçılıq, vergidən yayınma halları aşkar olunan müəsisə və təşkilatlara 10%-dən 200%-ə qədər maliyyə sanksiyaları, cərimələr tətbiq olunur. Bununla yanaşı Belçikada vergi cinayətləri, bu sahədəki fırıldaqçılıqla mübarizə məqsədilə Xüsusi Vergi Müfəttişliyi yaradılmışdır. Onun əsas missiyası vergidən yayınma hallarının aşkarlanması, bununla bağlı olan fırıldaqçılıqların araşdırılmasından ibarətdir. Eyni zamanda bu qurum məhkəmə proseslərinin bütün səviyyələrinə müdaxilə səlahiyyətinə sahibdir. Xüsusi Vergi Müfəttişliyi Vergilərin Geri Toplanması İdarəsi ilə sıx əməkdaşlıq edərək daha effektiv tədbirlər görülməsini təmin etməyə çalışır.

2015-ci ilə olan məlumatlara görə vergidən yayınma Belçikada 30,4 milyard avro həcmindədir [36]. Bu isə təqribən ÜDM-in 7% bərabərdir. Əlavə olaraq qeyd edim ki, bu göstərici İtalyada 11%, Almaniyada, Fransada 7%-dən az, İngiltərədə 3% olaraq qiymətləndirilir və hər bir ölkədə bununla bağlı müxtəlif tədbirlər həyata keçirilir.

Belçikada mövcud olan vergi sistemi ilə tanış olduq. İndi isə Çin Xalq Respublikasında tətbiq olunan vergilər, hazırkı vergi sistemini nəzərdən keçirək. Daha sonra bu iki ölkənin vergi sistemlərində nə kimi oxşar və fərqli xüsusiyyətlər olduğunu müqayisə edək.

1979-cu ildə islahatlar keçirməyə başlayan Çin XX əsrin 90-cı illərinə kimi olan dövrdə 8% illik artım tempi əldə etdi. Bu dövrün sonunda və hətta 2000-ci illərin əvvəllərində bir çox alim hələ də Çinin inkişafının daha çox davam edə bilməyəcəyinə inanırdı, çünki islahatların fundamental olmadığını düşünürdülər. Lakin Çinin illik artım tempi 2010-cu ilə kimi 10%-ə çatdı. 2008-ci ildəki global maliyyə böhranından sonra

dünya artımının ən böyük fayda verən iştirakçı da məhz Çin olmuşdur. Daha öncə bu cür nəticə əldə etmədiyindən Çinin buna nail olacağı gözlənilmirdi.

Bu cür performansın nəticəsində dünya iqtisadiyyatında Çin statusunda təəccüblü bir dəyişiklik olmuşdur. 1979-cu ildə Çin iqtisadi islahat proqramına başladığı zaman dünyanın ən sıx əhalisinin olduğu bu ölkə qlobal ümumi daxili məhsulun 1,8 faizini idarə edirdi [20. s. 213]. O, dünya ÜDM-nin formalaşmasında roluna görə yalnız ABŞ-ı keçə bilmir və dünyada böyüklüyünə görə ikinci iqtisadiyyata sahib ölkə olaraq dəyərləndirilir.

Vergi sahəsində qədim tarixi olan Çinin iqtisadi və sosial inkişafına bu gün də vergilər böyük təsir göstərir. Sosialist bazar iqtisadiyyatının ehtiyaclarını ödəmək üçün 1994-cü ildə vergi islahatından sonra Çinin cari vergi bazasının əsası qoyulmuşdur. 21-ci əsrin əvvəlindən etibarən Çin hökuməti büdcəyə gəlir axınını təmin edən və ölkənin sürətli iqtisadi artımına töhfə verən vergi sisteminə bir sıra düzəlişlər və dəyişikliklər etdi və bu zaman da gəlirlərin artırılması, ədalətliliyi və vergilərin böyüməsi və növləri arasında uyğun bir tarazlıq yaratmağa çalışdı.

Çin vergi sistemi istehlak, gəlir, əmlak və digər vergilərin birləşməsindən ibarətdir. Çində müəssisələrin vergilərini tənzimləyən vahid vergi qanunu və ya məcəllə yoxdur. Hər bir verginin prinsiplərini geniş izah edən əsas qanun var. Lakin vergilərlə bağlı detallar Dövlət Vergi İdarəsi və ya Maliyyə Nazirliyi tərəfindən xüsusi qaydalar nəşrlərdə qeyd olunur.

Çində vergi orqanları Dövlət Vergi İdarəsi, Maliyyə Nazirliyi və yerli vergi orqanlarından ibarətdir [14. s. 3]. Dövlət Vergi İdarəsi Çində ən yüksək vergi orqanıdır. Vergi qanunvericiliyinin hazırlanması, vergi siyasəti üzrə Dövlət Şurasına məsləhətləşmə, icra prosedurlarının formalaşdırılması və əyalət və bələdiyyə səviyyələrində yaradılan yerli vergi orqanlarının nəzarətinə məsuldur. Maliyyə Nazirliyi icra prosedurlarının formalaşdırılması və dövlət büdcəsinin nəzarətində, Dövlət Şurası mərkəzi hökumət və ya mərkəzi və yerli hökumətlər arasında paylaşılan gəlirlər üçün gəlir əldə edən vergilərin toplanması və idarə olunması üçün məsuliyyət daşıyır.

Yerli vergi idarələri Dövlət Vergi İdarəsinin müəyyənləşdirdiyi istiqamətlərə riayət

etməlidirlər. Onlar müvafiq yerli vergilərin toplanması üçün məsuliyyət daşıyırlar. Vergi ödəyicilərinə təsir edən qərarların əsas hissəsi bu səviyyədə həyata keçirilir. Yerli vergi idarələri bu səbəbdən vergi ödəyiciləri ilə ilkin birbaşa əlaqə quranlardır. Çində vergi qanunvericiliyi mərkəzləşmiş səviyyədədir və yerli vergi idarələri məhdud səlahiyyətlərə sahibdir. Onların yalnız əlil insanlar, yaşlılar, azlıqlar kimi müəyyən sosial qruplar üçün və müəyyən şərtlər altında (təbii fəlakətlər və s.) şəhərin saxlanması və tikinti vergisi, avtomobil və gəmi istifadə vergisi, ev əmlakı vergisi və s. bir neçə kiçik vergilər üçün vergi dərəcələrinin dəyişdirilməsində səlahiyyətləri var. Bundan əlavə, mərkəzi hökumət tərəfindən inkişafın sürətləndirilməsi məqsədilə qərb və şimal-şərqi Çin bölgələrində nisbətən az inkişaf etmiş rayonlarda qanunvericiliyə uyğun əlavə imtiyazlı vergi siyasətləri həyata keçirilmişdir.

Çində istehlak (aksiz) vergisi, ƏDV, gömrük rüsumları dövlət büdcəsinə ödənilir, digər vergilər isə yerli vergi idarələri tərəfindən toplanır. Daha sonra vergi gəlirləri dövlət və yerli büdcələri arasında bölüşdürülür. ƏDV-nin 75% dövlət, qalanı yerli büdcəyə, dövlət idarələri, yerli bank və bank olmayan maliyyə təşkilatlarının, sığorta şirkətlərinin ödədiyi gəlir vergisi dövlət, digərləri yerli büdcələrə, açıq dənizdən hasil olunan neftdən alınan resurs vergisi dövlət, digər faydalı qazıntılardan alınanlar yerli büdcələrə, möhür vergisinin 88% dövlət, 12% yerli büdcələrin gəlirlərinə aid edilir [19. s. 11].

Bir çox ölkədə olduğu kimi Çində də vergi qanunvericiliyinin tərtib edilməsi dörd mərhələdən ibarətdir:

- layihə hazırlaması;
- yoxlanma;
- təsdiqləmə;
- elan edilmə.

Hazırda Çində mövcud olan vergiləri bir neçə kateqoriyada birləşdirmək mümkündür. Bunlardan biri dövriyyə vergiləridir. Bura əlavə dəyər vergisi, istehlak vergisi, biznes vergisinin daxildir. Çin ərazisində malların istehsalı, satışı, təmir xidmətləri təmin etmək, malların idxalı və ya xidmətlərin göstərilməsi kimi fəaliyyətlərlə

məşğul olanlar ƏDV ödəyiciləridir. Adi halda standard vergi dərəcəsi 17%, xüsusi məhsullar üçün 13%, bəzi kiçik bizneslər üçün 4-6% olan ƏDV ödəməlidirlər [14. s. 2]. ƏDV ödəyiciləri ümumi ƏDV ödəyiciləri və kiçik ölçülü ödəyicilər olaraq 2 qrupa bölünür. Satışları il ərzində 0.5 milyon renminbi aşmayan istehsalat və ya təmir-bərpa xidmətləri ilə məşğul olan müəssisələr və satışları ildə 0.8 milyon renminbi aşmayan topdan və ya pərakəndə ticarətlə məşğul olan firmalar kiçik ölçülü ƏDV ödəyiciləri, yerdə qalanlar isə ümumi ƏDV ödəyiciləridir. ƏDV vergi tutulan xidmətlərlə məşğul olan vergi ödəyiciləri üçün qeydiyyatda salınma üçün dövrəyə ildə 5 milyon renminbi təşkil etməlidir. Vergi ödəyicisinin səmərəli maliyyə və mühasibat sistemində malik olduğunu göstərə biləcəyi təqdirdə, illik satışın müəyyən olunmuş həddinə çatmayan vergi ödəyiciləri hələ də ümumi ƏDV ödəyicisi statusuna müraciət edə bilərlər.

İstehlak malları istehsalı və idxalını həyata keçirdikləri təqdirdə isə məhsuldan asılı olaraq 1%-56% tətbiq olunan aksiz (və ya istehlak) vergisi tətbiq olunur [17. s. 5]. Aksiz vergisinin alındığı fəaliyyətlər aşağıdakı formada qruplaşdırıla bilər:

Tütün, spirt kimi sağlamlığa zərər vuran məhsullar;

Ətraf mühiti çirkləndirilməsinə səbəb olan məhsullar, məsələn benzin;

Sosial və ya əxlaqi zərər vura biləcək fəaliyyətlər, məsələn qanuni fəaliyyət göstərən qumarxanalar.

Bunlardan əlavə Çində duz, kofe, pəncərə sayı, kağız və qəzətlər də aksiz vergisinin obyektidir.

Nəqliyyat, maliyyə və sığorta, poçt və telekommunikasiya, qeyri-maddi aktivlərin köçürülməsi, tikinti, mədəni və idman, əyləncə kimi fəaliyyətlər göstərən müəssisələr biznes vergisi ödəyirlər. Bu da əyləncə sektoru üçün 5%-20%, digər sahələr üçün 3% və ya 5% təyin olunmuşdur [29].

Digər kateqoriya gəlir vergiləridir ki, bura da müəssisələrin mənfəət və fiziki şəxslərin gəlir vergisi aid edilir. Fərdi sahibkarlar və cəmiyyətlər istisna olmaqla Çin ərazisindəki bütün müəssisələr (xarici investisiyalar müəssisələri, xarici müəssisələr və yerli müəssisələr) malların satışı, xidmətlərin göstərilməsindən əldə etdikləri gəlirlərə,

eyni zamanda dividendlərə, subsideyalara və s. formasında olan əlavə gəlirlərinə görə müəssisələr mənfəət vergisi ödəyicisidirlər. Əsasən dərəcəsi 25% olan bu vergi dərəcəsi aşağı gəlirli kiçik müəssisələr 1 dekabr 2019-cu il tarixinə kimi vergitutulan gəlirin 50%-dən 20%, istehsalat və ya xidmətlərində yeni texnologiyalar tətbiq edən müəssisələr üçün isə 15%-dir [15. s. 3].

Müəssisələrin gəlir vergisindən çıxılan xərclər, azadolmalara aşağıdakılar aiddir:

Əmək haqqı xərcləri;

Biznesə aid olan xərclər, zərərlər və digər vergilər (istehlak vergisi, xidmət və tikinti vergisi və s.);

dövlət tərəfindən dəstəklənən əhəmiyyətli dövlət infrastruktur layihələrinin investisiyalarından və biznes əməliyyatlarından əldə edilən gəlirlər;

Bəzi sosial-faydalı layihələrdən gəlirlər (ətraf mühitin mühafizəsi, meşə təsərrüfatı, kənd təsərrüfatı və s.);

ixtisaslı texnologiya köçürməsi gəlir.

Müəssisələrin vergiyə cəlb olunmayan gəlirlərinə aşağıdakılar aid edilir:

- Xəzinə istiqrazlarından faiz gəliri;

- Qeyri-kommersiya təşkilatlarının gəlirləri [14. s. 6].

Əməkhaqqı ilə yanaşı əlavə ödənişlər, subsideyalar, lizinq gəlirləri və s. gəlir qazananlar fiziki şəxslərin gəlir vergisi ödəyiciləridir və müxtəlif dərəcə ilə vergi ödəyirlər. Yerli əhali üçün vergitutma bazası 3500 renminbi, əcnəbilərdən isə 4800 renminbi çıxıldıqdan sonrakı məbləğ hesab olunur [15. s. 3]. Rezidentlər sadəcə ölkə daxilində deyil, həm də ölkə xaricindən qazandıqları gəlirlərdən, lakin qeyri-rezidentlər isə yalnız Çin mənbəyindən olan gəlirlərdən vergi ödəyirlər. Bu vergi dərəcəsi əməkhaqqı, bonus kimi gəlirlər üçün 3%-45%, fərdi sahibkarlar üçün 5%-35% olaraq müəyyən edilmişdir [29].

Vergiyə cəlb olunmayan ödənişlər, vergidən azadolmalar aşağıdakılardır:

- dövlət tərəfindən vahid standartlar əsasında verilmiş yardımlar və subsideyalar;
- Əlilliyə görə müavinətlər, əlil və təqaüdəçülər üçün pensiyalar və ödəniş ödənişləri;

- Sığorta ödənişləri;
- Dövlət tərəfindən formalaşdırılan vahid standartlar əsasında verilmiş əmək qabiliyyətli kadrlara ödənişlər, əmək haqqı və pensiyaların heyətə və işçilərə, pensiyalara və subsidiyalara verilməsi;
- Elm, təhsil, texnologiya, ictimai səhiyyə, idman, ətraf mühitin mühafizəsi və digər ölkələrdəki xalqların hökumətlərinin, nazirliklərin və komissiyaların, xarici ölkələrin və beynəlxalq təşkilatların təqdim etdiyi mükafatlar;
- Xarici diplomatların, konsulluq rəsmilərinin və Çinin xarici səfirliklərinin və konsulluqlarının digər vəzifəli şəxslərinin gəlirləri;
- Çin hökumətinin iştirak etmiş və ya imzalanmış beynəlxalq konvensiyalar və sazişlər üzrə fərdi mənfəət vergisindən istisna olunan gəlir və s.

Resurs vergiləri olaraq adlandırılan növbəti kateqoriyaya resurslardan istifadəyə görə ödənilən vergilər və şəhər və şəhərsalma üzrə torpaqdan istifadə vergisi aid edilir. Müəyyən mineral məhsulların çıxarılması, xam neft, təbii qaz, kömür, qeyri-metal, qara və əlvan filizlər və s. təbii resurslardan istifadə və ya duz istehsalı ilə məşğul olan fiziki şəxslər və müəssisələr resurs vergisi ödəyir. Bu verginin dərəcəsi resursun növündən asılı olaraq dəyişir, məsələn xam neft və təbii qaz üçün bu 5% -10% təyin olunub. Şəhər, sənaye və mədən ərazilərində torpaqdan istifadə edən şəxslər və müəssisələr şəhər və şəhərsalma üzrə torpaqdan istifadə vergisi ödəyicisidirlər. Bu vergi dərəcəsi hər kvadrat metrə görə böyük şəhərlərdə 1.5-30, orta şəhərlərdə 1.2-24 , kiçik şəhərlərdə 0.9-18, sənaye və mədən ərazilərində 0.6-12 renminbi olaraq olaraq müəyyən edilmişdir [29].

Növbəti kateqoriya torpağın qiymətinin artması, əkin sahələrindən istifadə, şəhərsalma və tikinti vergilərinin daxil olduğu xüsusi məqsədlər üçün vergi olaraq adlanan kateqoriyadır. Çin ərazisində fiziki şəxslər və ya müəssisələr dövlət mülkiyyətində olan torpaqlardan, içərisində əlavə qurğular da nəzərə alınmaqla yerüstü strukturlardan istifadə hüququnu əldə etdikləri təqdirdə onun qiyməti artıqca 30%, 40%, 50%, 60% dərəcə ilə torpağın qiymətinin artması vergisi, əkin sahələrini ev inşa etmək və ya digər əkinçilikdən kənar məqsədlər üçün istifadə edərkən yerləşmə yerlərinə görə müxtəlif dərəcədə əkin

sahələrdən istifadə vergisi ödəyirlər. ƏDV, aksiz, biznes vergisi ödəyən müəsisə və fiziki şəxslərdən yerləşmə yerindən asılı olaraq 1%, 3%, 5%, 7% dərəcə ilə şəhərsalma və tikinti vergisi alınır [29].

Çində ev sahibləri yaşayış və ya kirayə məqsədləri üçün istifadə olunmasından asılı olaraq fərqlilik göstərən əmlak vergisi ödəyiciləridirlər. Bu vergi yaşayış məqsədli istifadə zamanı evin qalıq dəyəri, kirayə verildiyi zaman kirayədən əldə olunan gəlir əsas götürülməklə hesablanır.

Hərəkət vergiləri olaraq tərcümə olunan kateqoriyada nəqliyyat vasitələri və gəmilərin sahibləri və ya idarəediciləri tərəfindən ödənen vergilər, vergitutulan sənədləri alan və ya imzalayan fiziki şəxslər və müəsisələr tərəfindən ödənilən möhür vergisi, mülkiyyətin satılması və ya ondan istifadə haqqının verilməsi ilə əlaqədar 3%-5% olan sənəd vergisi, xarici limanlardan Çin limanlarına daxil olan gəmilərdən alınan gəmi tonnajı vergiləri aiddir.

Bunlardan əlavə Çində tütün yarpaqlarını alan müəsisələrdən 20% dərəcə ilə tütün vergisi, 2018-ci ildən tətbiq olunan atmosferin, suyun çirkləndirilməsi, səs kirliliyinə görə alınan ətraf mühit vergisi, idxal-ixrac əməliyyatlarına tətbiq olunan gömrük rüsumları da mövcuddur.

Vergi və gömrük rüsumları ilə yanaşı Çində mərkəzi hökumət tərəfindən qəbul olunan, lakin ödənişlərin dəqiq miqdarının yerli idarələr tərəfindən müəyyənləşdiyi pensiya fondları, tibbi sığorta, iş yerində qəza halından sığorta, işsizlik sığortası və doğum sığortası daxil olan 5 məcburi sığorta və yalnız Çin işçiləri üçün tətbiq olunan mənzil fondlarına ödənişlərdən ibarət olan sosial müdafiə ödənişləri də vardır.

Əhali sayına görə lider olan Çin 1980-ci ildən bir uşaq siyasəti yeritmək qərarı verdi. Bu qərara görə ailələr sadəcə bir övlad sahibi ola bilərdilər, ikinci uşaq dünyaya gəldiyi zaman vergi ödəməli olurdular. Sonralar bunun çox sərt qərar olduğu qəbul edilərək müəyyən dəyişikliklər edildi.

Məhdudiyyətin olması ölkədə yaşlı əhalinin artmasına səbəb olur. Eyni zamanda qocaldıqları zaman onlara baxacaq hec kimin olmaması dövlətin sosial xərclərini artımına

səbəb olacaqdır. Bunarı əsas göstərək bir sıra iqtisadçı professorlar bu qaydanın ləğv olunmalı olduğunu, hətta ikinci usaq sahibi olan ailələrə pul verilməli, dövlətin bunun üçün ayrıca bir fond yaratmalı olduğu fikrini müdafiə edirlər. Lakin bu fikrin tərəfdarları ilə yanaşı əleyhinə olanlar da mövcuddur, hətta hazırda onlar çoxluq təşkil edir.

Baş verən dəyişiklər bütün sahələr də vergi sisteminin də bu dəyişikliklərə uyğunlaşdırılmasını tələb edir. Bütün ölkələr zaman-zaman mövcud vergi qanunvericiliyinə dəyişikliklər, düzəlişlər edirlər. Çində sonuncu dəyişiklik ötən il edilmiş, nisbətən tətbiq olunmağa da elə ötən ildən başlanılsa da edilmiş dəyişikliklərin, yeni qaydaların əsaslı şəkildə tətbiq olunmasına bu ildən başlanılmışdır. Bu son 38 il ərzindəki ən böyük dəyişiklik olaraq qiymətləndirilir. Fərdi gəlir vergisi olaraq adlandırılan bu islahatların əsas istiqamətləri aşağıdakılardır:

- Gəlir vergisi kateqoriyalarının dəyişməsi;

- Vergilərin hesablanması və toplanması metodlarının dəyişməsi;

- Vergi rezidenti statusunun müəyyən edilməsinin yeni metodunun müəyyən olunması;

- Vergidən çıxılmaların dəyişdirilməsi;

- Vergi dərəcələri səviyyəsinin dəyişdirilməsi.

Gəlir vergisi kateqoriyaları ilə bağlı bir dəyişiklik müəllif haqları və royalti ilə birlikdə əmək haqqının "məcmu gəlir" olaraq bir kateqoriyada birləşdirilməsi və ümumi vergiyə cəlb olunmasıdır. Bundan əlavə fərdi sahibkarlar və tacirlərin istehsal və biznes əməliyyatlarından, müqavilə/lizing xidmətlərindən əldə etdikləri gəlirlər "biznes əməliyyat gəlirləri" kateqoriyasında birləşdirilərək proqrosiv vergi dərəcəsi ilə hesablanacaq. Digər sahələrdən əldə olunan faizlərin və dividendlərin vergiyə cəlb edilməsi sabit dərəcə ilə 20% olaraq qalacaqdır.

Vergi dərəcələri səviyyəsindəki dəyişikliklərin səbəblərindən biri aşağı gəlirli şəxslər üçün vergi yükünün azaldılmasıdır. Əvvəl 0-1500 renminbi 3% vergiyə cəlb olunduğu halda, yeni qaydaya görə 0-3000 renminbi 3% vergiyə cəlb olunur.

Əvvəlki islahatlardan fərqli olaraq sadəcə vergi dərəcələri və vergi ödənilən gəlir sərhədləri deyil, vergilərin hesablanması və ödənilməsi qaydaları da dəyişdirildi. Belə ki, aylıq olaraq qiymətləndirilən vergi bazasının rezidentlər üçün illik olaraq qiymətləndirilməsinə qərar verirmişdir. Eyni zamanada hər bir vergi ödəyicisi üçün fərdi şəxsiyyət vəsiqələrinin verilməsinə qərar verildi.

Vergi tutulan gəlirlərdən çıxılmalarla bağlı dəyişikliklərdən biri bu məbləğin 5000 renminbi qədər artırılmasıdır. Həmin çıxılımlara aşağıdakılar aiddir:

Mənzilin icarəsi və kredit / ipoteka faizləri;

Xəstəliklərə görə sağlamlıq xərcləri;

Uşaqlar üçün təhsil xərcləri;

Təhsilin davam etdirilməsi xərcləri;

Yaşlı valideynlərə dəstək.

Vergi ödəyiciləri bu dəyişikliklə yaxından tanış olmalı və fəaliyyətlərini buna uyğun tənzimləməlidirlər.

Belçika və Çinin vergi sistemlərini müqayisə etdikdə oxşar və fərqləri cəhətlərin olduğunu görürük. Bunları bir qədər ümumi formada nəzərdən keçirək. Hər iki ölkədə gəlir vergisi proqresiv sistemlə tətbiq olunur. Lakin Belçikada bu vergilərin dərəcələri Çindən yüksəkdir. Standart ƏDV dərəcəsinin yüksək olduğu Belçikanın Çinlə oxşarlığı müəyyən sahələrdə aşağı dərəcənin tətbiq edilməsidir. Bundan əlavə torpaq vergisinin dərəcəsi hər birində ərazidən, onun sahəsindən asılı olaraq dəyişkənlik göstərir. Əsas fərqli məqam isə vergi gəlirlərinin Belçikada Çindən daha yüksək paya malik olduğudur.

Hər iki ölkədə ötən il vergi islahatları keçirilmiş və gəlir vergisi bağlı əhalinin xeyrinə olan dəyişiklər edilmişdir.

2.3 Azərbaycan Respublikasının vergi sisteminin xüsusiyyətləri

Vergilər vergi ödəyiciləri ilə dövlət arasında maliyyə münasibətlətinin aləti kimi də qiymətləndirilir. Bu münasibətləri isə vergi sistemi müvafiq tənzimləmələrlə konkretləşdirir.

Uzun zaman ərzində müstəqil siyasət yeridə bilməməsi, işğalçı dövlətin sadəcə öz gəlirlərini düşünərək qərarlar verməsi, ölkənin vəziyyəti, əhalinin yaşayışı ilə maraqlanmaması, getdikcə artan özbaşınalıqlar həmin dövrdə ağır nəticələr yaratmaqla yanaşı sonrakı dövr üçün də ciddi problemlərə səbəb olmuşdur. Məhz buna görə də 1991-ci ildə yenidən müstəqillik əldə edəndən sonra dövlətin qarşısında görülməli olan çoxsaylı işlər dururdu. Belə ki, müstəqillik əldə olunmasının ardından ümumi vəziyyətin müəyyənləşdirilməsindən sonra bütünlükdə iqtisadi sistemin qaydaya salınması, mövcud vəziyyətin düzəldilərək iqtisadi stabilliyə nail olunması, iqtisadi inkişafı təmin edilməsi üçün atılmalı olan addımlar konkretləşdirildi. Ayrı-ayrı ölkələrin təcrübələri öyrənilərək tətbiq edilməsi mümkün qərarların verilməsi istiqamətində işlərə başlanılırdı. Aydın məsələdir ki, müharibədən yeni çıxmış, yenidən müstəqillik əldə etmiş ölkənin vəsaitə ehtiyacı olacaqdı. Bunun üçün ilk olaraq borc alınması, müxtəlif ölkələrlə müqavilələrin bağlanması kimi addımlar atılsa da davamlı maliyyə axınını təmin etmək üçün mütləq şəkildə elə bir vergi sistemi formalaşdırılmalı idi ki, ölkənin qarşıya qoyduğu hədəflərə nail olmaq üçün həyata keçirdiyi ümumi iqtisadi siyasəti dəstəkləsin, onun həyata keçirilməsini asanlaşdırsın.

Bütün bunları diqqətə alaraq vergi sisteminin formalaşdırılması üçün ayrı-ayrı vergi növləri ilə bağlı qanunlar qəbul edilməyə başlandı. Bu qanunlara əsasən bəzi vergilər üçün dərəcələrdə dəyişikliklər edildi. Həmçinin vergi orqanlarının və ödəyicilərin hüquqları, vəzifələri, məsuliyyətləri dəqiqləşdirildi. Formalaşmaqda olan vergi sistemində əlavə dəyər vergisinin tətbiqi başlıca yeniliklərdən idi. Onun aksiz vergisi birlikdə dövrü vergisini əvəz etməsi dolayısı vergilərin birbaşa vergilərdən çox olmasına gətirib çıxardı [2. s. 45]. Bu da təbii ki qiymətlərə təsirsiz ötüşmədi.

Müstəqilliyin ilk illərində qəbul olunmuş qanunlar üzərində vaxtaşırı dəyişikliklər, əlavələr edilsə də bu qanunların, müvafiq aktların vergi sistemini tam əhatə etməməsi,

müəyyən sahələrinə aid olması, vəziyyətin sürətlə dəyişməsi kimi məsələlərə görə zaman-zaman qarşıya çıxan problemləri həll etməkdə çətinliklər yaranır, inkişafa mane olurdu.

Formalaşmaqda olan sistem SSRİ sisteminin xüsusiyyətlərini daşıyırdı ki, bu da yeni şəraitə uymadığından əsaslı dəyişikliklərə, düzəlişlərə ehtiyac olduğunu göstərirdi. Məhz bunlar nəzərə alınaraq mövcud qanunvericilik, oradakı boşluqlar, ziddiyyətlər araşdırılıb, qabaqcıl dövlətlərin vergi sistemləri, təcrübələri öyrənilmişdi. Beləliklə, 2000-ci ildə Azərbaycan Respublikasının Vergi Məcəlləsi təsdiq edilib, 2001-ci il yanvarın 1-dən qüvvəyə mindi [2. s. 46]. Bununla da vergitutma ilə bağlı bütün məsələləri əhatə edən hüquqi baza formalaşmış oldu. Burada vergi ödəyiciləri həmçinin, vergi orqanları kimi bununla bağlı bütün iştirakçıların hüquqlarından, vəzifələrindən qanunvericiliyə riayət olunmadıqda yaranan məsuliyyəti, nəzərdə tutulan cəzaları habelə, vergilərin növlərini, hər birinin dərəcələrini, hansı şərtlər daxilində nə kimi azadolma və güzəştlərin edilməsi, onların ödənilməsinə, toplanmasına kimi bütün qaydalar əks olunmuşdur.

Vergi məcəlləsinin 4.1-ci maddəsinə uyğun olaraq Azərbaycan Respublikasında aşağıdakı vergilər müəyyən edilir və ödənilir:

dövlət vergiləri;

muxtar respublika vergiləri;

yerli vergilər (bələdiyyə vergiləri) [1. s. 3].

Muxtar respublika vergiləri dövlət vergiləri ilə eynilik təşkil edərək dövlət büdcəsinə deyil, muxtar respublika büdcəsinə ödənilir.

Bələdiyyələrin tərəfindən toplanan yerli vergilərlə əlaqədar onların bir sıra qərarlar vermək hüququ vardır. Belə ki, onlar bu vergilərlə bağlı müəyyən azadolmalar, güzəştlər edilməsi kimi qərarlar qəbul edə bilərlər, bir halda ki, bu qanunvericiliklə ziddiyyət təşkil etməsin, müəyyən olunmuş həddən artıq olmasın.

Azərbaycan Respublikası ərazisində bütün vergi ödəyiciləri üçün ödənməli olan vergilər bu məcəllədə qeyd olunmuşdur. Qeyd olunan ümumi vergi rejimi ilə yanaşı vergitutmanın xüsusi rejimlərinin tətbiqi də mümkündür. Burada vergilərlə bağlı bir qədər fərqli qaydalar nəzərdə tutulur, daha dəqiq desək özündə müəyyən güzəştlər, azadolmaları

əks etdirir. Əsasən neft sektorunda fəaliyyət göstərən müəsisələrə tətbiq olunan bu güzəştlər eyni zamanda, xarici ölkələrin rəsmi təmsilçiləri və qanunvericiliklə müəyyən olunmuş bir sıra digər ödəyicilər də xüsusi rejimdən yararlanırlar. Onu da qeyd edim ki, bu rejimdəki qaydaların vergi məəcəlləsində təsdiqlənmiş ümumi müddəalardan fərqlənməsi mümkündür.

Hal-hazırda da qüvvədə olan bu məəcəllədə mütəmadi olaraq təhlillər aparılaraq mövcud boşluqların, ziddətlərin aradan qaldırılması, iqtisadiyyatın müasir tələblərinə uyğunluğun təmin edilməsi məqsədə ilə zaman-zaman müəyyən dəyişikliklər, düzəlişlər edilmişdir. Sonuncu dəyişiklik edilmiş məəcəllə bu ilin 1 yanvar tarixindən qüvvəyə minmişdir. Bu dəyişiklikləri ümumi şəkildə aşağıdakı kimi təsnifləşdirmək mümkündür:

- sahibkarlığın stimullaşdırılması;
- vergidən yayınma hallarının azaldılması;
- vergitutma bazasının genişləndirilməsi;
- vergi inzibatçılığının təkmilləşdirilməsi;
- vergi ilə bağlı güzəştlərinin səmərəliliyinin artırılması [27].

Sahibkarlığın stimullaşdırılmasına yönəlik əsas dəyişiklik 220.1-ci maddəyə əsasən sadələşdirilmiş vergi dərəcəsinin rayon, şəhər fərqi qoyulmadan 2% olaraq müəyyənləşdirilməsidir [1. s. 154]. Bununla yanaşı nağdsız ödənişlər, düzgün uçotun aparılması, registrdə qeydiyyatda alınma kimi hallarla bağlı müxtəlif güzəştlər, vergi növləri üzrə müəyyən azadolmaların tətbiq olunması da nəzərdə tutulmuşdur.

Digər məsələ qeyri-neft sektorunun stimullaşdırılmasıdır. Bunun üçün edilmiş dəyişiklik məəcəllənin 101.1-1-ci maddəsində qeyd olunub. Burada qeyri-neft özəl sektor işçilərinin aylıq gəlirlərinin yalnız 8000 manatdan çox olan məbləğinin vergiyə cəlb olunması nəzərdə tutulur [1. s. 86]. Göstərilən miqdardan az olanlar isə vergidən azad ediləndir ki, bu da həm şəffaflığın təmin olunması, həm də qeyri-neft sektorunun stimullaşdırılması üçün atılmış addımdır. Həmçinin maliyyə sanksiyaları və təkmilləşdirilmiş vergi nəzəratı tədbirlərinin də şəffaflığın təmin olunmasına köməklik göstərməsi gözlənilir.

Bundan əlavə ödənilmiş ƏDV-nin bir hissəsinin istehlakçılara geri qaytarılması nəzərdə tutulur.

Vergi Məcəlləsi ədalətli, qanuni vergi sisteminin formalaşdırılması, vergilərin hüquqi əsasının yaradılması məqsədi ilə yanaşı, yalnız dövlətin deyil, eyni zamanda vergi ödəyicilərinin də maraqlarının diqqətə alınması ilə müəyyənləşdirilir.

Mükəmməl vergi sistemi formalaşdırmaq heç bir ölkədə mümkün olmayıb təbii ki. Ümumiyyətlə vergi siyasətinin həyata keçirilməsi də sadəcə vergi məəcəlləsinin qəbulu ilə olmur. Bu məəcəlləni dəstəkləyən müvafiq aktlar, qərarlar, qaydalar, sərəncam və fərmanlar da qəbul olunur. Eyni zamanda ölkəmizdə vergi siyasəti ilə bağlı strateji planlar, tədbirlər planı hazırlanıb reallaşdırılır ki, bu da vergi sisteminin inkişaf etdirilməsini hədəfləyir.

Hər il sonunda illik vəziyyət, qoyulmuş hədəflərin reallaşdırılması dərəcəsi, görülmüş işlər müzakirə olunub, ümumi vəziyyət qiymətləndirilir, növbəti il üçün hədəflər müəyyən olunur. 2019 il üçün müəyyənləşdirilmiş istiqamətlər aşağıdakılardır:

"Kölgə iqtisadiyyatı" ilə mübarizə;

Rəqəmsal inzibatçılıq və vergi xidmətləri;

Vergi ödəyicilərinin hüquqlarının müdafiəsi;

İctimai əməkdaşlıq [37].

Aparılmış yoxlamalar nəticəsində ortaya çıxmış faktlar böyük miqdarda dövryyənin gizlədildiyini göstərir. Vergi orqanları ilə ödəyicilər arasında elektron əlaqələrin qurulmasının təmin edilməsi vaxta qənaət, prosedurların azaldılması ilə yanaşı həm də nəzarəti daha rahat edərək şəffaflığın təmininə şərait yaratmış olur. Buna görə də bu sahədə işlərin davam etdirilməsi nəzərdə tutulur.

Ödəyicilərin hüquqlarının müdafiə olunması da mühüm məsələlərdəndir ki, bu istiqamətdə xüsusilə apelyasiya sisteminin təkmilləşdirilməsinə önəm verilməsi, 0020 müraciətlərə baxılması, şikayətlərin düzgün nəzərdən keçirilməsi əsas məsələlərdən biridir.

Digər tərəfdən vergi auditinin aparılması ilə bağlı yeni sistemlərdən istifadə, kadrların bilik səviyyələrinin yüksəldilməsi istiqamətində də tədbirlər nəzərdə tutulmuşdur.

Vergilərlə bağlı məsələlərdə şəffaflığın təmin olunması, qoyulmuş hədəflərin reallaşması üçün ən vacib məsələ vergi ödəyicilərinin davranışları ilə bağlıdır. Danılmaz həqiqətdir ki, heç bir nəzarət, cəza mexanizmləri vergidən yayınmaları tam aradan qaldıra bilməz. Məhz buna görə də vergi ödəyicilərinin qanunlara, tələblərə könüllü riayət etməsinə nail olmaq mühüm məsələdir. Bununla vergi yoxlamalarına çəkilən xərcləri, sərf olunan vaxtı da minimuma endirmək mümkündür. Bunun önəmi nəzərə alınaraq bu il üçün müəyyənləşdirilmiş əsas istiqamətlərdən biri olaraq müəyyənləşdirilmişdir.

Texnikanın inkişafı, internetin geniş istifadə imkanlarından hal-hazırda Azərbaycan Respublikasının vergi sahəsində də istifadə olunur. Belə ki, vergi sahəsində görülmüş əsas işlərdən biri də vergi ödəyicilərinə elektron xidmətlərin göstərilməsidir. Bu xidmətlər həm vergilərlə bağlı məlumatları əlçatan edir, həm də bəyannamələrin göndərilməsi, sualların verilməsi, vergi ödənişlərinin edilməsi kimi işlərini sadələşdirərək vaxta qənaəti də təmin etmiş olur. www.taxes.gov.az saytına daxil olmaqla lazımı məlumatları əldə etmək, yeniliklərdən xəbərdar olmaq mümkündür. 2008-ci ildən “bir pəncərə” sisteminin tətbiqi də bu sahədə atılmış müsbət addımlardandır.

Elektron xidmətlər vergi ödəyiciləri ilə yanaşı vergi orqanlarının da işini asanlaşdırır. Elektron sistemdən istifadə etmək vergi ödəyicilərinin məlumatlarının yoxlanılması, onlara nəzarət edilməsi asanlaşır. Avtomatlaşdırılmış Vergi İnformasiya Sistemi də məhz bu məqsədlər üçün yaradılmışdır.

Bunlarla yanaşı vergilərlə bağlı sualların cavablandırılması, əhaliyə köməklik edilməsi məqsədi ilə çağrı mərkəzi-195, vergi ödəyicilərinə xidmət mərkəzləri də fəaliyyət göstərir və gələcəkdə bu xidmətlərin təkmilləşdirilməsi görülmək işləri arasında

Mövcud sistemin inkişaf etdirilib təkmilləşdirilməsi üçün davamlı şəkildə tədbirlər həyata keçirilib bu sahədə layihələr həyata keçirilir. Bunun üçün xüsusən inkişaf etmiş, səmərəli

sistemə malik ölkələrin təcrübələrinin öyrənilməsinə üstünlük verilir. Beynəlxalq təcrübənin araşdırılması, təhlili üçün qarşılıqlı əməkdaşlıqların edilməsi istiqamətində layihələr həyata keçirilir. Bu sahədəki əhəmiyyətli addımlardan biri də Beynəlxalq Vergi İnformasiya Platformasının yaradılmasıdır ki, bununla da beynəlxalq modellərin təhlil edilərək araşdırılması xeyli asanlaşır [4. s. 108].

Vergi ödənişlərinin vaxtında daxil olması, vergidən yayınma hallarının azaldılması üçün yoxlama-nəzarət tədbirlərinin həyata keçirilməsi kifayət etmir. İstənilən nəticənin əldə olunması üçün əhalinin maarifləndirilməsi, vergi biliyinin artırılması da vacibdir. Bunu diqqətə alaraq Vergilər Nazirliyi müvafiq tədbirlər həyata keçirir. Bunlardan vaxtaşırı treninqlərin, seminarların təşkil olunmasını, mövcud qanunvericilik, göstərilən xidmətlər haqqında məlumatların verilməsinin təmin edilməsi, müxtəlif yarışlar, müsabiqələr keçirilməsini qeyd etmək olar [4. s. 119].

Tətbiq olunan vergi sistemi ölkəyə investisiya cəlb olunmasında da mühüm əhəmiyyət kəsb edir. Aydın məsələdir ki, ölkə xaricinə investisiya qoyuluşlarının edilməsində həmin ölkədə şərait, mövcud şərtlər həlledici amillərdəndir ki, investorları maraqlandıran məsələrdən biri də vergitutma ilə bağlıdır. Məhz investor maraqlarının təmin olunması məqsədi ilə ölkəmizdə ikiqat vergitutma hallarının aradan qaldırılması üçün beynəlxalq müqavilələr bağlanılır [4. s. 124]. Hazırda 50-yə yaxın ölkə ilə müqavilənin bağlanılmasına nail olunmuşdur.

Görülən bu işlər vergi sahədə operativliyə nail olmaq, vaxta və vəsaitə qənaət etməklə yanaşı, vergi cinayətləri, vergidən yayınma hallarının aradan qaldırılmasını da hədəfləyir. Həyata keçirilən çoxsaylı tədbirlərin müəyyən qədər öz müsbət nəticələrini verməsinə baxmayaraq təəssüf ki, onun tamamilə aradan qaldırılmasına nail olunmamışdır. Belə ki, hələ də xərclərini olduğundan çox, gəlirlərini əslində olandan az göstərməklə, müvafiq sənədlərin təqdim etməyərək və ya hər hansı bir güzəştdən yararlanmaq üçün saxta sənədlərdən istifadə edərək vergidən yayınan kifayət qədər vergi ödəyicisi mövcuddur. Ölkəmizdə ən çox rastlaşılan hal müəssisələrin öz işçiləri ilə əmək müqaviləsi bağlamadan onların əməyindən istifadə edilməsi və aksiz vergisindən

yayınmaq üçün müvafiq tələblərə əməl edilməməsidir. Ötən il aparılmış yoxlamalar aksiz vergisi və sadələşdirilmiş vergi ilə bağlı qanunvericiliyin pozulması hallarının daha çox olduğunu göstərir. Bu sahədə olan qanun pozutularına görə qanunvericilikdə cərimələr, maliyyə sanksiyaları ilə yanaşı həmin şəxslərin azadlıqdan məhrum edilməsi, ölkəni tərk etməsinin məhdudlaşdırılması kimi cəzalar da nəzərdə tutulub.

Bildiyimiz kimi ölkələrdəki vəziyyəti dünya səviyyəsində qiymətləndirilməsi, digər ölkələrin göstəriciləri ilə müqayisə edilməsi üçün müxtəlif hesabatlar hazırlanır. Dünyanın nüfuzlu təşkilatları tərəfindən tərtib olunmuş bu hesabatlarda hansı mövqeyə malik olduqları ölkələr üçün mühüm əhəmiyyət kəsb edir. Çünki ölkənin ümumi imicini əks etdirən bu hesablarda verilən məlumatlar həm daxili, həm xarici istifadəçilər tərəfindən ölkənin öz tərəfindən təqdim olunan göstəricilərdən daha real, etibarlı hesab olunur. Məhz buna görə də bu hesabatlardakı yaxşı nəticənin olması üçün daima tədbirlər görülüb, layihələr həyata keçirilir.

Vergilərlə bağlı göstəricilərin əks olunduğu iki əsas hesabatı qeyd etmək olar. Bunlar Doing Business və İqtisadi Azadlıq İndeksidir.

“Doing Business 2019” hesabatında ümumilikdə 190 ölkə üçün müxtəlif göstəricilər əks olunmuşdur. Bu hesabatda “Biznesə başlama” və “Vergilərin ödənilməsi” indikatorları vergi sahəsindəki mövcud vəziyyəti qiymətləndirir. Ümumi göstəricisinə görə 25-ci yerdə olan Azərbaycan, birinci indikatora görə 9-cu, ikinciye görə isə 28-ci yerdədir [24. s. 4]. Qeyd edim ki həm ümumi mövqeyində, həm də bu indikatorlar üzrə olan mövqeyində keçən illə müqayisə əhəmiyyətli irəliləyiş əldə olunub.

“İqtisadi Azadlıq İndeksi 2018” hesabatında isə 180 ölkənin qiymətləndirilməsi nəticəsi qeyd olunub və ölkəmiz 67-ci yerdə olub [25. s. 4]. Bu hesabatdakı “Vergi yükü” və “Fiskal sağlamlıq” göstəriciləri vergi sahəsindəki vəziyyətin göstərici olaraq önəm daşıyır. Azərbaycan Respublikası “Vergi yükü” göstəricisi 87.5%, “Fiskal sağlamlıq” göstəricisi 95.5% səviyyəsindədir [25. s. 4]. Bu hesabatda da həmçinin ötən illərlə müqayisədə irəliləyiş əldə olunmuşdur.

Bu kimi nailiyyətlər göstərir ki, görülmüş işlər nəticəsiz qalmır. Lakin mövcud sistemin inkişaf etdirilməsi üçün görülməli olan işlər bitməmişdir və qarşıya qoyulmuş məqsədlərə çatmaq üçün islahat proqramlarının həyata keçirilməsi davam etdirilməli, görülməli işlərin nəticələri daima izlənməlidir.

NƏTİCƏ

İnkişaf tarixinin müəyyən mərhələsindən sonra vergilər məcburi bir ödəniş halına gələrək bütün dövrlərdə dövlətlər tərəfindən fərqli adlar altında olsa da əhalidən toplanmışdır.

Müxtəlif tarixi dövrlərdə baş vermiş hadisələrin təsiri altında fərqli yanaşmalar ortaya çıxmış, vergilərin əhəmiyyəti, mahiyyəti fərqli aspektlərdən izah edilmişdir. Zaman-zaman formalaşan fikirlər özündən əvvəlkini tənqid etsə də heç bir yanaşma vergilərin yığılmalı olduğunu inkar etməmiş, onu əvəz edəcək bir maliyyə mənbəyi göstərə

bilməmişdir. Günümüzdə də buna nail olunmamış, vergilər gəlirlərin əsas mənbəyi olaraq qalmanın da irəlisinə gedərək, dayanıqlı iqtisadiyyatın əsas göstəricilərindən birinə çevrilmişdir.

Hazırda iqtisadiyyata təsir edib, müəyyən tənzimləmələr aparmağın bir neçə yolu vardır ki, bunlar arasında vergilərin önəmi, özünəməxsusluğu danılmazdır. Zaman keçdikcə daha çox əhəmiyyət kəsb edən vergilər indi sadəcə maliyyə mənbəyi rolunu oynamır. Belə ki, hökumətlər vəziyyətdən asılı olaraq vergi dərəcələrini artırıb-azaltmaqla bəzən təşviqedicidir, bəzən isə əksinə məhdudlaşdırıcı siyasət yeritməklə stabilliyi qorumağa çalışırlar. Lakin araşdırma zamanı gördük ki, istənilən halda vergi dərəcələrindəki dəyişiklik arzuolunmayan mənfi təsirlərə də səbəb ola bilər. Odur ki, bununla bağlı qərarlar verərkən son dərəcə diqqətli olmaq lazımdır.

Vergilər həmçinin sosial ədalətin, ümumi rifahın təmin edilməsində də mühüm əhəmiyyət kəsb edir. Çünki onun vasitəsilə büdcəyə cəlb edilmiş pullar gəlir əldə etməyən əhaliyə yardımlar göstərməsində, onlara təqaüdlərin verilməsində də istifadə olunur. İşsizliyə görə müavinətlər, əmək qabiliyyətini itirmiş şəxslərə təqaüdlərin verilməsi buna misal ola bilər ki, bununla da cəmiyyətin bütün üzvləri müəyyən qədər gəlirlə təmin olunmuş olur.

Araşdırmalar əsasında belə nəticəyə gələ bilərik ki, vergilər həmçinin ölkənin xüsusiyyəti, daha dəqiq desək onun inkişafın hansı səviyyəsində olduğunun da göstəricilərindəndir. Burada sadəcə vergilərin gəlirlərin hansı hissəsini təşkil etməsi deyil, eyni zamanda onun strukturu da nəzərdə tutulur. Belə ki, inkişaf etmiş əksər ölkələrdə istisnalar olsa da, dolayısı vergilər deyil, birbaşa vergilər üstünlük təşkil edir.

Vergilərlə bağlı digər məsələ bu sahədə formalaşdırılan siyasətin dövlətin hədəfləri, məqsədləri ilə nə dərəcə uyğunlaşması, daha dəqiq desək onu nə dərəcədə dəstəkləməsidir. Məhz buna görə də vergi siyasətləri formalaşdırılarkən onun iqtisadi siyasətə zidd olamayan, əksinə ona təkan verən şəkildə təşkilinə önəm verilir.

Vergi sistemi ilə əlaqədar günümüzdə də aktual qalan başqa bir məqam isə mükəmməl vergi sisteminin formalaşdırılmasının mümkünlüyü dərəcəsidir. Bu

istiqamətdə genişmiqyaslı araşdırmalar aparılıb, müəyyən cəhd edilsə də heç bir ölkə buna nail olmamış, praktiki olaraq ən azından hələki bunun mümkünsüz olduğu görülməkdədir.

Bu sahədə uzun müddət müzakirələrə səbəb olmuş bir digər məsələ vergi sistemlərinin əsaslanmalı olduğu prinsiplərin müəyyənləşdirilməsi ilə bağlıdır. Zaman keçdikcə inkişaf edib, təkmilləşən, yeniləri əlavə olunan bu prinsiplər həm vergi sistemləri formalaşdırılarkən, həm də islahatlar keçirilib təkmilləşdirilərkən diqqətə alınır. Lakin gördük ki, ölkələrin vergi sistemlərində fərqli prinsiplər ön plana çəkilir. Məsələn, ölkəmizdə ədalətlik, qanunilik, bərabərlik, şəffaflıq, Türkiyə vergi sistemində ədalətlik, qanunilik, ümumilik prinsipləri ön planda olduğu halda, bir çox inkişaf etmiş ölkədə müdafiə və sosial ədalətlik daha üstün mövqedədir.

Respublikamızın vergi sisteminin xüsusiyyətləri araşdırarkən vergi gəlirlərinin ÜDM-də 20%-dən az, büdcə daxilolmalarında isə 40%-dən çox olduğunu, vergilərin strukturunda isə ƏDV və mənfəət vergisinin üstünlük təşkil etdiyini gördük. İlbəil beynəlxalq hesabatlarda irəliləyiş əldə edilməsi görülmən işlərin nəticəsi olaraq qiymətləndirilməklə yanaşı bu sahə də islahatların keçirilməsinə, sistemin təkmilləşdirilməsinə hələ də ehtiyac olduğunu göstərir.

Ölkəmizlə yanaşı Belçika və Çinin də vergi sistemlərinin araşdırılması ilə bu üç ölkənin vergi sahəsindəki oxşar və fərqli cəhətlərinin olduğu görünür. Bu oxşarlıqlara gəlir və mənfəət vergisinin proqresiv sistemdə olması, standart dərəcədə olsa da ƏDV üzrə müəyyən istisnaların, güzəştlərin mövcudluğu, rezidentlərin və qeyri-rezidentlərin vergi öhdəlikləri, ikiqat vergitutmanın aradan qaldırılması üçün görülmən tədbirlər aid edilə bilər. Onu da qeyd edim ki, vergidən yayınma halları Belçikada Çin və Azərbaycanla müqayisədə olduqca aşağı səviyyədədir.

Araşdırmadan da gördüyümüz kimi vergi sahəsində təkmilləşdirmə işləri mütəmadi olaraq davam etdirilir. Lakin hələ də məqsədlər tam olaraq reallaşdırılmamış, problemlər tamamilə aradan qaldırılmamışdır. Bu sahədə aşağıdakı təkliflər faydalı ola bilər:

1. Aparılan yoxlamalar, araşdırmalar göstərir ki, aşkar olunmuş qanun pozuntularının heç də hamısı bilərəkdən vergidən yayınma məqsədi ilə edilməmişdir. Belə ki, bir

çox hallarda bu sadəcə mövcud qanunvericilik tələblərinin bilinməməsi, düzgün anlaşılmamasından yaranmışdır. Məhz bu səbəbdən ölkədə vergi savadlılığının artırılması vacib məsələdir. Vergilər Nazirliyi bununla əlaqədar müxtəlif təlimlərin keçirilməsi, əhalinin məlumatlandırılması üçün müxtəlif xidmətlərin göstərir və layihələr həyata keçirir. Lakin hələ də istənilən nəticəyə nail olunmamışdır. Bunun üçün ilk olaraq təlimlərdə vergilərin növləri, dərəcələrindən daha çox onun mahiyyəti izah olunmalıdır. Çünki vergilər əksər hallarda sadəcə məcburi ödənişlər, gəlirləri azaldan əlavə yük kimi qiymətləndirilir. Belə olan təqdirdə ödəyicilər daha az vergi ödəməyin yollarını axtar, qanun pozuntularına yol verirlər. Buna görə də vergilərin mahiyyəti tam izah edilməli, gəlir əldə edən şəxslər tərəfindən onların ictimaiyyət qarşısında məsuliyyətlərinin olduğu dərk edilməlidir. Daha effektiv nəticənin alınması üçün isə zənnimcə, uşaqların vergilər haqqında müəyyən biliklərin əldə olunması yönündə işlər daha da təkmilləşdirilməlidir. Bunun üçün məktəblərdə mütəmadi olaraq təlimlərin, tədbirlərin keçirilməsi, hətta vergilərin ayrıca fənn kimi tədris olunması məqsədə uyğun olardı. Vergi orqanlarına ekskursiyaların təşkili, orada işçilər tərəfindən məlumatlandırılmaları, fəallıq göstərənlərin mükafatlandırılması inkişafın sürətləndirilməsində müsbət təsir edəcəkdir.

2. Dövlətlərin gəlirlərində vergi daxilolmaları müxtəlif səviyyədədir. Bununla bağlı dövlətlərin əsas hədəfi onun hakim mövqeyə malik olmasıdır. Çünki büdcə daxilolmalarında digərləri ilə müqayisədə vergi gəlirlərinin payının çox olması, onun hakim mövqeyi dayanıqlı iqtisadiyyatın təmin olunmasına da yardım edir. Ölkəmizdə bunun üçün fikrimcə vergi dərəcələrinin artırılıb-azaldılması məsələsindən əvvəl təqdim olunan məlumatların düzgünlük dərəcələri qiymətləndirilməlidir. Belə ki, hazırda da aktual olaraq qalan məsələ vergi ödəyicilərinin sənədlərdə etdikləri saxtakarlıqlardır. Bu halların aşkarlanması, sayının azaldılması üçün İngiltərə, Danimarka kimi vergidən yayınma hallarının aşağı olduğu ölkələrin təcrübələrinin öyrənilməsi məqsədəuyğun olardı.

3. Bütün sahələrdə dövlətə inam istənilən nəticəsinin əldə olunmasını asanlaşdırır. Vergi sistemində də bunu təmin edərək vergi ödəyicilərinin könüllülüynün artırılmasına nail olmaq mümkündür. Belə ki, vergi gəlirlərinin hansı sahələrdə, nə qədər istifadə olunduğunun ictimaiyyətlə mütəmadi paylaşılması, mövcud vergi dərəcələrinin optimal səviyyələrə gətirilməsi istiqamətində onların da fikirlərinin alınması şəffaflığın təmin olunmasına, əhalidə inamın yüksəlməsinə gətirəcəkdir.

İSTİFADƏ EDİLMİŞ ƏDƏBİYYAT SİYAHISI

Azərbaycan dilində

1. Azərbaycan Respublikasının Vergi Məcəlləsi, 2019
2. A.F.Musayev, Y.A.Kəlbəyev, Z.H.Rızayev. Vergilər və vergitutma. (Dərslik). Bakı, 2005
3. Azərbaycan Xalq Cümhuriyyəti (1918-1920) Parlament (Stenoqrafik hesabatlar). I cild. Bakı, 1998
4. Azərbaycan Respublikası Vergilər Nazirliyi. Azərbaycanın vergi sistemi (xüsusi buraxılış) 15il. Bakı, 2015
5. Azərbaycan Respublikasının Vergilər Nazirliyinin Tədris mərkəzi. Dövlət büdcəsi. Vergi daxilolmalarının büdcə gəlirlərində rolu mövzusu özrə təlim materialı. Bakı, 2018
6. Mobil Kamiloğlu.Vergi sistemi. (Dərslik). Bakı, 2013
7. Rəhimov Rövşən Zamin oğlu. Vergitutmanın müəyyən edilməsi prinsipləri. Vergi jurnalı, Bakı, 11-ci sayı, 2010
8. Ş.Q.Mədətova. Müasir mərhələdə Azərbaycanın vergi siyasətinin prioritet istiqamətləri və iqtisadi inkişafda rolu. Maliyyə, kredit və pul tədavülü məsələləri jurnal. Bakı, Mart, 2018

9. Y.A.Kəlbəyev, R.B.Məhərrəmov, P.Q.Rzayev. Xarici ölkələrin vergi sistemi. (Dərslik). Bakı, 2011
- 10.Y.A.Kəlbəyev. Vergi siyasətinin konseptual əsasları və praktiki aspektləri. Bakı, 2012

Türk dilində

- 11.Dolaylı və dolaysız vergilərin türk mali sistemi içərisindəki yeri: siyasal, sosial və iqtisadi nəticələri. İstanbul, 2012

İngilis dilində

12. A World Bank Group Flagship Report. Doing Business 2019 Azerbaijan (www.doingbusiness.org)
- 13.BIS department for business innovation and skills. Principles for Economic Regulation. England, April, 2011
- 14.Chinese tax system- overview (www.gwaasia.com/ Overview.pdf)
- 15.Collaborating globally. China Tax Guide. Rödl and partner. China, 2018
- 16.Deloitte. International tax Belgium highlights. 2018 (www2.deloitte.com)
- 17.Deloitte. International tax China highlights. 2019 (www2.deloitte.com)
- 18.Finance and Development, Magazine. International Monetary Fund. Washington, June, 2009
- 19.IRET policy bulletin. The tax system of China. December , 2010 (www.iret.org)
- 20.Luncheon Address, Justin Yifu Lin China and the Global Economy. Hong Kong, 2011
- 21.Musonda Kabinga, BA; reviewed by Dr. Jörg Alt SJ, MA, BD; Emmanuel Tendet Kiprotich, BA. Principles of Taxation. Zambia, 2016
- 22.Regulatory change and monetary policy. May, 2015 (www.bis.org)
- 23.Samuel Blankson. A brief history of taxation. England, 2007

24. Taxation Trends in the European Union Data for the EU Member States, Iceland and Norway 2018 Edition (ec.europa.eu)
25. The Heritage Foundation. 2018 Index of Economic Freedom (www.heritage.org)

İnternet resursu

26. www.arkeofili.com
27. www.azertag.az
28. www.belgium.be
29. www.chinatax.gov.cn
30. www.data.oecd.org
31. www.ec.europa.eu
32. www.expatica.com/be
33. www.lib.bbu.edu.az /read.php?item_type=lecture&file_type=pdf&file=1
34. www.ourworldindata.org
35. www.taxsummaries.pwc.com
36. www.statista.com
37. www.vergiler.az