

AZƏRBAYCAN RESPUBLİKASI TƏHSİL NAZİRLİYİ
AZƏRBAYCAN DÖVLƏT İQTİSAD UNİVERSİTETİ
BEYNƏLXALQ MAGİSTRATURA VƏ DOKTORANTURA MƏRKƏZİ

**“Azərbaycanda müəssisələrin vergi yükünün optimallaşdırılması üsulları”
mövzusunda**

MAGİSTR DİSSERTASİYASI

Səfərov Cəlal Nəsimi oğlu

BAKİ – 2019

AZƏRBAYCAN RESPUBLİKASI TƏHSİL NAZİRLİYİ
AZƏRBAYCAN DÖVLƏT İQTİSAD UNİVERSİTETİ
BEYNƏLXALQ MAGİSTRATURA VƏ DOKTORANTURA MƏRKƏZİ

BMDM-in direktoru

i.ü.f.d., dos. Əhmədov F.S

“ ___ ” _____ 20__ -ci il

**“Azərbaycanda müəssisələrin vergi yükünün optimallaşdırılması üsulları”
mövzusunda**

MAGİSTR DİSSERTASIYASI

İxtisasın şifri və adı: 060403 – Maliyyə
İxtisaslaşma: “Vergi və vergiqoyma”

Qrup: 612

Magistrant

Səfərov Cəlal Nəsimi oğlu

_____ **imza**

Elmi rəhbər

i.ü.f.d., dos. İ. Z. Seyfullayev.

_____ **imza**

Proqram rəhbəri

i.e.n., dos. Seyfullayev İ.Z.

_____ **imza**

Kafedra müdiri

i.e.d., professor Kəlbəyev Y.A.

_____ **imza**

BAKİ – 2019

SUMMARY

The relevance of the research. The macroeconomic tax burden is a generalized indicator that characterizes the role of taxes in society and is the ratio of the total amount of tax revenues to the national product.

Purpose and tasks of the research. Purpose of the master dissertation work is to study the international goals of the modern tax system in Azerbaijan, to assess the effectiveness of the tax burden, the ways of optimizing the tax system, and the ways to improve it.

Methodological basis of research. The foundation of conceptual and systematic approaches theoretical principles, methods and methods of scientific research, statistical grouping and comparisons, generalization and specification, economic-mathematical method and models, account and forecast estimates, etc. performs.

The database of the dissertation work was compiled by the Ministry of Taxes of the Republic of Azerbaijan and statistical data of the Statistical Committee of the Republic of Azerbaijan. Research restrictions: Requires broader practical information.

Practical significance of the research. as well as the ideas and ideas proposed at that level can be applied both at the state level and at the level of separate joint and foreign firms in the field of foreign economic and foreign trade activities. In addition, a number of provisions of the dissertation can also be useful for company executives who have access to foreign markets.

Key words: *tax, tax burden, tax polic, tax regulation*

İXTİSARLAR VƏ İŞARƏLƏR

ABŞ	Amerika Birləşmiş Ştatları
AFR	Almaniya Federativ Respublikası
ƏDV	Əlavə dəyər vergisi
ÜDM	Ümumi Daxili Məhsul
\$	Dollar
Məs.	Məsələn

Mündəricat

GİRİŞ	6
I Fəsil. Müəssisənin vergi yükünün müəyyən edilməsinin nəzəri-metodoloji əsasları	9
1.1 Vergi və vergi yükü anlayışlarının mahiyyəti və məzmunu.....	9
1.2. Vergi yükünün hesablanması metodlarının təhlili.....	17
II Fəsil. Müəssisədə vergi yükünün optimallaşdırılmasının iqtisadi məzmunu.	26
2.1. Xidmət sahələrində vergi yükü.....	26
2.2. Tikinti sahələrində vergi yükü.....	34
2.3. Sənaye sahələrində vergi yükü.....	44
III Fəsil. Müəssisələrdə vergi yükünün idarə edilməsi sisteminin təkmilləşdirilməsi istiqamətləri	50
3.1. Müəssisədə vergi yükünün idarə edilməsi üzrə beynəlxalq təcrübə.....	50
3.2. Vergi növləri üzrə vergi yükünün optimallaşdırılması yolları.....	58
Nəticə və Təkliflər	70
İstifadə edilmiş ədəbiyyatlar	73
Əlavələrin siyahısı	76
Cədvəllərin siyahısı	85
Şəkillərin siyahısı	85

GİRİŞ

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

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

Makroiqtisadi səviyyədə vergi yükü - cəmiyyətdə vergilərin rolunu səciyyələndirən və vergi daxilolmalarının ümumi məbləğinin məcmusu milli məhsula olan nisbəti kimi müəyyən edilən ümumiləşdirilmiş göstəricidir.

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

Dissertasiyanın məqsəd və vəzifələri. Magistr dissertasiya işinin məqsədi yeni vergi sisteminin AR-da məqsəd və vəzifələrinin, vergi yükünün dünya təcrübəsinin öyrənilməsindən, vergi yükünün əlverişliliyinin qiymətləndirilməsindən, vergi ödənişləri sisteminin yaxşılaşdırılması

istiqamətlərinin və onun inkişaf etdirilməsi yollarının təyin olunmasından ibarət olmuşdur.

Bu məqsədlərə çatmaq üçün aşağıdakı vəzifələrin icra edilməsi planlaşdırılmışdır:

- Vergi ödənişləri sisteminin və eyni zamanda vergi yükünün vacib xüsusiyyətlərinin təyin olunması;
- vergi yükünün dövlətlərarası təcrübəsinin tədqiq edilməsi;
- AR-nın yeni vergi sisteminin qiymətləndirilməsi;
- vergi yükünün əlverişliliyinin təyin olunması və qiymətləndirilməsi;
- vergi dərəcələrinin ən uyğun səviyyəsinin təyin olunması.

Tədqiqat işinin predmeti və obyektı. Predmeti AR-nın vergi yükü, obyektini isə vergi yükünün qiymətləndirilməsi və Azərbaycanın Milli iqtisadiyyatının tərəqqisində vergilərin rolunun təyin olunması əhatə etmişdir.

Tədqiqat işinin informasiya bazası kimi AR Vergilər Nazirliyinin Nazirliyinin statistik informasiyaları, AR statistika komitəsinin illik hesabatları təşkil etmişdir.

Tədqiqat işinin nəzəri və metodoloji əsaslarını klassiklərin, AR-nın və xarici ölkələrin elmi yazıları vergilər, vergi siyasəti, vergitutma və vergi sistemi barəsində elmi yazıları, AR-nın qanunları və normativ sənədləri, vergi yükünün mühüm istiqamətlərini təyin edən Hökumətin qərarları və VN normativ-hüquqi protokolları əhatə edir.

Tədqiqat işinin **elmi yeniliyini** aşağıdakılardan ibarətdir:

- vergi ödənişləri və vergi yükü sistemi ümumi şəkildə tədqiq edilmişdir;
- vergi yükünün dünya təcrübəsi tədqiq edilmişdir;
- AR-da vergi ödənişlərinin modern vəziyyəti təhlil olunmuşdur;
- vergi yükünün inkişaf etdirilməsi istiqamətləri təyin olunmuşdur;

Dissertasiyanın təcrübi əhəmiyyəti. Magistrant tədqiqatın praktiki faydasını gələcək dövrlərdə anoloji problemləri elmi araşdırmalar üçün yararlı olacağına görür.

Dissertasiyanın həcmi və strukturu. Dissertasiya işi kompyuter yazısı ilə müvafiq standartlara müvafiq yazılmış və 86 səhifə təşkil etmişdir. Tədqiqat işi girişdən, 3 fəsildən, nəticədən və istifadə edilmiş ədəbiyyat siyahısından ibarətdir.

I fəsil. Müəssisənin vergi yükünün müəyyən edilməsinin nəzəri- metodoloji əsasları

1.1. Vergi və vergi yükü anlayışlarının mahiyyəti və məzmunu

Bəşəriyyətin tərəqqi tarixi və eyni zamanda edilən araşdırmalardan məlum olur ki, vergi daha öncə indiki vergi kimi olmamış və E.Seliqmanm vurğuladığı kimi tarixən ayrı-ayrı tərəqqi mərhələlərində müxtəlif forma, xüsusiyyət və mahiyyətə sahib olmuşdur.

Tanınmış Pol Anri Holbaxın fikrincə, vergi barəsində məsələlər mühüm məsələlərdəndir; onunla siyasət məşğul olmalıdır; vergilər hər zaman dövlət və onun tələbləri arasında parçalanmaların mühüm səbəbi olmuşdur.

Rus alimi Pepelyayev S.Q. irəli sürürdü ki, «Vergi münasibətlərinin mahiyyətini şərh etmək üçün ilk öncə təyin etmək lazımdır ki, vergi hüququ sahibkarlıq strukturlarının fəaliyyət ortamını nə dərəcədə nizamlaya bilər, o cümlədən nə dərəcədə təsərrüfat fəaliyyətinin nəticələrini təyin edə bilər». Aydın ki, vergi hüququ təsərrüfat fəaliyyətinin nəticələrinin dəyərləndirilməsi üçün yetərli deyildir. Ona görə ki o, sahibkarlıq fəaliyyətini nizamlamır, qazanc üçün təhrik və məcbur etmir, təsərrüfatçılığın forma və metodlarını müəyyən etmir.

Vergi nəzəriyyəsini tərəqqi etdirən bu cür nəzəriyyələrdən biri kollektiv tələbatlar nəzəriyyəsidir

(L.Şteyn, A.Seffle, E.Seliqmen, F.Uiti). Bu nəzəriyyəsinin yaradıcılarından birinin - E.Seliqmenin araşdırmaları maliyyə elmində ilk dəfə vacib bir problemin - vergilərin ötürülməsi probleminin öyrənilməsi ilə fərqləndi. İlk dəfə Seliqmen tərəfindən müəyyən edildi ki, adətən vergini vergi ödəməli olan şəxslər ödəmirlər, vergi yükü öz ilk nöqtəsindən son nöqtəsinə göndərilir. A.Xarbergerin qeyd etdiyi kimi, Seliqmenin tədqiqatı "...bütöv predmeti detallar üzrə əhatə etməyə ilk yeni cəhd idi" və onun bu ilk cəhdi "...zamanın sınaqlarına uğurla keçdi və hələ də ... standart nəzəriyyə olaraq qalır". (Groves Harold M., 2014, p.43-46) Seliqmenin başqa bir xidməti isə vergilərin mahiyyətinə aid baxışların evolyusiya mərhələsini

sinifləndirməyi - 7 mərhələyə ayırması oldu. Səliqmen qeyd edirdi ki, əvvəlcə hədiyyə ideyası, sonra ianə, III mərhələdə kömək, IV mərhələdə qurban, V mərhələdə borc yaxud öhdəlik ideyası hökmran olur. VI mərhələdə dövlət tərəfindən məcburiyyət, VII mərhələdə isə vergi ödəyicisinin iradəsindən qətiyyənlə aidıyyatsız müəyyən edilən pay yaxud yük ideyası görünür. (Groves Harold M, 2014, p.45)

Vergiyə cəlbətmənin mühüm problemlərindən biri özünü əsas praktiki əhəmiyyət daşıyan verginin nəzəriyyəsində göstərmişdir. M.İ.Fridman belə qeyd edirdi: «Vergi yükünü onun hüquqi ödəyicisi daşıyır və yaxud onun yükü digər bir şəxsin üzərinə qoya bilməsi məsələsi vahid vergidə və digər vergilərə vergiqoymanın progressivliyi və yaxud proporsionallığı məsələlərinin həll edilməsi üçün vacib zəmindir. Verginin ötürülməsi, digərləri üzərinə qoyulması nəzəriyyəsinin mahiyyəti odur ki, vergi yükünün paylaşdırılması təkcə mübadilə zamanı mümkündür, nəticəsi isə dəyərin yaranmasından ibarətdir. Sırf elə mübadilə, yenidən bölüşdürücülük prosesləri ilə hüquqi ödəyici öz vergi yükünü digər bir şəxsin üzərinə köçürmək bacarığına sahib olur, nəticədə yeni şəxs vergi yükünün bütün ağırlığını üzərinə götürməli olur. Verginin nəzəriyyəsinin banisi ingilis filosofu, fiziokrat D.Loklə hesab edilir. Fiziokratların torpaqdan gələn xalis gəlirə bütün vergilərin köçürülməsi mövzusunda nəzəriyyələri torpağa dair vahid verginin ərsəyə gəlməsinə imkan yaratdı. Nəticədə bu vahid köçürülə bilməyən vergiyə halına düşdü. A.Smit və D.Rikardo dolayı vergilərin ilkin ehtiyac, zərurət əşyalarının üzərinə keçirilməsini təsdiqləyirdilər.

Vergilərin bərabər bölgüsü nəzəriyyəsinə görə onun tərəfdarı M.Kanar qeyd edir ki, bütün vergilər vergilərin ötürülməsi nəticəsində ödəmə bacarığına müvafiq olaraq ödəyicilər arasında paylaşdırılır. Vergi yükünün kompensasiyası dövlət tərəfindən dəyişməz vergi siyasəti həyata keçirildikdə olur. Yeni vergilərin tətbiqi və yaxud onların hesablanma formasının, mexanizminin yenisi ilə əvəz edilməsi yaranmış kompensasiyası pozur, vergi ödəyicilərinin daşdığı yükü gücləndirir.

Verginin köçürülməsi nəzəriyyəsi sahibkarlıq strukturları üçün daha cəlbedicidir. Ona görə ki, bu nəzəriyyənin dəyərin yaranması üçün çox böyük faydası vardır. Sırf mübadilə və bölüşdürücülük prosesləri ilə vergi ödəyənləri vergi yükünün başqa bir kəsin - vergi daşıyıcılarının, verginin ağırlığını daşıyan şəxslərin üzərinə qoya bilərlər. Qərbin məşhur iqtisadçıları olan R.Masqreyvin və D.Minzin irəli sürdüyü fikrə əsasən vergilərin 30 faizdən – 50 faizə qədər qismini istehlakçıların üzərinə köçürmək olar. Verginin köçürülməsi problemi bir çox dövlətlər, o cümlədən ölkəmiz üçün də aktualdır. İstənilən verginin köçürülməsi meyillərini konkret müəyyən etmək üçün verginin təbiətini, onun əldə edilməsinin bütün iqtisadi və siyasi şərtlərini əsas götürmək lazımdır. Başqa bərabər şərtlər ilə tələb və təklifin elastikliyi artdıqca, sözügedən verginin əlavə yükü də bir qədər artır. Büdcəyə eyni nüfuzetmələr verən 2 vergi son olaraq eyni vergi yükü ərsəyə gətirir. Nəticədə bu dövlət idarələrinə vergiyə cəlbətmənin hansı metodunun daha yaxşı olduğunu təyin etməkdə çətinlik ortaya çıxarır. Bu səbəbdən də istənilən hökumət vergiyə cəlbətmənin optimal sistemini hazırlayarkən mütləq artıq vergi yükünü əsas götürməlidir.

Vergitutma praktikasının nəzəri olaraq şərtləndirilməsi istiqamətində görülən tədbirlər vergi nəzəriyyəsində özünü biruzə verir. Onların təkamülü iqtisadi tərəkətlərin ayrı-ayrı istiqamətlərinin tərəkətləsi ilə paralel olaraq baş vermişdir. Vergitutmanın ümumi və xüsusi nəzəriyyələrini xronoloji ardıcılıqla analiz etmək kimi fikrimiz yoxdur. Ancaq, bu sahədə bir sıra məqamlara nəzər salmaq araşdırmanın məqsədləri nöqtəyi-nəzərindən zəruridir. Vurğulamaq lazımdır ki, vergilərin klassik nəzəriyyəsi daha yüksək nəzəri səviyyəyə sahibdir.

20-ci əsrin II yarısından etibarən vergilər bazar təsərrüfatının ümumi tarazlığının nizamlayıcısı kimi geniş şəkildə istifadə edilir. Vergilərin bu cür istifadəsi əsasən çoxsaylı antiböhran proqramlarda düşünülür. Bu cür proqramlarda iqtisadiyyatın nizamlayıcısı kimi vergilərə fərqli rol ayrılır ki, nəticədə bu hökumət tərəfindən liderlik edilən konsepsiyadan asılıdır. İngilis iqtisadçısı C.M.Keynsin fikrincə tənəzzül dövrü vergilər, istehsalı stimullaşdırmaq üçün azaldılır. İnkişaf

zamanı isə əksinə, vergilər artır, nəticədə bu investisiyanın artımının və nəticədə iqtisadiyyatda həddindən çox uyğunsuzluqların ortaya çıxmasının əngəllənməsinə imkan verir. İnkişaf zamanı vergi nüfuzetmələrinin artımı tənəzzül zamanı dövlət xərclərinin maliyyələşməsi nədənindən ortaya çıxan dövlət borcunu ödəməyə imkan verir.

İyirminci əsrin 50-ci illəri ərzində monetar məktəbin ideoloqu olan M.Fridman iqtisadi böhranın maksimum həddi dövrünün keçməsi ilə satış mərkəzində təkə effektiv istehsalçıların olması, o birilərinin isə iflasa uğraması zamanı vergi yükünü azaltmağı məsləhət görür. Bu halda ölkədə aşağı vergi dərəcələri yatırım üçün güclü istehsalçılara xüsusi şərait yaradır və effektiv istehsalın daha da yüksək dövrünə keçməyə zəmin yaradır. Təklif iqtisadiyyatı nəzəriyyəsi, vergi yükünü azaldaraq rəqabət rejimini saxlamağı məsləhət görür. Bu məqsədlə kiçik biznesə və yaxud cəmiyyətin ehtiyacını müəyyən dərəcədə qarşılayan məhsulları emal edən şirkətlərə vergi tətillərinin tətbiqi labüd sayılır.

Makroiqtisadi səviyyədə vergi yükü - vergilərin insanların həyatında yerinə yetirdiyi mühüm funksiyaları göstərən vergi nüfuzetmələrinin tutumunun ÜDM-nin tutumuna nisbəti olaraq müəyyənləşdirilən ümumiləşdirilmiş nümunədir. Digər ölkələrdə vergi yükünün orta səviyyəsi bilinən nədənlərə görə 40-45 faizdən ibarətdir . (Məmmədov F.Ə. və başqaları. 2010.s.8)Aydındır ki, büdcə mədaxilini yaratmaq verginin əsas vəzifəsidir. Ancaq vahid vəzifə deyil. Vergi iqtisadiyyatın makroiqtisadi və makromaliyyə olaraq nizamlayıcısıdır.Başqa sözlə desək, vergi yükü vergini verəndən əldə edilən verginin tutumudur. O ilk öncə vergi verənin əldə etdiyi mənfəətin dərəcəsiindən asılıdır. Məlumdur ki, dövlət büdcəsinin əsas hədəfi ölkənin iqtisadi, sosial və başqa problemlərinin həlli, dövlətin vəzifələrinin yerinə yetirilməsi üçün qanunvericiliklə təyin olunmuş şəkildə maliyyə vəsaitinin yığılmasını və istifadəsini ərsəyə gətirməkdir. Ölkənin uyğun hakimiyyət idarələri dövlət gəlir cədvəlinin təşəkkül tapmasını və yerinə yetirilməsini təmin edir.

Bazar iqtisadiyyatına keçid zamanı büdcə siyasətinin əsas fazası gəlirlər qisminin təşəkkül tapma mənbələrini təyin etmək və maliyyə dəyişməzliyinin

təmin edilməsi yönündə büdcə kəsirinin ləğv edilməsinə yiyələnəkdir. Qeyri-diskriminasiya tipli vergi siyasəti hesabına iqtisadiyyatın vergi yükü təşəkkül tapır. Vergi vasitələri hüquqi və yaxud fiziki kəslərin gəlirlərinin hansı qisminin vergi formasında büdcəyə ödənilməsinə təyin edir. Sözügedən vasitələrin təşəkkül tapmasında mühüm vəzifə vergi qanunvericiliyinin təyin etdiyi vergi dərəcələridir. Çox vaxt, iqtisadi nöqtəyi-nəzərdən təkmilləşmiş, yüksək sosial təminatla sahib ölkələrdə vergi yükü yetərinə yüksək olur və onun böyük qismi istehlakın öhdəliyinə düşür.

Makro səviyyədə vergi yükü iki meyar ilə dəyərləndirilir:

⊖ nominal vergi yükü;

⊖ faktiki vergi yükü.

⊖ nominal vergi yükü, var olan qanunvericiliyə əsasən təyin edilmiş vergi potensialı bütövlükdə səfərbər olduğu zaman müşahidə edilən nüfuzetmələrin həmin dövrdə var olan nominal ümumi endogen məhsula nisbətidir.

Nominal vergi yükü nə qədər çox olarsa, ondan yayınma ehtimalı da o qədər yüksək olur. İqtisadi tərəqqinin səviyyəsinə tabe şəkildə, dövlət vergi siyasətini yürüdərkən əhalinin gəlirlərinin bir daha bölüşdürülməsi, iqtisadi bərabərsizliklərin sayının aşağı salınması, iqtisadiyyatın endogen və yaxud ekzogen investisiyalar hesabına tərəqqinin təmin olunması, xarici iqtisadi münasibətlərə təkan verilməsi və s. məqsədləri vacib hesab edə bilər. Vergi siyasətinin dəyişməsi birbaşa makroiqtisadi şəkildə toplu istəyə təsir göstərir. Bu nöqtəyi-nəzərdən, vergi siyasəti mobil forması daşılmalı və iqtisadi fəallığa təkan verilməsində əhəmiyyətli rola sahib olmalıdır. Nəticədə, dövlət xərcləri çoxaldıqca, orta vergi yükü çoxalır, azaldıqda isə azalır. Əlavə olaraq, dövlət investisiyasına əlaqədə də bənzər yanaşma vardır. İqtisadi tərəqqi tempinin çoxalması, şübhəsiz, iqtisadiyyatın vergi yükünün çoxaldılmasını istəyir və yaxud əksinə. İstehlakın səviyyəsinin çoxalması zamanı isə əks mənzərə müşahidə olunur. İstehlak norması çoxaldıqca orta vergi yükü aşağı düşür. Bu səbəbdən də ümumi endogen məhsulun istehlak və yığım

elementlərinin optimal nisbəti iqtisadi siyasətin əsas funksiyalarından biri olaraq nəzərdə saxlanmalıdır.

Aydındır ki, vergi ödəyicisinin öhdəsinə düşən vergi yükünün çoxalması hesabına öncə vergi sisteminin əlverişliliyi artır və öz maksimum dərəcəsinə çatır, sonra isə ciddi şəkildə aşağı düşür. Bu vaxt büdcənin kəsrlərinin yerinin bərpa olunmasında problemlər ortaya çıxır, ona görə ki vergi ödəyicilərinin bir qismi ya iflas edir, yaxud öz işini saxlayır, başqa qismi isə ödəməli olduqları vergilərin dəyərinin ən aşağı səviyyəyə düşməsinin qanuni və ya qeyri-qanuni yolunu tapırlar. Daha sonradan vergi yükünün səviyyəsi azaldıqda belə dağılmış emal düzəltmək üçün illər lazımdır. Əlavə olaraq, vergidən yayınmanın gerçək yolunu tapan vergi ödəyicisi vergi məcmualarının öncəki səviyyəsi düzəldildik də belə vergiləri böyük tutumda ödəməkdən üz döndərəcəkdir. (Kəlbəyev Y.A. 2005., s9)

Beynəlxalq vergitutma praktiki fəaliyyətindən məlumdur ki, vergi ödəyicilərindən alınan vergilər onun toplu gəlirinin 30-40 %-dən artıq olduqda iqtisadi aktivliyin səviyyəsi azalır, ölkə iqtisadiyyatına yatırılan investisiyaların tutumu aşağı düşür, ölkədəki biznes şəraiti öz duruluğunu itirir. Onu da vurğulayaq ki, bəzi dövlətlərdə vergi yükü meyarının kəmiyyəti çoxdur. Misal üçün, İsveçdə vergi sistemi elə yaradılmışdır ki, vergi ödəyiciləri öz gəlirlərinin 50 faiz və daha çox qismini dövlət xəzinəsinə ödəyirlər. Bu onların emalın tərəqqisinə marağını zəiflətmir. Ona görə ki, digər ölkələrdə vergi ödəyicilərinin öz gəlirləri əsasında çözdükləri sosial tipli məsələləri bu yerlərdə dövlət öz vəsaitləri əsasında həll edir. Nəticədə bu ağır vergi yükündən narazılığın qarşısını alır. Əksər vaxt bu cür fikir deyilir ki, vergi yükü meyarının səviyyəsi nə qədər zəifdirsə, iqtisadiyyat daha intensiv tərəqqi edir. Ancaq başqa yöndən diqqət etmək şərtidir ki, vergi yükü dövlətin öz normal fəaliyyətini yarada biləcək tutumda vergilərin büdcəyə nüfuz etməsini təmin etməlidir.

Vergi funksiyaları dövlətin vergi siyasəti vasitəsilə reallaşdırılır. F və bölüşdürücü funksiyalar iqtisadiyyatın vergi yükünün səviyyəsində (qüvvədə olan vergi qanunvericiliyi vasitəsilə dövlət büdcəsinə mədaxil edilən vəsaitin ÜDM-də

xüsusi çəkisi), nəzarət funksiyası vergi inzibatçılığında təzahür olunur. azərbaycanda aparılmaqda olan vergi siyasətində iqtisadiyyatın vergi yükünün azaldılması və vergidən yayınma hallarının aradan qaldırılması kimi tədbirlər əlverişli müəssilərin fəaliyyətinin dəstəklənməsi üçün daha geniş imkanlar açır. Vergi sisteminin sabitliyi və vergi yükünün azaldılması meylləri vergi risklərinin minimuma endirilməsinə, sahibkarların öhdəsində qalan vəsaitlərin artmasına gətirir. (Seyfullayev İ.Z., 2013. s.123)

Cədvəl 1

Vergitutma nəzəriyyələrində vergi yükünün bölüşdürülməsi prinsipləri və vergi planlaşdırması

Vergi bölüşdürülməsi prinsipləri	Yükünün	Nümayəndələri	Vergi imkanları	Planlaşdırması
Vergitutmanın bərabərliyi	ümumiliyi və	A.Smit, M.Fridman və b.	Vergilərin imkanları son dərəcə məhduddur, praktiki olaraq yoxdur	planlaşdırılması
Mütənasib vergitutma	və progressiv	A.Smit, C.Sey, C.Sismondi, A.Vaqner, A.Marşal və b.	Differensasiyanın nəticəsində planlaşdırılması artması	olması bvergilərin imkanlarının artması
Gəlirlərin vergiyə cəlb edilməsi		K.Eenberq, İ.Ozerov, Y.Kun və b.	Vergi nəzərəcarpajaq imkanlar	planlaşdırılması üçün
Gəlirlərin vergiyə edilməsində progressiya	cəlb	P.Genzel, J.Pepper, M.Briotti və b.	Vergi maksimal imkanlar	planlaşdırılması üçün

Mənbə: Z.H.Rzayev, 2011 s.183 s.8

Vergi planlaşdırması vergitutmanın idarə edilməsi prosesinin əsas elementlərindən biridir. Həm jəri plan dövründə, həm də daha uzunmüddətli perspektiv üçün dövlətin və təsərrüfat subyektlərinin maliyyə vəziyyəti vergi planlaşdırmasının həyata keçirilməsinin keyfiyyətindən bilavasitə asılıdır. Nəzərə almaq lazımdır ki, vergi sistemi mürəkkəb olduqca, vergi dərəcələri differensiallaşdırıldıqca, vergi güzəştlərinin sayı artdıqca vergi planlaşdırması imkanları da artmış olur.

Bəllidir ki, “təşkilatın məqsədlərini formalaşdırmaq və gerçəkləşdirmək üçün zəruri olan planlaşdırma, təşkil, molivasiya və nəzarət prosesidir”. (Мексон М., Хедеоурн И. 2014, s.38) Bundan başqa məlumdur ki, “korporativ menecment korporasiya sahibkarlarının - səhmdarların sərvətini maksimallaşdırmaq üçün

həyata keçirilən məqsədyönlü planlaşdırma, təşkil, rəhbərlik və nəzarət prosesidir” .(Sadıqov M., Hüseynov A., Zeynalov V. 2007, s.19)

Bu nəzəri baxışlardan aydındır ki, müəssisənin dəyərini yüksəltməkdir və bu məqsədin gerçəkləşməsi üçün planlaşdırmanın təşkil və s. proseslər həyata keçirilir. Nəzəri mənbələrdən həm də aşkar olur ki, bu məqsədin reallaşmasının əsas ağırlığı maliyyə menecmentinin üzərinə düşür və vergi idarəetməsi maliyyə menecmentinin tərkib elementlərindən biridir. (Sadıqov M., Hüseynov A., Zeynalov V. 2007, s.45-47) Korporativ menecmentin və maliyyə menecmentinin bu xarakteristikasını nəzərə alan tədqiqatçılar qeyd edirlər ki, “idarəetmənin strateji məqsədi müəssisənin dəyərinin yüksəldilməsi olduğundan vergi planlaşdırılması proseduru bu qaydaya əsaslanmalıdır” (В.П.Вишневского, 2006, с.342)

Aydındır ki, dəyərin belə yüksəldilməsinin əsas yolu mənfəətin artmasından keçir və buna görə də “öz-özlüyündə vergilərə qarşı deyil, mənfəət uğrunda mübarizə sahibkar fəaliyyətinin əsas məqsədidir”. (В.П.Вишневского, 2006, с.342) Bu əsas məsələ korporasiyanın dəyərini, mənfəətini, yüksəltmək məqsədi vergi yükünün digər əsas xarakterik xüsusiyyətini müəyyən edir və bir çox tədqiqatlarda da belə bir cəhət aşkar nəzərə çarpır. Belə ki, C.Cons vergi yükünü təsərrüfat subyektlərinin fəaliyyətinin təşkilinin vergi xərclərini ixtisar etməyə imkan verən forması kimi xarakterizə edir.(Jones S.M, 2012, p.169) S.Pepelyayev vergi planlaşdırılmasını vergitutmadan qanuni kənarlaşmağa yönəlmiş fəaliyyət hesab edir.(Пепеляева С.Г. 2013, №8, с.25-28.) Pepper vergi menecmentinin kapitalı vergidən azad etmə sənəti kimi xarakterizə edir. Fomina vergi planlaşdırılmasını qanunvericiliyin imkan verdiyi bütün vasitələrdən istifadə ilə vergi öhdəliklərini maksimum ixtisar etməyə imkan verən metodların tətbiqi kimi şərh edir.(Пеппер Дж., 2014, с.3) Beləliklə, mövcud vergi menecmentinin əsas məqsədinin qanuni yollarla vergi məsrəflərini minimallaşdırmaq olduğunu qeyd edə bilərik və belə bir məqsədə qətiyyənlə anlaşılmaz, qeyri-etik bir niyyət kimi baxmaq olmaz. Pepetyayev belə bir məqsədin daha düzgün dərki üçün hüquqi faktlar tarixinə istinad edir, ABŞ Ali Məhkəməsinin hakimi C.Sandarlendin 1935-ci ildə çıxardığı

hökmü xatırladır: “Vergi ödəyicisinin ...qanunun icazə verdiyi bütün vasitələrdən istifadə ilə... vergidən yayınmasına heç kəs tərəfindən şikayət verilə bilməz”.(Пепеляева С.Г. 2015, с. 82-86)

1.2. Vergi yükünün hesablanması metodlarının təhlil

Elmi kitablarda təsərrüfat subyektlərinə aid olan vergi yükünün təyin olunmasının ayrı-ayrı metodikaları vardır. Həmin metodikalar arasındakı əsas fərq vergi yükünün hesablanması zamanı əldə edilən vergilərin sayı, o cümlədən vergi dəyərlərinin müqayisə olunması inteqral göstəricinin ayırd edilməsi kimi mühüm komponentlərin təyin olunmasında yaranır.

Metodikanın ayırd edilməsi zamanı xüsusi ideya odur ki, vergi yükü göstəricisi iqtisadiyyat sahəsinin ayrı-ayrı istiqamətlərində vergitutmanın səviyyəsini müqayisə etməyə şərait təşkil edən universal göstərici keyfiyyətlərini toplamış olsun.

Bu vaxt vergi dərəcələrinin və güzəştlərinin, vergilərin sayının dəyişməsinin təsərrüfat amillərinin fəaliyyətinə nə qədər təsir etdiyini təyin etmək şərtidir. Ancaq bu zaman vergi yükü göstəricisi praktiki olaraq xüsusi əhəmiyyət daşıya bilər. Vergi yükünün dəyərləndirilməsinin mövcud bir neçə metodikasını gözdən keçirək.

1.Şirkətlərdə vergi yükünün səviyyəsinin təyin olunması üçün RF-nın Maliyyə Nazirliyi tərəfindən xüsusi metodika tərtib edilmişdir. Həmin metodikaya əsasən vergi yükünün çox olması ödənilən vergilərin satış zamanı qazanılan gəlirə nisbəti kimi dəyərləndirilir. Sözügedən göstərici satışdan qazanılan gəlirdə vergilərin payını əks etdirir. Vurğaladıq ki, bu göstərici qazanılan gəlirdə vergilərin strukturunu əsas götürmədiyindən vergilərin təsərrüfat subyektlərinin maliyyə durumuna müəyyən bir təsirini göstərməyəcəkdir. Bizim zənnimizcə, əlverişli iqtisadi analizin həyata keçirilməsi üçün elə bir göstərici olmalıdır.(Беспалов, М.В. 2013. - № 23. – с. 36.)

2. E.A.Kirovanın araşdırmalarında tamam fərqli yanaşma mövcuddur. Onun işlərində göstərilir ki, şirkətdə məhsulun satışından qazanılan gəlirin vergi məbləğinin təyin edilməsi üçün baza kimi qəbul edilməsi yetərincə dəqiq deyildir. Əvvəlcə nisbi və mütləq vergi məbləğinin ayırd edilməsi təklif edilir ki, onların da müqayisəli analizini əvvəlki sualda görmək olar.

Müəllif mütləq vergi miqdarının hesabatına işçilərin maaşından çıxılan gəlir vergisini və ƏSMF-na ödənilmək üçün düşünülmüş sosial ayırmaları şamil etmir, çünki, bu ödənişlərin ödəyiciləri fiziki kəslərdir, şirkət isə vergi agentı kimi bu dəyərləri tutur.

Kirovanın fikrincə, dolayı vergilər şirkətə düşən vergi yükünü artırır. Onların gerçək daşıyıcıları isə emal edilən məhsulun son istehlakçılarıdır. Şirkətlər tərəfindən dolayı vergilərin verilməsi məhsulun dəyərinin artmasına, tələbin azalmasına, o cümlədən təsərrüfat subyektlərinin döviyyə resurslarının yayınmasına təkan verir. (Кирова Е.А. 2014. - № 4. – С. 21.)

Mütləq vergi yükü vergi məsuliyyətlərinin gərginliyini bildirmədiyindən istifadə edilməsini təklif edir.

Sadalanan metodikalardakı kimi, burada da qeyd edilən ödənişlərin ödəmə bazası ƏD qəbul olunur. Əlavə dəyər – aralıq istehlak çıxılmaqla mal və xidmətlərin ümumi buraxılış yükünü ifadə edir. Əlavə dəyərin tərkibinə amortizasiya daxildir. Bu halda vergi yükünün əlavə dəyərlə müqayisədə hesablanması prosesində amortizasiya ayırmalarının payının obyektiv fərqliliyi nəzərə alınmır. Misal üçün, vergi öhdəliklərinin gərginliyi ekvivalent olan şirkətdə və bank-kredit xidməti, xırda biznes sektorunda ƏD-ə nisbətən vergi miqdarının təyin olunması tam düzgün və konkret olmayacaqdır. Amortizasiya dəyərlərinin vergi yükünün kəmiyyətinə təsirini ləğv etmək üçün fiskal yığımların təzə yaradılmış dəyərlə müqayisə olunması təklif edilir.

Yeni ərsəyə gələn dəyər ƏD-dən amortizasiya ayırmaları çıxmaq şərti ilə təyin edilir.

Müəllifin irəli sürdüyü yanaşma vergi yükünün təyin olunması zamanı məhsulun fond, material göstəricilərini və emalın gəlirliyini əsas götürür.

E.A.Kirovanın işlədiyi metodikanın özəlliyi odur ki, o sahə mənsubiyyətindən heç bir asılılığı olmadan şirkətə, o cümlədən fərdi sahibkara məxsus vergi payını təyin etməyə şərait yaradır. Çünki, I vergi ödənişləri təzə yaradılan dəyərle müqayisə olunur, vergi yükü vergilərin ödənilmə bazası üzrə dəyərləndirilir. II ödənilən vergilər təzə yaradılan dəyərin kəmiyyətinin yaranmasına heç bir təsiri etmir. (Кирова Е.А.2014. - № 4. – С. 21.)

Bu metodika I metodikada verilən göstərici ilə bənzərdir, ancaq aydın formada görünən praktiki faydalılığı yoxdur. Əsasən bu göstəricinin yardımı ilə vergi dərəcələrinə və güzəştlərə, vergilərin sayına əsasən şirkətlərin iqtisadi aktivliyinin dəyişməsinə proqnozlaşdırmaq qeyri-mümkündür.

3. III metodikanı M.N.Kreykina irəli sürür. Ödəmə mənbəyinə uyğun olaraq istənilən qrup vergilər onların özünün vergi ağırlığının dəyərləndirilməsi kriterisinə sahibdir. Qeyd edilən yanaşma o cümlədən «Maya dəyərinə aid olunan vergilər mənfəəti, uyğun olaraq mənfəət vergisinin dəyərini azaltdığına görə şirkətə münasibdir» kimi ümumi qəbul olunmuş mülahizəni qəbul etmir. Bu onunla şərtləndirilir ki, mənfəətin azalması hesabına daha az müstəqil vəsait qaldığı üçün şirkət və daha az vergi dəyəri aldığı üçün dövlət büdcəsi «zərər çəkir».

Sadalanan yanaşma xüsusilə bütün vergilərin dəyərinin şirkətin mənfəəti ilə müqayisə olunmasına şərtlənir. Düşünülür ki, real situasiya şirkət tərəfindən vergi verilməyən hal ilə müqayisə edilsin. Bu metodla da vergi yükünün ağırlığı təyin olunur.

Aşağıdakı işarəmələri daxil edək:

G – malın təqdim olunmasından gəlir (gəlirlərdən tutulan vəsait + mənfəət);

X – təqdim olunan məhsulun istehsalına sərf edilən vəsaitlər xərclər;

M_f – vergilər çıxılmaqla şirkətin fərmanında qalan faktiki mənfəət.

Vergi yükünün ağırlığı aşağıdakı kimi təyin edilir:

$$K_v = \frac{G - X - M_f}{G - X} \cdot 100 \quad (2.1)$$

$$K_v = \frac{G - X - M_f}{M_f} \cdot 100 \quad (2.2)$$

burada K_v – vergi yüküdür.

(2.1) və (2.2) düsturları verilən vergilərin toplam dəyərinin şirkətin sərəncamında qalan azad mənfəətdən neçə dəfə fərqləndiyini ifadə edir.

Bu yanaşmanın mühüm müddəaları bu cürdür:

ƏDV və aksizlər şirkətin mənfəətinin kəmiyyətinə təsir göstərən vergilər kimi nəzərdə saxlanılmır.

ƏDV və aksizlər üzrə vergi ağırlığını dəyərləndirmək üçün onları kreditor borcları və ya balansın valyutası ilə müqayisə etmək gərəkdir. Bütün vergi dəyərlərinin müqayisə olunduğu ümumi məxrəc şirkətin mənfəətidir.

Nəzər saldıığımız metodika bilavasitə vergilərin şirkətlərin maliyyə durumuna təsirinin analizinin kəsərli vasitəsi təsirini bağışlayır, ancaq məlumdur ki, dolayı vergilər ƏDV-nin və aksizlərin təsirini yetərinçə dəyərləndirməyə imkan vermir. Bu vergilər şirkətin mənfəətinin kəmiyyətinə təsir edir, ancaq onların təsir dərəcəsi bir o qədər də hiss edilmir. Bu səbəbdən də digər bir metodika olması şərtidir. (Беспалов, М.В. 2013. - № 23. – с. 36.)

Nəzəri olaraq dolayı vergilərin şirkətin vergi ağırlığının kəmiyyətinə təsirinin dəyərləndirilməsi məsələsi həll edilmişdir. Aydın olur ki, dolayı vergilərin verilməsinin uyğunlaşdırılması daha rahatdır. Vergini ödəyən şirkət onu məhsulun dəyərində əlavə edir və nəticədə onu istehlakçıların üzərinə qoyur. Ancaq şirkət məhsulun dəyərini ödəmə bacarıqlı tələbin imkan verdiyi həddə kimi yüksələ bilər. Malın verginin də daxil olunduğu məbləği çox olarsa, onda tələb bir xeyli azalacaqdır: müştərilərin bir qismi başqa istehsalçıların məhsullarını, bir başqa qismi isə əvəzedici malları almalı olacaqlar. İstehsalçıları saxlamaq üçün şirkət qiymətlərin durumunu sabit saxlamaqla öz mənfəətini vergilərin dəyəri qədər aşağı salmalı olacaqdır.

Dolayı vergilər məhsulun dəyərində, o cümlədən ona olan tələbə öz təsirini göstərir. Dolayı vergilərin yükü tələbin xarakterindən asılı şəkildə satıcıların və müştərilərin üzərinə düşür. Məhsula elastik tələb olanda dolayı verginin böyük qismini satıcı daşımalı olur, çünki, o məhsulun dəyərini artırmaqla müştərilərini itirə bilər.

Bu nəzəriyyəni praktiki şəkildə həyata keçirmək olarmı sualını verdikdə, verginin başqasının üzərinə qoyulmasının məqsədəuyğunluq səviyyəsinin müəyyən olunması mürəkkəb olsa da bu mümkündür. Bu məqsədlə hər hansı məhsulun tələb əyrisinin yaradılması vacibdir. Hesablamalar zamanı onlardan nə qədər çox istifadə edilərsə, bir o qədər də konkret əyri almaq mümkündür. Bu cür hesablamalar o vaxt daha konkret olacaqdır ki, onlar təcrübənin analizinə əsaslanmış olsunlar.

4. Şirkətlərdə vergi yükünün kəmiyyət dəyərləndirilməsinin daha bir üsulu N.Mixaylova və A.Kaduşin tərəfindən təklif edilir. Bu üsul müəllif tərəfindən böyüdülməklə onun əsasında tətbiqi hesablamalar edilmişdir. Deyilənlərə əsasən, vergi yükü ayrıca bir şirkətdə ərsəyə gətirilən ƏD-in dövlətə verilən payı olaraq təyin edilir. Aydınır əlavə dəyər şirkətin gəlirlərinin mənbəyi və uyğun olaraq vergilərin ödənilmə mənbəyi sayılır. Bu göstərici fərqli tipli emallar üçün vergi yükünü «bərabərləşdirməyə» şərait yaradır, başqa sözlə desək fərqli istehsal strukturları üçün vergi yükünün müqayisə olunmasını təmin edir.

Ümumi gəlir aşağıdakı tərkib elementləri kimi göstərilir: (Бытов Д.В. 2011.- № 5. – С. 13.)

- əlavə dəyər (D);
- material xərcləri (MX).

Əlavə dəyər özü aşağıdakı komponentlərdən təşkil edilmişdir:

- əməyin ödənişi xərcləri (W);
- ƏDV ($V_{\text{ədv}}$) və dövrüyyədən ödənilən başqa vergilər;
- amortizasiya ayırmaları (A);
- mənfəət (M).

Aydındır ki, dövlət büdcəsinin gəlirlər qisminin təşəkkülündə yalnız gəlir və mənfəət vergisi, ƏDV deyil, digər ödənişlər və vergilər; aksizlər, mədən və torpaq vergisi, mülk vergisi və s. iştirak edirlər. Bu vergilərin əlavə dəyərlə ifadəsi çox çətindir, bəzən isə ifadə etmək qeyri-mümkündür. Bu səbəbdən də ödənişlərin dövlət büdcəsinin gəlirlər qisminə xüsusi çəkisi təyin olunmalı və vergi miqdarının təyin edilməsi zamanı əsas götürülməlidir.

Dövlət büdcəsinin nüfuzetmələrində ƏDV-dən, hüquqi kəslərin mənfəət vergisindən və fiziki kəslərin gəlir vergisindən gələn toplam dəyərin payını M_1 ilə, ƏSMF-na ödənilən sosial sığorta ayırmalarının sosial təsisatların nüfuzetmələrində xüsusi çəkisini isə M_2 ilə göstərsək, onda hazırkı qanunvericiliyə uyğun olaraq büdcəyə sərf edilən bütün vergilərin və başqa məcburi ödənişlərin toplam dəyərini aşağıdakı şəkildə göstərmək olar:

$$V_c = \frac{V_c^1}{M_1} + \frac{V_{sa}}{M_2}$$

və yaxud

$$V_c = \left[\frac{1}{M_1} \cdot \left(t_{adv} \cdot (1 - t_m) + \left(t_{gv}^0 - t_m + \left(\frac{M_1}{M_2} - t_{gv}^0 \right) \cdot \frac{t_{sa}}{1 + t_{sa}} \right) \cdot K_{ab} + t_m \cdot (1 - K_{am}) \right) \right]$$

(2.7)

Buradanda

$$K_v = \frac{1}{M_1} \cdot \left(t_{adv} \cdot (1 - t_m) + \left(t_{gv}^0 - t_m + \left(\frac{M_1}{M_2} - t_{gv}^0 \right) \cdot \frac{t_{sa}}{1 + t_{sa}} \right) \cdot K_{ah} + t \cdot (1 - K_{am}) \right)$$

alırıq.

Nəticə etibarilə, burada K_v – vergiyükü; t_{gv}^0 – gəlir vergisinin orta dərəcəsi; t_{adv} – ƏDV-nin dərəcəsi; V_{sa} – sosial sığorta ayırmaları; V_c – vergi ödənişlərinin məcmusu; K_{am} – amortizasiya ayırmalarının əlavə dəyerdə xüsusi çəkisi; t_{sa} – əməyin ödənişi fonduna hesablanan sosial sığorta ayırmalarının səviyyəsi; K_{ah} – sosial sığorta ayırmalarına nüfuz etməklə əməkhaqqı kapitalının əlavə dəyerdə xüsusi çəkisi və s.

5. IV yanaşmanı M.İ.Litvi təklif edir. Müəllif vergi ağırlığının göstəricisini vergilərin və başqa ödənişlərin sayı, vergilərin tərkibi və onların gəlirdən çıxılması mexanizmi ilə əlaqələndirir. Şirkətdə vergi yükü göstəricisinin müəyyən düsturla təyin olunması fikri irəli sürülür: (Литвин М.И. 2016.- С. 29.)

$$D_{vy} = \frac{V_c}{VM}$$

VM – vergilərin ödənilməsi bazanın dəyəridir.

Vergilərin toplam dəyərində (V_c) ödənilən vergilər və başqa ödənişlər aid edilir. Bu cür yanaşmadan ötrü arqument kimi «bütün verilən vergilər daxil olan pullar hesabına qarşılır, onların ödənilməsinin başqasına tapşırılma dərəcəsi qeyri sabitdir» kimi tezis qəbul edilə bilər.

Vergi ağırlığı yükünün toplam göstəricisi ilə bərabər xüsusi göstəricilərdən istifadə edilməsi və onların söz etdiyimiz gəlir qrupları üzrə müqayisə olunması nəzərdə tutulur. Vergilərin hər biri üçün ümumi göstərici kimi müəllif əlavə dəyər (D) göstəricisininin tətbiq edilməsini məqsədəuyğun sayır:

$$D = G - MX$$
$$D = W + A + M + (V_c + V_{sa})$$

Bu göstərici makroiqtisadi fiskal ağırlıq təyin edilərkən istifadə olunan ÜDM göstəricisi ilə bənzərlik təşkil edir.

Şirkətdə vergi yükünün analizi nəticəsində gəlir kateqoriyaları və vergilərin ödənilmə qaynaqları üzrə maraqlı, praktik əhəmiyyətli göstəricilər əldə edilir. Misal üçün, müəyyən bir şirkətdə analizin edilməsi zamanı qeyd edə bilərik ki, vergilər şirkətdə yaradılan qiymətin 40 faizini, bölünən mənfəətin 70 faizini təşkil edir. İstehsal edilən əlavə dəyərin hər bir manatının 15 faizini əmək haqqı, 27 faizini amortizasiya ayırmaları, 8 faizini xalis mənfəət, 8 faizini qeyri-satış prosedurları üzrə itkilər, 43 faizini isə vergilər əhatə edir.

Bu göstəricilərin yardımı ilə M.İ.Litvin şirkətlərin tipinə və hansı sahəyə aid olduğuna əsasən vergi tutumunun optimal səviyyəsinin təyin edilməsini istəyir. Belə analiz hesabına praktiki olaraq dəyərli informasiyalar almaq olar. Əlavə

dəyərin nə qədərini vergilərinin ödənildiyini, mənfəətin nə qədərini xərcləndiyini göstərmək mümkün olur. (Литвин М.И. 2016. - № 5.- С. 29.)

Sözügədən yanaşmaların hamısı ayrı-ayrı tətbiq oluna bilər. Amma dəqiq metodikanın ayırd edilməsinə başlamazdan öncə real olaraq düşünmək lazımdır ki, tam və ətraflı analizin edilməsi üçün elə bir göstərici olmalıdır ki, o şirkətin vergi yükünün miqdarını onların tərəqqi imkanları ilə əlaqələndirmiş olsun.

Kommersiya müəssisələrində vergi yükünün hesablanması metoduna dair, gəlirdən faizlər üzrə tutulan dəyərlərin məhdudlaşması isə vergi yükünün kredit təşkilatının üzərinə keçirilməsidir. Bununla belə, tələbin elastikliyi $K=(Q_2-Q_1)/(H_2-H_1)$ düsturu ilə təyin edilir. Başqa sözlə desək, qiymət artımı - (Q_2-Q_1) ilə məhsul miqdarının dəyişməsi arasındakı (H_2-H_1) əlaqələr bu düstura əsaslanır. Məlumdur ki, maliyyə xidmətləri mühüm tələbat məhsulu deyil və bu xidmətlərə tələbat olduqca elastikdir. Faiz üzrə tutulan məbləğlər, sözsüz ki, dolayı yolla kredit alan müəssisə üçün kreditlərin bahalaşmasını əsaslandırır. Misal üçün, 10 milyon manat kredit alan müəssisə əsas borca və faiz ödənişlərinə görə 12 milyon manat geri qaytarılmalıdırsa və faiz məhdudiyyətlərinə görə gəlirindən cəmi 11 milyon manat tutula bilirsə, kreditə görə 20% vergi dərəcəsi ilə 200 min manat əlavə “zərəre” düşür. Bu “zərərin” kompensasiyası bir üsulla tələbat elastik olduğuna görə kredit faaliyyətinin zəifləməsi ilə gerçəkləşdirilə bilər.

T.Yutkinanın fikrincə, $-1 < K < 0$ olanda, başqa sözlə desək, tələb elastikdirsə, “...vergi yükünün vacib hissəsini istehsalçı çəkməlidir”. (Юткина Г.Ф 2011,80 с.)

Nəzəri araşdırmalardan məlum olur ki, “vergi yükü” dedikdə dövlətə vergi şəklində ödənilən gəlir payı nəzərdə tutulur. (Горский ИЛ., 2012, №12, с. 35-41.) Belə araşdırmalarda həm də iddia edilir ki, “...ayrı-ayrı sektorların vergi yükünün müqayisəsi üçün vahid göstərici ... tərtib olunmalıdır” və əlavə dəyər məhsul satışı bu nöqteyi-nəzərindən universal göstəricilər sayıla bilməz. (Пансков В.Г. 2015, №11, с. 18-23.) Elmi kitablar ancaq vergi yükünün hesablanması nəzəri ziddiyyətləri nəzərə çatdırmırlar və kitablarda bir sıra üsullarda təklif edilir. Misal üçün, Yutkina hüquqi şəxslərin vergi yükünü

$$MVY=(XVX / XMN)\prod_{i=1}^6 k_i$$

düsturu ilə hesablamağı təklif edir.(Е.И.Евстигнеева, , 2012.с 141)

Burada MVY məcmu vergi yükü, XVX xalis vergi xərcləri, XMN xalis maliyyə nəticələridir, K=təshih faktorlarıdır.

Yəqin ki, bu metod əsasında sahələr üzrə vergi yükünü məcmu vergilərin mənfəətə nisbəti ilə tapmaq səhv olmazdı və böyük qeyri-dəqiqliklərə gətirməzdi. Qeyd edilən hesablama metoduna əsasən tətqiqat işinin təhlili və qiymətləndirmə bölmündə prraktiki nümunə əks olunub. **(Cədvəl 2)**

Beləliklə, müəssisənin vergi yükünün optimallaşdırılması hər bir təsərrüfat subyektinin əsas vəzifəsidir və vergi yükünün hesablanması müəssisədə ən azı altı ayda bir dəfə həyata keçirilməlidir. Vergi yükünün miqdarını müəyyən edərək, müəssisənin vergitutmanın optimallaşdırılmasını müəyyənləşdirmək olar.

Cədvəl 2

Vergi yükünün iqtisadiyyatın bəzi sahələri üzrə fəaliyyət göstərən müəssisələri ilə müqayisəsi

	2011	2012	2013	2014	2015	2016	2017
Kredit təşkilatları:							
Vergilər, mln, man	4.66	5.3	9.5	21.4	24.1	71.0	74.3
Mənfəət, mln, man	22.0	24.8	32.9	71.9	62.1	132.8	269.6
Vergi yükü: vergilər/mənfəə	0.2	0.21	0.28	0.30	0.39	0.53	0.28
Sənaye:							
Vergilər,mln,man	392.7	440.5	580.6	790.5	1673	2913	1787
Mənfəət,mln,man	487.4	574.5	944.1	1183.4	1880	11236	12452
Vergi yükü	0.81	0.77	0.61	0.67	0.88	0.26	0.14
Ticarət və xidmət:							
Vergilər	50.5	50.4	56.7	64.7	77	144.6	609.8
Mənfəət	50.4	58.7	100.2	140.9	116	125	174.8
Vergi yükü	1.0	0.85	0.56	0.46	0.66	1.15	3.5
Tikinti:							
Vergilər	35.6	42.4	53.3	94.1	96.2	166.6	323.4
Mənfəət	21.1	28.5	94.8	127.9	124.6	132.8	237.5
Vergi yükü	1.69	1.49	0.56	0.74	0.77	1.26	1.36
Cəmi:							
Vergilər,mln,man	679.94	823.38	1005.22	1427.6	2715	4549	4114
Mənfəət	316.2	1141.9	1776.0	2133.1	2741	127	13934
Vergi yükü	0.74	0.72	0.56	0.67	0.99	60.37	0.3

Mənbə: «Azərbaycanın statistik göstəriciləri 2011-2017» məcmuələrinə, Vergilər Nazirliyinin internet sual-cavab səhifəsinə və Vergilər Nazirliyinin «6 illik fəaliyyətə dair hesabat» məcmuəsinə istinad edilib

II FƏSİL. Müəssisinin vergi yükünün təhlili

2.1 Xidmət sahələrində vergi yükü

Xidmət sahəsi üzrə müəssisinin vergi yükünün təhlili edərkən tətqiqat obyektini olaraq bank sektorunu araşdırmaq istərdim. Belə ki, Bank sahəsinin, iqtisadiyyatın qeyri-neft sahəsi ilə işlədiyini düşünsək, onda aktivlərin qeyri-neft sahəsi üzrə ÜDM-un həcminə olan nisbətinin 72 faiz olduğunu vurğulamalıyıq. 2008-ci ildə global maliyyə böhranını müşahidə edilsə də, həmin dövrdən bəri AR-da bank sisteminin ümumi dərinliyi stabil olaraq artım göstərmişdir. Ölkədə kredit fəallığı yüksək olaraq qalır - ölkədə işləyən bankların kredit portfelinin qeyri-neft sahəsi üzrə ÜDM-un həcminə olan nisbəti artıq 50%-i aşır. Kapital bazası sabitdir. Bankların ümumi kapitalı isə qeyri-neft sahəsi üzrə ÜDM-un həcmi ilə nisbətdə, iki faiz bəndi artmaqla, 15 faizə qalxmışdır. Ölkənin iqtisadi artım tempinə diqqət etsək, bank sahəsi üzrə artım göstəricisinin ölkənin iqtisadi artım tempini 2 dəfədən çox aşdığını müşahidə edə bilərik

2014-cü il may ayının 1-nə əsasən, ölkəmizdə işləyən 43 bank üzrə ümumi aktivlərin həcmi 22 milyard manat, kredit portfeli - 16,25 milyard manat, toplam kapitalın həcmi - 3,61 milyard manat olmuşdur. ("Vergi xəbərləri".-2017.-№8.-S.48-56.)

Ölkəmizin bank sisteminin tərəqqi strategiyasının əsasını sərbəst maliyyə sərvətlərinin mobilizasiyası, maliyyə sərvətlərinin investisiya formasında real sektora dəyişməsi və daha effektiv paylaşdırılması əhatə edir. Nəticədə bank sisteminin özünün keyfiyyətə yeni tərəqqisinə, modern bank texnologiyalarının tətbiqinə, inkişaf etmiş və sabit qanunvericilik bazasının yaranmasına və s. islahatlara tələbat var. Bu nöqtəyi-nəzərdən bank sisteminin tərəqqisinə təsir göstərən vergitutma sistemi və nəzarət funksiyalarını inkişaf etdirilməsi istiqamətində bəzi işlər görülməlidir.

Vergi idarələri tərəfindən vergi ödəyicilərinin banklarındakı hesablaşma hesablarına vergilərin ödənilməsinə görə təqdim edilən tapşırıqların yerinə yetirilməsi durumunu yaxşılaşdırmaq şərtidir. Adətən icra sənədləri banklar tərəfindən müəyyən hüquqi əsas olmadan geri verilir və bankın baş idarəsi

göndərilməsi tövsiyə edilir. Bankın baş ofisi tərəfindən isə bu sənədlər müxtəlif nədənlərə görə filiallara vaxtında göndərilir. Bu səbəbdən də sənədlərin yerinə yetirilməsi müddəti bilərəkdən uzadılır. Problemin həlli yolu olaraq MB-ın ölkədə mövcud banklara vergi orqanlarının icra sənədlərinin qanuni olaraq düşünülmüş formada qəbul edilməsi tapşırığının verilməsi şərtidir.

Əlavə olaraq, bank prosedurlarının həyata keçirilməsi üçün verilmiş lisenziyaları alınmış və ya məhkəmə tərəfindən müflis elan olunmuş kredit qurumlarının büdcə ilə axırncı dəfə haqq-hesabların edilməsi vaxtında həyata keçirilməlidir. Lisenziyalar təzədən alındıqda banklar tərəfindən qanunvericiliyə müvafiq olaraq ləğvetmə komissiyası ərsəyə gəlir və həmin komissiyanın işi bitdikdən sonra bank büdcə ilə son haqq-hesablar edilməlidir. Lisenziyaları geri alınmış bir çox kredit qurumlarında uyğun komissiyalar bu günədək yaradılmamış, ərsəyə gətirilsə də onların fəaliyyəti hal-hazırda bitməmişdir. Buna görə bu kimi kredit qurumları ilə büdcə ilə son haqq-hesabları aparmaq vergi idarələrinin imkanı xaricindədir. Lisenziyaları geri alınmış bir çox kredit qurumlarında ləğvetmə komissiyasının ərsəyə gəlməsinin, ləğvetmə prosesinin icrasına və bitməsinə nəzarət vəzifələrinin gücləndirilməsi vasitəsi tərtib edilməlidir.

Aşağıda yerləşdirilmiş olan 3-saylı cədvələ görə 2013-2017-ci illərdə kredit qurumlarından vergi daxilolmaları davamlı olaraq artır. 2014-ci ildə bu artım 81,3 faiz, 2015-cü ildə 114 faiz, 2016-cı ildə 134 faiz, 2017-ci ildə isə 217 faiz olub. Ölkə üzrə isə 2015-ci ildə vergi daxilolmaları 2014-cü ilə müqayisədə 121,2 faiz artıb. 2016-cı ildə bu artım 122,3 faiz, 2017-ci ildə 143,0 faiz olub.

Kredit qurumlarının fəaliyyətinin ciddi nizamlanması bank sahədən vergi daxilolmalarının dinamik artımını əsaslandırır amillərdəndir.

4-saylı cədvələ görə, 2014-2017-ci illərdə bank sahəsindən vergi daxilolmalarının həcmində artım nəzərə çarpır. 2015-ci ildə artım 2,5 dəfəyə, 2016-cı ildə 19,2 faizə, 4,5 faizə bərabər olub. Məsələn, 2015-ci ildə vergi daxilolmalarının həcmi 1,7 dəfə çoxalıb. 2017-ci ildə isə 30% -ə qədər aşağı düşüb.

Bu mərhələdə də həm bank sahəsinin dinamik tərəqqisi, həm də bank sahəsinin vergidən yayınma imkanlarının məhdudluğu bu sferanın vergi yükünü azaltmayıb.

Cədvəl 3. Kredit təşkilatlarından vergi daxilolmalarının strukturu və dinamikası

	2013	2014	2015	2016	2017
ƏDV, min manatla, Cəmi daxil olmalarda payı, %-lə	157.35	138.83	298.65	283.4	380.8
Torpaq vergisi, min manatla, Cəmi daxilolmalarda payı, %-lə	3.24	4.5	3.1	2.1	3.7
Əmlak vergisi, min manatla, Cəmi daxilolmalarda payı, %-lə	210.25	154.74	158.76	308.5	809.3
Mənfəət vergisi, min manatla Cəmi daxilolmalarda payı, %-lə	2876.03	1495.5	1374.6	4572.3	12044.5
Cəmi vergi daxilolmaları, min manatla	3246.85	1793.35	1834.57	5166.3	13238.7

Mənbə: <https://www.cbar.az/page-41/macroeconomic-indicators>

Cədvəl.4

Bankların vergi ödənişlərinin strukturu və dinamikası (2014-2017-ci illər)

	2014	2015	2016	2017
Mənfəət vergisi	22545.6	56264.5	62070.5	69457
ƏDV	445.2	2043	7111.5	2433.7
Torpaq vergisi	3.4	35	5.3	12.5
Əmlak vergisi	1081.4	1344.3	1685.7	2243.5
Yol vergisi	33.4	20.4	47,8	105.7
Şair vergi daxilolmaları	14.2	8.5	15.1	19.5
Cəmi vergi daxilolmaları (min manat)	24162.8	59623.2	70784.1	74262.1

Mənbə: <https://www.cbar.az/page-41/macroeconomic-indicators>

Kredit qurumlarından vergi tutmanın durumunu daha konkret dəyərləndirmək üçün bu sferadakı vergi yükünü iqtisadiyyatın başqa sahələri ilə müqayisəli şəkildə analiz etmək səmərəlidir. Elmi kitablarda təsərrüfat subyektlərinə aid olan vergi yükünün təyin olunmasının ayrı-ayrı metodikalarına rast gəlinir. Onlar arasındakı fərq vergi yükünün hesablanması zamanı daxil edilən vergilərin sayı, o cümlədən vergi dəyərlərinin müqayisə olunması integral göstəricinin ayırd edilməsi kimi mühüm komponentlərin təyin olunmasında yaranır. Belə ki, banklarda vergi yükünün analizi nəticəsində gəlir qrupları və vergilərin ödənilmə mənbələri üzrə maraqlı, praktik əhəmiyyətli göstəricilər əldə edilir. Məsələn, müəyyən bir şirkətdə analizin edilməsi zamanı qeyd edə bilərik ki, vergilər şirkətdə yaradılan qiymətin 40 faizini, bölünən mənfəətin 70 faizini təşkil edir. İstehsal edilən əlavə dəyərin hər bir manatının 15 faizini əmək haqqı, 27 faizini amortizasiya ayırmaları, 8 faizini xalis mənfəət, 8 faizini qeyri-satış prosedurları üzrə itkilər, 43 faizini isə vergilər əhatə edir.

Sözügedən bu yanaşma bütün vergilərin dəyərinin müəssisənin mənfəəti ilə müqayisə olunmasına əsaslanır. Real situasiya müəssisə tərəfindən heç bir vergi verilməyən hal ilə müqayisə edilsin. Bu üsulla da vergi yükünün ağırlığı təyin olunur.

Aşağıdakı işarəmələrdən istifadə edək:

G – məhsulun təqdim olunmasından gəlir (gəlirlərdən tutulan xərclər + mənfəət);

X – təqdim olunan məhsulun istehsalına xərclənən vəsaitlər;

M_f – vergilər tutulmaqla müəssisədə qalan faktiki mənfəət.

Vergi ağırlığı aşağıdakı kimi hesablanır:

$$K_v = \frac{G - X - M_f}{G - X} \cdot 100$$

$$K_v = \frac{G - X - M_f}{M_f} \cdot 100$$

burada K_v – vergi yüküdür.

(2.2.1) və (2.2.2) düsturları verilən vergilərin toplam dəyərinin şirkətin sərəncamında qalan azad mənfəətdən neçə dəfə fərqləndiyini ifadə edir.

Bu yanaşmanın mühüm müddəaları bu cürdür:

ƏDV və aksizlər müəssisənin mənfəətinin miqdarına təsir göstərən vergilər kimi düşünülür.

ƏDV və aksizlərə əsaslanaraq vergi ağırlığını dəyərləndirmək üçün onları kreditör borcları və yaxud balansın valyutası ilə müqayisə etmək vacibdir.

Sözügedən metodika bilavasitə vergilərin müəssisələrin maliyyə durumuna təsirinin analizinin kəsərli vasitəsi təsirini bağışlayır, ancaq bilir ki, dolaylı vergilər aksizlərin və ƏDV-nin təsirini yetərincə dəyərləndirməyə şərait yaratmır. (Беспалов, М.В. 2013. - № 23. – с. 36.)

Dolaylı vergilərin müəssisənin vergi ağırlığının kəmiyyətinə təsirinin dəyərləndirilməsi məsələsi çözülmüşdür. Aydın ki, dolaylı vergilərin verilməsinin uyğunlaşdırılması daha asandır. Vergini verən müəssisə onu malın dəyərinə əlavə edir və nəticədə onu istehlakçılara həvalə edir. Ancaq müəssisə məhsulun dəyərini ödəmə bacarıqlı tələbin imkan verdiyi həddə kimi qaldıra bilər. Məhsulun verginin də daxil olduğu qiyməti nisbətən çox olarsa, tələb azalacaqdır: müştərilərin bir qismi başqa istehsalçıların məhsullarını, bir başqa qismi isə əvəzedici məhsulları almalı olacaqlar. İstehsalçıları saxlamaq üçün şirkət qiymətlərin durumunu sabit saxlamaqla öz mənfəətini vergilərin dəyəri qədər azaltmalı olacaqdır.

Dolaylı vergilər məhsulun qiymətinə, ona olan tələbə bir xeyli təsiri göstərir. Dolaylı vergilərin yükü tələbin xarakterinə uyğun olaraq satıcılara və müştərilərə həvalə edilir. Məhsula qarşı yaranan elastik tələb olanda dolaylı verginin böyük qismini satıcı daşmalı olur, çünki, o malın dəyərini artırmaqla alıcılarını əldən verə bilər.

Cədvəl 5. Kredit təşkilatlarının vergi yükünün iqtisadiyyatın bəzi sahələri üzrə vergi yükü ilə müqayisəsi

	2013	2014	2015	2016	2017
Kredit təşkilatları:					
Vergilər, mln, man	9.4	21.5	24.2	71.1	74.4
Mənfəət, mln, man	32.8	71.8	62.2	132.7	269.5
Vergi yükü: vergilər/mənfəə	0.27	0.31	0.38	0.54	0.27
Sənaye:					
Vergilər,mln,man	580.7	790.6	1674	2914	1786
Mənfəət,mln,man	944.2	1183.5	1881	11246	12472
Vergi yükü	0.62	0.68	0.87	0.25	0.13
Ticarət və xidmət:					
Vergilər	56.6	65.7	76	144.5	609.7
Mənfəət	100.3	130.9	126	126	174.7
Vergi yükü	0.55	0.56	0.56	1.16	3.4
Tikinti:					
Vergilər	53.4	94.2	96.3	166.5	323.5
Mənfəət	94.7	127.8	124.5	132.8	237.6
Vergi yükü	0.55	0.73	0.76	1.25	1.35
Cəmi:					
Vergilər,mln,man	1005.23	1426.6	2716	4548	4113
Mənfəət	1775.1	2132.1	2742	126	13954
Vergi yükü	0.55	0.68	0.98	60.47	0.4

Mənbə: Mərkəzi Bankın məlumatları. Azərbaycanın statistik göstəriciləri 2013, 2018

Kredit qurumlarından vergitutmanın modern durumunu daha düzgün dəyərləndirmək cəhətdən vergi elastikliyi əmsalı hesablanır. Bu əmsal aşağıdakı düsturla hesablanır:

$$e = \Delta X : X \times \Delta y : y$$

Burada: **e** - elastiklik əmsalı;

X - vergi daxilolmalarının ilkin səviyyəsi;

ΔX - vergi daxilolmalarının artımı;

y - təsiri oyrənilən amilin kəmiyyəti;

Δy - təsiri oyrənilən amilin artımı.

ÜDM müxtəlif sektorlar üzrə əlavə dəyər faktik məbləğlərlə götürülür və bu səbəbdən də öncəki təhlildən yetərincə fərqli görünən məqamlar üzə çıxır...

(Y.A.Kəlbəyev, R.B.Məhərrəmov, P.Q.Rzayev, 2011, , s.73)

Kredit təşkilatlarının vergi elastikliyinə digər sahələrlə müqayisəsi

	2013	2014	2015	2016	2017
Ticarət və xidmətlərdə vergi elastikliyi	1.0	0.6	0.5	1.6	3.8
Tikintidə vergi elastikliyi	0.4	2.2	0.2	1.4	2.3
Sənayedə vergi elastikliyi	2.4	1.2	1.7	2.3	-2.6
Kredit təşkilatlarının vergi elastikliyi	5.2	3.3	2.2	8.5	0.6
Ölkə iqtisadiyyatı üzrə vergi elastikliyi	1.1	1.4	2.2	2.2	-1.3

Mənbə: Dövlət Statistika Komitəsi Bakı, Səda, 2013, 2014, 2015, 2016, 2017

6-saylı cədvəldən məlumdur ki, kredit qurumları sahəsi vergi elastikliyinə görə də başqa sahələrdən yüksəkdir. Nəticədə, ölkə üzrə ÜDM-in 1% artımı vergi daxilolmalarının da 1% artımı ilə müşayiət edilib. Ticarət və xidmət sektorunda ƏDV-nin 1% artımı belə bir meyl yaratmayıb. Kredit qurumları sahəsində isə 1% mənfəət artımı 3-5% vergi daxilolmaları artımı ilə nəzərə çarpıb.

Kredit qurumlarının fəaliyyətinin effektivliyini müəyyən edən başqa bir məsələ ziyanə işləyən kredit qurumlarının sayı, birbaşa vergitutma ilə əlaqədar deyil və məlumdur ki, istənilən şirkətin mənfəəti başqa məsələlərlə - idarəetmənin effektivlik səviyyəsi, ölkədəki investisiya mühiti, iqtisadiyyatda olan tsiklik yeniliklər, enerji dəyərlərinin tərəddüdü, inhisarçılıq və yaxud rəqabət səviyyəsi və s.-lə təyin edilir. Ancaq vergitutmanın şirkətin maliyyə nəticələrinə qətiyyə təsir etmədiyini iddia etmək yanlışlıq olardı. Kredit qurumları sahəsində ziyanə işləyən şirkətlərin sayını başqa sahələrlə müqayisə etsək, təkrarən mənfəət vergisi faktoru ilə üzləşərik Aşağıdakı cədvəldə də ətraflı olaraq görəmək mümkündür.

7-saylı cədvəlin informasiyalarından məlum olur ki, cəmi 7-8 təşkilatı ziyanə işləyən kredit sahəsinin zi 7,0-16 milyon manat səviyyəsində olur, ancaq ən azı 2500-3000 təşkilatı ziyanları işləyən icarətdə ziyanın dəyəri 28-47 milyon manat olur. Başqa sözlə, ticarət sektorunda zərərlə işləyən hər bir şirkətin orta ziyanı təxminən 1000 manatdan bir qədər yuxarı olur, kredit qurumları üzrə isə bu dəyər 340909 manat olur.

Kredit təşkilatları və bəzi başqa sahələrdə işləyən müəssisələr

		Kredit təşkilatları	Sənaye	Rabitə	Ticarət	Nəqliyyat
2014	Ziyana işləyən müəssisələrin sahədəki xüsusi çəkisi, %-lə	9,4	6,8	0,2	7,4	1,3
	Ziyanın məbləği, mln. man.	1,5	61,6	2,8	5,2	10,6
	Ziyanın məbləğinin sahədəki mənfəətə nisbəti, %-lə	9,4	7,1	0,2	12,5	1,1
2015	Ziyana işləyən müəssisələrin sahədəki xüsusi çəkisi, %-lə	9,4	7,1	0,2	12,5	1,1
	Zərərin məbləği, mln. man.	1,1	65,6	7,6	8,2	23,7
	Ziyanın məbləğinin sahədəki mənfəətə nisbəti, %-lə	3,1	7,1	6,3	8,2	5,5
2016	Ziyana işləyən müəssisələrin sektordakı xüsusi çəkisi, %-lə	3,55	356,7	28,4	21,6	56,5
	Ziyanın məbləği, mln. man.	11,4	38,6	42,3	50,8	29,6
	Ziyanın məbləğinin sahədəki mənfəətə nisbəti, %-lə	2,8	1,6	10,5	17,3	36,5
2017	Ziyana işləyən müəssisələrin sahədəki xüsusi çəkisi, %-lə	16,5	937,7	15	28,	154,8
	Ziyanın məbləği, mln. man.	15,2	41,16	53,2	59,5	37,3
	Ziyanın məbləğinin sahədəki mənfəətə nisbəti, %-lə	6,4	7,4	3,5	16,4	111,3

Mənbə:Dövlət Statistika Komitəsinin göstəricilərinə əsasən müəllif tərəfindən tərtib olunub

Sonda ölkəmizdə kredit qurumlarında vergi ödənişlərinin dinamikası və strukturunun mövcud durumunun analizini edərkən, xarici kapitalları yüksək gəlir, siyasi və iqtisadi stabillik, o cümlədən səmərəli vergi mühiti cəlb etməsini nəzərə alaraq, ölkəmizin kredit sahəsi vergitutma nöqtəyi-nəzərindən müqayisələrdə göstərmək istərdim.

8-saylı cədvəlin informasiyalarına əsasən bir sıra məsələləri – ölkəmizdə depozit və kredit faizlərinin nisbətən yüksək olmasını əlavə etsək ölkəmizin kredit sektorunun yetərinə cəlbedici hesab etmək olar.

Beləliklə, kredit qurumları sahəsinin vergi cəlb olunmasının modern durumunun dəyərləndirilməsini tam yekunlaşdırma bilərik.

**Azərbaycanda və xarici ölkələrdə kredit təşkilatlarında
tətbiq edilən vergi dərəcələri**

	Azərbaycan	ABŞ	Böyük Britaniya	AFR	Fransa
Mənfət vergisi	20	30	33	45	33
ƏDV	0	0	0	0	0
Faiz gəlirləri və dividendlərə vergi	0	0	20	31.67	15
Həmçinin Qeyri-rezidentlər üçün	0	0	0	0	0-15
Məcburi ehtiyat normaları	0.5	3-10	0	2	2

Mənbə: Müəllif tərəfindən tərtib olunub.

2.2 Tikinti sahələrində vergi yükü

Şəkil 1. Mühasibat uçotu ilə bərabər vergi uçotunun aparılması



Mənbə: Y. Kəlbəyev. (6, 2015)

Gilan Construction kimi böyük tikinti müəssisələri sənəd dövriyyəsinin sistemləşdirilməsi, analitik registrlərin hazırlanması, , onun modernləşdirilməsi, uçot prosesinin kompyuterləşdirilməsini həyata keçirən daxili vergi xidmətini yaradırlar. Bu təşkilatlarda daha çox mühasibat uçotuna paralel olan vergi uçotunun aparılması variantı məqbul sayılır. (şəkil 1)

Vergi uçotunun sxem 1.-də göstərilən bu variantının üstünlüyü odur ki, vergi uçotu registrlərinin formalaşdırılması üçün bilavasitə ilkin uçot informasiyasından istifadə edilir və bu da uçot əməliyyatlarının tamlığını, onların motəbərliyini təmin edir, müvafiq olaraq səhvlərin olma ehtimalını isə istisna edir.

İllər əvvəl inşaat fəaliyyətini göstərən fiziki və hüquqi şəxslər, dövriyyələrindən asılı olmayaraq, ƏDV və o cümlədən sadələşdirilmiş verginin ödəyiciləri hesab olunurdu. Bu isə çoxmənzilli binaların inşası ilə məşğul olan müəssisələr üçün münasib deyildi. Bununla belə, mərtəbələr, zirzəmilər də başda olmaqla, inşa edilən binanın ümumi sahəsi vergitutma obyektinə hesab edilirdi. Belə olduqda binanın ümumi sahəsindəki dövlət üçün təyin edilən hissə, büdcə, dövlət zəmanəti və dövlətə ayrılan yardımlar, büdcədən kənar fondlar sayəsində inşa edilən yaşayış sahəsi, digər tikintilərlə qarşılıqlı əlaqədə olmayan ayrıca inşa edilən fərdi yaxud şəxsi yaşayış binalarının sahəsi vergitutma obyektinə daxil olunmurdu. 2019-cu il yanvarın 1-dən VM-nə edilən yeniliklərdən sonra isə bina tikintisi fəaliyyətinə tətbiq olunan vergi sistemi xeyli dərəcədə sadələşdirilib.

Mövcud qanunvericiliyə müvafiq olaraq təqdim etmədən gəlirlər dedikdə, özünün istehsalı olan və əvvəllər əldə edilən malların təqdim olunmasından, eyni zamanda əşya hüquqlarının satışından qazanılan gəlirlər nəzərdə tutulur. Podrat inşaat təşkilatlarına münasibətdə təqdim etmədən gəlirlərin çox qismini inşaat podratı müqavilələrinə əsasən yerinə yetirilən inşaat-quraşdırma işlərinin təqdim edilməsindən gəlirlər təşkil edir.

Podrat inşaat qurumlarında inşaat işlərinin təqdim olunmasından əldə edilən gəlirlər altında icra olunan, sifarişçinin öhdəsinə verilən, tikinti təşkilatında qəbul oluna uçot siyasətinə uyğun bir uçotda göstərilən işlərin həcmi nəzərdə tutulur. Hüquqi şəxslərin mənfəət vergisinin təyin edilməsi üçün AR Vergi Məcəlləsinin 10-cu fəslində gəlirlərin qəbul edilməsinin 2 uçot üsulu nəzərdə tutulmuşdur (VM-nin 130-cu maddəsi):

kassa üsulu (VM-nin 131-133-cü maddələri), hesablama üsulu (VM-nin 134-136-cı maddələri). Bu üsulların hamısının özünün və müəssisənin vergi uçotunun təşkil

edilməsinə, vergi auditinin həyata keçirilməsinə təsir göstərən özəllikləri vardır. Podrat inşaat qurumları üçün təqdim etmədən qazanılan gəlirlərin qəbul edilməsinin üsulu kimi hesablama üsulunun tətbiqi daha xarakterikdir. VM-nin 135-ci maddəsinə əsasən müəyyən miqdar vergi ödəyicisinə qeyd-şərtsiz ödənilməlidirsə və ya vergi ödəyicisi müqaviləyə əsasən bu öhdəliklərini icra etmişdirsə, bu zaman gəliri əldə etmək hüququ qazanılmış hesab olunur (1).

VM-nin 138-ci maddəsinə əsasən uzunmüddətli müqavilələr dedikdə - müqavilədə qeyd edilən inşaat, istehsal ilə əlaqədar xidmətlərin və işlərin vergi ili boyunca bitmədiyi müqavilə nəzərdə tutulur. Müqavilədə qeyd edilən işlərin görülməyə başladığı gündən 6 ay içində bitməsini qeyd edən müqavilələr uzunmüddətli müqavilələrə aid olunmur (1).

İnşaat podratı müqaviləsində inşaat işlərinin təhvil verilməsi və qəbul olunmasının aralıq mərhələləri qeyd edilmişdirsə, bu zaman gəlirlər sözügedən mərhələyə aid olan miqdarda görülən işlərin təhvil-təslimi üzrə qəbul olunmalıdır. Müqavilədə uzunmüddətli texnoloji tsiklə sahib inşaat-quraşdırma işlərinin sifarişçiyə mərhələlərlə təhvili nəzərdə tutulmayıbsa, əsasən beynəlxalq təcrübədə inşaat-quraşdırma işlərindən qazanılan gəlirlər aşağıdakı 2 metoddan biri ilə hesabat dövrləri arasında bölüşdürülə bilər:

- texnoloji tsikl müddətində eyni məbləğlərdə;
- inşaat-quraşdırma işlərinin icra edilməsində xərclərin ortaya çıxmasına proporsional olaraq.

VM-nin 138.2-ci maddəsinə əsasən əgər vergi ödəyicisi hesablama üsulu ilə uçot həyata keçirirsə, uzunmüddətli sazişlərlə əlaqədar gəlir və həmin gəlirdən tutulan məbləğlər vergi ilində müqavilələrin təşkilinin faktiki dəyərlərinə əsasən uçota alınır. O cümlədən, VM-nin 138.3-cü maddəsinə əsasən müqavilənin təşkilinin faktiki həcmi vergi ilində sərf edilmiş xərcin bu müqavilədə qeyd edilən ümumi qiymətləndirilən xərclərlə müqayisə olunması metodu ilə təyin olunur.

Cədvəl 9

Satışdankənar gəlirlərin uçotu zamanı yaranan səhvlər və çətinliklər

Gəlirin növü	Səhvlər və çətinliklər
Müqavilə öhdəliklərinin pozulmasına görə penya, cərimə, cəza tədbirləri, ziyan və itki məbləğlərinin kompensasiyası	Səhv - bu cür gəlirlərin qazanılması vaxtı düzgün müəyyən olunur, imzalanmış müqavilələrin şərtlərinə əsasən faizlərin hesablanması tarixinə təyin edilməlidir. Əgər müqavilədə cərimə cəza tədbirlərinin hesablanması qeyd edilməyibsə və təchizatçı-müəssisə cəza tədbirlərinin tətbiqi ilə bağlı məhkəməyə müraciət etməyibsə, bu zaman vergi orqanlarının mənfəət vergisi üzrə vergi bazasının konkretləşdirilməsi və əlavə vergilərin hesablanmasını tələb etmək hüququ yoxdur.
Əmlakın icarəyə verilməsindən gəlirlər	Səhv - bir neçə dövr üçün hesablanan gəlirlərin həmin dövrə aid olan məbləğdə deyil, tam məbləğdə vergi bazasına daxil olunması.
İstifadədən çıxarılan əsas vəsaitlərin ləğv edilməsi zamanı alınan xammalların dəyəri növündə gəlirlər	Mürəkkəbli k- praktikada elə bir vəziyyət yarana bilər ki, mühasibat uçotu ilə vergi uçotunun məlumatları bir-birindən fərqlənə bilər, başqa sözlə desək gəlirlərin qəbul edilməsi vaxtı kimi mühasibat uçotunun tələblərinə uyğun olaraq rəsmiləşdirilən amortizasiya edilən əmlakın ləğv edilməsi aktının tərtib edilməsi tarixi hesab edilir.
Məbləğ fərqi növündən gəlirlər	Mürəkkəbli k- gəlirin qəbul edilməsi vaxtının müəyyən edilməsi. Bu zaman satıcı tərəfindən debitor borcunun ödənilməsi tarixi, əvvəlcədən ödəmə halında – işlərin təqdim olunması tarixi qəbul edilir. Müştəri tərəfindən isə əldə edilən işlərə görə kreditor borcunun ödənməsi tarixi, əvvəlcədən ödəmə halında isə işlərin əldə olunması tarixi qəbul olunur.

Mənbə: müəllif tərəfindən tərtib olunub.

Mənfəət vergisinə əsaslanaraq büdcə ilə hesablaşmaların və eyni zamanda maliyyə nəticələrinin yoxlanılması prosesində auditor inşaat-quraşdırma işlərinin, materialların, mühüm resursların və digər əmlakın verilməsindən mənfəətin təyin olunması; vacib vəsaitlərin və başqa aktivlərin əvəzsiz verilməsi, mexanizm, maşın və əmlakın icarəyə verilməsindən alınan nəticələrin uçotda göstərilməsi ilə əlaqədar olan səhvləri tapmalıdır. Auditin gedişi zamanı vergi çıxılan mənfəətin müəyyən edilməsinin, mənfəət vergisinin tətbiqinin bütövlüyü, büdcəyə cari vergi ödəmələrinin ödənilməsinin zamanında yerinə yetirilməsini və mənfəət vergisi üzrə müraciətnamənin tərtib edilməsinin doğruluğunu nəzərdən keçirməlidir.

Vergi auditi prosesində gəlirlərin göstərilməsi nöqtəyi-nəzərindən qazanılan məbləğin təyin olunmasının daha etibarlı metodu kimi inşaatın mərhələləri təhvil

verildikcə mənfəətin hesablanması üzrə metod vaxtaşırı praktikada müşahidə edilir, qısamüddətli və uzunmüddətli xarakterli inşaat-quraşdırma işlərinin yerinə yetirilməsi zamanı ondan faydalanmaq mümkün olur.

İnşaat işləri üçün gərəkən binaların podratçının istifadəsinə verilməsi, yüklərin daşınmasının, elektrik təhzizatı şəbəkələrinin, su və buxar xətlərinin müvəqqəti çəkilməsinin təmin edilməsi və başqa xidmətlərin təqdim edilməsi üzrə baş podratçının vəzifələrə mövcud qanunvericiliyə uyğun olaraq inşaat podratı müqaviləsində nəzərdə tutulmalıdır .

Hazırda baş podratçının xidmətlərinin ödənişi podrat müqaviləsinə əsasən həyata keçirilir. Belə olduqda baş podratçının xidmətlərinin məbləğinin müəyyən edilməsinin 2 yanaşması vardır. Yuxarıda vurğulandığı kimi, baş podratçının xidmətlərinin məbləğinin təyin olunması ilə əlaqədar lap geniş vüsət alan yanaşma subpodratçılar və baş podratçı arasında imzalanan inşaat podratı sazişində subpodrat təşkilatları tərəfindən icra edilən inşaat işlərinin smeta dəyərinə olan münasibətdə təyin olunan “baş podratçı faizi” adlanan göstəricinin qeyd edilməsi sayılır. Təyin edilən faiz, o vaxt istifadə edilir ki, işlərin koordinasiyası, işlərin qəbul olunması və təhvil edilməsi, maddi-texniki təminat, yanğından qorunma, texniki təhlükəsizlik alətləri ilə, müvəqqəti binalarla təmin edilmə ilə və s. əlaqədar xərclərin sərf edilməsi anlaşıqlı olsun. Təqdim edilən xidmətlər ümumi xarakterlidir və müqaviləyə əsasən işlərin görülməsi üçün baş podratçı tərəfindən cəlb edilən dəqiq subpodrat təşkilatına aid oluna bilməz. Hesablama yolu ilə qazanılan gəlirin məbləği baş podratçı inşaat təşkilatının təqdim etmədən gəlirlərinin tərkibinə aid edilməlidir ki, nəticədə bu vergi auditinin həyata keçirilməsinin gedişində mütləq yoxlanılmalıdır.

Baş podratçının təqdim etdiyi xidmətlərin dəyərinin təyin olunmasının II yanaşmasında gəlirin göstərilməsi üçün əsas kimi subpodratçılar və baş podratçı arasında əvvəlcədən gəlinmiş razılaşma üzrə, baş podratçının xidmətlərinin üstünlük səviyyəsi üzrə hesablama ilə alınan baş podratçının xidmətlərinin dəyəri özünü göstərir. Bu zaman baş podratçının xərclərini təsdiqləyən sənəd kimi

subpodratçı tərəfindən istifadə edilən elektrik enerjisinin, mülkün, avadanlıqların və mexanizmlərin, istifadəsinə görə icarə haqqının, telefon rabitəsindən və i.a. istifadə xərclərinin miqdarı barəsində uçot məlumatları əsasında həyata keçirilən hesablamalar çıxış edir.

Təqdimmə zamanı qazanılan gəlirlərin vergi auditinin həyata keçirilməsində auditor tam olaraq əmin olmalıdır ki, podrat inşaat qurumlarının gördüyü işlərin ümumi dəyərində baş podratçı tərəfindən inşaat podratı müqaviləsinin şərtləri daxilində subpodrat təşkilatlara təqdim edilən xidmətlərin dəyəri də daxildir. Görülən işlərin və xərclərin miqdarı haqda arayışda qeyd edilən gəlirlərin strukturunda baş podratçı subpodrat qurumların gücü ilə həyata keçirilən işlər də aid edilməklə inşaat işlərinin ümumi məbləğini göstərməlidir. Bu aspektin vacibliyi inşaat işlərinin görülməsindən gəlirlərin uçotunun əvvəlki formada dəyişikliyin olması ilə əlaqədardır.

İnşaat-quraşdırma işlərinin təqdim edilməsindən qazanılan gəlirlərin təyin olunmasının dəqiqliyinin yoxlanılması məsələsi üzrə son nəticədə qeyd edilməlidir ki, inşaat podratı müqavilələrində görülən işlərin təhvil-təslim mərhələlərinin nümayiş etdirilməsi zamanı vergi uçotunun məqsədləri üçün qəbul olunan gəlirin miqdarı mühasibat uçotunda qəbul edilən gəlirlərin miqdarı ilə eynilik təşkil edəcəkdir.

O cümlədən, 11-C nömrəli jurnal-orderin informasiyalarından yararlanmaqla müvafiqliyi yoxlamaq olar. Burada da 46 sayılı hesaba qarşı münasibətdə inşaat - quraşdırma işlərinin görülməsi, xidmətlərin göstərilməsi ilə əlaqədar qazanılan gəlirlərin analitik informasiyaların məzmunu qeyd edilir.

O cümlədən, praktikada görülən işlərə əsasən hesablaşmaların sifarişçinin hesabından aparılması halları da geniş vüsət almışdır. Belə hallarda sifarişçi, baş podratçının yazılı müraciətinə əsasən məbləğləri bilavasitə material ehtiyatlarına, subpodratçılara, avadanlıqların təchizatlarına və i.a. ödəyir. Bununla belə, sifarişçi tərəfindən həyata keçirilən pul köçürmələri gəlir olaraq qəbul olunmalı və

zamanında baş podratçının mənfəət vergisinə əsasən vergitutma bazasının strukturuna aid olunmalıdır.

Podrat inşaat təşkilatları tərəfindən görülən tikinti-quraşdırma işlərinin təqdim olunmasından gəlirlərin meydana çıxmasının düzgünlüyünün yoxlanılması zamanı hələ icra edilməmiş işlər üçün avansların gəlirlərə aid olunmasının yoxlanılmasına xüsusilə nəzarət edilməlidir. Bu hal onunla əlaqədardır ki, mülk, əmlak hüquqları, iş və xidmətlər üzrə vergi çıxılan mənfəətin hesablanması prosesində avans kimi əldə edilmiş məbləğlərin gəlirlərə aid edilməsi planlaşdırılmışdır. **Misal 2.2.1.** Şirkət ilkin dəyəri 500 min manat yığılmış amortizasiya məbləği 200 min manat təşkil edən və satış xərcləri ilə birgə ədalətli dəyəri 400 min manat təşkil edən avadanlığı satmaq planlaşdırır. Bu məqsədlə əvvəlcə həmin obyekt uzunmüddətli aktivlər qrupundan çıxarılacaq satış üçün nəzərdə tutulan aktivlər qrupuna aid olunmalıdır. Satışla bağlı xərclər 4500 manatdır. Avadanlığın balans (qalıq) dəyəri 300 min manatdır (500 000 – 200 000). Deməli, onun balans dəyəri satış ilə bağlı xərclər çıxılmaqla ədalətli dəyərindən aşağıdır, bu səbəbdən də həmin aktivin satış üçün nəzərdə tutulan dəyəri 300 min manat məbləğində əks etdiriləcəkdir. Obyektin satışından maliyyə nəticəsi 95500 manat olacaqdır. Aparılan əməliyyatlar hesablarda aşağıdakı mühasibat yazılışları ilə rəsmiyyətə salınacaqdır:

1. Satış üçün nəzərdə tutulan obyektin yığılmış amortizasiyası silinmişdir – 200 000 man.; Debet 112-1-3 Maşın və avadanlıqlar üzrə yığılmış amortizasiya – 200 000 man.;

2. Kredit 111 -3 «Maşın və avadanlıqların dəyəri» - 200 000 man. 2. Satış üçün nəzərdə tutulan aktivin balans dəyəri ilə satış üçün saxlanılan aktivlər qrupuna keçirilməsi – 300 000 man. Debet 206 – Satış məqsədi ilə saxlanılan dəyər aktivlər – 300 000 man.; Kredit 111-3 – Maşın və avadanlıqların dəyəri – 300 000 man.

3. Satış üçün olan aktivin satışından gəlir tanınmışdır – ƏDV ilə birlikdə və satış xərcləri də daxil edilməklə 472 000 man., həmçinin ƏDV 72000 manat: Debet 211 – Alıcılar və sifarişçilərin qısamüddətli debitor borcları – 472 000 man.;

Kredit 611 -1 – Torpaq, tikili, avadanlıqların və digər uzunmüddətli aktivlərin satışından gəlirlər – 472 000 man.

4. Satılmış avadanlığın balans dəyəri ləğv edilmişdir – 300 000 man: Debet 611-1 – Torpaq, avadanlıqların və başqa uzunmüddətli aktivlərin satışından gəlirlər – 300 000 man.; Kredit 206 – Satış məqsədi ilə saxlanılan başqa aktivlər – 300 000 man.

5. Satış ilə bağlı ƏDV göstərilmişdir – 72000 man.: Debet 611-1 – Torpaq, avadanlıqların və başqa uzunmüddətli aktivlərin satışından gəlirlər – 72000 man. Kredit 521 – Vergi öhdəlikləri – 72000 man.

6. Satış ilə bağlı xərclər ödənilmişdir (ödəniş malalanın hesabına həyata keçirilmişdir) – 4500 man. Debet 611-1 - Torpaq, tikili, avadanlıqların və başqa uzunmüddətli aktivlərin satışından gəlirlər – 4500 man.; Kredit 223 – Bank hesablaşma hesabları – 4500 man.

7. Avadanlığın satışından mənfəət silinmişdir – 95500 man.: Debet – 611-1 - Torpaq, tikili, avadanlıqların və digər uzunmüddətli aktivlərin satışından gəlirlər – 95500 man.; Kredit 801 – Ümumi mənfəət (zərər) – 95500 man.

Başqa təşkilatlardan əvəzsiz qaydada əldə edilən aktivlər, həmin aktivləri uçota alan hesabların (101, 111, 121, 201, 205 və s.) debetindən, 611-3 nömrəli hesabın ilə kreditində göstərilir. Bu cür aktivlərin daxil olması mənfəətin yaranması kimi əks etdirilir:

Debet 611-3 – Əvəzsiz olaraq alınmış aktivlər;

Kredit 801 - Ümumi mənfəət (zərər).

Alınmış cərimələr, başqa bənzər ödənişlər, keçmiş illər üzrə ümitsiz borcların bərpası üzrə gəlirlər və s. bu kimi gəlirlər debet 218, 223, kredit 611-4, 611-5, 611-6, 611-7, 611-9, 611-10 yazılışları ilə rəsmiyyətə salına bilər. Gözdən keçirilən 611 nömrəli hesaba «Yenidən qiymətləndirmədən gəlirlər» adlı 2 nömrəli subhesab nəzərdə tutulmuşdur. Həmin subhesab ancaq o zaman istifadə edilə bilər ki, aktivin yenidən qiymətləndirilməsi nəticəsində yaranan mənfəət, eyni aktivin

əvvəlki yenidən qiymətləndirilməsi nəticəsində olmuş vacib resersirə etmiş (əvəz etmiş) olsun. Belə olan zaman aşağıdakı kimi yazılışlar tərtib edilməlidir:

1. Debet – 208 - Ehtiyatların dəyərinin azalmasına görə düzəlişlər;
Kredit – 201 Material ehtiyatları;
Kredit – 204 – Hazır məhsul;
Kredit – 205 – Mallar;
Kredit – 206 – Satış məqsədilə saxlanılan digər aktivlər və s.

Bu yazılışlar həmin aktivlərin yenidən qiymətləndirilmə zamanı dəyərlərinin aşağı düşməsi məbləğlərində tərtib olunur.

2. Debet 731-2 – Yenidən qiymətləndirilmədən xərclər;
Kredit – 208 – Ehtiyatların dəyərinin aşağı düşməsinə görə edilən düzəlişlər.

Bu yazılış yenidən qiymətləndirmə nəticəsində aktivlərin dəyərinin aşağı düşməsindən yaranan zərər məbləğinə verilir;

3. Debet – 201 – Material ehtiyatları;
Debet – 204 – Hazır məhsul;
Debet – 205 – Mallar;
Debet – 206 – Satış məqsədilə saxlanılan digər aktivlər və s.
Kredit 611-2 – yenidənqiymətləndirilmədən gəlirlər.

Bu yazılışlar ancaq əvvəlki yenidən qiymətləndirilmə nəticəsində yaranmış zərər məbləğində aparıla bilər. Əgər cari yenidən qiymətləndirmədən yaranan mənfəət əvvəlki yenidən qiymətləndirmədən olan zərərdən artıqdırsa, onda həmin fərq mənfəət kimi göstərilə bilməz.

Misal 2.2.2. Şirkətin anbarında olan hazır məhsulun yenidən qiymətləndirilməsi zamanı aşağıdakı vəziyyət yaranmışdır; hazır məhsulun balans dəyəri 40 000 manat, satış xərcləri çıxılmaqla ədalətli dəyəri (xalis satış dəyəri) 30000 manat olmuşdur. Yenidən qiymətləndirmə nəticəsində aktivin dəyəri 10 000 manat məbləğində azalmışdır. Növbəti yenidən qiymətləndirmə zamanı görünür ki, həmin aktivlərin xalis satış dəyəri 43 000 manat olur. Onda yaranan mənfəətin ümumi məbləği 12000 manat (43000 – 30 000) olacaqdır. Ancaq Beynəlxalq və

Milli standartlara görə aktivlərin (hazır məhsulların) dəyəri balansda 43000 məbləğində deyil, təkcə 40 000 manat məbləğində göstərilə bilər, başqa sözlə desək yaranmış 130 000 manat məbləğində göstərilə bilər, yəni yaranmış 130 000 manat mənfəətin təkcə 10 000 manat məbləği aktivlərin balans dəyərində daxil edilə bilər, qalan 3000 man. isə nəzərə alınmayacaqdır.

Əməliyyatlar aşağıdakı yazılışlarla rəsmiyyətə salınacaqdır:

1. 25 dekabr 2011 ilində anbarda olan hazır məhsulun yenidən qiymətləndirilməsi nəticəsində onların dəyərinin azalması məbləğinə – 10000 man.: Debet 208 – Ehtiyatların dəyərinin azalmasına görə düzəlişlər – 10000 man.; Kredit 204 – Hazır məhsul – 10 000 man.

2. Hazır məhsulun dəyərinin aşağı düşməsi yenidən qiymətləndirmə nəticəsində yaranan zərər (xərc) kimi göstərilmişdir - 10 000 man.; Debet 731-2 – Yenidən qiymətləndirilmədən xərclər – 10000 man.; Kredit 208 – Ehtiyatların dəyərinin aşağı düşməsinə görə edilən düzəlişlər – 10000 man.

3. Mart 2012-ci ildə həmin hazır məhsul satılmamış, lakin onun xalis satış dəyəri artaraq 43000 manat olmuşdur. Deməli, əvvəlki qiymətləndirilmədən olan məbləğ ilə indiki qiymətləndirilmədən olan məbləğ arasındakı fərq 12000 manat (43000-30000) olmuşdur:

Debet 204 – Hazır məhsul – 10000 man.

Kredit 611-2 – Yenidən qiymətləndirilmədən gəlirlər – 10000 man.

4. Sonuncu yenidən qiymətləndirilmədən yaranan əlavə gəlir (mənfəət) əvvəlki yenidən qiymətləndirmədən olan zərərin (xərcin) örtürülməsinə silinmişdir – 10000 man.:

Debet 611-1 - Yenidən qiymətləndirilmədən gəlirlər – 10000 man;

Kredit 731-2 - Yenidən qiymətləndirilmədən xərclər – 10000 man.

Yenidən qiymətləndirmə nəticəsində yaranan zərərlər ancaq qısamüddətli aktivlər üzrə deyil, uzunmüddətli aktivlər üzrə ola bilər. Bu halda da, bir məqamı nəzərə almaq lazımdır. Söhbət ondan gedir ki, uzunmüddətli aktivlərin yenidən qiymətləndirilməsi zamanı artım kapitala aid olunur, lakin əgər sonrakı yenidən

qiymətləndirmə nəticəsində əmələ gəlmiş zərərin məbləği əvvəlki yenidən qiymətləndirmədən yaranmış kapitaldan (yenidən qiymətləndirmə ehtiyatından) artıqdırsa, onda həmin fərq beynəlxalq və milli standartların tələblərinə görə 731-2 nömrəli hesabda əks etdiriləcəkdir.

Misal 2.2.3. Avadanlığın balans dəyəri 20 000 manat, birinci dəfə yenidən qiymətləndirmə zamanı onun ədalətli dəyəri 25000 manat, sonrakı yenidənqiymətləndirmə zamanı isə 18000 manat olmuşdur. Əməliyyatlar mühasibat uçot hesablarında aşağıdakı yazılışlarla rəsmiyyətə salınacaqdır:

1. Birinci dəfə yenidən qiymətləndirilərkən avadanlığın ədalətli dəyərinin onun balans dəyərindən artıq olan məbləğinə – 5000 man. (25000-20000):

Debet 111-3 Maşın və avadanlıqların dəyəri – 5000 man.;

Kredit 331 Yenidən qiymətləndirilmə üzrə ehtiyat – 5000 man.

2. Növbəti yenidən qiymətləndirmə zamanı avadanlığın ədalətli dəyəri ilə onun balans dəyəri arasında yaranan fərq məbləğinə; - 7000 (18000 – 25000) man.;

Debet 331 – Yenidən qiymətləndirilmə üzrə ehtiyat – 5000 man.;; Debet – 731-2 – Yenidən qiymətləndirilmədən xərclər – 2000 man.;

Kredit 111-3 – Maşın və avadanlıqların dəyəri – 7000 man.

2.3 Sənaye ahələrində vergi yükü

Müasir dövrdə Azərbaycanda vergi yükünün hesablanması üçün müəssisə litətitellərin ödədikləri həmçinin, vergi xarakterli digər məcburi ödənişlərin nəzərə alınması vacibdir. Məcburi ödənişlər (məsələn, sosial müdafiə fondunun əlilləri müdafiə fonduna və məşğulluq fonduna ödəmələr) və onlar üzrə nəzərə alınsa, respublikaya iqtisadiyyatına düşən vergi yükü göstəri-tamam başqa şəkil ala bilər.

Beynəlxalq təcrübədə makroiqtisadi səviyyədə vergi yükünün müəyyən edilməsi üçün tədiyyəçilərdən tutulan vergilərin və digər məcburi ödənişlərin ÜDM-a nisbət göstərici kimi əsas götürülür. İnkişaf etmiş ölkələr üzrə vergi və məcburi ödənişlərin ÜDM-a olan nisbəti əlavə 1-də verilmişdir.

Təhlillər göstərir ki, 2009-2015-ci illərdə vergi daxilolmaları üzrə elastiklik əmsalının vahiddən artıqlığı, 2008-ci il istisna edilməklə, təmin olunmuşdur (əlavə 2). Lakin onu da qeyd etmək lazımdır ki, vergi sisteminin elastikliyi hesabarkən inflyasiyanın artması, korporativ qiymətlərin yaranması, iqtisadiyyatda inhisarlaşma dərəcəsi və s. vacib amillər nəzərə alınmır.

Fiziki şəxslərin gəlir vergisinə əsasən elastiklik əmsalı 2010-2011-ci illər ərzində; hüquqi şəxslərin mənfəət vergisi üzrə 2009-2008-ci illər ərzində və 2011-ci ildə; ƏDV üzrə 2008-2009-cu, 2014-2015-ci illər ərzində; aksizlər üzrə 2009-2008-ci və 2012-2014-cü illər ərzində; hüquqi şəxslərin əmlak vergisi üzrə 2008-ci, 2011 -ci və 2015-ci illər ərzində; hüquqi şəxslərin torpaq vergisi üzrə 2010-ci, 2012-ci və 2015-ci illərdə; mədən vergisi üzrə 2008-2009-cu, 2011 -2012-ci illər ərzində və 2015-ci il ərzində təmin edilməmişdir. Zənnimizcə, müqayisəli rəqəmlər 2008-ci, 2011 və 2015-ci illərdə müxtəlif vergi növlərinin yığılması prosesində qüsurları bir daha aydın şəkildə əks etdirir. İqtisadiyyatın müxtəlif sahələri üzrə vergi yükünün araşdırılması, onun müəyyənləşdirilməsi və elastiklik əmsalının müəyyən edilməsi xüsusi əhəmiyyət kəsb edir. Cədvəl 12-nin araşdırılmasından görünür id, 2004-cü ildə ÜDM-ini gəlməsində sənayenin payı 2010-ci illə müqayisədə 5,8 faiz, bu sahədən vergi daxilolmaları isə 2,9 faiz artmışdır. Lakin sənayeyə düşən ÜDM-a görə vergi yükü, əksinə 2010-ci ildəki 18,6 faizdən 18,3 faizə enmiş, amma buna baxmayaraq sənayenin büdcə gəlirlərində həlledici rol qalmaqdadır.

Tikintinin ÜDM-da payı 2010-ci ildəki 4,4 faizdən 2014-cü ildə 13,5 faizə qədər yüksəlməsinə baxmayaraq, həmin illərdə vergi daxilolmalarının payı 7,5 faizdən 5,3 faizə düşmüş, yəni 2,2 faiz azalmış, vergi yükü isə 18,4 faizdən 4,7 faizə enmişdir.

Nəqliyyat və rabitənin ÜDM-da payı 2010-ci ildəki 14,4 faizdən 2014-cü ildə 9,5 faizə enmiş, həmin illərdə vergi daxilolmalarının payı 18,3 faizdən 10,9 faizə düşmüş, yəni 7,4 faiz azalmış, vergi yükü isə 13,7 faizdən 13,8-ə faizə qalxmışdır.

Ticarət və ictimai iaşənin ÜDM-da payı 2010-ci ildə 6,1 faizdən 2014-cü ildə 8,0 faizə kimi yüksəlmiş, həmin illərdə vergi daxilolmalarının payı 0,6 faizdən 5,6 faizə qədər artmış, vergi yükü isə 1,0 faizdən 8,0 faizə yüksəlmişdir.

Kənd təsərrüfatının ÜDM-da payı 2010-ci ildə 18,1 faizdən 2014-cü ildə 11,5 faizə kimi aşağı düşmüş, yəni 6,6 faiz azalmışdır. Lakin bu sahə vergilərindən tam azad olduğuna görə onun vergi daxilolmalarında heç bir rolu olmamışdır. Qeyd etmək lazımdır ki, bütövlükdə iqtisadiyyat üzrə vergi yükünü hesablayarkən bu amilin nəzərə alınması çox vacibdir. Fikrimizcə, məhz bu amilin hesabına son illər istər vergi orqanları mütəxəssislərinin, istərsə də iqtisadçı alimlərin müxtəlif mənbələrdə iddia etdikləri guya Azərbaycan iqtisadiyyatında vergi yükünün dünyada ən aşağı göstəricilərindən biri olduğunun heç bir əsası olmadığı müshahidə etmək olar. Həqiqətən də, araşdırmalarda 2010-ci ildə vergi yükünün 10,8 faiz, 2012-ci ildə 11,2 faiz və 2014-cü ildə isə 12,0 faiz olduğu müəyyənləşir (əlavə 14). Vergilərin yığılmasının səmərəliliyini xarakterizə edən elastiklik əmsalı respublika iqtisadiyyatı üzrə ümumilikdə vahiddən yüksək olmasına baxmayaraq, ayrı-ayrı sahələr üzrə qənaətbəxş deyildir. 2014-cü ildə (hesablama 2012-ci il ilə müqayisədə aparılıb) ümumi vergi daxilolmalarının elastiklik əmsalı - 1,07; sənayedə - 0,99; tikintidə - 0,86; nəqliyyat və rabitədə - 0,95; ictimai iaşədə - 0,80 və digər sahələr üzrə isə 1.46 təşkil etmişdir.

Aparılmış təhlillər bir daha sübut edir ki, iqtisadiyyatın müxtəlif sektorlarında vergi yükünü və eyni zamanda vergi yığımını səciyyələndirən göstəricilər bir-birimdən xeyli fərqlənir. Buna səbəb, bu sektorlara olan müəssisələrin vergi ödəmək bacarığının və eyni zamanda onların vergi ödəməkdən yayınma hallarının fərqli olması ilə əlaqədardır. Müəssisələrin vergi ödəmək imkanını səciyyələndirən vacib göstərici rentabellikdir. Məsələn, 2011-ci ildə respublikada sənaye müəssisələrinin - 30,6 faizi, tikintidə - 31,3 faizi, nəqliyyat və rabitədə -13,5 faizi, ticarət və ictimai iaşədə -12,3 faizi zərəərə işləmişlər. Fikrimizcə, KT müəssisələrinin bir çoxunun ziyana işləməsi inandırıcı olsa da, ticarət və ictimai iaşə müəssisələrin bir çoxunun ziyana işləməsi qarışıq haldır. Bu müəssisələrin

ÜDM-da tutduğu payın mövcud tutumu də (6,2 %) açıq-aşkar çox kiçikdir və bu cür bir aşağı payda, həmin sektorda yığılan vergilərin payının cəmi 0,7 faiz olması da qeyd edilənləri əyani surətdə bir daha təsdiq edir.

Cədvəl 10.

Müxtəlif ölkələrdə vergi daxilolmalarının ÜDM-ə görə xüsusi çəkisi

Ölkə	Vergilərin və mütləq ödənişlərin payı
ABŞ	31.8 22.6
Avstriya	45.5 29.8
İspaniya	35.5 21.6
Fransa	46.3 24.8
AFR	42.9 23.2
Belçika	46.4 31.2
Birləşmiş Krallıq	33,9 27,6
Danimarka	52.8 49.6
Yaponiya	28.6 18.3
İtaliya	42.9 27.3
Hollandiya	44,8 26,5
Kanada	36.3 31.1
İsveç	54.2 38.2

Mənbə: İnce, T., & Beşel, F. (2019). 14(2), 77. doi:10.18026/cbusos.01591

Sənaye, nəqliyyat və rabitə ximi sahələrdə vergi yükünün yüksək olmasının obyektiv səbəbləri də var. Bununla belə, bu sektorlarda mühüm fondlarla silahlanma daha yüksək olduğu üçün, mülkə görə vergilərdən yayınmaq praktiki cəhətdən çox çətindir, bu halda vergiqoyma obyektivi olan əsas fondun özünü uçotdan yayındırmaq lazım gəlir. Ticarət və ictimai iaşədə isə əsas fondlarla təchizat çox olduğu üçün, vergiqoymada bu amilin rolu demək olar ki, yoxdur.

AR iqtisadiyyatının müxtəlif sektorlarında vergi yükünün bu cür fərqlənməsi bir sıra sahələri investorlar, əsasən də xarici investorlar üçün cəlbedicilikdən məhrum edir. Məsələn, 2011 -ci ildə bütün maliyyə mənbələri hesabına iqtisadiyyata yönəldilmiş investisiyaların 0,8 %-i təsərrüfatına, 72,4 %-i sənaye sahələrinə (həmçinin axırıncıdan 60,4% neft-qaz hasilatına), 11,3 faizi nəqliyyat və rabitəyə (həmçinin 4,5 %-i boru kəmərinə, 6,4 %-i rabitəyə) və s. yönəldilmişdir. Bu səbəbdən də vergi yükünün iqtisadiyyatın sektorları üzrə bərabər bölgüsünün təmin olunması, həm büdcəyə vergi daxilolmalarının çoxalmasında, həm də ölkənin maliyyə sisteminin dayanıqlı olmasında əhəmiyyətli - amillərdən biri ola bilər.

Azərbaycan iqtisadiyyatının ayrı-ayrı sahələri üçün müxtəlif vergi rejiminin tətbiq olunması halı da xüsusi əhəmiyyət kəsb edir. Məsələn, qeyd etdiyimiz ximi kənd təsərrüfatı məhsullarını istehsal edən və eyni zamanda, həmin məhsulların emalı ilə məşğul olan müəssisələr bir sıra vergi növlərinin (torpaq vergisi istisna edilməklə) ödənilməsindən azad edilir. Beləliklə, nəticədə, kənd təsərrüfatı məhsullarının istehsalı ilə məşğul olan müəssisələr, digər müəssisələrə nisbətən, məhsul satışından əldə olunmuş hər bir manatdan bir neçə dəfə az vergi ödəməli olur və daha az vergi yükü daşımaları olurlar. Buna görə də, vergi güzəştləri və imtiyazları olmayan vergi ödəyiciləri respublika üzrə orta göstəricidən əhəmiyyətli miqdarda artıq vergi ödəməli olurlar. Bu zaman belə bir nəticəyə gəlmək olur ki, respublika vergi sistemində müəssisələrin real vergi yükü respublika üzrə orta göstəricidən əhəmiyyətli dərəcədə böyükdür.

Sadaladıqlarımızla bağlı olaraq, vergilərin sahibkarlıq fəaliyyətinə təsirinin öyrənilməsində ölkə iqtisadiyyatının xüsusiyyətləri əsas götürülməli, vergi yükünün səviyyəsi, vergi növləri üzrə vergi dərəcələri müqayisə olunmaması, vergi ödəyiciləri kateqoriyaları arasında vergilərin paylanma səviyyəsi və vergiyə cəlb edilən bazanın mühüm xüsusiyyətləri tədqiq olunmalıdır. AR vergi sistemi elə yaradılmışdır ki, inzihati ərazi strukturunda yerləşməyindən və eyni zamanda mülkiyyət formasından asılı olmayaraq vergi ödəyicilərinə qarşı heç bir ayrı

seçkiliyə izin verilməsin. Ancaq təhlillərdən məlum olur ki, əsas vergi yükü tədricən məhdudlaşan vergi ödəyiciləri dairəsinin üzərinə düşür. Bundan başqa, gizli iqtisadiyyat da vergilərin əldə olunması və vergi yükü göstəricisinin inkişaf etməsinə öz neqativ təsirini göstərir. O cümlədən, ölkə vergi sistemində vergi yükünün azalması problemi gizli biznesin vergilərə cəlb edilməsi nəticəsində vergitutma bazasının böyüdülməsi, iqtisadiyyat sahəsində ödəmə böhranının yatırılması və maliyyə-vergi intizamının dayanıqlı olması ilə sıx əlaqədardır. Leqal iqtisadiyyatın və qanuna əməl edən vergi ödəyicilərinin normal şəkildə fəaliyyət göstərməsi üçün səmərəli vergi mühitinin yaradılması bu problemlərin yoluna qoyulmasından asılıdır.

Vergilərin ÜDM-un məbləğində xüsusi çəkisi olaraq təyin olunan vergi yükü göstəricisinin hesablanması metodologiyası olduqca sadə və aydın olmaqla tərəqqi etmiş və keçid iqtisadiyyatlı dövlətlərdə daha çox istifadə edilir. Ancaq yenə də, ayrı-ayrı istehsal sektorlarının və iqtisadiyyatın müxtəlif bölmələrinin müəssisələri üzrə mikroiqtsadi səviyyədə vergi yükü göstəricisini öyrənmək qeyri-mümkündür. Məhsulun vergi tutumu göstəricisindəki kimi, burada da ÜDM-un məbləğində amortizasiya ayırmalarının payının çeşidliliyi nəzərə alınmır. Bu bir yandan iri sənaye, nəqliyyat, energetika, digər yandan isə kredit-bank xidməti sektorlarına və kiçik biznes subyektlərinə aid edilir. ÜDM-un məbləğində amortizasiya ayırmalarının əsas payı nisbətən az olan müəssisələrdə, başqa ekvivalent şərtlər daxilində, ÜDM-un vergi məbləği adlandırılan göstəricisi çox olur.

Edilən tədqiqatların nəticələrindən məlum olur ki, ÜDM-a nisbətən hesablanmış vergi yükü göstəricisi vergi öhdəliklərinin gərginliyini çox dəqiq göstərmir və bu səbəbdən də nisbi vergi yükü göstəricisindən istifadə olunması daha uyğundur.

III FƏSİL.

Müəssisələrdə vergi yükünün idarə edilməsi sisteminin təkmilləşdirilməsi istiqamətləri

3.1. Müəssisədə vergi yükünün idarə edilməsi üzrə beynəlxalq təcrübə

Dünyanın istənilən hansısa ölkəsinin təsərrüfat amilinin iqtisadi fəaliyyətinin başlıca məqsədi ölkədə vergi səviyyəsindən asılı olan gəlirin artırılmasıdır ki, nəticədə bu da onun tərəqqi səviyyəsində özünü biruzə verir. Vergilər ilə dövlət əksər sosial- iqtisadi problemləri yoluna qoyur. Əksər ölkələrdə bunu, vergi ödəyicisi bütün vergilərin verilməsindən sonra ona qalan gəlirləri hesabına həll etməyə məcburdur.

Bütün ölkələrin vergi sisteminin qiymətləndirilməsində vergi yükünün şərti göstəricilərindən istifadə olunur. Dövlətin vergi siyasətinin yaranması üçün cavabdeh olan, eyni zamanda vergi ödəyiciləri tərəfindən vergi qanunvericiliyinin icrasını yoxlayan dövlət orqanları müəssisələrin maliyyə nəticələrində verginin təsirini təhlil etmək üçün vergi ödəyicilərini araşdırır. Bu cür tədqiqat üzrə ayrı-ayrı qrupların vergi yükünün səviyyəsi təyin olunur və ölkənin vergi sistemində müəyyən dəyişikliklərin olunması haqqında nəticələr alınır.

Dünya vergi sistemində vergi yükü göstəricisi olaraq vergi ödəyicilərindən əldə edilən vergilərin miqdarının ÜDM həcminə nisbəti götürülür (Əlavə 4.)

Cədvəldən məlum olur ki, dünyada iqtisadi baxımdan İEÖ-in bir çoxu günümüzdə vergi sistemi ilə ÜDM-in və ölkədaxili gəlirin paylaşdırılmasının maksimal səviyyəsinə çatıb. Bu səbəbdən də, bu dövlətlərin büdcələri üçün gəlirlərin artması vergilərin toplanması zamanı əlavələrin olunması mümkündür.

Vergi yükünün dərəcəsi AR-da elə də çox deyil. Vergi səviyyəsi son dövrlərdə ÜDM-in 34 %-dən yüksək olmayıb. Ancaq bu göstəriciyə görə təsərrüfat amillərinin və dövlətin rahatlıq səviyyəsi barəsində rəy bildirmək çox tezdir. Bu fikri təsdiqləmək üçün bütün xarici ölkələrin rəqabət qabiliyyətini, vergi sisteminin reytingini, ölkə əhalisinin yaşam səviyyəsini, şirkətlərin mənfəət dərəcələrinin

səviyyəsini göstərən müxtəlif parametrlər üzrə araşdırma nəticələrini gözdən keçirək.

Ölkənin rəqabət qabiliyyəti dedikdə əsasən rəqabətli biznesin olduğu şərait yaratmaq üçün ölkədaxili iqtisadiyyatın qabiliyyəti nəzərdə tutulur. The IMD World Competitiveness Yearbook — 1989-ci ildən institutun yer üzündə olan araşdırma qrupları ilə əməkdaşlıq zamanı həyata keçirdiyi illik analitik tədqiqatdır. 2018-ci ildə araşdırma 60 ölkəni (Cədvəl 14) əhatə edir. İstənilən dövlət reytingdə 4 əsas göstəriciyə əsasən 333 meyar üzrə təhlil edilir:

1. iqtisadiyyatın vəziyyəti,
2. hökumətin effektivliyi,
3. işgüzar mühitin vəziyyəti
4. infrastrukturun vəziyyəti.

Hər bir göstərici bərabər çəkilidir və 5 amildən təşkil olunmuşdur. Bu rəqabət reytingi iqtisadiyyatda 4 əsas istiqamətdən ibarət 20 fərqli indikatora əsaslanır.

Hesablanmalarda dövlətlərarası və tərəfdaş təşkilatların verilənlərindən istifadə edilir. Biznes mühit tədqiq edilən ölkələrdə analitiklərin fikrinə görə, böyük korporasiyaların rəhbərlərinin və tərəqqi sahəsində mütəxəssislərin sorğusu hesabına təhlil edilir. Reyting etmə tərs nisbət üzrə təhlil edilir:

1. 2\3-si – statistik verilənlər
2. 1\3-i - ekspert qiymətləndirilməsi.

2018-ci ildə rəqabət qabiliyyəti üzrə dünya lideri ABŞ olmuşdu.

Bununla yanaşı onlar 2017-ci ildə ilk cərgədə olmuşdur. Reyting araşdırmaçılarının fikrincə, ABŞ iqtisadiyyatının özəllikləri iqtisadi dəyişməzlik, əlverişli əmək bazarı, infrastruktur və texnologiya sektorunda rentabelliğin olmasındadır.

ABŞ rəqabət qabiliyyətliliyin 4 vacib istiqamətin üçündə ilk cərgədədir, ancaq dövlət idarəetməsinin əlverişliliyi kateqoriyasında olan 60 – dan 25 yerdə olmuşdur.

Reytingdə ABŞ-dan sonra İsveçrə və Sinqapur yerləşir.

Ən rəqabət qabiliyyətli iqtisadiyyatlı dövlətlərin ilk onluğuna İsveç, AFR, Birləşmiş Ərəb Əmirlikləri, Hong Kong, Danimarka, Kanada və Norveç daxildir. Keçən il boyu ilk 10 lider içərisində dəyişiklik olmamışdı, sadəcə bir sıra dövlətlər yerlərini dəyişmişlər. Qatar isə onluqdan çıxarılmış, Danimarka gəlmişdir.

Araşdırmanın müəlliflərinin fikrincə, tərəqqi edən iqtisadiyyatlar zəif infrastruktur ilə iqtisadi yüksəliş templərinin və xarici investisiyanın hərəkətinin yavaşlamasını göstərirlər. (Əlavə 4)

Sonralar RIA Rating təcrübəçilərinin rəsmi ictimai məlumat üzrə hazırladığı dünyanın şirkətlərinin qazandığı gəlir vergi yükünü gözdən keçirək. Reytingə coğrafi mənada MDB nin üzvü ölkələri, o cümlədən bütün Avropa ölkələri daxil olunmuşdur. Reytingdə olan ölkələrin mənfəət üzrə vergi yükünün rütbələnməsi yolu ilə qurulmuşdur. Bir sıra dövlətlər üçün dəqiq bölgələrdə gəlir vergisi vergi güzəştlərinə, bələdiyyə əlavələrinə və s. görə reytingdən seçilir. Bununla yanaşı, bir sıra dövlətlərdə olan və biznesin məhdud seqmentlərinə aid xüsusi mənfəət vergiləri reytingdə nəzərə alınmır (misal üçün qumar biznesinə görə).

Mənfəət vergisi dərəcəsinin səviyyəsi gəlir vergisinin səviyyəsinin, başqa dövlətlər tərəfindən biznesin dəstəklənməsi dərəcəsinin unikal xarakteristikası deyil, ona görə ki, müxtəlif ölkələrin iş adamları başqa vergilər hesabına fiskal təzyiqə uğrayır. Ancaq vergi dərəcəsinin dövlətlər arasındakı qiymətləndirilməsi nəticəsində bəzi nəticələr əldə etmək olar. Reytingin nəticələrinə əsasən, kifayət qədər yüksək iqtisadi tərəqqi səviyyəsi ilə seçilən, buna əsasən biznesi iri ictimai yük daşıyan, o cümlədən də büdcə kəsiri ilə əlaqəli problemlər yaşayan Avrozonanın ölkələri rəhbər olmuşlar. Reyting siyahısını firmalar üçün vergi stimulları mühim sayılan, əsasən təkmilləşməkdə olan iqtisadiyyatları olan ölkələr, o cümlədən mənfəət vergisinin artmasının biznesin iqtisadiyyatın “kölgə” seqmentinə keçməsinə təkan verən ölkələr qapayır. (Yılmaz, M. 2017., s.145)

Korporativ gəlir vergisi nisbəti nöqtəyi-nəzərindən Fransa 37 % dərəcə ilə birinci yerdədir. İkinci yerdə 36 % -lə Malta və 35 % vergi dərəcəsi ilə Belçika yerləşmişdir. Gəlir vergisi uyğun olaraq 31,4 % və 31,3 % təşkil edən İtaliya və

Portuqaliya da reytingin ilk 5-də olmuşlar. Gəlir vergisi səviyyəsi 20 % olan RFa 38 mümkün yerdən AR, Qazaxıstan, Finlandiya, İspaniya, Xorvatiya kimi ölkələrlə birlikdə 19-25 yerləri bölüşdürür. Minimum gəlir vergisi Bolqarıstandadır - vergi dərəcəsi 10 %-dir. İş adamları arasında tanınan Kiprdə gəlir vergisi - 12.5%-dir.

Minimum vergiləri olan ölkələr siyahısında eyni zamanda İrlandiya (12,4 %), Litva və Latviya olmuşlar. Burada vergi yükü 14 % olmuşdur. Son 3 ildə korporativ gəlir vergisi dərəcəsinin yüksəlmə tempi üzrə Moldova liderdir, ancaq bunu vurğulamaq lazımdır ki, bu artım 2018-ci il yanvarın 1-də reallaşmış, indiyə kimi dövldə vergi dərəcəsi neytrallaşmışdır.

Eyni zamanda, Yunanıstan və Fransa gəlir vergisini çoxaldıb və öz büdcə problemlərini yoluna qoymağa çalışıb. 2018-ci ildən reytingdə olan 38 ölkə arasında 7-si vergi dərəcəsinə çoxaldıb. Reytingin aşağı düşməsi 8 ölkədə müşahidə edilib, bu, Finlandiya və Belarusda ən yüksək olmuşdur. Reyting nəticələrindən məlum olur ki, gəlir vergisi, minimum, ölkənin iqtisadiyyatı üçün «tormoz» deyil – inkişaf etmiş Avropa dövlətlərində onun səviyyəsi zəif iqtisadiyyatlardan daha çoxdur. (Əlavə 5)

Ayrı-ayrı dövlətlərdə vergi şərtləri bəzən ciddi şəkildə bir-birindən fərqləndiyindən, orta göstərici olan “il boyu, faiz ilə ümumi mənfəət vergisi dərəcəsi”, “il boyu ödənişlərin sayı”, “vergilərin ödənilməsi üçün xərclənən vaxt” kimi göstəricilərdən istifadə olunub. Başqa sözlə desək, təxmin cəzalar ancaq dövlət xeyrinə çıxılan vergilərin tutumu deyil, eyni zamanda onunla qarşılıqlı ünsiyyət rahatlığı da əsas götürülür. Vurğulamaq olar ki, söhbət qazanc vergisi və gəlirdən yox, mənfəət vergisi faizindən gedir. Reytingdə 10-cu yeri az tanınmış bir dövlət Kiribati Respublikası tutur. Polineziya və Mikronezyada yerləşən bu Sakit okean ölkəsi ümumi vergi yükünün mənfəət vergisinin 31,3 % -ni əhatə etməsi ilə müəyyən edilir. Oradakı sahibkarlar bir ildə yeddi fərqli f ödəniş etməyə məcburdurlar. İl boyu onlar buna ümumilikdə 120 saat vaxt xərcləyirlər. 9-cu yerdə Oman durur. Ərəb dənizi sahilində olan bu dövlətin ümumi vergi yükü

mənfəətin 21 % -i əhatə edir. Amma dövlətə hesabat vermək məqsədilə burada il boyu 14 ödəniş etmək lazımdır. Buna orta hesabla 68 saat vaxt lazımdır. Bütün bu vacib ödənişləri həyata keçirmək üçün, 131 saat vaxt lazımdır. Bu göstəricilər Kanadanı cədvəlin 8-ci sətrinə çıxarır. 7-ci yeri isə ümumi illik dərəcəsi 13.5 % ilə Bəhreyn Krallığı tutur. Bir yandan, işçiləri daha bir şey “qorxuda bilər”: 1 il ərzində dövlətin xeyrinə 13 ödəniş etmək lazımdır. Buna cəmi 36 saat vaxt xərcləmək lazımdır. İrlandiyada vergi yükü səviyyəsi 25,4 % təşkil edir. Bura biznes aparmaq reytingində 6-cı yer tutmağa şərait yaratmışdır. Sakit yaşamaq üçün sahibkarlar 9 ödəniş etməlidirlər, buna da onların orta hesabla 80 saat vaxtları güdəcək. Analitiklərin hesablamalarına əsasən, bunun 82 saat vaxt lazımdır. Əksər qacetlərin vətəni və yekun vergi yükü 27,1 % olan Sinqapur 5-ci yerdədir. Orada vergiləri il ərzində 5 dəfə ödəniş etmək lazımdır. Analitiklərin hesablamalarına görə buna 82 saat vaxt lazımdır. Onun Asiya həmkarı – Çinin xüsusi iqtisadi zonası olan Gonkong qabaqdadır. Burada illik vergi yükü mənfəətin 22,6 % -ni əhatə edir. O cəmi 3 ödənişdən təşkil edilib. Bu, liderlər 3-lüyündən kənarında rekorddur. Lakin sənədləşmə işləri görməyə və bütün işləri həll etməyə bu yarıdövlət şəhərdə 78 saat lazım olacaq. Kürsüdə 3-cü yeri güclü neft dövləti - BƏƏ tutur. Burada illik vergi yükü mənfəətin 14,3 % -ni əhatə edəcək. Ancaq 3 ödəniş var, vergi orqanları ilə hesablaşmalara 72 saat xərclənə bilər. 2-ci yerdə Fars körfəzi sahilindəki Qətər dövləti dayanır.

Hesablanma üçün ümumilikdə dörd ödəniş etmək lazım gəlir və buna yalnız 12 saat gedəcək. Yer üzündə vergi sistemlərinin 2016-cı ildəki reyting sıralamasında Rusiyada vergi yükü mənfəətdən 48,5 %-ni əhatə etmişdir. Reyting 3 göstərici üzrə həyata keçirilir:(İnce, T., & Beşel, F. 2019, s.147)

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

- vergi uçotunu həyata keçirmək üçün əmək xərcləri - vergilərin əsas növləri üzrə hesablamalara və hesabatların hazırlanmasına lazım olan vaxt (saat);

- vergi ödənişlərinin sayı.

Bencamin Franklinin fikrincə: «bu dünyada ancaq ölüm və vergilər qaçılmazdır». Ancaq yer üzündə elə yerlər var ki, bu bəyanatın 50 %-i doğrudur. Ölkələrin əksəriyyəti üçün gəlir vergisi vacib gəlir mənbəyi olsa da, elə dövlətlər var ki, onlar öz vətəndaşlarından bu vergini yığmadan mükəmməl fəaliyyət göstərə bilirlər.

1. BƏƏ adambaşına düşən gəlirə görə ən yüksək yerdə olanlardan biridirlər, onların vətəndaşları heç bir vergi vermir. Orada nə gəlir vergisi var, nə ƏDV, müəssisələrin, investisiya şirkətlərinin də mənfəətindən vergi tutulmur. Amma bu ölkədə spirtli içkilərə 50 % vergi var.

2. Qətər təbii qazın mayeləşdirilməsi və ixracat üçün infrastruktura ən çox sərmayə yatıran dünyanın ən varlı ölkəsidir. Burada heç bir gəlir və mənfəətə görə vergilər mövcud deyil. Qətər vətəndaşları təkcə sosial sığortaya ödənişlər edir və idxal edilən mallara görə 5 %-li dolaylı vergi verir.

3. Oman Sultanlığı, o cümlədən başqa Yaxın Şərq ölkələri, neft satışı hesabına yaşayır. Oman sakinləri mənfəət vergisi və ya gəlir vergisi verməsələr də, sosial sığortaya öz maaşlarından ayda 6,3 % verirlər. Omanda vergi yalnız daşınmaz əmlak alqı-satqısından çıxılır.

4. Küveyt dünyanın 6-cı neft ixracatçısıdır, onun büdcəsinin 95 %-i neft gəlirlərindən ibarətdir. Küveyt yer üzünün ən varlı ölkələrindən biri sayılır. Burada adambaşına düşən gəlirlərin səviyyəsi ən yüksək sayılır. Küveyt sakinləri heç bir vergi vermir və təkcə sosial sığortaya görə ödənişlər edir.

5. Kayman adaları əsl vergi azadlığıdır. Burada gəlir və mənfəət üçün vergi yoxdur: nə ƏDV, nə icbari sığorta üzrə, təkcə idxal edilən mallara görə dolaylı vergilər var ki, bunlar da 25 %-ə çata bilər.

6. Bahreyn gəlir və mənfəətə görə 0 dərəcə vergi ilə, öz büdcəsini Əbu Safa sektorunda neftinin satışından doldurur. Bəhreyn sakinləri təkcə social sığorta haqları və əmlak vergisi ödəyir.

7. Böyük Britaniyanın xaricdəki dəniz ərazisi Bermud adaları yer üzünün ən varlı ölkələrindən biri sayılır. Cəlbedici vergi sistemi adaya dövlətlərarası şirkətləri

cəlb edir ki, onlar üçün Bermud adaları həqiqi vergi cənnətidir. Rəqəmlər “özləri danışır”. Ölkə vətəndaşlarının orta hesabla 20 %-i onun hüdudlarından kənardadır. Adada gəlir və mənfəət üçün heç bir vergi olmasa da, sakinlərdən sosial sığorta haqları və ya maaş fonduna ödəmələri vermək tələb edilə bilər.

8. İqtisadiyyatı turizmdən asılı olan Baham adalarında gəlir vergisi və mənfəət vergisi mövcud deyildir. İşçilər təkcə sosial sığortaya fərqli haqlar ödəyir. Dövlət büdcəsinin orta hesabla 70 %-i idxal gömrük rüsumları daxilolmalarıdır. Sakinlər təkcə daşınmaz əmlak vergisini ödəyirlər.

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

10. Andorra Avropada cırıtdan dövlət sayılır. Onun vergi sistemində gəlir vergisi və ƏDV mövcud deyil. Ölkənin ÜDM-in 80%-i turizmdən gəlirlərdir. Hər il bu ölkəyə 9 milyona yaxın turist gəlir.

Vergi yükünün hesablanması ideal metodu kimi Y.A. Kirova tərəfindən verilmiş metodu vurğulamaq lazımdır, ona görə ki, onun əsasında pul vəsaiti ilə ifadədə mütləq vergi yükünü, o cümlədən nisbi vergi yükünün miqdarını faizlə hesablamaq olar. Özü də nisbi vergi yükünün miqdarı müəssisədə təzə yaradılmış dəyəri əsas götürərək təyin edilir. Vergi yükünün ölçülməsi təşkilat üçün məqsəd, başqa sözlə desək, gələcək üçün vergi yükünün proqnozlaşdırılması məqsədini güdə bilər. Təşkilatın fəaliyyəti bir çox hallarda bir yerdə durmur. Məlum olur ki, vergi yükü dəyişə bilər. Vergi yükünün tutumu təşkilatın fəaliyyət nəticələrindən, vergi bazalarının dinamikasından, vergilərin ölçülməsi və ödənilməsi qaydasına təsir göstərən xarici faktorların dəyişikliklərindən bir xeyli asılıdır. (Yılmaz, M. 2017., s.145)

Müəssisə tərəfindən, misal üçün öz fəaliyyət sahəsinin böyüdülməsi üçün ödənilməsi vacib olan vergi yükünün hesablanması zəruridir. Buna əsaslanaraq nə qədər vəsaitin müstəqil olacağı haqqında nəticə almaq mümkündür. Elmi-araşdırma

zamanı irəli sürülən vəzifələrin mərhələli icrası nəticəsində işin məqsədi müəyyən edilmişdir.

I fəsildə vergi yükünün təyin edilməsinin nəzəri aspektlərini gözdən keçirilmişdir. Öyrənilən göstəricinin təyin edilməsində, onun terminologiyasında və hesablama metodologiyasında yekdilliyin olmaması qeyd edilir. Vergi yükünün təyin edilməsində müasir iqtisadçı alimlərin fərqli yanaşmaları konspektləşdirilmişdir. Vergi yükünün təyin edilməsinin təklif olunan hər variantının dolğun göstərilməsinin qüsurları və qeyri-korrektliyi qiymətləndirilmişdir.

Vəzifələrdən birinin icrasında vergi yükünün mühüm xüsusiyyətləri müəyyən edilmişdir. Araşdırma nəticəsində məlum olur ki, öyrənilən göstərici dövlətin vergi sisteminin ciddi keyfiyyət ölçüsüdür, ona görə ki, optimal vergi sistemi dövlət tələbatlarını maliyyə vəsaitləri ilə ödəməlidir və o cümlədən vergi ödəyicisinin səmərəli biznes fəaliyyəti göstərməyə dəstəyini çoxalmalıdır.

“Vergi yükü” anlayışının yalnız iqtisadi məzmunu yox, o cümlədən onun miqdar xarakteristikalarının təyin olunmasının zəruriliyi qeyd edilmişdir. Bu məqsədlə tədqiqat predmetinə olan baxışlar tədqiq edilmişdir. F. Yusti, A. Bifeld, Adam Smit, K. Hok kimi məşhur rus və Qərb iqtisadçılarının yazıları gözdən keçirilmişdir. Araşdırmada vergi yükü göstəricisinin faydası qeyd edilmişdir. Bunlar aşağıdakılardır:

- dövlət vergi siyasətinin təşkil olunmasında;
- istehsalın yerləşdirilməsi, investisiyaların paylaşdırılması və kapitalın hərəkəti barəsində təsərrüfat subyektləri tərəfindən qərar vermək üçün müxtəlif dövlətlərdə vergi yükünün müqayisəli şəkildə təhlilində;
- dövlətin vergi sisteminin sosial siyasətə təsiri və ölkə daxilində sosial-iqtisadi vəziyyətin sabitləşməsi üçün müxtəlif sosial qruplar arasında vergi ağırlığının bölünməsinin təhlilində;
- vergi yükünün araşdırma byektinin iqtisadi davranışının bir indikatoru kimi istifadəsində. (Demirli, Y, & Ayyıldız, Y. 2016.31-42.)

3.2. Vergi növləri üzrə vergi yükünün optimallaşdırılması yolları

ÜDM-un həcmində vergi yükünün müəyyən olunması və hesablanma metodologiyası aydın və sadə olmaqla digər ölkələrin təcrübəsində xüsusilə istifadə olunur. İqtisadiyyat sahəsində mövcud olan vergi yükünün hesablanmasının yanaşmalar fərqlidir.

Bilirik ki, adambaşına düşən vergi potensialının, vergi yükünün səviyyəsinin, makroiqtisadi səviyyədə vergi yükünün dinamikasını təyin edən və ölkənin iqtisadiyyatında əsas makroiqtisadi göstəricilər əsasında tətbiq olunmuş vergilərin ÜDM-da xüsusi çəkisinin hesablanması metodikası vardır.

Təcrübədə vergi yükünün ÜDM həcmində bütün növ vergi daxilolmalarının nisbətinin faizlə ifadəsi olduğu aşkardır. Bu cür vergi yükünün göstəricisinin təyin olunmasında bir sıra çatışmayan cəhətləri vardır:

Vergi ödəyicisinin fərdi xüsusiyyətlərini göz ardı edərək, orta statistik vergi ödəyicisinə tapşırılan vergi yükünün səviyyəsi müəyyən edilir. Fərqləndirici xüsusiyyətlərə sahib olan on minlərlə müəssisə ancaq fəaliyyət növlərinə görə deyil, digər əlamətlərinə görə də hər hansı bir ölkədə fəaliyyət göstərir. (İnce, T., & Beşel, F. 2019, s.147)

Göstərilənlər qeyd olunan müəssisələrdə istehsal xərclərinin strukturu, istehsalın fond tutumunun fərqliliyi, kapitalın dövretmə sürəti, gəlirliliyin səviyyəsidir və s.-dir. Ölkənin vergi sisteminin yaradılmasında bunları nəzərə almaq olduqca çətin məsələdir.

Sadalanarlardan başqa həmin göstəricinin faydası çoxdur, ona görə ki, müəyyən bir vergini dövlət müəyyən etdiyindən o da, bu orta göstəricini əsas götürməlidir. Dövlətin vergi dərəcələrini dəyişdirərkən bu göstərici olmadan, vergi güzəştlərinin edilməsi, vergi qanunvericiliyində dəyişikliklərin edilməsi zamanı keçmək hüququ olmadığı həddi müəyyən etmək mümkün deyildir.

Vergi ödəyicilərinin vergi qanunlarına tabe olmamasına, vergidən yayınmanın geniş vüsət almasında, ölkədən kapital axınında bu şərti nöqtənin müəyyən istiqamətdə hərəkəti səbəb kimi qəbul olunur. Təcrübədə təzə ortaya çıxan dəyər

və yaxud əlavə dəyər göstəricilərindən həmin çatışmazlığın yox edilməsi üçün istifadə olunduğu təsdiqini tapmışdır. Təqvim ili ərzində istehsal olunmuş mal və xidmətlərin dəyərini bir dəfə nəzərə alınması, başqa sözlə desək hesablamalar zamanı ancaq son məhsulun əsas götürülməsi və bir neçə dəfə alınıb-satılan aralıq məhsulların gözərdi edilməsi ÜDM-in göstəricisinin hesablanmasında əsas tələbdir. İstehlakçılar tərəfindən son istehlak üçün əldə edilən məhsul və xidmətlər son məhsuldur. Aralıq məhsullar isə son istehlakçıya çatana qədər sonradan emal olunan və bir neçə dəfə təkrar satılan məhsul və xidmətlərdir.

Ölkə daxilində iqtisadiyyatın müxtəlif sektorlarında əgər istehsal edilmiş məhsul və xidmətlərin dəyərini toplasaq, bu zaman istehsal edilmiş ümumi məhsulların həqiqi həcmələrini təhrif edən xeyli təkrar hesablamalar qaçılmaz olacaq.

Xalq təsərrüfatının sahələri üzrə əlavə olunmuş dəyərin cəmi ÜDM-in yenidən hesablar gözərdi edilərək qiymətini göstərir. ƏDV-nin tərkibinə ölkədaxili hesablar sistemində amortizasiya ayırmaları, maaş, müəssisələr tərəfindən əldə edilən mənfəət, onların aldığı rentə və borc kapitalının faizləri daxil edilir. Bu səbəbdən də milli gəlir göstəricisindən vergi yükü göstəricisini müəyyən edərkən istifadə edilə bilər.

Ölkənin vergi sistemində səmərəliliyə qiymət vermək üçün bir çox ölkələrdə vahid birləşdirilmiş göstəricidən yəni vergi sistemindəki elastiklikdən istifadə olunur.

Vergi sisteminin elastikliyi birdən artıqdırsa, bu zaman vergi daxilolmalarının tutumu ÜDM- in həcminə əsasən, müsbət tendensiya ilə artacaqdır. Vergidən daxilolmanın xüsusi çəkisində ÜDM-in ölçüsü ilə yavaş-yavaş artmalıdır.

Ölkədə vergi yükünün səviyyəsinin zəifləməsinin əsas yollarından biri tətbiq olunan vergilərin dərəcələrinin uyğun səviyyəsini əldə etməkdir. Bu səbəbdən də vergi yükünün uyğun səviyyəsinin təyin olunması problem tərəqqi səviyyəsini nəzərə almayaraq istənilən dövlətin vergi sisteminin yaradılması və inkişaf etdirilməsi üçün xüsusi əhəmiyyət daşıyır. Müəssisə vergi yükünün

qiymətləndirilməsindən sonra aşağıdakı üsullardan faydalanmaqla vergitutmanın intensivləşdirilməsini həyata keçirə bilər:

- vergitutma subyektinin dəyişdirilməsi;
- vergitutma subyektinin fəaliyyət növünün dəyişdirilməsi;
- vergiqoyma yurisdiksiyasının dəyişdirilməsi;
- Hüquqi çərçivədə müəssisənin uçot siyasətinin qəbul edilməsi;
- Optimallaşdırmanın müqavilə münasibətləri vasitəsilə həyata keçirilməsi;
- güzəşt və vergi imtiyazlarından istifadənin tətbiq edilməsi.

Aşağıdakı xüsusi optimallaşma metodundan da istifadə oluna bilər:

- vergilərin ödənilməsinin vaxtının dəyişdirilməsi üsulu;
- vergitutma obyektinin birbaşa azaldılması üsulu.

Vergi sisteminin yaxşılaşdırılması dedikdə vergi öhdəliyi həcmində vergi ödəyicisi tərəfindən məqsədli hüquqi fəaliyyəti vasitəsilə azaldılması nəzərdə tutulur. Bunlara aiddir:

- təqdim olunan imtiyaz və güzəştlərdən qanunvericilik çərçivəsində tam istifadə;
- vergilərdən azad olmalar;
- digər qanuni üsullar.

Vergidən yayınma isə vergi ödəyicisi tərəfindən qanunvericiliyi pozmaqla vergi öhdəliyinin azaldılması, vergilərin və başqa ödənişlərin azaldılması formasıdır. Vergi sisteminin yaxşılaşdırılması üsulu, qanuni və qeyri-qanuni üsullara ayrılır. Optimallaşdırma zamanı müəssisə fərdilik, səmərəlilik, təbiiliyin və itkilərin uyğunluğu, hüquqi nöqteyi-nəzərdən anlaşıqlı olması, dinamikliyi, məxfiliyi, nəzarət, neytrallıq, forma və məzmunun uyğunluğu, diversifikasiya və kompleks yanaşma prinsiplərinə uyğun qanuni üsullardan yararlanmalıdır. Vergilərin optimallaşdırılmasının əsas üsulunu vergi planlaşdırması təşkil edir.

Qanunvericiliklə təyin edilmiş güzəştlərdən və üsullardan faydalanmaqla vergi öhdəliklərinin azaldılması vergi planlaşdırmasının təməlini təşkil edir. Vergilərin planlaşdırması zərurəti fərqli hallar üçün konkret vergi rejimləri nəzərdə

tutan, vergitutma bazasının hesablanması nöqteyi-nəzərindən muxtəlif üsullardan istifadəyə imkan verən və vergini ödəyənlərə müxtəlif güzəştlər təklif edən vergi qanunvericiliyində öz əksini tapmışdır .

Vergilərin planlaşdırılmasının əsas məqsədi vergi ödənişlərini azaltmaq imkanı verən yolun seçilməsidir. Sahibkarlıq fəaliyyətinin düzgün subyektində vergi planlaşdırması mövcud vergi qanunvericiliyi kontekstində verginin azaldılması üçün fəaliyyətin hüquqi formalarının optimal strukturunun seçilməsindən ibarətdir.

Vergi planlaşdırılması təsərrüfat fəaliyyətinin bütün mərhələlərində vacib sayılır. Tətbiq edilən vergilərin planlaşdırılmasının doğruluğunu vergitutmanın yaxşılaşdırılmasının əlverişliliyini çoxaldır.

Bütün vergilərin yaxşılaşdırılması vergi yükünün sıfıra qədər azaldılması deyildir, başqa sözlə desək vergi qanunvericiliyində olan minimum dərəcəyədək azaldılmasını nəzərdə tutur. Optimallaşma qanuni üsullardan istifadəni nəzərdə tutur. Digər yandan vergidən yayınma isə cinayətdir. Bu prinsipin pozulması isə bazar münasibətlərini korlayır, vergi ödəyicilərinin sayını və mal təklifini azaldır. Vergi yükünün ən yüksək dərəcədə ağırlığı tələbi azaldır və bazarın tutumunu azaldır ki, nəticədə bu da istehsalatın stimuluna mane olur.

Vergi sistemi üçün vergi yükünün vergiqoymada həddini keçməsinə imkan verməyən şərtlərə əməl olunması vacibdir. Misal üçün mənfəət vergisi tərəqqi etmiş bazar iqtisadiyyatı ölkələrində o qədər də əşhur deyildir, sahibkarlar, adətən, xərclərinin artmasını tarazlaşdırmaq üçün bu vergini məhsulun qiymətinə daxil etməyə cəhd edir. Nəticədə, vergi yükü alıcının öhdəsinə düşmüş olur. Məhz alıcılar vergini ödəyirlər, sahibkarlar isə vergi agenti rolunu oynamış olurlar. Vergi yükünün yaxşılaşdırılmasının inkişaf etdirilməsi istiqamətləri hesab edirik ki, aşağıdakılardan ibarətdir:

1. Sadələşdirilmiş vergi sisteminin üstünlükləri nəzərə alınmaqla təkmilləşdirilməsi (hər hansı bir vergi növünün vahid vergi növü ilə əvəz olunması, vergitutma obyektinin təyin olunması, ƏDV ödəməkdən azad olma, təqdim olunan

hesabat sənədlərinin azaldılması). Müxtəlif fəaliyyət növləri üzrə dövriyyənin meyarlarının diferensiallaşdırılması; əvvəlki illərdə indeksləşdirilməsi nəzərə alınaraq gəlirlərin miqdarının indeksləşdirilməsi; Tətbiq edilən vergi dərəcələrinin beynəlxalq təcrübəyə müvafiq şəkildə azaldılması; Əhalinin sayına əsasən fərdi sahibkarların olduğu bölgədə olaraq vergi dərəcəsinin aşağı düşməsi.

2. Vergilərin diferensial sisteminin tətbiq edilməsi.

3. Müəssisənin vergi siyasətinin aparılması və formalaşdırılması kontekstində vergi yükünün idarə olunması ilə məşğul olan tərkibin yaradılması.

4. Aidiyyəti müəssisə üçün vergi rejiminin doğru seçilməsi.

5. Vergi sisteminin optimallaşdırılması üçün ofşor mexanizmlərindən istifadə olunması.

6. Dövlətin vergi qanunvericiliyinin sadələşdirilməsi və s.

Müasir dövrdə İEÖ-də texnologiyaların, e-avadanlıqların, əmtəələrdə gerçəkləşdirilmiş biliyin ÜDM-dakı payı 70-80% həddindədir. Bu ölkələrin sərvətinin 60-80%-i intellektual kapital vasitəsilə formalaşmasında elm sahələrinin tərəqqisindən, başqa sözlə desək biliklər iqtisadiyyatının xəbər verir. İnnovasiyaların tərəqqisi kontekstində vergi siyasətinin aparılması zəruri amildir və bu da proqnozlaşdırılan nəticənin gerçəkləşməsi üçün əsas amillərdən biri hesab edilir. Təkmilləşmiş dünya ölkələrindəki təcrübədən məlum olur ki, optimal vergitutma mexanizmlərinin tətbiq edilməsinin nəticəsi kimi innovasiya yönümlü iqtisadi sistem qurmaq olarmış. Aşağıda qeyd edilən istiqamətlər üzrə innovasiya yönümlü vergi siyasəti yaranır:

- yeni innovasiyalara sərf edilmiş xərclər üçün vergi güzəştləri tətbiq etmək;
- idxal ediləcək yeni texnologiyaların alınmasında iqtisadi baxımdan tənzimlənmə;
- elmi-tədqiqat məqsədləri üçün alınmış avadanlıqlara sürətləndirilmiş amortizasiya ayırmalarının tətbiq olunması;
- vergi güzəştlərinin elmi-texniki tədqiqatlar sahəsinə tətbiqi.

Əksər ölkələrin vergi sistemlərində güzəştlərlə yanaşı, vergi tətilləri də tətbiq edilir. Vurgulayaq ki, innovasiyaların tərəqqisi üçün vergi güzəştlərindən istifadə olunması tənzimləyici funksiya ilə yanaşı, vergilərin inzibatçılığı nöqtəy-nəzərindən həllini tapmayan tərəfləri də var.

Qloballaşan iqtisadiyyat şəraitində, transmilli şirkətlərin müxtəlif vergi dərəcələri tətbiq olunan ölkələrdə fəaliyyəti vergi üçün nəzərdə tutulmuş güzəştlərdən faydalanmaqla manipulyasiya imkanlarını formalaşdırır ki, bu da vergidən yayınma hallarına təkan verir. Digər yandan, texnologiyalardakı intensiv inkişaf xərclərin innovasiya və yaxud qeyri-innovasiya yönümlü olmasının müəyyən edilməsi üçün çətinliklər yaradır. İxtisaslı elmi kadrlara və mütəxəssislərə olan tələbinin yüksək olması elm tutumlu və innovasiya yönümlü sahələrin iqtisadiyyatın digər sahələrindən fərqləndirən əsas xüsusiyyətdir. Bu səbəbdən elm tutumlu sahələrdə əməkhaqqı fondunun yüksək olması zəruridir. Nəzərə alınmalıdır ki, innovasiya yönümlü müəssisələrdə maaşın qanəedici olması fərqli tənzimləmə siyasətinin həyata keçirilməsi zərurətindən irəli gəlir. Belə kontekstdə, tənzimlənmə tədbirlərinin aşağıda göstərilən kimi olması səmərəlidir:

- Sosial vergilərə fərdi yanaşma zamanı ilk növbədə innovasiya yönümlü sahələrə əməkhaqqının çox olması nəzərdə tutulmalıdır;
- Ölkəyə idxal edilmiş keyfiyyətli parametrləri ilə hesablanan innovasiya xarakterli mexanizmlərin ƏDV-dən xilas edilməsi;
- Elm və innovasiya tutumlu müəssisələrdə xüsusi vergi rejiminin tətbiqi vergitutmanın tənzimləyici rolunu gücləndirmək məqsədilə zəruri sayılır .

Vergi inzibatçılığında problemlərin yoluna qoyulması innovasiya yönümlü sahələrin vergi tutmaya cəlb olunmasında kompleks yanaşmanın bir hissəsi olardı. Bundan başqa qeyd etmək lazımdır ki, innovasiya xarakterli sahələrin inkişafı nöqtəy-nəzərindən gömrük, büdcə vergi siyasətinin düzgün istiqamətləndirilməsi ilə yanaşı, rəqabət qabiliyyətliliyin qorunub saxlanması ilə əlaqədar tədbirlərin görülməsi sürətləndirilməlidir. (Akbulut, H. 2014, s.25-32)

Vurğulamaq lazımdır ki, vergilər vasitəsilə manipulyasiya tədbirləri müəyyənləşdirilən hədəflərə nail olmaq üçün vergi siyasətinin mühüm istiqamətlərində birini əhatə edir. AR tərəfindən yürüdülmən vergi siyasəti iqtisadi siyasətin mühüm istiqamətlərindən sayılan fiskal yönümlü tənziqləmənin elementi olmaqla vergi sistemi vergilərin bədcənin formalaşmasındakı rolunu, vergi dərəcəsinə və diferensiasiyalarını, güzəştləri, imtiyazları və vergi kreditini, verginin hesablanmasını və bədcəyə ödənilməsinin mexanizmlərini müəyyən edir.

Vergi inzibatçılığının və qanunvericiliyinin sadələşdirilməsi dünya təcrübəsində qeyd edilən sahələrlə əlaqədar vergiqoymada islahatların mühüm istiqamətlərindən birini əhatə edir.

Gəlirin yenidən bölüşdürülməsi vasitəsi olaraq vergidən istifadə olunması xüsusi hallarda sadə vergilər sistemi vasitəsilə mümkün olmur. Onu da vurğulamaq lazımdır ki, hökumət bilərəkdən iqtisadi proseslərə müdaxilə etmək üçün diskriminasiya xarakterli vergi siyasətini, vergitutma alətləri ilə yönləndirməklə həyata keçirir. Vergitutma bazası, vergi dərəcəsi və imtiyazlarındakı hər hansı dəyişiklik sahibkarlığın müxtəlif sahələrinin müəyyən qruplarının başqalarından üstün olmasına, sahibkarlıq sahəsinin hərəkətinə məhdudiyyətin tətbiqinə gətirib çıxarması deməkdir. Vergi siyasətinin diskriminasiya xarakteri o vaxt artır ki, iqtisadi proseslərə dövlətin müdaxilə səviyyəsi artsın. Sahibkarlıq mühitinin əsas göstəricisi bu səbəbdən də dövlətin vergi siyasətinin dəyişməz olması hesab olunur.

İctimai tərəqqi vergi münasibətlərinin təkrar bölüşdürücü xarakterinin tərəqqi səviyyəsindən çox asılıdır. Optimal vergi sistemini yaratmadan iqtisadiyyat üçün bazar əlaqələrinin yaradılması üçün iqtisadi islahatın həyata keçirilməsi qeyri-mümkündür. Bütün ölkələrin iqtisadi fəaliyyətinin vacib və mürəkkəb sahələrindən biri vergi münasibətlərinin inkişaf etdirilməsi hesab edilir.

İqtisadiyyatın tənziqlənməsində, inflyasiya amilinin qarşısının alınmasında, qiymət artımlarının məhdudlaşmasında, bədcə gəlirlərinin formalaşmasında, sosial yönümlü bazar iqtisadiyyatlı bütün ölkələrdə vergi sistemi dövlətin maraqlarına

xidmət edən əsas faktor kimi göstərilir. Dövlətin vergi sistemi ictimai tərəqqini, o cümlədən geniş təkrar istehsalın iştirakçılarının iqtisadi maraqlarını təmin etməklə, onların tarazlığının qaydaya salınmasını təmin edir. Dövləti vergi sahəsində islahatlara getməyə məcbur edən mühüm faktorlar aşağıdakılardır:

- ölkənin vergi sisteminin əlverişliliyinin artırılması;
- iqtisadiyyatın tərəqqisinin artımını zəiflədən vergitutma sahəsində əngəllərin götürülməsi.

Əksər təkmilləşmiş dövlətlər 5-7 il müddətində vergitutmada islahatların həyata keçirilməsini zəruri sayır. Modern vergi nəzəriyyələrinə əsasən vergi islahatlarının prinsiplərində iki qrup nəzərə alınmalıdır. Bununla belə, klassik vergitutma prinsipləri I qrupa daxil edilir. Vergitutmada islahatlar zamanı müəyyən bir ölkənin spesifik xüsusiyyətlərinin nəzərə alınması olan prinsiplər II qrupa daxil olunur.

Vergitutma sahəsində islahatların aparılmasının əsas məqsədlərindən biri, dövlət maraqlarının və sahibkarların maksimum dərəcədə tarazlığının təmin edilməsindən ibarət olmalıdır. Bununla yanaşı sosial yönümlü bazar iqtisadiyyatı şəraitində vergi sistemində yaranan vergi hüquq münasibətlərinin tənzimlənməsində hərtərəfli normativ hüquqi bazanın olması əsas amildir. Aşağıda göstərilənlər üzrə vergi siyasətini aparmaq zəruridir:

*vergitutmanın ədalətli olması vergilər haqqında qanunvericilikdə göstərilməlidir;

* vergilər iqtisadi baxımdan əsaslandırılmalı;

*vergi ödəyicilərinin konstitusiya hüquqlarının tətbiqinə və müstəqil fəaliyyət göstərmələrinə əngəl törədən vergilərin təyin olunması yolverilməzdir;

*etnik ideoloji, siyasi və vergi ödəyicilərin arasında formalaşan başqa xüsusiyyətlərin əsas götürülərək vergilər müəyyən edilməli;

* vergi yukünü optimallaşdırılmış səviyyəsində saxlamaq.

Aşağıdakılar vergi siyasətinin həyata keçirilən mühüm istiqamətləri olmalıdır:

- *vergi dərəcələrinin az olması;
- *vergilərin sayının azalması;
- *vergitutma bazasının böyüməsi;
- *vergini ödəyənlərin hüququnun artırılması;
- *səmərəli vergi nəzarətinin təşkili;
- *iqtisadi təhlükəsizliyin qorunması üçün əsaslandırılmış tədbirlər görmək.

İqtisadi səmərəlilik statistikasına nöqtəyi-nəzərindən son dövrlər dünya ölkələri arasında önsüralarda qərarlaşan AR-da iqtisadiyyatın tərəqqisi ilə yanaşı, vergitutma sahəsində islahatlar, gerçəkləşən vergi siyasəti ölkənin vergi sisteminin tərəqqisində keyfiyyət etibarını ilə yeni mərhələnin yaranmasında şərait yaratmışdır.

Vurğulamaq lazımdır ki, vergi sisteminin əlverişliliyini xarakterizə edən göstəricilərə ilk öncə vergi yükünü aid etmək lazımdır. Vergi ödəyicilərinin gəlirlərinin 30% - dən çoxunun tutulmasına ölkədə mövcud olan vergi sistemi elmi nöqtəyi-nəzərdən sübut olunmuşdur ki, imkan verilməməlidir. Yüksək vergi rejimli yurisdiksiyalı iqtisadi cəhətdən İEÖ və İEOÖ-in çoxunda tətbiq edilir. Həmin ölkələrdə mövcud korporasiyalarda mənfəət vergisi və fərdi gəlir vergisi dərəcəsi 30-60 % olur. Bu dövlətlərdə mənfəət vergisi güzəştli dərəcədə əlavə, gəlirlərin bölüşdürülməsi və repatriasiyasında verginin dərəcəsini də endirirlər. (Akbulut, H. 2014. 29).

Dərinləşən qloballaşma prosesləri, müxtəlif ölkələrin vergi sistemlərinin yaxınlaşdırılması, təsərrüfat sistemlərinin inteqrasiyası da modern iqtisadiyyatda zərurətə çevrilmişdir. İqtisadi inteqrasiyanın tərəqqisi zamanı Aİ kontekstində əsas məsələlərdən biri də ayrı-ayrı ölkələrin vergi sistemlərinin yaxınlaşdırılması prosesinin təşəkkül tapmasıdır.

AR-nın vergi sisteminin beynəlxalq vergitutma təcrübəsinə müvafiq işlənilib hazırlanması nəticəsində, o cümlədən vergitutmanın klassik prinsipləri əsasında formalaşması müasir dövrdə yüksək tələblərə uyğun olan sistemə çevrilməsi ilə nəticələnmişdir.

Optimal vergi sisteminin yaradılması, vergi yükünün optimallaşdırılması nöqtəyi-nəzərindən qanunvericiliyin inkişaf etdirilməsi istiqamətində uyğun tədbirlər davamlı olaraq həyata keçirilməlidir.

Cədvəl 11. Vergi yükünün müqayəsi

Ölkələr(yüks.hədd)	Gəlir vergisi	Mənfəət vergisi	ƏDV
Azərbaycan	25%	20%	18%
AFR	42%	15%	16%
Fransa	40%	33,3%	19,6%
İsveç	56%	28%	25%
İspaniya 45% 30% 16%	İspaniya 45% 30% 16%	İspaniya 45% 30% 16%	İspaniya 45% 30% 16%
İtaliya	39%	27,5%	20%
Böyük Britaniya	40%	23%	17,5%
İrlandiya 42% 19% 21%	İrlandiya 42% 19% 21%	İrlandiya 42% 19% 21%	İrlandiya 42% 19% 21%
Avstriya	50%	25%	20%
Yunanıstan 40% 25% 19%	Yunanıstan 40% 25% 19%	Yunanıstan 40% 25% 19%	Yunanıstan 40% 25% 19%

Mənbə: Müəllif tərəfindən tərtib olunub.

Vergi yükünün optimallaşdırılmasının nəzəri əsaslarına əsasən həyata keçirilən islahatlar nəticəsində AR-da modern texnologiyanı təmin edən avadanlıqların idxalının ƏDV-dən azad olunması məqsədəuyğudur.

Əksər ölkələrdə innovasiya yönümlü məhsulların maya dəyərini azaltmaq üçün həmin məhsulların istehsalçıların əmlak vergisinin azad olunmasında tətbiq olunur. Əmlak vergiləri, torpaq vergiləri, həmçinin faydalı qazıntılara mədən vergisinin dərəcəsinə təkrar baxılması, beynəlxalq təcrübəyə uyğunlaşdırılması ölkəmizin vergi sistemi üçün də müzakirə obyektinə ola bilər.

Əmlak və torpaq vergiləri ilə əlaqədar olaraq başlıca hədəflərdən biri kimi hər bir əmlakın qiymətinin real bazar qiymətinə uyğunlaşdırılması vasitəsilə vergi tutma bazasının böyüdülməsindən ibarətdir. İlk öncə, bu sahədə qiymətləndirmə işləri görməli, bazar qiymətləri əldə ilkin qiymətləndirilməli həmçinin əmlakın həcminə görə vergi təyin olunmalıdır. Əgər belə olarsa büdcəyə daxilolmaları artırmaq imkanı olacaqdır. Digər sahələrdə olduğu kimi vergi sistemində də səmərəli islahatların həyata keçirilməsi üçün, bu sahənin inkişafını təmin edə biləcək, çevik vergi siyasətinin aparılmasında ölkənin iqtisadiyyatında olan tərəqqi və yüksəliş əsas amil kimi qiymətləndirilmişdir. (Seyfullayev İ.Z.2013)

Vergi inzibətçiliğinin bütün sahələrində yenilənmiş məlumat və kommunikasiya texnologiyalarının tətbiqi, vergi qanunvericiliyinin və inzibətçiliğın tərəqqi etdirilməsi, vergi ödəyicilərinə xidmətin yüksəldilməsi, inzibati idarəetmənin keyfiyyətə yaxşılaşdırılması və elektronlaşdırılması az bir müddətdə vergi sistemi üçün öz müsbət təsirini göstərmişdir.

Bizim fikirimizcə vergitutmada hədd elə bir şərti göstəricidir ki, həmin nöqtədə vergi ödəyiciləri və dövlət xəzinəsi üçün ÜDM büdcə sistemi vasitəsi ilə yenidən bölüşdürülən optimal xüsusi çəkisini əldə etmək mümkündür. Vergi ödəyicilərinin vergidən yayınmalarına, kapitalın ölkədən axınına, vergidən yayınma hallarının çoxalmasına həmin şərti nöqtənin müəyyən istiqamətdə hərəkəti səbəb ola bilər.

Yeni formalaşdırılan vergitutma sistemi, başqa vergi sistemləri ilə bənzər prinsiplərin əsasında qurulmalı, əsasən xarici kapitalın ölkə iqtisadiyyatına cəlb olunması ilə yanaşı postsovet ölkələrinin və digər ölkələrin qarşılıqlı əməkdaşlıqda inteqrasiyası nöqtəyi-nəzərindən münbit şərait formalaşdırmalıdır. Bu nöqtəyi-nəzərdən də, ölkədə aparılan vergi siyasətinin mühüm istiqaməti vergi yükünün optimallaşdırılmasına xidmət göstərməlidir.

Vurğulamaq lazımdır ki, vergitutmanın normallaşdırılması istehsal və yaxud marketinq strategiyası günümüzdə müəssisə və təşkilatlar üçün çox vacibdir.

Sadalananlar vergi sisteminin həm nəzəri cəhətdən, həm də praktiki aspektən araşdırılmasının vacib olmasını bir daha sübut edir.

Nəticə və Təkliflər

Vergi yükünün tədricən azaldılması, iqtisadiyyatın tərəqqisinə stimül verən əsas amillərdəndir. AR-da həyata keçirilən indiki vergi siyasəti vergi yükünün aşağı düşməsinə istiqamətləndirilmişdir.

Vergi yükünün azaldılmasına bəzi amillərdən faydalanmaqla nail olmaq olar. Müasir istehsal və xidmət sektorlarının açılması üçün uyğun şəraitin yaradılması vacib şərtlərdəndir. Bu şəraitin formalaşdırılması dedikdə səmərəli vergi mühitinin yaradılması planlaşdırılır.

Bununla yanaşı, ölkə daxilində vergi mədəniyyətinin insanlara aşılması vergi siyasətinin vacib bir hissəsi olmalıdır ki, bu haqda dövlətimizdə bir sıra ciddi işlər görülmüşdür.

Ölkədə həyata keçirilən islahatlar millətimizin xoşbəxt gələcəyindən xəbər verir. Neftdən əldə edilən gəlirin iqtisadiyyata əlverişli yatırımı, yoxsulluğun ləğvinə və xeyli ofislərin açılmasını əsaslandırmışdır.

Magistr dissertasiyası işində vergi yükünün təyin olunmasına dair məsələlərə nəzər salınmışdır. Müasir ədəbiyyatlardan səmərəli şəkildə istifadə olunmuşdur.

Dissertasiyası işinin I fəslində vergi yükü qiymətləndirilmiş, metodoloji aspektləri göstərilmişdir. Bununla yanaşı, ölkə daxilində həyata keçirilən vergi siyasəti və vergi islahatlarının mühüm istiqamətləri də ətraflı təhlil olunmuşdur.

İkinci fəsil 4 sualdan təşkil edilmişdir. Bu suallarda vergi yükünün təyin olunması üsulları və vergi yükünün təyin olunması metodikalarının müqayisəsi verilmişdir. Bununla yanaşı, 2001-ci ildən etibarən AR-da vergi yükünün dinamikasının təhlili qeyd edilmişdir. Axırınıcı fəsildə vergi yükü nəzərə alınmaqla vergi siyasətinin təyin olunması və ARda vergi sisteminin əlverişliliyinin qiymətləndirilməsi və onun təhlil edilməsi ətraflı müzakirə edilmişdir. İEÖ-in təcrübələrinə əsasən bu məqsədlərin həyata keçirilməsi üçün vergi ilə bağlı iqtisadi islahatlar aşağıdakı prinsiplər üzrə aparılmalıdır :

1. Bütçə gəlirlərinin inkişaf etməsi üçün zəif dərəcəli vergi sisteminin təşkili iqtisadi araşdırmaların göstərdiyi kimi, vergi sistemində olan bütün dəyişikliklər sırf vergi dərəcələrinin yekun həddinin qiyməti ilə əlaqədardır.

2. Vergidən yayınmanın ayrı-ayrı sxemləri vergi şkalasının mütərəqqiliyi və kapitalın ayrı-ayrı dərəcələrlə vergiyə cəlb olunması ilə əlaqədar olur. Gəlirlərin vergiyə cəlb olunmasının ayrı-ayrı rejimlərinin zəiflədilməsi vergi qanunvericiliyinin sərt şəkildə pozulmasının hallarını aradan qaldırır və onlarla əlaqəli sanksiyaların da sayının xeyli zəifləməsinə səbəb olur. Bununla belə, gəlirlərin leqallaşdırılması cəhdləri artır.

3. Vergi sisteminin “yaxşı” sayılan vergilərdən ortaya çıxması. “Yaxşı” vergi dedikdə son nəticədə bu verginin kimin ödəyəcəyinin qabaqcadan bilinməsi nəzərdə tutulur. Misal üçün, Amerikada korporativ gəlir vergisi “pis” vergi kimi müəyyən edilmişdir. Ona görə ki, bu verginin ağırlığı istehlakçıların və səhmdarların üzərinə düşür, son olaraq qeyd edək ki, kapital yığıcı və investisiya fəaliyyətinə əngəl yaradır.

4. Vergi sistemindəki yeniliklərin mahiyyəti istənilən vergi ödəyicisi üçün anlaşılıqlı olmalıdır.

5. Vergi ilə bağlı iqtisadi islahatlar haqda xəbərdarlıq olunması. Ona görə ki, bəzən sahibkarlar vergi qanunvericiliyinə tətbiq edilən yeniliklər haqda cari maliyyə ilində, investisiyalarını sahələrə yerləşdirdikdən, biznes sözləşmələri etdikdən sonra öyrənirlər ki, bu da biznes və bütçəyə daxilolmalar sahəsində bəzi itkilərə səbəb olur.

6. Vergi ilə bağlı iqtisadi islahatlar aparılarkən bir sıra vəzifələr icra olunmalıdır.

Misal üçün, vergi sistemində ağır fiskal tələblər təyin etmək və o cümlədən, biznes fəaliyyətinin intensivləşdirilməsi, gəlirlərin çoxaldılması və s. kimi

məqsədlər qoyulması son nəticədə ona səbəb olur ki, düşünülmən məqsədlərin hec biri həyata keçməyəcəkdir.

7. Növbəti vergi islahatlarını həyata keçirərkən, bu islahatlar nəticəsində hansı nəticələrin alınacağını əvvəlcədən konkret olaraq təsəvvür etmək, islahatların əsas vəzifələrinin optimallıq şərtini təyin etmək lazımdır.

İstifadə edilmiş ədəbiyyatlar

Azərbaycan dilində

1. Kəlbəliyev Y.A., Məhərrəmov R.B., Rzayev P.Q. (2011). Xarici ölkələrin vergi sistemi. Bakı: "İqtisad universiteti", 554 s
2. A.F.Musayev, Y.A.Kəlbəliyev, Z.H.Rzayev. (2005). "Vergilər və vergitutma" Bakı, s.180
3. Azərbaycanın statistik göstəriciləri. Bakı: 2010-2017.
4. Hüseynov A., Paşayeva N. Vergi sisteminin təkmilləşməsi problemləri: qanunverici bazanın yeniləşmə istiqamətləri. Azərbaycan Respublikasının-İqtisadi İslahatlar Mərkəzi. Azərbaycan Respublikasında iqtisadi inkişafın xüsusiyyətləri və problemləri // Elmi əsərlər toplusu, V buraxılış, Bakı: (2015), 231 s.55-56
5. Kəlbəliyev Y.A. (2005). Fiskal siyasət və milli iqtisadiyyatın tənzimlənməsi problemləri. Monoqrafiya. Bakı: "Elm", 468 s, s9
6. Məmmədov F.Ə. və başqaları. (2010). Vergilər və vergitutma. Bakı: 512 s s.8
7. Sadıqov M., Hüseynov A., Zeynalov V. Korporativ maliyyə, (2007). Bakı;, 504s. s.45-47
8. Seyfullayev İ.Z. Vergi və investisiya mühiti (2013). Bakı: , 375 s. S.123
9. Məmmədov F.Ə. və başqaları. (2010). Vergilər və vergitutma. Bakı: 512 s s.8
10. Xodov L.Q. Vergilər və iqtisadiyyatın vergi tənzimlənməsi (2015). Dərs vəsaiti Bakı , 163 s. S.139

Rus dilində

1. Акбулут Х. (2014). Организация экономического сотрудничества и развития. Международный журнал экономических проблем, 5, доступ
2. Демирли, Y, & Аyyıldız, Y. (2016). Влияние налоговой конкуренции на налоговые поступления и структуру в странах-членах Европейского Союза. Международный журнал экономических исследований, 2 (4), 31-42.

3. Ёылмаз, М. (2017). Влияние программ структурной перестройки на внутреннюю миграцию и городской рынок труда: пример Кахраманмараша (неопубликованная докторская диссертация), Институт социальных наук Университета Анкары, Анкара.
4. Ince, T. & Beşel, F. (2017). Влияние внешних шоков на налоговое бремя: оно постоянное или временное? CBU Journal of Social Sciences, 14 (2), 75-96. DOI: 10,18026 / cbusos.01591

İngilis dilində

1. Anishenko A.V. (2009). Optimization of taxes. M. : Publishing House, 128 p. (Anişenko A.V. Vergilərin optimallaşdırılması. M. : Mühasibat uçotu nəşriyyatı, 128 s., S. 6
2. Bepalov, M.V. Tax planning and optimization of taxation: the main goals, objectives and principles of implementation (the end follows) (Text) / M.V. Bepalov // Accounting. - 2013. - № 23. - p. 36
3. Butov D.V. Tax burden: calculation and tax reduction // Planning and economic department. 2011.- № 5. - p. 13.
4. Gorsky IL. To the assessment of tax reform And Finance, 2012, №12, p. 35-41.
5. Kirov, E.A. Tax burden: how to determine it? // Finance. - 2014. - № 4. - p. 21.
6. Litvin M.I. Tax burden and economic interests of enterprises // Finance .- 2016. - № 5.- P. 29
7. Makson M., Hedeourn I. Basics of management. 2014 s.285, s.38
8. Taxes, taxation and tax law. Textbook for universities I Pod. ed. E.Shch.Evstigneeva, St. Petersburg, 2012.c 141
9. Taxation. Theories, problems, solutions / Under the reaction of VP Vishnevsky. Donetsk, 2006.504 p. c.342

10. Panskov V.G. Tax burden in the Russian tax system // Finance, 2015, №11, p. 18-23.
11. Pepeliaeva S.G. Tax legislation and tax obligations // Financial and accounting advice, 2013, №8, pp. 25-28.
12. Pepper J.M., 2014. Practical Encyclopedia of International and Financial Planning, 228 p., P.3
13. Stiglitz, J., Md 2011, Public Sector Economics. Per. from English, 720 p., p.27
14. Fomina O.A. Foreign experience in tax planning // Tax Bulletin. 2015, №5, p. 82-86.
15. Yutkina G.F. Taxes and taxation. M .: 2011.80 p.

Türk dilinde

1. Harold M. Tax'i Qroves. Filozof, 2014. Büyük Britanya ve Amerika Birleşik Devletleri'nde İki Yüz Yıl Düşünce. Wisconsin. Wisconsin Press Üniversitesi, 58, s.45
2. Jones S.M, 2012, İşletme ve yatırım planlaması için vergilendirme ilkeleri. Boston vb. İrwin, 477 s., S.169

ƏLAVƏLƏR

Əlavə 1: Cədvəl 12.

İnkişaf etmiş ölkələrdə vergi və məcburi ödənişlərin Ümumi Daxili Məhsulda payı,faizlə

Ölkələr	Vergilərin payı	Vergi və məcburi ödənişlərin payı
İsveç	38.1	3
Danimarka	49.7	54.2
Belçika	31.1	52.8
Fransa	24.9	46.4
Avstriya	29.9	46.3
Hollandiya	26.6	45.5
Finlandiya	32.4	44.8
AFR	23.1	44.5
İtaliya	27.4	42.9
Lüksemburq	29.8	41.1
Kanada	31.0	36.3
İspaniya	21.7	35.5
Portuqaliya	24.3	35.6
Böyük Britaniya	27.7	33.9
Yunanıstan	25.5	33.7
ABŞ	22.7	31.8
Yaponiya	18.2	28.6
Azərbaycan	12.0	14.8

Mənbə: Müəllif tərəfindən tərtib olunub.

Əlavə 2: Cədvəl 13.

2009- 2015-ci illərdə Azərbaycan Respublikasında vergi daxilolmalarının Ümumi Daxili Məhsula görə elastiklik əmsalı

1	2	3	4	5	6	7	8	9	10
Vergilər üzrə	1.20	0.74	1.06	1.19	1.03	1.06	1.09	1.11	1.12
O cümlədən									
Fiziki şəxslərin gəlir vergisi	1.47	1.20	1.02	0.94	0.92	1.05	1.23	1.34	1.14
Hüquqi şəxslərin mənfəət vergisi	0.68	0.71	1.0	1.54	0.86	1.13	1.09	1.13	1.26
Əlavə dəyər vergisi	1.40	0.95	0.94	1.05	1.19	1.30	1.12	0.96	0.97
Aksizlər	0.99	0.28	1.08	1.20	4.76	0.69	0.66	0.95	1.56
Hüquqi şəxslərin əmlak vergisi	33.4	0.74	1.97	1.07	0.97	1.45	1.20	1.10	0.99
Hüquqi şəxslərin torpaq vergisi	4.30	1.01	1.59	0.71	1.42	0.76	1.16	1.14	0.85
Mədən vergisi	7.53	0.48	0.96	1.26	0.86	0.95	1.02	1.57	0.43

Qeyd: Cədvəl Dövlət Statistika Komitəsinin (Azərbaycanın statistik göstəriciləri, 2018, s.34-35; s.40-41) və Vergilər Nazirliyinin materialları əsasında müəllif tərəfindən hesablanmış və tərtib edilmişdir.

Əlavə 3:

Cədvəl 14. 2010-2014-cü illərdə Azərbaycan Respublikası iqtisadiyyatının müxtəlif sahələrinə vergi yükünü xarakterizə edən göstəricilər

	2010		2012		2014		2012			2014		
	Məbləğ, mlrd. AZN		Xüsusi çəki, faizlə		Məbləğ , mlrd AZN		Ümumi daxili məhsul un artımı, faizlə	Vergilərin artımı, faizlə	Elastiklik əmsalı	Ümumi daxili məhsul un artımı, faizlə	Vergilərin artımı, faizlə	Elastiklik əmsalı
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13
Cəmi ümumi daxili məhsul	23590,5	100,0	30312,3	100,0	41872,	100,0	128,5	X	X	138,1	X	X
Cəmi vergilər	2552,0	100,0	3400,0	100,0	5	100,0	X	133,2	1,04	X	147,8	1,07
Vergi yükü	10,8	X	11,2	X	5026,1	X	X	X	X	X	X	X
İqtisadiyyatın sahələri üzrə ÜDM və vergilərin bölgüsü												
O cümlədən:												
ÜDM										149,7		
Vergilər	7535,2	32,0	10579,0	34,9	15832,	37,8	141,7	X	X	X	X	X
Vergi yükü	1401,0	54,9	1963,6	57,7	7	57,8	X	140,2	0,99	X	147,9	0,99
	18,6	X	18,6	X	2903,2	X	X	X	X		X	X
					18,3							

Tikinti	1038,8	4,4	3273,7	10,8	5661,6	13,5	315,1	X	X	172,9	X	X
ÜDM	191,6	7,5	178,4	5,2	266,5	5,3	X	93,1	0,30	X	149,4	0,86
Vergilər	18,4	X	5,4	X	4,7	X	X	X	X	X	X	X
Vergi yükü												
Kənd təsərrüfatı									X	111,2		
• Ümumi daxili məhsul	4270,8	18,1	4304,3	14,2	4788,4	11,5	100,8	X			X	X
• Vergilər	-	-	-	-	-	-	X	X	X	X	X	X
• Vergi yükü	-	-	-	-	-	-	X	X	X	X	X	X
Nəqliyyat və rabitə										133,6	X	
• Ümumi daxili məhsul	3404,2	14,5	2970,6	9,8	3969,2	9,5	87,3	X	X			X
• Vergilər	467,5	18,3	430,8	12,7	547,5	10,9	X	92,1	1,05	X	127,1	0,95
• Vergi yükü	13,7	X	14,5	X	13,8	X	X	X	X	X	X	X
Ticarət və ictimai iaşə												
• Ümumi daxili məhsul	1444,1	6,1	2394,7	7,9	3351,0	8,0	165,8	X	X	139,9	X	X
• Vergilər	14,1	0,6	252,5	7,4	283,4	5,6	X	1790,8	10,8	X	112,2	0,80
• Vergi yükü	1,0	X	14,5	X	8,5	X	X	X	X	X	X	X
• Digər sahələr Ümumi daxili məhsul	5897,4	24,9	6790,0	22,4	8269,6	19,7	115,1	X	X	121,8	X	X

• Vergilər	477,8	18,7	574,7	17,0	1025,5	20,4	X	120,3	1,05	X	178,4	1,46
• Vergi yükü	8,1	X	8,5	X	12,4	X	X	X	X	X	X	x 1

Qeyd: Cədvəl Dövlət Statistika Komitəsinin (Azərbaycanın statistik göstəriciləri 2018, s.30; 2018, s.28; 2015, s.28) və Vergilər Nazirliyinin materialları əsasında müəllif tərəfindən hesablanmış və tərtib edilmişdir.

Əlavə 4:**Cədvəl 15. 2018-ci ildə dünya ölkələrinin rəqabət reytingi**

Rating	Ölkə	Index
1	ABŞ	100,000
2	İsveçrə	92.424
3	Sinqapur	90.965
4	Qonqkonq	90,328
5	İsveç	85.834
6	AFR	85.783
7	Kanada	85.428
8	Birləşmiş Ərəb Əmirlikləri	84.893
9	Danimarka	84.041
10	Norveç	83.292
11	Lüksemburq	82.165
12	Malayziya	82.087
13	Tayvan	81.233
14	Hollandiya	81.144
15	İrlandiya	80.360
16	Birləşmiş Krallıq	79.814
17	Avstraliya	79.559
18	Finlandiya	78.159
19	Qətər	77.116
20	Yeni Zelandiya	74.943
21	Yaponiya	73.761
22	Avstriya	73.699
23	Çin	73.258
24	İsrail	73.250
25	İslandiya	69.746
26	Cənubi Korea	69.649
27	Fransa	67.941
28	Belçika	66.595

29	Tayland	64.976
30	Estoniya	64.383
31	Çili	62.589
32	Qazaxıstan	62.508
33	Çexiya	62.213
34	Litva	62.014
35	Latviya	61.848
36	Polşa	61.767
37	İndoneziya	59.548
38	Rusiya	57.997
39	İspaniya	57.913
40	Türkiyə	57.863
41	Meksika	57.283
42	Filippin	54.952
43	Portuqaliya	54.403
44	Hindistan	53.919
45	Slovakiya	53.302
46	İtaliya	52.871
47	Rumıniya	52.841
48	Macarıstan	52.505
49	Ukrayna	50.872
50	Peru	50.576
51	Kolumbiya	49.248
52	Cənubi Afrika	48.245
53	İordaniya	47.796
54	Braziliya	46.778
55	Sloveniya	46.245
56	Bolqarıstan	45.784
57	Yunanıstan	42.244
58	Argentina	39.590
59	Xorvatiya	38.974
60	Venesuela	34.211

Mənbə: İnce, T., & Beşel, F. (2019). 14(2), 77. doi:10.18026/cbusos.01591

Əlavə 5:**Cədvəl 16. Şirkətin mənfəət üzrə vergi dərəcələri səviyyəsinə görə Avropa ölkələrinin reytingi**

Reytingdəki yeri	Ölkə 2018-ci ildə mənfəət vergisi
1. Fransa	38.0 43 100
2. Belçika	34.0 45 483
3. Portuqaliya	31.5 20 327
4. İtaliya	31.4 34 414
5. AFR	30.2 44 798
6. İspaniya	30.0 29 340
7. Lüksemburq	29.2 27.1 92
8. Norveç	27.0100217
9. Yunanıstan	26.0 21 456
10. Avstriya	25.0 48 96
11-12. Hollandiya	24.47 634
13. Danimarka	24.5 59 171
14-15. Slovakiya	22.0 17 715
14-15. İsveç	22.0 57,918
16-17. Böyük Britaniya	21.0 39,556
16-17. Estoniya	21.0 19 023
18. Macarıstan	20.6 18 12 305
19-25. Azərbaycan	20.0 7901
19-25. Ermənistan	20.0 3204
19-25. İslandiya	20.0 45,538
19-25. Qazaxıstan	20.0 12 842
19-25. Rusiya	20.0 14 813
19-25. Finlandiya	20.0 47,124
19-25. Xorvatiya	20.0 13 567
26-27. Polşa	19.0 13 397
26-27. Çexiya	19.0 18 856

28-29. Belarus	18.0 7575
28-29. Ukrayna	18.0 3917
30. Sloveniya	17.0 22 756
31. Rumıniya	16.0 31 8710
32-34. Gürcüstan	15.0 3605
32-34. Latviya	15.0 15 214
32-34. Litva	15.0 16 014
35-36. İrlandiya	12.5 45 632
35-36. Kipr	12.5 24 72
37. Moldova	12.0 2227
38. Bolqarıstan	10.0 38 7528
Orta hesabla	21,9 29 244

Mənbə: İnce, T., & Beşel, F. (2019). 14(2), 79 doi:10.18026cbusos.0159

CƏDVƏLLƏRİN SİYAHISI

1. Cədvəl 1: Vergitutma nəzəriyyələrində vergi yükünün bölüşdürülməsi prinsipləri və vergi planlaşdırması.....	15
2. Cədvəl 2: Vergi yükünün iqtisadiyyatın bəzi sahələri üzrə fəaliyyət göstərən müəssisələri ilə müqayisəsi.....	25
3. Cədvəl 3: Kredit təşkilatlarından vergi daxilolmalarının strukturu və dinamikası.....	28
4. Cədvəl 4: Bankların vergi ödənişlərinin strukturu və dinamikası (2014-2017-ci illər).....	28
5. Cədvəl 5: Kredit təşkilatlarının vergi yükünün iqtisadiyyatın bəzi sahələri üzrə vergi yükü ilə müqayisəsi.....	31
6. Cədvəl 6: Kredit təşkilatlarının vergi elastikliyinə digər sahələrlə müqayisəsi.....	32
7. Cədvəl 7: Kredit təşkilatları və bəzi başqa sahələrdə işləyən müəssisələr.....	33
8. Cədvəl 8: Azərbaycanda və xarici ölkələrdə kredit təşkilatlarında tətbiq edilən vergi dərəcələri.....	34
9. Cədvəl 9: Satışdankənar gəlirlərin uçotu zamanı yaranan səhvlər və çətinliklər.....	37
10. Cədvəl 10: Müxtəlif ölkələrdə vergi daxilolmalarının ÜDM-ə görə xüsusi çəkisi.....	47
11. Cədvəl 11 : Vergi yükünün müqayisəsi.....	67
12. Cədvəl 12: İnkişaf etmiş ölkələrdə vergi və məcburi ödənişlərin Ümumi Daxili Məhsulda payı, faizlə ilə.....	76
13. Cədvəl 13 : 2009-2015-ci illərdə Azərbaycan Respublikasında vergi daxilolmalarının Ümumi Daxili Məhsula görə elastiklik əmsalı.....	77
14. Cədvəl 14: 2010-2014-cü illərdə Azərbaycan Respublikası iqtisadiyyatının müxtəlif sahələrinə vergi yükünü xarakterizə edən göstəricilər.....	77
15. Cədvəl 15: 2018-ci ildə dünya ölkələrinin rəqabət reytingi.....	81
16. Cədvəl 16: Şirkətin mənfəət üzrə vergi dərəcələri səviyyəsinə görə Avropa ölkələrinin reytingi.....	83

ŞƏKİLLƏRİN SİYAHISI

Şəkil 1: Mühasibat uçotu ilə bərabər vergi uçotunun aparılması.....	34
---	----