

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

**“VERGİ PROBLEMLƏRİ VƏ ONLARIN ARADAN**  
**QALDIRILMASINDA MONİTORİNQİN ROLU: AZƏRBAYCAN**  
**TƏCRÜBƏSİ”**

**mövzusunda**

**MAGİSTR DİSSERTASİYASI**

**Salıfov Ayxan Asquluf oğlu**

**BAKİ – 2021**

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

**BMDM-in direktoru**

**Dos. Əhmədov Fariz Saleh oğlu**

“ \_\_\_\_ ” \_\_\_\_\_ 2021-ci il

**“VERGİ PROBLEMLƏRİ VƏ ONLARIN ARADAN**  
**QALDIRILMASINDA MONİTORİNQİN ROLU: AZƏRBAYCAN**  
**TƏCRÜBƏSİ”**

**mövzusunda**

**MAGİSTR DİSSERTASIYASI**

**İxtisasın şifri və adı: 060403 – Maliyyə**

**İxtisaslaşma: Vergi və vergiqoyma**

**Qrup: 616**

**Magistrant:**  
**Salıfov Ayxan Asquluf oğlu**

\_\_\_\_\_ **imza**

**Elmi rəhbər:**  
**i.e.n., dos. Sadıqov Tahir Əli**

\_\_\_\_\_ **imza**

**Proqram rəhbəri:**  
**i.ü.f.d. Vəliyev Cəbrayıl Xəlil oğlu**

\_\_\_\_\_ **imza**

**Kafedra müdiri:**  
**i.e.d., Prof. Kəlbiyev Yaşar Atakişi oğlu**

\_\_\_\_\_ **imza**

**BAKI – 2021**

## **Elm andı**

Mən, Salıfov Ayxan Asquluf oğlu and içirəm ki, “Vergi borcları problemləri və onların aradan qaldırılmasında manitorinqin rolu: Azərbaycan təcrübəsi” mövzusunda magistr dissertasiyasını elmi əxlaq normalarına və istinad qaydalarına tam riayət etməklə və istifadə etdiyim bütün mənbələri ədəbiyyat siyahısında əks etdirməklə yazmışam.

# “VERGİ PROBLEMLƏRİ VƏ ONLARIN ARADAN QALDIRILMASINDA MONİTORİNQİN ROLU–AZƏRBAYCAN TƏCRÜBƏSİ”

## XÜLASƏ

**Mövzunun aktuallığı.** Bu tədqiqatın aktuallığı müstəsna olaraq ölkəmizin büdcə sistemində toplanan vergi ödənişlərinin toplanma səviyyəsinin əhəmiyyətli olmasından irəli gəlir. Vergi gəlirləri istənilən dövlətin büdcə gəlirlərinin əsas hissəsini təşkil edir və dövlətin dayanıqlı idarə edilməsi onların toplanma səviyyəsinin səmərəliliyindən aslıdır. Problemin qoyuluşu və öyrənilmə səviyyəsi: Vergi öhdəliklərinin icrasının təmin edilməsi mexanizmlərinin müxtəlif nəzəri-praktiki aspektləri yerli və xarici ədəbiyyatda geniş tədqiq edilmişdir.

**Tədqiqatın məqsəd və vəzifələri:** Tədqiqatın aparılmasında məqsəd vergi borclarının tutulması və tənzimlənməsi prosesinin effektivliyinin artırılmasını mexanizmlərinin modernləşdirilməsidir.

**Tədqiqatın obyektı və premeti:** Dissertasiyanın tədqiqat obyektı vergi borcunun mövcud tutulması sistemi və vergi orqanları tərəfindən vergi borclarının tutulması və tənzimlənməsi mexanizminin nəzəri-praktiki aspektləri seçilmişdir.

Tədqiqatın premeti kimi vergi borclarının icrasının təmin edilməsi və tutulması prosesində dövlətlə təsərrüfat subyektləri arasında yaranan iqtisadi münasibətlər çıxış edir.

**Tədqiqatın metodları:** Dissertasiya işi yazılarkən ümumelmi bilik üsullarından (dialektika, məntiq, induksiya, deduksiya), eləcə də iqtisadi təhlilin üsullarından istifadə olunmuşdur.

**Tədqiqatın informasiya bazası:** Dissertasiyada nəzərdən keçirilən məsələlərin işıqlandırılmasında Azərbaycan Respublikasının Vergi Məcəlləsinə və ona müvafiq qəbul edilmiş qanunvericilik aktları, təlimat və metodiki göstərişlər və iqtisadi ədəbiyyata istinad edilmişdir.

**Tədqiqatın məhdudiyyətləri:** “Covid 19” epidemiyası ilə əlaqədar olaraq praktiki araşdırmaların aparılmasındakı mövcud məhdudiyyətlər.

**Tədqiqatın elmi yeniliyi:** İşin elmi yeniliyi indiki bazar iqtisadiyyatı şəraitində büdcə vergi daxilolmaları üzrə proqnozun yerinə yetirilməsində vergi ödənişlərinin vaxtında həyata keçirilməsi, vergidən yayınma hallarının aşkar edilməsidir.

**Nəticələrin praktiki əhəmiyyəti və tətbiq sahələri:** Dissertasiyanın materialları həm bakalavr və magistr pillərində təhsil alan tələbələrə tədris prosesində, eləcə də vergi orqanlarının praktiki fəaliyyətində istifadə oluna bilər.

**Açar sözlər:** vergi öhdəliyi, vergi borcları, vergidən yayınma, vergi monitorinqi, vergi yoxlamaları.

**“THE ROLE OF MONITORING IN TAX PROBLEMS AND THEIR ELIMINATION:  
AZERBAIJANI PRACTICE ”**

**SUMMARY**

**The actuality of subject.**The relevance of this study is due exclusively to the importance of the level of collection of tax payments collected in the budget system of our country.

**Problem statement and level of study:**Various theoretical and practical aspects of the mechanisms of ensuring the fulfillment of tax obligations have been widely studied in the local and foreign literature.

**Aims and objectives of the study:**The purpose of the study is to modernize the mechanisms to increase the efficiency of the process of collection and settlement of tax debts.

**Object and subject of research:** The object of research of the dissertation is selected from the existing system of tax debt collection and theoretical and practical aspects of the mechanism of tax debt collection and settlement by tax authorities.

**Research methods:** General scientific methods (dialectics, logic, induction, deduction), as well as methods of economic analysis were used in writing the dissertation.

**Information base of the research:** In the coverage of the issues considered in the dissertation, reference was made to the Tax Code of the Republic of Azerbaijan and the legislative acts adopted in accordance with it.

**Limitations of the study:** Existing limitations on practical research in connection with the Covid 19 epidemic.

**Scientific novelty of the research:**The scientific novelty of the work is the timely implementation, the detection of tax evasion.

**Practical significance of the results and areas of application:**The materials of the dissertation can be used in the educational process for studying at both bachelors and masters degrees.

**Keywords:***Tax liability, tax evasion, tax monitoring, tax audits.*

## İXTİSARLAR VƏ İŞARƏLƏR

<b>AR</b>	Azərbaycan Respublikası
<b>AB</b>	Avropa Birliyi
<b>Aİ</b>	Avropa İttifaqı
<b>ABŞ</b>	Amerika Birləşmiş Ştatları
<b>DSMF</b>	Dövlət Sosial Müdafiə Fondu
<b>FİN</b>	Fərdi İdentifikasiya Nömrəsi
<b>İS</b>	İşsizlikdən Sığorta
<b>İTS</b>	İcbari Tibbi Sığorta
<b>İİİT</b>	İqtisadi Əməkdaşlıq və İnkişaf Təşkilatı
<b>MDSS</b>	Məcburi Dövlət Sosial Sığortası
<b>SSN</b>	Sosial Sığorta Nömrəsi
<b>SUN</b>	Sığortaedənin Uçot Nömrəsi
<b>VÖEN</b>	Vergi Ödəyicilərinin Eyniləşdirmə Nömrəsi
<b>VM</b>	Vergi Məcəlləsi
<b>ƏƏSMN</b>	Əmək və Əhalinin Sosial Müdafiəsi Nazirliyi
<b>ÜDM</b>	Ümumi Daxili Məhsul
<b>ƏDV</b>	Əlavə Dəyər Vergisi

## MÜNDƏRİCAT

<b>GİRİŞ .....</b>	<b>8</b>
<b>I FƏSİL. VERGİ BORCLARININ YARANMASI PROSESİNİN XARAKTERİSTİKASI VƏ ONLARIN TƏNZİMLƏNMƏSİNİN NƏZƏRİ ASPEKTLƏRİ.....</b>	<b>12</b>
1.1. Vergi borcları anlayışının nəzəri əsasları.....	12
1.2. Vergilərin ödənişi üzrə ümumi qaydalar və vergi borclarının alınması metodları.....	17
1.3. Vergi öhdəlikləri üzrə ümitsiz borcların silinməsi mexanizmi .....	22
<b>II FƏSİL. VERGİ ÖHDƏLİKLƏRİNİN MONİTORİNQİ VƏ VERGİ BORCLARININ MİNİMALLAŞDIRILMASI ÜZRƏ İŞLƏRİN EFEKTLİLİYİNİN TƏHLİLİ.....</b>	<b>25</b>
2.1. Vergi monitorinqi vergi öhdəlikləri üzrə borcların aşkar edilməsi mexanizmi kimi .....	25
2.2. Vergi orqanları tərəfindən vergi borclarının alınması və minimallaşdırılması üzrə nəzarəti işinin təşkili.....	31
2.3. Vergi orqanları tərəfindən vergi borclarının alınması işinin təşkili....	35
2.4. Vergi borcunun minimallaşdırılmasının səmərəli təmin edilməsinin dünya təcrübəsi və onun ölkəmizdə tətbiqi.....	42
<b>III FƏSİL. VERGİ BORCLARININ ALINMASI ÜZRƏ İŞLƏRİN TƏKMİLLƏŞDİRİLMƏSİ İSTİQAMƏTLƏRİ.....</b>	<b>53</b>
3.1. Vergi orqanlarının fəaliyyətində vergi nəzarət tədbirlərinin təkmilləşdirilməsinin labüdlüyü.....	53
3.2. Vergi borclarının məcburi alınması mexanizmindəki problemlər və onu həllı yolları.....	57
3.3. Vergi borclarının minimallaşdırılması üzrə vergi orqanlarının nəzarət fəaliyyətinin təkmilləşdirilməsi.....	61
3.4. Vergi borclarının tutulması sisteminin təkmilləşdirilməsi.....	65
<b>NƏTİCƏ VƏ TƏKLİFLƏR.....</b>	<b>68</b>
<b>İSTİFADƏ EDİLMİŞ ƏDƏBİYYAT SİYAHISI.....</b>	<b>70</b>
Cədvəllərin siyahısı.....	75
Şəkillərin siyahısı.....	75

## GİRİŞ

**Mövzunun aktuallığı:** Bu tədqiqatın aktuallığı müstəsna olaraq ölkəmizin büdcə sisteminə toplanan vergi ödənişlərinin toplanma səviyyəsinin əhəmiyyətli olmasından irəli gəlir. Vergi gəlirləri istənilən dövlətin büdcə gəlirlərinin əsasını təşkil edir və dövlətin dayanıqlı idarə edilməsi onların toplanma səviyyəsinin səmərəliliyindən aslıdır.

Bütün vergi ödəyicilərinin qanuna riayət edən könüllü olaraq vergi ödəyəcəyini gözləmək absurd olduğu üçün istənilən dövlətə vergi ödənişindən yayınma halları ilə effektiv mübarizə aparmaq üçün müəyyən prosedur və səlahiyyətlər verilməlidir.

Dünya maliyyə, nəticədə isə ölkəmizdəki iqtisadi böhranları təsərrüfat subyektlərinin fəaliyyətini əhəmiyyətli dərəcədə çətinləşdirib. Müflis olmaqdan qaçmaq və vergi yükünü azaltmaq üçün ödəyicilər əksər hallarda vergidən yayınmanın qanunsuz yollarından istifadə edirlər. Bu səbəbdən vergi borclarının tutulması üzrə vergi xidmətinin hərəkətləri bu sistemin daima tətkmilləşdirilməsi və effektivliyinin artırılmasını tələb edir.

Borc problemi vergi ödənişi sahəsindəki qanun pozuntularından, eləcə də vergi borcunun yaranmasına zəmin yaranmasından, onun yaranma səbəblərinin aradan qaldırılması və aşağı salınmasının effektiv üsullarının hazırlanmasıdır.

İndiki bazar iqtisadiyyatı və iqtisadi böhran şəraitində vergi xidmətinin prioritet istiqaməti və vergi inzibatçılığının başlıca vəzifəsi ölkəmizin büdcə sisteminə olan borcların aşağı salınmasıdır.

Vergi öhdəliklərinin icra olunmaması, yaxud lazımı qaydada yerinə yetirilməməsi dövlət tərəfindən onların məcburi qaydada tutulmasını şərtləndirir. mexanizmlərinin tətbiq edilməsi üçün əsas sayılır. Vergi məbləğlərinin ödənilməsinin təmin edilməsinin mövcud mexanizmi vaxtında dövlət xəzinəsinə daxil olmamış, faiz və cərimələrin effektiv tutulması, vergi ödəyicilərinin ölkə Konstitusiyasında əks olunmuş hüquq və iqtisadi azadlıqlarının qorunmasına zəmanət kimi xidmət etməlidir.



Azərbaycanda vergi inzibatçılığının əhəmiyyətli istiqamətlərindən biri vergi borclarının azaldılması və artıq vergi yükü şəklində vergi ödəyicilərinə təzyiq etməyən münasibətləri normalaşdırmaqla ödənişlərin artımını təmin etməkdir.

Vergi borclarının tutulması mexanizmi və ölkədə onun tənzimlənməsi prosesinin effektivliyinin artırılmasını təmin edə biləcək vergilərin ödənişinin təmin edilməsi üsullarının nəzəri-metodoloji qaydaları xüsusi aktualıq təşkil edir. Məhz bu amillər tədqiqat işinin seçilmiş istiqamətini daha da aktuallaşdırır.

**Problemin qoyuluşu və öyrənilmə səviyyəsi:** Vergi öhdəliklərinin icrasının təmin edilməsi mexanizmlərinin müxtəlif nəzəri-praktiki aspektləri yerli və xarici ədəbiyyatda geniş tətqiq edilmişdir.

Tədqiqat işinin nəzəri əsası kimi Azərbaycan Respublikasının normativ-hüquqi aktları, həmçinin M. X. Həsənlı, A.F. Musayev, T.Ə. Sadıqov, Y.A. Kəlbıyev, R.B.Məhərrəmov, Z.H. Rzayev, A.Q. Qəhrəmanov kimi yerli iqtisadçı və N.A.Sattarov, A.Z. Dadaşova, A.S.Titova, E.D. Sokalova, S.Q.Mikidzi, L.L.Yermoloviç, V.İ. Strajeva, A.A. Savitskaya, İ.A. Mankovskaya aparıcı xarici alimlərin elmi əsərləri xidmət etmişdir.

Lakin yuxarıda sadalanan müəlliflərin işlərinin əksəriyyəti vergi borclarının tutulmasının və vergi ödənişlərinin təmin edilməsi üsullarına həsr olunmuş, lakin onların səciyyəvi xüsusiyyətləri nəzərdən keçirilməmişdir.

Ölkəmizin vergi qanunvericiliyində vergi borclarının tutulmasının effektiv mexanizminin formalaşmasına əsaslı yanaşmanın olmaması bu istiqamətdə tədqiqatların aparılmasını daha da aktuallaşdırır.

**Tədqiqatın məqsəd və vəzifələri:** Tədqiqatın aparılmasında məqsəd vergi borclarının tutulması və tənzimlənməsi prosesinin effektivliyinin artırılmasını mexanizmlərinin modernləşdirilməsidir.

Bunun üçün aşağıdakı mühüm vəzifələrin həlli tələb olunurdu:

- vergi borclarının yaranması prosesinin nəzəri aspektlərinin işıqlandırılması;
- vergi ödənişlərinin təmin edilməsi üzrə nəzarət işinin nəzəri əsaslarının nəzərdən keçirilməsi;

- vergilərin tutulması mexanizminin əsas parametr, mahiyyət və alqaritmələrinin açıqlanması və müxtəlif ölkələrdə onun formalaşması təcrübəsinin tədqiq edilməsi;
- vergi ödənişlərinin tutulması mexanizminin effektivliyini və vergilərin tutulması səviyyəsinin aşağı olmasının əsas səbəblərini təhlili;
- borcların aşağı salınması mexanizmləri və onların səmərəliliyinin artırılması istiqamətlərini müəyyənləşdirmək;
- borcların alınması üzrə nəzarət orqanlarının işinin təşkili mexanizmini açıqlamaq;
- vergi borclarının mövcud tənzimlənməsi mexanizminin təhlili və metodlarının araşdırılması;
- vergilərin tutulması baxımından nəzarət işinin təşkilinin yerli və dünya təcrübəsinin təhlil edilməsi;
- borcların optimallaşdırılması üzrə vergi xidmətinin yerli və xarici təcrübəyə əsasən fəaliyyətinin təkmilləşdirilməsi istiqamətlərinin tədqiqi;
- vergi borclarının ödənişi üzrə işlərin təşkilinin yaxşılaşdırılması üzrə təkliflər hazırlamaq.

**Tədqiqatın obykti və premeti:** Dissertasiyanın tədqiqat obykti vergi borcunun mövcud tutulması sistemi və vergi orqanları tərəfindən vergi borclarının tutulması və tənzimlənməsi mexanizminin nəzəri-praktiki aspektləri seçilmişdir.

Tədqiqatın premeti kimi vergi borclarının icrasının təmin edilməsi və tutulması prosesində dövlətlə təsərrüfat subyektləri arasında yaranan iqtisadi münasibətlər çıxış edir.

**Tədqiqatın metodları:** Tədqiqat metodu kimi iqtisadi ədəbiyyatın nəzəri təhlili, mövzu üzrə işin təcrübəsi, söhbət, sorğu, tədqiqatın qanunverici bazasının və normativ aktların təhlilindən istifadə olunmuşdur.

Disserta işi yazılarkən ümumelmi bilik üsullarından (dialektika, məntiq, induksiya, deduksiya), eləcə də iqtisadi təhlilin üsullarından istifadə olunmuşdur

**Tədqiqatın informasiya bazası:** Dissertasiyada nəzərdən keçirilən məsələlərin işıqlandırılmasında Azərbaycan Respublikasının Vergi Məcəlləsinə və

ona müvafiq qəbul edilmiş qaanunvericilik aktları, təlimat və metodiki göstərişlər və iqtisadi ədəbiyyata istinad edilmişdir.

Disserta işi yazılarkən ümumelmi bilik üsullarından (dialektika, məntiq, induksiya, deduksiya), eləcə də iqtisadi təhlilin üsullarından (analiz və sintez metodları) istifadə olunmuşdur.

**Tədqiqatın məhdudiyyətləri:** Tədqiqat işi ilə bağlı əsas məhdudiyyət “Covid 19” epidemiyası ilə əlaqədar olaraq praktiki araşdırmaların aparılmasındakı mövcud məhdudiyyətlər və vergi borclarının tədqiqi ilə bağlı kifayət qədər ədəbiyyatın olmamasıdır.

**Tədqiqatın elmi yeniliyi:** İşin elmi yenilikləri aşağıdakılardır:

- vergi borclarının yaranması və onların tənzimlərinin nəzəri-metodoloji əsasları yeni aspektlərdə nəzərdən keçirilmiş;
- vergi öhdəlikləri üzrə borcların aşkar edilməsi mexanizmi kimi vergi monitorinqinin mahiyəti açıqlanmış;
- nəzarət orqanları tərəfindən vergi borclarının alınması və minimallaşdırılması üzrə nəzarəti işinin təşkili qaydası açıqlanmış;
- vergi orqanları tərəfindən vergi borclarının alınması işinin təşkili mexanizmi nəzərdən keçirilmiş;
- vergi borcunun minimallaşdırılmasının səmərəli təmin edilməsinin dünya təcrübəsi və onun ölkəmizdə tətbiqi imkanları tədqiq edilmiş;
- vergi borclarının məcburi alınması mexanizmindəki problemlər araşdırılmış və onların həlli yolları göstərilmiş;
- vergidən yayınma hallarının aradan qaldırılması və vergi borclarının alınması mexanizminin təkmilləşdirilməsi üzrə tövsiyələr verilmişdir.

**Nəticələrin praktiki əhəmiyyəti və tətbiq sahələri:** Dissertasiyanın materialları həm bakalavr və magistr pillərində təhsil alan tələbələrə tədris prosesində, eləcə də vergi orqanlarının praktiki fəaliyyətində istifadə oluna bilər.

# I FƏSİL.VERGİ BORCLARININ YARANMASI PROSESİNİN XARAKTERİSTİKASI VƏ ONLARIN TƏNZİMLƏNMƏSİNİN NƏZƏRİ ASPEKTLƏRİ

## 1.1.Vergi borcları anlayışının nəzəri əsasları

Son vaxtlar vergi borclarının artıb-azalması problemi olduqca aktuallaşıb. Dövu nəşrdə, müxtəlif alimlərin elmi işlərində vergi ödənişlərinin tam daxil olmaması mövzusu geniş açıqlanır, istər vergi borclarının minimallaşdırılması məqsədilə vergi ödəyiciləri üzərində nəzarətin gücləndirilməsi, vergi stimulumun inkişafı istiqamətlərdə müxtəlif təkliflər irəli sürülər.

Qanunvericilikdə vergi borclarının tutulması, qaytarılması, vergi məsuliyyəti məsələlərinə dair normativ aktlar mövcud olmasına baxmayaraq, “vergi borcunun” tərii qanunvericiliklə dəqiq müəyyən edilməmişdir.

Vergi hüquq münasibətlərinin iştirakçısı olan şəxslərin öz öhdəliyinin yerinə yetirilməsi onların başlıca konstitusiya vəzifəsidir. Konstitusiyanın bu maddəsinin hüquqi təhlili vergi öhdəliyinin məzmunu haqqında aşağıdakı nəticə çıxarmaq imkanı verir.

Vergi öhdəliyi vəzifəsinin məzmunu vergi ödəyicisinin təsbit olunmuş qaydada düzgün hesablanmış vergi məbləğini ödənilməsi üzrə hüquqi vəzifəsidir (VM, maddə 131).

Eyni zamanda qanunvericilik aktlarına əsasən ölkəmizdətutulan dövlət və bələdiyyə vergiləri həmin vergiləri ödəmək öhdəliyi yaradan şəxslərdə onları ödəmək öhdəliyi yaradır.

Burada mühüm kriteriya kimi həmin vergilərin qanunvericiliklə təyin edilməsi çıxış edir. Mövcud vergi qanunvericilinə əsasən vergi yalnız qanunvericilikdə vergi öhdəliyinin bütün elementləri təyin edildiyi, yəni vergiləri qanunvericilikdə vergitutmanın bütün elementləri göstərildiyi halda müəyyənleşmiş sayılır (Sadıqov T.Ə., Rzayev İ.B., 2014).

Hüquq nəzəriyyəsiindən məlumdur ki, hüquqi yaradıcılıq fəaliyyəti həmişə iki aspektdə qanuni olmalıdır:

- ❖ qayda və proseslərinə görə;

- ❖ nəticələrinə görə (dəyişdirilmiş və ya yeni müəyyən edilmiş hüquqi normalar).

Vergi münasibətlərinin tənzimlənməsi sferasında hüquqi yaradıcılıq fəaliyyəti baxımından vergilər haqqında aktlar:

- lazımı hüquqi prosedur qaydasında müvafiq şəxs (qanunverici) tərəfindən daxil və tətbiq edilməlidir;
- vergitutma sferasında mövcud publik hüquq qaydalarına müvafiq olmalıdır, mövcud qaydalara zidd olmamalı, özünün məzmun və strukturuna görə isə hüquqi texnikasının təkmilləşdirilməsi baxımından həmin aktların tələblərinə cavab verməlidir.

Qanunvericilikdə vergi hüququnun əsas prinsipləri olan vergi öhdəliklərinin qanuniliyi və müəyyənliyi prinsiplərinə uyğun gəlir. Bu prinsiplər Vergi Məcəlləsinin müvafiq maddələrində təsbit edilmişdir. Belə ki, məcəllənin müvafiq maddəsinə əsasən “heç kəsin üzərinə vergilərin xüsusiyyətlərinə malik olmayaan və qanunvericilikdə müəyyən edilməmiş vergiləri ödəmək öhdəliyi qoyula bilməz” (Sadıqov T.Ə., Rzayev İ.B., 2014).

Beləliklə, əgər qanunvericilik vergitutmanın göstərdiyimiz vergitutma elementlərindən hər hansı birini təyin və ya müəyyən etməyibsə, onda vergi müəyyən edilmiş sayılmır və onun ödənilməsi öhdəliyi yaranmır (Sadıqov T.Ə., Rzayev İ.B., 2014).

Fikrimizcə, vergitutma elementləri vergi hüquq nəzəriyyəsində “*verginin hüquqi tərkib elementləri*” adlanır və hüquqi və iqtisadi baxımdan daha düzgündür.

Eyni zamanda ədəbiyyatda digər terminlərə də rast gəlmək olur, məsələn “*vergi haqqında qanunun elementləri*”, “*verginin strukturu*”, “*vergi elementləri*” və hətta “*vergi anatomiyası*”.

Bəzi alimlər isə vergitutma elementlərinin daha geniş əhatəsini qeyd edirlər. Xüsusilə, vergi obyekt, vergi miqyası, vergitutma vahidi, hesabat dövrü, əvəzləşdirmə qaydası və artıq tutulmuş (ödənilmiş) vergi məbləğinin qaytarılması, məcburi qaydada tutulması, verginin ödənilməməsinə görə məsuliyyət,

vergitutulmayan subyekt kimi əlavə elementləri aid edirlər (Васильева Е.Г., 2018: 142 стр.).

Konkret verginin ödənişi üzrə vergi öhdəliyi özündə həmin verginin tutulması qaydasını tənzimləyən və vergi-hüquq normaları ilə müəyyən edilir və onun icrası vergi orqanları, lazım gəldikdə isə hüquq-mühafizə orqanlarını tərəfindən həyata keçirilməsi məcburidir.

Bəzi müəlliflər vergi ödəyicilərinin öhdəliklərinin sistemli xarakteri nəzərə alınmaqla dövlət xərclərində iştirak etməsini bu öhdəliyi “vergi öhdəliyi” termini ilə adlandırır.

Tədiyəçilərin vergi uçotuna alınmaları, özlərinin gəlir və xərclərinin, vergitutma obyektlərinin uçota alınmasını, vergi ödəməli olduqları ərazi vergi orqanlarına vergi bəyannaməsi təqdim etməsini belə öhdəliklərdəndir (VM: maddə 168).

Vergi ödəyicisi ödənişləri müstəqil olaraq vaxtında ödəməklə yanaşı, öz öhdəliyini vaxtından öncə icra edə bilər. Vergi lazımı vaxtda ödənilmədikdə (tam ödənilmədikdə) bu halda onun borcu kimi dəyərləndirilir (VM: maddə 88).

Dövlətin inkişafının birinci mərhələsində nəinki vergi borclarını məcburi alan orqanlar, hətta onları vergi ödəyicilərindən tutan mükəlləfiyyətçilər belə mövcud deyildi (Васильева Е.Г., 2018: 233стр.). Verginin tutulması icma və ya şəhərin həlqəvi zəmanətinə verilirdi. Həlqəvi zəmanətlik həm tələb olunan məbləğin tutulmasına görə dövlətə zəmanət verir, həm də ictimai şuraya daxili işlərinə administrativ müdaxilədən qorunması üçün həmin mexanizmdən istifadə etməyə icazə verir və qanunu zəmanətin olmadığı şəraitdə çox əhəmiyyətlidir.

İkinci mərhələ ictimai təşkilatların müəyyən funksiyalarını öz üzərinə götürən dövlət təşkilatlarının yaranmasıdır. Bu mərhələdə verginin ödənilməsinə görə məsuliyyəti şəxsən vergi ödəyicisi öz üzərinə götürür. Bununla yanaşı, vergi və vergi borclarının bilavasitə tutulması funksiyasını dövlət fərdi sahibkarların zəmanətinə verir və onlar vergi borclarını ödəyicilərdən alaraq xəzinəyə köçürürlər. Bəzi müəlliflərin fikrincə, vergilər və vergi borclarının tutulmasının bu sistemi

dövlərin imkanlarının məhdudluğu ilə bağlıdır, çünki öz orqanları bu funksiyanı mükəmməl şəkildə yerinə yetirə bilmir (Васильева Е.Г., 2018: 235 стр.).

Dövlət iltizam verənlərin fəaliyyətinə lazımı səviyyədə nəzarət edə bilmədiyi üçün sözsüz ki, vergilərin yığılması və vergi borclarının alınmasının nəzərdən keçirdiyimiz “iltizam” sistemində fırladaçılıq və inciklik halları həddən artıq idi. Məsələn, Fransada elə bir dövr olmuşdur ki, hər gün əmlaka həbs qoyulur və çörəyi olmayan insanlar onlara düşən duzu belə almadıqları üçün onlar ucuz qiymətə satılırdı (Кучеров И.И., Судаков О.Ю., Орешкин И.А., 2010).

Bizansda əgər torpaq sahəsi onun sahibinin ölümü, yaxud vergi yığanlardan qaçıb gizlənməsi səbəbindən becərilmişdirsə, onda onun vergi borcunu bütün icma ödəyirdi. Sonra isə müdiriyyət həmin torpaq sahəsini gəlir almaq hüququ ilə məcburi qaydada qonşulara, yaxud onun sahibinin qohumlarına verirdi. Vergini ödəmək imkanı olmayan şəxslərə cismani cəza verilir və uzaqdan görükən böyük ağaca bağlayırdılar. Azad kəndlinin əvəzinə daha imkanlı cənab avans ödənişi etdiyi hallarda isə əşyavi asılılıq dərhaı şəxsi asılılığı kevrilirdi.

Kəndlinin mülkiyyəti onun borcuna mütənasib olaraq kreditorun əlinə keçir, onun özü isə azadlığını itirərək həmin cənabın muzdlusuna çevrilirdi (Кучеров И.И., Судаков О.Ю., Орешкин И.А., 2010).

Orta əsirlərdə haç yürüşü zamanı həmin missiyanın reallaşması üçün xüsusi vergini ödəmək istəməyən şəxslərlə mübarizə üsullarından biri kilsədən kənarlaşdırma idi (Матюшин А.А., 2018: 402-404 стр.).

Fikrimizcə, iltizam sisteminin çatışmamazlıqlarından biri odur ki, iltizam verən lazımı pul məbləğini ödədikdən sonra mülkiyyətçinin son mülkiyyətini verməsi və sonradan həmin vergini ödəyə bilib-bilməyəcəyi maraqlandırmır. Əgər dövlət vergilərdən gəlir əldə edərsə, onda iltizam verənlərdən fərqli olaraq dövlət öz maraqları üçün intizamsızlarla insanpərvər rəftar etməlidir. Çünki əgər vergi borcu olan şəxs müflisləşərsə, onda sabah ümumiyyətlə heç nə ödəməyəcək. Bundan başqa, iltizam verənləri həmin borclunun müflisləşməsindən daha çox öz maddi vəziyyəti, yəni özünün varlanması maraqlandırır.

Görünür məhz bu səbəbdən həmin dövrlərdə vergilərin yığılması, vergi borcları və vergi sanksiyalarının tutulması ilə məşğul olanların mənsubiyyəti ümumxalq nifrəti ilə yanaşı əksər hallar həyatı təklükəli maddi maraq olmuşdur. Buna tarixçilər tərəfindən 604-cü illərdə kral Teodorixin idarəçiliyi dövrünü şamil etmək olar.

Vergi sisteminin inkişafının üçüncü mərhələsi yalnız qiymətləndirmə (hesablama) aparmaq deyil, vergi borcları və cərimə sanksiyaları baxımından xüsusi orqan və məmur aparatının yaranması ilə bağlıdır. Məsələn, 1421-ci ildən Almaniyada kral məhkəməsinin nəzdində indiki dövlət prokurorluğunun sələfi kimi vergi prokurorluğu bürosu yaradılmışdır. Vergi prokuroru imperiyanın vergi borcları olan təbəqəsinə qarşı çoxsaylı prosedurlar həyata keçirirdi.

Fransa, Prusiya və digər dövlətlərdə vergi borcları, faiz və cərimələr məsələsi maliyyə nazirliyi və onun təbəçiliyində olan departament və idarələrin səlahiyyətinə daxil idi.

Məcburi tutulan vəsaitlər bəzi faizlərlə birlikdə borc mələindən, ev əşyaları, yaxud keyvanlarından, qazamata salınma və ya hərbi düşərgədə qalmadan ibarət idi. Əgər vaxtında borc məbləği ödənilməzdirsə, onda borclu şəxsin evində olan açıq ticətdə satılmalı olan bütün əşyalar müsadirə edilirdi.

## **1.2. Vergilərin ödənişi üzrə ümumi qaydalar və vergi borclarının**



## **alınması metodları**

Vergi müəyyən olunmuş müddətdə ödənilmədikdə, yaxud tam ödənilmədikdə vergi öhdəliyini məcburi qaydada borclunun bankdakı hesablarına yönəltməklə icra olunur (VM, maddə 65). Vergilərin mübahisəsiz qaydada tutulması qaydası yalnız hüquqi şəxslərə şamil edilir.

Vergi borcu borclu müəssisənin hesablaşma hesabı olduğu banka vəsaitlərin müvafiq büdcəyə silinib kəçürülməsi barədə qərar və ya inkassa tapşırığına əsasən reallaşdırılır (Sadıqov T.Ə., Rzayev İ.B.: 2014).

Vergi vaxtında ödənilmədikdə vergi xidməti aşağıdakı hərəkətləri etməlidir:

1) borc məbləğinin ödənilməsi barədə vergi ödəyicisinə tələbnamə göndərməli (ödənmə müddəti göstərilməklə);

2) vergi məbləği və faizlərin mübahisəsiz silinməsi barədə qərarın qəbulu.

Qərar verginin ödənilməsi haqqında tələbin müddəti bitdikdən sonra 60 gündən gec olmayaraq qəbul edilir. Əks halda qərar öz hüquqi dəyərini itirir və icra olunmaya bilər (Sadıqov T.Ə., Rzayev İ.B.: 2014).

Həmin müddət bitdikdən sonra qəbul edilmiş qərara əsasən pul vəsaitlərinin silinməsi üçün inkassa tapşırığı tərtib edilərək banka göndərilir.

Qeyd edilən prosedur pozulduğu halda nəzarət orqanları vergi borcunun mübahisəsiz qaydada silinməsi hüququnu itirmiş olur.

Inkassa tapşırığı bank tərəfindən Mülki Məcəllədəki ardıcılıqla icra olunmalıdır.

Vergi borclarının tənzimlənməsi mexanizmləri: könüllü-bəyanətmə, bildiriş-xəbərdarlıq, təminədici və məcburi. Vergilərin ödənişi üzrə öhdəliklərin məcburi təmin edilməsi metodları kimi aşağıdakılar müəyyən edilmişdir:

- ❖ əmlakın girovu;
- ❖ zəmanət;
- ❖ bank zəmanəti;
- ❖ bank hesabları üzrə əməliyyatların dayandırılması, elədə də elektron pulların köçürülməsi;
- ❖ əmlakın həbsi.

Vergi öhdəliyinin icrası üçün yuxarıda sadalanan məcburi tədbirlərdən başqa aşağıdakı məcburi metod və üsullar mövcuddur:

- vergi borcları, cərimə və maliyyə sanksiyaların borclu onun elektron pul vəsaitləri hesabına silinməsi;
- vergi orqanlarının qərarının məhkəmə icraçılarına verilməklə vergi borclarının borclunun əmlakı hesabına tutulması;
- müflisləşmə proseduru – müşahidə, maliyyə sağlamlaşdırılması, xarici idarəetmə, konkurs keçirilməsi.

Malların gömrük sərhəddindən keçməsi ilə ödəməli olduqları vergi məbləğini qanunvericilikdə ödəməli olduqları müddətdən gec ödədikləri halda ödədikləri cərimə məbləği peniya hesab olunur.

Vergilərin ödənilmə müddətinin uzadılması, vergi krediti və ya investisiya kreditinin verilməsi haqqında ərizə verildiyi hallarda, onun vergi borcu üzrə faizlər hesablanır.

Təşkilatın borc məbləği dəyişdikdə vergi orqanı dəqiqləşdirilmiş borc məbləğinin açıqlanmasını və və digər təsdiqləyici sənədlər əlavə etməklə məhkəmə icraçısı məlumatlandırılır.

Əgər fiziki şəxs vergi borcu üzrə öhdəliyini vaxtında yerinə yetirməzsə, onda vergi (gömrük) orqanı borcun verginin ödənişi üzrə tələbdə göstərilmiş məbləğdə həmin şəxsin əmlakı, o cümlədən bankdakı pul vəsaitləri hesabına tutulması barədə məhkəmə qarşısında iddia qaldıra bilər.

Vergi borcunun fiziki şəxsin əmlakı hesabına tutulması barədə iddia iqtisadi inzibat məhkəməsinə (fərdi sahibkarlarda) və ya məhkəməyə (fərdi sahibkar statusu olmayan fiziki şəxslərdə) verilir.

Vergi orqanları verginin ödənilməsi haqqında tələbin müddəti bitdikdən sonra fiziki şəxsin əmlakı hesabına verginin tutulması haqqında iddia ərizəsi verə bilər.

İddia ərizəsinə tələbin təmin olunması qaydasında borclunun əmlakına həbs qoyulması haqqında vergi (gömrük) orqanının xaişi əlavə oluna bilər.

Əmlak hesabına verginin tutulması ardıcılığı belədir:

- ❖ bank hesabındakı pul vəsaitləri;

- ❖ nağd pul vəsaitləri;
- ❖ istehsal prosesində iştirak etməyən qiymətlilər, minik avtomobilləri, xidməti binanın dizayn əşyaları);
- ❖ hazır məhsul (mallar), qeyri-istehsal təyinatlı digər material qiymətliləri;
- ❖ bilavasitə istehsal prosesində istifadə edilən qiymətlilər, eləcə də avadanlıq, bina, qurğular;
- ❖ mülkiyyət, istifadə və sərəncam vermək hüququ verilmədən müqavilə üzrə digər şəxslərə verilmiş əmlak.

Yuxarıda göstərilən bütün hallarda verginin ödənilməsi üzrə öhdəlik əmlak satıldığı və onun satışından olan pul vəsaitləri hesabına borcun ödənilməsi andan icra edilmiş sayılır.

Əmlaka həbs qoyulduğu andan onun satışından olan pul vəsaitləri borcun ödənişi üçün müvafiq büdcəyə köçürülənədək verginin vaxtında ödənilməsinə görə faiz hesablanır.

Əksər hallarda vergi borcunun yaranması və ödənişlərin büdcəyə vaxtında köçürülməməsi yüklənmiş məhsullarda (görülmüş işlərə, göstərilmiş xidmətlərə) görə hesablaşmalarda debitor borclarının yaranması səbəb olur (Мирзоев, Ю.С., 2018: 71 стр.) və onun mübahisəsiz tutulması təciri kimi vergi orqanları borclu şəxsin debitor borcunun məbləği tutula bilər.

Bunun üçün mülkiyyət formasından aslı olmayaraq bütün müəssisələr vaxtı keçmiş debitor borclarının uçotunu aparır və hər rüb debitor borclarının məbləği göstərilməklə bütün borclu debitorların siyahəsi haqqında arayış tərtib edirlər.

Vergi borcu olan müəssisələr vergi orqanlarına aşağıdakı sənədləri təqdim edir:

1. Balansa əlavə kimi hər rüb *debitor borcu olan müəssisələrin siyahısın*. Lazım gəldikdə vergi orqanlarının tələbi ilə bu məlumatların təqdim edilmə müddəti dəyişdirilə bilər.

2. Vaxtı keçmiş debitor borclarının məbləğindən çox olmamaqla debitorun borcunun büdcəyə köçürülməsi üçün borclu müəssisənin rəhbərinin imzası ilə təsdiqlənmiş *ərizə*.

3. Borclu müəssisənin səlahiyyətli şəxsləri tərəfindən imzalanmış debitor borcu məbləğinin *yoxlanması aktı* (Мирзоев Ю.С., 2018 :75 стр.).

Vergi borcu olan müəssisə debitor borcunun növü və məbləği göstərilməklə, vaxtı keçmiş debitor borcu hesabına büdcəyə olan vergi borcunun ödənilməsi barədə debitor təşkilata bildiriş göndərir.

Vergi borcu olan müəssisənin ərizəsinə əsasən debitorun ona olan borcunun mübahisəsiz qaydada büdcəyə olan vergi borcu məbləğində silinməsi üçün inkassa tapşırığı yazılır.

Vergi orqanları inkassa tapşırığının bütün nüsxəsini debitor borcu olan müəssisəyə təqdim edir.

Vergi borcu olan müəssisə özünün büdcəyə olan borcunun debitordan tutulması barədə ərizə verməkdən imtina etdiyi hallarda, vergi orqanın müstəqil olaraq müəssisəyə olan debitor borcunu müəyyən etmək və mübahisəsiz qaydada vəsaitləri silmək hüququna malikdir (Низамова А.А., 2016: 1171 стр.).

İnkassa tapşırığını almış bank onu aldığı gün xüsusi jurnalda qeydiyyatdan keçirir və orada inkassa tapşırığının nömrə və tarixini göstərir.

İnkassa tapşırığı debitor borcu olan müəssisənin hesabaşma (cari) hesabında pul vəsaitləri olan kimi həmin məbləği silməlidir. Sonra debitor və inkassa tapşırığını yazmış vergi orqanları arasındakı mübahisəli məsələhəll edilmiş və bank müəssisəsi məsuliyyətdən azad edilir.

Debitor müəssisənin hesabaşma hesabında pul vəsaitləri olmadığı halda inkassa *“Müddətində ödənilməmiş sənədlər”* adlı kartatekada saxlanılır və ödəniş yalnız onun hesabaşma hesabına ödənilir.

İnkassa tapşırığına əsasən mübahisəsiz qaydada vəsaitlərin büdcəyə silinməsi bank və kredit təşkilatı tərəfindən icra edilməsikdə (ləngidildikdə), mövcud qanunvericiliyə əsasən həmin müəssisəyə qarşı sanksiyalar tətbiq olunur (Низамова А.А., 2016: 1171 стр.). Vergi orqanlarında şəxsi hesabları olanlar vergilərin ödəniş müddətindən on gün keçdikdən sonra vergi borcu olanların siyahısı tərtib edilir.

Vergi ödəyivilərinin şəxsi hesablarından çıxarışlara əsasən siyahı iki nüsxə tərtib edilir. Onun bir nüsxəsi vergi borclarının vəziyyəti və onunların ləğv edilməsi

üçün görülən tədbirlər barədə məruzə vergi orqanının müvafiq şöbəsinə təqdim olunur. İkinci nüsxə isə uçot üzrə işlərdə qalır. Vergi borcu olanların siyahısı hər bir növü üzrə ayrıca tərtin olunur. İlin sonunda sənədli yoxlamaya əsasən vergi növləri üzrə vergi borclarının məbləği müəyyənləşdirilir.

### **1.3. Vergi öhdəlikləri üzrə ümitsiz borcların silinməsi mexanizmi**

Hazırda iqtisadiyyatın inkişafının neqativ amillərindən biri vergi borclarının yaranmasıdır çünki, dövlət büdcəsi qarşısında vergi borclarının yaranması II

Qarabağ Mühasibəsindən sonrakı və pandemiyanın hələ də hökm sürdüyü dövrdə dövlətin maliyyə resurslarını məhdudlaşdırmaqla yanaşı, dövlətin sosial proqramlarının həyata keçirilməsinə maneçilik törədir.

Fikrimizcə, vergi borclarının yaranması və və artmasının əsas səbəblərindən biri pandemiya dövründə müəssisələrin, kiçik və orta biznes sahiblərinin maliyyə vəziyyətlərinin pisləşməsidir. Onların maliyyə vəziyyətlərinin pisləşməsinə səbəb olan əsas səbəblər kimi bunları qeyd etmək olar:

- bütövlükdə ölkə və onun subyektləri üzrə baş verən böhran hadisələri;
- müəssisələrə düşən vergi yükünün yüksək olması;
- vergi intizamının və məhkəmə sisteminin effektivliyinin aşağı səviyyədə olması.

İndiki iqtisadi durğunluq şəraitində büdcə gəlirlərinin artırılması ehtiyatlarının axtarışı məsələsi daha da aktuallaşır. Büdcə gəlirlərinin prioritet artım mənbələrinin biri, mövcudluğu metodoloji hazırlığın lazımı səviyyədə olmaması, borcların həlli üzrə vergi idarələrinin fəaliyyətinin effektivlik səviyyəsinin əks etdirdiyi vergi borclarıdır.

Vergi borclarının idarə edilməsinin effektivliyinin qiymətləndirilməsi üçün əsasını onların tənzimlənməsi metodlarının təşkil etdiyi müxtəlif üsullar mövcuddur. Müəssisələrin vergi borclarının tənzimlənməsinin könüllü, məcburi və məhkəmə formaları mövcuddur.

Vergi borcları büdcəyə çatası ödənişləri könüllü ödədikdə, borcların idarə edilməsi aşağıdakı metodların köməkliyi ilə reallaşır:

- ödəniş müddətinin dəyişdirilməsi;
- zəmanət və zəminlik verilməsi;
- ödəniş müddətinin uzadılması;
- investisiya vergi kreditinin verilməsi;
- vergi borclarının restrukturizasiyası;
- ümitsiz borcların silinməsi;
- fəaliyyətini dayandırmış hüquqi şəxslərin borclarının silinməsi.

Bildiriş formasında borcu olması barədə vergi ödəyicisinə xəbərdarlıq informasiyası təqdim edilir. Bu formanın həyata keçirilməsi metodları aşağıdakılardır:

- artıq ödənilmiş vergi məbləğlərinin əvəzləşdirilməsi;
- bildiriş;
- borc məbləği və tələbin icra olunma müddəti göstərilməklə verginin ödənilməsi barədə tələbnamə göndərilməsi.

Vergi borclarının idarə edilməsinin məcburi forması aşağıdakı metodlarla reallaşdırılır:

- vergi ödəyicisinin bank hesablarında məxaric əməliyyatlarının dayandırılması;
- əmlakın həbsi;
- əmlak hesabına borcun tutulması;
- bank hesablarına inkassa tapşırığı (sərəncamı) təqdim edilməsi.

Vergi borclarının idarə edilməsinin bu forması nəzarət orqanlarının fəaliyyətində daha çox əhəmiyyətli yer tutur və onun tətbiqi dövlətin büdcə sistemini daxil olan veri ödənişlərinin həcmi artırır.

Vergi borclarının idarə edilməsinin müəyyən dərəcədə daha yardımçı və sadə forması məhkəmədir. Bu metodun əsasını müəssisənin müflisləşməsi proseduru vasitəsilə məhkəmə qaydasında vergi borclarının tənzimlənməsi təşkil edir. Müflisləşmə prosedurunun istənilən mərhələsində tərəflərin mübahisəni həll edə biləcəyini nəzərə alsaq, onda ödəyicilərlə nəzarət orqanlarının dünyəvi razılaşmanı idarəetmənin həyata keçirilməsi formasını ayrıca prosedur kimi nəzərdən keçirilməsi məqsədəuyğundur.

Qeyd etdiyimiz ki, mövcuq qanunvericiliyə əsasən əgər vergi ödəyicisinin büdcəyə olan vergi borcunun onun bankdakı pul vəsaitləri, əmlakı və digər aktivləri hesabına tutulması mümkün olmadıqda, borc məbləği qanunvericilikdə müəyyən olunmuş qaydada ümitsiz borc kimi silinir.

Ümumi qaydalara əsasən fiziki şəxs öldükdə onun vergi öhdəliyi dayandırılır. Lakin müstəsna hallarda ölmüş, yaxud ölmüş hesab edilən şəxsin əmlak vergisi üzrə borcu miras qalan əmlakın dəyərində varisi tərəfindən ödənilir (VM: maddə 81).

Müəssisənin ləğv edilməsi həmçinin həmin hüquqi şəxsin fiskal funksiyasının dayandırılması üçün əsas sayılır. Bu öhdəliklər həmin müəssisənin hesablaşma hesabında qalan pul vəsaitləri (əmlakının satışından olan gəlir) hesabına ləğvetmə komissiyası tərəfindən büdcəyə olan borc ödənildikdən sonra yerinə yetirilmiş sayılır. Əgər müəssisənin öz əmlakı və pul vəsaitləri hesabına vergi borcu tam ödənilmədiyi halda, borcun qalığı həmin təşkilatın təsisçiləri tərəfindən ödənilir (VM: maddə 79).

Qanunvericiliyə görə vergi öhdəliyinə xitam verilməsinin digər hüquqi amillər bunlardır:

- ❖ zəminlik verən tərəfindən vergi məbləğinin ödənilməsi;
- ❖ lazımı vəsaitlər olduqda borclunun bankdakı pul vəsaitlərindən verginin mübahisəsiz qaydada tutulması;
- ❖ vergi ödəyicisinin əmlakı hesabına vergi öhdəliyinin ödənilməsi;
- ❖ vergi öhdəliyinin yeni təşkil olunmuş hüquqi şəxsin yeni varisləri tərəfindən ödənilməsi;
- ❖ məhkəmə tərəfindən itkin düşmüş kimi tanınmış şəxsin vergi öhdəliyinin onun əmlakının idarə edilməsinə himayədarlar tərəfindən ödənilməsi;
- ❖ vergi ödəyicisinin ərizəsi və vergi xidmətinin qərarına (mübahisəli hallarda məhkəmənin) əsasən artıq ödənilmiş (tutulmuş) digər vergi və ödənişlər hesabına əvəzləşdirilməsi.

Yenidən təşkil edilən hüquqi şəxsin vergi öhdəlikləri onun hüquqi varisi (hüquqi varisləri) icra edir.

## **II FƏSİL. VERGİ ÖHDƏLİKLƏRİNİN MONİTORİNQİ VƏ VERGİ BORCLARININ MİNİMALLAŞDIRILMASI ÜZRƏ İŞLƏRİN EFEKTLİLİYİNİN TƏHLİLİ**



## **2.1. Vergi monitoringi vergi öhdəlikləri üzrə borcların aşkar edilməsi mexanizmi kimi**

*Vergi monitoringi* – müəssələrin müraciətinə əsasən vergi ödəmələri və haqq-hesabları üzrə həyata keçirilən nəzarət növüdür.

*Monitoring*– müəssisənin könüllü razılığına əsasən vergi müfəttişləri tərəfindən həyata keçirilən yoxlamadır. Tədbirin həyata keçirilməsi üçün ərizə tərtib olunmalıdır.

Yoxlamanın keçirilməsi üçün ərizənin verilməsində bir sıra məhdudiyyətlər mövcuddur, çünki ərizəni eyni zamanda aşağıdakı şərtlərin olması şərti ilə göndərmək olar:

- ərizə verildiyi ildən əvvəlki hesabat ili ərzindəki gəlirlərin ümumi həcmi 200000 manatdan çox olsun;
- yoxlamadan əvvəlki hesabat ilinin son gününə aktivlərin ümumi dəyəri 1000000 manat olsun.

Ərizə 1 iyul tarixindən gec olmayaraq müəssisənin yerləşdiyi ərazi vergi orqanına verilir. Ərizə əvvəlvəgəcən tərtib edilməlidir. Məsələn, monitoring 2020-ci ildə tələb olunursa, onda ərizə 2019-cu ilin 1 iyulundan gec olmayaraq verilməlidir.

Ərizə ilə yanaşı aşağıdakı sənədlər verilməlidir:

- 1) informasiya xarakterli qarşılıqlı fəaliyyət reqlamenti;
- 2) müəssisə haqqında məlumat;
- 3) ərizənin verildəki ildəki uçuş siyasəti;
- 4) müəssisənin nəzarət sistemini müəyyən edən lokal akt.

Tədbirin keçirilmə dövrü təqvimilidir. Yoxlama 1 yanvardan başlayıb 1 oktyabr tarixinədək həyata keçirilir.

Monitoringin keçirilməsinə dair ərizəyə cavab bir noyabrədək daxil olur. Əgər etiraz cavabı gələrsə, onda o əsaslandırılmalıdır. Etiraz üçün əsaslar aşağıdakılar ola bilər:

- əlavə olunan sənədlər paketi müəssisə tərəfindən tam təqdim olunmayıb;

- informasiya mübadilərinin reqlamenti lazımı;
- lokal nəzarət sistemi tələblərə cavab vermir.

Aşağıda göstərilən məqamlar istisna olmaqla monitoring ərzində vergi yoxlamaları keçirilmir:

- bəyannamə monitoring keçirildikdə 1 iyul tarixinədək göndərilməlidir;
- ƏDV əvəzləşdirilməsi haqqında vergi bəyannaməsi təqdim edildikdə;
- aksizlərin əvəzləşdirilməsi haqqında vergi bəyannaməsi təqdim edildikdə;
- əvvəllər təqdim edilmiş haqq-hesablarda zərərlərin artması (azalması) səbəbindən dəqiqləşdirilmiş bəyannamə daxil olduqda;
- monitoring vaxtından əvvəl başa çatıbsa;
- müəssisə vergi müfəttişlərinin tövsiyyələrinə qulaq asmadıqda.

Yuxarıda sadalanan bütün hallarda audit yoxlaması və vergi monitoringini də aparıla bilər.

Monitoring aşağıdakı məqsədlər üçün aparılır:

- aparılmış vergi hesablamalarının düzgünlüyünün yoxlanması;
- vergilərin büdcəyə vaxtında ödənilməsini;
- vergi borclarının yaranma səbəbləri;
- gələcəkdə cərimələrin hesablanması riskinin aşağı salınması;
- gələcəkdə vergi nəzarətinin ciddiliyinin azaldılması.

Yoxlamanın gedişatı prosesində vergi müfəttişləri aşağıdakı aspektlərin yoxlanmasını həyata keçirir:

- ❖ mühasibat uçotu
- ❖ vergi uçotu
- ❖ ilkin sənədləşmə
- ❖ vergi registrləri
- ❖ digər göstəricilər

Monitoring ərzində müəssisənin yol verdiyi səhvlər aşkar edilir. Aparılmış yoxlama aşkar edilmiş səhvləri vaxtında düzəltmək imkanı verir və vergi

müfəttişlərinin tövsiyələrinə riayət edilməsi gələcəkdə maliyyə sanksiyalarından qaçmaq imkanı verir.

Monitoring üç mərhələdən ibarətdir:

**1. Sənədlərin təqdim edilməsi.** Vergi müfəttişlərinə monitoring zamanı vergi hesablamalarının düzgünlüyünün dəqiqləşdirilməsi üçün bütün sənədlər (vergi hesabatları və uçot sənədləri) tələb edilə bilər.

**2. İzahatların verilməsi.** Əgər mütəxəssislər dəqiqsizlik aşkar edərsə, onda müəssisə rəhbərliyindən izahatlar tələb edə bilər. İzahat tələb daxil olduqdan sonrakı 5 iş günündə təqdim edilməli və yalnız bundan sonra 10 gün ərzində lazımı düzəlişlər etmək lazımdır.

**3. Monitoring nəticələrinin rəsmiləşdirilməsi.** Yoxlama prosesində qanun pozuntuları olduqda vergi müfəttişləri müvafiq tövsiyələr göndərir.

Keçirilmiş monitoringin yekunlarına dair rəy əsaslandırılmalıdır. Tövsiyələr yalnız vergilərin hesablanması, vaxtında ödənilməsinə və digər konkret hallara münasibətdə verilir. Vergi müfəttişinin rəyi monitoring yoxlaması yekunlaşdıqdan sonra ərzində müəssisəyə göndərilir.

Rəy həm vergi orqanlarının təşəbbüsü, həm də müəssisənin istəyi ilə formalaşır. İkinci halda müəssisə vergi orqanların sorğu göndərir. Müəssisənin istəyi ilə rəyin yalnız onun rəhbərinin vergilərin hesablanmasının düzgünlüyünə şübhələndiyi hallarda vergiləməsi daha məsləhətdir. Bu halda sorğuda müəssisə rəhbərliyi onun təşəbbüsünün nədən qaynaqlandığı göstərilməlidir.

Sorğu monitoring aparıldığı ildən sonrakı növbəti ilin 1 iyul tarixinədək göndərilməlidir. Rəy sorğu alındıqdan sonrakı 30 gün ərzində müəssisə rəhbərliyinə göndərilir.

Bəzən vergi müfəttişliyi rəyin hazırlanması üçün digər sənədlər tələb etdikdə, cavabın göndərilməsi 30 günədək uzandıqdan sonrakı 3 gün ərzində müəssisəyə bildiriş göndərilir.

Müəssisə rəyi aldıqdan sonra verilmiş tövsiyələrdən narazı olması barədə vergi müfəttişliyinə bir ay ərzində məktub göndərir. Bu məktuba bütün tövsiyələrin icrası barədə sənəd əlavə olunur.

Beləliklə, göründüyü kimi vergi monitorinqinin üstünlükləri şübhəsizdir. Çünki onun nəticələri və verdikləri tövsiyələr gələcəkdə vergi nəzarətini azaldacaq, əlavə yoxlamalara ehtiyac qalmayacaq, tətbiq edilə biləcək sanksiyaların və iri məbləğdə cərimələr ödənilməsinin qarşısı alınacaq.

Vergi monitorinqindən başqa borcların aşkar edilməsi mexanizmlərindən biri kameral və səyyaar vergi yoxlamalarıdır. Sözsüz ki, yoxlamalar vergi borclarının yaranma səbəbi deyil, yalnız qanun pozuntusu faktlarını qeyd edir və nəticədə vergi borcu yaranır. Vergi borclarının yaranması işində vergi borclarının mahiyyətini dolayısı ilə əsas vergi borcları olan qruplara əlavə vergi hesablamaları faktı da sübut edir.

Vergi qanunculığına uyğun olaraq vergi auditi nəticələrinə əsasən vergilər yenidən hesablanabilir və ödəyicilərin bəyannamələrinə, vergi orqanlarında ödəyicilərin fəaliyyəti haqqında olan digər məlumatlara əsasən, bilavasitə vergi orqanlarında aparılır (VM: maddə 37).

Kameral yoxlama müvafiq sənədlər vergi orqanlarına daxil olduqdan sonra xüsusi qərar olmadan öz vəzifə səlahiyyətləri çərçivəsində müvafiq səlahiyyətli şəxsləri tərəfindən aparılır.

Kameral vergi yoxlamasını müəyyən şərtliliklə aşağıdakı mərhələlərə ayırmaq olar:

- vergi hesabatlarının yoxlanması;
- hesabatın vizual yoxlanması;
- hesabatın vaxtında təqdim edilməsinə nəzarət;
- riyazi hesablamaların düzgünlüyünün yoxlanması;
- vergi dərəcəsi və güzəştlərinin qanunauyğunluğunun yoxlanması;
- vergi bazasının düzgünlüyünün yoxlanması;
- hesabatın qiymətləndirilməsi.

Bu yoxlamalar bitdikdən sonra vergi borcu və sanksiyaların ödənilməsi üçün borcluya tələb göndərir və borclu şəxs onu yerinə yetirməyə borcludur. Həmin tələb müəyyən olunmuş müddətdə yerinə yetirilmədikdə, həmin vergi məbləğinin və sanksiyanın vergi ödəyicisindən məcburi qaydada tutulması qərara alınır.

Bu vergi yoxlaması barədə əhəmiyyətli məqamlar bunlardır:

1. Yoxlama vergi ödəyicisinin fəaliyyətinin yoxlama aparılan ildən əvvəlki üç kalendar günündən artıq dövrü əhatə edə bilməz.

2. Kameral yoxlama 30 gün müddətində aparıldıqdan sonra tədiyəçilərdən əlavə sənəd tələb olunmur.

3. Vergi oqanı yoxlamanın gedişatı zamanı tədiyəçilərdən əlavə sənəd və yaranmış suallarla əlaqədar onları çağıraraq izahatlar ala bilər.

4. Yoxlamanın sonunda təqdim etdikən bəyannamələrdə dəyişikliklər edilə, əlavə hesablanmış vergilər barədə qərar çıxarıla bilər.

Sözsüz ki, çoxlu zəhmət tələb etməsinə baxmayaraq səyyar vergi yoxlaması vergi nəzarətinin daha effektiv formasıdır, çünki qanun pozuntuları məhz bu yoxlamanın gedişatı zamanı aşkar edilir.

*Səyyar vergi yoxlamasının əsas vəzifələri aşağıdakılardır:*

➤ yoxlanılan şəxsin kommersiya fəaliyyətinin vergi ödənişlərinin hesablanması və büdcəyə tam köçürülməsinin düzgünlüyü haqqında nəticə çıxarmaq imkanı verən cəhətlərinin hərtərəfli təhlil edilməsi;

➤ araşdırılan sənədlərdəki uyğunsuzluq və təhrif olunmaların, mühasibat uçotunun aparılması, maliyyə hesabatı və vergi bəyannamələndəki pozuntuların aşkar edilməsi;

➤ vergi qanun pozuntusu faktlarının müxtəlif vergilərin vergi bazasına təsirinin təhlili;

➤ pozuntusu faktları üzrə sübutların formalaşdırılması və həmin pozuntuların sənədlərlə əks etdirilməsinin təmin olunması;

➤ ödəyicilər tərəfindən vergi bazasının azaldılması, yaxud vergilərin düzgün hesablanmaması nəticəsində ödənilməmiş (tam ödənilməmiş) vergilərin əlavə hesablanması;

➤ aşkar edilmiş pozuntularının aradan qaldırılması və günahkarların məsuliyyətə cəlb edilməsi üzrə təkliflər hazırlamaq.

Bu yoxlamanın aparılması üçün yoxlanılan subyekt haqqında müxtəlif mənbələrdən alınmış vergi orqanlarında olan bütün informasiyaya

əsaslanaraq, müxtəlif metodlarla kompleksindən birlikdə istifadə etməklə vergi ödəyiciləri seçilərkən daha effektiv nəticəyə nail olmaq mümkündür.

Vergi borcu və cərimələrin ödənişi haqqında qərar çıxarıldıqda həmin borcun büdcəyə ödənilməsi barədə vergi ödəyicisinə tələb göndərir. Həmin müddətdə tələbdə göstərilən məbləğ ödənilmədikdə, vergi borcu günahkar şəxsdən mübahisəsiz qaydada tutulur. Vergi nəzarətinin maliyyə nəzarətinin ümumi sistemdəki xüsusi yeri dövlət nəzarətidir.

Vergi qanunvericiliyi və elmi daktrina mövqeyindən vergi nəzarətini ona riayət olunmasına nəzarət üzrə nəzarət orqanlarının prosesual hərəkətləri kimi dəyərləndirmək olar.

Vergi praktikasında büdcəyə vergi ödənişlərinin müəyyən olunmuş müddətdən keç ödənilməsi halları çox olduğundan vergilərin vaxtında ödənilməməsi nəticəsində xəzinə itkisinin kompensasiya edilməsi məqsədilə əlavə ödəniş və sanksiyalar tətbiq edir.

Bəzən elə hallar olur ki, müüəllisə vergini düzgün hesablayır, lakin onu müəyyən olunmuş müddətdə ödəmir və vergi orqanı avtomatik olaraq dövlət xəzinədarlığından ödənişin müəyyən olunmuş vaxtdan gec ödənilməsi barədə məlumat alır.

Əksər hallarda kameral toxlamanın gedişatı zamanı əlavə vergilər hesablanır. Kameral yoxlama vergi bəyannamələri vergi orqanlarına daxil olduqda aparıldığı üçün vergi borcunu müəyyən olunmuş vaxtda ödəmək mümkün olmadığı üçün dəymiş zərər faiz hesablanması yolu ilə kompensasiya olunur. Vergi praktikasında audit yoxlamasının gedişatı zamanı verginin lazım olduğu məbləğdən az göstərilməsi hallarına çox rast gəlinir və bu hal ödənilməmiş vergi borcu kimi təsnifləşdirilir. Aydındır ki, belə hallarda həmin vergi borcu məbləğinə faiz hesablanır (Шаповалов С.М., 2006: 35 стр.).

## **2.2. Vergi orqanları tərəfindən vergi borclarının alınması və minimallaşdırılması üzrə nəzarəti işinin təşkili**

Məlumdur ki, dövlət büdcəsinin gəlir bazasının təmin olunması ölkənin vergi potensialını artırmaq imkanı verən effektiv vergi siyasətindən aslıdır. Yaxın gələcəkdə dövlətin əsas məqsədi balanslaşdırılmış büdcənin təmini və vergi inzibatçılığının daha da təkmilləşdirilməsidir.

Büdcə gəlirlərinin daha da artırılması, əlavə vergi ödənişlərinin cəlb edilməsi məqsədilə, borcların məcburi alınması üzrə bütün tədbirlərdən əlavə vergi orqanları tərəfindən bir sıra tədbirlər kompleksi keçirilir.

Belə ki, vergi orqanları tərəfindən həyata keçirilən nəzarət tədbirləri nəticəsində 2018-ci ildə aşkar edilmiş vergi borclarının məbləği 2517,4 milyon manat təşkil edilmişdir ki, bu da ötən ilin müvafiq dövrü ilə müqayisədə əvvəlki ildəki vergi borclarının 120,5 faizini təşkil edir (cədvəl 1).

Cədvəldən göründüyü kimi vergi borclarının əsas hissəsini hüquqi şəxslərin payına düşür. Belə ki, vergi borclarının ümumi məbləği 2018-ci ildə 2517,4 milyon manat təkil etmişdir ki, bununda 2310,8 milyon manatı, yaxud 91,7 faizi hüquqi şəxslərin payına düşür.

Sahibkarlıq fəaliyyəti göstərən fiziki şəxslərin vergi öhdəlikləri üzrə borcu 2018-ci ildə 92,0 milyon manat olmuşdur ki, bu da əvvəlki hesabat ilinə nisbətdə 178,5 faiz təşkil edir. Onların ümumi vergi borclarındakı xüsusi çəkisi isə 0,04 faiz olmuşdur.

2018-ci ildə ildə neft sektoru üzrə dövlət büdcəsinə olan vergi borcları 1,5 milyon manat olmuşdur ki, bu da əvvəlki vergi ilinə münasibətdə 32,1 faiz, ümumi vergi borclarındakı xüsusi çəkisi 0,03 faiz təşkil etmişdir.

2018-ci ildə ildə bu sektorda çalışan müəssisələrin dövlət büdcəsinə olan vergi borcları 1587,2 milyon manat təşkil etmişdir ki, bu da əvvəlki təqvim ilinə münasibətdə 115,6 faiz təşkil edir.

Hüquqi şəxslərin 2019-cu ildə dövlət büdcəsinə olan borcu 1980,58 milyon manat təşkil etmişdir ki, bu da əvvəlki ilə münasibətdə 78,9 faiz təşkil edir.

**Cədvəl 1: Vergi borcları barədə məlumat (milyon manatla)**

Göstəricilər	2018-ci il		2019-cu il	
	fakt	əvvəlki ilə nisbət – %	fakt	əvvəlki ilə nisbət – %
<b>Vergi borcları</b> (əsas məbləği üzrə)	2517,4	120,5	1980,5	78,9
Hüquqi şəxslərin vergi borcları	2310,8	92,0	1800,3	91,0
<i>Xüsusi çəkisi (%)</i>	91,7		90,9	
Fiziki şəxslərin vergi borcları	92,0	178,5	60,3	65,5
<i>Xüsusi çəkisi (%)</i>	0,04		0,03	
Neft sektoru üzrə vergi borcları	1,5	32,1	0,01	0,3
<i>Xüsusi çəkisi (%)</i>	0,03		0,001	
Qeyri-neft sektoru üzrə vergi borcları	1587,2	115,6	1020,5	64,3
<i>Xüsusi çəkisi (%)</i>	100		100	

**Mənbə:** <https://www.stat.gov.az> -Azərbaycan Dövlət Statistika Komitəsinin məlumat bazası əsasında müəllif tərəfindən hazırlanmışdır.

Hüquqi şəxslərin 2019-cu ilə olan vergi borcu əvvəlki ilə nisbətən azalaraq 510,5 milyon manat olmuşdur.

Sahibkarlıq fəaliyyəti göstərən fiziki şəxslərin vergi öhdəlikləri üzrə borcu 2019-cu ildə 60,3 milyon manat olmuşdur ki, bu da əvvəlki hesabat ilinə nisbətə 65,5 faiz təşkil edir. Onların ümumi vergi borclarındakı xüsusi çəkisi isə 0,03 faiz olmuşdur.

Sahibkarlıq fəaliyyəti göstərən fiziki şəxslərin 2019-cu ilə vergi öhdəlikləri üzrə olan borcu əvvəlki ilə nisbətən azalaraq 60,3 milyon manat təşkil etmişdir. 2019-ci ildə neft sektorunun dövlət büdcəsinə olan vergi borcları 0,01 milyon manat olmuşdur ki, bu da əvvəlki vergi ilinə münasibətdə 0,03 faiz təşkil etmişdir. Neft



sektorunun dövlət büdcəsinə olan vergi borcları 2018-ci ilə nisbətən 1,49 milyon manat azalmışdır.

2019-cü ildə qeyri-neft sektorunda çalışan müəssisələrin dövlət büdcəsinə olan vergi borcları 1020,5 milyon manat təşkil etmişdir ki, bu da əvvəlki təqvim ilinə münasibətdə 64,3 faiz təşkil edir. Bu sektorda çalışan müəssisələrin dövlət büdcəsinə olan vergi borcları həmçinin əvvəlki ilə münasibətdə azalaraq 566,7 milyon manat olmuşdur.

Vergi borcları üzrə 2018-2019-cu illər üzrə göstəricilərin təhlili belə nəticəyə gəlməyə əsas verir ki, bütün katəqoriyadan olan ödəyicilərin vergi borcları əhəmiyyətli dərəcədə azalmışdır. Fikrimizcə, bu isə vergi orqanlarının fəaliyyətinin önəmli istiqaməti kimi vergi ödəyiciləri ilə aparılan bir sıra təşkilati tədbirlər kompleksinin müsbət nəticəsidir.

Son illərdə vergi orqanlarının fəaliyyətinin ən mühüm istiqamətlərindən biri vergi bazasının leqallaşdırılması üzrə vergi ödəyiciləri ilə aparılan bir sıra təşkilati tədbirlər kompleksinin daxil olduğu işlər olmuşdur. Belə ki, vergi bazasının leqallaşdırılması məsələsi respublikamızın bütün ərazi vergi idarələrində yaradılmış xüsusi komissiyalarda nəzərdən keçirilmişdir.

2019-cü ildə *“risk qruplarına”* aid edilən vergi ödəyicilərə (zərərlə işləyən və az təminatlı, ƏDV üzrə çıxılmaların xüsusi çəkisinin yüksək olduğunu bəyan edən, az əmək ödəyən) kompleks yanaşmanın təmin edilməsi çərçivəsində həmin komissiyaların işi davam etmişdir.

2019-cü ildə vergi orqanlarının fəaliyyətinin mühüm istiqamətlərindən biri zərərlə işləyən müəssisələrlə tədbirlər keçirmək olmuşdur. Məhz görülmü bu tədbirlər kompleksi nəticəsində zərər məbləği və az rentabelli ödəyicilərin sayı əhəmiyyətli dərəcədə azalmışdır. Belə ki, zərərlə işləyən təşkilatların sayı 2019-cü ilin 1 yanvar tarixinə 1560 olduğu halda, həmin ilin 1 oktyabr tarixinə 1400 olmuşdur.

Vergi hesabatına əsasən uçota alınmış mənfəət vergisi ödəyicilərinin sayı 2019-cü ilin 1 yanvar tarixinə 20900 olduğu halda (o cümlədən onların 5400 və ya 26 faizi zərərlə işləyən), həmin ilin 1 oktyabr tarixinə sözügedən müəssisələrin sayı

20500 (o cümlədən onlardan 4900 və ya 24 faizi zərərlə işləyən) təşkil etmişdir. 2018-ci ildə zərərlə işləyən təşkilatların leqallaşdırılması üzrə komissiyanın işinin nəticələrinə görə 2408 vergi ödəyicisi aşkar edilmiş, onlardan 302 müəssisə dəqiqləşdirilmiş bəyannamə təqdim edərək, keçmiş vergi dövrləsinə görə öz zərərlərini 252 milyon manat azaltmış, o cümlədən 85 təşkilat 260 milyon manat öz zərər məbləğini ləğv edərək 20 milyon manat mənfəət əldə etmişlər ki, nəticədə dövlət büdcəsinə əlavə olaraq 1 milyon manat mənfəət vergisi daxil olmuşdur.

2018-ci il və 2019-cu ilin birinci yarısında zərərlə işlədiklərini bəyan etmiş ödəyicilərdən 320 təşkilat artıq mənfəətlə işlədiklərini bildirmişlər.

Onlardan 215 təşkilat 2019-cu ilin birinci yarısında 257 milyon manat məbləğində mənfəət əldə etdiklərini bildirmişlər. Vergi öhdəliklərinin dəqiqləşdirməsinin əsas səbəbi xərclərin əsassız olaraq artırılması və bəzzi gəlirlərin göstərilməməsidir.

Vergi xidməti tərəfindən həyata keçirilən nəzarət tədbirlərinə yekun vuraraq belə nəticəyə gələ bilərik ki, onların səmərəliliyinin az olmasının əsas səbəbi vergi yoxlamalarının aparılmasını tənzimləyən vergi qanunvericindəki qaydaların dəyişməsidir (“tematik yoxlamanın” aparılması paraktikasının ixtisar edilməsi; kameral yoxlamada nəzarət obyektinin məhdudlaşdırılması; yoxlama materiallarına baxılması prosedurunun və qərar çıxarılması vaxtının uzadılması).

Sonda qeyd etmək istərdik ki, nəzarət işinin nəticələrinin yaxşılaşdırılması üçün risk prupunun müəyyən edilməsi və səyyar dəyicilərinin seçilməsi üçün analitik vasitə olan kameral auditin rolu daha da artırmaq lazımdır. Fikrimizcə, bunun üçün vergi ödəyicisinin fəaliyyəti və vergi öhdəliklərinin sistemli təhlil edilməsi, həmçinin səyyar vergi yoxlamalarının aparılması məqsədilə vergi ödəyicilərinin seçim riskinin müəyyən edilməsi üçün vergi orqanlarında analitik qruplar yaradılmalıdır.

### **2.3. Vergi orqanları tərəfindən vergi borclarının alınması işlərinin təhlili**

Vergi orqanları özlərinin fəaliyyətləri çərçivəsində vergi ödəyiciləri olan hüquqi şəxslər və fərdi sahibkarlar tərəfindən özlərinin təsərrüfat fəaliyyətləri

prosesində vergi qanunvericiliyinə riayət edilməsi məqsədilə mütəmadi olaraq vergi nəzarəti tədbirləri keçirirlər.

Vergi ödəyiciləri ilə aparılan marifləndirmə tədbirləri nəticəsində vergi qanun pozuntularının sayı əhəmiyyətli dərəcədə azalmışdır. Burada vergi orqanlarının müəssisələr və fərdi sahibkarlarla vergi partnyorluğu böyük rol oynamışdır. Məhz bu səbədən keçirilən nəzarət tədbirlərinin sayı tədricən azalmağa başlanmışdır. Belə ki, təhlil apardığımız dövr ərzində, yəni 2016-cı ildə aparılan yoxlamaların sayı 3516 olduğu halda 2018-ci ildə 560 təşkil etmişdir.

Səyyar vergi yoxlamalarının sayının azalmasına bir sıra əhəmiyyətli amillər təsir etmişdir.

Hər şeydən əvvəl bu ölkə Prezidenti İ.H. Əliyev cənablarının müvafiq sərəncamına əsasən artıq üç ildən çoxdur ki, sahibkarlarda vergi yoxlamalarının aparılmasına qadağa qoymasıdır. Bu addım sahibkarlıq fəaliyyətinin və ölkə iqtisadiyyatına investidiya qoyuluşunun daha da stimullaşdırılması məqsədilə atılmışdır.

Bundan başqa, 2018-ci ildə ləğv olunan müəssisələrdə aparılan yoxlamaların sayı 25% azaldılmış, əvəzində isə məhsul satışından daha çox gəlir əldə edən, işçilərinin sayı çox olan, çoxlu vaxt və əmək məsrəfi tələb edən vergi ödəyicilərində səyyar vergi yoxlamalarının aparılmasına üstünlük verilmişdir. Xüsusilə, kompleks səyyar vergi yoxlamalarının sayı 1820-dən 1950 qədər, iri vergi ödəyicilərində aparılan səyyar vergi yoxlamasının sayı isədemək olar ki, iki dəfə artmışdır.

2018-ci ildə vergi ödəyicilərində aparılan kompleks vergi yoxlamalarının səyyar vergi yoxlamalarının ümumi sayındakı xüsusi çəkisi 58 faiz təşkil etmişdir.

2018-ci ildə səyyar vergi yoxlamasının aparılması üçün vergi ödəyicilərinin məqsədyönlü seçim səviyyəsi əhəmiyyətli dərəcədə artmışdır. Vergi yoxlamasının aparılması üçün məqsədyönlü seçilmiş ödəyicilərinin səyyar vergi yoxlamalarının ümumi sayındakı xüsusi çəkisi 92 faiz təşkil etmişdir.

2018-ci ildə əhəmiyyətsiz dərəcədə əlavə vergi məbləği hesablanmış effektiv vergi yoxlamaları da olmuşdur. Lakin ləğv edilən və xüsusi vergi rejimli

müəsisələrdə aparılmış vergi yoxlamaların xüsusi çəkisi 44% olduğu halda, bu kateqoriyadan olan yoxlamaların sayı azalaraq 25% təşkil etmişdir.

İqtisadi İnkişaf Nazirliyi yanında Vergi Xidməti 2018-ci ildə səyyar vergi yoxlamasının aparılması üçün obyektlərin seçilməsi prosesində, vergi ödəyiciləri üçün risklərin qiymətləndirilməsi kriteriyasının müəyyənləşdirilməsinə yönəldilmiş səyyar vergi yoxlamasının planlaşdırması sisteminin konsepsiyası qəbul edilmişdir.

İqtisadiyyatın inkişafının neqativ faktorlarından biri vergi borcları dövlətin maliyyə resurslarını məhdudlaşdırır və dövlətin sosial proqramlarının həyata keçirilməsinə maneçilik edir.

Vergi borclarının yaranma və artmasının əsas səbəbi müəssisələrin maliyyə vəziyyətinin pisləşməsidir. Təsərrüfat subyektlərinin maliyyə vəziyyətinin pisləşməsinin əsas əhəmiyyətli səbəbləri isə ölkədəki böhran hadisələri, müəssisələrə düşən vergi yükünün yüksək olması, məhkəmə sisteminin effektivliyinin və vergi intizamının (mədəniyyətinin) aşağı olmasıdır.

Vergi borcunun iki növü mövcuddur:

- ❖ tənzimlənən vergi borcu;
- ❖ tənzimlənməyən vergi borcu.

*Tənzimlənən vergi borcu* – nəzarət orqanları tərəfindən tənzimlənmə metodları tətbiq edilə bilinən borclardır.

*Tənzimlənməyən vergi borcu* – tutulması mümkün olmayan borclardır.

Məhz bu səbəbdən vergi borclarının yaranmasına səbəb olan əsas amillər və onların dinamikasının təhlilinin aparılmasını məqsədəuyğun hesab edirik. Təhlil İqtisadi İnkişaf Nazirliyi yanında Vergi Xidmətinin məlumatlarına əsasən aparılmışdır.

**Cədvəl 2: 2018-2020-ci illər üzrə vergi borclarının dinamikası**

Göstəricilər	İllər			Artım tempi, %		
	2018	2019	2020	2019/2018	2020/2019	2020/2018
	2386858	1805663	2929201	75,6	162,2	122,7

Vergi borcları						
Tutulması mükün olmayan vergi borcları	30694	51572	35475	168,0	68,8	115,6
Tenzimlənən vergi borcları	788355	347733	301325	44,1	86,8	38,2

**Mənbə:** Araşdırmadan əldə olunan məlumatlar əsasında müəllifin hesablamaları

[www.taxes.gov.az](http://www.taxes.gov.az)

3 sayılı cədvəlin məlumatlarından göründüyü kimi 2018-2019-ci illərdə büdcə qaşıs.ındakı vergi borcları 24,4%, 2019-2020-ci illərdə isə 62,2 % azalmağa müyilli olub. 2020-ci ildə -büdcə vergi borcları 2019-cı ilə münasibətdə 22,7% artmışdır.

Tutulması mümkün olmayan vergi borcları 2018-2020-ci illərdə 68 % artdığı halda, 2019-2020-ci illərdə əvvəlki dövrdən fərqli olaraq həmin borcların 31,2 % azalması müşahidə olunmuşdur. Nəzərdən keçirdiyimiz hesabat dövrlərində, yeni üç il ərzində vergi orqanları tərəfindən tutulması mümkün olmayan vergi borcları 15,6 % artmışdır.

Təhlilini apardığımız hesabat dövrlərində tənzimlənən vergi borcları ilə vəziyyət isə aşağıdakı kimi olmuşdur: 2018-2019-cı illərdə 55,9%, 2019-2020-ci illərdə isə 13,2% azalmışdır. Ümumiyyətlə 2018-2020-ci illər ərzində tənzimlənən vergi borcları ümumilikdə 61,8% azalmışdır.

**Cədvəl 3: 2018-2020-ci illər ərzində vergi borclarının strukturu (min manat**

Göstəricilər	İllər					
	2018		2019		2020	
	min man.	%	min man.	%	min man.	%
Vergi borcları	2386858	100	1805663	100	2929201	100
Tutulması mümkün olan vergi borcları	2356164	98	1743891	96,6	1743891	59,5
Tutulması mümkün olmayan vergi borcları	30694	2	51572	3,4	1185310	40,5

**2018-2020-ci illərdə tənzimlənən vergi borcları**

Tənzimlənən vergi borcları	2018		2019		2020	
	min man.	%	min man.	%	min man.	%
		788355	14,2	347733	8,8	301325
Cəmi	5562071	100	3948859	100	5009892	100

**Mənbə:** Araşdırmadan əldə olunan məlumatlar əsasında müəllifin hesablamaları

[www.taxes.gov.az](http://www.taxes.gov.az)

Araşdırılan dövr ərzində tutulması mümkün olan vergi borclar ildən ilə azalmağa meyillidir. Ola bilər ki, bu vergi ödəyicilərinin vergi intizamının aşağı olması, eləcə də digər sosial-iqtisadi xarakterli səbəblərdəndir. Bundan başqa, həmin dövrdə tənzimlənən vergi borclarının səviyyəsinin aşağı düşməsi müşahidə olunur. Məsələn, 2018-ci ildə tənzimlənən vergi borclarının səviyyəsi ümumi məbləğin 14,2%, 2019-cı ildə 8,8% və 2018-ci ildə 6% təşkil etmişdir.

Fikrimizcə, büdcə qarşısında olan tənzimlənən vergi borclarının səviyyəsinin azalmasına respublikamızdakı müəssisələr və bizneslə məşğul olan sahibkarların

maliyyə vəziyyətlərinin pisləşməsi nəzicəsində ölkəmizdə iqtisadi-siyasi vəziyyətin qeyri-sabit olması səbəb olmuşdur.

Səyyar vergi yoxlamalarına hazırlıq və planlaşdırılması sisteminin analitikliyinin gücləndirilməsi sahəsində nəzarət işinin effektivlik və nəticəliliyinin artırılması məqsədilə, ərazi vergi orqanları üçün ayrı-ayrı vergi ödəyicilərində səyyar vergi yoxlaması planına tövsiyələrin daxil edilməsi məqsədilə vergilər nazirliyində analitik qruplar yaradılmışdır.

Səyyar vergi yoxlamalarının keyfiyyətinin yaxşılaşdırılması, vergi qanun pozuntusu faktlarının daha ətraflı şərh edilməsinin təmin olunması və sübut bazasının daha tam əsaslandırılması məqsədilə, ərazi vergi orqanlarında səyyar vergi yoxlaması aparılarkən əlavə vergi nəzarət tədbirlərinin tətbiqi təmin edilmişdir.

Belə ki, səyyar vergi yoxlamalarının gedişatı prosesində zamanı sənədlərin tələb edilməsi hallarının xüsusi çəkisi əhəmiyyətli dərəcədə və vergi orqanları tərəfindən digər regionlarda sorğular üzrə qarşılıqlı yoxlamaların sayı isə iki dəfə artmışdır.

Vergi orqanlarında aparılmış analitik işlər nəticəsində, kameral nəzarətin gedişatı zamanı 1,3 milyon manat həcmində vergi ödəyiciləri tərəfindən dəqiqləşdirilmiş öhdəlik və əsassız olaraq əvəzləşdirilmiş ƏDV məbləğləri müəyyən edilmişdir.

Vergi sferasında iqtisadi cinayətlərə qarşı hüquq-mühafizə orqanları ilə qarşılıqlı fəaliyyət vergi orqanlarının işinin prioritet istiqamətlərindən biridir.

Keçən illə müqayisədə 2018-ci ildə hüquq-mühafizə orqanları ilə birlikdə aparılmış səyyar vergi yoxlamalarının sayı artaraq ümumi vergi yoxlamalarındakı xüsusi çəkisi təxminən 5 % təşkil etmişdir.

Demək olar ki, son illərdə ölkə prezidentinin sərəncamına müvafiq olaraq səyyar vergi yoxlamaları əsasən problemlili, o cümlədən vergidən yayınma sxemindən istifadə edən vergi ödəyicilərində aparılır.

Səyyar vergi yoxlamalarının aparılması üçün vergi ödəyicilərinin məqsədyönlü seçilməsi nəticəsində 2018-ci ildə səmərəli nəticəli səyyar vergi yoxlamalarının

xüsusi çəkisi (ləğv edilən müəssisələr xaric) keçən ilin müvafiq dövrünə nisbətə demək olar ki, 97,5% təşkil etmişdir.

Həmçinin aparılmış səyyar vergi yoxlamalarının effektivliyini xarakterizə edən göstəricilər də artmışdır.

Məsələn, vergi yoxlamalarının nəticələrinə görə əlavə hesablanmış vergi ödənişlərinin məbləği 1,5 dəfə artaraq 551,4 milyon manat təşkil etmişdir.

Əksinə, kameral vergi yoxlamalarının aparılması və təşkili göstəricilərinin təhlili zamanı bir vergi yoxlamasına düşən əlavə hesablamaların məbləği 1,8 milyon manatdan 0,9 milyon manata düşməsi müşahidə olunur. Bu isə iri vergi ödəyicilərində aparılan bir kameral vergi yoxlamasına düşən əlavə vergi hesablamalarının azalması ilə əlaqədardır.

2018-ci ildə vergi orqanları tərəfindən aparılmış nəzarət tədbirləri nəticəsində vergi sanksiyaları da nəzərə alınmaqla büdcəyə əlavə vergi hesablamalarının məbləği 1815,8 milyon manat hesablanmışdır.

2018 il ərzində vergi orqanları tərəfindən aparılmış nəzarət tədbirlərinin əsas istiqamətlərindən biri konkret vergi ödəyicisi tərəfindən vergi qanun pozuntusu riskinin qiymətləndirilməsi olmuşdur. Bu məqsədlə müəssisələrin maliyyə-təsərrüfat fəaliyyətinin mühüm nəticələri (vergi yükünün səviyyəsi, rentabellik, ƏDV üzrə çıxılmaların payı, aşağı orta əmək haqqı, iqtisadi əsas olmadan kontragentlə müqavilə münasibətləri) təhlil edilərək qiymətləndirilmişdir.

Səyyar vergi yoxlamasının keçirilməsi üçün vergi ödəyicilərinin seçimi üçün vahid sistemin yaradılması üçün vergi orqanlarının işinin təşkili, eləcə də vergi ödəyicilərinin marifləndirilməsi, və onların vergi intizamının artırılması, vergi yoxlamalarının planlaşdırılması konsepsiyasında təsdiq edilmişdir. Bu konsepsiyada vergi ödəyiciləri üçün risklərin müstəqil qiymətləndirilməsi açıqlanmışdır.

Bu sənədin əsas məqsədi vergi ödəyicilərinin diqqətini bu kriteriyalara yönəltmək, göstəricilərin həcmindən dəyişməsinə və nəzarət edilməsinə yönəldilmiş tədbirlərin aparılmasına stimullaşdırmaqdan ibarətdir.

Həmin kriteriyaların məzmunu istər sahibkarlıq fəaliyyətində, istərsədə vergitutma sferasında müsbət nəticələr verir.



Sistematik olaraq ödəyicilərin maliyyə-təsərrüfat fəaliyyətlərinin nəticələri üzrə risklərin qiymətləndirilməsi riskləri vaxtında qiymətləndirmək və vergi öhdəliklərini dəqiqləşdirmək imkanı vermişdir.

Məsələn, 2018-ci ildə vergi ödəyiciləri tərəfindən 237,5 min manat məbləğində özlərinin vergi öhdəliklərinin könüllü olaraq artırıqlarını bəyan etmişlər ki, bu da əvvəlki ildəkindən 95,3 min manat çoxdur.

Vergi orqanlarının nəzarət fəaliyyətinin analitikliyinin gücləndirilməsi, eləcə də səyyar vergi yoxlamalarının aparılması üçün vergi ödəyicilərinin məqsədyönlü seçilməsi son iki il ərzində səyyar yoxlamalar zamanı əlavə vergi hesablamalarında artım tempinə səbəb olmuşdur. Məsələn, 2017-ci illə müqayisədə 2018-ci ildə səyyar yoxlamalar üzrə əlavə hesablanmış vergi məbləği 110,5% təşkil etmişdir.

Demək olar ki hər bir səyyar vergi yoxlaması zamanı büdcəyə əlavə vergi ödənişləri hesablanır və həmin yoxlamaların səmərəlilik səviyyəsi 2018-ci ildə 97,6% təşkil etmişdir ki, bu da 2017-ci illə müqayisədə 8,7% çoxdur.

Müəssisələrdə aparılan səyyar vergi yoxlamalarının effektivlik dərəcəsi (bir yoxlamaya düşən əlavə vergi hesablamaları) əvvəlki təqvim ilinə nisbətə 2018-ci ildə 1,5 milyon manat artmışdır.

2018-ci ildə vergi orqanlarının iştirakı ilə 2560 işə baxılmışdır. Hesabat dövründə məhkəmə aktları üzrə vergi orqanlarının xeyrinə 2450 qərar şəxarılmışdır ki, bu da ümumi nəzərdən keçirilən işlərin 96 faizini təşkil edir.

Beləliklə, aparılmış nəzarət tədbirlərinin təhlili belə nəticəyə gəlməyə əsas verir ki, son illərdə aparılmış tədbirlər kompleksi (görüşlər, marifləndirmə işləri) öz effektini vermişdir. Belə ki, aparılmış kameral və səyyar vergi yoxlamalarının demək olar əksəriyyətində əlavə vergi ödəmələri hesablanmış, nəticədə vergi qanun pozuntuları nəticəsində büdcəyə dəymiş zərər kompensasiya edilmişdir.

#### **2.4. Vergi borcunun minimallaşdırılmasının səmərəli təmin edilməsinin dünya təcrübəsi və onun ölkəmizdə tətbiqi**

Vergidən yayınma əksər hallarda qeyri-formal iqtisadi sektordakı firmaların fəaliyyət nəticəsi olduğu üçün bir çox ölkələrdə kölgə iqtisadiyatı ilə mübarizə

verginin qanunsuz minimallaşdırılması ilə mübarizə məqsədi güdür. Bu sahədəki beynəlxalq təcrübə vergi ödəyicilərinin formal, izlənə biləcək əməliyyatlarda iştirak etmələrinə stimullaşdırılmasına, eləcə də kölgə əməliyyatlarına (sazişlərinə) görə cəzalandırılmasına əsaslanır.

Kölgə iqtisadiyatının azaldılması üzrə tədbirlər arasında mərkəzi yeri nağd pul vəsaitləri ilə aparılan əməliyyatların məhdudlaşdırılması və nağdsiz hesablaşmaların təşviq edilməsidir. Eini zamanda müasir nəzəri tədqiqatlar formal iqtisadiyatdan qaşmanın səbəbi kimi daha balanslaşdırılmış və müxtəlif istiqamətlərin (formal sektorda real məsrəflər və əmək məhsuldarlığının artımı, vergi sisteminin ədalətliliyinin artırılması, eləcə də hökumətə tabeçiliyin artırılması, korrupsiyanın azalması və dövlətin vergi sisteminin ictimai rifahın yaxşılaşdırılmasına xidmət etməsi baxımından cəmiyyətin əmin olmasına yönəldilmiş digər tədbirlər) tətbiqinin vacib olmasını göstərir. Bu yanaşma məhdudlaşdırıcı tədbirlərlə yanaşı, vergi marifləndirilməsi və vergi sisteminə inamın artırılması üzrə tədbirlərin görüldüyü AI və İƏİT ölkələrində tətbiq olunur.

Böyük Britaniya və ABŞ kimi inkişaf etmiş ölkələrin vergidən yayınma ilə mübarizənin xarici təcrübəsi göstərdi ki, bu ölkələrin hakimiyyəti bu problemin həlli ilə çox ciddi məşğul olurlar. Vergi ödəyicilərinin vergidən yayınma cəhdlərinin qarşısının alınması vasitələrinin çoxsaylı olması buna əyani sübutdur. Qarşılıqlı fəaliyyətin əsasını vergi inzibatçılığının elementi olan vergi yoxlamaları və vergi məsuliyyəti təşkil edir. Lakin bununla yanaşı büdcə gəlirlərinin artmasına və vergitutmanın ədalətliliyinin artırılmasına köməklik edə biləcək, vergidən yayınma hallarının aşkar edilməsi və qarşısının alınması tədbirlərinin effektivliyini əhəmiyyətli dərəcədə artıran xüsusi vasitələrə (alətlərə) malikdir.

Məsələn, Böyük Britaniyada vergi sxemlərinə xüsusi yetirilir, çünki bura qanunilik həddində balanslaşdırılmış hərəkətlər daxildir. Bu qəbildən olan sxemlərin qarşısının alınması üçün bütövlükdə ölkənin vergi sistemində birbaşa və dolayı vergilər üzrə vergi sxemlərinə aid informasiya açıqlanması sistemi tətbiq olunmuş əhatə edir. Güzəşt və digər vergi perefereksiyyalarının istifadəsinin qanunauyğuluğunda şübhələndiyi hallarda, vergi müfəttişliyi yoxlaması başa

çatanadək iddia olunmuş vergi məbləğini borcludan tələb etmək hüququna malikdirlər.

Vergi məbləği məhkəmə presedentinə əsasən digər vergi ödəyicisinə münasibətdə əvvəllər aşkar edilmiş vergi sxemlərinə əsasən də əlavə olaraq hesablanı bilər. Vergi sxemlərinin kütləvi tətbiqi vergi ödəyicilərinə qarşı tətbiq olunan sanksiyaların (açıq şəkildə adları dərc olunması və birbaşa vergilər üzrə vergi güzəştlərindən istifadəyə qadağa qoyulması da daxil olmaqla) artımına səbəb olur. Məsuliyyətə hətta özləri belə iştirak etməsə belə vergi sxemini tətbiq etməyi tövsiyə etmiş şəxs cəlb edilir. Məsuliyyətə həmçinin, digər dövlətlərə ödəniləcək vergilər də daxil olmaqla, işçiləri vergidən yayınmada iştirak edən kompaniyalar da cəlb olunur. Bundan başqa, ölkədə işgüzar məqsədlər konsepsiyası tətbiq olunur, onun praktiki olaraq tətbiq məsələlərinin tənzimlənməsi isə rəyləri olmadan vergi orqanlarının əlavə vergi məbləği hesablamaq hüququ olmayan məsləhət qruplarının səlahiyyətidir. Vergi sxemlərinin əlamətləri haqqında informasiya sərbəst əldə edilməsi vergi ödəyicilərinin daha çox məlumatlandırılmasına şərait yaradır və kontragentlərin daha ehtiyatla seçimi üçün əsas şərtədir. Bundan başqa, daha dəqiq yoxlamaya adətən əvvəllər vergi sxemlərində iştirak etmiş şəxslər məruz qalır.

ABŞ vergidən yayınma ilə mübarizə özünəməxsus səciyəvi xüsusiyyətə malikdir. Belə ki, ölkə hakimiyyəti vergidən yayınma ilə mübarizəyə donos (xəbərçilik) vasitəsi ilə adi vətəndaşları cəlb edir. Ölkədə xəbərçilik institutu aktiv şəkildə inkişaf edir və bu əxlaq qaydalarına zidd sayılmır və qanunvericiliklə tənzimlənilir. ABŞ vergi qanunvericiliyinin pozulması barədə məlumata görə mükafat verilir. Vergi qanunvericiliyinin pozulması hallarının aşkar edilməsində cinayət araşdırmaları bölməsi mühüm rol oynayır. Belə ki, istintaq bölməsi vergi müfəttişlərindən aslı olmayaraq vergi ödəyiciləri barədə informasiya toplayır və lazım gəldikdə vergi araşdırması aparır. Araşdırma prosesində gəlir və xərclərə nəzarət də daxil olmaqla müxtəlif üsullarla qanun pozuntusu haqqında dəlillər toplanır. Ölkədə vergidən yayınma ilə mübarizənin effektiv formalarından biri də hamı tərəfindən gəlirlərin və sövdələşmənin iqtisadi cəhətdən məqsədəuyğunluq doktrinasının bəyan edilməsi.

Ölkəmizin vergi sisteminin fasiləsiz olaraq təkmilləşdirilməsi və modernləşdirilməsinə baxmayaraq, təssüflər olsun ki, onun mükəmməl və effektiv olduğunu deyə bilmərik. Vergi sistemimiz özünün uzun və mürəkkəb inkişaf yolunu keçmişdir. Ölkəmizin müstəqillik əldə etdikdən hazırkı dövrdək vergi sisteminin bütün tərkib hissəsi dəyişikliklərə qalmışdır. Onun tərkib hissəsi olan vergitutma sistemi daima dəyişmiş və təkmilləşmişdir. Vergi izibatçılığı sferasında bütün normati-hüquqi aktları unifikasiya etdi. Həmin dövrdən başlayaraq vergi sisteminin digər elementi olan nəzarət orqanları əhəmiyyətli dəyişikliklərə məruz qaldı. Onların quruluşu effektiv tərkibi bu gün də tamamilə formalaşmamışdır ki, bu da vergi ödənişlərinin effektiv idarəçiliyinə səbəb olmuşdur. Vergitutma sferasında nəzarət orqanları ilə vergi ödəyiciləri arasında birbaşa dialoqun olmaması vergi öhdəliklərindən yayınma və onun vaxtında ödənilməməsinə səbəb olur.

Lakin bununla yanaşı ölkəmizin vergi sistemində edilmiş dəyişikliklər müəyyən müsbət nəticələr vermişdir. Məsələn, Ümumdünya Bank Qrupu özünün illik tədqiqatında (Doing Business) ölkəmizdə biznes üçün əlverişli mühit olduğunu qeyd etmişdir. Xüsusilə, 2018-ci ildən başlayaraq Azərbaycan dünyanın 189 ölkəsi arasında 96 yeri tutmuşdur ki, bu da əvvəlki ilə nisbətə 16 mövqe yaxşılaşmaq kimi dəyərləndirir. Belə dəyişikliklər, hər şeydən öncə vergitutma sahəsində inkişaf olması səbəbindən qaynaqlanır ki, nəticədə ölkəmiz bu sahədə yüz əlli yeddindən yüz səkkizinci mövqeyə düşmüşdür (cədvəl 4).

**Cədvəl 4: Azərbaycanla müqayisədə biznes mühitinin əlverişliliyinə görə ayrı-ayrı ölkələrin reytingi**

Ölkələr	Biznes mühitinin əlverişliliyi			Vergitutma		
	2017	2018	reytingdəki dəyişiklik	2017	2018	reytingdəki dəyişiklik
Azərbaycan	112	96	+16	157	108	+49
Polşa	30	32	+2	81	87	-6
Fransa	33	31	-2	93	95	-2

Almaniya	13	14	-1	64	68	-4
ABŞ	7	7	-	44	47	-3
Avstraliya	10	10	-	36	39	-3
İrlandiya	17	13	+4	6	6	-
Sinqapur	1	1	-	5	5	-
Böyük Britaniya	9	8	-1	16	15	+1
Rusiya	62	64	+2	48	49	-1

**Mənbə:** Araşdırmadan əldə olunan məlumatlar əsasında müəllif tərəfindən hazırlanmışdır.

Baş vermiş müsbət dəyişikliklərə baxmayaraq ölkəmiz qərb qonşumuz olan Avropa İttifaqı dövlətlərindən əhəmiyyətli dərəcədə geri qalır. Məsələn, Polşa bu reytingdə 32 mövqe tutur. Aparıcı Aİ ölkələri isə daha yüksək mövqelərdədir (Fransa – 31, almaniyz – 14, Böyük Britaniya və Şimali İrlandiya krallığı – 8). İqtisadi və siyasi baxımdan dünyanən daha inkişaf etmiş ölkəsi olan ABŞ biznes mühitinin əlverişliliyinə görə reytingdə 7, vergitutma mühitinə görə isə 47 yer tutur.

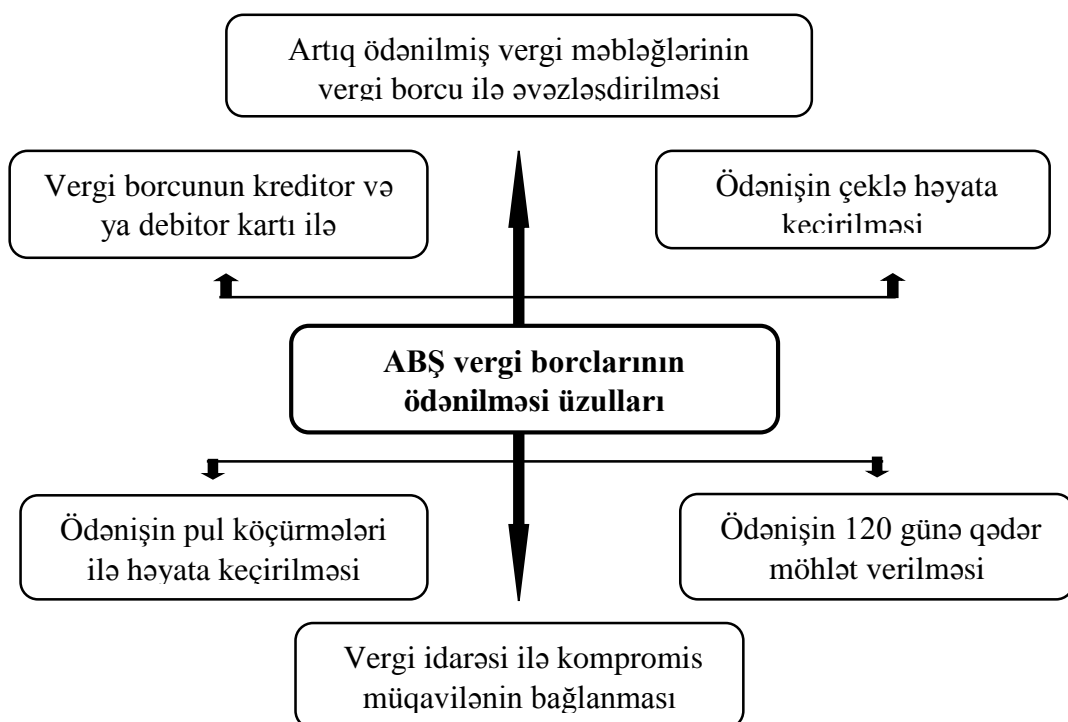
Lakin buna baxmayaraq, sadalanan bütün ölkələrin hamısı inkişafı dövründə vergitutma problemləri ilə rastlaşıblar. Dünyanın inkişaf etmiş istənilən ölkəsində dövlət idarəçilik sferasında məhz vergi münasibətləri aparıcı yer tutur. Onların arasında ən önəmli yeri bütün səviyyələrdə büdcəyə vergilərin vaxtında ödənilməməsi problemi tutur. Məhz bu səbəb bizi vergi borclarının minimallaşdırılmasının təmin edilməsinin xarici təcrübəsinin müsbət tərəflərinin öyrənilməsi və ölkəmizin vergi sistemində tətbiqi imkanlarını araşdırmağa sövq etdi.

Vergi borclarının tutulması sisteminin fəlsəfəsi istənilən ölkənin vergitutma sisteminin tərkib elementi olduğu üçün vergilərin ödənilməsi öhdəliyinin icrasına və vergilərin dövlət xəzinəsinə ödənilməsinə vətəndaşların şüurlu münasibəti prinsipləri əsasında qurulmalıdır. Belə ki, bu prinsiplərə riayət olunmadıqda bütövlükdə vergituma sisteemi ümumiyyətlə səmərəsiz olacaq və nəticədə vergi hüquq münasibətlərində vergilərin tutulması haqqında qanunvericilikdə müəyyən edilmiş qaydaların olmaması səbəbindən büdcəyə olan vergi borcları kütləvi şəkildə artacaq.

Fikrimizcə, ABŞ vergi borclarının ödənilməsi mexanizmi olduqca uğurlu qurulmuşdur. Vergi bəyannaməsi təqdim edilərkən vergi öhdəliyi tam ödənilmədikdə borc məbləğinin ödənişi üçün borcluya hesab göndərilir. Həmin hesab alındıqdan sonra vergi borcunun tutulması prosesi başlayır və həmin borc tam ödəlinə, yaxud müəyyən verginin tutulma müddəti başa çatamadək davam edir. Vergi ödəyicisi əsaslandırılmış lazımı məbləğin ödənilməsi barədə xəbər alır.

Federal vergilərin ən yaxşı üsulu ABŞ vergi idarəsi tərəfindən təklif olunan müxtəlif elektron ödəniş variantlarıdır. *Elektron ödəniş* – vergi ödənişinin təhlükəsiz və əlverişli üsuludur. Belə ödənişləri onlayn rejimində, telefon və ya mabil qurğular vasitəsilə həyata keçirmək olar və tamamilə təhlükəsizdir. ABŞ vergi idarəsi müasir kodlaşdırılmış texnologiyalar özündə bank informasiyası daşımır (Kruqman P., 2009: p 33). Vergi ödəyicisi ödənişin tarixini müstəqil müəyyən edir və dərhal ABŞ vergi idarəsindən vəsaitlərin alındığını təsdiq edən informasiya alır. Vergi idarəsinin IRS.gov saytında «Payments» (ödənişlər) adlı xüsusi bölmə yaradılıb. «Direct Pay» mühafizə olunan servizdir və vergi ödəyicisi ondan fərdi vergi borcunun hesablanması və bilavasitə özünün cari hesabından vergi ödənişi üçün pulsuz istifadə edə bilər (Kruqman P., 2009: p 34). ABŞ vergi ödəyicisi tərəfindən borcunun müstəqil ödənilməsinin bir neçə variantı nəzərdə tutulmuşdur (şəkil 1).

**Şəkil 1: ABŞ vergi borclarının ödənilməsi üsulları**



**Mənbə:** Araşdırmadan əldə olunan məlumatlar əsasında müəllif tərəfindən hazırlanmışdır.

Müəssisə borcu tam ödəmək imkanında olmadıqda, ödənilməsi mümkün olan daha böyük məbləği göstərmək və digər ödəniş variantlarında sorğu göndərmək lazımdır. ABŞ vergi idarəsi müddətini artırmaqla vergi borcunun aylıq ödənişi haqqında razılıq təklif edə bilər. Ödəniş müddətinin artırılması üçün ərizə verildikən bu proses vergi orqanlarının işçiləri tərəfindən nəzarətdə saxlanılmışdır. Bu ərizə tərtib edilərək onlayn, poçtla göndərilir, bəzən isə razılıq telefonlada əldə edilir (Raymond N. Johnson, D.Wiley, Laura M, R. Moroney .Wiley, 2019: p.105).

ABŞ vergi idarəsi vergi borcunu əmək haqqı, bank hesabı və aktivlərə yönəldə bilər. Nəzarət orqanları borcun ödənişi üçün satmaq məqsədilə istənilən əmlaka, o cümlədən avtomobil, kater və ya daşınmaz imlakı müsadirə etmək hüququna malikdir. Bundan başqa, vergi ödəyicisinə qaytarılmalı olan istənilən federal vergi və ya ştat gəlir vergisi federal vergilər üzrə istənilən borcun alınması üçün istifadə oluna bilər.

Vergi borcunun ödənilməsində əsas üstünlük onun könüllü ödənilməsinə verilir. Vergi öhdəliklərinin müstəqil yerinə yetirilməsi və nəzarət orqanlarının müraciəti həlledici rol oynayır.

Vergi borcunun ödənilməsi sferasında Fransa təcrübəsi də olduqca maraqlıdır. Ölkədə əlavə hesablanmış və ödəniş üçün könüllü bəyan edilmiş vergi məbləğlərinin ümumi səviyyəsi 98% təşkil edir. Fransada nəzarət orqanlarının xeyrinə qəbul edilmiş məhkəmə qərarının payı 95–98% təşkil edir (Raymond N. Johnson, D.Wiley, Laura M, R. Moroney .Wiley, 2019: p.106).

Ölkədə vergi borcunun ümumi məbləğ 2017-ci ilin əvvəlinə 20 milyard avro, yaxud bütün vergi daxilolmalarının 1,8% təşkil etmişdir. Qeyd etmək istərdik ki, bu ölkədə nəzarət orqanlarının əsas işi vergi ödəyicilərinə xəbərdarlıq edilməsinə yönəldilib. Belə tədbirlərdən biri illik dövriyyəsi əhəmiyyətli dərəcədə az olan

sahibkarlıq fəaliyyəti göstərən kiçik müəssisələrə vergilərin ödənişi üzrə güzəştlər verilməsidir (xalq təsərrüfatının hansı sahəsində fəaliyyət göstərməsindən aslı olmayaraq). Dövlət tərəfindən görülən bu tədbilər artıq vergi yükü olmadan kənd təsərrüfatı müəssisələrinin fəaliyyətini stimullaşdırır.

Bundan başqa, Fransada nəzarət orqanları tərəfindən vergitutma sferasında vergi borclarının yaranmasına səbəb olmuş, vergi ödəyicilərinin debitorları ilə işlər aparılır. Əksər hallarda bu prosedurun həyata keçirilməsi üçün məhkəmə qərarının alınması tələb olunur. Lakin buna baxmayaraq belə qərar məhkəmə tərəfindən dərhal verilir.

Bu dövlətdə ümitsiz borcların silinməsi qaydası da maraqlıdır. Xüsusilə, bu qayda vergi borcu tutulmasının istənilən prosedurunun dayandırılmasını və vergi ödəyicisinin vergi borcuna görə şəxsi maddi məsuliyyəti aradan qaldırır. Bu hərəkət vergi borcu müxtəlif səbəblərdən həddən artıq müddətdə ödənilmədikdə edilir və əsas kriteriya vergi borcu məbləğinin həmin dövrdə tutulmasının mümkün olmadığıdır, bunun səbəbləri (məsələn, vergi ödəyicisinin gəlirlərinin az olması; bank hesablarına həbs qoyulması; müəssisənin ləğv olunma prosedurunda olması, ödəyicinin axtarışda olması) isə artıq ikinci dərəcəlidir. Ümitsiz vergi borclarının silinməsi həmin borcun tutulması prosedurunun istənilən mərhələsində realizə olunur və onun silinməsi qaydası daxili gizli sənədlə reqlamentləşdirilir. Borc məbləği az olduğu hallarda onun silinməsi üçün ətraflı hesabat kifayət edir, çox olduqda isə onun tutulmasının mümkün olmadığını sübut edən sənədlərin olması məcburidir (Raymond N. Johnson, D.Wiley, Laura M, R. Moroney .Wiley, 2019: p. 108).

Silinmə prosəduru başa çatdıqdan sonra vergi borcu haqqında informasiya müəssisənin elektron sənədlərindən çıxarılır və bu dövlət maliyyə orqanlarına vergi borcunun ödənilməsi üzrə tədbirləri dayandırmaq imkanı verir. Fikrimizcə, burada həlledici məqam vergi ödəyicisinin vergi borcunun silinməsi heç də onu büdcəyə ödəmək öhdəliyindən azad etmir. Həmin borc onun ödənilməsi üçün vəsaitlər daxil olduqca sonradan silinməsi üçün sənədlərdə qalır və borcun silinməsi haqda subyektə heç bir informasiya verilmir. Bu informasiya dövlət maliyyə xidmətinin sərəncamında qalır. Bundan sonra vergi borcunun tutulması mümkün olmadıqda,



dövlətin maliyyə və vaxt resurslarının sərf edilməsi məqsədəuyğun deyil. Lakin vergi ödəyicisi gələcəkdə gəlir əldə etdikcə müstəqil olaraq öz vergi borclarını ödəyə bilər. Hesab edirik ki, bu təcrübədən istifadə edərək ölkəmizdə vergi borcunun silinməsi proseduruna dəyişiklik edə bilərik.

Fikrimizcə, Azərbaycanda tövsiyə etdiyimiz prosedurların və vergi praktikasında göstərilən tədbirlərin tətbiqi vergi borcunun tutulmasının son məqsədinə – dövlət xəzinəsinə vergi ödənişlərinin vaxtında tam daxil olmasına, vergi borclarının tutulması prosedurunun effektivliyini artırılmasına, belə prosedurların keçirilməsinə vaxt məsrəfinin azaltmasına və büdcə vəsaitlərinin qənaət edilməsinə nail olmaq mümkündür.

Avstraliyanın vergi idarəsi vergi borcunun ödənilməsi sferasında maksimum qısa müddətdə borcun tam ödənilməsi məqsədilə ödəyici ilə birbaşa təmasda olmağa üstünlük verir. Məhz bunun sayəsində vergi orqanlarının uçota aldıqları vergi borcu 2018-ci ilin sonunda cəmi 0,8 milyard ABŞ dolları təşkil etmişdir (ЮрЬева А.И., 2014). Məsələn, Avstraliyada vergi ödəyicisinin vergi borcu yarandığı halda, həmin borcun ödənilməsi imkanlarını dəqiqləşdirmək üçün nəzarət orqanlarına müraciət edilir. Vergi idarəsinin işçiləri ödəyiciyə bir neçə kompromis variant təklif edir. Eyni zamanda, nəzarət orqanları bu borcun yarana biləcəyinə xəbərdarlıq edilməsi üzərində işləyir. Vergi ödəyicisi isə vergi borcunun yaranmaması üçün həmin orqandan lazımı informasiya alır. Bu prosesdə həlledici rol vergi borcunun ödənilməmə riski olan subyektin vergi orqanlarının işçilərinə müraciət etməsi oynayır. Bu halda, vergi borclarının vaxtında ödənilməməsinə görə əlavə yük və cərimələrdən qaçmaq olur. Bundan başqa, fəaliyyət xüsusiyyətlərindən aslı olaraq, hər bir borclu üçün fərdi olaraq ödəniş planı hazırlanır. Əgər borc fiziki şəxsdirsə, onda orta aylıq gəlir və xərclər, eləcə də əsas aktivlər və öhdəliklər barədə informasiya təqdim edilməlidir (ЮрЬева А.И., 2014).

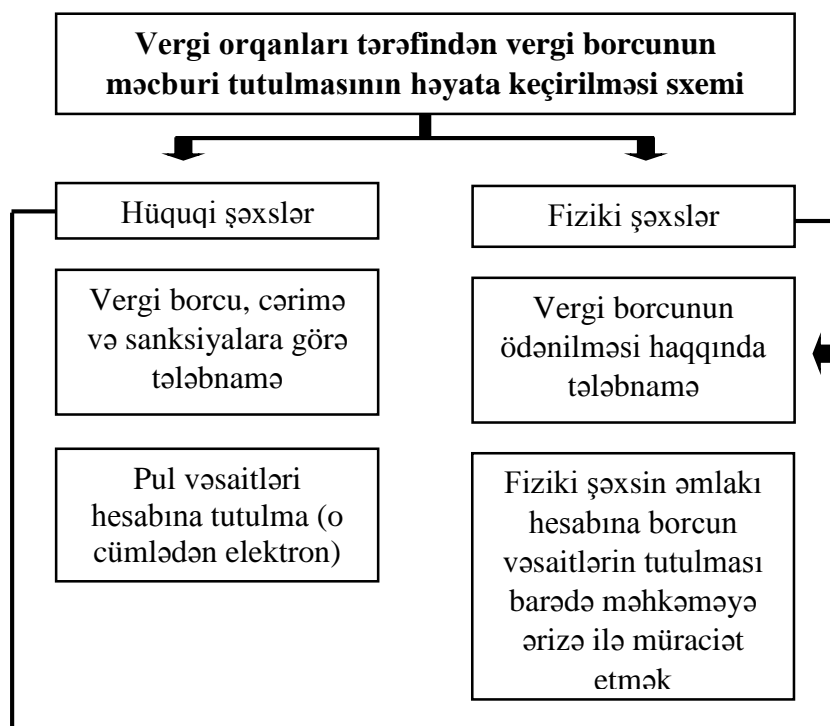
Lakin bu informasiyanın təqdim edilməsi heç də verginin ödənilmə müddətinin uzadılmasına zəmanət vermir. Vergi ödəyicisi gələcəkdə vergi borcunun yaranmayacağı və artmayacağına nəzarət orqanlarını əmin etməli, eləcə də mövcud borcu ilə bağlı görəcəyi hərəkətlərin siyahısını təqdim etməlidir. Avstraliyanın fiskal

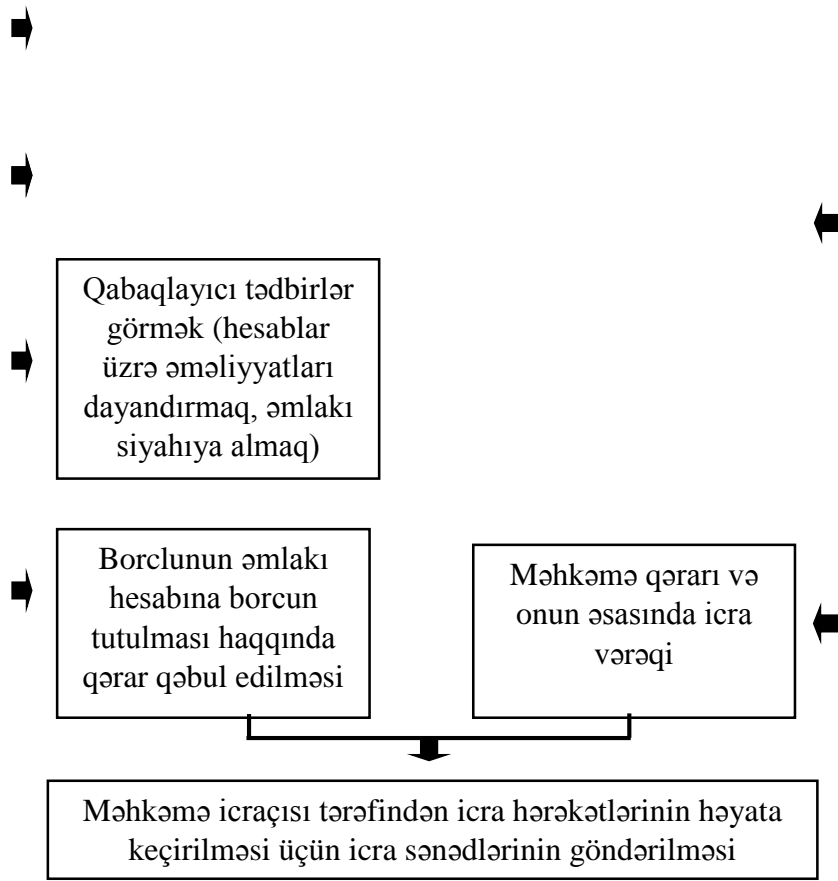
strukturları isə onun biznesinin ödənişqabiliyyətli olmasını qiymətləndirməlidir («Assessing business viability»). Bu qiymətləndirmə ödəyicinin öz borclarını ödəmək və cari öhdəliklərini yerinə yetirməq qabiliyyətində olduğunu müəyyənləşdirmək üçün aparılır. Vergi ödəyicisinin biznes fəaliyyətinin qiymətləndirilməsi aşağıdakı göstəricilərə əsasən realizə edilir: ümumi mənfəət, pul axını, aktiv və passivlər arasındakı nisbət, likvidlik əmsalı, əlavə maliyyələşmə mənbələrinin olması (Севостьянов И.А., 2016: 82-85 стр.).

Borclunun biznesinin ödəniş qabiliyyətli olmasının yoxlanması aparılarkən, o müəyyənləşdirilmiş müddətdə bütün informasiyanı təqdim etməlidir. Avstraliyada qarşısıalınmaz fəlakət (təbii fəlakət, subasma, me.ə yanğıni, qurağlıq) nəticəsində yaranmış vergi borclarının ləğv edilməsi qaydası Azərbaycanda olduğu kimidir. Bundan əlavə, Avstraliyada təbii fəlakət nəticəsində yaranmış vergi borcunun silinməsi yalnız bu hadisədən zərər çəkmiş vergi ödəyiciləri deyil, əsas gəliri zərər çəkmiş rayonlardan olan vergi ödəyicilərinə də şamil olunur. İlk növbədə, cərimələrin ləğv edilməsi nəzərdən keçirilir, daha mürəkkəb hallarda isə bütövlükdə borcun silinməsi haqqında qərar çıxarılır.

Rusiyada fiskal orqanlar tərəfindən vergi borcunun ödənilməsi mexanizmi ölkəmizdə qüvvədə olan qaydalarla eynildir. Bu ölkənin vergi məcəlləsinin normalarına əsasən vergi borcları vergi ödəyicisinin bankdakı hesablarındakı pul vəsaitlərindən silinir (şəkil 2).

**Şəkil 2: Rusiyanın vergi orqanları tərəfindən vergi borclarının məcburi alınması qaydası**





**Mənbə:** Araşdırmadan əldə olunan məlumatlar əsasında müəllif tərəfindən hazırlanmışdır.

Qeyd edək ki, Rusiyanın səlahiyyətli vergi orqanları yuxarıda göstərilən qaydaya müvafiq olaraq hüquqi şəxsin vəsaitləri və vergi ödəyicisinin əmlakı hesabına borcun ödənilməsi haqqında qərar qəbul etmək səlahiyyətindədir. Bu isə öz növbəsində vergi borcunun tutulması prosesini əhəmiyyətli dərəcədə zırtırmaqla yanaşı, vergi orqanlarının işini asanlaşdırır.

Ukraynada bu praktikanın tətbiq olunmasına baxmayaraq Vergi Məcəlləsi qəbul edildikdən sonra borclunun bank hesablarındakı vəsaitlər hesabına silinməsi haqqında qərar yalnız məhkəmə qaydasında həyata keçirilə bilər. Eyni amanda, əgər vergi oranları tərəfindən əlavə hesablanmış vergi və cərimə sanksiyalarına görə nəzarət orqanlarının qərarından şikayət edərsə, onda vergi orqanlarına borclunun əmlakını siyahıya almaq və satmaq hüququvermir ki, bu da bir çox hallarda həmin əmlakın fiktiv satılması məqsədləri üçün borclu tərəfindən potensial istifadə etmək fürsəti verir.

Fikrimizcə, belə olan halda nəzarət orqanlarına məhkəməyə müraciət etmədən borclunun bank hesablarındakı pul vəsaitlərinin silinməsi, vergi girovunda olan

əmlakın satılması haqqında müstəqil qərar çıxarmaq səlahiyyətinin verilməsi daha ədalətli olar.

Beləliklə, xarici ölkələrin təcrübəsi belə deməyə əsas verir ki, istənilən strukturun, o cümlədən fiskal orqanların effektiv fəaliyyət göstərməsi, onun əks tərəfin bütün maraqlarının optimal balanslaşdırılması və nəzərə alınması imkanlarından aslıdır. Bundan başqa, öz fəaliyyətində strateji planlaşdırmaya və gələcəkdə risklərin minimallaşdırılması imkanlarına önəm verilməlidir. Bu baxımdan hesab edirik ki, yarana biləcək neqativ hadisələrin, xüsusilə vergi borclarının qarşısının alınması üçün strateji istiqamətinin hazırlanması lazımdır.

### **III FƏSİL.VERGİ BORCLARININ ALINMASI ÜZRƏ İŞLƏRİN TƏKMİLLƏŞDİRİLMƏSİ İSTİQAMƏTLƏRİ**

#### **3.1. Vergi orqanlarının fəaliyyətində vergi nəzarət tədbirlərinin təkmilləşdirilməsinin labüdlüyü**

Mövcud qanunvericilinə əsasən təsərrüfat subyektlərinin qanunverilik və digər normativ aktlara əməl edilməsinə nəzarət edilməsi nəzarət orqanlarının əsas vəzifələrindən biridir. Məhz bu səbəbdən vergi orqanları məqsədyönlü və daimi əsaslarla vergi nəzarətinin gücləndirilməsi və vergi borclarının tutulması üzrə sistemativ olaraq tədbirlər görür.

Vergi orqanlarının nəzarət fəaliyyətinin effektivliyinin artırılmasının mühüm amili vergi yoxlamalarının mövcud prosedurlarının təkmilləşdirilməsidir və bu proses onların gündəlik fəaliyyətində göstərir.

İqtisadi ədəbiyyatın təhlili göstərdi ki, istənilən vergi nəzarət sisteminin mühüm əlamətləri aşağıdakılardır.

1. Məhdud kədr və maddi resurslarından istifadə olunmanın daha optimal istiqamətlərini seçmək imkanı verən, sənədli yoxlamaların aparılması üçün

subyektin seçiminin optimal sisteminin mövcudluğu, vergi qanun pozuntusu daha çox olma ehtimalı olan ödəyicilərin yoxlanması üçün seçilməsi hesabına, onların yoxlanmasına daha az əmək məsrəfi və vəsait çəkməklə vergi yoxlamalarının maksimum səmərəlili olması.

2. Vergi idarələri tərəfindən, eləcə də nizam-intizamsız vergi ödəyicilərinə təsir üçün vergi nəzarəti sferasında müfəttişlərə geniş səlahiyyətlər verən digər qanunverici bazaya əsasən hazırlanmış, vergi yoxlamalarının təşkilinin vahid kompleks standart prosedurlarına əsaslanan vergi yoxlamasının effektiv forma, üsul və metodlarının tətbiqi.

3. Vergi müfəttişlərinin hər birinin fəaliyyətinin nəticələrini obyektiv nəzərə almaq və nəzarət tədbirləri planlaşdırılarkən iş yükünün effektiv bölünməsi imkanı verən, vergi müfəttişlərinin işinin qiymətləndirilməsi sistemindən istifadə olunması.

Yuxarıda sadalanan hər bir elementin təkmilləşdirilməsi vergi nəzarət işinin təşkilini yaxşılaşdırmaq imkanı verir.

Ölkəmizdə iqtisadi inkişafın indiki mərhələsi üçün xarakterik olan vergi qanunvericiliyinin kütləvi pozulduğu indiki şəraitdə, nəzarət tədbirlərinin realizə olunması üçün yoxlama subyektinin səmərəli seçim problemi xüsusi əhəmiyyətlidir.

Bu seçim sistemi dünya təcrübəsi nəzərə alınmaqla İqtisadi İnkişaf Nazirliyi yanında Vergi Xidməti tərəfindən işlənib hazırlanmışdır. Bu seçim sistemi sənədli yoxlamanın aparılması məqsədilə subyekt seçilməsinin iki üsulundan istifadə etdiyi üçün daha effektivdir:

1) nəzarət yoxlamalarının gözlənilmədən və qəfləti keçirilməsi sayəsində vergi qanunvericiliyinin profilaktikası təmin edən, vergi ödəyicisini sənədli yoxlama ilə tam əhatə etmək imkanı verən, *təsadüfi* və *xüsusi seçim*;

2) qanun pozuntusunun aşkar edilməsi ehtimalı daha çox olan subyektlərin *məqsədyönlü seçimi*.

Vergi orqanlarının birinci vəzifəsi nəzarət elementlərinin mütəmadi olaraq təkmilləşdirilməsidir.

Fikrimizcə, ilk növbədə qanunvericiliyə riayət olunması məqsədilə aparılan yoxlamaların sayının artırılması daha perspektivdir. Çünki vergi yoxlamaları

nəticəsində əlavə vergi hesablamaları aparması səbəbindən onların mütəmadi keçirilməsi büdcə vergi daxilolmalarının həcmi artmış olar.

Vergi nəzarətinin daha təsirli formalarından biri iri həcmdə vergi ödənişindən yayınan müəssisələrdə bu faktın aşkar edildiyi andan sonrakı il ərzində təkrar vergi yoxlamalarının aparılmasıdır. Təkrar vergi yoxlamaları əvvəlki yoxlamanın aktı üzrə göstərilmiş nöqsanların aradan qaldırılması baxımından müəssisənin fəaliyyətinə və cari uçotun etibarlılığına nəzarət edilir.

Bir vergi orqanının əməkdaşlarının digər vergi müfəttişliyinə gedərək qarşılığı yoxlama aparması nəzarət fəaliyyətinin səmərəliliyini daha da artırır.

Vergitutma obyektinin, tətbiq edilən güzəşt formalarının mürəkkəbləşdiyi, vergidən yayınmanın kütləvi hal aldığı şəraitdə, vergitutma bazasının dolayı yolla hesablanması metodlarının tətbiqi olduqca aktualdır.

Ölkəmizdə vergi orqanlarının nəzarət fəaliyyətinin təhlili göstərir ki, hazırda mühasibat uçotu aparmadan (qanun pozuntusu ilə aparmaqla) vergidən yayınma faktları geniş yayılmışdır və bu vergitutma bazasının həcmi düzgün təyin etmək imkanı vermir. Bu kateqoriyadan olan ödəyicilərlə işin çətinliyi bu faktlarla mübarizənin effektiv mexanizminin olmamasıdır. Mühasibat uçotunun faktiki bərpası üçün lazımı qədər vaxt və kadr resurları olmaması səbəbindən müfəttişliyin əməkdaşları vergi ödəyicisinin haqq-hesablarında bəyan edilmiş və mühasibat sənədlərindəki məlumatları əsas kimi götürürlər.

Mövcud qanunvericilik praktiki olaraq vergi orqanlarına mühasibat hesabatı və vergi bəyannaməsində olanlarla yanaşı, ödəyici haqqında hər hansı digər məlumatlardan istifadə etmək hüququ vermir. Əgər ödəyici bilərəkdən təhrif edilmiş sənəd və məlumatlar təqdim edirsə, belə vergi öhdəliklərinin dolayı metodla hesablanmasına icazə verilmir.

Xarici təcrübənin təhlili göstərir dolayı metodlarının tətbiqi dünya paktikasında qəbul edilmişdir.

Almaniyada bu metodların tətbiqi təcrübəsi daha nümunəvidir. Mövcun almaniya qanunvericiliyi sözügedən metodların tətbiqini birbaşa icazə verir. Bu

ölkədəki məhkəmə praktikası dolayı metodlarla hesablanmış vergitutma bazasının həcmnin birmənalı olaraq qəbul etdiyini göstərir.

Daha çox genişləndirilmiş metodlar aşağıdakılardır:

*Əmlakın ümumi tutuşdurulması metodu.* Bu metodla vergitutulan gəlirin hesablanması metodikası iki hissəyə ayrılır:

- hesabat dövrü ərzində əmlak vəziyyətinin dəyişməsinin uçuğu;
- hesabat dövrü ərzində istehsal və şəxsi istehlakın uçuğu.

İstehsal və şəxsi istehlak üçün nəzərdə tutulmuş əmlak artımının məbləği ilə hesabat dövründə bəyan edilmiş gəlirlər tutuşdurulur. Mənşəyi bəlli olmayan əmlak artımına əsasən bəyan edilməmiş gəlirlər dəqiqləşdirilir.

*İstehsal ehtiyatlarının təhlilinə əsaslanan metod.* Bu metoddan istifadə etməklə hesabatda əks olunmuş istehsal məsrəfləri ilə satış obyektinin etibarlılığını qiymətləndirmək olar.

Bundan başqa digər metodlar da tətbiq olunur. Vergilərin toplanması ilə bağlı ölkədə yaranmış mürəkkəb vəziyyətlə əlaqədar bu metodların qanunvericiliklə təsdiqlənməsinə ehtiyac duyulur.

Vergi nəzarəti üsullarının təkmilləşdirilməsinin əsas vəzifəsi onun effektivliyinin artırılmasıdır. Lakin buna kadrlarla işin keyfiyyətini artırmadan mümkün deyil və baxımdan vergi xidməti əməkdaşlarının ixtisaslarının tezliklə artırılacağına ümid edirik. Bu tədbir nəzarət yoxlamaları aparən vergi müfəttişlərinin öz işlərinin nəticələrinə olan marağını əhəmiyyətli dərəcə artıracaq. Eyni zamanda nəzarət yoxlamaları aparən vergi müfəttişlərinin işlərinin balla qiymətləndirilməsi sistemində keçmək lazımdır. Almaniyada geniş tətbiq olunan balla qiymətləndirmənin mahiyyəti aşağıdakılardan ibarətdir.

Yoxlama subyektinin kateqoriyasından (orta, iri, kiçik), eləcə də sahəvi xüsusiyyətindən aslı olaraq vergi müfəttişinin müəyyən ballar hesablanır və hər bir müfəttiş müəyyən edilmiş minimal sayda bal toplamalıdır. Toplanmış balların sayı onun xidmətə yararlığı barədə nəticə çıxarılması üçün əsas sayılır.

Bundan başqa, bal normativi müfəttişlər arasında yükün daha optimal bölüşdürülməsi baxımından qarşıdakı hesabat dövrlərində keçiriləcək yoxlamaların

planının tərtin olunması üçün əsas sayıla bilər. Vergi nəzarətinin təkmilləşdirilməsi üçün ödəyicilərə göstərilən xidmətin keyfiyyətinin yaxşılaşdırılması, onların məlumatlandırılması və hüquqi savadlarının artırılması tələb olunur.

Çox təsüflər olsun vergi yoxlamaları olmadan istənilən vergi tədiyyəçisi müxtəlif üsullarla vergi ödənişindən yayınması səbəbindən vergi borclarının tutulması mexanizminin təkmilləşdirilməsi yollarını tapmaq lazımdır.

### **3.2. Vergi borclarının məcburi alınması mexanizmindəki problemlər və onu həlli yolları**

Vergilər dövlət və bütövlükdə cəmiyyətin maliyyə sabitliyini müəyyən edən iqtisadiyyat sisteminin elementlərindən biridir. Vergilərin ödənilmə səviyyəsi isə ölkənin vergi sisteminin effektivlik göstəricilərindən biridir. Beləliklə, hazırda vergi orqanlarının mühüm vəzifələrdən biri vergilərin xəzinədarlığa vaxtında, tam daxil olmasının təmin edilməsidir. Vergi borclarının olması vergi orqanlarının bu funksiyalarının yerinə yetirilməsinə əhəmiyyətli dərəcədə maneçilik törədir, nəticədə isə onların icbari alınması üzrə tədbirlərin effektivliyinin artırılması məsələsi ortaya çıxır.

Fikrimizcə, bu səbəbdən borcların icbari qaydada alınması mexanizminin mövcud və yeni tətbiq edilmiş elementlərinin korrektə edilməsi, vergi borclarının tutulması üçün verilmiş maksimum müddətin dəqiqləşdirilməsi, onun tutulması üzrə nəzarət orqanları tərəfindən daimi monitorinq aparılması, eləcə də bütövlükdə özlərinin fəaliyyəti proseslərində məhkəmə icraçıların hüquqlarının genişləndirilməsi vergi borclarının tutulması səviyyəsinin artırılmasına şərait yaratmış olar.

İqtisadi subyektlərində vergi borclarının olması sabitliyi pozaan əhəmiyyətli sosial-iqtisadi amillərdən biri ola bilər, çünki dövlətin sərəncamında qalan maliyyə resurslarının həcmi əhəmiyyətli dərəcədə məhdudlaşdırır.



Vergi borclarının azaldılmasının yeni proedurların işlənilib hazırlanması və tətbiq edilməsini (o cümlədən, vergi subyektlərindən pul vəsaitlərinin məcburi tutulması yolu ilə) labüd edir.

Vergi hüquq münasibəti iştirakçılarının özlərinin vergi öhdəliklərinin könüllü və vaxtında ödənişindən yayınmalarına səbəb olan səbəb və şəraitlərə səbəb olan problemləri nəzərdən keçirək. Hazırda vergi borclarının tutulması üçün maksimum müddət müəyyən edilməmişdir. Verginin tutulma müddətinin də daxil olduğu iddia müddəti normal iqtisadi fəaliyyət üçün lazımı şərti təsərrüfatçılıq şəraitinin stabilliyinin təmin edir.

Beləliklə, hazırda vergi borclarının tutulması müddətindəki qeyri-müəyyənlik və bu məsələdə fikirlərin ziddiyətli olması vergi qanunvericiliyində müvafiq düzəlişlərin olunmasını labüdləşir.

Vergilərin ödəmə müddəti üzrə öhdəliyin məcburi icra müddətinin keçdiyi hallarda həmin vergi borcunun tutulması hüququnu itirir. Hazırda vergilərin tutulma müddəti audit yoxlamalarının aparılması müddətinə müvafiq müəyyən olunur. Nəzarət orqanları təsərrüfat subyektlərinin maksimum üç illik fəaliyyətini yoxlaya bilər. Bundan başqa, qanunvericilikdə həmçinin müəyyən edilmişdir ki, son üç il ərzində vergi orqanları tərəfindən düzgün hesablanmış və ödəyicilər isə düzgün tutulmamış vergi məbləğini müvafiq olaraq yenidən hesablaya, həmin məbləği isə beş il ərzində tuta və ya geri ala bilərlər.

Vergi orqanları praktikada vergilərin ödənilməməsi və ya tam ödənilməməsi halları ilə tez-tez rastlaşırlar. Vergini müəyyən olunmuş müddətdə ödəməyən vergi ödəyicisi borclular sırasına keçir və həmin şəxsə bildiriş göndərilir.

Vergilərin ödənilməsi barədə bildiriş göndərilməməsi sonrakı məhkəmə araşdırmalarında əngələ çevrilə bilər, çünki məhkəməyə qədər öhdəliklərin yerinə yetirilməməsi müvafiq ərizəyə laqeyid münasibət göstərilir.

Qanunverici tərəfindən konstitusiyanın heç kim məhkəmə qərarı olmadan əmlakından məhrum edilə bilməz prinsiplərinə fərdi sahibkarlıq fəaliyyəti göstərməyən fiziki şəxslərə münasibətdə də riayət olunur, nəticədə onun tutulması prosedurunun əhəmiyyətli dərəcədə uzadır. Bu halda borcun qaytarılması vergi

orqanlarının vəzifəli şəxslərinin vaxtında və aktiv surətdə məhkəməyə qədər olan prosedurları həyata keçirməsindən, məhkəmədə iş üzrə qərarın faktiki qəbul edilməsindən, həmçinin icra sənədinin borcluya vaxtında təqdim olunması və məhkəmə qərarının həyata keçirilməsi müddətlərindən aslıdır.

Vergi ödəyicisinin məhkəmə qərarından şikayət etmək hüququnu nəzərə alsaq, verginin ödəmə müddətinin başa çatdığı andan vergi borcunun ödənilməsi barədə məhkəmə qərarının borcluya təqdim ediləndək bir il keçir. Nəticədə hazırda büdcə qarşısındakı vergi borcunun ödənilməsi öhdəliyinin məcburi ödənilməsi üsulunun realizə edilməsi uzun vaxt tələb etdiyindən məsuliyyətsiz vergi ödəyicilərinin öz əmlaklarının qeyri-qanuni gizlədilməsinin qaşısını almağa maaneçilik törədir.

Məhkəmə icraçısı yalnız icra sənədində göstərilən məbləğ həcmdə borclunun əmlakını həbs etmək hüququna malikdir və deməli borc məbləğindən daha çox əmlakın həbs edilməsi mümkün deyil.

Yuxarıda qeyd edilənlərdən məlum olur ki, borclarının tutulması üzrə fəaliyyətin əsasını operativlik prinsipi təşkil etməlidir. Onun həyata keçirilməsində vergi orqanlarının məhkəmə icraçıları ilə qarşılıqlı fəaliyyəti çox əhəmiyyətlidir. Onların qarşılıqlı fəaliyyətinin müntəzəm və peşəkar səviyyədə təşkili ilkin mərhələdə borclunun mülkiyyətinin mövcudluğuna operativ nəzarət etmək və onunla mülki-hüquqi xarakterli sazişin yerinə yetirilməsini imkanı verir.

Deməli vergi orqanlarının məhkəmə icraçıları ilə qarşılıqlı fəaliyyətinin operativ təşkili prinsipi, borclu vergi ödəyicisinin həbs ediləcək əmlakla mülki-hüquqi sazişlərin həyata keçirilməsinə yönəldilmiş fəaliyyətinə operativ müdaxil edildiyindən ödəyicisi borc məbləğində olan əmlakın gizlədilməsinin mənasız olduğunu başa düşəcək. Lakin buna baxmayaraq həmin mexanizm qəti olaraq qanunvericilikdə öz əksini tapmalıdır.

Beləliklə, hazırda büdcəyə məcburi ödənişlər üzrə fiziki şəxslərin borcların məcburi tutulması məqsədilə vergi orqanları ilə məhkəmə icraçılarının qarşılıqlı fəaliyyətinin təkmilləşdirilməsi üzrə tədbirlər görülür.

Məsuliyyətsiz şəxslər tərəfindən müflisləşmədən vergidən yayınmaq istifadə olunmasının qarşısının alınması və müflisləşmə prosedurunun effektivliyinin artırılması məqsədilə aşağıdakı tədbirlərin görülməsini məqsədəuyğun hesab edirik:

- vergi borcunun özünün müflisləşməsi barədə ərizə vermək öhdəliyini yerinə yetirməyən tutulması;
- borclunun rəhbər və ya təsisçisinin subsidiar məsuliyyətə cəlb edilməsi;
- borclunun əmlakının satışı üzrə bazar şəraitinin yaradılması və borclu ilə əlbir olan şəxslərin prosedura iştirakının məhdudlaşdırılması.

Fikrimizcə, verilməsi qaydası və şərtləri dəyişdirilməklə möhlətin verilməsi mexanizminin dəyişdirilməsi məsləhətdir:

- vergilərin ödəmə müddəti üzrə möhlətin verilməsi qaydasını sadələşdirmək (vergi ödəyicisinin maliyyə vəziyyətini təsdiq edən sənədlərin minimal paketini nəzərdə tutan);
- vergi qanunvericiliyində möhlətin verilməsini vergi ödəyicisi tərəfindən tələb və şərtlərə riayət olunması şərti ilə vergi orqanlarının vəzifəsi kimi nəzərdə tutulması.

Möhlətin verilməsi mexanizmindən olduqca nadir hallarda istifadə olunur və bunun bir sıra obyektiv səbəbləri vardır. Birincisi, bu mexanizmin tətqi olduqca mürəkkəbdir və vergi ödənişlərinin ləngidiyi fors-major hallarda tətbiq olunur. İkincisi, büdcə kəsiri şəraitində vergi ödənişləri üzrə möhlətin verilməsi daha da azaldılır.

Yuxarıda qeyd edilənlərlə əlaqədar hesab edirik ki, investisiya vergi kreditinə görə möhlətin verilməsi mexanizminin dəyişdirilməli və bu dəyişiklik elə edilməlidir ki, məsuliyyətli ödəyicilər həmin mexanizmdən operativ, sahibkarlıq fəaliyyətinə lazımı qədər istifadə etmiş olsun.

Təklif etdiyimiz tövsiyələr müəyyən dərəcədə vergi ödəyicilərinə vergi borcunun restrukturizasiyası məqsədilə vergilərin ödənilmə müddət və qaydalarının dəyişilməsi üsullarından faydalanmaq imkanı vermiş olacaq.

Vergi borclarının tutulması haqqında qərar verildiyi gündən üç il keçdikdən sonra həmin borc ümitsiz hesab olunur.

Beləliklə, apardığımız araşdırmadan göstərir ki, borcların tutulması baxımından vergi qanunvericiliyindəki problemlər və onların həlli üçün yalnız onların məcburi tutulması deyil, həmçinin məsuliyyətli vergi ödəyicilərinin marifləndirilməsi üzrə tədbirlərin təkmilləşdirilməsi lazımdır.

### **3.3. Vergi borclarının minimallaşdırılması üzrə vergi orqanlarının nəzarət fəaliyyətinin təkmilləşdirilməsi**

İnzibatçılığın təkmilləşdirilməsi üzrə nəzarət orqanlarının fəaliyyəti dövlət qaşısında özünün vergi öhdəliyini vicdala yerinə yetirənlərin artırılması və müvafiq olaraq həmin öhdəliyi vicdanla yerinə yetirməyən ödəyicilərin sayının azaldılmasına yönəldilməlidir. Beləliklə, bir tərəfdən vicdanlı ödəyicilərlə partnyorluq münasibətlərinin qurulmasına, digər tərəfdən isə vergi qanunvericiliyinin qarşısının alınmasına yönəldilmiş nəzarət-xəbərdarlıq funksiyalarının həyata keçirilməsi lazımdır.

Nəzarət orqanlarının fəaliyyətinin effektivliyi ilk növbədə ölkənin büdcə ssisteminə vergi daxilolmalarının artırılmasına, eləcə də yüksək dərəcəli analitik və yığım xarakterli kameral və bilavasitə kameral vergi bloku aparılan materiallardan istifadə etməklə, vergi ödəyicisinin maliyyə-təsərrüfat fəaliyyətinə yekun vuran səyyar yoxlamalar kimi mütəşəkkil formada təşkil edilmiş vergi nəzarət sistemi yaratmaqla, vergi borclarının azaldılmasına əsaslanır.

Vergi ödəyicilərini mümkün olan bütün vasitələrdən, xüsusilə son vaxtlar çox geniş yayılmış internet-konferensiyalardan istifadə etməklə məlumatlandırmaq lazımdır. Bu müracit forması qısa vaxt kəsiyində yalnız vergituma ilə əlaqədar deyil, həmçinin bütövlükdə vergi orqanlarının fəaliyyəti (müxtəlif sənədlərin vaxtında alınması, operativ zəhmət işi, müfəttişliyin fəaliyyətsizliyi) ilə əlaqədar bütün suallara əsaslı cavablar almaq imkanı verir.

Vergi xidməti tərəfindən məlumatlandırma işləri apararkən şəhər bazarlarında, ticarət mərkəzlərində yerləşən radionöqtələrdən istifadə etməklə

mütəmadi olaraq vergi ödəyicilərinə vergi qanunvericiliyində edilmiş dəyişikliklər barədə məlumat verə bilərlər.

Aydındır ki, sadəcə vergi qanunvericiliyində edilmiş dəyişiklikləri vergi ödəyicilərinə çatdırmaq və vergi növləri haqqında informasiya vermək kifayət deyil. Biznes iştirakçıları və ayrı-ayrı vətəndaşların vergi mədəniyyətini artırmaq, onlara öz vətəndaş mövqelərini bildirmək imkanı vermək lazımdır. Nəticədə vergilər vaxtında ödəniləcək, eləcə də vergi xidmətinin pozitiv imici formalaşacaq. Bu baxımdan ödəyicilərə xidmət göstərilməsi nəzarət orqanları üçün həmişə prioritet olaraq qalmaqdadır.

Təcrübədə vergi orqanlarına fəaliyyətinin olmadığını göstərərək vergi bəyannaməsi təqdim edən müəssisələrin sayı həddən artıq çoxdur. Vergi inzibatçılığının inkişafının mühüm vəzifələrindən biri vergi orqanlarının mövcud olmayan boclularla işinin təkmilləşdirilməsidir. Belə ki, mövcu olmayan borclu müəssisələrdən (“birgünlük firmalardan”) istifadə edilməsi vergidən yayınmanın çoxsaylı sxemlərinin əsas elementlərindən biridir.

Vergi ödənişlərinin vaxtında yığılması üzrə əsas tədbirlərdən biri, vergi borclarının, büdcəyə vergi ödəməli olan şəxslərin vaxtında aşkar etmək imkanı verən nəzarət tədbirlərinin effektivliyinin artırılmasıdır. Vergi idarələrinin əsas nəzarət vasitələrindən biri audit vergi yoxlamalarıdır.

Vergi nəzarətinin məqsədi mövcud vergi qanunvericiliyini pozan şəxslərin məsuliyyətə cəlb edilməsidir. Vergidən yayınmanın tətbiq edilən sxeminin xarakteri daha da genişlənir. Ona görə hazırda vergi nəzarətinin başlıca vəzifəsi onun analitikliyinin gücləndirilməsi, vergi nəzarəti praktikasına yoxlanılan obyektlərin komersiya fəaliyyətinin kompleks sistemi təhlil edilməsidir: aparılmış yoxlamaların nəticələrinə görə obyektiv və əsaslandırılmış qərarların verilməsi; vergi ödəyicilərinin şikayətləri ilə bağlı işlərin keyfiyyətinin artırılması; məhkəməyə verilmiş işlərin sayının azaldılması.

Apardığımız tədqiqat belə nəticə çıxarmağa əsas verir ki, vergi idarələrinin bu nəzarət metodları yoxlamanın nəticələrinə görə əlavə vergi hesablamaları etməyə imkan verir. Bu səbəbdən vergi ödənişlərinin vaxtında daxil olmasının təmin

olunmasının növbəti vergi inzibatçılığının növbəti metodu vergi borclarının azaldılması və büdcə qarşısında vergi borclarının tənziqlənməsidir.

Zənnimizcə, vergi borclarının ödənilməsi üzrə daha effektiv tədbir həmin borcun ödənilməsi barədə vergi ödəyicisinə bildirişin göndərilməsi, onların azaldılmasının ən effektiv yolu isə artıq ödənilmiş vergi məbləğləri ilə əvəzləşdirilməsidir.

Vergi borclarının azaldılması tədbirlərindən biri də ləğv olunmuş kredit təşkilatlarına görə yaranmış borcların silinməsidir. Bu halda vergi orqanlarının fəaliyyəti vergi yoxlamalarının nəticəsinə görə əlavə hesablanmış vergi və faizlərə, yaxud vergi gəlirlərinin həcminə görə deyil, həmçinin onların ilə apardıqları işin keyfiyyətini xarakterizə edən göstəricilərə (onların işinə iradların olmaması, sorğulara operativ cavab verilməsi) əsasən aparılmalıdır.

Vergi inzibatçılığının yaxşılaşdırılması vergi orqanlarının nəzarət işinin forma və metodlarının təkmilləşdirilməsinə aid aşağıdakı vəzifələrin həllinə şərait yaradacaq.

Nəzarət işinin səmərəliliyinin artırılması üçün kameral vergi yoxlamasını reqlamentləşdirən qanunvericilik normaları, həmçinin vergi ödəyicilərindən sənədlərin tələb olunması qaydası dəqiqləşdirilməlidir.

Təklif esirik ki, nəzarət orqanlarının qərarına etiraz etməyən, yaxud onunla razı olan təşkilatlardan nəzarət orqanlarına cərimələrin mübahisəsiz qaydada silinməsi səlahiyyəti verilsin.

Vergi mübahisələrinin məhkəməyə qədər olan tənziqlənməsi qaydasını sadələşdirmək lazımdır. Bu məqsədlə vergi qanunvericiliyinə ciddi riayət etməklə, vergi orqanları ilə ödəyicilər arasındakı anlaşılmaazlıqlar operativ və obyektiv aradan qaldırılsın.

Nəzarət tədbirlərinin səmərəliliyinin artırılması üçün ilk növbədə, növbəti sənədli yoxlamanın aparılması üçün vergi ödəyicilərinin seçimi və risk qruplarının müəyyənləşdirilməsinin analitik vasitəsi kimi kameral yoxlamaların rolunu artırmaq lazımdır.

Müasir vergi inzibatçılığı sistemi aşağıdakıları təmin etməlidir:

- büdcə xərclərinin vaxtında maliyyələşdirilməsinin təminatı məqsədilə vergi daxilolmalarının səviyyəsinin artırılması;
- vergi ödəyicilərinin xərclərinin azaldılması və öhdəliklərinin icrası üçün onlar maksimum əlverişli şəraitin yaradılması;
- eyni təsərrüfatçılıq sferasında olan müəssisələr üçün bərabər vergitutma şəraitinin təmin olunması baxımından bütün iqtisadi agentlərlə münasibətdə ədalətlik prinsipinə riayət edilməsi;
- nəzarət tədbirləri üzrə dövlət məsrəflərinin azaldılması.

Sonda qeyd etmək istərdik ki, heç bir təkmilləşdirmə forması vergi müfəttişlərinin vergitutma sahəsində öz biliklərini mütəmadi olaraq təkmilləşdirmədən müsbət nəticə verməyəcək.

### **3.4. Vergi borclarının tutulması sisteminin təkmilləşdirilməsi**

Vergi gəlirləri dövlət bücəmizin əsas gəlir mənbələrindən biri olduğu üçün dövlət idarəçiliyinin effektivliyi məhz vergilərin yığılması mexanizminin səmərəliliyindən aslıdır. Bu səbəbdən bütün vergi ödəyicilərinin qanuna riayət edəcəyini və könüllü olaraq vergi ödəyəcəklərini düşünmək yanlış olur. Məhz ona görə hər bir ölkənin nəzarət orqanlarına vergi ödənişindən yayıma ilə effektiv mübarizənin aparılması üçün müəyyən prosedur və səlahiyyətlərin verilməsi lazımdır.

Dünyadakı maliyyə, nəticədə isə respublikamızdakı iqtisadi böhran təsərrüfat subyektlərinin fəaliyyətini əhəmiyyətli dərəcədə çətinləşdirmişdir. Məhz bu səbəbdən müəssisələr, fərdi sahibkarlar, eləcə də fiziki şəxslər müflisləşmədən qaçmaq və vergi yükünü azaltmaq üçün qeyri-qanuni olaraq vergi ödənişindən qaçmağa çalışırlar. Ona görə vergi orqanlarının vergi borclarının tutulması sferasındakı fəaliyyətinin səmərəliliyinin artırılması və mütəmadi olaraq təkmilləşdirilməsi tələb olunur.

Borc problemi dedikdə, vergilərin ödənişi sahəsindəki qanun pozuntuları, həmçinin vergi borclarının yaranmasına zəmin yaradan, onun aşağı salınmasının effektiv üsullarının hazırlanması və yaranma səbələrinin aradan qaldırılması nəzərdə tutulur.

Vergi borclarının tutulması üzrə işlərin təkmilləşdirilməsinin əsası vergi siyasəti və effektiv inzibatçılığının formalaşmasıdır.

Vergi siyasəti ölkədə əlverişli vergi mühitinin yaradılmasına yönəldilməlidir. Aparılan vergi siyasətinin səmərəliliyi ümumilikdə onun uğurlu və ya uğursuz olmasını müəyyən edən vergi inzibatçılığının effektivliyindən aslıdır. Vergi inzibatçılığı sahəsində nəzarət orqanlarının əsas məqsədi vergilərin tam məbləğdə vaxtında yığılmasıdır.



Vergi borclarının tutulması prosesində vergi inzibatçılığının effektivliyinin əsas təkmilləşdirilməsi yollarını qeyd edək.

1. Vergi ödənişinin daha əlverişli sisteminin (ödənişə möhlət verilməsi, struktur dəyişikliyi) tətbiqi imkanlarının işlənilib hazırlanması.

2. Dəyişiklik etməklə əmək haqqının ödənişi üçün hesablardan pul vəsaitləri silinərkən eyni zamanda büdcədən kənar fonlara sosial ayırmaların köçürülməsi barədə kredit təşkilatları ilə razılıq əldə etmək. Bundan başqa, vergi borclarının tutulmasına qarşılıqlı nəzarət baxımından vergi xidməti orqanları ilə dövlət qeydiyyat xidməti, daşınmaz əmlakın kadastr agentliyi, lisenziya orqanları ilə razılaşmaların yeniləşdirilməsi.

3. “Borclu təşkilatların” təsisçiləri üçün cinayət məsuliyyəti nəzərdə tutulsun. Əgər vergi ödəyicisi müflisləşərsə, onda xüsusilə rəhbər vəzifələdə olan təsisçi və rəhbərlərin müəyyən sayda səlahiyyətlərin dayandırılmalı, müəssisənin bilərəkdən müflisləşdirilməsinə görə müəssisə rəhbərləri xüsusi məsuliyyət daşmalıdır. Bu məqsədlə vergi borclarının tutulması üzrə iddia müddətini 10 ilədək artırmaq lazımdır.

4. Vergi borclarının tutulması üsullarının mərhələli tətbiqini ləğv etmək və eyni zamanda bütün prosedurların eyni vaxtda tətbiqi imkanları qanunvericilik səviyyəsində əks olunmalıdır.

5. Vergi borclarının tutulması üzrə tədbirlərin optimallaşdırılması vergi orqanlarının maliyyə, vaxt və kadr yükünün azaldılması, problemlə vergi borclarının tutulması üçün kollektor agentlərinin (fərdi icraçıların) xidmətlərindən istifadə etmək. Göstərdikləri xidmətə görə həmin agentliklərə ödənilən mükafatlandırma məbləği isə tutulmuş vergi borcu məbləğinin müəyyən faizini təşkil edə bilər.

Vergi mədəniyyətinin səviyyəsinin və hüquqi savadlılıq səviyyəsinin aşağı olması, qanunvericiliyə uyğun gəlməməsi ilk növbədə əhaliyə ən azı maddi zərər vurur. Bu səbəbdən vergi qanunvericiliyinin geniş təbliğ edilməsi mütləq ölkə əhalisinin hüquqi mədəniyyətinin artırılması baxımından ümumdövlət proqramının tərkib hissəsi olmalıdır.

Həmçinin vergi orqanlarının nəzarət fəaliyyətinin səmərəliliyinin artırılmasının mühüm amillərindən biri yoxlamaların aparılması üçün vergi ödəyicilərinin effektiv seçim sisteminin olmasıdır. Bu elə bir seçim sistemi olmalıdır ki, minimum səy və vəsait sərf etməklə vergi yoxlamalarının nəticələrinin maksimum uğurlu olmasını təmin edilsin.

Həmçinin vergi ödəyicilərini vergi orqanlarının qeyri-qanuni hərəkətlərindən qorumaq, vergi normalarının fərqli tətbiqi praktikasını dayandırmaq lazımdır. Ən əsası isə fiskal və tənzimləyici funksiyasından başqa vergilər cəmiyyətdə həmçinin sosial funsiyanı da yerinə yetirməlidir.

Qanuna riayət edən nizam-intizamlı vergi ödəyiciləri üçün əlverişli inzibatçılıq mühiti yaratmaqla yanaşı, nəzarət orqanları məsuliyyətsiz ödəyiciləri tərəfindən vergilərin vaxtında ödəməməsi və büdcədən qanunsuz əvəzləşdirilməsi üzrə istifadə etdikləri qanunsuz sxem və metodlarına qarşı ciddi tədbirlər görülməlidir.

Vergi sui istifadələrlə mübarizə tədbirlərindən biri qanunvericilik əsasında ödəyicilər tərəfindən “birgünlük firmalar” adlanan istifadə olunmasının, ofşor kompaniyalardan istifadənin vergi sxem və metodlarının məhdudlaşdırılmasıdır.

Təklif edirik ki, Vergi Məcəlləsinə vergi ödəyiciləri tərəfindən verginin ödənilməməsi (tam ödənilməməsi) məqsədilə formal hüquqi hərəkətlərdən istifadə olunması kimi vergi sui istifadə hallarının aşağı salınması haqqında hüquqi mexanizmlərin daxil olduğu xüsusi bölmə əlavə edilsin.

Fikrimizcə, bu dəyişikliyin edilməsi vergiləri lazımınca ödəyən ödəyicilərin maraqlarına zidd deyil, əksinə gələcəkdə onların optimal biznes fəaliyyəti və vergilərin optimallaşdırılmasının qeri-qanuni mexanizmlərindən istifadə etməyən ödəyicilər üçün rəqabətqabiliyyətli mühit yaratmış olar.

## NƏTİCƏ VƏ TƏKLİFLƏR

Vergitutma subyektlərinin müəyyən olunmuş həcmdə və müddətdə büdcəyə vergi ödənişləri həyata keçirməli olduqlarına baxmayaraq vergi subyektlərinin əksəriyyəti hələ də qanuni və qeyri-legal üsullarla vergidən yayınmağa çalışır. Məhz bu amil vergilərin hesablanması, vaxtında büdcəyə ödənilməsi üzərində fasiləsiz olaraq ciddi nəzarətin olmasını tələb edir.

Vergi nəzarət orqanları tərəfindən bu problem baxımından həyata keçirilən nəzarət fəaliyyətinin nəticələrini təhlil edərkən aşağıdakı nəticələr çıxarmaq olar.

Vergi nəzarəti üç formada aparılır: ilkin, cari və sonrakı. Nəzarət prosesində müşahidə, tədqiqat, təhlil metodlarından, eləcə də audit yoxlamalardan istifadə olunur. Kameral və səyyar yoxlamalar özündə bütün metodları cəmləşdirən vergi nəzarətinin sfesefik formasıdır.

Vergi nəzarətinin təşkili zamanı qarşıda duran problemlər bunlardır:

- 1) nəzarət yoxlamaları zamanı vergi ödəyicilərinin səmərəli seçimi;
- 2) vergi nəzarətinin təşkilinin qanunvericiliklə mükəmməl tənzimlənməməsi;
- 3) nəzarət prosedurunun təşkilini həyata keçirən kadrlar təminatı.

Vergi orqanlarının nəzarət fəaliyyətinin səmərəliliyinin artırılmasının mühüm amili aşağıdakı mövcud vergi nəzarəti prosedurlarının təkmilləşdirilməsidir:

- sənədli yoxlamanın keçirilməsi üçün ödəyicilərin seçilməsi sisteminin;
- vergi yoxlamalarının forma, üsul və metodlarının;
- vergi müfəttişlərinin işinin qiymətləndirilməsi sistemindən istifadəni.

Yuxarıdakı elementlərin təkmilləşdirilməsi vergi nəzarətinin təşkilini yaxşılaşdırmaq imkanı verir.

Vergi yoxlamanın keçirilməsi məqsədilə vergi subyektinin seçilməsinin effektiv sisteminin olması vergi orqanlarının kadr və maddi resurslarının daha optimal istiqamətini seçmək imkanı verir.

Vergi yoxlamalarının forma və metodlarının təkmilləşdirilməsi aşağıdakı istiqamətlərdə aparılmalıdır:

- ❖ iri məbləğdə borcu olan ödəyicilərinde təkrar yoxlamaların aparılması;

- ❖ axşam və gecə vaxtları reydlərin keçirilməsi;
- ❖ qarşılıqlı yoxlamaların aparılması;
- ❖ qanunvericilik normaları çərçivəsində vergitutma bazasının dolayı hesablanması metodlarından istifadə olunması.

Kadrlarla iş aparılması həmçinin nəzarət prosedurlarının təkmilləşdirilməsi istiqamətlərindən biridir. Bunun üçün vergi müfəttişlərinin fəaliyyətinin balla qiymətləndirilməsi sistemi daha perspektivlidir.

Sözsüz ki, vergi nəzarətinin təkmilləşdirilməsi yolları yalnız yuxarıda sadaladıqlarımızla məhdudlaşmır və bütün imkanlar mobilizə olunmaqla vergi xidməti orqanlarının nəzarət işinin yaxşılaşdırılması üçün sonrakı istiqamətləri axtarmaq lazımdır.

# İSTİFADƏ OLUNAN ƏDƏBİYYAT SİYAHISI

## Azərbaycan dilində

1. Azərbaycan Respublikasının Konstitusiyası. Bakı, 1995-ci il.
2. Azərbaycan Respublikasının Vergi Məcəlləsi.
3. Azərbaycan Respublikasının Mülki Məcəlləsi.
4. Azərbaycan Respublikasının Cinayət-Prosessual Məcəlləsi.
5. Azərbaycan Respublikası Cinayət Məcəlləsi.
6. "Azərbaycan Respublikası regionlarının 2014-2018-ci illərdə sosial-iqtisadi inkişafı Dövlət Proqramı"nın təsdiq edilməsi haqqında Azərbaycan Respublikası Prezidentinin Fərmanı.
7. Azərbaycan Respublikası Prezidentinin 2012-ci il 29 dekabr tarixli 800 sayılı Fərmanı ilə təsdiq edilmiş "Azərbaycan 2020: gələcəyə baxış" İnkişaf Konsepsiyası.
8. Azərbaycan Respublikası Vergilər Nazirinin 27.02.2013-cü il tarixli 1317040100175800 nömrəli əmri ilə təsdiq edilmiş "Vergi sisteminin inkişafı üzrə 2013-2020-ci illər üçün Strateji Plan" və "2013-2020-ci illərdə vergi sisteminin İnkişaf Strategiyası.
9. Cavadov C.C., Ağayev A.A., Qurbanov Q.Q.,(2019), "İqtisadiyyatın Dövlət Tənzimlənməsi". "Elm", Bakı. – 444 səh.
10. Əliyev Ə.Ə., "Azərbaycanda Vergilərin İqtisadi Artıma Təsiri". Azərbaycanın vergi jurnalı (2018), №2, səh.108-120.
11. Kəlbəliyev Y.A., Məhərrəmov R.B., Rzayev P.Q. (2011), Xarici ölkələrin vergi sistemi. "İqtisad Universiteti", Bakı. – 554 s.
12. Məmmədov F.Ə., Musayev A.F., Sadıqov M.M., Kəlbəliyev Y.A., Rzayev Z.H. (2010), Vergilər və vergitutma. Dərslik. Bakı. – 512 s.
13. Məmmədov Ə.C. (2013), Ünvanlı vergi xidməti. Təlimçilər üçün vəsait. Bakı. – 240 s.
14. Musayev A.F., Məmmədov Ə.C. (2013), "Ünvanlı vergi xidməti". Vergi ödəyicilərinin məlumat kitabı. Bakı. – 288 s.

15. Musayev A.F., Qəhrəmanov A.Q., (2010). Vergi mədəniyyəti. İkinci nəşr. Bakı –344s.
16. Məmmədov M.M. (2018), “Fiskal Siyasət və Milli İqtisadiyyatın Tənzimlənməsi Problemləri” (*monoqrafiya*), Bakı, “Elm”. – 468 səh.
17. Sadıqov T.Ə., Rzayev İ.B. (2014), Dərslik. Vergi uçotu və auditi. Bakı, “Elm”. – 680s.
18. Vergi xəbərləri. 2018-2020.

### **Rus dilində:**

1. Булыга Р.М. (2018) Научно-методологическая база развития современных методов аудита и контроля. Юнити-Дана , Москва – 78 с.
2. Васильева, Е.Г. (2018) Новые инструменты взыскания налоговой задолженности предприятий с конечных бенефициаров в России / Е.Г. Золоторева // Современная научная мысль. № 5.– 233-240 с.
3. Вагиф Керимов (2016) Аудит. Издательство Дашков. Москва. – 420 с.
4. Гидирим В.А. (2016) Основы международного корпоративного налогообложения. Издательство «Человек слова», оформление. – 350с.
5. Денис Шевчук (2019), Оптимизация налогообложения предприятия. Учебник.М.: – 240 с.
6. Жестков С.В. (2010), Особенности налогового контроля: Учебное пособие. М.: АПУ, – 311 с.
7. Золоторева, А.Б. (2014) Некоторые проблемы законодательного регулирования взыскания налогов / А.Б. Золоторева, Налоги и налогообложение, М.: НОРМА. – 410 с.
8. Кучеров И.И., Судаков О.Ю., Орешкин И.А. Налоговый контроль и ответственность за нарушение налогового законодательства (2010), М.: НОРМА. – 321 с.
9. Кучеров И.И., Судаков О.Ю., Орешкин И.А. (2005) Налоговый контроль и ответственность за нарушение налогового законодательства, М.: НОРМА. – 321 с.

10. Касьянова С. М. (2019). Аудит. Учебное пособие. Издательство Вузовский учебник, Москва . – 502 с.
11. Матюшин, А.А. (2018) Актуальные проблемы взыскания налоговой задолженности / А.А. Матюшин // Молодой ученый. 2018. № 48 (234). – 402–404 с.
12. Мирзоев, Ю.С. (2018) Актуальные проблемы взыскания налоговой задолженности с третьих лиц / Ю.С. Мирзоев // Налоговед.. № 11. – 71-81 стр.
13. Михайлова О.Р. (2011) Выездная налоговая проверка как форма организации налогового контроля // Ваш налоговый адвокат. №3. – с. 43-49.
14. Низамова, А.А. (2016) Проблемы взыскания недоимок по налогам и сборам / А.А. Низамова, Конвисарова Е.В. // Международный журнал прикладных и фундаментальных исследований. № 4 – с.1171.
15. Севостьянов, И.А. (2016) Механизм принудительного взыскания налоговой задолженности: проблемы и пути решения / И.А. Севостьянов // Вестник Саратовского государственного социально-экономического университета. № 3. – с. 82-85.
16. Татьяна Миргородская (2019). Аудит. Кнору, Москва, 128 стр.
17. Штефан М (2019). Аудит. Часть 2. Учебник и практикум. Юрайт. – 399 с.
18. Шаповалов С. (2006) Налоговая отчетность и камеральная проверка // Налоговый вестник. №7. С.31-37.
19. Щекин Д.М. (2006) Юридические презумпции как прием борьбы с уклонением от уплаты налогов // Ваш налоговый адвокат. №4. – с. 67-72.
20. Юрьева А. И. (2014) Анализ и обобщение европейского опыта механизма государственного управления налоговым долгом. – 240 стр.

**İngilis dilində:**

1. A Guide to Project Auditing .Kindle Edition (2018). by Association for Project Management. 354 p.
2. Auditing: The Ultimate Guide to Performing Internal and External Audits. (2018).by Greg Shield .Kindle Edition. 245 p.
3. Auditing & Assurance Services . (2017). 7th Edition.by Timothy J Louwers, A. Blay, Jerry R Strawser .McGraw-Hill Education 152 p.
4. Auditing and Assurance Services (16th Edition) . (2017). by Alvin A. Arens , Randal J. Elder , Mark S. Beasley, Chris E. Hogan. Pearson. p. 356-357.
5. Auditing: A Practical Approach with Data Analytics 1st Edition. by Raymond N. Johnson, D.Wiley, Laura M, R. Moroney . (2019) Wiley. 296 p.
6. ACCA - F3 Financial Accounting - Study book. BBP, 2016.
7. ACCA – F8 Audit and Assurance – Study book . BBP, 2017.
8. Agayev A.A., Aliyev A.A. (2019) “The impact of credits to GDP”, Journal of Bank System., Vol.2, p.85-95.
9. Kruqman P. “How Did Economists Get It So Wrong?” // The New York Times. 2009 September 2. p. 65-66.
10. Chandler Alfred D. (2002), “The Visible Hand. The Managerial Revolution in American Business”. Copyright 1977 by A.D. Chandler, Printed in USA, Sixteenth printing. 608 p.

### **İnternet mənbələri:**

1. Australian taxation office. Measuring tax gaps in Australia for the GST and the LCT (Электронныйресурс). – Режимдоступа: [https://www.ato.gov.au/Business/Bus/Measuring-tax-gaps-in-Australia-forthe-goods-and-services-tax-\(GST\)-and-the-luxury-car-tax-\(LCT\)/](https://www.ato.gov.au/Business/Bus/Measuring-tax-gaps-in-Australia-forthe-goods-and-services-tax-(GST)-and-the-luxury-car-tax-(LCT)/)
2. Australian taxation office Making a payment plan (Электронныйресурс). – Режимдоступа: <https://www.ato.gov.au/General/Managing-your-tax-debt/Help-with-paying-your-tax-debt/Making-apayment-plan/>



3. Assessing business viability (Электронный ресурс). – Режим доступа: <https://www.ato.gov.au/>
4. Internal Revenue Service (Электронный ресурс). – Режим доступа: <http://www.irs.gov> 4. Процедуры взыскания налогового долга во Франции (Электронный ресурс). – Режим доступа: <http://sfs.gov.ua/media-tsentr/novini/print-54867.html>.
5. [www.president.az](http://www.president.az) - Azərbaycan Respublikası Prezidentinin rəsmi internet səhifəsi
6. [www.cabmin.gov.az](http://www.cabmin.gov.az) - Azərbaycan Respublikası Nazirlər Kabineti
7. [www.stat.gov.az](http://www.stat.gov.az) - Azərbaycan Dövlət Statistika Komitəsi
8. [www.meclis.gov.az](http://www.meclis.gov.az) - Azərbaycan Respublikası Milli Məclisi
9. [www.taxes.gov.az](http://www.taxes.gov.az) – Dövlət Vergi Xidməti

### **Cədvəllərin siyahısı**

<b>Cədvəl 1:</b> Vergi borcları barədə məlumat .....	32
--	----

<b>Cədvəl 2:</b> 2018-2020-ci illər üzrə vergi borclarının dinamikası .....	37
<b>Cədvəl 3:</b> 2018-2020-ci illər ərzində vergi borclarının strukturu.....	38
<b>Cədvəl 4:</b> Azərbaycanla müqayisədə biznes mühitinin əlverişliliyinə görə ayrı-ayrı ölkələrin reytingi .....	45

### **Şəkillərin siyahısı**

<b>Şəkil 1:</b> ABŞ vergi borclarının ödənilməsi üsulları .....	47
<b>Şəkil 2:</b> Rusiyanın vergi orqanları tərəfindən vergi borclarının məcburi alınması qaydası .....	51