

**Y.A.KƏLBİYEV**

**VERGİ SİYASƏTİNİN  
KONSEPTUAL ƏSASLARI  
VƏ PRAKTİKİ ASPEKTLƏRİ**

BAKİ - 2012

**ELMİ REDAKTOR:**

**DAMƏT BAĞIROV**

*iqtişad elmləri doktoru, professor*

**RƏYÇİLƏR:**

**MƏMMƏDHƏSƏN MEYBULLAYEV**

*iqtişad elmləri doktoru, professor*

**RASİM HƏSƏNOV**

*iqtişad elmləri doktoru, professor*

**YADULLA HƏSƏNLİ**

*iqtişad elmləri doktoru*

**Kəlbəyev Y.A. Vergi siyasətinin konseptual əsasları və praktiki aspektləri.**

Bakı: "Elm", 2012. - 488 səh.

**ISBN 978-9952-453-17-1**

Vergi siyasətinə həsr olunan bu tədqiqat əsas etibarilə inkişaf etməkdə olan ölkələrin iqtisadi siyasətinin təbiiqi təhlili və qiymətləndirilməsi ilə məşğul olan iqtisadçılar üçün nəzərdə tutulmuşdur və onlar vergi siyasəti sahəsində ümumi anlayışlar, prinsiplər və daha geniş yayılmış əsas problemlərin kompleks icmalından faydalana bilərlər. Tədqiqatda vergi siyasətinin nəzəri əsasları və praktiki əhəmiyyəti nəzərə alınmaqla seçilən mühüm problemlər sistemli şəkildə təqdim olunmuşdur. Oxucu həmçinin vergi siyasəti üzrə nəzəri ədəbiyyatın ayrı-ayrı yeni nailiyyətləri ilə tanış olmaq imkanını əldə edəcəkdir. Tədqiqatın əsas vəzifəsi vergitutma məsələləri üzrə geniş və müxtəlif səpkili materialların dərslilik formasında təqdimatı deyil, ayrı-ayrı nəzəri kateqoriyaların aydınlaşdırılması, dəqiqləşdirilməsi və ümumiləşdirilməsindən ibarətdir. Xüsusilə də, izahının adı mənbələrdə aydınlaşdırılması çətin olan müxtəlif problemlərin həllinə yaxınlaşmağa cəhd edilmişdir.

Tədqiqatda praktik iqtisadçılar tərəfindən vergi siyasəti məsələləri üzrə real təvsiyələrin təqdim edilməsi tələb olunan hallarda vergitutma prinsiplərinin təbiiqi istifadəsinə əhəmiyyətli diqqət yetirilmişdir. Mövzular onların nəzəri qarşılıqlı əlaqəsi formasında deyil, müvafiq problemlərin yarana bilməsi qaydasında qruplaşdırılmışdır. Materiallar elə formada təqdim olunmuşdur ki, praktik iqtisadçılar tərəfindən məlumat kitabçası kimi də istifadə üçün əlverişli ola bilər. Müəllif ümid edir ki, oxucular bu əsərdən faydalı əlavə informasiya əldə edə biləcəklər və bu, onları vergi siyasəti məsələləri üzrə müzakirəyə hazırlayacaqdır.

Tədqiqatdan həmçinin iqtisadiyyatın müxtəlif sahələrində çalışan mütəxəssislər, elmi işçilər, ali məktəb müəllimləri, doktorantlar və magistrlər istifadə edə bilərlər.

**0605010447**

**655(07) – 2012**

# MÜNDƏRİCAT

|                    |   |
|--------------------|---|
| <b>GİRİŞ</b> ..... | 8 |
|--------------------|---|

|                                                                   |    |
|-------------------------------------------------------------------|----|
| <b>I FƏSİL. VERGİ SİYASƏTİ VƏ VERGİTUTMANIN PRİNSİPLƏRİ</b> ..... | 35 |
|-------------------------------------------------------------------|----|

|                                                                                                                |    |
|----------------------------------------------------------------------------------------------------------------|----|
| 1.1. Vergi siyasəti və onun həyata keçirilməsi mexanizmləri.....                                               | 35 |
| 1.2. Müasir şəraitdə vergitutma prinsiplərinin modifikasiyası.....                                             | 52 |
| 1.3. İnkişaf etmiş ölkələrin vergi siyasətinin əsasları.....                                                   | 70 |
| 1.4. Avropa İttifaqına daxil olan ölkələrin vergi siyasəti və mütərəqqi vergi sisteminin əsas prinsipləri..... | 78 |
| 1.5. Avropa İttifaqının vergitutma və vergilərlə bağlı ümumi tələbləri.....                                    | 82 |

|                                                                            |    |
|----------------------------------------------------------------------------|----|
| <b>II FƏSİL. VERGİ SİYASƏTİNİN ÜMUMİ KONSEPSİYASI VƏ PROBLEMLƏRİ</b> ..... | 85 |
|----------------------------------------------------------------------------|----|

|                                                                                       |     |
|---------------------------------------------------------------------------------------|-----|
| 2.1. Vergitutmanın effektivliyə təsiri.....                                           | 87  |
| 2.1.1. <i>Effektivlik itkilərinin müəyyən edilməsi</i> .....                          | 87  |
| 2.1.2. <i>Effektivlik itkilərinin kəmiyyətinin qiymətləndirilməsi</i> .....           | 88  |
| 2.1.3. <i>Çoxsaylı malların vergiyə cəlb olunması zamanı yaranan problemlər</i> ..... | 96  |
| 2.2. Vergitutma və ədalətlik.....                                                     | 98  |
| 2.2.1. <i>Ədalətlik yenidən bölgü kimi</i> .....                                      | 102 |
| 2.2.2. <i>Bölgünün ədalətliliyi</i> .....                                             | 105 |
| 2.3. Vergi yükü və onun paylanması konsepsiyası.....                                  | 111 |
| 2.3.1. <i>Vergi yükünün konseptual məzmunu və onun təkamülü</i> .....                 | 113 |
| 2.3.2. <i>Vergi yükünün hesablanması metodoloji aspektləri</i> .....                  | 128 |
| 2.3.3. <i>Vergi yükünün paylanmasının təsviri üsulları</i> .....                      | 152 |

|                                                                                                                |     |
|----------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-----|
| 2.3.4. Aksizlər üzrə vergi yükünün paylanması . . . . .                                                        | 153 |
| 2.3.5. Vergi yükünün paylanmasının bəzi<br>əlavə məsələləri . . . . .                                          | 157 |
| 2.4. Vergitutmanın statik və dövrlərarası<br>nəticələrinin müqayisəsi . . . . .                                | 160 |
| 2.4.1. Vergilərin tutulması vaxtı və Rikardo<br>ekvivalentliyi . . . . .                                       | 161 |
| 2.4.2. Borc və inflyasiyalı maliyyələşmə . . . . .                                                             | 165 |
| 2.4.3. Kapitaldan tutulan vergilərlə xüsusi yığımlar<br>arasında əlaqənin təhlili . . . . .                    | 166 |
| 2.4.4. Vergitutma, insan kapitalının yığılı və<br>iqtisadi artım . . . . .                                     | 168 |
| 2.5. Gəlirlərin vergiyə cəlb edilməsi ilə müqayisədə<br>istehlakın (xərclərin) vergiyə cəlb olunması . . . . . | 170 |
| 2.5.1. Xərclərə verginin tətbiqinin üstünlükləri . . . . .                                                     | 171 |
| 2.5.2. Fiziki şəxslərin istehlakına verginin tətbiqinin<br>praktiki məsələləri . . . . .                       | 176 |
| 2.6. Vergitutma və risk . . . . .                                                                              | 181 |
| 2.6.1. Proporsional vergitutma və zərərin tam<br>keçirilməsi . . . . .                                         | 182 |
| 2.6.2. Məhdudiyyətlər və əlavələr . . . . .                                                                    | 184 |

### **III FƏSİL. DAXİLİ İSTEHLAKA VƏ**

|                                                                                                 |     |
|-------------------------------------------------------------------------------------------------|-----|
| <b>İSTEHSALA VERGİLƏR</b> . . . . .                                                             | 189 |
| 3.1. Malların optimal vergitutma nəzəriyyəsi . . . . .                                          | 189 |
| 3.1.1. Problemin qoyuluşu . . . . .                                                             | 189 |
| 3.1.2. İstehsalçıların təsbit edilmiş qiymətlərində<br>optimal vergitutma prinsipləri . . . . . | 191 |
| 3.1.3. İstehsalçıların dəyişkən qiymətləri zamanı<br>optimal vergitutma prinsipləri . . . . .   | 198 |
| 3.2. Ümumi dövriyyə (satış) vergisi . . . . .                                                   | 199 |
| 3.2.1. Kaskad vergitutmanın ümumi konsepsiyası və<br>kəmiyyət qiymətləndirmələri . . . . .      | 200 |



|                                                                                                                    |            |
|--------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|------------|
| 3.2.2. Kaskad effektinin aşağı salınması mexanizmləri. . .                                                         | 211        |
| 3.2.3. Satış vergisi ilə əlavə dəyər vergisinin<br>müqayisəli təhlili . . . . .                                    | 219        |
| 3.3. Əlavə dəyər vergisinin tətbiqinin ümumi məsələləri və<br>onun vergitutma bazasının müəyyən edilməsi . . . . . | 228        |
| 3.3.1. Əlavə dəyər vergisinin strukturunun<br>bəzi məsələləri. . . . .                                             | 228        |
| 3.3.2. Kredit və çıxılma metodları və<br>onların müqayisəsi . . . . .                                              | 238        |
| 3.3.3. Əlavə dəyər vergisinin vergitutma bazasının<br>müəyyən edilməsi . . . . .                                   | 249        |
| 3.4. Aksiz vergitutmasının nəzəri-metodoloji və praktiki<br>məsələlərinin təhlili . . . . .                        | 256        |
| 3.4.1. Aksiz vergitutmasının əsaslandırılması. . . . .                                                             | 257        |
| 3.4.2. Aksizlərin optimal strukturunun<br>müəyyən edilməsi . . . . .                                               | 262        |
| <b>IV FƏSİL. GƏLİR VƏ ƏMLAK VERGİLƏRİ . . . . .</b>                                                                | <b>265</b> |
| 4.1. Gəlir anlayışı və onun nəzəri tərifli. . . . .                                                                | 265        |
| 4.2. Fiziki şəxslərin gəlir vergisi. . . . .                                                                       | 267        |
| 4.2.1. Gəlirlərin optimal vergitutma nəzəriyyəsi . . . . .                                                         | 267        |
| 4.2.2. Fiziki şəxslərin gəlir vergisinin bazası. . . . .                                                           | 275        |
| 4.2.3. Gəlir vergisi üzrə vergitutma<br>vahidinin seçilməsi . . . . .                                              | 284        |
| 4.2.4. Gəlir vergisi sisteminin proqressivliyi . . . . .                                                           | 296        |
| 4.3. Hüquqi şəxslərin mənfəət vergisi . . . . .                                                                    | 305        |
| 4.3.1. Müəssisənin gəlir və vergi tutulan<br>gəlir konsepsiyaları . . . . .                                        | 305        |
| 4.3.2. Amortizasiya normaları . . . . .                                                                            | 311        |
| 4.3.3. Maddi dövryyə vəsaitləri ehtiyatlarının<br>dəyərinin qiymətləndirilməsi . . . . .                           | 321        |
| 4.3.4. Zərərin keçmiş və gələcək dövrlərə keçirilməsi . . .                                                        | 327        |
| 4.3.5. İnflyasiya düzəlişlərinin edilməsi . . . . .                                                                | 332        |

|                                                                                                       |     |
|-------------------------------------------------------------------------------------------------------|-----|
| 4.3.6. Kreditlər üzrə yaranan zərərlər üçün ehtiyatın formalaşdırılması . . . . .                     | 338 |
| 4.4. Fiziki şəxslərin gəlir vergisi və hüquqi şəxslərin mənfəət vergisi ilə bağlı məsələlər . . . . . | 348 |
| 4.4.1. Fiziki şəxslərin gəlir və hüquqi şəxslərin mənfəət vergilərinin integrasiyası . . . . .        | 348 |
| 4.4.2. İntegrasiya mexanizmi . . . . .                                                                | 354 |
| 4.4.3. Kapitalın dəyərinin artımının vergiyə cəlb olunması . . . . .                                  | 365 |
| 4.4.4. Borc və xüsusi vəsaitlər hesabına maliyyələşmələr . . . . .                                    | 373 |
| 4.4.5. Kapitalın dəyəri konsepsiyası: investisiyalara verginin son faktiki dərəcəsi . . . . .         | 380 |
| 4.4.6. Vergi stimulları . . . . .                                                                     | 389 |
| 4.5. Aktivlərə və əmlaka vergilər . . . . .                                                           | 397 |
| 4.5.1. Aktivlərə tətbiq olunan vergilər və müəssisənin daxilolmaları . . . . .                        | 397 |
| 4.5.2. Torpağın və mülkiyyətin vergitutma məsələləri . . . . .                                        | 408 |
| 4.5.3. Hədiyyə və mirasların vergiyə cəlb olunması . . . . .                                          | 417 |

## **V FƏSİL. VERGİTUTMA VƏ AÇIQ**

### **İQTİSADIYYAT . . . . . 426**

|                                                                                                        |     |
|--------------------------------------------------------------------------------------------------------|-----|
| 5.1. İkiqat vergitutma və onun aradan qaldırılmasının əsas aspektləri . . . . .                        | 426 |
| 5.1.1. Dövlətin vergi yurisdiksiyası və ikiqat vergitutmanın yaranma mənbələri . . . . .               | 426 |
| 5.1.2. Beynəlxalq ikiqat vergitutmanın aradan qaldırılmasının ümumi prinsipləri və metodları . . . . . | 429 |
| 5.1.3. Ərazi prinsipi və rezidentlik prinsipi . . . . .                                                | 433 |
| 5.1.4. "İşgüzar idarə" (daimi nümayəndəlik) qaydası . . . . .                                          | 440 |
| 5.1.5. Gəlir mənbəyi prinsipi . . . . .                                                                | 447 |
| 5.1.6. İkiqat vergitutma ağırlığının yüngülləşdirilməsi . . . . .                                      | 449 |
| 5.2. Vergi sazişlərinin aspektləri . . . . .                                                           | 455 |

|                                                                                                                                                                |            |
|----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|------------|
| 5.2.1. Daimi nümayəndəlik . . . . .                                                                                                                            | 456        |
| 5.2.2. Dividendlər . . . . .                                                                                                                                   | 458        |
| 5.2.3. Faizlər . . . . .                                                                                                                                       | 459        |
| 5.2.4. Lisenziya ödəmələri (royalti) . . . . .                                                                                                                 | 459        |
| 5.2.5. Kapitalın dəyərinin artımı . . . . .                                                                                                                    | 460        |
| 5.2.6. İnformasiya mübadiləsi . . . . .                                                                                                                        | 460        |
| 5.3. Kapitalın beynəlxalq axını . . . . .                                                                                                                      | 462        |
| 5.3.1. Kapitalın ixracı üzrə neytrallıq . . . . .                                                                                                              | 463        |
| 5.3.2. Kapitalın idxalı üzrə neytrallıq . . . . .                                                                                                              | 463        |
| 5.4. Beynəlxalq transfert qiymətlər və vergitutma . . . . .                                                                                                    | 465        |
| 5.4.1. Problemin mahiyyəti . . . . .                                                                                                                           | 465        |
| 5.4.2. Beynəlxalq qaydalar və tərəflərin<br>müstəqilliyi prinsipi . . . . .                                                                                    | 466        |
| 5.4.3. Tərəflərin müstəqilliyi prinsipinə uyğun olaraq<br>qiymətlərin müəyyən edilməsi üçün İqtisadi<br>Əməkdaşlıq və İnkişaf Təşkilatının qaydaları . . . . . | 467        |
| 5.4.4. Transfert qiymətlərdən sui-istifadə<br>probleminin ciddiliyi. . . . .                                                                                   | 469        |
| 5.4.5. Transfert qiymətlərin tənzimlənməsi sahəsində<br>inkişaf etməkdə olan ölkələrin təcrübəsi. . . . .                                                      | 471        |
| 5.4.6. İnkişaf etməkdə olan ölkələrin iqtisadi<br>siyasəti üçün nəticələr . . . . .                                                                            | 473        |
| 5.5. Törəmə şirkətlərin və bölmələrin vergiyə<br>cəlb olunması . . . . .                                                                                       | 476        |
| 5.5.1. Ümumi məlumat . . . . .                                                                                                                                 | 476        |
| 5.5.2. Bölmə, yaxud törəmə müəssisə kimi<br>fəaliyyət göstərən müəssisələrin üstünlükləri<br>və çatışmazlıqları . . . . .                                      | 477        |
| 5.5.3. Bölmələrin mənfəətinə verginin əsaslandırılması . . . . .                                                                                               | 480        |
| 5.5.4. Aşağı səviyyəli kapitallaşma, yaxud gizli<br>kapitallaşma hallarının aradan qaldırılması . . . . .                                                      | 482        |
| <b>ƏDƏBİYYAT . . . . .</b>                                                                                                                                     | <b>485</b> |

## GİRİŞ

Vergi siyasəti üzrə bu tədqiqat vergitutmanın nəzəri əsaslarının təhlilini və yüksək dərəcədə praktiki maraq kəsb edən vergitutma məsələlərinin geniş spektrini əhatə edir. Girişdə bu və digər mövzunun seçilməsinin səbəblərinin konseptual səviyyədə aydınlaşdırılmasına təşəbbüs edilir, bu zaman vergi siyasətinin daha vacib olan aktual problemlərinə xüsusi diqqət yetirilir, həmçinin müxtəlif fəsillərin ümumi məzmununun qısa şəkildə izahı verilir.

### **Vergi siyasəti, vergi gəlirləri və vergi islahatları**

Vergilərin mövcudluğu dövlətin öz vacib funksiyalarını yerinə yetirmək üçün vəsaitlərə olan tələbatı ilə şərtləndirilir. Bununla yanaşı, bərabər vergitutma çoxlu sayda müxtəlif məsrəflərlə bağlıdır. Belə məsrəflərə vergilərin yığılması, habelə vergitutmanın resursların paylanması, effektivliyinə və gəlirlərin bölüşdürülməsinin ədalətliliyinə təsiri ilə bağlı olan birbaşa xərclər aid edilir. ABŞ iqtisadiyyatının məlumatları əsasında aparılan bir sıra tədqiqatlara uyğun olaraq vergitutma nəticəsində ictimai rifaha vurulan zərər (1 ABŞ dolları məbləğində vergi gəlirlərinin əldə olunması üçün cəmiyyətin izafi xərci kimi müəyyən edilən) təxminən 0,50 ABŞ dolları təşkil edir. Ona görə də dövlət orqanları tərəfindən vergitutma ilə bağlı olan məsrəflərin unudulması, yaxud etinasızlıq göstərilməsi situasiyası təəccüb doğurur. Məsələn, büdcə kəsirinin azaldılması üçün dövlət orqanları çox vaxt ilkin olaraq xərcləri aşağı salmaq əvəzinə vergitutma sahəsində yeni tədbirləri axtarır tapmağa çalışırlar. Bu zaman şübhəsiz ki, xərclərin aşağı salınmasının da cəmiyyət üçün müəyyən məsrəflərə gətirib çıxara biləcəyi qeyd edilə bilər.

Dövlət makroiqtisadi siyasətin müxtəlif növləri arasında əksər situasiyalarda vergi-büdcə siyasətini “özününkü” hesab edir. Səbəbi isə

ondan ibarətdir ki, vergi-büdcə siyasəti daha yüksək dərəcədə birbaşa təsirə məruz qalır, onun nəticələri çox vaxt daha aydın görünür və onun təsiri daha tez hiss olunur. Bundan əlavə vergi-büdcə siyasəti çərçivəsində vergi daxilolmalarının həcmnin artırılmasının müəyyən çətinliklərlə bağlı olmasına baxmayaraq siyasət nöqtəyi-nəzərindən daha problemli olan xərclərin azaldılması situasiyasına nisbətən adətən daha asan həyata keçirilə bilər. Bu xüsusilə də o hallarda ədalətli olur ki, büdcənin xərc hissəsinin əhəmiyyətli payı borcların ödənilməsinə və manevr imkanlarını məhdudlaşdıran digər xərc maddələrinə xidmət etmiş olsun. Bütün bu amillər hakimiyyət (dövlət) orqanlarının vergitutma məsələlərinə olan yüksək marağını izah edir.

İkinci Dünya Müharibəsindən sonrakı dövr çoxlu sayda, xüsusilə də bir çox hallarda gəlirlərin yüksəldilməsinə olan tələbatla şərtləndirilən vergi islahatlarının aparılması ilə xarakterizə olunur. Konkret ölkələr üzrə məlumatların təhlili göstərmişdir ki, əksər ölkələrin vergi sistemlərində effektivliyin, ədalətliyin, neytrallılığın və inzibati imkanlarının (sadəliyinin) yüksəldilməsi kimi elan edilən məqsədlərlə aparılan vergi islahatları həm də vergi daxilolmalarının ümumi daxili məhsulda (ÜDM) payının nəzərəcarpan artımı ilə müşayiət olunmuşdur. Beləliklə, vergi islahatları ilə gəlirlərin artması arasında birbaşa bağlılığın olmamasına baxmayaraq praktikada bu əlaqə adətən mövcud olur.

Vergi gəlirlərinin yüksəldilməsi ideyasına aludə olmaq o hallarda başa düşülən olur ki, islahatları həyata keçirən dövlət idarəetmə orqanları mövcud olan iri vergi strukturu nəticəsində vergi gəlirlərinin azalmasından narahat olur və onun aradan qaldırılması üzrə tədbirləri həyata keçirmək istəyirlər. Lakin geniş bazaya, sabit vergi gəlirlərinə və mövcud xərclərin azaldılması imkanlarına malik olan nisbətən neytral vergi sisteminin mövcudluğu zamanı vergi-büdcə islahatının əsas məqsədi vergitutma ilə bağlı olan kifayət qədər yüksək məsrəflər səbəbindən büdcənin xərc hissəsi olmalıdır.

İkinci fəsilə vergilərin tətbiqi nəticəsində yaranan nəzəri məsələlərə baxılır. Xüsusilə də, vergitutmanın effektivliyə, ədalətliyə, zamanlararası aspektlər nəzərə alınmaqla qərarların qəbul edilməsi məsələlərinə və i.ə. təsiri araşdırılır. Sonrakı fəsillərdə konkret vergilər kontekstində daha texniki xarakterli məsələlər nəzərdən keçirilir. Üçüncü fəsilə istehlakın və istehsalın vergitutma məsələlərinə baxı-

lır və bu zaman təkcə əlavə dəyər vergisi (ƏDV), satış vergisi və ak-sizlər kimi əsas vergilər arasında prinsipial müxtəlifliklər xarakterizə edilmir, eyni zamanda, həm də onların tətbiqi prosesində yaranan müxtəlif texniki mürəkkəbliklər barədə geniş məlumatlara diqqət ye-tirilir. Dördüncü fəsildə gəlirlərə və mülkiyyətə (aktivlərə) vergilərin təhlili verilir. Beynəlxalq ticarətin vergiyə cəlb olunması sahəsində yaranan problemlər beşinci fəsildə araşdırılır.

### **Ümumi məsələlərin və anlayışların nəzəri əsasları**

İkinci fəsildə vergitutmanın əsasları nəzəri səviyyədə təhlil olunur.

### ***Effektivlik, ədalətlik və vergi yükünün paylanması***

Vergilərin yaratdığı effektivlik itkilərinin kəmiyyət qiymətləndiril-məsinin ümumi konsepsiyası və üsullarının işlənməsi uzun illər ərzin-də aparılmış və çoxlu mərhələlərdən keçmişdir. Bu və ya digər vergi növü üzrə effektivlik itkiləri dedikdə, bu verginin ödənilməsi nəticə-sində istehlakçının rifahının müəyyən edilən gəlir itkilərindən daha artıq səviyyədə aşağı düşməsi başa düşülür. Bu səbəbdən də effektlilik itkiləri adətən vergitutmanın izafi yükü adlandırılır. Bu itkilər üçün müxtəlif adlar, məsələn, “xalis itkilər”, yaxud “izafi vergi yükü” kimi anlayışlar istifadə olunur. Bu zərər vergi tutulduqdan sonra vergiyə cəlb olunan və vergi tutulmayan malların nisbi qiymətlərinin dəyiş-məsindən yaranır. İzafi vergi yükünün qiymətləndirilməsinin daha ge-niş yayılmış metodu “Harberger üçbucağı” hesab edilir ki, bu zaman itkinin ölçüsü kimi verginin tətbiqi nəticəsində istehlak artıqlığı məb-ləğinin azalması qəbul edilir. Bu göstərici vergi tutulanadək qiymət üzrə tələbin elastikliyindən və verginin dərəcəsiindən düz asılıdır. Bu-nunla bərabər belə qiymətləndirmə müəyyən tənqidlərə məruz qalır. Hər şeydən əvvəl, bu vergini ödəyən istehlakçının vergilər ödənilən-dən sonrakı rifahını vergilər ödənilənədək olan səviyyədə saxlamaq üçün ona ödənilməsi tələb olunan (ödənilməli olan) pul kompensasi-yasının kəmiyyətinə bərabər olmaya bilər. Belə kompensasiya qiymətləndirmələri və bu qiymətləndirmənin sonuncu variantı Con Riçard Xiks (*John Richard Hicks, 1904-1989*) tərəfindən təklif olun-muşdur və sonradan digər müəlliflərin tədqiqatlarında öz inkişafını tapmışdır. Bu konsepsiya 2.1-ci paragrafda nəzərdən keçirilir.

Vergitutmanın ədalətliliyi problemi vergi sisteminin analoji gəlirə malik olan vergi ödəyicilərinə münasibətdə bərabər yanaşmanın (şaquli ədalətlilik), həmçinin müxtəlif səviyyəli gəlirlərə malik vergi ödəyicilərinə münasibətdə fərqli yanaşmanın (üfuqi ədalətlilik) təmin olunmasına cəhdləri əks etdirir. Ötən əsrin ikinci yarısından başlayaraq hər iki ədalətlilik aspekti nəzərə alınan vergi sistemlərinin aparılmasına üstünlük verilmişdir. Nəticədə adətən idarəetmə üçün həddindən artıq iri olan və gəlirlərin səfərbər olunması nöqtəyi-nəzərindən məhsuldar olmayan kifayət qədər mürəkkəb vergilər strukturu yaranır. İkinci fəsildə qeyd olunan bu aspektlər 2.2-ci paragrafda hərtərəfli araşdırılır.

Bundan əlavə, belə strukturlar üçün vergi yükünün real kəmiyyətinin və onun paylanmasının qiymətləndirilməsi çətin olmuşdur ki, bu da “nominal” və “effektli” vergi dərəcələri arasında əhəmiyyətli fərqliliklərlə izah edilir. Ayrı-ayrı vergilər və bütövlükdə vergi sistemi üçün vergi yükünün paylanmasının əsil kəmiyyətinin qiymətləndirilməsinin aparılmasına bir-birindən asılı olmayan iki təşəbbüs edilmişdir. Onlardan biri Arnold Harberger (*Arnold C. Harberger, 1924*) tərəfindən həyata keçirilmiş və bu məqsəd üçün ümumi tarazlığın standart modelindən istifadə olunmuşdur. İkincisi isə Riçard Masqreyv (*Richard A. Musgrave, 1910-2007*) tərəfindən təklif olunmuşdur. O da standart yanaşmadan istifadə edərək vergi sistemində ayrı-ayrı istehlakçı qrupları arasında müxtəlif vergilər üzrə yükün paylanmasının əvvəlcədən fiksə olunmasını məqsəduyğun hesab etmişdir. Nəticədə sonradan hər iki yanaşma əhəmiyyətli dərəcədə genişləndirilmiş, təkmilləşdirilmiş və müxtəlif ölkələrdə vergilərin strukturunun təhlili üçün istifadə edilmişdir. Lakin bir sıra vacib problemlər həll olunmamış qalmışdır, ona görə ki, hər iki yanaşma bir sıra prinsipial mülahizələrin istifadəsinə əsaslanır. Bu cür mülahizələr tələb və təklifin elastikliyinə, istehsal amillərinin qarşılıqlı əvəz olunmasına, iqtisadiyyatın sektorları arasında mobilliyə, istehsal sferasında risk və qeyri-müəyyənliyin mövcudluğuna münasibətdə tələb olunmuşdur. Bundan əlavə, vergi yükünün ilkin paylanmasına münasibətdə real ilkin şərtlərin təmin olunması tələb olunur. 2.3-cü paragrafda vergi yükünün paylanmasının müxtəlif aspektləri nəzərdən keçirilir. Aparılan təhlildən görünür ki, vergi sisteminin vacib elementlərinin fəaliyyətinin nəticələri əvvəlcədən müəyyən edilməyən xarakterə malikdir.

***Vergitutmanın statik və zamanlararası (dinamiki) nəticələri***

Vergitutmanın iqtisadi sistemin effektivliyinə və ədalətliyinə təsirinə adətən statik kontekstdə baxılır. Lakin vergitumanın bir çox effektləri (məsələn, vergitutmanın faiz dərəcələrinə, əmanətlərə, kapital yığılmasına, yaxud iqtisadi artıma təsiri) açıq-aydın görünən dövrlərarası təbiətə malikdir. Bundan əlavə, verginin təsirinin daha tam qiymətləndirilməsi üçün adətən vergilərin təsiri nəticəsində müəyyən edilən müvafiq iqtisadi aqrekat göstəricilərinin dinamikasına baxmaq vacibdir. Belə situasiyanın sadə nümunəsi kimi effektiv olmayan vergini misal göstərmək olar. Belə ki, bu vergi qısamüddətli perspektivdə büdcə gəlirlərini artırır, lakin nəticədə iqtisadi artımın yavaşmasına, həmçinin sonda gəlirlərin azalmasına gətirib çıxarır. Sonra endogen artımlı modellərin işlənməsi uzunmüddətli iqtisadi artımı mövcud olan və gələcək vergi-büdcə tədbirləri ilə, həmçinin gələcək hadisələrə münasibətdə gözləntilərlə uyğunlaşdırmağa imkan verir. Buradan nəticə alınır ki, vergitumanın iqtisadi artıma təsiri əvvəllər hesab ediləni kimi, müvəqqəti deyil, daimi xarakterə malik ola bilər.

Yığımlar üzrə vergitutma nəzəriyyəsinin vacib elementi ingilis iqtisadçısı David Rikardonun (*David Ricardo, 1772-1823*) adı ilə bağlıdır. O təsdiq etmişdir ki, dövlət borcunun artımı hesabına maliyyələşdirilən vergilərin cari azalması real iqtisadiyyat üçün nəticəli olmayacaqdır. Vergilərin bu şəkildə azaldılması ümumi iqtisadi göstəricilərin dinamikasına təsir etməyəcək (Rikardo ekvivalentliyi), ona görə ki, özəl iqtisadi agentlər rəşional şəkildə fəaliyyət göstərirlər, gələcəkdə vergi öhdəliklərinin artımını gözləyirlər və bunları özünün rəftarında uyğun şəkildə nəzərə alırlar. Ekvivalentliyin bu prinsipinin empirik təsdiqinin olmamasına baxmayaraq müasir iqtisadçılar tərəfindən alət kimi qəbul edilmişdir və o, konkret şərait nəzərə alınmaqla iqtisadi agentlərin real rəftarının təxmini təsviri üçün istifadə oluna bilər. Məsələn, əgər iqtisadi agentin planlaşdırma dövrü onun həyat tsiklinə bərabər olarsa və o, təqaüd üçün vəsait toplayarsa, habelə həmin subyektin həyat tsiklinə münasibətdə vergilərin daxil edilməsinə daha uzunmüddətli gələcək hadisəsi kimi baxılırsa, onda hər şeydən əvvəl, ekvivalentlik pozulacaqdır. Digər tərəfdən, yığımlar üçün motiv mirasın saxlanılmasından ibarət olarsa, onda ekvivalentlik prinsipi, hər şeydən əvvəl, yerinə yetiriləcəkdir. Digər bir nümunəyə baxaq. Əgər əhali məhdud həcmdə lik-



vid olan vəsaitlərə malik olarsa, vergilərin azaldılması ekvivalentliliyin deyil, istehlak səviyyəsinin artımına gətirib çıxaracaqdır. Eyni zamanda, likvid vəsaitlərə məhdudiyyətin olmaması zamanı ekvivalentlik prinsipi əksər hallarda özünü doğruldacaqdır.

Zamanlararası əvəzetmə effektləri kapitaldan gəlirlərin vergiyə cəlb olunmasında əhəmiyyətli rol oynayır. Kapitaldan əldə olunan gəlirlər üçün vergi rejimi kapital yığımına və iqtisadi artıma təsir göstərir, ona görə ki, yığımlar faiz dərəcələri üzrə qeyri-elastik deyildir. Belə ki, kapital gəlirlərindən vergilər ödənildikdən sonra faiz gəlirlərinin dərəcələrinin dəyişməsi əhəmiyyətli dinamik təsir göstərə bilər və bu halda yığımlara kapitaldan əldə olunan cari gəlirlərin sabit funksiyası kimi baxıla bilməz. Empirik məlumatlar, həmçinin nəzəri təhlilin nəticələri əvvəllər hesab edildiyindən fərqli olaraq kapitalın vergiyə cəlb olunması ilə bağlı rifah itkilərinin daha yüksək səviyyəsinə göstərir. Bir-birini əvəzləyən nəsillər arasında altruist əlaqələr barədə postulat çox vaxt bu nəticələri əlavə olaraq gücləndirir.

İqtisadi artımın klassik nəzəriyyəsində hesab edilirdi ki, texniki tərəqqi, insan kapitalının yığımı və iqtisadi artıma imkan verən digər analogi amillər adətən iqtisadi siyasətin təsir sferasından kənarda qalır. İqtisadi artımın yeni nəzəriyyəsində bu amillər nəzərə alınır və son nəticənin vaxtından əvvəl çıxarılmasına baxmayaraq, vergitutmanın iqtisadi artımın uzunmüddətli perspektivinə təsir effekti hiss olunur. 2.4-cü bölmədə vergitutmanın, xüsusilə də statiki təhlilin səhv nəticələrə gətirib çıxardığı vəziyyətlərdə dinamik, yaxud zamanlararası effekti təhlil olunur.

### ***Gəlirlərin vergiyə cəlb olunması ilə müqayisədə xərclərin vergitutmaya cəlb edilməsi***

Vergitutma nöqtəyi-nəzərindən iqtisadiyyatın gəlirlərinin və xərclərinin bərabərliyinin təhlili zamanı aşağıdakı prinsiplial məsələlərin müzakirə edilməsi zəruridir: bərabərliyin hansı hissəsi vergiyə cəlb edilməlidir; hansı hissədən vergini tutmaq daha asandır (sadədir); hər iki tərəfin vergitutmaya cəlb olunmasına əsas varmı? Gəlirlərin vergiyə cəlb olunmasına alternativ kimi istehlaka yönəldilən xərclərdən vergilərin tutulmasına münasibətdə “lehinə” və “əleyhinə” olan dəlillər mövcuddur. Bu məsələ artıq ingilis mütəfəkkiri və iqtisadçısı Con Stüart Mill (*John Stuart Mill, 1806-1873*) tərəfindən

baxılmışdır. Xərclərin vergiyə cəlb olunmasının xeyrinə gətirilən arqumentlər arasında hər şeydən əvvəl, yığımların vergitutmadan azad edilməsini qeyd etmək zəruridir. Belə ki, gəlirlərin vergiyə cəlb edilməsi zamanı investisiyalardan əldə olunan gəlirlərin ikiqat vergitutmaya cəlb olunması situasiyası mövcud olur. İkincisi, hətta xərclərə vergi progressiv struktura malik ola bilər. Həmin növ vergilərin əleyhinə arqumentlər həmişə bununla bağlı irəli sürülən tənqidi qeydləri özündə birləşdirir. Birincisi, gəlir vergisinin tərəfdarları gəlirin Heyq-Saymons anlayışına üstünlük verirlər. Bu zaman gəlirə istehsal potensialının artımı kimi baxılır və ona görə də onlar gəliri vergitutma məqsədləri üçün ədalətliliyin adekvat kriterisi hesab edirlər. İkincisi, əgər miras əmlakı nəzərə almasaq, onda istehlakçıların həyat tsikli çərçivəsində xərclərə vergiyə əmək haqqına tətbiq edilən vergi kimi də baxıla bilər və ona görə də o son dərəcə ağır yük kimi onu əldə edən şəxslərin üzərinə düşəcəkdir.

Xərclərə tətbiq olunan vergidən istifadəyə cəhd edən bəzi ölkələrdə (məsələn, Hindistan və Şri Lankada) onun vergi bazasının müəyyən edilməsi nəzəri olaraq düzgün olmadığından bu vergidən imtina edilməsi qərara alınmışdır. Praktikada çox vaxt gəlir vergisi istifadə olunur, lakin xərclərə vergidən yalnız müvəqqəti olaraq və məhdud sayda ölkələrdə eksperiment qaydasında tətbiq edilmişdir. Bununla bərabər, xərclərə verginin daha dar istehlak sferasına münasibətdə tətbiq edildiyi hallarda onun nəzəri əsaslarının formalaşdırılması və praktikada onun xüsusi formalarından (məsələn, çarpaz nəzarət xarakteristikasına malik olan ƏDV kimi) istifadə edilməsi asan olmuşdur. Bir çox ölkələr hazırda gəlir vergisi ilə eyni zamanda tətbiq olunan ƏDV-dən istifadə edirlər. Bir sıra qrup ölkələrdə (məsələn, Latın Amerikasının dövlətlərində) vergi orqanlarının resurslarının əhəmiyyətli hissəsi ƏDV-nin daxil edilməsinə yönəldilmişdir. Bu vergi büdcə daxilolmalarının əsas mənbəyini təşkil etmişdir, baxmayaraq ki, digər ölkələrdə, məsələn, Asiya və Avropada daxilolmaların əsas mənbəyini gəlir vergisi təşkil edir. Bu heç də o demək deyildir ki, bu ölkələrdə ƏDV-dən istifadə miqyasının genişlənməsi müşahidə edilmir. Nəzəri baxımdan bərabərliyin həm gəlirlər, həm də xərclər hissəsinin vergiyə cəlb olunmasına ikiqat vergitutma kimi baxıla bilər. Lakin yuxarıda göstəriləndiyi kimi, praktikada bu hal vergi orqanlarının həm gəlirləri,

həm də xərcləri vergiyə cəlb etməkdən çəkindirməyibdir.

Bu əsasən onunla izah edilir ki, nəzəri cəhətdən ciddi və əsaslı olan nəticələrin (təkliflərin) həmişə real vəziyyətlərdə asanlıqla reallaşdırılması mümkün olmur. Vergitutma praktikasını artıq fəaliyyətdə olan mexanizmlərin və dövrü olaraq vergi islahatları yolu ilə sistemə daxil edilən və vergitutma nəzəriyyəsinin nailiyyətlərinə əsaslanan yeni konsepsiyaların hər hansı bir kombinasiyasını özündə ifadə edir. Həmişə qəbul edilmişdir ki, bu iki daxilolma mənbəyi arasında fərq qoymadan həm gəlirlər, həm də xərclər vergiyə cəlb edilməlidir. Yalnız bir neçə ölkədə ya gəlirlərin, yaxud da xərclərin vergiyə cəlb edilməsi barədə qərar qəbul edilmişdir, lakin bu qərarlar da müvəqqəti ola bilər. Gəlirlərin vergiyə cəlb edilməsi və xərclərin vergitutması ilə bağlı olan nəzəri məsələlərə 2.5-ci paragrafda baxılır.

### ***Vergitutma və risk***

Məlumdur ki, mənfəət riskin qəbuluna görə kompensasiyanı qismən özündə ifadə edir. Sahibkarlıq fəaliyyətindən gəlirlərdən vergi məhiyyətinə görə riskin qəbuluna görə tutulur. Ona görə də kapitaldan gəlirlərin vergiyə cəlb olunmasının risk qəbulunun məhdudlaşdırılmasına gətirib çıxarması ilə bağlı olan problem çoxdan mövcuddur. Bununla yanaşı, bu mövzu üzrə mövcud olan yeni ədəbiyyatda göstərilmişdir ki, əgər vergi sistemi təkcə investisiyalardan gözlənilən mənfəətlə deyil, həm də investisiyaların özü ilə bağlı olan risklərdə kifayət dərəcədə iştirak edirsə, daha doğrusu, yalnız zərərlərin qismən nəzəri alınmasına yol verilsə, onda riskli aktivlər üzrə mənfəətin vergiyə cəlb olunması riskin qəbulunun cəlbəediciyini faktiki olaraq yüksəldə bilər. Digər tərəfdən, hətta “gəlirlər üçün risk”in yaratdığı zərərlərin faktiki tam kompensasiyası situasiyasında vergi sistemlərinin standart strukturu yalnız müstəsna hallarda dövlətin “kapital üçün risk”də tam iştirakını nəzərdə tutur. Risklə bağlı olan gəlirlər bu şəkildə vergilərə cəlb olunarsa, yəni dövlət riskin yalnız bir hissəsini öz üzərinə götürərsə, onda vergi daxilolmalarının kəmiyyətinə münasibətdə qeyri-müəyyənlik yaranır. Ümumi halda qeyd edilə bilər ki, investisiyaların riskliliyinin qəbul edilməsi kapitalın vergiyə cəlb olunması sahəsində standart təkliflərin zəruriliyinə, həmçinin müvafiq vergilərdən daxilolmaların kəmiyyətinin dəyişməsinə gətirib çıxarır.

### **Daxili istehlaka və istehsala vergilər**

Daxili istehlaka və istehsala vergilərə həsr olunan üçüncü fəsildə istehlak və istehsal vergiləri sahəsində müxtəlif texniki proqramların reallaşdırılması prosesində yaranan həm yeni metodoloji nailiyyətləri, həm də xüsusi məsələləri əks etdirən problemlərin geniş spektri nəzərdən keçirilir.

### ***Optimal vergitutma***

Optimal vergitutmaya həsr olunan elmi ədəbiyyatda qeyd olunur ki, vergi dərəcələrinin strukturunun müəyyən edilməsi zamanı əsas kriteri büdcəyə gəlirlərin səfərbər edilməsi ilə bağlı effektivlik üçün zərərlərin minimumlaşdırılması olmalıdır. İstehsalçıların qiymətləri (həm sabit, həm də dəyişən) məcmusunda elastiklik barədə məlumatlara əsaslanan optimal vergitutma prinsipləri işlənmişdir. Gözlənilməli kimi, təklifin qiymət üzrə elastikliyi nə qədər aşağı olarsa, mallara tətbiq olunan verginin optimal dərəcəsi də bir o qədər yüksək olacaqdır. Bu qayda “əks elastiklik prinsipi” adlanır və bir sıra xüsusi mülahizələrə əsaslanır. Optimal vergitutma prinsipinin tərəfdarları çoxlu sayda vergi dərəcələrindən istifadənin zəruriliyini bu qaydaların özündən imtina üçün son dərəcə məhdudlaşdırıcı xüsusiyyət hesab etmirlər. Belə prinsiplərin vergiləri hər hansı reqressivliyə gətirib çıxara biləcəyi barədə irəli sürülən tənqidi qeydlərlə bağlı olaraq onlara hətta gəlirlərin səviyyəsinin saxlanılmasını təmin edən elementlər daxil edilmişdir. Bir sıra inkişaf etməkdə olan ölkələrdə optimal vergitutma nəzəriyyəsinə əsaslanan vergilərin strukturu tətbiq edilmişdir. Beləliklə, optimal vergitutma özündə vergi siyasətinin maraqlı və öyrənilməsi zəruri olan sahəsini ifadə edir. Malların optimal vergitutma nəzəriyyəsinin təhlili 3.1-ci paragrafda vermişdir.

### ***Ümumi istehlak vergiləri***

İdeal halda ƏDV istehsal və bölgünün bütün mərhələlərində əlavə dəyərdən tutulur və vergi ödəyiciləri tərəfindən malların və xidmətlərin alınması zamanı onlara ödənilən vergi məbləğində vergi kreditinin verilməsini nəzərdə tutur. Bir çox ölkələr “istehsal-bölgü” zəncirinin bir mərhələsində tutulan satışdan vergidən əsas etibarilə praktik istifadəsi ilə bağlı olan müəyyən səbəblərdən ƏDV-yə keçmişlər. Bu ölkə-

lərdə satış vergisi çox vaxt regional səviyyədə istifadə olunur, bununla yanaşı olaraq ƏDV isə federasiya səviyyəsində tətbiq edilir.

Lakin ƏDV daxil edilən bir çox ölkələrdə ilkin mərhələdə ƏDV-nin istehlaka deyil, istehsala tətbiqinə üstünlük verilmişdir ki, bu da əsasən vergi gəlirlərinin səviyyəsinin yüksəldilməsi vəzifəsi ilə müəyyən edilmişdir. İstehsala ƏDV adətən investisiya mallarının alınmasına vergi kreditinin verilməsini istisna edir. Bu isə “kaskad effekti”nin yaranmasına gətirib çıxarır. Belə ki, bu zaman əlavə dəyərin bəzi hissələri bir dəfədən artıq vergiyə cəlb olunur, ona görə ki, hər bir mərhələdə hesablanan vergi bazasından əvvəlki mərhələlərdə ƏDV hesablanılan bütün əlavə dəyər tam məbləğdə çıxılmaz. Vergitutmanın kaskadlıq dərəcəsi tələb və təklifin elastikliyindən, vergiyə cəlb olunan və cəlb edilməyən istehsal amillərinin pay nisbətindən, “istehsal-bölgü” zəncirindəki həlqələrin sayından və digər amillərdən asılıdır. Vergitutmanın kaskadlılığı konsepsiyasının və onun kəmiyyət qiymətləndirilməsi məsələlərinin təhlili 3.2-ci paragrafda verilir.

ƏDV sisteminin işlənməsi zamanı digər çətinliklər də yaranır. Çoxlu sayda vergi dərəcələri çarpaz nəzarət mexanizmini mürəkkəbləşdir-məklə verginin tutulmasını çətinləşdirir. Malların sıfır (0) dərəcə üzrə vergiyə cəlb olunması situasiyası ilə vergidən azad etmə situasiyası arasında yaranan müxtəlifliyin fərqləndirilməsi çox vacibdir. Belə ki, birinci halda təqdim etmə (satış) məqsədi ilə buraxılan məhsula verginin dərəcəsinin sıfıra bərabər olmasına baxmayaraq, istehsal ehtiyatlarının alınması zamanı ödənilən vergilərə kredit verilir, ikinci halda isə həm təqdim edilən mallara (işlərə, xidmətlərə) görə vergi tutulmur, həm də istehsal ehtiyatlarının alışı zamanı ödənilən vergi məbləği əvəzləşdiril-mir. “Kredit metodu”na əsasən xalis vergi öhdəliyinin hesablanması ümumi vergi öhdəliklərindən alışlara görə ödənilən vergi məbləğinin çıxılması yolu ilə həyata keçirilir. Bundan fərqli olaraq “çıxılma meto-du”ndan istifadə edildikdə, xalis vergi öhdəliklərinin hesablanması üçün gəlir və məsrəf göstəricilərindən istifadə olunur. Bu da sıfır (0) dərəcə üzrə vergitutma və ƏDV-dən azad etmə zamanı “istehsal-bölgü” zəncirinin müxtəlif mərhələlərində fərqli nəticələrin alınmasına gətirib çıxarır. Vergi bazasının geniş olmaması ƏDV-nin neytrallıq dərəcəsini aşağı salır və onun tutulmasını mürəkkəbləşdirir. Çox vaxt müxtəlif öl-

kələrdə siyasi səbəblər üzündən vergitutma bazasının məhdudlaşdırılması problemi yaranır. ƏDV-dən yayınmanın dərəcəsini qiymətləndirmək üçün ƏDV-nin “nəzəri” bazasının hesablanması vahid bir metodologiyası işlənmişdir və sonradan həmin metodologiya əsasında müəyyən edilən məbləğ bu vergi üzrə faktiki daxilolmaların məbləği ilə müqayisə edilir. İstehlak vergilərinin ümumi məsələlərinə 3.3-cü paragrafda baxılır.

### ***Aksizlər***

Optimal vergitutma nəzəriyyəsiindən alınan əks elastiklik prinsipinin seçilən mal qruplarına aksizlərin tətbiqi zamanı istifadəsi əlverişlidir. Məsələn, ənənəvi olaraq seçilən aksizləri “ictimai zərərli” sayılan malların (məsələn, tütün, alkoqol və benzin) vergiyə cəlb olunması üçün geniş vergitutma bazasına malik olan ƏDV-yə əlavə kimi istifadə etmək əlverişli hesab edilir. Bu mallara tələbin elastikliyi qısamüddətli planda nisbətən aşağı olur. Buna görə də yüksək vergi dərəcələrindən istehlakın əhəmiyyətli azalmasını yaratmadan müəyyən həcmdə vergi daxilolmalarının əldə olunması üçün istifadə oluna bilər. Aydın ki, belə tipli vergiləri aşağı tələb elastikliyinə malik olan digər malların (məsələn, ilkin tələbat mallarının) istehlakçıları üçün vergi ağırlığının yaradılmaması məqsədilə seçim qaydasında istifadə etmək lazımdır. Seçilən müəyyən mallara aksizlərin daha bir xüsusiyyəti onların yüksək tələb elastikliyinə malik olan, lakin aşağı dərəcələrlə ümumi istehlak vergisinə kifayət olmayan həcmdə cəlb olunan zinət əşyalarına müəyyən edilməsinin mümkünlüyü və hətta zəruriliyindən ibarətdir. Aksizlərin işlənməsi zamanı çoxlu sayda praktiki məsələlər yaranır: məsələn, aksizləri hansı mərhələdə tutmaq lazımdır: istehsalıdan, yoxsa istehlakdan; hansı dərəcələr tətbiq edilməlidir: advalor, yoxsa spesifik. Optimal vergitutma prinsipləri nəzərə alınmaqla, həmçinin aksizlərin optimal strukturunun işlənməsi imkanlarına baxılması da zəruridir. Qeyd olunan bu məsələlər üçüncü fəslin 3.4-cü paragrafında nəzərdən keçirilir.

### **Gəlirlərə və əmlaka vergilər**

Daha əvvəllər yaranmış və hal-hazırkı vaxtadək vergitutma sahəsində fiziki və hüquqi şəxslərin gəlirlərinə tətbiq olunan vergilərin

optimal forması barədə məsələ hələ də tam həll edilməmiş qalır. Dördüncü fəsil bir neçə bölmədən ibarətdir və burada gəlir anlayışına tərifin verilməsinə cəhd edilir, gəlirlərə vergilərin müxtəlif aspektləri nəzərdən keçirilir və gəlirlərə və əmlaka vergilərin digər variantlarının təhlilinə baxılır.

### ***Gəlir, vergi tutulan gəlir və optimal vergitutma***

Gəlirlərin vergiyə cəlb olunmasında müəyyən dövr üzrə gəlirin istifadə olunan nəzəri konsepsiyası, yaxud anlayışı böyük rol oynayır. Daha geniş yayılan nəzəri əsas ilkin olaraq Georq Şanzın (*Georg von Schanz, 1853-1931*), Robert Heyqin (*Robert M. Haig*) və Henri Saymonsun (*Henry Calvert Simons, 1899-1946*) tədqiqatlarında işlənmişdir. Şanz-Heyq-Saymons tərifinə görə gəlir - istehlakda reallaşdırılan hüquqların bazar dəyərinin məbləği və baxılan dövrün əvvəli və sonunda mövcud mülkiyyət hüququnun dəyərinin dəyişməsidir. Beləliklə, bu tərifə görə “kompleks gəlir” baxılan həmin dövrdə istehlakla əmlakın dəyərinin xalis artımının cəminə bərabərdir. Eyni zamanda, gəlirin çox da geniş yayılmayan digər anlayışları da mövcuddur. 4.1-ci paraqrafda həmçinin gəlirin nəzəri konsepsiyası ilə bağlı digər məsələlərə də baxılır.

Gəlirlərin optimal vergitutma nəzəriyyəsində effektivliklə ədalətlik arasında kompromis tədqiq olunur. İqtisadi nəzəriyyədən gəlirlərin bölüşdürülməsinin ədalətliliyinə münasibətdə müxtəlif yanaşmalar zamanı gəlir vergisinin proqressivliyinin optimal dərəcəsinə münasibətdə nəticələr çıxarmaq mümkündür. İstifadə olunan modellər vergilər ödənilənədək gəlirlərin paylanması barədə aşağıdakı ilkin şərtlərə əsaslanır: dövlətin məqsədi gəlir vergisindən istifadə etməklə ictimai rifahı maksimum etməkdir və vergi sistemi fərdlərin əməyə meylliliyinə mənfi təsir göstərir (bu da vergi ilə bağlı olan effektivlik itkilərini özündə ifadə edir). Bu modellərin praktiki tətbiqi ilə bağlı olan məsələlər 4.2.1-ci paraqrafda nəzərdən keçirilir.

Gəlirlərin optimal vergitutmasına münasibətdə normativ tövsiyələr bir çox ölkələrin gəlir vergisi sistemlərinin strukturunda öz əksini tapmışdır. Bununla yanaşı gəlir vergisinin xarakteri çox vaxt effektivlik və ədalətlikdən başqa, digər məqsədlər nəzərə alınmaqla qəbul olunan qərarların nəticələrini əks etdirir. Baza strukturuna görə gəlir ver-



gisi qlobal və müstəqil ola bilər. Gəlir vergisi sistemləri gəlir vergisinin istifadə olunan konsepsiyasına, konkret növ gəlirlərin vergiyə cəlb olunmasına yanaşmalara, vergi tutulan bazadan yol verilən çıxılmalara, azadolmalara, kreditlərə, vergi dərəcələrinin strukturuna və vergi kateqoriyalarının kəmiyyətinə görə, həmçinin inflyasiyaya münasibətdə neytrallıq dərəcəsi üzrə bir-birindən fərqlənilir. 4.2.2-ci bölmədə fiziki şəxslərin gəlir vergisinin baza strukturu nəzərdən keçirilir.

### ***Vergilərin müəyyən edilməsi məsələləri***

Fiziki şəxslərin gəlir vergisi sistemində vergi öhdəlikləri prinsipə aşağıdakı 4 xarakteristika ilə müəyyən edilir: vergi tutulan obyektin seçilməsi; vergi tutulan gəlirin mənbələri; vergi güzəştləri və vergi dərəcələrinin şkalaları. Beləliklə, vergi tutulan vahidin - ev təsərrüfatının, yaxud fiziki şəxsin - düzgün seçilməsi və onun vergi sisteminin vergi tutulan gəlir, vergi güzəştləri və vergi kreditləri, həmçinin vergi dərəcələrinin strukturu kimi digər xarakteristikalarla qarşılıqlı əlaqəsi böyük əhəmiyyət kəsb edir. Bu xarakteristikaların hər hansı bir uyğunluğu vergi sisteminin ədalətlik və effektivlik dərəcəsinə müxtəlif şəkildə təsir göstərir. Bu məsələlər 4.2.3-cü bölmədə nəzərdən keçirilir.

Verginin proqressivliyi bütövlükdə ədalətliyin minimum səviyyəsini təmin edən müsbət xüsusiyyət hesab edilir, lakin bu zaman proqressivliyin özünün qiymətləndirilməsinin müxtəlif anlayışları və metodları mövcuddur. Adətən onlar bir-biri ilə ziddiyyət təşkil edən nəticələr də verə bilər. Beləliklə, vergilərin paylanmasına istiqamətlənən *bir göstərici*, hətta əhalinin yalnız böyük olmayan bir hissəsinin, məsələn vergi ödəyicilərinin daha yüksək gəlir səviyyəsinə malik olan onda bir hissəsinin vergiyə cəlb olunduğu situasiyada (ümumilikdə vergi yükü yüksək olmadıqda və ÜDM-in təxminən 1 faizini təşkil etdikdə) belə sistemin yüksək proqressivlik dərəcəsini aşkar edə bilər. Vergilər ödənildikdən sonra gəlirlərin bölüşdürülməsinə istiqamətlənən *digər bir göstərici* isə elə həmin vergi sisteminin aşağı proqressivlik xarakterinə malik olması ilə bağlı nəticə üçün əsas verə bilər. Aydın göründüyü kimi, proqressivlik göstəricisinin seçilməsi adətən diskussiyaların predmetinə çevrilir. Bu göstəricinin konkret strukturu



sistemin ədalətliliyi və effektivliyi üçün əhəmiyyətli nəticələrə malik ola bilər. Proqressivlik konsepsiyaları və ayrı-ayrı inkişaf etmiş və inkişaf etməkdə olan ölkələrin praktiki təcrübəsi 4.2.4-cü paraqrafda təhlil olunur.

Kompleks gəlir konsepsiyasından istifadə onun bilavasitə kəmiyyət qiymətləndirilməsi imkanlarını təmin etmir. Kommersiya müəssisəsi, yaxud şirkət çərçivəsində gəlirlərin ölçülməsi mürəkkəb məsələ ola bilər. Birincisi, aktivlərin və passivlərin düzgün qiymətləndirilməsi tam düzgün hesab edilə bilməz. Belə qiymətləndirmə iqtisadi dəyər, ilkin dəyər, bazar dəyəri, mülkiyyətçi üçün dəyər, bərpa dəyəri, yaxud hər hansı digər baza əsaslı dəyər kimi müxtəlif kriterilərə əsaslanıla bilər. İkincisi, aktivlər və passivlər pul, yaxud real ifadədə nəzərə alınla bilər ki, bu da inflyasiya şəraitində onların dəyərinə müxtəlif şəkildə təsir göstərir. İnflyasiyaya doğru olmayan düzəlişlər mənfəətin düzgün olmayan kəmiyyət qiymətləndirilməsinə gətirib çıxara bilər. Üçüncüsü, gəlirin alınması vaxtı müxtəlif cür müəyyən edilə bilər. Belə ki, gəlir ya onun hesablanması anında, yaxud da onun faktiki alınması anında (kassa formasında) əldə olunmuş hesab edilir. Əgər müəssisə zərərlə işləmişdirsə, gələcək, yaxud keçmiş dövrlərə keçirilməli olan (keçirilə bilən) riski özünə qəbul edən müəssisələr üçün vergi sisteminin sanksiyalarından qorunmaq məqsədilə zərərlər üçün vaxt intervalını müəyyən etmək lazımdır. Vergi tutulan gəlirin kəmiyyət qiymətləndirilməsi sahəsində mürəkkəb məsələlər arasında həmçinin aşağıdakıları qeyd etmək olar: 1) müxtəlif aktivlər üçün onların faydalı xidmət müddəti ərzində amortizasiya qaydalarının müəyyən edilməsi; 2) maddi dövrüyyə vəsaitləri ehtiyatlarının qiymətləndirilməsi metodları (burada FIFO, LIFO və orta dəyər metodları istifadə olunur); 3) müəssisənin aktivlərinin xarici valyutada ifadə olunduğu hallarda valyuta məzənnəsinin nəzərə alınması üsulları. Bu və ya digər konkret yanaşmanın seçilməsi həm şirkətin balans vəziyyətinə, həm də onun mənfəət və zərərlər hesabatına öz təsirini göstərir. 4.3.1-4.3.3-cü paraqraflarda gəlirin və vergi tutulan gəlirin kəmiyyət qiymətləndirilməsinə münasibətdə zəruri yanaşmaların seçilməsi məsələlərinə baxılır.

Son illərdə şirkətlərin vergiyə cəlb olunmasında tənzimləmə rejimindən və mühasibat uçotu metodlarından fərqli olaraq kreditlər üzrə,

xüsusilə də banklara münasibətdə, mümkün zərərlərin ödənilməsi ilə bağlı yaradılan ehtiyatlar üçün vergi rejimi kimi aspektlərin əhəmiyyəti yüksəlmişdir. Maliyyə aktivləri ilə əməliyyatlar həyata keçirildikdə, vergitutma məqsədləri üçün onların cari dəyərinin müəyyənləşdirilməsi nisbətən sadədir. Lakin istehlak kreditləri, yaxud digər maliyyə tələbləri kimi ssudalarla bağlı məsələlər bir qədər fərqlidir. Onlardan bəziləri borcun alınmasının aydın görünən qeyri-mümkünlüyü səbəbindən ödəmə müddəti çatanadək tamamilə qiymətdən düşə bilər. Konkret və şəffaf qaydalar çərçivəsində kreditlər üzrə zərərlərin ödənilməsinə sərf olunan ayırmaların vergi tutulan bazadan çıxılmasına yol verilməsi məqsədəuyğun ola bilər. Bu sahədə mahiyyəti üzrə iki metod istifadə olunur. Birincisi, bu silinmə metodudur. Bu zaman ümitsiz kreditlərin xərclərə aid edilməsi o zaman aparılır ki, bu kreditlər tamamilə, yaxud qismən qiymətdən düşmüş olsun. İkincisi, bu ehtiyatlar metodudur ki, bu vaxt ümitsiz borcların yaranması situasiyasında həmin borcların ödənilməsi üçün xüsusi ehtiyat hesabı açılır, lakin bu zaman bütün debitor borcları onların tam qiymətdən düşməsinədək nominal dəyər üzrə nəzərə (uçota) alınır. Kreditlərin təqdim edilməsi (verilməsi) riski ilə bağlı olan daxilolmalar faiz ödənişlərinin bir hissəsi hesab edilir və kreditin fəaliyyət müddəti ərzində baş verir, lakin bu zaman kreditlər üzrə zərərlər müəyyən dövrlərdə toplana bilər. Aydın görünür ki, silinmə metodunda olduğu kimi, ehtiyatlar metodu da kreditlər üzrə zərərləri daha gec müddətdə yaranan portfellerlə müqayisədə daha tez yaranan zərərlərə malik kredit portfelleri üçün daha əlverişli mühit yaradır. 4.3.6-cı paraqrafda vergi çıxılmalarının məqsədəuyğunluğu və alternativ metodların seçilməsi problemlərinə baxılır və ayrı-ayrı ölkələrin təcrübəsinin icmalı verilir.

### ***Gəlirlərə tətbiq olunan vergilərin integrasiyası***

Gəlirlərə verginin müəyyən edilməsi zamanı ən vacib məsələlərdən biri də fiziki şəxslərin gəlir vergisinin və hüquqi şəxslərin mənfəət vergisinin “integrasiyası” hesab edilir. Problemlər bir sıra gəlir mənbələrinin (məsələn, dividendlər kimi) fərdi şəxslərə ödənilənədək bir dəfə şirkət səviyyəsində vergiyə cəlb olunduğu, sonra isə ikinci dəfə fiziki şəxslərin gəlirləri kimi vergitutmaya məruz qaldığı

hallarda yaranır. Vergilərin inteqrasiyasının xeyrinə arqumentlər özünün əsasında çoxlu sayda ilkin şərtlərə malikdir, o cümlədən, şirkətlər ödənişə qabiliyyətinə malik olmaya, yalnız gəlirlərin fiziki şəxslərə “ötürülməsi” üçün bir “kanal” kimi çıxış edə bilərlər. Belə kanal olmaqla, şirkətlər ümumiyyətlə, vergiyə cəlb olunmamalıdır və yalnız fiziki şəxslərin gəlir vergisinin tutulması mexanizmi kimi istifadə oluna bilərlər. Verginin həm şirkətlərin gəlirlərindən, həm də şəxsi gəlirlərdən tutulması ilə bağlı olan ikiqat vergitutmadan yayınmaq üçün ya şirkət səviyyəsində, yaxud da fiziki şəxslərin vergitutma səviyyəsində vergilərdən tam, yaxud qismən azadolmalar tətbiq oluna bilər. Lakin klassik vergi sistemi çərçivəsində bu iki verginin inteqrasiyasına cəhd edilmir. Bunun üçün aşağıdakı kimi bir neçə səbəb göstərilir: inteqrasiya nəticəsində vergi daxilolmaları itkilərinin olması ehtimalı; inteqrasiyanın müflisləşmə hallarının azalmasına gətirib çıxaracağı ilə bağlı ciddi empirik sübutların olmaması; həmçinin klassik sistemdən istifadənin nisbi sadəliyi. Müxtəlif ölkələrin təcrübəsi göstərir ki, daha çox qismən inteqrasiyalı, yaxud klassik sistemlər istifadə olunur. İkiqat vergitutma dərəcəsinin azaldılması, yaxud aradan qaldırılması üçün müxtəlif növlü mexanizmlərdən istifadə oluna bilər. 4.4.1-ci və 4.4.2-ci paragraflarda inteqrasiyanın müsbət və mənfi aspektləri nəzərdən keçirilir və onun mexanizmini əks etdirən modellər təsvir olunur.

#### ***Kapital dəyəri artımının, faizlərin və dividendlərin vergiyə cəlb olunması***

Real və maliyyə aktivlərinin (məsələn, şirkətin kapitalında iştirak kimi) dəyərinin artmasından gəlirlər də birbaşa olaraq kompleks gəlir anlayışına aid edilir. Bu zaman kapital dəyərinin artımından gəlirlərin vergiyə cəlb olunması investisiyalara mənfi təsir göstərir və bundan əlavə, bir çox hallarda kapitalın dəyərinin hesablanan, lakin reallaşmayan artımını qiymətləndirmək praktiki olaraq çox çətin olur. Bu səbəbdən gəlir vergisi sistemlərində əksər hallarda kapitalın dəyərinin artımından gəlirlərin xüsusi statusu barədə müddəalar nəzərdə tutulur və bu növ gəlirlər çox vaxt vergilərdən azad edilir, yaxud həmin gəlirlər üçün daha aşağı dərəcələr müəyyənləşdirilir. Məsələn, mülkiyyətçisi tərəfindən istifadə olunan mənzilin və dövlət qiymətli kağızlarının də-

yərinin artımı çox vaxt vergilərdən azad olunur. Digər tərəfdən, əgər kapital dəyərinin artımı amortizasiya olunan aktivlərə münasibətdə reallaşdırılırsa, vergi sistemləri aktivlərin dəyərinin belə artımını adi gəlirlər kimi vergiyə cəlb etməklə, amortizasiyaya güzəştlərini “qaytarmağa” çalışırlar. Gəlirlərin diferensasiyalı şəkildə vergiyə cəlb olunması və kapital dəyərinin artımı belə bir mülahizəyə əsaslanır: vergi tutulan gəlir - bu kapital mənbələrinin özlərinin dəyərində dəyişikliklərlə bağlı olmayan həmin mənbələrdən vəsaitlər axınını ifadə edir. Əgər kapital dəyərinin artımına tətbiq olunan vergi dərəcəsinin şkalası gəlir üçün vergi dərəcələrinin şkalalarından əhəmiyyətli fərqlənərsə, onda müəssisənin dəyərinin konkret artımının gəlir kimi, yaxud kapital dəyərinin artımı kimi təfsir olunması böyük əhəmiyyət kəsb edir. Belə ki, məsələn, əgər valyuta məzənnəsinin dəyişməsi hesabına əldə olunan pul vəsaitləri (gəlirləri) vergiyə cəlb olunmursa, həmin mənfəət hələ də reallaşmayıbsa, onda belə bir sual yaranır: vergitutma məqsədləri üçün həmin məbləğə necə baxılmalıdır - adi gəlir kimi, yaxud kapital dəyərinin artımından gəlir kimi? Həmçinin buna oxşar digər analogi situasiyalar da yaranır. Bu səbəbdən də kapital dəyərinin artımına münasibətdə vergi qanunvericiliyinin müddəaları adətən bu artımın fiziki şəxslərdə, yaxud şirkətlərdə baş verməsindən asılı olaraq fərqləndirilir. Bütün bunlar ona gətirib çıxarır ki, kapitalın dəyərinin artımına vergilər üçün gəlir vergisinin strukturu ilə bağlı olmayan müstəqil struktur müəyyənləşdirilir. Bu iki gəlir növü üçün müxtəlif vergi dərəcələri, vergi tutulan minimumun son kəmiyyətləri, inflyasiyaya düzəlişlər, investisiyaların “məhdudlaşdırılması” və müddətin uzadılması barədə müddəaların zəruriliyinin təmin olunması üçün zəruri holding dövrü istifadə olunur. 4.4.3-cü paraqrafda bu struktur problemlərə baxılır və ayrı-ayrı ölkələrdəki təcrübələrin icmalı verilir.

Faizlərin və dividendlərin vergi rejimi də analogi problemlər yaradır. Adətən, şirkətlərin mənfəət vergisi sistemlərində şirkətin kreditörünə faiz ödənişləri vergi tutulan mənfəətin məbləğindən çıxılır. Dividendlərin bir hissəsi vergi tutulan gəlir məbləğlərindən çıxıla bilər, yaxud əksər hallarda qeyd edildiyi kimi, dividendlər üzrə ödəmələr vergi tutulan mənfəət hesabatına bilavasitə təsir göstərir. Bu onu bildirir ki, şirkətlərin vergiyə cəlb olunması borclar hesabına maliyyələşdirmələr üçün daha əlverişli şərait yaradır. Bu isə öz növbəsində

mülkiyyətçilərə ödənilən gəlirlərin “faizlər” altında “gizlədilməsinə” şirkətlərin stimulumu yüksəldir. “Kifayət olmayan kapitallaşma” şirkətlərin xarici filialları situasiyasında xüsusi əhəmiyyət kəsb edir ki, nəticədə də vergi orqanları vergilərdən yayınmanın bu formasını məhdudlaşdıran müddəaları daxil etməli olurlar. Məsələn, bu zaman borc vəsaitlərinin xüsusi kapitalla nisbəti göstəricisi üzrə məhdudiyyətdən istifadə edilə bilər. Lakin son zamanlar yeni bir nöqteyi-nəzər formalaşmışdır, hansı ki, borclar hesabına maliyyələşmələr üçün daha əlverişli şəraitin mövcudluğu mənfəətin reinvestisiya olunduğu, yəni kapital dəyəri artımının reallaşmasının qeyri-müəyyən müddətə təxirə salınması situasiyasında bir o qədər də aydın olmaya bilər. Borclar hesabına maliyyələşmə ilə xüsusi vəsaitlər hesabına maliyyələşmələr arasında seçimə münasibətdə vergilərin neytrallılığının təmin olunması üçün alternativ yanaşmalar da təklif olunur: integrasiya; xüsusi vəsaitlər hesabına maliyyələşmələr halında vergi tutulan gəlir məbləğlərindən tutulan faizlərin şərti hesablanması; vergi tutulan gəlir məbləğlərindən həm dividendlərin, həm də faizlərin çıxılmasının istisnasını nəzərdə tutan kassa axınlarına vergi.

Faizlərə və dividendlərə münasibətdə bir neçə ölkə nümunəsində müxtəlif vergi rejimlərinin tətbiqinin mümkün nəticələri 4.4.4-cü paragrafda təhlil olunur.

### ***Gəlir vergiləri ilə bağlı olan digər problemlər***

Son illərdə mənfəətinin maksimum olmasına çalışan şirkətlər tərəfindən hansı ana qədər aşınan kapitalın əvəzlənməsi üçün investisiya qoyuluşlarının həyata keçirilməsi məsələsi xüsusi əhəmiyyət kəsb etmişdir. Təsdiq edilmişdir ki, şirkət vahid kapital artımının həmin investisiya ilə bağlı olan bütün məsrəflərin (vergilər də daxil olmaqla) ödənilməsi üçün kifayət olan real gəlirlər axınının (cari dəyər üzrə) təmin etdiyi, yaxud baxılan dövrdə 1 pul vahidi kapitaldan istifadədən son faydanın bu dövr ərzində 1 pul vahidi kapitalla sahibliklə bağlı olan bütün məsrəflərə bərabər olduğu anadək investisiya qoyuluşlarını həyata keçirəcəkdir. Müəyyən dövrdə bir pul vahidi kapitalla sahibliklə bağlı olan məsrəflər kapitalın dəyəri adlanır. Bu dəyər iki komponentdən ibarətdir: borc, yaxud xüsusi vəsaitlər hesabına maliyyələşmələrlə bağlı olan məsrəflər və kapitalın istehlakı ilə bağlı olan və amortizasiyanı

əks etdirən məsrəflər. Kapitaldan gəlirlərə tətbiq olunan vergi hər iki növ xərclərə müxtəlif cür təsir edəcəkdir və bununla da son investisiyalara da öz təsirini göstərəcəkdir. Son faktiki vergi dərəcəsi (SFVD) vergilərin yaratdığı təhriflərin məbləğini nəzərə alır. SFVD həmçinin vergilər ödənilənədək son investisiyaların mənfəət norması ilə həmin son vahid investisiyanın maliyyələşdirilməsi üçün istifadə olunan yığımların (vergilər ödənildikdən sonra) mənfəət norması arasındakı fərq kimi də müəyyən edilə bilər. SFVD göstəricisinə vergilərlə bağlı olan çoxlu amillər təsir göstərir. Xüsusilə də aşağıdakıları qeyd etmək olar: maliyyələşmə formalarının (xüsusi, yaxud borc vəsaitləri hesabına) şirkət tərəfindən seçilməsinə təsir edən vergi qanunvericiliyinin müddəaları; vergi tutulan gəlirdən çıxılan amortizasiyanın həqiqi iqtisadi amortizasiya ilə müqayisələndirilməsi ilə bağlı problem; borc vəsaitlərinin təchizatçıları hesab edilən fərdi əmanətçilərin vergi tutulduqdan sonrakı mənfəəti. İnflyasiya qeyri-vergi amilini özündə ifadə edir və bu kapitaldan istifadə ilə bağlı olan real iqtisadi məsrəflərin qarşılınması (ödənilməsi) üçün şirkətin imkanlarını aşağı salır. Bu zaman inflyasiya nəticəsində həmçinin real ifadədə borcların dəyəri də aşağı düşür. Beləliklə, indeksləşdirmə olmadan inflyasiya investisiyaların əsil iqtisadi dəyərini artırır, yaxud azalda bilər. İnflyasiyanın SFVD-yə hansı istiqamətdə təsir göstərəcəyini nəzəri olaraq müəyyən etmək mümkün deyildir, ona görə ki, bu zaman iki əks istiqamətli qüvvə təsir göstərir. 4.4.5-ci paragrafda SFVD-ni müəyyən edən müxtəlif amillər təhlil olunur.

Bir çox ölkələrdə bu və ya digər formada iqtisadi fəaliyyətin prioritet sferalarına investisiya qoyuluşunun yüksəldilməsi üçün vergi stimullarından istifadə edilmiş və hazırda da istifadə olunur. Bu stimullar adətən xaricdən vəsaitlər axını hesabına güclənən ölkə daxilində kapital qoyuluşunun fəallaşmasına yönəldilmişdir. Bu məqsədlə prioritet sektorlar üçün vergi dərəcələrinin aşağı salınması, müəyyən dövr üçün “vergi tətilləri”, habelə investisiya xərclərinin sürətli silinməsi kimi müxtəlif tipli vergi stimulları istifadə edilir. Sonuncu tədbir sürətli amortizasiya, yaxud investisiya vergi kreditləri formasını qəbul edə bilər, hansı ki, bu zaman kapital qoyuluşu xərcləri hesabına vergi öhdəliklərinin azalması imkanı yaranır. Həm inkişaf etmiş, həm də inkişaf etməkdə olan ölkələrin materialları əsasında aparılan tədqiqatlar əminliklə sübut edir ki, investisiyaların səviyyəsi daha yüksək dərə-

cədə zəruri infrastrukturla təmin olunan iqtisadi və siyasi sabitlik səviyyəsi, peşəkar, yaxud təlim keçən işçi qüvvəsinin, həmçinin təbii ehtiyatların mövcudluğu kimi qeyri-vergi amilləri ilə müəyyən olunur. İnvestisiyaların cəlb olunması üçün vergi amilləri arasında diferensiasiyalı vergi stimullarına nisbətən optimal vergi strukturunun olması və vergitutmanın ümumi aşağı səviyyəsi daha böyük əhəmiyyət kəsb edir. Bundan əlavə, vergi stimulları effektivlik itkilərini yaradır, ona görə ki, onlar resursların paylanması təhrifləri yaradır. Vergi stimulları vergitutma bazasının azaldılması tendensiyasına malikdir, “vergi planlaşdırması” üçün geniş imkanlar açır və qısamüddətli investisiyalar, həmçinin artıq mənfəət gətirən investisiyalar üçün əlverişli şərait yaradır. Onlar həmçinin operativ nəzarəti və uyğun olaraq ümumilikdə vergi sisteminin fəaliyyətini çətinləşdirir. Vergi stimullarından geniş istifadə edən inkişaf etməkdə olan ölkələrin ümumi təcrübəsi ondan ibarətdir ki, bu stimullar vergi öhdəliklərinin azaldılmasının və vergilərin ödənilməsindən yayınmanın alətini təşkil edir. 4.4.6-cı paragrafda vergi stimullarının rolu və onlarla bağlı olan məsələlərin təhlili aparılır.

### ***Aktivlərə, mülkiyyətə, mirasa və hədiyyələrə vergilər***

Bir çox ölkələrdə müəssisələrin aktivləri, yaxud bu aktivlərdən da xilolmalar da vergilərə cəlb olunur. Bəzən belə vergi gəlir vergisinə əlavə kimi fəaliyyət göstərir, bəzən isə onu əvəz edir, yaxud da gəlir vergisinin məbləğinə minimum ödəniş edir. Bu zaman bir qayda olaraq geniş bazaya tətbiq edilən aşağı dərəcələrdən istifadə olunur. Hətta kapitalın nisbətən yüksək mobilliyi situasiyasında kapitala orta mənfəət adətən sahələr üzrə fərqlənir. Ona görə də aktivlərə vergilər əlavə, yaxud minimum vergi kimi daha uğurlu istifadə oluna bilər. Əksər xarici ölkələrdə ən müxtəlif bazalı aktivlərə vergilər istifadə olunur. Bu vergilər aktivlərin ümumi dəyərindən, kapitalın xalis dəyərindən, əsas fondlardan və i.ə. tutula bilər. Nəzəri və praktiki baxımdan ümumi aktivlərə vergi daha yaxşı variant hesab edilir. Əgər borclar hesabına aktivlərin maliyyələşdirilməsi üçün əlverişli olmayan şəraitin yaradılması məqsəd kimi qarşıya qoyularsa, onda vergi bazası kimi xalis aktivlərdən deyil, ümumi aktivlərdən istifadə edilməsi zərurəti yaranır. Vergi bazası kimi əsas fondlardan istifadə daha asandır, lakin bu, aktivlərin digər



formalarının xeyrinə əsas fondlara qoyuluşların azalmasına gətirib çıxarır. Ümumi aktivlərin vergiyə cəlb olunması halında istehsal ehtiyatlarına qiymətlərin və buraxılış qiymətlərinin müəyyən edilməsi zamanı strateji mülahizələrdən istifadəyə stimulaşdırılır ki, bunun hesabına da transfert vergitutma problemi minimumlaşdırılır. Əgər vergi bazası kimi ümumi hasılatdan istifadə olunarsa, onda bu baza ya yalnız məhsul satışını, yaxud həm də aktivlərin satışını və kapitalda iştirak aktivlərini, həmçinin yeni borc öhdəliklərindən daxilolmaları özündə birləşdirməlidir. Özünün sadəliyinə baxmayaraq ümumi aktivlərə verginin də əsaslı şəkildə işlənilməsinə ehtiyac vardır. Xüsusilə də dəyərin qiymətləndirilməsi sahəsində çətinliklər yarana bilər, ona görə ki, baza uzunmüddətli və cari aktivləri müxtəlif nisbətdə özündə birləşdirir və vergitutma məqsədləri üçün aktivlərin orta dəyərinin hesablanması lazım gəlir. Bundan əlavə, uzunmüddətli aktivlərin bütün xidmət müddəti ərzində inflyasiyanın təsirini nəzərə almaq mürəkkəbdir. Aktivlərin dəyər qiymətləndirilməsinin aparılması üçün vaxtın seçilməsi də böyük əhəmiyyət kəsb edir, ona görə ki, müəssisənin aktivlərinin kəmiyyəti il ərzində dəyişə bilər. Bu vergi ilə bağlı olan digər problemlər də, xüsusilə də qarşılıqlı maliyyə iştirakına malik ödəyici-müəssisələrin ikiqat vergiyə cəlb olunması, daha vacib hesab edilə bilər. Bundan əlavə, ümumi aktivlərə tətbiq olunan vergi sistemi özünün vergi öhdəliklərinin tənzimlənməsi nəticəsində müəssisələrdə yaranan məhdud likvidliklə bağlı olan problemlərin neytrallaşdırılmasını təmin etməlidir. Həmin kateqoriyaya aid olan müxtəlif vergilərin xeyrinə və əleyhinə olan argumentlər 4.5.1-ci paragrafda təhlil olunur.

Torpağa və mülkiyyətə vergilər - vergitutmanın daha qədim formalarından biridir. Onlar üçün əsas vergi benefisiarlarının vergiyə cəlb olunması və ödəmə qabiliyyətliliyi prinsipi hesab edilir, ona görə ki, dövlət qanunilik formasında və mülkiyyətçilərin hüquqlarının müdafiəsinə imkan verən qaydada faydanı təmin edir. Bu zaman mülkiyyətə sahiblik faktının özü ödəmə qabiliyyətliliyini göstərir. Mülkiyyətin vergiyə cəlb olunması formalarına vergitutma bazası hesablanan icarə haqqı, kapitalın dəyəri, yaxud torpağın dəyəri hesab edilən vergilər aid edilir. Bununla yanaşı, bu vergi ilə bağlı çoxlu praktiki problemlər mövcuddur. Birincisi, mülkiyyət özündə eynicinsli olmayan malları ifadə edir. İkincisi, çox vaxt “ədalətli bazar



icarə haqqı”nı, yaxud “ədalətli bazar dəyəri”ni dəqiq müəyyən etmək çətin olur, ona görə ki, o, gəlir potensialı, yaxud mənzildən sahibi istifadə etdiyi halda isə müqayisəli mülkiyyətin dəyəri kimi konsepsiyalara əsaslanmalıdır. Üçüncüsü, bəzən belə qiymətləndirmələr sosial mülahizələr səbəbindən azaldılır. Dördüncüsü, vergi intizamına riayət olunması və inzibati tənzimləmənin sadəliyi üçün vahid fiksə olunmuş vergi dərəcəsiindən istifadəyə üstünlüyün verilməsinə baxmayaraq, mülkiyyətin dəyərinin azaldılması praktikasının yayılması çox vaxt yüksək proqressiv vergi dərəcələrinin daxil edilməsi səbəbindən irəli gəlir. Kənd təsərrüfatı torpaqlarına vergi mülkiyyətə tətbiq olunan ən qədim vergi sayılır, lakin vergi daxilolmaları üçün onun əhəmiyyəti aşağı düşmüşdür. Bunun əsas səbəbi isə ondan ibarətdir ki, tətbiq olunan, məsələn torpaq sahəsi əsasında müəyyən edilən vergilər torpağın əsil dəyərini əks etdirməyə bilər və inflyasiya dövrlərində elastik deyildir. Beləliklə, vergi islahatlarının aparılması tələb olunan əsas sahələrdən biri də kənd təsərrüfatı torpaqlarının və kənd təsərrüfatı gəlirlərinin vergiyə cəlb olunması hesab edilir. Torpağa və mülkiyyətə vergilərin müxtəlif aspektləri 4.5.2-ci paragrafda təhlil olunur.

Çoxdan mövcud olan vergilərdən biri də sosial və iqtisadi fəlsəfənin əksi hesab edilən şəxsin vəfatından sonra mülkiyyətin digər şəxsə (şəxslərə) verilməsi zamanı tutulan vergi sayılır. Bu verginin məqsədləri aşağıdakıları nəzərdə tutur: fiziki şəxsin vəfatından sonra öz sərvətinə sərəncam vermə hüququnun məhdudlaşdırılması, yaxud “xüsusi güc” sərf etmədən varislik nəticəsində sərvətin əldə edilməsi, yığımclar və investisiyalar üçün mənfi stimulların azalması zamanı həyat müddəti ərzində əldə olunan kapitaldan gəlirlərin vergiyə cəlb olunması üçün son müddətin müəyyənləşdirilməsi və sərvətin yenidən bölüşdürülməsi. Lakin bu vergi və hədiyyə verilən əmlakdan vergilər büdcə daxilolmalarına əhəmiyyətli olmayan həcmdə töhfə verir. Onların vergi bazası çox vaxt əhəmiyyətli çıxılmalara və əmlakın dəyərinin aşağı salınmasına görə azalır. Verginin ödənilməsiindən yayınmaq üçün “nəsillərin buraxılışı”ndan istifadə olunur, belə ki, bu zaman əmlakın bir sahibdən digərinə keçid saylarının azaldılması məqsədilə miras əmlak nəvələrə, yaxud nəticələrə vəsiyyət edilir. Verginin proqressivliyi - bir çox ölkələrdə adətən üç, yaxud dörd dərəcədən is-

tifadə olunur - varisliklə verilən əmlakın hissələrə bölünməsinə səbəb olur. Dəyərin qiymətləndirilməsi problemi əsasən vergitutma obyektinin bircinsli olmaması ilə bağlıdır, hansı ki, bu vergitutma obyektlərinə ömürlük mülkiyyət hüquqları, annuitetlər, şəxsi əşyalar, həmçinin kadastr dəyərinin tətbiqi mümkün olmayan müəssisə və səhmlər daxildir. Digər bir problem isə mülkiyyətin dəyərinin qiymətləndirilməsi vaxtı ilə bağlıdır, hansı ki, bu dəyər əmlakın verilməsi tarixinə, yaxud şəxsin vəfatı anına ədalətli bazar dəyəri əsasında aparılmalıdır. Miras qalan, yaxud hədiyyə edilən əmlakın vergitutma məsələləri ilə bağlı bu və ya digər məsələlər 4.5.3-cü paragrafda nəzərdən keçirilir.

### **Vergitutma və açıq iqtisadiyyat**

Ənənəvi yanaşmalar struktur məsələlərinə və vergilərin beynəlxalq ticarətə təsirinə də aid edilir. Lakin beynəlxalq ticarət və beynəlxalq maliyyə vasitəsi ilə ölkələr arasındakı əlaqələrin inkişafı beynəlxalq iqtisadi inteqrasiyanın genişlənməsinə şərait yaratmış və bununla yanaşı olaraq vergitutma metodlarının mürəkkəbləşməsi də baş vermişdir. Mövcud problemlərdən biri verginin gəlir mənbəyinin yerləşdiyi, yaxud vergi ödəyicisinin rezident olduğu ölkədə tutulmalı olması ilə bağlı seçimin edilməsinin zəruriliyi ilə bağlıdır. Tədqiqatın beşinci fəslində açıq iqtisadiyyat şəraitində vergitutmanın müxtəlif aspektlərinə baxılır.

### ***Gəlir mənbəyi və rezident mənsubiyyəti prinsipləri, vergi sazişləri, kapitalın beynəlxalq axını və transfert qiymətdoyma***

İqtisadiyyatda istehsal amillərinin həm birbaşa, həm də dolaylı şəkildə vergiyə cəlb olunması milli və beynəlxalq mülahizələrin nəzərə alınması ilə bağlıdır. Milli məqsədlər əsasən büdcəyə daxilolmalar üçün vergi sistemindən istifadənin nəticələrini, resursların bölüşdürülməsinin effektivliyini və ədalətliliyini əhatə edir. Lakin milli vergi sistemləri həmçinin beynəlxalq miqyasda istehsal ehtiyatlarının həcminə və bölgüsünə əhəmiyyətli təsir göstərə bilər. Səbəbi isə ondan ibarətdir ki, istehsal amillərindən əldə olunan gəlirlər və vergi bazaları dövlət sərhəddindən kənara, yəni başqa ölkələrə keçə bilər. Potensial münaqişələrin həll edilməsi üçün daxili vergitutma sistemlərində mü-

əyyən korrektələrin edilməsi lazım gəlir. Birbaşa vergitutmaya aid edilən sistemlərdən biri də gəlirlərin mənbə ölkəsi prinsipi və rezidentlik mənsubiyyəti prinsipi hesab edilir. İstehlak vergilərinə, məsələn, ƏDV-yə münasibətdə belə sistem kimi mənşə və təyinat prinsipləri fərqləndirilir.

Gəlirlərin vergiyə cəlb olunması sahəsində rezidentlik mənsubiyyəti prinsipi fiziki şəxslərin o ölkədə, yaxud vergi yurisdiksiyasında vergiyə cəlb olunmasını nəzərdə tutur ki, gəlirlərin mənbəyindən asılı olmayaraq onlar həmin ölkədə rezident olsunlar. Hüquqi şəxslər üçün rezidentlik mənsubiyyətini müəyyən etmək bir qədər çətindir və praktikada çox vaxt bu onların kommersiya fəaliyyətinin qeydiyyatına alındığı yerə görə müəyyən edilir. Gəlirlərin mənbə prinsipi fiziki, yaxud hüquqi şəxslərin gəlirlərinin digər kriterilər nəzərə alınmadan həmin gəlirlərin əldə olunduğu ölkədə vergiyə cəlb olunması ilə bağlı ölkənin prioritetini və hətta müstəsna hüququnu müəyyən edir. Praktikada bir çox ölkələrdə yalnız bir növ prinsipdən deyil, onlardan birgə kombinəsindən istifadə olunur. Belə ki, rezidentlik mənsubiyyəti prinsipi ölkə daxilində yaşayan vətəndaşlar üçün, gəlir mənbəyi prinsipi isə qeyri-rezidentlər, yaxud hüquqi şəxslər (yaxud hər iki kateqoriyalı şəxslər) tərəfindən ölkə daxilində əldə olunan gəlirlərə münasibətdə istifadə olunur. Prinsiplərin bu şəkildə uyğunluğu ölkənin xarici investisiyalar və büdcə daxilolmaları sahələrində qarşıya qoyduğu məqsədlərdən, həmçinin inzibati imkanlardan və rəqəbətli vergi yurisdiksiyaları arasındakı əməkdaşlığın səviyyəsindən asılıdır. Tətbiq olunan prinsiplər arasındakı fərqliliklər ikiqat vergitutmaya səbəb ola bilər ki, bu da özündə vergi sazişlərinin bağlanması zəruriliyini ifadə edir.

İstehlakın vergiyə cəlb olunması (məsələn, ƏDV-nin köməyi ilə) ixrac üçün sıfır (0) dərəcədə istifadə və idxalın vergiyə cəlb olunması ƏDV-nin təyinat prinsipi üzrə tətbiqini ifadə edir. Əksər ölkələr təyinat prinsipindən istifadə edirlər, baxmayaraq ki, transmilli ticarət birlikləri çərçivəsində, məsələn Avropa İttifaqında (Aİ), dövlət sərhədlərinin aradan qaldırılması mənşə, yaxud mənbə prinsipindən istifadəyə səbəb ola bilər.

Rezidentlik mənsubiyyəti və mənbə ölkəsi prinsipləri arasındakı daxili ziddiyyətlər çox vaxt vergi sazişlərinin köməyi ilə həll edilir.

Belə ki, bu müqavilələr ilkin olaraq qarşılıqlı gəlirlər axını üzrə təxmini balansla malik olan inkişaf etmiş ölkələr arasında ikitərəfli qaydada bağlanmışdır. Lakin vaxt keçdikcə ümumi yanaşmalar, struktur və fəaliyyət qaydaları sahəsində sazişlərin sonrakı genişlənməsi baş vermişdir. Belə sazişlər gəlirlərin vergitutma yurisdiksiyalarının bölgüsü ilə bağlı iştirakçı tərəflərin mürəkkəb və ziddiyyətli maraqlarını əhatə edir. Həmin sazişlərdə vergitutma məqsədləri üçün ümumi təsvir və daimi nümayəndəlik kimi kateqoriyalar anlayışı verilir, dividendlərin, faizlərin, lisenziya ödəmələrinin və kapital dəyəri artımının vergitutma məsələləri ilə bağlı şərtlər müəyyənləşdirilir, həmçinin saxta vergi kreditinin verilməsi kimi mexanizmlər daxil edilir. Bu mexanizm kapital idxal edilən ölkədə vergi kreditindən istifadə edən müəssisəyə imkan verir ki, kapital ixrac edən, eyni zamanda, həm də müəssisə üçün rezidentlik mənsubiyyətli hesab edilən ölkədə bu güzəştlərin neytrallaşdırılmasından qaça bilsin. Vergi sazişlərinə həmçinin milli vergi yurisdiksiyaları arasında vergitutma məsələləri ilə bağlı olan informasiya mübadiləsi barədə müddəalar daxil edilir. Əgər ölkələr arasında vergilərin tam harmonizasiyasının təmin olunmasına nail olunsaydı, onda vergi sazişlərinə də heç bir ehtiyac qalmazdı. Lakin digər tərəfdən, bazar təzyiqi vasitəsi ilə vergi rəqabətinin mövcudluğu arzu edilən ola bilər, ona görə ki, bu rəqabət vergilərin və dövlət xərclərinin azaldılması istiqamətində təzyiq yaradır, həmçinin bütün dünya miqyasında dövlət resurslarının bölüşdürülməsi və istifadəsinin effektivliyinin yüksəlməsini şərtləndirir. Bununla yanaşı, vergi rəqabəti həmçinin əlavə qeyri-sabit qısamüddətli makroiqtisadi effektlərin yaranmasına səbəb ola bilər, hansı ki, bu, qlobal ticarətin və kapital bazarlarının effektiv fəaliyyətinə maneçiliklər yarada bilər. Beləliklə, vergilərin harmonizasiyası vergilərin yurisdiksiyalar arasında ədalətli paylanmasının, vergi ödəyicilərinin coğrafi mövqeyinə münasibətdə vergilərin neytrallılığının, vergi ödəyicilərinə münasibətdə ədalətliliyin təmin olunmasında vacib rol oynayır. 5.1-5.3-cü paraqraflarda ikiqat vergitutmanı və onun aradan qaldırılmasını, həmçinin vergi sazişlərinin strukturunu və məzmununu müəyyən edən müxtəlif prinsip və yanaşmaların, həmçinin kapitalın beynəlxalq səviyyədə axını məsələlərinin təhlilinə xüsusi diqqət yetirilir və qısaca olaraq onların inkişafına toxunulur.

Vergi orqanlarının əsas problemlərindən biri də transmilli şirkətlərin vergi öhdəliklərinin azaldılması məqsədilə həmin şirkətlərin qlobal gəlirlərinin vergi yurisdiksiyaları arasında bölüşdürülməsinin həyata keçirilməsi üsullarına və xarakterinə nəzarət hesab edilir. İqtisadi ədəbiyyatda belə fəaliyyət “transfert qiymətqoyma” adlanır. Burada transfert qiymət dedikdə, şirkətdaxili əməliyyatlar çərçivəsində, yəni müxtəlif ölkələrdə yerləşən törəmə şirkətlər, filiallar, yaxud bölmələr arasında malların və xidmətlərin daxili satış qiyməti nəzərdə tutulur. Son onilliklər ərzində şirkətdaxili ticarətin çoxdöfəli artımı ilə bağlı olaraq transfert qiymətlərlə manipulyasiyanın miqyası da genişlənməmişdir. Milli vergi orqanları belə qiymətlərin müəyyən edilməsi qaydalarının daxil edilməsi və onlara riayət olunmasına nəzarətin təmin olunmasının zəruriliyi ilə qarşılaşmış və bu zaman digər yurisdiksiyalarla münaqişələrin minimuma endirilməsinə çalışmışlar. Sevindirici haldır ki, tərəflərin müstəqilliyi prinsipi kimi ümumi məlum olan vahid kriteridən istifadə üzrə ümumi razılığın əldə edilməsinə nail olunmuşdur. Bu kriteriyə uyğun olaraq elə qiymətlərdən istifadə tələb olunur ki, bu qiymətlər asılı olmayan tərəflər arasında müstəqil danışıqlar prosesində baxılan əməliyyatda müəyyən edilmiş olsun. İqtisadi Əməkdaşlıq və İnkişaf Təşkilatında (İƏİT) tərəflərin müstəqilliyi kriterisi əsasında qiymətlərin müəyyən edilməsi üzrə bir neçə tövsiyələr işlənmişdir. Bunlar məlum müqayisəli nəzarət olunmayan qiymətlərə, yaxud asılı olmayan tərəflər arasında aparılan əməliyyatlarda transmilli şirkətlər tərəfindən tətbiq edilən qiymətlərə əsaslanır. Bunlara baxmayaraq əksər inkişaf etməkdə olan ölkələrin vergi orqanları hələ də transfert vergitutma sahəsində problemlərin həllinə hazır deyildirlər. 5.4-cü paragrafda qeyd olunan məsələlər tədqiq olunur və bu sahədə inkişaf etmiş və inkişaf etməkdə olan ölkələrin təcrübəsi nəzərdən keçirilir.

Anoloji şəkildə transmilli şirkətlərin törəmə müəssisələrinin və bölmələrinin vergitutma problemləri çoxcəhətlidir. Məlum olduğu kimi, qəbul edən ölkədə fəaliyyət göstərən, lakin şirkət kimi qeydiyyatda olmayan xarici müəssisə “bölmə” adlanır. “Filial” isə qeydiyyatlı şirkət kimi əməliyyatlar aparır. Hər iki formalı təşkilat özündə “daimi fəaliyyətdə olan müəssisə”ni ifadə edir və bu halda onlar qəbul edən ölkənin vergitutma fəaliyyəti sferasının təsiri altına düşürlər. Bir qay-

da olaraq, vergitutma məqsədləri üçün müəyyən edilən mənfəət bütün əməliyyatların asılı olmayan tərəflər arasında aparıldığı situasiyada alınacaq məbləğə bərabər olmalıdır. Bölmə və filial formasında aparılan fəaliyyətin özünün üstünlükləri və çatışmazlıqları vardır. Məsələn, adətən şirkətlər özlərinin xarici ölkələrdəki zərərlerini tam şəkildə mənbə ölkəsindəki vergi öhdəliklərindən çıxı bilirlər. Bundan əlavə, bölmə vergi tutulduqdan sonra sərəncamında qalan mənfəətini mənbədə əlavə vergi tutulmadan ana şirkətə köçürə bilər. Bir qayda olaraq ana şirkət müəyyən mülkiyyəti mənbə ölkəsində vergiyə cəlb olunmadan bölməyə verə bilər. Vergi stimulları çox vaxt bölmələrə şamil edilir, lakin törəmə müəssisələrə aid edilmir. Bölmələr vasitəsilə əməliyyatların aparılmasının da çoxlu çatışmazlıqları vardır. Məsələn, ana şirkət bölmənin mənbə ölkəsinə köçürülməyən gəlirlərinə mənbə ölkəsindəki verginin təsirini təxirə sala bilməz. Transfert qiymətlərlə sui-istifadənin miqyasının məhdudlaşdırılması üçün qəbul edilən ölkələr adətən bölmələrlə müqayisədə törəmə müəssisələrə münasibətdə daha yumşaq vergitutma rejimi tətbiq edirlər, xüsusilə də onların keçmiş və gələcək illərin zərərlerinin nəzərə alınmasına, yaxud vergi tutulan bazadan çıxılmalara yol verilə bilər. Qeyd olunan bu məsələlərin və onlarla bağlı olan ümumi problemlərin təhlili 5.5-ci paraqrafda aparılır.

## **I FƏSİL. VERGİ SİYASƏTİ VƏ VERGİTUTMANIN PRİNSİPLƏRİ**

### **1.1. Vergi siyasəti və onun həyata keçirilməsi mexanizmləri**

Bazar münasibətləri dövləti iqtisadiyyatın idarə edilməsi və tənzimlənməsi proseslərindən azad etmir. Məsələ burasındadır ki, bu proseslər dövlətin təsərrüfat subyektlərinin istehsal-maliyyə fəaliyyətinə bilavasitə müdaxiləsini əhatə etməməlidir. Dövlət bazar mexanizmlərinin fəaliyyəti üçün lazım olan normal şəraiti yaratmalı, bu mexanizmlərdən biri və əsas olan vergilərin köməyi ilə həmin prosesləri tənzimləməlidir.

Məlumdur ki, iqtisadi inkişaf səviyyəsi eyni olan müxtəlif ölkələrdə iqtisadiyyatın dövlət tənzimlənməsi səviyyəsi müxtəlifdir. İqtisadiyyata daha çox dərəcədə təsir edən ölkə İsveçdir. ABŞ, Almaniya və Yaponiya kimi ölkələrdə dövlət tənzimləmə işləri ilə daha az məşğul olur. Vergilər iqtisadiyyata təsirin maliyyə-iqtisadi sisteminin bir hissəsi olmaqla, dövlətin iqtisadi tənzimlənməsinin əsas aləti kimi çıxış edir. Dövlət ölkənin vergi sistemini yaratmaqla müəyyən maliyyə siyasətinin məqsədləri üçün ondan istifadə etməyə çalışır. Bununla əlaqədar olaraq vergi siyasəti maliyyə siyasətinin nisbətən müstəqil istiqaməti kimi formalaşır.

*Vergi siyasəti* dedikdə, maliyyə resurslarının yenidən bölüşdürülməsi hesabına dövlətin və cəmiyyətin ayrı-ayrı sosial qruplarının maliyyə tələbatlarının təmin olunması və həmçinin ölkə iqtisadiyyatının normal inkişaf etdirilməsi məqsədi ilə ölkənin vergi sisteminin formalaşdırılması üzrə dövlətin həyata keçirdiyi iqtisadi, maliyyə və hüquqi

tədbirlərin məcmusu başa düşülür. Dövlət vergi siyasətini həyata keçirərkən vergilərə məxsus funksiyalara söykənir və fəal vergi siyasətinin həyata keçirilməsi üçün bu funksiyalardan istifadə edir. Ölkənin iqtisadi vəziyyətindən və iqtisadi inkişafın müəyyən mərhələsində dövlətin prioritet hesab etdiyi məqsədlərdən asılı olaraq vergi siyasətinin həyata keçirilməsi üçün müxtəlif metodlardan istifadə olunur. Vergi siyasəti dövlətin iqtisadi siyasətinin tərkib hissəsi olmaqla onun həyata keçirilməsinin forma və metodlarından əhəmiyyətli dərəcədə asılıdır.

Qeyd etmək lazımdır ki, vergi siyasəti büdcə siyasətinin tərkib hissəsi olub, büdcənin gəlir hissəsinin formalaşdırılmasına xidmət edir və büdcənin xərc hissəsi nəzərə alınmadan həyata keçirilə bilməz.

Vergi siyasətinin həyata keçirilməsi müddətindən, təsir dairəsindən, iqtisadi vəziyyətin dəyişməsinə reaksiyasından asılı olaraq müxtəlif formaları mövcuddur.

Əhatə etdiyi dövrün uzunluğundan və həll edilən məsələlərin xarakterindən asılı olaraq vergi siyasəti vergi taktikası və vergi strategiyasına bölünür.

*Vergi taktikası* vergi sisteminə əlavə və dəyişikliklər edilməsi yolu ilə konkret bir dövrdə qarşıda duran məsələlərin həllini nəzərdə tutur.

*Vergi strategiyası* vergi sahəsində dövlətin uzunmüddətli kursunu müəyyən edir və iri miqyaslı məsələlərin həllini nəzərdə tutur.

Miqyasından və təsir dairəsindən asılı olaraq vergi siyasəti daxili və xarici vergi siyasətinə bölünür.

*Daxili vergi siyasəti* bir ölkə və ya ərazi vahidi çərçivəsində həyata keçirilir və daxili məsələlərin həllini nəzərdə tutur. *Xarici vergi siyasəti* isə ikiqat vergitutmanın aradan qaldırılmasına, müxtəlif ölkələrin vergi sistemlərinin yaxınlaşmasına, onların vahid şəkllə salınmasına yönəldilir.

İqtisadiyyatda baş verən dəyişikliklərə reaksiya mexanizmindən asılı olaraq diskresion və qeyri-diskresion vergi siyasəti bir-birindən fərqləndirilir. Buna uyğun olaraq da onun fəaliyyət mexanizmləri, vergi tənzimləməsinin forma və üsulları müəyyənləşdirilir.

*Diskresion vergi siyasəti* vergi dərəcələri və ya vergitutmanın strukturu ilə manipulyasiya etmək barədə hökumətin qərarları əsasında həyata keçirilir. O, iqtisadi tənəzzülün tez bir zamanda aradan qal-



dırılması və tarazlıq vəziyyətinin saxlanılması üçün istifadə edilir. Bununla əlaqədar olaraq diskresion siyasəti tez-tez sabitləşdirici siyasət də adlandırılır.

İqtisadi dövrün mərhələlərindən asılı olaraq o, məhdudlaşdırıcı və stimullaşdırıcı xarakterə malik ola bilər. Məhdudlaşdırıcı vergi siyasəti iqtisadi yüksəliş mərhələsində izafi tələb nəticəsində yaranmış inflyasiyanın qarşısını almaq üçün həyata keçirilir. İctimai istehsalın tənəzzülü, işsizliyin səviyyəsinin yüksək olduğu dövrlərdə isə stimullaşdırıcı vergi siyasəti həyata keçirilir.

*Qeyri-diskresion vergi siyasəti* isə hökumətin qərarlarından asılı olmayaraq, avtomatik surətdə həyata keçirilir. Bu özünütənzimləmə rejimində işləyən mexanizmlərin - “quraşdırılan özütənzimləyicilərin” köməyi ilə mümkün olur.

Yüksək inkişaf etmiş bazar münasibətləri şəraitində dövlət tərəfindən vergi siyasəti istehsalın, ərazilərin iqtisadi inkişafının, əhalinin gəlirlilik səviyyəsinin strukturunun dəyişdirilməsi məqsədi ilə ÜDM-in yenidən bölüşdürülməsi üçün istifadə edilir.

Vergi siyasətinin əsas subyekti dövlətdir. Dövlətin vergi siyasətinin əsas vəzifələri aşağıdakılardır:

- sahə və ərazi nöqtəyi-nəzərindən ölkə iqtisadiyyatının tənzimlənməsi üçün şəraitin yaradılması;
- dövlətin maliyyə ehtiyatları ilə təmin edilməsi;
- bazar münasibətləri şəraitində əhalinin gəlir səviyyələri arasında yaranmış bərabərsizliyin hamarlanması.

Vergi siyasətinin məzmunu aşağıdakıları əhatə edir:

- vergi sisteminin inkişafının elmi cəhətdən əsaslandırılmış konsepsiyasının işlənilib hazırlanması;
- vergitutmanın əsas prinsiplərinin və istiqamətlərinin müəyyən edilməsi;
- cəmiyyətin sosial-iqtisadi inkişafı, büdcə gəlirlərinin artırılması, nəzarətin gücləndirilməsi, xarici iqtisadi fəaliyyətdə aktiv balansın nail olunması, ətraf mühitin mühafizəsi və digər sahələrdə qarşıya qoyulmuş konkret məqsədlərə nail olunmasına yönəldilmiş tədbirlərin işlənilib hazırlanması.

Vergi siyasətinin həyata keçirilməsi üsulları dövlətin bu siyasəti aparmaqla əldə etməyə çalışdığı məqsədlərdən asılıdır. Yüksək inki-

şaf etmiş bazar münasibətləri şəraitində dövlət tərəfindən vergi siyasəti istehsalın, ərazilərin iqtisadi inkişafının, əhalinin gəlirlilik səviyyəsinin strukturunun dəyişdirilməsi məqsədilə ÜDM-in bölüşdürülməsi üçün istifadə edilir və bu siyasəti həyata keçirməyin aşağıdakı üsullarından istifadə olunur:

- vergi ödəyicisinin üzərinə düşən vergi yükünün dəyişdirilməsi;
- vergitutmanın bir üsul və formalarının digəri ilə əvəz edilməsi;
- bu və ya digər vergilərin yayılma dairəsinin dəyişdirilməsi;
- vergi güzəştlərinin daxil edilməsi və ya ləğvi;
- diferensiasiyalı vergi dərəcələri sisteminin tətbiqi və s.

Respublikada aparılan vergi siyasəti vergi dərəcələrinin aşağı salınması və vergi güzəştlərinin azaldılması hesabına vergitutma bazasının genişləndirilməsinə, iqtisadiyyata investisiya qoyuluşunun stimullaşdırılmasına, hüquqi şəxslərlə fərdi sahibkarlar arasında, rezident və qeyri-rezident vergi ödəyiciləri arasında vergi yükünün bərabərləşdirilməsinə, kiçik və orta sahibkarlıq, biznes fəaliyyəti üçün əlverişli şəraitin yaradılmasına və son nəticədə mövcud iqtisadi potensialın artırılmasına və əhalinin maddi rifahının yüksəldilməsinə yönəldilmişdir.

İqtisadiyyatın vəziyyətindən, iqtisadi inkişafın cari mərhələsində dövlətin üstün hesab etdiyi məqsədlərdən asılı olaraq vergi siyasətinin müxtəlif tiplərindən istifadə olunur. Vergi siyasətinin üç tipi bir-birindən fərqləndirilir:

- maksimum vergilər siyasəti;
- optimal vergilər siyasəti;
- sosial yönümlü yüksək dərəcəli vergilər siyasəti.

Vergi siyasətinin həyata keçirilməsi metodlarından biri *maksimum vergilər siyasəti*dir. Bu zaman dövlət kifayət qədər yüksək vergitutma səviyyəsi müəyyən edir, vergi güzəştlərini azaldır və vergi növlərinin sayını artırır. Bununla da dövlət bu cür vergi siyasətinin nəticələrini əvvəlcədən fikirləşmədən daha böyük məbləğdə maliyyə resurslarını ölkə vətəndaşlarının əlindən alır. Həqiqətən də maksimum vergilər siyasəti həyata keçirilən zaman hər bir vergi ödəyicisinin və ümumiyyətlə, cəmiyyətin iqtisadi inkişafa heç bir imkanı olmur. Belə vergi siyasəti adətən iqtisadi inkişafın iqtisadi böhran həddinə çatdığı, müharibənin baş verdiyi və digər fəvqəladə hallarda aparılır. Maksimum

vergilər siyasəti respublikamızda iqtisadi islahatların başlanmasının ilk illərindən və müstəqil vergi sistemi tətbiq edildikdən sonra aparılmağa başlanmışdır. Bu zaman maksimum vergilər siyasətinin həyata keçirilməsinə kifayət qədər iqtisadi, sosial və hüquqi zəminin olmasına baxmayaraq bu siyasət həyata keçirilmiş və aşağıdakı kimi ciddi neqativ nəticələrin alınmasına gətirib çıxarmışdır:

- birincisi, vergilər ödənildikdən sonra vergi ödəyicilərində praktiki olaraq sərbəst maliyyə resursları qalmamış və geniş təkrar istehsal üçün imkan olmamışdır. Ölkə iqtisadiyyatı ilbəl iqtisadi böhrana doğru irəliləmiş, bütün sahələrdə istehsalın artım tempi sürətlə aşağı düşməyə başlamışdır;

- ikincisi, vergidən yayınma geniş miqyas almış, bunun nəticəsində də dövlət büdcəyə çatacaq vəsaitlərin yalnız yarısını yığa bilmişdir. Bu zaman vergi orqanında qeydiyyatda duran leqal vergi ödəyicilərinin üçdə biri heç bir vergini ödəməmiş, praktiki olaraq hər ikinci vergi ödəyicisi qanunda nəzərdə tutulmuş məbləğdən az vergi ödəmiş və hər altı vergi ödəyicisindən yalnız biri özünün vergi öhdəlikləri üzrə dövlətlə düzgün qaydada və tam həcmdə hesablaşmışdır;

- üçüncüsü, “gizli iqtisadiyyat” kütləvi xarakter halını almış, ekspert qiymətləndirilməsinə əsasən istehsal səviyyəsi 25-40% intervalında olmuşdur.

*Optimal vergilər siyasəti* zamanı dövlət sahibkarlıq fəaliyyətinin subyektləri üçün vergi yükünü yüngülləşdirir, onların inkişafına təkan verən əlverişli vergi mühiti yaradır. Bu isə dövlət xərclərinin azalmasına, ilk növbədə sosial proqramların məhdudlaşdırılmasına səbəb olur.

Vergi siyasətinin üçüncü tipi olan *sosial yönümlü yüksək dərəcəli vergilər siyasəti* həyata keçirilərkən dövlət kifayət dərəcədə yüksək vergilər tətbiq etməklə nəzərəcarpacaq sosial müdafiə proqramları işləyib hazırlayır. Bu zaman büdcə gəlirlərinin böyük hissəsi müxtəlif sosial fondların artırılmasına yönəldilir.

Vergi siyasəti iqtisadi inkişaf siyasətini reallaşdırmalıdır. Dövlət sahibkarlar üçün minimum vergi dərəcələri müəyyən etməklə vergi yükünü yumşaldır və öz xərclərini, ilk növbədə sosial proqramlara yönəldilən məsrəfləri azaldır. Adından göründüyü kimi, bu siyasətin əsas məqsədi kapitalın prioritet inkişafını təmin etmək və investisiya fəallığını stimullaşdırmaqdır. İqtisadi inkişaf siyasəti ölkə iqtisadiyya-

tında staqnasiyanın iqtisadi böhrana keçmə təhlükəsinin yarandığı hallarda tətbiq edilir. Vergi siyasətinin bu metodu səksəninci illərin əvvəlində ABŞ-da istifadə olunmuş və “reyqanomika” adını almışdır.

Vergi siyasətinin təhlili zamanı onun subyektləri, formalaşması prinsipləri, alətləri, məqsəd və metodları kimi anlayışları fərqləndirmək lazımdır.

Azərbaycan Respublikasında vergi siyasətinin subyektinə Respublika (rayonlar), Muxtar Respublika və yerli özünü idarəetmə orqanları (bələdiyyələr) daxildir. Vergi siyasətinin hər bir subyekti vergi qanunvericiliyində nəzərdə tutulmuş səlahiyyətlər çərçivəsində vergi müstəqilliyinə malikdir. Subyektlər vergi siyasətini həyata keçirərkən vergi ödəyiciləri, ümumiyyətlə, iqtisadiyyat üçün əlverişli şərait yaratmaqla onların iqtisadi maraqlarına müsbət təsir edə bilirlər.

Vergi siyasətinin nəticələri ilk növbədə onun əsasını hansı prinsiplərin təşkil etməyindən əhəmiyyətli dərəcədə asılıdır. Vergi sisteminin formalaşmasının aşağıdakı əsas prinsipləri fərqləndirilir:

- birbaşa və dolaylı vergilərin nisbəti;
- progressiv vergi dərəcələrinin tətbiqi və onların artma dərəcəsi;
- vergitutmanın diskretliliyi və ya fasiləsizliyi;
- vergi güzəştlərinin tətbiqi dairəsi, onların xarakter və məqsədləri;
- vergi bazasının formalaşması metodları;
- müxtəlif növ gəlirlər və vergi ödəyiciləri üçün vergitutmanın oxşarlıq dərəcəsi;
- güzəşt və imtiyazlardan istifadə sistemi və onların məqsədli təyinatı.

Dövlət sabit iqtisadi inkişaf şəraitində qeyd olunan prinsiplərdən istifadə etməklə məhsul (iş, xidmət) istehsalı həcmi, investisiya fəallığını və iqtisadiyyatın inkişafının keyfiyyət göstəricilərini stimullaşdırır.

Vergi siyasəti həyata keçirilən zaman dövlətin iqtisadiyyatın tənzimlənməsində iştirakı vergi dərəcəsi, vergi güzəştləri, vergitutma bazası və bir sıra digər vergi alətlərinin köməyi ilə təmin edilir. Bu zaman dövlət vergi alətlərindən istifadənin birbaşa və dolaylı metodlarından istifadə edir.

Tənzimləmə və stimullaşdırma proseslərinə dövlətin birbaşa təsiri-nin xarakterik nümunəsi kimi vergi güzəştlərindən istifadə etməklə ver-

gidən tam və yaxud qismən azad etməni misal göstərmək olar. Vergitutma bazası gəlir və ya mənfəət olan ayrı-ayrı vergi növləri üzrə vergidən tam azad etmə dövlət tərəfindən iqtisadiyyatın yeni sahələrinin və ya fəaliyyət növlərinin inkişaf etdirilməsi və ölkənin qeyri-əlverişli regionlarına investisiya qoyuluşlarının stimullaşdırılması üçün tətbiq olunur. Vergidən bu növ azadolmalar adətən 3-5 il müddəti ərzində həyata keçirilir. Respublikamızın vergi təcrübəsində 90-cı illərin əvvəllərində iqtisadi islahatların başlanmasının ilk vaxtlarından xarici investisiyalı birgə müəssisələr maliyyə-təsərrüfat fəaliyyətinin ilk iki ili ərzində mənfəət vergisini ödəməkdən tam azad edilmişdi. Bunun da nəticəsində ölkəmizə xarici investisiya axını getdikcə güclənmişdir. Bu işə müsbət hal kimi qiymətləndirilmişdir.

Vergi mexanizmləri vasitəsi ilə dövlət gəlirlərinin tənzimlənməsi siyasəti vergi dərəcəsi və vergi güzəşti alətlərinin köməyi ilə təmin olunur.

Gəlirlərin tənzimlənməsi istiqamətində dövlət siyasətinin həyata keçirilməsinin əsas vasitəsi *vergi dərəcələri* sayılır. O, vergitutma bazasının və ya onun bir hissəsinin faizini müəyyən edir. Dövlət vergi qanunvericiliyində elə bir ciddi dəyişiklik etmədən yalnız tətbiq olunan vergi dərəcələrində düzəliş etməklə vergi tənzimlənməsini həyata keçirə bilər.

Ayrı-ayrı vergi ödəyicisi kateqoriyaları üçün vergi dərəcələrinin diferensiasiyası istiqamətində vergi siyasətinin həyata keçirilməsindən əhəmiyyətli səmərə alınır. Vergi dərəcəsi maliyyə qanunvericiliyinin çevikliyini təmin edir və dövlətə gəlirlərin tənzimlənməsi siyasətində prioritetlərin dəyişməsinə vaxtında və səmərəli şəkildə həyata keçirməyə imkan verir.

Dövlət siyasətinin həyata keçirilməsi üçün vergi dərəcəsinin əsas rolu ondan ibarətdir ki, o müxtəlif növ - proporsional, proqressiv və reqressiv - vergi dərəcələrindən istifadəyə imkan yaradır. Proqressiv və reqressiv dərəcələr xüsusi əhəmiyyət kəsb edir. Onların köməyi ilə təkcə müxtəlif kateqoriyalı vergi ödəyicilərinin gəlirlərinin səviyyəsi tənzimlənmir, həm də müxtəlif səviyyəli büdcələrin gəlirlərinin formalaşması həyata keçirilir.

Mərkəzləşdirilmiş vergi sistemi vergi dərəcələri hesabına kifayət qədər çevikdir, bu da hər il vergi dərəcələrini müəyyən etməklə ölkə-

də mövcud olan iqtisadi konyunkturaya müvafiq olaraq səmərəli vergi siyasətinin aparılmasına imkan verir.

Vergi siyasətinin həyata keçirilməsinin səmərəli bir vasitəsi də *vergi güzəştləri*dir. Bu onunla əlaqədardır ki, tələb olunan şərtlərə cavab verən hər bir fiziki və hüquqi şəxsə vergidən tam və yaxud qismən azadolma hüququ verilə bilər.

Qanunvericilikdə müxtəlif növ və formalı sahibkarlıq fəaliyyəti ilə əlaqədar vergi güzəştlərinin edilməsi nəzərdə tutulur. Dünya vergitutma praktikasında tətbiq olunan vergi güzəştlərinin sistemləşdirilməsi müəyyən çətinlik yaradır. Çünki onlar istənilən hallarda, yəni dövlətin sahibkarlıq fəaliyyətinin inkişaf etdirilməsində marağı olduğu, onun ayrı-ayrı sahibkarlıq fəaliyyəti növlərini və iqtisadiyyatın ayrı-ayrı sahələrini stimullaşdırmaq və ya əksinə, stimullaşdırmamaq istədiyi hallarda tətbiq oluna bilər.

Bu və ya digər vergi güzəştlərini vergi ödəyicilərinə verməklə dövlət ilkin olaraq vergi tənzimlənməsinin müxtəlif iqtisadi proseslərə təsirini gücləndirir. İstənilən dövlətdə güzəştlərin verilməsinin forma və metodları daim dəyişilir və inkişaf edir. Daha çox istifadə olunan tipik formalı vergi güzəştlərinə aşağıdakıları misal göstərmək olar: gəlirin, mənfəətin və yaxud digər vergitutma obyektinin tam və ya qismən vergidən azad edilməsi; zərərin növbəti illərin mənfəəti hesabına silinməsi; aşağı vergi dərəcələrinin tətbiqi; müəyyən fəaliyyət növünün və ya həmin fəaliyyət növündən alınan gəlirin tam və qismən vergidən azad edilməsi; ayrı-ayrı sosial qrupların vergiyə cəlb edilməməsi; ödənişə möhlət verilməsi və ya onun təxirə salınması və s.

Vergi stimullaşdırılmasının daha bir obyektinə investisiya fəaliyyətidir. Bir çox ölkələrdə istehsal təyinatlı kapital qoyuluşlarının maliyyələşdirilməsinə, habelə, bu məqsədlər üçün alınmış və istifadə edilmiş bank kreditlərinin ödənilməsinə yönəldilən vergiyə cəlb olunan mənfəət vergidən tam azad edilir. Bir sıra ölkələrin vergitutma sistemində gəlir vergisinə və bir sıra digər vergilərə cəlb olunmayan xüsusi investisiya fondlarının yaradılması nəzərdə tutulur.

Vergi güzəştlərinin köməyi ilə bir sıra ölkələrdə kiçik müəssisələrin yaradılması, xarici kapitalın cəlb olunması, iqtisadiyyatın sonrakı inkişafı üçün fundamental əhəmiyyətə malik elmi-texniki işlərin həyata keçirilməsi, ekoloji layihələr və dünya bazarı üçün rəqabət qabiliyyətli

məhsulların buraxılmasına imkan verən yüksək texnologiyaya malik yeni istehsalların yaradılması stimullaşdırılır.

Ayrı-ayrı vergi güzəştləri iqtisadi və maliyyə böhranlarının nəticələrini yumşaltmaq məqsədi ilə həyata keçirilir. Kapitalın təmərküzləşməsi, əsas fondların yeniləşdirilməsi və xarici iqtisadi fəaliyyətin stimullaşdırılması üçün dövlət ödəmələrin təxirə salınması və vergi ödənişinə möhlət verilməsi kimi vergi güzəştlərindən istifadə edir. Bir sıra ölkələrdə təsərrüfat subyektlərinin gəlirinə və yaxud mənfəətinə vergilər hesablanarkən hesabat ilindəki zərərin növbəti ilin və yaxud illərin mənfəəti hesabına silinməsi təcrübəsi həyata keçirilir.

Bəzi ölkələrdə mülkiyyət formasından asılı olaraq müxtəlif növ vergi güzəştləri nəzərdə tutulur. Məsələn, dövlət mülkiyyətində olan müəssisələrin torpaq vergisinin ödənilməsindən azad edilməsi, bir sıra hallarda iri dövlət müəssisələrinin mənfəətinə müəyyən vergi güzəştlərinin nəzərdə tutulması və s. Xarici investisiyaların stimullaşdırılması məqsədi ilə vətəndaşlıqdan asılı olaraq müxtəlif növ vergi güzəştləri nəzərdə tutula bilər.

Digər tərəfdən, fəaliyyət növündən asılı olmayaraq bütün vergi ödəyicilərinin bərabər surətdə vergiyə cəlb olunmasının əsas prinsipi pozulur və iqtisadiyyatın müxtəlif sahələrinin müəssisələri üçün bərabər olmayan şərait yaranır.

*Vergitutma bazasının formalaşması* da dövlətin vergi siyasətinin əsas vasitəsi sayılır. Müxtəlif kateqoriyalı vergi ödəyicilərinin dövlət qarşısında vergi öhdəliklərinin artımı və azalması bu göstəricidən əhəmiyyətli dərəcədə asılıdır. Bu da iqtisadi inkişafın müvafiq artması (azalması), istehsalın genişləndirilməsi və investisiya layihələrinin həyata keçirilməsi üçün əlavə stimulyə və ya əksinə, məhdudiyyət yaradır.

Vergi siyasəti dövlətin iqtisadi siyasətinin tərkib hissəsi olmaqla nisbətən müstəqil istiqamətdir. Həyata keçirilən vergi siyasətinin nəticələrindən asılı olaraq dövlət özünün iqtisadi siyasətində müəyyən dəyişikliklər edir.

Azərbaycan Respublikasında vergi siyasətinin təkmilləşdirilməsi istiqamətində müsbət addımlar atılmışdır. Müasir dövrün tələblərinə cavab verən Vergi Məcəlləsi hazırlanmış və 2001-ci ildən qüvvəyə minmişdir.



Milli iqtisadiyyatın inkişafı xeyli dərəcədə ölkədə həyata keçirilən vergi siyasətindən asılıdır.

Vergi siyasəti həyata keçirilərkən dövlət büdcəsinin tənzimlənməsi, planlaşdırılması və ona nəzarətin qanunla müəyyən edilmiş hüquqi normaları reallaşdırılır. İqtisadi cəhətdən əsaslandırılmış vergi siyasəti vəsaitlərin vergi sistemi vasitəsilə toplanmasının optimallaşdırılması məqsədini güdür. Vergi siyasəti dövlət orqanlarının elmi cəhətdən əsaslandırılmış hüquqi fəaliyyəti kimi geniş təkrar istehsalın tələbatını təmin etməlidir. Onun əsas məqsədi vergi ödəyicilərindən vergilərin tutulmasının hüquqi qaydalarını təmin etməklə bərabər vergitutmanın təsiri altında formalaşan iqtisadi münasibətlərin hərtərəfli qiymətləndirilməsidir.

İqtisadi, siyasi və digər fərqlərə baxmayaraq hər bir dövlətin vergi siyasəti ilk növbədə onunla müəyyən olunur ki, dövlət özü təkrar istehsal prosesinin fəal iştirakçısı kimi çıxış edir. Dövlətin əsas məqsədi cəmiyyətin qarşısında duran iqtisadi və sosial məsələlərin həll edilməsidir ki, bu da vergi siyasətinin formalaşmasına öz təsirini göstərir.

Vergi siyasətinin məqsəd və vəzifələri konkret iqtisadi şəraitdən asılıdır. Məqsəd və vəzifələr müəyyən edildikdən sonra dövlət onların həyata keçirilməsi üsullarını işləyib hazırlayır. Bu və ya digər üsuldan istifadə edilməsi konkret vəziyyətdən asılıdır. Dövlətin vergi siyasəti müvafiq normativ aktların qəbul edilməsi yolu ilə həyata keçirilir.

Qeyd etmək lazımdır ki, müstəqillik yolu ilə irəliləyən Azərbaycan Respublikasında bazar iqtisadiyyatının formalaşması, onun dünya iqtisadiyyatına integrasiyası istiqamətində aparılan məqsədyönlü iqtisadi siyasət çərçivəsində çevik vergi siyasəti həyata keçirilir.

Vergi siyasətinin məqsədləri bir sıra amillərin təsiri nəticəsində formalaşır. Bu amillərdən ən mühümləri ölkədəki sosial və iqtisadi vəziyyət, cəmiyyətdə sosial-siyasi qüvvələrin yerləşməsidir. Müasir şəraitdə iqtisadi cəhətdən inkişaf etmiş ölkələrdə vergi siyasəti aşağıdakı məqsədlərə nail olunması məqsədini güdür:

- iqtisadiyyatın tənzimlənməsində dövlətin iştirakı;
- hakimiyyətin bütün səviyyələrinin iqtisadi və sosial siyasəti həyata keçirmək üçün lazımi həcmdə maliyyə ehtiyatları ilə təmin edilməsi;



- dövlətin gəlirlərinin tənzimlənməsi siyasətinin təmin edilməsi.

Təsərrüfatçılıq nəzəriyyəsi və praktikası vergi siyasətinə bir sıra tələblər irəli sürür. Bu tələblər əsasən aşağıdakılardan ibarətdir:

- səmərəli vergi siyasəti üçün baza təşkil edən elmi yanaşmalara əməl edilməsi;

- cəmiyyətin inkişafının konkret tarixi mərhələlərinin, dövlətin real iqtisadi və maliyyə imkanlarının nəzərə alınması;

- dünya təcrübəsinin və əvvəlki təsərrüfat və maliyyə quruculuğundakı təcrübənin ətraflı təhlili;

- vergi siyasəti konsepsiyası işlənib hazırlanarkən nəticələrin proqnozlaşdırılması;

- təsərrüfat subyektlərinin fəaliyyəti üçün əlverişli şəraitin yaradılması;

- iqtisadiyyatın vəziyyəti, ölkənin obyektiv imkanları, maliyyə potensialı barədə dəqiq informasiyadan istifadə edilməsi.

Vergi siyasətinin çoxcəhətli və geniş diapazonlu olması konkret məsələlərin həlli zamanı əvəzsizdir və vergiləri mühüm ümumi iqtisadi kateqoriyalarla bir sıraya qoyur.

Vergi siyasətini dəyişməklə, vergi mexanizmləri ilə manipulyasiya etməklə dövlət iqtisadi inkişafı stimullaşdırmaq və ya məhdudlaşdırmaq imkanı əldə edir. Belə tənzimləmənin məqsədi şirkətlərin daxili və xarici fəaliyyəti üçün ümumi vergi mühitinin yaradılmasıdır.

Dövlətin vergi siyasəti aparılan iqtisadi siyasəti əks etdirməklə bərabər özü müstəqil əhəmiyyət kəsb edir. Dövlətin öz iqtisadi siyasətinə hansı düzəlişləri etməli olduğu məhz həyata keçirilən vergi siyasətinin nəticələrindən asılıdır.

Dövlətin vergi siyasəti elmi nəzəriyyəyə əsaslanmalıdır. Vergi siyasətinin əsasında adətən görkəmli iqtisadçılar tərəfindən işlənib hazırlanmış elmi konsepsiyalar durur. Onun düzgünlüyü isə praktikada yoxlanılır.

Azərbaycan Respublikasında hər il üçün qəbul edilən Dövlət büdcəsi haqqında Qanun Vergi Məcəlləsinə əsaslanan qanundur. Bu da Respublikada aparılan iqtisadi siyasətin, o cümlədən vergi siyasətinin mövcud qanunvericilik bazasına əsaslandığını göstərir. İqtisadi siyasətin mövcud elmi və qanunvericilik bazasına əsaslanması isə onun reallıq dərəcəsini artırır.

Qeyd etmək lazımdır ki, Azərbaycan Respublikasında həyata keçirilən vergi siyasətinin əsas istiqamətlərini özündə birləşdirən Vergi Məcəlləsi iqtisadi bazisin inkişafını stimullaşdırmaq, rəqabətə davamlı məhsullar istehsal edən müəssisələrin vergi yükünü azaltmaq, müxtəlif üsullarla kapital qoyuluşunu cəlbəedici etmək istiqamətində islahatların həyata keçirilməsi üçün geniş imkanlar açır.

Vergi Məcəlləsi Azərbaycan Respublikasında vergi sistemini, vergitutmanın ümumi əsaslarını, vergilərin müəyyən edilməsi, ödənilməsi və yığılması qaydalarını, vergi ödəyicilərinin və dövlət vergi orqanlarının, habelə vergi münasibətlərinin digər iştirakçılarının vergitutma məsələləri ilə bağlı hüquq və vəzifələrini, vergi nəzarətinin forma və metodlarını, vergi qanunvericiliyinin pozulmasına görə məsuliyyəti, dövlət vergi orqanlarının və onların vəzifəli şəxslərinin hərəkətlərindən (hərəkətsizliyindən) şikayət edilməsi qaydalarını müəyyən edir.

Vergi Məcəlləsinin əsas məqsədi aşağıdakı mühüm vəzifələrin həyata keçirilməsidir:

- ədalətli, sabit, vahid vergi sisteminin bərqərar olunması, vahid vergi məkanında onun bütün elementlərinin qarşılıqlı əlaqəsinin hüquqi mexanizmlərinin yaradılması;

- sahibkarların və dövlətin balanslaşdırılmış maraqlarının nəzərə alınması;

- vahid vergi hüququ bazasının formalaşdırılması, vergi hüquqpozmalarına görə məsuliyyət sisteminin təkmilləşdirilməsi.

Vergi Məcəlləsi vergi orqanları ilə vergi ödəyiciləri arasındakı qarşılıqlı vergi münasibətlərini keyfiyyətə yeni səviyyəyə çıxaran bütün prosesual halları nəzərdə tutur.

Vergi siyasətinin mahiyyətinin aşkar edilməsinin ilkin şərti vergi münasibətləridir. Vergi münasibətlərinin əsasını isə dövlətlə təsərrüfat subyektləri arasında olan dövlətin maliyyə ehtiyatlarının yaradılması ilə bağlı münasibətlər təşkil edir.

Praktikada dövlət vergi siyasətini vergi mexanizmləri vasitəsi ilə həyata keçirir. Vergi mexanizmi vergitutmanın idarə edilməsinin təşkilati-hüquqi forma və üsullarının məcmusudur.

Dövlət bu mexanizmə vergi qanunvericiliyi vasitəsi ilə hüquqi forma verir. Vergi mexanizminin yaradılması aşağıdakı mərhələlərdən ibarət olan ardıcıl prosesdir:

- vergi mexanizminin işlənilib hazırlanması, yəni müasir mərhələdə vergi siyasətinin məqsəd və vəzifələrinin yerinə yetirilməsini təmin edən vergi münasibətlərinin müəyyən edilməsi;

- vergi mexanizminin praktiki tətbiqi;

- vergi münasibətlərinin müəyyən edilmiş forma və üsullarına əməl edilməsinin yoxlanılması, informasiyanın yığılması, vergi mexanizminin fəaliyyətinin müsbət və mənfi cəhətlərinin aşkar edilməsi üçün nəzarət tədbirlərinin həyata keçirilməsi;

- mövcud vergi sisteminin təhlili, onun qiymətləndirilməsi və vergi mexanizminin təkmilləşdirilməsi üzrə təkliflərin işlənilib hazırlanması.

Vergi münasibətləri prosesinin idarə edilməsində müxtəlif təşkilati-hüquqi üsullardan, normalardan, alətlərdən istifadə olunur.

Vergi münasibətlərinin təşkili üsullarını müəyyən etməklə dövlət onları qanunlar, Prezident fərmanları və digər normativ xarakterli aktlar şəklində rəsmiləşdirir, ödənişlərin növlərini, vergi dərəcələri və güzəştlərini və s. müəyyənləşdirir. Beləliklə, vergi mexanizmi müxtəlif üstqurum alətləri (vergi dərəcələri, vergi güzəştləri və s.) vasitəsi ilə vergitutmanın dövlət tərəfindən idarə edilməsinin təşkilati-hüquqi norma, üsul və formalarının məcmusudur.

Vergi mexanizmi vergi münasibətlərinin təşkilinin yalnız forma və üsullarını deyil, həm də onların kəmiyyət və keyfiyyətinin müəyyən edilməsi üsullarını özündə birləşdirir.

Vergi dərəcəsi, vergi güzəştinin həcmi, ÜDM-in vergilər vasitəsi ilə büdcəyə alınan hissəsi, vergilərin yığım səviyyəsi və s. kəmiyyət parametrlərinə malik olan vergi mexanizmi elementlərinə aiddirlər.

Vergi tənzimlənməsinin səmərəliliyi, cəmiyyətin iqtisadi inkişafına, investisiya siyasətinin həyata keçirilməsinə vergilərin təsiri və s. isə keyfiyyət parametrlərinə malik olan vergi mexanizmi alətlərinə aiddirlər.

Vergi mexanizmi vergi nəzəriyyəsinin bu anlayışını iqtisadi kateqoriya kimi şərh edən bir sahəsidir. Vergi mexanizmi prosesi zamanı yaranan münasibətləri aşağıdakı kimi qruplaşdırmaq olar:

- hüquqi tənzimləmə və rəqlamentləşdirmə;
- vergi planlaşdırması və proqnozlaşdırması;
- vergitutmanın idarə edilməsi;
- vergi nəzarəti.

*Hüquqi tənzimləmə və reqlamentləşdirmə* dövlət orqanları tərəfindən həyata keçirilən vergi tənzimlənməsinin təşkili üzrə qanunvericilik aktlarının işlənib hazırlanması və qəbul edilməsidir. Vergilər haqqında qanunlar, büdcə haqqında qanun və digər analoji normativ sənədlər belə reqlamentləşdirici sənədlərdir. Azərbaycan Respublikasının Maliyyə və Vergilər nazirlikləri mövcud qanunvericilik və hökumətin qərarları əsasında təlimat və digər sənədlər işləyib hazırlayırlar. Bu sənədlər onlara öz səlahiyyətləri çərçivəsində vergi münasibətlərinin təşkilini, vergi intizamına əməl edilməsini təmin edən, iqtisadi siyasətin həyata keçirilməsinə imkan yaradan, dövlətin iqtisadi inkişafının müasir vəziyyətinin tələblərinə cavab verən vahid qaydalarını müəyyən etməyə imkan verir.

*Vergi planlaşdırması* mərkəzi hakimiyyət tərəfindən, iqtisadiyyatın inkişafının məqsədli təmayülünə uyğun olaraq proseslərin koordinasiyası, bütün sahə və regionların inkişafının balanslaşdırılması yolu ilə, obyektiv surətdə fəaliyyət göstərən iqtisadi qanunları nəzərə almaqla, iqtisadiyyatın iradi tənzimlənməsidir. *Vergi proqnozlaşdırması* iqtisadi inkişafın perspektivlərini nəzərə alır, vergitutma konsepsiyasını işləyib hazırlayır, vergiyə cəlb edilmənin rəsmi qaydalarını qanunvericilik yolu ilə təsbit edir, vergilər üzrə büdcəni təsdiq edir.

*Vergi tənzimlənməsi* investisiya proseslərinə, iqtisadiyyatın müxtəlif sahələrində texnologiyanın yeniləşdirilməsinə, büdcənin balanslaşdırılmasına iqtisadi təsirin göstərilməsini təmin edir. Bazar iqtisadiyyatı şəraitində vergi tənzimlənməsi bazar tənzimlənməsi xarakteri daşıyır, düz və əks əlaqələr əsasında istehsalçı və istehlakçıların sərbəst qarşılıqlı fəaliyyətini ifadə edir. İstehsalçıların ayrılması və onların maraqlarının bir-biri ilə ziddiyyət təşkil etməsi dağıdıcı hadisələrlə nəticələnə bilər. Beləliklə, bazar münasibətləri bir tərəfdən sərt rəqabət şəraitində ayrı-ayrı təsərrüfat subyektlərinin inkişaf etməsinə səbəb olur, digər tərəfdən isə istehsal olunmuş mal kütləsinin tələb və satışın imkanlarına uyğun gəlməməsi nəticəsində ayrılmış müəssisələr arasında təsərrüfat əlaqələrinin qırılmasına gətirib çıxarır. Buradan isə istehsaldakı durğunluğun və bazardakı böhran təmayüllərinin qarşısının alınması üçün bazar münasibətlərinin dövlət tənzimlənməsi zərurəti yaranır. İqtisadiyyatın dinamik inkişafının tənzimləyicisi kimi vergi mexanizmi çıxış edir.

Müasir təsərrüfatçılıq şəraitində vergilər üzrə idarəetmə qərarlarının elmi cəhətdən əsaslandırılması xüsusi əhəmiyyət kəsb edir.

*Vergilərin idarə edilməsi* vergi intizamına əməl edilməsinə, istehsalın inkişafının stimullaşdırılmasına yönəldilir. Vergi stimulları vergi güzəştləri və vergi sanksiyalarından ibarətdir. Vergi güzəştlərinin xüsusiyyətləri vergilərin növündən, hesablama metodikasından, onlardan istifadənin müəyyən məqsədindən asılı olaraq müəyyən edilir. Dünya təcrübəsi vergi tənzimlənməsinin təşkilinin aşağıdakı prinsiplərini işləyib hazırlamışdır:

- vergi güzəştlərinin tətbiqi seçim xarakteri daşıyır;
- investisiya güzəştləri müstəsna olaraq dövlət investisiya proqramlarının yerinə yetirilməsini təmin edən vergi ödəyicilərinə verilir;
- vergi güzəştlərinin tətbiqi dövlətin iqtisadi maraqlarına zərər vurmamalıdır;
- vergi güzəştlərinin tətbiqi qaydası qanunla müəyyən edilir.

Vergi sanksiyaları ikili xarakter daşıyır. Əvvəla, onlar vergi qanunvericiliyinə əməl edilməsini təmin edir, çünki büdcə qarşısındakı öhdəliklərə əməl edilmədikdə sanksiyalar tətbiq edilir. İkincisi isə, onlar təsərrüfat subyektlərini öz fəaliyyətində təsərrüfatçılığın daha səmərəli formalarından istifadəyə sövq edir. Qeyd etmək lazımdır ki, sanksiyaların kəsərliliyi nəzarəti və cəza tədbirlərini həyata keçirən orqanların fəaliyyətinin səmərəliliyindən asılıdır.

*Vergi nəzarəti* hüquqi və fiziki şəxslərin ödədikləri vergilərin dövlət büdcəsinə vaxtında daxil olmasını və düzgün hesablanmasını təmin edir.

Optimal vergi mexanizminin qəbul edilməsi həm müxtəlif növ vergilərin seçilməsi, həm də onların hesablanması və büdcəyə ödənilməsinin uyğun norma və qaydalarının təmin edilməsi deməkdir. Burada vergi güzəştləri və sanksiyalarının tərkibi də mühüm əhəmiyyət kəsb edir. Onlar vergi tənzimlənməsinin və onun tərkib hissəsi olan vergi nəzarətinin əsası kimi çıxış edirlər. Vergi anlayışının daxili potensialının praktikada reallaşmasının iqtisadi-hüquqi üsulu kimi formalaşan vergi mexanizmi təkrar istehsal məqsədlərinə xidmət edir, ümumdövlət, korporativ və şəxsi iqtisadi maraqlar arasında nisbi tarazlığa nail olunmasına kömək göstərir. Funksional nöqteyi-nəzərdən vergi mexanizminin elementlərinin fəaliyyəti iki altsistem üzrə məhdudlaşır: fis-

kal və tənzimləyici. Onlar arasında bərabər nisbətin gözlənilməsi optimal vergi mexanizminin yaradıldığı barədə danışmağa əsas verir. Ölkədə iqtisadi və siyasi sabitlik olmadıqda bu vəzifənin yerinə yetirilməsi olduqca mürəkkəbləşir. Vergi taktikasının formalaşması və vergitutma strategiyasının seçilməsi zamanı daxil edilən vergi mexanizmi üçün bu şərtlərin ödənilməsi olduqca zəruridir. Vergi mexanizmi sırf subyektiv yanaşmalardan və məhdud maraqlardan asılı olmamalıdır.

Vergi mexanizminin yuxarıda sadalanan bütün həlqələri arasında şərti olaraq sərhəd qoyulur, çünki praktikada onlar daim kəsişirlər, vergi tənzimlənməsi və vergi nəzarəti isə demək olar ki, bir tam kimi çıxış edirlər. Cari vergi tənzimlənməsi prosesində həm vergi güzəştləri sistemi şəklində həvəsləndirici üsullardan, həm də cərimələr şəklində sanksiya üsullarından istifadə olunur.

Vergi mexanizminin elementləri eyni zamanda, həm də müstəqil komplekslərdir, onların hər birinin özünün təşkili, qiymətləndirilməsi qaydaları mövcuddur.

Vergi planlaşdırması, tənzimlənməsi, inzibatçılığı və nəzarəti üsullarının bir-birindən fərqli olması onları müstəqil sahə kimi tədqiq etməyə, onlara xas olan qanunauyğunluqları müəyyən etməyə imkan verir. Bu əsasda vergi mexanizminin təkmilləşdirilməsi istiqamətləri işlənib hazırlanır.

Vergi mexanizminin bütün həlqələrinin mahiyyəti yalnız vergitutma elmi və praktikasını ilə müəyyən edilmir. Məsələn, vergi planlaşdırması planlaşdırma, marketing və digər elmlərin ümumi nəzəriyyəsi və praktikasının müddəaları əsasında həyata keçirilir. Vergi tənzimlənməsi, inzibatçılığı və nəzarəti də eyni qaydalara tabedir. Onlar üçün idarəetmənin ümumi nəzəriyyəsinin işləyib hazırladığı müddəalar daha çox əhəmiyyət kəsb edir.

Vergi planlaşdırmasının qarşısında duran vəzifələr birmənalı deyil. Bu vəzifələr kim tərəfindən, yəni dövlət orqanları və ya müəssisələr tərəfindən qoyulmasından asılı olaraq bir-birindən fərqləndirilir, başqa sözlə, vergi planlaşdırması dövlət və korporativ vergi planlaşdırmasına bölünür. Birincinin məqsədi dövlət büdcəsinin tələbatının təmin edilməsi, ikincinin məqsədi isə vergi ödənişlərinin optimallaşdırılması, onların minimumlaşdırılması üçün qanuni üsulların tapılmasıdır.

Vergi tənzimləməsi, inzibatçılığı və nəzarəti sahələrində də dövlət, korporativ və şəxsi iqtisadi maraqlar toqquşduğundan onlar da birmənalı deyillər. Büdcə-vergi tənzimlənməsi, vergitutmanın idarə edilməsi və büdcə vergi nəzarəti xüsusi, özlərinə məxsus üsullarla həyata keçirilir, onların öz məqsəd və vəzifələri vardır.

Vergi mexanizminin daxili məzmununu büdcə gəlirlərinin formalaşması, vergi məbləğlərinin ərazi və regionlar arasında yenidən bölüşdürülməsi zamanı yaranan hüquqi və maliyyə münasibətləri təşkil edir. Təşkilati-iqtisadi və maliyyə münasibətləri sistemi vergi mexanizminin qurulması xüsusiyyətlərini müəyyən edir.

Qeyd olunanlardan belə bir nəticə çıxarmaq olar ki, vergi mexanizminə yalnız vergilərin yığılması prosesinin gedişinə dövlətin operativ müdaxiləsi mövqeyindən yanaşmaq düzgün deyildir. Belə yanaşma zamanı vergi mexanizmi öz obyektiv xarakterini itirir və pul vəsaitlərinin yenidən bölüşdürülməsinin subyektiv bir vasitəsinə çevrilir. Vergi mexanizmində obyektiv və subyektiv başlanğıc üzvi bir vəhdət təşkil edir və onlar arasındakı tarazlığı pozmaq olmaz.



## **1.2. Müasir şəraitdə vergitutma prinsiplərinin modifikasiyası**

İstənilən ölkənin vergi sistemi dövlətin inkişafının müxtəlif iqtisadi, siyasi və sosial şərtlərinin təsiri altında formalaşır və bu proses uzun müddət, bəzən yüz illərlə davam edir. Ona görə də müxtəlif ölkələrin vergi sistemlərinin həm vergilərin növünə və strukturuna, vergi dərəcələrinə və güzəştlərinə görə, həm də vergilərin müəyyən edilməsi, ləğv edilməsi və onların inzibatçılığı sahəsində müxtəlif səviyyəli hakimiyyət orqanlarının səlahiyyətləri də daxil olmaqla bir sıra digər vacib xüsusiyyətləri üzrə bir-birindən fərqlənməsini tam şəkildə təbii qəbul etmək olar. Bu müxtəlifliklərə baxmayaraq optimal vergi sistemlərinin qurulmasının əsaslandığı ümumi prinsiplər mövcuddur və bu prinsiplər də vergitutma nəzəriyyəsinin məhək daşı kimi çıxış edir.

Müasir dünya vergi sisteminin əsasında ingilis iqtisadçısı Adam Smit (*Adam Smith, 1723-1790*) tərəfindən təklif olunan və sonradan alman iqtisadçısı Adolf Vaqner (*Adolph Wagner, 1835-1917*) tərəfindən genişləndirilmiş vergitutma prinsipləri durur. İqtisadi ədəbiyyatda qeyd edilir ki, hələ A.Smitə qədər vergitutma prinsiplərinə aid edilən bir sıra müddəalar fransız iqtisadçısı Viktor Mirabo (*Viktor Mirabeau, 1715-1789*) və alman filosofu Ferdenand Yusti (*Ferdinand Justi, 1837-1900*) kimi alimlər tərəfindən formalaşdırılmışdır [45]. İstənilən vergi sisteminə xas olan baza ideya və müddəalar ilkin olaraq Foma Akvinski (*Thomas Aquinas, 1225-1274*) tərəfindən ifadə olunmuşdur, lakin yalnız A.Smit onları dəqiq və aydın şəkildə formalaşdırmağı, ən əsas elmi cəhətdən əsaslandırmağı bacarmış və ona görə də o, vergitutma nəzəriyyəsinin banisi olmaq hüququnu əldə etmişdir. O, özünün “Xalqların sərvətinin təbiəti və sə-

bəbləri barədə tədqiqat” əsərində qeyd etmişdir [46]:

“1. Dövlətin təəbələri özlərinin imkanı, uyğun olaraq qabiliyyəti və gücü çərçivəsində hökumətin saxlanılmasında, yəni dövlətin himayəsi və müdafiəsi altında istifadə etdikləri gəlirə müvafiq şəkildə iştirak etməlidirlər...”;

“2. Hər bir ayrıca şəxsin ödəməli olduğu vergi dəqiq müəyyən edilməli və ixtiyari olmamalıdır. Ödəmə müddəti, ödəmə üsulu, ödənişin məbləği - bütün bunlar ödəyici və istənilən digər bir şəxs üçün aydın və dəqiq olmalıdır...”;

“3. Hər bir vergi elə bir vaxtda və elə bir üsulla tutulmalıdır ki, onun bütünlüklə, necə və nə vaxt ödənilməsi ödəyici üçün əlverişli olsun...”;

“4. Hər bir vergi elə düşünülməli və işlənib-hazırlanmalıdır ki, onun xalqın cibindən aldığı və tutduğu dövlətin xəzinəsinə gətirdiyindən yüksək olsun.”

A.Smit tərəfindən ifadə olunmuş vergitutmanın bərabərlik (ədalətlik), müəyyənlik, əlverişlilik, qənaətlilik kimi dörd əsas qaydası vergi ödəyicilərinin maraqları nəzərə alınmaqla qurulmuşdur və nəticədə onlar “ödəyicinin hüquqlarının bəyannaməsi” adını almışdı. Sonradan A.Vaqner bunlara daha 5 vergitutma qaydasını əlavə etmiş, dövlətin maraqlarını mərkəzdə saxlamış və onları 4 əsas qrupda birləşdirilmişdir [54].

1. Maliyyə prinsipləri:

- vergitutmanın kifayətliliyi;
- elastiklik, yəni vergitutmanın çevikliyi və hərəkətliliyi;

2. İqtisadi-təsərrüfat prinsipləri:

- vergitutma mənbəyinin (gəlirin, yaxud kapitalın) zəruri seçilməsi;
- verginin ödənilməsinin başqasının üzərinə qoyulması şərti nəzərə alınmaqla vergi sisteminin qurulmasının səmərəliliyi;

3. Ədalətlik prinsipləri:

- vergitutmanın ümumiliyi;
- vergitutmanın bərabərliyi.

4. Vergi inzibatçılığı prinsipləri:

- vergitutmanın müəyyənliyi;
- verginin ödənilməsinin əlverişliliyi;
- tutulma məsrəflərinin maksimum azaldılması.

Rus iqtisadçısı N.İ.Turgenev (1789-1871) mülayim vergilərin müəyyən edilməsini və vətəndaşların gəlirlərinə uyğun olaraq onlar arasında vergilərin bərabər bölünməsi prinsipinin gözlənilməsini zəruri hesab edirdi. Onun vergilərin dövlət gəlirlərinin mənbələrinin tükənməməsi üçün kapitalın özündən deyil, gəlirdən, xüsusilə də xalis gəlirdən tutulmasının məqsəduyğunluğu barədə fikirləri xüsusi diqqətə layiqdir. N.İ.Turgenev “Hər bir verginin özünün narahatlığı vardır” [49] yazaraq vergitutmanın ədalətliliyi ilə bağlı özünün mövqeyini əsaslandırır. Bu zaman o qeyd edirdi ki, vergilərin daxil edilməsi zamanı onlardan “daha az narahatçılıqla bağlı” olanlarını seçmək lazımdır [49]. O, mülayim vergilərin müəyyən edilməsinin zəruriliyini qeyd edirdi, belə ki, onun fikrinə görə vergilər xalqın sərvətinin azalmasına təsir edir, sənayenin inkişafı üçün maneələr yaradır.

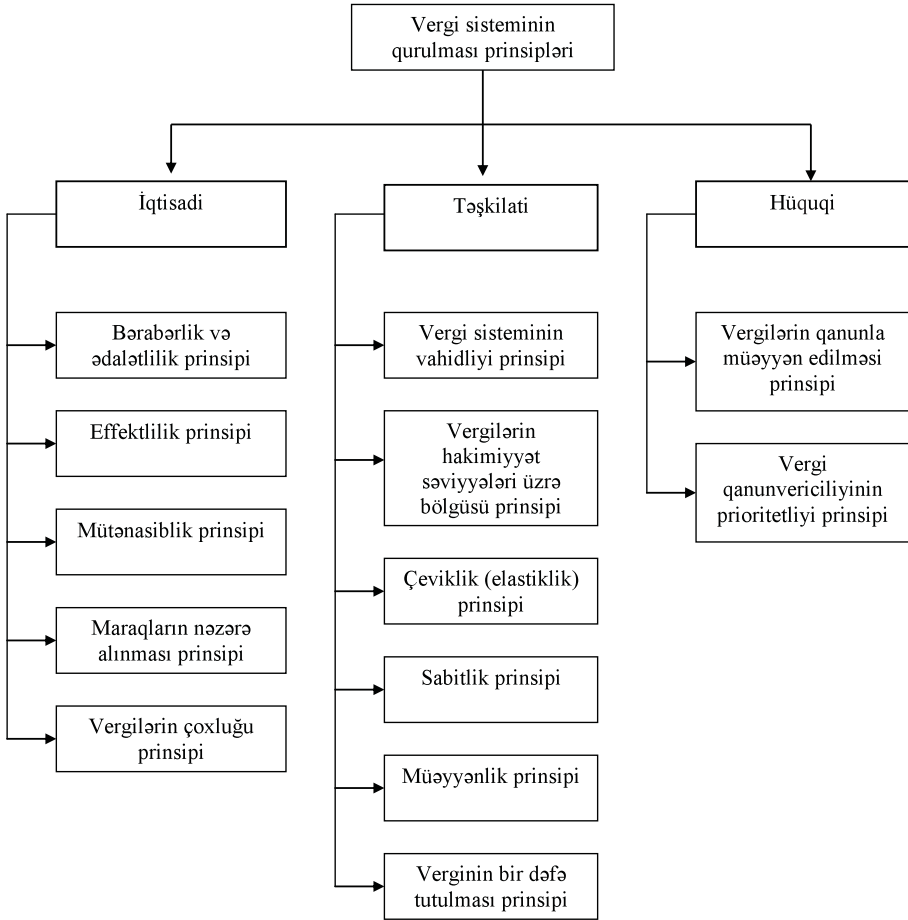
Vergi sistemləri inkişaf etdikcə və təkmilləşdikcə vergitutmanın köhnə prinsipləri dəqiqləşdirilmiş, yeni prinsiplər işlənib hazırlanmışdır və müasir dövrdə onlar müəyyən sistem şəklində formalaşdırılaraq vergi sisteminin qurulmasının üç qrup prinsipləri ilə ifadə olunmuşdur (şəkil 1.1).

Azərbaycan Respublikasının müasir vergi sistemi əsaslı iqtisadi dəyişikliklər və bazar münasibətlərinə keçid dövrü olan 1991-1992-ci illərdən başlayaraq təşəkkül tapmışdır. Ölkənin vergi sisteminin qısa müddət ərzində qurulmasını zəruri edən əsas şərtlərdən biri də Azərbaycanın müstəqillik əldə etməsi nəticəsində büdcənin gəlir hissəsini formalaşdırmaq zərurəti idi. 1991-ci ilin sonuna kimi əsas vergi qanunları - mənfəət vergisi, ƏDV, aksizlər, gəlir vergisi və s. qanunlar qəbul edildi [14].

1992-ci il 21 iyul tarixdə qəbul edilmiş “Dövlət vergi xidməti haqqında” Azərbaycan Respublikasının Qanunu ilə ilk dəfə olaraq ölkənin vergi sisteminin qurulmasının ayrı-ayrı prinsipləri, onun strukturu və tərkibi, həmçinin vergi ödəyicilərinin və vergi orqanlarının hüquqları, vəzifələri və onların məsuliyyəti qanunvericiliklə müəyyən edilmişdi [14].

Qısa müddət ərzində formalaşan Azərbaycan Respublikasının vergi sistemi faktiki olaraq Rusiya Federasiyasının və bir sıra qərb ölkələrinin vergi sistemindən götürülmüşdü, ona görə də ölkə iqtisadiyyatının keçid dövrünün bütün xüsusiyyətlərini nəzərə ala bilməzdi. Vergi sis-

teminin qurulmasının qanunvericiliklə təsbit edilmiş ayrı-ayrı prinsipləri vahid tam halında, vahid prinsiplər sisteminə uyğunlaşdırılmamış və mümkün qədər minimum itkilərlə onun daha tez inkişafının təmin olunmasına yönəldilmişdi.



***Şəkil 1.1. Vergi sisteminin qurulması prinsiplərinin tərkibi***

Hazırda özünün strukturuna, vergi ödənişlərinin sayına və vergi inzibatchılığının prinsiplərinə görə Azərbaycanın vergi sistemi bazar iqtisadiyyatına uyğunlaşdırılmışdır.

sadiyyatı inkişaf etmiş ölkələrdə mövcud olan vergitutma sisteminə uyğun gəlir.

Azərbaycanın vergi sistemi vergitutmanın iqtisadi prinsipləri ilə yanaşı, həm də Vergi Məcəlləsində təsbit edilmiş və praktikada reallaşdırılan vergi inzibatçılığı prinsipləri ilə bağlı olan təşkilati və hüquqi prinsiplər üzərində qurulmuşdur. Bunlar əsasən aşağıdakılardır:

- vergi sisteminin vahidliyi prinsipi: “Azərbaycan Respublikasının vahid iqtisadi məkanını pozan (xüsusilə, Azərbaycan Respublikasının ərazisində malların (işlərin, xidmətlərin) və pul vəsaitlərinin azad yerdəyişməsinə bilavasitə və dolayısı ilə məhdudlaşdırılan və ya digər yolla vergi ödəyicisinin qanuni fəaliyyətini məhdudlaşdıran, yaxud maneçilik törədən) vergilərin müəyyən edilməsinə yol verilmir” [2].

- hakimiyyət səviyyələri üzrə vergilərin bölünməsi prinsipi (dövlət, muxtar respublika və yerli vergilər);

- verginin qanunvericilik formasında müəyyən edilməsi prinsipi (vergilər qanunla müəyyən edilir);

- bərabərlik və ədalətlik prinsipi vergi ödəyicilərinin və fiskal orqanlar təmsalında dövlətin hüquq və vəzifələrinin qanunvericilikdə təsbitini nəzərdə tutur;

- vergi qanunvericiliyinin prioritetliyi prinsipi.

Bununla yanaşı, effektiv vergi sistemi özündə iqtisadi artımı, vətəndaşların və iqtisadi subyektlərin təsərrüfat və sahibkarlıq fəallığını stimullaşdıran alətlərin mövcudluğunu nəzərdə tutur. Bununla bağlı olaraq vergi sisteminin qurulmasının iqtisadi prinsiplərinin gözlənilməsi xüsusi əhəmiyyət kəsb edir.

Vergi sistemlərinin qurulmasının iqtisadi prinsipləri sistemi içərisində ilk növbədə *bərabərlik və ədalətlik prinsipini* fərqləndirmək lazımdır. Bu prinsip nəzərdə tutur ki, vergi yükünün paylanması bərabər olmalıdır, yəni hər bir vergi ödəyicisi dövlət tərəfindən onun yaşayışı və fəaliyyəti üçün yaradılan normal şəraitdə əldə etdiyi gəlirinin ədalətli payını dövlətin xəzinəsinə ödəməlidir.

Lakin vergitutma sahəsində vergi ödəyicilərinin bərabərliyi heç də o demək deyildir ki, hamı eyni vergiləri ödəməlidir və vergilər diferensasiya edilə bilməz. Bu halda bərabərlik nəzərdə tutur ki, birincisi, diferensasiya həmin cəmiyyətdə ədalətlik barədə qəbul olunmuş təsəvvürlərə uyğun olaraq dəqiq kriterilər üzrə həyata keçirilmiş olsun

və ikincisi, bu kriterilər vergi ödəyicilərinin fəaliyyətinin nəticələrinə əsaslanmış olsun, fiziki şəxslərə münasibətdə onların anadangəlmə dəyişməz keyfiyyətləri, yaxud hüquqi şəxslərə münasibətdə mülkiyyət forması ilə bağlı olmasın.

Dünya praktikasında bərabərlik və ədalətlik prinsipinin reallaşdırılmasına iki yanaşma mövcuddur. Birinci yanaşma vergi ödəyicisinin faydasının təmin olunmasından ibarətdir və əldə olunan fayda prinsipi (o həm də şaquli ədalətlik prinsipi də adlandırılır) ilə reallaşdırılır. Bu prinsipin mahiyyəti ondan ibarətdir ki, vergi ödəyicilərinə düşən vergi yükünün kəmiyyəti müxtəlif vergi ödəyicilərinə münasibətdə dövlətin fəaliyyətinin faydalılığına uyğun olmalıdır. Bu yanaşmaya əsasən ödəyici tərəfindən ödənilən vergilər (onun iqtisadi vəziyyətindən asılı olmayaraq) dövlətin xidmətlərindən (təhsilin, elmin, səhiyyənin maliyyələşdirilməsi, transferlər, kompensasiyalar və s.) istifadə edərək onun aldığı faydaya müvafiq olmalıdır. Burada büdcə xərclərinin strukturu ilə əlaqə dəqiqliklə gözlənilir. Mürəkkəblik ondadır ki, bu prinsip istehlakın fərdi xarakterli olması, bölünə bilməsi və seçilə bilməsi ilə xarakterizə edilən dövlət xidmətlərindən əldə olunan faydanın müqayisə edilməsi zamanı tətbiq edilə bilər və xalis ictimai (bölməyən) nemətlərə münasibətdə tətbiq oluna bilməz.

Əldə olunan faydanın ödənilən vergilərin səviyyəsinə uyğunluğunun təmin olunması hər bir verginin ciddi məqsədli təyinatına əlverişli şərait yarada bilər. Belə vergilər “markalanmış” adlandırılır. Belə ki, bir sıra ölkələrdə yanacağa və avtomobillərə tətbiq olunan aksizlərdən daxil olan vəsaitlər yol şəbəkəsinin saxlanılmasına və inkişafına yönəldilir. Azərbaycanın vergi sistemində də hüquqi şəxslərdən tutulan “markalanmış”, yaxud təkrar istehsal vergisi olmuşdur (avtomobil yollarının istifadəçilərindən vergi), lakin onun “markalanması” formal xarakter daşımışdır, belə ki, bu verginin məbləği məhsul satışından daxilolmaların həcmindən asılı olmuşdur və heç bir halda ictimai nemətlərin istehlak həcmi nəzərə alınmamışdır.

Hazırda Azərbaycanda qeyd olunan bu prinsip qismən də olsa, sosial sığorta ayırmalarında dövlətin istehlak olunan xidmətlərinin kəmiyyəti - pensiyaların ödənilməsi vasitəsi ilə öz əksini tapmışdır.

İkinci yanaşmanın - ödəniş qabiliyyətliliyi prinsipinin (o həm də üfqi ədalətlik prinsipi kimi xarakterizə olunur) praktiki tətbiqi sa-

həsi daha genişdir. Bu prinsip verginin ödənilməsində vergi ödəyicisinin obyektiv qiymətləndirilməsindən ibarətdir və nəzərdə tutur ki, bərabər iqtisadi vəziyyətdə olan vergi ödəyiciləri eyni bir vergi mövqeyində durmalıdırlar. Baxılan halda bu yanaşma büdcə xərclərinin strukturuna bağlanmamışdır, vergi ödəyicilərinin vergi yükünü daşımaq qabiliyyəti isə onların təmin etdiyi gəlirlərin həcmi (fiziki şəxslərin gəlir vergisi, hüquqi şəxslərin mənfəət vergisi), alışların həcmi (aksizlər) və s. ilə qiymətləndirilir.

Azərbaycanın vergi sisteminə bu prinsip əksər vergilər üzrə reallaşdırılmışdır. Məlumdur ki, bütün vergilərin ödənilmə mənbəyi yeni yaradılan dəyər hesab edilir. Bazar iqtisadiyyatı şəraitində bir sıra hallarda malların onların maya dəyərindən aşağı qiymətlə təqdim edilməsi mümkündür ki, bu da vergi ödəyicilərinə xərclərin qarşılanması və mənfəətin əldə olunması imkanını vermir, lakin bu zaman o əmlak vergisi, torpaq vergisi və sosial sığorta ayırmaları kimi vergi və ödənişlərin ödənilməsindən azad edilmir. Nəticədə praktikada bir çox hallarda vergi ödəyicisi tərəfindən ödənilən vergilərin həcmi yeni yaradılan dəyərin (vergilərin ödənilmə mənbəyinin) pul ekvivalenti həcmindən yüksək olur. Təsərrüfat subyektlərinə düşən vergi yükünün səviyyəsi ödəniş qabiliyyəti prinsipinin gözlənilməsini təsdiq edə bilər: əgər vergilərin onların ödənilmə mənbəyinə nisbəti kimi hesablanan vergi yükünün səviyyəsi 100%-dən yüksək olarsa, onda bu halda ödəniş qabiliyyətliliyi prinsipinin pozulması baş verir.

Nəzərə alsaq ki, vergi sisteminin ayrı-ayrı elementləri ödəniş qabiliyyətliliyi prinsipini müxtəlif (eyni olmayan) dərəcədə reallaşdırır, onda rus iqtisadçısı L.J.Yakobsonun aşağıdakı fikirləri ilə razılaşmaq lazım gəlir. O, qeyd edir ki, nisbi bərabərlik və ödəniş qabiliyyətliliyi prinsipi probleminə “yalnız hər bir konkret verginin mövqeyindən deyil, ilk növbədə dövlət qarşısında məcmu öhdəlikləri vacib olan vergi ödəyicilərinin nöqteyi-nəzərindən baxmaq lazımdır” [55].

Vergi sisteminin qurulmasında bu iki yanaşmanın maksimum dərəcədə uyğunlaşdırılması zamanı vergitutmanın bərabərlik və ədalətlik prinsipinin reallaşdırılması üçün daha əlverişli şərait təmin olunur.

Dünya vergitutma praktikasında ödəniş qabiliyyətliliyi və faydalılıq prinsipləri bir qayda olaraq birləşir, lakin ödəniş qabiliyyətliliyi prinsipinin aşkar üstünlüyü ilə istifadə olunur. Lakin onların birləşməsi də

aşağıdakı əsas problemin həll olunmasına imkan vermir: vergi ödəyicilərinin bərabər olmayan iqtisadi vəziyyəti onların eyni olmayan vergi mövqeyinə hansı şəkildə uyğunlaşdırıla bilər? Bərabərsizliyin artması zamanı vergi dərəcələri necə dəyişməlidir? Bu problemi hər bir ölkə müstəqil şəkildə vergi sisteminə daxil olan ayrı-ayrı vergilər üzrə proqressiv, reqressiv və neytral vergi dərəcələri tətbiq etməklə həll edir.

Hazırda vergi sistemlərinin formalaşmasının dünya təcrübəsi vergitutmanın mülayim proqressiv şkalalarından istifadəyə meyl edir ki, bu da özünü doğruldur. Ona görə ki, proqressiv vergitutma vergi ödəyicilərinin yüksək bərabərliyini təmin edir. Lakin vergilərin həddindən yüksək proqressiv dərəcələri isə əksər hallarda gəlirlərin iqtisadiyyatın gizli sektoruna doğru yerdəyişməsinə gətirib çıxarır.

Bərabərlik və ədalətlik prinsipi Vergi Məcəlləsinin 3.1-ci maddəsində öz əksini tapmışdır: “Vergilər haqqında qanunvericilik vergitutmanın ümumi, bərabər və ədalətli olmasına əsaslanmalıdır” [2]. Qeyd etmək lazımdır ki, “bərabərlik və ədalətlik” anlayışının izahının həmin sənəddə verilməməsinə baxmayaraq bu Azərbaycan Respublikasının Konstitusiyasında öz əksini tapmışdır: “Dövlət irqindən, milliyətindən, dinindən, dilindən, cinsindən, mənşəyindən, əmlak vəziyyətindən, qulluq mövqeyindən, əqidəsindən, siyasi partiyalara, həmkarlar ittifaqlarına və digər ictimai birliklərə mənsubiyyətindən asılı olmayaraq hər kəsin hüquq və azadlıqlarının bərabərliyinə təminat verir. İnsan və vətəndaş hüquqlarını və azadlıqlarını irqi, milli, dini, dil, cinsi, mənşəyi, əqidə, siyasi və sosial mənsubiyyətə görə məhdudlaşdırmaq qadağandır” [1].

Vergi Məcəlləsində öz əksini tapmış və təcrübədə reallaşdırılan “Vergilər siyasi, ideoloji, etnik, konfessional və vergi ödəyiciləri arasında mövcud olan digər xüsusiyyətlər əsas götürülməklə müəyyən edilə bilməz və diskriminasiya xarakteri daşıya bilməz”, həmçinin “Mülkiyyət formasından və ya kapitalın yerindən asılı olaraq vergilərin müxtəlif dərəcələrinin müəyyən edilməsi qadağandır” [2] kimi tələblər bərabərlik və ədalətlik prinsipinin reallaşdırılmasına imkan verir və iqtisadi ədəbiyyatda *vergitutmanın universallığı prinsipi* kimi müəyyən edilən Azərbaycanın vergi sisteminin qurulmasının daha bir istiqamətini təsbit edir.

Vergi sisteminin qurulması zamanı *vergitutmanın effektivliyi prinsipi*



*pinin* gözlənilməsi vacib əhəmiyyət kəsb edir. Bu prinsip effektivliyin ümumi ideologiyasını birləşdirən aşağıdakı bir sıra müddəaları özündə cəmləşdirir:

- vergilər iqtisadi qərarların qəbul edilməsinə təsir göstərməlidir;
- vergilər istehsalın inkişafına mane olmamaqla sabitləşmə siyasətinə və ölkə iqtisadiyyatının inkişafına kömək etməlidir;
- hər bir konkret verginin tutulması dövlətin minimum məsrəfləri ilə, həmçinin vergilərin ödənilməsi prosesinin təşkili üzrə vergi ödəyicilərinin minimum xərcləri ilə müşaiyyət olunmalıdır.

Bir sıra digər müddəalar kimi sadalanan qaydaların bir qismi Vergi Məcəlləsinin 3.10-cu maddəsində aşağıdakı kimi ifadə olunmuşdur: “Vergi sistemi sahibkarlıq və investisiya fəaliyyətini təşviq etməlidir” [2].

Vergi sisteminin effektivliyi məsələsinə maraqlı bir yanaşma L.J.Yakobson tərəfindən ifadə olunmuşdur. O hesab edir ki, belə effektivlik *iqtisadi neytrallıq kriterisi* vasitəsi ilə ifadə oluna bilər [55].

Vergi sisteminin iqtisadi effektivliyi problemini o, iki müxtəlif müstəvidə təhlil edir: bir tərəfdən, yuxarıda qeyd edildiyi kimi, effektivliyin yüksəlməsi vergi yükünün ictimai nemətlərə olan tələbatlarla uyğunlaşdırılmasını nəzərdə tutur, digər tərəfdən isə vergi tutulmalarının səviyyəsi resursların ictimai sektorun hədudlarından kənara yerdəyişməsinə təsir göstərir. Əgər sahibkarlıq fəaliyyətindən gəlirlər yüksək vergitutmaya cəlb olunarsa, onda sahibkarların istehsalın inkişafına olan marağı da getdikcə azalır. Əgər idxal (ixrac) rüsumları çox yüksək olarsa, onda məhsulun dünya bazarında rəqabət qabiliyyətliliyini yüksəldəcək tədbirlərin reallaşdırılmasına stimül da getdikcə aşağı düşür. Müasir iqtisadi ədəbiyyatda bu prinsipə “*tarazlıq prinsipi*”, yaxud “*dövlətin və vergi ödəyicilərinin maraqlarının iqtisadi balanslaşdırılması prinsipi*” uyğun gəlir [40].

Vergilərin müəyyən edilməsi zamanı həm büdcə üçün fayda nöqtəyi-nəzərindən, həm də iqtisadiyyat üçün itki baxımından nəticələrin müqayisəli şəkildə qiymətləndirilməsi, yəni *strateji (perspektiv)* effektivliyin müəyyən edilməsi lazım gəlir. Bu zaman bu fayda və itkilərin təkcə həmin, yəni cari zaman dövründə deyil, gələcəkdə vergitutma bazasının azalması nəticəsində vergi daxilolmalarının azalmaması üçün həm də perspektivdə müqayisə etmək lazımdır.

Bu məqsədlə vergi multiplikatoru göstəricisindən istifadə olunmalıdır və bunun əsasını vergi sisteminin elastikliyi əmsalı təşkil edir: verginin dərəcəsi nə qədər yüksək və istehlaka son meyllilik nə qədər aşağı olarsa, vergi multiplikatorunun kəmiyyəti də bir o qədər kiçik olacaqdır. Onun köməyi ilə vergi dərəcələrinin dəyişməsindən və istehlakın səviyyəsindən asılı olaraq ÜDM-in kəmiyyətinin dəyişməsi aşağıdakı düsturla müəyyən etmək mümkündür:

$$D_{UDM} = D_{vd} \cdot \frac{1}{1 - IS \cdot (1 - t_s)}, \quad (1.1)$$

burada,

$D_{UDM}$  - ÜDM-in dəyişməsi (+, -);

$D_{vd}$  - vergi daxilolmalarının dəyişməsi (+, -);

$IS$  - istehlaka son meyllilik;

$t_s$  - son vergi dərəcəsidir.

Göründüyü kimi, vergi daxilolmalarının müəyyən artımına gətirib çıxaran vergi dərəcələrinin artımı və istehlak səviyyəsinin aşağı düşməsi həqiqətən də ÜDM-in mümkün artımını kifayət qədər böyük həcmdə azaldır.

*Vergi sisteminin effektivliyi prinsipinin* reallaşdırılması problemi ondan ibarətdir ki, ictimai nemətlərin istehsalı üçün lazım olan resursların həcmi müəyyən edildikdən sonra vergi ödəyiciləri üçün daha az ağırlı olan və təsərrüfatlara daha az itki yaradan büdcə gəlirlərinin yığılmasının konkret üsullarının (vergilərin növləri, dərəcələr, güzəştlər və i.a.) müəyyən edilməsi sahibkarları vergidən yayınmağa yönəldilmiş qərarların qəbul edilməsinə məcbur etməməli, əksinə sahibkarlıq fəallığının inkişafını stimullaşdırmalı, iqtisadiyyatda investisiya-innovasiya proseslərinin inkişafına imkan verməlidir. Burada əlbəttə ki, ictimai nemətlərə olan tələbatın diferensiasiyası barədə informasiyanın təhlilinə, həmçinin vergilərin həm iqtisadiyyatın müxtəlif sahələrində, həm də ölkənin konkret ərazisində satıcıların və istehlakçıların, satıcıların və alıcıların, işəgötürənlərin və işçilərin bazar rəftarına təsirinin təhlilinə geniş yer verilir. Belə təhlilin aparılması bu və ya digər verginin vergi ödəyiciləri tərəfindən iqtisadi qərarların qəbul edilməsinə təsirini aşkar etməyə və vergi qanunvericiliyinə əla-

və və dəyişikliklərin edilməsi yolu ilə arzuolunmaz təhriflərin nisbi azalmasının əldə olunmasına imkan verir.

Azərbaycanın vergi sistemində təhrif etməyən verginin nümunəsi olaraq sadələşdirilmiş vergini misal göstərmək olar. Qanunvericilikdə sadələşdirilmiş verginin müəyyən edilməsi kiçik biznesin vergitutma sahəsində sabitlik yaratmışdır. Ümumi vergitutma rejimindən fərqli olaraq sadələşdirilmiş vergitutma şəraiti həm maliyyə, həm də vergitutma obyektlərinin uçotunun təşkili planında sahibkarlar üçün daha əlverişlidir.

Son illərdə sadələşdirilmiş verginin geniş yayılmış hal olduğuna baxmayaraq bu onu progressiv vergi etməmişdir. Sadələşdirilmiş verginin prinsipial çatışmazlığı ondadır ki, o, vergi ödəyicisinin fəaliyyət miqyasını süni şəkildə məhdudlaşdırmaqla və güzəştli vergitutma rejimi naminə hüquqi şəxslərə münasibətdə son 12 aylıq dövrini 150,0 min manat və hüquqi şəxs yaratmadan sahibkarlıq fəaliyyəti göstərən fiziki şəxslərə münasibətdə 90,0 min manat və həmin məbləğlərdən az olmağa məcbur etməklə onun cari vəziyyətini konservasiya edir. Dünya iqtisadiyyatı təcrübəsindən məlumdur ki, hər bir kəmiyyət artımı (genişləndirmə) keyfiyyət artımının zəruri və xəbərdar edici şərtidir. Ona görə də vergitutmanın bu forması iqtisadi inkişaf vektoru ilə əks istiqamət təşkil etməklə elə əvvəldən də kiçik sahibkarlar üçün təkamül artımı perspektivlərini məhdudlaşdırır. İstehlakçılar hər addımda bunun nəticələri ilə rastlaşırlar və bunun sonu da heç görünmür. Bu çoxlu sayda kiçik istehsallardır (müəssisələrdir) ki, onları da sadəcə fiziki olaraq yüksək keyfiyyətli iş və xidmətlərlə təmin etmək mümkün deyildir. Bunlar elə müəssisələrdir ki, onların maksimum hasilat həcmi sahibkara bahalı, lakin keyfiyyətli məhsul istehsal etməyə imkan vermir, yaxud da keyfiyyətli məhsulu ucuz məhsul kimi satmaqla qiymət fərqi nəğd şəkildə uçotda əks etdirməməyə məcbur edir.

Kiçik sahibkarlıq subyektləri vergitutmanın qeyd olunan güzəştli formasının ziyanlı olduğunu yaxşı başa düşürlər. Bununla yanaşı, onlar hələlik bu güzəştli vergitutma rejimindən yapışmağa məcburdurlar, ona görə ki, adi vergitutma rejimində ödənilən vergilərin məbləği bir qədər yüksək olur.

Eyni zamanda, sadələşdirilmiş vergi barədə qanunvericilikdə ver-

gitutma obyektinin, vergi dərəcələrinin, düzəliş əmsallarının müəyyən edilməsi istiqamətində daim aparılan dəyişikliklər sahibkarları özlərinin biznesinin təşkili üzrə əlavə xərclər tələb edən yeni qərarların qəbul edilməsinə məcbur edir. Bütün bunlar da sadələşdirilmiş verginin sonradan təhrif edən vergi xarakterini almasına şərait yarada bilər.

Verginin təhrifedici xarakterinə vergi məbləğinin kəmiyyəti deyil, vergitutma forması, vəsaitlərin tutulması üsulu, vergitutma obyektlərinin qiymətləndirilməsi metodu da təsir edir. Ona görə də verginin təhrifedici xarakterinin minimuma endirilməsi problemi - vergitutma texnikasının təkmilləşdirilməsi problemidir və onun həll edilməsi effektiv vergi sisteminin qurulması zamanı həddindən artıq vacibdir. Baxılan halda vergitutma texnikası dedikdə, baş verən proseslərin dərin təhlilinə, bu və ya digər fəaliyyət növünün xüsusiyyətlərinə, ödəyicilərin mümkün rəftarı proqnozlarına əsaslanan və xüsusilə də “vergitutma obyekti”, “vergi bazası”, “güzəştlər” kimi anlayışların dəqiq müəyyənləşdirilməsini özündə birləşdirən düşünülmüş vergitutma mexanizmi başa düşülür.

Effektivlik prinsipinin reallaşması yalnız o halda mümkündür ki, müxtəlif vergitutma obyektlərinə (əmlaka, torpağa və s.) müəyyən edilən vergilər məhsuldar kapitalın həcmi məhdudlaşdırmasın. Müvafiq olaraq əgər vergi yükünün səviyyəsinin kifayət qədər yüksək olması zamanı vergilərin ödənilməsinə yalnız əldə olunan mənfəətin həcmi deyil, eyni zamanda həm də istehsal fondlarının bərpası üçün nəzərdə tutulmuş yığılan amortizasiya ayırmaları sərf olunarsa, onda bu hal belə vergi sisteminin qurulmasının əsasında effektivlik prinsipinin olmadığını göstərəcəkdir.

Vergilərin yığılması prosesi həm vergitutma obyektlərinin uçotunun təşkili və verginin büdcəyə bilavasitə köçürülməsi ilə bağlı vergi ödəyiciləri tərəfindən, həm də vergi orqanlarının saxlanılması ilə əlaqədar dövlət tərəfindən müəyyən xərclərin çəkilməsini tələb edir ki, bu da vergi məsrəflərinin səviyyəsinə əhəmiyyətli təsir edir və vergitutma ağırlığını yüksəldir.

Müasir dildə “effektivlik” tələbi vergi öhdəliklərinin yerinə yetirilməsi ilə bağlı olan bütün əlavə əmək və maliyyə xərclərinin minimum olmasını, həmçinin verginin ödənilməsinə münasibətdə rahatlı-

ğı ifadə edir. Mühasibat uçotu ilə paralel olaraq vergi uçotunun da aparılması üzrə qanunvericiliyin tələbini diqqətə alsaq, daim dəyişən hesabat formaları üzrə vergi hesabatlarının təqdim edilməsi vergi ödəyicilərinin vaxt xərclərini müəyyən qədər artırmışdır.

Xüsusilə də hüquqi şəxslər üçün nəzərdə tutulan demək olar ki, bütün vergilərin ödəyicisi olan iri şirkətlər əhəmiyyətli xərclər daşımali olurlar. İqtisadi itkilər nöqtəyi-nəzərindən vergilərin yığılması ilə bağlı xərclər (xüsusilə də bu xərclər kifayət qədər yüksək olduqda) vergi sisteminin effektivliyi xarakteristikası üçün vergilərin təhrifedici xüsusiyyətinə nisbətən heç də az əhəmiyyətli deyildir.

İqtisadi ədəbiyyatda bu və ya digər verginin yığılması ilə bağlı dövlət xərclərinin minimuma endirilməsi nöqtəyi-nəzərindən verginin effektivliyi məsələsinin təhlili zamanı demək olar ki, əksər hallarda dövlət tərəfindən vergi orqanlarının saxlanılmasına çəkilən xərclər təhlil olunur.

Vergi öhdəliklərinin yerinə yetirilməsinin təşkili ilə bağlı sahibkarların xərclərinin müəyyən edilməsi məsələsi başqa şəkildə qoyulur. Bu məsələ üzrə tədqiqatlar demək olar ki, aparılmır. Bir tərəfdən bu, onun əməktutumlu olması ilə bağlıdırsa, digər tərəfdən belə uçotun aparılmasının əhəmiyyətli olmaması ilə əlaqələndirilir (biznes mövqeyindən tez-tez “son nəticədə heç nə dəyişməyəcək” kimi fikirlər səslənir). Belə xərclər, təəssüf ki, mühasibat uçotunun xüsusi hesablarında ayrıca olaraq yığılmır və nəticədə statistik hesabatlarda özünün əksini tapmır. “Bir sıra qərb ölkələrində vergi ödəyicilərinin belə xərcləri çoxdan qəbul edilmiş və onlara ciddi nəzarət olunur (məsələn, ABŞ-da gəlir vergilərinin tutulması sistemində istənilən ciddi dəyişikliyin aparılması zamanı vergi bəyannamələrinin (hesabatlarının) yeni qaydalar üzrə doldurulması üçün orta statistik vergi ödəyicisinə lazım olan əlavə vaxt hesablanır və onun kəmiyyəti nəşr olunur” [24].

Müvafiq olaraq daha çox təhrif etməyən, normal vergilər əsasında qurulmuş vergi sistemi həm dövlət tərəfindən, həm də vergi ödəyiciləri tərəfindən daha az xərclərin çəkilməsini tələb edir. Verginin təşkilati sadəliyi daha çox *vergi sisteminin fəaliyyətinin cari effektivliyini* müəyyən edir.

Bəzi müasir iqtisadçılar və alimlər vergi sisteminin qurulmasının

müstəqil prinsipi kimi vergi ödəyiciləri üçün *verginin tutulması vaxtının əlverişliliyi və onun ödənilməsinin rahatlığı prinsipini* fərqləndirir və bu zaman onu təşkilati prinsiplər kateqoriyasına aid edirlər. Nəzərə alsaq ki, verginin ödənilməsi vaxtı ilə gəlirin alınması vaxtı arasındakı fərq vergi ödəyicilərinin rəftarına (vergi bazasının formalaşmasına təsir edən hadisələrin bilərəkdən yubadılmasından tutmuş, yəni işlərin yerinə yetirilməsi və xidmətlərin göstərilməsi aktlarının imzalanmaması, alınmış əmlakın vaxtında uçota alınmaması və s., onun qəsdən gizlədilməsinə qədər) əhəmiyyətli təsir göstərə bilər, onda bu prinsipin vergi sisteminin formalaşmasının iqtisadi prinsiplər qrupunda nəzərə alınması daha məntiqli olardı.

Effektli vergi sisteminin formalaşdırılması və istənilən vergi müəyyən edilərkən vergi təzyiqinin aşağı salınması zamanı onun ödənilməsi mexanizmi maksimum sadə olmalıdır: verginin tutulmasının gəlirin ödənilməsi mənbəyində aparılması məqsədəuyğundur, verginin ödənilməsi vaxtı isə gəlirin alınması vaxtına maksimum yaxın olmalıdır. Lakin burada maraqların ziddiyyəti yaranır: vergi ödəyicisi üçün əlverişli və faydalı olan heç də hər bir şey dövlət üçün də əlverişli və faydalı olmaya bilər. Müasir vergi sistemlərində əsas vergilərin (ƏDV-nin, mənfəət vergisinin) kassa metodu üzrə deyil, hesablama metodu üzrə müəyyən edilən vergi bazasından ödənilməsi məqsədəuyğun hesab edilir. Bu da bir tərəfdən vəsaitlərin dövlət büdcəsinə təmin olunması sürətinin yüksəlməsinə imkan verir, digər tərəfdən isə vergi ödəyicilərinin vergi ağırlığını artırır və onların maliyyə vəziyyətinə özünün mənfi təsirini göstərir. Vergilər üzrə cari (avans) və yekun məbləğlərin ödənilməsinin müxtəlif müddətlərinin müəyyən edilməsi yolu ilə hər iki tərəfin maraqlarının optimal uyğunluğunun əldə olunması məsələsi bu gün də aktual olaraq qalır.

Effektli vergi sisteminin qurulması üçün *vergilərin çoxluğu prinsipinin* gözlənilməsi mühüm əhəmiyyətə malikdir. Bu prinsipin mahiyyəti müxtəlif vergilərin və vergitutma obyektlərinin səmərəli kombinasiyadan ibarətdir, hansı ki, onun təmin olunması nəticəsində vergi sistemi vergi yükünün vergi ödəyiciləri arasında optimal paylanması imkan verir və eyni zamanda ölkədəki iqtisadi, yaxud siyasi situasiyadan asılı olmayaraq vergi daxilolmaları ilə dövlət büdcəsinin təmin olunmasına şərait yaradır. Lakin bu zaman “Vergi sistemində hansı

sayda vergilər olmalıdır və bərabərlik və ədalətlik prinsipinin reallaşması məqsədilə kimlər və hansı vergiləri ödəməlidirlər?” kimi əsas suallardan biri açıq olaraq qalır.

İqtisadi ədəbiyyatda bütün vergilərin məcmusunun vahid vergi ilə əvəz olunması ideyası bir neçə dəfə səslənmişdir, lakin bu nəzəriyyə “vahid vergili büdcə” situasiyasının yaranması və böhran dövrlərində büdcənin gəlirlərinin təmin olunmasının onun tutulması şərtlərindən güclü asılılığı səbəbindən heç bir ölkədə öz dəstəyini tapmamış və qəbul edilməmişdir.

Vergitutmaya münasibətdə ilk dəfə A.Smit tərəfindən ifadə olunmuş *müəyyənlik prinsipi* müasir şəraitdə verginin bütün elementlərinin dəqiq müəyyənləşdirilməsinin təmin olunmasını özündə ifadə edir. Bu elementlər aşağıdakılardır: vergini ödəyən şəxslər, güzəştlər, dərəcələr, verginin obyekt, vergi bazası, ödənilmə qaydası və müddətləri. Eyni zamanda, vergi sistemi ixtiyari şərhə yol verilməsinə imkan yaratmamalı və cəmiyyətin əksər hissəsi üçün sadə, aydın və başa düşülən olmalıdır. Bu müddəa Vergi Məcəlləsinin 3.9-cu maddəsində dəqiq ifadə olunmuşdur: “Vergilər haqqında qanunvericilik elə tərzdə formalaşdırılmalıdır ki, hər kəs hansı vergiləri, hansı qaydada, nə vaxt və hansı məbləğdə ödəməli olduğunu dəqiq bilsin” [2].

*Verginin bir dəfə tutulması prinsipi* nəzərdə tutur ki, normal fəaliyyət göstərən vergi sistemində eyni bir mənbə, yaxud obyekt iki, yaxud daha artıq növ vergiyə cəlb olunmamalıdır. Bu prinsip Vergi Məcəlləsinin 3.5-ci maddəsində öz əksini tapmışdır: “Heç bir kəs əldə etdiyi mənfəətdən (gəlirdən) eyni növ vergini bir dəfədən artıq ödəməyə məcbur edilə bilməz.”[2]. Lakin ilk baxışdan elə təəssürat yaranır ki, ölkə vergi sistemində eyni bir gəlir məbləğinin iki-üç və daha artıq dəfə vergiyə cəlb olunması halları mövcuddur. Belə ki, məsələn, Vergi Məcəlləsinin 105-ci maddəsinə uyğun olaraq rezident müəssisənin mənfəəti əvvəlcə 20 % dərəcə üzrə, sonra isə 122-ci maddəsinə əsasən ödənilən dividenddən 10 % dərəcə üzrə vergi tutulur. Lakin bu şəkildə yanaşma heç də düzgün deyildir. Nəzərə alınmalıdır ki, bu zaman tutulan verginin ödəyici eyni bir şəxs deyil, ayrı-ayrı şəxslərdir.

Effektli vergi sisteminin qurulması üçün *vergi sisteminin şəffaflığı prinsipi* (bəzən o, aşkarlıq prinsipi də adlandırılır) yüksək əhəmiyyət kəsb edir. Vergi sisteminin şəffaflığı məsələsi seçicilərin dövlətin



vergi siyasətinə dəyişikliklərin edilməsi ilə bağlı hüquqlarının reallaşdırılması, praktikada vətəndaşların bu və ya digər vergilərin təsərrüfat fəaliyyətinə təsirinin qiymətləndirilməsi və onların vətəndaşların özəl maliyyə vəziyyətinə təsiri nəticələrinin proqnozlaşdırılması imkanı vasitəsilə cəmiyyət tərəfindən ona nəzarətin edilməsi üçün şəraitin yaradılması müstəvisində özünü ifadə edir.

İqtisadi ədəbiyyatda bu prinsipin daha sadə izahına rast gəlmək mümkündür ki, bu da yalnız vergi qanunlarının və digər normativ aktların rəsmi nəşr olunması tələbi, həmçinin vergi orqanlarının vergilərin hesablanması qaydaları barədə müvafiq izahlar verməsi öhdəliyi (vəzifəsi) ilə bağlıdır. Vergi Məcəlləsinin 24.0.3-cü maddəsinə uyğun olaraq “Vergi orqanları ... vergi qanunvericiliyi və vergi qanunvericiliyində edilən dəyişikliklər barədə vergi ödəyicilərinə kütləvi informasiya vasitələri ilə və ya fərdi qaydada əvəzsiz olaraq məlumat verməyə, müəyyən edilmiş hesabat formalarının doldurulması qaydalarını izah etməyə, vergilərin hesablanması və ödənilməsi barədə izahatlar verməyə, vergi ödəyicilərinə onların hüquq və vəzifələrini izah etməyə ... borcludurlar.” [2].

Praktikada səmərəli vergi sisteminin qurulması zamanı vergitutmada iqtisadi effektivlik və ədalətlik tələblərinin birgə təmin olunması çox çətindir. Xüsusilə də, progressiv vergitutma dərəcələrindən istifadə edilməklə fiziki şəxslərin gəlir vergisi nisbi ədalətlik və bərabərlik prinsipinin reallaşmasına imkan verir, lakin gəlirlərin uçotu və onlara nəzarətin təşkili nöqteyi-nəzərindən onu sadə və hətta neytral adlandırmaq olmaz. Eyni zamanda, quruluş təşkili baxımından sadə hesab edilən vergilər neytral ola bilərlər, lakin bu zaman onlar nisbi ədalətlik prinsipinin tam şəkildə reallaşması üçün çevikliyə və imkana malik olmaya bilərlər.

Yuxarıda qeyd edildiyi kimi, iqtisadi effektivlik tələbi vergilərin neytallılığı, təşkilati sadəliyi və çevikliyi yolu ilə, ədalətlik tələbi isə - mütləq və nisbi bərabərlik və vergi sisteminin şəffaflığı vasitəsilə əldə olunur. Bu tələblər arasındakı ziddiyyətlər dövlətin vergi siyasətinin reallaşdırılması və bir sıra problemlərin həlli zamanı özünü göstərir və tam şəkildə aradan qaldırıla bilməz. Xüsusilə də bu ziddiyyətlər vergi güzəştlərinin müəyyən edilməsi zamanı özünü açıq şəkildə göstərir. Belə ki, bu güzəştlər bir tərəfdən, vergitutmada ədalətlik və



bərabərliyi “bərpa etməyə” yönəldilmişdir, digər tərəfdən isə, onlar vergilərin hesablanması mexanizmini mürəkkəbləşdirir və onların təhrifedici fəaliyyətini gücləndirir.

Azərbaycanda vergi sisteminin qurulması prinsiplərini nəzərdən keçirərək aşağıdakı nəticəyə gəlmək mümkündür: vergi islahatlarının həyata keçirilməsi nəticəsində vergi ödəyicilərinin eyni zamanda qanunla müəyyən edilmiş vergilərin ödənilməsi və istehsalın genişləndirilməsinin və modernləşdirilməsinin həyata keçirilməsi üzrə imkanlarını nəzərə alan nisbi bərabərlik və ədalətlik prinsipinin reallaşdırılmasına imkan verən təsirli vergi mexanizmi yaradılmışdır.

Ölkənin vergi sistemi hazırda bazar münasibətləri iştirakçılarının bütün məcmu maraqlarının nəzərə alınmasına istiqamətlənmiş və aşağıdakılarla xarakterizə olunur:

- vergi ağırlığının fiziki və hüquqi şəxslər arasında bərabər paylanması təmin olunmuşdur, vergi yükünün ümumi səviyyəsi isə mülayimdir;

- təkrar istehsal prosesinə stimullaşdırıcı təsir göstərir;

- kifayət qədər sosial yönümlüdür;

- vergitutma obyektlərinin müəyyən edilməsi (qiymətləndirilməsi) üzrə dəqiq və aydın metodologiyaya malikdir;

- kifayət qədər yüksək gəlirləri olan fiziki və hüquqi şəxslər tərəfindən vergilərin ödənilməsindən yayınma üçün şəraitin olmaması vergi ödəyicilərinin real vergitutma bazasının genişləndirilməsinə səbəb olur;

- vergi bazasının hesablanması metodologiyası kifayət qədər çevik və sadədir;

- vergi uçotunun təşkilinə və aparılmasına, vergi hesabatlarının formalaşması və təqdim edilməsinə vaxt sərfi, əmək və maliyyə resursları və s. yüksək deyildir.

Məlumdur ki, vergilər müəssisələrin istehsal fəallığının qarşısını almamalı, əhalinin alıcılıq qabiliyyətini aşağı salmamalı və daxili investisiyaların mənbəyi kimi yığım prosesinə şərait yaratmalıdır. Müsbət haldır ki, ölkəmizdə göstərilən istiqamətlərdə tədbirlər reallaşdırılmışdır.

Yuxarıda sadalanan prinsiplər prizmasından vergi sisteminin təhlili onun qurulmasının seçilmiş variantlarının çatışmazlıqlarını aradan qal-

dırmağa və sistemin effektivlik səviyyəsinin yüksəldilməsinə imkan verən sosial-iqtisadi siyasət, o cümlədən vergi siyasəti tədbirlərini müəyyən etməyə imkan verir.

İqtisadi, təşkilati və hüquqi prinsiplərin məcmusunun uyğunlaşdırılması əsasında qurulan və fəaliyyət göstərən vergi sistemi iqtisadiyyatın inkişafının güclü stimulu olmaq imkanına malikdir. Vergitutmanın yuxarıda qeyd olunan prinsiplərindən əlavə Azərbaycanın müasir vergi sisteminin vergitutmanın aşağıda göstərilən yeni prinsipləri əsasında inkişafı müşahidə olunur:

- yeni iş yerlərinin açılması üçün müəssisələrin və fərdi sahibkarların yığımlarının investisiya olunmasına imkan verən şərait yaranmışdır;

- elmi-tədqiqat və təcrübi-konstruktor işlərinin stimullaşdırılması, bütün sahələrdə fundamental tədqiqatların aparılması, yeni texnologiyaların yaradılması və inkişaf etdirilməsi yolu ilə məhsulların rəqabət qabiliyyətinin təmin olunması istiqamətində məqsədyönlü tədbirlər həyata keçirilir;

- regionların iqtisadi inkişaf səviyyəsinin bərabərləşdirilməsi məqsədi ilə kapitalın sahə və ərazi axınına imkan yaranmışdır;

- əhalinin bütün təbəqələrinin sosial tələbatlarının təmin olunması, yoxsulluğun və sosial bərabərsizliyin aradan qaldırılması üçün münbit şərait mövcuddur.

Məlumdur ki, effektiv vergi sistemi elm və texnikanın ən yeni nailiyyətlərinə, istehsalın və əməyin yeni təşkilinə əsaslanan, müasir elmi səviyyə ilə müşayiət olunan texnoloji bazanın köməyi ilə daha çox innovasiya xüsusiyyətinə malik innovasiyalı-investisiyalı istehsal tipinin, yeni maddi nemətlərin geniş təkrar istehsalının inkişafına şərait yaratmalıdır. Bu məqsədlə də vergitutma elementlərini özündə birləşdirən elə bir vergi mexanizmi lazımdır ki, bu yeni yaradılan dəyərin bir hissəsinin tutulması zamanı investisiyaların həcmnin, istehsalın inkişafının artımına təkan vermiş olsun. Belə mexanizmlərin yaradılması vergitutma sahəsində situasiyanı qiymətləndirmədən, Azərbaycan iqtisadiyyatında təsərrüfat subyektlərinə düşən vergi ağırlığını qiymətləndirmədən mümkün deyildir. Qeyd olunan bu məsələlər tədqiqatın 2.3-cü paraqrafında geniş şəkildə nəzərdən keçirilmişdir.

### **1.3. İnkişaf etmiş ölkələrin vergi siyasətinin əsasları**

Xarici ölkələrin vergi sistemlərinin öyrənilməsi bazar iqtisadiyyatlı ölkələrin vergitutma təcrübəsini, vergitutma mexanizmlərinin fəaliyyətinin və inkişafının ümumi qanunauyğunluqlarını nəzərə almağa imkan verir. Bazar iqtisadiyyatlı ölkələrin vergi sistemləri müxtəlif iqtisadi, siyasi və sosial amillərin təsiri nəticəsində təşəkkül tapmışdır. Vergilərin sayına, strukturuna, yığılma üsullarına, dərəcələrinə və digər əlamətlərinə görə bu ölkələrin vergi sistemləri bir-birindən əhəmiyyətli dərəcədə fərqlənir. Buna baxmayaraq bütün bu vergi sistemlərinə xas olan ümumi bir cəhət var. Bu da dövlətin vergi gəlirlərinin artırılması üçün yolların axtarılmasından və vergitutmanın əsas prinsiplərinin tələblərinə cavab verən optimal vergi sisteminin yaradılmasına cəhd edilməsindən ibarətdir.

Şərti olaraq vergi siyasətinin üç tipi qeyd olunur:

Birinci tip *yüksək vergi yükü siyasəti* adlanır. Bu zamanı dövlət yüksək vergi dərəcələrini tətbiq etməklə, vergilərin sayını artırmaqla, vergi güzəştlərini ixtisar etməklə vətəndaşlardan mümkün qədər çox maliyyə vəsaitlərini toplamağa çalışır. Təbiidir ki, belə vergi siyasəti ayrıca götürülmüş konkret vergi ödəyicisi və ümumiyyətlə cəmiyyət üçün iqtisadi inkişafa heç bir ümid yeri qoymur. Buna görə də belə siyasət bir qayda olaraq fəvqəladə hallarda, məsələn iqtisadi böhranlar, müharibələr zamanı həyata keçirilir. Belə siyasətin uzun müddət həyata keçirilməsi bir sıra mənfi nəticələrə gətirib çıxara bilər. Bu zaman müxtəlif səviyyəli büdcələrdə vergi daxilolmalarının səviyyəsi azalır.

Amerika iqtisadçısı A.Laffer (*Arthur Laffer, 1940*) tərəfindən təklif olunan Laffer əyrisi buna əyani misaldır. A. Lafferin nəzəriyyəsinə

görə ya yüksək vergi dərəcələri və çoxlu sayda vergi güzəştləri tətbiq edilməli, ya da aşağı vergilər tətbiq edilməli və vergi güzəştləri ləğv edilməlidir. İkinci variant daha münasibdir. Bununla belə, gələcəkdə şirkətlərə mənfəət, deməli, həm də dövlətə vergi gəlirləri gətirməli olan investisiya vergi güzəştləri üçün istisnanın verilməsi məqsədə-müvafiqdir.

Vergi siyasətinin ikinci tipi *aşağı vergi yükü siyasətidir*. Bu zaman dövlət təkcə öz fiskal maraqlarını deyil, həm də vergi ödəyicilərinin maraqlarını maksimum dərəcədə nəzərə alır. Belə siyasət tez bir zamanda iqtisadiyyatın əsasən real sektorunun inkişafına şərait yaradır, belə ki, daha əlverişli vergi və investisiya mühitini təmin edir (digər ölkələrə nisbətən vergitutma səviyyəsi aşağı olur, xarici investisiya axını daha da sürətlənir və beləliklə, milli iqtisadiyyatın rəqabət qabiliyyətlilik səviyyəsi artır). Sahibkarlıq subyektlərinə düşən vergi yükü yumşaldılır, lakin dövlətin sosial proqramları məhdudlaşdırılır, belə ki, bu zaman büdcə gəlirləri azalır.

Üçüncü tip - *sosial yönümlü yüksək dərəcəli vergilər siyasətidir*. Bu siyasət həyata keçirilərkən dövlət kifayət dərəcədə yüksək vergilər tətbiq etməklə nəzərəcarpacaq sosial müdafiə proqramları işləyib hazırlayır. Bu zaman büdcə gəlirlərinin böyük hissəsi müxtəlif sosial fondların artırılmasına yönəldilir.

Milli iqtisadiyyatın uzunmüddətli inkişaf konsepsiyasına malik olan ölkələrin vergi siyasəti üçün aşağıdakı xüsusiyyətlər xarakterikdir:

- 1) ölkə iqtisadiyyatı qarşısında duran problemlərin dəqiqliyi;
- 2) problemlərin zəruriliyi baxımından qruplaşdırılması və daha zəruri olanlarının həyata keçirilməsi üçün tədbirlərin hazırlanması;
- 3) analitik işlərin aparılması və vergi islahatlarının xarici təcrübəsinin öyrənilməsi, islahatlar proqramının hər birinin həyata keçirilməsi zamanı iqtisadi nəticələr, gəlirlər və xərclər haqqında məlumatların dəqiqləşdirilməsi;
- 4) keçmişdə buna uyğun həyata keçirilmiş proqramların səmərəliliyinin qiymətləndirilməsi;
- 5) mövcud olan təsiretmə mexanizm və alətlərinin təhlili;
- 6) mövcud şəraitin təhlili;
- 7) milli xüsusiyyətlər və şərait nəzərə alınaraq siyasətin korrektə

edilməsi.

Müasir dövlətlər üçün ən xarakterik cəhət iqtisadi həyatın müxtəlif sahələrinə dövlət müdaxiləsinin səviyyəsidir. Məsələn, ABŞ-da bu müdaxilənin səviyyəsi aşağı, İsveçdə yüksək, Yaponiya və Almaniyada isə bu ölkələrlə müqayisədə nisbətən orta səviyyədədir.

Dövlət müdaxiləsinin əsas məqsədi iqtisadiyyatın tənzimlənməsidir. Dövlət tənzimlənməsinin vasitələri isə vergi siyasəti və azad sahibkarlığa maliyyə təsiridir. İqtisadiyyatın dövlət tərəfindən tənzimlənməsinin əsas məqsədi sabit iqtisadi artıma nail olmaq, əsas əmtəə və xidmətlərin qiymətlərinin sabitliyinin, əmək qabiliyyətli əhalinin tam məşğulluğunun və əhalinin gəlirlərinin müəyyən minimum səviyyəsinin təmin edilməsi və vətəndaşların sosial müdafiə sisteminin yaradılmasıdır. Bütün bu məqsədlərə eyni zamanda nail olunması praktiki olaraq mümkün deyildir. Məsələn, qiymətlərə məhdudiyyət qoyulması iqtisadi artımı zəiflədir, məşğulluq səviyyəsinin aşağı düşməsinə səbəb olur. Balanslaşdırılmış nisbətənin müəyyənləşdirilməsi dövlətlərin iqtisadi siyasətinin əsasını təşkil edir.

İnkişaf etmiş ölkələrdə vergi siyasəti iqtisadiyyatda baş verən böhran halları ilə vergi dərəcələrini radikal şəkildə aşağı salmaqla mübarizə aparmaq ideyasını irəli sürən müasir iqtisadi fikrin əsas məktəblərindən biri olan təklif iqtisadiyyatının nəzəri postulatlarına əsaslanır.

Müasir iqtisadiyyatda qloballaşma prosesinin dərinləşməsi, təsərrüfat sistemlərinin integrasiyası müxtəlif ölkələrin vergi sistemlərinin uyğunlaşdırılması zərurətini yaradır. Müxtəlif ölkələrin vergi sistemlərinin uyğunlaşdırılması prosesi Aİ çərçivəsində iqtisadi integrasiyanın inkişafı gedişində təşəkkül tapmışdır.

Hər bir ölkə öz milli maraqlarını nəzərə almaqla vergi siyasəti apardığından Aİ-də vahid vergi sisteminin yaradılmasından imtina edilmişdir. Bunun müqabilində ittifaqa daxil olan ölkələrin milli qanunvericiliklərini müqayisə edilə bilən şəkllə gətirmək və milli vergi sistemlərini Avropa integrasiyasının ümumi vəzifələrinə tabe etdirmək qərara alınmışdır. Aİ-də vergi sistemlərini uyğunlaşdırmağın qarşısında duran vəzifələr aşağıdakılardır:

- təsərrüfat subyektləri üçün bərabər rəqabət şəraiti yaratmaq məqsədilə vergi sərhədinin aradan qaldırılması;

- regionda integrasiya proseslərinin əsas hərəkətverici qüvvəsi kimi Aİ-nin daxili bazarının birləşdirilməsi və vahid şəklə salınması;

- ittifaqın bütün ölkələrinin vergi sistemlərinin strukturlarını və əsas vergi növlərinin tutulması qaydalarını bir-birinə uyğunlaşdırmaq.

Birbaşa vergilər sahəsində qoyulan məqsədlərə nail olunması üçün vergitutma bazası müəyyən edilərkən vergi ödəyicilərinin məcmu gəliri konsepsiyasından istifadə edilir. Bu konsepsiyaya əsasən müəyyən dövr ərzində vergi ödəyicisinin bütün daxilolmaları onun məcmu gəlirinin tərkibinə daxil edilir və bu gəlir vergiyə cəlb olunur. Bu konsepsiyanın qəbul edilməsi gəlir vergisinin vergitutma bazasının nəzərəcarpacaq dərəcədə genişlənməsinə səbəb oldu. Çünki vergitutma bazasına yalnız birbaşa aktiv gəlirlər deyil, həm də daşınmaz əmlakdan, qiymətli kağızlardan, kapital artımından və digər mənbələrdən əldə edilən gəlirlər də daxil edilir.

Şirkətlərin vergiyə cəlb edilməsinin vahid şəklə salınması Aİ-nin sərhədləri daxilində fəaliyyət göstərən şirkətlər üçün bərabər şəraitin yaradılmasını nəzərdə tutur. Aİ-yə daxil olan ölkələrdə şirkətlərin mənfəət vergisinə cəlb edilməsi sisteminin bir-birinə uyğunlaşdırılması aşağıdakıları nəzərdə tutur:

- vergi dərəcələrinin bir-birinə yaxınlaşdırılması;
- vergitutma bazasının eyni şəklə salınması;
- ikiqat iqtisadi vergitutmanın aradan qaldırılması;
- xüsusi Avropa şirkəti statusunun tətbiq edilməsi;
- şirkətlərin mənfəətinin vergiyə cəlb edilməsi sahəsində Aİ-nin üzvü olan ölkələrin bir-birinə qarşılıqlı yardımı.

İndi isə bu hallarla daha ətraflı tanış olaq.

*Vergi dərəcələrinin bir-birinə yaxınlaşdırılması.* Şirkətlərin mənfəət vergisinin bir-birinə yaxınlaşdırılması onun orta səviyyəsinin 30-40 faiz həddində olmasını nəzərdə tutur. Aİ-yə yeni üzvlər qəbul edilərkən onlara öz ölkələrində vergitutma səviyyəsini ittifaqdakı orta səviyyəyə uyğunlaşdırmaq təklif olunur. Məsələn, İsveç Aİ-yə daxil olmamışdan əvvəl orada şirkətlərin mənfəət vergisinin dərəcəsi 52-57% səviyyəsində idi. Lakin Aİ-yə daxil olarkən İsveçdən şirkətlərin mənfəət vergisinin səviyyəsinin 30%-ə endirilməsi tələb edildi.

*Vergitutma bazasının eyni şəklə salınması.* Vergitutma bazasının

eyni şəkllə salınması mənfəətin müəyyənləşdirilməsinin vahid qaydasının tətbiq edilməsini nəzərdə tutur. Bu isə milli vergi siyasətinin həyata keçirilməsi imkanlarını məhdudlaşdırdığından ittifaq üzvü olan ölkələr tərəfindən müəyyən müqavimətə səbəb olur. Bu anlaşılmazlığı müəyyən dərəcədə yüngülləşdirmək üçün Aİ-nin üzvü olan hər bir ölkə öz milli şirkətlərinə müxtəlif subsidiyalar və vergi güzəştləri təklif edə bilərlər.

*İkiqat vergitutmanın aradan qaldırılması.* İkiqat vergitutma eyni bir vergitutma bazasından iki və daha çox sayda verginin tutulması ilə bağlıdır. Məsələn, şirkətlərin mənfəətindən əvvəlcə korporativ mənfəət vergisi tutulur, sonra mənfəət səhmdarlar arasında bölüşdürülərkən fərdi gəlir vergisi tutulur. Bu isə məcmu vergi yükünün artmasına səbəb olur.

Müxtəlif ölkələrdə ikiqat vergitutmanın aradan qaldırılmasının bir-birindən fərqli sistemlərinin tətbiq edilməsi transmilli şirkətlərin fəaliyyəti üçün müəyyən problemlər yaradır. Məsələn, bölüşdürülən və bölüşdürülməyən mənfəət üçün müxtəlif vergi dərəcələri, bölüşdürülən mənfəətin tam və ya qismən vergidən azad edilməsi halları mövcuddur. Hal-hazırda Aİ-yə daxil olan ölkələr tam əvəzləşdirmə sisteminin tətbiq edilməsinin zəruriliyi fikrinə gəlmişlər. Bu ittifaq üzvü olan ölkələrdə şirkətlərin həm bölüşdürülən, həm də bölüşdürülməyən mənfəəti üçün eyni vergi dərəcəsinin müəyyən edilməsini, eyni zamanda dividendlərin 25% səviyyəsində vergiyə cəlb edilməsini nəzərdə tutur.

*Xüsusi Avropa şirkəti statusunun tətbiq edilməsi.* Aİ-nin bir neçə ölkəsində kommersiya əməliyyatları həyata keçirən şirkətlərin bir-birinə birləşməsi və birinin digəri tərəfindən öz tərkibinə daxil edilməsi hallarının vergiyə cəlb edilməsinin xüsusi rejimi, ana və törəmə şirkətlərin vergiyə cəlb edilməsinin yüngülləşdirilməsi nəzərdə tutulur. Məsələn, Aİ-nin üzvü olan ölkələr arasında bölüşdürülən dividendlərdən ikiqat vergitutmanın aradan qaldırılması, onlar arasında mübahisəli məsələlərin həll edilməsi məqsədi ilə arbitraj prosedurunun daxil edilməsi və s.

Belə şirkətlər ittifaq daxilində onlara spesifik vergi güzəştləri əldə etməyə təminat verən Aİ-nin rezident şirkətləri statusunu alırlar. Aİ-nin vergitutma məsələləri ilə bağlı xüsusi komissiyasının iclasla-



rında belə şirkətlərin mənfəətinin onun ittifaqın müxtəlif ölkələrində yerləşən struktur bölmələri arasında bölüşdürülməsi, ittifaqa daxil olan ölkələrdə əməliyyat aparan transmilli qrup daxilində mənfəətin faizlər, dividendlər və royalti şəklində repatriasiyası zamanı vergilərin aradan qaldırılması, transfert qiymətlərin tənzimlənməsi və digər problemlərlə bağlı məsələlər müzakirə olunur.

*Şirkətlərin mənfəətinin vergiyə cəlb edilməsi sahəsində Aİ-nin üzvü olan ölkələrin bir-birinə qarşılıqlı yardımı.* Vergidən yayınma halları ilə mübarizə aparmaq üçün Aİ-yə daxil olan bütün dövlətlərin iştirakı ilə informasiya mübadiləsinə dair çoxtərəfli vergi sazişlərinin bağlanması nəzərdə tutulur.

Aİ-də dolayı vergilərin bir-birinə uyğunlaşdırılmasının əsas vəzifəsi İttifaq daxilində fiskal sərhədlərin aradan qaldırılması və birliyə daxil olan ölkələrdə ƏDV-nin dərəcələrinin bir-birinə yaxınlaşdırılmasıdır. Ölkənin vergi sistemində ƏDV-nin olması onun Avropa İqtisadi Birliyinin üzvlüyünə qəbul edilməsinin əsas şərtidir. Aİ-yə daxil olan bəzi ölkələrdə şirkətlərin mənfəət vergisinin və fərdi gəlir vergisinin maksimum dərəcələri cədvəl 1.1-də əks olunmuşdur.

Cədvəl 1.1-dən göründüyü kimi, Aİ daxilində birbaşa vergilərin uyğunlaşdırılması sahəsində aparılan işlərə baxmayaraq hələ ki, bu məqsədə istənilən səviyyədə nail olunmamışdır. Bunu ilk növbədə ittifaqa daxil olan ölkələrin hər birində ayrı-ayrılıqda aparılan və ümumilikdə ittifaqda həyata keçirilən iqtisadi siyasətin məqsədləri arasında mövcud olan ziddiyyətlərlə izah etmək olar.

Aİ-yə daxil olan ölkələrdə ƏDV-nin dərəcələrinin bir-birinə yaxınlaşdırılması üçün 1993-cü ildə onun minimum səviyyəsi 15% həddində müəyyən edilmişdir. Bundan başqa, bir sıra ölkələrdə müəyyən məhsullar üçün ƏDV-nin artırılmış və azaldılmış dərəcələrinə də istifadə olunur. Aİ-yə daxil olan ölkələrin birindən digərinə və üçüncü dövlətlərə ixrac ƏDV-dən azaddır. Aİ-yə daxil olan ölkələrdə ƏDV-nin dərəcələrinin bir-birinə uyğunlaşdırılmasının real vəziyyəti cədvəl 1.2-də əks olunmuşdur.

**Cədvəl 1.1**

Aİ-yə daxil olan bəzi ölkələrdə şirkətlərin mənfəət vergisinin və fərdi gəlir vergisinin maksimum dərəcələri

| <i>Ölkələr</i>  | <i>Şirkətlərin mənfəət vergisinin maksimum dərəcəsi, %</i> | <i>Fərdi gəlir vergisinin maksimum dərəcəsi, %</i> |
|-----------------|------------------------------------------------------------|----------------------------------------------------|
| Avstriya        | 30                                                         | 50                                                 |
| Belçika         | $39+3\%=40,17$                                             | 55                                                 |
| Böyük Britaniya | 33                                                         | 40                                                 |
| Yunanıstan      | 35                                                         | 45                                                 |
| Danimarka       | 34                                                         | 63                                                 |
| İrlandiya       | 38                                                         | 48                                                 |
| İspaniya        | 35                                                         | 56                                                 |
| İtaliya         | 36                                                         | 50                                                 |
| Lüksemburq      | $33+4\%=37$                                                | 50                                                 |
| Hollandiya      | 35                                                         | 60                                                 |
| Portuqaliya     | 36                                                         | 40                                                 |
| Finlandiya      | 28                                                         | 61                                                 |
| Fransa          | 33,33                                                      | 56,8                                               |
| Almaniya        | 40                                                         | 48,5                                               |
| İsveçrə         | 28                                                         | 35,7                                               |

Aİ daxilində integrasiya proseslərinin daha da inkişafı, hər bir ölkənin iqtisadiyyatının hər hansı bir konkret sahədə ixtisaslaşması üçün birlik çərçivəsində ƏDV üzrə klirinq sisteminin tətbiq edilməsi nəzərdə tutulur. Klirinq idxalçı ölkələrlə müqayisədə ixracçı ölkələrin ƏDV-dən itkilərinin yerini doldurmalıdır. Çünki ixrac ƏDV-dən azad olduğundan ixracçı ölkələrin büdcələri müəyyən itkiyə məruz qalır.

Bu məqsədlə hər bir ölkə öz idxal-ixrac əməliyyatlarında ƏDV-nin ödənilməsi üzrə məlumatları toplamalı, ƏDV üzrə izafi daxilolmalar klirinq hesablamaları sisteminə uyğun olaraq xarici iqtisadi əməliyyatlarda ƏDV üzrə mənfəi saldosu olan ölkələr arasında yenidən bölüşdürülməlidir.

**Cədvəl 1.2.**

Aİ-yə daxil olan bəzi ölkələrdə ƏDV-nin səviyyəsi

| <i>Ölkələr</i>  | <i>ƏDV-nin daxil edildiyi il</i> | <i>Vergi gəlirlərində ƏDV-nin payı, %</i> | <i>ÜDM-də ƏDV-nin payı, %</i> | <i>ƏDV-nin standart dərəcəsi</i> |
|-----------------|----------------------------------|-------------------------------------------|-------------------------------|----------------------------------|
| Avstriya        | 1973                             | 21,7                                      | 9,1                           | 20                               |
| Belçika         | 1971                             | 16                                        | 7,5                           | 21                               |
| Böyük Britaniya | 1973                             | 14,7                                      | 5,7                           | 17,5                             |
| Yunanıstan      | 1987                             | 14,9                                      | 5,3                           | 18                               |
| Danimarka       | 1967                             | 20,6                                      | 9,9                           | 25                               |
| İrlandiya       | 1972                             | 21,3                                      | 8,4                           | 21                               |
| İspaniya        | 1986                             | 13,9                                      | 3,9                           | 16                               |
| İtaliya         | 1973                             | 15,1                                      | 6,2                           | 19                               |
| Lüksemburq      | 1970                             | 13                                        | 5,4                           | 15                               |
| Hollandiya      | 1969                             | 15,7                                      | 6,2                           | 17,5                             |
| Portuqaliya     | 1986                             | 13,3                                      | 4,3                           | 17                               |
| Finlandiya      | 1994                             | —                                         | —                             | 22                               |
| Fransa          | 1968                             | 19,9                                      | 9                             | 18,6                             |
| Almaniya        | 1968                             | 16,9                                      | 6,3                           | 16                               |
| İsveçrə         | 1969                             | 13,4                                      | 6,8                           | 25                               |

Aİ-də aksizlərin bir-birinə uyğunlaşdırılması ƏDV dərəcələrinin bir-birinə uyğunlaşdırılması ilə sıx bağlıdır. Birliyə daxil olan ölkələrdə aksiz dərəcələrinin bir-birindən fərqlənməsi “turist bazarlıqları”nın və sərhədyanı ticarətin artmasına səbəb olur. Bu isə xarici ölkələrdə alış-veriş edən vətəndaşların öz ölkələrində büdcə itkilərinə səbəb olur. Məsələn, Skandinaviya ölkələrində pivə və spirtli içkilərə aksizlərin yüksək olması bu ölkələrdə “pivə” turizminin inkişafına səbəb olmuşdur. Belə halların qarşısının alınması üçün Aİ çərçivəsində aksizləri vahid şəkllə salmaq, aksizli malların qiymətləri arasında nəzərəcarpacaq fərqi yaranmamasına nail olunması nəzərdə tutulur.

#### **1.4. Avropa İttifaqına daxil olan ölkələrin vergi siyasəti və mütərəqqi vergi sisteminin əsas prinsipləri**

Aİ-yə daxil olan ölkələrdə vergi siyasəti aşağıdakı iki əsas strateji prioritetlər əsasında qurulur:

- 1) iqtisadi səmərəlilik;
- 2) sosial bərabərlik və müdafiə.

Aİ-yə daxil olan ölkələri iki böyük qrupa bölmək olar. Birinci qrupu təşkil edən inkişaf etmiş ölkələrdir (Almaniya, Fransa, İngiltərə, Hollandiya, İspaniya, İtaliya, İsveç, Danimarka, Finlandiya və sair ölkələr). Bu qrup ölkələrin vergi siyasətinin əsas prioritetləri ölkənin iqtisadi sahədə rəqabət qabiliyyətinin təmin edilməsi ilə yanaşı, ölkədə sosial bərabərlik prinsiplərinə riayət olunmasıdır. Bu ölkələrdə vergi daxilolmalarının böyük hissəsi daha az təminatlı əhəlinin sosial müdafiəsi və insan kapitalının inkişaf etdirilməsi üçün istifadə edilir.

İkinci qrupa Aİ-yə yeni daxil edilən və namizəd olan ölkələr (Şərq Avropa və Baltıqyanı ölkələr) aiddir. Bu qrup ölkələrin vergi siyasətinin əsas prioriteti - ölkənin iqtisadi səmərəliliyinin artırılmasıdır və sosial müdafiə məsələləri isə artıq ölkənin iqtisadi imkanlarına uyğun həll olunur. Bu prioritetlərə əsasən Aİ-nin çərçivəsində olan bu iki qrup ölkələr arasında vergi növləri üzrə vergi siyasəti fərqlənir. Aİ-nin tərkibinə əvvəl daxil olmuş inkişaf etmiş ölkələrdə, xüsusən Skandinaviya ölkələrində, ÜDM-də ümumi vergi yükünün xüsusi çəkisi (42-45%) Aİ-yə yeni daxil olmuş ölkələrə nisbətən (30-32%) daha yüksəkdir və bu daha yüksək vergi dərəcələrinin tətbiq olunmasının nəticəsidir.

Eyni zamanda, inkişaf etmiş ölkələrdə sosial müdafiə ilə bağlı dövlət xərcləri yüksəkdir, insan kapitalının inkişafına xidmət edən yüksək təhsil və tibbi sığorta standartları mövcuddur, innovasiya texnologiya-

larının inkişaf etdirilməsi ilə bağlı xərclər xeyli yüksəkdir. Aydındır ki, dövlətin bu sahələrdə tələb olunan büdcə vəsaitləri daha yüksək vergi daxilolmalarının hesabına təmin olunur.

Dolayı vergilər (məsələn, ƏDV və aksizlər) büdcənin artırılmasında daha tez iqtisadi effekt verir və ona görə iqtisadi baxımından Aİ-yə yeni daxil olmuş ölkələr üçün bu vergilərin səmərəliliyi daha çoxdur. Eyni zamanda, ƏDV istehlak əsasında qurulmuş vergidir və bununla da ƏDV yükü aztəminatlı insanlara daha çox təsir edir. Aİ-nin üzvü olan inkişaf etmiş ölkələrdə və xüsusən Skandinaviya ölkələrində vergi siyasətində sosial ədalət və müdafiə prinsipləri əsas prioritetlər kimi nəzərə alınır. Buna görə də bu ölkələrdə vergi daxilolmalarında birbaşa vergilərin dolayı vergilərə nisbəti (2,2) Aİ-yə yeni daxil olmuş ölkələrlə müqayisədə (1,6) daha yüksəkdir. Aİ-yə əvvəl daxil olmuş və yeni daxil olmuş ölkələr arasında həm birbaşa, həm dolayı vergilər arasında vergi dərəcələri fərqlənir. Bu baxımdan Aİ-yə yeni daxil olmuş ölkələrdə vergi yükü daha aşağıdır və vergi güzəştləri daha çoxdur. Bu isə yuxarıda qeyd etdiyimiz kimi, Aİ-nin çərçivəsində fəaliyyət göstərən ölkələrin iqtisadi səmərəliliyi və sosial müdafiəsi üzrə məsələlərin həlli səviyyəsi ilə bağlıdır.

Aİ üzrə vergi siyasətinin ümumi prinsipləri ondan ibarətdir ki, vergi dərəcələrinin diferensiasiyası və vergi güzəştləri daha mobil olan maliyyə kapitalının bir iqtisadi fəaliyyət növündən digər növə axmasına şərait yaradır. Bununla da ölkədə (eyni ilə Aİ ölkələri arasında) iqtisadi fəaliyyət növləri arasında inkişaf baxımından qeyri-bərabərlik yaranır, bir sahə digər sahəyə nisbətən daha sürətlə inkişaf edir. Bu isə iqtisadi baxımdan müsbət rol oynamır. Buna görə də ümumi olaraq Aİ-nin vergi siyasətində ölkələr arasında vergi növləri üzrə vergi dərəcələrinin vahid dərəcələr əsasında qurulmasına əsas prioritet verilir və Aİ-yə yeni daxil olmuş və ya namizəd olan ölkələr üçün bu sahədə lazımi tədbirlərin görülməsinə dair tələblər irəli sürülür.

Vergi güzəştlərinə gəldikdə isə, bu sahədə Avropa Komissiyasının mövqeyi ondan ibarətdir ki, vergi güzəştləri əsasən vergi kreditləri, əsasən də mənfəətdən çıxılmalar şəklində verilməlidir və bu da müəssisələrin şəffaflığının təmin olunmasına xidmət edir.

Bununla yanaşı, əhəmiyyətli odur ki, yeni fəaliyyətə başlayan kiçik biznes, daha az inkişaf etmiş ərazilər (dağ və dağətəyi rayonlar),

intensiv insan kapitalı sərfi tələb edən istehsal sahələri (məsələn, kənd təsərrüfatı) və dövlətin dəstəyinə ehtiyacı olan sair sahələr üzrə Aİ-nin iqtisadi siyasətində subsidiyaların (üfüqi və şaquli) tətbiq edilməsinə geniş yer verilir.

Eyni zamanda, bir sıra ölkələrdə (məsələn, Yaponiya və ABŞ-da) dövlət subsidiyaların əvəzinə özəl biznesin vergi güzəştləri əsasında stimullaşdırılmasına üstünlük verir. Lakin vergi güzəştləri öz növbəsində dövlətin müəyyən hədəflərinin yerinə yetirilməsinə görə verilə bilər. Bu ölkələrdə hesab olunur ki, subsidiyaların verilməsi bürokratik çətinliklərlə və əlavə xərclərlə qarşılaşır və subsidiya alanların fəaliyyət nəticələrindən asılı deyildir.

Beləliklə, qeyd edilə bilər ki, vergi siyasəti dövlətin iqtisadi-sosial siyasətinin tərkib hissəsi olmaqla, digər komponentləri tamamlayan vacib element kimi inkişaf etməlidir. Vergi sisteminin istehsala, istehlaka və məşğulluğa göstərdiyi təsir nəzərə alınmalıdır.

Ümumiyyətlə, Aİ-yə daxil olan və digər ölkələrin vergi sistemlərinin təhlili nəticəsində müəyyən edilmişdir ki, mütərəqqi vergi sistemi aşağıdakı əsas 5 prinsipə cavab verməlidir:

1. *Bərabərlik* - vergi sistemi bütün vergi ödəyiciləri üçün bərabər və ədalətli olmalıdır, nəticədə eyni şəraitdə olan vergi ödəyiciləri üçün eyni vergilər müəyyən edilməli və eyni əməliyyatlardan da eyni qaydada vergi tutulmalıdır;

2. *Sadəlik* - vergi sistemi mümkün qədər sadə olmalıdır ki, vergi ödəyiciləri öz öhdəliklərini asan başa düşüb vergiləri vaxtında və tam ödəsinlər və eyni zamanda vergi orqanlarının inzibati xərcləri və vergi nəzarətində çətinliklər azalsın;

3. *Kəfilik* - vergi sistemi dövlət büdcəsini kifayət qədər və qabaqcadan məlum olan gəlir mənbələri ilə təmin etməlidir;

4. *Səmərəlilik* - vergi sistemi səmərəli olmalıdır və ölkənin iqtisadiyyatında məhsul və xidmətlərin istehsal həcmının artmasının qarşısını almamalıdır;

5. *Rəqabət qabiliyyəti* - digər ölkələrin vergi sistemlərinə nisbətən milli vergi sistemi rəqabət qabiliyyətli olmalıdır, daha doğrusu, uzunmüddətli, davamlı və real iqtisadi inkişafı və yeni iş yerlərinin yaradılmasını təmin edən sistem olmalıdır.

Azərbaycanın iqtisadi inkişaf tempi, neft gəlirlərinin sürətlə artması-

nın davamlı tendensiyası, qeyd edilən prinsiplər əsasında vergi sisteminin daha da sürətlə inkişaf etdirilməsinə və vergi ödəyicilərinin vergi yükünü artırmadan həm iqtisadi səmərəliliyinin artmasına, həm sosial ədalət və müdafiə sistemlərinin möhkəmlətməsinə imkanlar yaradır.

Azərbaycan Respublikası tərəfindən qəbul olunmuş Aİ - Azərbaycan Fəaliyyət Planı Azərbaycan dövləti və Aİ arasındakı əməkdaşlığın strateji hədəflərini əhatə edən siyasi bir sənəddir.

Aİ - Azərbaycan Fəaliyyət Planı Azərbaycan dövlətinin fəaliyyəti üzrə bir sıra prioritetləri tənzimləyir. Fəaliyyət Planında Vergilər Nazirliyi üçün əsas əhəmiyyət kəsb edən prioritetlər, sahələr və onların çərçivəsində görülməsi tələb olunan aşağıdakı xüsusi tədbirlər göstərilmişdir:

1) vergi orqanlarında müasirləşmənin, sadələşmənin və informasiya kommunikasiya texnologiyalarının istifadəsinin davam etdirilməsi. Vergi ödəyiciləri ilə əməkdaşlıq və vergilərin razılaşdırılması, etika siyasəti, maliyyə nəzarəti strategiyası, audit və tədqiqat üsulları daxil olmaqla, bütün zəruri idarəetmə strukturlarını, prosedurları və siyasəti müəyyənləşdirərək, Vergi Məcəlləsinin asan və şəffaf tətbiqinin təmin edilməsi;

2) beynəlxalq standartlara uyğun olaraq, şəffaflığın və məlumat mübadiləsinin təkmilləşdirilməsi daxil olmaqla, Azərbaycan və Aİ üzv dövlətləri arasında ikitərəfli sazişlər şəbəkəsinin başa çatdırılması üçün səylərin davam etdirilməsi;

3) Aİ-nin daxili bazarına Azərbaycanın gələcək integrasiyasında ədalətli şərtlərin təmin edilməsi məqsədilə Aİ-nin Biznes Vergitutmasının Aparılması Məcəlləsinin prinsiplərinə əsaslanaraq dialoqa başlanılması;

4) vergilərin idarə edilməsi üçün müfəssəl strategiya planının hazırlanması, həyata keçirilməsi və informasiya kommunikasiya texnologiyalarından istifadə imkanlarının genişləndirilməsi;

5) Aİ-nin ümumi prinsiplərinə və beynəlxalq prinsiplərə uyğun olaraq Azərbaycan Respublikası vergi sisteminin inkişaf etdirilməsi.

Bunları əsas tutaraq, Azərbaycan Respublikasının vergi sahəsində Fəaliyyət Planında vergi siyasətinin və inzibatçılığının təkmilləşdirilməsi üzrə ortamüddətli (2008-2012-ci illər üzrə) strateji istiqamətlər və xüsusi tədbirlər müəyyənləşdirilmişdir.



### **1.5. Avropa İttifaqının vergitutma və vergilərlə bağlı ümumi tələbləri**

Aİ-nin bütün üzvləri dövlət gəlirlərinə malik olmalıdırlar. Belə ki, üzv dövlətlər, xərclərinin ödənilməsi məqsədilə bir sıra vergilərin növlərini və səviyyəsini elə müəyyən etməlidirlər ki, nəticədə vahid bazara və kapitalın sərbəst hərəkətinə uyğun olsun, yəni aparılan ticarətə və ya xarici sərmayələrə ziyan vurmasın.

Üzv dövlətlər şirkətlərin mənfəət vergisinin və fiziki şəxslərin gəlir vergisinin, əmanətlərin və əmlakın dəyərinin artımından əldə olunan gəlirlərdən tutulan verginin dərəcələrini fərdi qaydada müəyyən edirlər. Vahid bazarda aparılan əməliyyatlarda ƏDV fundamental rol oynadığı üçün onun dərəcələrinin üzv dövlətlər tərəfindən şəxsən müəyyən edilməsi istisna haldır. Buna baxmayaraq, ƏDV dərəcələrində kiçik milli fərqlərin müstəqil olaraq müəyyənləşdirilməsi qəbul edilir.

Bundan başqa, Avropa Komissiyası bir və ya bir neçə üzv dövlətlərin iştirak etdikləri vergi məsələlərinin koordinasiyasını həyata keçirir. Belə koordinasiya çox vacib hesab olunur, çünki digər hallarda Aİ-nin birdən çox dövlətində vergiyə cəlb edilən gəlirləri olan fiziki və hüquqi şəxslərin iki dəfə vergiyə cəlb edilməsi riski, diskriminasiya halları və vergidən yayınma və ya vergidən qaçma hallarının yaranmasına səbəb ola bilər.

Əgər üzv dövlətlərin vergi qaydaları vahid bazarı, kapitalın sərbəst hərəkətini və şəxslərin hüquqlarını müəyyən etmirsə, bu məsələlərin həllində Avropa Məhkəməsi son instansiya hesab olunur.

Mənfəət vergisi sahəsində Aİ-nin əsas iki istiqaməti mövcuddur:

- Aİ-yə üzv dövlətlər arasında zərərli vergi rəqabətinin qarşısının alınması;

- kapitalın sərbəst hərəkəti prinsipinin dəstəklənməsi.

Aİ tərəfindən vergi öhdəliklərini yerinə yetirməməklə sərməyə qərarlarının ədalətsiz məhdudlaşdırması hallarının qarşısının alınması üçün üzv dövlətlərə müəyyən çərçivələr tətbiq edilir. Bu çərçivələr Aİ-nin müvafiq qaydaları (Direktivləri) əsasında tətbiq edilir və bütün üzv dövlətləri əhatə edir. Belə ki, bu qaydaların tələblərinə əsasən üzv dövlətin şirkəti tərəfindən digər üzv dövlətin şirkətinə ödənilən faizlərdən, royaltilərdən və dividendlərdən ödəniş mənbəyində vergilər tutulmur. Bu qaydalar eyni olaraq, Aİ-nin hüddulları daxilində fəaliyyət göstərən şirkət qruplarına və şirkətlərdaxili malların təqdim edilməsinə və xidmətlərin göstərilməsinə tətbiq edilir. Hazırda şirkətlər üçün vahid vergitutma bazasının yaradılması, yəni Aİ-də aparılan hər növ əməliyyatlara tətbiq edilən vahid qaydalar müzakirələr səviyyəsindədir.

Aİ-də ƏDV-nin dərəcəsinin 15 faizli minimum dərəcəyədək endirilməsi barədə razılıq mövcuddur, lakin bununla yanaşı, əlavə azadolmaların da tətbiq edilməsi mümkündür. Müvafiq məhdudiyyətlərlə yüksək standart dərəcələrin tətbiq edilməsinə icazə verilir. Eyni zamanda, bir sıra mallara və xidmətlərə aşağı vergi dərəcələri və azadolmalar da tətbiq edilə bilər. Ümumi olaraq, bu güzəştlər Aİ-nin digər üzv dövlətində mövcud olan mallar və ya xidmətlərlə rəqabət etməyən gündəlik zəruri qida məhsulları və tibb ləvazimatları kimi məhdud mallar və xidmətlərə aid edilməlidir. Əks təqdirdə vahid bazarın dağılması təhlükəsi yarana bilər.

Aksiz vergilərinə münasibətdə Aİ-də vahid dərəcələrin tətbiq edilməsi prioritet məsələlərdən biri hesab olunur. Belə ki, yanacağa, alkoqollu içkilərə və bütün məmulatlarına tətbiq edilən aksiz dərəcələrinin müxtəlif olmasının və dəyişilməsinin sağlam rəqabətə asanlıqla zərbə vuracağını nəzərə alaraq, bu vergi ümumi qaydalar əsasında tətbiq edilir. Buna baxmayaraq, mədəni və iqtisadi fərqliliklər nəzərə alınaraq çaxır və pivə kimi bir sıra məhsulların güzəştli dərəcələrlə vergiyə cəlb edilməsi mümkündür.

Fiziki şəxslərin vergiyə cəlb edilməsi qaydalarının və dərəcələrinin müəyyən edilməsi də həmçinin Aİ-yə üzv olan dövlətlərin səlahiyyətlərinə aid edilir. Lakin buna baxmayaraq diskriminasiya hallarının qarşısının alınması məqsədilə Aİ üzv dövlətlərin qanunlarına mü-

daxilə etmək və bununla da digər üzv dövlətlərdə çalışan işçilərin təqaüdlərin əldə edilməsi problemlərini aradan qaldırmaq hüququna malikdir.

Aİ-nin vətəndaşları daha yüksək gəlir əldə etmək məqsədilə əmanətlərini digər üzv dövlətdə sərbəst olaraq yerləşdirə bilirlər. Buna baxmayaraq, belə gəlirlərdən vergi rezident dövlətində ödənilməlidir. Aİ-yə üzv dövlətlərin hökumətləri rezidentlər tərəfindən xaricdə yerləşdirilən əmanətlərdən əldə etdikləri gəlirləri bəyan etməmələri nəticəsində gəlirlər üzrə yaranacaq itkiləri nəzərə alaraq, 1 iyul 2005-ci il tarixdən Aİ-yə üzv olan dövlətlər arasında qeyri-rezidentlərin gəlirləri barədə informasiya mübadiləsi həyata keçirilir.

Avropa Komissiyası Aİ üzv dövlətlərin milli vergi sistemlərini daha güclü koordinasiya etmək məqsədilə bir sıra təşəbbüslər irəli sürmüşdür. Bu təşəbbüslər üzv dövlətlərin milli vergi sistemlərinin ittifaq qanunlarına uyğunlaşdırılmasına xidmət etməklə fiziki və hüquqi şəxslər üçün ikiqat vergitutmanın aradan qaldırılmasında və vergidən yayınma halları ilə mübarizədə effektiv rol oynayır.

Aİ-nin qanunlarının əsas tələbləri aşağıdakılardan ibarətdir:

- diskriminasiyanın və ikiqat vergitutmanın aradan qaldırılması;
- vergidən yayınma və vergiyə cəlb etməmək hallarının aradan qaldırılması;
- vergi öhdəliklərinə əmələtmə xərclərinin azaldılması.

İttifaq qanunvericiliyi çərçivəsində üzv dövlətlər öz vergi sistemlərini yerli siyasətlərinə və tələblərinə uyğun müstəqil olaraq qurmaq səlahiyyətlərinə malikdirlər. Buna baxmayaraq yerli tələblər əsasında qurulan müvafiq vergi sistemləri dövlətlərarası kontekstdə aparılan əməliyyatlar üçün çətinliklər yarada bilər. Belə ki, bu cür əməliyyatlar zamanı şəxslər müxtəlif üzv dövlətin vergi qanunvericiliyi ilə üz-üzə gələrək diskriminasiyaya və ya ikiqat vergitutmaya məruz qala bilərlər.

Buna görə də, Avropa Komissiyasının təşəbbüslərinin əsas məqsədi müxtəlif vergi sistemlərinin daxili bazarda yarada biləcək problemlərini həll etməkdən ibarətdir. Bunun üçün isə, Avropa Komissiyası üzv dövlətlərə prinsiplərinin Aİ-nin tələblərinə uyğun inkişaf etdirməkdə yardım edir və dövlətlər arasında inzibati əməkdaşlığı təkmilləşdirməyə çağırır.

## **II FƏSİL. VERGİ SİYASƏTİNİN ÜMUMİ KONSEPSİYASI VƏ PROBLEMLƏRİ**

Məlumdur ki, vergilərin mövcudluğu dövlətin özünün vacib funksiyalarını yerinə yetirilməsi üçün vəsaitlərə olan tələbatı ilə əsaslandırılır. Bununla yanaşı, vergitutma çoxlu sayda müxtəlif məsrəflərlə bağlıdır. Belə məsrəflər vergilərin yığılmasına birbaşa xərcləri, həmçinin vergitutmanın resursların paylanması üçün effektivliyinə və gəlirlərin bölüşdürülməsinin ədalətliyinə təsirini əhatə edir. ABŞ iqtisadiyyatının məlumatları əsasında aparılmış bir sıra tədqiqatların nəticələri göstərmişdir ki, vergitutma nəticəsində ictimai rifahə vurulan zərərin kəmiyyəti (1 ABŞ dolları məbləğində vergi daxilolmalarının əldə olunmasına cəmiyyətin izafi xərcləri kimi müəyyən edilən məbləğ) orta hesabla 0,5 ABŞ dolları təşkil etmişdir [42]. Ona görə də belə bir hal təəccüb doğurur ki, bir çox hallarda dövlət idarəetmə orqanları vergitutma ilə bağlı məsrəfləri unudur, yaxud bəzi hallarda heç nəzərə də almırlar. Məsələn, tez-tez hallarda dövlət orqanları mövcud olan büdcə kəsirini azaltmaq üçün xərcləri ixtisar etmək əvəzinə vergitutma sahəsində yeni tədbirləri həyata keçirməyə çalışırlar. Bu zaman, sözsüz ki, xərclərin azaldılması da həmçinin cəmiyyət üçün müəyyən məsrəflərə gətirib çıxara bilər [9].

Dövlət orqanları müxtəlif növlü makroiqtisadi siyasətlər arasında əksər hallarda vergi-büdcə siyasətini “özününkü” hesab edirlər. Bunun da əsas səbəbi ondan ibarətdir ki, vergi-büdcə siyasəti bilavasitə yüksək dərəcəli təsirə malikdir, onun nəticələri daha tez görünür, təsiri isə daha tez hiss olunur. Vergi-büdcə siyasəti çərçivəsində vergi daxilolmalarının artırılmasının müəyyən çətinliklərlə bağlı olmasına baxmayaraq adətən onun siyasi cəhətdən daha problemli olan xərclərin azaldılmasına nisbətən həyata keçirilməsi daha asandır. Bu xüsusi ilə o hallarda daha ədalətli olur ki, büdcə xərclərinin daha əhəmiyyətli

hissəsi dövlət borcunun ödənilməsi üzrə xidmətlərə, həmçinin manevr üçün imkanları məhdudlaşdıran digər xərc maddələrinə yönəldilmiş olsun. Bütün bu amillər dövlət orqanlarının vergitutma məsələlərinə yüksək marağını izah edir.

İkinci Dünya Müharibəsindən sonrakı dövr bir sıra ölkələrdə çoxlu sayda vergi islahatlarının aparılması ilə xarakterizə olunmuş, bunların da əksər hissəsi gəlirlərin artırılması tələbi ilə şərtləndirilmişdir. Bu ölkələrin əksəriyyətində vergi sistemlərinin effektivliyinin, ədalətliyinin, neytrallığının və inzibatçılıq imkanlarının yüksəldilməsi kimi elan edilmiş məqsədlərlə aparılmış vergi islahatları nəticəsində vergi daxilolmalarının ÜDM-də payının əhəmiyyətli artımı da müşahidə edilmişdir. Beləliklə, baxmayaraq ki, vergi islahatları gəlirlərin artması ilə birbaşa bağlı deyildir, praktikada adətən bu əlaqənin mövcudluğu hiss olunur [32].

Bir sıra ölkələrdə vergi islahatlarını həyata keçirən dövlət idarəetmə orqanlarının vergi gəlirlərinin artırılması ideyasına aludə olması mövcud olan vergi strukturlarının iri xərc tutumlu olması səbəbindən vergi gəlirlərinin azalması ilə bağlı onların narahatçılığından irəli gəlir və bu istiqamətdə müvafiq tədbirləri həyata keçirmək istəyirlər. Lakin kifayət qədər geniş bazaya, sabit vergi gəlirlərinə, xərclərin azaldılması üzrə mövcud imkanlara malik nisbi olaraq qəbul edilmiş neytral vergi sisteminin mövcudluğu zamanı büdcə-vergi islahatlarının əsas məqsədi vergitutma ilə bağlı kifayət qədər yüksək məsrəflər səbəbindən büdcənin xərc hissəsinin azaldılması olmalıdır.

Qeyd olunan bu və digər məsələlərin nəzərdən keçirilməsi vahid vergi siyasəti çərçivəsində fundamental araşdırmaların aparılmasını zəruri edir. Bura vergitutmanın nəzəri əsaslarının konseptual təhlili daxildir və aşağıdakıları özündə birləşdirir:

- vergitutmanın effektivliyə təsiri;
- vergitutma və ədalətlik;
- vergi yükünün paylanması konsepsiyası;
- vergitutmanın statik və dövrlərarası (dinamik) nəticələrinin müqayisəsi;
- gəlirlərin vergiyə cəlb edilməsi ilə müqayisədə istehlakın (xərclərin) vergiyə cəlb olunması;
- vergitutma və risk və s.

Qeyd olunan məsələlərin hər biri geniş şəkildə nəzərdən keçirilir.

## **2.1. Vergitutmanın effektivliyə təsiri**

Əksər hallarda verginin daxil edilməsi həm effektivlik, həm də ədalətlik planında müəyyən nəticələrə gətirib çıxarır. Bu paraqrafda əsas diqqət effektivlik üçün nəticə və onun ölçülməsi konsepsiyasına yönəldilir, ədalətlik üçün nəticələr isə vergitutma və ədalətliyə həsr olunmuş növbəti paraqrafda nəzərdən keçirilir. Bu iki nəticənin ayrı-ayrılıqda nəzərdən keçirilməsi optimal vergitutma nəzəriyyəsinin müəyyən vacib konsepsiyalarının analitik təsəvvür məsələlərini asanlaşdırır. Şübhəsiz ki, həqiqətən də onlar həmişə bir-biri ilə sıx bağlıdır, bu və ya digər vergi siyasətinin seçilməsi prosesi adətən açıq və ya gizli şəkildə effektivlik ilə ədalətlik arasında kompromis variantı özündə birləşdirir.

Ədalətlik düşüncələrindən təcrid olunmaq üçün fərdi rifahı ümumilikdə ictimai rifah göstəricisi kimi qəbul edilə bilən representativ istehlakçının mövcudluğu nəzərdə tutulur.

### ***2.1.1. Effektivlik itkilərinin müəyyən edilməsi***

Vergilər istehlakçıların rifahını iki üsulla aşağı salır: birbaşa - vergi ödəyicisindən resursların dövlət idarəetmə orqanları tərəfindən dövlət büdcəsinə tutulması yolu ilə, həmçinin dolaylı - vergiyə cəlb olunmayan mallarla müqayisədə vergi tutulan malların istehlak qiymətlərinin (vergi nəzərə alınmaqla) yüksəlməsi hesabına. Birincisi bilavasitə gəlir effektivliyi yaradır, ikincisi isə həm (dolaylı) gəlir effekti, həm də müqayisəli qiymətlərdə dəyişikliklər baş verdikdən sonra standart əvəzetmə effekti törədir. Bu və ya digər vergi növü üzrə effektivlik itkiləri

dedikdə, bu verginin ödənilməsi nəticəsində istehlakçının rifahının müəyyən edilən gəlir itkilərindən daha artıq səviyyədə aşağı düşməsi başa düşülür. Bu səbəbdən də effektivlik itkiləri adətən vergitutmanın izafi yükü adlandırılır. Qeyd edək ki, bu izafi yük yalnız verginin tətbiqi nəticəsində vergiyə cəlb olunan və vergi tutulmayan malların müqayisəli qiymətlərində dəyişmələrin və ya təhriflərin yaranması səbəbindən yaranır. Bununla bağlı olaraq təyinatına görə müqayisəli qiymətlərdə təhriflər yaratmayan birdəfəlik vergi izafi yükün yaranmasına gətirib çıxarmır. Buradan da alınır ki, vergitutmanın izafi yükünü başqa formada da, yəni eyni məbləğdə vergi daxilolmalarını təmin edən birdəfəlik vergi ilə müqayisədə verilən vergitutmanın əlavə rifah itkiləri kimi də ifadə etmək olar [32, 42].

Qeyd olunanlardan iki vacib nəticə alınır. Birincisi, vergi onun tətbiqi nəticəsində müqayisəli qiymətlərdə dəyişikliklərin yaranması ilə bağlı hətta vergi tutulan mallara istehlak tələbinin bu mallara vergi ilə şərtləndirilmiş istehlak qiymətlərinin dəyişməsindən asılı olmadığı hallarda (yəni, vergi tutulan mallara tələb ayrıləri şaquli istiqamətdə olduqda) belə effektivlik itkilərinə gətirib çıxarır. İkincisi, əgər bütün mallar eyni bir dərəcə ilə vergiyə cəlb olunarsa, onda bu halda müqayisəli qiymətlərdə heç bir dəyişiklik baş verməyəcək və nəticədə heç bir izafi yük yaranmayacaqdır. Vergi siyasəti üçün bu ikinci nəticənin əhəmiyyəti barədə optimal vergitutma nəzəriyyəsindən bəhs edən tədqiqatların aparılması zamanı ətraflı nəzərdən keçiriləcəkdir.

### ***2.1.2. Effektivlik itkilərinin kəmiyyətinin müəyyən edilməsi***

İndi isə yuxarıda anlayışı verilən vergitutmanın izafi yükünün kəmiyyətinin müəyyən edilməsi, başqa sözlə desək, onun bu və ya digər ekvivalent pul vahidi ilə ifadə olunması məsələsini aydınlaşdıraraq. Qeyd edək ki, vergitutma nəticəsində yaranan effektivlik itkilərinin ölçülməsinin ümumi konsepsiya və üsullarının işlənib hazırlanması uzun illər ərzində aparılmış və çoxlu sayda mərhələlərdən keçmişdir.

Təhlilin sadələşdirilməsi məqsədi ilə bu bölmədə yalnız bir vergi tutulan malın nümunəsinə diqqət yetirilir. Çoxlu sayda malların vergi-





sahəsini ifadə edir və ödənilən vergi məbləği çıxılmaqla istehlak artıqlığının izafi aşağı düşməsi göstəricisi kimi xidmət edir.

$ABC$  üçbucağının sahəsini onun oturacağını hündürlüyünə vurub ikiyə bölməklə asanlıqla müəyyən etmək olar. İndi isə  $\Delta$  ilə kəmiyyətlərin dəyişməsinə işarə edək. Onda  $ABC$  üçbucağının oturağacı  $-\Delta X$  ifadəsinə (verginin tətbiqi nəticəsində mala tələbin kəmiyyəti azaldığına görə  $\Delta X$  kəmiyyəti mənfi işarə alır), hündürlüyü isə  $\Delta P$ -yə bərabər olacaq və nəticədə verginin tətbiqi ilə bağlı izafi yük aşağıdakı tənliklə ifadə oluna bilər:

$$S_{ABC} = (1/2) \cdot (-\Delta X) \cdot \Delta P \quad (2.1)$$

Vergi tətbiq edilənə qədərki situasiyada, başqa sözlə tələb əyrisi üzərindəki  $B$  nöqtəsində tələbin qiymətə nisbətən elastikliyin mütəlak kəmiyyəti  $\varepsilon$  aşağıdakı kimi müəyyən edilir:

$$\varepsilon = -(\Delta X / \Delta P) \cdot (P_0 / X_0) \quad (2.2)$$

Sadə çevirmə apararaq (2.2) düsturu aşağıdakı kimi ifadə edilə bilər:

$$-\Delta X = \varepsilon \cdot \Delta P \cdot X_0 / P_0. \quad (2.3)$$

(2.3) tənliyini (2.1) tənliyində yerinə yazmaqla aşağıdakı ifadə alınır:

$$S_{ABC} = (1/2) \cdot \varepsilon \cdot (\Delta P)^2 \cdot X_0 / P_0. \quad (2.4)$$

Nəzərə alsaq ki,  $\Delta P = P_1 - P_0 = (1 + t) \cdot P_0 - P_0 = t \cdot P_0$  ifadəsinə bərabərdir, onda (2.4) tənliyini aşağıdakı kimi ifadə etmək mümkün olacaqdır:

$$S_{ABC} = (1/2) \cdot \varepsilon \cdot t^2 \cdot P_0 \cdot X_0 \quad (2.5)$$

Beləliklə, daxil edilən verginin izafi yükü həm vergi tətbiq edilənə qədərki situasiyada tələbin qiymətə nisbətən elastikliyi, həm də verginin özünün dərəcəsi yüksəldikcə artır. (2.5) tənliyində yalnız asan əldə olunan parametrlər istifadə olunduğuna görə prinsipcə  $ABC$  üçbucağının sahəsini hesablamaq elə də çətin olmayacaqdır.

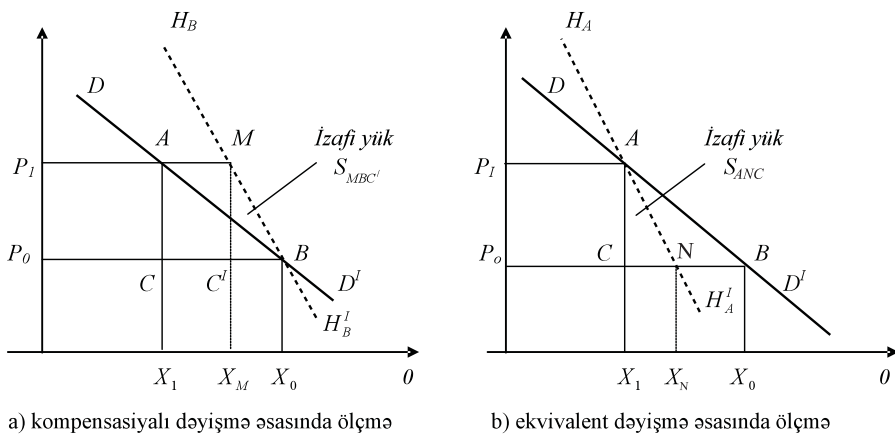
İqtisadi ədəbiyyatlarda Marşal-Harberger metodu ilə izafi yükün ölçülməsi barədə çoxlu sayda ziddiyyətli müzakirələr aparılır. Bütün bu fikir müxtəlifliklərinin mərkəzində istehlakçının xalis rifah ölçüsü kimi istehlak artıqlığı anlayışından istifadənin qanunauyğunluğu barədə məsələ durur. Baxmayaraq ki, bu barədə aparılan mübahisələr bir çox hallarda bu tədqiqat çərçivəsindən kənara çıxan kifayət qədər mürəkkəb texniki məsələlərə toxunur, Marşal-Harberger metodundan istifadənin aşağıdakı problemlə aspektinin nəzərdən keçirilməsi faydalı olardı. Yuxarıda qeyd edildiyi kimi, malın qiymətində istənilən dəyişiklik dolayı gəlir effekti və əvəzetmə effekti yaradır. Bununla əlaqədar olaraq adi tələb əyrisi üzərində istənilən yerdəyişmə, məsələn, şəkil 2.1-də  $B$  nöqtəsindən  $A$  nöqtəsinə doğru hərəkət situasiyasında olduğu kimi, istehlakçının təkcə malın qiymətinin dəyişməsinə reaksiyasını deyil, həm də bu dəyişmənin dolayı olaraq onun gəlirlilik vəziyyətini qiymətləndirilməsinə, nəticədə rifahına necə təsir göstərməsini əks etdirir. Buradan alınır ki,  $ABC$  üçbucağının sahəsi istehlakçının özünü vergi tətbiq edildiyi situasiyada vergi tətbiq edilənə qədərki situasiyada olduğu kimi hiss etməsi üçün lazım olan pul kompensasiyasının həqiqi dəyərini əks etdirmir.

Bu nəticələrin düzgünlüyünü qiymətlərin səviyyəsində hər hansı bir dəyişikliyin mala olan tələbin kəmiyyətinə təsir etmədiyini şaquli istiqamətli adi tələb əyrisi nümunəsində də asanlıqla qiymətləndirmək mümkündür. Bu halda Marşal-Harberger metodu üzrə ölçülən izafi yükün özü yox olacaqdır. Şəkil 2.1-də  $DD'$  əyrisinin şaquli vəziyyətdə olmasını təsəvvür etməklə qeyd olunan vəziyyəti asanlıqla görmək mümkündür və (2.5) tənliyində  $\varepsilon = 0$  situasiyasında bu hal özünün təsdiqini tapır. Lakin reallıqda isə istehlakçının rifahında dəyişikliyin baş verməsi labüddür (verginin ödənilməsi ilə bağlı yaranan dəyişiklikdən daha yüksək dərəcədə), ona görə ki, vergi onun tətbiqinə qədərki dövrə nisbətən müqayisəli qiymətlərdə təhriflərə gətirib çıxarmaya bilməzdi. Beləliklə, göstərilən nümunədə Marşal-Harberger göstəricisinin tətbiqi bu vergi üzrə izafi yük barədə düzgün olmayan təsəvvür yaradardı.

### ***Xiks metodu üzrə ölçmə***

Marşal-Harberger göstəricisindən istifadə zamanı yaranan problemi aradan qaldırmaq üçün ingilis iqtisadçısı Con Riçard Xiks adi tələb əyrisinin deyil, kompensasiyalı tələb əyrisindən istifadəni təklif edir

[32, 42]. Kompensasiyalı tələb əyrisi qiymətlərin istənilən dəyişməsi zamanı yaranan dolaylı gəlir effektini nəzərə almır və bunun nəticəsi kimi yalnız əvəzetmə effekti əsasında malın qiyməti ilə müəyyən tələblə xarakterizə olunan həmin malın kəmiyyəti arasındakı qarşılıqlı əlaqəni əks etdirir. Adi və kompensasiyalı tələb əyriləri arasındakı müqayisə 2.2 sayılı şəkildəki qrafiklərdə təsvir edilmişdir.



**Şəkil 2.2. Xikmə görə izafi yükün ölçülməsi metodu**

Bu qrafiklər şəkil 2.1-də təsvir olunan vəziyyətin bütün əhəmiyyətli aspektləri özündə əks etdirir. Şəkil 2.2-də a) qrafikinə diqqət yetirək. Əvvəlki halda olduğu kimi, qiymətin  $P_0$ -dan  $P_1$  səviyyəsinədək artması vergi ilə şərtləndirilmiş  $X$  tələbinin kəmiyyətinin  $X_0$ -dan  $X_1$ -dək azalmasına gətirib çıxarır. İndi isə tutaq ki, qiymətlərin artması ilə bərabər istehlakçı da elə bu artımın yaratdığı rifaha mənfi təsirin kompensasiya edilməsi üçün kifayət olan həcmdə pul kompensasiyasını alır. Buradan da asanlıqla alınır ki, kompensasiyanın alınması zamanı onun  $X$  həcmində olan tələbi adi situasiyada kompensasiyanın olmaması vəziyyəti ilə müqayisədə daha az kəmiyyət qədər, yəni  $X_0$ -dan  $X_1$ -dək deyil,  $X_M$ -ə qədər azalır. Ona görə də istehlakçı kompensasiyanı tam məbləğdə aldığı təqdirdə verilən ilkin situasiyanı, məsələn,  $B$  nöqtəsini başlanğıc nöqtə kimi götürməklə hər bir qiymət dəyişməsi üçün bir nöqtə, məsələn,  $M$  nöqtəsi kimi, müəyyən etmək olar. Bütün belə nöqtələri birləşdirən əyri verilən ilkin situasiya ilə

bağlı olan kompensasiyalı tələb əyrisi olacaqdır. Şəkil 2.2-də sol tərəfdə yerləşən qrafikdə bu  $H_B H'_B$  əyrisidir. Kompensasiyalı tələb əyrisi əvəzetmə effekti ilə əlaqədar olaraq həmişə mənfi meylliyə malik olur. Eyni zamanda, baxılan mal normal, yəni gəlirə nisbətən tələbinin elastikliyi müsbət olan nemət oduqda, kompensasiyalı tələb əyrisinin meylliliyi adi tələb əyrisində olan meyllilikdən daha yüksək olur.

Kompensasiyalı tələb əyrisinin yalnız qiymətlərin dəyişməsi ilə şərtləndirilmiş dolayı gəlir effektinə görə istehlakçının tam kompensasiya alması situasiyasında qurulması mümkün olduğuna görə bu əyri üzərində istənilən yerdəyişmə zamanı istehlakçının rifah səviyyəsi məhiyyətinə görə dəyişməz qalacaqdır. Qiymətlərin istənilən dəyişməsi zamanı istehlakçının rifahının sabitliyinin bu şəkildə təmin olunması üçün lazım olan kompensasiyanın məbləği kompensasiyalı dəyişmə adı altında məlumdur və yeni kompensasiyalı tələb əyrisindən aşağıda yeni və köhnə qiymət xətləri arasında yerləşən trapesiyanın sahəsinə bərabərdir (şəkil 2.2-də a) qrafiki). Lakin belə kompensasiya zamanı istehlakçının mala olan tələbi  $X_M$ -ə qədər azalacaq və onun vergi ödənişlərinin həcmi  $P_1 MC' / P_0$  düzbucaqlısının sahəsinə bərabər olacaqdır. Beləliklə, Xiks metodu üzrə kompensasiyalı dəyişməyə uyğun olaraq verginin izafi yükü  $MBC'$  üçbucağının sahəsinə bərabər olacaqdır. Aydın göründüyü kimi, bu sahə Marşal-Harberger metodu üzrə izafi yük göstəricisindən, yəni  $ABC$  üçbucağının sahəsindən kiçikdir.

Kompensasiyalı tələb əyrilərinin qurulmasının qeyd olunan metodikası əsasında adi tələb əyrisi üzərindəki hər bir nöqtə üçün ayrıca olaraq kompensasiyalı tələb əyrisini almaq olar. Həmin əyrilərin hər biri istehlakçıların rifahının müəyyən baza səviyyəsini əks etdirir. Şəkil 2.2-də b) qrafikində vergi tətbiq edildikdən sonrakı situasiya ilə bağlı kompensasiyalı tələb əyrisi  $H_A H'_A$  xətti ilə işarələnmişdir. Nəzərə alsaq ki,  $A$  nöqtəsindəki qiymət  $B$  nöqtəsindəki qiymətdən daha yüksəkdir, onda şübhəsiz ki,  $H_A H'_A$  ilə assosiasiya olunan rifah səviyyəsi  $H_B H'_B$  xətti ilə xarakterizə olunan rifah səviyyəsindən kiçik olacaqdır. Buradan da alınır ki, istehlakçının vergi tətbiq edilən situasiyaya daxil olduqdan sonra özünün vergi tətbiq ediləndən sonrakı rifah halı səviyyəsinin saxlanılması üçün vergidən imtina etmək məq-

sədilə ödəməyə hazır olduğu vəsaitin məbləği (ekvivalent dəyişmə) bir qayda olaraq istehlakçının vergi tətbiq edilənə qədərki rifah səviyyəsinin saxlanılması üçün lazım olan verginin ödənilməsinə görə aldığı pul kompensasiyasının məbləğindən (yuxarıda təsvir olunan kompensasiyalı dəyişmə) fərqli olacaqdır. Ekvivalent dəyişmə şəkil 2.2 qrafik b)-də  $P_1ANP_0$  trapesiyasının sahəsi ilə ölçülür. Verginin izafi yükü Xiks üzrə ekvivalent dəyişməyə uyğun olaraq  $ANC$  üçbucağının sahəsi ilə müəyyən olunur. Bu sahə də Marşal-Harberger üzrə izafi yükün müvafiq göstəricisindən kiçik olacaqdır.

Xiks metodu üzrə ölçmə zamanı konkret vergi növü üçün effektivlik itkiləri ölçülərkən müqayisə nöqtəsinin seçilməsi xüsusi əhəmiyyət kəsb edir. Bu onunla izah edilir ki, istehlakçı özünün vəziyyətini gəlirlərinə görə, bir qayda olaraq gəlirlərinin səviyyəsindən asılı olaraq qiymətləndirir (məsələn, o, aztəminatlı oluqda, hər bir əlavə pul vahidini yüksək, bir qədər varlı olduqda isə nisbətən aşağı qiymətləndirir). Başqa sözlə desək, vergi üzrə müəyyən effektivlik itkilərinin olmasında ümumiliklə qeyri-adi bir şey yoxdur və bu itkinin kəmiyyəti qiymətləndirmə üçün müqayisə kimi götürülən başlanğıc nöqtəsinə müəyyən edən bir sıra amillərdən asılıdır. Müqayisə üçün əsas kimi hansı nöqtənin seçilməsi problemini iqtisadi siyasətin konkret məsələsi həll edir. Bu nöqtənin seçilməsi isə öz növbəsində Xiks metodu üzrə dəyişmə variantlarının (kompensasiyalı, yaxud ekvivalent) hansından zəruri göstərici kimi istifadəni müəyyən edəcəkdir. Məsələn, kompensasiyalı dəyişmə verginin tətbiqi situasiyasında effektivlik itkilərinin ölçülməsinin zəruri göstəricisi kimi çıxış edə bilər, ekvivalent dəyişmə isə mövcud verginin ləğv edilməsindən effektivlik uduşu göstəricisini verə bilər.

Xiks göstəricisinə xas olan çatışmazlıqlardan biri də ondan ibarətdir ki, Marşal-Harberger göstəricisindən fərqli olaraq nəzərdən keçirilən dəyişmələr üzrə göstəricilərdən heç birini bilavasitə qiymətləndirmək (hesablamaq) mümkün deyildir. Məsələn, şəkil 2.2-də a) və b) qrafiklərindən müvafiq  $X_M$  və  $X_N$  nöqtələrini bilavasitə istehlak üzrə məlumatlardan əldə etmək mümkün olmur. Bu kəmiyyətlərin qiymətlərini müəyyən etmədən  $MBC'$  və  $ANC$  üçbucaqlarının sahəsini hesablamaq isə qeyri-mümkündür. Müasir iqtisad elminin kompensasiyalı tələb əyrilərinin qiymətləndirilməsinin kifayət qədər mürəkkəb metodlarına malik olmasına baxmayaraq, bu metodların informasiya-

lara münasibətdə qoyduğu ciddi tələblər, bir qayda olaraq əksər situasiyalarda onların tətbiqini qeyri-mümkün edir. Bununla əlaqədar olaraq belə bir sual yaranır: verginin izafi yükünün əsil kəmiyyətinin appoksimasiyası kimi Marşal-Harberger göstəricisindən hansı dərəcədə istifadə oluna bilər?

### ***İzafi yükün appoksimasiyası***

Yuxarıda göstərilənlərdən aşağıdakı aydın nəticə alınır: gəlir effektinin olmaması zamanı (alman iqtisadçısı və statisti Ernst Engel (*Ernst Engel, 1821-1896*) tərəfindən təklif olunan və şaquli Engel əyrisi adlanan situasiyada) adi tələb əyrisi kompensasiyalı tələb əyrisi ilə üst-üstə düşür, Marşal-Harberger və Xiks göstəriciləri tamamilə identik olur (eynilik təşkil edir). Bu konkret situasiya istisna olmaqla, Marşal-Harberger göstəricisi həmişə səhvlərin yaranması ilə müşayiət olunur. Təhriflərin kəmiyyəti isə baxılan malın gəlir üzrə elastikliyinin baza kəmiyyətindən asılıdır. Bu səhvlərin sərhədi 1976-cı ildə Amerikalı iqtisadçı Robert Villiq (*Roberd D. Willig*) tərəfindən modelləşdirilmiş və qiymətlərin verilən diapazon həddlərində tələbin gəlir üzrə elastikliyinin alternativ yuxarı və aşağı sərhədlərinin qiymətləri əsasında kəmiyyətə qiymətləndirilmişdir [57]. Modelləşdirmə nəticəsində alınan ümumi nəticə aşağıdakı kimi olmuşdur: qeyd olunan bu yuxarı və aşağı sərhədlər bir-birinə nə qədər yaxın olarsa, Xiks göstəricilərindən istənilən birinin appoksimasiyalı ifadəsi üçün Marşal-Harberger göstəricisinin tətbiqi zamanı yaranan proporsional səhv də bir o qədər kiçik olacaqdır. Belə səhvin yol verilə bilən, yaxud qəbul edilməz olması barədə qərar artıq vergi siyasətini müəyyən edənlər tərəfindən qəbul edilməlidir.

### **2.1.3. Çoxsaylı malların vergiyə cəlb olunması zamanı yaranan problemlər**

Çoxsaylı malların vergiyə cəlb olunması zamanı yaranan çətinliklər əsasən iki müxtəlif, lakin bir-biri ilə qarşılıqlı əlaqəli amillərlə bağlıdır. Birincisi tələbin qarşılıqlı asılılığı problemi ilə, ikincisi isə qiymətlərin çoxsaylı dəyişmələrinin ardıcılığından asılılığı ilə əlaqədardır.

Əvvəlcə Marşal-Harberger üzrə izafi yük göstəricisini nəzərdən keçirək. Əgər  $X$  məhsuluna tələb təkcə həmin malın qiymətindən deyil, həm də  $Y$  malının qiymətindən də asılı olarsa, onda hər iki malın ümumi izafi vergitutma yükü onların bir-birindən asılı olmadan ayrır-ayrılıqda hesablanmış izafi yüklərinin sadə cəminə bərabər deyil, fərqli olacaqdır. Bu da əsasən onunla bağlıdır ki,  $X$  məhsuluna adi tələb əyrisi  $Y$  malının vergitutmaya cəlb olunması nəticəsində yerdəyişməyə məruz qalacaqdır və yaxud əksinə. İlkin baxışdan elə görünür ki, qeyd olunan yerdəyişmələrin təsiri nəzərə alındıqdan sonra izafi tələbin iki müvafiq kəmiyyətlərini toplamaqla tələbin bu şəkildə qarşılıqlı asılılığı asanlıqla aradan qaldırıla bilər. Reallıqda isə kifayət qədər ciddi olan konseptual problem yaranır. Bu da ondan ibarətdir ki, yerdəyişmələrin xarakteri qiymət dəyişmələrinin növbəliliyi (ardıcılıqlı) ilə müəyyən edilir. İntuitiv olaraq təsəvvür edilir ki, növbəlilikdən asılılıq problemini Xiks üzrə ölçmə metodu ilə bağlı yuxarıda nəzərdən keçirilən başlanğıc nöqtə barədə məsələ kontekstində asanlıqla başa düşmək olar.  $Y$  malına vergi tətbiq edildikdən sonra  $X$  malının vergiyə cəlb edilməsi nəticəsində  $Y$  malına adi tələb əyrisinin yerdəyişmə dərəcəsi,  $Y$  malına vergi tətbiq edilməmişdən əvvəlki situasiya ilə müqayisədə tamamilə fərqli olacaqdır. Bu onunla izah edilir ki,  $Y$  malının vergitutmaya cəlb edilməsi, yaxud edilməməsi nəticəsində istehlakçının özünün gəlir vəziyyətini necə qiymətləndirilməsindən asılı olaraq fərqlər yaranır. Analoji vəziyyət  $X$  malına adi tələb əyrisinin yerdəyişməsi ilə də baş verir. Adi tələb əyrisində belə yerdəyişmələr yalnız bir halda - gəlirin müəyyən qədər dəyişməsi nəticəsində hər iki məhsula olan tələbin kəmiyyətində bərabər həcmdə dəyişmələr baş verdikdə - növbəlilikdən asılı olmayacaqdır.

Marşal-Harberger göstəricisindən fərqli olaraq Xiksin hər iki göstəricisi heç vaxt növbəlilikdən asılı deyildirlər, ona görə ki, onların hər birinin əsasında unikal (müxtəlif olsa da belə) başlanğıc nöqtələri yerləşir. İstehlakçının vergi tətbiq olunduqdan sonrakı rifah halının onun vergi tətbiq edilənə qədərki vəziyyətində saxlanılması üçün lazım olan pul kompensasiyasının (kompensasiyalı dəyişmənin) hesablanması zamanı müqayisə kriterisi kimi yalnız onun vergi tətbiq edilənə qədərki rifah səviyyəsi götürülür və ona görə də nəticədə qiymətlərdə yaranan dəyişikliklərin ardıcılığı qiymətləndirmə prosesi üçün əhəmiyyətli sayılmaz. Digər tərəfdən, Marşal-Harberger göstəricisinin müəyyən edilməsi üsulunun özü müxtəlif rifah səviyyəli situasiyalar əsasında hesablamaların aparılmasını nəzərdə tutur və ona görə də onun qiymətlərdə yaranan dəyişikliklərin ardıcılığından asılılığı qaçılmaz olur. Ardıcılıqdan asılılıq problemini kənarda saxlamaqla qeyd edilməlidir ki, bir malın vergiyə cəlb olunması situasiyasında olduğu kimi, çoxsaylı malların vergiyə cəlb olunması hallarında Marşal-Harberger göstəricisindən istifadə zamanı təhriflərin dərəcəsi baxılan müxtəlif malların gəlir vergisinə nisbətən elastiklikləri ilə əlaqədardır. Gəlir üzrə bu elastikliklər arasında fərq nə qədər az olarsa, Marşal-Harberger göstəricisi də bir o qədər Xiks göstəricisinə yaxın olacaqdır.



## **2.2. Vergitutma və ədalətlik**

### ***Baza anlayış və prinsipləri***

Vergitutma sahəsində ədalətlik məsələlərinə hər şeydən əvvəl qarşılıqlı olaraq bir-birini tamamlayan iki istiqamətdə baxılır: üfuqi səviyyədə ədalətlik və şaquli səviyyədə ədalətlik. Bunlardan birincisi bərabər fərdlər üçün bərabər vergitutma rejimini, ikincisi isə bərabər olmayan fərdlər üçün fərqli vergitutma rejimini nəzərdə tutur [9]. Ədalətliyin bu iki anlayışı, sözsüz ki, ümumi konseptual yanaşma şəklində cəlbədicə görünür, lakin bununla yanaşı, onların praktiki faydalılığı aşağıdakı məsələlər müəyyən edilməyincə məhdud qalacaqdır: a) fərdlər arasında bərabərliyin (bərabərsizliyin) ölçülməsi üçün əsaslar; b) vergitutma rejiminin bərabərliyi (bərabərsizliyi) anlayışının mahiyyəti; həmçinin c) vergi siyasəti üçün istiqamət kimi xidmət edən praktiki həyata keçirilə bilən vergitutma prinsipləri. Bu məsələlər sadə həllə malik olmadıqlarına görə onların hər birinin nəzərdən keçirilməsi məqsədəuyğun hesab edilir.

***Fərdlərin bərabərliyinin müəyyən edilməsi.*** Əvvəlcə fərdlərin bərabərliyinin müəyyən edilməsi problemini nəzərdən keçirək. Bunu həm subyektiv əsasda, məsələn, fərdlərin rifahından asılı olaraq, həm də obyektiv əsasda, məsələn, fərdin ölçülən gəlirinə istinadən, etmək mümkündür. İki fərd yalnız o halda bərabər götürülə bilər ki, birinci yanaşma zamanı onlar eyni rifah (faydalılıq) səviyyəsində, ikinci yanaşma zamanı isə bərabər gəlirə malik olsunlar. Ona görə də müxtəlif gəlir tipləri üçün ayrı-ayrı vergi rejimlərini (məsələn, diferensiasiyalı vergi dərəcələrinin tətbiqi, gəlir mənbələrinin müxtəlifliyi əsasında azadolmaların verilməsi) nəzərdə tutan gəlirlərin vergitutma sistemi adətən şaquli səviyyədə ədalətliyi pozan sistem

kimi qiymətləndirilir. Aydın şəkildə göründüyü kimi, subyektiv yanaşma zamanı ölçmə ilə bağlı mürəkkəb problemlərin yaranması qaçılmaz olacaqdır. Eyni zamanda, bərabərliyin ölçülməsi üçün istifadə olunan gəlir göstəricisi vahid kriteri olmadığından obyektiv əsasdə yanaşma da birmənalı olmayacaqdır. Belə ki, bu məqsədlə ümumi sərvət və ya istehlak göstəriciləri, yaxud bu üç parametrin müəyyən nisbəti də kriteri kimi götürülə bilər.

Gəlirin kriteri kimi seçildiyi halda belə, bir sıra əsaslı məsələlər həll olunmamış qalır. Başlanğıc və ya son vəziyyətdən asılı olaraq gəlirin ölçülməsi məsələsini aydınlaşdıraraq. Başlanğıc vəziyyət kriterisi resursların legitim (qanuni) əldə olunması bazasında sosial ədalətlik nəzəriyyəsi ilə assosiasiya olunur ki, bu nəzəriyyənin müasir cərəyanları içərisində məşhur Amerika iqtisadçısı Robert Nozikin (*Robert Nozick, 1938*) irəli sürdüyü nəzəriyyə geniş istifadə olunur [58]. Bu nəzəriyyəyə görə istənilən konkret zaman anında iki fərd arasında gəlirlərin bölünməsində yaranan bərabərsizlik onların bərabər hüquqlara malik olduğu resurslara ilkin sahibolmadakı müxtəlifliklərlə (məsələn, daxili məhsuldarlıqda), həmçinin onların hər birinin bərabər girişi olduğu sonrakı ədalətli proseslərlə (məsələn, bazar mexanizmi ilə) izah edilə bilər. Belə halda bu iki fərdə mahiyyət etibarı ilə bərabər kimi baxıla bilər (yəni gəlirin yenidən bölünməsi özünü doğrultmayacaqdır). Bunun əksi olaraq həm ənənəvi iqtisadi rifah nəzəriyyəsi, həm də Roulsun sosial ədalətliyi mükəmməl nəzəriyyəsinə (bu nəzəriyyə aşağıda nəzərdən keçirilir) uyğun son vəziyyət kriterisi, R.Nozikə görə düzgün hesab edilə bilməz və ümumiyyətlə, bu, son vəziyyət əldə olunan prosesi təhrif edir. Baxmayaraq ki, R.Nozikin iqtisadi rifah nəzəriyyəsinin şərhə mübahisəli görünür, onun əsaslı izahı vergi siyasəti üçün vacib əhəmiyyət kəsb edir: əgər fərdlərin resurslara ilkin sahibolmasına ədalətli proses kimi baxılırsa, habelə istehsalın və bölgünün həyata keçirildiyi azad bazar özündə ədalətli situasiyanı əks etdirərsə, onda vergitutmanın yenidən bölgü funksiyası sadəcə olaraq aradan qalxacaqdır.

Əgər daha ənənəvi son vəziyyət kriterisinin tətbiqini nəzərdə tutsaq, onda bu halda da onun zəruri ölçmə müddətinin müəyyən edilməsi problemi yenə də həll olunmamış qalır. Bu zaman gəlir ölçülərkən hansı müddət götürülməlidir: konkret vaxt intervalı, məsələn,

təqvim ilini əhatə edən vaxt müddəti, yaxud fərdin həyat dövrü müddəti, eləcə də hər biri daha əvvəlki nəsilərdən nəsə əldə etmiş çoxlu sayda nəsilin həyat müddətlərinin məcmusunu əhatə edən dövrü. Ədalətlik üçün vergi siyasəti tədbirlərinin nəticələri göstərilən məsələlərə münasibətdə bu və ya digər perspektivin seçilməsi zamanı bir çox hallarda tamamilə müxtəlif olacaqdır.

**Vergitutma rejimlərinin bərabərliyinin müəyyən edilməsi.**

Fərdlər arasında bərabərliyin müəyyən edilməsi halında olduğu kimi, vergitutma rejimlərinin müəyyən edilməsinin də çoxlu sayda üsulları mövcuddur. Onlardan daha ümumi hal kimi konkret verginin tətbiqi nəticəsində faydalılıq planında bərabərlik nöqtəyi-nəzərindən fərdin xalis itkilərinin müəyyən edilməsini misal göstərmək olar. Başqa sözlə desək, bu hal vergi daxilolmaları hesabına maliyyələşdirilən dövlət xərclərindən əldə olunan ümumi fayda və itkilər arasındakı fərqi ifadə edir. Belə yanaşma təkcə müxtəlif fərdlər arasında faydalılığın müqayisə edilməsini deyil, həm də dövlət xərclərinin verdiyi faydanın ölçülməsi metodunun mövcudluğunu da tələb edir. Xarici effektlərin, yaxud maddi nemətlərdən əsassız istifadə probleminin mövcudluğu, həmçinin bu və ya digər səbəblər zamanı belə ölçmə kifayət qədər çətinləşir, bəzi hallarda isə tamamilə mümkün olmur.

Kifayət qədər daha dar anlayışlardan istifadə zamanı, məsələn, tam əsaslandırılmış asan ölçülən nominal vergi ödənişlərinə münasibətdə belə ölçmənin əsaslarının seçilməsinin ən müxtəlif variantları fərqləndirilir. Məsələn, vergi rejimlərinin bərabərliyi hansı kəmiyyətlərlə ölçülməlidir: mütləq, yoxsa nisbi (məsələn gəlirə münasibətdə). Ölçmənin nisbi əsaslarının seçilməsi zamanı hansı nisbi göstəricidən - orta, yaxud son parametrdən istifadə olunmalıdır. Qeyd olunan bu məsələlər üzrə qərar qəbul edilmədən ədalətliyin hesablanmasına başlamaq mümkün olacaqdır.

**Vergitutmanın prinsipləri.** Vergi sisteminin ədalətliliyinin təhlili zamanı əsas kimi götürülə bilən iki ümumi, lakin bir-birindən əsaslı şəkildə fərqlənən vergitutma prinsipi mövcuddur. Bunlardan birincisi faydalılıq prinsipidir. Bu prinsipə əsasən fərdlərin hər biri vergi

daxilolmaları hesabına maliyyələşdirilən proqram xərclərindən əldə etdiyi faydaya uyğun olaraq vergiyə cəlb olunmalıdır. Bu prinsip həm şaquli, həm də üfuqi ədalətliliyi təmin edir, ona görə ki, bu zaman fərdlər bərabər (müxtəlif) səviyyədə fayda əldə etdikcə, eyni (müxtəlif) şəkildə vergiyə cəlb olunurlar. Dolayı yolla bu həmçinin onu nəzərdə tutur ki, fərdlərdən heç biri vergitutma nəticəsində faydalılıq planında xalis itkilər verməyəcəkdir.

Dövlətin çəkdiyi xərclərdən əldə olunan faydanın ölçülməsinin yuxarıda qeyd olunan çətinlikləri ilə yanaşı, faydalılıq prinsipinin tətbiqi vergi siyasətini dövlət xərcləri sahəsindəki siyasətlə bilavasitə bağlayır. Faydalılıq prinsipinin müəyyən şəraitlərdə bir sıra konkret istiqamətlənmiş xərc proqramları üçün ədalətli maliyyələşmə mənbələrinin müəyyən edilməsində (məsələn, istifadəçilərdən tutulmalı olan haqqın tətbiqi zamanı) istiqamət kimi xidmət edə biləcəyinə baxmayaraq onun praktiki əhəmiyyəti kifayət qədər məhdud olacaqdır, ona görə ki, praktiki həyatda vergi siyasətində ədalətlilik aspektləri çox vaxt ayrıca olaraq təhlil olunur.

Vergitutmanın ikinci prinsipi ödəmə qabiliyyətliliyi prinsipi adlanır, faydalılıq prinsipinə alternativ təşkil edir və fərdlərin vergi yükünü daşıma qabiliyyətinə uyğun olaraq vergiyə cəlb olunmasını nəzərdə tutur. Aydın göründüyü kimi, bu prinsip də həm üfuqi, həm də şaquli səviyyədə ədalətliliyin tələblərinə cavab verir, lakin bununla yanaşı o, vergi siyasəti ilə xərclər sahəsindəki siyasət arasında əlaqəni pozur. Lakin onun praktiki tətbiqiliyi ödəmə qabiliyyətliliyi konsepsiyasının praktiki mənada nə dərəcədə funksional olmasından asılıdır.

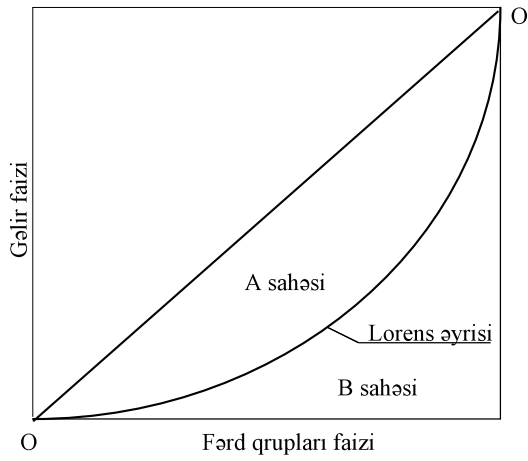
Ödəmə qabiliyyətliliyinin səmərəli göstəricisi, sözsüz ki, gəlir sayılır, lakin digər göstəricilər, məsələn, sərvət də az olmayan dərəcədə cəlbədicə görünə bilər. Əgər gəlir göstəricisinin xeyrinə seçim edilmişdirsə, şaquli səviyyədə ədalətlilik mülahizələrini nəzərə almaqla proqressiv gəlir vergitutmasına bəraətin qazandırılmasına nail olmaq üçün adətən bu prinsip tətbiq olunur.

### **2.2.1. Ədalətlik yenidən bölgü kimi**

Ədalətlik anlayışına konkret məzmunun verilməsi üsullarından biri də ona xüsusi olaraq yenidən bölgü kontekstində (gəlir, sərvət və ya digər maraq yaradan dəyişən kimi) baxılması hesab olunur. Bu halda vergi o zaman ədalətli (ədalətsiz) ola bilər ki, onun tətbiqindən sonra müvafiq parametrlərin bölgüsündəki ədalətsizliyin dərəcəsi vergi tətbiq edilənə qədərki səviyyədən kiçik (böyük) olsun. Bundan başqa, belə yanaşma alternativ vergilər zamanı bərabərliyin nisbi dərəcəsinin qiymətləndirilməsinə bilavasitə təsir göstərir.

Ədalətliyin yuxarıda verilən izahının praktiki mahiyyət alması üçün bərabərsizliyin dərəcəsini əks etdirən göstərici lazımdır. İki belə göstərici aşağıda nəzərdən keçirilir: iqtisadiyyatın müxtəlif sahələrində tətbiq olunan Cini əmsalı və məşhur Amerika iqtisadçısı Anton Atkinson (*Anthony B. Atkinson, 1944*) tərəfindən təklif olunan və son bir neçə onillikdə istifadə olunan Atkinson əmsalı [9, 42, 59]. Cini əmsalına açıq pozitivlik (yaxud deskriptivlik) xasdır və onun hesablanması zamanı aşkar olmayan şəkildə müxtəlif gəlir səviyyələri üzrə çəkirlərin məcmusu istifadə olunur. Atkinson indeksi açıq normativ (və ya predeskriptiv) xarakterə malikdir. Onun normativ xarakterli olması xüsusi əhəmiyyət kəsb edir, ona görə ki, o ən müxtəlif üsullarla asan şərh edilə bilər və ədalətlik nəzəriyyəsinin geniş diapazonunu əhatə edir.

**Cini əmsalı.** Gəlirin əhali qrupları arasında bölünmə səviyyəsini müəyyən etmək üçün istifadə olunan Cini əmsalı formal olaraq bölgüdə gəlir səviyyələrinin bütün cütləri arasında mütləq fərqlərin orta riyazi kəmiyyətinin yarısı kimi hesablanır. Bunu gəlir faizləri (şaquli ox) ilə fərd qrupları faizləri (üfuqi ox) arasındakı nisbəti əks etdirən Lorensin paylanma əyrisi vasitəsilə daha asan başa düşmək olar (şəkil 2.3). Əgər gəlir bütün şəxslər arasında tam bərabər şəkildə bölünmüşdürsə, onda Lorens əyrisi  $OO'$  diaqonalı ilə üst-üstə düşəcəkdir. Cini əmsalı Lorens əyrisi ilə  $OO'$  diaqonalı arasındakı sahənin (A sahəsi) diaqonaldan aşağıda yerləşən sahəyə (A və B sahələrinin cəmi) nisbəti kimi müəyyən edilir. Onun kəmiyyətinin sərhədləri sıfırdan (tam bərabərlik) vahidə qədərdir (tam bərabərsizlik, daha doğrusu bütün gəlirlər bir şəxs tərəfindən akkumulyasiya edilir).



**Şəkil 2.3. Lorens əyrisi**

Cini əmsalı riyazi olaraq aşağıdakı düsturla hesablanır:

$$G = 1 + 1/n - (y_1 + 2 \cdot y_2 + \dots + n \cdot y_n) \cdot 2 / (n^2 \cdot \mu) \quad (2.6)$$

burada  $n$  - fərdlərin sayı;  $y_i$  -  $i$ -ci fərdin gəlir səviyyəsi ( $y_1 \geq y_2 \geq \dots \geq y_n$ ) və  $\mu$  - orta gəlirdir. (2.6) tənliyindən aydın görün-  
düyü kimi, Cini əmsalı müxtəlif gəlir səviyyələrinə onların sıra nö-  
mrələri əsasında çəkilərin verilməsini nəzərdə tutur, başqa sözlə desək,  
daha yüksək gəlir səviyyəsi ( $y_1$ ) vahidə bərabər olan çəkiyə, daha az  
gəlir səviyyəsi ( $y_n$ ) -ə bərabər olan çəkiyə malikdir.

Aşağıdakı başlıca xüsusiyyətə malik olmadan (Daltonun ötürülmə  
prinsipinə cavab vermədən) bərabərlik göstəricisinin qeyri-ziddiyyət-  
liliyi və əhəmiyyətliyi təmin edilə bilinməz. Bu xüsusiyyət də ondan  
ibarətdir ki, istənilən konkret ümumi gəlir zamanı gəlirin yüksək tə-  
minatlı şəxslərdən daha az təmin olunmuş fərdlərə yenidən bölgüsü  
bərabərsizlik göstəricisinin azalmasına (və əksinə) gətirib çıxarmalı-  
dır. Cini əmsalı bu xüsusiyyətə malikdir və bunu (2.6) tənliyindən,  
həmçinin şəkil 2.3-dən də asanlıqla görmək mümkündür. Gəlirlərin  
yüksək təminatlı şəxslərdən az təminatlı şəxslərin xeyrinə yenidən  
bölgüsü Lorens əyrisini  $OO'$  diaqonalına doğru yaxınlaşdırır və uyğun  
olaraq Cini əmsalının kəmiyyətini də azaldır.

Cini əmsalının tətbiqi bir konseptual problemlə bağlıdır. Əgər gəli-

rin iki müxtəlif bölgüsü qarşılıqlı kəsişən Lorens əyrilərini formalaşdırarsa və nəticədə onlara xas olan nisbi bərabərsizlik dərəcələri bir gəlir diapazonundan digərinə keçdikcə dəyişərsə, onda bu halda ümumilikdə gəlirin bütün diapazonlarında bu iki bölünmənin nisbi bərabərsizliklərinin müqayisəsi üçün onlar əsasında hesablanmış Cini əmsallarından istifadə çətin olacaqdır. Bu onunla izah edilir ki, müxtəlif bölgülər üçün əmsalların kəmiyyət qiymətlərinin sıra nömrələri əmsalın hesablanması düsturunda çəkirlərin yuxarıda qeyd olunan xüsusi (və ixtiyari) strukturunun nəticəsini özündə ifadə edir. Atkinson göstəricisində aydın şəkildə normativ parametr istifadə olunduğuna görə bu problemi aradan qaldırmağa imkan verir.

**Atkinson göstəricisi.** Atkinson göstəricisi ( $A$ ) aşağıdakı düsturla hesablanır [42, 59]:

$$A = 1 - y_e / \mu, \quad (2.7)$$

burada  $y_e$  - “bərabər bölünmüş ekvivalent gəliri” ifadə edir. Bu elə bir gəlir məbləğidir ki, onun bərabər bölgüsü zamanı faktiki bölgü halında olan “ictimai rifah” səviyyəsini təmin etmiş olsun. O aşağıdakı düsturla müəyyən edilir:

$$y_e = \left\{ \left[ (y_1)^\varepsilon + (y_2)^\varepsilon + \dots + (y_n)^\varepsilon \right] / n \right\}^{1/\varepsilon} \quad (2.8)$$

burada  $\varepsilon \leq 1$ , onun kəmiyyəti bərabərsizliyin ictimai rifaha təsirinə münasibətdə vergi siyasətini hazırlayanların aydın şəkildə ifadə olunmuş qiymətləndirmə mülahizələrini göstərir.  $\varepsilon$  parametrinin kəmiyyətini aşağıdakılara diqqət yetirməklə intuitiv olaraq qiymətləndirmək mümkündür: əgər (2.8) tənliyində bütün  $i$ -lər üçün  $y_i = \mu$  olarsa, yəni gəlirin bölünməsində tam bərabərlik mövcud olarsa, onda  $y_e = \mu$  kəmiyyətinə bərabər olur və  $\varepsilon$  -nin kəmiyyətindən asılı deyildir. Bu halda (2.7) tənliyinə uyğun olaraq  $A = 0$  olur və bu da onu göstərir ki, gözlənilən bərabərsizlik mövcud deyildir. Lakin, əgər nəzərdə tutulsa ki, bütün gəlirləri yalnız bir nəfər əldə edir və  $\varepsilon$  vahidə bərabərdir, onda hətta bu halda da  $A$  sıfır bərabər olur, başqa sözlə desək, bu göstərici faktiki ilkin bölgüdən asılı olmayaraq “bərabərsizliyin olma-

ması”nı təsdiq edir, ona görə ki, siyasəti hazırlayanlar üçün gəlirlərin hansı şəkildə bölünməsinin heç bir fərqi yoxdur. Başqa sözlə desək, bu halda yenidən bölgü ictimai rifaha heç bir təsir göstərə bilməzdi.  $\epsilon$ -nun kəmiyyəti azaldıqca, gəlirlərin yüksək təminatlı şəxslərdən az-təminatlı şəxslərə istənilən yenidən bölgüsü gəlirlərin istənilən qeyri-bərabər bölgüsünün mövcudluğu zamanı ictimai rifaha daha böyük təsir göstərəcəkdir. Yuxarıda qeyd olunanlardan bilavasitə alınır ki, Atkinson göstəricisi  $\epsilon$ -nun kəmiyyətinin vahiddən fərqli olan bütün buraxıla bilən kəmiyyətlərində Daltonun ötürülmə prinsipinə uyğun gəlir. Qeyd olunan istisna halı ( $\epsilon = 1$ ) isə bölgünün xüsusi ədalətlik nəzəriyyəsinə dəqiqliklə uyğun gəlir və aşağıda nəzərdən keçirilir.

Daha dəqiq desək, Atkinson göstəricisi özü-özlüyündə bərabərsizliyin dərəcəsini deyil, onun yaratdığı ictimai rifah itkilərini müəyyən-ləşdirməyə imkan verir. Onun Cini əmsalı timsalında digər göstərici-lərdən əsas üstünlüyü ondan ibarətdir ki,  $\epsilon$ -nun bütün qiymətlərində bir bölgü üçün Atkinson göstəricisinin kəmiyyəti digər bir bölgü üçün uyğun göstəricinin kəmiyyətindən yüksək olarsa, onda bu zaman bi-rinci bölgü üçün Lorens əyrisi ikinci bölgü üçün Lorens əyrisindən ta-mamillə aşağıda yerləşəcəkdir (və əksinə) və bu halda Cini əmsalı da eyni növbəlilik qaydasında olacaqdır. Qarşılıqlı kəsişən Lorens əyrilə-ri halı Atkinson göstəricisində  $\epsilon$ -nun müəyyən kəmiyyətləri üçün növ-bəlilik qaydasının bir və ya bir neçə variantında müşahidə oluna bilər. Bu halda iki müxtəlif bölgüdə nisbi bərabərsizliklər  $\epsilon$ -nun kəmiyyəti-nin seçilməsindən asılıdır, bu da yuxarıda qeyd edildiyi kimi, vergi si-yasətini işləyib hazırlayanların aydın şəkildə ifadə olunmuş qiymət-ləndirici mülahizələrindən ibarətdir.

### ***2.2.2. Bölgünün ədalətliliyi***

Məlumdur ki, müasir iqtisad elmi özünün predmeti çərçivəsində əhalinin gəlirlərinin diferensasiyası dərəcəsinin dərinliyinin və onun insanların rifahına təsirinin tədqiqi ilə də məşğul olur. Lakin cəmiyyət-də bu diferensasiyanın yol verilə bilən səviyyəsinin müəyyən edilməsi elmin imkanları xaricində qalır, ona görə ki, onlar cəmiyyət həyatının



təkcə iqtisadi deyil, həm də siyasi, sosial, tarixi, milli, etik və s. normalarının təsiri altında formalaşır. Ona görə də iqtisad elmi nöqtəyi-nəzərindən qəbul edilənlər hər zaman cəmiyyətin etik normalarına uyğun gəlməyə də bilər və ya əksinə. İqtisadçıların və digər sahə alimlərinin sosial ədalətlik anlayışının müəyyən edilməsi və onun həyata keçirilməsi prinsipləri sahəsində baxışları arasında vahid yanaşmanın olmaması buna əyani sübut kimi xidmət edir. Onların müxtəlifliyi 2.1 sayılı cədvəldə təsvir edilmişdir [32].

İqtisadi rifah nəzəriyyəsində qəbul olunmuş ənənəvi yanaşmaya uyğun olaraq bölgünün ədalətliyi rifahın ictimai funksiyası (ayrıca şəxsin rifahı ilə ümumilikdə cəmiyyətin rifahı arasındakı münasibəti əks etdirən funksiya) şəklində konseptual qurulma əsasında təhlil olunur.

### *Cədvəl 2.1.*

#### Ədalətlik anlayışına müxtəlif yanaşmalar

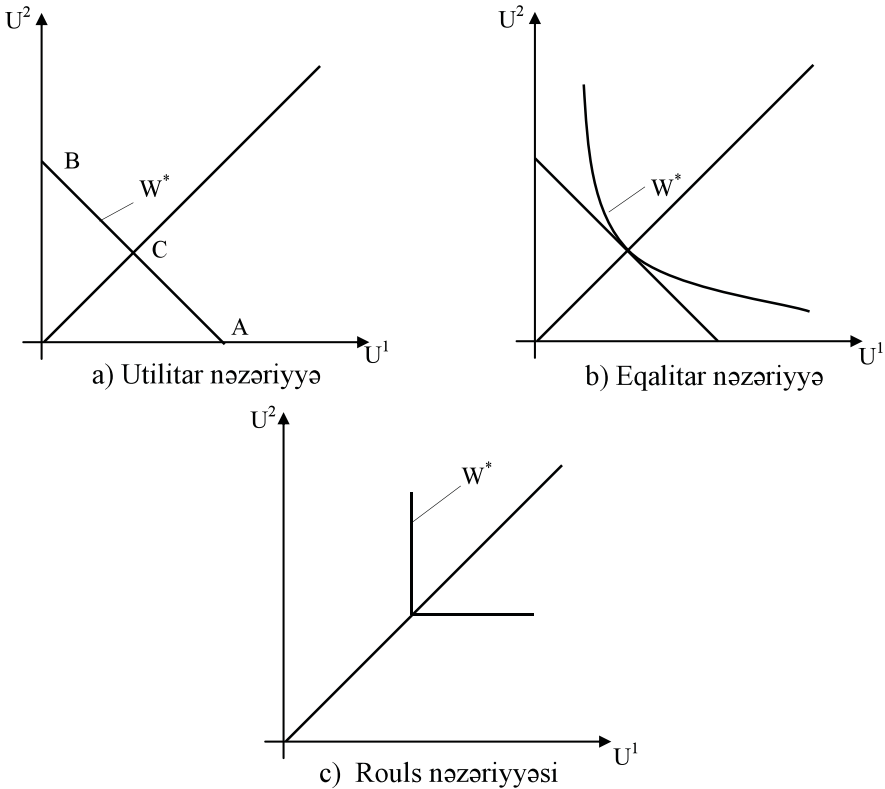
| <i>Nö</i> | <i>Prinsip</i> | <i>Prinsipin məzmunu</i>                                          |
|-----------|----------------|-------------------------------------------------------------------|
| 1.        | Utilitar       | Cəmiyyətin bütün üzvlərinin ümumi faydalılığı maksimumlaşdırılır. |
| 2.        | Rouls          | Daha aztəminatlı şəxslərin faydalılığı maksimumlaşdırılır.        |
| 3.        | Eqalitar       | Cəmiyyətin bütün üzvləri bərabər fayda alır.                      |
| 4.        | Bazar          | Ədalətlik bazarla tənzimlənir.                                    |

Əgər  $i$  fərdinin  $U^i$  faydalılığı onun  $y_i$  gəlirindən asılıdırsa, yəni  $U^i = U^i(y_i)$  olarsa, onda ictimai rifah funksiyası bütün  $U^i$  göstəricilərini bir  $W$  ictimai rifah göstəricisində birləşdirən sadə düsturunu özündə ifadə edir [59]:

$$W = W[U^1(y_1), U^2(y_2), \dots, U^n(y_n)], \quad (2.9)$$

Alternativ ədalətli bölgü nəzəriyyələri arasındakı müxtəlifliklər ictimai rifah göstəricisinin ( $W$ ) müəyyən edilməsi üçün tətbiq olunan müxtəlif düsturlarda özünü göstərir. Şəkil 2.4-də 2.1 sayılı cədvəldə verilən ilk üç növ bölgünün ədalətliyinin baza nəzəriyyələrinə baxılır. Onların təsviri iki fərddən ibarət sadə yaşayış halını ifadə edən qrafiklərdə verilmişdir.

**Utilitar nəzəriyyə.** Bu prinsip özünün köklərinə görə utilitar doktrinanın banisi, ingilis iqtisadçısı Ceremi Bentamin (*Jeremy Bentham, 1784-1832*) təlimi ilə bağlıdır. C.Bentam qeyd edirdi ki, dövlətin əsas vəzifəsi cəmiyyətin daha mümkün böyük sayda üzvləri üçün yüksək firavanlığın təmin edilməsi sayılır. Lakin C.Bentam nəzərə alırdı ki, müxtəlif adamlarda faydalılıq funksiyası da eyni deyildir. Eyni zamanda, o qeyd edirdi ki, hər hansı nemətə malik olma nəticəsində müxtəlif adamlarda zövq (həzz) alma qabiliyyəti də müxtəlifdir. İctimai sərvətin böyük payını yüksək dərəcədə faydalılığı əldə etməyə qadir (almağa layiq) olan şəxs olmalıdır. Beləliklə, ümumi faydalılıq cəmiyyət üzvləri arasında sərvətin bərabər bölünməsi situasiyasında deyil, onun faydalılığın müxtəlif funksiyalarına uyğun proporsional bölgüsü nəticəsində maksimumlaşdırılır.



**Şəkil 2.4. Bölgünün ədalətliliyinin üç nəzəriyyəsi**

Utilitar nəzəriyyə təsdiq edir ki, cəmiyyətin rifahı fərdlərin rifahının sadə cəmini ifadə edir:

$$W = U^1 + U^2. \quad (2.10)$$

(2.10) tənliyindən göründüyü kimi, ictimai rifahın verilən səviyyəsi zamanı iki fərdin rifahı arasında ciddi birmənalı asılılıq mövcuddur. Bu da onu ifadə edir ki, onlardan birinin rifahında istənilən dəyişiklik digərinin rifahında əks vəziyyət dəyişməsi yaradır, yəni onlar arasındakı rifah bölgüsü heç bir əhəmiyyət kəsb etmir. Verilən  $W^*$  ictimai rifah səviyyəsini formalaşdıran bütün  $U^1$  və  $U^2$  kombinasiyalarını əks etdirən bərabər rifah konturu vasitəsilə qeyd olunan bu hal şəkil 2.4-də a) qrafikində verilmişdir. Qrafikdən göründüyü kimi, utilitar yanaşmadan istifadə zamanı bərabər rifah konturu -1 (mənfi bir) meylinə malik düz xətti ifadə edir. Beləliklə, faydanın ( $W^*$ ) tam məbləğdə birinci şəxsə (A nöqtəsi), tam məbləğdə ikinci şəxsə (B nöqtəsi) bölünməsindən, yaxud onlar arasında bərabər bölgüdən (C nöqtəsi) asılı olmayaraq ictimai rifah səviyyəsi dəyişməyəcəkdir.

***Eqalitar nəzəriyyə.*** Eqalitar prinsip bildirir ki, cəmiyyətdə gəlirlərin bölünməsində bərabərsizlik yoxdur. “Eqalitar” (egalite) sözünün fransız dilindən tərcüməsi də “tarazlı” deməkdir. Bu nəzəriyyə Con Neş (*John Forbes Nash, 1928*) tərəfindən işlənmişdir.

Utilitar nəzəriyyədən fərqli olaraq eqalitar ədalətli bölgü nəzəriyyəsi fərdlərin rifahının ilkin bölünməsinə əhəmiyyət verir və aşağıdakı düsturla ifadə olunur:

$$W = U^1 \cdot U^2. \quad (2.11)$$

(2.11) tənliyindən alınır ki, ictimai rifahın verilən səviyyəsinin əldə olunması zamanı iki fərdin rifahı arasında qarşılıqlı asılılıq birmənalı uyğunluqla xarakterizə olunmur, başqa sözlə desək, onların nisbi rifahı əhəmiyyət kəsb edir. Eqalitar nəzəriyyə üzrə bərabər rifah konturu şəkil 2.4-də b) qrafikində təsvir edilmişdir. O yalnız hər bir nöqtədə fərdi rifahı bərabər olan 45 dərəcəli bucaq altında çəkilmiş xətt üzərində -1 (mənfi bir) meylinə malikdir. 45 dərəcəli xətdən istənilən istiqamətdə kənarlaşma artdıqca konturun meyliyinin ayrılıy

daha az təmin olunmuş şəxsə uyğun oxa nisbətən artır, yəni ictimai rifahın hesablanması zamanı daha az təmin olunmuş şəxsin rifahının ekvivalent qiyməti (daha imkanlı şəxin rifahına münasibətdə) o, bərabərlikdən uzaqlaşdıqca yüksəlir.

***Rouls nəzəriyyəsi.*** Bu nəzəriyyə müasir Amerika filosofu Con Roulsun (*John B. Rawls, 1921-2002*) adı ilə bağlıdır. Onun fikrinə görə gəlirlərin elə bir diferensasiyası ədalətli sayılır ki, bu zaman nisbi iqtisadi bərabərsizlik cəmiyyətin ən yoxsul üzvlərinin daha yüksək mütləq həyat səviyyəsinin əldə olunmasına imkan yaratsın [50].

Roulsun sosial ədalətlik nəzəriyyəsi faydalılığın ilkin bölünməsinə əhəmiyyət verməkdə egalitar nəzəriyyədən daha da irəli gedir. Mahiyyətinə görə bu nəzəriyyə təsdiq edir ki, cəmiyyətin rifahını daha az faydalılıq səviyyəsinə malik fərd ifadə edir:

$$W = \min[U^1, U^2]. \quad (2.12)$$

Rouls nəzəriyyəsinə uyğun olaraq ictimai rifah cəmiyyətin daha az təmin olunmuş üzvünün rifahına bərabər götürüldüyünə görə bu nəzəriyyə ciddi egalitar hesab edilir, yəni istənilən konkret ictimai rifah səviyyəsinin əldə olunmasında daha yüksək təmin olunmuş fərdin rifahının heç bir artımı daha az təmin olunmuş fərdin rifahının aşağı düşməsinə kompensasiya edə bilməyəcəkdir. Bu vəziyyət şəkil 2.4-də verilən c) qrafikində öz təsvirini tapmışdır. Göründüyü kimi, bərabər rifah konturu 45 dərəcəli bucaq altında çəkilmiş xətdən istənilən tərəfə kənarlaşma zamanı az təmin olunmuş fərdə uyğun oxa perpendikulyar olacaqdır. Cəmiyyətin daha az təmin olunmuş üzvünün rifahı yüksəlməyincə, ictimai rifah səviyyəsi artmadığına görə Rouls nəzəriyyəsinə adətən ədalətli bölgünün maksimum nəzəriyyəsi adlandırılır.

Nəhayət, gəlirlərin *bazar bölgüsü* hər bir istehsal amili sahibinin gəlirinin həmin amildən əldə olunan son məhsula uyğunluğunu nəzərdə tutur. Beləliklə, bu halda gəlirlərin bölünməsində əhəmiyyətli bərabərsizlik yox verilən hesab edilir.

***Xülasə.*** Aydındır ki, utilitar nəzəriyyə və Rouls nəzəriyyəsi bölgünün ədalətliliyinin son situasiyalarını özündə əks etdirir: birincisi böl-

güdə qeyri-bərabərliyə heç bir əhəmiyyət vermir, ikincisi isə bərabər bölgüyə məqsədin birinci dərəcəli əhəmiyyəti kimi baxır. Eqlitar nəzəriyyə haradasa ortada yerləşir. Aşağıda vahid normativ parametrlin dəyişməsi hesabına bölgünün ədalətliliyinin bütün spektrini (onun utilitar nəzəriyyəsinin şərhindən Rouls üzrə şərhə qədər) əhatə etməyə imkan verən rifahın ictimai funksiyası verilir:

$$W = \left[ (U^1)^\varepsilon + (U^2)^\varepsilon \right]^{1/\varepsilon} \quad (2.13)$$

burada  $\varepsilon \leq 1$ .  $\varepsilon = 1$  olduqda (2.13) tənliyi utilitar situasiyaya və  $\varepsilon \rightarrow -\infty$  olduqda isə Rouls situasiyasına çevrilir. Əgər nəzərdə tutsaq ki,  $\varepsilon$  sıfıra yaxınlaşır, onda eqlitar situasiyasını almış oluruq.

Əgər (2.8) tənliyini (2.13) tənliyi ilə müqayisə etsək, onda aşkar edirik ki, sonuncu mahiyyətinə görə Atkinson üzrə bərabərsizlik göstəricisində  $y_e$ -nin hesablanması istifadə olunan həmin düsturu ifadə edir. Burada bir istisna halı vardır. Belə ki, ictimai rifah düsturunda gəlir yox, fərdlər üçün faydalılıq göstəricisi istifadə olunur. Əgər bütün fərdlər üçün faydalılıq funksiyası eynidirsə, onda faydalılığın bərabər bölgüsü gəlirin də bərabər bölgüsünü nəzərdə tutacaqdır; aydındır ki, əks halda bu mülahizə ədalətli olmayacaqdır.

(2.13) tənliyi ilə ifadə olunmuş ictimai rifah düsturu ədalətlilik mülahizələrinin vergi təhlili proseslərinə inteqrasiya olunmasının konkret metodunu vergi siyasətini müəyyən edənlərə təqdim edir və bundan başqa,  $\varepsilon$  üçün müəyyən kəmiyyəti seçdirməklə onları bölgünün ədalətliliyi barədə özlərinin təsəvvürlərini açıq-aydın göstərməyə məcbur edir.

### **2.3. Vergi yükü və onun paylanması konsepsiyası**

Vergi yükünün paylanmasının təhlili konkret bir vergi, yaxud vergilər sistemi üzrə yükün iqtisadi fəaliyyət subyektləri arasında paylanmasının pozitiv təhlilini əhatə edir. Bu təhlilin məqsədi son nəticədə konkret bir vergi, yaxud vergilərin məcmusu üzrə yükün kim tərəfindən daşınmasını müəyyən etməkdən ibarətdir, baxmayaraq ki, onlar əvvəlcədən müəyyən fəaliyyət növlərinin, yaxud müəyyən təsərrüfat subyektlərinin vergiyə cəlb olunması üçün nəzərdə tutulmuşdur. Bu təhlilin əsasında “Vergitutma yükü istehlakçılar, istehsalçılar və istehsal amillərinin təchizatçıları qismində çıxış edən şəxslərin (təşkilatların deyil) rifahına təsirlə xarakterizə olunur” mülahizəsi durur.

Vergi yükünün paylanmasının təhlili iqtisadiyyatın fəaliyyət üsullarında müəyyən mülahizələr sisteminə söykənməlidir. Onun əsasında isə müəyyən konsepsiyalar, xüsusilə də iqtisadi tarazlıq və rəftar nəzəriyyələri durur. Prinsipcə aparılan təhlil özü-özlüyündə sadə iki-mərhələli prosesi əks etdirir. Əvvəlcə həm vergi siyasətində dəyişikliklər edilənə qədər, həm də bu dəyişikliklər tətbiq edildikdən sonra ümumi iqtisadi tarazlığın hesabı aparılır, ikinci mərhələdə isə tarazlı kəmiyyətlərdə, xüsusilə də qiymət və gəlirlərdə dəyişikliklərin kəmiyyəti götürülür və həmin göstəricilər əsasında siyasətin dəyişməsi nəticəsində fərdlərin rifahındakı dəyişikliklər hesablanır. İdeal halda vergi yükünün paylanmasının təhlili iqtisadiyyatda zövqlərin və texnologiyaların ümumi məcmusu barədə məlumatların mövcud olmasını nəzərdə tutur, lakin buna nail olmaq isə qeyri-mümkündür. Bu paraqrafda vergi yükünün paylanmasının sadə təhlilinin bir sıra nümunələri verilir və daha effektiv və ümumi istifadə edilən dörd sadə prinsip təsvir edilir. Bu prinsiplərin məzmunu aşağıda verilir [9, 32, 42]:

1. Standart rəqabətli mühitdə (verginin iqtisadi fəaliyyət sferası)

faktiki vergi ödəyən şəxsin, başqa sözlə, son nəticədə vergi yükünü faktiki daşıyan şəxsin heç də qanunla üzərinə verginin ödənilməsi öhdəliyi qoyulan şəxs (verginin hüquqi və ya nominal fəaliyyət sferası) olması məcburi deyildir. Buradan alınır ki, verginin faktiki yükünün daşıyıcısının onun tutulması üçün üzərinə öhdəlik qoyulmuş subyektlərin (şəxslərin) olması məcburi deyildir. Bu nəticə də vergitutmanın iqtisadi təhlili praktikası üçün mühüm əhəmiyyət kəsb edir. Bunun da vacib nəticəsi ondan ibarətdir ki, vergitutma yükünün “yerdəyişməsi” səbəbindən iqtisadiyyatın bu və ya digər sferasında vergi siyasəti tədbirlərinin nəticələri nəzərdə tutulandan fərqli olacaqdır.

2. Üzərinə verginin ödənilməsi öhdəliyi qoyulmuş subyektlər vergi yükünün müəyyən hissəsini yalnız özlərinin bazarda rəftarını dəyişmək yolu ilə azalda bilirlər. Verginin ödənilməsinin digər şəxslərin üzərinə keçirilməsi (ötürülməsi) dərəcəsi rəftarın dəyişməsidəki çeviklikdən asılıdır. İqtisad elmində belə çeviklik adətən elastikliyin köməyi ilə ölçülür. İkinci prinsip isə ondan ibarətdir ki, verginin təsirinin iqtisadi sferası tələbin, təklifin və əvəzetmənin elastikliklərindən asılıdır. Bir qayda olaraq vergi yükünün daha böyük hissəsini vergitutmada baş verən dəyişikliklərə cavab olaraq öz rəftarında daha az dərəcədə dəyişmə imkanlarına malik olan fərdlər daşımali olacaqlar.

3. Özünün rəftarını uyğunlaşdırmaq üçün fərdlərə bir qədər vaxt tələb olunur, ona görə ki, əvvəlki dövrlərdə qəbul edilmiş öhdəliklərin yerinə yetirilməsi və ya onların azaldılması müvafiq müddətlərdə baş verməlidir. Ona görə də uzunmüddətli dövrdə olan elastiklik qısamüddətli dövrdə olan elastiklikdən fərqlənə bilər və bunun nəticəsi olaraq qısamüddətliyə nisbətən uzunmüddətli perspektivdə vergi yükünün paylanması fərqli olacaqdır.

4. Amortizasiya müddəti uzun olan aktivlərdən mənfəət vergisinin ödənilməsi üzrə gələcək ödənişlər mövcud öhdəlik üçün problem yarada bilər, ona görə ki, belə gələcək vergi öhdəlikləri aktivlərin qiymətinə daxil edilmişdir.

Vergitutma yükünün paylanmasının təhlilinin müsbət xarakterli olmasına baxmayaraq belə təhlilin aparılması aydın bir şəkildə normativ mülahizələrlə əsaslandırılır. Belə təhlilin məqsədi lazımi siyasətin hazırlanmasına kömək etməkdən ibarət olmalıdır. Vergi tədbirlərinin mümkün variantlarından digər məsələlərlə yanaşı ədalətlik sahəsin-

də problemlərin həllinin zəruriliyi nəzərə alınmaqla rəşional seçimin aparılması son nəticədə hansı şəxsin, yaxud şəxslər qrupunun daşıya biləcəyi vergitutma yükü barədə daha tam informasiya olmadan mümkün olmayacaqdır. Ona görə də vergi yükünün paylanması nəzəriyyəsi ümumilikdə vergi siyasəti üzrə tövsiyələrin hazırlanması prosesinin vacib və ayrılmaz komponenti hesab edilir.

### ***2.3.1. Vergi yükünün konseptual məzmunu və onun təkamülü***

ÜDM-in və bütün digər gəlirlərin, o cümlədən dövlət gəlirlərinin mənbəyi iqtisadi agentlərin və əmək qabiliyyətli əhalinin işgüzar fəallığı hesab edilir. Bu zaman nəzərdə tutulur ki, vergi sistemi dövlətin maliyyə resursları ilə tələbatını təmin etməklə yanaşı, vergi ödəyicilərinin sahibkarlıq fəaliyyətinə stimulumu da böğmamalıdır. Ona görə də dövlətin sosial-iqtisadi siyasətinin başlıca istiqamətlərindən biri kimi əhalinin gəlirlərinin artmasının və həyat səviyyəsinin yüksəlməsinin iqtisadi əsası olaraq onların əmək fəallığının və sahibkarlıq təşəbbüsünün göstərilməsi üçün əlverişli şəraitin yaradılması çıxış edir.

Vergi ödəyiciləri üçün vergilərin ağırlıq dərəcəsini xarakterizə edən vergi sisteminin effektivliyinin ölçülməsinin baza göstəricilərindən biri də vergi yükü göstəricisi hesab edilir.

İki yüz ildən artıqdır ki, maliyyə eimi tək cə vergitutma və vergilərin istehsal prosesinə təsiri problemlərini tədqiq etməmiş, həm də iqtisadi nəzəriyyənin, vergitutma nəzəriyyəsinin və statistikanın mümkün inkişaf səviyyəsindən asılı olaraq vergitutma ağırlığının müəyyən edilməsi və onun iqtisadiyyata təzyiqi məsələlərinin həllinə təşəbbüslər edilmişdir.

Qeyd etmək lazımdır ki, ötən əsrin 20-ci illərinin əvvəllərindən başlayaraq Azərbaycan SSRİ-nin tərkibində olduğundan özünün müstəqil vergi sistemi olmamış və vergitutma sahəsində elmi tədqiqatlar, demək olar ki, aparılmamışdır. Ona görə də həmin dövrdən başlayaraq Azərbaycanın müstəqillik əldə etdiyi 1991-ci ilədək olan müddət ərzində vergitutma nəzəriyyəsi ilə bağlı rus və ukrayna iqtisadçı alimlərinin əsərləri nəzərdən keçirilmişdir.



İlkin olaraq vergitutma ağırlığının hesablanması məsələsi əsasən büdcə ilə milli gəlir arasında hər hansı iqtisadi əsaslandırılmış proporsiyanın müəyyən edilməsi cəhdinə gətirilmişdir. Bu zaman makro- və mikro səviyyə arasında dəqiq bölgünün, fərqləndirmənin olmamasına baxmayaraq hər bir iqtisadçı alim vergitutma ağırlığının hesablanmasına münasibətdə özünün yanaşmasını irəli sürməklə, onu ya makro-, yaxud da mikro səviyyədə müəyyən etmişdir.

Belə ki, hələ XVIII əsrdə vergitutma ağırlığını ilk dəfə tədqiq etmiş F.Justi və A.Bifeld onun iqtisadiyyata təzyiqini dövlət büdcəsi ilə milli gəlir arasında nisbət kimi müəyyən etmişlər [53]. Bu zaman F.Justi milli gəlirin  $1/6$  hissəsini xərcləyən büdcənin normal olduğunu nəzərdə tuturdu. A.Bifeld isə vergi ödəyicilərindən onların gəlirlərinin  $1/4$  hissəsinin tutulmasını son hədd hesab edirdi. O qeyd edirdi ki, “ağıllı, sağlam siyasət də hər kəsin gəlirindən 25 % müəyyən edir. Əgər çox tələb olunsa, xalq taqətdən düşəcək, zəifləyəcək, yox əgər az tutulsa, bu bütün dövlət xərclərinə bəs etməyəcəkdir” [53]. Beləliklə, ilkin şəkildə vergi yükü büdcənin xərc hissəsi ilə milli gəlir arasındakı nisbət kimi müəyyən edilmişdir.

Vergitutma ağırlığının hesablanması üsulu bu anlayışın özünün mahiyyəti ilə tamlıq təşkil edir. Qeyd etmək lazımdır ki, XX əsrin əvvəllərində maliyyə elmində “vergi yükü” və “vergitutma ağırlığı” anlayışlarında müəyyən oxşarlıqla yanaşı, müxtəliflik də müşahidə edilmişdir. K.F.Şmelyov yazırdı ki, “vergitutma ağırlığı anlayışı aşağıdakı iki elementə gətirilir: 1) vergitutma yükü; 2) bu yükün iqtisadiyyatda yaratdığı təzyiq, daha doğrusu, məcburi (vergi) tutulmaları nəticəsində ümumilikdə xalq təsərrüfatının, ayrı-ayrı təsərrüfatların və onun tərkib hissələrinin daşdığı ağırlıq” [53].

Bu anlayışdan irəli gələrək vergitutma ağırlığı anlayışı, birincisi, vergi ağırlığının kəmiyyətinin ölçülməsini, ikincisi, vergi yükünün ümumi iqtisadiyyata və ayrı-ayrı təsərrüfatlara təzyiqinin, təsirinin müəyyən edilməsini tələb edir.

Vergi ağırlığının makroiqtisadi göstəricisi kimi, K.F.Şmelyov tutulan vergilərin faktiki dəyəri də daxil olmaqla əhali tərəfindən ödənilən icbari ödənişlərin və yığımların faktiki məbləğinə bərabər olan onun mütləq kəmiyyətinin müəyyən edilməsini təklif edirdi [53]. Həmin göstəricinin hesablanması zamanı yaranan əsas çətinlik ona aid edilən ödə-

nişlərin seçimi ilə bağlı idi. Lakin vergilərin mütləq kəmiyyəti üzrə vergitutmanın ağırlıq dərəcəsinin qiymətləndirilməsi mümkün olmadığına görə də vergi yükünün ümumilikdə iqtisadiyyata təsirini xarakterizə edən göstərici kimi, vergi ağırlığının mütləq ifadəsinin (kəmiyyətinin) milli gəlirə nisbəti kimi hesablanmış nisbi kəmiyyətindən (vergitutma ağırlığı əmsalından) istifadə edilməsi təklif olundu. Bu məqsədlə də “vergitutma ağırlığının hesablanması” adı altında məlum olan statistik metoddan istifadə olundu. Bu metodun mahiyyəti vergi ağırlığının (onun mütləq kəmiyyətinin) müəyyən edilməsindən, onun əsas əhali qrupları arasında paylanması və vergitutma ağırlığının müəyyən edilməsinə imkan verən xalq təsərrüfatı göstəricisinə aid edilməsindən ibarətdir (məsələn, milli gəlirə, bir təsərrüfata, ümumilikdə əhəlinin 1 nəfərinə, həm də ayrı-ayrı əhali qruplarına münasibətdə faizlə). Bu metodun çatışmazlığı vergi ağırlığının kəmiyyətinin hesablanmasının mürəkkəbliyi, vergilərin ayrı-ayrı əhali qrupları arasında paylanmasının qeyri-dəqiq, yəni təxmini olması ilə bağlı idi.

Ümumi qəbul edilmiş metodikanın olmaması, həmin vaxtlar statistikanın inkişafının aşağı səviyyəsi, riyazi hesablamaların qeyri-təkmil olması vergitutma ağırlığının qiymətləndirilməsini qeyri-real etmiş və az hallarda və çox sadə üsullarla aparılırdı.

Mikroiqtisadi səviyyədə vergitutma ağırlığının hesablanması aspektləri statistik materialların keyfiyyətli olmaması və bir sıra vergilərin ödənilməsinin başqasının üzərinə qoyulması prosesinin və dərəcəsinin aydınlaşdırılmaması səbəbindən praktiki olaraq işlənilməzdir.

Vergitutma ağırlığı probleminin tədqiqinə 1914-1918-ci illərdə baş verən Birinci Dünya Müharibəsi yeni impuls verdi. Müharibə qurtardıqdan sonra onun dağıdıcı təsirini özündə hiss edən bütün dövlətlər qarşısında artan xərclərin örtülməsi üçün vəsaitlərin axtarışı, ittifaqlararası borcların qaydaya salınması və dövlət borclarının azaldılması kimi çətin məsələlər dururdu ki, bütün bunlar da vergi yükünün dərhal artımına gətirib çıxardı və vergitutma ağırlığının müəyyən edilməsi üzrə digər yanaşmaları tələb etdi. Bu problem eyni zamanda təzminat ödənişlərinin həcmi və Təzminat Komissiyasının Birinci Dünya Müharibəsinin iştirakçısı olan ölkələrin vergitutma yükünə nəzarəti məsələlərinin həlli zamanı da yarandı. Bütün bu

məsələlərin həllinin zəruriliyi bu anlayışın tətbiq nöqtəyi-nəzərindən müəyyən edilməsinə yanaşmağa məcbur etdi və vergitutma ağırlığının müəyyən edilməsinin konkret metodikalarının hazırlanmasına gətirib çıxartdı. Həmin dövrdəki metodikaların metodoloji bazanın və hesablanma texnikasının zəif olması ilə xarakterizə edildiyinə baxmayaraq, onlar həm ümumi iqtisadiyyat səviyyəsində, həm də istehsalın sahələri miqyasında və ayrı-ayrı sosial qruplar üzrə vergitutma ağırlığının ölçülməsi istiqamətində sonrakı tədqiqatlar üçün baza yaratmış oldu.

Həmin dövrün iqtisadi ədəbiyyatının təhlili nəticəsində müəyyən edilmişdir ki, vergi ağırlığının təbiəti, onun mahiyyəti və iqtisadiyyata təsiri araşdırılarkən, həmçinin onun hesablanması metodikası əsaslandırılarkən nəinki anlayışların (vergi yükü, vergi təzyiqi, vergitutma ağırlığı) məzmununa baxılmamış, hətta onların tərifı, sadəcə olaraq izahı da verilməmişdir.

Müasir terminoloji aparat vergi yükü, vergi gərginliyi, vergi təzyiqi, vergitutma ağırlığı və s. kimi anlayışlarla zəngindir. Bu anlayışların çoxlu sayda tərifı, izahı, həmçinin vergilərin iqtisadiyyata təsirinin müəyyən edilməsinin çoxlu sayda metodikaları mövcud olduğuna görə vergi yükü probleminin sonrakı tədqiqi dəqiq anlayış aparatının olmasını zəruri edir. Bu anlayışların müəyyən edilməsinə münasibətdə yanaşmaları nəzərdən keçirək.

İqtisadi ədəbiyyatda vergilərin iqtisadiyyata təsirinin təhlili zamanı ənənəvi olaraq makro- və mikrosəviyyələr fərqləndirilir və əksər hallarda belə təsirin qiymətləndirilməsi üçün “vergi ağırlığı” və “vergi yükü” kimi məfhumlardan istifadə olunur.

Rus iqtisadçısı A.A.Sokolov özünün “Vergilər nəzəriyyəsi” tədqiqatında qeyd edir: “Özəl təsərrüfatçılıq nöqtəyi-nəzərindən vergitutma yükü, yaxud ağırlığı altında o material itkiləri və o mərhumluq dərəcəsi başa düşülür ki, onlar vergi ödəyicilərinin vergilərinin ödənilməsi ilə bağlı olsun.”[47]. O, xalq təsərrüfatı səviyyəsində vergitutma ağırlığına başqa cür baxaraq qeyd edirdi ki, dövlət vergi ödəyicilərindən tutduğu, yaxud aldığı bütün vəsaitləri sonradan onları xalq təsərrüfatına qaytarır (digər ölkələrin xeyrinə ödənişlər istisna olmaqla). Bu zaman o, ölkənin məhsuldar qüvvələrinin (dövlət büdcəsinin vəsaitləri hesabına yolların, zavodların tikintisi) artımına im-

kan verən dövlət xərcləri ilə qeyri-istehsal sferalarının saxlanması xərclərini fərqləndirirdi. Bununla bağlı olaraq o hesab edirdi ki, xalq təsərrüfatı nöqtəyi-nəzərindən vergitutma ağırlığı altında “vergilər tərəfindən əhaliyə vurulan zərərin bütün məbləği başa düşülür, burada xalq təsərrüfatına qaytarılan, lakin hər hansı maddi dəyərlilərin və xidmətlərin əvəzinə ödənilməyən, yaxud ölkənin məhsuldar qüvvələrinin artımına yardım edən istehsal sahələrinin inkişafına yönəldilən məbləğlər istisna təşkil edir.” [47].

Müasir iqtisadi ədəbiyyatda “vergi ağırlığı” və “vergi yükü” kimi çoxlu sayda anlayışlara rast gəlinir.

Rus iqtisadçısı V.Q.Panskovun təbirincə “Vergi ağırlığı vergilərin ümumilikdə ölkə iqtisadiyyatının, ayrıca təsərrüfat subyektinin və digər ödəyicinin gəlirlərində vergilər və vergi xarakterli digər ödənişlər formasında dövlətə ödənilən pay kimi müəyyən edilən məcmu təsir göstəricisini ifadə edir” [40]. Fikrimizcə, vergilərin ölkə iqtisadiyyatına, yaxud təsərrüfat subyektinə təsirinin bütün dərəcəsini faizlərlə ifadə edilmiş yalnız bir göstərici ilə ölçmək mümkün deyildir.

A.N.Çiqiçko vergi ağırlığını “müəssisələrin inkişafı və modernləşdirilməsi resurslarını məhdudlaşdıran məcmu maliyyə ağırlığının bir hissəsi” kimi ifadə edir [52]. Bunu əsas tutaraq o hesab edir ki, vergi ağırlığının aşağı salınması məsələsinin maliyyə ağırlığının idxal və ixrac gömrük rüsumları, təbii inhisarların tarifləri və qiymətləri, inflyasiya, kredit dərəcələri, amortizasiya normaları və s. kimi təşkiledicilərlə qarşılıqlı əlaqədə araşdırılması zəruridir.

Digər məşhur alim - A.B.Paskaçyov “vergi yükü” və “vergi ağırlığı” anlayışlarını fərqləndirir. O, vergi yükünü büdcə sisteminə və büdcədəkənar fondlara ödənilən vergilərin, yığımların və digər ödənişlərin ÜDM-ə, region üzrə isə ümumi regional məhsula (ÜRM) olan nisbəti kimi müəyyən edir [41].

Eyni zamanda o, vergi ağırlığını aşağıdakı kimi təklif edir: 1) dövlət tərəfindən hüquqi və fiziki şəxslərdən tutulan icbari ödənişlərin (vergilərin, yığımların) ümumi həcmi, məcmu vergi yükü; 2) realizə olunan vahid məhsul həcminə düşən müəssisənin bütün vergi ödənişləri məbləğini müəyyən edən göstərici.

Qeyd olunan anlayışların mahiyyətini nəzərə alsaq, onda “vergi yükü” məfhumu makrosəviyyədə, “vergi ağırlığı” termini isə mik-

rosəviyyədə konkret təsərrüfat subyektinə düşən vergilərin və yığımların tutulma payını xarakterizə edəcəkdir. Bu zaman, əgər makrosəviyyədə tutulan vergilərin həcmi ölkədə, yaxud regionda istehsal olunan ÜDM ilə müqayisə edilirsə, müəssisə səviyyəsində bütün vergi ödənişlərinin məhsulun təqdim edilməsindən daxilolmalar göstəricisi ilə müqayisə edilməsi təklif olunur. Göründüyü kimi, bunlar bir-biri ilə uyuşmayan (müqayisə edilməyən) tamamilə fərqli göstəricilərdir və elə bu səbəb də onların iki müxtəlif, müstəqil anlayışla fərqləndirilməsini zəruri etmişdir.

Rus iqtisadçısı D.V. Lazutina da bu iki anlayışı fərqləndirir və hesab edir ki, “Vergi ağırlığı - bu, bir tərəfdən, təsərrüfatçılıq subyektləri ilə dövlət arasında məcburi vergi ödənişlərinin ödənilməsi üzrə yaranan münasibətlərdir, digər tərəfdən dövlətin vergi mexanizmləri vasitəsi ilə iqtisadiyyata potensial mümkün təsirini əks etdirən kəmiyyətdir. Vergi yükü göstəricisi isə təsirin faktiki səviyyəsini xarakterizə edir.” [33]. Göstərilən anlayışın mahiyyətindən, həmçinin vergi yükünün mütləq və nisbi olması səbəbindən irəli gələrək aşağıdakı nəticəyə gəlmək olar: vergi ağırlığı - dövlət tərəfindən müəyyən edilən və büdcəyə ödənilməli olan (lakin hələ də ödənilməyən) vergilərin və yığımların məcmusudur, vergi yükü isə bu, birincisi, faktiki ödənilmiş vergilərin və yığımların cəmi məbləğidir (mütləq vergi ağırlığı), ikincisi, faktiki ödənilən vergilərin və yığımların təsərrüfat subyektlərinin fəaliyyətinin nəticələrinə münasibətdə səviyyəsidir (payıdır). Fikrimizcə, belə yanaşma vergi yükü və vergi ağırlığı anlayışlarına hər hansı çəşqinlik gətirir, belə ki, burada söhbət eyni bir göstəricidən - vergilərin iqtisadiyyata təsiri səviyyəsindən gədir. Birinci halda mümkün təsir, ikinci halda isə faktiki təsir nəzərdə tutulur.

İ.A.Mayburov həm makro-, həm də mikrosəviyyədə bu iki məfhumu vahid anlayışda birləşdirmiş və onun fikirlərinə görə “vergi yükü (vergi ağırlığı) vergilərin ümumilikdə iqtisadiyyata, ayrıca təsərrüfat subyektinə, yaxud digər ödəyiciyə məcmu təsirini xarakterizə edən, onların gəlirlərinin vergilər və vergi xarakterli digər ödənişlər formasında dövlətə ödənilən payı kimi müəyyən edilən vergi sisteminin vacib fiskal göstəricisidir.” [36]. Bu zaman İ.A.Mayburov burada hansı gəlirləri (ümumi, xalis, yaxud əlavə dəyəri) nəzər-

də tutduğunu açıqlamırdı.

A.B.Borisovun "Böyük iqtisadi lüğəti"ndə vergi yükü anlayışının tərifı aşağıdakı kimi verilmişdir: "Vergi yükü - vəsaitlərin vergilərin ödənilməsinə yönəldilməsi, onların digər mümkün istifadə istiqamətlərindən yayındırılması hesabına yaranan iqtisadi məhdudiyyətlər səviyyəsidir" [25]. Qeyd etmək lazımdır ki, həmin lüğətdə "vergi ağırlığı" anlayışı barədə məlumat verilmir.

Bir sıra müəlliflər vergilərin ÜDM-də payı kimi nəzərdə tutulan makrosəviyyədə iqtisadiyyata düşən vergi yükü anlayışı ilə "müəssisə tərəfindən fiskal orqanlara ödənilən vergi və yığımların məcmu kütləsinin onun fəaliyyət göstəricilərinə nisbəti kimi müəyyən edilən mikrosəviyyədə vergi yükü" anlayışını fərqləndirirlər.

Birincinin iqtisadi mahiyyəti ondan ibarətdir ki, o, vergilərin köməyi ilə ÜDM-in hansı hissəsinin yenidən bölgüsünü, ikinci isə vergilərin ölçülən göstəricidə (daxilolmalarda, mənfəətdə və s.) payını göstərir.

"Vergi təzyiqi" anlayışı ilə yanaşı, iqtisadi ədəbiyyatda "vergi basqısı (presi)", "vergi sıxıntısı (məngənəsi)", "vergi qarmağı" kimi ifadələrdən istifadə olunur, lakin bu terminlər elmə nisbətən daha çox jurnalistikaya aid edilir.

"Vergi yükü" və "vergi ağırlığı" anlayışlarının mövcud təriflərinin təhlili zamanı belə nəticəyə gəlinmişdir ki, iqtisadiyyata düşən vergi yükünün (vergi təzyiqinin), yaxud subyektin vergi ağırlığının dərəcəsini qiymətləndirərkən bütün iqtisadçılar eyni bir məsələ - təsərrüfatçılıq subyektlərinin (fiziki və hüquqi şəxslərin) gəlirlərinin bir hissəsinin tutulması səviyyəsi barədə danışırlar. Burada fərq yalnız ondan ibarətdir ki, qiymətləndirmə hansı səviyyədə - makro-, yaxud mikrosəviyyədə aparılır və təsərrüfatçılıq subyektlərinin gəlirləri altında aşağıdakılardan hansı başa düşülür: təqdimetmədən daxilolmalar, ümumi mənfəət, xalis mənfəət və s. Yuxarıda verilmiş "vergi yükü" və "vergi ağırlığı" anlayışları buna sübut kimi çıxış edir. Həqiqətən də hamını, həm dövləti (müxtəlif səviyyəli dövlət hakimiyyəti orqanları və yerli idarəetmə orqanları şəxsində), həm də təsərrüfatçılıq subyektlərini (müəssisə rəhbərləri, fərdi sahibkarlar və fiziki şəxslər qismində) yalnız bir sual maraqlandırır: yeni yaradılan, istehsal olunan əlavə dəyərin hansı hissəsi tutulur, yaxud büdcəyə alınacaqdır? Bu

suala cavab iqtisadiyyatın dövlət idarəetməsi (tənzimlənməsi) sahəsində dövlət hakimiyyəti orqanlarının siyasətini, o cümlədən vergi siyasətini və biznesin təşkili və aparılması sahəsində ayrı-ayrı təsərrüfatçılıq subyektlərinin siyasətini müəyyən edir.

Aydındır ki, həm makro-, həm də mikro səviyyədə büdcəyə və büdcədən kənar fondlara ödənilən vergilərin və yığımların ümumi məbləğinin mütləq ifadədə vergi yükü adlandırılmasına heç bir zərurət yoxdur. Bu termin ödənilən vergilərin və yığımların həcmi barədə məlumatdan başqa heç bir informasiya və digər məna daşmır.

Ona görə də fikrimizcə, vergitutmanın iqtisadiyyata təsirini qiymətləndirmək üçün bir göstəricidən - vergi yükündən istifadə etmək məqsədəmüvafiqdir. Bu göstərici iqtisadi subyektin gəlirlərinin vergilər və yığımlar, həmçinin vergi xarakterli digər ödənişlər formasında büdcəyə və büdcədən kənar fondlara tutulan payını ifadə edir. Bu zaman vergi xarakterli ödənişlər dedikdə, vergilərin vaxtında ödənilməməsinə görə hesablaşmış faizlər, vergi qanunvericiliyinin pozulmasına görə tətbiq edilən maliyyə sanksiyaları, həmçinin inzibati cərimələr başa düşülür.

Qeyd olunan bu göstərici aşağıdakı səviyyələrdə müəyyən edilə bilər:

- makroiqtisadi, yəni ümumi iqtisadiyyat səviyyəsində. Bu zaman ümumilikdə ölkə iqtisadiyyatına, onun vacib sektorlarına (sənayeyə, kənd təsərrüfatına, maliyyə bazarına və s.), həmçinin ölkə əhalisinə düşən vergi yükünün tədqiqi nəzərdə tutulur;

- mezo iqtisadi səviyyədə - xalq təsərrüfatının vacib tərkib hissəsi hesab edilən regionların və ayrı-ayrı ərazilərin təsərrüfatı səviyyəsində. Bu zaman ayrıca regionun, ərazinin və onun sahələrinin iqtisadiyyatına, həmçinin bu regionun və ərazinin əhalisinə düşən vergi yükünün tədqiqi nəzərdə tutulur;

- miniiqtisadi, yəni ayrı-ayrı iqtisadi subyektlərin təsərrüfatı səviyyəsində. Bu səviyyədə ayrı-ayrı müəssisələrin, fərdi sahibkarların iqtisadiyyatına vergi yükünün tədqiqi nəzərdə tutulur;

- mikro iqtisadi, ayrı-ayrı fiziki şəxslərin təsərrüfatı səviyyəsində. Burada isə vergi yükünün ev təsərrüfatlarına (ailə büdcəsinə), ayrı-ayrı fiziki şəxslərə düşən vergi yükünün tədqiqi aparılır.

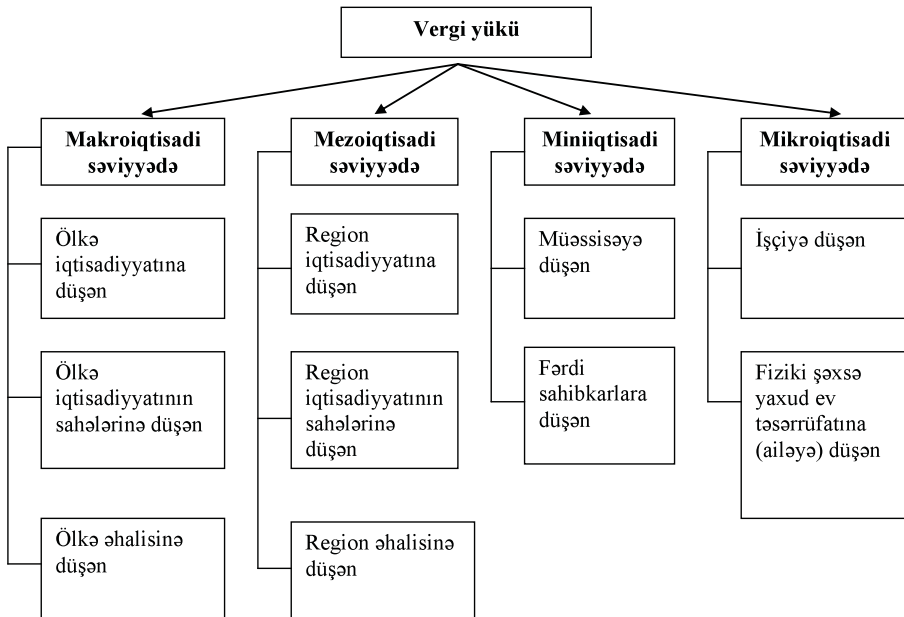
Müvafiq olaraq makro səviyyədə vergi yükü göstəricisinin iqtisadi



mənası ÜDM-in hansı hissəsinin vergilər vasitəsilə yenidən bölüşdürülməsini ifadə edir. O həmçinin müəyyən dövrdə (əsasən 1 il ərzində) ümumilikdə ölkə üzrə iqtisadi subyektlərin gəlirlərinin büdcəyə tutulmasının orta səviyyəsini xarakterizə edir. Mezoiktisadi səviyyədə vergi yükü göstəricisi konkret ərzinin, regionun təsərrüfatçılıq subyektlərinin gəlirlərinin büdcəyə tutulmasının orta səviyyəsini ifadə edir.

Makro- və mezoiktisadi səviyyədə vergi yükü göstəricisindən fərqli olaraq mini- və mikroşəviyyədə vergi yükü müəyyən vaxt dövrü ərzində (bu ay, rüb, yaxud il ola bilər) ölkə, region, sahə üzrə vergi ödəyicilərinin gəlirlərinin orta tutulma səviyyəsini deyil, konkret regionun ərazisində yerləşən və konkret sahəyə aid olan vergi ödəyicilərinin gəlirlərinin konkret tutulma səviyyəsini xarakterizə edir.

Vergitutma ağırlığı probleminin tətbiqinin əsas istiqamətləri belə tədqiqatın obyektlərindən asılı olaraq şəkil 2.5-də verilmişdir.



*Şəkil 2.5. Vergi yükünün qiymətləndirilməsinin təsnifatı*



Dövlət hakimiyyəti orqanları tərəfindən vergi yükünün qiymətləndirilməsi adətən makro- və mezoiktisadi səviyyədə aparılır. Bunlardan birincisi ümumilikdə ölkə üzrə və milli iqtisadiyyatın sahələri üzrə vergitutma ağırlığının hesablanması nəzərdə tutur, ikincisi isə vergi yükünün ölkənin ayrı-ayrı regionları üzrə paylanması xarakterizə edir.

Xüsusi tədqiqatlar istisna olmaqla, ayrı-ayrı sosial qrupların, ayrıca müəssisələrin, yaxud müxtəlif sahələrin eynitipli (oxşar), yaxud fəaliyyət növləri qruplarının vergi yükünün qiymətləndirilməsi, demək olar ki, aparılmamışdır.

Səmərəli qurulmuş vergi sistemi təkcə dövlətin maliyyə resurslarına olan tələbatlarını təmin etməməli, eyni zamanda həm də vergi ödəyicilərinin sahibkarlıq fəaliyyətinə olan maraqlarını məhdudlaşdırmamalı, onları təsərrüfatçılığın effektivliyinin yüksəldilməsi yollarının daimi axtarışına stimullaşdırmalıdır. Buradan dövlət üçün vacib olan bir nəticə alınır: “Elə bir vergitutma səviyyəsi təmin edilməlidir ki, o, bir tərəfdən, dövlətin öz funksiyalarının yerinə yetirilməsi üçün kifayət olsun, digər tərəfdən isə iqtisadiyyata və əhaliyə mənfi təsir göstərməsin” [28]. Ona görə də vergi yükünün səviyyəsi ölkə vergi sisteminin fəaliyyətinin əsas effektivlik göstəricilərindən biri kimi qiymətləndirilə bilər.

İ.V.Qorski vergi yükünü vergi sistemini xarakterizə edən ən mühüm göstərici hesab edir və qeyd edir ki, vergi yükü vergilər, borclar, güzəştlər və s. kimi bir sıra digər göstəricilərlə birlikdə həyata keçirilən vergi siyasətini qiymətləndirməyə imkan verir [38]. Vergi yükü həmçinin ölkədə, yaxud regionda konkret iqtisadi şəraitin və iqtisadi siyasətin, ilk növbədə vergi siyasətinin mühüm göstəricisi sayılır. Bu və ya digər növ vergilərin, dərəcələrin, güzəştlərin və verginin digər elementlərinin müəyyən edilməsi yolu ilə dövlət, birincisi, büdcə daxilolmalarını təmin etməklə, ikincisi, iqtisadi artımı stimullaşdırmaqla təsərrüfatçılığın iqtisadi şəraitini tənzimləyir.

Fikrimizcə, vergi yükü göstəricisi milli iqtisadiyyatın vergi tənzimlənməsinin indikatorlarından biri olmalıdır: əgər qeyd olunan göstərici müəyyən səviyyədə yüksək olarsa və bu zaman istehsalın və investisiyaların artımı müşahidə edilmirsə, yaxud onların artım tempi əhəmiyyətli deyildirsə, onda təsərrüfatçılıq subyektlərinə düşən vergi

yükünün aşağı salınması üzrə müvafiq iqtisadi qərarların qəbul edilməsinin zəruriliyi aydın olur. Burada söhbət əlbəttə ki, yalnız vergi sisteminin dövlət tənzimlənməsi və vergi yükünün optimallaşdırılmasına yönəldilmiş makro- və mezo-iqtisadi səviyyədə vergi siyasətinin hazırlanmasından gedir. Aydındır ki, vergi ödəyicisi vergi yükünün səviyyəsinin onun biznesinə təsirinin kritik olduğunu aşkar etdikdə, həddindən ağır vergi öhdəliklərindən azad olmaq üçün o ya gəlirlərini gizli iqtisadiyyat sektoruna keçirməklə özünün legal biznesini məhdudlaşdırır, yaxud da istehlak səviyyəsini azaldır ki, bu da ümumilikdə ölkənin, yaxud regionun sosial-iqtisadi vəziyyətinə, yəni makrosistemin ümumi vəziyyətinə müsbət təsir göstərə bilməz.

Beləliklə, yalnız dövlət vergi yükünü dəyişməklə, yaxud onu ödəyicilər arasında yenidən bölməklə vergi sisteminin ölkənin iqtisadi inkişafına effektiv təsirinin təşəbbüskarı kimi çıxış edə bilər.

Qeyd etmək lazımdır ki, dövlət hakimiyyəti orqanları rəsmi olaraq vergi yükü göstəricisindən yalnız ya ölkənin ümumi iqtisadiyyatı, yaxud da iqtisadiyyatın ayrı-ayrı sahələri səviyyəsində istifadə edirlər. Bu zaman vergi yükünün səviyyəsi haqqında informasiya daimi xarakter daşımır və statistik məcmuələrdə və digər rəsmi sənədlərdə demək olar ki, ona rast gəlinmir. Ümumilikdə ölkə və ayrı-ayrı regionların əhalisinə düşən vergi yükünün, regionların və regionlarda ayrı-ayrı sahələrin (fəaliyyət növlərinin) təsərrüfat subyektlərinə düşən vergi yükünün səviyyəsi barədə məlumatlara rəsmi mənbələrdə rast gəlinmir və bu da qeyd olunan göstəricilərin dövlət səviyyəsində hesablanmadığı barədə düşünməyə əsas verir.

Təsərrüfatçılıq subyektləri vergi yükü göstəricisini (müəssisə, holdinq, yaxud bir mülkiyyətçiyə məxsus olan bir neçə müəssisə səviyyəsində) yalnız öz biznesləri çərçivəsində hesablayırlar. Müxtəlif sahələrin müəssisələrinə düşən vergi yükü üzrə rəsmi statistikanın olmaması səbəbindən təsərrüfatçılıq subyektlərinin istənilən vaxt (zərurət olduğu təqdirdə) maneəsiz şəkildə müxtəlif sahələrin və regionların təsərrüfatçılıq subyektlərinin vergi yükünün müqayisəli təhlilinin, yaxud qiymətləndirilməsinin aparılması imkanı olmur. Bu məsələ onlar tərəfindən ya çox sadə yolla - müxtəlif vergilər üzrə vergi dərəcələrinin və vergi güzəştlərinin müqayisə edilməsi, yaxud da qeyd olunan məsələnin tədqiqi üzrə bu sahədə ixtisaslaşmış elmi-tədqiqat mü-

əssisəsi tərəfindən xüsusi mövzunun yerinə yetirilməsinə müqavilənin bağlanması yolu ilə həll olunur.

Bununla yanaşı, iqtisadiyyatın dövlət idarəetməsinin (tənzimlənməsinin) bütün səviyyələrində bir sıra illər ərzində dövlətin vergi siyasətinin prioritet istiqaməti ölkə iqtisadiyyatına düşən vergi yükünün aşağı salınmasıdır. Tamamilə aydın görünür ki, vergi yükü anlayışının və onun hesablanması metodikasının müəyyən edilməsinin qanunvericilik səviyyəsində möhkəmləndirilməsinə artıq çoxdan zərurət yaranmışdır. Ona görə də Vergi Məcəlləsinə “Vergi yükü göstəricisinin kəmiyyətinin hesablanması metodikası, həmin göstəricidən istifadə edilməsi məqsədləri və qaydası müvafiq icra hakimiyyəti orqanı (Azərbaycan Respublikasının Nazirlər Kabineti) tərəfindən müəyyən edilir” redaksiyada yeni müddəanın daxil edilməsi təklif olunur.

Bu göstəricinin praktiki tətbiqi sferası çox genişdir.

İlk növbədə ümumdövlət (makro-) səviyyədə vergi ağırlığı göstəricisi aşağıdakı səbəblərdən zəruridir:

- birincisi, vergi siyasəti strategiyasının işlənilib hazırlanması və vergi islahatlarının aparılması üçün. Dövlət iqtisadi fəaliyyətin idarəetmə subyekti kimi öz ərazisində yeni vergiləri daxil etməklə, köhnələrini ləğv etməklə, vergi dərəcələrini və vergi güzəştlərini dəyişməklə iqtisadiyyata düşən vergi təzyiqinin yol verilən son sərhədini müəyyən etməyə borcludur. Bu sərhəd elə bir həddir ki, onun getdikcə yüksəldilməsi ölkə iqtisadiyyatı üçün mənfi nəticələrə gətirib çıxara bilər;

- ikincisi, cari ilin büdcə gəlirləri üzrə daxilolmaların qiymətləndirilməsi və növbəti ilə və daha uzun perspektivə büdcənin hazırlanması zamanı region, yaxud ölkə üzrə vergi daxilolmalarının və vergi bazasının inkişafının proqnoz hesablamalarının aparılması üçün;

- üçüncüsü, vergi sisteminin ümumilikdə ölkənin, regionların və iqtisadiyyatın ayrı-ayrı sahələrinin sosial-iqtisadi inkişafına təsirinin effektivliyinin qiymətləndirilməsi üçün. Bu qiymətləndirmənin nəticəsi özünün ifadəsini büdcələrarası münasibətlərin tənzimlənməsi, regionların iqtisadi inkişaf səviyyələrindəki fərqlərin hamarlanması zamanı dövlətin büdcə-vergi siyasətində tapır. Milli iqtisadiyyatın müxtəlif sahələrində vergi yükünün səviyyəsinin obyektiv qiymətləndirilməsi dövlət orqanları tərəfindən qəbul edilən qərarlarda vergilərin fiskal funksiyaları ilə onların istehsal prosesinə effektiv təsiretmə qabiliyyə-

tinin düşünülmüş şəkildə uyğunlaşdırılmasının reallaşdırılmasına imkan verir;

- dördüncüsü, vergi sisteminin cəmiyyətdə baş verən sosial proseslərə təsirinin qiymətləndirilməsinin təhlil edilməsi üçün. Vergi islahatlarının planlaşdırılması zamanı əhaliyə münasibətdə vergitutma ağırlığının öyrənilməsi dövlətə imkan verir ki, qarşıya müxtəlif sosial qruplar arasında vergitutma ağırlığının daha ədalətli paylanması məqsədini qoysun ki, bununla da ölkədə sosial-iqtisadi situasiyanın sabitləşməsinə və əhalinin həyat səviyyəsinin yüksəlməsinə yönəldilmiş dövlətin sosial siyasətinin aparılması təmin olunur;

- beşincisi, beynəlxalq miqyasda kapitalın mümkün axınının proqnozlaşdırılması və ölkənin milli iqtisadiyyatına investisiyaların cəlb olunmasına yönəldilmiş stimullaşdırıcı tədbirlərin qəbul edilməsi məqsədilə müxtəlif ölkələrdə vergi yükünün müqayisəli təhlilinin aparılması üçün.

Vergi yükü göstəricisi təsərrüfatçılıq subyektlərinin iqtisadi rəftarının indikatoru hesab olunur. Hər bir konkret vergi ödəyicisinin maliyyə vəziyyəti vergi yükünün səviyyəsindən asılıdır və ona görə də mikrosəviyyədə bu göstərici müəssisələrin (ilk növbədə mürəkkəb korporativ struktura malik və yeni yaradılan müəssisələrin), həmçinin fərdi sahibkarların fəaliyyətində aşağıdakı məqsədlər üçün istifadə oluna bilər:

- investisiya layihələrinin seçilməsi, istehsalın səmərəli yerləşdirilməsi və kapitalın daha faydalı sahələrə yatırılması barədə qərarların qəbul edilməsi üçün;

- vergi qanunvericiliyinin dəyişməsi zamanı mümkün maliyyə-təsərrüfat fəaliyyəti yekunlarının qiymətləndirilməsi üçün;

- qısamüddətli və uzunmüddətli dövrlərdə biznes-planlarının tərtib edilməsi üçün.

Vergi yükünün səviyyəsi barədə informasiyanın istehlakçıları ümumdövlət səviyyəsində qanunverici və icra hakimiyyəti orqanları şəxsində dövlət, təsərrüfatçılıq subyektləri səviyyəsində isə müəssisələrin, iqtisadi və maliyyə xidmətlərinin rəhbərləri qismində konkret təşkilatlar, həmçinin fərdi sahibkarlar və fiziki şəxslər (ölkə əhalisinin əmək qabiliyyətli hissəsi) çıxış edir.

Qarşıya qoyulan məqsədlərdən asılı olaraq vergi yükü göstəricisi

aşağıdakı çərçivə və istiqamətlərdə onun qiymətləndirilməsi və müqayisə edilməsi imkanlarını nəzərdə tuta bilər:

- 1) eyni bir təsərrüfat subyekti çərçivəsində, lakin müxtəlif zaman dövrləri üzrə vergi yükünün dəyişməsinin dinamikasını;
- 2) eyni bir sahənin (fəaliyyət növünün) təsərrüfatçılıq subyektləri üçün, həm region ərazisində, həm də bütün ölkə miqyasında;
- 3) iqtisadiyyatın ayrı-ayrı sahələri və müxtəlif əhali qrupları üçün;
- 4) ölkənin ayrı-ayrı iqtisadi zonalarında;
- 5) müxtəlif ölkələrdə vergitutma yükünün müqayisə edilməsi üçün.

Vergilərin təkrar istehsal prosesinə təsirinin aparılmış tədqiqi bir sıra nəticələr çıxarmağa imkan vermişdir:

1. İqtisadiyyatın dövlət tənzimlənməsinin əsas aləti vergilər hesab edilir. Vergilər və yığımlar sistemi ictimai istehsala, onun strukturuna və dinamikasına, elmi-texniki tərəqqinin sürətləndirilməsinə iqtisadi təsir mexanizmi kimi çıxış edir. Vergilər vasitəsi ilə sahibkarların işgüzar fəallığı stimullaşdırıla, yaxud əksinə, məhdudlaşdırıla, sahibkarlıq fəaliyyətinin bu və ya digər sahəsinin inkişafına şərait yaradıla, dünya bazarında milli iqtisadiyyatın rəqabət qabiliyyətliliyinin yüksəldilməsi, istehsal və tədavül xərclərinin aşağı salınması üçün zəmin yaradıla bilər. Vergi tənzimlənməsinin məqsədi - şirkətlərin daxili və xarici (xüsusilə də investisiya-innovasiyalı) fəaliyyəti üçün ümumi vergi mühitinin yaradılması və kapitalın hərəkətinin prioritet istiqamətlərinin stimullaşdırılması üçün preferensial (imtiyazlı) şəraitin təmin olunmasından ibarətdir.

2. Vergitutmanın yeni (müasir) prinsipləri ilə uyğunlaşdırılmış klassik prinsiplərin məcmusu əsasında qurulan və fəaliyyət göstərən, müəyyən mərhələdə dövlətin iqtisadi siyasətinin məqsəd və vəzifələrinə cavab verən vergi sistemi ölkə iqtisadiyyatının inkişafının güclü stimulu olmaq imkanına malikdir.

Azərbaycanın müasir vergi sistemi vergitutmanın aşağıdakı istiqamətlərə yönəldilmiş yeni prinsipləri əsasında qurulmuşdur:

- yeni iş yerlərinin yaradılması üçün müəssisələrin və fərdi sahibkarların yığımlarının investisiya olunmasına imkan verən əlverişli şəraitin formalaşdırılması;
- əmək məhsuldarlığının yüksəldilməsinin, resurslara qənaət olun-

manın və ekoloji təhlükəsizliyin təmin olunması;

- fundamental tədqiqatların stimullaşdırılması, yeni növ texnika və texnologiyanın yaradılması və istifadə edilməsi yolu ilə məhsulların yüksək rəqabət qabiliyyətliliyinin təmin olunması;

- kapitalın sahə və ərazi axınına imkan yaradılması, sahələrin və ərazilərin iqtisadiyyatının inkişafının bərabərləşdirilməsi;

- əhalinin gəlirlərinin səviyyəsinin yüksəldilməsi.

3. Vergi sisteminin səmərəliliyi vergilərin rolu ilə müəyyən edilir. Əgər praktikada vergitutma potensialı mümkün olan maksimum dərəcədə reallaşdırılırsa və vergilərin fiskal funksiyası ilə onun təkrar istehsal prosesinə təsiretmə qabiliyyəti arasında nisbi tarazlıq əldə olunarsa, onda bu rol müsbət olur. Bu, vergi tutulmalarının səviyyəsinin optimallaşdırılmasında, xüsusilə də vergi ödəyicilərinin maraqlarını məhdudlaşdırmayan ölkə büdcəsinin formalaşdırılmasında özünü büruzə verir.

Ümumiyyətlə, vergitutma obyektləri, vergi dərəcələri, vergi güzəştləri və verginin ödənilməsi üsulu kimi vergitutma elementlərini özündə birləşdirən elə bir vergi mexanizmi lazımdır ki, yeni yaradılan dəyərin bir hissəsi tutularkən istehsalın inkişafı və investisiyaların artımı üçün əlverişli şərait təmin olunsun və iqtisadi artıma təkan vermiş olsun. Belə mexanizmin işlənilib hazırlanması vergitutma sferasında situasiyanı qiymətləndirmədən, ilk növbədə ölkə iqtisadiyyatında təsərrüfat subyektlərinə düşən vergi yükünü qiymətləndirmədən mümkün deyildir.

Vergi yükünün hesablanması zamanı istifadə olunan göstəricilərin qiymətləndirilməsinin statistik metodlarının, riyazi aparatının müasir inkişafı və statistikanın inkişaf səviyyəsi ötən əsrin əvvəllərində iqtisadçıların rast gəldikləri kobud səhvlərdən və dəqiqsizliklərdən qaçmağa imkan verir. Lakin müxtəlif səviyyələrdə vergi yükü göstəricisinin hesablanması zamanı bir sıra metodoloji və statistik xarakterli həll edilməmiş problemlər mövcuddur ki, bunlar da daha çox vergi yükünün səviyyəsi barədə informasiyanın səhihliyindən asılıdır. Vergi yükü göstəricisinin vergitutma ilə bağlı bu və ya digər məsələlərinin həlli üçün onun tətbiq nöqtəyi-nəzərindən hesablanması müxtəlif metodikalarının təhlili, həmçinin onun hesablanması metodoloji problemləri növbəti paragrafda nəzərdən keçirilir.

### **2.3.2. Vergi yükünün hesablanmasının metodoloji aspektləri**

Dünya vergitutma təcrübəsində vergi sistemlərində aparılan islahatların əsas istiqamətlərindən biri də vergilərin və yığımların sayının azaldılması, vergi tutulan bazanın və vergi dərəcələrinin optimallaşdırılması, güzəştlərin siyahısına yenidən baxılması hesab edilir. Bu, vergi ödəyicilərinə düşən vergi yükünün əhəmiyyətli dərəcədə azaldılması imkanlarını nəzərdə tutur və bununla da onların istehsalın genişləndirilməsinə və biznesin leqallaşdırılmasına olan maraqlarına təsir göstərir.

İqtisadi ədəbiyyatda ölkə vergi sisteminin formalaşmasının ilk illərindən başlayaraq vergi yükü barədə, iqtisadiyyata düşən həddindən ağır vergi təzyiqi haqqında yazılara tez-tez rast gəlinmiş, lakin istehsalın inkişafı amili kimi vergi yükünün tədqiqi, vergi yükü göstəricisinin istifadə sferası sistemli xarakter daşımamışdır. Bununla əlaqədar olaraq müxtəlif səviyyələrdə konkret istifadə məqsədləri müəyyən edilməklə vergi yükü göstəricisinin hesablanması metodikasının işlənməsi və onun əsaslandırılması məsələsi aktualıq kəsb edir. Konkret istifadə məqsədləri kimi aşağıdakılar götürülə bilər: ümumilikdə vergi sisteminin effektivliyinin və onun ölkənin, sahələrin və regionların iqtisadiyyatına təsirinin müəyyən edilməsi, iqtisadi agentlərin maliyyə vəziyyətinin, vergi intizamı səviyyəsinin qiymətləndirilməsi və s. Tədqiqatın bu istiqamətlərinin zəruriliyi dövlətin sosial-iqtisadi siyasətinin həyata keçirilməsinin aləti kimi vergi sisteminin və vergi siyasətinin rolu ilə şərtləndirilir. Bu isə öz əksini həm də vergi yükündə tapır [10].

Əvvəlki paraqrafda qeyd edildiyi kimi, vergi yükünün hesablanmasının dörd səviyyədə: makro-, mezo-, mini- və mikrosəviyyədə aparılması məqsədəmüvafiqdir [6].

*Makroiqtisadi səviyyədə vergi yükü* aşağıdakı kimi xarakterizə olunan bir neçə göstərici ilə qiymətləndirilə bilər: ümumilikdə ölkə iqtisadiyyatına düşən vergi yükü, iqtisadiyyatın sahələrinə (fəaliyyət növlərinə) düşən vergi yükü və ölkə əhalisinə düşən vergi yükü.

Qeyd etmək lazımdır ki, qanunvericilik səviyyəsində makrosə-



viyyədə vergi yükünün hesablanması qaydası normativ sənədlərdə öz əksini tapmamışdır. Praktikada isə ümumi iqtisadiyyata düşən vergi yükünün qiymətləndirilməsi üçün vergi gəlirlərinin ümumi məbləğinin ÜDM-in kəmiyyətinə nisbəti kimi ifadə olunan göstəricidən istifadə olunur:

$$t_{vy} = \frac{VG}{UDM} \cdot 100\%, \quad (2.14)$$

burada  $t_{vy}$  - ölkə iqtisadiyyatına düşən vergi yükü;  $VG$  - dövlətin vergi gəlirlərinin məbləği;  $UDM$  - ÜDM-in həcmidir.

Bu göstəricinin iqtisadi mahiyyəti ondan ibarətdir ki, o, cəmiyyət tərəfindən istehsal olunan məhsulun vergilər vasitəsilə yenidən bölüşdürülən hissəsini ifadə edir.

Bu göstərici praktikada yaxşı mənimsənilmişdir, planlaşdırmada və statistikada geniş istifadə olunur və metodoloji nöqteyi-nəzərindən onun hesablanmasında xüsusi çətinlik yaranmır. Lakin bu ilk baxışda belə görünür.

İqtisadiyyata düşən vergi yükü göstəricisinin hesablanması problemi həmin göstəricinin hesablanması düsturunun həm surətini (vergi gəlirlərini), həm də məxrəcini (ÜDM-i) əhatə edir. Bu problemlər aşağıdakılardır:

Birincisi, vergi yığımını göstəricisi büdcəyə faktiki daxil olan vergi və yığımın məbləği nəzərə alınmaqla hesablanır. Bu məbləğin də tərkibində avans ödənişləri əhəmiyyətli hissəni təşkil edir, hansı ki, son nəticədə vergi dövrü bitdikdən sonra həmin məbləğlər təsərrüfatçılıq subyektlərinə tam, yaxud qismən qaytarıla bilər. Bu həmçinin alınmış maddi qiymətlilər və əsas vəsaitlər üzrə əvəzləşdirilməmiş ƏDV məbləğlərinə də aid edilə bilər. Bundan başqa, istənilən iqtisadiyyat, o cümlədən Azərbaycan iqtisadiyyatı üçün vergi öhdəliklərinin vaxtında yerinə yetirilməməsi və bununla bağlı yaranan vergi borcu problemi mövcuddur ki, bu da ölkə büdcəsinə daxil olan vergilərin həcminə və cari dövrdə vergi yükünün səviyyəsinə əhəmiyyətli dərəcədə təsir göstərir.

Eyni zamanda, hesablananın aparılması zamanı belə bir sual da yaranır: vergi yükü göstəricisinin hesablanması düsturunun surətində



aşağıdakı göstəricilərdən hansı biri nəzərə alınmalıdır - dövlət büdcəsinə faktiki daxil olmuş vəsaitlər, yaxud büdcəyə ödənilməli olan vergi və yığımların hesablanmış məbləği.

İkincisi, ÜDM-in həcmi təqvim ilində istehsal olunan malların, işlərin və xidmətlərin həcmi, ödənilən əmək haqqı fondu və əldə edilən gəlirlər barədə statistik məlumatlar və mühasibat uçotunun məlumatları əsasında müəyyən edilir. Lakin verilən konkret təqvim ilində ödənilən vergilər üçün vergitutma bazası kimi (vergilərin müəyyən edilən ödəmə müddətləri səbəbindən) əvvəlki ilin son rübündə (ayında) istehsal olunan malların, işlərin və xidmətlərin, ödənilən əmək haqqı fondunun və əldə olunan gəlirlərin həcmnin bir hissəsi çıxış edir ki, nəticədə cari təqvim ilinin sonuncu rübünün (ayının) vergi bazasından vergilər növbəti ildə büdcəyə daxil olur. Yüksək inflyasiya şəraitində bu vəziyyət əhəmiyyətli ola bilər.

Üçüncüsü, praktikada vergi yükünün hesablanması düsturunun məxrəcində bəzi hallarda ÜDM göstəricisi deyil, ümumi əlavə dəyər istifadə olunur ki, bu da vergi yükü göstəricisinin kəmiyyətinə təsir edir. Belə ki, ümumi əlavə dəyər məhsul və xidmətlərinin ümumi buraxılışı ilə aralıq istehlak arasındakı fərqdən ibarətdir və o, ÜDM-dən vergilərin və məhsullara subsidiyaların məbləği qədər fərqlənir.

Yuxarıda qeyd olunan xüsusiyyətlərin qiymətləndirmənin mötəbərliyinə təsirinin müəyyən edilməsi məqsədi ilə iqtisadiyyata düşən vergi yükünün hesablanması aparılmış və nəticələr 2.2 sayılı cədvəldə öz əksini tapmışdır. İlk informasiya kimi Azərbaycan iqtisadiyyatının 2005-2010-cu illərin makroiqtisadi göstəricilərindən istifadə edilmişdir [6].

Bir neçə il üzrə iqtisadiyyata düşən vergi yükünün səviyyəsinin aparılmış təhlili göstərmişdir ki, həmin göstəricinin ildə orta hesabla 1,0-2,2 faiz bəndi dəyişməsi (artıb-azalması) dünya bazarında neftin qiymətinin dəyişməsi ilə bağlıdır.

**Cədvəl 2.2.**

**2005-2010-cu illərdə ölkə iqtisadiyyatına düşən  
vergi yükünün hesablanması**

| <i>Nö</i> | <i>Göstəricilər</i>                                                                                                                                  | <i>İ l l ə r</i> |             |             |             |             |             |
|-----------|------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|------------------|-------------|-------------|-------------|-------------|-------------|
|           |                                                                                                                                                      | <i>2005</i>      | <i>2006</i> | <i>2007</i> | <i>2008</i> | <i>2009</i> | <i>2010</i> |
| 1         | Cari bazar qiymətləri ilə ÜDM, mln. man.                                                                                                             | 12522,5          | 18746,2     | 28360,5     | 40137,2     | 35601,5     | 41574,7     |
| 2         | Cari qiymətlərdə ümumi əlavə dəyər, mln. man.                                                                                                        | 11576            | 17721,8     | 26490,3     | 37448,6     | 32791,5     | 38607,7     |
| 3         | Dövlət büdcəsinə təmin olunan vergilər və yığımlar, mln. man.                                                                                        | 1756,2           | 3047,7      | 5212,8      | 6725        | 5128,2      | 5266,8      |
| 4         | Sosial sığortaya ayırmalar, mln. man.                                                                                                                | 491              | 574,4       | 774,6       | 1108,5      | 1164,3      | 1455,11     |
| 5         | Vergi ödəyicilərindən tutulan cəmi vergilər, yığımlar və sosial ayırmalar, mln. man.                                                                 | 2247,2           | 3622,1      | 5987,4      | 7833,5      | 6292,5      | 6721,91     |
| 6         | Cari bazar qiymətlərində ÜDM üzrə vergi yükü, %<br>(sət. 3 / sət. 1 × 100)                                                                           | 14,0             | 16,3        | 18,4        | 16,8        | 14,4        | 12,7        |
| 7         | Əsas cari qiymətlərdə ümumi əlavə dəyər üzrə vergi yükü, %<br>(sət. 3 / sət. 2 × 100)                                                                | 15,2             | 17,2        | 19,7        | 18,0        | 15,6        | 13,6        |
| 8         | Vergi ödəyicilərindən tutulan vergilər, yığımlar və sosial ayırmalar nəzərə alınmaqla ÜDM üzrə vergi yükü, %<br>(sət. 5 / sət. 1 × 100)              | 17,9             | 19,3        | 21,1        | 19,5        | 17,7        | 16,2        |
| 9         | Vergi ödəyicilərindən tutulan vergilər, yığımlar və sosial ayırmalar nəzərə alınmaqla ümumi əlavə dəyər üzrə vergi yükü %<br>(sət. 5 / sət. 2 × 100) | 19,4             | 20,4        | 22,6        | 20,9        | 19,2        | 17,4        |

Müxtəlif üsullarla hesablanmış vergi yükü göstəricilərində dəyişmə amplitudasının yüksək olması praktikada tətbiq oluna bilən vergi yükü göstəricisinin istifadə məqsədləri və hesablanma metodikasının rəsmi olaraq müəyyən edilməsi və əsaslandırılmasının zəruriliyini təsdiq edir.

Bu zaman ümumi iqtisadiyyata düşən vergi yükünün səviyyəsi barədə informasiyanın səhihliyinin yüksəldilməsi məqsədi ilə, fikrimizcə, həmin göstəricinin hesablanması zamanı:

1) bütün vergilər və tədiyələr nəzərə alınmalıdır, belə ki, bu və ya digər verginin hesabatdan istisna edilməsi real vergi yükü barədə kifayət qədər dəqiq təsəvvür yaratmır;

2) gömrük rüsumları da vergi və yığımların tərkibində nəzərə alınmalıdır, ona görə ki, gömrük rüsumu da vergi təbiətinə malikdir, özünün mahiyyətinə görə malın satış qiymətinə aid edilən və onun rəqabət qabiliyyətliliyinə təsir edən dolayı vergi hesab edilir və təsərrüfatçılıq subyektlərinin vergi yükünə əhəmiyyətli təsir göstərir.

İqtisadiyyata düşən vergi yükünün ümumi göstəricisinə iqtisadiyyatın müxtəlif sahələri və sahibkarlıq fəaliyyəti subyektləri üçün müəyyən edilən kəmiyyətə qiymətləndirilməsi mümkün olmayan müxtəlif vergitutma rejimləri (kiçik təsərrüfatçılıq subyektlərinin, kənd təsərrüfatı məhsullarını istehsal edən müəssisələrin vergiyə cəlb olunması və s.) əhəmiyyətli təsir göstərir. Bu da vergi ödəyicilərinə düşən vergi yükünün səviyyəsini xarakterizə edən real vəziyyəti təhrif edir.

Nəzərə alsaq ki, vergi ödəyiciləri tərəfindən büdcəyə ödənilən vergi və tədiyələrin faktiki həcmi vergi qanunvericiliyinə uyğun olaraq hesablanmış həcmdən əhəmiyyətli şəkildə fərqlənir, onda fikrimizcə, nominal vergi yükü (hesablanmış vergi və tədiyələrin məbləği üzrə) ilə onun faktiki kəmiyyətinin (büdcəyə faktiki ödənilmiş vergilərin və tədiyələrin məbləği üzrə) fərqləndirilməsi məqsədamüvafiq hesab edilir.

Bu şəkildə hesablanmış iqtisadiyyata düşən vergi yükü göstəriciləri (həm faktiki, həm də nominal) ilk növbədə vergi və büdcə planlaşdırılması məqsədləri üçün, ölkələrarası müqayisələr və iqtisadiyyata düşən vergi təzyiqinin ümumi qiymətləndirilməsi üçün zəruridir, lakin bunlar ölkə üzrə orta mənzərəni əks etdirir və iqtisadiyyatın müxtəlif sahələrinə düşən vergi yükünün səviyyəsini prinsipə xarakterizə

etmir. Bunun üçün sahə miqyasında vergi yükü göstəricilərinin hesablanması məqsədəmüvafiqdir.

Ənənəvi olaraq *sahə miqyasında vergi yükü* konkret sahə üzrə büdcəyə ödənilən vergi ödənişləri həcmnin həmin sahədə ümumi məhsul buraxılışının pul ifadəsində dəyərinə nisbəti kimi hesablanır. Nəticədə müxtəlif sahələrdə real situasiya əhəmiyyətli şəkildə təhrif olunur, belə ki, mövcud vergi sistemində hansı sahənin gəlirlərinin azalmasının, hansının isə artmasının, hansı sahənin fayda əldə etməsinin, hansının isə zərərlə üzləşməsinin müəyyən edilməsi mümkün deyildir.

Sahə üzrə vergi yükünün səviyyəsi barədə reallığa daha yaxın (lakin dəqiq olmayan) mənzərəni ayrıca götürülmüş sahədə büdcəyə ödənilən vergi və yığımların bu sahədə yaradılan ümumi əlavə dəyərə nisbəti göstəricisi əks etdirir.

Müxtəlif sahələrin vergi yükü göstəricisinin hesablanması verginin digər şəxsin üzərinə qoyulması probleminin həllində qeyri-müəyyənliyin olması səbəbindən metodoloji nöqtəyi-nəzərdən mürəkkəbdir.

Ənənəvi olaraq üç qrup vergilər fərqləndirilir:

- 1) istehlaka vergilər (ƏDV, aksizlər, gömrük rüsumları);
- 2) kapitala vergilər (hüquqi şəxslərin mənfəət vergisi, əmlak vergisi, mədən vergisi, torpaq vergisi və s.)
- 3) əməyə vergilər (fiziki şəxslərin gəlir vergisi, sosial sığorta ayırmaları).

Məlum olduğu kimi, istehlak vergilərini müəssisələr və digər şəxslər büdcəyə ödəyirlər, lakin bu vergilərin real ağırlığı həmin malların istehlakçılarının üzərinə düşür.

Nəzərə alsaq ki, kapitala hesablanan vergilər əlavə dəyərin təsərrüfatçılıq subyektlərin sərəncamında qalan hissəsindən ödənilir, onda bu vergilərin ağırlığının istehsalçıların üzərinə düşməsi qənaətinə gəlirik.

Əməyə hesablanan vergilərə münasibətdə birmənalı nəticə çıxarmaq çox mürəkkəbdir. Bir tərəfdən istehsalçıların əməyin ödənişinə yönəldilən xərclərinin əlavə dəyərdə payı (bura əmək haqqının özü, fiziki şəxslərin gəlir vergisi və sosial sığorta ayırmaları daxildir) müvafiq olaraq əmək məhsuldarlığından asılıdır, əməyə tətbiq olunan vergilərin aşağı salınması istehsalçıların gəlirlərinin artımına deyil, işçilərin real əmək haqqının artımına gətirib çıxarır. Nəticədə həmin

vergilərin artımı işçilərin real əmək haqqının azalmasına və onlara düşən vergi yükünün artmasına gətirib çıxarır. Digər tərəfdən, işçiləri əmək haqqının onlara real ödənilən hissəsi maraqlandırır və əmək haqqından hansı məbləğdə verginin tutulması və büdcəyə ödənilməsi onları qətiyyənlə narahat etmir, belə ki, bu verginin tutulması və büdcəyə ödənilməsi vəzifəsi işəgötürənlərin (istehsalçıların) vəzifələrinə aid edilmişdir. Ona görə də iqtisadi ədəbiyyatda əməyə hesablanan vergilərin faktiki ağırlığının istehsalçıların üzərinə düşməsi nöqtəyi-nəzəri ilə rastlaşmaq mümkündür.

Vergilərin digər şəxslərin üzərinə qoyulması məsələsi üzrə fikirlərdə mövcud olan ziddiyyətlər həm iqtisadiyyatın sahələri səviyyəsində, həm də təsərrüfatçılıq subyektlərinə və fiziki şəxslərə (işçilərə) düşən vergitutma ağırlığının müəyyən edilməsi zamanı vergi yükü göstəricisinin hesablanmasının müxtəlif üsullarının yaranmasına gətirib çıxarmışdır.

Ayrılıqda hesablanmış hər bir vergi yükü göstəricisi verginin başqasının üzərinə qoyulması dərəcəsi nəzərə alınaraq təsərrüfatçılıq subyektlərinin gəlirlərindən vergi tutulmalarının tamlığını xarakterizə etmir və fikrimizcə, ona görə də əsas göstərici şəklində nəzərə alın bilməz. Lakin iqtisadiyyatın ayrı-ayrı sahələri (fəaliyyət növləri) üzrə vergi yükünün tənzimlənməsi, bu və ya digər vergilər qrupunun müxtəlif növlü istehsalların fəaliyyətinə təsir dərəcəsini aydınlaşdırmaq məqsədilə belə hesablamaların aparılması məqsədmüvafiq və zəruridir. Bu qrup göstəricilər təsərrüfatçılıq subyektlərinə düşən vergi yükünün strukturunun və kəmiyyətinin dəyişməsinin təhlili üçün istifadə olunan xüsusi göstəricilər qrupuna aid edilə bilər.

Bundan əlavə, statistika qaydalarına uyğun hesablanmış əlavə dəyər göstəricisi əsas kapitalın istehlakı həcmi də özündə birləşdirir və bu hal vergi yükünü əhəmiyyətli şəkildə aşağı salmaqla onun səviyyəsi barədə məlumatların dəqiqliyinə təsir göstərir. Müasir statistikanın imkanlarını nəzərə alaraq, qeyd olunan halın aradan qaldırılması məqsədilə fikrimizcə, hazırda bütün vergilərin və yığımların məcmusunun (hesablanmış, yaxud ödənilmiş) sahənin yeni yaradılan dəyərinin həcminə nisbəti kimi hesablanan vergi yükü göstəricisinin müəyyən edilməsi mümkündür. Düstur şəklində həmin göstərici aşağıdakı kimi ifadə edilə bilər:

$$t_s = \frac{V_s}{YYD_s} \quad (2.15)$$

burada  $t_s$  - sahənin vergi yükü;  $V_s$  - sahənin müəssisələri tərəfindən ödənilən vergilərin və yığımların (gömrük rüsumları və yığımları da daxil olmaqla) məcmusu;  $YYD_s$  - sahənin müəssisələrinin yeni yaradılan dəyəridir. Bu dəyər əlavə dəyərlə amortizasiya ayırmalarının fərqi kimi müəyyən edilir.

*Mezoiqtisadi, yəni region iqtisadiyyatı səviyyəsində vergi yükü* özünün mahiyyətinə görə ölkə iqtisadiyyatına düşən vergi yükü göstəricisinə analojidir. Regiona düşən vergi yükünün müəyyən edilməsinin daha tez-tez rast gəlinən metodu region ərazisində ödənilən vergi gəlirlərinin regional daxili məhsula olan nisbətinin müəyyən edilməsindən ibarətdir. Adətən, qeyd olunan nisbət məxrəcindəki regional daxili məhsul göstəricisi əvəzinə regionun ümumi əlavə dəyəri göstəricisindən istifadə edilməsi təklif olunur.

Büdcələrarası tənzimləmə məsələlərinin həlli zamanı region iqtisadiyyatına düşən vergi yükü göstəricisindən istifadə edilməsi məqsədlə həmin göstəricinin hesablanması vahid metodikasının işlənməsi və müvafiq qaydada təsdiq edilməsi çox vacibdir.

Regionların sosial-iqtisadi inkişafının bərabərləşdirilməsinə yönəldilmiş düzgün qərarların qəbul edilməsi üçün regionun müvafiq sahəsinə düşən vergi yükü göstəricisi böyük əhəmiyyət kəsb edir. Həmin göstəricinin hesablanması ölkə üzrə müvafiq sahəyə düşən vergi yükünün hesablanmasına analoji olaraq aparılır və uyğun olaraq belə göstəricinin hesablanması metodoloji problemləri və mümkün hesablanma üsulları yuxarıda göstərilənlərlə eynilik təşkil edir.

Makrosəviyyədə vergi yükünün hesablanması hazırda mövcud olan metodikası, hələ də öz həllini tapmamış bir sıra ziddiyyətlərə və fikir müxtəlifliklərinə baxmayaraq, kifayət qədər sadə və aydındır, lakin müxtəlif sahələrə aid olan konkret müəssisələrin vergi yükünün tədqiqinə, onun faktiki səviyyəsinin qiymətləndirilməsinə imkan vermir və ona görə də onun iqtisadiyyatın vergi tənzimlənməsi məqsədləri üçün tətbiqi çox çətinləşir.

Vergi daxilolmalarının ümumi məbləğini hesablamaqla və onu

ÜDM-in ümumi məbləği ilə müqayisə etməklə vergi yükünün orta faizini almış oluruq. Lakin, vergitutma ağırlığının müəyyən edilməsi zamanı iqtisadiyyatın vergi tənzimlənməsi üzrə strateji qərarların qəbul edilməsi üçün təkcə ümumi iqtisadiyyata düşən vergi yükünün orta səviyyəsini bilmək kifayət etmir, həm də məcmu vergi yükünün ayrı-ayrı əhali qrupları arasında, iqtisadiyyatın müxtəlif sahələrinin (fəaliyyət növlərinin) müəssisələri arasında paylanmasını, hansı vergilər qrupunun bu və ya digər sahənin, ərazinin, təsərrüfatçılıq subyektlərinin, əhali qruplarının iqtisadiyyatına düşən vergi yükünün səviyyəsinə daha əhəmiyyətli təsir göstərməsini bilmək lazımdır.

Vergi yükünün orta səviyyəsinin nisbətən elə də yüksək olmadığı zaman ölkədə ayrı-ayrı əhali qrupları, ayrı-ayrı müəssisələr həddindən artıq yüklənə bilər, yaxud əksinə, vergi yükünün orta səviyyəsinin yüksək olduğu zaman isə onun daha düzgün paylanması nəticəsində nisbətən mülayim ola bilər. Ona görə də vergitutma ağırlığının hesablanması zamanı yalnız bir universal yanaşma ilə məhdudlaşmaq düzgün deyildir. Fikrimizcə, burada vergi yükünün qiymətləndirilməsində, onun istehsalın inkişaf imkanlarına təsirinin müəyyən edilməsində sistemli yanaşma zəruridir.

Qeyd etmək lazımdır ki, konkret vergi ödəyiciləri üçün makro- və mezosəviyyədə vergi yükü göstəriciləri elə də yüksək əhəmiyyət kəsb etmir. Büdcəyə ödənilən vergilər və yığımlar onların xüsusi vəsaitlərindən ödənilir və ona görə də mövcud vergitutma sisteminə uyğun olaraq onların gəlirlərindən tutulan vergilərin və yığımların səviyyəsini xarakterizə edən konkret göstəricilər vergi ödəyiciləri üçün daha aktual hesab edilir.

*Minisəviyyədə vergi yükü* dövlət tərəfindən konkret iqtisadi subyektlərin (müəssisələrin və fərdi sahibkarların) məcmu gəlirlərinin vergilər, yığımlar və vergi xarakterli digər ödənişlər formasında büdcəyə tutulan hissəsini ifadə edir. Bu göstərici qəbul edilmiş vergitutma sisteminin təsərrüfatçılıq subyektinin fəaliyyətinə təsirini xarakterizə edir və özündə müəssisələrə düşən vergi yükünü və fərdi sahibkarlara düşən vergi ağırlığını birləşdirir.

Müasir iqtisadiyyat elmində və təcrübəsində fərdi sahibkarlar üçün vergi yükü göstəricisinə vahid yanaşma hələ də işlənməmişdir. Vergi-

lərin ödənilməsinin başqasının üzərinə qoyulmasının birmənalı olması səbəbindən həmin göstəricinin hesablanması ifadəsinin həm sürətinin (hansı vergilərin nəzərə alınması zəruridir), həm də məxrəcinin (müəssisənin gəlirləri altında nə başa düşülür) müəyyən edilməsində aydınlıq yoxdur.

Elmi ədəbiyyatda təsərrüfat subyektlərinə düşən vergi yükünün müəyyən edilməsinin müxtəlif metodikalarına rast gəlmək mümkündür. Burada biz onlardan bəzilərinə, fikrimizcə, bu tədqiqatın probleminə daha tam cavab verənlərini nəzərdən keçirəcəyik. Həmin metodikalarda müxtəliflik üç istiqamətdə özünü büruzə verir:

1) vergi yükünün hesablanmasına aid edilən vergilərin əsas struktur vəziyyətinin aydınlaşdırılması;

2) nəzərə alınan vergilərin vəziyyətinin (hesablanmış, yaxud ödənilmiş) müəyyən edilməsi;

3) vergilərin ümumi məbləğinin müqayisə edildiyi inteqral göstəricinin müəyyənləşdirilməsi.

Təsərrüfat subyektlərinin vergi yükünün hesablanması zamanı nəzərə alınan vergilərin müəyyən edilməsi məsələsi üzrə iqtisadçıların fikirləri bir-birindən fərqlənir. Burada əsasən müəssisənin vergi agenti kimi tutduğu vergilərin, yəni gəlir vergisinin və dolayısı vergilərin vergilərin ümumi məbləğinə aid edilməsi hissəsi üzrə ziddiyyət yaranır. Bir sıra iqtisadçılar belə vergilərin müəssisə üçün neytral, tranzit olduğunu hesab edərək onların vergi yükünün hesablanması zamanı nəzərə alınmamasını təklif edirlər [48]. Lakin nəzərə alsaq ki, Azərbaycanın vergitutma sistemində ƏDV və mənfəət vergisi kimi əsas vergilər üzrə vergitutma bazasının müəyyən edilməsi əsasən hesablama metoduna əsaslanır və ödənilmiş avans ödənişlərinin vergi bazasına aid edilməsini şərtləndirir, fikrimizcə, cari pul vəsaitləri üzrə daxilolmalar hesabına vergiləri real şəkildə ödəyən təsərrüfatçılıq subyektləri üçün mütləq neytral vergilər mövcud deyildir.

Digər bir məsələ də, yəni vergitutma ağırlığının hesablanması zamanı hesablamaların əsasına hansı vergilərin daxil edilməsi - faktiki ödənilmiş vergilərin nəzərə alınması, yaxud gözlənilən (hesablanan) daxilolmaların məbləğinin götürülməsi - məsələsi mübahisəli hesab edilir. Əgər hesablamalar üçün dövlət büdcəsinə faktiki ödənilən ver-



gilərin məbləği götürülərsə, onda biz malların təqdim edilməsi zamanı istehlakçıdan, həmçinin əmək haqqının ödənilməsi zamanı işçidən faktiki olaraq tutulmuş, lakin bu və ya digər səbəblərdən müxtəlif vasitəçilərin hesablarında (kassalarında) qalan məbləğlərin kənarda qalması riskini edirik. Büdcəyə faktiki ödənilmiş məbləğlər üzrə vergi yükü göstəricisinin hesablanması çatışmazlığı elə bundan da ibarətdir. Eyni zamanda, gözlənilən (ehtimal edilən) daxilolma məbləğləri üzrə göstəricinin hesablanması zamanı isə biz ya ümitsiz borc kimi qalması, yaxud da vergi ödəyicisinin verginin ödənilməsindən yayınması səbəblərindən heç vaxt ödənilməyəcək məbləğlərin vergi ağırlığına aid edilməsi riski ilə üzləşərik. Fikrimizcə, hesablamalarda həm faktiki ödənilən, həm də daxil olması ehtimal olunan (hesablanan) vergi məbləğlərindən istifadə edilməsi tamamilə məqsədmüvafiqdir və bu, vergi yükü göstəricisindən istifadə məqsədləri ilə müəyyən edilir.

Vergilərin məbləğinin müqayisə edildiyi inteqral göstəricinin seçilməsi probleminin həlli xüsusi əhəmiyyət kəsb edir. Müxtəlif iqtisadçılar tərəfindən belə göstərici kimi aşağıdakılar təklif olunmuşdur:

1) malların (işlərin, xidmətlərin) təqdim edilməsindən daxilolmalar;

2) balans mənfəəti;

3) xalis, yaxud hesabat mənfəəti;

4) əlavə dəyər, yaxud yeni yaradılan dəyər.

Müvafiq olaraq ayrıca müəssisə səviyyəsində vergi yükü aşağıdakı şəkildə müəyyən edilə bilər:

1) ödənilən (hesablanan) vergilərin və yığımların daxilolmaların məbləğinə (satışdankənar gəlirlər də daxil olmaqla) nisbəti;

2) ödənilən (hesablanan) vergilərin və yığımların müəssisənin xalis (hesabat) mənfəətinin məbləğinə nisbəti;

3) ödənilən (hesablanan) vergilərin və yığımların əlavə dəyərə (yeni yaradılan dəyərə) nisbəti [26] .

Rusiya Federasiyasında ümumdövlət səviyyəsində vergi yükünün hesablanması metodikası Nazirlər Kabinetinin qərarı ilə müəyyən edilmiş və xüsusi iqtisadi zonalarda investisiya layihələrinin reallaşdırılmasını həyata keçirən iqtisadi subyektlərin (rezidentlərin) məcmu

vergi yükünün müəyyən edilməsi üçün istifadə olunur.

Həmin metodikaya uyğun olaraq məcmu vergi yükü göstəricisi aşağıdakı düstur üzrə hesablanır:

$$t_m = \frac{V_m}{D}, \quad (2.16)$$

burada  $t_m$  - təqvim ilində, yaxud rezident tərəfindən investisiya layihəsinin maliyyələşdirilməsinə başlanıldığı təqvim ilinin bir dövründə məcmu vergi yükünün kəmiyyəti;  $D$  - malların və məhsulların satışından daxilolmalar, həmçinin təqvim ilində işlərin yerinə yetirilməsi ilə bağlı daxilolmalar;  $V_m$  - təqvim ilində, yaxud investisiya layihəsinin reallaşdırılmasına başlanılan təqvim ilinin bir hissəsində hesablanan vergilərin və yığım-ların (ƏDV və aksizlər istisna olmaqla) məbləğidir.

Qeyd etmək lazımdır ki, adi şəraitdə təsərrüfat fəaliyyətini həyata keçirən digər təsərrüfatçılıq subyektləri üçün dövlət səviyyəsində vergi yükünün müəyyən edilməsi metodikası təsdiq edilməmişdir.

Yuxarıda göstərilən metodikaya analogi olaraq bir sıra iqtisadçılar müəssisəyə düşən vergi yükünü müəssisə tərəfindən ödənilən bütün vergilərin satışdankənar gəlirlər də daxil olmaqla məhsul satışından daxilolmalara nisbəti kimi qiymətləndirməyi təklif edirlər [29].

Ödənilən vergi və yığım məbləğlərinin müəssisənin daxilolma məbləğinə nisbəti kimi müəyyən edilən vergi yükü göstəricisi təsərrüfatçılıq subyekti tərəfindən istehsal olunan məhsul, iş və xidmətlərin vergitutumu səviyyəsini əks etdirir. Lakin o, vergi ödəyicisinin həqiqətən daşdığı vergi yükünün real səviyyəsi barədə fikir söyləməyə imkan vermir və vergilərin müəssisənin maliyyə vəziyyətinə təsirinin real mənzərəsini əks etdirmir, ona görə ki, daxilolmalarda vergilərin strukturunun dəyişməsinə nəzərə almır.

Azərbaycanın vergi sistemi əlavə dəyərin ayrı-ayrı tərkib hissələrinin eyni olmayan səviyyədə vergitutmaya cəlb edilməsini nəzərdə tutur. Bunu 2.3 sayılı cədvəldən görmək olar:

**Cədvəl 2.3.**

Əlavə dəyərin tərkib hissələrinin vergiyə cəlb olunması

| <i>Dəyərin tərkib hissələri</i> |                                                                                                           | <i>Əməyin ödənişi<br/>fonduna vergilər<br/>(gəlir vergisi və so-<br/>sial ayırmalar), %</i> | <i>Mənfəət<br/>vergisini, %</i> | <i>ƏDV,<br/>%</i> | <i>Cəmi,<br/>%</i> |
|---------------------------------|-----------------------------------------------------------------------------------------------------------|---------------------------------------------------------------------------------------------|---------------------------------|-------------------|--------------------|
| Amortizasiya                    |                                                                                                           | —                                                                                           | —                               | 18                | 18                 |
| Əməyin ödənişi fondu            |                                                                                                           | 37<br>(14+20+3)                                                                             | —                               | 18                | 55                 |
| M<br>ə<br>n<br>f<br>ə<br>t      | Vergilərin ödənil-<br>məsinə istifadə olu-<br>nan mənfəət (əmlak<br>vergisini, torpaq vergi-<br>si və s.) | —                                                                                           | —                               | 18                | 18                 |
|                                 | Vergitutmaya qədər<br>mənfəət                                                                             | —                                                                                           | 20                              | 18                | 38                 |
| Aksizlər                        |                                                                                                           | —                                                                                           | —                               | 18                | 18                 |

2.3 sayılı cədvəlin məlumatları vergi ödəyicisinin vergi yükünün onun daxilolmalarının strukturundan asılılığının mövcud olmasını ki-fayət qədər əsaslı şəkildə nümayiş etdirir. Xüsusilə də əmək tutumlu sahələrin müəssisələri (bu müəssisələrdə əlavə dəyərin tərkib hissəsi olan əməyin ödənişi fondu yüksək olur) fondutumlu və materialtu-tumlu müəssisələrə nisbətən daha yüksək vergi təzyiqini daşımali olurlar. Bundan əlavə, materialtutumlu və fondutumlu müəssisələr giriş, yəni əvəzləşdirilən ƏDV məbləğinin yüksək olması səbəbindən vergi öhdəliklərinin əhəmiyyətli azalması imkanı ilə şərtləndirilmiş nisbətən daha əlverişli şəraitdə olurlar.

Vergi yükünün səviyyəsinin əlavə dəyərin struktur təşkilədicilərin-dən belə asılılığının mövcudluğu nəticəsində daxilolma məbləğinə nisbətən hesablanmış vergi yükü göstəricisindən yalnız eyni sahənin analogi məhsul istehsalı, yaxud fəaliyyət növü ilə məşğul olan müəssi-sələri üzrə, həmçinin xüsusi vergi rejimindən istifadə edən vergi ödə-yiciləri üzrə vergi yükünün səviyyəsinin müqayisəli təhlili zamanı is-tifadə oluna bilər. Həmin göstərici həmçinin, vergi orqanları tərəfin-dən konkret subyektin bir neçə il ərzində maliyyə-təsərrüfat fəaliyyə-

tinin yoxlamaya qədərki təhlilinin aparılması və vergi yükünün səviyyəsinin qiymətləndirilməsi (məsələn, nəzərdə tutulan dövrün yoxlanılması üçün) zamanı tətbiq edilə bilər.

Bu göstəricinin çatışmazlığı ondan ibarətdir ki, onun hesablanması bazasının makro- və mezoiktisadi səviyyədə müvafiq hesablamalarla struktur baxımdan müqayisə edilə bilmir.

Göründüyü kimi, təsərrüfatçılıq subyektlərinin fəaliyyətinin elə bir digər ümumi nəticə göstəricisi lazımdır ki, müəssisədə vergi yükünün müəyyən edilməsi zamanı, ondan istifadə universal göstəricinin əldə olunmasına imkan versin və həm də bu yalnız bir sahə mənsubiyyəti üzrə deyil, müxtəlif sahələrin təsərrüfatçılıq subyektlərinin vergi yükünün müqayisə edilməsinə şərait yaratmış olsun.

Rus iqtisadçısı V.Q.Panskov düzgün olaraq qeyd etmişdir ki, “məhsulların, işlərin və (və ya) xidmətlərin satışından daxilolmalar göstəricisi belə universal mənbə kimi çıxış edə bilməz, ona görə ki, müəssisə ilk növbədə məhsulların, işlərin və (və ya) xidmətlərin istehsalına sərf olunmuş xammalın, materialın, yanacağın, həmçinin istehsalda istifadə olunan əsas fondların aşınmasını ifadə edən amortizasiya ayırmalarının dəyərini ödəməlidir” [40].

Müəssisənin vergi yükünün hesablanması metodikalarından biri ödənilən bütün vergilərin məbləğinin müəssisənin hesabat, yaxud xalis mənfəəti ilə müqayisə edilməsini nəzərdə tutur [6]. Bu zaman müəssisənin hesabat mənfəəti təqdim etmədən daxilolmalarla (dolayı vergilər də bura aid edilir) istehsal və təqdim etmə xərclərinin cəmi arasındakı fərq özündə ifadə edir, xalis mənfəət isə bütün vergilər ödənildikdən sonra müəssisənin sərəncamında qalan mənfəətdir.

Birinci halda göstəricinin iqtisadi mahiyyəti müəssisənin vergilər formasında tutulan hesabat mənfəətinin payının, ikinci halda isə ödənilən vergilərin cəmi kəmiyyətinin müəssisənin sərəncamında qalan mənfəətə nisbətinin müəyyən edilməsindən ibarətdir.

Fikrimizcə, vergi yükü göstəricinin hesablanması təklif olunan bu yanaşması prinsipial çatışmazlıqlara malikdir.

Birincisi, əgər nəzərə alsaq ki, hesabat mənfəəti təqdim etmədən daxilolmalarla (dolayı vergilər də bura aiddir) istehsal və satışa çəkilən xərc məbləği arasındakı fərq kimi müəyyən edilir, onda bu halda

dolayı vergilər (ƏDV və aksizlər) təsərrüfatçılıq subyektlərinin mənfəətinin bir hissəsi kimi ifadə olunur ki, bu da təsərrüfatçılıq subyektlərinin deyil, dövlətin gəlirləri hesab edilən dolayı vergilərin iqtisadi mahiyyəti ilə ziddiyyət təşkil edir. Bu vergilər (ƏDV və aksizlər) daxilolmaların müəssisənin mənfəətini formalaşdırmayan hissəsindən büdcəyə ödənilir, belə ki, onlar özündə müəssisənin buraxılış qiymətinə əlavəni və dövlətin vergi gəlirlərini ifadə edir.

İkincisi, müəssisənin xalis mənfəəti istehsal və tədavül məsrəflərinə, həmçinin müəssisənin maliyyə nəticələrinə aid edilən vergilərin ödənilmə mənbəyi hesab edilmir. Bu göstəricidən istifadə bir sıra hallarda vergi yükünün kəmiyyətinin açıq şəkildə yüksəlməsinə gətirib çıxarır.

Üçüncüsü, həm Azərbaycanda, həm də xarici ölkələrdə mənfəət heç də vergilərin vahid ödənilmə mənbəyi deyildir. Azərbaycanın vergi qanunvericiliyində mənfəət vergisindən əlavə digər vergilərin hesablanması və ödənilməsi öhdəliyi müəssisənin mənfəətinin olması ilə əlaqələndirilməmişdir. Azərbaycan iqtisadiyyatında praktiki baxımdan zərərlə işləyən müəssisələr üçün həmin göstəricidən istifadə mümkün deyildir.

Lakin mövcud olan çatışmazlıqlarla yanaşı, belə metodika vergi amnistiyası siyasətinin reallaşdırılması zamanı gizli iqtisadiyyatdan çıxmağa qərar verən təsərrüfatçılıq subyektləri tərəfindən ödənilməli olan vergilərin məbləğinin hesablanması üçün ümumdövlət səviyyəsində və həmçinin, vergi menecmenti məqsədləri üçün vergi ödəyicilərinin özləri tərəfindən uğurlu tətbiq oluna bilər.

Yuxarıda qeyd olunanlar səbəbindən ödənilən bütün vergilərin müəssisənin balans mənfəətinə nisbəti kimi hesablanan vergi yükünün müəyyən edilməsinin daha bir metodikası praktikada öz lazımı tətbiqini tapmamışdır.

Bir sıra iqtisadçılar təklif etdikləri metodikalarda müəssisənin vergi yükünün müəyyən edilməsi zamanı əlavə dəyər göstəricisindən istifadə etmişlər. Bu göstərici müxtəlif təsərrüfatçılıq subyektləri üçün vergi yükünün orta qiymətinin müəyyən edilməsinə və beləliklə də, onun müqayisəsinin təmin olunmasına imkan verir.

Müəssisənin vergi yükünün qiymətləndirilməsinin metodlarından

biri kimi M.İ Litvin tərəfindən təklif olunan metodika əsasında hesablanmış vergi yükü göstəricisi bütün hesablanmış vergilərin (fiziki şəxslərin gəlir vergisi və dolayı vergilər də daxil olmaqla) onların ödənilməsi üçün vəsait mənbələrinin məbləğinə olan nisbətini müəyyən edir [34].

Qeyd etmək lazımdır ki, bu halda müəllif əvvəlki illərdə yığılmış borcların hesablanmış vergi ödənişlərinin həcminə daxil edilib-edilməməsi, yaxud da söhbətin yalnız cari dövrdə hesablanan vergilərdən getməsi məsələlərinə aydınlıq gətirmir. Bu göstəricinin iqtisadi məhiyyəti müəssisə tərəfindən yaradılan əlavə dəyərin dövlətə verilən hissəsinin müəyyən edilməsindən ibarətdir.

Bu metodikanın üstün cəhətləri, fikrimizcə, aşağıdakılardır:

- birincisi, vergi yükünün müəyyən edilməsi üçün ödənilmiş deyil, hesablanmış vergilərin məbləğinin götürülməsi nəzərdə tutulur;

- ikincisi, ödənilmə mənbəyi ilə müqayisə edilən vergilərin strukturunda fiziki şəxslərin gəlir vergisi nəzərə alınmışdır. Bu halda müəssisənin əlavə dəyərinin tərkib hissəsi olan əməyin ödənişi fondu fiziki şəxslərin gəlir vergisi üçün ödənilmə mənbəyi hesab edildiyinə görə bu tamamilə düzgün yanaşmadır;

- üçüncüsü, bu göstəricini makro- və mezosəviyyədə hesablanan vergi yükü göstəricisi ilə müqayisə etmək mümkündür, müxtəlif tipli müəssisələr üçün vergi yükünün qiymətləndirilməsini bir qədər unifikasiya etməyə (vahid şəkllə salmağa) və bununla da vergitutma ağırlığının müqayisəli təhlilinin aparılmasına imkan verir.

Lakin müxtəlif təsərrüfatçılıq subyektləri üzrə vergi yükünün müqayisə edilməsi zamanı əlavə dəyərin strukturunda amortizasiyanın xüsusi çəkisinin obyektiv müxtəlifliyi səbəbindən fondtutumlu müəssisələrdə onun real məbləği bir qədər təhrif edilmiş olur ki, bu da müəssisənin vergini ödəməsi üçün kifayət qədər ödəmə mənbəyinə malik olması məsələsinə aydınlıq gətirilməsinə imkan vermir.

Bundan əlavə, amortizasiya ayırmaları əsas vəsaitlərin bərpası mənbəyi hesab edilir və onun vergi ödəyicilərinin vergi öhdəliklərinin həcmi üçün müqayisə edildiyi göstəricinin (əlavə dəyərin) tərkibində olması vergi yükünün real məbləğini təhrif etməklə onun səviyyəsini “yumşaldır”. Malların, işlərin (xidmətlərin) satışından ƏDV-nin

bütün məbləğinin əlavə dəyərin tərkibinə daxil edilməsi də müəyyən şübhələr doğurur. Bununla belə, bu metodikanın köməyi ilə fondtutumlu sahələrin müəssisələri istisna olmaqla, sahə mənsubiyyətindən və tipindən asılı olaraq müxtəlif məqsədlər, o cümlədən müqayisəli təhlillərin aparılması üçün müəssisələrə düşən vergi yükünü müəyyən etmək olar.

Rus iqtisadçısı İ.A.Mayburov vergi yükünün müəyyən edilməsinə münasibətdə onun kəmiyyətinə amortizasiya ayırmalarının təsirini istisna edən tamamilə fərqli bir yanaşmanı təklif etmişdir. Bu yanaşmaya əsasən vergi daxilolmalarının həcmi yeni yaradılan dəyərlə, yəni amortizasiya ayırmaları çıxılmış əlavə dəyərlə müqayisə edilir [36].

Bu metodikanın əsas üstünlüyü ondan ibarətdir ki, burada aşınan əsas fondların bərpası üçün nəzərdə tutulan amortizasiya ayırmalarının vergi yükünün səviyyəsinə təsiri istisna olunur və deməli, bu metodika miqyasından və sahə mənsubiyyətindən asılı olmayaraq istənilən müəssisənin, həmçinin fərdi sahibkarların vergi yükünün hesablanması üçün istifadə edilə bilər. İntegral göstəricinin tərkibinə təqdim edilmiş malların, görülən işlərin və göstərilmiş xidmətlərin dəyərinə hesablanan ƏDV-nin bütün həcmənin aid edilməsi həmin göstəricinin məbləğini artırır və uyğun olaraq vergi yükünün ümumi səviyyəsi aşağı düşür.

Qeyd etmək lazımdır ki, yuxarıda qeyd olunan hesablama metodikalarının heç biri təsərrüfatçılıq subyektlərinin vergi yükünün obyektiv qiymətləndirilməsinə imkan vermir. Onların hər birinin özünün üstün və çatışmayan cəhətləri vardır. Lakin müxtəlif üsullarla hesablanmış göstəricilərdən heç biri universal hesab edilə bilməz. Belə ki, bu metodikalar müxtəlif sahə mənsubiyyətli deyil, hətta eyni bir sahə mənsubiyyətli müəssisənin vergi yükünün mütləq dəqiqliklə müqayisə edilməsinə imkan vermir. Bu tamamilə aydındır, belə ki, hər bir sahənin fondtutumu, əmək tutumu, material tutumu, rentabellik, kapitalın dövretmə sürəti kimi göstəriciləri, istehsalın mövsümi olması və digər xarakteristikalar üzrə özünün xüsusiyyətləri vardır.

E.A.Kirova tərəfindən işlənmiş vergi yükünün qiymətləndirilməsi metodikası da xüsusi diqqətə layiqdir [30]. Bu metodika təkcə ödənilən vergilərin həcmənin (fiziki şəxslərin gəlir vergisi istisna olmaqla)

deyil, həm də ödənilməli olan vergi borclarının məbləğinin də hesablamalara daxil edilməsini nəzərdə tutur. Vergi öhdəliklərinin həmin məbləğinin yeni yaradılan dəyərlə müqayisə edilməsi təklif olunur. Bu zaman hansı vergi borcunun - cari hesabat dövründə yaranan, yaxud əvvəlki dövrlərdən yığılıb qalan məbləğlərin - nəzərə alınması məsələsinə aydınlıq gətirilmir.

Bu metodikanın əsas çatışmazlığı vergi yükünün hesablanması zamanı nəzərə alınan vergi və yığımların tərkibinə fiziki şəxslərin gəlir vergisinin daxil edilməməsindən ibarətdir. İşəgötürənlər tərəfindən əməyin ödənişi səviyyəsinin yüksəldilməsi cəhdi də vergi tutulmalarının səviyyəsinə təsir göstərir, lakin bu vergi yeni yaradılan dəyərin tərkibindən çıxılmaz və bu da vergi yükünün səviyyəsini süni şəkildə azaldır.

A. Kaduşkin və N. Mixaylova tərəfindən təklif olunan müəssisədə vergi yükünün kəmiyyət qiymətləndirilməsinin digər üsulu vergi yükünü material ehtiyatları, əməyin ödənişi və amortizasiyanın artıb-azalmasından asılı olaraq dəyişən istehsal tipli funksiya kimi müəyyən etməyə imkan verir [29]. Bu metodikanın müəlliflərinin fikrincə, vergi yükü əlavə dəyərin dövlətə verilən payı kimi müəyyən edilə bilər. Bu zaman vergilər onların ödənilmə mənbəyi, yəni əlavə dəyərlə müqayisə edilir.

Bu metodikanın progressivliyi onun əsas vergilərin (ƏDV, hüquqi şəxslərin mənfəət vergisi, fiziki şəxslərin gəlir vergisi) kəmiyyət tərkibində, onların dərəcələrində və güzəştlərdə baş verən dəyişikliklərdən asılı olaraq təsərrüfatçılıq subyektlərinin vergi yükünün dəyişməsinin proqnozlaşdırılması üçün istifadənin mümkünlüyündən ibarətdir. Həmin metodika yalnız 4 əsas vergi növünü nəzərə aldığına və torpaq, əmlak və digər vergilərin təsirini nəzərdə tutmadığına görə biz yalnız belə metodikanın mövcudluğunu qeyd etməklə kifayətlənirik.

Yuxarıda qeyd edildiyi kimi, vergi yükünün hesablanması zamanı təsərrüfatçılıq subyektləri tərəfindən ödənilən (hesablanan) vergilərin məbləğinə fiziki şəxslərin gəlir vergisinin aid edilməsi məsələsi mübahisəli olaraq qalır. Diskussiyaların əsasında müəssisənin həmin vergiyə münasibətdə vergi ödəyicisi qismində deyil, vergi agenti funksiyasının yerinə yetirməsi məsələsi durur.



Şübhəsiz ki, fiziki şəxslərin gəlir vergisinə münasibətdə təsərrüfatçılıq subyektləri dövlətin vergi agenti kimi çıxış edir, lakin həmin verginin müəssisənin iqtisadi fəaliyyətinə heç bir təsir göstərməməsi fikri ilə razılaşmaq da mümkün deyildir. Müəssisənin öz işçiləri qarşısında əməyin ödənişi üzrə, həmçinin büdcə qarşısında tutulmamış və büdcəyə ödənilməmiş gəlir vergisi üzrə kreditör borcu müəssisənin maliyyə fəaliyyəti üçün lazım olan xüsusi vəsaitlərinin mənbələrinədən biri hesab edilir. Həmin verginin tutulması üzrə vergi agenti hüququndan istifadə etməklə intizamlı olmayan vergi ödəyiciləri bu verginin büdcəyə ödənilməsi üzrə özlərinin öhdəliklərini yerinə yetirmir və bununla da müəyyən müddətə xüsusi dövrüyyə vəsaitlərinin mənbəyini artırmalı olurlar. Əksinə, mövsümi istehsal, yaxud məhsula tələbin azalması şəraitində xüsusi dövrüyyə vəsaitlərinin çatışmaması zamanı əmək haqqının ödənilməsi və müvafiq olaraq gəlir vergisinin ödənilməsi müddəti çatdıqda müəssisələr çox vaxt təkcə əmək haqqının ödənilməsi üçün deyil, həm də vergilərin, o cümlədən fiziki şəxslərin gəlir vergisinin ödənilməsi üçün borc vəsaitlərini cəlb etməli olurlar. Bundan əlavə, fiziki şəxslərin gəlir vergisini özündə birləşdirən əməyin ödənişi fondu əlavə (yeni yaradılan) dəyərin tərkib hissəsi hesab edilir. Ona görə də ayrı-ayrı hallarda təsərrüfat subyektlərinə düşən vergi yükünün qiymətləndirilməsinin hesablamalar zamanı vergilərin tərkibinə fiziki şəxslərin gəlir vergisini daxil etməklə aparılması məqsədmüvafiq hesab edilir. Belə göstəricini maliyyə-təsərrüfat fəaliyyətinin təhlilinin aparılması və vergi öhdəliklərinin yerinə yetirilməməsi səbəblərinin aşkar edilməsi məqsədləri üçün istifadə edilə bilən xüsusi göstəricilər sırasına aid edilməsi təklif olunur.

Lakin nəzərə alsaq ki, fiziki şəxslərin gəlir vergisinin ödəyiciləri fiziki şəxslər hesab edilir və bu vergi mikrosəviyyəyə vergi yükünün müəyyən edilməsində iştirak edən vergilərin məcmusuna daxildir, onda bu hal müəssisəyə və fiziki şəxslərə düşən vergi yükünün müəyyən edilməsi zamanı onlardan birinin (bu halda birincinin) süni şəkildə yüksəlməsinə gətirib çıxaracaqdır. Ona görə də, təsərrüfatçılıq subyektinin vergi yükünün müəyyən edilməsi üçün həmin göstəricinin hesablanması iştirak edən vergilərin tərkibindən fiziki şəxslərin gəlir vergisinin çıxarılması daha düzgün hesab edilir.

Vergi yükünün real səviyyəsini daha tam xarakterizə edən baza göstəricisi kimi, fikrimizcə, hesablanmış vergilərin (fiziki şəxslərin gəlir vergisi istisna olmaqla) məcmusunun onların ödənilmə mənbəyinə nisbətini özündə ifadə edən göstərici çıxış edə bilər. Riyazi ifadə şəklində həmin göstərici aşağıdakı kimi ifadə edilə bilər:

$$t = \frac{V}{VOM} 100\%, \quad (2.17)$$

burada  $V$  - gömrük rüsumları da daxil olmaqla müəssisə tərəfindən ödənilən bütün vergilərin və yığımların (gəlir vergisi istisna olmaqla) məcmusu;  $VOM$  - vergilərin ödənilmə mənbəyidir və bu göstərici aşağıdakı kimi müəyyən edilir:

$$VOM = D - MX - AA - EOF + QSG - QSX + \quad (2.18) \\ + V_{EDV(yyd)} + V_{Ak(yyd)}$$

burada  $D$  - dolayı vergilər nəzərə alınmadan məhsulun satışından daxilolmalar;  $MX$  - maddi və ona bərabər tutulan xərclər;  $AA$  - amortizasiya ayırmaları;  $EOF$  - fiziki şəxslərin gəlir vergisi də daxil olmaqla əməyin ödənişi fondu;  $QSG$  - qeyri-satış əməliyyatlarından gəlirlər;  $QSX$  - qeyri-satış əməliyyat xərcləri;  $V_{EDV(yyd)}$  - təqdim olunan məhsula hesablanan ƏDV ilə alınmış material ehtiyatları, əsas vəsaitlər və qeyri-maddi aktivlər üzrə ƏDV arasında fərq kimi müəyyən edilən yeni yaradılan dəyər hissəsinə düşən ƏDV məbləği;  $V_{Ak(yyd)}$  - təqdim olunan məhsula hesablanan aksiz məbləği ilə alınan material ehtiyatları üzrə ödənilən aksiz məbləği arasında fərq kimi müəyyən olunan yeni yaradılan dəyər hissəsinə düşən aksizlərdir.

Vergilərin məcmusuna dolayı vergilərin aid edilməsi, birincisi dolayı vergilərin müəssisə tərəfindən istehsal olunan məhsulların qiymətinin səviyyəsinə güclü təsiri ilə, ikincisi, ƏDV-nin hesablanması xüsusiyyətləri (avans ödənişlərindən, həmçinin məhsulun bazar qiymətindən qanunvericiliklə müəyyən edilən həddən aşağı qiymətlə satıldığı hallarda ƏDV-nin tutulması) ilə əsaslandırılır.

Dolayı vergilərin ödənilmə mənbəyi əsasən müəssisənin malların təqdim edilməsindən, işlərin görülməsindən və xidmətlərin göstəril-

məsindən daxilolmaların tərkibində əldə etdiyi dolayı vergilərin özü hesab edilir. Burada bir istisna halı vardır. Belə ki, malların bazar qiymətindən aşağı qiymətlə təqdim edilməsi zamanı əlavə vergilər hesablanır və onların ödənilmə mənbəyi kimi isə müəssisənin mənfəəti çıxış edir.

Elə bu göstəricinin özü də (müəssisə tərəfindən yaradılan mənfəət) ödənilən bütün qalan vergilərin (gəlir vergisindən başqa) ödənilmə mənbəyi hesab edilir. Qeyd etmək lazımdır ki, müəssisə tərəfindən istehsal prosesində yaradılan mənfəətlə mühasibat uçotunun qaydaları əsasında müəyyən edilən ümumi mənfəət eyni bir şey deyildir.

Nəzərdən keçirilən metodikalar əsasında şərti sənaye müəssisəsi nümunəsində vergi yükünün hesablanması 2.4 sayılı cədvəldə verilmişdir.

Aparılmış hesablamalar nəticəsində vergi yükü göstəricisinin 18,2%-dən 314,9%-dək olan qiymətləri alınmışdır.

Yuxarıda nəzərdən keçirilən metodikalar vergi ödənişlərinin strukturunun və integral göstəricinin müəyyən edilməsinin müxtəlif yanaşmalara malikdir. Lakin vergi yükünün müəssisənin iqtisadi vəziyyətinə təsirinin daha dəqiq qiymətləndirilməsini hesablanmış vergilərin məbləğinin (gəlir vergisi istisna olmaqla) onların ödənilməsi mənbəyi ilə müqayisə edilməsinə əsaslanan hesablama üsulu ilə əldə etmək mümkündür. Bu üsulla hesablanmış vergi yükü müəssisə tərəfindən yaradılan və dövlətə verilən mənfəət payını əks etdirir. Vergilər ödənildikdən sonra müəssisənin sərəncamında qalan mənfəət payının kəmiyyəti üzrə onun sonrakı inkişaf imkanları barədə danışmaq olar.

**Cədvəl 2.4.**

**Müxtəlif metodikalar üzrə vergi yükünün hesablanması**

| Göstəricilərin adı                                                                                       | Şərti<br>işarəsi            | Məbləğ,<br>min manat |
|----------------------------------------------------------------------------------------------------------|-----------------------------|----------------------|
| 1                                                                                                        | 2                           | 3                    |
| 1. Malların (işlərin, xidmətlərin) təqdim edilməsindən daxilolmalar                                      | <i>D</i>                    | 2.228,6              |
| 2. Material xərcləri və ona bərabər tutulan məsrəflər                                                    | <i>MX</i>                   | 1.421,7              |
| 3. Amortizasiya ayırmaları                                                                               | <i>A</i>                    | 201,9                |
| 4. Əmək haqqı fondu                                                                                      | <i>EHF</i>                  | 273,9                |
| O cümlədən fiziki şəxslərin gəlir vergisi                                                                | <i>V<sub>gv</sub></i>       | 41,1                 |
| 5. Sosial sığorta ayırmaları                                                                             | <i>SSA</i>                  | 55,7                 |
| 6. Yol vergisi                                                                                           | <i>V<sub>y</sub></i>        | 6,4                  |
| 7. Gəlirdən çıxılan əmlak və torpaq vergiləri                                                            | <i>V<sub>dv</sub></i>       | 125,4                |
| 8. Məhsulun (işin, xidmətin) təqdim edilməsindən ümumi mənfəət                                           | <i>UM</i>                   | 143,6                |
| 9. Qeyri-satış və əməliyyat gəlirləri                                                                    | <i>QSG</i>                  | 185,7                |
| 10. Qeyri-satış və əməliyyat xərcləri                                                                    | <i>QSX</i>                  | 168,1                |
| 11. Vergiyə cəlb olunan mənfəət                                                                          | <i>M<sub>wco</sub></i>      | 161,2                |
| 12. Mənfəət vergisi                                                                                      | <i>V<sub>m</sub></i>        | 32,2                 |
| 13. Xalis mənfəət                                                                                        | <i>XM</i>                   | 129,0                |
| 14. Məhsulun (işin, xidmətin) təqdim edilməsindən ƏDV                                                    | <i>V<sub>EDV(t)</sub></i>   | 401,1                |
| 15. Yeni yaradılan dəyər hissəsinə düşən ƏDV                                                             | <i>V<sub>EDV(yıd)</sub></i> | 184,3                |
| 16. Büdcəyə ödənilən (hesablanan) ƏDV                                                                    | <i>V<sub>EDV(h)</sub></i>   | 145,2                |
| 17. Cəmi hesablanan vergilər                                                                             | <i>V<sub>c</sub></i>        | 406,1                |
| 18. Fiziki şəxslərin gəlir vergisi çıxılmaqla cəmi vergilər<br>( <i>V<sub>c</sub> - V<sub>gv</sub></i> ) | <i>V<sub>c-gv</sub></i>     | 365,0                |
| 19. Əlavə dəyər ( <i>AA + EOF + V<sub>b</sub> + M<sub>wco</sub> + V<sub>EDV(t)</sub></i> )               | <i>ED</i>                   | 1.225,6              |
| 20. Yeni yaradılan dəyər ( <i>ED - AA</i> )                                                              | <i>YYD</i>                  | 1.023,7              |
| 21. Hesabat mənfəəti ( <i>D - MX - AA - EOF + QSG - QSX</i> )                                            | <i>HM</i>                   | 348,7                |
| 22. Vergilərin ödənilmə mənbəyi<br>( <i>D - MX - AA - EOF + QSG - QSX + V<sub>EDV(yıd)</sub></i> )       | <i>VOM</i>                  | 533,0                |
| <b>Vergi yükü, faizlə</b>                                                                                |                             |                      |
| (Vergilər) / (Daxilolma) x 100%                                                                          |                             | 18,2                 |
| (Vergilər) / (Hesabat mənfəəti) x 100%                                                                   |                             | 116,5                |
| (Vergilər) / (Xalis mənfəət) x 100%                                                                      |                             | 314,9                |
| (Vergilər) / (Əlavə dəyər) x 100%                                                                        |                             | 32,7                 |
| (Vergilər) / (Yeni yaradılan dəyər) x 100%                                                               |                             | 39,7                 |
| (Vergilər) / (Vergilərin ödənilmə mənbəyi) x 100%                                                        |                             | 76,2                 |

Baxılan nümunədə təklif olunan metodika əsasında hesablanan vergi yükü göstəricisi 76,2% təşkil etmişdir ki, bu da onu göstərir ki, müəssisənin əldə etdiyi mənfəətinin təxminən 1/4 hissəsi (23,8 %) onun sərəncamında qalır və həmin məbləği inkişafa yönəldə bilər.

Təklif olunan hesablama metodikasının aşağıdakı üstünlükləri vardır:

- vergi yükünün qiymətləndirilməsi müəssisə tərəfindən yaradılan və vergilər və yığımlar formasında dövlətə verilən mənfəət payını əks etdirdiyinə görə daha obyektiv hesab edilir;

- vergi yükünün bu metodika üzrə qiymətləndirilməsini həm mini-səviyyədə, həm də mezo- və makrosəviyyədə aparmaq mümkündür;

- müxtəlif sahələrin (fəaliyyət növlərinin) təsərrüfatçılıq subyektlərinin vergi yükünün müqayisəli qiymətləndirilməsinin aparılması mümkündür.

Bu göstərici təsərrüfatçılıq subyektlərinə düşən vergi yükünün qiymətləndirilməsinin baza göstəricisi kimi çıxış edə bilər.

Vergi yükünün müəyyən edilməsinin mövcud metodikalarının aparılmış təhlili aşağıdakı nəticələrin alınmasına imkan vermişdir:

1. Vergi yükü göstəricisinin hesablanması çoxlu sayda metodikalarının mövcudluğu və bu metodikalar üzrə hesablanmış göstəricilərdə böyük dəyişmə diapazonunun olması həm makro-, həm də mezo-iqtisadi səviyyədə, o cümlədən iqtisadiyyatın sahələri miqyasında vergi yükü göstəricisinin istifadə məqsədləri və hesablanma metodikasının rəsmi əsaslandırılması və təsdiq edilməsinin zəruriliyini şərtləndirir.

2. Konkret vergilərin real ödəyicilərinin istehsal olunan məhsulların konkret istehlakçıların hesab edilməsinə baxmayaraq müəssisə tərəfindən dolayı vergilərin ödənilməsi məhsulun qiymətinin yüksəlməsinə gətirib çıxarır ki, bu da öz növbəsində ona olan tələbi məhdudlaşdırır (azaldır), satış həcmi və mənfəətin aşağı düşməsinə səbəb olur. Eyni zamanda, həmin vergilər üzrə avans ödənişlərinin aparılması ödəyicinin dövrəyə vəsaitlərinin yayındırılmasına gətirib çıxarır ki, bu da tez-tez hallarda ciddi maliyyə çətinliklərini yaradır. Ona görə də dolayı vergilərin müəssisənin vergi yükünün kəmiyyətinin hesablanmasında iştirak edən ödənişlərin tərkibinə aid edilməsinin tam məntiqi hesab etmək olar.

3. Vergi yükünün müəyyən edilməsinin təklif olunan metodikası

müəssisənin vergi ödəyicisi kimi çıxış etdiyi bütün vergiləri nəzərə alır. Bu metodika əsasında vergi yükünün hesablanması vergi ödəyicisinin daşınmalı olduğu real vergi yükünü daha dəqiq müəyyən etməyə imkan verir.

4. Müəssisənin maliyyə vəziyyəti, dövrüyyə vəsaitlərinin kifayət həcmdə olmaması və vergilər üzrə əhəmiyyətli məbləğdə borcların mövcudluğu onların vergi yükünün əhəmiyyətli yüksəlməsinə və onun daha geniş diapazonda diferensiasiyasına ciddi təsir göstərə bilər. Ona görə də müəssisədə vergi yükünün kəmiyyətinin hesablanması, o cümlədən vergilər üzrə borclar nəzərə alınmaqla, vergilər üzrə restrukturizasiyanın aparılması və investisiya kreditinin verilməsi barədə məsələlərin həlli üçün, həmçinin vergi menecmenti məqsədləri və s. üçün praktiki əhəmiyyət və xüsusi maraq kəsb edir.

5. İstehsal olunan məhsulların müxtəlif səviyyəli rentabelliği, müəssisələrin ödəmə qabiliyyətliliği səviyyəsi və bir sıra digər amillər nəzərə alınmaqla, fikrimizcə, təsərrüfatçılıq subyektləri üçün mütləq neytral vergilər mövcud deyildir. Ona görə də həm bütün vergilərin məcmusunun, həm də ayrı-ayrı vergilərin və yığımların (yaxud kapitala, əməyə və gəlirə tətbiq olunan vergilər qrupunun) təkrar istehsal prosesinə təsirinin hərtərəfli təhlilinin aparılması və vergi yükünün vergi tənzimlənməsi tədbirlərinin işlənməsi üçün həm hesablanmış və ödənilmiş vergilər üzrə məcmu (ümumi) vergi yükünü, həm də vergi yükünün xüsusi göstəricilərini hesablamaq məqsədmüvafiqdir.

6. Təsərrüfatçılıq subyektlərinin vergi öhdəliklərinin yerinə yetirilməsi ilə bağlı olan maliyyə itkilərinin məbləği təkcə yalnız ödənilən vergilərin məbləği ilə məhdudlaşmır, həmişə ondan yüksək olur. Hazırda rəsmi statistikada vergi ödəyicilərinin belə xərcləri barədə informasiya mövcud deyildir. Təsərrüfatçılıq subyektlərində də ümumiləşdirilmiş şəkildə bu göstərici yoxdur. Ödəyicilərin əlavə itkilərini ölçmək mümkündür, lakin bunun üçün mühasibat uçotunun aparılması, bir sıra mühasibat və statistik hesabat formalarının tərtib edilməsi üzrə normativ aktlarda metodoloji xarakterli bir sıra dəyişikliklərin aparılması tələb olunur.

Bu dəyişikliklərdən sonra vergitutmanın ümumi ağırlığının səviyyəsi barədə tam mənzərəni əldə etmək üçün vergi yükünün yuxarıda göstərilən göstəricilərinə bu əlavə məsrəfləri nəzərə alan bir sıra digər göstəriciləri əlavə etmək olar.

İqtisadiyyatın müxtəlif sahələrində vergi yükünün səviyyəsi barədə dəqiq informasiya bu sahələr üzrə vergi yükünün tənzimlənməsi, müəssisələrin davamlı inkişafı üçün əlverişli şəraitin yaradılması və iqtisadiyyatın prioritet sahələrinin investisiya cəlbəediciliyinin yüksəldilməsi məqsədləri üçün istifadə edilə bilər.

### ***2.3.3. Vergi yükünün paylanması təsviri üsulları***

Prinsipcə verginin daxil edilməsinin iqtisadiyyatda hər bir fərdə hansı şəkildə təsir göstərdiyini hesablamaq lazımdır. Lakin bu praktiki olaraq qeyri-mümkün olduğuna görə vergi yükünün paylanmasının təhlili sadələşdirilmiş forma alır və diqqəti iqtisadiyyat həddlərində bir sıra dəqiq fərqlənən qruplar üçün nəticələr üzərində cəmləyir. Bu zaman əsas kimi ən müxtəlif fərqləndirici əlamətlər çıxış edə bilər. Kateqoriyaların fərqləndirilməsinin effektiv üsullarından biri də gəlirlərin paylanmasına əsaslanan yanaşmadır. Bu üsula uyğun olaraq vergitutma nəticələrinin paylanması gəlirlərin fərdi paylanmasına uyğun xarakterizə olunur, yəni vergi yükünün paylanması gəlirlərin bölünməsi şkalasının müxtəlif nöqtələrində yerləşən fərdlərin vəziyyəti ilə əlaqələndirilməklə ölçülür. Belə təsnifat zamanı vergilər, əgər vergitutma yükünün əsas ağırlığı az gəlirli, yaxud yüksək gəlirli şəxslərin üzərinə düşərsə, onda uyğun olaraq reqressiv və ya proqressiv, əgər vergitutma yükü müxtəlif gəlir qrupları arasında nisbətən bərabər bölünmüşdürsə, onda proporsional kimi xarakterizə edilir. Təsnifatın ikinci metodu qismən tarazlı yanaşma üsulu hesab edilir. Bu zaman məhsul bazarında fəaliyyətlərin identikliyi (eyniliyi) əsas götürülür: vergi yükünü istehsalçılar (əldə olunan mənfəətin azaldılması yolu ilə), istehsal sahələrini istehsal amilləri ilə təchiz edənlər (özlərinin gəlirlərini azaltmaqla) və istehlakçılar (istehlak artıqlığını azaltmaqla) daşıya bilərlər. Təsnifatın üçüncü müxtəlifliyi ümumi tarazlı yanaşmaya əsaslanır. Bu zaman vergitutmanın nəticəsinin əsas istehsal amilləri arasında paylanması nəzərdə tutulur. Bunların içərisində ənənəvi olaraq əmək və kapital daha vacib hesab edilir. Təsnifatın digər üsulları arasında vergitutma yükünün regional paylanması və yükün müxtəlif nəsilər arasında dövrlərarası pay-

lanmasını sadalamaq olar. Bu paraqrafda qismən tarazlı yanaşmaya baxılır, gəlirlərin paylanması və ümumi tarazlı yanaşmalar isə növbəti paraqrafda nəzərdən keçirilir.

#### ***2.3.4. Aksizlər üzrə vergi yükünün paylanması***

Bu bölmədə hər hansı mal ilə aparılan əməliyyatlara aksizlərin tətbiqi zamanı vergi yükünün istehlakçılar, istehsalçılar və istehsal amillərinin təchizatçıları arasında paylanması planında hansı nəticələrə gətirib çıxaracağı təhlil olunur. Qeyd edildiyi kimi, vergi yükünün paylanması barədə xülasə (nəticə) üçün əsas kimi iqtisadiyyatın necə fəaliyyəti barədə təsəvvürlər durur. Tutaq ki, vergiyə cəlb olunan mal bazarının iştirakçıları rəqabətli mühitdə fəaliyyət göstərir və bunun nəticəsində də tarazlı qiymət və kəmiyyətlərin müəyyənədiciləri kimi bazar tələbi və təklifi əyrilərinin kəsişmə nöqtəsi çıxış edir. Məlum olduğu kimi, bu əyrilər bütün hallarda tələb və təklif sahəsində rəqabətli, maksimumlaşdırıcı rəftarın qrafiki təsvirini əks etdirir. Həmçinin fərz edək ki, baxılan bazarda aksizlərin tətbiqinin əlavə nəticələri digər bazarlar üçün daha az əhəmiyyət kəsb edir və ona görə də vergitutma yükünün paylanmasının hesablanması zamanı ondan çəkinmək (qorxmaq) lazım deyildir; başqa sözlə desək, aparılan təhlil özünün təbiətinə görə qismən tarazlı yanaşmaya əsaslanır.

##### ***Rəqabətli bazarda aksizlərin tətbiqinin nəticələri***

Müəyyən bir, məsələn  $X$  adlanan malın bazarını nəzərdən keçirək. Tutaq ki, bu bazarda mükəmməl rəqabət mövcuddur və tələb və təklif əyriləri hər iki komponenti üzrə rəftarını əks etdirir. İlkin tarazlıq  $p_0$  qiymətində və  $Q_0$  sahə kəmiyyətində əldə edilmişdir. Əgər belə tarazlıq zamanı tələb əyrisi mənfi meylliliyə malik olarsa, onda müəyyən istehlak artıqlığı yaranır. Onun məbləği həndəsi olaraq tələb əyrisindən aşağıda və qiymət xəttindən yuxarıda yerləşən sahə ilə ifadə olunur [6]. Analoji olaraq, əgər bazar tələbi əyrisi müsbət meylliliyə malik olarsa, onda ilkin tarazlıq müəyyən istehsal artıqlığının yaranmasına gətirib çıxarır ki, həndəsi olaraq onun məbləği isə təklif əyri-



sindən yuxarıda və qiymət əyrisindən aşağıda yerləşən sahə ilə ifadə olunur. Bazar təklifi əyrisi bir sıra səbəblərdən müsbət meyilliliyə malik ola bilər, istehsal artıqlığı əldə edən son elastikliyi generasiya edən amillərlə müəyyən edilir. Təklifin kəmiyyəti artdıqca onun qiyməti də yüksəlirsə, onda fiksə edilmiş istehsal amili iştirak etdiyinə görə istehsal artıqlığı bu fiksə edilmiş amilin gəlirini özündə ifadə edir. Digər tərəfdən, əgər digər istehsal amillərinə daha yüksək gəlirin ödənilməsinin zəruriliyi səbəbindən (onların digər sahələrdə istifadədən yayındırmaq məqsədi ilə) təklifin kəmiyyətinin artması ilə qiyməti də yüksəlirsə, onda bu halda istehsal artıqlığı bu bazarda yaradılan bu amilin xeyrinə inframarginal rentanın ölçüsü hesab edilir.

İndi isə tutaq ki,  $X$  malının istehlakına vergi tətbiq edilir, onda istehlakçıların və istehsalçıların rastlaşdıqları qiymətlər arasında fərq yaranacaqdır. İstehlakçıları yalnız bir şey maraqlandırır: bu malın alınması üçün ondan nə qədər məbləğin ödənilməsi tələb olunur. Onların rəftarı  $q$  ilə işarə olunan istehlak qiyməti ilə müəyyən olunur. Bundan fərqli olaraq təklif sahəsində istehsalçının rəftarı onunla müəyyən olunur ki, istehlakçılar tərəfindən ödənilən məbləğin hansı hissəsini onlar özlərində saxlaya bilərlər. Bu hissə  $p$  ilə işarə olunur və  $X$  məhsuluna istehsalçının qiymətini özündə əks etdirir. Aydındır ki, alınan fərq verginin məbləğini - dövlətin aldığı qiymət payını - təşkil edir. Bu bazarda verginin daxil edilməsi yeni tarazlığın yaranmasına gətirib çıxarır, hansı ki, bu zaman əməliyyatlar malın  $Q_1$  ilə işarə olunan daha az tarazlı miqdarı ilə aparılır. İndi istehlakçılar ilkin  $p_0$  qiymətini aşan  $q_1$  qiymətini ödəyir, istehsalçılar isə ilkin  $p_0$  qiymətindən aşağı olan  $p_1$  qiymətini əldə edirlər. Verginin daxil edilməsi nəticəsində həm istehlak artıqlığı, həm də istehsal artıqlığı azalır. İstehlak artıqlığının azalması təxminən olaraq  $dq \cdot Q_1$  ifadəsinə bərabərdir və burada  $dq = q_1 - p_0$  istehlak qiymətində dəyişməni təşkil edir. İstehsal artıqlığının azalması isə  $dp \cdot Q_1$  ifadəsinə bərabər olmaqla  $dp = p_0 - p_1$  istehsalçının qiymətində dəyişmənin mütləq kəmiyyətini əks etdirir. Qeyd edək ki, istehlak və istehsal artıqlıqlarının itirilmiş məbləği  $dq \cdot Q_1 + dp \cdot Q_1 = (q_1 - p_1) \cdot Q_1$  ifadəsinə bərabərdir ki, bu da dəqiqliklə vergi daxilolmalarının məbləğinə uyğun gəlir. Belə ki,  $q_1 - p_1$  istehlakçı və istehsalçı qiymətləri arasında müəyyən edici fərqi təşkil etdiyinə görə dəqiqliklə vahid məhsula düşən verginin məblə-

ğınə bərabərdir. Əgər vergi tətbiq edildikdən sonra istehlakçılar daha yüksək qiymət ödəyirlərsə, istehsalçılar isə azaldılmış qiymətlər əldə edirlərsə, onda bu onu bildirir ki, həm istehlak artıqlığının, həm də istehsal artıqlığının məbləği azalır, başqa sözlə, verginin müəyyən hissəsini həm istehlakçılar, həm də istehsalçılar ödəməli olurlar. Təklif olunan vergi yükü istehlak artıqlığına iddia edən şəxslərin, yəni ya fiksə edilmiş istehsal amilinin sahiblərinin, yaxud da istehsal amillərinin təchizatçıları üçün düşür. Bu zaman verilən sahədə məhsul buraxılışının azalması səbəbindən bu amilə tələbin aşağı düşməsi ilə əlaqədar ödənişləri azaldır.

***Vergi yükünün paylanması bazar iştirakçılarının vergiyə cəlb olunmasından asılı olmaması***

Verginin daxil edilməsi konkret mala istehsalçının və istehlakçının qiymətləri arasında fərqin yaranmasına gətirib çıxarır. Elə bu qiymətlərlə də uyğun olaraq tələb və təklif sahəsində rəftarlar və nəticədə bazarda malın tarazlı qiyməti müəyyən edilir. Burada yaranan qiymət fərqinin hansı şəkildə - verginin ödənilməsi barədə hüquqi tələbin istehlakçıların üçünə qoyulması, yaxud bu tələbin istehsalçıların üçünə yönəldilməsi nəticəsində - yaranması deyil, onun kəmiyyətinin özü müəyyənedici amil hesab edilir. Bazarda son tarazlıq vəziyyəti verginin hüquqi fəaliyyət sferasından asılı olmadığına görə sonuncudan eyni şəkildə bu verginin iqtisadi fəaliyyət sferası da asılı olmayacaqdır. Buradan alınır ki, vergi yükünün paylanmasına verginin kim - istehlakçılar və ya istehsalçılar - tərəfindən ödənilməsi, yaxud verginin ödənilməsi üzrə öhdəliyin hansı şəkildə və hansı nisbətdə onlar arasında bölüşdürülməsi təsir etmir.

***Vergi yükünün paylanması tələb və təklifin elastikliyindən asılılığı***

İlkin olaraq nümayiş etdirmək olar ki, aksiz yığımlarının istehlak subyektlərinə düşən və istehlak artıqlığının azalması ilə ölçülən ödənilmə payı  $eS / (eD + eS)$  ifadəsinə bərabərdir, burada  $eS$  - tələb əyrisinin elastikliyi,  $eD$  - isə təklifin (müsbət) elastikliyidir. Başqa sözlə desək, verginin fəaliyyətinin iqtisadi sferası tələbin və təklifin elastikliklərindən asılıdır. Bu ifadə göstərir ki, istehlakçıların verginin da-

xil edilməsinə cavab olaraq öz rəftarının tez bir zamanda korrektə etmə imkanının olmaması halında, yəni əgər  $eD$  sıfıra yaxınlaşırsa, verginin ödənilməsi üzrə yükün əsas hissəsi tələb subyekti tərəfə yerini dəyişəcəkdir. Əgər tələb tamamilə qeyri-elastik, yəni  $eD$  sıfıra yaxın olarsa, onda vergi bütünlüklə istehlakçılar tərəfindən ödəniləcəkdir. Analoji şəkildə təklif subyektləri də özlərinin rəftarını qısa müddətdə korrektə edə bilmədiyi halında, yəni  $eS$  sıfıra yaxınlaşdıqda, istehlakçılar yalnız verginin əhəmiyyətli olmayan hissəsini ödəməli olacaqlar. Əgər təklif tamamilə qeyri-elastik, yəni  $eS=0$  olarsa, onda bütün vergi məbləğini istehsalçılar ödəməli olacaqlar. Beləliklə, verginin ödənilməsi yükü bazarın aşağı elastikliyə malik subyektlərinə, daha doğrusu, verginin daxil edilməsinə cavab olaraq özlərinin rəftarını tez korrektə edə bilməyən şəxslərə düşmə tendensiyasına malikdir. Alıcıların vergi tutulan malı digər mallarla əvəzetmə qabiliyyəti nə qədər yüksək olarsa, onlar vergi yükünü də bir o qədər asan şəkildə digər şəxslərin üzərinə keçirə bilirlər. Analoji olaraq, əgər istehsalçılar özlərinin məhsullarına vergi daxil edilən sahəni nə qədər asan şəkildə tərk edərlərsə, onda bu halda təklif əyriləri elastik hesab edilir və verginin ödənilməsi yükü istehlakçıların üzərinə düşmə tendensiyasına malik olur. Bu onunla izah edilir ki, vergini ödəməyə məcbur olan satıcılar normal səviyyədə daha az mənfəət norması əldə edirlər və bu da onları istehsalı dayandırmağa vadar edəcəkdir. İstehlakçılar və istehsalçılar üçün vergitutma yükünün paylanması nəticələrinin ölçülməsi uyğun olaraq tələbin və təklifin elastiklikləri barədə məlumatların mövcudluğunu tələb edir.

### **2.3.5. Vergi yükünün paylanması bəzi əlavə məsələləri**

#### ***Subsidiyalardan alınan faydanın paylanması***

Malların alınmasına ayrılan subsidiyalara mənfi dərəcə ilə tutulan vergiyə ekvivalent kimi baxıla bilər. Belə halda əvvəlki təhlildən alınan nəticələr öz qüvvəsində qalır və son nəticədə subsidiyanın kimə - istehsalçılara, yaxud istehlakçılara - ödənilməsi heç bir əhəmiyyət kəsb etmir. Bundan başqa, subsidiyanı faktiki əldə edən (mənfi vergi ödəyən) şəxslərin heç də subsidiya proqramının son benefisiarı olması məcburi deyildir. İstehlakçılar və istehsalçılar arasında subsidiyadan əldə olunan faydanın bölünməsi təklifin və tələbin elastikliklərinə uyğun olaraq baş verir. Bu zaman istehlakçıların payı  $eS / (eD + eS)$  ifadəsi ilə müəyyən olunur.

#### ***Əməyə tətbiq olunan vergi yükünün paylanması***

Vergitutma yükünün paylanmasının yuxarıda əldə olunan prinsipləri istehsal amilləri bazarı da daxil olmaqla rəqabətli bazarlarda tutulan bütün vergilərə münasibətdə özünü doğruldur. Məsələn, əmək bazarında əmək haqqına tətbiq edilən vergini nəzərdən keçirək. Yuxarıda göstərildiyi kimi, bu vergi üzrə də yükün paylanması verginin ödənilməsi üzrə hüquqi öhdəliyin işəgötürənlə işçi arasında hansı qayda-da bölünməsindən asılı deyildir. Vergi yükünün paylanması tələbin və təklifin elastikliklərindən asılıdır. Əgər çox vaxt rast gəlinəndiyi kimi, əməyin təklifi nisbi olaraq qeyri-elastik olarsa, onda qanunvericilikdə verginin konkret olaraq kim tərəfindən ödənilməsinin nəzərdə tutulmasına baxmayaraq vergi yükünün böyük hissəsi işçilərin üzərinə düşəcəkdir.

Əgər əsudə vaxt işçilər üçün normal neməti ifadə edərsə, onda qiymətin dəyişməsi nəticəsində əməyin təklifi üçün gəlir və əvəzetmə effektləri qarşılıqlı olaraq kompensasiya olunacaq və belə vəziyyətlərdə əməyin təklif əyrisi əks tərəfə meyl edəcəkdir. İndi isə tutaq ki, ilkin tarazlıq əməyin təklif əyrisinin mənfi meyliyə malik oblastında yerləşir. Onda əmək bazarında daxil edilmiş verginin ödənmə yükü tam məbləğdə əməyin (işçilərin) üzərinə düşəcəkdir, başqa sözlə,

əmək haqqı daxil edilən verginin miqdarından az olmayan məbləğdə azalacaqdır. Bu da onunla izah edilir ki, əmək haqqının azalması əməyin təklifi tərəfdən müsbət cavabı generasiya edir və bu da əlavə olaraq əmək haqqını azalma tərəfə yönəldir. Bu halda işçilər verginin bütün məbləğini ödədiklərinə görə əməyə tələb subyektləri, yəni işəgötürənlər faktiki olaraq əməyə tətbiq edilən vergidən fayda əldə etmiş olurlar.

### *Vergitutma yükünün aralıq paylanması*

Əksər sahələrdə qısamüddətli və uzunmüddətli perspektivlər arasında fərqlərin aparılması faydalı olur. Qısamüddətli perspektivdə fiksə olunmuş kimi identik hesab edilən çoxlu amillər uzunmüddətli perspektivdə dəyişkən ola bilər. Hazırkı vaxtda müəyyən sahəyə investisiya edilmiş kapitalı digər məhsulların istehsalı üçün yararlı formaya gətirmək asan deyildir. Lakin daha uzun perspektivdə yeni kapital qoyuluşlarının digər sahələrə yönəldilməsi, hazırkı vaxtda investisiyalaşmış kapitalın isə heç bir əlavə olunmadan amortizasiya olunması imkanı istisna edilmir. Beləliklə, uzunmüddətli perspektivdə təklifin elastikliyi qısamüddətliyə nisbətən əhəmiyyətli şəkildə yüksək olur. Sahəyə investisiya edilmiş kapitaldan mənfəət vergisinin yükü həmin kapital tam aşınana qədər onun mülkiyyətçisi tərəfindən ödənilməli olacaqdır. Lakin kifayət qədər uzun müddət ərzində yeni investisiyalar qoyulmadıqda, məhsul buraxılışı həcmi aşağı düşür və buraxılan məhsulun qiyməti bu sahəyə investisiya olunan kapitalın mənfəət normasının digər sahələrdəki mənfəətə ekvivalent məbləğdə təmin olunması məqsədi ilə yüksəlir. Belə keçid dövrü ərzində vergi yükü kapitalın üzərinə düşür. Bu da özündə vergitutma yükünün aralıq paylanmasını ifadə edir. Lakin uzunmüddətli perspektivdə kapitalın təklifi elastik olarsa, vergi yükü digər amillərin və istehlakçıların da üzərinə düşəcəkdir.

Əgər uzunmüddətli perspektivdə sahəyə kapitalın sərbəst axını üçün maneələr yoxdursa, onda bu sahədə normal olmayan yüksək mənfəət norması uzun müddət saxlanıla bilməz. Lakin nəzərə alınmalıdır ki, subsidiyalara mənfi işarəli vergi kimi baxılır və bu səbəbdən də keçid dövründə sahə üçün güzəştli vergitutma rejimi bu sahədə olan kapitalın mülkiyyətçiləri üçün faydalı ola bilər, ona görə ki, onlar

normal olmayan yüksək mənfəət əldə edəcəklər. Uzunmüddətli perspektivdə rəqabət mexanizminin fəaliyyəti nəticəsində normal olmayan yüksək mənfəət bu sahəyə yeni investisiyaların cəlb olunmasına şərait yaratdığına görə bu üstünlük də aradan qalxacaqdır. Bununla yanaşı, istehsalçılar üçün bu üstünlük keçid dövrü ərzində onların güzəştli vergitutma rejiminə nail olmağa çalışması üçün kifayət qədər əhəmiyyətli ola bilər.

Vergitutma yükünün keçid paylanması üçün analoji effektləri insan kapitalına investisiyaları əhatə edən öhdəliklər də daxil olmaqla bu və ya digər öhdəliklərin uzunmüddətli təbiəti ilə xarakterizə olunan ən müxtəlif iqtisadi situasiyalarda yaranır.

## **2.4. Vergitutmanın statik və dövrlərarası nəticələrinin müqayisəsi**

Məlumdur ki, dövlət maliyyəsi nəzəriyyəsi hökumətin fəaliyyətinin dövrlərarası nəticələri nəzərə alınmadan təhlilin statik prinsipləri əsasında işlənib hazırlanır [9, 32]. Vergitutma nəzəriyyəsinin bir sıra məsələləri statik nöqteyi-nəzərdən müvəffəqiyyətlə statik təhlilə uyğun gəlir, ona görə ki, onlar həm təbiətinə görə statikdirlər, həm də alınan nəticələri heç bir ciddi dəyişiklik edilmədən dinamik konsepsiyaya uyğunlaşdırmaq mümkündür. Bir misal gətirək: tariflərin əhalinin rifah səviyyəsinə təsirinin təhlili David Rikardo tərəfindən müqayisəli statika əsasında aparılmışdır. Buna baxmayaraq bu məsələ hazırkı vaxta qədər həmin mövzuya müasir dünyagörüşün əsasını təşkil edir. Statik təhlilin dinamik təhlildən heç də həmişə pis olması vacib deyildir.

Bununla yanaşı, vergi siyasətinin bir sıra məsələləri öz mahiyyətinə görə dövrlərarası (dinamiki) xarakter daşıyır. Çox vaxt baxılan bu problem digər məsələlərlə yanaşı, vergitutmanın faiz tarifi, yığım, kapital yığım, iqtisadi artım kimi parametrlərə təsiri ilə bağlı olduqda müşahidə edilir. Belə hallarda statik yanaşmaya əsaslanan sağlam düşüncədən sadəlövhçəsinə istifadə edilməsi düzgün olmayan nəticələrə gətirib çıxara bilər. Həmçinin elə hallar da ola bilər ki, məqsəd tək-cə bu və ya digər siyasətin son nəticələrinin aşkara çıxarılmasından deyil (bu da çox vaxt statik metodların köməyi ilə əldə olunur), habelə bu cür siyasətin zaman nəticələrinin qiymətləndirilməsindən, həmçinin iqtisadiyyatın mövcud vəziyyətdən onun son vəziyyətə keçidi zamanı müvafiq iqtisadi aqreqlərin dəyişməsi ayrılmasının müəyyən edilməsindən ibarət olur. Belə problemlərin araşdırılması, təhlilinin aparılması üçün zaman axımına malik qarşılıqlı əlaqəli iqtisadi parametrlərin birbaşa təhlilinin aparılması zərurəti yaranır. Belə ki, məsə-

lən, yeni tətbiq olunan hər hansı effektiv olmayan vergi ilkin mərhələdə investisiyaların və yığımın sonrakı azalması hesabına dövlət büdcəsinin gəlirlərini artıracaqdır ki, bu da iqtisadi artımın, son nəticədə gəlirlərin artım sürətinin azalmasına səbəb olacaqdır.

Dinamiki mülahizələr iqtisadi siyasətin və təhlilin işlənməsinin dəyişməz vacib hissəsi sayılır. İqtisadi artım və ümumi tarazlıq nəzəriyyələrinin işlənilib hazırlanması mövcud metodların diapazonunu genişləndirmiş və vergi siyasətinin dinamiki nəticələrinin daha ciddi hesablaşma qiymətləndirmələrinin aparılmasına imkan vermişdir. Yaxın zamanlarda əldə olunmuş endogen artım nəzəriyyəsi bu imkanların sonrakı genişləndirilməsinə imkan yaratmışdır. Dövlərlərarası yanaşma hazırda mövcud olan və gələcəkdə formalaşan büdcə-vergi tədbirləri arasında, həmçinin gələcəkdə gözlənilən hadisələrlə ev təsərrüfatlarının müasir rəftarı arasında əlaqələrə yüksək diqqətin yetirilməsini nəzərdə tutur. Vergi siyasətinin təhlilində əhəmiyyətli rol oynayan bu növ qarşılıqlı əlaqələr statik təhlil zamanı hiss olunmayacaq dərəcədə dəyişməz qalmalı idi. Bu paraqrafda vergi siyasətinin dinamiki təhlilini əhatə edən bir neçə mövzu nəzərdən keçirilir. Həmin məsələlər dövlərlərarası yanaşmanın malik olduğu potensialı əks etdirməklə vergi siyasəti üçün vacib əhəmiyyət kəsb edir.

#### ***2.4.1. Vergilərin tutulması vaxtı və Rikardo ekvivalentliyi***

İstehsal həcmi yüksəldilməsi və işsizliyin azaldılması məqsədilə vergilərin müvəqqəti aşağı salınmasının effektivliyi barədə tez-tez yaranan məsələ vergi siyasəti üçün az maraq kəsb etmir. Ənənəvi statik metoda uyğun olaraq cari dövrdəki vergi gəlirlərinin dövlət borcu ilə əvəz edilməsi, yəni gələcəkdə vergilərin artırılması hesabına cari dövrdə vergilərin azaldılması bir tərəfdən, iqtisadiyyatı stimullaşdırır, ona görə ki, bu zaman ev təsərrüfatlarının sərəncamında daha çox vəsait qalır və onlar özlərini daha imkanlı hiss edirlər. Digər tərəfdən, dövlət borc vəsaitlərinin cəlb edilməsində özəl investorlarla rəqabət aparmalı olur ki, bu da faiz tariflərinin artımına və özəl investisiyaların sıxışdırılmasına gətirib çıxarır. Faiz tariflərinin artımı zamanı ev



təsərrüfatlarının daha çox vəsaitləri yığma yönəltməyə maraqlı olduqlarına baxmayaraq daxili yığımların ümumi məbləği, yəni özəl yığımlarla dövlət büdcəsinin kəsiri arasındakı fərq azalmalı olacaqdır. Bundan əlavə, məcmu (həm dövlət, həm də özəl) daxili yığımın həcmnin azalmasına xarici iqtisadi fəaliyyət sektorunda yaranan analogi uyğunsuzluq da təsir edəcəkdir.

Həmin strateji problemin dinamiki metodun köməyi ilə araşdırılması zamanı mümkün nəticələr və onların yaranmasına səbəb olan amillər tamamilə fərqli olacaqdır. Dövlət xərclərinin müvafiq ixtisarı aparmadan vergilərin aşağı salınması vergi yükünün yaranması vaxtının onun diskontlaşdırılmış cari dəyəri saxlanılmaqla gələcəyə keçirilməsini ifadə edir. Beləliklə, vergilərin cari azaldılması gələcəkdə vergilərin artırılmasını nəzərdə tutur və hətta onların diskontlaşdırılmış cari dəyəri borc öhdəlikləri üzrə yeni emissiyanın məbləğinə bərabər olacaqdır. İqtisadiyyatın belə siyasətə qarşı reaksiyası ev təsərrüfatlarının gələcəkdə yüksələ bilən borc öhdəlikləri üzrə gözləmələrinə, həmçinin onun ev təsərrüfatlarına hansı formada təsirindən asılıdır. Son 20 il ərzində iqtisadçı R.C.Berrou (*Robert J. Barro*) ilk dəfə David Rikardo tərəfindən təklif olunan və Rikardo ekvivalentliyi adını daşıyan köhnə nəzəriyyəni bərpa etdi [42]. Bu nəzəriyyəyə əsasən dövlət borcunun yaranması (artırılması) hesabına vergilərin cari aşağı salınması real nəticələrə malik deyildir və iqtisadiyyatın həm mövcud, həm də gələcək inkişaf trayektoriyasını dəyişmir. Rasional düşünən iqtisadi agentlər gələcək diskontlaşdırılmış cari dəyərli (bu dəyər vergilərin azaldılması hesabına iqtisadi subyektlərin rifah vəziyyətinin artımına bərabər götürülür) yüksəldilmiş vergi öhdəliklərini əvvəldən görərək özlərini elə aparacaqlar ki, elə bil nə vergilərin azalması, nə də borcların yaranması (artımı) baş verməmişdir. Onlar borc öhdəliklərinin emissiyasını özlərinin vergilərin azaldılması hesabına yaranan yığımlarının artımı ilə kompensasiya edirlər və bununla da sonuncunun gözlənilən gələcək artımına hazırlaşirlər. Müvafiq olaraq faiz tarifləri, özəl investisiyalar, istehlak və ödəniş balansı dəyişməz qalacaqdır.

Rikardo ekvivalentliyindən irəli gələn effektlərin mahiyyəti, ifadəliliyi aşağıda göstərilən, lakin bunlarla məhdudlaşdırılmayan, bir sıra amillərdən asılıdır.

Birinci amil iqtisadi agentlərin planlaşdırma dövrü sayılır. Həyat tsiklləri fərziyyəsinə uyğun olaraq fiziki şəxslər öz həyatlarının birinci hissəsində vəsaitləri yığma yönəldir, ikinci hissəsində isə onları xərcləyirlər. Əgər bunu özəl yığımların yaranmasının əsas səbəbi hesab etmək olarsa, onda uzaq gələcəkdə vergilərlə kompensasiya ediləcək dövlət borcunun yaranması (artması) hesabına vergilərin hazırkı azaldılması real təsir göstərməli olur ki, bu da Rikardo ekvivalentliyin pozulmasına gətirib çıxarır. Bu siyasət faktiki olaraq vergilərin azaldılması hesabına cari dövrdə yaranan borcun ödənilməsi üçün zəruri olan vergiləri ödəməli olan gələcək nəsillərin gəlirlərinin hazırkı nəsillərə keçirilməsinə gətirib çıxaracaqdır. Hazırkı nəsillər tərəfindən bütün həyatı boyu əldə edilən gəlir vergilərin azalmış məbləği qədər artacaqdır. Yığımlar üçün bu artımın yalnız bir hissəsi istifadə olunacaqdır. Beləliklə, Rikardo tərəfindən göstərilən xüsusi yığımların artımı vergilərin azaldılmış məbləğinə bərabər həcmdə buraxılmış borc öhdəliklərinin ödənilməsi üçün kifayət etməyəcək və bir qayda olaraq dövlət borcu xüsusi (özəl) investisiyaları sıxışdırmalı olacaqdır. Nəticədə gələcək nəsillər üçün az kapital ehtiyatı, böyük həcmdə borc məbləği və daha yüksək faiz tarifləri miras qoyulacaqdır.

Əksinə, nəsillərarası altruist əlaqələrin mövcudluğu (yəni əmlakın daha çox gələcək nəsillərə saxlanılmasına meyllilik) zamanı, hansı ki, bu zaman xüsusi yığımların əsas motivi miras saxlama istəyi sayılır, Rikardo ekvivalentliyi daha aydın nəticələrə gətirib çıxarır. Bu halda yalnız fiziki şəxslər deyil, həm də onların davamçıları (nəvə-nəticələri) müvafiq iqtisadi agentlər sayıla bilərlər. Nəsillərarası altruist əlaqələr hesabına vergilərin gələcək artım gözləntiləri həmin diskontlaşdırılmış cari dəyər həcmində yığımların artımına səbəb olacaqdır. Nəticədə fərdi yığımların artımı Rikardo ekvivalentliyi nəzəriyyəsinin qeyd etdiyi kimi, dövlətin borcu hesabına maliyyələşdirilən vergilərin azalmasının nəticələrini təmizləyəcəkdir.

İkinci amil likvidliyin məhdudluğu sayılır. Ev təsərrüfatları likvidliyin məhdudluğunu hiss edirlər, belə ki, onlar gələcək gəlirlər hesabına özlərinin cari istehlak səviyyəsini yüksəltmək üçün vəsaitləri borclamaq istədikdə, kredit bazarlarının məhdudluğu səbəbindən bu imkanlardan məhrum olurlar. Əgər bəzi ev təsərrüfatları həqiqətən də likvidliyin məhdudluğunu hiss edirlərsə, onda vergilərin aşağı salın-

ması onların cari istehlakını yüksəldəcəkdir. Belə siyasət onları kredit bazarlarında rast gəlinən maneələri keçməyə imkan verir. Bu da vergilərin aşağı salınması nəticəsində əldə olunan vəsaitlərin daha yüksək cari istehlaka yönəldilməsi yolu ilə, həmçinin gələcəkdə daha yüksək vergilərin ödənilməsi hesabına əldə olunur. Məhdud likvidliyə malik ev təsərrüfatları nöqtəyi-nəzərindən dövlət vergilərin aşağı salınmasının maliyyələşdirilməsi üçün onların adından borc vəsaitlər alır. Beləliklə, dövlət borc öhdəliklərinin buraxılışı hesabına vergilərin aşağı salınması real nəticələrə gətirib çıxara bilər ki, bu da Rikardo ekvivalentliyi nəzəriyyəsi ilə ziddiyyət təşkil edir.

Nəhayət üçüncü amil, vergitutmanın yaratdığı uyğunsuzluqlarla bağlıdır. Belə ki, borc öhdəliklərinin buraxılışı hesabına maliyyələşdirmə neytral xarakterə malik deyildir və bu da Rikardo ekvivalentliyi nəzəriyyəsi ilə ziddiyyət təşkil edir. Gözləmək olardı ki, ödənilməmiş dövlət borclarının həcmindəki dəyişikliklər (artım, yaxud azalma) həm orta və son vergitutma dərəcələrinin səviyyəsində, həm də fəaliyyət müddətlərində dəyişikliklərə gətirib çıxaracaq və bununla da ümumi effektivlik itkilərini artırıb, yaxud azaldacaqdır. Vergi yükünün bu və ya digər konkret dövrdə cəmləşdirilməsi proporsional olmayan vergitutmanın yaratdığı qeyri-effektivliyi də artıracaqdır. Məlumdur ki, əksər situasiyalarda vergitutmanın zamana görə hamarlanması effektivlik itkilərinin minimuma salınmasına gətirib çıxarır. Səbəb isə ondan ibarətdir ki, effektivlik itkiləri vergi dərəcələrinə mütənasib qaydada deyil, daha yüksək tempə artır. Perspektivdə vergi yükünün artırılması hesabına maliyyələşdiriləcək vergiləri cari dövrdə aşağı salmaqla cari vaxt üçün effektivlik itkilərini azaltmaq mümkündür. Aydın ki, bu da gələcəkdə qeyri-effektivliyin yüksəlməsi hesabına baş verəcəkdir. Nəticədə iqtisadiyyatda qeyri-effektivliyin ümumi artımı baş verir. Beləliklə, baxılan siyasət iqtisadiyyatın gələcək inkişaf trayektoriyasını dəyişəcək və Rikardo ekvivalentliyi fəaliyyət göstərməyəcəkdir.

### **2.4.2. Borc və inflyasiyalı maliyyələşmə**

“İnflyasiyalı vergi”nin tutulması vaxtının dəyişdirilməsi borc maliyyələşdirilməsinin nəticələrinin qiymətləndirilməsi zamanı tətbiq olunan analogi təhlilə müvafiq olan dinamiki təhlilə uyğun gəlir. Bu təhlil ilk növbədə dövlət büdcəsinin kəsirini əhəmiyyətli dərəcədə pul emissiyası yolu ilə maliyyələşdirən ölkələr üçün aktualdır.

Hökumət büdcə kəsirini azaltmadan, yəni özünün real xərclərinin cari dəyərini və vergi daxilolmalarını əvvəlki səviyyədə saxlayaraq inflyasiyalı maliyyələşdirmədən borc maliyyələşdirilməsinə keçməklə inflyasiya səviyyəsini azaltmağa çalışacaqdır. Belə situasiyada emissiyalı maliyyələşmənin azaldılması dövlət borcunun artımını yaradacaqdır. Lakin uzunmüddətli planda pul kütləsinin artım tempinin bu şəkildə yavaşdırılması iqtisadi cəhətdən məqbul hesab edilə bilməz. Ona görə ki, real vergi gəlirlərinin və xərclərin dəyişmə dinamikası əvvəlki kimi qalır, dövlət borcunun gələcək ödənişi üçün isə son nəticədə pul emissiyasına tərəf üz tutulmalıdır. Başqa sözlə desək, hökumət yalnız pul kütləsinin artım dövrünü başqa vaxta keçirir.

Belə şəraitdə pul kütləsinin cari məhdudlaşdırılması siyasəti inflyasiyanın uzunmüddətli tempinə təsir etməyəcəkdir. Bununla yanaşı, pul kütləsinin gələcəkdə gözlənilən artımı istiqamətində aparılan belə siyasət, hətta qısamüddətli planda belə çətin ki, inflyasiyanı əhəmiyyətli şəkildə aşağı sala bilsin. Pul kütləsinin artım tempinin ilkin aşağı düşməsi, çox ehtimal ki, paralel olaraq pula tələbin aşağı düşməsi və ya onun dövriyyə sürətinin yüksəldilməsi ilə kompensasiya olunacaqdır ki, bunun nəticəsində də həm cari, həm də gələcək inflyasiya templəri heç bir hiss olunacaq dəyişikliklərə məruz qalmayacaqdır. Beləliklə, istənilən plan (hətta inflyasiya müvəqqəti dondurulsa belə), əgər o, büdcə kəsirinin daimi real azalmasını nəzərdə tutmursa, uğursuzluğa düşər olacaqdır.

### **2.4.3. Kapitaldan tutulan vergilərlə xüsusi yığımlar arasında əlaqənin təhlili**

Ötən əsrin 50-60-cı illərində kapitaldan əldə olunan gəlirlərdən tutulan vergilərin özəl yığımlara təsirinin ənənəvi izahı ingilis iqtisadçısı Con Keynsin (*John Maynard Keynes, 1883-1946*) statik istehlak tələbi modelinə əsaslanırdı. Bu modelin daha məlum variantına əsasən fiziki şəxslər vergilər ödənildikdən sonra öz gəlirlərinin istənilən artımının sabit hissəsini yığma və istehlaka yönəldirlər. Bu da adətən istehlaka sabit son meyllilik adlandırılır. Nəticədə kapitaldan əldə olunan gəlirlərə bu zaman renta şəklində baxılır. Başqa sözlə, burada nəzərdə tutulur ki, kapitaldan alınan gəlirlərin vergiyə cəlb olunması resursların paylanmasına təsir etmir və kapitalın həcmi təxmini olaraq fiksə olunmuş kimi hesab etmək olar. Lakin bu təhlil zamanı əvəzetmənin dövrlərarası effekti nəzərə alınmadığına görə kapitalın vergiyə cəlb olunması optimal hesab edilirdi.

XX əsrin 70-ci illərində bu yanaşma daha ciddi şəkildə intensiv tənqiddə məruz qalmalı oldu. Bir sıra iqtisadçılar, o cümlədən amerika iqtisadçıları Martin Feldsteyn (*Martin S. Feldstein, 1939*) və Mixael Boskin (*Michael J. Boskin, 1945*) təsdiq etdilər ki, kapital gəlirlərinin vergitutmaya cəlb edilməsi yığma və artıma əhəmiyyətli dərəcədə təsir göstərir [42]. M. Boskin və digər iqtisadçılar qeyd olunan problemi empirik üsullarla tədqiq edərək göstərmişlər ki, yığım faiz tariflərinə münasibətdə qeyri-elastikliklə xarakterizə olunmur. Aşkar edilmişdir ki, vergilər ödənildikdən sonra kapitaldan əldə olunan gəlirlərin vergitutmaya cəlb olunması nəticəsində həmin gəlirlərdə yaranan dəyişikliklər vacib dinamik nəticələrə gətirib çıxara bilər, yığımları isə kapitalın cari gəlirliliyinin sabit funksiyası kimi təsəvvür etmək mümkün deyildir.

Son zamanlar bir sıra iqtisadçılar (*Alan Auerbax, Robert Lukas* və s.) dinamik metodların köməyi ilə kapitaldan gəlirlərin yığma, kapital yığımina və rifah vəziyyətinə təsirini öyrənmişlər [42, 60]. Həm empirik hesablamalar, həm də analitik təhlillər göstərmişdir ki, kapitalın vergiyə cəlb olunması rifah vəziyyətinə əvvəllər təsəvvür edildiyindən də daha ciddi təsir göstərir.

Cari yığımlar, həmçinin gələcək istehlak səviyyəsinin yüksəldilməsi məqsədi ilə də toplanır. Əgər bir-birinin ardınca gələn nəsillər altruist əlaqələrlə bağlıdırlarsa və kapitalın gələcək nəsillərə saxlanması meyllilik yığımın formalaşmasının əsas motivi hesab edilsə, onda istehlak daha uzaq gələcəyə saxlanıla bilər. Belə hallarda cari istehlak həmin cari istehlakın qiyməti ilə gələcək mümkün istehlakın qiymətinin davamətmə müddəti arasındakı əlaqədən asılıdır. Hazırkı istehlak qiyməti ilə müqayisədə gələcək istehlakın nisbi qiyməti hazırkı istehlak vahidindən imtina etmək yolu ilə hər hansı gələcək vaxt anında əldə olunan istehlak həcmi ifadə edir. Beləliklə, istənilən gələcək zaman anında cari istehlakla müqayisədə bu nisbi istehlakın qiyməti mürəkkəb faizlər düsturundan və müvafiq illər üzrə faiz tariflərindən istifadə edilməklə həmin gələcək zaman müddətində aparılan hesablamalar nəticəsində əldə olunur.

Kapitaldan əldə olunan gəlirlərdən tutulan vergi faiz tariflərini aşağı salmaqla vergi tətbiq edilənə qədərki və sonrakı gəlirlilik arasında fərq yaradır. Müvafiq olaraq kapitaldan əldə olunan gəlirlərə vergi tətbiq edildikdən sonra bu günki istehlakın bir vahidindən imtina edilməsi gələcək istehlakın daha az həcmdə həyata keçirilməsinə imkan verir, yəni gələcək istehlakın dəyəri bu günki nöqteyi-nəzərdən daha yüksək olur. Pul yığımları üçün əsas motiv kimi çıxış edən gələcək istehlak dövrü hazırkı vaxtdan nə qədər uzaq götürülsə, vergilərin müqayisəli qiymətlərdə yaratdığı uyğunsuzluq da bir o qədər böyük (hiss olunan) olacaqdır. Bu da mürəkkəb faizlər düsturuna uyğun olaraq bu faizlərin mövcud olduğu çoxlu dövrlər ərzində aşağı salınmış faiz tarifləri effektinin yığımı nəticəsində baş verir. Beləliklə, kapitaldan əldə olunan gəlirlərdən vergilər qısamüddətli yığımlara nisbətən uzunmüddətli yığımlara marağın əhəmiyyətli dərəcədə aşağı düşməsinə səbəb olur.

Statik təhlilin postulatlarına uyğun olaraq kapitalın qısamüddətli təklifi vergilər ödənildikdən sonra gəlirliliyin dəyişməsinə münasibətdə nisbətən aşağı elastikliyə malik olur. Lakin uzunmüddətli perspektivdə kapitalın təklifi vergilər ödənildikdən sonra gəlirlilikdə baş verən dönməz dəyişikliklərə münasibətdə həqiqətən artan elastikliyə malik olur. Bu da bir-birinin ardınca gələr müxtəlif dövrlərdə aşağı səviyyəli yığımların kapital ehtiyatına göstərdiyi təsirlərin məcmusu (kumulyativ təsir) hesabına baş verir. Belə ki, məhsuldarlıq artımı-

nın bir hissəsi istehsal təyinatlı yeni məhsullarda təcəssüm olunmuş texnoloji dəyişikliklərin tətbiqi hesabına əldə olunduğuna görə kapitala yüksək vergilər məhsuldarlığın artımının ləngidilməsini, iqtisadi artımın məhdudlaşdırılmasını yarada bilər və son nəticədə həm yığımın, həm də istehlakın səviyyəsinin aşağı düşməsinə səbəb ola bilər.

#### ***2.4.4. Vergitutma, insan kapitalının yığımı və iqtisadi artım***

İqtisadi artımın klassik nəzəriyyəsi fiziki kapital yığımına daha çox üstünlük vermişdir. Texnoloji tərəqqinin, insan kapitalı yığımının və iqtisadi artımın digər amillərinin təhlillə əhatə olunmasına baxmayaraq bunlar adətən iqtisadi siyasətin təsir dairəsindən kənarda qalır. Son illərdə işlənib hazırlanmış yeni artım nəzəriyyəsi iqtisadi artım templərinin uzunmüddətli yüksəlişinə imkan verən amillərə xüsusi diqqətin yetirilməsini zəruri etmişdir.

Gəlirlərin vergiyə cəlb edilməsi bir sıra istiqamətlər üzrə insan kapitalının yığımına da təsir göstərir. Kapitaldan əldə olunan gəlirlərin vergiyə cəlb edilməsi insan kapitalına qoyuluşların nisbi cəlbəediciliyini yüksəltməklə fiziki kapitalın xalis gəlirliliyini azaldır. Kapitalın vergiyə cəlb olunması yığımların azalmasını yaradır ki, bu da öz növbəsində zaman keçdikcə fiziki kapitalın həcmnin azalmasına gətirib çıxarır. Nəticədə fiziki kapitalla müqayisədə iş qüvvəsinin nisbətən daha asan əlçatan olması səbəbindən əmək haqqı tarifləri azalmaya doğru meyli olacaqdır. Gələcəkdə aşağı salınmış əmək haqqı insan kapitalına cari qoyuluşların gəlirliliyinin aşağı düşməsinə ifadə edir. Bu iki effekt əks vəziyyətli istiqamətlərdə fəaliyyət göstərir, ona görə də analitik nöqteyi-nəzərdən kapitaldan əldə olunan gəlirlərin vergiyə cəlb olunmasının insan kapitalının yığımına təsirini birmənalı təsvir etmək mümkün deyildir.

Əgər insan kapitalı yığımının başlıca amili vaxt hesab edilərsə, onda bu proseslə bağlı əsas məsrəflər kimi insan kapitalının yığımı üçün zəruri olan dövrdə itirilmiş əmək haqqı olacaqdır. Bu məsrəflər daha uzun təlim müddəti, yaxud əmək bazarına daha gec daxil olma nəticəsində yaranı bilər. Beləliklə, əmək haqqının aşağı salınması yolu ilə



əmək gəlirlərinin vergiyə cəlb edilməsi insan kapitalına investisiya məsrəflərini azaldır. Lakin, bununla bərabər o, insan kapitalına cari investisiyaların gələcək gəlirliliyini, yəni gələcək əmək haqqını da həmin nisbətdə azaldır. Başqa sözlə, əmək gəlirlərinin vergiyə cəlb edilməsi insan kapitalı ilə bağlı olan həm gəlirləri, həm də məsrəfləri eyni dərəcədə azaldır.

Əmək gəlirlərinin vergiyə cəlb edilməsi həmçinin ümumi xarakterli tarazlı effektlər vasitəsilə insan kapitalına da mənfə təsir göstərir. Əmək haqqına vergilər əməyin təklifini, bu şəkildə insan kapitalından istifadə əmsalını bərpa olunmayacaq dərəcədə azaldır. İnsan kapitalından istifadənin analoji şəkildə azaldılması kapital ilə əmək resursları arasındakı nisbəti azaldan kapitaldan əldə olunan gəlirlərin vergitutmaya cəlb olunması səbəbindən də yarana bilər ki, bunun nəticəsində də uzunmüddətli perspektivdə əmək haqqının müvafiq aşağı düşməsi baş verir.

Bununla yanaşı, vaxt insan kapitalı yığımının vahid amili hesab edilə bilər. İnsan kapitalının effektiv yığımı fiziki kapitalın, yaxud infrastruktur, yəni məktəblər, universitetlər, laboratoriyalar və s. formasında cəmiyyətin keçmiş investisiyalarını tələb edir. Beləliklə, kapitaldan gəlirlərin vergiyə cəlb olunması mövcud fiziki kapitalı azaltmaqla insan kapitalı yığımının imkanlarını məhdudlaşdırma bilər.

Kəmiyyət və statistik tədqiqatlar adətən insan kapitalının iqtisadi inkişafa müsbət təsirini təsdiq edir. Aparılmış təhlillərlə həmçinin müəyyən edilmişdir ki, həm kapitaldan əldə olunan gəlirlərin, həm də əmək gəlirlərinin vergitutmaya ümumi təsiri insan kapitalı yığımı üzrə artım tempini əhəmiyyətli dərəcədə yavaşda bilər. Müvafiq olaraq inkişaf və artım nöqtəyi-nəzərindən gəlirlərin deyil, istehlakın vergiyə cəlb olunması üstünlük təşkil edir. İstehlakın vergiyə cəlb edilməsi vaxt baxımından istehlakın nisbi qiymətlərini dəyişmir və bununla da resursların dövrlərarası paylanmasına münasibətdə neytral xarakterə malikdir. Bununla belə hətta o, müvafiq nisbi məsrəfləri, yəni istehlak nöqtəyi-nəzərindən fiziki və insan kapitalının qiymətlərini azaltmaqla onların yığımını stimullaşdırır. Nəticədə digər vergitutma növləri ilə müqayisədə o, ölkənin istehsal resurslarının uzunmüddətli ehtiyatının və onun iqtisadi artım templərinin yüksəldilməsinin potensial imkanlarına malikdir.



## **2.5. Gəlirlərin vergiyə cəlb edilməsi ilə müqayisədə istehlakın (xərclərin) vergiyə cəlb olunması**

Hələ məşhur iqtisadçı Con Stüart Milin dövründən başlayaraq şəxsi istehlakla bağlı xərclərə birbaşa verginin tətbiq edilməsinin mümkünlüyü bir sıra iqtisadçıların diqqətini cəlb etmişdir. Demək olar ki, bütün hallarda bu verginin gəlirlərin vergitutmaya cəlb olunmasına alternativ kimi, daha dəqiq desək, fiziki şəxslərin gəlir vergisinin əvəzedicisi şəklinə daxil edilməsi nəzərdə tutulurdu. “Xərclərə”, yaxud “şəxsi pul axınlarına” tətbiq olunan vergi ilə ümumi qəbul edilmiş gəlir vergisi arasında köklü fərq ondan ibarətdir ki, bunlardan birincisinin fəaliyyət sferasından şəxsi gəlirin yığma yönəldilən, yəni investisiya olunan hissəsi çıxılır. Belə ki, gəlirin bir hissəsi istehlak olunur, digər bir hissəsi isə yığma yönəldilir. Xərclərə tətbiq olunan vergi istehlakdan tutulmaqla onun payı isə çıxılma yolu ilə müəyyən edilir. İstehlaka tətbiq olunan ƏDV, yaxud satış vergisindən fərqli olaraq xərclərə tətbiq olunan vergi şəxsi vergi sayılır. Beləliklə, vergi öhdəlikləri ödəyicinin iqtisadi vəziyyətinə uyğun gətirilib çıxarılır. Eyni zamanda, şəxsi istehlaka tətbiq edilən birbaşa vergiyə proqressiv xarakter də verilə bilər.

Hazırkı vaxtadək xərclərə vergi yalnız iqtisadçıların işləmələrində (tədqiqatlarında) mövcud olmuşdur, onun praktiki tətbiqi halları isə çox az rast gəlinir. Faktiki olaraq o təxminən 1960-cı ildə ingilis iqtisadçısı Nikolas Kaldorun (*Nicholas Kaldor, 1908-1986*) məsləhəti ilə yalnız Hindistan və Şri-Lankada daxil edilmiş, lakin tezliklə də ondan imtina edilmişdir. Şri-Lanka 1976-cı ildə yenə də bu vergini daxil etmiş, lakin 1977-ci ildə yenidən ləğv etmişdir. Hər iki ölkədə xərclərə vergi fiziki şəxslərin gəlir vergisinə münasibətdə əlavə xarakterə malik olmuşdur. Daha gec dövrlərdə Amerika Birləşmiş Ştatlarında, Böyük Britaniyada və İsveçdə xərclərə verginin daxil edilməsinin müm-

künlüyü məsələləri müzakirə olunmuşdur.

Son onilliklərdə iqtisadiyyatı inkişaf etmiş və inkişaf etməkdə olan bir sıra ölkələrdə ƏDV-nin uğurlu tətbiqi və geniş yayılması iqtisadçıların və dövlət xadimlərinin xərclərə tətbiq olunan vergiyə münasibətinə birmənalı olmayan təsir göstərmişdir. Bir tərəfdən, ƏDV-nin populyarlığı istehlaka vergitutma bazası şəklində marağı artırmışdır. Digər tərəfdən isə dolayı vergilərin istehlaka uğurlu tətbiqi və universal xarakterli olması bilavasitə elə həmin makroiqtisadi aqreqata istiqamətlənmiş əlavə bir vergi alətindən istifadənin məqsədəuyğunluğunu şübhə altına alır. Deyə bilərik ki, gələcəkdə istehlakın birbaşa vergiyə cəlb olunması bir o qədər də istehlakın vergitutma bazası kimi nisbi üstünlüklərindən deyil, daha çox gəlirlərin yenidən bölgüsü vasitəsi kimi gəlir vergilərinin çatışmazlıqlarından asılı olacaqdır.

### *2.5.1. Xərclərə verginin tətbiqinin üstünlükləri*

#### *Effektivlik və neytrallıq*

Gəlirlərə tətbiq olunan vergi ilə müqayisədə istehlaka verginin əsas üstünlüklərindən biri də onun iqtisadi səmərəliliyi hesab edilir. Bu iki vergi arasında fərq özünü “ikiqat vergitutma” gücündə göstərir. Adi gəlir vergisindən istifadə zamanı investisiya gəlirləri iki dəfə vergitutmaya məruz qalır. Belə ki, gəlirlər ilkin əldə olunan zaman bir dəfə vergiyə cəlb olunur. Bundan başqa, əgər bu gəlirlərin bir hissəsi gələcək istehlak üçün keçirilərsə, yığımlardan gəlirlər də hər il vergitutmaya məruz qalacaq ki, bu da faktiki olaraq əmanətlər üzrə faiz tariflərini aşağı salacaqdır. Beləliklə, vergilər ödənilənə qədər gəlirin istənilən hissəsinin yığma yönəldilməsi halında gəlir vergisi mümkün gəlirləri bu məbləğdən iki üsulla azaldır: 1) ilkin əmək haqqına tətbiq olunan vergi ödəyicinin yığma ilkin yönəldə biləcəyi məbləği azaldır; 2) yığımlardan gəlirlər əldə olunduqca tutulan sonrakı vergilər yığımların istənilən ilkin məbləğinin gəlirliliyini aşağı salacaqdır. Birinci effekt özü-özlüyündə gələcək gəlir axınlarını verginin dərəcəsinə proporsional nisbətdə aşağı salır, ona görə ki, ilkin yığımların məbləğini azaldır. İkinci effekt isə vergilər ödənildikdən sonra faiz ta-

riflərini aşağı salmaqla gələcək gəlirlərin sonrakı azalmasına gətirib çıxarır.

Vəsaitlərin yığma yönəldilməsi barədə ilkin qərarla gəlirin son istehlak vaxtı arasında nə qədər uzun vaxt müddəti keçərsə, qeyd olunan bu iki effekt də bir o qədər bir-birini gücləndirəcəkdir. Bu onunla izah edilir ki, vergilər ödənildikdən sonra çoxlu saylı aşağı salınmış faiz tarifləri dövrlərinin məcmu təsiri vergilər ödənilənə qədərki və ödənildikdən sonrakı mürəkkəb faiz tarifləri arasındakı əhəmiyyətli fərqlə eynigüclü ola bilər. Bu effektin xüsusi aktual olması onunla bağlıdır ki, ev təsərrüfatlarının əksəriyyətinin yığımlarını zəruri edən motivlər (xüsusilə də miras yığımı, pensiya təminatı vəsaitləri, mümkün tibbi xərclər və s.), hər şeydən əvvəl istehlakın uzun müddətə sonraya keçirilməsi ilə əlaqədardır. Məsələn, əgər yığımlar üzrə illik faiz tarifi vergi ödənilənə qədər 10 faiz, gəlir vergisinin dərəcəsi isə 30% təşkil edərsə, onda vergilər ödənildikdən sonra bir ilə gəlirlilik 7 faiz (vergilər ödənilənə qədərki səviyyədən 30 faiz aşağı) olacaqdır. Lakin faiz tarifləri və vergi dərəcələri barədə qeyd olunan mülahizələr daxilində 20 il ərzində mürəkkəb faizlər düsturu əsasında hesablanmış faiz tarifi vergilər ödənilənə qədərki tarifə nisbətən 50 faiz aşağı olacaqdır. Deyilənləri ümumiləşdirərək qeyd edə bilərik ki, gəlir vergisi müxtəlif tarixlər arasında istehlakın paylanması üçün mövcud olan gəlirlərin məbləğini azaldır; bununla belə, istehlakın keçirilməsi nəzərdə tutulan müddət böyük olduqca, gəlir vergisinin “cərimə” effekti də bir o qədər təsirli olur.

Gəlir vergisi kimi istehlak vergisi də şəxsin bütün həyatı boyu əldə olunan bu və ya digər gəlir məbləğləri ilə təmin olunan istehlak axınlarını azaldır və beləliklə də, onun real gəlirlərini aşağı salır. Xərclərə vergi real gəlirləri aşağı salmaqla verilən istənilən istehlak həcmnin dəyərini vergi öhdəliklərinin məbləği qədər yüksəldir. Gəlir vergisi gəlirlərin bir hissəsinin birbaşa tutulması hesabına elə həmin nəticələrə də gətirib çıxarır. Bununla belə, gəlir vergisi vergilər ödənildikdən sonra faiz tariflərinin aşağı salınması yolu ilə hazırki istehlakla müqayisədə gələcək istehlakın nisbi qiymətini dəyişir. Başqa sözlə desək, gəlir vergisi müəyyən gələcək istehlak həcmnin formalaşması üçün ödəyiciləri böyük həcmli bu günki istehlakdan imtina etməyə məcbur edir. İstehlaka vergi isə, əksinə, istehlakın zamana görə pay-

lanmasına münasibətdə neytrallığı ilə fərqlənir, ona görə ki, vergi istehlakın həyata keçirilməsi vaxtından (anından) asılı olmayaraq istehlak xərclərindən tutulur. Xüsusi olaraq qeyd edilə bilər ki, istehlaka vergi vergilər ödənilənə qədərki və ödənildikdən sonrakı faiz tarifləri arasında fərq yaratmır və bununla da istehlakın daha sonrakı dövrlərə keçirilməsini, yəni vəsaitlərin yığılmasını “cəzalandırmır”.

Bütün vergilərin qiymət uyğunsuzluqları və bununla da effektivliyin azalmasını yaratmasına baxmayaraq gəlir vergisinin tətbiqi nəticəsində yaranan spesifik uyğunsuzluqlar xüsusilə təhlükəli hesab olunur. Yığımlara olan marağı azaltmaqla və uzunmüddətli yığımlar üçün xüsusi ağırlıq (yük) yaratmaqla gəlirlərin vergitutmaya cəlb olunması məhsuldar investisiyalar üçün mövcud olan vəsaitlərin həcmi bərpa olunmaz azalmasını yaradır. Yığım və investisiyalar üzrə artım templərinin aşağı düşməsi öz növbəsində iqtisadi artıma da ziyan vurur. Digər tərəfdən, istehlaka vergilər, nəzərdə tutulduğu kimi, qeyd olunan mənfəi nəticələrə gətirib çıxarmamalıdır. Birincisi, istehlaka vergilər vergilər ödənildikdən sonra faiz tariflərini aşağı salmır və bununla da vəsaitlərin yığma yönəldilməsinə marağı azaltmır. İkincisi, istehlaka vergilər istehlak malları ilə müqayisədə istehsal təyinatlı malların nisbi qiymətini aşağı salır. Müvafiq olaraq, əgər gəlir vergisi hesabına yaranan uyğunsuzluqlar yığım və investisiyalara qarşı yönəldilmişdirsə, onda istehlaka verginin yaratdığı uyğunsuzluq hallarında isə onun əksi ədalətli olacaqdır.

### ***Ədalətlik***

İstehlakın birbaşa olaraq vergitutmanın bazası kimi seçilməsinin daha mübahisəli aspektləri onun ədalətliliyə münasibətdə nəticələri ilə bağlıdır. Burada əsas məsələ vergi yükünün fiziki şəxslər arasında hansı qaydada - onların ödəmə qabiliyyətliliyinə uyğun olaraq, yaxud da ictimai istehsalın məhsulundan istifadə səviyyəsinə müvafiq şəkildə - paylanmasından ibarətdir. Gəlir vergisinin tərəfdarları Heyq-Saymons qaydasına istinad edərək hesab edirlər ki, gəlir istehlak imkanlarının artımıdır. Bu yanaşmaya əsasən burada mahiyyətinə görə ödəmə qabiliyyətliliyi kimi nəzərdə tutulan gəlir vergitutma kriterisi kimi çıxış edir. Əksinə, xərclərə verginin tərəfdarları isə hesab edirlər ki, fiziki şəxslərin ümumi ehtiyatlara verdiyi töhfədən (gəlirdən)

deyil, bu ehtiyatlardan çıxardığı (istehlak etdiyi) resurslardan verginin tutulması daha ədalətlidir. Bu yanaşma isə “İstehsal amilləri onların son məhsuldarlığını proporsional şəkildə stimullaşdırır” mülahizəsinə əsaslanır. Beləliklə, ümumi gəlir resursların iqtisadi dəyərini ölçür və fərdin cəmiyyətə töhfəsini özündə ifadə edir. Daha yüksək gəlir daha yüksək iqtisadi dəyərə malik töhfəni göstərir, daha yüksək istehlak səviyyəsi isə cəmiyyət tərəfindən təqdim olunan mal və xidmətlərdən daha intensiv istifadəyə cavabdehdir. Son nəticədə vergi yükünün paylanmasının düzgün kriterisinin seçilməsi barədə məsələnin həlli iqtisad elminin həddudlarından kənara çıxır. İqtisadi təhlilin maksimum edə biləcəyi şey müxtəlif seçim variantlarının nəticələrinin aydınlaşdırılmasından ibarətdir.

Praktikada nə gəlir vergisini, nə də istehlaka vergini həmin vergilər üçün nəzərdə tutulmuş vergitutma bazasına dəqiq yönəltmək mümkün deyildir. Vergitutmaya cəlb olunan gəlir mənbələri heç də ödəmə qabiliyyətliliyinin təkmil göstəriciləri hesab edilmir. Ödəmə qabiliyyətliliyini müəyyən edən amillərin tam siyahısı asudə vaxt (istirahət) və digər qeyri-bazar fəaliyyət növləri üçün istehsal resurslarından və vaxtdan istifadəni də özündə birləşdirməlidir. Bu resurslar stimullaşdırma fəaliyyəti üçün istifadə edilə bildiyindən onlar fərdin ödəmə qabiliyyətliliyinin bir hissəsi hesab edilir. Analoji olaraq bilavasitə istehlakçıya məxsus olan resurslardan və vaxtdan birbaşa istifadəni həmişə effektiv şəkildə istehlak vergisinə cəlb etmək mümkün olmur.

Xərclərə vergiyə aid olan daha bir problem hədiyyə və mirasların vergiyə cəlb olunması ilə bağlıdır. Həmin sərvətlərə donor istehlakı kimi baxılırsa, onda bu əmlaklar (vəsaitlər) ödəyicinin vergi öhdəliklərini artırmalıdır. Digər tərəfdən, mülkiyyətin sadəcə olaraq digər şəxsə ötürülməsi cəmiyyətin malik olduğu malları və xidmətləri azaltmadığına görə, hesab etmək olar ki, əldə olunan hədiyyə və miraslar vergitutmadan azad edilməlidir. Birinci yanaşma vergitutma vahidinin fərdi olaraq müəyyənləşdirilməsinə, ikinci halda isə bu vahidə bütöv bir “sülalə” uyğun gəlir.

Bir sıra hallarda təsdiq edilir ki, bütün həyat müddəti nöqtəyi-nəzərindən xərclərə vergi əməyin ödənişi fonduna vergi ilə ekvivalentdir. Buradan nəticə alınır ki, xərclərə vergi muzzdla işləyənlər

üçün həddindən ağır vergi yükü yaradacaqdır. Eyni zamanda, qeyd edilən bu ekvivalentlik yalnız kifayət qədər ciddi şərtlərin gözlənilməsi zamanı mümkün ola bilər. Belə ki, xərclərə verginin daxil edilməsi zamanı ilkin sərvət mövcud olmamalı, mülkiyyətin miras saxlanması qadağan edilməli və bu iki vergidən heç biri progressiv struktura malik olmamalıdır. Bu şərtlərin mövcudluğu zamanı əmək haqqı fiziki şəxsin bütün həyat müddəti ərzində onun gəlirlərinin vahid mənbəyi kimi çıxış edir və son nəticədə onun bütün gəlirlərinin istehlaka sərf olunması nəzərdə tutulur. Beləliklə, xərclərin diskontlaşdırılmış cari dəyəri əmək haqqı şəklində olan gəlirlərin diskontlaşdırılmış cari dəyərinə bərabər olmalıdır. Lakin, əgər ilkin mülkiyyət ehtiyatlarının mövcudluğu nəzərə alınarsa, onda faktiki olaraq xərclərə vergi əmək haqqı fondu ilə müqayisədə ilkin sərvətə tətbiq olunan birdəfəlik vergiyə ekvivalent olacaqdır. Bundan əlavə, əgər hədiyyə və miraslar istehlak kimi vergiyə cəlb olunarsa, onda mülkiyyətin hər dəfə digər şəxsə ötürülməsi zamanı mövcud sərvətdən ilkin vergi tutulacaqdır. Nəhayət, əgər verginin dərəcəsi progressiv olarsa, onda vergi öhdəliklərinin diskontlaşdırılmış cari dəyəri istehlakın zamana görə paylanması asılı olacaqdır. Əgər istehlak müəyyən dövrlərdə cəmləşərsə, onda ümumilikdə vergi öhdəlikləri istehlakın bərabər paylanması halı ilə müqayisədə daha yüksək olacaqdır. Beləliklə, progressiv vergi dərəcələrinin mövcudluğu və əmək gəlirlərinin və istehlakın zamana görə qeyri-bərabər paylanması zamanı əməyə və istehlaka tətbiq olunan vergilər onların dərəcələrinin strukturu eyni olduqda belə ekvivalent olurlar. Beləliklə, istehlaka verginin düzgün tətbiqi zamanı o digər gəlir növləri ilə müqayisədə əmək gəlirlərinə münasibətdə diskriminasiyalı xarakterinə malik olmur.

### ***2.5.2. Fiziki şəxslərin istehlakına verginin tətbiqinin praktiki məsələləri***

İstehlaka birbaşa verginin tətbiqi istiqamətində müxtəlif variantlar təklif olunmuşdur. Aşağıda verilən üç vergi modeli iqtisadçıların və dövlət xadimlərinin diqqətini özünə cəlb edən təkliflərə aiddir. Bunlardan birincisində, fiziki şəxslərin xərclərinə adi gəlir vergisinə analoji olan verginin daxil edilməsi təklif olunur, bu zaman müəyyən şərtlərə cavab verən əmanət, yaxud investisiya hesablarına qoyulmuş xalis depozit məbləğləri vergi bazasından çıxılır. İkinci model vergi öhdəliklərinin zamana görə hamarlanmasını (nisbətən bərabər paylanmasını) nəzərdə tutur, yəni vergitutma bazası şəxsin bütün həyat müddəti ərzindəki istehlak hesab edilir. Üçüncü yanaşma əməyin ödənişi fonduna vergi ilə müəssisənin kassa axınlarına tətbiq olunan verginin məcmusunu özündə birləşdirir. Bu yanaşma həm müəssisələrin mənfəət vergisini, həm də fiziki şəxslərin gəlir vergisini əhatə etdiyinə görə daha uzaq perspektivli məsələləri qarşıya qoyur.

#### ***Fiziki şəxslərin xərclərinə vergi***

Bu vergi həmçinin fiziki şəxslərin kassa axınlarına vergi adı altında da məlumdur. O, xalis yığımların gəlirdən çıxılması yolu ilə istehlakın ölçülməsi ideyasına əsaslanır. Mahiyyətinə görə bu verginin bazası vəsaitlər, o cümlədən əmək haqqı, transferlər, əmanətlərdən əldə olunan pul vəsaitləri, həmçinin yığımların istifadəsi (məsələn, əmlakın satışı) üzrə bütün axınların məcmusunu əhatə edir. Ümumi məbləğdən müəyyən aktivlərin alınmasına sərf olunan bütün təxsisatlar (pul vəsaitləri) çıxılır. Beləliklə, bu metodun tətbiqi zamanı istehlak kassa axınları əsasında ölçülür.

Bu vergini adi gəlir vergisindən fərqləndirən əsas xüsusiyyət yığım və investisiyalara münasibətdə olan yanaşma hesab edilir. Onun praktiki tətbiqi vergitutma bazasından çıxılmalı olan istənilən yığım, yaxud investisiyanı özündə cəmləşdirə bilən müvafiq xüsusi hesabların müəyyən edilməsini tələb edir. Bu hesablar banklar və digər maliyyə-kredit sistemi təşkilatları vasitəsilə açıla bilər, vergitutma məqsədləri üçün onlara yanaşma isə əks kassa axınlarına əsaslanmalıdır. Baş-



qa sözlə desək, bu hesaba qoyulan istənilən əmanət (vəsait) vergitutma bazasından çıxılır, lakin bu vəsaitdən istənilən götürülmə bu bazaya əlavə edilir. Borclara və digər növ kreditlərə yanaşma da qeyd olunan kassa axınları prinsipinə əsaslanır. Borc hesabına əldə olunan vəsaitlər vergiyə cəlb olunur, borcların qaytarılmasına və faizlərin ödənilməsinə yönəldilən vəsaitlər isə vergitutma bazasından çıxılır. Uçotun kassa metodu hesablama metodu üzrə vergilərin tutulması zamanı yaranan bir sıra praktiki problemlərdən azaddır. Beləliklə, faizlərin, dividendlərin hesablanması və kapitalın dəyərinin artımı bilavasitə vergi nəticələri yaratmır. Onlar hesablardaxili əməliyyatlar hesab edilir və vergi orqanları tərəfindən onlara nəzarət edilmir.

Sahibkarlıq fəaliyyətindən gəlirlərlə, həmçinin qeyri-korporativ müəssisələrin gəlirləri ilə bağlı olan problemlər adi gəlir vergisi halında yaranan problemlərlə analojidir. Bununla belə, burada da kassa metodundan istifadə etmək mümkündür. İl ərzində müəssisəyə xalis qoyuluşlar vergitutma bazasından çıxılır, eyni zamanda, istənilən alınan kassa axınları bu bazaya əlavə olunur.

Gəlir vergisinin tətbiqi halında olduğu kimi daha bir problem ev, avtomobil və s. kimi istifadə müddəti daha uzun olan istehlak mallarının hansı qaydada vergiyə cəlb edilməsi ilə bağlıdır. İdeal halda ardıcıl yanaşma bu malların istismarından əldə olunan məbləğlərin sonradan vergitutma bazasına aid edilməsi şərti ilə onlara ilkin sərf olunmuş məbləğlərin bazadan çıxılmasını tələb edərdi. Bundan əlavə, praktiki və inzibati çətinliklər üzündən görünür ki, uzun müddətə istifadə üçün nəzərdə tutulan istehlak mallarının vergitutma məsələləri xüsusi yanaşma tələb edir. Mümkün metodlardan biri də vergilərin avans ödənişindən ibarətdir. Bu o deməkdir ki, uzun istifadə müddətinə malik mallara çəkilən xərclər bazadan çıxılmır, yəni onların alışına cari istehlak kimi baxılır. Müvafiq olaraq bu hallar hesabına sonrakı istehlak axınları da vergiyə cəlb olunmayacaqdır. Xüsusilə də onların sonrakı təkrar satışı zamanı da əldə olunan vəsaitlər vergidən azad edilir.

Əgər xərclərə vergi progressiv struktura malik olarsa, onda uzun istifadə müddətli mallara çəkilən son dərəcə iri xərclər xüsusi vergitutma rejiminin tətbiqini tələb edir. Bu mallardan bəzilərinin, məsələn, ev, mənzil alışlarının maliyyələşdirilməsi borcların və şəxsi yığımların uzlaşdırılması hesabına həyata keçirilir. Kassa yanaşmasının tətbiqi za-



manı hər iki mənbə tam məbləğdə vergitutma bazasına daxil edilir ki, bu da qeyri-adi yüksək vergitutma tarifindən istifadəyə gətirib çıxarır. Bu problemin həll edilməsi üçün iki metoddan istifadə etmək mümkündür. Onlardan birincisi, vergitutma bazasının zamana görə hamarlanmasını (nisbətən bərabər paylanmasını), məsələn, verginin tutulması vaxtını gələcək dövrlərə keçirməklə, nəzərdə tutur. İkinci metodda isə maliyyələşmə mənbələrinə həmçinin verginin avans ödənişi rejimi tətbiq edilir. Beləliklə, borclardan istifadə halında onların alınması heç bir vergi öhdəliyi yaratmır, borc xidmətləri üzrə ödənişlər isə heç bir vergi çıxılmaları hüququ vermir. Analoji olaraq müəyyən alışlar üçün nəzərdə tutulan yığımlar (əmanətlər) çıxılmalara aid edilmir, bu hesablardan vəsaitlərin çıxarılması isə vergitutmaya cəlb olunmur.

### ***Kassa axınlarına vergi***

Bu verginin tətbiqi Beynəlxalq Balyuta Fondunun “Əsas vergilər üzrə islahatlar layihəsi”ndə nəzərdə tutulmuş və o, “kassa axınlarına vergi” adlandırılmışdı. Onun yuxarıda nəzərdən keçirilən xərclərə vergidən əsas fərqi ondan ibarətdir ki, bu zaman vergilərin avans ödənişi metodundan geniş istifadə edilir. Kassa axınlarına vergi kontekstində istənilən aktivin nəzərə alınması zamanı verginin avans ödənişi metodundan istifadə çatışmazlıqlarla xarakterizə olunur. Vergilərin avans ödənişi metodu tətbiq edilərkən bu və ya digər aktivin alışı bazadan çıxılan xərc sayılmır və həmin aktivdən alınan gəlir və onun satışından əldə olunan vəsaitlər də daxil olmaqla bu aktiv hesabına sonrakı gəlir axınları da vergitutmaya cəlb olunmur. Bundan əlavə, kassa axınlarına vergi uçotun kassa metodu ilə bağlı olan bu qeyri-ardıcılığı müsbət amilə çevirir. Kassa axınlarına vergi modeli əmanətlərin formalaşdırılması prosesində fiziki şəxslərə standart kassa uçotu metodu ilə verginin avans ödənişi metodu arasında geniş seçim imkanı verməklə vergi öhdəliklərinin zamana görə hamarlanmasına imkan verir.

Kassa axınlarına verginin dərəcələrinin strukturu əksər hallarda proqressiv olduğuna görə fiziki şəxslərin istehlaka yönəlmiş xərcləri nisbətən yüksək olduqda, onlar yığımlara münasibətdə kassa yanaşmasını seçirlər. Əksinə, nisbətən aşağı istehlak xərcləri halında vergi ödəyiciləri yığımlara verginin avans ödənişi metodundan istifadəyə üstünlük verəcəklər. Belə sistemin vacib xüsusiyyətlərindən biri də ondan ibarətdir ki, vergi öhdəliklərini yalnız müəyyən məsrəflərlə

başqa vaxta keçirmək olar. Əgər vergi ödəyicisi bu və ya digər aktivlə bağlı olan verginin avans ödənişi metodunu seçirsə, onda vergi bazası alışın ilkin dəyərinə bərabər olacaqdır. Lakin əgər, ödəyici kassa metoduna üstünlük verərsə, onda son nəticədə vergi öhdəliyi bu aktiv hesabına maliyyələşdirilən və bu aktivin əsas dəyəri ilə alınan gəlirlərdən ibarət olan istehlak axınları əsasında hesablanıla bilər. Beləliklə, vergi öhdəliklərinin təxirə salınmasına (sonraya saxlanılmasına) görə aktivdən əldə olunan gəlirlərdən tutulan verginin məbləği qədər vəsaiti ödəmək lazım gəlir. Göründüyü kimi, kassa axınlarına verginin bazası vergi ödəyicisinin bütün həyat müddəti ərzində diskontlaşdırılmış cari dəyəri hesab edilir. Ona görə də kassa axınlarına vergi layihəsinə fiziki şəxsin bütün həyat müddəti ərzindəki istehlakının maliyyələşdirilməsi üçün tələb olunan sərvətin məbləğinə progressiv verginin daxil edilməsini nəzərdə tutan proqram kimi də baxıla bilər. Kassa axınlarına vergi vergi öhdəliklərinin zamana görə nisbətən bərabər paylanmasını yaratmaqla ödəyicinin bütün həyatı boyu əldə etdiyi gəlirlərinin strukturundakı müxtəlifliklərdən və ödəyicilər arasında istehlakın strukturundakı fərqlərdən asılı deyildir. Eyni bir diskontlaşdırılmış cari dəyəərə malik, lakin iki müxtəlif zaman strukturlu istehlaka kassa axınlarına verginin tətbiqi zamana görə paylanma baxımından az və ya çox dərəcədə bir-birinə oxşar vergi öhdəliklərinə gətirib çıxaracaqdır.

### ***Kassa axınlarına ikisəviyyəli vergi***

Bu sabit dərəcəli vergitutma aləti ilk dəfə amerika iqtisadçıları Robert Xoll (*Robert E. Hall, 1947*) və Alvin Rabuška (*Alvin Rabushka, 1940*) tərəfindən təklif olunmuş, sonradan isə onun progressiv struktur tarifli variantı Georq Zodrrou (*Georg R. Zodrow, 1936*) və Çarlz Maklur (*Charles E. McLure, 1940*) tərəfindən hazırlanmışdır [42]. Bu verginin əsas xüsusiyyəti onun tutulmasının sadə olması hesab edilir. Müvafiq sistem iki müxtəlif vergidən ibarətdir: 1) fiziki şəxslərin əmək gəlirlərinə tətbiq olunan progressiv strukturlu vergi və 2) müəssisənin kassa axınlarına vergi. Bu verginin hesablanması ÖDV-yə analoji şəkildə aparılır və əmək haqqı xərclərinin çıxılmasına (əvəzləşdirilməsinə) icazə verilir. Kassa axınlarına ikisəviyyəli vergi həm fiziki şəxslərin gəlir vergisinin, həm də müəssisələrin gəlir

lirlərinə verginin əvəz edilməsinə yönəldilmişdir.

Müəssisələrə tətbiq olunan verginin bazasını işçilərə əmək haqqı ödənişləri çıxılmaqla kassa metodu əsasında hesablanmış əlavə dəyər təşkil edir. Bu səviyyə müvafiq olaraq real mal və xidmətlərin dövriyyəsi əsasında tutulan müəssisənin kassa axınlarına vergi ilə analojidir. Buna başqa tərəfdən də, yəni ƏDV kimi də yanaşmaq olar. Belə ki, ƏDV-nin hesablanmasında olduğu kimi, əlavə olaraq işçilərin əmək haqlarını da çıxmaqla vergitutma bazasını müəyyən etmək olar. Digər səviyyənin, yəni fiziki şəxslərə verginin bazası əmək gəlirləri hesab edilir. Beləliklə, işçilərə əmək haqqı kimi verilmiş ödənişlərin müəssisələrin vergi bazasından çıxılmasına baxmayaraq onlar fiziki şəxslərdən tutulan vergiyə cəlb olunurlar. Bu iki verginin birlikdə tətbiqi nəticə etibarı ilə istehlaka vergi, məsələn, ƏDV ilə eynilik təşkil edir.

İstehlaka verginin bu variantının sadəlik və vergitutma xərclərinin çox da böyük olmaması baxımından aydın görünən üstünlüklərinə baxmayaraq onun xeyrinə gətirilən arqumentlər hesab-faktura əsasında tutulan ƏDV-nin geniş yayılmış uğurları ilə arxa plana keçir. Bundan başqa, əmək gəlirlərinə münasibətdə təklif olunan diskriminasiyalı yanaşma, çox ehtimal ki, ədalətlik baxımından düzgün hesab edilə bilməz. Əgər əmək gəlirlərini progressiv dərəcələrlə vergiyə cəlb etmək mümkündürsə, onda şəxsi gəlirlərin digər mənbələri hesabına maliyyələşdirilən istehlakın vahid dərəcəli vergiyə cəlb edilməsi lazım gələrdi.

## **2.6. Vergitutma və risk**

Mənfəətlilik qəbul edilmiş riskə görə kompensasiya hesab edildiyi üçün hər hansı bir müəssisənin mənfəətindən tutulan vergi həm də riskin qəbul edilməsinə görə vergi kimi də götürülə bilər. Artıq çoxdandır ki, iqtisadi ədəbiyyatda “kapitaldan gəlirlərin vergitutmaya cəlb olunması risklərin qəbul olunmasına olan marağın azalmasına gətirib çıxara bilər” kimi nigarançılıq ifadə olunur [9, 10, 32, 42]. Bu narahatçılıq isə əsasən “sahibkarlıq fəaliyyəti iqtisadiyyatın inkişafı və artımında vacib rol oynayır, risklərin qəbul edilməsi isə sahibkarlığın ayrılmaz tərkib hissəsi hesab edilir” kimi mülahizədən yaranır. Əgər sahibkarlar yeni riskli müəssisələrə (layihələrə) marağı azaldarlarsa, onda bundan iqtisadi artım tempi ziyan çəkəcəkdir.

Bu paragrafda vergi siyasətində dəyişikliklərin yığımların (əmənlərin) riskli aktivlərə qoyuluşuna təsiri məsələləri araşdırılır. Bunlar aşağıdakılardır:

- əgər vergitutma sistemi bu və ya digər investisiyalarla bağlı risklərdə, həmçinin gözlənilən gəlirlərdə kifayət səviyyədə iştirak edərsə, onda riskli aktivlərə gəlirlərin vergiyə cəlb edilməsi risklərə olan marağı da artırma bilər. Xüsusilə də əgər vergi qanunvericiliyi zərərin tam keçirilməsini nəzərdə tutarsa, onda hər şeydən əvvəl riskə olan maraq da yüksələcəkdir;

- zərərin qismən keçirilməsi situasiyasında vergitutma gəlir və əvəzetmə effektlərinin nisbi təsirlilik dərəcəsiindən asılı olaraq risklərə olan marağı azalda, yaxud azaltmaya bilər. İnvestisiyalardan əldə olunan zərərlərin subsidiya olunmadığı, yaxud zərərin tam məbləğdə dəyişməz cari dəyərlə gələcəyə keçirilməsinə yol verilmədiyi vergi sistemlərində zərərlərin gələcək dövrlərə keçirilməsi məhdudlaşdırılır;

- müəssisələr iki risk növü, gəlir itkiləri riski və kapital itkiləri riski

ilə üzləşirlər. Hətta gəlir itkiləri riski ilə bağlı zərərin faktiki olaraq tam məbləğdə gələcək dövrə keçirilməsinə yol verildiyi hallarda belə vergi sistemlərinin strukturu nəzərdə tutur ki, hökumət nadir hallarda kapital itkiləri riskini tamamilə bölüşə bilər;

- əgər riskli aktivlərə gəlirlər vergiyə cəlb olunarsa və hökumət bununla da riskdə iştirak edərsə, onda vergi daxilolmalarının təmin olunmasına inamsızlıq yaranır. Ona görə də özəl risklə ictimai riskin fərqləndirilməsi lazım gəlir.

Aşağıda risk şəraitində kapital qoyuluşu barədə qərar qəbul etmə nümunəsi nəzərdən keçirilmiş və investisiyalardan əldə olunan gəlirlərin vergiyə cəlb olunması nəticəsində risklərin tətbiqi dairəsinin hansı qaydada genişləndirilməsi məsələlərinə baxılır. Sonra isə sadə model təmsalində bir sıra məhdudiyyətlər və əlavələr nəzərdən keçirilir.

### ***2.6.1. Proporsional vergitutma və zərərin tam keçirilməsi***

Fərz edək ki, fiziki şəxslər iki xarakteristika əsasında, yəni bu və ya digər aktivin gözlənilən gəlirliliyi və bu aktivlə bağlı risk əsasında həmin aktivə vəsait qoyuluşu barədə qərar qəbul edirlər. Digər bərabər şərtlər daxilində investorlar daha yüksək gözlənilən gəlirliliyə malik aktivlərə üstünlük verirlər. Eyni zamanda, nəzərdə tutulur ki, investorlar risklərdən yayınmağa çalışırlar və digər bərabər şərtlər daxilində daha təhlükəsiz aktivlərə üstünlük verirlər.

İki aktivə nəzərdən keçirək. Bunlardan birincisi tam təhlükəsiz gəlir gətirir. İkinci aktiv isə risklə bağlıdır, lakin gözlənilən müsbət gəlirlilik üzrə birincini üstələyir. İnvestor riskli aktivlərə qoyuluşlar üçün vəsait məbləği seçməklə qəbul edilən riskin həcminə nəzarət edə bilər. Bu vəsait qoyuluşunun payı yüksəldikcə, qəbul edilən riskin səviyyəsi artır, lakin bununla yanaşı olaraq investisiya portfeliindən gözlənilən gəlirlər də artır.

İndi isə tutaq ki, risksiz səviyyəni aşan kapital aktivləri gəlirlərindən hər hansı proporsional vergi tutulur. Belə ki, ənənəvi yanaşma zamanı risksiz gəlirlilik sıfıra bərabər götürülür. Burada nəzərdə tutulur ki, yalnız riskli gəlir, yəni risksiz dərəcəni aşan gəlir vergiyə cəlb olu-

nur. Bu, investisiyaların borc hesabına (risksiz dərəcə üzrə) maliyyələşdirildiyi hallarda müşahidə edilir, vergi tutulan gəlir isə gəlirlərdən faizlərin ödənilməsi xərclərinin çıxılması yolu ilə hesablanır. Həmçinin fərz edək ki, bu vergi zərərin tam məbləğdə növbəti hesabat dövrlərinə keçirilməsini nəzərdə tutur, yəni fiziki şəxslər bütün zərərləri digər vergi tutulan gəlirlərdən çıxırlar. Bu onu nəzərdə tutur ki, vergi tutulan bazanın mənfi kəmiyyətləri zamanı vergi ödəyicisinə vergi dərəcəsinin zərərin kəmiyyətinə olan hasilinə bərabər məbləğdə kredit ödənilir. Analoji şəkildə zərərin tam keçirilməsi üçün vergi ödəyicilərinə faizlərlə birlikdə artan yekunla həmin məbləğin keçmiş, yaxud gələcək dövrlərə aid edilməsinə yol verilə bilər. Tutulan vergi riskli aktivin gözlənilən gəlirliliyini azaldır ki, bununla da təhlükəsiz aktivlə müqayisədə onun cəlbədiciyini aşağı salır. Gəlirliliyi azaltmaqla, bu vergi həm də vəsait qoyuluşunun riskliliyini də aşağı salır. Dövlət idarəetmə orqanları bu vəsait qoyuluşu prosesində faktiki olaraq tərəfdaş kimi iştirak edir. İnvestisiya qoyuluşunun uğurlu sonluğu halında onlar özlərinin mənfəət payını əldə edirlər. Lakin vəsait qoyuluşlarının son nəticəsi uğurlu olmadıqda zərərin keçirilməsi hesabına dövlət idarəetmə orqanları özlərinin zərər payını daşımalı olurlar. Başqa sözlə desək, vergi investorlar tərəfindən qəbul edilən riskləri azaldır. Beləliklə, bir-birini kompensasiya edən iki effekt mövcud olur. Əgər ikinci effekt üstün olarsa, onda vergitutma riskli aktivlərin cəlbədiciyini yüksəldə bilər.

Aşağıdakı sadə misal nümunəsini nəzərdən keçirək. Vergi tutulmadıqda, investor 1 pul vahidi dəyəri olan aktivə vəsait qoyur ki, bu zaman vəsaitlərlə və qoyuluşun dəyəri ilə bağlı alternativ məsrəflər çıxıldıqdan sonra bu aktiv vahid qoyuluşa yalnız 0 pul vahidi və 2 pul vahidi kimi iki variantda gəlir gətirə bilər. İnvestorun son mənfəətinə zəmanət verilmir və 2 pul vahidi, yaxud 0 pul vahidi təşkil edir. İndi isə alınan zərər tam keçirilməklə bu aktivdən əldə olunan gəlirlərə 50 faiz dərəcəli vergini daxil edək. Özünün vəsait qoyuluşlarını artırmaqla, yəni 1 pul vahidi yox, 2 pul vahidi investisiya qoyuluşunu həyata keçirməklə investor vergisiz situasiyada olduğu kimi vergilər ödənildikdən sonra da elə həmin gəlir bölgüsünü əldə edəcəkdir. Həqiqətən də 2 pul vahidi vəsait qoyduqda vergisiz situasiyada investisiya qoyuluşlarının məbləği və alternativ məsrəflər çıxıldıqdan sonra ümumi

gəlir 4 pul vahidi, yaxud 0 pul vahidi, vergilər ödənildikdən sonra isə 2 pul vahidi, yaxud 0 pul vahidi olacaqdır. Göründüyü kimi, vergilər ödənildikdən sonrakı bölgü bu gəlirlər vergitutmaya cəlb olunmadığı situasiyadakı əldə olunan vəziyyətə ekvivalentdir.

Baxılan nümunədə dərəcəsi 50% olan vergi fiziki şəxsi məcbur edir ki, riskli aktivlərə özünün qoyuluşlarını 2 dəfə ( $1/50 \cdot 100$ ) artırmış olsun. Yəni, qəbul edilən riskin həcmi  $1 / (1 - t)$  dəfə artırmalı olsun, burada  $t$  - proporsional vergi dərəcəsidir.

Qeyd edək ki, baxılan nümunədə riskli aktivə qoyuluşun məbləği yüksəlir, lakin vergilər ödənildikdən sonra investorun qəbul etdiyi faktiki risk verginin tətbiq olunmadığı situasiyadakı riskdən fərqlənir. Başqa sözlə desək, məcmu, yaxud ictimai riskin yüksəlməsinə baxmayaraq özəl risk dəyişməz qalır (artmır).

Qeyd olunan nümunədəki ehtimallar yüksəldikcə, onun əsas prinsipi daha ümumi xarakter alır: mənfəətdə olduğu kimi zərərdə də iştirak edən vergitutma həm riski, həm də gəlirliliyi aşağı salır. Nəticədə alınır ki, vergitutma riskin qəbul edilməsinə marağı yüksəldə bilər.

### ***2.6.2. Məhdudiyyətlər və əlavələr***

#### ***Vergitutmanın rifaha təsiri***

Son vaxtlara qədər nəzərdə tutulurdu ki, risksiz gəlirlilik vergitutmaya cəlb olunmur. Əgər o, əlavə vergiyə cəlb olunarsa, onda bu vergitutma hesabına gəlirə təsir yarana bilər. Belə təsir riskin qəbul edilməsinin rifaha necə reaksiya verməsindən asılı olaraq iki işarədən istənilən birini ala bilər. Əgər rifahın artması ilə riskə meyllilik yüksəlsə, onda gəlirə qeyd edilən təsir risk təklifini aşağı salacaqdır.

#### ***Dərəcələrin progressiv strukturu***

Vergilərin strukturu progressiv olduqda kapitalın uğurlu qoyuluşundan alınan gəlirlərdən verginin məbləği zərərin örtülməsinə yönəldilən subsidiyanın həcmindən artıq olacaqdır. Beləliklə, riskin qəbul edilməsinə qarşı hər hansı diskriminasiya mövcud olur. Vergi dərəcələrinin diferensiasiyalı strukturunun təsirini azaltmaq üçün belə

sistem gəlirlərin keçmiş, yaxud gələcək dövrlər üzrə zamana görə bərabər paylanması yolu ilə vergitutma bazasının hamarlanmasına imkan yarada bilər. Bu ödəyiciyə imkan verir ki, tənzimlənməsi zamana görə baş verən risklərin məcmusunu faktiki olaraq tərtib etsin ki, bu da sistemə proporsional vergi üçün səciyyəvi olan daha bir xüsusiyyət verir.

### ***Zərərin qismən keçirilməsi***

Əksər vergi sistemlərində zərərin tam keçirilməsinə yol verilmir: ya zərəre vergi kreditlərinin verilməsi nəzərdə tutulmadığına görə (əgər qalan gəlirlər zərərin tam keçirilməsi üçün kifayət deyildirsə), yaxud da zərərin gələcək dövrlərə keçirilməsi faizlər hesablanmadan həyata keçirildiyinə görə. Bundan başqa, müəssisənin bağlanması halında gələcək dövrlərə keçirilmiş vergi zərərləri itirilir. Zərərin tam olmayan məbləğdə keçirilməsi zamanı hökumət mənfəətdə öz payını əldə etməklə riskdə iştirak edir, zərərin proporsional olmayan yüksək hissəsi investorların üzərinə düşür. Bu cür şəraitdə riskli fəaliyyətə marağın azalmasının gözlənilməsi lazım gəlir, lakin konseptual nöqtəyi-nəzərdən bu effekt birmənalı olmur, ona görə ki, yuxarıda qeyd edildiyi kimi, burada əks istiqamətlərdə fəaliyyət göstərən gəlir və əvəzetmə effektləri mövcud olur.

Vergi sistemində zərərlərin keçirilməsinin məhdudlaşdırılması üçün bir sıra əsaslı səbəblər gətirmək olar. Məsələn, təqdim etmədən əldə olunan gəlirə verginin tətbiqi zamanı vergi ödəyicisi faktiki əldə etdiyi gəlirə nəzarət edə bilər və çoxlu sayda riskli layihələrin mövcudluğu ona yalnız zərərlərin reallaşdırılması yolu ilə verginin ödənilməsindən yayınmaq imkanı verə bilər. Bu halda lazım olan vergi siyasəti sui-istifadə hallarının məhdudlaşdırılması ilə zərərin tam olmayan (qismən) keçirilməsi zamanı riskə marağın aşağı düşməsi nəticəsində yaranan iqtisadi məsrəflər arasında tarazlığın əldə olunmasına yönəldilməlidir.

### ***Gəlir və kapital itkiləri üzrə risklər***

Real vergi sistemlərində zərərin keçirilməsinin düzgünlüyünün müzakirə olunması zamanı iki tip risk fərqləndirilir: gəlir itkiləri riski və kapital itkiləri riski. Bunlardan birincisi gələcək xalis gəlir-



lərlə bağlı olan qeyri-müəyyənliklərə aid edilir. Adətən hesab edilir ki, gəlir itkiləri riski müəssisənin gələcək məhsulunun qiymətinin, yaxud istehsalın dəyişkən amilləri ilə (məsələn, resurslarla) bağlı məsrəflərin qeyri-müəyyənliyi nəticəsində yaranır. Kapital itkiləri riski isə ya istehsal təyinatlı malların gələcək dəyəri ilə bağlı, ya fiziki amortizasiyanın məlum olmayan templəri hesabına, yaxud da kapitalın gələcək məlum olmayan əvəzetmə dəyəri hesabına yaranır. Əksər ölkələrdə həm gəlir itkiləri riskinə, həm də kapital itkiləri riskinə eyni bir iqtisadi mülahizələr kompleksi tətbiq edildikdə belə hər iki tipli risklər empirik olaraq mühüm rol oynayır. Bununla yanaşı, əksər hallarda vergi qanunvericiliyi bu iki növ risklərə eyni cür yanaşmır. Hüquqi şəxslərin vergiyə cəlb olunmasına münasibətdə əksər ölkələrin qanunvericiliklərində aktivin ilkin dəyəri əsasında hesablanmış amortizasiyanın çıxılmasına yol verilir. Lakin amortizasiyanın əsil dəyəri aktivin ilkin dəyərinə deyil, investisiya qoyuluşunun cari dəyərinə əsaslanır. Əgər əvəzedici aktivin qiyməti məlum deyilsə, onda aktivin ilkin dəyərinə əsasən hesablanan kapitalın dəyərindən çıxılan amortizasiya ayırmaları istehsal təyinatlı malların qiymətinin dəyişməsi zamanı baş verən kapital dəyəri dəyişmələrini nəzərə almır. Başqa sözlə desək, amortizasiya ayırmaları əvvəlcədən fiksə olunduğuna görə hökumət kapital itkiləri riskində heç bir halda iştirak etmir. Beləliklə, hökumət kapital itkiləri riskini özəl sektorla bölüşdür, baxmayaraq ki, özünün mənfəət payını alır və bununla da kapital itkiləri riski ilə bağlı olan layihələrə qoyulan investisiyaları “cəzalandırır”. Dövlət idarəetmə orqanlarının kapital itkiləri riskində iştirak etməsi üçün amortizasiya fakt əsasında, yəni əvəzləyici aktivin dəyərinə uyğun olaraq hesablanmalıdır. Qeyd olunan bu halda praktiki problem təkrar bazarlarda alqı-satqı həcmi çox da yüksək olmayan aktivlərin əvəzetmə dəyərinin müəyyən edilməsindən ibarətdir. Variantlardan biri də müəssisələrə kapital itkiləri riskinə görə əvvəlcədən müəyyən edilən (gözlənilən) amortizasiyanın dəyərinə əlavənin hesablanmasına yol verilməsindən ibarətdir. Kapital itkiləri riskini qəbul edən hüquqi şəxslərə münasibətdə vergitutmanın neytrallığının təmin olunması üçün çıxılmasına yol verilən amortizasiya ayırmaları müəyyənlik şəraitində əvəzetmə dəyəri əsasında hesablanmış amortizasiya məbləğinə ekvivalent olmalıdır.

Vergi ödəyicisinin riskə meyli olmadığı situasiyada bu müəyyənlik ekvivalenti gözlənilən amortizasiyanı üstələyəcəkdir.

***İnvestisiyaların və investisiya gəlirlərinin vergiyə cəlb olunması***

Yuxarıda nəzərdən keçirilən nümunə investorun bu və ya digər aktivə qoyuluş üçün məbləğin seçilməsi imkanı olduqda faktiki investisiyanın vergiyə cəlb olunması ilə bağlıdır. Investor nöqtəyi-nəzərindən qeyd olunan situasiyada avans vergitutması faktiki vergitutma ilə ekvivalent olur. Avans vergitutması zamanı vergi bu investisiyadan əldə olunan (reallaşdırılan) mənfəətdən deyil, investisiyanın özündən tutulur. Məsələn, investisiyadan 50% dərəcə ilə tutulan vergi zərərin tam keçirilməsi situasiyasında 33% dərəcə üzrə mənfəət vergitutmasına ekvivalentdir. Lakin, ictimai risk nöqtəyi-nəzərindən bu iki vergi arasında fərq yaranır: avans vergitutması zamanı dövlət idarəetmə orqanları heç bir riski öz üzərinə götürmürlər. Bu nəticə inkişaf etmiş sığorta bazarları mövcud olan situasiyada təkrarən yaranan risk növləri üçün daha düzgün olur.

***Özəl risk və ictimai risk***

Zərərin tam keçirilməsi situasiyasında yaranan risklərin vergitutmaya cəlb olunması zamanı investor vergitutmanın olmadığı şəraitdə risk və gəlirlilik arasında mümkün olan istənilən nisbəti yarada bilər. Beləliklə, əgər qəbul edilən məcmu (yaxud ictimai) riskin həcmi verginin daxil edilməsinə cavab olaraq yüksəlsə, özəl risk, yəni vergi ödənildikdən sonra investorun öz üzərinə götürdüyü risk, dəyişməz qalır. Riskin artan həcmi ümumilikdə vergi ödəyicilərinin üzərinə düşür, ona görə ki, vergi gəlirlərinin əldə edilməsinə əminlik getdikcə azalır. Başqa sözlə desək, ölkədəki bütün vergi ödəyiciləri vergi gəlirlərinin səviyyəsinin saxlanılması ilə bağlı və vergilərin digər əməliyyatlara ödənilməsinin qeyri-müəyyənliyi, yaxud dövlət sektorunun borc vəsaitlərinə tələbatının əvvəlcədən məlum olmaması ilə əlaqədar faiz tariflərinin qeyri-müəyyənliyi səbəbindən yaranan yeni riskləri öz üzərinə götürməli olurlar. Bu risk həmçinin dövlət xərclərinin səviyyəsinin qeyri-müəyyənliyi ilə də bağlı ola bilər.

Dövlət idarəetmə orqanlarının riskdə iştirakının vacibliyi özəl bazarlarda riskin paylanmasının nə dərəcədə effektiv əldə olunmasından asılıdır. İqtisadiyyatda artıq geniş yayılmış risk növlərinin mövcudluğu za-

manı dövlət idarəetmə orqanları onların paylanması üçün əhəmiyyətli dərəcədə təkmilləşdirilməsi imkanına malik olurlar. Eyni zamanda, qeyri-təkmil risk bölgüsü bazarının mövcudluğu zamanı, yaxud risklərin paylanmasında çətinliklərlə üzləşən çox da böyük olmayan müəssisələr tərəfindən risklərin qəbul edilməsi situasiyasında dövlət idarəetmə orqanları risk bölgüsü alətlərinə malik olmaqla bazarın təmin edə bilmədiyi risk paylanmasını həyata keçirə bilirlər. Sığorta bazarlarının kifayət qədər inkişaf etmədiyi situasiyada müəyyən səviyyəyədək riskdə iştirak edən vergi sistemi risklərin ümumilikdə vergi ödəyiciləri arasında paylanmasını həyata keçirməklə sığorta fəaliyyətinin mövcud olmadığını qismən kompensasiya edə bilər. Bir çox hallarda dövlət idarəetmə orqanları özləri üçün çox da böyük olmayan risk yaratmaqla fərdlərin riskini sığortalamağa imkan verən vəziyyətdə olurlar.

## **III FƏSİL. DAXİLİ İSTEHLAKA VƏ İSTEHSALA VERGİLƏR**

### **3.1. Malların optimal vergitutma nəzəriyyəsi**

Malların optimal vergitutma nəzəriyyəsi əsasən vergitutma nəticəsində müəyyən daxilolmalar həcmnin minimum effektivlik itkiləri ilə əldə olunması üçün müxtəlif mallara tətbiq edilən vergilərin strukturunun müəyyən edilməsi məsələlərini əhatə edir. Belə vergi strukturunun müəyyən edilməsi zamanı vergitutmanın ədalətlik prinsipi nəzərə alınmaqla bu problemi bir neçə şəxs çərçivəsində müzakirə etmək olar. Lakin effektivlik və ədalətlik problemlərinin uzlaşdırılmasının tədqiqini gəlirlərin optimal vergitutma nəzəriyyəsinin müzakirəsinə qədər təxirə salmaq daha təbii və düzgün olardı. Bununla yanaşı, gəlirlərin optimal vergitutması üçün effektivlik problemi ayrıca olaraq özü-özlüyündə maraqlı ola bilər, ona görə ki, o, ədalətlik problemləri ilə bağlı olmayan vergi siyasəti üçün daha vacib nəticələrə malikdir. Müvafiq olaraq bu paragrafda bütün təhlil yalnız bir iqtisadi subyektə (representativ istehlakçıya) malik iqtisadiyyat nümunəsi ilə məhdudlaşdırılır.

#### ***3.1.1. Problemin qoyuluşu***

Təhlilin əsas problemlərin üzərinə yönəldilməsi və izahın asanlaşdırılması üçün iki mənbədən (əmək və qeyri-əmək) gəlirləri və iki  $X$  və  $Y$  növlü mallara xərcləri olan istehlakçının büdcəsi nümunəsində konkret misalı nəzərdən keçirək. İstehlakçının əmək gəlirləri əmək haqqı tarifi ( $q_L$ ) ilə onun işə sərf etdiyi vaxtın ( $L$ ) hasilini ifadə

edir, yəni  $q_L \cdot L$ . Tutaq ki,  $K$  qeyri-əmək gəlirlərini (məsələn, vərəsəlik üzrə alınan əmlakı) ifadə edir, hansı ki, istehlakçının fəaliyyətindən asılı olmayaraq onun həcmi dəyişmir. Vergitutmanın tətbiq edilmədiyi, yəni mövcud olmadığı zaman istehlakçının büdcə məhdudiyyəti aşağıdakı tənliklə ifadə oluna bilər:

$$K + q_L \cdot L = q_x \cdot X + q_y \cdot Y, \quad (3.1)$$

burada  $q_x$  və  $q_y$  müvafiq olaraq  $X$  və  $Y$  mallarının istehsal qiymətidir.

Əgər  $T$  ilə istehlakçının malik olduğu tam vaxtı,  $l$  ilə isə onun asudə vaxta tələbatını işarə etsək, onda  $T = L + l$  şərti ödənilməlidir və bu halda (3.1) tənliyini aşağıdakı şəkildə ifadə etmək olar:

$$K + q_L \cdot (T - l) = q_x \cdot X + q_y \cdot Y, \quad (3.2)$$

İndi isə tutaq ki,  $t_L$  əmək haqqına advalor vergi dərəcəsi,  $t_x$  və  $t_y$  isə müvafiq olaraq  $X$  və  $Y$  mallarına verginin dərəcələridir. Bu vergilər nəzərə alınmaqla istehlakçının büdcə məhdudiyyəti aşağıdakı qaydada dəyişəcəkdir:

$$K + q_L \cdot (1 - t_L) \cdot (T - l) = q_x \cdot (1 + t_x) \cdot X + q_y \cdot (1 + t_y) \cdot Y, \quad (3.3)$$

və ya sadə çevirmələrdən sonra aşağıdakı tənliyi almış oluruq:

$$K + q_L \cdot (1 - t_L) \cdot T = q_x \cdot (1 + t_x) \cdot X + q_y \cdot (1 + t_y) \cdot Y + q_L \cdot (1 - t_L) \cdot l. \quad (3.4)$$

(3.4) tənliyi ilə ifadə olunan büdcə məhdudiyyəti iki vacib nəticəni çıxarmağa imkan verir. Birincisi, prinsipial olaraq asudə vaxta tələbat digər mallara olan tələbatdan fərqlənmir. İkincisi,  $t_L$  mənfi işarə ilə (3.4) tənliyinin sağ tərəfinə daxil olduğu üçün əmək haqqına vergini asudə vaxta subsidiyaya qismən ekvivalent kimi hesab etmək olar (bələ ekvivalentlik yalnız qismən ola bilər, ona görə ki,  $t_L$  həmçinin (3.4) tənliyinin sağ tərəfində də iştirak edir). Başqa sözlə desək, asudə vaxtın vergiyə cəlb olunması üçün  $t_L$  mənfi işarəli olmalıdır. Bu isə öz növbəsində o deməkdir ki, əmək subsidiya olunur.

Beləliklə, malların optimal vergitutma problemi minimum səmərəlilik itkiləri ilə verilən müəyyən vergi daxilolmaları həcmnin təmin olunması üçün  $t_L$ ,  $t_x$  və  $t_y$  vergi dərəcələrinin optimal kəmiyyətləri-

nin müəyyən edilməsi məsələsinə gətirilir. Göstərilən məsələlərin həlli vergi prinsiplərinin tam məcmusunun formasını ala bilər və onlardan bir neçəsinin qanunauyğun olması üçün vergitutmanın yol verilən sferasına və istehlak tələbi ayrılmasının xarakterinə münasibətdə xüsusi mülahizələrdən istifadə tələb olunur. Özlərinin xüsusi əhəmiyyətinə görə daha çox məlum olan dörd belə prinsip mövcuddur: mütənasiblik prinsipi, Ramsey prinsipi, əks elastiklik prinsipi və Korlett-Heyq prinsipi. Bu prinsiplərdən hər biri aşağıda nəzərdən keçirilir. Qeyd etmək lazımdır ki, birinci üç prinsipin universallığı yuxarıda göstərilmiş xüsusi haldakı üç mal ( $X$ ,  $Y$  və  $I$ ) ilə məhdudlaşdırılmır. Bu prinsiplər istənilən sayda mal qrupları situasiyasına münasibətdə bilavasitə tətbiq edilə bilər.

### ***3.1.2. İstehsalçıların təsbit edilmiş qiymətlərində optimal vergitutma prinsipləri***

Bu bölmədə  $q_L$ ,  $q_x$  və  $q_y$  göstəricilərinin vergilərin dərəcələrinə münasibətdə dəyişməzliyi zamanı (yəni vergi tətbiq edilənə qədər və tətbiq edildikdən sonra istehsalçıların qiymətləri, yaxud malın vergi daxil edilməyən qiyməti eyni qaldıqda) optimal vergitutma prinsiplərinə baxılır.

#### ***Mütənasiblik prinsipi***

Bu prinsip aşağıdakıları nəzərdə tutur: əgər mallar vergiyə cəlb olunurlarsa, onda vergilərin elə strukturu optimal olar ki, hər bir malın qiymətinə münasibətdə tətbiq edilən verginin dərəcəsi bütün mallar üçün eyni qalmış olsun. Bu da onu bildirir ki, bütün mallar eyni bir dərəcə üzrə vergiyə cəlb olunmalıdır. Bu prinsipin iqtisadi mahiyyətini asanlıqla nümayiş etdirmək olar. Məlum olduğu kimi, vergitutma nəticəsində yaranan effektivlik itkiləri onunla izah edilir ki, vergi müqayisəli qiymətlərdə müəyyən təhriflər yaradır. Əgər bütün mallar vergiyə cəlb olunurlarsa və onlardan vergi eyni bir dərəcə ilə tutularsa, onda müqayisəli qiymətlər dəyişməyəcək və nəticədə effektivlik itkiləri də baş verməyəcəkdir.

Yuxarıda göstərilən nümunə üçün mütənasiblik prinsipi tələb edir ki, hər üç verginin dərəcəsi eyni səviyyədə olsun, yəni  $t_x = t_y = -t_L = t$ , burada  $t > 0$  və advalor verginin adi dərəcəsini göstərir (yuxarıda göstərildiyi kimi, əgər asudə vaxt vergiyə cəlb olunarsa, onda  $t_L$  mənfi işarəli olmalıdır). Vergilərin belə strukturu zamanı istehlakçının (3.4) tənliyi üzrə müəyyən olunan büdcə məhdudiyyəti aşağıdakı şəkildə olacaqdır:

$$K / (1 + t) + q_L \cdot T - q_x \cdot X + q_y \cdot Y + q_L \cdot l \quad (3.5)$$

Nəticədə isə mütənasiblik prinsipi faktiki olaraq istehlakçının qeyri-əmək gəlirlərinin ( $K$ )  $t / (1 + t)$  dərəcə ilə vergiyə cəlb olunmasının zəruriliyini göstərir. Mahiyyətinə görə istehlakçının rəftarı heç bir halda  $K$ -nın kəmiyyəti ilə bağlı olmayacaqdır. Ona görə də belə vergi fiksə edilmiş vergi məbləğinə ekvivalentdir və izafi yükün yaranmasına gətirib çıxarmır.

İlk baxışdan bütün malların eyni bir dərəcə ilə vergiyə cəlb olunması vergi rejimindən istifadə üçün daha sadə hesab edildiyinə görə belə bir təəssürat yaranır ki, mütənasiblik prinsipi nəzəri optimallığı inzibati sadəliklə müvəffəqiyyətlə uyğunlaşdırmağa imkan verir. Təəssüf ki, bu heç də belə deyildir. (3.4) və (3.5) tənliklərinin daha diqqətli təhlili göstərir ki, prinsipin praktiki tətbiqiliyi bir neçə vacib mülahizələrlə müəyyən olunur. Birincisi, istehlakçı qeyri-əmək gəlirlərinə malik olmalıdır. Əgər  $K = 0$  olarsa, onda dövlət heç bir vergi daxilolmaları əldə etməyəcəkdir. Belə ki, vergilərin strukturunun mütənasibliyinin təmin olunması üçün  $X$  və  $Y$  mallarının vergiyə cəlb olunmasından əldə olunan gəlirlər tam şəkildə əməyin subsidiya olunmasına (yəni asudə vaxta verginin tətbiqi) kompensasiya olunacaqdır. İkincisi, hətta əgər  $K$  müsbət kəmiyyət olarsa, onda belə gəlir elə böyük məbləğdə olmalıdır ki, dövlətə zəruri məbləğdə vergi daxilolmaları yığmağa imkan vermiş olsun. (3.5) tənliyinə uyğun olaraq vergi gəlirlərinin tam məbləği  $K \cdot t / (1 + t)$  ifadəsi təşkil edəcəkdir. Üçüncüsü, mütənasiblik prinsipinin optimallığı bütün malların vergiyə cəlb olunmasında dövlətin imkanlarından asılıdır. Adətən real situasiyada olduğu kimi, əgər bütün mallar vergiyə cəlb olunmursa (məsələn, real vergi siyasəti təsadüfi hallarda asudə vax-

tın vergiyə cəlb olunmasına və ya onun ekvivalent subsidiya edilməsinə imkan verir), onda bu prinsip praktiki tətbiqli sayılmır. Ona görə də özünün eleqantlığına baxmayaraq mütənasiblik prinsipi son dərəcə məhdud praktiki tətbiqə malikdir.

Digər üç vergi prinsipi bir sıra malların vergiyə cəlb olunmadığı situasiyada tətbiq edilir. Tutaq ki, yuxarıda göstərilən nümunədə asudə vaxt vergiyə cəlb olunmayan maldır, ona görə də  $t_L$  sifra bərabər olur. Nəticədə dövlət  $t_x$  və  $t_y$  optimal vergi dərəcələrini tətbiq etməklə  $X$  və  $Y$  mallarının vergiyə cəlb olunması hesabına özünün gəlirlərə olan tələbatını təmin etməlidir.

### ***Ramsey prinsipi***

Bu prinsip ingilis alimi Frenk Ramsey (*Frank P. Ramsey, 1903-1930*) tərəfindən irəli sürülmüşdür. Ramsey prinsipinə uyğun olaraq malların vergitutma strukturunun optimallığının təmin olunması üçün vergi tutulan mallara kompensasiyalı tələb əyrisi üzrə qiymətləndirilmiş tələbin kəmiyyətinin vergilərin tətbiqi ilə şərtləndirilən mütənasib azalması vergiyə cəlb olunan bütün mallar üçün eyni olmalıdır.

Ramsey prinsipinin iki əsas aspektini fərqləndirmək lazımdır. Birincisi, o, vergitutmanın təsiri nəticəsində qiymətin deyil, malların sayının (kəmiyyətinin) azalması üçün ifadə olunmuşdur. Məsələ burasındadır ki, vergitutma nəticəsində effektivlik itkilərinin yaranmasının əsas səbəbi ondan ibarətdir ki, mallara tətbiq edilən vergilər, əgər onlar təsbit edilmiş məbləğ şəklində tutulmursa, həmin mallardan vergilərin tutulmaması situasiyasında olan tələbin strukturundan fərqli istehlak tələbi strukturunu müəyyən edir. Vergi tutulan mallara elə bununla bağlı yaranan tələb azalması vergitutmanın izafi yükünün yaranmasına gətirib çıxarır, yəni vergi tutulan və vergi tətbiq edilməyən mallara müqayisəli qiymətlərin dəyişməsi yalnız tələbin kəmiyyətinin dəyişməsini yaradan amil hesab edilir.

Ramsey prinsipinin ikinci vacib aspekti ondan ibarətdir ki, o adi tələb əyrisi vasitəsilə deyil, kompensasiyalı tələb əyrisi əsasında formalaşır. Mahiyyətinə görə bu prinsip vergitutmanın izafi yükü üzrə qiymətləndirilən müxtəlif malların vergiyə cəlb olunması səbəbindən ümumi effektivlik itkilərinin minimuma salınmasına imkan verir. Bu da əsasən Marşal-Harberger göstəricisi üzrə deyil, Xiks kriterilərinin biri üzrə



müəyyən olunur. Əgər göstəricilərin dəyişməsinə  $\Delta$  ilə işarə etsək, onda Ramsey prinsipinin yuxarıda göstərilən nümunədə vergi tutulan iki mala tətbiqi onu göstərir ki,  $t_x$  və  $t_y$  vergi dərəcələrinin optimal kəmiyyətləri aşağıdakı bərabərliyin yerinə yetirilməsini təmin etməlidir:

$$\Delta X'/X_0 = \Delta Y'/Y_0, \quad (3.6)$$

burada dəyişən simvollarının üstündəki “'” işarəsi onların dəyişməsinin kompensasiyalı tələb tənliyi üzrə qiymətləndirilməsini, “0” satıraltı indeksi isə onların dəyişmə kəmiyyətinin müəyyən edilməsinə münasibətdə başlanğıc hesablanma nöqtələrini (məsələn, vergi tətbiq edilənə qədərki və ya tətbiq edildikdən sonrakı situasiyanı) əks etdirir.

Ramsey prinsipinin sadə məntiqi izahı vardır. Tutaq ki,  $t_x$  və  $t_y$  vergi dərəcələrinin bir sıra kəmiyyətlərini elə şəkildə seçmək olar ki, (3.6) bərabərliyi pozula bilər. Onda  $X$  və  $Y$  mallarına izafi vergi yükünün məbləği (bu iki mal üçün kompensasiyalı tələb əyrisindən aşağıda yerləşən müvafiq üçbucaqların sahələri) vergi dərəcələrinin nisbi kəmiyyətlərinin sadə dəyişməsi hesabına azaldıla bilər. Daha doğrusu, bir mal üçün vergi dərəcəsinin yüksəldilməsi ilə bağlı izafi yükün artırılan məbləği digər mala vergi dərəcəsinin aşağı salınması səbəbindən izafi yükün azaldılmış məbləği hesabına kompensasiya edilə bilər. İzafi yük məbləğinin sonrakı azalması yalnız o ana qədər mümkündür ki, son situasiyada vergi dərəcələrinin istənilən əlavə dəqiqləşdirilməsi hər iki mala kompensasiyalı tələbin bərabər mütənasib dəyişməsinə gətirib çıxarır. Bərabər mütənasib dəyişmə şərti malların sayına münasibətdə formalaşdığına görə ümumi halda Ramsey prinsipi vergi tutulan mallar üçün vergi dərəcələrinin qeyri-bərabərliyinə gətirib çıxarır.

Ramsey prinsipi mütləq olaraq universal təsirə malikdir, ona görə ki, o, istehlak tələbi əyrilərinin xarakteri barədə heç bir xüsusi mülahizənin daxil edilməsini tələb etmir. Bununla yanaşı, bu prinsipin ifadə olunması üçün kompensasiyalı tələb əyriləri istifadə olunduğuna görə Xixsin izafi yük göstəricisinin əsas çatışmazlığı onun üçün də səciyyəvidir. Belə ki, kompensasiyalı istehlak tələbi əyrilərini birbaşa müşahidə nəticəsində müəyyən etmək mümkün olmadığına görə

mövcud iqtisadi verilənlər əsasında onun tətbiqi qeyri-mümkün olur.

Qeyd etmək lazımdır ki, Ramsey prinsipi yerinə yetirildikdə (hətta onun adi tələb əyrisi ilə ifadə olunduğu hallarda belə) unikal situasiya mövcud olur: vergi tutulan mallara istehlakçların tələbi elədir ki, onun gəlirinin dəyişməsi bütün mallara onun tələbinin bərabər mütənasib dəyişməsinə gətirib çıxarır. Bu halda baxılan prinsip həmçinin aşağıdakı şəkildə də göstərilə bilər:

$$\Delta X / X_0 = \Delta Y / Y_0, \quad (3.7)$$

burada (3.7) tənliyinə daxil olan bütün kəmiyyətləri bilavasitə müşahidə olunan adi tələb əyrilərindən müəyyən etmək olar. Vergitutmanın effektivliyə təsirindən məlumdur ki, ifadə olunan bu xüsusi hal qiymətlərin çoxlu sayda dəyişməsi zamanı Marşal-Harberger kriterisi üzrə izafi yükün kəmiyyətinin dinamikasının asılı olmaması şərtinə (bu hal homotetik tələb əyriləri adlanır) dəqiqliklə uyğun gəlir.

### ***Əks elastiklik prinsipi***

Əgər hər bir vergi tutulan mala adi tələb həmin malın öz qiymətindən başqa digər malların qiymətlərindən asılı deyildirsə, onda bu mallar üçün vergitutmanın optimal dərəcəsi həmin mallara adi tələbin onların qiymətlərinə nisbətən elastikliklərinin mütləq kəmiyyətləri ilə tərs mütənasibdir. Yuxarıda nəzərdən keçirilən nümunədə olduğu kimi iki vergi tutulan mal üçün bu prinsipi aşağıdakı tənliklə ifadə etmək mümkündür:

$$E_x \cdot [t_x / (1 + t_x)] = E_y \cdot [t_y / (1 + t_y)] = \alpha, \quad (3.8)$$

burada  $\alpha$  - hər hansı (müsbət) sabitdir. (3.8) tənliyindən bilavasitə alınır ki, vergi tutulan mallara adi tələbin onların öz qiymətlərinə nisbətən elastikliklərinin (mütləq) kəmiyyətləri nə qədər kiçik olarsa, bu mala verginin dərəcəsi də bir o qədər yüksək olmalıdır.

Bütün məlum vergitutma prinsipləri içərisində əks elastiklik prinsipi intuisiya baxımından daha aydındır. Vergitutmanın effektivliyə təsirindən məlumdur ki, yalnız bir malın vergiyə cəlb olunması situasiyasında vergitutmanın izafi yükü bu mala tələbin onun özünün qiymətinə nisbətən elastikliyindən birbaşa asılıdır. Beləliklə, istənilən verilən vergi də-

rəcəsi üçün vergi o halda daha az izafi vergitutma yükünə gətirib çıxarır ki, həmin dərəcə ilə vergi qiymətə nisbətən tələbinin elastikliyi daha az olan maldan tutulmuş olsun. Alınan nəticənin çoxlu sayda malların vergiyə cəlb olunması situasiyasında bir qayda olaraq özünü doğrultmadığına baxmayaraq, istənilən vergi tutulan mala tələbin malın öz qiymətindən başqa, bütün digər malların qiymətlərindən asılı olmaması barədə mülahizə onu bildirir ki, hər bir vergi tutulan mal üçün vergitutmanın izafi yükünün təhlilini həmin malın vergiyə cəlb olunan yeganə mal olduğunu hesab etməklə aparmaq mümkündür.

Əks asılılıq prinsipinin əsas üstünlüklərindən biri də ondan ibarətdir ki, onun ifadə olunması üçün adi, daha doğrusu bilavasitə müşahidə olunan tələb əyrisi istifadə olunur. Bu xüsusiyyət onunla izah edilir ki, vergi tutulan mala adi tələb əyrisi təkcə onun qiymətindən asılı olduğu üçün digər vergi tutulan malların qiymətlərinin dəyişməsi zamanı onun yerdəyişməsi baş verməyəcəkdir. Nəticədə adi tələb əyrisi halında izafi vergi yükü üçün Marşal-Harberger göstəricisinin minimumlaşdırılması eyni zamanda özündə kompensasiyalı tələb əyriləri əsasında qurulmuş Xiksin istənilən göstəricisi üzrə izafi vergitutma yükünün minimumlaşdırılmasını ifadə edir. Həqiqətən də kompensasiyalı tələb əyriləri üçün də əks elastiklik prinsipinin xülasəsi eyni dərəcədə istifadə edilə bilər.

Əgər nəzərdə tutulduğu kimi, vergi tutulan hər bir malın istehlak tələbinin kəmiyyətləri qarşılıqlı asılı deyildirlərsə, onda istehlakın strukturunda vergilərin yaratdığı dəyişikliklərin bütün ağırlığının vergi tutulmayan mallara keçirilməsi qaçılmaz olacaqdır. Ona görə də vergi siyasətinin formalaşdırılması üçün əks elastiklik prinsipinin fədalılığı əsasən istehlak tələbi əyrilərinin xarakteri barədə belə nəticənin dəqiqlik dərəcəsinin qiymətləndirilməsi ilə müəyyən olunur.

### ***Korlett-Heyq prinsipi***

Tutaq ki, yuxarıda müəyyən edilən situasiyada vergiyə cəlb olunmayan asudə vaxtdan başqa vergitutmaya cəlb olunan yalnız iki mal mövcuddur. Korlett-Heyq prinsipi təsdiq edir ki, asudə vaxt üçün yaxşı tamamlayıcı (yaxud pis əvəzedici) hesab edilən mallar daha yüksək dərəcə ilə vergiyə cəlb olunmalıdır.

Korlett-Heyq prinsipi məntiqi olaraq aşağıdakı kimi izah edilə bilər. Hətta əgər fərziyyəyə görə vergi tutulmayan mal varsa, həmin mal istehlakı vergi tutulmayan malı tamamlayan digər malın vergiyə cəlb olunması hesabına dolayı olaraq vergiyə cəlb oluna bilər. Bu prinsipin tətbiqi kompensasiyalı tələb ayrılərindən istifadəni tələb etdiyinə görə o daha faydalı olmaqla yanaşı, Ramsey prinsipinin malik olduğu çatışmazlıqlara da malikdir.

Yuxarıda qeyd edildiyi kimi, vergiyə cəlb olunan malların sayı ikidən çox olduqda Korlett-Heyq prinsipi həmişə yerinə yetirilməyəcəkdir. Lakin həmin prinsipin ifadə olunmasında kiçik dəyişikliklər hesabına onun ilkin istiqamətini saxlamaqla ondan geniş istifadə oluna bilər. Tutaq ki, baxılmanın ilkin anında vergi tutulan bütün mallara münasibətdə eyni vergi dərəcəsi fəaliyyət göstərir. Onda vergi gəlirlərinin sabit səviyyəsi zamanı rifah asudə vaxt üçün yaxşı tamamlayıcı (yaxud pis əvəzedici) sayılan bütün mallara vergi dərəcələrinin artırılması hesabına yüksəldilə bilər. İki vergi tutulan mal üçün Korlett-Heyq prinsipinin yuxarıda baxılan prinsipi ilə onun təklif olunan yeni ifadəsi arasındakı əsas fərq aşağıdakı kimidir: sonuncu halda vergi dərəcələrinin artırılması, yaxud azaldılması həyata keçirilən iki mal qrupunun hər birinin daxilində mallar cütünün müqayisə edilməsi zamanı asudə vaxt üçün yaxşı tamamlayıcı (yaxud pis əvəzedici) hesab edilən mala münasibətdə optimal vergi dərəcəsinin digər mal üçün vergi dərəcəsindən hökmən yüksək olmasının nəzərdə tutulmasına zərurət yoxdur.

### ***3.1.3. İstehsalçıların dəyişkən qiymətləri zamanı optimal vergitutma prinsipləri***

Müxtəlif mallara istehsalçıların qiymətləri vergilərin yaratdığı tələb dəyişmələrinə reaksiya verirsə, onda optimal vergitutma prinsiplərinin həmçinin təklif tərəfdən reaksiyasının da nəzərə alınmasını gözləmək düzgün olardı. Praktika göstərdiyi kimi, elə bu proses həqiqətən də baş verir. Təəssüf ki, təklif tərəfdən belə reaksiya, bir qayda olaraq, aydın və asan izahlı formada vergitutma prinsiplərinin ifadəsinə daxil olmur. Bununla yanaşı, iki vacib və maraqlı xüsusi hal mövcuddur.

Birincisi, əgər verilən iqtisadi sistemdə istehsal özünün miqyasından asılı olmayaraq daimi mənfəət norması ilə xarakterizə olunursa, onda optimal vergitutmanın istehsalçıların təsbit edilmiş qiymətləri üçün alınmış bütün prinsipləri dəyişkən qiymətlər zamanı da öz qüvvəsində qalacaqdır. Bu nəticə xüsusi vacib əhəmiyyət kəsb edir, ona görə ki, mərkəzləşdirilməyən rəqabətli bazarlar istehsalın miqyasından asılı olmayaraq texnologiya ilə təmin olunmanı daha yaxşı həyata keçirir. İkincisi, əgər istənilən vergiyə cəlb olunan mal üçün adi tələb kimi təklif də yalnız həmin malın özünün qiymətindən asılı olarsa, onda malın optimal vergitutma prinsipinin dürüst şəkildə ifadə olunması yalnız adi tələbin və təklifin həmin malın özünün qiymətinə nisbətən elastikliklərinin (uyğun olaraq  $E$  və  $\eta$ ) sadə kombinasiyasını özündə birləşdirəcəkdir. İki vergi tutulan mal situasiyasında belə prinsip aşağıdakı kimi ifadə oluna bilər:

$$\frac{t_x \cdot \eta_x \cdot E_x}{(1 + t_x)\eta_x + E_x} = \frac{t_y \cdot \eta_y \cdot E_y}{(1 + t_y)\eta_y + E_y} = \beta, \quad (3.9)$$

burada  $\beta$  - yeni hər hansı (müsbət) sabitdir.

Göründüyü kimi, (3.9) tənliyi əks elastiklik prinsipinin daha ümumi variantını özündə əks etdirir: verilən halda malın optimal vergitutma dərəcəsi həm mal təklifinin qiymətə nisbətən elastikliyi, həm də malın adi tələbinin onun öz qiymətinə nisbətən elastikliyinə mütləq kəmiyyəti ilə tərs mütənəsb olmalıdır.

### **3.2. Ümumi dövriyyə (satış) vergisi**

Son zamanlar iqtisadi ədəbiyyatlarda daxili istehlaka və istehsala tətbiq edilən vergilərin içərisində mühüm əhəmiyyət kəsb edən ümumi dövriyyə vergilərinin, xüsusilə də ƏDV-nin inzibatçılığında bir sıra problemlərin və vergidən yayınma hallarının olması səbəbindən həmin verginin digər vergi növləri, məsələn, kaskad xüsusiyyətlərinə malik satış vergisi ilə əvəz olunması, yaxud ƏDV üzrə inzibatçılıq proseslərinin köklü şəkildə dəyişdirilməsinin vacibliyi fikirlərinə rast gəlinir. Qeyd olunan məsələlərə aydınlıq gətirilməsi üçün ümumi satış (dövriyyə) vergiləri üzrə dərin nəzəri və praktiki əhəmiyyətə malik müvafiq elmi araşdırmaların aparılması zərurəti yaranmış və bu istiqamətdə xüsusi tədqiqatın aparılması tələb olunur. Bu məsələlər əsasən aşağıdakıları əhatə edir:

- kaskad vergitutmanın ümumi konsepsiyası və kəmiyyət qiymətləndirmələri;
- kaskad effektinin aşağı salınması mexanizmləri;
- satış vergisi ilə ƏDV-nin müqayisəli təhlili;
- ƏDV-nin tətbiqinin ümumi məsələləri və makroiqtisadiyyat səviyyəsində vergitutma bazasının müəyyən edilməsi.

Qeyd olunan məsələlərin hər biri geniş şəkildə aşağıda nəzərdən keçirilir.

### **3.2.1. Kaskad vergitutmanın ümumi konsepsiyası və kəmiyyət qiymətləndirmələri**

Kaskad vergitutma mal və ya xidmət “istehsal-bölgü” zəncirinin müxtəlif mərhələlərindən, məsələn, hazırlanma mərhələsindən pərakəndə ticarətə qədər keçdikcə bir neçə dəfə eyni bir vergiyə cəlb olunması zamanı hər dəfə yaranır. Kaskad effektini yaradan verginin klassik nümunəsi kimi çoxpilləli ümumi dövriyyədən vergini misal gətirmək olar. Belə verginin tətbiqi zamanı satışın hər bir əməliyyatı, hətta müxtəlif mərhələlər və ya əməliyyatlar xüsusi, yaxud istənilən səpkili dərəcələrlə vergiyə cəlb olunur. Məsələn, rezinin satışından  $x$  faizli tariflə vergi tutula bilər, lakin şinlərin satışı  $y$  faizlə vergiyə cəlb oluna bilər. Rezinin dəyəri şinin dəyərinə daxil olduğu üçün rezin iki dəfə vergiyə cəlb olunur. Həqiqətən də həmin məhsuldan daha bir neçə dəfə vergi tutula bilər, belə ki, məsələn, topdan satıcı istehsalçıdan şini alarkən məhsul  $z$  faizlə vergiyə cəlb edilə bilər. Qeyd olunanlardan aydın görüldüyü kimi, son istehlakçıya qədər mal və ya xidmətə kaskad verginin effektiv yükü həmin mal, yaxud xidmət istehlakçı tərəfindən alınarkən ödənilən verginin nominal dərəcəsiindən dəfələrlə böyük ola bilər. Başqa sözlə, malın, yaxud xidmətin pərakəndə ticarət mərhələsində vergitutmadan azad edildiyi təqdirdə belə, onun qiyməti istehsal prosesində istifadə olunan resursların daha əvvəlki mərhələlərdə vergiyə cəlb edilməsi nəticəsində yaranan vergi təşkilədicilərini özündə birləşdirə bilər. Ona görə də kaskad vergitutma zamanı əksər hallarda faktiki vergi yükü istehlakçıdan gizlədilmiş olur.

Kaskad vergitutma bütün hallarda arzuolunmaz sayılır, ona görə ki, o son istehlak mərhələsində tətbiq olunan pərakəndə satış, yaxud pərakəndə ticarət mərhələsinə də tətbiq edilən kompleks ƏDV-dən fərqli olaraq son istehlakçıya qədər bütün mərhələlərdə əməliyyatlara tətbiq olunan dövriyyə vergisinə görə iqtisadi sistemdə daha ciddi təhriflərə gətirib çıxarır. Kaskad dövriyyə vergisinin digər vergi növləri ilə bilavasitə əvəz edilməsi mümkün olmadıqda, vergitutmanın kaskad effekti dərəcəsini azaltmağa imkan verən müxtəlif mexanizmlər tətbiq edilə bilər. Bu məsələlər 3.2.2-ci paragrafda geniş şəkkildə nəzərdən keçirilir.

***Kaskad effekti dərəcəsini müəyyənləşdirən amillər***

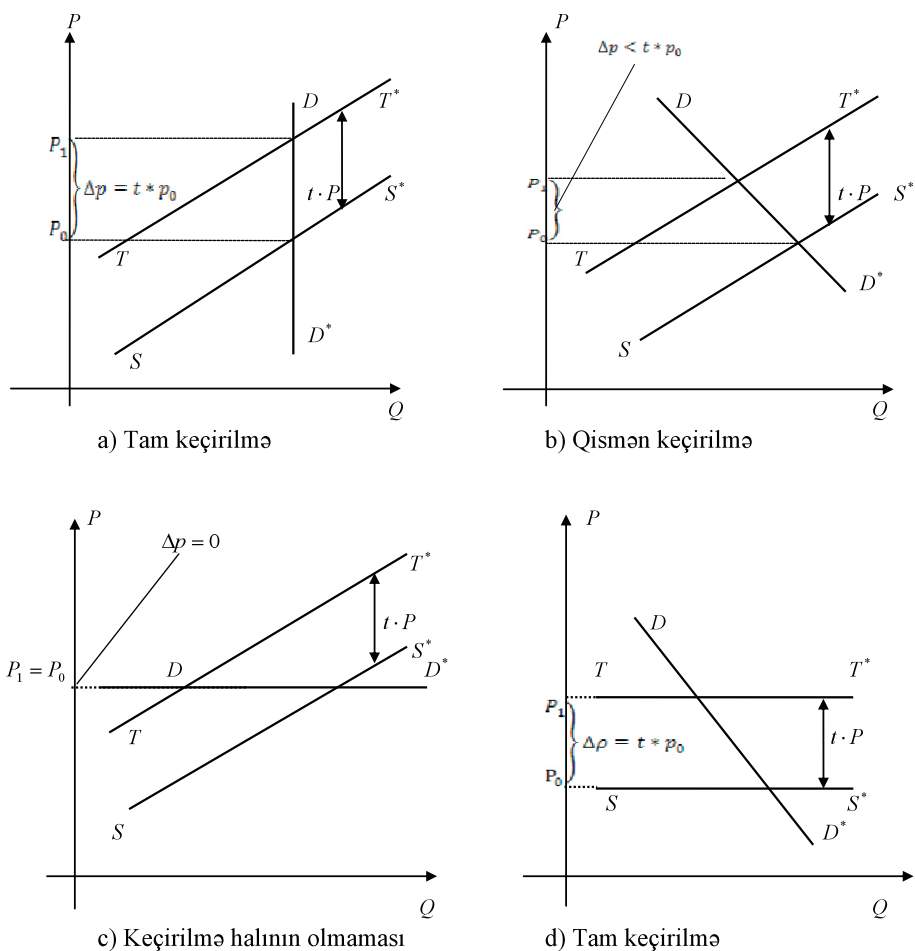
Kaskad verginin tətbiqi zamanı vergitutmanın faktiki yükünün son istehlakçının üzərinə keçirilməsi bir sıra mürəkkəb, lakin qarşılıqlı əlaqəli amillərdən asılıdır. Onlardan daha əhəmiyyətli olanlardan bəzilərini nəzərdən keçirək.

***Tələb və təklifin elastikliyi.*** Məlumdur ki, özünün məhsulunun vergitutma yükünün alıcının üzərinə keçirilməsi ilə bağlı istehsalçının qabiliyyəti tələb və təklifin müvafiq elastikliklərindən asılıdır. Qismən tarazlıq modeli çərçivəsində vergiyə cəlb olunan bir məhsul növü üçün bu elastikliklərin dörd müxtəlif kombinasiyasının nəticələri şəkil 3.1-də verilmişdir. Qrafiklərin hər birində  $DD^*$  tələb əyrisini,  $SS^*$  və  $TT^*$  isə müvafiq olaraq vergilər tutulana qədər və tutulduqdan sonra təklif əyrilərini göstərir.  $SS^*$  və  $TT^*$  əyriləri arasında şaquli məsafə istənilən qiymət ( $P$ ) səviyyəsi üçün  $t \cdot P$  kəmiyyətinə bərabərdir, burada  $t$  advalor verginin dərəcəsidir. Əgər müvafiq olaraq vergilər tutulana qədər və tutulduqdan sonra qiymətlərin tarazlı səviyyəsini  $P_0$  və  $P_1$  ilə işarə etsək, 3.1-ci şəkildən aydın göründüyü kimi, vergilər tutulduqdan sonra qiymətlərin səviyyəsinin artım miqyası tələb və təklif əyrilərinin konkret forması ilə müəyyən ediləcəkdir (qrafiklərdə göstərilən  $\Delta$  simvolu dəyişənlərdən istənilən birinin dəyişməsinin işarələnməsi üçün istifadə olunur).

Qiymətlərin verginin dərəcəsi qədər artması ilə bağlı alıcıların vergitutma ağırlığını öz üzərinə götürməsinə ifadə edən verginin tam məbləğdə sonrakı mərhələlərə keçirilməsi təklif əyrisinin şaquli vəziyyətdə olması, yəni tələbin elastikliyinə sifra bərabər olması halına (qrafik a)), və yaxud təklifin sonsuz elastikliyi situasiyasına (qrafik d)) uyğun gəlir. Tələb əyrisinin üfuqi vəziyyətdə olması situasiyasında verginin ödənilməsinin sonrakı mərhələlərə keçirilməsi baş verməyəcəkdir (qrafik c)). Əksər hallarda tələb və təklif əyrilərinin elastiklikləri son kəmiyyətlərlə xarakterizə edilmədiyindən belə hallarda verginin ödənilməsinin qismən keçirilməsi baş verəcəkdir (qrafik b)). Şəkil 3.1-dəki qrafiklərdən göründüyü kimi, vergi vergiyə cəlb olunan malların qiymətinə, həmin mallara olan tələbə, yaxud qeyd olunan hər iki parametərə eyni zamanda təsir edir ki, bu da öz növbəsində digər mallara (vergi tutulmayan mallarda belə) öz əksini tapmış olur. Beləliklə, ümumi ta-



razlıq modeli əsasında tam təhlil aparmadan verginin ödənilməsinin növbəti mərhələlərə keçirilməsi dərəcəsini dəqiq müəyyən etmək mümkün deyildir. Lakin bununla belə əksər hallarda vergi siyasətinin məqsədləri üçün dolayı vergilərin iqtisadi təsirinin təhlili zamanı tez-tez qismən tarazlıq modeli çərçivəsində qısamüddətli situasiya nəzərdən keçirilir. Bu da əsas verir ki, ilkin mərhələdə qrafik d)-yə uyğun dolayı verginin tam keçirilməsinin baş verməsi nəzərdə tutulsun.



**Şəkil 3.1. Tələb və təklifin elastikliyi və vergi yükünün sonrakı mərhələlərə keçirilməsi**

**Vergidən azad olunan və vergi tutulan resurslar arasında nisbət.**

“İstehsal-bölgü” zəncirinin hər bir mərhələsində istehsalçıların qiymətinə daxil olan vergi yükünün kəmiyyəti həmin mərhələdə istifadə olunan vergidən azad olunan və vergi tutulan resurslar arasındakı nisbətdən, həmçinin həmin göstəricilərin daha əvvəlki mərhələlərdəki nisbətindən asılıdır. Həmin nisbət nə qədər kiçik olarsa, vergi yükünün kəmiyyəti də bir o qədər aşağı olacaqdır. Məsələn, bir sıra inkişaf etmiş ölkələrdə, həmçinin respublikamızda ərzaq məhsullarının qiyməti bir qayda olaraq müqayisədə elə də böyük olmayan vergi təşkilatçılarını özündə birləşdirir, ona görə ki, ərzaq məhsullarının istehsalı üçün istifadə olunan əksər kənd təsərrüfatı resursları vergitutmadan azad edilmişdir.

**Qiymətlərin piramidalı artımının miqyası.** İstehsal və ya bölgünün ayrıca götürülmüş istənilən mərhələsində qiymətlərin piramidalı artımı o halda baş verir ki, satıcı malın buraxılış qiymətini istifadə olunan resurslar üçün vergi yükünün məbləğindən daha yüksək kəmiyyət qədər artırmış olur. Bu vəziyyət, məsələn, o zaman baş verə bilər ki, həmin satıcı müəyyən inhisarçı vəziyyətinə malik olsun. Ona görə də belə qiymət siyasəti aparmaqla o, vergilərin baş verəcək sonrakı artımı zamanı özü üçün əlavə mənfəətin alınmasını təmin edir və bu haldan belə siyasətin bəraəti üçün əlverişli səbəb kimi istifadə edir.

**İstehsal-bölgü zəncirində mərhələlərin sayı.** Mallar son istehlakçıya qədər nə qədər çox sayda istehsal və bölgü mərhələlərindən keçirsə, bir o qədər dəfə də istifadə olunan resurslardan vergi tutulacaqdır və son nəticədə kaskad effektinin dərəcəsi də bir o qədər böyük olacaqdır.

Konkret malların qiymətində kaskad effektinin faktiki həcmi təhlili zamanı yuxarıda qeyd olunan amillər arasında çoxlu sayda mürəkkəb qarşılıqlı əlaqələrin ayrı-ayrılıqda tədqiq edilməsi bəzi hallarda çox çətin olur. Bununla belə problemin sistemli tədqiqi üçün bir sıra faydalı analitik modelləri təklif etmək mümkündür.

***Kaskad effektinin sadə analitik modelləri***

**“İstehsal-bölgü” zəncirinin bir mərhələsində vergi yükünün növbəti mərhələyə keçirilməsi.**

Formal təhlilin aparılması üçün aşağıdakı işarələmələri qəbul edək:

$p$  - konkret mala istehsalçının qiyməti;

$k$  - vahid məhsulun hazırlanması üçün zəruri olan resursların dəyəri;

$v$  - vahid məhsula düşən əlavə dəyər;

$t$  - vergiyə cəlb olunan resurslara tətbiq olunan advalor verginin dərəcəsi;

$\gamma$  - vergitutmaya cəlb olunan bütün resursların xüsusi çəkisi.

Buradan məhsulun qiyməti aşağıdakı ifadəyə bərabər olacaqdır:

$$p = v + k(1 + \gamma \cdot t) \quad (3.10)$$

Əlavə dəyərin resursların dəyərinə (tutulan vergi nəzərə alınmaqla) olan nisbətini ifadə edən dəyişəni  $\delta$  ilə işarə etsək, alarıq:

$$\delta = v / [k \cdot (1 + \gamma \cdot t)] \quad (3.11)$$

(3.11) ifadəsi nəzərə alınmaqla (3.10) tənliyini aşağıdakı kimi yazmaq mümkündür:

$$p = k(1 + \gamma \cdot t) \cdot (1 + \delta) \quad (3.12)$$

Beləliklə,  $\delta$  dəyişəninə vergini özündə birləşdirən resursların dəyərinə əlavə kimi baxıla bilər. Əgər vergi nəzərə alınmadan resursların dəyəri ( $k$ ) sabit qalarsa, (3.11) tənliyindən aydın göründüyü kimi, əlavənin istənilən proporsional dəyişməsi əlavə dəyərdə proporsional dəyişmə ilə vergi dərəcəsinin müvafiq dəyişməsi arasındakı müsbət fərqdən alınmalıdır (yaranmalıdır), yəni:

$$\Delta\delta / \delta = \Delta v / v - \gamma \cdot \Delta t / (1 + \gamma \cdot t) \quad (3.13)$$

(3.13) tənliyi istehsalçının qiymət siyasətinin təsviri üçün mühüm əhəmiyyət kəsb edir. Bunu nümayiş etdirmək üçün qiymətin verginin tarifiyə nisbətən elastikliyi əmsalını ( $\phi$ ) daxil edək:

$$\phi = (\Delta p / p) / [\gamma \cdot \Delta t / (1 + \gamma \cdot t)]. \quad (3.14)$$

$\phi$  kəmiyyəti advalor vergi dərəcəsinin ( $t$ ) 1 faiz dəyişməsi nəticəsində qiymətin ( $p$ ) faiz dəyişməsini göstərir (qiymətləndirmə  $(1 + \gamma \cdot t)$  nöqtəsində aparılır). Lakin (3.12) tənliyindən bilavasitə alınır ki,  $p$  -nin proporsional dəyişməsi aşağıdakı kimi müəyyən edilir:

$$\Delta p / p = \gamma \cdot \Delta t / (1 + \gamma \cdot t) + \Delta \delta / (1 + \delta) \quad (3.15)$$

Beləliklə, (3.14) tənliyindəki  $\Delta p / p$  ifadəsi əvəzinə (3.15) tənliyinin sağ tərəfindəki ifadəni yazsaq,  $\phi$  üçün yeni ifadəni almış oluruq:

$$\phi = 1 + (\Delta \delta / \Delta t) \cdot \{(1 + \gamma \cdot t) / [\gamma \cdot (1 + \delta)]\}. \quad (3.16)$$

(3.16) tənliyinə uyğun olaraq  $\phi$  kəmiyyətinin müəyyən edilməsi üçün  $(\Delta \delta / \Delta t)$  ifadəsi prinsipial vacib amil hesab edilir və bu kəmiyyət  $\delta$  əlavəsinin kəmiyyətinin vergitutma tarifiinin ( $t$ ) dəyişməsinə qarşı reaksiyasını müəyyən edir. Bu reaksiya isə, öz növbəsində istehsalçıların özlərinin məhsullarının (3.13) tənliyi ilə müəyyən edilən əlavə dəyərinin dəyişdirilməsinə nə dərəcədə hazır olmasından asılıdır. Bu modeldə iki son nəzarət halını fərqləndirmək mümkündür:

I hal - qiymətlərin tam piramidalı artımı ( $\Delta \delta = 0$ );

II hal - vergi yükünün növbəti mərhələlərə keçirilməsi halının olmaması ( $\Delta v = -\gamma \cdot k \cdot \Delta t$ ).

Qeyd olunan halların hər birini nəzərdən keçirək.

**Qiymətlərin tam piramidalı artımı.** Əgər istehsalçı özünün əlavəsinin dəyişməsinə yol vermirsə ( $\Delta \delta = 0$ ), onda (3.16) tənliyindən dərhal  $\phi = 1$  alınır. Beləliklə, verginin dərəcəsinin 1 faiz dəyişməsi vergi tutulan və vergidən azad olunan resurslar arasında, həmçinin vergi tutulan resurslarla əlavə dəyər arasında nisbətlərdən asılı olmayaraq məhsulun qiymətinin 1 faizli artımına gətirib çıxaracaqdır. İstehsalçı belə qiymət siyasətini seçərsə, verginin dəyişməsi nəticəsində onun məhsulu üçün əlavə dəyərin kəmiyyətinin artımı qaçılmaz olacaqdır. Həqiqətən də (3.13) tənliyindən görüldüyü kimi,  $\Delta \delta = 0$  olduqda, əlavə dəyərin proporsional dəyişməsi vergitutma tarifiinin proporsional dəyişməsinə bərabər olacaqdır.

***Vergi yükünün növbəti mərhələlərə keçirilməsi halının olmaması.***

Əgər hər hansı bir səbəbdən istehsalçı, ümumiyyətlə, vergi yükünün növbəti mərhələlərə keçirilməsini həyata keçirə bilmirsə, onda vergi dərəcəsinin istənilən dəyişməsi onun məhsulunun əlavə dəyərində öz əksini tapacaqdır, yəni  $\Delta v = -\gamma \cdot k \cdot \Delta t$ . Bu ifadəni (3.13) tənliyində yerinə yazsaq, əlavənin aşağıdakı şəkildə dəyişməsinə müşahidə edə bilərik:

$$\Delta \delta = -\Delta t \cdot \gamma \cdot (1 + \delta) / (1 + \gamma \cdot t) \quad (3.17)$$

Onda (3.16) tənliyindən alınır ki,  $\phi = 0$ , yəni istehsalçıların qiyməti  $p$  dəyişilmir. Alınan nəticə yenə də  $\gamma$  kəmiyyətindən asılı deyildir.

Yuxarıda nəzərdən keçirilən iki hal vergitutma dərəcəsinin dəyişməsi nəticəsində istehsalçının qiymətinə münasibətdə bütün mümkün nəticələrin sərhədini dəqiq müəyyən edir. Vergi dərəcəsinin dəyişməsi zamanı istehsalçı tərəfindən özünün məhsulunun əlavə dəyərini sadəcə olaraq qoruyub saxlaya bildiyi aralıq halı da xüsusi maraq doğurur ( $\Delta v = 0$ ). Belə şəraitdə (3.13) tənliyinə uyğun olaraq onun əlavəsi  $\Delta \delta = -\Delta t \cdot \delta \cdot \gamma / (1 + \gamma \cdot t)$  kəmiyyəti qədər dəyişməli olacaqdır. Həmin ifadəni (3.16) tənliyində yerinə yazdıqda  $\phi = 1 / (1 + \delta) < 1$  alınır. Beləliklə, aparılan təhlildən aşağıdakı nəticəni almış oluruq: kəmiyyəti eyni zamanda həm  $k$ , həm də  $\gamma$  kəmiyyəti ilə tərs mütənəşib olduğundan ((3.11) tənliyinə bax) istehsalçının qiymətinin proporsional dəyişməsi müsbət olmaqla, verginin dərəcəsinin proporsional dəyişməsindən kiçik olacaq, vergi tutulan resursların vergidən azad olunan resurslara nisbəti və vergiyə cəlb olunan resursların əlavə dəyərə nisbəti yüksək olduqca, qiymətlərin dəyişmə dərəcəsi də bir o qədər böyük olacaqdır.

***Sintetik prinsip.*** Vergi yükünün keçirilməsi dərəcəsinə münasibətdə müxtəlif mülahizələrdən istifadə etməklə, bir verginin digər bir vergi növü ilə əvəz edilməsi zamanı malların qiymətinin mümkün dəyişməsinin tədqiq edilməsi üçün analitik modellərdən istifadə edilməsi əksər hallarda faydalı olur. Təhlilin sadələşdirilməsi üçün elə bir parametr daxil edilməlidir ki, onun dəyişməsi yuxarıda nəzərdən keçirilmiş son hallarda və bütün aralıq situasiyalarda istehsalçı qiymətlərinin bütün mümkün dəyişmələrini əks etdirməyə imkan vermiş olsun.

Belə vəziyyətdə daha sadə üsul kimi aşağıdakı mülahizə yürüdülməli: qiymətin əmələ gəlməsi mexanizmi (3.10) tənliyinə uyğun deyil, sintetik prinsip əsasında fəaliyyət göstərir, yəni:

$$p = A \cdot (1 + \alpha \cdot t), \quad (3.18)$$

burada  $\alpha \in [0;1]$  intervalında yerləşir ( $0 \leq \alpha \leq 1$ ) və  $A$  - hər hansı sıfır olmayan sabitdir.

Beləliklə,  $\alpha = 1$  olduqda, qiymətlərin tam piramidalı artımı baş verir,  $\alpha = 0$  olduqda isə vergi yükünün tam keçirilməməsi halı baş verir.  $\alpha$ -nın kəmiyyətlərinin sıfırdan vahidə qədər olan intervalda dəyişməsi yuxarıda nəzərdən keçirilən aralıq situasiya da daxil olmaqla bütün mümkün nəticələri özündə əks etdirir.

**“İstehsal-bölgü” zəncirinin bir neçə mərhələsində kaskad effekti.** İstehsal və bölgünün bir neçə mərhələsi halında hər bir mərhələdə istehsalçıların qiymət formalaşdırma siyasəti, verginin dərəcəsi, vergi tutulan resursların vergidən azad olunan resurslara nisbəti, həmçinin vergiyə cəlb olunan resursların əlavə dəyərə nisbəti məcmu halında istehlakçı tərəfindən təklif olunan son qiymətin tərkibində verginin kaskad effektini müəyyən edir. Lakin yuxarıda bir mərhələ üçün qurulmuş analitik model daha geniş kontekstdə - istehsal və bölgünün bir neçə mərhələsində istifadə edilə bilməz. Ona görə də yuxarıda nəzərdə keçirilən nümunədə olduğu kimi, bütün istehsalçıların tam piramidalı qiymət artımı siyasətindən istifadə edəcəyini nəzərdə tutan maraqlı son halı fərqləndirmək mümkündür.

Müxtəlif mərhələləri təsvir etmək üçün yuxarıda qeyd olunan işarələrdən və sətirləti indekslərdən istifadə etməklə birinci mərhələdə istehsalçının qiymət formalaşdırma siyasətini müəyyən edən ifadəni yazmaq mümkündür:

$$p_1 = (1 + t_1) \cdot k_1 \cdot (1 + \delta_1), \quad (3.19)$$

burada  $k_1$  - istehsalçı tərəfindən əldə olunan  $t_1$  dərəcə ilə vergiyə cəlb olunan resurslar,  $\delta_1$  - yuxarıda müəyyən edilən anlayışlara uyğun onun əlavəsidir. Beləliklə, (3.19) tənliyi  $\alpha = 1$  və  $A = k_1 \cdot (1 + \delta_1)$ , zamanı (3.18) tənliyi ilə müəyyən edilən sintetik prinsipə uyğun gəlir.

İkinci mərhələdə istehsalçı birinci mərhələdəki istehsalçının məhsulunun alıcısı qismində çıxış etdiyinə görə, öz resurslarını istehsalçının  $p_1$  qiyməti ilə əldə edir, yəni  $k_2 = p_1$ . Əgər bu resurslar  $t_2$  dərəcə ilə vergiyə cəlb olunarsa, onun qiyməti aşağıdakı düsturla müəyyən ediləcəkdir:

$$p_2 = (1 + t_2) \cdot k_2 \cdot (1 + \delta_2) = (1 + t_2) \cdot p_1 \cdot (1 + \delta_2) \quad (3.20)$$

(3.10) tənliyindən istifadə etməklə (3.12) tənliyini aşağıdakı şəkildə yazmaq mümkündür:

$$p_2 = (1 + t_1) \cdot (1 + t_2) \cdot (1 + \delta_1) \cdot (1 + \delta_2) \cdot k_1 \quad (3.21)$$

(3.12) tənliyini istənilən sayda mərhələyə bilavasitə aid etmək olar. Əgər  $n$  mərhələdən sonra vergi tutulan situasiyada istehsalçının qiymətini  $p_n$  ilə, vergi tutulmadığı hallarda isə  $p_n^*$  ilə işarə etsək, onda bu iki kəmiyyətin nisbəti ilə istehsalçının qiymətinə daxil edilən verginin kaskad effekti dərəcəsini müəyyən etmək olar. (3.21) tənliyi əsasında belə nisbətin nəticəsi aşağıdakı ifadəyə bərabər olacaqdır:

$$p_n / p_n^* = (1 + t_1) \cdot (1 + t_2) \dots (1 + t_n) \quad (3.22)$$

Bütün vergi dərəcələrinin eyni olduğu, məsələn, ümumi proporsional dövryyədən vergidə olduğu kimi xüsusi bir halda, yəni  $t_1 = t_2 = \dots t_n = t$  olduqda (3.22) tənliyi çox sadə bir forma alır:

$$p_n / p_n^* = (1 + t)^n. \quad (3.23)$$

Eyni zamanda, qeyd edilməlidir ki, vergi həm də “istehsal-bölgü” zəncirinin son mərhələsində son istehlakçıdan da tutulacaqdır. Son istehlakçıdan  $t_c$  dərəcə ilə tutulan verginin məbləği də daxil olan qiyməti  $p_c$  ilə işarə etsək, onda  $n$  mərhələdən sonra istehlakçı üçün qiymət aşağıdakı ifadəyə bərabər olacaqdır:

$$p_c = (1 + t_c) \cdot p_n \quad (3.24)$$

İstehsal-bölgü zəncirinin son mərhələsində yerləşən son istehlakçıdan tutulan verginin ( $t_c$ ) sonrakı kaskad yayılması təyinatına uyğun olaraq mövcud deyildir.

***Sintetik prinsip.*** Bir neçə mərhələ üçün analitik ifadələr bütün istehsalçıların qiymətlərin piramidalı artımı siyasətinə üstünlük verməsi fərziyyəsi əsasında alınmışdır. Lakin belə fərziyyə heç də məhdudluq xarakteri daşımır, ona görə ki, o, kaskad effekti üçün yalnız yuxarı sərhədləri müəyyən edir. Əgər istehsalçıların bir hissəsi qiymətlərin tam piramidalı artımı siyasətinə riayət etməsələr, onda kaskad effektinin real dərəcəsi (3.12) tənliyi ilə, vahid dərəcəli vergitutma zamanı isə (3.23) tənliyi ilə müəyyən edilən kəmiyyətdən kiçik olacaqdır. Əgər həqiqətən bütün mərhələlər üçün verginin dərəcəsi eynidirsə, onda bir neçə mərhələni nəzərdə tutan belə halı (3.18) tənliyi ilə ifadə olunan bir mərhələ üçün oxşar prinsipə uyğun qiymətin əmələ gəlməsinin sadə sintetik prinsipinin köməyi ilə təsvir etmək mümkün olacaqdır.

“İstehsal-bölgü” zəncirinin mərhələlərinin sayından asılı olmayaraq vahid  $t$  dərəcəli ümumi dövriyyə vergisinin istehlakçıya təklif olunan qiymətə təsirini aşağıdakı sintetik prinsipin köməyi ilə ifadə etmək mümkündür:

$$p_c = B \cdot (1 + \beta \cdot t) \cdot (1 + t), \quad (3.25)$$

burada  $\beta \geq 0$  bilavasitə son istehlakçıya qədər olan anadək müxtəlif mərhələlərdən kaskad olaraq ötürülən vergi yükünün ümumi həcmi-  
nin kəmiyyət ölçüsü,  $B$  isə sıfır olmayan sabitdir.  $\beta = 0$  halı onu bildirir ki, istehsalçılardan heç biri “istehsal-bölgü” zənciri üzrə özünün vergitutma yükünü növbəti mərhələyə keçirmir və ona görə də kaskad effekti yaranmır.  $\beta$  kəmiyyətinin  $\beta^*$  ilə işarə olunan yuxarı həddi qiymətlərin tam piramidalı artımının nəticəsini ifadə edir və “istehsal-bölgü” zəncirinin mərhələlərinin sayından asılıdır. (3.23) tənliyindən görüldüyü kimi,  $\beta^*$  aşağıdakı kimi müəyyən edilir:

$$\beta^* = [(1 + t)^n - 1] / t. \quad (3.26)$$

Beləliklə, 0-dan  $\beta^*$  -ə qədər olan intervalda kaskad effektinin ən müxtəlif dərəcələrini modelləşdirmək mümkün olacaqdır. Məsələn, əgər  $n = 2$  olarsa, istehsalçıların hər biri qiymətlərin tam piramidalı artımı siyasətini yürüdərlərsə və (3.26) tənliyini (3.25) tənliyində ye-



rinə yazsaq, bu halda istehsakçı üçün qiymət aşağıdakı ifadəyə bərabər olacaqdır:

$$p_c = B \cdot (1 + t)^3, \quad (3.27)$$

Bu zaman  $B$  kəmiyyətinin qiyməti  $p_1^* = (1 + \delta_1) \cdot (1 + \delta_2) \cdot k_1$  ifadəsinə bərabər götürülür.

### ***Kaskad effekti dərəcəsinin müəyyənləşdirilməsi***

Müxtəlif alternativ vergilərin qiymətə təsirinin müqayisə edilməsi üçün faydalı olan kaskad vergitutmanın istehlakçı qiymətlərinə təsirinin modelləşdirilməsindən başqa, adətən bəzi hallarda artıq fəaliyyətdə olan verginin kaskad effekti dərəcəsinin empirik qiymətləndirilməsi zərurəti yaranır. Bir qayda olaraq, kaskad effektini müəyyənləşdirən yuxarıda nəzərdən keçirilən bütün amillər barədə geniş məlumatlara malik olmadan belə qiymətləndirməni aparmaq qeyri-mümkündür. Lakin mövcud döviyyə vergisi vahid dərəcəyə malikdirsə, istehlakın həcmi və dövlətin büdcə gəlirləri üzrə asan əldə olunan icmal məlumatlarının çox da böyük olmayan məcmusu əsasında  $\beta$  kəmiyyətinin hesablanması üçün qiymətin əmələ gəlməsinin sintetik prinsipindən ((3.25) tənliyi) istifadə etmək olar.

Bunun üçün  $E$  ilə vergiyə cəlb olunan son istehlak xərclərini,  $E^*$  ilə isə mövcud döviyyə vergisini özündə birləşdirməyən, yəni vergiyə cəlb olunmayan son istehlak xərclərini işarə edək. Əgər fərz etsək ki, bu və ya digər dərəcədə yaranan kaskad effekti nəticəsində investisiyalı malların və aralıq məhsullarının dəyərində aid edilən bütün vergilər son nəticədə istehlak xərclərinin üzərinə keçirilir, onda qiymətin əmələ gəlməsinin sintetik prinsipindən istifadə zamanı aşağıdakı asılılıq yerinə yetirilməlidir:

$$R = [(1 + \beta \cdot t) \cdot (1 + t) - 1] \cdot E + \beta \cdot t \cdot E^*, \quad (3.28)$$

burada  $R$  döviyyə vergisi üzrə büdcə daxilolmalarının ümumi məbləğini göstərir.

(3.28) tənliyinin sağ tərəfindəki ikinci ifadə son istehlak mərhələsində vergiyə cəlb olunmayan istehsal xərclərinin tərkibinə daxil olan kaskad verginin məbləğini əks etdirir. Lakin  $E$  və  $E^*$  üzrə məlumatlar

bilavasitə açıq deyildir, ona görə ki, istehlak barədə yığılmış məlumatlar adətən vergini də özündə birləşdirir. Ona görə də  $F$  və  $F^*$  ilə uyğun olaraq vergi tutulan və vergidən azad olunan istehlaka son xərclərin müşahidə olunan kəmiyyətlərini işarə etsək, onda  $E$  və  $E^*$  kəmiyyətləri aşağıdakı şəkildə müəyyən edilə bilər:

$$E = F / [(1 + \beta \cdot t) \cdot (1 + t)] \quad (3.29)$$

$$E^* = F^* / (1 + \beta \cdot t) \quad (3.30)$$

(3.29) və (3.30) tənliklərini (3.28) tənliyində yerinə yazıb kaskad effekti dərəcəsinin ( $\beta$ ) müəyyən edilməsi üçün aşağıdakı ifadəni almış oluruq:

$$\beta = \{R - F \cdot [t / (1 + t)]\} / [t \cdot (F + F^* - R)] \quad (3.31)$$

Göründüyü kimi, (3.31) tənliyi vahid dərəcəyə malik istənilən verginin kaskad effekti səviyyəsinin birbaşa qiymətləndirilməsi üçün sadə düsturu özündə əks etdirir.

### 3.2.2. Kaskad effektinin aşağı salınması mexanizmləri

Satış vergisinin iki növü məlumdur: bir pilləli və çox pilləli. Birpilləli satış vergisi “istehsal-bölgü” zəncirinin yalnız bir mərhələsi çərçivəsində fəaliyyət göstərir. O, məsələn, yalnız istehsal, topdanskə satış, yaxud pərakəndə ticarət mərhələsində satış həcmindən tutula bilər. Çoxpilləli satış vergisi isə, əksinə, “istehsal-bölgü” zəncirinin bir neçə mərhələsində tətbiq edilir. Belə vergilərə dövrüyyədən satış vergisini və ƏDV-ni misal göstərmək olar. Bu vergilər “istehsal-bölgü” zəncirinin hansı pilləsində olmasından asılı olmayaraq iqtisadiyyatın sektorlarında əksər malların və xidmətlərin satışından tutula bilər. Digər bir variant kimi belə vergilər “istehsal-bölgü” zəncirinin müəyyən bir mərhələsinədək, məsələn, istehsal, yaxud topdan ticarət mərhələsinədək bütün satışları əhatə edə bilər.

Kaskad effekti “istehsal-bölgü” zəncirinin hər hansı bir pilləsində

daha əvvəlki mərhələlərdə artıq vergiyə cəlb edilmiş əlavə dəyərə yenidən verginin tətbiqi nəticəsində yaranır. Çoxpilləli satış vergisinin tətbiqi zamanı pərakəndə dövriyyə mərhələsində bütün növ satışlar vergiyə cəlb olunur və istehsal resurslarının alınması zamanı ödənilən vergi məbləğlərinə vergi kreditləri verilmir (həmin məbləğlər əvəzləşdirilmir). “İstehsal-bölgü” zəncirinin hər hansı bir mərhələsində satış zamanı ödənilən məbləğ (vergi nəzərə alınmadan) həmin mərhələdə resurslar kimi istifadə edilmiş malların və xidmətlərin daha əvvəlki mərhələlərdə istehsalı ilə bağlı əlavə dəyər, ödənilən vergilərin məcmusu və həmin mərhələdə yaradılan əlavə dəyər göstəricilərinin cəminə bərabərdir. Əgər “istehsal-bölgü” zəncirinin hər bir mərhələsində istənilən satışlar vergitutmaya cəlb olunursa, onda bu zaman vergitutmanın kaskad effekti yaranacaqdır.

Cədvəl 3.1-də 5 faizli çoxpilləli satış vergisinin tətbiqi zamanı yaranan kaskad vergitutması təsvir olunmuşdur.

***Cədvəl 3.1.***

**Çoxpilləli satış vergisi üzrə kaskad effekti**

| №    | Göstəricilər                                                   | Xammal istehsalı | İstehsal | Topdan ticarət | Pərakəndə ticarət |
|------|----------------------------------------------------------------|------------------|----------|----------------|-------------------|
| 1.1. | Satış həcmi (cari mərhələdə hesablanan vergi nəzərə alınmaqla) | 100              | 205      | 315,25         | 431,01            |
| 1.2. | Alışlar (vergi daxil olmaqla)                                  | 0                | 105      | 215,25         | 331,01            |
| 1.3. | Əlavə dəyər:                                                   |                  |          |                |                   |
|      | - cari pillədə                                                 | 100              | 100      | 100            | 100               |
|      | - əvvəlki pillələrdə vergi tutulan                             | 0                | 100      | 200            | 300               |
|      | - əvvəlki pillələrdə vergiyə cəlb olunmayan                    | 0                | 0        | 0              | 0                 |
| 1.4. | Hesablanan vergi                                               | 5                | 10,25    | 15,76          | 21,55             |
|      | o cümlədən aşağıdakı göstəricilərə münasibətdə:                |                  |          |                |                   |
|      | - cari pillədə əlavə dəyərə                                    | 5                | 5        | 5              | 5                 |
|      | - artıq vergi tutulan əlavə dəyərə                             | 0                | 5        | 10             | 15                |
|      | - vergidən vergi                                               | 0                | 0,25     | 0,76           | 1,55              |
|      | - əvvəlki mərhələlərdə vergiyə cəlb olunmayan əlavə dəyərə     | 0                | 0        | 0              | 0                 |

Vergi mal “istehsal-bölgü” zəncirinin dörd müxtəlif pilləsindən keçdikcə satışdan tutulur. Birinci pillədə xammalın təchizatçısı 100 vahid dəyərində xammalın istehsalçıya satışını həyata keçirir. İs-

tehsalçı 100 vahid yeni dəyər əlavə edir və həmin mərhələdə əlavə edilmiş dəyərdən 5 vahid vergi tutur. İkinci pillədə istehsalçı malı topdan ticarətçiyə 205 ( $100 + 100 + 5$ ) vahidə satır. İstehsalçı vergi nəzərə alınmaqla 105 vahid alışı aparmış və 100 vahid həcmində dəyər əlavə etmişdir. İstehsalçı satış zamanı 10,25 ( $205 \cdot 5\%$ ) vahid vergi tutmalı olur, onun 5 vahidi cari mərhələdə əlavə edilmiş dəyərə, 5 vahidi əvvəlki mərhələdə əlavə edilmiş dəyərə, 0,25 vahidi isə əvvəlki mərhələdə satışdan tutulmuş vergiyə hesablanan vergiyə aiddir. Üçüncü pillədə topdan satıcı malı pərakəndə ticarətçiyə 315,25 ( $205 + 100 + 10,25$ ) vahidə satır. Topdan satıcı vergi də daxil olmaqla 215,25 ( $205 + 10,25$ ) vahid alış həyata keçirmiş və 100 vahid dəyər əlavə etmişdir. Satışdan vergi 15,76 ( $315,25 \cdot 5\%$ ) vahid təşkil etmişdir, onun 5 vahidi cari mərhələdə əlavə edilmiş dəyərə, 10 vahidi əvvəlki mərhələlərdə əlavə edilmiş dəyərə, 0,76 vahidi isə əvvəlki mərhələlərdə satışdan tutulmuş vergiyə hesablanan vergiyə aiddir. Sonuncu pillədə pərakəndə ticarətçi malı 431,01 ( $315,25 + 100 + 15,76$ ) vahidə istehlakçıya satır. Bu zaman pərakəndə ticarətçi vergi də daxil olmaqla 331,01 ( $315,25 + 15,76$ ) vahid mal alışı aparmış və 100 vahid dəyər əlavə etmişdir. Satışdan vergi 21,55 ( $431,01 \cdot 5\%$ ) vahid olmuşdur ki, onun da 5 vahidi cari mərhələdə əlavə edilmiş dəyərə, 15 vahidi əvvəlki mərhələlərdə əlavə edilmiş dəyərə, 1,55 vahidi isə əvvəlki mərhələlərdə satışdan tutulmuş vergiyə hesablanan vergiyə aiddir.

Ümumiyyətlə, beynəlxalq praktikadan məlumdur ki, birpilləli satış (dövriyyə) vergisinin tətbiqi zamanı bir qayda olaraq bu verginin məqsədləri üçün qeydiyyatda alınmış şəxslər arasında satışlar vergitutmaya cəlb olunmur. Lakin qeydiyyatda alınan müəssisələr qeydiyyatda alınmayan şəxslərə və istehlakçılara mal (iş, xidmət) satdıqda, onda bu əməliyyatlardan vergi tutulur. Kaskad vergitutma o halda yarana bilər ki, qeydiyyatda alınmayan vergi ödəyiciləri qeydiyyatda alınan şəxslərə satışı həyata keçirsinlər və satılmış malların istehsalı üçün vergiyə cəlb olunan resurslar istifadə olunsun.

Dərəcəsi 5 faiz olan birpilləli satış vergisinin tətbiqi zamanı alınan nəticələr cədvəl 3.2-də verilmişdir.

**Cədvəl 3.2.**

**Birpilləli satış vergisi üzrə kaskad effekti**

| №    | Göstəricilər                                                   | Xammal istehsalı | İstehsal | Topdan ticarət | İstehsal |
|------|----------------------------------------------------------------|------------------|----------|----------------|----------|
| 2.1. | Satış həcmi (cari mərhələdə hesablanan vergi nəzərə alınmaqla) | 100              | 200      | 310            | 410      |
| 2.2. | Alışlar (vergi daxil olmaqla)                                  | 0                | 100      | 210            | 310      |
| 2.3. | Əlavə dəyər:                                                   |                  |          |                |          |
|      | - cari pillədə                                                 | 100              | 100      | 100            | 100      |
|      | - əvvəlki pillədə vergi tutulan                                | 0                | 0        | 200            | 200      |
|      | - əvvəlki pillədə vergiyə cəlb olunmayan                       | 0                | 100      | 0              | 100      |
| 2.4. | Hesablanan vergi                                               | 0                | 10       | 0              | 20,5     |
|      | o cümlədən aşağıdakı göstəricilərə münasibətdə:                |                  |          |                |          |
|      | - cari pillədə əlavə dəyərə                                    | 0                | 5        | 0              | 5        |
|      | - artıq vergi tutulan əlavə dəyərə                             | 0                | 0        | 0              | 10       |
|      | - vergidən vergi                                               | 0                | 0        | 0              | 0,5      |
|      | - əvvəlki mərhələlərdə vergiyə cəlb olunmayan əlavə dəyərə     | 0                | 5        | 0              | 5        |

Göstərilən nümunə “istehsal-bölgü” zənciri üzrə satışın malgöndərəndən xammal istehsalçısına, sonra topdan ticarətçiyə, topdan ticarətçidən yenidən istehsalçıya keçməsinə göstərir.

Birinci pillədə malgöndərən 100 vahid dəyərində xammalı istehsalçıya satır. Xammalı göndərən tərəfindən əlavə dəyərin məbləği 100 vahid təşkil edir və satış vergiyə cəlb olunmur. İkinci pillədə istehsalçı 200 vahid dəyərində malı topdan ticarətçiyə satır. İstehsalçı 100 vahid dəyərində alış həyata keçirmiş və emal yolu ilə daha 100 vahid dəyər əlavə etmişdir. Satış zamanı istehsalçı 10 ( $200 \cdot 5\%$ ) vahid dəyərində vergi tutmuş, onun 5 vahidi cari pillədə əlavə edilmiş dəyərə, qalan 5 vahidi isə əvvəlki pillədə vergiyə cəlb edilməyən əlavə dəyərə aiddir. Üçüncü pillədə topdan satıcı istehsalçıya 310 ( $200 + 100 + 10$ ) vahid dəyərində mal satır. Topdan ticarətçi vergi də daxil olmaqla 210 ( $200 + 10$ ) vahid dəyərində alış həyata keçirmiş və 100 vahid həcmində dəyər əlavə etmişdir. Bu pillədə satış vergiyə cəlb olunmur. Sonuncu mərhələdə istehsalçı 410 ( $310 + 100$ ) vahid dəyərində malı vergitutma məqsədləri üçün qeydiyyatla alınmayan şəxsə, yaxud istehlakçıya satmışdır. İstehsalçı 310 vahid dəyərində alış aparmış və 100 vahid dəyər əlavə etmişdir. Satışdan vergi 20,5

(410·5%) vahid təşkil etmişdir, onun 5 vahidi cari pillədəki əlavə dəyərə, 10 vahidi daha əvvəlki mərhələlərdə artıq vergiyə cəlb edilmiş əlavə dəyərə, 5 vahidi əvvəlki mərhələdə vergiyə cəlb olunmayan əlavə dəyərə və 0,5 vahidi əvvəlki istehsal mərhələsində satışdan tutulmuş vergiyə aiddir.

Kaskad effekti müqayisəli qiymətlərin təhrif olunmasına gətirib çıxara bilər, ona görə ki, bu zaman müxtəlif malların və xidmətlərin son satışının vergiyə cəlb edilməsinin effektiv dərəcəsi qanunvericiliklə müəyyən edilmiş vergi dərəcələrinə uyğun gəlməyə bilər. Kaskad effekti vasitəsi ilə vergilər investisiya mallarına təsir edərsə, bu zaman kaskad effektinin nəticəsi müəssisələr üçün kapitalın qiymətinin artımına gətirib çıxara bilər ki, bu da istehsalın effektivliyinin azalmasına səbəb olacaqdır. Dövriyyədən satış vergisi tətbiq edildiyi halda, kaskad effektinin belə mənfi nəticələrini yumşaltmağa imkan verən müxtəlif mexanizmlər fəaliyyət göstərir. Bunları nəzərdən keçirək.

### ***Birpilləli satış vergisi***

Birpilləli satış vergisinə münasibətdə kaskad effektini aradan qaldırmaq üçün həmin verginin adətən bu verginin məqsədləri üçün qeydiyyatla alınmış şəxslər arasında ticarət əməliyyatları zamanı tətbiq edilməsi məqsəduyğun hesab edilmir. Ona görə də birpilləli satış vergisi bəzi hallarda təxirə salınmış vergi adlandırılır: o, qeydiyyatla alınmayan malgöndərən tərəfindən qeydiyyatla alınmayan alıcıya satış həyata keçirilənə qədər tətbiq edilmir. Burada əhəmiyyətli amil ondan ibarətdir ki, belə vergilər vergiyə cəlb olunan malları istehsal edən, yaxud həmin mallarla ticarət edən vergi ödəyicilərini “nəzərə alır” və onları fəaliyyəti vergitutmaya cəlb olunan digər istehsalçılardan və ya malgöndərənlərdən alışların edilməsi zamanı vergidən azad edir.

Praktikada qeydiyyatla alınmış malgöndərənlər qeydiyyatla alınan şəxslərə edilmiş satışlardan başqa, özlərinin digər bütün satışlarından vergini tutmağa borcludurlar. Bir qayda olaraq, malgöndərənlər bu və ya digər satışlardan vergi tutmağa borclu olmadığı barədə vergi orqanına sübutlar təqdim etməyə borcludurlar. Adətən vergi or-

qanları üçün alıcının eyniləşdirmə nömrəsini, həmçinin onu eyniləşdirməyə imkan verən digər göstəriciləri, məsələn, vergi ödəyicisinin adı və yerləşdiyi ünvan kimi göstəriciləri fiksə etmək kifayətdir ki, həmin əməliyyatlar üzrə malgöndərənlərdən verginin tutulmaması üçün bir əsas olsun.

İlkin baxışdan elə görünür ki, həm dövlət nöqteyi-nəzərindən, həm də vergi ödəyicilərinin mövqeyindən təxirə salınmanın belə bir mexanizminin həyata keçirilməsi sadədir və nəzarət edilməsi asandır. Bununla belə bu həmişə ədalətli olmur. Belə sistem vergi hüquq pozuntuları üçün geniş imkanlar açır. Malgöndərənlər alıcılar tərəfindən təqdim olunmuş sübutların qiymətləndirilməsini aparmalıdırlar. Alıcılar malgöndərənlərə saxta məlumatlar da təqdim edə bilirlər. Belə şəraitdə alıcılar tərəfindən verginin tutulmaması ilə bağlı sübutların təqdim edilməsinə baxmayaraq vergi orqanları malgöndərənlərdən tutulmamış vergi məbləğinin ödənilməsinə tələb edə bilirlər. Əvvəlcədən nəzərdə tutulmamış vergi öhdəliklərinin yaranma imkanı malgöndərənlərin vergitutma rejimində qeyri-müəyyənliklərin yaranmasına səbəb olur.

Lakin prinsipial nöqteyi-nəzərindən belə sistem vergitutmanın kaskad effektindən tam şəkildə azad olmağa imkan vermir. Yalnız qeydiyyatda alınmış istehsalçılar və ya malgöndərənlər vergi ödənişlərindən azad ola bilirlər. Əgər istehsal və ya bölgü zəncirinin hər hansı bir hissəsi vergitutma məqsədləri üçün qeydiyyatda alınma imkanını əldə etməmişdirsə, bunun nəticəsi kaskad vergitutma ola bilər. Bu halda daha geniş yayılmış nümunə kimi istehsalçının birpirləli satış vergisi sayılır. Belə ki, bu zaman idxal olunan mallar və sənaye malları vergiyə cəlb olunur, lakin topdan və pərakəndə satışlar, həmçinin xammal təchizatı vergidən azad edilir. Belə hal cədvəl 3.2-də təsvir olunmuşdur. Belə şəraitdə xammal təchizatçıları (malgöndərənlər) istehsal pilləsində və ya idxalda vergiyə cəlb olunan resurslardan istifadə etməklə özünün məhsulunu buraxa bilirlər. Əgər belə məhsul sonradan istehsalçılar və ya idxalçılar tərəfindən vergi tutulan digər malların istehsalı üçün istifadə olunarsa, onda “istehsal-bölgü” zəncirinin daha əvvəlki mərhələlərində vergiyə cəlb olunan əlavə dəyərdən yenidən vergi tutulacaqdır ki, bu da son nəticədə kaskad vergitutmaya gətirib çıxaracaqdır.

### ***Çoxpilləli satış vergisi***

Özlərinin təbiətinə görə dövrüyyədən satış vergiləri kaskad vergiləri adlanır. Ona görə ki, həmin vergilər istehsal resurslarının vergiyə cəlb olunmasını aradan qaldırmağa imkan verən hər hansı bir mexanizmin olmaması zamanı “istehsal-bölgü” zəncirinin müxtəlif mərhələlərində tətbiq olunur. Bəzi ölkələrdə bir sıra istehsal resurslarını vergitutmadan azad etməklə dövrüyyədən verginin kaskad effektini yumşaltmağa cəhdlər edilmişdir. Bu adətən müəyyən malların alınması zamanı ödənilən vergilərə görə vergi ödəyicilərinə vergi kreditinin verilməsi hesabına əldə olunur. Bunların tərkibinə investisiyalı malların, yaxud istehsal prosesində istifadə olunan digər resursların alınmasına çəkilən məsrəflər ola bilər. Bir sıra hallarda ümumi əlavə xərclərə aid edilən resurslar vergidən azad edilməyə bilər və ya vergiyə cəlb olunan malların istehsalına aid edilə bilməz.

Dövrüyyə vergisinin tətbiqi zamanı vergidən qismən azadolmalar həqiqətən kaskad effektinin bəzi elementlərini aradan qaldırmağa imkan verir. Lakin belə azadolma kaskad effektinin tam aradan qaldırılmasını təmin etmir. Bir sıra ölkələrdə ƏDV-nin sonrakı tətbiqinə yönəldilmiş tədbirlər çərçivəsində onun fəaliyyət qaydasını öyrənmək məqsədilə vergi kreditləri mexanizminin eksperimenti üçün qismən azadolmalardan istifadə edilmişdir.

Kumulyativ olmayan çoxpilləli vergilər və ƏDV satıcılar tərəfindən hər bir mərhələdə əlavə edilmiş dəyərə xalis (ödənilməli olan) verginin tutulması situasiyasını əks etdirir. ƏDV-nin tutulmasının iki əsas metodu mövcuddur. Birinci metod hesab-faktura əsasında kredit metodu adlanır və bu üsul satıcılara imkan verir ki, büdcəyə ödənilməli olan xalis verginin müəyyən edilməsi zamanı həyata keçirilmiş alışlar üzrə ödənilən vergi məbləğini əvəzləşdirə bilsinlər. İkinci metod çıxılma metodu adlanır və yalnız bir neçə ölkədə tətbiq olunur. Bu zaman satıcılardan tələb olunur ki, əlavə dəyəri satış həcmi ilə resursların alınmasına çəkilən xərclər arasındakı fərq kimi hesablamış olsunlar. Bu halda vergi müvafiq fərqdən hesablanılaraq büdcəyə ödənilir. Təxirə salınmış birpilləli satış vergisindən fərqli olaraq ƏDV bu verginin məqsədləri üçün qeydiyyatla alınmış şəxslər arasında aparılmış əməliyyatlara münasibətdə vergitutmanın kaskad effektinin aradan qaldırılması üçün daha əhəmiyyətli imkanlara malikdir.



Təxirə salınmış vergi sistemindən fərqli olaraq hesab-faktura əsasında kredit metodu ilə ƏDV-nin hesablanması üçün qeydiyyatata alınmış vergi ödəyiciləri arasında aparılmış bütün satışlar vergitutmaya cəlb edilir və bu zaman yalnız həmin şəxslər resursların alınması zamanı ödənilən vergi məbləğinə kredit almaq (əvəzləşdirmək) hüququna malikdirlər. Belə sistem çərçivəsində satıcının resursların alınmasına görə ödədiyi vergi məbləğlərinə kredit almaq hüququnun olmasının sübut edilməsi ağırlığı da elə qeydiyyatata alınmış həmin satıcının öz üzərinə qoyulur. Burada vergi tutulan əməliyyatın aparılmasını sənədli təsdiq edən hesab-faktura resurslara görə verginin ödənilməsi barədə əhəmiyyətli sübut kimi çıxış edir.

Hesab-faktura əsasında kredit sistemi ƏDV-nin əsas üstünlüklərindən biri hesab edilir. O, vergi nəzarətini sadələşdirməklə auditor izinin yaranmasını təmin edir və ƏDV barədə qanunvericiliyin tələblərinin könüllü gözlənilməsinə imkan verir. Belə sistem təxirə salınmış vergi sistemindən özünün əlverişliyi ilə fərqlənir. Təxirə salınmış vergitutma zamanı vergi orqanları vergiyə cəlb olunan satış əməliyyatlarından verginin tutulmamasına görə malgöndərənlərə (satıcılara) müvafiq məsuliyyət tədbirini tətbiq edir və onlara münasibətdə vergiləri hesablamaqlı olurlar. Əksinə, hesab-faktura əsasında kredit metodunun tətbiqi zamanı isə ƏDV üzrə kreditin (əvəzləşdirmələrin) əsaslandırılması üçün təqdim olunmuş məlumatlar düzgün və kifayət həcmdə olmadıqda, vergi orqanları vergi kreditinin verilməsindən imtina edə bilirlər.

Bununla belə, hesab-faktura əsasında kredit metodu ƏDV-dən azadolmalar olduğu hallarda kaskad effektindən tam yaxa qurtarmağa imkan vermir. Yuxarıda qeyd edildiyi kimi, ƏDV ödəyicisi olan və yalnız vergi tutulan malları əldə edən şəxslər üçün ödənilməli olan vergi onun satış həcminə hesablanan vergi ilə alış məbləğlərinə görə ödədiyi vergi arasındakı fərqdən, yəni həmin şəxsin əlavə dəyərində hesablanan vergidən ibarətdir. Lakin əgər müəssisə vergitutmadan azad olunan hər hansı resurs əldə edərsə, onda belə alışlara görə vergi ödənilməyəcəkdir və həmin resurslara görə vergi kreditinin tələb edilməsi mümkün olmayacaqdır. Belə halda ödənilməli olan vergi əlavə dəyərə hesablanan vergi ilə vergitutmadan azad edilmiş həmin resurslara hesablanan verginin cəmindən ibarət olan məbləğ əsasında müəyyən edilir. Vergitutmadan azad edilmiş re-

sursların dəyəri vergi tutulmayan həmin resurslarla bağlı “istehsal-bölgü” zəncirinin bütün əvvəlki mərhələlərində əlavə edilmiş dəyərlərin cəmindən ibarətdir. Bu əlavə dəyərin hər hansı bir hissəsi əvvəllər vergitutmaya cəlb olunmuşdursa, onda kaskad effekti yaranacaqdır. Qeyd olunan məsələlərin daha aydın başa düşülməsi üçün hesablama nümunələri əsasında geniş təhlilin aparılması tələb olunur. Bu məqsədlə də hesab-faktura əsasında kredit metodu üzrə hesablanan ƏDV-dən azadolmalar olduğu halda, kaskad effektinin yaranmasını təsvir edən hesablama nümunələri növbəti paraqrafda nəzərdən keçirilir.

### ***3.2.3. Satış vergisi ilə əlavə dəyər vergisinin müqayisəli təhlili***

Birpilləli satış vergisi ilə ƏDV arasında çoxlu sayda müxtəlifliklər mövcuddur. Bu müxtəlifliklər bu iki verginin inzibati və funksional aspektləri ilə bağlıdır. Qeyd olunan aspektlər vergilərin yığılması və nəzarət funksiyalarının yerinə yetirilməsi ilə bağlı məsrəflərin həcmində, vergilərin ödənilməsindən yayınmanın miqyası və formasında və vergi gəlirlərinin büdcəyə axınının müddətlərində özünü göstərir. İkinci problem isə xidmətlərin vergiyə cəlb olunmasına yanaşma ilə bağlıdır. Nəzəri olaraq həm birpilləli satış vergisi, həm də ƏDV çərçivəsində xidmətlərin vergiyə cəlb edilməsində eyni bir prinsip fəaliyyət göstərə bilər. Lakin praktikada bu həmişə belə olmur. Ona görə də ƏDV ilə birpilləli satış vergisi arasında müxtəlifliklərin təhlili zərurəti yaranır.

#### ***“İstehsal-bölgü” zəncirində vergitutma anı***

Bir sıra ölkələrin sınınilmış təcrübəsi göstərmişdir ki, pərakəndə satış səviyyəsində tutulan istənilən satış vergisi kafi olmayan nəticələr verir və sonu olmayan sayda ziddiyyətlərin yaranmasına səbəb olur. Mövcud problemlər əsasən müəssisələr tərəfindən müxtəlif fəaliyyət növlərinin vergitutma sferasından çıxarılmasına edilən cəhd-

lərlə, müxtəlif bölgü sistemləri üçün vahid vergitutma rejiminin təmin olunması imkanının olmaması, idxal və ölkə mallarının eyni qaydada vergiyə cəlb olunmasının qeyri-mümkün olması, həmçinin müəyyən edilmiş vergi daxilolmaları həcmnin təmin olunması üçün nisbətən yüksək səviyyəli vergi dərəcələrinin tətbiqinin zəruriliyi ilə bağlıdır.

Məsələn, özünün məhsulunun həm istehsalı, həm də pərakəndə satışı ilə məşğul olan tam integrasiyalı müəssisə üçün istehsal səviyyəsində ƏDV-nin tətbiqi zamanı istehsaldan vergi pərakəndə satış məbləğindən tutulacaqdır, lakin həmin məhsul istehsalçı tərəfindən vasitəçi şirkət vasitəsilə satıldıqda isə istehsaldan vergi yalnız vasitəçi satış həcmindən tutulacaqdır. Beləliklə, iqtisadi fəaliyyətin vergitutmaya cəlb olunmayan bölgü mərhələlərinə keçirilməsinə stimulaşdırılır. Eyni zamanda istehsal, topdan və pərakəndə ticarət funksiyalarının mənfi stimulla integrasiyası yaranır. Analoji problemlər istehsalçılardan birpilləli satış vergisi tutulduğu hallarda da yaranır. Bundan başqa, istehsal səviyyəsində tutulan əksər vergilər zavod qiymətlərinə tətbiq edilən mürəkkəb və fərqli düsturlar üzrə müəyyən edilən əlavələr, yaxud verginin məbləği hesablanılan topdansatış qiymətinin müəyyən edilməsinə imkan verən pərakəndə qiymətlərə tətbiq olunan endirimlər əsasında hesablanılır. Müddət keçdikcə bu qaydalar da mürəkkəbləşir.

Bundan başqa, istehsal mərhələsində tətbiq edilən ƏDV üçün vergitutma bazası pərakəndə satış mərhələsində tutulan ƏDV bazasına nisbətən daha kiçik olacaqdır. Ona görə də nəzəri olaraq müəyyən edilmiş eyni bir həcmdə vergi daxilolmalarını əldə etmək üçün pərakəndə ticarətdə tətbiq edilən ƏDV dərəcəsi istehsalçılardan tutulan ƏDV-nin dərəcəsindən kiçik olmalıdır. Əgər verginin ödənilməsindən yayınmaya stimulaşdırma dərəcəsinin kəmiyyəti ilə müsbət şəkildə bağlı olarsa, onda pərakəndə ƏDV istehsalatı tətbiq edilən ƏDV-dən fərqli olaraq belə pozuntular üçün daha az stimulaşdırıcıdır. Bundan başqa, istənilən vergi ödəyicisi tərəfindən ödənilən vergi payı pərakəndə ƏDV halında daha kiçik olacaqdır və ona görə də istehsalda tətbiq edilən ƏDV-dən fərqli olaraq belə vergi rejimi sayı çox da böyük olmayan ödəyicilərin intizamından daha az asılı olacaqdır.

Mühasibat uçotunun müəyyən edilmiş qaydalara uyğun aparılması ənənəsinə malik olan və vergi intizamına riayəetmə səviyyəsi yüksək olan ölkələrdə pərakəndə ticarət səviyyəsində satış vergisindən istifadənin texniki imkanları mövcuddur. Bu zaman belə bir sual yaranır: belə ölkələrdə pərakəndə səviyyədə hansı vergi tətbiq edilməlidir - pərakəndə satışlardan birpilləli satış vergisi, yaxud çoxpilləli pərakəndə ƏDV?

Mühasibat uçotunun müəyyən edilmiş qaydalara uyğun aparılması ənənəsi olmayan və vergi intizamına riayəetmə səviyyəsi aşağı olan ölkələrdə pərakəndə səviyyədə satış vergilərinin tətbiqi qeyri-mümkündür. Belə ölkələr üçün vergi siyasətinin iki əsas sualı yaranır: “istehsal-bölgü” zəncirinin hansı mərhələsində vergini tətbiq etmək lazımdır və bu vergilərdən hansı götürülməlidir - birpilləli satış vergisi, yoxsa ƏDV? Bir qayda olaraq bu ölkələrdə satış vergisinin tətbiqi üçün daha əlverişli mərhələ istehsal, yaxud idxal mərhələsi hesab olunur. Belə ki, daha sonrakı mərhələ topdan ticarət mərhələsidir ki, bu mərhələdə dəqiq müəyyənlik mövcud deyildir. Beləliklə, bu ölkələr üçün yalnız aşağıda göstərilən bir məsələnin həlli tələb olunur: hansı vergidən (birpilləli satış vergisindən, yoxsa ƏDV-dən) istifadə etmək lazımdır?

### ***Vergi gəlirlərinin alınması müddəti***

Prinsipcə eyni bazaya malik birpilləli satış vergisi və ƏDV büdcəyə eyni həcmdə vergi daxilolmaları təmin etməlidir və onlar üçün vergi daxilolmalarının alınması müddətlərindəki fərq elə də əhəmiyyətli deyildir. 3.3 sayılı cədvəldə pərakəndə mərhələdə tutulan ƏDV-dən və birpilləli pərakəndə satış vergisindən daxilolmalar axını təsvir edilmişdir.

**Cədvəl 3.3.**

Pərakəndə səviyyədə tətbiq edilən ƏDV və pərakəndə satış vergisi üzrə büdcə gəlirlərinin axını (10 % dərəcə ilə)

| No                               | Göstəricilər                                                                                                                                                                                                   | Pərakəndə satış mərhələsində tutulan ƏDV | Birpilləli pərakəndə satış vergisi |                   |                  |          |                   |
|----------------------------------|----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|------------------------------------------|------------------------------------|-------------------|------------------|----------|-------------------|
| 1.                               | Xammal təchizatçısı tərəfindən istehsalçıya 100 vahid həcmində satış həyata keçirilmişdir:<br>- satışdan tutulmalı olan vergi<br>- alışlara vergi kreditinin verilməsi barədə tələb<br>- xalis büdcə gəlirləri | 10<br><br>-10<br>0                       | 0<br><br>0<br>0                    |                   |                  |          |                   |
| 2.                               | İstehsalçı tərəfindən 200 vahid məhsulun pərakəndə ticarətçiyə satışı aparılmışdır:<br>- satışdan tutulmalı olan vergi<br>- alışlara vergi kreditinin verilməsi barədə tələb<br>- xalis büdcə gəlirləri        | 20<br><br>-20<br>0                       | 0<br><br>0<br>0                    |                   |                  |          |                   |
| 3.                               | Pərakəndə ticarətçi tərəfindən 300 vahid məhsul istehlakçıya satılmışdır:<br>- satışdan tutulmalı olan vergi<br>- alışlara vergi kreditinin verilməsi barədə tələb<br>- xalis büdcə gəlirləri                  | 30<br><br>0<br>30                        | 30<br><br>0<br>30                  |                   |                  |          |                   |
| 4.                               | Hər bir mərhələdə xalis verginin hesablanması                                                                                                                                                                  |                                          |                                    |                   |                  |          |                   |
| Göstəricilər                     |                                                                                                                                                                                                                | Xammal təchizatı                         | İstehsal                           | Pərakəndə ticarət | Xammal təchizatı | İstehsal | Pərakəndə ticarət |
| Satış (vergi nəzərə alınmadan)   |                                                                                                                                                                                                                | 100                                      | 200                                | 300               | 100              | 200      | 300               |
| Alışlar (vergi nəzərə alınmadan) |                                                                                                                                                                                                                | 0                                        | 100                                | 200               | 0                | 100      | 200               |
| Satışdan vergi                   |                                                                                                                                                                                                                | 10                                       | 20                                 | 30                | 0                | 0        | 30                |
| Alışlara görə ödənilən vergi     |                                                                                                                                                                                                                | 0                                        | 10                                 | 20                | 0                | 0        | 0                 |
| Xalis büdcə gəlirləri            |                                                                                                                                                                                                                | 10                                       | 10                                 | 10                | 0                | 0        | 30                |

Adətən hesabat dövründə həyata keçirilmiş satışlardan tutulmalı olan ƏDV hesabat dövrü qurtardıqdan sonra müəyyən edilmiş müddət ərzində ödənilməlidir, hesabat dövründə resurslara görə ödənilmiş vergi məbləğləri üzrə kreditin alınması barədə ərizə (tələb) bilavasitə belə verginin ödəniləliyi hesabat dövründən sonra verilə bilər. Bu da

ona gətirib çıxarır ki, hesabat dövründə vergi ödəyiciləri arasında satışlar bir qayda olaraq dövlət orqanlarının hesablarında qarşılıqlı olaraq kompensasiya olunacaqdır və həmin dövrdə ƏDV-dən xalis daxilolmalar yalnız istehlakçılara edilən son satışlardan ödənilən vergi ilə müəyyən ediləcəkdir. Belə oxşar situasiya həm də pərakəndə mərhələdə birpilləli satış vergisi tətbiq edildiyi halda dövlət büdcəsinin vergi gəlirlərinin axını üçün xarakterikdir. Dövlət gəlirlərinin axını müddətlərində müxtəlifliklər satıcıların ƏDV üzrə fərqli vergi hesabatı dövrlərinə malik olduğu halda yarana bilər.

3.3 sayılı cədvəldə həmçinin istehsal mərhələsində verginin tətbiqi halında daxilolmaların formalaşması zamanı rast gəlinən müxtəlifliklərə dair nümunələr verilmişdir. Birpilləli pərakəndə satış vergisi halında daxilolmalar yalnız bir mərhələdə - satış mərhələsində formalaşır. Əksinə, ƏDV tətbiq edildiyi hallarda isə vergi gəlirləri “istehsal-bölgü” zəncirinin hər bir mərhələsində formalaşır, ona görə ki, vergi hər bir mərhələdə əlavə edilmiş dəyərə münasibətdə fəaliyyət göstərir.

### ***Vergilərin tutulması və qanunvericilik normalarının gözlənilməsi ilə bağlı məsələlər***

“İstehsal-bölgü” zəncirinin eyni bir səviyyəsində fəaliyyət göstərən birpilləli satış vergisi ilə ƏDV arasında vergilərin tutulması və qanunvericilik normalarının gözlənilməsi ilə bağlı məsələlərdə əhəmiyyətli müxtəlifliklərin olmamasının iki səbəbi mövcuddur. Birincisi, vergi orqanları istənilən növ verginin yığılmasını həyata keçirərkən diqqətliklə göstərməlidirlər. Vergi sisteminin fəaliyyətinə effektiv nəzarətin təmin olunması üçün vergi və mühasibat uçotu və hesabatlarının detallı təhlilinin aparılması tələb olunur. Birpilləli satış vergisindən istifadə zamanı özlərinin resurslarına görə vergidən azad olmağa çalışan müəssisələr bu verginin məqsədləri üçün qeydiyyatdan keçməyə borcludurlar, ona görə ki, yalnız qeydiyyatdan alınmış vergi ödəyiciləri kommersiyalı alışlar üzrə vergi güzəştləri almaq hüququna malik olurlar. ƏDV-dən istifadə zamanı isə bütün satışlar vergitutmaya cəlb olunduğuna görə müxtəlif növlü alıcılara edilən satışlar arasında məhdudiyyətlərin aparılmasına ehtiyac qalmır. Birpilləli satış vergisinin tətbiqi halında alıcı tiplərinin fərqləndirilməsinin, həmçinin qeydiyyat

yata alınan satıcılar tərəfindən satışların vergidən azad edilməsi və qeydiyyatata alınmayan tərəflərin satışlarının vergitutmaya cəlb olunması proseslərinə nəzarətin həyata keçirilməsinə imkan verən ayrıca qeydiyyatın aparılmasının zəruriliyi birpilləli satış vergisini inzibatçılıq nqteyi-nəzərindən daha mürəkkəb edir ki, bu da ilk baxışdan heç nəzərə də çarpmır.

İkincisi, normaların gözlənilməsi ilə bağlı xərclər birpilləli satış vergisi üçün ƏDV-yə nisbətən məbləğcə daha kiçik olacaqdır, ona görə ki, birinci üçün daha az sənəd həcmi tələb olunur. Birpilləli satış vergisi halında yalnız satış əməliyyatlarının uçotunun aparılması tələb olunur, lakin ƏDV tətbiq edildiyi hallarda isə həm alışlar, həm də satışlar üzrə uçot məlumatlarının saxlanması zəruridir. Əgər qanunvericilikdə alış və satış jurnalları da daxil olmaqla mühasibat uçotu və hesabatının bütün jurnallar məcmusunun aparılması tələb olunarsa, normaların gözlənilməsi ilə bağlı nəzərdən keçirilən məsrəflərdə elə də əhəmiyyətli fərqlər olmayacaqdır.

### ***Vergilərin ödənilməsindən yayınma***

Bu altbölmədə daha mübahisəli məsələ kimi ƏDV-nin verginin ödənilməsindən yayınma üçün böyük sədd yaradıb-yaratmaması barədədir. Hər iki vergi növü üçün ümumi olan çoxlu sayda amillər mövcuddur. Bunlar özünü ayrıca götürülmüş hər bir ölkədə vergi intizamının səviyyəsi və vergi qanunvericiliyinin gözlənilməsinin təmin olunması sahəsində vergi orqanının imkanları da daxil olmaqla vergilərin ödənilməsindən yayınmanın miqyasında göstərir. Bununla yanaşı, bu vergilərin hər biri fərdi xüsusiyyətlərə malikdir və bunlar da vergilərin ödənilməsindən yayınmanın miqyasında mövcud müxtəliflikləri müəyyən etməyə imkan verir.

Gizli iqtisadiyyat üçün hər iki verginin ödənilməsindən yayınmalar xarakterikdir. Müəyyən şəraitlərdə bu vergi növlərindən yayınmaların formaları da müxtəlifdir. ƏDV tətbiq edildiyi hallarda qeydiyyatata alınan şəxslər (satıcılar) vergi orqanına təqdim etdikləri vergi bəyannamələrinə alışlar edərəkən həqiqətdə ödəmədiyi vergi məbləğlərinə görə kreditin verilməsi barədə tələb irəli sürməklə özlərinin vergi öhdəliklərinin həcmi azalda bilirlər. Birpilləli satış vergisi halında isə bu verginin məqsədləri üçün qeydiyyatata alınmayan alıcılar satıcılara düz-

gün olmayan məlumatlar təqdim etməklə azadolmalar əldə edə və bununla da verginin ödənilməsindən yayınma bilirlər. Vergilərin ödənilməsindən yayınmanın göstərilən formaları arasındakı əsas müxtəliflik ondan ibarətdir ki, ƏDV-nin tətbiqi halında dövlət alınan resurslara görə ödənilən verginin əvəzləşdirilməsi prosesinə nəzarət imkanlarına malikdir, lakin birpilləli satış vergisi halında isə qeyd olunan situasiyada dövlət sadəcə olaraq heç bir vergi daxilolmalarını əldə edə bilmir.

Digər vacib bir məsələ vergi gəlirlərinin büdcəyə daxil olmaması riski sayılır. Birpilləli satış vergisi halında vergi gəlirləri iqtisadiyyatda məhsulun istehsalının və ya bölgüsünün yalnız bir mərhələsində formalaşır. Beləliklə, verginin ödənilməsindən yayınma vergitutma anında tutulmalı olan bütün vergi məbləğinin itkisinə gətirib çıxaracaqdır. Məsələn, pərakəndə satışdan vergilər bölgü zəncirinin ən etibarlı olmayan hissəsində tutulur. Pərakəndə satışlar zamanı əksər hallarda əsas ilkin mühasibat sənədlərindən biri olan hesab-faktura yazılmır və bu zaman yeganə sənəd nəzarət-kassa aparatlarının yaddaşı hesab edilir. Satışların nağd qaydada aparılması zamanı məbləğlərin kassa aparatlarına vurulmaması verginin ödənilməsindən yayınmanın əsas növlərindən biridir.

ƏDV isə, əksinə, istehsal və ya bölgünün bir neçə mərhələsində tutulur. ƏDV üçün vəsaitlərin daxil olmaması riski adətən yalnız istehsalın və ya bölgünün verginin ödənilməsindən yayınmaya daha çox imkan olan mərhələlərində yaranır. Əgər pərakəndə ƏDV-dən belə yayınma pərakəndə səviyyəyə qədər baş verərsə, onda bu hal aralıq məhsulun alıcısının tələb etdiyi vergi kreditinin məbləğinin azalmasına gətirib çıxaracaqdır. Göründüyü kimi, son nəticədə bu itki kompensasiya ediləcəkdir. Bununla belə ƏDV dövrüyyədən satış vergisinin bütün digər formalarının tətbiqi hallarında mümkün olmayan fırldaqçılıq növlərinin qarşısında acizdir: bu da əsasən saxta vergi hesab-fakturaları əsasında yüksək məbləğdə vergi kreditlərinin verilməsi barədə tələblərin təmin edilməsi və müvafiq əvəzləşdirmələrin aparılması zamanı baş verir.

Birpilləli satış vergisindən fərqli olaraq pərakəndə ƏDV daha keyfiyyətli “auditor izi”nin yaranmasını təmin edir. Bütün sistem çərçivəsində vergi hesab-fakturalarından istifadə etməklə vergi orqanlarının



əməkdaşlarına daha təsirli yoxlamaların aparılmasına imkan yaradır. Bu zaman ƏDV-nin ödənilməsindən yayınma hallarının aşkarlanması ehtimalı əhəmiyyətli dərəcədə yüksəlir. Vergi gəlirlərinin əhəmiyyətli hissəsi adətən pərakəndə satış mərhələsində tutulur. Həmin mərhələlərdə fəaliyyət göstərən vergi ödəyicilərinin sayı pərakəndə ticarətlə məşğul olan şəxslərin sayından dəfələrlə azdır. Onlar həyata keçirdikləri maliyyə əməliyyatlarının daha keyfiyyətli uçotunu aparırlar və bir qayda olaraq verginin ödənilməsindən yayınmaya daha az meyllidirlər. Pərakəndə səviyyədə ƏDV-nin ödənilməsindən yayınma yalnız vergi ödəyicisinin pərakəndə mənfəətinə hesablanan vergi hissəsinin itkisinə gətirib çıxarır.

### ***Xidmətlərin vergiyə cəlb edilməsi xüsusiyyətləri***

Prinsipcə xidmətlərin vergiyə cəlb edilməsi həm ƏDV-dən istifadə halında, həm də birpilləli satış vergisinin tətbiqi halında eyni qaydada həyata keçirilir. Lakin praktikada əhatə miqyasları oxşar (eyni) olan birpilləli satış vergisi və ƏDV xidmətlərə münasibətdə, xüsusilə də pərakəndə səviyyədə müxtəlif cür tətbiq edilir. Bir çox hallarda birpilləli vergilər ümumiyyətlə xidmətlərin vergiyə cəlb edilməsi üçün istifadə olunmur. Adətən konkret xidmət növləri (məsələn, mehmanxana nömrəsinə görə haqq və ya sığorta müqafatları) birpilləli vergiyə cəlb olunur. ƏDV istehsal və idxal səviyyəsində bəzi xidmət növlərini, məsələn rabitə və nəqliyyat xidmətlərini özündə birləşdirə bilər. Pərakəndə səviyyədə bir sıra sosial və maliyyə xidmətləri kimi vergitutmadan azad edilən xidmət növləri istisna olmaqla, bütün digər xidmətlər ƏDV-yə cəlb olunur. Lakin həcmi elə də böyük olmayan bu xidmət qrupunun payına xidmət sferasında yaradılan əlavə dəyərin əhəmiyyətli hissəsi düşür.

Ənənəvi olaraq xidmətlərin vergiyə cəlb olunmasında müəyyən çətinliklər mövcuddur, ona görə ki, xidmətlərin bir çoxu istehsal və ya bölgü prosesinin son mərhələsində göstərilir. Adətən xidmətlərin son qiymətində əmək məsrəflərinin payı kifayət qədər yüksəkdir. Bundan başqa, xidmətlər sahəsində yüksək dərəcəli ixtisaslaşma müşahidə olunur. Nəticədə belə xidmətlər tez-tez hallarda çoxlu sayda kiçik təşkilatlara, şəxslərə göstərilir ki, onlara da inzibati nəzarətin təmin edilməsi çox çətindir. Digər mürəkkəbləşdirici amil ondan ibarət-

dir ki, bir çox xidmətlər müəssisələrlə yanaşı, eyni zamanda fiziki şəxslərə də göstərilir. Son mərhələdə vergiyə cəlb edilməli (vergi tutulmalı) olan fərdi qaydada istifadə olunan xidmətin və müəssisələrə göstərilən vergidən azad olunan xidmətlərin bir-birindən ayırd edilməsi (fərqləndirilməsi) çox çətin olur. Ona görə də xidmətlər adətən pərakəndə səviyyəyə qədər tutulan satış vergisinin fəaliyyət sferasına aid edilmir.

Pərakəndə səviyyədə vergilərin tətbiqi halında ƏDV-nin köməyi ilə xidmətlərin vergiyə cəlb olunmasının birpilləli satış vergisi ilə müqayisədə daha asan olmasını müəyyən edən iki əsas səbəb mövcuddur. Birincisi, istehlakçılara xidmət göstərən kommersiya müəssisələri həmçinin tez-tez digər kommersiya müəssisələrinə xidmət göstərməklə aldıkları resurslara görə ödədikləri vergi məbləğlərini əvəzləşdirməyə çalışırlar, ona görə də belə kommersiya müəssisələri ƏDV sistemində iştiraka maraqlıdırlar. İkincisi, xidmətlərin kombinə edilmiş şəkildə kommersiya müəssisələri və fərdi istehlakçılar tərəfindən istifadəsi birpilləli satış vergisi ilə müqayisədə ƏDV halında dəfələrlə az sayda problemlər yaradır. ƏDV həm kommersiya müəssisələrinə, həm də fərdi istehlakçılara göstərilən xidmətlərin tam şəkildə vergitutmaya cəlb olunmasını təmin edir. Bu zaman birpilləli satış vergisi halında olduğu kimi, satıcıya heç də verginin ödənilməsinin təxirə salınıb-salınmamasını aydınlaşdırmaq lazım gəlmir. Əksinə, alıcı xidmətlərin alışı zamanı ödədiyi vergilərə görə krediti tələb etmək hüququnun təsdiqini vergi orqanlarına təqdim etməlidir. Birpilləli satış vergisi ilə müqayisədə verilən halda qeyri-müəyyənlik elementləri aradan qalxır və verginin ödənilməsindən yayınma imkanları məhdudlaşdırılır.

### **3.3. Əlavə dəyər vergisinin tətbiqinin ümumi məsələləri və onun vergitutma bazasının müəyyən edilməsi**

#### **3.3.1. Əlavə dəyər vergisinin strukturunun bəzi məsələləri**

ƏDV-nin hesablanması üçün üç mümkün variantı mövcuddur: məhsula ƏDV, gəlirə ƏDV və istehlaka ƏDV. Hər bir variant isə, öz növbəsində, iki mümkün mənşə və təyinat prinsiplərindən biri əsasında, həmçinin hesab-faktura əsaslı kredit metodu və çıxılma metodu kimi iki əsas mümkün metodlardan istifadə etməklə reallaşdırıla bilər. Nəticədə ƏDV-nin tətbiqi zamanı daha əlverişli variantın seçilməsi, hesablamaların prinsip və metodunun müəyyən edilməsi zərurəti yaranır. Bundan başqa, ƏDV-nin strukturunun bir sıra digər məsələlərini müzakirə etmək, xüsusilə də vergi dərəcələrinin kəmiyyəti, sıfır dərəcədən və vergi güzəştlərindən istifadənin miqyası, vergi tutulmayan minimumun son kəmiyyəti və ümumi ƏDV sistemində vergiyə cəlb olunmayan kommersiya müəssisələrinin uçota alınması üçün mümkün xüsusi mexanizmlər barədə qərar qəbul etmək lazım gəlir.

#### ***ƏDV-nin hesablanması variantları***

ƏDV-nin hesablanmasının üç müxtəlif variantları arasındakı əlaqəni milli gəlirin hesabları üzrə gəlirlərin və xərclərin ümumi göstəricilərinin müqayisə edilməsi yolu ilə daha yaxşı başa düşmək olar. Xərclər üzrə ÜDM (*UDM*) son xalis istehlak xərclərindən (*C*), investisiyalara ümumi məsrəflərdən (*I*), məhsul və xidmətlərə çəkilən son dövlət xərclərindən (əmək haqqından başqa) (*G<sub>c</sub>*), dövlət əmək haqqı xərclərindən (*G<sub>w</sub>*) və ticarət balansının saldosundan (ixrac məhsullarının də-

yəri ( $D$ ) ilə idxal mallarının dəyəri ( $X$ ) arasındakı fərqdən) ibarətdir:

$$UDM = C + I + G_c + G_w + (X - D). \quad (3.32)$$

Eyni zamanda, ümumi daxili gəlir ( $UMG$ ) isə adətən istehsalda əlavə dəyər adlanan faktor gəlirlərinin (əmək haqqı, faiz ödənişləri, mənfəət və s.) ( $AD$ ) və amortizasiya ödənişlərinin cəmini ifadə edir:

$$UDG = AD + A. \quad (3.33)$$

Gəlirlər və xərclər arasındakı bərabərlik milli gəlir hesablarının əsas tənliyini verir:

$$UDM = UDG \quad (3.34)$$

(3.34) tənliyi həm faktor məsrəfləri kateqoriyaları (yəni subsidiyalar çıxılmaqla və dolayısı vergilər nəzərə alınmadan) üzrə, həm də bazar qiymətləri ilə (subsidiyalar istisna olmaqla dolayısı vergilər nəzərə alınmaqla) ifadə oluna bilər.

**Məhsula ƏDV.** Ümumi halda məhsula ƏDV-nin vergitutma bazası, əgər o mənşə prinsipinə əsasən tutulursa, ƏDV-nin istənilən variantı üzrə tutulması məqsədəuyğun olmayan dövlət əmək haqqı xərcləri çıxılmaqla, ÜDM-ə bütün məsrəflər, əgər təyinat prinsipi əsasında müəyyən olunursa, bu halda ticarət balansının saldosu qədər dəqiqləşdirilmiş ÜDM-ə bütün xərclər hesab olunur. Fərz edək ki, mənşə ölkəsi prinsipi tətbiq olunur, bu halda ölkə daxilində istehsal olunan ixrac vergiyə cəlb olunur, lakin dəyər mənbəyi xaricdə yerləşən idxal isə vergitutmaya cəlb edilmir. Onda məhsula ƏDV-nin bazası əmək haqqına dövlət xərcləri çıxılmaqla ÜDM-ə bütün məsrəflərin sadəcə cəmindən ibarət olur. Bu səbəbdən də verginin bu növü məhsula ƏDV ( $V_m$ ) adlandırılır. (3.32) tənliyindən bu bazanı aşağıdakı kimi ifadə etmək olar:

$$VB_m = UDM - G_w = C + I + G_c + (X - D). \quad (3.35)$$

**Gəlirə ƏDV.** Məhsula ƏDV-nin vergitutma bazasının bir hissəsi sayılan investisiyalara ümumi xərclər müəyyən dövrdə iqtisadiyyatın investisiya mallarına (yəni kapitalın ümumi yığılmasına) real məcmu

xərclərini əks etdirir. Lakin bu xərclərin bir hissəsi istehlak, yaxud amortizasiya olunmuş investisiya mallarının kompensasiya olunması üçün istifadə olunur. Amortizasiyanın sadə mühasibat əməliyyatı olmaqla real iqtisadi əməliyyatları əks etdirmədiyinə baxmayaraq o rentabellik səviyyəsinə, həmçinin müəssisənin əlavə dəyərinə təsir göstərir. Bu səbəbdən də gəlirə ƏDV-nin bazasına amortizasiya daxil edilmir və beləliklə, ƏDV-nin bu növündə investisiyalara ümumi məsrəflər deyil, yalnız xalis məsrəflər vergiyə cəlb olunur:

$$VB_g = UDM - G_w - A = C + (I - A) + G_c + (X - D). \quad (3.36)$$

(3.33) və (3.34) düsturlarından göründüyü kimi, gəlirə ƏDV-nin bazasını başqa formada da ifadə etmək mümkün olacaqdır:

$$VB_g = UDM - G_w - A = AD - G_w. \quad (3.37)$$

(3.37) bərabərliyi göstərir ki, gəlirə ƏDV-nin bazası faktor gəlirləri hesabına ödənişlərin sadə cəmini (əmək haqqına dövlət xərcləri çıxılmaqla) ifadə edir ki, bu səbəbdən də verginin bu növü gəlirə ƏDV adlandırılır.

***İstehlaka ƏDV.*** Əgər nəzərə alsaq ki, amortizasiyadan başqa əsas kapitalın xalis artımını ifadə edən investisiya mallarına xərclər də vergiyə cəlb edilmir, bu halda vergi bazasından investisiyalara bütün ümumi məsrəflər çıxılmalıdır. Alınan baza istehlaka ƏDV bazası kimi götürülə bilər:

$$VB_i = UDM - G_w - I = C + G_c + (X - D). \quad (3.38)$$

### ***Müxtəlif variantların müqayisəsi***

Göstərilənlərdən aydın göründüyü kimi, baxılan üç variantdan məhsula ƏDV daha geniş, istehlaka ƏDV isə daha dar vergitutma bazasına malikdir. Lakin istehlaka ƏDV-nin bazasını kifayət qədər yüksək iqtisadi dəyər zamanı genişləndirmək mümkün olur. İnvestisiya mallarının ümumi alışıni vergiyə cəlb etməklə və vergi ödənişləri üzrə heç bir güzəşt, hətta amortizasiya ayırmalarına da, verməməklə məhsula ƏDV investisiyaların inkişafına əhəmiyyətli dərəcədə mənfi təsir göstərə bilər. Bundan başqa, əgər müəssisələr məhsula ƏDV-nin

hesab-faktura əsasında kredit metodu ilə hesablanması zamanı özlərinin kapital məsrəflərinin heç olmasa bir hissəsini sonrakı mərhələlərə keçirə bilərlərsə, onda investisiya mallarının vergitutmaya cəlb edilməsi kaskad effektinin yaranmasına gətirib çıxaracaqdır. Analoji mühakimələr ona gətirib çıxarır ki, bu cür çatışmazlıqlar bir qədər az da olsa, gəlirə ƏDV-yə də xasdır.

İstehlaka ƏDV-nin ən dar vergitutma bazasının olmasına baxmayaraq iqtisadi nöqtəyi-nəzərdən o daha neytral xarakterə malikdir (kapitalın və digər istehsal resurslarının nisbi qiymətlərinin dəyişməsi hesabına istehsal prosesinin təhrif olunmasına gətirib çıxarmır) və bu səbəbdən də adətən baxılan üç variantdan daha yaxşısı hesab edilir. ƏDV tətbiq olunan ölkələrdə bu variant daha çox yayılmışdır. Lakin vergi daxilolmalarının eyni bir həcmi almaq üçün bu variant daha yüksək vergi dərəcəsindən istifadəni tələb edir. Bu səbəbdən də bir sıra ölkələrdə investisiya mallarının qismən vergiyə cəlb edilməsi yolu ilə istehlaka ƏDV-nin bazasının genişləndirilməsinə cəhdlər edilmişdir. Aydındır ki, investisiya mallarının hansı hissəsinin vergiyə cəlb edilməsindən asılı olaraq istehlaka ƏDV-nin vergi bazasının bu şəkildə genişlənməsi gəlirə ƏDV-nin bu və ya digər dərəcədə dəyişilmiş növündən istifadəni əks etdirir.

Əgər ticarət balansının saldosunu, yəni  $X - D$  kəmiyyətini ƏDV-nin yuxarıda nəzərdən keçirilən hər üç variantının vergi bazasından çıxsaq, onda ƏDV-nin bütün variantları təyinat prinsipi əsasında hesablanan varianta çevriləcəkdir. Bu halda (3.38) bərabərliyindən göründüyü kimi, istehlaka ƏDV-nin vergi bazası  $C + G_c$  kəmiyyətinə, yəni pərakəndə səviyyədə satışın məcmu dəyərində bərabər olacaqdır. Buna görə də vergi siyasəti nöqtəyi-nəzərindən təyinat prinsipi əsasında tətbiq olunan istehlaka ƏDV pərakəndə satışa tətbiq olunan vergi ilə ekvivalentdir. Bu zaman, şübhəsiz ki, bu iki verginin inzibati quruluşu və tutulması mexanizmləri bir-birindən prinsipial şəkildə fərqlənir.

### ***ƏDV-nin tutulmasının mənşə və təyinat prinsipləri***

**Baza anlayışları.** ƏDV həm mənşə, həm də təyinat prinsipi əsasında tətbiq edilə bilər. Birinci metod tətbiq olunduqda, ölkə daxilində istehsal olunan vergiyə cəlb olunan bütün mal, iş və xidmətlərin əlavə

dəyəri ƏDV-yə cəlb edilir. İkinci prinsipin tətbiqi zamanı isə ölkə daxilində istehlak olunan vergiyə cəlb olunan bütün məhsulun əlavə dəyəri vergiyə cəlb olunur. Aydın ki, qapalı iqtisadiyyatlı ölkələrdə hər iki prinsip eyni bir nəticənin alınmasına gətirib çıxarır. Açıq iqtisadiyyatlı ölkələrdə isə onlar arasındakı fərq yalnız ixrac və idxala münasibətdə müxtəlifliyin olmasından irəli gəlir: mənşə prinsipi idxalın deyil, yalnız ixracın vergiyə cəlb edilməsini nəzərdə tutur, təyinat prinsipindən istifadə zamanı isə əksinə olur.

Qeyd etmək vacibdir ki, bu iki prinsip arasındakı fərq istehsalın və istehlakın yerləşməsinə əsaslanır və heç də istehsal və istehlak olunan məhsulların tipindən asılı deyildir. Sonuncu isə yuxarıda qeyd edildiyi kimi, yalnız məhsula ƏDV-nin və istehlaka ƏDV-nin fərqləndirilməsi üçün istifadə olunur. Nəticədə geniş yayılmış fikirlərdən fərqli olaraq mənşə prinsipi əsasında istehlaka ƏDV-nin tətbiqi ilə təyinat prinsipi əsasında məhsula ƏDV-nin tətbiqi arasında heç bir prinsipial uyğunsuzluq mövcud deyildir. İstehlaka ƏDV-nin tətbiqi zamanı idxal olunan, yaxud ölkə daxilində istehsal edilən investisiya malları, əgər həmin mallar daxili istehlak üçün əldə edilmişdirsə, qeyd olunan iki prinsipdən hansının istifadə edilməsindən asılı olmayaraq vergiyə cəlb olunmur, lakin əgər onlar təyinat prinsipinin tətbiqi zamanı ixrac edilərsə, bu halda vergiyə cəlb olunur. Təyinat prinsipindən istifadə zamanı ixrac olunan investisiya malları vergitutmaya cəlb edilmir. İnvestisiya malları üçün ƏDV-nin iki variantı və iki vergitutma prinsipinə uyğun dörd müxtəlif vəziyyəti əks etdirən vergi rejimi 3.4 sayılı cədvəldə göstərilmişdir.

***Cədvəl 3.4.***

İnvestisiya malları üçün ƏDV-nin tutulmasının  
müxtəlif prinsip və variantları

| Prinsip | İstehlaka ƏDV                                                          | Məhsula ƏDV                                                          |
|---------|------------------------------------------------------------------------|----------------------------------------------------------------------|
| Mənşə   | İxrac zamanı vergiyə cəlb olunur, lakin digər hallarda vergi tutulmur. | Vergi idxal zamanı tutulmur, digər situasiyalar zamanı isə tutulur.  |
| Təyinat | Cəlb olunmur.                                                          | İxrac zamanı vergiyə cəlb edilmir, digər hallarda isə vergi tutulur. |

Beləliklə, göründüyü kimi, investisiya malları yalnız təyinat prinsipi əsasında istehlaka ƏDV-nin tətbiqi zamanı tam şəkildə vergitutmadan azad edilir.

**Gömrük sərhədinin keçməsi zamanı vergi düzəlişləri və xarici ticarət məhsulunun qiymətləndirilməsi.** Təyinat prinsipinin tətbiqi zamanı idxalın ƏDV-yə cəlb edilməsi və ixracın vergidən azad olunması nəzərdə tutulduğuna görə həmin prinsipdən istifadə edərkən məhsulun gömrük sərhədini keçdiyi zaman vergi düzəlişlərinin aparılması tələb olunur, yəni mallar ölkə ərazisinə gətirilərkən onlardan vergi tutulmalı, yaxud əksinə, ölkədən çıxarılarkən isə tutulmamalıdır. Qərribə olsa da, malların sərhədi keçdiyi zaman bu vergi düzəlişləri ƏDV məqsədləri üçün xarici ticarət mallarının dəyərinin qiymətləndirilməsinə heç bir xüsusi diqqəti tələb etmir. Hesablanma metodundan (hesab-faktura əsasında kredit metodu və ya çıxılma metodu) asılı olmayaraq ixrac malları vergiyə cəlb olunmadığına görə ixracçılar ixracın dəyərinin azaldılmasında maraqlı deyildirlər. Lakin idxal zamanı idxal mallarının dəyərinin süni şəkildə aşağı salınması ilə bağlı azalan hər hansı istənilən vergi gəlirləri “istehsal-bölgü” zəncirinin daha sonrakı mərhələlərində tam şəkildə kompensasiya olunur.

ƏDV-nin mənşə prinsipinin tətbiqi zamanı situasiya tamamilə əks istiqamətdə dəyişir. İdxal vergitutmaya cəlb olunmadığına, ixrac isə ölkə daxilindəki təqditmetmə kimi vergiyə cəlb edildiyinə görə mənşə prinsipinin tətbiqi zamanı mallar sərhəddən keçirilərkən hər hansı bir vergi düzəlişinin aparılması tələb olunmur. Lakin bu prinsip üzrə ƏDV-nin tətbiqi zamanı ƏDV ölkə daxilində istehsal olunan vergi tutulan məhsulun əlavə dəyərindən tutulur, idxal olunan məhsulun dəyəri isə daxili istehsalçıların təqditmetmə dəyərinin tərkibinə daxil olur, ona görə də idxalın dəyərinin diqqətlə müəyyən edilməsi və onun vergi bazasından çıxılması tələb olunur. Elə bu səpkidə ixracın dəyərinin dəqiq qiymətləndirilməsinin təmin olunması da vacibdir, belə ki, düzgün olmayan ixrac bəyannamələrinin təqdim olunması ilə bağlı dövlət tərəfindən alınmayan vergi gəlirlərinin heç vaxt ödənilməsi mümkün olmayacaqdır. Beləliklə, vergitutma məqsədləri üçün mənşə prinsipi əsasında dəyərin qiymətləndirilməsi



problemi ondan ibarətdir ki, ilk növbədə idxalçılar tərəfindən məhsulun qiymətinin artırılmasının və ixracçılar tərəfindən bəyan edilən məhsul və xidmətlərin dəyərinin azaldılmasının qarşısı alınmış olsun.

### ***Mənşə və təyinat prinsiplərinin müqayisə edilməsi***

**Qlobal vergitutma bazasının paylanması.** Beynəlxalq ticarətdə iştirak edən ölkələr arasında qlobal vergitutma bazasının paylanması üçün mənşə və təyinat prinsipləri arasında seçim böyük əhəmiyyətə malikdir. Belə ki, əgər mənşə prinsipi tətbiq olunarsa, ixracın əlavə dəyəri icracçı ölkələrin vergi bazasının bir hissəsini təşkil edir, yaxud əgər təyinat prinsipi seçilərsə, onda bu dəyər idxalçı ölkənin vergi bazasının bir hissəsini tamamlayır. Nəticədə mənşə prinsipindən istifadə zamanı ticarət balansının aktiv saldosu (kəsiri) ölkənin vergitutma bazasını genişləndirir (daraldır). Təyinat prinsipinin tətbiqi zamanı isə bunun əksi özünü doğruldur. Yalnız ticarət balansının sıfır saldosu halında (bunun ayrılıqda hər bir ticarət tərəfdaşı ilə olması məcburi deyildir) vergi bazalarının qeyd olunan şəkildə yəni-dən paylanmasından qaçmaq mümkün olacaqdır.

**İstehsalın və istehlakın səmərəliliyi.** Qlobal vergi bazasının paylanmasına təsirdən başqa, bu iki prinsiplərdən birindən istifadə qlobal istehsalın və istehlakın səviyyəsinə nə dərəcədə təsir göstərəcəkdir? Aydınır ki, əgər ƏDV-nin dərəcəsi bütün ölkələrdə eynidirsə, hər iki prinsipin tətbiqinin nəticəsi də identik (eyni) olacaqdır. Belə ki, istənilən vergi tutulan məhsula tətbiq olunan vergi dərəcəsi həmin məhsulun istehsal, yaxud istehlak yerindən asılı olmayaraq eyni olacaqdır. Bununla yanaşı, əgər ölkələr müxtəlif ƏDV dərəcələrinə malikdirlərsə, bu səmərəliliyə də müxtəlif dərəcədə təsir edəcəkdir.

Təyinat prinsipindən istifadə zamanı ölkələr arasında ticarətin sərbəst olması səbəbindən hər bir xarici ticarət malına istehsalçıların qiymətləri bərabərləşəcəkdir (bu zaman ölkəyə gətirilən məhsul ixracçı ölkənin ƏDV-dən azad olur). Lakin ƏDV-nin müxtəlif dərəcələrinin tətbiqi zamanı xarici ticarət məhsulunun istehlak qiyməti və son nəticədə hər bir ölkədə bu məhsulun və xarici ticarət obyektı olmayan

məhsulun istehlak qiymətlərinin nisbəti bir-birindən fərqlənəcəkdir ki, bu da qlobal istehlakın səmərəliliyinin azalmasına gətirib çıxaracaqdır. Mənşə prinsipindən istifadə zamanı hər bir növ xarici ticarət məhsulunun istehlak qiymətləri ticarətin liberal olması səbəbindən ölkələr arasında bərabərləşəcəkdir (belə ki, ölkəyə gətirilən məhsula ixracçı ölkənin ƏDV-si artıq daxil edilmişdir), lakin ƏDV-nin müxtəlif dərəcələri zamanı istehsalçıların bu məhsula ilkin qiymətləri və nəticədə hər bir ölkədə istehsalçıların bu məhsul üçün və daxili bazar məhsulu üçün nisbi qiymətləri fərqlənəcəkdir ki, bu da nəticədə qlobal istehsalın səmərəliliyinin aşağı düşməsinə gətirib çıxaracaqdır. Beləliklə, ƏDV-nin müxtəlif dərəcələrinin tətbiqi zamanı müxtəlif ölkələrdə vergitutmanın bu və ya digər prinsipindən istifadə əhəmiyyətli dərəcədə qlobal istehlakın səmərəliliyinin azalması ilə qlobal istehsalın səmərəliliyinin aşağı düşməsi arasında kompromisslə müəyyən olunur.

Qeyd edək ki, eyni bir ölkədə istehsalçıların nisbi qiymətləri ilə xarici ticarət mallarının istənilən cütünün istehlak qiymətləri ƏDV-nin vahid dərəcəsinin tətbiqi zamanı bir-birinə bərabər olur. Buradan alınır ki, vergitutmanın təyinat prinsipinin tətbiqi zamanı müxtəlif ölkələr arasında xarici ticarət məhsullarına istehsalçıların nisbi qiymətlərinin bərabərləşdirilməsi istehlak qiymətlərinin bərabərləşdirilməsində olduğu xarakterə malikdir. Analoji olaraq əgər mənşə prinsipinin tətbiq olunduğu təqdirdə müxtəlif ölkələr arasında xarici ticarət mallarına nisbi istehlak qiymətlərinin bərabərləşdirilməsi bu ölkələrdə istehsal qiymətlərinin bərabərləşdirilməsi zamanı eyni bir xarakterə malik olur. Bu isə o deməkdir ki, əgər bütün məhsul xarici ticarət məhsuludursa, onda bu prinsiplərdən istənilən birinin tətbiqi qlobal istehsalın, yaxud istehlakın səmərəliliyinin aşağı düşməsinə gətirib çıxarmayacaqdır.

***Beynəlxalq priaktika.*** Müasir dövrdə dünyanın demək olar ki, əksər dövlətləri ƏDV-nin təyinat prinsipindən istifadəyə üstünlük verirlər. Hesab edilir ki, bunun əsas iki səbəbi vardır. Birincisi, ölkəyə gətirilən idxala ixrac edən ölkələrin ƏDV ağırlığının daşınmasına imkan verən mənşə prinsipi, ilk növbədə məqbul olmayan vergi rəqabətinin yaranmasına gətirib çıxarır. Hansı ki, aydın görünür ki, çevik qiymət-

lər və valyuta məzənnələri beynəlxalq ticarətdə iştirak edən ölkələrin bu cür rəftarının nəticələrinin neytrallaşdırılmasına imkan verən adekvat mexanizmlər kimi çıxış edə bilmir. Əksinə, təyinat prinsipi səmərəli vasitə kimi çıxış etməklə xarici ticarət məhsullarını ixrac edən ölkələrin ƏDV elementlərini özündə birləşdirilməməsinə zəmanət verir. İkincisi, baxmayaraq ki, təyinat prinsipi zamanı mallar sərhədi keçərkən vergi düzəlişlərinin aparılması tələb olunur, belə düzəlişlər aparmaq kifayət qədər asandır, istənilən halda bu mənşə prinsipinin tətbiqi zamanı yarana bilən dəyər qiymətləndirilmələri ilə bağlı mümkün problemlərin aradan qaldırılmasına çox da böyük olmayan bir kompensasiyadır.

***Məhdud mənşə prinsipi.*** Məhdud mənşə prinsipi yalnız iqtisadi, yaxud gömrük ittifaqlarının üzvü olan ölkələr üçün maraqlıdır, hansı ki, ya həmin üzv ölkələr arasında sərhəd ticarət nəzarəti mövcud olmur, ya təyinatına görə təsirli deyil, yaxud da belə nəzarətin aradan qaldırılması belə ittifaqın elan olunmuş məqsədi kimi çıxış edir. Malların sərhədi keçməsi zamanı vergi düzəlişlərinin aparılmasının zəruriliyi ilə bağlı gömrük nəzarətinin olmaması nəticəsində təyinat prinsipindən istifadə ümumilikdə qeyri-mümkün olur. Hesab edilir ki, məhdud mənşə prinsipi o hallarda tətbiq edilir ki, birliyə üzv ölkələr birliyin digər ölkələri ilə ticarət münasibətlərində özlərinin vergi sistemlərində ƏDV-nin mənşə prinsipindən və birliyə daxil olmayan ölkələrlə ticarətdə isə təyinat prinsipindən istifadə edirlər.

### ***ƏDV-nin qiymətlərə təsiri***

***ƏDV-nin inflyasiya tempinə və qiymətlərin səviyyəsinə təsiri.*** ƏDV-nin daxil edilməsinin mümkünliyünü müzakirə edən bir çox ölkələrdə adətən belə bir təhlükədən ehtiyat edirlər ki, vergi daxilolmalarının kəmiyyətini dəyişmədən bir və ya bir neçə mövcud verginin ƏDV ilə əvəz edilməsi güclü inflyasiya təsiri yarada bilər. Bu narahatçılıq əsasən onunla bağlıdır ki, daxil edilməsi planlaşdırılan ƏDV-nin vergi bazası onun əvəz etdiyi vergilərin vergitutma bazasından adətən genişdir, belə ki, mövcud vəziyyətdə vergiyə cəlb olunmayan bir sıra maddələr dəyişiklik edildiyi təqdirdə ƏDV-yə

cəlb olunacaqdır. Bu fikirlərin əsaslı olub-olmamasını “inflyasiyalı təsir” termininin iki müxtəlif alternativ izahında yoxlamaq mümkündür.

Əgər inflyasiyalı təsir dedikdə, inflyasiya templərinin dayanıqlı artımı başa düşülərsə, onda bu narahatçılıq prinsipial olaraq əsassız hesab edilə bilər. ƏDV-nin (yaxud deyək ki, istənilən digər vergi-nin) tətbiqi heç bir halda özlüyündə qiymətlərin səviyyəsinin dəyişməsi templərinin dayanıqlı artımına gətirib çıxarmayacaqdır. İstənilən şəraitdə inflyasiya templərinin bu şəkildə dəyişməsi yalnız ölkədə aparılan pul-kredit ekspansiyası siyasətinin nəticəsi ola bilər. Lakin əgər inflyasiyalı təsir dedikdə, qiymətlərin səviyyəsinin birdəfəlik və ümumi artımı (yaxud konkret bir dövrdə inflyasiya templərinin yüksəlməsi) başa düşülərsə, onda ƏDV-nin bu şəkildə inflyasiyalı təsirinin mövcudluğu, yaxud onun olmaması bir sıra amillərlə müəyyən edilir.

Qəbul edilmişdir ki, bütün digər bərabər şərtlər daxilində vergi gəlirlərinin kəmiyyətinin dəyişməməsi şərti ilə daxil edilən ƏDV qiymətlərin ümumi səviyyəsinə heç bir təsir göstərmir. Ona görə ki, bu halda məcmu tələbin kəmiyyəti dəyişməz olaraq qalır. Analoji olaraq təsdiq edə bilərik ki, vergi gəlirlərinin artımına (azalmasına) istiqamətləndirilmiş ƏDV qiymətlərin ümumi səviyyəsinin azalmasına (artımına) gətirib çıxaracaqdır, ona görə ki, bu tədbir nəticəsində əldə olunan effekt məhdud (xərclərin artımına yönəldilmiş) büdcə siyasətinin həyata keçirilməsindən alınan effekt kimi olacaqdır. Lakin alınan bu nəticələrdə iki problemlə aspekt mövcuddur. Nəzəri olaraq burada təklif tərəfdən ƏDV-nin tətbiqinə mümkün reaksiya nəzərə alınmır, praktiki nöqteyi-nəzərdən isə qiymətlərin səviyyəsinin istənilən dəyişməsinin kəmiyyətə qiymətləndirilməsi əksər hallarda əvvəlki dövrlərin məlumatları əsasında tərtib olunmuş nisbətdə istehlak qiymətlərinin indeksi kimi qiymət indekslərinə əsaslanması diqqətdən kənarda qalır.

***Məcmu təklif tərəfdən reaksiya.*** “Vergi daxilolmalarının kəmiyyətində dəyişmələr yaratmasını nəzərdə tutmayan ƏDV-nin daxil edilməsi qiymətlərin ümumi səviyyəsinin artımına gətirib çıxarmır” kimi ümumi qəbul edilmiş nəticə “Məcmu təklif ƏDV-nin daxil edil-

məsinə reaksiya vermir” kimi mühakiməyə əsaslanır və beləliklə, özəl sektorun büdcə məhdudiyyəti dəyişməz qalır. Əgər ƏDV əvəz edəcəyi vergilərdən fərqli olaraq istehsalın səmərəliliyində daha az təhriflərin yaranmasına səbəb olursa (əksər hallarda elə bu səbəb də ƏDV-nin daxil edilməsini zəruri edir), böyük ehtimal vardır ki, bir vergidən digərinə keçid məcmu tələb tərəfdən müvafiq reaksiyanın yaranmasına gətirib çıxarsın. Vergi siyasətinin ilkin qoyuluşu vergi daxilolmaları həcmnin saxlanılmasından ibarət olsa da belə, bu reaksiya qiymətlərin səviyyəsinin azaldılması istiqamətində təzyiq edəcəkdir.

### ***3.3.2. Kredit və çıxılma metodları və onların müqayisəsi***

Bu paragrafda sadə hesablama nümunəsində ƏDV tutulan əməliyyatlarda əlavə dəyərin hesablanması üçün iki alternativ metodun - kredit metodunun (adətən bu hesab-faktura metodu da adlandırılır) və çıxılma metodunun - üstünlükləri və çatışmazlıqları müqayisə edilir. Eyni bir ölkədə ƏDV-nin bir neçə dərəcəsi tətbiq edildikdə və ƏDV sistemində sıfır (0) dərəcə və azadolmalar istifadə olunduqda, bu iki metodun tətbiqinin iqtisadi nəticələri də müxtəlif olur. Hesablama nümunəsində üçmərhləli istehsal və bölgü prosesinə baxılır. Bu zaman nəzərdə tutulur ki, istehsalçı öz məhsulunu topdan satıcıya, o isə öz növbəsində həmin məhsulu pərakəndə satıcıya təqdim edir. Nəzərdə tutulur ki, hər bir mərhələdə 100 vahid əlavə dəyər yaradılır, bütün mərhələlərdə vergi tutulan dövriyyəyə tətbiq olunan ƏDV-nin dərəcəsi 18 % (yaxud ƏDV daxil olan məbləğə 15,25 %) təşkil edir. Burada həmçinin ƏDV-nin çoxsaylı dərəcələrinin tətbiqi halında hər iki metodun tətbiqinin nəticələri nəzərdən keçirilir.

#### ***Kredit metodu***

Kredit metodunun müxtəlif aspektləri 3.5 sayılı cədvəldə göstərilən nümunədə nəzərdən keçirilir.

**Cədvəl 3.5.**

**Kredit metodu ilə ƏDV-nin hesablanması**

|      | Göstəricilər                                                 | İstehsal | Topdan ticarət | Pərakəndə ticarət | ƏDV-nin ümumi məbləği | Son istehlakçıya satışı həcmi, (ƏDV ilə) <sup>1</sup> |
|------|--------------------------------------------------------------|----------|----------------|-------------------|-----------------------|-------------------------------------------------------|
| I.   | <b>Bütün müəssisələr ƏDV-yə cəlb olunur</b>                  |          |                |                   |                       |                                                       |
|      | 1. Təqdim edilmişdir (ƏDV-siz)                               | 100      | 200            | 300               |                       |                                                       |
|      | 2. Mallar (işlər, xidmətlər) alınmışdır (ƏDV-siz)            | 0        | 100            | 200               |                       |                                                       |
|      | 3. Təqdimetmədən hesablanan ƏDV (sət.1 x 18 %)               | 18       | 36             | 54                |                       |                                                       |
|      | 4. Alınan məhsula vergi ktediti (sət.2 x 18 %)               | 0        | 18             | 36                |                       |                                                       |
|      | 5. Büdcəyə ödənilməli ƏDV (sət.3 – sət.4)                    | 18       | 18             | 18                | 54                    | 354                                                   |
| II.  | <b>Pərakəndə ticarət üçün sıfır (0) dərəcə tətbiq olunur</b> |          |                |                   |                       |                                                       |
|      | 1. Təqdim edilmişdir (ƏDV-siz)                               | 100      | 200            | 300               |                       |                                                       |
|      | 2. Mallar (işlər, xidmətlər) alınmışdır (ƏDV-siz)            | 0        | 100            | 200               |                       |                                                       |
|      | 3. Təqdimetmədən hesablanan ƏDV (sət.1 x 18%) <sup>2</sup>   | 18       | 36             | 0                 |                       |                                                       |
|      | 4. Alınan məhsula vergi ktediti (sət.2 x 18 %)               | 0        | 18             | 36                |                       |                                                       |
|      | 5. Büdcəyə ödənilməli ƏDV (sət.3 – sət.4)                    | 18       | 18             | -36               | 0                     | 300                                                   |
| III. | <b>Pərakəndə ticarət ƏDV-dən azaddır</b>                     |          |                |                   |                       |                                                       |
|      | 1. Təqdim edilmişdir (ƏDV-siz)                               | 100      | 200            | 300               |                       |                                                       |
|      | 2. Mallar (işlər, xidmətlər) alınmışdır (ƏDV-siz)            | 0        | 100            | 200               |                       |                                                       |
|      | 3. Təqdimetmədən hesablanan ƏDV (sət.1 x 18 %)               | 18       | 36             | t/e               |                       |                                                       |
|      | 4. Alınan məhsula vergi ktediti (sət.2 x 18 %)               | 0        | 18             | t/e               |                       |                                                       |
|      | 5. Büdcəyə ödənilməli ƏDV (sət.3 – sət.4)                    | 18       | 18             | t/e               | 36                    | 336                                                   |
| IV.  | <b>Topdan ticarət ƏDV-dən azaddır</b>                        |          |                |                   |                       |                                                       |
|      | 1. Təqdim edilmişdir (ƏDV-siz)                               | 100      | 218            | 318               |                       |                                                       |
|      | 2. Mallar (işlər, xidmətlər) alınmışdır (ƏDV-siz)            | 0        | 100            | 218               |                       |                                                       |
|      | 3. Təqdimetmədən hesablanan ƏDV (sət.1 x 18 %)               | 18       | t/e            | 57,2              |                       |                                                       |
|      | 4. Alınan məhsula vergi ktediti (sət.2 x 18 %)               | 0        | t/e            | t/e               |                       |                                                       |
|      | 5. Büdcəyə ödənilməli ƏDV (sət.3 – sət.4)                    | 18       | t/e            | 57,2              | 75,2                  | 375,2                                                 |

Qeydlər:

t/e - «tətbiq edilmir» deməkdir.

<sup>1</sup> Son istehlakçıya satışı həcmi (ƏDV ilə) hər bir bölmənin «pərakəndə ticarət» sütununda 1-ci və 3-cü sətirlərinin cəmindən ibarətdir.

<sup>2</sup> Pərakəndə ticarət üçün - 1-ci sətirin 0 faizi.

**Hesablama mexanizmi.** Kredit metodunun tətbiqi zamanı vergiyə cəlb olunan bütün əməliyyatlar üzrə tutulan ƏDV məbləğlərinin bilavasitə vergi hesab-fakturalarında göstərilməsi tələb olunur. Vergi ödəyicisinin vergi orqanına təqdim etdiyi vergi hesabatında ödənilməli verginin məbləği malların (işlərin, xidmətlərin) təqdim edilməsi zamanı tutulan vergi məbləği ilə onların alınması zamanı ödədiyi vergi

məbləği arasındakı sadə fərqdən ibarətdir. 3.5 sayılı cədvəlin I hissəsində göstərilmişdir ki, bu metoddan istifadə etməklə baxılan üç mərhələnin hər birində 18 vahid məbləğdə vergi tutulur. Qeyd olunan şəkildə tutulmuş verginin ümumi məbləği 54 vahid, yəni 300 vahidə bərabər olan məcmu əlavə dəyərin 18 faizini təşkil etmişdir. Qeyd etmək lazımdır ki, ƏDV-nin son ağırlığı istehlakçının üzərinə düşür, hər bir əvvəlki mərhələdəki satıcılar isə vergilərin tutulması üzrə agent kimi çıxış edirlər.

***Pərakəndə ticarət üçün sıfır (0) dərəcənin tətbiqi.*** ƏDV sisteminə sıfır (0) dərəcə tətbiq edən satıcı özünün təqdim etdiyi mallara (işlərə, xidmətlərə) ƏDV ödəmir, lakin o həmin malları (işləri, xidmətləri) alarkən ödədiyi ƏDV-nin əvəzləşdirilməsini tələb edə bilər. 3.5 sayılı cədvəlin II hissəsində göstərilmişdir ki, pərakəndə müəssisə üçün sıfır (0) dərəcənin tətbiq edildiyi təqdirdə o 36 vahid həcmində vergi ödənişlərinin əvəzləşdirilməsini tələb etmək hüququna malikdir. Əvəzləşdirilən bu vergi ödənişləri istehsalçılardan və topdan satıcılardan tutulan ƏDV məbləğinə tam şəkildə bərabər olur. Beləliklə, dövlət tərəfindən tutulan ƏDV-nin ümumi məbləği sıfıra bərabər olur. Belə ki, pərakəndə satıcıların təqdim etdiyi malların dəyəri (300 vahid) ƏDV-yə cəlb olunmur, bu zaman istehlakçı heç bir vergi ağırlığını daşımalı olmur.

Yuxarıda göstərilən təhlildən iki vacib nəticəni çıxarmaq mümkündür. Birincisi, satıcıya sıfır (0) dərəcənin aid edilməsi “istehsal-bölgü” zəncirində sıfır (0) dərəcə tətbiq edilən satıcıya qədər yerləşən vergi ödəyiciləri tərəfindən yerinə yetirilən bütün vergi tutulan əməliyyatlarda vergitutma elementlərini aradan qaldırır. Göstərilən misalda “istehsal-bölgü” zəncirində pərakəndə ticarətçiyə qədər olan hissədə istehsalçı və topdan satıcı tərəfindən aparılan təqdimetmə əməliyyatlarında vergitutma elementləri pərakəndə ticarətin vergiyə sıfır (0) dərəcə ilə cəlb olunması səbəbindən aradan qalxır. İkincisi, ƏDV-nin kredit metodu əsasında hesablanması zamanı təqdim edilən malın daha əvvəlki mərhələlərdə fərqli dərəcə ilə vergiyə cəlb edilməsi halında belə, faktiki olaraq o son təqdimetmə mərhələsində tətbiq olunan dərəcə üzrə vergiyə cəlb olunur. Yenidən yuxarıdakı hesablama nümunəsinə nəzər yetirərək qeyd edə bilərik ki, burada nəzərdən keçirilmiş təqdimetmə



lər ƏDV-yə cəlb olunmur, ona görə ki, pərakəndə satıcı (yəni, son mərhələdəki təqdimetmə) vergiyə sıfır (0) dərəcə ilə cəlb olunur. Lakin, əgər pərakəndə ticarət əməliyyatları daha aşağı, məsələn, 15 faiz dərəcə ilə ƏDV-yə cəlb edilərsə (eyni zamanda istehsalçıya və topdan ticarətçiyə əvvəlki kimi 18 faiz tətbiq olunarsa), pərakəndə ticarətçiyə qaytarılan vergi ödənişi 33 vahid və dövlət büdcəsinə ödənilən ƏDV məbləği 3 vahid olmalı idi. Bu halda pərakəndə ticarətçilərin təqdimetmə dəyəri (ƏDV ilə) 303 vahid təşkil etməli idi.

**Pərakəndə ticarətin vergidən azad edilməsi.** Vergiyə sıfır (0) dərəcə ilə cəlb olunan vergi ödəyicisi kimi ƏDV-dən azad olunan pərakəndə ticarətçilər özlərinin təqdimetmə əməliyyatlarından vergi tutmurlar. Lakin sıfır (0) dərəcə ilə vergiyə cəlb olunan satıcıdan fərqli olaraq ƏDV-nin ödənilməsindən azad olunan pərakəndə ticarətçi ƏDV-nin ümumi sisteminə aid deyildir və ona görə də o malları alarkən ödədiyi vergi məbləğinin qaytarılmasını tələb edə bilməz. 3.5 sayılı cədvəlin III hissəsində pərakəndə ticarətin vergidən azadolma situasiyası öz əksini tapmışdır. Pərakəndə satıcı malların alınması əməliyyatları zamanı 36 vahid həcmində ƏDV ödəyir, lakin vergi ödənişlərini geri almır. Bu halda dövlət tərəfindən alınan məcmu ƏDV 36 vahid təşkil edəcəkdir. Bunun 18 vahidi istehsalçıdan, qalan 18 vahidi isə topdan satıcıdan əldə olunur. Bütün müəssisələrin vergiyə cəlb olunduğu situasiya ilə müqayisədə (3.5 sayılı cədvəlin I hissəsi) pərakəndə satıcının vergidən azad edilməsi ƏDV-nin ümumi məbləğini və həmçinin son istehlakçıya təqdimetmə zamanı vergi elementini 18 vahid azaldır ki, bu da pərakəndə ticarətçinin əlavə dəyərinin dəqiqliklə 18 faizinə bərabərdir.

**Vergi kreditləri zəncirinin qırılması.** 3.5 sayılı cədvəlin III hissəsindən görüldüyü kimi, ƏDV-nin kredit metodu ilə hesablanması zamanı “istehsal-bölgü” zəncirinin sonunda yerləşən vergi ödəyicisinin vergidən azad edilməsi onun əlavə dəyərinin vergi tutulan bazadan çıxarılmasına gətirib çıxarır. Lakin bundan fərqli olaraq bu zəncirin sonuncudan başqa, istənilən digər mərhələsində yerləşən satıcının vergidən azad edilməsi tamamilə fərqli bir effektin alınmasına gətirib çıxarır. 3.5 sayılı cədvəlin IV hissəsində topdan ticarətçinin ƏDV-dən



azadolma situasiyası göstərilmişdir.

ƏDV-dən azad olunan topdan ticarətçi özünün alışlarına görə istehsalçıya ƏDV-yə görə ödədiyi 18 vahid məbləğdə vergi kreditini tələb edə bilmir. Lakin o, bu vergini təqdim etdiyi mallara daha yüksək qiymət müəyyən etməklə kompensasiya edir - baxılan nümunədə özünün məhsulunu vergiyə cəlb olunduğu situasiyada olduğu kimi 200 vahidə deyil, 218 vahidə təqdim etməli olur. Bununla belə, topdan ticarətçi pərakəndə ticarətçiyə malları satarkən ƏDV tutmadığına görə vergi kreditini də əldə etmək hüququna malik olmur. Nəticədə pərakəndə ticarətçi sadəcə olaraq istehlakçıdan 57,2 vahid həcmində, yaxud özünün 318 vahidə (218 vahid üstəgəl 100 vahid əlavə dəyər) bərabər olan satış məbləğinin 18 faizi həcmində ƏDV tutmalı olur. Tutulan məcmu ƏDV 75,2 vahidə bərabər olur. Onun 57,2 vahidi pərakəndə ticarətçidən, 18 vahidi isə istehsalçıdan alınmışdır. 3.5 sayılı cədvəlin I hissəsi ilə müqayisə etdikdə görürük ki, topdan ticarətçinin ƏDV-dən bu şəkildə azad edilməsi ƏDV-dən daxilolmaları 21,2 vahid artırır, yaxud vergitutma bazasının 118 vahid yüksəlməsinə gətirib çıxarır. Bu ona görə baş verir ki, vergi kreditləri zəncirini qırmaqla, ƏDV-dən azadolmalar təkcə vergi ödəyicisinin daha əvvəlki mərhələlərdə (məsələn, pərakəndə satış mərhələsində) verginin ödənilməsindən azad olunan əlavə dəyərinin vergiyə cəlb olunmasına imkan vermir, həmçinin daha əvvəlki mərhələlərdə (məsələn, baxılan nümunədə istehsal mərhələsində) satıcılar tərəfindən əlavə olunan dəyərin daha gec (sonrakı) mərhələlərdə vergiyə cəlb olunmasına şərait yaradır. Nəticədə vergidən azad olunan ödəyicidən fərqli olaraq “istehsal-bölgü” zəncirinin başlanğıcına yaxın yerdə yerləşən bütün satıcıların əlavə etdiyi dəyərinin ikiqat vergitutmaya cəlb olunması müşahidə edilir. Bu hal dövrüyyədən vergi situasiyasında rast gəlinən kaskad effekti situasiyasını dəqiqliklə təkrar edir. Baxılan nümunədə istehsalçının əlavə dəyəri iki dəfə vergiyə cəlb olunur, ona görə də onun payına əlavə tutulan 18 vahid ƏDV düşür, qalan 3,2 vahid isə vergiyə hesablanan vergini təşkil edir.

### ***Çıxılma metodu***

3.6 sayılı cədvəldə yuxarıda nəzərdən keçirilən nümunənin məlumatlarından istifadə etməklə çıxılma metodunun müxtəlif aspektləri göstərilmişdir.

**Cədvəl 3.6.**

**Çıxılma metodu ilə ƏDV-nin hesablanması**

|      | Göstəricilər                                                                            | Istehsal | Topdan ticarət | Pərakəndə ticarət | ƏDV-nin ümumi məbləği | Son istehlakçıya satışı həcmi, (ƏDV ilə) <sup>1</sup> |
|------|-----------------------------------------------------------------------------------------|----------|----------------|-------------------|-----------------------|-------------------------------------------------------|
| I.   | <b>Bütün müəssisələr ƏDV-yə cəlb olunur</b>                                             |          |                |                   |                       |                                                       |
|      | 1. Təqdim edilmişdir (ƏDV-siz)                                                          | 100      | 218            | 336               |                       |                                                       |
|      | 2. Mal (iş, xidmət) alışı (ƏDV daxil olmaqla)                                           | 0        | 118            | 236               |                       |                                                       |
|      | 3. Təqdim edilən malların dəyəri (ƏDV ilə)                                              |          |                |                   |                       |                                                       |
|      | [(sət.1 - sət.2) x 118% + sət.2]                                                        | 118      | 236            | 354               |                       |                                                       |
|      | 4. ƏDV-nin bazası [sət.3 - sət.2]                                                       | 118      | 118            | 118               |                       |                                                       |
|      | 5. Xalis ƏDV ödənişləri [sət.4 x 15,25 %]                                               | 18       | 18             | 18                | 54                    | 354                                                   |
| II.  | <b>Pərakəndə ticarət üçün sıfır (0) dərəcə tətbiq olunur</b>                            |          |                |                   |                       |                                                       |
|      | 1. Təqdim edilmişdir (ƏDV-siz)                                                          | 100      | 218            | 300               |                       |                                                       |
|      | 2. Mal (iş, xidmət) alışı (ƏDV daxil olmaqla)                                           | 0        | 118            | 236               |                       |                                                       |
|      | 3. Təqdim edilən malların dəyəri (ƏDV ilə)                                              |          |                |                   |                       |                                                       |
|      | [(sət.1 - sət.2) x 118% + sət.2] <sup>2</sup>                                           | 118      | 236            | 300               |                       |                                                       |
|      | 4. ƏDV-nin bazası [sət.3 - sət.2] <sup>3</sup>                                          | 118      | 118            | -236              |                       |                                                       |
|      | 5. Xalis ƏDV ödənişləri [sət.4 x 15,25 %]                                               | 18       | 18             | -36               | 0                     | 300                                                   |
| III. | <b>Pərakəndə ticarət ƏDV-dən azaddır</b>                                                |          |                |                   |                       |                                                       |
|      | 1. Təqdim edilmişdir (ƏDV-siz)                                                          | 100      | 218            | 336               |                       |                                                       |
|      | 2. Mal (iş, xidmət) alışı (ƏDV daxil olmaqla)                                           | 0        | 118            | 236               |                       |                                                       |
|      | 3. Təqdim edilən malların dəyəri (ƏDV ilə)                                              |          |                |                   |                       |                                                       |
|      | [(sət.1 - sət.2) x 118% + sət.2] <sup>2</sup>                                           | 118      | 236            | 336               |                       |                                                       |
|      | 4. ƏDV-nin bazası [sət.3 - sət.2] <sup>3</sup>                                          | 118      | 118            | t/e               |                       |                                                       |
|      | 5. Xalis ƏDV ödənişləri [sət.4 x 15,25 %]                                               | 18       | 18             | 0                 | 36                    | 336                                                   |
| IV.  | <b>Topdan ticarət ƏDV-dən azaddır</b>                                                   |          |                |                   |                       |                                                       |
|      | 1. Təqdim edilmişdir (ƏDV-siz)                                                          | 100      | 218            | 318               |                       |                                                       |
|      | 2. Mal (iş, xidmət) alışı (ƏDV daxil olmaqla)                                           | 0        | 118            | 218               |                       |                                                       |
|      | 3. Təqdim edilən malların dəyəri (ƏDV ilə)                                              |          |                |                   |                       |                                                       |
|      | [(sət.1 - sət.2) x 118% + sət.2] <sup>4</sup>                                           | 118      | 218            | 336               |                       |                                                       |
|      | 4. ƏDV-nin bazası [sət.3 - sət.2]                                                       | 118      | t/e            | 118               |                       |                                                       |
|      | 5. Xalis ƏDV ödənişləri [sət.4 x 15,25 %]                                               | 18       | 0              | 18                | 36                    | 336                                                   |
| V.   | <b>Həm pərakəndə ticarət, həm də topdan ticarət üçün 0 (sıfır) dərəcə tətbiq olunur</b> |          |                |                   |                       |                                                       |
|      | 1. Təqdim edilmişdir (ƏDV-siz)                                                          | 100      | 200            | 269,5             |                       |                                                       |
|      | 2. Mal (iş, xidmət) alışı (ƏDV daxil olmaqla)                                           | 0        | 118            | 200               |                       |                                                       |
|      | 3. Təqdim edilən malların dəyəri (ƏDV ilə)                                              |          |                |                   |                       |                                                       |
|      | [(sət.1 - sət.2) x 118% + sət.2] <sup>5</sup>                                           | 118      | 200            | 264               |                       |                                                       |
|      | 4. ƏDV-nin bazası [sət.3 - sət.2] <sup>6</sup>                                          | 118      | -118           | -200              |                       |                                                       |
|      | 5. Xalis ƏDV ödənişləri [sət.4 x 15,25 %]                                               | 18       | -18            | -30,5             | -30,5                 | 269,5                                                 |

Qeydlər:

t/e - «tətbiq edilmir» deməkdir.

<sup>1</sup> Son istehlakçıya satışı həcmi (ƏDV ilə) hər bir bölmənin «pərakəndə ticarət» sütununun 3-cü sətrində göstərilmişdir.

<sup>2</sup> pərakəndə ticarət üçün.

<sup>3</sup> Pərakəndə ticarət üçün ƏDV bazasının hesablanması zamanı satış həcmi sıfır bərabər hesab olunur.

<sup>4</sup> Topdan ticarət üçün.

<sup>5</sup> Topdan və pərakəndə ticarət üçün.

<sup>6</sup> Topdan və pərakəndə ticarət üçün ƏDV bazasının hesablanması zamanı satış həcmi sıfır bərabər hesab edilir.

***Hesablama mexanizmi.*** Çıxılma metodundan istifadə zamanı hər bir ƏDV ödəyicisinin vergi öhdəlikləri onun ümumi satış həcmi (ƏDV təşkilçisi də satış həcminə daxil olmaqla) ilə ümumi alış həcmi (ƏDV məbləği də alışların həcminə daxildir) arasındakı fərqə müvafiq ƏDV dərəcəsini tətbiq etməklə hesablanır. Eyni zamanda, kredit metodundan fərqli olaraq baxılan halda hər bir vergi tutulan əməliyyatdan tutulan vergi məbləğinin müvafiq hesab-fakturada göstərilməsi tələb olunmur. 3.6 sayılı cədvəlin I hissəsindən göründüyü kimi, verginin dərəcə strukturu dəyişmədikdə, çıxılma metodunda da kredit metodunda olduğu kimi vergi tutulur.

3.6 sayılı cədvəlin hər bir hissəsinin “Təqdim edilmişdir (ƏDV-siz)” adlanan birinci sətri “istehsal-bölgü” zəncirinin hər bir mərhələsində təqdim olunan satış həcmi göstərir. Lakin burada həmin mərhələdə tutulan ƏDV istisna olmaqla, daha əvvəlki mərhələlərdə ödənilən ƏDV bu məbləğə daxildir. Məsələn, 3.6 sayılı cədvəlin I hissəsində topdan ticarətçinin ƏDV-siz satış həcmi (218 vahid) onun əlavə dəyəri (100 vahid) ilə istehsalçıya ödənilən ƏDV də daxil olmaqla mal alışlarının (118 vahid) cəmi kimi hesablamaq olar. Topdan ticarətçinin ƏDV də daxil olmaqla təqdim etmə dəyərini (236 vahid) onun əlavə dəyərində hesablanan ƏDV (100 vahidin 18 faizi, yaxud 18 vahid) ilə ƏDV-siz satış həcmi toplamaqla müəyyən etmək olar.

Yuxarıda qeyd olunanlar yalnız ƏDV nəzərə alınmaqla qiymətin müəyyən edilməsinə münasibətdə satıcı tərəfindən qərarın qəbul edilməsi mexanizminin nümayişi üçün nəzərdə tutulmuşdur. Vergi ödəyicisinin ƏDV üzrə öhdəliyinin hesablanması üçün yalnız onun satış və alış həcmi (hər iki məbləğə ƏDV daxildir) arasındakı fərq əhəmiyyət kəsb edir. Baxılan nümunədə topdan ticarətçi üçün ƏDV bazası (118 vahid) onun təqdim etmə dəyərindən (236 vahid) alış həcmi (118 vahid) çıxmaqla müəyyən edilir. Onun ƏDV üzrə öhdəliyi ƏDV-nin müvafiq dərəcəsini (15,25 %) vergi bazasına (118 vahid) vurmaqla hesablamaq olar. Bu şəkildə hesablanan ƏDV ödənişinin məbləği 18 vahid təşkil edir.

Göründüyü kimi, əgər bütün müəssisələr ƏDV-yə cəlb edilərsə, onda çıxılma metodu da kredit metodu kimi eyni bir nəticəni verir: “istehsal-bölgü” zəncirinin hər bir mərhələsində 18 vahid məbləğdə ƏDV tutulur və vergi yükünü istehlakçı daşımalı olur.

***Pərakəndə ticarət üçün sıfır (0) dərəcənin tətbiqi.*** “İstehsal-bölgü” zəncirinin son mərhələsində yerləşən vergi ödəyicisi sıfır (0) dərəcə ilə vergiyə cəlb edildikdə, kredit metodunda olduğu kimi, çıxılma metodundan istifadə olunduqda da bütün vergitutma elementləri son satış qiymətindən “təmizlənilir”. 3.6 sayılı cədvəlin II hissəsindən göründüyü kimi, pərakəndə ticarətçinin sıfır (0) dərəcə ilə vergiyə cəlb olunması faktiki olaraq onu göstərir ki, vergitutma bazasının hesablanması məqsədləri üçün onun satış həcmi sıfıra bərabərdir, nəticədə 236 vahidə bərabər olan mənfi vergi bazasını verir və 36 vahid məbləğdə vergi ödənişlərinin qaytarılması tələb olunur. Qaytarılan məbləğ onun mal alışlarını həyata keçirərkən ödədiyi ƏDV məbləğinə bərabərdir. Satıcı ƏDV məbləğini büdcədən geri almaq hüququna malik olduğuna görə onun son istehlakçıya təqdim etdiyi dəyər heç bir vergi elementini özündə birləşdirmir.

***Pərakəndə ticarətin vergidən azad edilməsi.*** Pərakəndə ticarətçinin ƏDV sistemindən çıxarıldığı təqdirdə, onun özünün vergi bazasının hesablanması tələb olunmur. Bu zaman o, vergi ödənişlərinin qaytarılmasını tələb edə bilmir və buna görə də malların istehlakçıya təqdim edilməsi zamanı satış dəyərinə heç bir ƏDV məbləğini daxil etmir. Onun satış həcmi (336 vahid) etdiyi mal alışları həcmi (236 vahid) ilə əlavə dəyərinin (100 vahid) sadə cəmindən ibarətdir. İstehlakçıya düşən məcmu vergi yükü 36 vahid təşkil edir ki, bu da bütün müəssisələrin vergiyə cəlb olduğu situasiya ilə müqayisədə 18 vahid azdır. Tutulan ƏDV məbləğinin bu şəkildə azalması dəqiqliklə pərakəndə ticarətçinin əlavə dəyərinin vergitutma bazasından kənarlaşdırılması nəticəsində ƏDV bazasının azalmasına uyğun gəlir. 3.6 sayılı cədvəlin III hissəsindən göründüyü kimi, bu halda çıxılma metodu da kredit metodunda alınan nəticəni verir.

***Topdan ticarətçinin vergidən azad edilməsi.*** Yuxarıda qeyd edildiyi kimi, kredit metodunun tətbiqi zamanı topdan ticarətçinin vergidən azad edilməsi yolu ilə kredit zəncirinin qırılması kaskad effektinin yaranmasına gətirib çıxarır. Lakin çıxılma metodu tətbiq edilərkən topdan ticarətçinin vergidən azad edilməsi zamanı həmin effekt

əldə olunmur (3.6 sayılı cədvəlin IV hissəsi). Bu onunla bağlıdır ki, çıxılma metodu zamanı ƏDV bazası hər bir mərhələdə həmin mərhələdəki satış və alış həcmələri arasındakı fərq kimi hesablanır və bununla əlaqədar olaraq daha əvvəlki mərhələlərdəki əlavə dəyərin təkrarən vergitutmaya cəlb olunması və kaskad ötürülməsi prosesi baş vermir. 3.6 sayılı cədvəlin IV hissəsindən görüldüyü kimi, vergidən azad edilən topdan ticarətçi pərakəndə ticarətçiyə təqdim etdiyi satışlara ƏDV hesablamır (bu məbləğ 218 vahidə bərabər olmaqla, onun 118 vahidini topdan ticarətçinin alış həcmi, qalan 100 vahid isə əlavə dəyərini təşkil edir). Belə ki, pərakəndə ticarətçinin vergi bazası müəyyən edilərkən onun bütün alışları özünün satış həcmindən çıxılır, ona görə də bu baza istehsalçının və topdan ticarətçinin əlavə dəyərini özündə birləşdirə bilməz. Nəticədə çıxılma metodundan istifadə zamanı istənilən satıcının (topdan, yaxud pərakəndə) vergidən azad edilməsi onun “istehsal-bölgü” zəncirinin hansı mərhələsində yerləşməsindən asılı olmayaraq həmişə vergidən azad edilən həmin satıcının əlavə dəyərinin vergi bazasından çıxılmasına səbəb olur (3.6 sayılı cədvəlin III və IV hissələrini müqayisə edin). Kredit metodundan fərqli olaraq vergitutma bazasının bu şəkildə azalması zəncirin sonrakı mərhələlərində heç vaxt kompensasiya edilmir və daha əvvəlki mərhələlərin heç bir əlavə dəyəri daha sonrakı mərhələlərdə ƏDV-yə bir daha cəlb olunmur.

**Topdan və pərakəndə ticarət üçün sıfır (0) dərəcənin tətbiqi.**

Kredit metodundan istifadə zamanı satıcının sıfır (0) dərəcə ilə vergiyə cəlb edilməsi vergi kreditləri zəncirinin qırılması baş vermir və bununla da “istehsal-bölgü” zəncirinin hansı hissəsində və hansı tezliklə sıfır (0) dərəcənin tətbiqindən asılı olmayaraq heç bir gözlənilməz nəticənin alınmasına gətirib çıxarmır. Əksinə, çıxılma metodundan istifadə edildikdə, baxılan zəncirin iki və daha artıq hissəsində satıcının sıfır (0) dərəcə ilə vergiyə cəlb edilməsi zamanı bu ona gətirib çıxarır ki, ƏDV bazası sıfır (0) dərəcə hesabına əldə olunması nəzərdə tutulandan artıq məbləğdə azalmalı olur. 3.6 sayılı cədvəlin V hissəsində ƏDV üzrə sıfır (0) dərəcənin həm topdan ticarətçi, həm də pərakəndə ticarətçi üçün tətbiq olunduğu hal göstərilmişdir. Topdan ticarətçinin sıfır (0) dərəcə ilə vergiyə cəlb olunması arzu

olunan effekti verir: istehsalçıdan aldığı mallara (işlərə, xidmətlərə) ödədiyi ƏDV-ni kompensasiya etmək üçün 18 vahid məbləğdə vergi ödənişləri ona qaytarılır. Bundan başqa, pərakəndə ticarətçiyə etdiyi satışlara görə ƏDV hesablamır. Eyni zamanda, sıfır (0) dərəcə ilə vergiyə cəlb olunan pərakəndə ticarətçiyə eyni qayda ilə vergi ödənişləri qaytarılır (30,5 vahid, yaxud topdan ticarətçidən alınan 200 vahidə bərabər məbləğin 15,25 faizi). Baxılan nümunədə nəzərdə tutulur ki, pərakəndə ticarətçiyə qaytarılan vergi ödənişlərindən fayda istehlakçıya keçir. Nəticədə istehlakçı özünün alışlarına görə sıfır (0) dərəcənin tətbiqi sisteminin nəzərdə tutduğu kimi, 300 vahid deyil, yalnız 269,5 vahid ödəməlidir. Beləliklə, ƏDV əlavə dəyərə subsidiya formasına keçir.

Bu özünəməxsus nəticə çıxılma metodunun çatışmazlıqlarını qeyd edir və “istehsal-bölgü” zəncirinin bir və ya bir neçə əvvəlki mərhələlərində sıfır (0) dərəcədən istifadə ilə bağlı ƏDV elementi-nin artıq qismən aradan qaldırıldığı təqdirdə belə, ƏDV sisteminə daxil olan (ƏDV-dən azad olunan tərəflərdən fərqli olaraq) satıcılar tərəfindən alınan bütün mallara və xidmətlərə görə ƏDV ödənilmiş-dir” kimi ilkin şərtlərə əsaslanır. Analoji arqumentlər əsasında belə bir nəticə çıxarmaq olar ki, çıxılma metodu müxtəlif dərəcəli ƏDV sistemində istifadə oluna bilməz. Ona görə ki, bu metoddan istifadə zamanı nəzərdə tutulur ki, istənilən ticarətçinin alışlarına ƏDV, hətta əgər onun aldığı mallara və xidmətlərə görə ƏDV əvvəllər digər dərəcə ilə hesablandıqda belə, həmin ticarətçinin vergiyə cəlb olunduğu dərəcə ilə vergi hesablanmışdır.

### ***Müqayisənin nəticələri***

Əgər vergidən azadolmalar vermədən və sıfır (0) dərəcədən istifadə etmədən ƏDV-nin yalnız bir dərəcəsi mövcuddursa, onda kredit və çıxılma metodlarından istifadə zamanı eyni nəticələr alınacaqdır və ona görə də bu iki metoddan birinin seçilməsi üçün əsas vergi siyasətinin məsələləri ilə bağlı olmamalıdır. Məsələn, kredit metodu özündə “auditor izi”ni saxlayır, bu mənada ki, istənilən vergi tutulan əməliyyatlar üzrə vergi hesab-fakturaları satıcı tərəfindən alınan və alıcı tərəfindən ödənilən vergi məbləğlərinin uyğunluğunun asanlıqla yoxla-

nılması üçün istifadə oluna bilər. ƏDV sistemində çoxlu dərəcələr və çoxlu sayda azadolmalar və güzəştlər istifadə olunduqda, baxılan metodlardan heç biri bu sistemin özündə olan çatışmazlıqların arzuolunmaz nəticələrini tam şəkildə neytrallaşdırma bilmir və ona görə həmin metodlardan hansının seçilməsi onların hər birinin tətbiqi ilə bağlı gözlənilən faydanın və məsrəflərin müqayisəli təhlili əsasında müəyyən edilməlidir.

Kredit metodunun tətbiqinin vacib nəticəsi ondan ibarətdir ki, “istehsal-bölgü” zəncirinin sonuncudan başqa digər mərhələlərində yerləşən istənilən vergi ödəyicisinin vergidən azad edilməsi vergi kreditləri zəncirini dağıdır və kaskad effektini yaradır. Bu da ƏDV-nin daxil edilməsini şərtləndirən əsas üstünlüklərindən birinin əhəmiyyətini azaldır. Çıxılma metodundan istifadə bu cür kaskad effektlərinin yaranmasının qarşısını alır. Lakin ƏDV-nin çoxlu sayda dərəcələrinin tətbiqi zamanı bu metoddan istifadə etmək mümkün olmur. Praktikada ƏDV-nin ideal sistemi mövcud olmadığına görə bu və ya digər metodun seçilməsi onun çatışmazlıqlarının xarakteri və əhəmiyyətliyiindən asılıdır. Məsələn, çıxılma metodunun tətbiqi, bir tərəfdən, ƏDV-nin çoxlu sayda dərəcələrindən istifadə zamanı qeyri-mümkündür. Elə bu səbəbdəndir ki, dünya praktikasında ƏDV-nin hesablanması kredit metodundan daha geniş istifadə olunur. Lakin çıxılma metodunun göstərilən məhdudluğu da ümumi vergi strukturunun yaxşılaşdırılması məqsədləri üçün istifadə oluna bilər. Məsələn, Yaponiyada onun tətbiqi ƏDV-nin vahid dərəcəsinədən məcburi istifadəni zəruri etmişdir. Digər tərəfdən, göründüyü kimi, vahid dərəcəli və çoxlu sayda azadolmalara malik ƏDV sistemi üçün çıxılma metodu daha əlverişlidir.



### ***3.3.3. Əlavə dəyər vergisinin vergitutma bazasının müəyyən edilməsi***

ƏDV-nin faktiki bazası ƏDV-nin özünün tipindən bağlı olan çoxlu sayda amillərlə müəyyən olunur. Xüsusilə də, istifadə olunan ƏDV sisteminin mənşə, yaxud təyinat prinsipi əsasında tətbiqi, istehlaka, yaxud gəlirə əsaslanması, onun hesab-faktura əsasında kredit metodu, yaxud çıxılma metodu üzrə hesablanması, vergidən azadolmaların az, yaxud çox olması məsələləri mühüm əhəmiyyət kəsb edir. Qeyd olunan bu məsələlər yuxarıda geniş şəkildə nəzərdən keçirilmişdir. Bu paragrafda ƏDV-nin vergi bazasının qiymətləndirilməsinin ümumi sisteminin daha geniş yayılmış - hesab-faktura əsasında kredit metodu istifadə olunmaqla təyinat prinsipinə (istehlakla bağlı) əsaslanan formasına baxılır. 3.7 sayılı cədvəldə vergi bazasının müəyyən edilməsinin ümumi sistemi və qiymətləndirmə prosesinin müxtəlif hesablamaları ayrı-ayrılıqda təsvir edilmişdir. 3.7 sayılı cədvəldə həmçinin hesablama metodikası və hər bir mərhələ üçün tələb olunan informasiyanın əldə edilməsinə imkan verən mümkün mənbələr barədə qeydlər öz əksini tapmışdır.

#### ***ÜDM qiymətləndirmənin ilkin məntəqəsi kimi***

ƏDV bazasının qiymətləndirilməsi üçün məntiqi başlanğıc məntəqə kimi iqtisadiyyatın ÜDM-i hesab olunur, ona görə ki, o, ölkə daxilində malların və xidmətlərin istehsalında əlavə dəyərin cəmini özündə ifadə edir. Sonra isə ÜDM-in kəmiyyətinə ƏDV-nin istifadə olunan strukturunun xüsusiyyətlərini nəzərə alan müxtəlif düzəlişlər tətbiq edilə bilər. Lakin təyinat prinsipinə əsaslanan istehlaka ƏDV situasiyasında belə bir sual yaranır: daxili istehlakda istifadə olunan əlavə dəyərin ümumi məbləğini özündə əks etdirən son istehlak xərcləri göstəricilərindən bilavasitə hesablama nöqtəsi kimi istifadə olunması daha münasib deyirmi? Cavab ilk növbədə ƏDV-dən mövcud azadolmaların xarakterinin necə olmasından və ƏDV sisteminin hər bir konkret halında onların necə geniş tətbiq edilməsindən əhəmiyyətli dərəcədə asılıdır.



**Cədvəl 3.7.**

ƏDV bazasının qiymətləndirilməsinin ümumi algoritmi

| Göstəricilər                                                                                                                                                               | Məlumatın mümkün mənbəsi* |
|----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|---------------------------|
| <b><i>Qiymətləndirmənin başlanğıc məntəqəsi</i></b>                                                                                                                        |                           |
| 1. Bazar qiymətləri ilə ÜDM (ölkədaxili istehsal üzrə əlavə dəyərin məbləği)                                                                                               | MHS                       |
| <b><i>Addım A: Ticarət balansına uyğun düzəlişin edilməsi</i></b>                                                                                                          |                           |
| 1. İxrac çıxılır                                                                                                                                                           | MHS                       |
| 2. İdxal toplanılır                                                                                                                                                        | MHS                       |
| <b><i>Addım B: Kapitallaşmış dəyərin nəzərə alınması</i></b>                                                                                                               |                           |
| 1. Ölkədaxili ümumi kapital yığımı çıxılır                                                                                                                                 | MHS                       |
| 2. Mənzil tikintisinin həcmi toplanır                                                                                                                                      | MHS                       |
| 3. Vergidən azad edilən sektorların kapital yığımı toplanır                                                                                                                | MHS                       |
| <b><i>Addım C: Vergidən azad edilən sektorlar</i></b>                                                                                                                      |                           |
| 1. Vergidən azad edilən sektorların (məsələn, kənd təsərrüfatı) və fəaliyyət növlərinin (məsələn, maliyyə xidmətləri və s.) əlavə dəyəri çıxılır                           | MHS                       |
| 2. Vergidən azad edilən sektorların dolayı vergiləri çıxılır                                                                                                               | MHS, DO                   |
| <b><i>Addım D: Kaskad effekti</i></b>                                                                                                                                      |                           |
| 1. Vergiyə cəlb olunan sektorlar tərəfindən vergidən azad olunan sektorların məhsullarının alışı toplanır                                                                  | M/B                       |
| 2. İxrac olunan kənd təsərrüfatı məhsullarının istehsalı zamanı istifadə olunan vergiyə cəlb olunan istehsal resursları toplanır                                           | M/B, DO                   |
| <b><i>Addım E: Dövlət xərcləri</i></b>                                                                                                                                     |                           |
| 1. Əmək haqqına və maddi işlə bağlı digər ödənişlər üzrə xərclər (milli hesablar sistemində xərclərin vergiyə cəlb olunmayan maddələri) çıxılır                            | MHS, DO                   |
| <b><i>Addım F: Son xalis istehlak xərcləri</i></b>                                                                                                                         |                           |
| 1. Vergiyə cəlb olunmayan xərc maddələri (məsələn, təhsil, səhiyyə və s.) çıxılır                                                                                          | MHS, İQİ                  |
| 2. Kaskad effekti ilə bağlı vergiyə cəlb olunan xərc maddələrinə aid olan məhsulların istehsalı üçün istifadə olunan vergiyə cəlb olunan istehsal resursları toplanır      | M/B                       |
| 3. Qeyri-rezidentlərin daxili bazarda aldığı məhsul və xidmətlərə çəkilən xərclər toplanır                                                                                 | MHS                       |
| 4. Rezidentlərin xaricdə çəkdiyi xərclər çıxılır                                                                                                                           | MHS                       |
| <b><i>Addım G: Vergiyə cəlb olunan minimum</i></b> (İnzibati xərclərin azaldılması üçün)                                                                                   |                           |
| 1. Şirkətlərin vergiyə cəlb olunan minimumdan aşağı satışları çıxılır                                                                                                      | DO                        |
| 2. Kaskad effekti ilə bağlı olaraq əvvəlki qrafada göstərilən satışları təşkil edən məhsul istehsalı üçün istifadə olunan vergiyə cəlb olunan istehsal resursları toplanır | DO                        |
| <b><i>Addım H: Verginin əvəz edilməsi</i></b>                                                                                                                              |                           |
| 1. ƏDV-nin əvəzinə daxil edilən sadələşdirilmiş vergi çıxılır                                                                                                              | DO                        |
| <b><i>Addım İ: Verginin tutulmasından yayınmalar</i></b>                                                                                                                   |                           |
| 1. Vergidən yayınmanın qiymətləndirilən məbləği çıxılır                                                                                                                    | DO                        |

\*Qeydlər: MHS – milli hesablar sistemi, DO – dövlət orqanları, M/B – məsrəf-buraxılış, İQİ – istehlak qiymətləri indeksi deməkdir.

Qiymətləndirmənin ilkin hesablanma nöqtəsinin seçilməsi probleminin daha aydın başa düşülməsi üçün milli gəlir hesablarının artıq bizə məlum olan bərabərliyindən (aqreqasiyalı səviyyədə) istifadə edək. Təyinat prinsipi əsasında müəyyən edilən istehlaka ƏDV mahiyyətinə görə ölkə daxilində malların və xidmətlərin son istehlakı xərclərinə hesablanan vergini ifadə etdiyinə görə onun bazası son xalis istehlak məsrəfləri ( $C$ ) ilə əmək haqqı istisna olmaqla, məhsul və xidmətlərə çəkilən son dövlət xərclərinin ( $G_c$ ) cəminə uyğun gəlməlidir. Bu məqsədlə də (3.32) bərabərliyində göstəricilərin yerini dəyişməklə aşağıdakı ifadəni almaq mümkündür:

$$C + G_c = UDM - (X - D) - I - G_w. \quad (3.39)$$

Alınan düstur göstərir ki, ƏDV-nin bazasının qiymətləndirilməsi zamanı ÜDM-dən başlanğıc məntəqə kimi istifadə edilməsi həqiqətən  $C$  və  $G_c$  göstəricilərinin cəminin alınmasının birbaşa olmayan, dolayısıylə ifadə edir, ona görə ki, istehlakın göstərilən kateqoriyalar üzrə məlumatları adətən milli gəlir hesablarının (3.39) bərabərliyinin sağ tərəfindəki göstəricilərindən alınır.

Lakin istehsal üzrə məlumatlardan istifadədən qaçmağa edilən cəhd zamanı müəyyən texniki mürəkkəbliklər yaranır. Praktikada çox az, yalnız müstəsna hallarda azadolmalarsız ƏDV-dən istifadə imkanları mövcud olur, əgər belə azadolmalar son istehlak maddələrinə birqiymətli olaraq uyğun gəlmirsə (məsələn, konkret sektorların - topdan və pərakəndə ticarətin vergidən azad edilməsi halında), sektorlar üzrə əlavə dəyər barədə məlumatlardan, daha doğrusu, istehsal tərəfdən ilkin olaraq ÜDM-in hesablanmasına imkan verən məlumatlardan istifadə etməklə düzəlişlər aparmaq tələb olunur. Bundan başqa, bir sıra inkişaf etmiş ölkələrdə istehlak barədə məlumatların tərtib edilməsi proseduru istehsal barədə məlumatlara nisbətən daha az etibarlı hesab edilir. Həqiqətən də, istehlak barədə məlumatlar adətən sadəcə olaraq (3.39) tənliyində verilən mühasibat bərabərliyi əsasında hesablanır. Buna görə də ƏDV bazasının qiymətləndirilməsi zamanı əksər hallarda istehsal tərəfdən ÜDM məlumatlarından istifadə qaçılmaz olur.

***ƏDV-nin vergi bazasının müəyyən edilməsi üçün ÜDM-ə düzəlişlərin aparılması***

Burada qiymətləndirmənin başlanğıc məntəqəsini ifadə edən ÜDM-in kəmiyyət göstəricisinə zəruri düzəlişlərə baxılır. Bu düzəlişlər hesab-faktura əsasında kredit metodu istifadə olunmaqla təyinat prinsipi üzrə hesablanan istehlaka ƏDV bazasının müəyyən edilməsi üçün zəruridir. Düzəlişlər (3.39) tənliyinin sağ tərəfində göstəricilərin yerləşməsi ardıcılığına uyğun olaraq aparılır.

***Addım A: Ticarət balansına uyğun düzəlişin edilməsi.*** Təyinat prinsipinə əsaslanan ƏDV-nin istifadəsi zamanı istehlak onun baş verdiyi yerdə vergiyə cəlb olunur, idxal onun bazasına daxil edilir və ixrac isə çıxılır. Beləliklə, ticarət balansının saldosu, yəni ixracla idxalın fərqi ifadə edən kəmiyyət ( $X - D$ ), vergi bazasını azaltdığına görə həmin məbləğ ÜDM-dən çıxılmalıdır.

***Addım B: Kapitallaşmış dəyərin nəzərə alınması.*** İstehlaka ƏDV halında iqtisadiyyatda investisiyalı məhsulların ümumi alış məbləğini (daha doğrusu, investisiyalara xərcləri -  $I$ ) özündə əks etdirən ümumi kapital yığımına vergiyə cəlb olunmur və buna görə də həmin məbləğ ƏDV-nin bazasından çıxılmalıdır. Bu zaman yeni yaşayış binaları kimi kapital yığımının bir hissəsi (istehlakçılar ödədikləri ƏDV-ni əvəzləşdirə bilmədiklərinə görə) ƏDV bazasına aid edilir, ona görə də həmin məbləğ bazaya daxil edilməlidir. Eyni zamanda, ƏDV-dən azad edilən sektorların əldə etdiyi investisiyalı malların dəyəri də ƏDV bazasına əlavə edilir, ona görə ki, bu sektorlar vergi kreditlərini almaq hüququna malik deyildirlər.

***Addım C: Vergidən azad edilən sektorlar.*** ƏDV bazası vergidən azad olunan sektorlarda əlavə olunan dəyər qədər azalır. İqtisadiyyatın sığorta və maliyyə sektorları kimi bir sıra sahələrinin ƏDV-yə cəlb edilməsi mürəkkəbdir, bir sıra hallarda isə bu praktiki olaraq mümkün deyildir, onlar demək olar ki, həmişə ƏDV sistemi çərçivəsində vergidən azad edirlər. Bir sıra inkişaf etmiş ölkələrdə topdan və pərakəndə ticarət sahələrinin ƏDV-yə cəlb edilməsi inzibatçılıq baxımından məqsədəuyğun hesab edilmir və belə hallarda bu sektorların əla-

və dəyərini ƏDV-nin bazasından çıxmaq lazım gəlir.

ƏDV sistemində kənd təsərrüfatının vergi statusu da müəyyən problemlər yaradır. Bir sıra inkişaf etmiş ölkələrdə inzibatçılıq nöqtəyi-nəzərindən, həmçinin ədalətlik baxımından fermerlər tam, yaxud qismən, adətən dolayı vergilərin ödənilməsindən azad olunurlar. Ona görə də real olaraq nəzərdə tutulur ki, bu sektor ƏDV-dən də azad olacaqdır. Kənd təsərrüfatı sektorunun əlavə dəyərini ƏDV bazasından çıxmaqla, bu zaman ixrac olunan kənd təsərrüfatı mallarının əlavə dəyəri ilə daxili bazar üçün nəzərdə tutulmuş kənd təsərrüfatı mallarının əlavə dəyəri arasında müxtəliflik nəzərə alınmalıdır. Birinci kateqoriya ilə bağlı ƏDV bazasının azalması ticarət balansına düzəliş edilərkən artıq nəzərə alınmışdır. Buna görə də bu mərhələdə ƏDV bazasının hesablanması zamanı yalnız ölkə daxilində istehlak üçün nəzərdə tutulmuş kənd təsərrüfatı malları ilə bağlı əlavə dəyəri çıxmaq zərurəti yaranır.

Sektorlar üzrə əlavə dəyər barədə məlumatlar milli hesablar sistemində adətən faktor məsrəfləri əsasında göstərildiyinə görə bu altbölmədəki düzəlişin bazar qiymətləri ilə ifadə olunması üçün ƏDV-dən azad edilmiş sektorlarda dolayı vergiləri də həmçinin ƏDV bazasından çıxmaq lazımdır.

***Addım D: Kaskad effekti.*** Hər dəfə ƏDV-dən azad olunan müəssisə özünün məhsulunu hesab-faktura əsasında kredit metodu ilə ƏDV-yə cəlb olunan müəssisəyə təqdim etdikdə kaskad effekti yaranır. Nəticədə vergi ödəyicisinin ƏDV üzrə bazası onun azadolma verilməmiş halı ilə müqayisədə daha böyük olur. Buna görə də vergidən azad edilən sektorların məhsullarının vergiyə cəlb edilən sektorlar tərəfindən istehsal resursları kimi istifadə edilmək üçün alınan hissəsinin yalnız əlavə dəyərini deyil, bütün ümumi dəyərini ƏDV-nin bazası ilə toplamaq lazımdır. Bu düzəlişin maraqlı nəticəsi kimi nəzəri olaraq elə bir hal alına bilər ki (baxmayaraq ki, praktikada bunun olması ehtimalı çox azdır), ƏDV-dən azad olunan sektorların mövcudluğu zamanı ƏDV-nin bazası azadolmaların olmaması ilə müqayisədə daha geniş olsun. ƏDV sistemində azadolmalardan istifadə edərkən alınan bu nəticəni bir müsbət hal kimi izah etmək lazım deyildir, ona görə ki, vergi bazasının artımı yalnız və yalnız kaskad effekti hesabına

baş verir. Lakin məlum olduğu kimi, ƏDV-nin daxil edilməsinin əsas məqsədlərindən biri də elə bu effektin aradan qaldırılmasından ibarətdir.

Kaskad effektinə aid edilən düzəlişlərdən biri də kənd təsərrüfatında istehsal resurslarının vergiyə cəlb edilməsi ilə bağlıdır. Fermerlər ƏDV-dən azad edildiyi təqdirdə, onlar istehsal resurslarının alınması zamanı ödənilən ƏDV-yə görə kredit almaq hüququna malik olurlar. Bu vergi elementini hətta ixrac üçün (birbaşa ixracçı sayılan fermerlər istina olmaqla) ƏDV-nin sıfır (0) dərəcəsi istifadə edildiyi təqdirdə belə sistemdən kənarlaşdırmaq (çıxarmaq) lazım deyildir. Bunun nəticəsi olaraq ixrac olunan kənd təsərrüfatı məhsullarının istehsalı üçün istifadə olunan vergiyə cəlb olunan istehsal resurslarının dəyəri ƏDV bazasına əlavə olunur. Lakin bu düzəliş daxili bazar üçün kənd təsərrüfatı məhsullarının istehsalı zamanı istifadə olunan istehsal resurslarına aid edilməməlidir. Bu kəmiyyət vergidən azad olunan sektorların ƏDV-yə cəlb olunan sektorlara təqdim etdiyi məhsulun ƏDV bazasına daxil edilməsi zamanı artıq nəzərə alınmışdır.

**Addım E: Dövlət xərcləri.** Dövlət tərəfindən alınan bütün mal və xidmət satınalmaları ƏDV-yə cəlb olunur, lakin dövlət xərclərinin əmək haqqını ( $G_w$ ) təşkil edən bir hissəsi ƏDV-yə cəlb olunmadığına görə vergi bazasından çıxılmalıdır.

**Addım F: Son xalis istehlak xərcləri.** Yuxarıda göstərilən düzəlişləri apardıqdan sonra alınan məbləğ son xalis və dövlət istehlak xərclərini, yəni  $C + G_w$  cəmini göstərir. Bu məbləğdən ƏDV-dən azad olunan mənzil haqqına, təhsilə və səhiyyəyə çəkilən son xalis istehlak xərcləri çıxılmalıdır. Addım D-də kaskad effektinə münasibətdə nəzərdən keçirilmiş analogi səbəblərə görə bu xərclər, əgər onların istehsalı zamanı istifadə olunan istehsal resursları “istehsal-bölgü” zəncirinin daha əvvəlki mərhələlərində vergiyə cəlb olunmuşdursa, vergi elementlərini özündə birləşdirəcəkdir. Ona görə də bu istehsal resurslarının dəyərini ƏDV-nin bazasına əlavə etmək lazımdır. Nəhayət, daxili bazarda əcnəbi vətəndaşların istehlak xərclərinə (bazaya əlavə olunur) və ölkə rezidentlərinin xaricdə alışlarına (bazadan çıxılır) düzəlişlər etmək lazımdır.

**Addım G: Vergi tutulmayan minimum.** Kiçik biznes adətən çoxlu sayda şirkətlərlə xarakterizə olunur, lakin məcmu halında onlar çox da böyük olmayan vergi gəlirlərini təmin etməli olurlar. Bütün bu müəssisələrin ƏDV sisteminə aid edilməsi vergilərin yığılması üzrə inzibatçılıq işlərinin səmərəliliyi üçün təhlükə yaradır. Bu problemin həlli üçün müxtəlif ölkələrdə ən müxtəlif yanaşmalardan istifadə olunur. Daha sadə və çox rast gəlinən metod kimi son kommersiya dövryyəsinin müəyyən edilməsi hesab edilir, hansı ki, vergi tutulan dövryyəsi həmin məbləğdən az olan müəssisələr ƏDV-dən azad edilir. Beləliklə, dövryyəsi son vergiyə cəlb olunan minimumdan aşağı olan kommersiya müəssisələrinin satışının ümumi dəyəri ƏDV-nin bazasının bir hissəsi sayılmır və ona görə də ondan çıxılmalıdır. Lakin kaskad effekti ilə bağlı olaraq yuxarıda göstərilən satışlarda istifadə edilən vergiyə cəlb olunan istehsal resurslarının dəyərini ƏDV bazasına əlavə etmək lazımdır.

**Addım H: Verginin əvəz edilməsi.** G düzəlişi aparıldıqdan sonra ÜDM-in kəmiyyəti bazar qiymətləri ilə ifadə olunur, daha doğrusu, ƏDV bazasından tutulan bütün mövcud dolaylı vergiləri özündə birləşdirir. Əgər, ehtimal olunan ƏDV bir, yaxud bir neçə belə vergi növünü əvəz etməlidirsə (belə hal tez-tez baş verir), ləğv olunan bu vergilərdən məcmu gəlir ƏDV bazasının kəmiyyətindən çıxılmalıdır.

**Addım İ: Verginin tutulmasından yayınmalar.** Bu düzəlişin zəruriliyi ondan ibarətdir ki, yuxarıda göstərilən prosedura uyğun hesablanmış ƏDV bazası potensial baza hesab olunur və əksər hallarda ƏDV yığıla bilən faktiki baza ilə tam şəkildə üst-üstə düşmür. Potensial və faktiki bazalar arasında kənarlaşma vergi vəsaitlərinin bir sıra mümkün səbəblərlə, xüsusilə də vergi ödəyiciləri tərəfindən vergi qanunvericiliyinə riayət edilməməsi ilə bağlı yayınmalarla izah edilir.

### **3.4. Aksiz vergitutmasının nəzəri-metodoloji və praktiki məsələlərinin təhlili**

Əvvəlki paraqraflarda ümumi istehlaka və istehsala tətbiq edilən vergilərin içərisində mühüm əhəmiyyət kəsb edən ümumi dövriyyə vergilərinin, xüsusilə də ƏDV-nin və dövriyyədən satış vergisinin nəzəri və praktiki aspektləri təhlil olunmuş və müvafiq tövsiyələr verilmişdir. Mövzunun davamı olaraq aksiz vergitutmasının bir sıra mühüm məsələlərinin nəzərdən keçirilməsi məqsəduyğun hesab edilir.

Aksizlər alkoqollu içkilər, bütün məmulatları və neft məhsulları kimi ayrı-ayrı mal qruplarının istehlakına tətbiq edilən vergidir. Adətən aşağıdakı bir və ya bir neçə xarakteristikaya malik olan mallar aksizə cəlb olunur. Birincisi, həmin malların istehsalı və ya satışı dövlətin nəzarətindədir, yəni bu mallar və xidmətlər dövlət üçün xüsusi əhəmiyyət kəsb edir. İkincisi, həmin mallar qiymətə nisbətən qeyri-elas tik tələblə xarakterizə olunur. Üçüncüsü, bu mallar üçün tələbin gəlirə nisbətən elastikliyi vahiddən böyükdür, daha doğrusu, həmin məhsullar dəbdəbəli əşyalar kateqoriyasına aid edilir. Dördüncüsü, dövlət hesab edir ki, onların istehsalı fayda gətirmir, yaxud yüksək ehtimalla demək olar ki, mənfi xarici effektlər yaradır. Aksizlər həm spesifik, həm də advalor formada tətbiq oluna bilər və adətən onların dərəcəsi ƏDV-nin dərəcəsiindən əhəmiyyətli şəkildə yüksək ola bilər. Aksizlər nisbətən dar istiqamətli olması səbəbindən istehlakçıların qərarlarına və resursların paylanmasına əhəmiyyətli dərəcədə təsir göstərə bilər və ona görə də büdcə daxilolmalarının təmin olunmasından başqa, vergi siyasətinin məqsədlərinin əldə olunmasının əhəmiyyətli aləti kimi də çıxış edə bilər.

### 3.4.1. Aksiz vergitutmasının əsaslandırılması

**Büdcə gəlirlərinin mobilizasiyası.** ƏDV-nin tətbiqi ilə yanaşı ayır-ayrı malların və xidmətlərin əlavə olaraq aksizlərə cəlb olunmasının əhəmiyyəti nədən ibarətdir? Aksizlərin tətbiqinin daha vacib səbəbi ondan ibarətdir ki, onların köməyi ilə kifayət qədər yüksək vergi yükü yaratmamaqla zəif təhrifedici effekt fonunda büdcə gəlirlərini əhəmiyyətli məbləğdə artırmaq mümkündür. Bu zaman aksizlərin yığılması üçün əhəmiyyətli inzibati güc tələb olunmur və onların ödənilməsindən yayınma üçün imkanlar məhduddur. Aksiz vergitutmasının məqsədi büdcə gəlirlərinin artımı olduğu hallarda böyük satış həcmi, istehsalçıların sayının az olması, qeyri-elastik tələb, hesablamalara asanlıq, aksizli malların yaxın substitutlarının (əvəzedicilərinin) olmaması aksizlərin xeyrinə arqumentlər kimi çıxış edir. Əgər aksizlər yalnız qiymətlərin dəyişməsinin müəyyən intervalında qiymətə nisbətən tələbi qeyri-elastik olan mallar və xidmətlərdən tutularsa, onda bu halda istehlak həcmnin faiz dəyişməsi qiymətlərin faiz dəyişməsindən kiçik olacaqdır. Əgər aksizə cəlb olunan istehlak mallarına kompensasiya olunmuş tələbin həmin malların qiymətlərinə nisbətən elastikliyi də həmçinin aşağı (kiçik) olarsa, onda aksizin tətbiqi nəticəsində yaranan kifayət qədər ağır vergi yükü daha elastikli mal-lardan və istehsal resurslarından eyni həcmdə vergi daxilolmaları təmin edilən situasiya ilə müqayisədə kiçik olacaqdır. Optimal vergitutma nəzəriyyəsinə əsasən əgər təklif sonsuz olaraq elastik olarsa, dolay-ı vergitutmanın elə bir strukturu səmərəlilik itkilərini minimuma endirə bilər ki, bu zaman müxtəlif mallar üçün tərtib olunan və vergini də özündə birləşdirən qiymətə faiz kimi ifadə olunan diferensiasialı vergi dərəcələri kompensasiyalı tələbin elastikliyi ilə tərs mütənəşib olsun.

Bir sıra inkişaf etmiş ölkələrdə aksiz yığımlarının istehlak vergiləri içərisində əhəmiyyətli pay mənbəyi olması barədə yaranan vəziyyət inzibati sistemin çatışmazlıqları və ƏDV, satış vergisi və hətta gömrük rüsumları kimi digər istehlak vergiləri üçün də tez-tez səciyyəvi olan vergilərin ödənilməsindən yayınma üçün imkanların mövcudluğu ilə izah olunur.



***Mənfi xarici effektlərin kompensasiya edilməsi.*** İstehlak mallarının iki qrupu onların istehlakı nəticəsində yaranan mənfi xarici effektlərdən asılı olaraq aksiz vergitutması üçün optimal obyektlər sayılır. Bu qruplara istehsalı və istehlakı dövlət tərəfindən tənzimlənən mallar (məsələn, tütün məmulatları və alkoqollu içkilər), həmçinin yanacaq və nəqliyyat vasitələrinin özü də daxil olmaqla avtonəqliyyatın istismarı prosesində istehlak olunan resurslar aiddir. Belə mallara aksizlər istehlakçıların özlərini onlar tərəfindən yaradılan mənfi xarici effektləri nəzərə almağa məcbur etməyə yönəldilmişdir. Tənzimlənən mallara yüksək vergilərin tətbiqinə alkoqolizmlə və siqaret çəkmənin sağlamlıq üçün zərərli olması ilə bağlı sosial və tibbi məsələflərlə bəraət qazandırılır. Tütün məmulatlarına və alkoqollu içkilərə yüksək vergi dərəcələrinin tətbiqinə həmçinin onunla bəraət qazandırılma bilər ki, istehlakçılar, xüsusilə də gənclər uzunmüddətli perspektivdə tütünün və alkoqolun istehlakının sağlamlıq üçün hansı mənfi nəticələrə gətirəcəyi barədə tam şəkildə özlərinə hesabat verə bilmirlər.

Beynəlxalq təcrübənin təhlili göstərmişdir ki, yüksək aksizlər güclü vərdişin yaranmasına səbəb olan malların istehlakının qarşısını almaq üçün effektiv vasitə kimi istifadə edilə bilməz. Məsələn, tütün və alkoqollu məhsullar bazarının tədqiqi bu mallara tələbin xarakterinin qeyri-elastik olmasını göstərir. Ümumiyyətlə, inkişaf etmiş ölkələrdə yeniyetmələr arasında siqaret istehlakının tədqiqi göstərmişdir ki, bir sıra hallarda tələbin qiymətə nisbətən elastikliyi vahiddən böyük olur [10]. Bu nəticələr onu bildirir ki, yüksək aksizlər artıq tütündən dayanıqlı şəkildə asılılıq əldə edən böyüklərə təsirindən fərqli olaraq yeniyetmələr arasında siqaretçəkmənin profilaktikasının effektiv vasitəsi kimi çıxış edə bilər. Əgər tütün məmulatlarına aksizin dərəcələri uzun vaxt dövrü ərzində yüksək səviyyədə saxlanılırsa, daha yüksək qiymətlər sonrakı yeniyetmələr nəsli tərəfindən siqaretə tələbin aşağı düşməsinə gətirib çıxaracaq və tütün məmulatlarının məcmu istehlakına özünün uzunmüddətli təsirini göstərəcəkdir.

Həmçinin yanacağa və nəqliyyat vasitələrinə vergilər də daxil olmaqla, avtonəqliyyatın istismarına yüksək aksizlərin tətbiqi üçün bəraət kimi onların istifadəsi ilə bağlı mənfi effektlər sayılır. Avtonəqliyyat suyun və havanın çirklənməsi, yüksək səs tonu və avtomobil tıxacları kimi mənfi effektlər yaradır. Bir sıra ölkələrdə avtomobil yol-

larından istifadə ilə bağlı aksiz yığımları məqsədli təyinat üzrə yolların tikintisi və təmirinə yönəldilir. Belə bir fakt göstərilən praktikaya əks olan argument kimi çıxış edə bilər ki, bu zaman dövlət resurslarından istifadə sahəsində dövlət idarəetmə orqanlarının fəaliyyət müstəqilliyi məhdudlaşdırılır. Bununla yanaşı, vəsaitlərin məqsədli istifadəsi, xüsusilə də yol aksiz yığımlarından daxilolmalar o halda özünü doğrulda bilər ki, bunun hesabına ictimai rifahə münasibətdə əhalinin üstünlük verdiyi sahələrin daha dəqiq aşkara çıxarılması yolu ilə ümumi rifah halının yüksəldilməsi mümkün olsun. İkincisi, vəsaitlərin məqsədli yönəldilməsi əlavə xərc proqramlarının maliyyələşdirilməsi məqsədilə vergi dərəcələrinin yüksəldilməsinə ictimai dəstəyi gücləndirəcəkdir. Cəlb olunan resurslarla onların xərclənməsi arasında belə əlaqənin olmaması zamanı dövlət belə dəstəyi almayacaqdır. Belə məqsədli maliyyələşdirmələri nəzərdə tutan qanunvericilik müvafiq təhlillərin və zəruri hallarda proqramın həyata keçirilməsinə başlanmasından müəyyən edilən müddət keçənədək ona yenidən baxılmasının aparılmasını tələb edən müddəaları özündə birləşdirməlidir. Ümumiyyətlə, mənfəi xarici effektlərin olmaması zamanı dar ixtisaslaşdırılmış proqramlara vəsaitlərin məqsədli maliyyələşdirmələr şəklində qoyulduğu məqsədmüvafiq hesab edilmir.

***Aksizlər şəquli vergitutmanın ədalətliliyinin bərpa edilməsinin aləti kimi.*** Bir qayda olaraq aksizlərin tətbiqi sferasını genişləndirmək və tənzimlənən məhsullardan, yanacaqdan və bir sıra digər əşyalardan başqa, həmin tərkibə digər malların daxil edilməsi tövsiyyə olunmur. Bir sıra ölkələrdə şəquli vergitutmanın ədalətliliyinin bərpa edilməsi üçün alət kimi aksiz yığımlarından istifadəyə cəhdlər edilir. Belə strategiyanın aparılması əsasən vergi administrasiyasının zəifliyi səbəbindən birbaşa vergitutmanın progressiv olmaması halları ilə izah olunur. Dolayı vergilərdən vergitutmanın yüksək progressivliyinin təmin olunması vasitəsi kimi istifadə olunması “dəbdəbəli əşyalar” kimi təsnif olunan ən müxtəlif malların aksizlərə cəlb edilməsi praktikasının geniş yayılmasına gətirib çıxarır. Bu da inzibati xərclərin əhəmiyyətli artımına və əsaslı olmayan qərarların qəbul edilməsinə səbəb olur. Həmçinin daha progressiv dolayı vergitutmanın təmin edilməsi üçün aksizlər sistemindən istifadənin xeyrinə argumentlər gətiri-

lır. Bu isə əsasən aşağıdakı beş əsas şərt daxilində mövcud ola bilər. Birincisi, aksizlərə cəlb olunan əksər mallar və xidmətlər üçün tələbin gəlirə nisbətən çarpaz elastikliyi vahiddən yüksək, həmin malların və xidmətlərin hər birinə olan tələbin onların öz qiymətlərinə nisbətən elastikliyi isə aşağı (kiçik) olmalıdır. Bu halda vergi daxil edildikdən sonra əhəlinin gəlirlərinin strukturunda vergiyə cəlb olunan bu malların payının azalması elə də əhəmiyyətli olmayacaqdır. İkincisi, aksizli mallara xərclər orta və yüksək səviyyəli gəlirlərə malik ev təsərrüfatlarının gəlirlərinin hiss olunan payını, aşağı gəlir səviyyəli ailələrin gəlirlərinin isə kifayət qədər az hissəsini “udmalıdır”. Üçüncüsü, əgər aşağı gəlir səviyyəli ev təsərrüfatları tərəfindən alınan mallara aksizlərin tətbiq edilməsi zəruri olarsa, onda müxtəlif altqrup mallarına münasibətdə tətbiq olunan aksizlər sistemi həmin malların keyfiyyəti, yaxud qiyməti əsasında diferensasiyalı dərəcələrin tətbiqini nəzərdə tutmalıdır. Dördüncüsü, progressiv strukturlu aksizlər sisteminin inzibati nöqteyi-nəzərdən həyata keçirilməsi asan olmalıdır, aksizlərin hesablanması barədə fikir müxtəlifliyi və mübahisə doğuracaq hallar minimuma endirilməlidir və sistem qanunverici orqanların nəzərdə tutduğu şəkildə fəaliyyət göstərməlidir. Nəhayət, beşincisi, sistem cəmiyyət tərəfindən progressiv sistem kimi qəbul edilməlidir.

İnkişaf etməkdə olan ölkələrdə bu şərtlərin ciddi gözlənilməsinin təmin edilməsi bir qədər çətinidir. Çox vaxt baxılan mallar üçün tələbin gəlirə nisbətən elastikliyi üzrə məlumatlar, həmçinin gəlir səviyyələri üzrə bölgüdə gəlirlərin strukturu üzrə yenilənmiş məlumatlar mövcud olmur. Belə məlumatların olmaması zamanı malların dəbdəbəli əşyalar kateqoriyasına aid edilməsi, yaxud edilməməsi barədə qərar əsasən mülahizələrə, yaxud digər ölkələrdə aparılmış tədqiqatların nəticələrinin kor-koranə tətbiqinə əsaslanır. Mal qrupları çərçivəsində onların qiyməti və keyfiyyəti nəzərə alınmaqla aksizlərin dərəcələrinin diferensasiyası daha keyfiyyətli və bahalı mallara daha yüksək dərəcələrin tətbiqini zəruri edir ki, bu da imkanlı istehlakçıların elə bu mallara üstünlük verəcəklərinə yönəlmişdir. Bu da aksizlərin tutulması sistemini əhəmiyyətli dərəcədə mürəkkəbləşdirir. Belə “incə” vasitələrin işlənilib-hazırlanması zamanı malların qarşılıqlı əvəz edilməsinin texniki imkanlarına diqqət yetirilməsi zəruridir. Məsələn, kerosin dəbdəbəli əşyalar kateqoriyasına aid edilməyən mal kimi daha

aşağı dərəcə ilə aksizə cəlb olunur, lakin onun dizel yanacağı ilə qarışığı zamanı keyfiyyətli mühərrik yanacağı almaq mümkündür. Belə praktikanın geniş yayılması halında əsasən aztəminatlı ailələr tərəfindən istifadə olunan mallara daha aşağı aksiz dərəcələrinin tətbiqi məqsədilə onların aşkar edilməsi problemi yarana bilər. Dövlət tərəfindən tənzimlənən mallarla, həmçinin avtomobil yollarının istismarı ilə bağlı istifadə olunan mallarla müqayisədə dəbdəbəli əşyalara aksizlərdən istifadənin əsaslandırılması daha az inandırıcı görünür. Ona görə ki, dəbdəbəli əşyalara tələbin qiymətə nisbətən elastikliyi adətən əhəmiyyətli dərəcədə yüksək olur ki, bu da istehlakçıların qərarlarının daha ciddi (hiss olunacaq) dəyişməsinə gətirib çıxarır. İstehlakçılar təmin olunmamış qalır, dövlət tərəfindən əldə olunan əlavə gəlir isə əhəmiyyətli olmur.

***Aksizlərin tətbiqi zamanı məqsədin seçilməsi problemi.*** Qəbul edilmişdir ki, inkişaf etməkdə olan ölkələrdə tələbinin gəlirə nisbətən elastikliyi aşağı olan və dövlət tərəfindən tənzimlənən mallara yüksək vergi dərəcələrinin tətbiq edilməsi məqsəduyğun deyildir, ona görə ki, yaranan vergi ağırlığı daha çox repressiv xarakterə malik olur, həmçinin tələbin qiymətə nisbətən aşağı elastikliyi istehlakın qarşısının alınmasının nəzərdə tutulan məqsədinin əldə olunmasına imkan vermir. Bunun inkarı olaraq qeyd edilməlidir ki, yoxsulluq özü-özlüyündə mənfi xarici effektlərin yaranmasına əsas vermir. Bundan əlavə, yuxarıda qeyd edildiyi kimi, vergilərin yüksək dərəcələri zamanı tələb qiymətə nisbətən daha elastik ola bilər, lakin dayanıqlı vərdiş və ya asılılıq hələ formalaşmamış istehlakçı qrupları üçün isə onun elastikliyi yüksək ola bilər.

Müəyyən mal qruplarına verginin dərəcəsinin kifayət qədər yüksək olduğu son hallarda onun sonrakı artırılması zamanı malın satış həcmi aşağı düşdüyü üçün həmin vergidən daxilolmaların həcmi də azalır. Gəlirin maksimum olmasını təmin edən vergi dərəcəsi sıfırdan qeyd olunan dərəcəyə qədər olan intervalda yerləşir. Aksiz vergisindən daxilolmaların onun dərəcəsinə nisbətən elastikliyi  $\left(\frac{\partial V_a}{\partial t}\right)$  vahidlə aksizli mala tələbin onun qiymətinə nisbətən elastikliyi əmsalının verginin

malın qiymətində xüsusi çəkisinə hasilinin cəminə bərabərdir:

$$\frac{\partial V_a}{\partial t} = 1 + \eta \cdot \frac{t}{p}, \quad (3.40)$$

burada  $t$  - aksizin dərəcəsi,  $\eta$  - aksizli mala tələbin onun qiymətinə nisbətən elastikliyi,  $p$  - aksizli malın qiymətidir.

Dövlət tərəfindən tənzimlənən mallara vergi gəlirlərinin maksimum səviyyəsini təmin edən dərəcədən aşağı vergi dərəcəsinin tətbiqi zamanı həmin dərəcələrin yüksəldilməsi həm daxilolma həcmnin artımına imkan verəcək, həm də istehlakın qarşısının alınması istiqamətində təsir göstərəcəkdir. Vergi dərəcələri maksimum vergi daxilolmaları həcmi təmin edən səviyyəni keçən kimi aşağıda sadalanan iki məqsəddən birinin seçilməsi problemi yaranır: vergi gəlirlərinin artırılması və aksizli malların istehlakının məhdudlaşdırılması. Direktiv orqanlar aksiz dərəcələrinə münasibətdə vergi siyasətinin işlənməsi zamanı qeyd olunan məqsədlərin nisbi əhəmiyyətini müəyyən etməli və müvafiq qərarlar qəbul etməlidirlər.

### ***3.4.2. Aksizlərin optimal strukturunun müəyyən edilməsi***

***Aksizlərin tətbiqi sferası.*** Beynəlxalq Valyuta Fondunun (BVF) aksiz vergitutması məsələləri üzrə tövsiyələrində aksizlərin tətbiqi sferasını aşağıdakı beş əsas mal qrupları ilə məhdudlaşdırılması təklif olunur: alkoqol, tütün məmulatları, avtomobil, neft və neft məhsulları, avtomobillər üçün ehtiyat hissələri. BVF həmçinin xırda ağırlaşdırıcı aksizlərdən və ümumi satış vergisinin xeyrinə repressivliyi ilə xarakterizə olunan aksizlərdən imtina olunmasını tövsiyə edir. Optimal vergitutma nəzəriyyəsi sahəsində son zamanlar aparılmış tədqiqatların nəticələri göstərmişdir ki, aksizlər də daxil olmaqla dolayı vergiləri mümkün qədər satışın son mərhələsinə yaxın yerdə tutmaq daha məqsədəuyğundur, ona görə ki, aralıq məhsullarına (mallarına) aksizlərin tətbiqi zamanı ümumi iqtisadi səmərəlilik və bölgü sahəsində nəzərdə tutulmayan nəticələrin yaranması mümkündür.

Əgər aksizlər daxili istehsal mallarına və idxal olunan mallara münasibətdə eyni səviyyədə tətbiq edilmirsə, onda aksizin dərəcəsinin dəyişməsi bazarın qorunmasının müəyyən səviyyəsinin saxlanılması üçün idxal rüsumlarının müvafiq dəyişməsinə tələb edəcəkdir. Əksər ölkələrdə akizlərin və idxal rüsumlarının dərəcələrinin dəyişməsi eyni vaxtda həyata keçirilir. Bir sıra ölkələrdə isə, məsələn, Latin Amerikasının ölkələrində həm idxal malları, həm də ölkə istehsalı olan mallar aksizlərə cəlb olunur [42].

***Spesifik və advalor dərəcələr.*** Vergi siyasətinin ümumi prinsiplərindən asılı olaraq adətən təsdiq edilir ki, aksizlərin advalor dərəcələri vergi tutulan bazanı inflyasiya təsirindən qoruduğuna görə spesifik dərəcələrə nisbətən daha üstündür. Bu xüsusilə də yüksək tempili inflyasiyanın olması ehtimalı böyük olan inkişaf etməkdə olan ölkələr üçün səciyyəvidir. Bununla belə, əgər inflyasiya səviyyəsi nəzərə alınmaqla spesifik dərəcələrə müntəzəm olaraq düzəlişlər aparılırsa, həmin dərəcələrdən istifadə zamanı da vergi daxilolmalarının real ifadədə dəyəri yüksək səviyyədə qorunub saxlanıla bilər.

Spesifik dərəcələr vergilərin yığılması sisteminin kifayət qədər inkişaf etmədiyi, vergi ödəyiciləri tərəfindən ölkə mallarının və idxal məhsullarının dəyərinin aşağı salınmasının ümumi probleminin olduğu şəraitdə advalor dərəcələrdən daha üstün ola bilərlər. Aksizlərin spesifik dərəcələrinin tətbiqi zamanı aksizli malların dəyər qiymətləndirilməsi sahəsində fikir müxtəlifliyi yaranmır, ona görə ki, verginin məbləği malın dəyərinə deyil, onun fiziki həcminə (kəmiyyətinə) hesablanır. Bundan başqa, verginin məqsədi xarici effektlərin kompensasiya edilməsindən ibarət olduğu hallarda spesifik dərəcələr daha məqbul hesab edilə bilər. Məsələn, hansı növ - yüksək, yaxud aşağı keyfiyyətli - içkinin tərkibində olmasından asılı olmayaraq bir litr spirt eyni məbləğdə vergiyə cəlb olunacaqdır. Nəticədə alınır ki, bir sıra hallarda aksizlərin spesifik və advalor dərəcələrinin eyni zamanda birgə tətbiqi formasında tutulması, yaxud bir sıra mallar üçün spesifik dərəcələrin saxlanılması səmərəlidir.

**Aksizlərin tutulması sisteminin asanlıqı.** Ölkə istehsalı olan malların aksizin ödənilməsi üzrə öhdəliyi adətən həmin malların istehsalçı-müəssisənin ərazisindən çıxdığı vaxt yaranır. Vergi orqanlarının əməkdaşları adətən bilavasitə istehsal müəssisələrində, xüsusilə də pivə, yaxud şərab zavodlarında, tütün fabriklərində həmin malların istehsalının və yüklənməsinin fiziki uçotunu aparırlar. Vergi orqanları eyni zamanda aksizli mallara aksiz markalarının tətbiq edilməsini təmin etməklə onların istehsalına və satışına asanlıqla nəzarəti həyata keçirirlər.

## **IV FƏSİL. GƏLİR VƏ ƏMLAK VERGİLƏRİ**

### **4.1. Gəlir anlayışı və onun nəzəri tərif**

Gəlir - asan olmayan anlayışdır. Nəzəri ədəbiyyatda bir neçə alternativ tərif təklif olunmuş, onlardan heç biri bütün məqsədlər üçün münasib olan universal anlayış kimi qəbul edilməmişdir. Lakin müəyyən vaxt dövrü ərzində fiziki şəxslərin gəlirlərinin praktiki və kifayət qədər dəqiq kəmiyyət göstəriciləri təkcə vergitutma məqsədləri üçün deyil, həmçinin digər məqsədlər, məsələn, müəyyən sosial proseslərin dövlət qeydiyyatının aparılması üçün də istifadə oluna bilər. Gəlir konsepsiyası üçün vahid ümumi qəbul edilmiş nəzəri tərif (anlayış) olmadığına görə praktikada istifadə olunan belə göstəricilərin çoxlu aspektlərinə münasibətdə ziddiyyətlər hələ də saxlanılmaqdadır.

#### ***Gəlirin nəzəri tərif***

Müəyyən vaxt dövrü ərzində fiziki şəxsin şəxsi gəlir kateqoriyasına münasibətdə bütün yanaşmalar içərisində çox ehtimal ki, Henri Saymons tərəfindən təklif olunan anlayış daha çox istifadə oluna bilər [42]. Bu anlayış çərçivəsində belə gəlir aşağıdakı kimi başa düşülür. Gəlir dedikdə: 1) istehlakda reallaşdırılan hüquqların bazar dəyəri ilə; 2) baxılan dövrün əvvəli və sonunda mövcud mülkiyyət hüquqlarının dəyərinin dəyişmə (artma, yaxud azalma) məbləğinin cəmi cəmi başa düşülür. Başqa sözlə, bu, şəxsin baxılan dövrün sonunda malik olduğu əmlak dəyəri ilə dövrün başlanğıcındakı əmlak dəyəri arasındakı fərq ilə həmin dövrdə istehlak həcmnin cəmindən ibarət olan nəticədir.

Analoji təriflər Robert Heyq və Georq Şanz tərəfindən daha əvvəllər də təklif olunmuşdur [42]. Ona görə də qeyd olunan tərif çox zaman Şanz-Heyq-Saymons (ŞHS) tərif adlandırılır. Hər üç müəllif fizi-



ki şəxslərin gəlir vergisi sistemi üçün kəmiyyət qiymətləndirilməsinə imkan verən adekvat anlayışlar kimi xidmət edə biləcək kateqoriyanı tapmağa çalışmışlar. Gəlir vergisi sistemi artıq uzun müddətdir ki, ayrı-ayrı ölkələrdə istifadə olunur. Lakin ümumilikdə o, konkret mənbələrdən xidmətlər axını (yaxud daxilolmaları) kimi gəlirin baza konsepsiyasına əsaslanır. Bu zaman gəlirin özü bu gəlir mənbələrində baş verən istənilən dəyişikliklərdən ayrılmışdır. ŞHS tərifı belə xidmətlərlə yanaşı, gəlir anlayışına əmlakın dəyərinin dəyişməsi amilini də daxil etdiyinə görə o, tez-tez “kompleks gəlir” anlayışı kimi də adlandırılır. Bu anlayışın əsas xüsusiyyəti ondan ibarətdir ki, o, gəlir hesablanılan dövrün sonunda və əvvəlində “əmlakın” qiymətləndirilməsi üzrə müvafiq prosedurların aparılmasını tələb edir.

Sonralar Con Riçard Xiks konkret həftələr üzrə fiziki şəxsin gəlirinin alternativ geniş anlayışını aşağıdakı kimi təklif etmişdir: “Gəlir həftə ərzində fərdin istehlak etdiyi elə bir maksimum dəyərdir ki, bu zaman həftənin sonunda onun rifahı həftənin əvvəlindəki səviyyədə qalmış olsun”. Bu geniş anlayışda o, “rifah” ideyasını daha dəqiq ifadə edərək onun xülasəsini aşağıdakı kimi dəyişmişdir: “Gəlir baxılan bu həftə ərzində fərdin xərcləyə bildiyi maksimum pulun miqdarıdır, bir şərtlə ki, o özünü real ifadədə həmin məbləği sonrakı hər bir həftədə də xərcləyə bilmək vəziyyətində hesab etmiş olsun” [42].

ŞHS tərifı ilə Xiks tərifı arasında aydın görünən fərq Xiksin tərifində fərdin subyektiv gözləmələrinə hansı əhəmiyyətin verilməsindən ibarətdir. Bununla yanaşı, praktikada gəlir vergisi sisteminin çoxlu sayda konkret xarakteristikaları ŞHS tərifinə deyil, daha çox dərəcədə Xiks tərifinə əsaslanır. Bu səbəbdən də Xiks tərifı ŞHS-in kompleks vergi bazasından ayrı-ayrı kənarlaşmaları nəzəri olaraq əsaslandırmaq üçün prinsipial əsas kimi çıxış edir.

## **4.2. Fiziki şəxslərin gəlir vergisi**

Vergi siyasəti sahəsində çox-çox əvvəllər yaranmış və hazırkı vaxta qədər hələ də tam şəkildə öz həllini tapmamış problemlərdən biri də fiziki şəxslərin gəlirlərinə tətbiq olunan vergilərin nəzəri və praktiki baxımdan optimal formasının müəyyən edilməsindən ibarətdir. Qeyd olunan problemlərin aydınlaşdırılması üçün fiziki şəxslərin gəlir vergisi sahəsində müvafiq elmi araşdırmaların aparılması zəruridir. Bu məsələlər aşağıdakıları əhatə edir:

- gəlirlərin optimal vergitutma nəzəriyyəsi;
- gəlir vergisinin bazası;
- gəlir vergisi üzrə vergitutma vahidinin seçilməsi;
- gəlir vergisi sisteminin progressivliyi.

### ***4.2.1. Gəlirlərin optimal vergitutma nəzəriyyəsi***

Optimal vergitutma nəzəriyyəsi vergi siyasətinin iki funksional məsələsini - vergitutmanın effektivliyini və ədalətliliyini - özündə birləşdirir. Bu məsələlərin hər biri II fəsildə ayrı-ayrılıqda nəzərdən keçirilmişdir. Prinsipcə, ədalətlilik problemlərinin malların optimal vergitutma nəzəriyyəsinə inteqrasiyasına heç bir maneçilik yoxdur. Həqiqətən də iqtisadi ədəbiyyatda adətən müəyyən qrup fiziki şəxslər üçün mallara optimal verginin tətbiqinin əsas qaydaları ətraflı izah edilmişdir. Lakin bu qaydaların vergi siyasətinə demək olar ki, heç bir aidiyyəti yoxdur. Ona görə ki, praktikada vergitutmanın ədalətliliyinin əldə olunması üçün geniş miqyasda istehlaka verginin diferensiasiyalı dərəcələrindən istifadə həmişə məqsədəuyğun olmur. Sözsüz ki, diferensiasiyalı vergilərin istehlaka məhdud tətbiqi texniki olaraq müm-

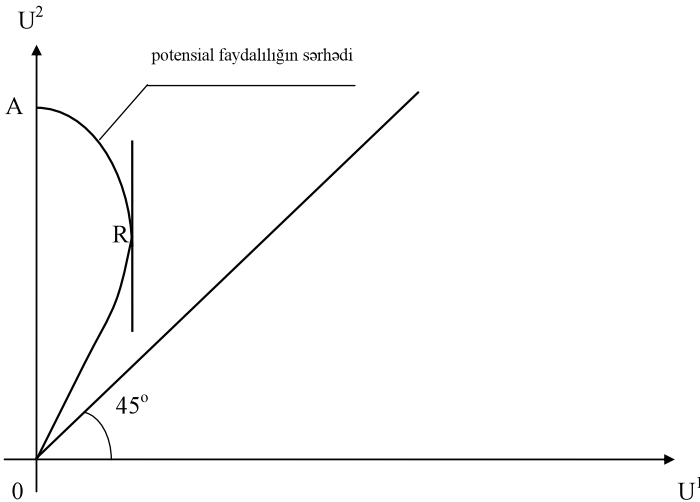
kündür və praktikada özünün geniş tətbiqini tapmışdır. Bir çox ölkələrdə kütləvi istehlak malları həmin ölkələrdə tətbiq olunan ƏDV-nin, yaxud ümumi satış vergisinin standart dərəcələrindən aşağı dərəcələrlə vergiyə cəlb olunur. Lakin vergitutmanın ədalətliliyinin təmin olunmasında bu praktikanın səmərəliliyi kifayət qədər şübhə doğurur. Ona görə ki, güzəştli dərəcələrlə vergiyə cəlb olunan mallar, bir qayda olaraq, həm imkanlı, həm də aztəminatlı şəxslər tərəfindən istehlak olunur. Beləliklə, gəlirlərin vergitutmaya cəlb olunması vergi siyasətini müəyyən edənlərə effektivlik və ədalətlik prinsiplərinin uyğunluğu problemini daha yaxşı şəkildə həll etməyə imkan verir.

### ***Vergitutmanın effektivliyi ilə ədalətliliyi arasında kompromis***

Gəlirlərin optimal vergitutma nəzəriyyəsinin əsasında, hər şeydən əvvəl, vergitutmanın ədalətlik və effektivlik məqsədləri arasında kompromis durur. Bu səbəbdən də gəlirlərin optimal vergitutma nəzəriyyəsi probleminin formal təhlilinə keçməzdən əvvəl bu kompromisin xarakterini nəzərdən keçirmək lazımdır. II fəsildə göstəriləndi kimi fiksə edilmiş ödəniş məbləğindən tutulan yığımlar effektivlik itkilərini yaradan vahid vergilərdir. Müvafiq olaraq, əgər bu cür yığımlardan istifadə mümkün olarsa, onda problem ədalətlik sahəsində məqsədlərin əldə olunmasına gətirib çıxaracaq və kompromis sualı da yaranmayacaqdır. Praktikada gəlirlərin istənilən şəkildə yenidən bölgüsü vergilərin təhrifedici iqtisadi şəraitindən istifadə ilə (məsələn, gəlir vergisində olduğu kimi) həyata keçirilməlidir. Vergi sistemində gəlirlərin imkanlı şəxslərdən aztəminatlılara yenidən bölgüsü üçün (məsələn, gəlir vergisinin progressivlik dərəcəsinin yüksəldilməsi hesabına) belə vergilərdən nə qədər yüksək dərəcədə istifadə olunarsa, bu effektivlik nöqtəyi-nəzərindən cəmiyyətə bir o qədər də baha başa gələcəkdir. Göstərilən məqsədlər arasında optimal kompromis o vaxt əldə olunur ki, yenidən bölünən gəlirlin əlavə vahidi hesabına sistemin ədalətlik dərəcəsinin son artımı effektivlik üçün belə yenidən bölgünün yaratdığı (vurduğu) son itkinin (zərərin) kəmiyyətinə bərabər olsun.

***Potensial faydalılığın sərhədi.*** Gəlir vergisi ilə əlaqədar olan effektivlik itkiləri onunla bağlıdır ki, o xüsusilə yüksək vergi dərəcələri

zamanı əməyə olan stimulu aşağı salır. Müxtəlif əmək məhsuldarlığına və uyğun olaraq vergi ödənilənədək fərqli gəlir məbləğlərinə malik fiziki şəxslərin mövcud olduğu iqtisadiyyatda gəlir vergisinin istənilən düzgün qurulmuş sistemi zamanı ümumi halda onların vergilər ödənildikdən sonrakı gəlirləri də müxtəlif olmalıdır. Əgər əhalinin imkanlı və aztəminatlı hissəsinin nisbi vergi yükü dövlət tərəfindən müəyyən edilən vergi daxilolmalarının konkret tələbatlarının təsiri altında dəyişərsə (vergilər ödənildikdən sonra gəlirlərdə olan bərabərsizliklərin, yaxud faydalılıq səviyyəsindəki bərabərsizliklərin hamarlanması zəruriliyi nəzərə alınaraq), onda çox aşağı vergi ağırlığı zamanı varlıqların faydalılığının bu azalması aztəminatlıların faydalılığının yüksəlməsi ilə müşayiət olunmalıdır. Lakin yüksək vergi yükü zamanı tezliklə elə bir nöqtə əldə olunacaqdır ki, verginin təsiri əməyə əhəmiyyətli mənfi stimula yaradacaqdır və bu zaman vergi yükünün istənilən sonrakı artımı həm varlıqların, həm də aztəminatlıların faydalılıq səviyyəsində azalmalara gətirib çıxaracaqdır. Son tam bərabərlik halında yalnız əhalinin hər iki kateqoriyasının gəlirləri (faydalılığı) sıfıradək azaldıqda bu bərabərlik reallaşır. Bunu sadə hipotetik nümunə təmsalında təsvir etmək olar (şəkil 4.1).



**Şəkil 4.1. Təhrif yaradan vergitutma zamanı potensial faydalılıq sərhədi**

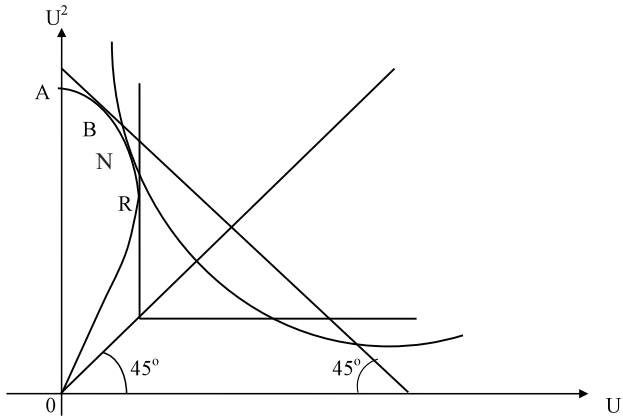
İki fərddən ibarət cəmiyyəti nəzərdən keçirək və tutaq ki, 2 fərdinin gəlir vergisindən daxilolmalar yalnız heç bir digər gəliri olmayan 1 fərdinin subsidiyalaşdırılması üçün istifadə olunur. Verginin əks stimullaşdırıcı təsiri nisbətən yüksək olmayan çox aşağı vergi dərəcələri zamanı, vergi dərəcəsinin artımı, hər şeydən əvvəl, vergi daxilolmalarının artımını təmin edəcəkdir, nəticədə 1 fərdi 2 fərdi hesabına fayda əldə edəcəkdir. Yüksək vergi dərəcələri zamanı 2 fərdinin əməyə stimulu o qədər azalacaqdır ki, vergi dərəcəsinin istənilən sonrakı artımı yalnız vergi daxilolmalarının azalmasına gətirib çıxarır ki, bu da öz növbəsində həmçinin 1 fərdinin rifahını pisləşdirir. 4.1 sayılı şəkildə 1 və 2 fərdlərinin faydalılıq səviyyələri  $U^1$  və  $U^2$  ilə işarə olunmuş və uyğun olaraq üfuqi və şaquli oxlarla ölçülür.

Bir fərdin istənilən verilmiş faydalılıq səviyyəsi üçün digər fərdin maksimum əldə olunan faydalılıq səviyyəsi (səviyyələri) mövcuddur. Faydalılıqların bütün belə kombinasiyalarını əks etdirən əyri potensial faydalılıq sərhədi (*PFS*) adlanır. Konseptual olaraq *PFS* daha geniş yayılmış kateqoriyanın - istehsal imkanları sərhədinin tam analoqu hesab edilir. Nəticədə  $A$  nöqtəsi  $U^1$  sıfır bərabər olduqda  $U^2$ -nin maksimumunu ifadə edir. Yuxarıda göstərilən hipotetik nümunə halında  $A$  nöqtəsi 2 fərdinin gəlirinin vergiyə cəlb olunmadığı situasinya əks etdirir. Gəlir vergisi sisteminin progressivlik dərəcəsinin yüksəldilməsi yolu ilə 2 fərdinin gəlirinin 1 fərddə yenidən bölgüsü aparıldıqca əvvəlcə yenidən bölgü intervalı müşahidə olunur, hansı ki, *PFS* əyrisi mənfi bucaq meylinə malik olur (*AR* sahəsi). Lakin  $R$  nöqtəsi əldə olunduqdan sonra təhrifedici vergi sisteminin köməyi ilə gəlirlərin istənilən sonrakı yenidən bölgüsü hər iki fərdin rifahına yalnız mənfi təsir göstərə bilər. *PFS* əyrisinin  $R$  nöqtəsindən sonrakı hissəsi (*OR* segmenti) müsbət meylliliyə malikdir. Həqiqətən də o, tam bərabərliyi əks etdirən 45°-li bucaq altındakı xəttə nə qədər yaxınlaşarsa, hər iki fərdin faydalılıq səviyyəsi də bir o qədər aşağı olacaqdır. Son nəticədə, tam bərabərliyin əldə olunması koordinatın başlanğıcında baş verir, yəni  $U^1 = U^2 = 0$ . Bu təsvirdən əldə edə biləcəyimiz daha vacib nəticə ondan ibarətdir ki, *PFS* 45 dərəcəli bucaq altında olan xəttin yalnız bir tərəfində yerləşir. Bu da onu bildirir ki, tam bərabərlik cəmiyyətə nə dərəcədə böyük effektivlik itkiləri ilə başa gəlir.

**Optimal paylanma.** İqtisadi siyasətin müəyyən edilməsi zamanı ictimai rifahın maksimumlaşdırılması üçün istənilən verilən *PFS* əyrisi üzərində fərdi faydalılıqların paylanma nöqtəsinin seçilməsi hansı qaydada aparılmalıdır? Cavab, aydındır ki, direktiv orqanların əldə rəhbər tutduğu gəlirlərin bölgüsünün ədalətliyi barədə konkret təkliflərdə (məlumatlarda) öz əksini tapmışdır.

Şəkil 4.2-də yuxarıda nəzərdən keçirilən *PFS* əyrisi əks etdirilmiş, lakin ondan yuxarıda isə II fəsilə nəzərdən keçirilmiş gəlirlərin bölgüsünün ədalətliyi üçün üç baza nəzəriyyələri əsasında qurulmuş izo-rifah konturları təsvir edilmişdir. Utilitar, Neş və Rouls nəzəriyyələri üzrə optimal paylanmalar müvafiq olaraq *B*, *N* və *R* nöqtələri ilə qeyd edilmişdir.

Göründüyü kimi, Rouls nəzəriyyəsi üzrə bölgünün ədalətliyi nəzərdən keçirilən üç nəzəriyyə arasında daha eəalitar nəticə verir, utilitar nəzəriyyə isə daha az eəalitardır. Hər üç optimal nöqtə, hətta Roulsun son situasiyasına uyğun olan nöqtə də cəmiyyətdə effektivliyin tam yox olmasının qarşısının alınması məqsədilə müəyyən bərabərsizlik dərəcəsini nəzərdə tutur. Beləliklə, qarşıya qoyulan məqsədlərdən biri ictimai rifahın maksimumlaşdırılması olduqda, hətta əgər bu siyasəti işləyib hazırlayarkən gəlirlərin yenidən bölgüsü məqsədinə böyük əhəmiyyət verildikdə belə, bütün fərdlərin rifahının tam bərabərliyi nadir hallarda nəticə ola bilər.



**Şəkil 4.2. Ədalətli bölgünün müxtəlif nəzəriyyələrinə uyğun optimal paylanma**

### ***Gəlirlərin optimal vergiyə cəlb olunması***

***Problemin qoyuluşu.*** Effektivliklə ədalətlik arasında yuxarıda qeyd olunan kompromisin xarakterini nəzərə almaqla gəlirlərin bölgüsünün müxtəlif ədalətlik nəzəriyyələri çərçivəsində gəlir vergisinin progressivliyinin optimal səviyyəsi barədə nə demək olar? Bu məsələnin həlli üçün nəzərdə tutulmuş gəlirlərin optimal vergitutma modeli aşağıdakı vacib ümumi elementlərə malikdir:

1) müxtəlif məhsuldarlığa (ixtiasa) malik fərdlərin məlum paylanması mövcuddur, hansı ki, onlar vergilər ödənilənədək müxtəlif fərdi gəlir səviyyələrinə malikdirlər;

2) dövlətin məqsədi verilən ictimai rifah funksiyasını maksimumlaşdırmaqdan ibarətdir, bununla belə burada yeganə alət dövlətin gəlirlərə olan məxsusi tələbatları nəzərə alınmaqla gəlir vergisi hesab edilir (hansı ki, bu sifra da bərabər ola bilər və bu halda vergi yalnız yenidən bölgü məqsədi ilə istifadə olunacaqdır);

3) gəlir vergisi fərdin əməyə olan meylliliyinə əks stimullu təsir göstərir (bu da həmin vergi ilə bağlı effektivlik itkilərini əks etdirir).

Dövlətin qarşısında duran yuxarıda göstərilən maksimumlaşdırma problemi bölgünün ədalətliyinin utilitar yanaşmasının kənar situasiyaları və Rouslun müvafiq yanaşması da daxil olmaqla müxtəlif növlü ictimai rifah funksiyalarının köməyi ilə tədqiq edilmişdir.

***Əsas nəticə və təkliflər.*** Yuxarıda müəyyən edilən optimal verginin seçilməsi probleminin həlli çoxlu vacib nəticələr verir. Onlardan bir neçəsi intuitiv olaraq aydındır, bir qismi isə ilk baxışda təəccüb doğurur. Təhlilin sadələşdirilməsi məqsədi ilə nəzərdə tutulur ki, dövlətin gəlir vergisindən daxilolmalara olan xalis tələbatı sifra bərabərdir.

Birincisi, gəlir vergisinin dərəcələrinin xətti şkalası zamanı, yəni  $V = A + t \cdot G$  (burada  $V$  - vergi daxilolmaları,  $G$  - vergi ödənilənə qədər gəlir,  $A$  və  $t$  - (sabit) vergi parametrləridir). Məsələnin optimal həlli  $A < 0$  və  $0 < t < 1$  olmasını tələb edir. Bu onu bildirir ki, verginin optimal olması üçün sistemə təmin olunmuş minimum gəlirin ( $A$ -ya bərabər) və verginin vahiddən kiçik müsbət son dərəcəsinin mövcudluğu lazımdır və bu zaman gəlir vergisinin dərəcəsinin şkalası ümumilikdə progressiv hesab edilə bilər. Aydındır ki, gəlir vergisinin dərəcə

cəsinin xətti şkalası zamanı proqressivlik anlayışı son dərəcələr əsasında deyil, orta dərəcələr hesabına müəyyən edilməlidir. Bundan əlavə, cəmiyyətdə qəbul etməmə səviyyəsi nə qədər yüksək olarsa, yəni ictimai rifah funksiyasında  $\varepsilon$  parametrinin kəmiyyəti nə qədər aşağı olarsa, verginin son optimal dərəcəsi ( $t$ ) də bir o qədər yüksək olacaqdır.  $t$ -nin dəqiq optimal kəmiyyəti fərdlərin məhsuldarlığının paylanmasının xarakteri, gəlir dəyişikliklərinə qarşı fərdlərin faydalılığının həssaslığı və fərdin iş qüvvəsi təklifinin elastikliyi də daxil olmaqla çoxlu sayda amillərdən asılıdır.

Qeyd edək ki, hətta əgər ictimai rifahın utilitar funksiyası istifadə olunarsa, yəni  $\varepsilon = 1$ , bununla belə gəlirlərin müəyyən qədər yenidən bölgüsü tələb olunur. Hər şeydən əvvəl bu onunla bağlıdır ki, vahid gəlir varlılara nisbətən aztəminatlı fərdlər üçün daha yüksək dəyərə malikdir. Nəticədə, ümumilikdə cəmiyyət hətta bərabərsizliyə sakit yanaşdıqda belə gəlirlərin yenidən bölgüsündən uduş əldə edir. Burada aydın görünən istisna halı ondan ibarətdir ki, əgər fərd tərəfindən özünün gəlirinin qiymətləndirilməsi gəlirin səviyyəsindən asılı olaraq dəyişmirsə (gəlirin sabit son faydalılığı halı), onda bölgünün ədalətliliyinin utilitar yanaşması zamanı optimal son vergi dərəcəsi sıfıra bərabər olacaqdır.

İkincisi, son vergi dərəcəsinin gəlirin səviyyəsindən asılı olaraq dəyişdiyi (artıb-azaldığı) situasiyada gəlir vergisinin ümumi şkalasının müzakirə edilməsi zamanı, yəni  $V = V(t)$  situasiyasında optimal gəlir vergisi məsələsinin həlli əhəmiyyətli şəkildə çətinləşir, ona görə ki, bu zaman məsələnin tam həlli vergi dərəcələrinin bütün qeyri-xətti şkalasının müəyyən edilməsini tələb edir. Həqiqətən də bu sahədə hətta kifayət qədər sadə strukturlu tədqiqat modelləri vergi dərəcəsinin bütün şkalasının optimal forması barədə yalnız məhdud təsəvvürlər verir. Bununla belə iki fundamental nəticə alınır: 1) gəlirlərin bütün diapazonu üçün gəlir vergisinin optimal son dərəcəsi mənfi qiymət almır (lakin sözsüz ki, vahiddən kiçik olmalıdır); 2) gəlir diapazonunun həm yuxarı, həm də aşağı sərhədlərində gəlir vergisinin optimal son dərəcəsi sıfıra bərabər olur. Bu nəticələr ədalətli bölgünün baza prinsiplərinin xülasəsindən asılı olmayaraq öz qüvvəsində, yəni dəyişməz qalır.

Birinci nəticə optimal verginin vacib xarakteristikasını göstərir: elə bir gəlir diapozonu yoxdur ki, gəlirlər yüksəldikcə, optimal verginin



dərəcəsi aşağı düşmüş olsun. İkinci nəticədən əldə olunan təkliflər bu məsələ üzrə ədəbiyyatlarda rast gəlinən bütün məsələlərdən daha paradoksaldır. Alınır ki, gəlir aşağı nöqtədən artdıqca verginin optimal son dərəcəsi əvvəlcə yüksəlir, sonra isə gəlirlərin yüksək səviyyəsində hər hansı bir nöqtədən başlayaraq azalmağa başlayır. Son nəticədə yüksək nöqtədə sifra qədər azalmalı olur. Paradoksal görünən bu nəticəni başa düşmək üçün, xüsusilə də cəmiyyətdə bərabərsizliyin müəyyən qədər qəbul edilməməsinin mövcud olduğu situasiyada, nəzərə almaq lazımdır ki, istənilən gəlir səviyyəsi üçün son vergi dərəcəsindeki dəyişiklik yalnız bu səviyyədə və ondan yüksək gəlirləri olan şəxsləri əhatə edir (şəxslərə təsir edir). Nə qədər az adam bu səviyyədən yüksək gəlirlərə malik olarsa, verginin yaratdığı yenidən bölgünün nəticələrinə münasibətdə effektivlik məsələləri daha yüksək əhəmiyyət kəsb etməli olur. Mahiyyətinə görə heç bir fərd ən yuxarı səviyyəli gəlirdən yüksək gəlirə malik olmadığına görə bu halda optimal son vergi dərəcəsi yalnız effektivlik mülahizələri arasında müəyyən edilir. Bu mühakimələr, beləliklə, tətbiq olunan bölgünün ədalətliliyi nəzəriyyələrindən asılı deyildir.

Yuxarıda göstəriləni kimi, vergi dərəcələri şkalasının kənar nöqtələrindən, həmçinin gəlir artdıqca həmin nöqtələrin aşağı düşməsinin qeyri-mümkün olmasından başqa, bu şkananın optimal forması barədə dəqiq təsəvvürlər formalaşmamışdır. Bununla da, gəlirlərin kənar kəmiyyətləri zamanı sıfır dərəcəsinin optimal olması faktının özü ümumilikdə düzgün olmayan vergi dərəcələri şkalasının işlənilib hazırlanmasına gətirib çıxara bilər. Əslində isə gəlir vergisinin optimal modelinin kəmiyyət modelləşdirilməsi göstərmişdir ki, fərdi faydalılıq funksiyasının və fərdi məhsuldarlıq bölgüsünün təbiəti barədə ən müxtəlif fərziyələr zamanı vergi dərəcələrinin optimal şkalasının əyrisi ictimai rifah funksiyasının istənilən xülasəsi zamanı çox da dəqiq olaraq öz əksini tapmır. Bu o deməkdir ki, onu yalnız bir neçə xətti segmentli vergi dərəcələri şkalası ilə approksimasiya etmək olar.

Beləliklə, gəlirlərin optimal vergitutma nəzəriyyəsindən əldə olunan əsas nəticə ondan ibarətdir ki, gəlir vergisi sisteminin proqressivliyinin yüksəldilməsi hesabına vergilərin yenidən bölgü məqsədlərinin əldə olunmasının vacibliyini şişirtmək lazım deyildir, ona görə ki, əksər hallarda bu həddindən yüksək effektivlik itkiləri ilə bağlı olacaqdır.

#### **4.2.2. Fiziki şəxslərin gəlir vergisinin bazası**

##### ***Qlobal və müstəqil gəlir vergisi sistemləri***

Gəlir vergisi sistemi ya qlobal, ya da müstəqil əsasda formalaşdırıla bilər; lakin praktikada əksər qlobal sistemlərdə müstəqil vergitutmanın elementlərindən, bir sıra müstəqil sistemlərdə isə qlobal elementlərdən istifadə olunur. Qlobal gəlir vergisi situasiyasında bütün gəlir mənbələri toplanır, müstəqil sistem situasiyasında isə vergi hər bir gəlir mənbəyindən ayrılıqda tutulur. Qlobal gəlir vergiləri bir qayda olaraq inkişaf etmiş ölkələrdə, müstəqil gəlir vergiləri isə inkişaf etməkdə olan ölkələr üçün daha səciyyəvidir. Bir çox inkişaf etməkdə olan ölkələrdə gəlir vergiləri formal olaraq qlobal hesab edilir, lakin vergitutma müstəqil sistem üçün xarakterik olan metodların köməyi ilə həyata keçirilir, yəni bu zaman daha çox mənbədə vergilərin tutulmasına üstünlük verilir və çox az sayda vergi ödəyiciləri yekun bəyannaməni doldurur, yaxud vergi onların qlobal gəlirlərindən tutulur.

Müstəqil gəlir vergisi sistemləri bir sıra üstünlüklərə malikdir. Əsas üstünlük ondan ibarətdir ki, inkişaf etmiş vergi xidmətinə malik olmayan ölkələrdə belə sistemi tətbiq etmək daha asandır. Vergi adətən tutulma yolu ilə alınır; bununla da müstəqil sistem bəyannaməni tərtib etməyə borclu olan vergi ödəyicilərinin sayını əhəmiyyətli dərəcədə azaltmağa imkan verir. Hətta bir sıra mənbələrdən gəlir əldə edən ödəyicilərin sayının çox olmadığı situasiyada inzibati üstünlüklər maksimum olur. Əmək gəlirlərinə, kapital gəlirlərinə və digər kateqoriyalı gəlirlərə münasibətdə güzəştli vergitutmanın tətbiqini məqsədəuyğun hesab edən ölkələrdə müstəqil sistemin əlavə üstün cəhətlərindən biri də müxtəlif gəlir mənbələrinə fərqli vergitutma üsullarının tətbiqi imkanı sayılır. Həqiqətən də, belə diferensiasiyalı yanaşma bir qayda olaraq yalnız bir sıra gəlir növləri üçün xüsusi vergitutma rejimini nəzərdə tutan qlobal gəlir vergiləri sistemi situasiyasında mümkündür.

Qlobal gəlir vergisinin əsas üstünlüyü ondadır ki, o gəlirin məcmu göstəriciləri əsasında verginin tutulmasını nəzərdə tutmaqla vergitutmanın şaquli ədalətliliyinin asanlıqla əldə olunmasına imkan verir [6, 42]. Bir neçə gəlir mənbəyinə malik çoxlu sayda vergi ödəyicilərinin mövcudluğu zamanı bu sistemlər həm də inzibati üstünlüyə malik

olur, ona görə ki, hər bir ödəyici yalnız bir bəyannamə doldurmalı olur. Müstəqil sistemlər isə son nəticədə tez-tez baş verən qismən bir-birini təkrarlayan rejimlərin məcmusuna, eyni bir gəlir üçün çoxlu sayda azadolmalara, yüksək son dərəcələrə və i.a. gətirib çıxarır.

### ***Gəlir vergisi sistemlərinin vergi tutulan gəlir konsepsiyasına gətirilməsi***

Bütün vergitutma sistemlərində fiziki şəxslərin gəlir vergisinin bazası Şanz-Heyq-Saymons konsepsiyası əsasında müəyyən edilən vergitutma bazasına nisbətən daha dardır [6]. Başlanğıc nöqtə kimi hər bir ölkənin vergi qanunvericiliyində (Vergi Məcəlləsində) müəyyən edilən “ümumi gəlir” hesab edilir. Bu gəlirin ümumi adlandırılmasına baxmayaraq həmin anlayış qismən olaraq həm xalis, həm də ümumi gəlir konsepsiyasına uyğun gəlir.

Məlum olduğu kimi, vergi tutulan gəlir ümumi gəlirlə vergi yükünün yüngülləşdirilməsi məqsədilə onun azaldılmış məbləği arasındakı fərq kimi müəyyən edilir. Gəlir vergisinin müxtəlif sistemlərində ümumi gəlirin vergi tutulan gəlir məbləğinə qədər azaldılmasının müxtəlif metodları istifadə olunur. Vergi yükünün yüngülləşdirilməsi düzəliş, çıxılma, azadolma, güzəşt və kredit növlü formalarda ola bilər. Gəlirə düzəlişlər adətən bütün ödəyicilərə verilən vergi yükünün yüngülləşdirilməsini özündə ifadə edir. Məsələn, ödənilən alimentlər və ya sosial müdafiə fonduna ayırmalar düzəlişləri özündə ifadə edir, o mənada ki, istənilən ödəyici özünün gəlirlərini müvafiq məbləğlər qədər azaltmaq hüququna malikdir.

Bir sıra vergi sistemlərində düzəlişlər bütün ödəyicilərin malik olduğu digər çıxılımlarla eyni bir qrupda birləşdirilir. Digər sistemlərdə çıxılımlar standart və maddə üzrə çıxılımlar kimi növlərə ayrılır və vergi ödəyiciləri özləri üçün daha əlverişli metodu seçmək hüququna malikdirlər. Standart çıxılmanın kəmiyyəti vergitutma vahidinin və vergi ödəyicisinin xarakteristikasından asılı olaraq dəyişə bilər. Vergi sisteminin digər xarakteristikalarının dəyişməzliyi zamanı standart və maddə üzrə çıxılımlar vergi ödəyicisinin vergi yükünü çıxılma kimi elan edilən məbləğin son vergitutma tarifinə olan hasilinə bərabər məbləğ qədər azaldır. Onun kəmiyyəti vergi ödəyicisinin son vergitutma dərəcəsinə düz mütənasibdir. Maddə üzrə çıxılımlar adətən əztəminatlı

vergi ödəyicilərinə nisbətən daha imkanlı ödəyicilər üçün əlverişlidir, ona görə ki, daha yüksək gəlirlər zamanı maddə üzrə çıxılmalara məruz qalan məsrəflər daha ehtimallı olur. Maddə üzrə yol verilən çıxılmalar bir vergi sistemindən digərinə keçdikcə dəyişilir, lakin əməkdaşların kompensasiya edilməyən işgüzar xərclərini, xeyriyyəçiliyə ayırmaları, təhsil xərclərini, pensiya fonduna ayırmaları, şəxsi borclar və ipoteka kreditləri üzrə faiz ödənişlərini, tibb xərclərini, sosial vergiləri, həmçinin bədbəxt hadisələr və oğurluq nəticəsində yaranan zərərləri özündə birləşdirə bilər.

Qeyd olunan xərc maddələrinin gəlir məbləğlərindən çıxılmasının xeyrinə çoxsaylı arqumentlər mövcuddur. Belə ki, işçilərin kompensasiya edilməyən işgüzar xərclərinin çıxılmasına yol verilməsi onunla izah edilir ki, gəlir onun əldə olunması üçün zəruri olan xərclər çıxıldıqdan sonra ölçülməlidir. Xeyriyyəçiliyə yönəldilən vəsaitlərin, təhsil xərclərinin, pensiya fonduna ayırmaların və həyat sığortasına yönəldilən məbləğlərin çıxılmasının xeyrinə gətirilən dəlillər ondan ibarətdir ki, belə çıxılmalar cəmiyyət üçün faydalı olan fəaliyyətləri stimullaşdırır. Qeyd olunan çıxılmaların stimullaşdırdığı belə fəaliyyətlərin miqyasının genişlənmə dərəcəsi təklifin qiymətə nisbətən elastikliyindən asılıdır.

Bəzi hallarda çıxılmalar yalnız müəyyən minimumdan yüksək olduqda tam həcmdə gəlirdən çıxılır, digər hallarda isə yalnız qeyd olunan minimumu aşan məbləğə uyğun çıxılmanın bir hissəsindən istifadə oluna bilər. Minimumun miqdarı adətən ümumi, yaxud vergi tutulan gəlirin kəmiyyəti əsasında müəyyən edilir. Tez-tez hallarda bu cür minimumların dövlət gəlirlərinin artırılması mülahizəsindən irəli gəlmişinə baxmayaraq onların mövcudluğu yalnız fəvqəladə xərclərin fiziki şəxslərin ödəniş qabiliyyətinin aşağı salması ilə izah edilir və ona görə də onların gəlirlərindən çıxıla bilər. Bəzən çıxılmalar ümumi, yaxud vergi tutulan gəlirin müəyyən hissəsi ilə məhdudlaşdırılır ki, bu yenə də bir qayda olaraq, büdcə gəlirlərinin artırılmasına və vergilərin ödənilməsindən yayınmanın qarşısının alınmasına xidmət edir. Yüksək gəlirlərə malik bir sıra vergi ödəyiciləri üçün maddə üzrə çıxılmalar sıfıra qədər azala bilər ki, bu da tədricən çıxılmadan imtina edilən gəlir kateqoriyalarının son vergitutma dərəcəsini faktiki olaraq yüksəldir.

Əlavə edək ki, bir sıra gəlir vergisi sistemlərində şəxsi azadolmalara

və ailə üzvlərinə aid edilən azadolmalara yol verilir. Bu azadolmalar adətən vergi tutulan vahidin üzvlərinə əsaslanır və bu vahidin xarakteristikası ilə də bağlı ola bilər. Çıxımlar kimi şəxsi azadolmalar da vergi yükünü azalma məbləğinin son vergitutma dərəcəsinə hasilinə bərabər olan məbləğ qədər aşağı salır. Onun kəmiyyəti də ödəyicinin son vergitutma dərəcəsinə düz mütənasibdir. Bir sıra inkişaf etməkdə olan ölkələrin gəlir vergisi sistemlərində şəxsi azadolmalar ləğv edilmişdir, belə ki, genişlənmiş ailələr ənənəvi ev təsərrüfatı üzvlərinin sayının müəyyən edilməsini çətinləşdirir. Bir sıra ölkələrin vergi qanunvericiliklərində bu azadolmalar vergi kreditləri şəklini almışdır. Belə yanaşma vergi sisteminin ədalətliliyinin yüksəldilməsindən irəli gəlir, belə ki, vergi kreditləri vergi ödəyicisinin son vergitutma dərəcəsiindən asılı olmayaraq vergi yükünü eyni bir kəmiyyət qədər azaldır.

Vergi qanunvericiliyi vergi tutulan gəlir anlayışını müəyyən etməklə bu gəlir üçün vergi dərəcələrini və kateqoriyasını müəyyən edir. Gəlir vergisi sistemləri dərəcələrin ölçüləri və qeyd olunan kateqoriyaların sayına görə əhəmiyyətli şəkildə bir-birindən fərqlənirlər. Son vergitutma dərəcələri demək olar ki, 1 faizdən 100 faizədək olan intervalda dəyişir, baxmayaraq ki, tipik maksimum dərəcə təxminən 40 faiz təşkil edir. Əgər bir sıra vergi sistemlərində cəmi iki-üç dərəcə və kateqoriya mövcuddursa, digər sistemlərdə onların sayı 10-dan da artıq ola bilər. Birgə bəyannaməni nəzərdə tutan vergi sistemlərində müxtəlif vergitutma vahidlərinə vergilərin hesablanması fərqli sxemləri aid edilə bilər.

Vergi tutulan gəlirə vergi hesablandıqdan sonra fərdi ödəyici müəyyən vergi kreditlərindən istifadə etmək hüququna malik ola bilər. Bu müxtəlif kreditlər əksər hallarda əztəminatlı ev təsərrüfatlarının və ər-arvadın vergi yükünün yüngülləşdirilməsi üçün nəzərdə tutulur. Tez-tez hallarda xarici mənbələrdən əldə edilən və daxili vergilərə cəlb edilməli olan gəlirlərə də vergi kreditləri verilə bilər. Bu kreditlər adətən əvəzi ödənilməyən (qaytarılmayan) xarakter daşıyır, yəni müsbət vergi öhdəlikləri olmayan ödəyicilər onlardan istifadə edə bilərlər. Lakin bəzi hallarda isə əvəzi ödənilən ola bilər. Əvəzi ödənilən kreditlərin mövcudluğu vergidən yayınma hallarının qarşısının alınması üçün ixtisaslaşdırılmış vergi administrasiyasını tələb edir.

Gəlirin müəyyən növləri ya gəlir vergisi üçün tərtib edilmiş həmin

dərəcə və kateqoriyalar sistemindən, yaxud da tamamilə fərqli hesablama sxemindən istifadə etməklə müstəqil əsasda vergiyə cəlb edilə bilər. Bir sıra ölkələrdə pensiya gəlirləri, kapitalın dəyərinin artımı, ortaqlıq fəaliyyətindən gəlir, şəxsi sahiblikdəki müəssisədən gəlir, kənd təsərrüfatı fəaliyyətindən gəlir, əlavə ödənişlər və bir sıra digər gəlirlər müstəqil əsasda gəlir vergisinin qalan növləri ilə oxşar olmayan rejim üzrə vergiyə cəlb olunur.

***Gəlirdən çıxılmalı olan bəzi xərclərin əsaslandırılması***

Şanz-Heyq-Saymons anlayışına əsasən “ümumi gəlir” əmək haqqından, təsərrüfat fəaliyyətindən alınan gəlirlərdən (məsələn, şəxsi sahibli müəssisələrdən, kənd təsərrüfatı fəaliyyətindən, ortaqlıq cəmiyyətlərindən və s.), kapital gəlirlərindən, icarə haqqından, lisenziya ödəmələrindən, əlavə ödəmələrdən (əmək haqqından başqa) və qeyri-pul müavinətlərindən, uzun istifadə müddətli mallara görə birdəfəlik ödənişlərdən, transferlərdən, pensiya gəlirlərindən, hədiyyə və miraslardan ibarətdir.

Bir sıra komponentlər adətən ümumi gəlirdən çıxılır, yəni onlar vergitutma məqsədləri üçün hətta ümumi gəlir konsepsiyasına daxil edilmir. Hədiyyə və miraslar hədiyyə verənin, yaxud vəsiyyət edənin əmlakının tərkibində artıq vergitutmaya cəlb olunduğuna görə adətən həmin məbləğlər vergi tutulan gəlirdən çıxılır. Müvəqqəti əmək qabiliyyətli olmadığına və xəstəliyə görə müavinətlər, həmçinin dəfn müavinətləri o səbəbdən vergi tutulan gəlirdən çıxılır ki, həmin məbləğlər istehlak imkanlarının artımına deyil, müəyyən itkilərə görə kompensasiya qismində çıxış edir.

Əlavə ödənişlərə münasibətdə yanaşma gəlir vergisinin bir sistemindən digərinə keçdikcə əhəmiyyətli şəkildə dəyişir. Bir sıra sistemlərdə işəgötürənlər tərəfindən verilən bütün *maddi yardım və müavinətlər* işçilərin vergi tutulan gəlirlərindən çıxılır. Digər sistemlərdə bu müavinətlərə hər hansı bir şərti dəyər verməklə həmin məbləğlərdən ya işəgötürənin, yaxud da işçinin gəlirlərinin vergiyə cəlb olunduğu dərəcə ilə vergi tutulur. Üçüncü sistemlərdə müəssisə səviyyəsində təqdim olunan müavinətlər üzrə heç bir vergi çıxılımları nəzərdə tutulmur. Vergitutma məqsədləri üçün maddi yardım və müavinətlərin birdəfəlik (əvəzetmə) dəyəri onların bazar dəyərinə bəra-

bər olmalıdır. Əgər işçilər maddi yardım və müavinətləri bazar dəyə-rindən daha aşağı dəyərlə qiymətləndirərlərsə, onda onları pul ekvi-valenti üzrə qiymətləndirmək lazımdır. Maddi yardım və müavinətlər çox az hallarda bazar dəyəri ilə qiymətləndirilir. Onların qiymətləndirilməsi əksər hallarda işçinin əmək haqqının müəyyən hissəsinə uy-ğun, yaxud hər hansı istənilən digər əsasda aparılır. Maddi yardımın vergi tutulan bazadan çıxılması, bir qayda olaraq, onun əhəmiyyətli dəyərdən düşməsinə gətirib çıxarır. Bu da müavinətlərə olan tələbin artımını yaradır, ona görə ki, sonuncu, yəni müavinətlər faktiki olaraq vergi ödənilənədən gəlir hesabına əldə olunur. Bu həmçinin vergi qa-nunvericiliyinin progressivlik dərəcəsinin aşağı düşməsinə də gətirib çıxarır; belə ki, bu zaman yüksəkmaaşlı əməkdaşlara proporsional ol-mayan böyük ölçüdə müavinət verilə bilər.

Uzun istifadə müddətinə malik olan istehlak mallarının icarəsinə gö-rə *birdəfəlik ödəniş* əksər hallarda vergilərin hesablanması zamanı nə-zərə alınmır. Bu şərti icarə ödənişinin daha əhəmiyyətli komponenti şəxsi mənzillərin (evlərin) istifadəsinə aid edilir. Birdəfəlik ödənişi he-sablamaq üçün ümumi ödənişdən mənzil ilə bağlı olan bütün xərcləri çıxmaq lazım gəlir. Bu istisna, bir tərəfdən, birdəfəlik icarə ödənişinin dəyərinin qiymətləndirilməsinin inzibati çətinlikləri ilə, digər tərəfdən isə bu gəlir növünün vergiyə cəlb olunmasına edilən istənilən cəhdlərin siyasi cəhətdən populyar olmayacağı ilə izah edilir. Lakin bu cür vergi istisnaları mənzil (ev) alışı stimullaşdırır ki, bu da adətən sosial cəhət-dən özünü doğrultmuş məqsəd hesab edilir. Bununla belə birdəfəlik icarə ödənişinin istisna edilməsi vergi sisteminin effektivliyinə və əda-lətliliyinə mənfi təsir göstərir.

*Transfer gəlirləri* də adətən vergidən azad edilir. Transfert gəlirləri müxtəlif formalar ala bilər və onların vergiyə cəlb olunmasının xeyri-nə gətirilən dəlillər də müxtəlifdir. Belə ki, sosial təminat çərçivəsin-də ödənilən dövlət pensiyaları qismən də olsa, daha əvvəllər tutulmuş vergilər hesabına ödənişləri əks etdirir. Əgər sosial sığortaya ayırma-lar (sosial vergilər) onların tutulması zamanı vergi tutulan gəlirlərdən çıxılmışdırsa, onda ödənilən pensiyalar da fiziki şəxslərin gəlirlərin-dən çıxılmalıdır. Bir sıra gəlir vergisi sistemlərində sosial vergilərin vergi tutulan gəlirlərdən çıxılmasına yol verilir. Bu halda ödənilən pensiyalar gəlirə aid edilməlidir.



*İşsizlik müavinəti və aztəminatlı ev təsərrüfatlarına ödənilən maddi yardımlar* da vergitutma məqsədləri üçün gəlirdən çıxıla bilər. Müəyyən məbləğədək olan bu gəlirlərin vergitutmaya cəlb olunmamasına baxmayaraq, belə siyasət effektivlik və ədalətlik baxımından çətin ki, özünü doğrultmuş olsun. Aztəminatlı ev təsərrüfatlarına qeyri-pul transferləri də gəlirə daxil edilməlidir, lakin bu zaman yenidən belə bir sual yaranır: transferləri alanlar üçün həmin vəsaitlərin real dəyəri onların pul dəyərindən aşağı ola bilər. Beləliklə, bu transferlərin yalnız pul ekvivalentlərinin vergiyə cəlb edilməsi onu əldə edənlər üçün daha ədalətli və düzgün olardı.

İnkişaf etməkdə olan ölkələrdə əksər hallarda çoxlu növdə *kapital gəlirləri* gəlir vergisinin vergitutma bazasına daxil edilmir. Dividendlər və müəyyən tipli əmanətlərdən faizlər çox vaxt birbaşa vergilərdən azad edilir. Belə azadolmalar kapital qoyuluşlarının stimullaşdırılmasının zəruriliyi ilə izah edilir. Bununla yanaşı, kapital gəlirlərinə güzəştli yanaşmanın tətbiqi daha az dərəcədə vergiyə cəlb olunan qoyuluş növlərini stimullaşdırmaqla iqtisadiyyatın effektivliyinə ziyan verə bilər və ümumi gəlirlərində kapital gəlirlərinin payı üstünlük təşkil edən daha imkanlı ödəyicilərin vergi yükünü azaltmaqla ədalətsizliyə imkan yaradar. Kapital artımının vergitutma məsələləri gəlir vergisi sistemini son dərəcə mürəkkəbləşdirən bir sahədir və bu səbəbdən də əksər inkişaf etməkdə olan ölkələrdə kapitalın artımı gəlirə aid edilmir.

İpoteka kreditləri üzrə faiz tariflərinin gəlirdən çıxılmasına yol verilməsi yaşayış mənzilinin (evinin) mülkiyyətə keçirilməsinin stimullaşdırılmasının zəruriliyi ilə izah olunur. Faiz tariflərinin bu cür çıxılması yalnız mənzildən sahiblikdən əldə olunan *birdəfəlik gəlirin* vergiyə cəlb olunduğu hallarda özünü doğrultmuş olur. Digər şəxsi faiz ödənişlərinin gəlirdən çıxılması əsaslandırılmış hesab edilmir, ona görə ki, bu ödənişlər adətən cəmiyyət üçün xüsusi faydaya malik olmayan hallarla bağlıdır və bu cür çıxılmalar əmanətlərin ziyanına olaraq istehlakı stimullaşdırır.

*Tibb xərclərinin və sosial vergilərin* gəlirdən çıxılmasına yol verilməsinin xeyrinə gətirilən bir sıra arqumentlər mövcuddur. Yuxarıda qeyd edildiyi kimi, onlardan biri ondan ibarətdir ki, bu çıxılmalar cəmiyyət üçün faydalı fəaliyyətə (yəni sağlamlığın möhkəmləndirilməsi-



nə və daha geniş dövlət xidmətlərinin göstərilməsinə) imkan verir. Digər argumentə əsasən bu xərclər məlum olduğu kimi, məcburi sayılır və vergi ödəyicilərinin ödəmə qabiliyyətliliyini aşağı salır. Bu argumentin özünün də məhdudiyyətləri vardır. Bir sıra tibb xərcləri könüllü hesab edilir və hətta onlardan bəziləri əksər vergi ödəyiciləri üçün səciyyəvidir. Ona görə də mümkündür ki, yalnız fəvqəladə tibb xərclərinin çıxılmalara aid edilməsi özünü doğrultmuş olsun. Adətən sosial təminat vergiləri göstərilən xidmətlərə görə ödəniş hesab edilir. Ona görə də o, çətin ki, fiziki şəxsin ödəniş qabiliyyətini aşağı salmış olsun. Bədbəxt hadisələrdən və oğurluqdan zərərin çıxılması ideyası ona əsaslanır ki, belə zərərlər vergi ödəyicisinin ödəniş qabiliyyətliliyini aşağı salır, lakin bu halda yalnız fəvqəladə zərərlərə münasibətdə bu daha ədalətli olur.

### ***İnflyasiyaya münasibətdə gəlir vergisinin neytrallılığının təmin olunması***

İnflyasiya bir sıra istiqamətlər üzrə fiziki şəxslərin gəlir vergisi ilə qarşılıqlı təsirə malikdir. Gəlir vergisi ilə bağlı nominal göstəricilərlə ifadə olunmuş istənilən dəyər kəmiyyəti, məsələn, vergi güzəştlərinin kateqoriyası və ölçüsü, inflyasiya səbəbindən dəyişilir. Bu kateqoriyaların nominal kəmiyyətlərinə yenidən baxılmasa, onda inflyasiya nəticəsində vergi ödəyiciləri onların nominal gəlirlərinin yüksəlməsi səbəbindən “sıxışdırılaraq” daha yüksək vergitutma kateqoriyasına aid edilə bilirlər. Bu hadisə “digər kateqoriyalara keçmə” adı altında məlumdur və zaman baxımından orta vergi dərəcəsinin yüksəldilməsi üsullarından biri hesab edilir. Bunun qarşısının alınması üçün sonuncu, yəni vergitutma dərəcələri ümumi qiymət səviyyəsinin dəyişməsinə uyğun olaraq indeksləşdirilməlidir. Məlum olduğu kimi, standart çıxılımlar, şəxsi azadolmalar və kreditlər də nominal kəmiyyətlərlə ifadə olunur və qiymətlərin ümumi səviyyəsi üzrə indeksləşdirmənin aparılmadığı şəraitdə vaxt keçdikcə inflyasiyanın təsiri nəticəsində onların da dəyəri aşağı düşür. Bəzi gəlir vergisi sistemlərində bütün bu nominal kəmiyyətlər inflyasiyaya uyğun olaraq indeksləşdirilir. Bununla yanaşı, bir sıra hallarda nominal kəmiyyətlərə dövrü olaraq yenidən baxılır ki, bu da hökumətlərə dövlət büdcəsinin çevikliyi yüksəltməyə və vergi ödəyiciləri arasında özlərinin siyasi etibarını

möhkəmləndirməyə imkan verir. Bu proses adətən vergi ödəyicilərinə vergilərin azaldılması kimi təqdim olunur ki, əslində burada yalnız inflyasiyanın nəticələrinə qarşı sadə müqavimətdən söhbət gedir.

Kapital gəlirlərinin vergiyə cəlb olunması elə bir sahədir ki, burada inflyasiya vergi qanunlarına qarşılıqlı təsir göstərərək real vergi yükünün dəyişməsinə gətirib çıxarır. Kapital dəyərinin artımı adətən nominal əsasda vergiyə cəlb olunur. Bir sıra vergi sistemlərində, məsələn, Böyük Britaniyada, kapital dəyərinin artımı inflyasiyaya uyğun olaraq indeksləşdirilir, lakin müəyyən inzibati çətinliklərə gətirib çıxarır və lazımi indeksləşdirmə üsulunun seçilməsi ilə bağlı problemlər yaranır [12]. Bundan başqa, gəlir kimi vergitutmaya və xərclər kimi çıxımlara adətən real deyil, nominal faiz ödənişləri məruz qalır ki, bu da inflyasiya nəticəsində nominal faiz dərəcələrinin artımı zamanı kreditorların vergi yükünün artmasına və ssuda alanların vergi yükünün yüngülləşməsinə gətirib çıxarır.

### ***Nəticə***

Fiziki şəxslərin ideal gəlir vergisi geniş gəlir bazasına və əhəmiyyətli baza çıxımları əsasında qurulmalıdır ki, aztəminatlı ev təsərrüfatlarının vergilərin ödənilməsindən azad edilməsinə imkan yarasın və vergi qanunvericiliyinin müəyyən proqressivliyi təmin edilmiş olsun. Vergitutma bazası nə qədər geniş olarsa, büdcə gəlirlərinin verilən məbləğinin təmin olunması üçün zəruri olan vergi dərəcələri də bir o qədər aşağı olacaqdır. Gəlir vergisinin əksər hissəsi tutulma yolu ilə alınmalıdır ki, bu da bəyannaməni doldurmağa borclu olan vergi ödəyicilərinin sayının minimum olmasına gətirib çıxaracaqdır. Praktiki-kada əksər vergi sistemlərində gəlir anlayışı ciddi olaraq tam dolğun deyildir, yol verilən çıxımlar, azadolmalar və kreditlər isə həddindən artıq çoxluğu və yüksək olması ilə fərqlənir. Ona görə də hazırda gəlirlərin kompleks şəkildə vergiyə cəlb olunması məsələsi əlçatmaz bir məqsəd olaraq qalır.

### ***4.2.3. Gəlir vergisi üzrə vergitutma vahidinin seçilməsi***

Fiziki şəxslərin gəlir vergisi sistemində vergitutma vahidinin müəyyən edilməsinin bir sıra üsulları mövcuddur [39, 42]. Birincisi, bütün fiziki şəxslər onların ailə vəziyyətindən asılı olmayaraq ayrı-ayrılıqda vergiyə cəlb oluna bilərlər. İkincisi, vergi ailənin üzvləri olan ər və arvadın birgə gəlirlərindən tutula bilər. Üçüncüsü, ər və arvad birgə vergitutma ilə müstəqil vergitutma arasında istənilən seçimi edə bilərlər. Nəhayət, ailələr özlərinin bütün ümumi gəlirləri üzrə vergiyə cəlb oluna bilərlər. Vergi tutulan vahidin müəyyən edilməsi ilk baxışdan göründüyü kimi, elə də asan məsələ deyildir. Ona görə də belə vahidin seçilməsi ilə bağlı müəyyən problemlə məsələlərin və onların nəticələrinin müzakirə olunması məqsəduyğun hesab edilir.

#### ***Vergi tutulan vahidlə vergi sisteminin digər aspektləri arasında qarşılıqlı əlaqə***

Prinsipcə, fiziki şəxslərin gəlir vergisi sistemi vergi öhdəliklərini müəyyən edən dörd müxtəlif aspektə malikdir: bu birincisi, vergi tutulan vahidin seçilməsini, ikincisi, vergi tutulan gəlir mənbələrinin müəyyən edilməsini, üçüncüsü, azadolma və kredit tipli vergi güzəştlərinin mövcudluğunu və dördüncüsü, vergi dərəcələri şkalasını əhatə edir. Ayrı-ayrı ölkələrin vergi sistemlərində konkret məqsədlərin əhatə olunması üçün bu amillər ən müxtəlif üsullarla bir-biri ilə uyğunlaşdırılır. Beləliklə, bu və ya digər vergi sisteminin qalan vacib xüsusiyyətləri ilə yanaşı, vergi tutulan vahidin seçilməsi vergi sisteminin ədalətliliyi və effektivliyi üçün, həmçinin bu sistemin idarə olunması üçün ciddi nəticələrə gətirib çıxarır.

Vergi sisteminin müxtəlif aspektləri arasında qarşılıqlı əlaqəni sadə hipotetik modelin köməyi ilə aydınlaşdırmaq olar. Fərz edək ki, vergi aşağıdakı vergitutma şkalası əsasında tutulur: 5.000 manatadək gəlirdən vergi tutulmur, 5.001 manatdan 25.000 manatadək gəlirdən 10 faiz dərəcə ilə, 25.001 manatdan yuxarı olan gəlirdən isə 20 faiz dərəcə ilə vergi tutulur. A və B, həmçinin C və D fərdlərindən ibarət olan iki hipotetik ailəni nəzərdən keçirək. Vergitutma məqsədləri üçün burada ailə dedikdə, ər və arvadın ibarət olan ailə üzvləri nəzərdə tutulur.

Cədvəl 4.1-də hər iki ailənin gəlirləri və vergitutma vahidinin müxtəlif anlayışlarına uyğun onlardan tutulan vergilər göstərilmişdir. Fərdi qaydada vergitutma zamanı ailə üzvlərinin gəlirləri 2-ci sütunda, onların vergi öhdəlikləri 3-cü sütunda, birgə vergitutma halında gəlirlər 4-cü sütunda, vergi öhdəlikləri isə 5-ci sütunda verilmişdir.

**Cədvəl 4.1.**

Vergi tutulan vahidin seçilməsinə dair nümunə

| Ailələr | Ailə üzvlərinin gəlirləri və vergitutmanın müxtəlif anlayışlarına uyğun vergilərin tutulması |        |                         |        |                            |       |
|---------|----------------------------------------------------------------------------------------------|--------|-------------------------|--------|----------------------------|-------|
|         | Fərdi vergitutma zamanı                                                                      |        | Birgə vergitutma zamanı |        | Müstəqil vergitutma zamanı |       |
|         | gəlir                                                                                        | vergi  | gəlir                   | vergi  | gəlir                      | vergi |
| A       | 100.000                                                                                      | 17.000 | 100.000                 | 17.000 | 50.000                     | 7.000 |
| B       | 0                                                                                            | 0      |                         |        | 50.000                     | 7.000 |
| C       | 70.000                                                                                       | 11.000 | 100.000                 | 17.000 | 50.000                     | 7.000 |
| D       | 30.000                                                                                       | 3.000  |                         |        | 50.000                     | 7.000 |

Cədvəl 4.1-dən göründüyü kimi, A və B fərdlərindən ibarət ailə vergi tutulan vahidin seçilməsindən asılı olmayaraq həm fərdi, həm də birgə vergitutma halında eyni bir məbləğdə vergi ödəyir, ona görə ki, ailədə yalnız A fərdi gəlir əldə edən şəxsdir. Əksinə, C və D fərdlərindən ibarət ailə üçün fərdi vergitutma zamanı ödənilmiş verginin cəmi məbləği 14.000 manat, birgə vergitutma zamanı isə 17.000 manat təşkil edir. Birgə vergitutma sistemində verginin son dərəcəsinin yüksəlməsi ilə bağlı vergi yükünün bu artımı daha çox “nigaha vergi” də adlandırılır. Nəticədə vergi sistemlərinə bu əlavə vergi yükünü yüngülləşdirən müddəə daxil edilir. “Gəlirlərin bölünməsi” adı altında məlum olan metoddan istifadə zamanı vergi faktiki olaraq ailə üzvlərinin hər birindən onların birgə gəlirlərinin yarısından fərdi qaydada tutulur; bu zaman bir qayda olaraq ailə üzvlərinin birgə gəlirinə fərdi vergitutma şkalası tətbiq edilir, lakin bütün standart çıxılımlar və vergitutmanın dərəcə kateqoriyaları iki dəfə artırılır, yəni çıxılma və dərəcə kateqoriyaları ailənin hər bir üzvünün gəlirlərinin vergitutmaya cəlb olunması zamanı nəzərə alınır. Baxılan nümunədə A və B fərdlərindən ibarət ailənin hər üzvünün gəlirlərinin bölünməsi zamanı vergi 50.000 manat gəlirdən ödənilir ki, bu da onların birgə vergisini

14.000 manatadək azaldır. C və D fərdlərindən ibarət ailə də özlərinin məcmu vergi yükünü 14.000 manatadək azaltmaq imkanı əldə edir ki, bu zaman “nigaha vergi” aradan qalxır. Hətta A və B ailə üzvləri faktiki olaraq “nigah güzəşti” əldə edir, ona görə ki, nigaha girmək onların vergi yükünü azaldır. Birgə vergitutmaya malik bir sıra sistemlərdə gəlirlərin bölünməsinə yol verilmir. Bunun əvəzinə birgə bəyannaməni tərtib edən ailə üzvlərinə münasibətdə xüsusi vergitutma şkalası tətbiq edilə bilər. Belə halda xüsusi şkalanın və digər vergi güzəştlərinin tətbiqindən, həmçinin gəlirlərin ər-arvad arasında bölgüsündən asılı olaraq bir qrup ailələr “nigaha vergi” ilə üzləşə, digərləri isə “nigah güzəştləri” əldə edə bilərlər.

Fiziki şəxslərin yüksələn son dərəcəli vergitutma sistemində bu problem bir qədər fərqli xarakterə malikdir. Bu cür sistem nigaha münasibətdə neytraldır, o mənada ki, iki fiziki şəxsin nigaha daxil olması zamanı onların hər birinin vergi yükü dəyişməz olaraq qalır. Eyni zamanda, fiziki şəxslərə vergi tutulan vahid kimi baxılırsa, onda eyni bir gəlirə malik olan ailələr bir qayda olaraq müxtəlif vergi məbləğləri ödəməli olacaqlar. Bundan başqa, ailə üzvləri həmin gəlir məbləğinə malik fiziki şəxsə nisbətən digər məbləğdə vergi ödəməli olur. Məsələn, məcmu gəlirləri bir-birinə bərabər olan və hər bir ailədə yalnız bir nəfərin işlədiyi situasiyada hər iki qrup ailələr və fərdi ödəyici üçün vergi yükü identik (eyni) olacaqdır. Lakin əgər, ər-arvadın hər biri gəlir əldə edirsə, onda bu zaman onların vergi yükü ailədə yalnız bir nəfərin işlədiyi, yaxud bir fiziki şəxsə nisbətən az olacaqdır.

Fərdi vergitutma sistemlərində ailələr üçün vergi yükünün yüngülləşdirilməsi dedikdə, bu yükün məcmu gəlirləri bir-birinə bərabər olan, lakin ər-lə arvad arasında müxtəlif cür paylanan iki ailə arasında bərabərləşdirilməsi nəzərdə tutulur. Baxılan situasiyada yüngülləşdirilmə gəlirlərin bölünməsi, yaxud müxtəlif şkalalardan istifadə şəklində deyil, digər vergi güzəştləri, məsələn, ailə üzvünün birindən digərinə ötürülə bilən kreditlər kimi ola bilər. Məsələn, ər vergi kreditini almaq hüququna malik ola bilər, ondan istifadə etməyərək onu öz həyat yoldaşına verə bilər və o da öz növbəsində bu krediti öz bəyannaməsində istifadə edə bilər. Bu vergi güzəşti aztəminatlı ailələr üçün daha vacibdir, ona görə ki, verginin müəyyən məbləğ qədər azalması özündə vergi yükünün əhəmiyyətli payını əhatə edir. Eyni bir gəlirə malik

olan ailənin və fiziki şəxsin vergitutmasının ədalətliliyi barədə məsələ ilə əlaqədar adətən təsdiq edilir ki, vergi sistemi ödəmə qabiliyyətini o dərəcədə nəzərə almalıdır ki, ailə bir fiziki şəxsə nisbətən daha az məbləğdə vergini ödəmiş olsun, ona görə ki, birinci, yəni ailə ikinci nisbətən daha yüksək həyat dəyərinə malikdir. Beləliklə, ailələr üçün vergi yükünün yüngülləşdirilməsi ödəmə qabiliyyətində olan fərq qədər düzəlişi özündə ifadə edir.

#### ***Vergitutma vahidinin vergi sisteminin ədalətliliyinə və effektivliyinə təsiri***

Vergi tutulan vahidin seçilməsi vergi sisteminin ədalətliliyinə, xüsusilə də üfuqi səviyyədə ciddi təsir göstərir. Üfuqi səviyyədə ədalətliliyin əsas postulatı ondan ibarətdir ki, eyni məbləğdə gəlir əldə edən şəxslər bərabər məbləğdə də vergi ödəməlidirlər [6]. Aparılan təhlildən görüldüyü kimi, bu kriterinin vergi tutulan vahidin hansı anlayışına tətbiq edilməsi tamamilə aydın olmur, ona görə ki, bütün vergi sistemlərində vergi tutulan vahidin seçilməsindən asılı olaraq fərqli nəticələr alınır. Belə bir sual yaranır: eyni gəlirə malik fiziki şəxslərdən, eyni gəlirə malik ailə üzvlərindən, yaxud eyni gəliri olan fiziki şəxslərdən və ailə üzvlərindən eyni məbləğdəmi vergi tutulmalıdır? Bu suala cavab aydın deyildir. Əgər ödəmə qabiliyyətliliyi (bir qayda olaraq onun mötəbər göstəricisi gəlir sayılır) ev təsərrüfatının hər bir üzvünün gəlirindən deyil, bütövlükdə ailənin ümumi gəlirindən asılıdırsa, onda çox güman ki, üfuqi səviyyədə ədalətliliyin müəyyən edilməsi zamanı ev təsərrüfatı anlayışına əsaslanmaq daha məqsədomüvafiqdir. Nigah isə ev təsərrüfatının yaradılmasının yalnız bir, daha aydın görünən üsulu hesab edilir. Ev təsərrüfatı həm bir şəxsdən, həm də ev təsərrüfatının mövcud resurslarından müxtəlif dərəcədə istifadə edən və hüquqi baxımdan bir-biri ilə bağlı olmayan bir neçə şəxsdən ibarət ola bilər. Beləliklə, nigah əsasında müəyyən edilən ev təsərrüfatı anlayışı bir qədər ixtiyari xarakterə malik olur. Nəticədə alınır ki, üfuqi səviyyədə ədalətlilik barədə baza mülahizələrin qurulmalı olduğu daha özünü doğrultmuş ödəmə qabiliyyəti ölçüsü kimi son nəticədə fiziki şəxs götürülə bilər.

Daha ədalətli vergi tutulan vahidin seçilməsi ictimai dəyərlər sistemindən asılıdır. Əgər nigahda olan ər-arvad standart ev təsərrüfatı he-

sab edilərsə, onda bu ailənin vahid tam kimi vergiyə cəlb edilməsini məqsədəmüvafiq hesab etmək olar. Lakin müasir qərb cəmiyyətlərində tənha yaşayan, yaxud əvvəlki nığahdan olan uşaqly ailələr və nığah bağlamadan birgə yaşama da daxil olmaqla müxtəlif səpkili ev təsərrüfatları çərçivəsində yaşayan adamların sayı kəskin artmışdır. Nuklear ailələrin hələ də yaranmadığı daha ənənəvi cəmiyyətlərdə babanın, nənənin, həmçinin əmi, xala, bibi və dayı uşaqlarının birgə yaşadığı iri genişləndirilmiş ev təsərrüfatları da üstünlük təşkil edir. Belə şəraitlərdə ənənəvi ailə üzvlərinin vahid tam kimi vergiyə cəlb olunmasının xeyrinə gətirilən dəlillər bir o qədər də inandırıcı görünmür.

Vergi tutulan vahidin seçilməsi iqtisadiyyatın effektivliyi üçün də vacib nəticələrə malikdir, ona görə ki, o, bu vahidin son vergitutma dərəcəsinin kəmiyyətinə və nəticə etibarilə yığım və investisiyalarla bağlı qəbul edilən qərarlara, həmçinin ev təsərrüfatlarının tərkibinə təsir göstərir [6]. Effektivliyə edilən bu təsirin vacibliyi həm vergi sisteminin təsiri altında olan fiziki şəxslərin stimulumun dəyişməsi dərəcəsiindən, həm də həmin şəxslərin vergi dərəcələrinə və vergi sisteminin digər aspektlərinə qarşı reaksiya vermə hazırlığından asılıdır. Rəftarın vergi sistemindəki dəyişikliklərdən asılılığının tədqiqi istiqamətində çoxlu tədqiqat işləri aparılmışdır [39]. Həm inkişaf etmiş ölkələr, həm də inkişaf etməkdə olan ölkələr üzrə məlumatlar təsdiq edir ki, son vergitutma dərəcələrinin və vergi sisteminin digər aspektlərinin dəyişməsi iş qüvvəsi təklifini, həmçinin yığım və investisiyalarla bağlı olan rəftarı əhatə edən qərarlara təsir göstərir.

Vergi tutulan vahidin seçilməsinin son vergitutma dərəcəsinə təsirini təsvir etmək üçün fərz edək ki, yuxarıda qeyd olunan hipotetik vergi sistemi şəraitində A və B fərdləri nığaha daxil olmağı və birgə bəyannamə təqdim etməyi qərara almışlar. Bu zaman B fərdinə münasibətdə gəlir vergisinin son vergitutma dərəcəsi 0 vəziyyətindən 20 faiz dərəcəli vəziyyətə keçir. Belə ki, son vergitutma dərəcəsi ailə üzvləri tərəfindən qazanılan son manata tətbiq olunduğuna görə o, A fərdinin gəlirini aşan məbləğə tətbiq olunur. İqtisadi nəzəriyyə təsdiq edir ki, B fərdinin son vergitutma dərəcəsinin artımı onun işə olan marağını azalda bilər ki, bu da effektivliyin aşağı düşməsinə gətirib çıxaracaqdır. Digər bir misalı nəzərdən keçirək: tutaq ki, B fərdi kapitaldan gəlir kimi 2.000 manat əldə edir. Əgər o, nığaha daxil olarsa və



onlar birgə bəyannamə doldurarlarsa, həmin məbləğ daha yüksək son dərəcə ilə vergiyə cəlb olunacaqdır ki, bu da kapital gəlirini əldə edənin investisiya rəftarına təsir göstərməyə bilməz.

***Vergi tutulan vahidin seçilməsinə təsir edən digər amillər***

Fərdi vergitutma sistemi çərçivəsində qeyri-əmək gəlirləri problemi onların uçotunun aparılması üçün ideal bir üsulun olmamasından irəli gəlir. Bütün qeyri-əmək gəlirlərinin ailədə ərin gəlirləri hesabına aid edilməsini nəzərdə tutan ilkin Britaniya metodu artıq köhnəlmişdir. Bütün bu gəlirin daha yüksək əmək haqqı alan ailə üzvünün gəlirlərinə aid edilməsini nəzərdə tutan digər yanaşma ödəyicinin nəzarətində olmadığı gəlirlər üzrə vergiyə cəlb olunması çatışmazlığı ilə xarakterizə olunur. Qeyri-əmək gəlirlərinin ər-arvad arasında bərabər bölünməsi metodu da elə həmin problemə bağlıdır. Nəhayət, bu gəlirin ər-arvad arasında onların istədiyi şəkildə bölünməsi imkanı mövcuddur ki, bu zaman da gəlirin daha az əmək haqqı alan ailə üzvünə doğru yerdəyişməsinə gətirib çıxarır. Qeyri-əmək gəlirlərinin bu cür izahı fiziki şəxslərin gəlirlərinin vergiyə cəlb olunmasına müstəqil vergitutma elementlərini daxil edir. Analoji problemlər qeyri-korporativ müəssisələrin və ailə mülkiyyətli şirkətlərin gəlirlərinin vergiyə cəlb olunması zamanı da yaranır. Ona görə ki, bu gəlirlər də vergitutma məqsədləri üçün ər-arvad arasında bölünməlidir.

Qeyri-əmək gəlirlərinin vergitutma məsələlərinin müzakirəsi zamanı bu məsələ daha da mürəkkəbləşir. Vergi öhdəliklərinin azaldılmasının geniş yayılmış sxemlərindən biri də qeyri-əmək gəlirlərinin ailənin digər üzvlərinin gəlirlərinə, məsələn, uşaqlara ötürülməsindən ibarətdir ki, bu da gəlirlərdən tutulan verginin məbləğini azaltmağa imkan verir. Bununla əlaqədar olaraq çox güman ki, qeyri-əmək gəlirlərindən verginin valideynlər tərəfindən ödənilməsinin tələb olunması əgər onlar birgə bəyannamə doldururlarsa, yaxud fərdi vergitutma zamanı valideynlərdən biri bəyannaməni tərtib edərsə, məqsədəmüvafiqdir və bu gəlirlərin himayədə olanların hesabına aid edilməsinə imkan verilməməlidir. Ona görə də əmək gəlirlərindən verginin onu alanlardan tutulması yüksək əhəmiyyət kəsb edir, belə ki, müəyyən minimumdan yüksək əmək gəlirlərinə malik himayədə olanlardan özlərinin vergi bəyannamələrini doldurulmasını tələb etməklə sui-istifa-



də hallarına daha az imkanlar qalır.

Bu və ya digər gəlir göstəriciləri ilə bağlı maddə üzrə çıxılımlar da müəyyən problem yaradır. Bir sıra ölkələrdə müəyyən xərc növləri, məsələn, tibb və təhsil xərcləri, yalnız müəyyən gəlir faizindən yüksək məbləğlər maddə üzrə gəlirdən çıxıla bilər. Lakin iki ödəyicinin birləşməsi zamanı bu xərclərin elə həmin məbləği ümumi gəlirin faiz məbləğindən az ola bilər və onun maddə üzrə gəlirdən çıxılma ehtimalı da azalır.

### ***Bəyannamənin təqdim edilməsinin fərdi və birgə formalarının müqayisə edilməsi***

Yuxarıda nəzərdən keçirilənlər diqqətə alınmaqla fərdi bəyannamənin təqdim edilməsi barədə tələblərin xeyrinə bir sıra arqumentlər gətirmək olar. Birincisi, o, son vergitutma dərəcəsinin progressivliyinə əsaslanan “nigaha vergi”ni və “nigah güzəşti”ni aradan qaldırır. İkincisi, vergitutmanın standart vahidinin nədən ibarət olması barədə mənəvi-etik mülahizələri tələb etmir. Beləliklə, son vergi dərəcələri və ümumi vergi yükü ailə üzvlərinə və ev təsərrüfatının digər növlərinə münasibətdə neytral olur. Digər tərəfdən, birgə bəyannamənin təqdim olunmasının xeyrinə də arqumentlər mövcuddur. Birincisi, bu vergi qanunvericiliyinə ev təsərrüfatının tərkibi ilə bağlı olaraq ödəniş qabiliyyətində olan fərqləri nəzərə almaqla vergi yükünü korrektə etməyə daha bir imkan verir. İkincisi, qeyri-əmək gəlirlərinin bölünməsi və himayədə olanların vergiyə cəlb edilməsi zamanı yaranan inzi-bati mürəkkəblikləri aradan qaldırır. Bəyannamənin fərdi təqdim edilməsi sistemində də bu cür məsələlər mövcud olur.

### ***İƏİT ölkələrinin təcrübəsi***

Son illərdə İƏİT ölkələrində müşahidə edilən tendensiya fərdi vergitutmanın xeyrinə birgə vergitutmadan imtina edilməsindən ibarətdir. Bunu İƏİT ölkələrində gəlir vergisi sisteminin vacib xarakteristikaları əks olunan 4.2 sayılı cədvəldə görmək mümkündür [42].

**Cədvəl 4.2.**

**İƏİT ölkələrində fiziki şəxslərin gəlir vergisinin tutulması  
zamanı vergitutma vahidlərinin xarakteristikası**

| Ölkələr                 | 1970-ci ildən sonra edilən dəyişikliklər                       | Nigahda olanlar üçün güzəşt və imtiyazlar                          | Ailənin ikinci üzvü tərəfindən gəlirin əldə edilməsi halında nigah güzəştinin ləğv edilməsi   | İstifadə olunmamış güzəştin, yaxud kreditin ailənin digər üzvünə keçirilməsi imkanı | Əmək haqqı ilə bağlı olmayan gəlirlərin vergiyə cəlb olunması                                  |
|-------------------------|----------------------------------------------------------------|--------------------------------------------------------------------|-----------------------------------------------------------------------------------------------|-------------------------------------------------------------------------------------|------------------------------------------------------------------------------------------------|
| <b>Fərdi vergitutma</b> |                                                                |                                                                    |                                                                                               |                                                                                     |                                                                                                |
| Avstraliya              | -                                                              | Kredit                                                             | Ailənin ikinci üzvünün gəliri müəyyən minimumdan yüksək olduqda kreditin sıfradək azaldılması | Mövcuddur                                                                           | Ayrılıqda                                                                                      |
| Avstriya                | 1973-cü ildən birgə vergitutmadan                              | Kredit                                                             | Mövcuddur                                                                                     | Mövcud deyil                                                                        | Ayrılıqda                                                                                      |
| Belçika                 | 1989-cu ildə əmək gəlirlərinin birgə vergiyə cəlb edilməsindən | Ailənin hər iki üzvü onlar üçün nəzərdə tutulan azalmanı əldə edir | Mövcud deyil                                                                                  | Mövcuddur                                                                           | Birgə                                                                                          |
| Kanada                  | -                                                              | Kredit                                                             | Arvadın xalis gəliri müəyyən kəmiyyətdən yüksək olarsa, kredit aradan qalxır                  | Mövcuddur                                                                           | Ayrılıqda                                                                                      |
| Danimarka               | 1970-ci ildə birgə vergitutmadan                               | Mövcud deyil                                                       | Tətbiq edilmir                                                                                | Mövcuddur                                                                           | Birgə; lakin vergi or-arvad arasında onların kapitalda payına mütənasib olaraq bölünür         |
| Finlandiya              | 1976-cı ildə birgə vergitutmadan                               | Mövcud deyil                                                       | Tətbiq edilmir                                                                                | Mövcud deyil                                                                        | Ayrılıqda                                                                                      |
| Yunanıstan              | -                                                              | Azalma                                                             | Yoxdur                                                                                        | Mövcuddur                                                                           | Ayrılıqda                                                                                      |
| İslandiya               | 1980-cı ildə birgə vergitutmadan                               | Kredit                                                             | Mövcuddur                                                                                     | Mövcuddur                                                                           | Qeyri-əmək gəlirinin ümumi məbləği əmək haqqı daha yüksək olan şəxsin gəlirlərinə əlavə edilir |
| İtaliya                 | 1977-ci ildə birgə vergitutmadan                               | Kredit                                                             | Arvadın əmək gəlirləri 45 mln. lirdən yüksək olmadığı zaman mövcuddur                         | Mövcud deyil                                                                        | Ayrılıqda                                                                                      |

|                                       |                                                                                           |                                                                                                |                |              |                                                             |
|---------------------------------------|-------------------------------------------------------------------------------------------|------------------------------------------------------------------------------------------------|----------------|--------------|-------------------------------------------------------------|
| Yaponiya                              | -                                                                                         | Azalma                                                                                         | Mövcuddur      | Mövcud deyil | Aynılıqda                                                   |
| Hollandiya                            | 1973-cü ildə birgə vergitutmadan                                                          | Azalma                                                                                         | Mövcuddur      | Mövcuddur    | Əmək haqqı daha yüksək olan şəxsin gəlirindən vergi tutulur |
| Yeni Zelandiya                        | 1971-ci ildə birgə vergitutmadan                                                          | Yoxdur                                                                                         | Tətbiq edilmir | Mövcud deyil | Aynılıqda                                                   |
| İsveç                                 | 1971-ci ildə birgə vergitutmadan                                                          | Kredit                                                                                         | Mövcuddur      | Mövcuddur    | Aynılıqda                                                   |
| Türkiyə                               | -                                                                                         | Yoxdur                                                                                         | Tətbiq edilmir | Mövcud deyil | Aynılıqda                                                   |
| Böyük Britaniya                       | 1972-ci ildə birgə vergitutmadan seçim üzrə vergitutmaya, 1990-cı ildə fərdi vergitutmaya | Yalnız qanuni nigah halında ər-arvad ailə üçün nəzərdə tutulan azalmadan istifadə edə bilirlər | Mövcud deyil   | Mövcuddur    | Aynılıqda                                                   |
| <b>Birgə, yaxud ailə vergitutması</b> |                                                                                           |                                                                                                |                |              |                                                             |
| Fransa                                | -                                                                                         | Gəlirlərin bölünməsi                                                                           | Mövcud deyil   | Mövcud deyil | Birgə                                                       |
| Lüksemburq                            | -                                                                                         | Gəlirlərin bölünməsi                                                                           | Mövcud deyil   | Mövcud deyil | Birgə                                                       |
| Portuqaliya                           | 1980-ci ildə ailə və fərdi vergitutmaların uyğunluğundan ailə vergitutmasına              | Gəlirlərin bölünməsi                                                                           | Mövcud deyil   | Mövcud deyil | Birgə                                                       |
| İsveçrə                               | -                                                                                         | Diferensiasiyalı şkalalar                                                                      | Mövcud deyil   | Mövcud deyil | Birgə                                                       |
| <b>Seçim üzrə vergitutma</b>          |                                                                                           |                                                                                                |                |              |                                                             |
| Almaniya                              | -                                                                                         | Gəlirlərin bölünməsi                                                                           | Mövcud deyil   | Mövcud deyil | Birgə                                                       |
| İrlandiya                             | 1980-ci ildə gəlirlərin bölünməsinə keçid                                                 | Birgə vergitutma imkanı ilə gəlirlərin bölünməsi                                               | Mövcud deyil   | Mövcuddur    | Birgə                                                       |
| Norveç                                | -                                                                                         | Diferensiasiyalı şkalalar                                                                      | Mövcud deyil   | Mövcud deyil | Birgə                                                       |
| İspaniya                              | 1989-cu ildə birgə vergitutmadan                                                          | Kredit                                                                                         | Mövcud deyil   | Mövcud deyil | Aynılıqda, yaxud birgə                                      |
| ABŞ                                   | -                                                                                         | Diferensiasiyalı şkalalar                                                                      | Mövcud deyil   | Mövcud deyil | Aynılıqda, yaxud birgə                                      |

4.2 sayılı cədvəldən göründüyü kimi, on beş ölkədə fiziki şəxs vergitutma vahidi hesab edilir (baxmayaraq ki, bu ölkələrin dördündə əmək və qeyri-əmək gəlirlərinin vergiyə cəlb olunması üçün fərqli metodlar istifadə olunur), dörd ölkədə birgə vergitutmadan istifadə

olunur, beş ölkədə isə nəzərdə tutulan ödəyicilər birgə və fərdi vergitutma arasında seçim imkanına malikdirlər. 4.2 sayılı cədvəldə ölkələr əmək gəlirlərinin vergitutma prinsipləri əsasında qruplaşdırılmışdır. Cədvəlin 2-ci sütununda 1970-ci ildən sonra vergi tutulan vahidə yanaşmada baş verən vacib dəyişikliklər verilmişdir. Belə ki, bu zaman 10 ölkə birgə vergitutmadan fərdi vergitutmaya keçmiş, digər üç ölkədə isə vergi tutulan vahidin yol verilən forması dəyişdirilmişdir. Cədvəlin 3-cü sütununda nəzərdə tutulan şəxslər üçün vergi güzəştlərinin xarakteri öz əksini tapmışdır. Belə güzəştlər yalnız 4 ölkədə nəzərdə tutulmamışdır. Yeddi ölkədə onlar kreditlər şəklində, beş ölkədə yol verilən çıxılımlar kimi, səkkiz ölkədə isə gəlirlərin bölünməsi, yaxud diferensasiyalı vergitutma şkalalarının tətbiqi kimi verilir.

Kredit formasında vergi güzəşti nümunəsi kimi Avstraliyanı misal göstərmək olar. Burada vergi sistemi nəzərdə tutulan vergi ödəyicisinə əlavə kreditdən istifadə hüququ verir (bu yalnız ailənin bir üzvünün (məsələn, arvadın) digər bir üzvünün (ərin) himayəsində olduğu halda aiddir). Bu kreditin məbləği himayədə olan ailə üzvünün gəlirinin müəyyən olunmuş normadan yüksək olan hər 4 dollar məbləğinə 1 dollar azaldılır. Beləliklə, əgər bu məbləğ 100 Avstraliya dolları təşkil edərsə, onda kredit 25 dollar azalacaqdır, kreditin sifra qədər azalması kateqoriyasında son vergitutma dərəcəsi 25% artacaqdır. Çıxılma formasında vergi güzəşti nümunəsini Yaponiya vergi sistemində görmək mümkündür. Bu zaman nəzərdə tutulan və həyat yoldaşı (əri) ilə birgə yaşayan ödəyiciyə onun gəlirindən asılı olaraq əlavə çıxılma hüququ verilir. Vergitutmanın diferensasiyalı şkalalarının tətbiqi şəklində vergi güzəşti ABŞ-da verilir. Bu zaman ailə üzvləri birgə, yaxud özlərinin seçimi ilə ayrı-ayrılıqda vergi bəyannaməsini təqdim edə bilirlər [12]. ABŞ-ın vergi sistemində vergitutmanın dörd şkalası nəzərdə tutulmuşdur: birgə bəyannamə tərtib edən ailələr üçün; ayrılıqda bəyannaməni tərtib edən ailələr üçün; ayrı-ayrı fiziki şəxslər üçün və qanuni himayəsində digər şəxslər olan tək ailə başçıları üçün. Ayrı-ayrı şəxslər üçün nəzərdə tutulan şkala birgə bəyannaməni tərtib edən ailə üzvləri üçün müəyyən edilən şkalaya nisbətən daha aşağı standart çıxılımlar və daha yüksək son dərəcələrə uyğun aşağı keçid hədlərini nəzərdə tutur. Eyni zamanda, ayrı-ayrılıqda bəyannamə tərtib edən ailə üzvləri üçün standart fərdi şkalaya nisbətən aşağı standart çıxıl-

malar və daha yüksək vergitutma dərəcələrinə uyğun aşağı keçid nöqtələri müəyyən edilir. Beləliklə, ayrılıqda (fərdi) bəyannamənin tərtib edilməsi çox az hallarda vergi faydası ilə müşayiət olunacaqdır.

Cədvəlin 4-cü sütununda ailə üzvlərinin (ər-arvadın) muzdla işlədiyi halda nigah güzəştinin azalmasının xarakteri göstərilmişdir. Əgər ailə üzvləri muzdla işləyirlərsə, yaxud ailənin gəliri müəyyən kəmiyyətdən yüksəkdirsə, onda bu güzəşt mövcud olur və belə azalma səkkiz ölkədə rast gəlinir. Cədvəlin 5-ci sütununda ər (arvad) tərəfindən istifadə edilməmiş kreditin, yaxud çıxılmanın hansı dərəcədə arvada (ərə) verilməsinin mümkünlüyü göstərilmişdir. İstifadə olunmamış güzəştin, yaxud kreditin bu şəkildə keçirilməsi doqquz ölkədə rast gəlinir. Məsələn, İslandiyada vergitutma fərdi əsasda aparılır, bununla belə hər bir ödəyici baza vergi krediti hüququna malikdir. Əgər ailə üzvlərindən biri bu krediti tam istifadə etmirsə, o, istifadə edilməmiş məbləğin 80 faizədək olan hissəsini ailənin digər üzvünə verə bilər.

Cədvəlin 6-cı sütununda qeyri-əmək gəlirlərinin vergiyə cəlb olunması metodları verilmişdir. Bir qayda olaraq bu gəlirlər də əmək gəlirləri kimi vergiyə cəlb olunur. Lakin fərdi vergitutmanın istifadə olunduğu dörd ölkədə həmin gəlirlərdən vergi digər üsullarla tutulur. İki ölkədə müvafiq vergi daha yüksək əmək gəlirləri olan şəxsdən, digər iki ölkədə isə ailənin hər iki üzvündən birgə tutulur. Bu ölkələrin birində (Danimarkada) vergi məcmu qeyri-əmək gəlirlərində ailə üzvlərinin payına uyğun olaraq onlar arasında bölünür. Hollandiyada, məsələn, qeyri-əmək gəlirlərindən tutulan vergi ailənin daha yüksək əmək gəlirləri olan üzvündən tutulur [12, 42].

### ***İnkişaf etməkdə olan ölkələrdə tətbiq edilən bir sıra metodlar barədə***

İnkişaf etməkdə olan ölkələrdə müxtəlif vergitutma vahidlərinin tətbiq edilməsinə baxmayaraq fərdi vergitutma daha geniş yayılmışdır. Gəlir vergisinin istənilən müstəqil sistemi vergitutma vahidi kimi fiziki şəxsə istinad etməlidir. Latin Amerikasının ölkələrində, Argentina və Meksikada bəyannamənin fərdi təqdim olunması üsulundan istifadə olunur. Braziliya və Venesuelada birgə təqdim etmə metodundan istifadəyə üstünlük verilməsinə baxmayaraq müəyyən situasiyalarda bəyannamənin ayrılıqda da təqdim edilməsinə icazə verilir. Asiya öl-

kələrində metodların elə həmin diapazonunun müşahidə edilməsinə baxmayaraq əksər ölkələrdə fərdi vergitutma tətbiq olunur. Belə ki, Çin, Hindistan, İndoneziya, İran, Yaponiya, Koreya və Pakistanda fərdi vergitutmadan istifadə olunur. Tayvanda isə bəyannamənin tərtib edilməsinin hibrid forması olan, birgə-müstəqil sistemi tətbiq edilir. Afrikada fərdi vergitutma Misir, Nigeriya və Cənubi Afrika Respublikasında, birgə vergitutma isə Keniyada istifadə olunur [12, 42].

### ***Nəticə***

Vergitutma vahidinin seçilməsi fiziki şəxslərin gəlir vergisi sistemi üçün mürəkkəb, lakin çətinliklə həllini tapan bir məsələdir. Son qərar vergi siyasətinin ədalətlilik və effektivliklə, həmçinin onun praktiki tətbiqi məsələləri ilə bağlı olan müəyyən mülahizələr əsasında qəbul edilir. Fərdi vergitutmaya əsaslanan vergi sistemləri ailə vəziyyətinə münasibətdə neytral olması və birgə vergitutma zamanı yaranan effektivlik probleminin olmaması kimi üstünlüklərə malikdir. Eyni zamanda, bu sistem eyni gəlirə malik olan ailələrə münasibətdə gəlirin ailə üzvləri arasında bölünməsindən (paylanmasından) asılı olaraq müxtəlif yanaşmaya gətirib çıxarır. Digər tərəfdən, birgə vergitutmaya əsaslanan vergi sistemləri eyni gəliri olan ailə üzvləri arasında gəlirin paylanmasından asılı olmayaraq eyni cür yaşamanı təmin etməklə nigahda olan ailə üzvləri ilə nigahda olmayan ailə üzvləri, həmçinin həmin gəlirə malik olan fiziki şəxslər arasında vergitutmaya münasibətdə bərabərsizlik yaradır.

#### **4.2.4. Gəlir vergisi sisteminin proqressivliyi**

Məlumdur ki, bütün mövcud vergilər içərisində fiziki şəxslərin yığım və investisiyalara münasibətdə rəftarına heç cür təsir etməyən adambaşına tətbiq edilən vergilər iqtisadiyyatda daha az uyğunsuzluqlar yaradır. Lakin bu vergilər qəbul edilməz bölüşdürücü xarakteristikalara malik olduğuna görə onun heç bir ölkədə uğurlu tətbiqi mümkün olmamışdır. İnamlı təsdiq etmək olar ki, bazar iqtisadiyyatlı bütün ölkələrdə gəlirlərin dövlət maliyyəsi vasitəsilə müəyyən səviyyədə yenidən bölüşdürülməsi özünün ictimai dəstəyini tapmışdır. Fiziki şəxslərin gəlir vergisi sisteminin proqressivliyindən istifadə etməklə əhalinin müxtəlif qrupları arasında gəlirlərin transfer edilməsi və ödənişsiz ictimai nemətlərin verilməsi bölgü ilə bağlı məqsədlərin əldə olunmasının əsas aləti hesab edilir [42].

Gəlir vergisi sisteminə aid olmayan vergilər, ilk əvvəl əmək haqqı fonduna, əmlaka və istehlaka tətbiq olunan vergilər də bölgüyə hiss olunacaq dərəcədə təsir göstərir. Bu paraqrafda fiziki şəxslərin gəlir vergisinin proqressivliyinin üç vacib aspekti nəzərdən keçirilir: 1) proqressivliyin müəyyən edilməsi məsələsi; 2) vergi sisteminin proqressivlik dərəcəsini müəyyən edən amillər; 3) proqressivliyin faktiki səviyyəsinin empirik olaraq ölçülməsi metodları.

Proqressivlik səviyyəsini əks etdirən göstəricilərin zəruriliyi o səbəbdən yaranır ki, gəlir vergilərinin yenidən bölüşdürücü təsiri ən müxtəlif təbiətə malik bir sıra amillərlə müəyyən olunur. Beləliklə, qanunla nəzərdə tutulmuş vergitutma şkalasını təhlil etmədən proqressivlik səviyyəsini müəyyən etmək qeyri-mümkündür: son dövrlərdə əksər ölkələrdə həyata keçirilən vergi islahatları nəticəsində nominal son vergi dərəcələri aşağı salınmış, lakin bununla yanaşı olaraq əvvəllər vergiyə cəlb olunmayan bir sıra gəlir mənbələri hesabına vergitutma bazasının genişlənməsi baş vermişdir. Belə dəyişmələrin proqressivliyin qlobal səviyyəsinə ümumi təsirinin qiymətləndirilməsi üçün bir sıra göstəricilərin mövcudluğu tələb olunur. Həmin göstəricilərin təbiəti aşağıda təsvir edilmişdir.

***Proqressivlik nə deməkdir?***

Gəlir vergisinin proqressivliyi adətən yüksələn dərəcəli vergitutma şkalaları konsepsiyası ilə əlaqələndirilir. Proqressivliyi formal olaraq aşağıdakı şəkildə müəyyən etmək olar: tutaq ki,  $V(G)$  -  $G$  gəliri olan fiziki şəxsin məcmu vergi öhdəlikləri,  $m(G)$  - son vergitutma dərəcəsi,  $t(G)$  - orta vergitutma dərəcəsidir. Gəlir vergisini o halda proqressiv hesab etmək olar ki, bütün gəlir səviyyələri üçün verginin gəlirə nisbətən elastikliyi vahiddən böyük olsun. Elastiklik əmsalı vahiddən kiçik olduqda gəlir vergisi reqressiv hesab edilir. Proporsional gəlir vergisi isə vahidə bərabər olan elastikliyə malikdir. Başqa sözlə desək, proqressivlik aşağıdakı şəkildə ifadə olunur:

$$(dV / V) / (dG / G) > 1. \quad (4.1)$$

(4.1) düsturunu aşağıdakı şəkildə də ifadə etmək mümkündür:

$$m(G) / t(G) > 1. \quad (4.2)$$

Başqa sözlə ifadə edərək, deyə bilərik ki, vergi sistemi o halda proqressiv hesab edilir ki, vergitutmanın son dərəcəsi orta vergi dərəcəsinə nisbətən yüksək olsun, yaxud orta vergitutma dərəcəsi gəlirin artan funksiyasını ifadə etmiş olsun. İlkin olaraq qeyd edək ki, yuxarıda deyilənlər gəlir şkalasının verilən nöqtəsində proqressivliyin mövcudluğunu bildirir və buna görə də ümumi proqressivliyin birmənalı göstəricisini təmin edə bilməz. Ümumi proqressivliyin müxtəlif aspektlərinin ölçülməsi üçün ayrı-ayrı konsepsiyalar işlənib hazırlanmışdır (onlar aşağıda nəzərdən keçirilir). İkincisi, qeyd edək ki, vergitutmanın son vergitutma dərəcəsi səviyyəsinin onun orta dərəcəsinə nisbətən daha yüksək olması barədə tələb bir sıra hallarda proqressiv hesab edilməyən vergi sistemlərində də yerinə yetirilə bilər. Nümunə üçün 0 faiz, 10 faiz, 20 faiz və 30 faiz nominal vergi dərəcələri şkalası ilə xarakterizə olunan vergi sistemini nəzərdən keçirək və fərz edək ki, bu dərəcələr, məsələn 10 vahidli gəlir intervallarına aid edilir. 0 dərəcəli vergitutmaya uyğun birinci kateqoriyadan yuxarı  $m(G) > t(G)$  şərti bütün  $G$ -lər üçün ödənilir, lakin bu sistem tam proqressiv hesab edilə bilməz. Bu səbəbdən də vergi funksiyasının ikinci törəməsinin müsbət olması barədə tələbin əlavə edilməsini



məqsədamüvafiq hesab etmək olar, yəni vergitutmanın son dərəcəsi gəlirin müsbət funksiyası olmalıdır.

### ***Proqressivliyin determinantları***

Proqressivliyin qiymətləndirilməsinə münasibətdə hər hansı ümumi qəbul edilmiş kompleks ümumi gəlir göstəricisinin müəyyən edilməsinin (Heyq-Saymons üzrə) mümkünliyünü nəzərdə tutmaqla proqressivliyin aşağıdakı 4 əsas determinantını fərqləndirmək mümkündür:

- vergi tutulan vahidin seçilməsi;
  - vergi tutulan gəlir mənbələri;
  - vergi azalmaları və kreditləri;
  - vergitutma şkalaları.
- Bunların hər birini nəzərdən keçirək.

***Vergi tutulan vahidin seçilməsi.*** Müəyyən məcmu gəlir səviyyəsinə malik olan ailə üçün son vergitutma dərəcəsinin orta vergi dərəcəsinə nisbəti fərdi, yaxud ailə (birgə) vergitutma metodunun seçilməsindən asılı olaraq müxtəlif ola bilər. Bu məsələlər əvvəlki paraqrafda geniş şəkildə nəzərdən keçirilmişdir.

***Vergi tutulan gəlir mənbələri.*** Məlumdur ki, gəlirlərin paylanması sistemində yuxarı məbləğ intervallarına doğru irəlilədikcə, şəxsi gəlirin strukturu da dəyişilir. Bir qayda olaraq, gəlirlərin səviyyəsi yüksəldikcə, şəxsi kapital gəlirlərinin (faiz gəlirlərinin, dividendlərin və kapital dəyərinin artımı) rolu getdikcə artır. Müəyyən dərəcədə bu pensiya gəlirlərinə də aid edilə bilər. Belə hadisə ümumi proqressivlik səviyyəsinin müxtəlif gəlir mənbələrinin qlobal gəlir vergisi bazasına daxil edilməsi, vergidən azad edilməsi və sabit dərəcə üzrə ayır-ayrılıqda vergiyə cəlb olunması dərəcəsiindən aydın şəkildə ifadə olunmuş asılılıq kimi vacib nəticələrə gətirib çıxarır.

Tez-tez hallarda müşahidə olunur ki, əmək haqqı gəlirlərinə nisbətən kapital gəlirlərinin bir sıra mənbələri fərqli mexanizm əsasında vergiyə cəlb olunur. Faiz gəlirləri bütövlükdə, yaxud faiz gəlirlərinin bir sıra spesifik növləri vergitutmadan tamamilə azad edilə, yaxud tutulma yolu ilə sabit, nisbətən aşağı dərəcələrlə vergiyə cəlb oluna bi-

lər. Analoji şəkildə şəxsi gəlir səviyyəsində kapital dəyərinin artımı tam və ya qismən vergidən azad oluna, yaxud aşağı dərəcələrlə vergiyə cəlb edilə bilər. Bir çox ölkələrdə gəlir vergisinin daha qlobal sisteminə keçidinin müşahidə edilməsinə baxmayaraq hələlik bu ölkələrin heç birində şəxsi gəlirin bütün komponentlərinin vahid qayda üzrə vergiyə cəlb olunmasını nəzərdə tutan əsil qlobal sistem tətbiq edilməmişdir. Bu həm inkişaf etmiş, həm də inkişaf etməkdə olan ölkələrdə müşahidə olunur.

Əgər müəyyən gəlir mənbələri, xüsusilə də kapitaldan gəlirlər gəlir vergisinin bazasından çıxılırsa, yaxud daha aşağı dərəcələrlə vergiyə cəlb olunarsa, ilk baxışda proqressiv görünən verginin nominal dərəcəsi - şəxsi gəlirin bütün mənbələri nəzərə alınmaqla - faktiki olaraq əhəmiyyətli dərəcədə daha ciddi (aşağı) ümumi, yaxud real proqressivlik səviyyəsinə malik ola bilər.

***Vergi azalmaları və kreditləri.*** Vergi azalmalarının (güzəştlərinin) verilməsi və nəticədə vergi tutulan gəlirin müəyyən edilməsi metodu ümumi proqressivliyə əhəmiyyətli dərəcədə təsir göstərə bilər. Məsələn, əgər ödəyicilərə bütün faiz dərəcələrinin gəlirdən tam çıxılmasına icazə verilərsə, onda digər bərabər şərtlər daxilində faiz çıxılmalarının az miqyasda olmasını, yaxud heç mövcud olmamasını nəzərdə tutan sistemlə müqayisədə ümumi proqressivlik səviyyəsi aşağı düşə bilər.

Vergi tutulan gəlirin hesablanması zamanı ümumi gəlirin məbləği ni azaldan vergi azalmaları (güzəştləri) ilə ödəyicinin son öhdəliyinin müəyyən edilməsi üçün məcmu vergi öhdəliklərindən çıxılan vergi kreditləri arasında seçimlə əlaqədar xüsusi məsələnin həlli zərurəti yaranır. Bir sıra İƏİT ölkələri proqressiv vergitutma şkalası şəraitində yüksək gəlirlər əldə edən şəxslər üçün daha əlverişli olan vergi azalmaları (güzəştləri) sistemindən onların əldə etdikləri gəlirlərinin səviyyəsindən asılı olmayaraq verilən güzəştin “vergi dəyəri”nin bütün ödəyicilər üçün eyni olmasını nəzərdə tutan vergi kreditləri sisteminə keçmişlər. Müəyyən məbləğin azaldılması nəticəsində vergi yükünün yüngülləşməsi bu azalmanın ödəyicinin son vergitutma dərəcəsinə hasilinə bərabər olan məbləğə bərabərdir. Beləliklə, proqressiv vergitutma zamanı gəlir artdıqca, güzəştin məbləğinin yüksəlməsi də qaçıl-

maz olacaqdır. Digər tərəfdən, vergi krediti hər bir ödəyiciyə müəyyən məbləğ şəklində verilə bilər ki, bu da gəlirin səviyyəsindən asılı olmayacaqdır.

***Vergitutma şkalaları.*** Əksər ölkələrdə vergitutmanın son nominal dərəcələrinin yüksəlməsini nəzərdə tutan gəlir vergisi şkalaları tətbiq edilir, lakin bu məqsəd ən müxtəlif üsullarla əldə olunur. Bir sıra ölkələrdə əhəmiyyətli sayda kateqoriyalar və bu kateqoriyalara uyğun vergi dərəcələri ilə ifadə olunan daha mürəkkəb “proqressivli” kateqoriya sistemlərindən istifadə olunur. Digər ölkələrdə kateqoriya və dərəcələrin sayı çox deyil; bir sıra hallarda daha geniş birinci vergitutma kateqoriyaları tətbiq olunur, yəni vergi orqanlarının fəaliyyətinin asanlaşdırılmasına, vergitutma prosesinin sadələşdirilməsinə və tutulan vergi məbləğlərinin mümkün olan qədər son ödəniləcək məbləğə yaxınlaşdırmaq zərurətinə xüsusi diqqət yetirilir. Ötən əsrin 80-90-cı illərində inkişaf etməkdə olan ölkələrdə aparılan vergi islahatları, bir qayda olaraq elə bu istiqamətdə də reallaşdırılmışdır.

Eyni zamanda, həm vergitutma şkalasının, həm də vergi güzəştlərinin seçilməsi zamanı onlarla kəsişən daha bir problem, yəni gəlirlərin vergi tutulan minimumunun, daha doğrusu, verginin tutulması başlanılan (ümumi) gəlir səviyyəsinin müəyyən edilməsi məsələsi yaranır. Proqressivliyin ümumi səviyyəsinə əhəmiyyətli dərəcədə təsir göstərən vergi tutulmayan minimumun bu və ya digər səviyyəsi müxtəlif üsullarla təmin edilir: bütün ödəyicilərə aid olunan baza azalmalarının köməyi ilə; müəyyən səviyyəyə çatmayan gəlirlərə sıfır (0) vergitutma dərəcəsini tətbiq etməklə. Bu sahədə ayrı-ayrı ölkələrdə müxtəlif yanaşmaların seçilməsi müşahidə edilir.

### ***Proqressivlik göstəriciləri***

Son illərdə iqtisadi ədəbiyyatda bu və ya digər vergi sistemində proqressivlik səviyyəsinin ölçülməsi barədə məsələ fəal şəkildə müzakirə olunur. “Düzgün” proqressivlik göstəricisinin olmaması ilə bağlı ümumi fikir mövcuddur, lakin bir sıra iqtisadçıların fikrinə görə mövcud göstəriciləri struktur və bölüşdürücü kimi iki qrupa ayırmaq mümkündür. *Struktur göstəriciləri* adətən müəyyən gəlir səviyyələri, məsələn, orta gəlir üçün, yaxud vahid baza gəlirinin bir, ya

xud bir neçə misli səviyyəsi üçün vergi öhdəliklərinin hesablanması-  
na əsaslanır. Bu göstəricilər müxtəlif gəlir səviyyələri zamanı yara-  
nan vergi öhdəlikləri ilə bağlı baxılan vergi sisteminin vacib as-  
pektlərinin aşkar edilməsinə xidmət edir. Onlar gəlirin paylanması  
ilə bağlı informasiyadan asılı olan *bölüşdürücü göstəricilərdən*  
fərqlənilir. Bölüşdürücü göstəriciləri onların əsaslandığı bərabər-  
sizlik ölçüsünə görə də təsnifləşdirmək mümkündür. Bölüşdürücü  
göstəricilər daha çox məlum Cini əmsalına, o isə öz növbəsində Lo-  
rens əyrisinə əsaslandığı üçün elə bu göstəricilər də aşağıdakı qısa  
icmalın əsas təhlil obyekti olacaqdır.

İstifadə olunan bərabərsizlik ölçüsünün vacibliyi bərabərsizliklə  
proqressivlik arasında mövcud olan aşağıdakı sıx qarşılıqlı əlaqədən  
alınır: belə ki, əgər vergilərin gəlirə nisbətən orta elastikliyi vahid-  
dən yüksək olarsa, onda vergi ödənildikdən sonrakı gəlir vergilər  
ödənilənə qədərki gəlirə nisbətən fərqlər arasında daha bərabər  
paylanacaqdır. Proqressivlik səviyyəsi “vergi ödənilənə qədərki” si-  
tuasiyadan “vergi ödənildikdən sonrakı” situasiyaya keçid zamanı  
gəlirlərin bərabərsizliyinin bu şəkildə dəyişməsinə əks etdirdiyinə  
görə proqressivlik göstəriciləri açıq, yaxud açıq olmayan şəkildə hər  
hansı bir bərabərsizlik göstəricisinə əsaslanmalıdır. Cini əmsalının  
əsaslandığı Lorens əyrisi gəlirin məcmu payları ilə bu gəliri əldə  
edən vahidlərin məcmu payı arasındakı əlaqə ilə müəyyən olunur.  
Cini əmsalı isə öz növbəsində vahidlə Lorens əyrisi üzərindəki sa-  
hənin diaqonal, yaxud eqalitar xətt altındakı sahəyə olan nisbətin  
fərqi kimi hesablanır.

Proqressivlik göstəricilərini həmçinin “vergi şkalalarına nisbətən  
invariantlıq (dəyişməzlik) təşkil edən” və “yenidən bölüşdürücü” ki-  
mi göstəricilərə ayırmaq olar. Belə fərqləndirmə faktiki olaraq bu  
göstəricilərin vacib aspektlərini əks etdirməklə son 20 ildə proqres-  
sivliyin ölçülməsi ilə bağlı əhəmiyyətli fikir ayrılıqlarının predmetini  
təşkil etmişdir. Şübhəsiz ki, hər iki tipə aid olan göstəricilər nümunə-  
sində bu fərqləri nəzərdən keçirmək daha yaxşı olardı.

Amerika iqtisadçıları R.Masqreyv (*Musgrave A. Richard*) və T.Tin  
(*Tun Thin*) “faktiki proqressiya” adlandırdıqları proqressivlik göstəri-  
cisini (*M*) işləyib hazırlamışlar. Bu göstərici vergilər ödənilənə qə-  
dərki və ödənildikdən sonrakı gəlirlər üçün Cini əmsallarının (uyğun

olaraq  $C_q$  və  $C_s$ ) müqayisəsi əsasında aşağıdakı kimi hesablanır [61]:

$$M = (1 - C_s) / (1 - C_q) \quad (4.3)$$

Bu kəmiyyət vergilər ödənilənə qədər və ödənildikdən sonra gəlirlərin paylanmasının müqayisəli bərabərlik göstəricisini ifadə edir; bu göstəricinin qiymətinin 1-dən yüksək olması verginin progressivliyini göstərir.

N.Kakvani (*Kakwani N.C.*)  $C_q$  və  $C_L$  göstəricilərinin müqayisəsi-nə əsaslanan progressivlik göstəricisini ( $K$ ) işləyib hazırlamışdır [62]. Burada  $C_L$  - Lorens əyrisi əsasında hesablanan Cini vergi əmsalıdır və vergilərin məcmu payının gəliri əldə edən vahidlərin məcmu payın-dan asılılığını ifadə edir. Bu göstərici aşağıdakı kimi müəyyən edilir:

$$K = C_L - C_q. \quad (4.4)$$

Bu göstəriciyə uyğun olaraq gəlirlər vergi ödəyiciləri arasında vergi ödənilənə qədərki vəziyyətlə müqayisədə daha az bərabər paylanmışdırsa, bu zaman vergi progressiv hesab edilə bilər. Bu da Lorens əyrisinə nisbətən daha çox çökəkliyi ilə fərqlənən təmərküz-ləşmə əyrisinə gətirib çıxarır (yəni  $K$ -nın kəmiyyəti sıfırdan böyük olur).

Son illərdə Cini əmsalına əsaslanan çoxlu sayda belə göstəricilər yaranmışdır. Bunların əksəriyyəti yuxarıda qeyd olunan iki geniş qrupa aiddir.  $M$  və  $K$  göstəriciləri arasında başlıca fərqi aşağıdakı şəkildə aydınlaşdırıla bilər. Ciddi progressivliyi ilə fərqlənən vergi sistemi təsəvvür edək. Tutaq ki, bütün vergilər yalnız ümumi vergi ödəyicilərini 10 faizini təşkil edən daha imkanlı şəxslərdən tutulur, lakin bu yalnız ÜDM-in 1 faizinə bərabər olan cüzi ümumi vergi yükünü yaradır. Belə sistem yüksək  $K$  kəmiyyətlərini formalaşdırır, belə ki, vergilər üçün Lorens əyrisi daha çox çökük olacaqdır; bununla yanaşı, ümumi vergi yükünün aşağı kəmiyyəti üzündən sistem vergilər ödənildikdən sonra gəlirlərin bölünməsinə demək olar ki, təsir göstərməyəcəkdir və bununla da aşağı kəmiyyətli  $M$  göstərici ilə xarakterizə olunacaqdır. Başqa sözlə, əgər vergilərə təcrid edilmiş şəkildə baxılırsa, onlar ödəyicilər arasında yüksək səviyyədə qeyri-bərabər paylanır və bu mənada kifayət qədər “progressiv” hesab edilir, lakin

vergilərin ümumi məbləğinin az olması səbəbindən onlar gəlirlərin paylanmasına elə də əhəmiyyətli təsir göstərmir.

İndi isə vergi yükünün 10 faizli əhali qrupları üzrə daha bərabər paylanan (bununla belə aşkar şəkildə “proqressiv” olan), lakin təxminən 50 faizə bərabər olan Skandinaviya səviyyəsinə malik olan vergi sistemini təsəvvür edək. Bu sistemə kifayət qədər yüksək  $M$  kəmiyyəti uyğun gələcəkdir, ona görə ki, vergilər tutulana qədər və tutulduqdan sonra gəlirlərin paylanması müxtəlif olacaqdır (belə ki, vergilər “böyük gəlir məbləğlərini qarışdırır”); digər tərəfdən vergilər üçün Cini əmsalı vergilər ödənilənə qədər gəlirlər üçün əmsaldan kəskin fərqlənmədiyinə görə  $K$ -nın kəmiyyəti müqayisədə yüksək olmayacaqdır.

Baxılan nümunələr göstərir ki, təhlil olunan göstəricilər proqressivliyin iki müxtəlif aspektini aydınlaşdırmağa imkan verir. Vergitutma şkalalarına münasibətdə invariant olan göstəricilər ödənilmiş verginin hər bir gəlir səviyyəsində eyni vuruq qədər dəyişdiyi situasiyada müxtəlif proqressivlik kəmiyyətlərini vermir; onlar vergilərin paylanmasından asılıdır. Yenidən bölüşdürücü göstəricilər vergilər ödənildikdən sonra gəlir dəyişmələrinə münasibətdə hər bir gəlir səviyyəsində eyni bir vuruq qədər invariantdır və vergilər tutulduqdan sonrakı gəlirlərin paylanmasından asılıdır. Bu müxtəliflik vacib əhəmiyyətə malikdir, belə ki, alternativ göstəricilər müxtəlif vergi sistemlərinin proqressivlik səviyyəsinin qiymətləndirilməsi zamanı bir-biri ilə həmişə uyuşmur. Bu da bir neçə müxtəlif göstəricilərin tətbiqini zəruri edir ki, faktiki olaraq bir sıra empirik tədqiqatlarda elə bu cür də edilir.

Bununla yanaşı N.Kakvani göstərir ki, yuxarıda təhlil olunan iki qrup göstəricilər arasında formal əlaqə mövcuddur və bu əlaqə aşağıdakı düsturla ifadə olunur:

$$C_s - C_q = t \cdot K / (1 - t), \quad (4.5)$$

burada,  $t$  - orta vergi dərəcəsidir.

$K$ -nın verilən kəmiyyəti üçün vergi sisteminin yaratdığı bərabərsizliyin dəyişməsi özündə  $t$ -nin artan funksiyasını ifadə edir. Əgər  $t$  yüksək deyilsə, onda vergi sistemini  $K$  göstəricisi üzrə kifayət qədər proqressiv hesab etmək olar, lakin bununla yanaşı, yenidən bölüşdürü-

cü göstəricilər qrupu onun təqribi proporsional xarakterli olmasını göstərəcəkdir. Müxtəlif müəlliflər daha vacib hesab etdikləri proqressivlik aspektlərindən asılı olaraq ayrı-ayrı göstəricilərin xeyrinə arqumentlər irəli sürürlər.

Lakin Cini əmsalı əsasında müəyyən edilən və təhlil olunan proqressivlik göstəriciləri aşağıdakı arqumentlər əsas götürülməklə tənqiddə məruz qalmışdır. Proqressivlik səviyyəsinin istənilən yekun göstəricisi bu və ya digər ictimai rifah konsepsiyasına söykənir. İdeal təhlil bu rifah funksiyasının mövcudluğunu açıq şəkildə qəbul etməli və ona əhəmiyyətli diqqət yetirməlidir. Bu cür yanaşma zamanı elə təsəvvür yarana bilər ki, Cini əmsalı kimi bərabərsizlik indekslərinin hesablanması zamanı gəlirlərin daha imkanlı şəxslərdən aztəminatlılara doğru transferinə müəyyən çəkilər verilir. Beləliklə, Cini əmsalı aşağıdakı səbəblərdən tənqid edilmişdir: birincisi, ona görə ki, o gəlirlərin paylanması modasına yaxın olan fiziki şəxslər arasında gəlirlərin transferinə daha yüksək çəkilər verir; ikincisi, ona görə ki, gəlirlərin hansı dərəcədə bərabər, yaxud qeyri-bərabər paylanmasından asılı olmayaraq eyni bir simmetrik ölçmə sxeminə əsaslanır. Daha məqbul sistem, şübhəsiz ki, aztəminatlı əhəlinin xeyrinə edilən transferlərə ilkin bərabərsizlik yüksəldikcə, artan daha yüksək çəkilər verməlidir. Bununla yanaşı, təsdiq edə bilərik ki, burada təhlil olunan göstəricilərin tipləri sadəliyi ilə fərqlənirlər və bu da mövcud olan daha mürəkkəb variantlarla müqayisədə onların daha geniş istifadəsini labüd edir.

### **4.3. Hüquqi şəxslərin mənfəət vergisi**

#### ***4.3.1. Müəssisənin gəlir və vergi tutulan gəlir konsepsiyaları***

##### ***Müəssisələrin hesablarında gəlirin ölçülməsi***

Bazar iqtisadiyyatlı ölkələrdə müəssisələrin uçot və hesabat sistemləri müəssisənin maliyyə vəziyyətini əks etdirən iki əsas toplu sənəd üzərində qurulur. Bunlardan birincisi konkret vaxt anında, adətən hesabat dövrünün sonunda müəssisənin aktivləri və passivləri göstərilən balansdır. İkinci sənəd isə balansın tərtib edildiyi iki tarix arasındakı müəyyən dövr ərzində onun gəlirlərini və xərclərini əks etdirən mənfəət və zərərlər hesabıdır.

Balansda aktiv və passivlərin təsnifatlaşdırılmasının bir sıra üsulları mövcuddur, lakin adətən nominal ifadədə dəyəri sabit olan “pul” aktiv və passivləri (məsələn, kassa vəsaitləri, debitor və kreditor borcları, digər borclar) ilə torpaq, binalar, istehsal vasitələri və avadanlıqları, material dövrüyyə vəsaitləri ehtiyatları, həmçinin törəmə müəssisələrə, digər şirkətlərin səhmlərinə qoyuluşlar kimi “qeyri-pul” aktivləri arasında fundamental fərqləndirmə aparılır. Müəssisənin aktivlərinin xalis dəyəri onun aktivləri ilə passivlərinin balans dəyərləri arasındakı fərqdən ibarətdir. İkili yazılış prinsipi göstərir ki, balansın tərtib edildiyi iki tarix arasındakı dövrdə müəssisənin xalis aktivlərinin dəyərinin dəyişməsi müəssisənin mənfəət və zərərlər hesabında əks olunan və həmin dövrdə əldə olunan mənfəətin məbləği-nə (səhmdarlar arasında bölünən mənfəət istisna olmaqla) bərabərdir.

Belə uçot və hesabat sisteminin tətbiqi zamanı müəssisənin gəlirlərinin və xərclərinin mənfəət və zərərlər hesabında əks etdirilməsi müddətləri, həmçinin balansda aktivlərin dəyərinin müəyyən edilməsi prinsipləri ilə bağlı iki fundamental sual yaranır. Onların hər



birinin ayrılıqda nəzərdən keçirilməsi zəruridir.

**Müddətlər.** Çox da böyük olmayan, adətən kiçik müəssisələr istisna olmaqla, gəlir adətən “hesablama” metodu üzrə qiymətləndirilir. Bu zaman təqdimetmədən əldə olunan gəlir müvafiq pul ödənişi alınarkən deyil, malların göndərilməsi (yüklənməsi), yaxud hesab-fakturanın tərtib edilməsi zamanı hesablanır. Müəyyən dövrə aid olan xərclər bu dövrdə gəlirlərin əldə olunması üçün istifadə olunan xərc aktivlərindən ibarətdir. Kapital xərcləri isə gəlirin əldə edilməsi üçün hər bir kapital aktivinin istifadə olunduğu dövrlər üzrə bölüşdürülür.

**Dəyərin qiymətləndirilməsi.** Müxtəlif uçot və hesabat sistemlərində balans hesabı üçün aktivlərin (həmçinin passivlərin) dəyərinin qiymətləndirilməsi müxtəlif metodlarla aparılır. Müəssisənin balansı ilə onun mənfəət və zərərlər hesabı arasında sıx qarşılıqlı əlaqənin olması səbəbindən dəyərin qiymətləndirilməsi metodlarının müxtəlif variantları müəssisənin mülkiyyətçilərinə aid olan gəlirlərin ölçülməsinə əhəmiyyətli dərəcədə təsir göstərə bilər. Əksər kapital aktivləri üçün ilkin dəyərdən və ləğvetmədən əldə olunan dəyər, yaxud əvəzetmə dəyəri əsasında ölçülən bazar dəyərindən istifadə daha vacib praktiki variantlar hesab edilir.

Müəssisənin hesablarındakı aktivlərin qiymətləndirilməsinin alternativ məsrəflər, yaxud “mülkiyyətçi üçün dəyərlilik” əsasında aparılmasının zəruriliyinin xeyrinə kifayət qədər inandırıcı arqumentlər mövcuddur. Maksimum mənfəət əldə etməyə çalışan şirkətlər, əgər ona məxsus olan bu və ya digər aktivin satışından əldə olunan gəlir onun istehsalda istifadəsindən gözlənilən xalis daxilolmalarının diskontlaşdırılmış cari dəyərindən yüksək olarsa, həmin aktiv təqdim edəcəkdir. Bu iki məbləğdən daha yüksək olanı şirkət üçün aktivin “iqtisadi qiyməti” hesab edilir. Lakin əksər situasiyalarda həmin aktivin olmaması halında bu alternativ məsrəflərə uyğun gəlmir. Bu aktivdən məhrum olan və onun “iqtisadi qiyməti”ndən aşağı qiymətlə əvəzetmə imkanına malik olan maksimum mənfəət əldə etməyə çalışan şirkət həmin aktiv əvəz etməyə razı olardı; bununla da onun zərəri əvəzetmə dəyəri ilə məhdudlaşacaqdır. Uyğun olaraq “mülkiyyətçi üçün dəyərlilik” prinsipi nəzərdə tutur ki, aktivləri özündə əvəzetmə dəyəri ilə iqtisadi qiyməti əks etdirən iki məbləğdən daha kiçik olana müvafiq olaraq qiymətləndir-

mək lazımdır. Bu zaman sonuncu, yəni iqtisadi qiymət özündə təqdim etmə zamanı xalis satış dəyəri ilə bu aktivin istifadəsindən gələcək xalis mənfəətin diskontlaşdırılmış cari dəyərini ifadə edən məbləğlərdən daha yüksək olanı kimi müəyyən edilir.

Lakin praktikada bir çox uçot və hesabat sistemlərində əksər aktivlərin qiymətləndirilməsi onların ilkin alınma dəyəri əsasında, zəruri hallarda isə mənfəət və zərərlər hesabında əks olunan keçmiş dövrlər üzrə amortizasiya ayırmaları məbləği qədər düzəliş edilməklə aparılır. Bu yanaşmanın başlıca əsaslandırılması ondan ibarətdir ki, alınma dəyəri digər prinsiplər (məsələn, əvəzetmə dəyəri; yaxud mülkiyyətçi üçün qiymətlik) əsasında qiymətləndirmələrə nisbətən adətən daha obyektiv standartı təmin edir.

Aktivlərin alınma dəyəri əsasında qiymətləndirilməsi zamanı kapitalın dəyərinin artımı (azalması) dəyər artımının (azalmasının) reallaşdığı və qəbul edildiyi halda aktivin ləğv edildiyi anadək mənfəət və zərərlər hesabında əks etdirilmir. Lakin cari bazar qiymətləri üzrə qiymətləndirmə zamanı kapital dəyərinin artımı və azalması ya mənfəət və zərərlər hesabında qeyd edilməsi yolu ilə, yaxud da balans hesabatında passivdə “kapital ehtiyatları” mövqeyində dəyişiklik edilməklə hər bir dövr üzrə hesablarda əks etdirmək lazımdır.

#### ***Müəssisənin gəlirinin müəyyən edilməsi zamanı problemlı sahələr***

Müəyyən hesabat dövrü ərzində bu və ya digər müəssisənin gəlirinin müəyyən edilməsi zamanı yaranan əsas praktiki problemlərin əksər hissəsi bu müəssisənin kapital aktivləri və passivləri ilə bağlıdır. Aşağıda bu problemlərin bir neçəsi qısa şəkildə izah edilmişdir. Onların geniş təhlili növbəti paraqraflarda ayrı-ayrılıqda aparılır.

***Amortizasiya.*** Yuxarıda qeyd edildiyi kimi, uçot və hesabat sistemlərində kapital aktivlərinin dəyərinin prinsipcə gəlirlərin yaranması zamanı bu aktivlərin “aşınma” dərəcəsinə uyğun olaraq zamana görə paylanması nəzərdə tutulmuşdur.

Lakin müəyyən vaxt dövrü ərzində kapital aktivləri dəyərinin bu konsepsiyasının tətbiqi adətən sadə hesablamalar yolu ilə aparılır. Kapital aktivlərinin amortizasiyasının qiymətləndirilməsi üçün şərti empirik qaydalar tətbiq olunur. Məsələn, aktivin (ilkin) dəyəri onun gözlənilən xidmət müddəti üzrə bərabər şəkildə paylana bilər və s.

**Maddi dövriyyə vəsaitləri ehtiyatlarının dəyərinin qiymətləndirilməsi.** Böyük həcmdə maddi dövriyyə vəsaitləri ehtiyatı tipli aktivlərin mövcudluğu və konkret malların alınması və təqdim edilməsinin faktiki tarixinin müəyyən edilməsində çətinliklərin mövcudluğu zamanı maya dəyəri üzrə qiymətləndirmə aktivlərin alınması və verilməsi strukturunu əhatə edən müəyyən qaydaların olmasını tələb edir. Uçot və hesabat sistemlərində praktiki istifadə edilən əsas variantlar FIFO (birinci mədaxil olunub - birinci məxaric edilir) hesab edilir. FIFO əsasında maya dəyəri üzrə qiymətləndirmə cari bazar qiyməti əsasında qiymətləndirməyə daha yaxındır. Maddi dövriyyə vəsaitləri ehtiyatlarının dəyərinin getdikcə artması situasiyasında isə LIFO əsasında qiymətləndirmə daha kiçik kəmiyyətlərə gətirilib çıxarır; bundan əlavə, müəssisənin dövriyyə vəsaitləri ehtiyatının həcmi sabit qalması, yaxud getdikcə artması hallarında bu cür qiymətləndirmə ehtiyatların dəyərinin daha kiçik artımına gətirib çıxarır.

**Qeyri-maddi aktivlər və “qudvil”.** Müəssisənin reklama, elmi-tədqiqatlara və yeni növ məhsulların hazırlanmasına çəkilən xərcləri gələcəkdə gəlirləri generasiya edən aktivləri yaradır. Ona görə də bu cür xərclərə prinsipcə, cari dövrün məsrəfləri kimi baxılmamalı, onları kapitallaşdırmaq və gələcək dövrün mərhələləri üzrə silmək (əsas fondlarda olduğu kimi) lazımdır. Lakin müəssisənin özü tərəfindən yaradılan qeyri-maddi aktivlər üzrə amortizasiya ayırmalarının qiymətləndirilməsi xüsusi qeyri-müəyyənlik səbəbindən müəyyən qədər fərqli olur və bu xərclərə yanaşmaya münasibətdə uçot və hesabat sistemləri arasında əhəmiyyətli fərqlər yaranır. Belə müxtəliflik “qudvilə”, yəni fəaliyyətdə olan müəssisənin digər müəssisə tərəfindən alınma qiyməti ilə alınan müəssisənin aktivlərinin balans dəyəri arasında fərqlə münasibətdə də mövcud olur.

**Valyuta məzənnələrinin dəyişməsi.** Əgər müəssisənin digər ölkələrdə aktivləri (xarici ölkədəki bölməsinin fəaliyyəti ilə bağlı), yaxud xarici valyutada aktivləri (passivləri) olarsa, onda valyuta məzənnələrinin dəyişməsi həm müəssisənin balansına, həm də mənfəət və zərər hesabına təsir göstərə bilər. Lakin belə dəyişmələrin zəruri uçot metodu bir sıra ölkələrdə fərqlidir; xüsusilə də praktikada mühasibat

uçotunda müxtəlif yanaşmalar qəbul edilmişdir. Mövcud iki problem aşağıdakılarla bağlıdır. Birincisi, müəssisənin balans hesabatında konkret aktivin, yaxud passivin dəyərinin milli valyutada qiymətləndirilməsi hansı dəyər əsasında aparılmalıdır: ilkin dəyər, yaxud cari bazar dəyəri üzrə (yəni cari məzənnə kursundan istifadə etməklə).

Əgər bazar dəyəri seçilsə, onda ikinci sual yaranır: valyuta məzənnələrinin dəyişməsi zamanı yaranan mənfəət və zərər hansı qaydada nəzərə alınmalıdır: ümumi əsaslarla mənfəət və zərərlər hesabına aid edilməli, yoxsa balans hesabatında kapital ehtiyatlarına daxil edilməlidir?

***Daxili bazarda qiymətlərin səviyyəsinin dəyişməsi.*** Müəssisənin gəlirlərinin uçotunun daha mürəkkəb və mübahisəli problemləri əsasən inflyasiya şəraitində yaranır. Belə ki, bu zaman bir sıra sahələrdə gəlirlərin ölçülməsi mexanizmi təhrif oluna bilər. Aktivlərin alınma dəyərinə əsaslanan amortizasiyası cari dövrdə müəssisə üçün aktivlərin əsil dəyərinin aşağı düşməsinə gətirib çıxarır. Maddi dövriyyə vəsaitləri ehtiyatının balans dəyərinin artımı, xüsusilə də dəyəri FIFO metodu üzrə qiymətləndirilən bu aktivlərin mənfəət və zərərlər hesabına aid ediləcək dəyər artımının yüksəlməsinə səbəb olur. Analoji olaraq kapitalın dəyərinin artımının müəssisənin hesablarında həm faktiki satış, həm də hesablama metodu əsasında əks olunması real mənfəətin məbləğini yüksəldir. Digər tərəfdən, hesablar müəssisənin nominal dəyəri fiksə olunmuş xalis passivlərinin, yəni onun xalis “pul” passivlərinin, hər şeydən əvvəl borclarının dəyərinin azalması nəticəsində onun kapitalının dəyərinin artımını gəlir kimi əks etməyəcəkdir.

Belə uyğunsuzluqların dərəcəsi hesabların tərtib edilməsi zamanı istifadə edilən qəbul edilmiş dəyər qiymətləndirilməsi prinsiplərindən asılıdır. Məsələn, aktivlərin cari dəyər üzrə qiymətləndirilməsi əsasında hesablanan amortizasiya halında əks olunan məbləğlərin dəyişməsi, əgər müqayisəli qiymətlərdə dəyişikliklər nəzərə alınmasa, praktiki olaraq inflyasiyadan asılı olmayacaqdır.

***Vergi qanunvericiliyi ilə uçot və hesabat metodları arasında əlaqə***

Vergi qanunvericiliyi adətən həm ümumi, həm də geniş planda “gəlirin” kompleks anlayışını müəyyən etmək məqsədini daşıyır.

Vergitutma məqsədləri üçün müəssisənin gəlirlərinin ölçülməsinin əksər praktiki məsələlərinin uçot və hesabatın ümumi qəbul edilmiş metodlarının köməyi ilə həll edilməsi təklif olunur. Bu adətən mühasibat uçotu haqqında ayrıca qanunla tənzimlənir, bəzi hallarda isə uçot və hesabatın praktiki metodlarının milli standartlarında kodlaşdırılır. Vergi qanunvericiliyi ilə uçot və hesabat sistemləri arasında qarşılıqlı əlaqə müxtəlif xarakterə malik ola bilər. Bir sıra ölkələrdə (məsələn, Almaniyada) müəssisənin nəşr olunan hesabatı vergi qanunvericiliyinin müəyyən müddəalarına cavab verməlidir. Lakin bəzi hallarda müəssisənin vergi öhdəliklərinin hesablanması zamanı vergi qanunvericiliyinin gəlirlərə münasibətdə ayrı-ayrı müddəaları, yaxud onunla bağlı müəyyən sahə qanunaltı aktları nəşr olunan hesabatlarda istifadə olunan metodlara nisbətən daha böyük hüquqi qüvvəyə malik olur.

Demək olar ki, bütün vergi qanunvericiliklərində aktivlərə münasibətdə tətbiq olunan amortizasiya normaları müəyyən edilir. Adətən, orada həmçinin vergitutma məqsədləri üçün gəlirdən çıxılmasına yol verilməyən bir sıra məsrəflər də sadalanır. Bu məsrəflərə əksər hallarda aşağıdakılar aid edilir: hesablarda əks olunan bir sıra “ehtiyatlara” ayırmalar (məsələn, ümitsiz borclar üzrə zərərlərin ümumi ehtiyatı); müəyyən tədiyələrin ödənilməsi (vaxtında ödənilməyən vergilər üzrə cərimə və faizlər də daxil olmaqla); hökumətin stimullaşdırılması zəruri hesab etmədiyi bir sıra məsrəflər (məsələn, nümayəndəlik xərcləri); həmçinin bütünlüklə müəssisənin məqsədlərinə uyğun gəlməyən (aid olmayan) məsrəflər. Bundan başqa, vergi qanunvericiliyi adətən müəssisənin gəlirlərinin hesablanması zamanı tətbiq oluna bilən dəyərin qiymətləndirilməsinin qəbul edilmiş qaydalarını məhdudlaşdırır. Məsələn, bir sıra ölkələrdə vergitutma məqsədləri üçün maddi dövrüyyə vəsaitləri ehtiyatının LİFO metodu üzrə qiymətləndirilməsinin aparılmasına yol verilmir. Prinsipcə, vergi qanunvericiliyinin bu konkret müddəalarının əsas vəzifəsi ondan ibarətdir ki, vergitutma məqsədləri üçün gəlirin qiymətləndirilməsi bəzi hallarda olduğu kimi digər məqsədlər daşıyan kommersiya hesablarına nisbətən daha obyektiv aparılmış olsun.

Nəhayət, gəlir vergisinə münasibətdə vergi qanunvericiliyi müəssisənin kommersiya hesablarında əks etdirilməsi məcburi olmayan konkret çıxımlar (məsələn, keçmiş dövrlərə aid olan istənilən zərərin çıxılması) barədə müddəaları əhatə etməlidir.

### **4.3.2. Amortizasiya normaları**

Bu və ya digər aktivin amortizasiyasının ideal sxemi elə şəkildə işlə-nib hazırlanmalıdır ki, zaman keçdikcə yol verilən vergi çıxılmalarının dinamikası bu aktivin əsil iqtisadi amortizasiyasının dinamikasına maksimum dərəcədə yaxın olsun. Gəlirdən çıxılan amortizasiya ayırmaları aşınan aktivin dəyərinin mümkün qədər real azalmasını əks etdirməlidir. Bu qaydadan istənilən kənarlaşma onu bildirir ki, müəssisənin real ifadədə vergiyə cəlb olunan mənfəəti də ideal vergi bazasından kənarlaşacaqdır. Başqa sözlə, bu və ya digər aktiv üzrə çıxılan amortizasiyanın onun həqiqi iqtisadi aşınmasından kənarlaşmanın mövcudluğu zamanı müəssisənin vergi tutulan mənfəəti real ifadədə arta, yaxud azala bilər.

Bu və ya digər aktiv üçün amortizasiya ayırmaları onun fiziki aşınması, iqtisadi mənəvi köhnəlməsi, yaxud zaman keçdikcə bu aktivin pul dəyərinin dəyişməsi hesabına onun dəyərinin azalmasını ifadə edir. Bir qayda olaraq amortizasiya ayırmaları xidmət müddəti bir ildən yüksək olan aktivlərə şamil edilir. Bu onu bildirir ki, amortizasiya ayırmaları praktiki olaraq bütün növ maşınlar, nəqliyyat vasitələri, avadanlıqlar, əsas istehsal vasitələri və binalar üçün nəzərdə tutulmuşdur. Digər tərəfdən, əksər məqsədlər üçün torpağın “xidmət müddəti” məhdud olmadığına görə o, amortizasiya olunmur.

Hər bir aktiv qrupu üçün real iqtisadi aşınmanı zaman üzrə tənzimləyən amortizasiya sistemi hər il gəlirlərdən hər bir aktivin dəyərinin real azalmasının silinməsinə imkan verməklə praktiki olaraq onlara inzibati nəzarətin edilməsini və onların tətbiqini mürəkkəbləşdirir. Bununla əlaqədar olaraq adətən müəyyən qaydalar kompleksi tətbiq edilir. Bu qaydalar, yaxud amortizasiya sxemləri aktivin alınması zamanı fəaliyyətə başlayır və növbəti illərdə aktivin silinməsi, yaxud təqdim edilməsində ardıcıl şəkildə istifadə olunur. Aşağıda amortizasiyanın geniş yayılmış qaydaları nəzərdən keçirilir.

#### ***Xətti metod***

Xətti metoda uyğun olaraq amortizasiya olunan aktivin alınma dəyəri onun iqtisadi xidmət müddəti ərzində hesablanan bərabər ayırma paylarına bölünür, bu hissələr isə adətən vergi qanunvericiliyində hər

bir ümumi aktiv kateqoriyası üçün müəyyən edilir. Məsələn, tutaq ki, ofis avadanlığı əşyası 800 manata alınmışdır, vergi qanunvericiliyində qeyd edilir ki, həmin aktiv qrupu 10 faiz norma üzrə silinə bilər, həmçinin fərz edək ki, aktivin silinməsi (balansdan çıxarılması) zamanı sıfır dəyərində malikdir, onda həmin aktiv üçün 10 il müddət ərzində hər il amortizasiya ayırmaları 80 manat təşkil edəcəkdir. Göstərilən nümunə 10 faizli xətti amortizasiya norması nəzərdə tutulmuş konkret aktivlərə aiddir. Daha uzun xidmət müddətli aktivlər, məsələn, binalar, daha aşağı xətti amortizasiya normasına (məsələn, 2 faiz) uyğun aktivlərə müvafiq digər qrupa aid edilir. Bu halda dəyəri 300,0 min manat təşkil edən binalar üçün amortizasiya ayırmaları 50 il müddətində hər il 6,0 min manat olacaqdır.

### ***Azalan qalıq metodu***

Amortizasiyanın xətti metodundan fərqli olaraq azalan qalıq metodu aktivin xidmət müddətinin ilk illərində daha əhəmiyyətli ayırmaların, daha gec illərdə isə az məbləğdə ayırmaların hesablanmasına imkan verir. Bu metoda uyğun olaraq hesablanmış amortizasiya ayırmaları fiksə olunmuş amortizasiya normasının aktivin balans (qalıq) dəyərində vurulması yolu ilə əldə olunur. Aktivin alınma dəyərindən fərqli olaraq onun balans dəyəri ildən-ilə keçdikcə, əvvəlki illərdə yığılmış amortizasiya məbləği qədər azalır. Praktikada bu metod aktivlər kateqoriyasının tətbiqini nəzərdə tutur. Belə ki, xətti metodda olduğu kimi, aşınan aktivlərin hər bir qrupu müəyyən kateqoriyaya aid edilir və həmin kateqoriya üçün müəyyən edilmiş norma üzrə azalan qalıq metodu əsasında ayırmalardan istifadə etməklə silinmə aparılır. Bu metodun fəaliyyət mexanizmi aşağıdakı kimidir.

Tutaq ki, müəyyən kateqoriyaya aid olan aktivlər üçün amortizasiya norması  $n$ -ə, aktivin ilkin alınma dəyəri isə 1 pul vahidi təşkil edir. Onda birinci il istismarından sonra aktivin balans üzrə qalıq dəyəri  $(1 - n)$  təşkil edəcəkdir. İkinci ildə də aktivin balans üzrə qalıq dəyərində elə həmin amortizasiya norması tətbiq edilir və ayırma məbləği  $n(1 - n)$  olacaqdır. İkinci ildə aktivin balans dəyərinin  $(1 - n) - n(1 - n)$ , yaxud  $(1 - n)^2$  məbləğinə də azalması baş verir, bununla da silinən məbləğ  $(1 - n)^2$  təşkil edir. Sonrakı ildə də balans dəyəri  $(1 - n)^2 - n(1 - n)^2$ , yaxud məbləği-



nədək  $(1 - n)^3$  azalacaqdır və s. Bir qayda olaraq  $t$  dövründən sonra amortizasiya ayırmaları  $n(1 - n)^t$ , amortizasiya olunmayan kapital bazası isə  $(1 - n)^t$  təşkil edəcəkdir.

Hər bir kateqoriyaya tətbiq olunan amortizasiya normaları təxmini olaraq az və ya çox dərəcədə aktivin xidmət müddətinə uyğun gəlməlidir. Lakin praktikada bu hal həmişə müşahidə edilmir.

İqtisadi aşınma tempinin vergitutma məqsədləri üçün amortizasiya ayırmalarına uyğun gəlmədiyi çoxlu hallar mövcuddur. Belə bir sadə situasiyanı nəzərdən keçirək. Fərz edək ki, aktivlər üzrə kateqoriyaların sayı bilərəkdən azaldılmış və uzunmüddətli və qısamüddətli investisiyalar üçün amortizasiya normaları bir-birindən çox az fərqlənir. Bu halda uzunmüddətli investisiyalar ikinci növ investisiyalara nisbətən daha faydalı olur, ona görə ki, uzunmüddətli qoyuluşlar qısamüddətli investisiyalar kimi daha yüksək olan həmin amortizasiya normaları ilə silinirlər. Bu həm xətti metod, həm də azalan qalıq metodu üçün özünü doğruldur. Digər bərabər şərtlər daxilində müəssisə üçün hansı metodun - xətti, yaxud azalan qalıq metodunun - daha əlverişli (faydalı) olması məsələsinin həlli amortizasiya normalarından və müvafiq diskontlaşdırma amilindən asılıdır. Bu iki metod zamandan asılı olaraq amortizasiya ayırmalarının müxtəlif axınlarını yaratdığına görə bu müqayisənin cari dəyər əsasında aparılması zəruridir.

#### ***Faydalı xidmət müddəti illəri rəqəmlərinin cəmi metodu***

Bu metodun tətbiqi zamanı illik amortizasiya məbləği aktivin ilkin alınma dəyəri nəzərə alınmaqla müəyyən edilir. Bu zaman hər bir il üçün tətbiq olunan amortizasiya norması aşağıdakı kimi müəyyən edilir:

$$n = \frac{T - m + 1}{\sum_{j=1}^T j_i}, \quad (4.6)$$

burada  $T$  - kapital aktivinin xidmət müddəti,  $m$  - müvafiq xidmət ili,  $\sum_{j=1}^T j_i$  - aktivin xidmət müddəti illərinin rəqəmlərinin cəmidir.

Bu üsulun tətbiqi zamanı, xətti metodda olduğu kimi, baza qismində



obyektin ilkin dəyəri götürülür. Lakin amortizasiya ayırmalarının norması əsas vəsaitin hər bir faydalı istifadə ilində dəyişilir. Əsas vəsait obyektinin ilk istifadə illərində daha yüksək amortizasiya məbləği hesablanır, xidmət müddətinin sonuna doğru isə bu məbləğ getdikcə azalır.

Qeyd olunanları konkret nümunə əsasında izah edək. Tutaq ki, müəssisə dəyəri 160,0 min manat olan əsas vəsait obyektini almışdır və onun faydalı istifadə müddəti 5 il təşkil edir. Faydalı xidmət müddəti illəri rəqəmlərinin cəmi metodu əsasında illər üzrə amortizasiya normalarını və amortizasiya məbləğlərini hesablayaq:

a) aşağıdakı qaydada mülahizə yürütməklə hər bir istismar ilinin əvvəlində xidmət müddəti illəri rəqəmlərinin cəmini müəyyən edək: ilk istismar ilində xidmət müddəti 5 il, bir il sonra 4 il, iki il sonra 3 il və i.ə. təşkil edir, cəmi isə  $5+4+3+2+1=15$  olacaqdır.

b) hər bir il üçün amortizasiya ayırmaları normalarını müəyyən edək:

$$1\text{-ci il } (5 : 15) \times 100 \% = 33,3 \%$$

$$2\text{-ci il } (4 : 15) \times 100 \% = 26,7 \%$$

$$3\text{-cü il } (3 : 15) \times 100 \% = 20,0 \%$$

$$4\text{-cü il } (2 : 15) \times 100 \% = 13,3 \%$$

$$5\text{-ci il } (1 : 15) \times 100 \% = 6,7 \%$$

c) illər üzrə amortizasiya ayırmalarının məbləği aşağıdakı kimi hesablanır:

$$1\text{-ci il } 160,0 \times 33,3 : 100 = 53,3 \text{ min man.}$$

$$2\text{-ci il } 160,0 \times 26,7 : 100 = 42,7 \text{ min man.}$$

$$3\text{-cü il } 160,0 \times 20,0 : 100 = 32,0 \text{ min man.}$$

$$4\text{-cü il } 160,0 \times 13,3 : 100 = 21,3 \text{ min man.}$$

$$5\text{-ci il } 160,0 \times 6,7 : 100 = 10,7 \text{ min man.}$$

### ***Amortizasiyanın hesablanması digər qaydaları***

Amortizasiyanın daha az yayılmış metodlarına aiddir:

1) ilkin ayırma metodu. Bu zaman aktivin xidmət müddətinin ilk illərində kapital aktivlərinin daha yüksək payı kompensasiya olunur, qalan amortizasiya olunmayan kapital bazası isə sonrakı illərdə ya xətti metodun, yaxud da azalan qalıq metodunun köməyi ilə amortizasiya olunur;

2) dərhal silinmə metodu. Bu zaman kapital qoyuluşunun bütün də-

yəri aktivin istismarının ilk ili ərzində xərclər kimi çıxılır;

3) keçid (azalan qalıq metodundan xətti metoda) metodu.

Bu metodun tətbiqi halında kapital aktivləri alındıqdan sonrakı müəyyən dövr ərzində azalan qalıq metodu üzrə bu metod üçün müəyyən edilən normalar əsasında amortizasiya olunur. Həmin dövrün sonunda keçid baş verir və amortizasiya olunmayan kapital bazası qalığı xətti metod əsasında bu metod üçün müəyyən edilən normalardan istifadə edilməklə amortizasiya olunur. Praktika da keçid metodunun digər növləri də tətbiq edilir, məsələn a) istənilən iki amortizasiya metodu arasında, deyək ki, azalan qalıq metodundan “ilin rəqəmlərinin cəmi” metoduna keçmək, yaxud b) xətti metod çərçivəsində müxtəlif amortizasiya normaları arasında seçim etmək. Bu halda ilk dövrlərdə hər bir dövr üçün faizli norma istifadə olunur, sonra isə dövründən başlayaraq hər bir dövrdə daha aşağı faizli norma tətbiq olunur.

#### ***Aktivlərin vahid hesabları***

Amortizasiya ayrılmaları ilə bağlı prosedurların sadələşdirilməsi üçün bəzi ölkələrdə əsas fondlar vergi amortizasiyası məqsədləri ilə bir sıra kateqoriyalarda birləşdirilir. Amortizasiya olunan bütün aktivlərin çox da böyük olmayan sayda hesablarda (yaxud kateqoriyalarda) hər il hər bir hesabda müəyyən qalıq faizi çıxılmaqla birləşdirilməsi faktiki olaraq aktivlər üzrə qrupların sayının azalmasını bildirir. Əgər hər bir aktiv üçün dəqiq amortizasiya normasının tərtib edilməsi iqtisadi nəzəriyyədə ideal vergitutma bazasının müəyyən edilməsinə gətirib çıxarması ilə izah edilirsə, vahid hesablar metodunun əsasında isə hesablamaların sadələşdirilməsi istəyi durur.

Ümumiyyətlə, xidmət müddətləri uzun və nisbətən qısa olan aktivlərə münasibətdə daha dəqiq fərqləndirmənin aparılması məqsədi ilə istənilən sayda aktiv kateqoriyalarını işləyib hazırlamaq olar. Lakin inzibati prosedurların yüngülləşdirilməsi üçün müxtəlif aktivlər üzrə kateqoriyaların sayı adətən istənilən minimum səviyyədə saxlanıla bilər. Çox vaxt vergi qanunvericiliyində bütün nəqliyyat vasitələri bir kateqoriyada (baxmayaraq ki, yük maşınları xidməti minik maşınlarından daha tez aşına bilər), bütün istehsal vasitələri və avadanlıqları digər bir kateqoriyada, ofis avadanlığı üçüncü bir kateqoriyada və i. a. birləşdirilə bilər. Kateqoriyaların sayının azaldılması adətən qısa xid-

mət müddətinə malik aktivlərə nisbətən uzun xidmət müddəti olan aktivlər üçün faydalıdır.

Praktikada vahid hesablar adətən daim yenilənir. Belə hesabların idarə olunması zamanı hər il bütün alınan aktivlərin dəyəri həmin kateqoriya üzrə aktivlərin qalığına əlavə edilir, bu və ya digər köhnə aktivin ləğv olunmasından əldə olunan məbləğ isə qalıqdan çıxılır. Yalnız azalan qalıq metodu ilə uyğunlaşdırılan belə sistem istifadə asanlığına görə daha cəlbedicidir. Bundan başqa, o, aktivlərin ləğvi ilə bağlı vergitutma məsələlərini də həll edir. Müəssisənin amortizasiya ayırmaları hər il müəyyən edilmiş amortizasiya normalarının müvafiq kateqoriyalı hesabın balans üzrə qalıq dəyərində vurulması yolu ilə hesablanır.

### ***Azərbaycanda tətbiq olunan amortizasiya barədə***

***Aktivlərin iqtisadi amortizasiyası.*** Aktivlərin iqtisadi amortizasiyası Azərbaycan Respublikası Maliyyə Nazirliyinin 2007-ci il 23 iyul tarixli 1-73/1 sayılı əmri ilə təsdiq edilmiş “Kommersiya təşkilatları üçün Milli Mühəsibat Uçotu Standartları”nda nəzərdə tutulmuş və “Torpaq, tikili və avadanlıqlar” üzrə 7 №-li Milli Mühəsibat Uçotu Standartında öz əksini tapmışdır [5].

Amortizasiya, aktivin istismara verildiyi andan başlayaraq hesablanır, yəni müəssisə rəhbərliyi tərəfindən həmin aktivin müəyyən edilmiş qaydada işləməsi üçün zəruri olan məkan və vəziyyətə gətirildiyi andan və bu aktivin faktiki istifadəsindən asılı olmayaraq hesablanmağa başlanılır. Aktivdən müntəzəm olaraq istifadə edilməməsi faktı amortizasiya dayandırılmasına mütləq səbəb kimi hesab edilməli deyil. Aşağıdakı hallardan hər hansı biri daha tez baş verdikdə, amortizasiyanın hesablanması həmin tarixdə dərhal dayandırılır:

- aktiv satış üçün nəzərdə tutulduqda, lakin həmin tarixdə tam olaraq amortizasiya edilmədikdə;
- aktivin tanınması dayandırıldıqda;
- aktiv tam amortizasiya olunmuş, lakin onun tanınması dayandırılmadıqda.

Aktivin amortizasiya olunan dəyəri onun faydalı istismar müddəti üzrə sistematik olaraq bölüşdürülür.

Torpaq sahələri və binalar özü-özlüyündə ayrıca aktivləri təmsil etdiklərindən, onların hətta bir yerdə əldə edilməsi hallarının baş verməsinə baxmayaraq, ayrı-ayrılıqda uçota alınır. Torpaq sahələri məhdud olmayan faydalı istifadə müddətinə malikdirlər və bu səbəbdən də amortizasiya olunmurlar. Binalar və yaxud tikililər məhdud faydalı istismar müddətinə malik olduqlarından amortizasiya olunurlar. Tikilinin yerləşdiyi torpaq sahəsinin dəyərinin artması tikilinin amortizasiya olunan dəyərinə təsir etmir.

Torpaq, tikili və avadanlıqlar üzrə tətbiq edilən amortizasiya metodu müəssisə tərəfindən aktivdən gözlənilən gələcək iqtisadi səmərənin istehlak sxemini əks etdirməlidir.

Torpaq, tikili və avadanlıqlar üzrə tətbiq edilən amortizasiya metodu ən azı hər maliyyə ilinin sonunda yenidən nəzərdən keçirilir. Əgər aktivdə təcəssüm olunmuş gələcək iqtisadi səmərənin gözlənilən istehlak sxemində əhəmiyyətli dəyişikliklər baş versə, tətbiq edilən amortizasiya metodu həmin dəyişiklikləri əks etdirmək üçün dəyişdirilir.

Aktivin amortizasiya olunan dəyərinin onun faydalı istifadə müddəti üzrə ardıcıl olaraq bölüşdürülməsi üçün müxtəlif amortizasiya metodlarından istifadə edilə bilər. Belə metodlara düz xətt metodu, azalan qalıq metodu və istehsal vahidi metoda aiddir. Düz xətt metodu, aktivin son qalıq dəyərinin dəyişmədiyi təqdirdə, onun faydalı istismar dövrü ərzində daimi ayırmaların həyata keçirilməsi ilə nəticələnir. Azalan qalıq metodu aktivin faydalı istismar dövrü ərzində ayırmaların azalması ilə nəticələnir. İstehsal vahidi metodu isə aktivin istehsal gücü və ya ehtimal olunan istifadəsinə əsaslanan ayırmalar ilə nəticələnir.

**Vergi amortizasiyası barədə.** Azərbycanda tətbiq olunan vergi amortizasiyası azalan qalıq metoduna əsaslanır. Bu Vergi Məcəlləsinin 114-cü maddəsində öz əksini tapmışdır. Həmin maddənin tələblərinə uyğun olaraq sahibkarlıq və qeyri-sahibkarlıq fəaliyyətində istifadə edilən əsas vəsaitlər amortizasiya olunur və amortizasiya ayırmaları tam məbləğdə gəlirdən çıxılır.

Amortizasiya olunan aktivlər üzrə illik amortizasiya normaları aşağıdakı kimi müəyyən edilir:

- binalar, tikintilər və qurğular - 7%-dək;
- maşınlar, avadanlıq və hesablama texnikası - 25%-dək;
- nəqliyyat vasitələri - 25%-dək;
- iş heyvanları - 20%-dək;
- geoloji-kəşfiyyat işlərinə və təbii ehtiyatların hasilatına hazırlıq işlərinə çəkilən xərclər - 25%-dək;
- qeyri-maddi aktivlər - istifadə müddəti məlum olmayanlar üçün 10%-dək, istifadə müddəti məlum olanlar üçün isə illər üzrə istifadə müddətinə mütənasib məbləğlərlə;
- digər əsas vəsaitlər - 20%-dək;

Əsas vəsaitlərin kateqoriyaları üzrə amortizasiya ayırmaları yuxarıda göstərilən hər kateqoriyaya aid olan əsas vəsaitlər üçün müəyyən-ləşdirilmiş amortizasiya normasını həmin kateqoriyaya aid əsas vəsa-itlərin vergi ilinin sonuna qalıq dəyərinə tətbiq etməklə hesablanır.

Hər hansı kateqoriyaya aid olan əsas vəsaitlər üzrə vergi ili üçün müəyyən olunmuş amortizasiya normalarından aşağı norma tətbiq olunduqda, bunun nəticəsində yaranan fərq növbəti vergi illərində amortizasiyanın gəlirdən çıxılan məbləğinə əlavə olunur.

Amortizasiya hesablanması məqsədləri üçün əsas vəsaitlər üzrə vergi ilinin sonuna qalıq dəyərini müəyyən etmək üçün əsas vəsaitlə-rin əvvəlki ilin sonuna qalıq dəyərinə (həmin il üçün hesablanmış amortizasiya məbləği çıxıldıqdan sonra qalan dəyər) cari ildə daxil ol-muş əsas vəsaitlərin dəyəri, habelə cari ildə təmir xərclərinin məh-dudlaşdırmadan artıq olan hissəsi əlavə edilməli, vergi ilində təqdim edilmiş və ya qalıq dəyəri 100 manatdan və ya ilkin dəyərinin 5 fa-izindən az olan əsas vəsaitlərin qalıq dəyəri çıxılmalıdır.

Əsas vəsaitlərin təqdim edilməsindən əldə olunan məbləğ həmin əsas vəsaitlərin qalıq dəyərindən artıqdırsa, yaranmış fərq gəlirə daxil edilir. İlin sonuna əsas vəsaitin qalıq dəyəri 100 manatdan və ya ilkin dəyərinin 5 faizindən az olduqda, qalıq dəyərinin məbləği gəlirdən çı-xılır. Əsas vəsaitlərin təqdim edilməsindən əldə olunan məbləğ, hə-min əsas vəsaitlərin qalıq dəyərindən azdırsa, yaranmış fərq gəlirdən çıxılır.

Torpaq, incəsənət əsərləri, nadir tarixi və memarlıq abidələri olan binalar, qurğular (tikililər), həmçinin köhnəlməyə məruz qalmayan aktivlər amortizasiya olunmur. Bu aktivlərə aşağıdakılar aiddir:

- elmi-tədqiqat, tədris və təcrübə məqsədi üçün kabinetlərdə və laboratoriyalarda istifadə edilən avadanlıqlar, eksponatlar, nümunələr, fəaliyyətdə olan və olmayan modellər, maketlər və başqa əyani vəsaitlər;

- məhsuldar heyvanlar (damazlıq inəklər, camışlar, madyanlar, dəvələr, marallar, donuzlar, qoyunlar, keçilər, döllük buğalar, kəllər, ayğırlar, nərlər, qabanlar, qoçlar, təkələr və bunlar kimi digər məhsuldar heyvanlar);

- heyvanxanalarda və digər analoji müəssisələrdə olan heyvanat aləminin eksponatları;

- istismar vaxtı çatmayan çoxillik əkmələr;

- kitabxana fondları, kinofondlar (video, audio, foto), səhnə rekvizitləri, muzey sərvətləri (eksponatlar);

- tam amortizasiya olunmuş əsas vəsaitlər, onlar istismara yararlı olduğu hallarda;

- konservasiya edilmiş əsas vəsaitlər;

- ümumi istifadədə olan avtomobil yolları;

- ümumi istifadədə olan parklardakı avadanlıqlar;

- istismara verilməmiş anbarda olan əsas vəsaitlər.

#### ***Xarici ölkələrdə tətbiq olunan vergi amortizasiyası normaları***

İƏİT-ə üzv olan bəzi ölkələrdə binalar və maşınlar üzrə vergi amortizasiyası normaları barədə məlumatlar 4.3 sayılı cədvəldə verilmişdir.

Müxtəlif ölkələrdə istifadə olunan metodların və normaların müxtəlifliyinin ibrətamiz olması qeyd edilməlidir. Məsələn, ötən əsrin 80-ci illərində İtaliya, Lüksemburq və Portuqaliyada, 1991-ci ildən başlayaraq isə Yunanıstanda xətti metod tətbiq edilmişdir. Digər tərəfdən, Yaponiya, İsveçrə və İspaniyada azalan qalıq metoduna üstünlük verilmişdir. 80-ci illərdə Böyük Britaniyada binalar və maşınların dəyərinin 50 faizi həcmində ilkin ayırmalara icazə verilirdi, İrlandiyada isə hətta onların tam dəyərinin dərhal silinməsi hüququ verilmişdi. Keçid metodu (azalan qalıq metodundan xətti metoda) Belçikada, həmçinin Fransa və Almaniyada (yalnız maşınlar üçün) istifadə olunur.

**Cədvəl 4.3.**

**İƏİT ölkələrində istehsal binaları və sənaye maşınları  
üzrə tipik amortizasiya normaları**

| Ölkələr         | 1980-1984                  |                                | 1984-1990                                                |                                                                                                     | 1991-ci ildən sonra                 |                              |
|-----------------|----------------------------|--------------------------------|----------------------------------------------------------|-----------------------------------------------------------------------------------------------------|-------------------------------------|------------------------------|
|                 | Binalar                    | Maşınlar                       | Binalar                                                  | Maşınlar                                                                                            | Binalar                             | Maşınlar                     |
| Belçika         | 10%AQMx7, sonra 5%XM       | 40%AQMx2, sonra 20%XM          | 10%AQMx7, sonra 5%XM                                     | 40%AQMx2, sonra 20%XM                                                                               | 10%AQMx7, sonra 5%XM                | 40%AQMx7, sonra 20%XM        |
| Danimarka       | 6%XMx10, sonra 2%XM        | 22,5% $\times$ 1, sonra 30%AQM | 6%XMx10, sonra 2%XM                                      | 25% $\times$ 1, sonra 30%AQM                                                                        | 6%XMx10, sonra 2%XM                 | 30%AQM                       |
| Almaniya        | 2%XM                       | 20%AQMx5, sonra 10%XM          | 5%XMx8, sonra 2,5%XMx5, sonra 1,25%XM                    | 20%AQMx5, sonra 10%XM                                                                               | 10%XMx4, sonra 5%XMx3, sonra 2,5%XM | 30%AQMx4, sonra 10%XM        |
| Yunanıstan      |                            |                                |                                                          |                                                                                                     | 8%XM                                | 20%XM                        |
| İspaniya        | 7,5%AQM                    | 20%AQM                         | 7,5%AQM                                                  | 20%AQM                                                                                              | 7,5%AQM                             | 20%AQM                       |
| Fransa          | 5%XM                       | 27,8%AQMx7, sonra 11,1%XM      | 5%XM                                                     | 27,8%AQMx7, sonra 11,1%XM                                                                           | 5%XM                                | 35,7%AQMx5, sonra 5,5%XM     |
| İrlandiya       | 100%                       | 100%                           | 100%                                                     | 100%                                                                                                | 50% $\times$ 1, sonra 4%XM          | 50% $\times$ 1, sonra 5,5%XM |
| İtaliya         | 7%XM                       | 15,5%XM                        | 7%XM                                                     | 15,5%XM                                                                                             | 5%XM                                | 17,5%XMx4, sonra 10%XM       |
| Lüksemburq      | 4%XM                       | 20%XM                          | 4%XM                                                     | 20%XM                                                                                               | 4%XM                                | 30%AQMx2, sonra 20%XM        |
| Hollandiya      | 6,6%AQM                    | 25%AQMx3, sonra 12,5XM         | 6,6%AQM                                                  | 25%AQMx3, sonra 12,5XM                                                                              | 6,6%AQM                             | 25%AQMx3, sonra 12,5XM       |
| Portuqaliya     | 4%XM                       | 20%XM                          | 4%XM                                                     | 20%XM                                                                                               | 5%XM                                | 31,25%XM                     |
| Böyük Britaniya | 50% $\times$ 1, sonra 4%XM | 100%                           | 25% $\times$ 1, sonra 4%XM                               | 50% $\times$ 1, sonra 25%AQM                                                                        | 4%XM                                | 25%AQM                       |
| Yaponiya        | 3,5%AQM                    | 23%AQMx9                       | 3,5%AQM                                                  | 23%AQMx9                                                                                            | 6,6%AQM                             | 30%AQMx9                     |
| İsveçrə         | 8%AQM                      | 30%AQM                         | 8%AQM                                                    | 30%AQM                                                                                              | 8%AQM                               | 30%AQM                       |
| ABŞ             | 3,5%XM                     | 18,8%AQMx2, sonra 12,5%XM      | Xətti metod üzrə: 1-10-cü illər -6%, Sonrakı illər - 5%. | Xətti metod üzrə: 1-ci il - 8%, 2-ci il - 14%, 3-cü il - 12%, 4-6-cı illər -10%, 7-10-cü illər - 9% | 3,2%XM                              | 28,6%AQMx3, sonra 9,1%XM     |

Cədvəldəki işarələr aşağıdakı mənalara ifadə edir:

XM - xətti metod, AQM - azalan qalığ metod.

10%AQMx7, sonra 5%XM yazılışı bildirir ki, qeyd olunan aktiv 7 il ərzində 10 faiz dərəcə ilə azalan qalığ metodu üzrə, sonra isə 5% dərəcə ilə xətti metod əsasında tam amortizasiya olunur.

Digər keçid formalarına (xətti metod üzrə daha yüksək normadan aşağı normaya keçid) Danimarkada (bina və maşınlar üçün) və Almaniya (yalnız binalar üçün) rast gəlinir. Nəhayət, 80-ci illərin ortala-

rında ABŞ-da dəyərin sürətli ödənilməsi sistemi çərçivəsində amortizasiya barədə qaydaların mürəkkəb kompleksi qəbul edilmişdi.

#### ***4.3.3. Maddi dövriyyə vəsaitləri ehtiyatlarının dəyərinin qiymətləndirilməsi***

Təsərrüfat fəaliyyəti prosesində bu və ya digər müəssisə maddi dövriyyə vəsaitləri ehtiyatına malik olur. Bura xammal, materiallar, bitməmiş istehsal, hazır məhsul və s. daxildir. Bu vəsaitlər son nəticədə müəssisə tərəfindən gəlir əldə edilməsi üçün istifadə olunur. Maddi dövriyyə vəsaitləri ehtiyatları kimi belə cari aktivlərin saxlanması müəssisə üçün üç tip məsrəflərlə bağlıdır. Birincisi, bu anbar xərcləridir. Müəssisə bu cür xərcləri çəkdikcə, onları özünün gəlirlərindən çıxır. İkincisi, bu məsrəflər maddi dövriyyə vəsaitləri ehtiyatlarının maliyyələşdirilməsi ilə bağlıdır. Digər kapital aktivlərində olduğu kimi, yol verilən çıxılmalar yalnız kreditlər və digər borclar üzrə faizlərə münasibətdə həyata keçirilir, səhmlərin buraxılışı yolu ilə maliyyələşdirmədə isə bilavasitə gəlirdən çıxılmalara yol verilmir. Üçüncüsü, ehtiyatlara aid edilən qiymətlilərin faktiki dəyəri mövcuddur. Bu dəyər yalnız o halda gəlirlərdən çıxıla bilər ki, həmin mal istehsal prosesində istifadə üçün ehtiyatdan çıxarılmış olsun. Bu paraqraf elə bu məsələnin həllinə də həsr olunmuşdur.

#### ***Maddi dövriyyə vəsaitləri ehtiyatlarının dəyərinin qiymətləndirilməsi prinsipləri***

Uçot və hesabatın standart prinsiplərinə uyğun olaraq maddi dövriyyə vəsaitləri ehtiyatları bu ehtiyatların alınma qiymətinin hər hansı gələcək zaman anında bazar şərtlərinin dəyişməsi, yaxud qiymət artımı səbəbindən cari qiymətdən fərqlənə biləcəyinə baxmayaraq adətən ilkin alınma, yaxud istehsal dəyəri üzrə qiymətləndirilir. Maddi dövriyyə vəsaitləri ehtiyatlarının dəyərinin qiymətləndirilməsi üçün müxtəlif xərc məbləğlərinə və nəticədə müxtəlif vergi öhdəliklərinə gətirib çıxaran iki əsas kriteridən istifadə olunur. Bununla bağlı olaraq müəssisə ehtiyatların dəyərinin qiymətləndirilməsinin konkret prinsipi



pinin tətbiqi barədə qərar qəbul etməlidir. Ona görə ki, adətən vergi qanunvericiliklərində heç bir əsas olmadan qısa vaxt müddətindən sonra bir metoddan digərinə keçidə yol verilmir.

Birinci prinsip FIFO adlanır və digərlərindən daha əvvəl, yaxud birinci alınmış və nəticədə dəyəri ilkin olaraq gəlirdən çıxılan xərclərə aid edilən malların hərəkətini nəzərdə tutur. İkinci şərti prinsip LİFO adlanır və nəzərdə tutur ki, ilk növbədə yaxın müddətdə, yaxud sonuncu alınan malların dəyəri gəlirdən çıxılan xərclərə aid edilməlidir. Qeyd edək ki, sabit qiymətlər şəraitində bu iki prinsip arasında seçim barədə məsələ tezliklə öz əhəmiyyətini itirir, ona görə ki, həm FIFO, həm də LİFO metodları üzrə qiymətləndirmə, yaxud malların silinməsi eyni bir nəticəni verəcəkdir. Lakin yüksək inflyasiya şəraitində bu metodlar müəssisə üçün müxtəlif qiymətləndirmələrə və vergi öhdəliklərinə gətirib çıxarır.

FIFO və LİFO prinsiplərindən fərqli daha bir metoddan - orta dəyər prinsipindən istifadə olunur ki, bu zaman ehtiyatdan çıxarılan mal ehtiyatda olan qalan malların orta dəyəri üzrə gəlirdən çıxılan xərclərə aid edilir.

### ***Ehtiyatların dəyərinin qiymətləndirilməsi metodları, ilkin dəyərin və mümkün xalis satış dəyərinin hesablanması üsulları***

Azərbaycan Respublikasında ehtiyatların dəyərinin *iqtisadi baxımdan qiymətləndirilməsi və uçotunun aparılması qaydaları* Azərbaycan Respublikası Maliyyə Nazirliyinin 2007-ci il 23 iyul tarixli 1-73/1 sayılı əmri ilə təsdiq edilmiş “Kommersiya təşkilatları üçün Milli Mühəsibat Uçotu Standartları”nda nəzərdə tutulmuş və “Ehtiyatlar” üzrə 8 №-li Milli Mühəsibat Uçotu Standartında öz əksini tapmışdır [5].

Ehtiyatların ilkin dəyərinin qiymətləndirilməsində daha dürüst nəticəyə nail olmaq üçün tətbiq edilməsi məqsədəuyğun sayılan *normativ məsrəflər metodu və ya pərakəndə satış qiyməti metodundan* istifadə edilə bilər. Normativ məsrəflər metodu xammalın, materialların, sərf edilən əməyin, səmərəliliyin və istehsal gücünün istifadəsinin normativ dərəcələrini nəzərə alır. Onlar mütəmadi olaraq təhlil edilir və lazım gəldikdə, cari şərtlər nəzərə alınmaqla onlara yenidən baxılır.

Pərakəndə ticarətdə eyni marjalı çoxsaylı və tez-tez dəyişən mallardan ibarət olan ehtiyatların qiymətləndirilməsi zamanı hər hansı di-

gər metoddan istifadə edilməsi məqsəduyğun olmadığı üçün pərakəndə satış qiyməti metoduna üstünlük verilir. Ehtiyatların ilkin dəyəri satış qiymətinin müvafiq faiz dərəcəsilə ifadə olunmuş ümumi marja dəyərində azaldılması vasitəsilə müəyyənləşdirilir. Tətbiq edilən faiz dərəcəsi ilkin satış qiymətindən aşağı qiymətləndirilmiş ehtiyatların təsirini də özündə əks etdirir. Adətən, pərakəndə ticarətin hər bir bölməsi üçün orta faiz dərəcəsi tətbiq edilir.

Ehtiyatların ilkin dəyəri “ilk mədaxil - ilk məxaric” (FİFO) və ya çəkili orta dəyər düsturu əsasında hesablanı bilər. Müəssisə, ehtiyatların ilkin dəyərinin hesablanmasıda tətbiq etdiyi eyni düsturu xüsusiyyəti və istifadə edilməsi baxımından eyni olan bütün ehtiyatlara tətbiq etməlidir. Müxtəlif xüsusiyyətlərə malik olan və müəssisə tərəfindən müxtəlif cür istifadə edilən ehtiyatların ilkin dəyərini hesablamaq məqsədilə müxtəlif üsullardan istifadə edilə bilər.

Adətən bir-birini əvəz edə bilməyən ayrı-ayrı maddələr üzrə ehtiyatların və xüsusi layihələr üçün istehsal edilmiş və nəzərdə tutulmuş mal və xidmətlərin ilkin dəyəri onlara çəkilmiş fərdi məsrəflərin spesifik identifikasiyası vasitəsilə müəyyənləşdirilməlidir. Məsrəflərin spesifik identifikasiyası konkret məsrəflərin ehtiyatların müəyyən vahidlərinə aid edilməsini nəzərdə tutur. Bu qayda ilə uçotun aparılması xüsusi layihələrə aid edilməsi məqsədilə satın alınan və ya istehsal edilən mallara uyğundur. Lakin məsrəflərin spesifik identifikasiyası ehtiyatların çoxlu sayda bir-biri ilə əvəzləşdirilə bilən vahidlərinin mövcud olduğu halda məqsəduyğun hesab edilmir.

Ehtiyatların ilkin dəyəri hər hansı səbəbdən tam əvəzləşdirilə bilmədikdə, bu dəyər mümkün xalis satış dəyərində silinməlidir. Ehtiyatların dəyərinin öz ilkin dəyərindən mümkün xalis satış dəyərində silinməsi təcrübəsi aktivlərin satışından və ya istifadəsindən əldə edilməsi gözlənilən məbləğdən artıq dəyərlə qiymətləndirilməməsi fikrini əks etdirir.

Adətən, ehtiyatlar mümkün xalis satış dəyərində maddə-maddə silinir. Buna baxmayaraq, bəzi hallarda bir-biri ilə bağlı və ya oxşar olan obyektləri birləşdirmək məqsəduyğun sayılır. Belə vəziyyət eyni çeşidli və təyinatlı, bir coğrafi ərazidə istehsal edilmiş və satılan, eyni cür istifadə edilən və təcrübədə eyni çeşidli mallardan ayrı qiymətləndirilməsi mümkün olmayan ehtiyatların maddələri ilə baş verə

bilər. Ehtiyatların öz təsnifləşdirilməsinə əsasən (məsələn, hazır məhsulun və ya konkret sahəyə və ya coğrafi seqmentə aid bütün malların) silinməsi məqsədmüvafiq hesab edilmir.

Mümkün xalis satış dəyərinin qiymətləndirilməsi üçün qiymətləndirmənin aparıldığı tarixdə satılması ehtimal edilən ehtiyatların dəyərinə dair mövcud olan dəlillərdən daha etibarlısına istinad edilir. Bu hesablamalar hesabat dövrünün bitməsindən sonra baş verən hadisələrə birbaşa bağlı olan qiymətin və ya ilkin dəyərin dəyişməsinə o zaman nəzərə alınmalıdır ki, həmin hadisələr hesabat dövrünün sonunda mövcud olan şəraitləri təsdiqləsin. Mümkün xalis satış dəyərinin hesablanması zamanı həmçinin ehtiyatın saxlanma məqsədi də nəzərə alınmalıdır.

Ehtiyatların istehsalı üçün nəzərdə tutulmuş xammal və digər materiallar, onların təşkil edəcəyi hazır məhsulun ilkin dəyərinə, və ya ondan artıq qiymətə satılması ehtimal edildikdə, həmin ehtiyatların ilkin dəyərindən aşağı olan dəyərə qədər silinməsi aparılmır. Lakin, xammalın qiymətinin azalması hazır məhsulun ilkin dəyərinin mümkün xalis dəyərindən artıq olduğunu göstərdiyi halda, xammal mümkün xalis satış dəyərində silinir. Belə hallarda, xammal və materialların əvəz edilməsi üzrə məsrəflər onların mümkün xalis satış dəyərinin mövcud ölçülərindən ən doğrusu hesab edilə bilər.

Hər növbəti hesabat dövründə mümkün xalis satış dəyərinin yenidən qiymətləndirilməsi aparılmalıdır. Əvvəlki dövrlərdə ehtiyatların ilkin dəyərindən aşağı olan hər hansı dəyərə qədər silinməsi hallarını yaratmış səbəblər artıq mövcud olmadıqda və ya iqtisadi vəziyyətin dəyişməsi səbəbindən mümkün xalis satış dəyərinin artmasına dair açıq-aydın dəlil mövcud olduqda, silinmiş məbləğ ehtiyatların yeni balans dəyərini ilkin dəyərdən və yenidən qiymətləndirilmiş mümkün xalis satış dəyərindən daha az olan dəyərə uyğunlaşdırılmaqla qaytarılır.

Maddi dövriyyə vəsaitləri ehtiyatlarının *vergitutma məqsədləri üçün qiymətləndirilməsi və uçotunun aparılması qaydaları* Azərbaycan Respublikası Vergi Məcəlləsinin 139-cu maddəsində öz əksini tapmışdır [2].

Belə ki, vergi ödəyicisi özünün mülkiyyətində olan və sonradan satılmaq, yaxud məhsul istehsalı, işlər görülməsi və ya xidmətlər göstə-

rilməsində istifadə olunmaq üçün nəzərdə tutulan hər hansı malı əmtəə-material ehtiyatlarına aid etməlidir. Əmtəə-material ehtiyatlarının uçotunu apararkən vergi ödəyicisi istehsal etdiyi, yaxud satın aldığı malların istehsal xərclərinə və ya satınalma qiymətlərinə əsasən müəyyənləşdirilən dəyərini uçotda əks etdirməyə borcludur. Vergi ödəyicisi bu malların saxlanmasına və nəql olunmasına çəkilən xərcləri də onların dəyərinə daxil etməlidir.

Əmtəə-material ehtiyatlarının uçotunu apararkən vergi ödəyicisi mənəvi cəhətdən köhnəlmiş və ya dəbdən düşmüş qüsurlu malın, yaxud digər səbəblər üzündən istehsalına çəkilmiş xərclərdən (satınalma qiymətindən) yüksək qiymətə satıla bilməyən malın (məhsulun) dəyərini onların satıla biləcəyi qiyməti əsas götürməklə qiymətləndirilə bilər.

Vergi ödəyicisi onun ixtiyarında olan malların fərdi uçotunu aparmırsa, o, əmtəə-material ehtiyatlarının uçotunu orta maya dəyəri ilə qiymətləndirmə metodundan istifadə etməklə aparmaq hüququna malikdir.

#### ***Vergilərin maddi dövriyyə vəsaitləri ehtiyatlarının dəyərinin qiymətləndirilməsi metoduna təsiri***

Yüksək inflyasiya şəraitində müəssisə üçün yuxarıda nəzərdən keçirilən prinsiplərdən hansının daha faydalı olduğunu nəzərdən keçirək.

LİFO metodundan istifadə zamanı qiyməti daha yüksək olan (daha gec alınan) mallar birinci növbədə, yəni qiyməti aşağı olan (daha əvvəl alınan) mallara nisbətən daha tez gəlirdən çıxılmalara aid edilir. Ona görə də hesabat dövrünün (ilinin) sonuna maddi dövriyyə vəsaitləri ehtiyatlarının dəyəri son qiymətlər əsasında qiymətləndirilən istifadə olunan, yaxud reallaşdırılan ehtiyatlar nəzərə alınmaqla müəyyən edilir. Nəticədə hesablanan nominal mənfəət inflyasiyanın təsiri altında daha az ehtimalla təhrif olunacaqdır, yəni LİFO metodu müəssisə üçün daha az hesabat mənfəətinin alınmasına gətirib çıxaracaqdır və onun vergi öhdəlikləri inflyasiya hesabına əsassız olaraq artmaya məruz qalmır. Başqa sözlə, LİFO metodundan istifadə zamanı maddi dövriyyə vəsaitləri ehtiyatlarının “saxlanmasının vergi məsrəfləri” çox da yüksək olmur. Bu səbəbdən də bir sıra ekspertlər qiymətlərin səviyyəsinin yük-

səlməsi dövründə bu metoddan istifadəni tövsiyə edirlər.

FIFO metodunun tətbiqi halında bunun əksi özünü doğruldur: qiyməti nisbətən aşağı olan (daha əvvəl alınmış) mallar qiyməti yüksək olan (sonradan alınmış) mallardan əvvəl gəlirdən çıxılan xərclərə aid edilir. Beləliklə, ilin sonuna maddi dövriyyə vəsaitləri ehtiyatının dəyəri daha əvvəl alınmış malların qiymətləri əsasında hesablanır; nəticədə inflyasiya dövründə təqdim edilmiş ehtiyatlar onların əvəzetmə dəyərindən aşağı qiymətləndirilir. Beləliklə, LIFO metodu tətbiq edilən situasiya ilə müqayisədə ehtiyatların “saxlanması vergi məsrəfləri” daha yüksək olur, ona görə ki, maddi dövriyyə vəsaitləri ehtiyatlarının dəyərinin qiymətləndirilməsinin bu metodu (FIFO) hesabat dövrünün sonuna müəssisə üçün daha yüksək nominal mənfəətin və daha yüksək vergi məbləğinin alınmasına gətirib çıxarır.

Hüquqi şəxslərin mənfəət vergisinin yalnız bir vergitutma dərəcəsinin mövcudluğunu nəzərə alsaq, onda ödənilməli olan vergilərin cari məbləği LIFO-ya nisbətən FIFO halında daha yüksək olacaqdır. Lakin LIFO metodunu istifadə edən müəssisənin ehtiyatlarının tamamilə qurtardığı situasiyada onun bu mühasibat hesablamaları nəticəsində əldə edəcəyi fayda da aşağı olacaqdır. Məsələ burasındadır ki, müəssisə daha əvvəllər yığılmış qiyməti nisbətən aşağı olan mallardan istifadəyə başladıqca, həmin malları daha aşağı qiymətlə gəlirdən çıxılan xərclərə aid etməyə bilməzdi. Bununla da o, maddi dövriyyə vəsaitləri ehtiyatları tükəndikcə, özünün artan mənfəətinə hesablanan daha yüksək verginin ödənilməsindən yayına bilmir. LIFO metodundan istifadə edən müəssisənin ehtiyatlarının tamamilə qurtardığı ən son situasiyada gəlirdən çıxılmalı olan istifadə edilən ehtiyatların son dəyəri FIFO metodundan istifadə olunan məbləğlə identik (eyni) olacaqdır. Nəticədə LIFO metodunu tətbiq edən müəssisənin maddi dövriyyə vəsaitləri ehtiyatları tam tükəndiyi halda son vergi öhdəlikləri FIFO metodunu istifadə edən müəssisənin vergi öhdəlikləri ilə bərabər olacaqdır. Belə halda LIFO metodunu tətbiq edən müəssisələr vergitutma baxımından özlərinin maddi dövriyyə vəsaitləri ehtiyatlarını azaltmamağa, yaxud onları daha yüksək səviyyədə saxlamağa maraqlı olacaqlar.

Lakin praktikada LIFO və FIFO metodları arasında seçimə təsir edən qeyri-vergi amilləri də mövcuddur. Məsələn, LIFO metodu əsasında fəaliyyət göstərən müəssisə daha az hesabat mənfəətinə, həm-

çinin daha aşağı balans dəyərində malik olacaqdır. Bu xarakteristikalar bazar siqnalları olmaqla müəssisə barədə yaxşı olmayan təəssürat yarada bilər. Beləliklə, nəzərə alsaq ki, praktikada müəssisə vəsaitlər üçün bazara müraciət etməli olur, onda LİFO metodundan istifadə onun üçün faydalı olmur. Bundan əlavə, LİFO metodunu tətbiq edən müəssisə tez-tez hallarda, xüsusilə də maddi dövriyyə vəsaitləri ehtiyatlarının tükəndiyi dövrlərdə daha əhəmiyyətli silkələnmələrə məruz qalır. Lakin bundan fərqli olaraq FIFO metodu üzrə işləyən müəssisələrin mənfəət axınları nisbi sabitliyi ilə fərqlənir. Eyni zamanda, LİFO sistemi FIFO-ya nisbətən uçuşun aparılmasına daha əhəmiyyətli xərcləri tələb edə bilər.

Beləliklə, vergitutma mülahizələri əsasında elə görünə bilər ki, yüksək inflyasiya dövründə vergilər ödənildikdən sonra maksimum vəsaitlər axını əldə etməyə çalışan müəssisələr LİFO metodunda istifadə etməlidirlər. Lakin konkret şirkətlər üçün xarakterik olan yuxarıda nəzərdən keçirilən bir sıra digər mülahizələr isə bu metodun geniş yayılmasını məhdudlaşdıra bilər.

#### ***4.3.4. Zərərin keçmiş və gələcək dövrlərə keçirilməsi***

Təsərrüfat fəaliyyətinin təbiəti elədir ki, iqtisadi subyektlər daim riskə getməli olurlar. Uğur qazanan şirkətlər mənfəət qismində mükafat əldə edirlər. Ona görə ki, vergi qanunvericiliyi bütün rentabelli hüquqi şəxslərdən mənfəət vergisinin ödənilməsinə tələb edir. Müəssisə risk nəticəsində zərəre düşdükdə isə nəyin baş verdiyini aydınlaşdıraraq. Düşünülmüş şəkildə qurulmuş vergi sistemi potensial zərərlər doğura bilən risklərə gedən müəssisələri ayırı-seçkiliyə məruz qoymamalıdır, ideal halda müəssisənin əsas fəaliyyətindən əldə edilən zərərlərə mənfəətə simmetrik olaraq baxılmalıdır. Başqa sözlə, əgər rentabelli müəssisələr mənfəətdən vergi ödəyirlərsə, onda zərərlə işləyən müəssisələr də vergiləri geri almaq hüququna malik olmalıdırlar. Əksər ölkələrdə hüquqi şəxslərin vergitutma sistemində özlərinin hesabatına “vergi zərərləri” kimi daxil etdiyi məlum vergi güzəştlərinin verilməsinin zəruriliyi qəbul edilir, lakin həm müsbət, həm də mənfəi vergi öhdəliklərinin sim-

metrik statusunu nəzərdə tutan zərərlərin kompensasiya edilməsinin təkmil mexanizmi ideal bir məqsəd olaraq qalır.

Adətən dövlət orqanları mənfəət vergisinə münasibətdə kompensasiya məqsədləri üçün vergilərin tam məbləğdə qaytarılmasının daxil edilməsinə qarşı çıxış edirlər, ona görə ki, bu ilk növbədə, dövlət büdcəsinin gəlirlərinin itkisi deməkdir. Büdcə vəsaitlərinin məhdudluğu zamanı büdcə gəlirlərinin itkisi ilə bağlı təhlükənin kifayət qədər qanunauyğun olmasına baxmayaraq daha uzunmüddətli perspektivdə bu təhlükənin nə qədər əsaslı olması barədə məsələ iqtisadi ədəbiyyatda həll edilməmiş qalır. Zərərin keçirilməsinin tərəfdarları hesab edirlər ki, zərərlə işləyən müəssisələrə hazırda verilən kompensasiya bu müəssisələr tərəfindən rəqabət qabiliyyəti bərpa olunduqca, hətta gələcək vergi məbləğlərinin cari dəyərini dəqiq müəyyən etmək mümkün olmadıqda belə, vergi gəlirlərinin gələcək artımı ilə müşaiyət olunacaqdır. Lakin zərərlərin bilavasitə ayrı-ayrı müəssisələrə dərhal və tam qaytarılması praktikası ümumiyyətlə olmadığına görə gətirilən bu arqumentlər dövlət orqanları tərəfindən ciddi qəbul edilmir. Onlar, xüsusilə də vergi orqanları hesab edirlər ki, müasir dövrdə bazar iqtisadiyyatının mövcud olduğu cəmiyyətlərdə hüquqi şəxslərin vergitutma sisteminə daxil edilmiş zərərlərin tam nəzərə alınması istənilən vergi ilində vergi gəlirlərinin azalmasını yaradacaqdır. Bundan əlavə, tam kompensasiya əleyhdarları həmçinin hesab edirlər ki, kapital qoyuluşları üçün yeni imkanlar yaradan dəyişən iqtisadi şərtlər iqtisadiyyat nöqtəyi-nəzərindən az effektiv və mənəvi köhnəlmiş şirkətlərin bağlanması zəruriliyini bildirir. Lakin zərərlərin nəzərə alınması hesabına tam kompensasiya edilməsi belə müəssisələrin dağılmasını gecikdirir və bununla da kapitalı və məhdud resursları bir-biri ilə əlaqələndirir.

### ***Zərərlərin gələcək və keçmiş dövrlərə keçirilməsi***

Praktikada vergi qanunvericiliyi vergilər nöqtəyi-nəzərindən zərərli olan müəssisələrə zərərlərin qismən nəzərə alınması hesabına kompensasiya edilməsi imkanını verir. Əksər vergitutma sistemlərində vergi zərərlərinin gələcək dövrlərə ya qeyri-məhdud, yaxud da müəyyən vaxt intervalı ərzində keçirilməsinə yol verilir. Bununla bərabər belə keçirilmə faizsiz həyata keçirilir. Təbii ki, cari dəyər nöqtəyi-nə-



zərindən zərərlərin faizlərlə birlikdə gələcək dövrlərə keçirilməsi vergilərin dərhal geri qaytarılmasına bərabərdir. Zərərin faizsiz olaraq gələcək dövrlərə keçirilməsinin cari dəyəri vaxt keçdikcə azaldığına görə, belə keçirilmə nəticəsində vergilərə gələcək qənaət də hər şeydən əvvəl vaxt keçdikcə azalacaqdır.

Lakin bir sıra ölkələrdə zərərlərin keçmiş dövrlərə məhdud keçirilməsinə icazə verilir. Adətən bu hüquq vergi baxımından zərərli işləyən yalnız o şirkətlərə şamil edilir ki, onlar zərərin əldə edildiyi dövrdən əvvəlki illərdə vergi şəklində hər hansı məbləğ ödəmiş olsunlar. Cari ildəki vergi zərərləri əvvəlki illərdə (adətən 3, yaxud 5 ildən çox olmayan müddətdə) ödənilən məbləğdən yüksək olmadıqda, zərərinin əvvəlki illərə keçirilməsinə yol verilən şirkət vergi ödənişlərini geri ala bilər. Vergi zərərləri barədə bu qayda məhdud xarakterə malikdir, belə ki, müəssisənin cari ildə keçmiş dövrlərə keçirilməli olan potensial həcmdən yüksək məbləğdə vergi zərərləri ola bilər. Digər bir halda müəssisə bir neçə ardıcıl illər ərzində ümumi məbləği keçmiş dövrlərə keçirilməli olan potensial həcmdən yüksək məbləğdə vergi zərərlərini daşıya bilər.

Keçmiş dövrlərə keçirilməsinə yol verilməyən zərərlər adətən gələcək vergi öhdəlikləri hesabına sonrakı dövrlərə keçirilə bilər. Zərərlərin keçmiş dövrlərə keçirilməsinin dövlət büdcəsində gərginlik yarada biləcəyinə baxmayaraq onun əsas çatışmazlığı ondan ibarətdir ki, yeni yaradılan müəssisələr daha yetkin müəssisələrə nisbətən əlverişsiz vəziyyətdə olacaqlar. Bunun da əsas səbəbi ondadır ki, yeni müəssisələr zərərlərin keçmiş dövrlərə keçirilməsi və bununla da bu güzəştdən istifadə imkanlarından məhrumdurlar.

Azərbaycan Respublikasının vergi qanunvericiliyində zərərlərin gələcək hesabat dövrlərinə keçirilməsi nəzərdə tutulmuşdur. Bu Vergi Məcəlləsinin 121-ci maddəsində öz əksini tapmışdır. Belə ki, həmin maddənin birinci hissəsində müəssisənin gəlirlərdən çıxılmasına yol verilən xərclərinin gəlirdən artıq olan hissəsinin beş ilədək davam edən sonrakı dövrə keçirilməsi və illər üzrə məhdudiyyət qoyulmadan həmin illərin mənfəəti hesabına kompensasiya edilməsi nəzərdə tutulur.

Eyni zamanda, həmin maddənin ikinci hissəsində göstərilir ki, fiziki şəxsin sahibkarlıq fəaliyyətindən əldə edilən ümumi gəlirindən çı-



xılmasına yol verilən xərclərinin belə ümumi gəlirdən artıq olan hissəsi digər gəlirlərdən çıxıla bilməz, lakin gələcək dövrlərdə sahibkarlıq fəaliyyətindən ümumi gəlir hesabına kompensasiya edilməsi üçün beş ilədək davam edən sonrakı dövrə keçirilə bilər.

### ***Zərərlərin qismən keçirilməsinin investisiyalara təsiri***

Zərərlərin qismən nəzərə alınmasının hüquqi şəxslərin mənfəət vergisi üçün xarakterik olan stimullarının strukturuna hansı qaydada təsir etdiyini aydınlaşdırmaq. Bu təsir iki sahədə özünü daha qabarıq şəkildə ifadə edir: birincisi bu yeni investisiyaları, ikincisi isə müəssisənin maliyyə strukturunu əhatə edir. Bunların hər birini nəzərdən keçirək.

Məlum olduğu kimi, zərərlərin qismən (tam olmayan məbləğdə) nəzərə alınması müəssisələrin investisiyalara olan marağını azaldır. Qeyd edək ki, əgər amortizasiya ayırmaları hesablandıqca, onların gəlirdən çıxılmasına yol verilsə, onda istənilən müəssisə üçün investisiyaların dəyəri aşağı düşəcəkdir. Vergi zərərlərinə məruz qalan müəssisə halında zərərin qismən qaytarılması zamanı hesablanmış amortizasiya ayırmalarının son nəticədə gəlirdən çıxılmasına baxmayaraq, dərhal istifadə oluna bilmir. Lakin faizlər hesablanmadan gələcək dövrlərə keçirilmiş zərəre görə nəzərə alınan məbləğin cari dəyəri hesablanma və reallaşmanın eyni vaxtda baş verdiyi situasiya ilə müqayisədə azalır. Məsələn, əgər hüquqi şəxslərin mənfəətinə vergi qısamüddətli qoyuluşlara əlverişli şərait yaradırsa, onda vergi baxımından zərərli müəssisə rentabelliyyə nisbətən uzunmüddətli qoyuluşlara daha maraqlı olacaqdır. Məsələ burasındadır ki, belə zərərli müəssisə üçün bu aktivlərdən (qoyuluşlardan) əldə olunan mənfəətdən vergi ödənişlərinə möhlət verilməsi zamanı alınan fayda amortizasiya ilə bağlı vergi güzəştlərinin verilməsinin təxirə salınmasından əldə olunan itkiləri üstələyir. Beləliklə, vergi nöqtəyi-nəzərindən rentabelli müəssisələr zərərli şirkətlərlə müqayisədə qısamüddətli layihələrə vəsait qoyuluşuna daha meyli olurlar.

İkincisi, zərərlərin tam olmayan həcmdə nəzərə alınması müəssisələrin maliyyə strukturuna da təsir göstərir. Belə ki, vergi baxımından zərərli olan müəssisələr üçün faiz ödənişlərinin dəyərinin tam nəzərə alınması az səmərəli olur. Vergi nöqtəyi-nəzərindən zərərli mü-

əssisə, bununla da rentabelli müəssisəyə nisbətən borc maliyyələşdirilməsinə tərəf daha az meylli olur. Digər mülahizələri də bura əlavə etmək olar. Zərərlərin qismən nəzərə alınması, fikrimizcə, xüsusi kapital ilə müəssisənin borc öhdəliklərinin nisbətinə təsir göstərir, lakin seçilən maliyyə strukturunun özü də faiz ödənişlərinin gələcək çıxılmaları hesabına müəssisənin perspektiv rentabelliyyəsinə təsir edir. Beləliklə, zərərlərin tam olmayan həcmdə nəzərə alınması vergi nöqtəyi-nəzərindən zərərli işləyən və borc vəsaitlərindən fəal surətdə istifadə edən müəssisələrə daha baha başa gələcəkdir. Bu arqumenti əks istiqamətdə tətbiq etməklə nəticə çıxara bilərik ki, zərərlərin daha tam keçirilməsi müəssisənin borclanmaya meylliliyinin artımına gətirib çıxara bilər.

#### ***Zərərlərin tam keçirilməsi mexanizmləri***

Zərərlərin tam keçirilməsinin praktikada çox az rast gəlinməsinə baxmayaraq burada onun təmin olunmasının iki üsulu nəzərdən keçirilir. Birinci metod vergi orqanları tərəfindən vergitutma məqsədləri üçün zərərlərin silinmə dəyərinə bərabər vergi kreditlərinin verilməsindən ibarətdir. Bu metod üzrə vergi baxımından zərərli müəssisə mənfəət əldə etdiyi zaman vergini ödədiyi dəqiqliklə də zərər məbləğlərini geri almaq hüququna malik olur. Bu metodun üstünlüyü zərərli müəssisəyə vəsaitlər axınının verilməsindən ibarətdir, lakin bu büdcə məhdudiyyətləri zamanı hökumət üçün həddindən artıq ağır yük olacaqdır.

Zərərlərin tam keçirilməsinin təmin olunmasının ikinci metodu nominal bazar dərəcəsi üzrə gələcək dövrlərə keçirilmiş zərərlərə faizlərin hesablanmasıdır. Cari dəyər nöqtəyi-nəzərindən bu, vəsaitlərin dərhal geri qaytarılmasına ekvivalent olacaqdır. Müəssisənin ləğvi situasiyasında gələcək dövrlərə keçirilmiş vergi zərərləri faizlərlə birlikdə aktivlərin təqdim edilməsindən əldə olunan gəlirlər hesabına bağlanmalıdır. Əgər bu gəlir gələcək dövrlərə keçirilmiş zərərlərin kompensasiya edilməsi üçün kifayət etmirsə, onda vergilərin qaytarılması hesabında düzəlişlər aparıla bilər. Bu metod vergi orqanlarına çox da baha başa gəlmir, lakin o, praktiki olaraq vəsait çatışmazlığı ilə üzləşən zərərli müəssisələrə tezliklə kömək edə bilmir.

#### ***4.3.5. İnflyasiya düzəlişlərinin edilməsi***

İnflyasiya hüquqi şəxslərin indeksləşdirilməmiş mənfəət vergisi ilə bağlı olan əsas problemlərdən biridir. Bu və ya digər müəssisənin mənfəət vergisi üzrə öhdəliyi adətən onun vergi tutulan mənfəət göstəriciləri əsasında hesablanır. Lakin inflyasiya şəraitində müəssisənin real mənfəəti düzgün ifadə olunmur. Bunun da nəticəsində müəssisənin vergi öhdəliklərinin əsaslandırılmamış artımı baş verir. Bununla da müəssisə vergilər ödənildikdən sonra səhmdarlar üçün maksimum mənfəətin əldə olunması məqsədi ilə elə fəaliyyətlə məşğul ola bilər ki, bu cəmiyyətə daha böyük fayda vermək əvəzinə daha əlverişli vergitutma rejimini təmin edəcək və vergi öhdəliklərini minimuma gətirib çıxaracaqdır. Bundan əlavə, inflyasiyanın müəssisəyə ümumi təsiri onun maliyyə strukturundan, istifadə olunan kapitalın tipindən, həmçinin fəaliyyət prosesində müəssisənin maddi dövriyyə vəsaitləri ehtiyatlarının mövcudluğuna olan tələbatından asılıdır. Bununla da qiymətlərin artımı zamanı vergi sistemi yalnız ayrı-ayrı müəssisələrin iqtisadi rəftarını təhrif etmir, həm də müəssisələrin hər birinin baza xarakteristikalarından asılı olaraq onlar arasında iqtisadi münasibətlərin təhrifinə də gətirib çıxarır.

#### ***İnflyasiya şəraitində mənfəətin düzgün ölçülməməsinin səbəbləri***

Mənfəətin yanlış ölçülməsinin səbəbləri ondan ibarətdir ki, istənilən müəssisənin balans hesabı həm qeyri-pul xarakterli (məsələn, maşın və avadanlıqlar), həm də pul xarakterli (məsələn, debitor və kreditor borcları, nağd pul vəsaitləri) maddələrini özündə birləşdirir. Kompleks düzəlişlər sistemi təsbit edilmiş pul dəyərinə malik olan aktivlər və passivlər üzrə, həmçinin bir sıra digər maddələr üzrə mənfəət və zərərləri nəzərə almalıdır.

Daha konkret desək, inflyasiyanın mürəkkəblilik yaratdığı beş sahə mövcuddur. Birincisi, inflyasiya amortizasiya ayırmalarının real dəyərini aşağı salır. Amortizasiya adətən alınma dəyəri üzrə uçota əsaslandığına görə, onun səviyyəsi aşınma ilə bağlı real məsrəflərə nisbətən çox kiçik olacaqdır. Nəticədə müəssisənin real vergi öhdəlikləri yük-

sək olacaqdır (şişirdiləcəkdir). Bununla bağlı kompensasiyanın tamamilə olmadığı zaman gözlənilməz əlavə effekt yaranır: müəssisələrin iri kapital qoyuluşlarına olan marağı ümumilikdə və uzunmüddətli qoyuluşlara olan marağı isə qismən azalır.

İkincisi, amortizasiya ayırmaları situasiyasında olduğu kimi, inflyasiyaya düzəlişlərin edilməməsi vergi nöqtəyi-nəzərindən zərərli müəssisələrin gələcək dövrlərə keçirilən zərər məbləğlərinin “qiymətdən düşməsinə” səbəb olur.

Üçüncüsü, FIFO prinsipinə əsaslanan vergi sistemləri tətbiq edilən müəssisələrdə faktiki olaraq maddi dövriyyə vəsaitləri ehtiyatlarının dəyərinin artımı gəlir mənbəyi hesab edilir və bu artımın bir hissəsinin inflyasiya hesabına yarandığı nəzərə alınmır; maddi dövriyyə vəsaitləri ehtiyatlarına malik olan müəssisələr “saxta gəlir mənbəyi”nə vergini ödəməyə məcburdurlar. Inflyasiyaya düzəlişlər olmadıqda, belə vergi sistemi maddi dövriyyə vəsaitləri ehtiyatlarına yönəldilən investisiyaların səviyyəsinin əsaslandırılmamış şəkildə azalmasına imkan yaradacaqdır.

Dördüncüsü, inflyasiya düzəlişlərinin olmadığı situasiyada müəssisələrə inflyasiya hesabına müəssisənin özünün borclarının real dəyərinin azalmış məbləğlərini məsrəflər kimi çıxılmasına icazə verilir. Məsələ burasındadır ki, borc maliyyələşdirilməsinin tam nominal dəyəri çıxılan xərclər hesab edilir, baxmayaraq ki, real mənfəətin ideal ölçülməsi zamanı yalnız faizlərin ödənilməsinə yönəldilən real məsrəflər çıxılır. Nominal faiz dərəcələri inflyasiyanın təsirindən adətən yüksəldiyinə görə inflyasiya gözləntiləri zamanı müəssisənin borclarının real dəyəri getdikcə azalır. Faizlərin ödənilməsinə yönəldilən nominal məsrəflərin tam məbləğdə çıxılmasına icazə verməklə vergi sistemi əsas borc məbləğinin ödənilməsinə yönəldilən, yəni borc hesabına maliyyələşmənin real faiz məsrəflərini aşan məbləğin bir hissəsinin çıxılmasına imkan verir. Bununla da müəssisənin real mənfəəti azaldılmış olur. Bu səbəbdən də vergilər ödənildikdən sonra maksimum mənfəətin əldə olunmasına çalışan müəssisələr inflyasiya şəraitində borclar hesabına maliyyələşdirmənin artırılmasına çalışırlar. Vergitutmanın yaratdığı bu effekt müəssisənin borc vəsaitləri ilə xüsusi kapitalı arasındakı nisbətin dəyişməsinə (artımına) gətirib çıxarır.

Beşincisi, inflyasiya həm aktivlər, həm də passivlər üzrə kapitalın

dəyərinin illüziyalı (xəyali) artımını yaradır. Situasiyanı həddindən artıq sadələşdirilməsi riskini etməklə əyanilik üçün təsəvvür edək ki, müəssisə mənfəət gətirən  $A$  aktivinə malikdir. Müəssisənin fəaliyyətindən gəlirlərə əlavə olaraq onun vergi tutulan gəliri aktivə sahiblikdən  $r \cdot A$  ifadəsinə bərabər olan gəliri və hesabat dövründə  $A$  aktivinə sahibliklə bağlı kapital dəyərinin hesablanmış artımını, yaxud azalmasını özündə birləşdirəcəkdir, burada  $r - A$  aktivinə mənfəət normasıdır. Müəssisənin vergi tutulan bazası ( $VB$ ) aşağıdakı kimi olacaqdır:

$$VB = M + r \cdot A + \Delta A, \quad (4.7)$$

burada  $M$  - müəssisənin əməliyyatlarından əldə olunan mənfəətdir ( $A$  aktivini ilə bağlı olan məbləğdən əlavə). İdeal halda inflyasiya şəraitində vergitutma bazası aşağıdakı şəkildə müəyyən edilir:

$$VB/Q = M/Q + r \cdot A/Q + \Delta(A/Q), \quad (4.8)$$

burada  $\Delta(A/Q)$  - hesabat dövründə müəssisənin sahibliyində olan aktivlərin real dəyərinin dəyişməsidir. (4.8) tənliyini aşağıdakı kimi də ifadə etmək mümkündür:

$$VB/Q = M/Q + r \cdot A/Q + \Delta A/Q - \Delta Q/Q \cdot (A/Q) \quad (4.9)$$

Vergi tutulan bazanın bu şəkildə müəyyən edilməsi zamanı inflyasiya heç bir problem yaratmayacaqdır. Lakin müəssisənin vergi öhdəlikləri nominal rəqəmlərə əsaslanır və gəlirlərin vergi tutulan nominal bazası aşağıdakı ifadəyə uyğun gəlir:

$$VB = M + r \cdot A + \Delta A - \pi \cdot A, \quad (4.10)$$

burada  $\pi$  - illik inflyasiya tempidir.

Beləliklə, inflyasiya nəzərə alınmaqla aktivlərin real dəyəri

$$r \cdot A + \Delta A - \pi \cdot A \quad (4.11)$$

ifadəsinə bərabərdir və burada  $\pi \cdot A$  ifadəsi inflyasiya nəticəsində aktivin real dəyərinin itkilərini göstərir. Inflyasiya dövrlərində aktivlə-

rin real dəyəri itkilərinin uçotu haqqında qaydalar mövcud olmadığına görə hüquqi şəxslərin mənfəət vergisi fiziki şəxslərin gəlir vergisində olduğu kimi müəssisələrin üzərinə kapitalın dəyərinin illüziyalı artımına vergi şəklində əlavə vergi yükünü qoyur.

Nəticə çıxararkən qeyd etmək lazımdır ki, yalnız xərclərin alınma dəyəri üzrə uçotundan istifadə zamanı inflyasiya müəssisənin real mənfəətinin həm yüksəlməsinə, həm də azalmasına gətirib çıxara bilər. Nəticədə alınma dəyəri üzrə xərclərin uçotu prinsipini tətbiq edən müəssisə ya uduş əldə edə, yaxud da zərərə düşə bilər. Vergi tutulan mənfəətin ölçülməsi zamanı səhvin miqyası müəssisə üçün bir sıra spesifik parametrlər də (məsələn, borc vəsaitlərinin xüsusi kapitalla nisbəti, həmçinin həyata keçirilən kapital qoyuluşları) daxil olmaqla, yuxarıda qeyd olunan əks istiqamətli qüvvələrin kəmiyyəti ilə diqtə olunacaqdır.

#### ***Düzəliş sxemlərinin tətbiqi***

Bu bölmədə inflyasiya şəraitində vergiyə cəlb olunan gəlirin düzgün ölçülməməsi ilə bağlı problemlərin həllinin iki metoduna baxılır: 1) ümumi yanaşma metodu və 2) ayrı-ayrı maddələr üzrə qismən düzəliş metodu.

***Ümumi balans üzrə düzəlişin edilməsi.*** Ümumi balans üzrə düzəliş metodu, yaxud mənfəətin düzəlişinin kompleks sxemi balansın bütün aktivlərinin və passivlərinin indeksləşdirilməsinə əsaslanır. Yüksək inflyasiya dövrlərində gəlirlərin artımının, yaxud azalmasının düzəliş edilməsi məqsədi ilə həm aktivlər, həm də passivlər tez-tez, adətən hər il yenidən qiymətləndirməyə məruz qalır. Bu yanaşmanın əsaslandığı prinsip sonradan hüquqi şəxslərin mənfəət vergisinin hesablanması məqsədi ilə düzəliş edilən vergitutma bazasının alınması üçün korrektə edilməmiş “Mənfəət və zərərlər” hesabına pul düzəlişlərinin aparılmasından ibarətdir. Bu prosesin gedişində inflyasiyanın müəssisənin bütün aspektlərinə təsirinin uçotu həyata keçirilir. Bu yanaşmanın tətbiqi aşağıdakı mühasibat bərabərliyi hesabına mümkün olur:

$$A = P + AXD, \quad (4.12)$$

burada  $P$  - passivlərin dəyəri,  $AXD$  isə aktivlərin xalis dəyəridir.

Həm aktivlər, həm də passivlər pul və qeyri-pul komponentlərini ifadə etdiyinə görə bu bərabərliyi aşağıdakı kimi ifadə etmək olar:

$$PP - PA = QPA - QPP - AXD, \quad (4.13)$$

burada  $PP$  və  $PA$  uyğun olaraq pul passivləri və pul aktivlərinin dəyərini,  $QPA$  və  $QPP$  isə müvafiq olaraq qeyri-pul aktivlərinin və qeyri-pul passivlərinin dəyərini ifadə edir.

İqtisadiyyat nöqtəyi-nəzərindən hər bir dövrdə inflyasiyanın yaratdığı mənfəət və zərərlərə düzəlişlər (4.13) mühasibat bərabərliyinin həm pul, həm də qeyri-pul tərəfləri üzrə aparıla bilər. Lakin pul tərəfdən düzəlişlərin edilməsi bəzi mühasibat çətinlikləri törədir. Bu problemin həlli üçün bəzi ölkələrdə mövcud düzəliş mexanizmləri əsas etibarilə bərabərliyin qeyri-pul tərəfinə tətbiq edilir və inflyasiya təsirinə məruz qalan mənfəət və zərərlər aşağıdakı kimi ifadə olunur:

$$(QPA - QPP - AXD) \cdot \frac{\pi}{1 + \pi}, \quad (4.14)$$

İnflyasiyaya düzəlişlərin aparılmasının bu metodu bütün qeyri-pul aktiv və passivlərinin zəruri indeksləşdirilməsini tələb edir. Birincisi, bütün qeyri-pul aktivlərinin, o cümlədən maddi dövriyyə vəsaitləri ehtiyatlarının, amortizasiya ayırmalarının (həm faktiki, həm də yığılmış) və digər əsas vəsaitlərin dəyəri müxtəlif qiymət indekslərinin köməyi ilə artan istiqamətdə inflyasiyaya uyğun düzəliş edilir. Bu müəssisənin “Mənfəət və zərərlər” hesabında ekvivalent “dürüsləşdirici” pul mənfəətinin yaranmasına gətirib çıxarır. İkincisi, qeyri-pul passivlərinin, o cümlədən xarici valyutada ifadə olunan indeksləşdirilmiş debitor və kreditor borclarının inflyasiya nəzərə alınmaqla dəyəri də analogi şəkildə yenidən qiymətləndirilməyə məruz qalır. Bu qeyri-pul passivlərinin yüksələn tərəfə düzəliş edilmiş dəyəri ilə onların nominal balans dəyəri arasındakı fərq müəssisənin “Mənfəət və zərərlər” hesabında müvafiq “dürüsləşdirici” pul zərərinə verir. Nəhayət, aktivlərin ilkin xalis dəyəri də lazımi indekslərin köməyi ilə korrektə olunur ki, bu da “Mənfəət və zərərlər” hesabında pul düzəlişlərinin aparılmasına gətirib çıxarır.

Ümumi balans üzrə düzəliş metodunda düzgün indeksin seçilməsi barədə məsələ vacib rol oynayır. Məsələn, istehlak qiymətlərinin indeksi kimi ümumi qiymət indeksindən istifadə yalnız bəzi qeyri-pul passivləri, məsələn, indeksləşdirilmiş borclar üçün məqbul ola bilər, lakin bu göstərici aktivlərə hesablanan amortizasiya ayırmalarının əsil dəyərinin ifadə olunması üçün kifayət etmir. İnflyasiyaya düzəlişlər zamanı aşağıdakı məsələlərlə bağlı ciddi çətinliklər yaranır: 1) amortizasiya olunan aktivlər, yaxud bu və ya digər konkret kateqoriyalı aktivlər sinfi üçün ümumi qiymət indeksi mövcuddurmu; və 2) əgər belə bir indeks mövcuddursa, onda o real, əsil amortizasiya dəyərini hansı dəqiqliklə ölçə bilər? Bu problemi minimuma endirmək üçün maksimum sayda qeyri-pul aktivlərini və passivlərini əhatə edən kompleks qiymət indekslərini mümkün imkan çərçivəsində tərtib etmək və müntəzəm olaraq təzələmək lazımdır.

**Ayrı-ayrı hesablar üzrə inflyasiya düzəlişlərinin edilməsi.** Qarşıya inflyasiyanın yaratdığı uyğunsuzluqlara düzəlişlərin edilməsi məsələsini qoymaqla ayrı-ayrı hesablar metodu müəssisəyə natamam, yaxud qismən düzəlişlərin aparılmasına imkan verir. Kompleks hesab edilməyən bu düzəliş yalnız bəzi ayrı-ayrı hesablar, məsələn, kapitalın amortizasiyası hesabı, yaxud maddi dövriyyə vəsaitləri ehtiyatları hesabı üzrə aparıla bilər. Bu düzəlişlər müəyyən situasiyalarda (yaxud birdəfəlik) aparıla bilər və vaxt effektinə malik ola bilər, yaxud düzəlişə hər il yol verildikdə dövrü olaraq aparıla bilər. Ümumi balans əsasında düzəliş metodunda olduğu kimi, bu yanaşma da düzəliş üçün müvafiq qiymət indekslərinin seçilməsi ilə bağlı mövcud çətinliklərlə üzləşir.



#### ***4.3.6. Kreditlər üzrə yaranan zərərlər üçün ehtiyatın formalaşdırılması***

Məlumdur ki, müəssisənin dəyərinin əhəmiyyətli hissəsi kreditlər və borclar, yaxud digər şəxslər və müəssisələrə qarşı olan maliyyə tələbləri formasında olur. Kommersiya banklarında və digər maliyyə təşkilatlarında (təsisatlarında) əksər aktivlər müxtəlif formalı maliyyə tələblərinə uyğun gəlir. Eyni zamanda, həm vergitutma, həm də mühasibat uçotunun məqsədlərindən ötrü təsərrüfat fəaliyyətindən əldə olunan gəlirləri müəyyən etmək üçün bu aktivlərin dəyərinin müvafiq maliyyə, yaxud hesabat ilində dəyişməsinə qiymətləndirmək lazım gəlir. Əksər hallarda əməliyyatların predmetini təşkil edən maliyyə aktivlərinin cari dəyərini onların bazar dəyəri əsasında asanlıqla qiymətləndirmək mümkündür. Bununla belə bir sıra maliyyə tələbləri (ssudalar, istehlak kreditləri və c.) üçün bazar qiymətinin müəyyən edilməsi elə də asan məsələ deyildir. Bununla yanaşı, bu aktivlərin bəziləri onların qaytarılmasının qeyri-mümkün olmasını təsdiq edən şərait yarandığı hallarda ödəmə müddəti çatanadək öz dəyərini tamamilə, yaxud qismən itirə bilərlər. Beləliklə, ümitsiz borcları tənzimləyən və onların vergi tutulan gəlirlərə münasibətini ifadə edən xüsusi vergi, yaxud maliyyə qaydalarının müəyyən edilməsi zərurəti yaranır.

Bu paraqrafda əsasən tənzimlənmə, yaxud mühasibat uçotu baxımından olan yanaşmanın əksinə olaraq vergitutma nöqteyi-nəzərindən bankların və maliyyə təşkilatlarının ümitsiz borcları yanaşmasına diqqət yetirilir. Bu zaman hesab edilir ki, maliyyə təşkilatlarının kreditlər üzrə zərərləri potensial olaraq digər sahələrdə kapitalın dəyərinin azalmasına səbəb olan amillərə nisbətən daha qeyri-sabitləşdirici təsir göstərir. Məlumdur ki, əksər ölkələrdə bankların və digər maliyyə-kredit təşkilatlarının ümitsiz borcları ilə bağlı vergitutma məsələləri xüsusi qanunvericilik müddəaları ilə tənzimlənilir. Belə ki, maliyyə təşkilatlarının aktivləri əsas etibarilə ssudalar və kreditlərin müxtəlif növlərindən ibarət olduğuna görə borclar üzrə defolt kimi bu kateqoriyadan olan zərərlər maliyyə sektorunda xüsusi əhəmiyyətli rol oynayırlar. Bundan əlavə, maliyyə xidmətləri iqtisadi fəaliyyətin bütün digər növlərinin vacib elementi sayılır. Maliyyə təşkilatları tərəfindən

risklərin düşünülməmiş şəkildə idarə edilməsi bütün iqtisadiyyat üçün mənfi nəticəli müflisləşmənin zəncirvari reaksiyasını yarada bilər. Bu mümkün “mənfi xarici effektlərin” qarşısının alınmasının zəruriliyi dövlət tənzimlənməsinin əsas vəzifəsi hesab edilir. Bundan əlavə, maliyyə təşkilatları ciddi maliyyə qaydalarına riayət etməlidirlər və kreditlər üzrə zərərlər barədə qanunvericiliyin müddəaları vergi orqanlarının uyğun yanaşmasına təsir edir, bəzi hallarda isə bu yanaşmanı müəyyən edir. Bununla yanaşı, qeyd etmək lazımdır ki, maliyyə və vergi uçotunun müddəalarının əsasını təşkil edən prinsiplər həmişə üst-üstə düşməyə, yəni bir-birindən fərqlənə bilər. Balansın mötəbərliyi saxlanılmasına və maliyyə sisteminin dayanıqlılığına yönəldilmiş maliyyə qaydaları ehtiyatların formalaşdırılmasını həvəsləndirir, yaxud bəzi hallarda şərtləndirir ki, bu da vergiyə cəlb olunan gəlirlərin azalmasına gətirib çıxarır. Vergi uçotu digər tərəfdən, vergi tutulan gəlirin maksimum dərəcədə iqtisadi gəlirə yaxınlaşmasına yönəlmişdir ki, verginin ödənilməsindən təhriflər və yayınma minimuma endirilmiş olsun. Bu o deməkdir ki, bir sıra ehtiyatlara ayırmalar, əgər hətta onlar maliyyə qaydalarında öz əksini tapsa da belə, hər zaman gəlirdən çıxılan xərclərə aid edilməməlidir.

#### ***Ümidsiz kreditlər üzrə çıxılmalar***

Tarixən ümidsiz kreditlər üzrə çıxılmaların hesablanması iki metodu - silinmə metodu və ehtiyatlar metodu - formalaşmışdır.

***Silinmə metodu.*** Silinmə metodu zamanı ümidsiz borclara xərclər yalnız o zaman qəbul edilir ki, sonuncu öz dəyərini tam və ya qismən itirmiş olsun. Debitor borcunun tam, yaxud qismən qaytarılmaması vəziyyəti yarandığı anda o qaytarılmayan hesab edilən məbləğ qədər azaldılır və həmin məbləğ qədər də xərc qəbul edilir. Beləliklə, istənilən ildə ümidsiz çıxılmalardan istifadə sübut kimi onunla əsaslandırılır ki, həmin kredit ilin əvvəlində müəyyən dəyərə malik olmuş, sonra isə il ərzində borcunun vəziyyətində zərərlərin yaranmasına xidmət edən müəyyən dəyişikliklər baş vermişdir. Əgər əvvəllər silinmiş məbləğlər sonradan qaytarılırsa, onda bu məbləğ ödəniş anında ayrıca gəlir maddəsi, yaxud borcun təkrar əks olunması kimi müəsisənin hesablarında nəzərə alınır.

Borcun sıfır dəyərinin müəyyən edilməsi zamanı xidmətin xroniki şəkildə olmaması, girovun kifayətliliyi və borclunun maliyyə vəziyyəti də daxil olmaqla işə aid olan bütün informasiyanı nəzərə almaq lazımdır. Çıxılma ilinin müəyyən edilməsi zamanı aradan qaldırılması mümkün olmayan çətinlik ondan ibarətdir ki, kreditlər bəzən bu və ya digər məlum hadisələr nəticəsində deyil, borclunun maliyyə vəziyyətinin tədricən pisləşməsi ilə bağlı öz dəyərini itirməli olur. İstehlak kreditləri, daşınmaz əmlakın alınmasına kreditlər və bu kimi bəzi digər standart kateqoriyalı kreditlər üçün sadə mexaniki qaydaları tətbiq etmək mümkündür. Daha az standart olan kredit müqavilələri, həmçinin nominal dəyəri müəyyən son kəmiyyəti aşan kreditlər üçün xüsusi qiymətləndirmə tələb oluna bilər.

İstehlak kreditlərinin, ipoteka kreditinin və digər standart kreditlərin silinməsi üçün mexaniki kriterilər kimi müəyyən vaxt intervalı (müddəti) ərzində xidmətin göstərilməməsi (olmaması), girovun dəyərinin müəyyən faizi aşan məbləğ qədər aşağı düşməsi (azalması) və s. göstəricilər çıxış edə bilər. Maliyyə müəssisələrində adətən kifayət qədər az nominal dəyərli çoxlu sayda bu cür kreditlər mövcud olur. Bununla əlaqədar olaraq hər bir silinmiş kreditlə bağlı konkret şəraitin sonrakı qiymətləndirilməsi həlli mümkün olmayan bir vəzifə ola bilər. Əksinə, daha az standart kreditlərin, həmçinin yüksək nominal dəyərə malik kreditlərin silinməsi zamanı adətən konkret əsaslandırma tələb olunur.

***Ehtiyatlar metodu.*** Ehtiyatlar metodundan istifadə zamanı debitor borcu faktiki olaraq özünün dəyərini tam itirənədək nominal dəyər üzrə əks olunur. Eyni zamanda, debitor borclarının bəzi növlərinin qaytarılmayan borclara çevrilməsi ehtimalı nəzərə alınaraq ehtiyat hesabı yaradılır. Bir çox ölkələrdə, məsələn Almaniya və İsveçrədə həmçinin “gizli” ehtiyatların yaradılmasına da icazə verilir. Belə ki, bu zaman bu ehtiyat debitor borcunun məbləğinin onun nominal dəyərindən daha aşağı dəyərlə göstərilməsi yolu ilə yaradılır. Dəyərin bu cür azaldılmasında məqsəd defolt imkanlarının nəzərə alınmasından ibarətdir. “Gizli” ehtiyatlar adətən vergi çıxılmaları hüququna malik deyildir.

Vergitutma məqsədləri üçün bu ehtiyat hesabında olan qalıqlar ehti-

yatın tipindən asılı olaraq müəyyən limitləri aşma bilməz. Ümidsiz borclara illik çıxılmaların məbləği eyni həddi özündə ifadə edir ki, il ərzində faktiki ümidsiz borclar və əvvəllər ümidsiz borclara aid edilən qaytarılan borclar nəzərə alınmaqla dəqiqləşdirilən ehtiyat hesabının ilkin qalığını yol verilən bilən son qalığa gətirilmiş olsun. Ümumi təyinatlı ehtiyatların son məbləği adətən vergi orqanları tərəfindən kreditlərin ümumi həcminə nisbətən faiz ifadəsində qəbul edilir. Spesifik ehtiyatlar isə vergitutmanın və mühasibat uçotunun qaydalarına uyğun olaraq şübhəli kreditlərin məbləği ilə məhdudlaşdırılır. Beləliklə, vergilər ödənilənə qədər gəlir ehtiyatlara illik ayırmalar hesabına azalır, eyni zamanda, kreditlər üzrə faktiki zərərlər isə onlar yarandıqca, ehtiyat fondlarından kompensasiya olunur və bu zaman gəlir dəyişməz qalır. Lakin, kreditlər üzrə faktiki zərərlər vergi tutulan gəlirə dolayı şəkildə də olsa təsir göstərə bilər. Vergitutmadan azad olunan aktivin dəyərinin müəyyən payını özündə ifadə edən məbləğdə yol verilən ehtiyatın yaradılması zamanı ümidsiz borcların silinməsi ehtiyatın qalığını azaldır və cari ildə yol verilən çıxılmaların həcmi yüksəldir.

Ümidsiz borclar üzrə zərərlərin kompensasiya edilməsinə ehtiyatlar onların ümumi xarakterli olmasından, yaxud müəyyən potensial kreditlərlə bağlılığından asılı olaraq iki əsas kateqoriyaya bölmək mümkündür.

*Ümumi ehtiyatlar.* Ehtiyatların yol verilən səviyyəsi kredit portfelinin nominal dəyərindən faizlə hesablanır və hər hansı bir konkret ödənilməmiş kreditin qaytarılması ilə bağlı deyildir. Ehtiyatların kredit məbləğlərinə nisbəti ya bütün vergi ödəyiciləri üçün eyni olan hər bir tipli kredit üçün əvvəldən müəyyən edilmiş faizlə ifadə oluna, yaxud əvvəlki illərdə ümidsiz borcların kredit portfeli həcmində sürüşkən orta payı şəklində “təcrübəyə əsaslanan metod” əsasında hesablanıla bilər. Sonuncu metoddan istifadə zamanı ortalama dövrü adi işgüzar fəallıq tsiklindən daha uzun olmalıdır ki, ehtiyatların formalaşmasından gəlirlərin hamarlanmasının maksimum effekti əldə edilmiş olsun.

ABŞ-da 1986-ci ildə aparılan vergi islahatları çərçivəsində əksər banklar və maliyyə təşkilatları üçün ehtiyatlar metodundan istifadə ləğv edilmişdir. Bu dəyişikliyə qədər həm fiksə edilmiş faiz metodu, həm də “təcrübəyə əsaslanan metod” tətbiq edilmişdir. “Təcrübə

əsaslı metod”dan istifadə zamanı ortalanmanın standart dövrü (müddəti) 6 il təşkil etmişdir. Fiksə edilmiş faiz metodu üzrə yol verilən ehtiyatların hesablanması zamanı hesablamalara daxil edilən borcların faiz dərəcəsi 0,6 %-dən 1,2 %-ə qədər dəyişmişdir.

*Spesifik ehtiyatlar.* Bu halda ümitsiz kreditlər üzrə zərərlərin kompensasiya edilməsinə ehtiyatların yönəldilməsi yalnız hər bir kredit üzrə ayrılıqda yol verilir və bu zaman konkret kreditin, yaxud debitor borcunun qiymətləndirilməsi onun qaytarılması predmeti üzrə aparılır. Vergi çıxımları kreditin nominal dəyərinin yüksək olmayan faizindən onun tam silinməsinədək dəyişə bilər.

Spesifik ehtiyatlar metodu silinmə metodundan onunla fərqlənir ki, sonuncu halda borc yalnız onun tam, yaxud qismən qaytarılmaması sübut edildiyi anda silinə bilər. Əksinə, spesifik ehtiyatlar metodundan istifadə zamanı ehtiyatlara ayırmaların edilməsi və vergi tutulan gəlirin azalması zamanı kreditlərin öz dəyərinin itirməsi tələb olunmur. Gəlirdən çıxılan xərclərə aid edilmə hüququ verən ehtiyatlara ayırmalar o zaman edilir ki, əldə edilən məlumatlar və mövcud şərait borcların qaytarılmasının qeyri-mümkünlüyünü və şübhəli olduğunu göstərir. Bu ayırmalar üçün əsas kimi borclunun maliyyə vəziyyətində baş verən, məsələn, ödənişlərin dayandırılması, müflisləşmə, girovun dəyərinin azalması və s. kimi dəyişikliklər ola bilər.

### ***Silinmə və ehtiyat metodlarının müqayisə edilməsi***

Kredit borclu tərəfindən kreditora ödənilməli olan ödənişlər axınını şərtləndirən kontrakt hesab edilir. Başqa sözlə desək, kredit bank tərəfindən borc alanla bağlanmış müqaviləyə uyğun olaraq qaytarılmaq, müəyyən müddətə (müddətin uzadılması hüququ ilə) və fazilər ödənilmək şərti ilə, təminatla və ya təminatsız müəyyən məbləğdə borc verilən pul vəsaitidir. Bu vəsaitlər axını faiz ödənişlərini və borcun əsas məbləği üzrə ödənişləri əhatə edir. İstənilən vaxt anında qeyd olunan bu kontraktın dəyəri alternativ risksiz aktivlər (məsələn, xəzinə vekselləri) üzrə mövcud faiz dərəcələrinin kəmiyyəti qədər diskontlaşdırılmış gözlənilən gələcək pul axınlarının dəyərini özündə ifadə edir.

Kreditör borclu tərəfindən defolt imkanını qəbul etdiyinə görə kredit müqaviləsində nəzərdə tutulmuş faiz dərəcəsi, adətən risksiz dərəcə-

dən yüksək olur. Müqavilə üzrə və risksiz faiz dərəcələri arasındakı fərq özündə riskə görə mükafatı ifadə edir. Riskə görə mükafat kimi əldə olunan məbləğlər kreditlər üzrə kreditorun gözlənilən zərərlərini kompensasiya edir. Riskə görə mükafat inflyasiya şəraitində nominal və real faiz dərəcələri arasında fərq ilə bir qədər oxşarlıq təşkil edir. Bu fərq aktivin real dəyərinin azalması hesabına investorun gözlənilən zərərlərini kompensasiya edir. Analoji olaraq riskə görə mükafatlar da investorun kredit portfelinin dəyərini həmin portfelə daxil olan bir sıra kreditlərin ümitsiz qəbul edilməsinə görə azalmasından yaranan zərərlərini kompensasiya edir.

Vergitutma bazasının müəyyən edilməsi üçün kredit portfelindən vergi tutulan gəlir baza iqtisadi kateqoriyasına, yəni iqtisadi gəlirə maksimum mümkün dərəcədə yaxın olmalıdır. Kredit portfelindəki iqtisadi gəlir maliyyə ili ərzində əldə olunan xalis vəsaitlər axını ilə kredit portfelinin dəyərində dəyişmə məbləğinin cəminə bərabərdir. Kredit portfeli hesabına əldə olunan xalis kassa axınları sadalanan faizlərlə (riskə görə mükafatlar da daxil olmaqla) ödənilən əsas borc məbləğinin cəmi və mövcud kreditlərə yeni əlavələrin fərqiindən ibarətdir. Kredit portfelinin dəyəri risksiz aktivlərə mövcud faiz dərəcəsi üzrə diskontlaşdırılmış gələcək ödənişlərin gözlənilən axınının cari dəyərini ifadə edir. Qeyd etmək olar ki, vergitutma bazası iqtisadi gəlirə uyğun gəlmədiyi halda kreditlər üzrə zərərləri öz tərkibində birləşdirən portfelin dəyəri verginin mövcudluğu hesabına dəyişəcək və onun dərəcəsiindən asılı olacaqdır. Vergitutma hesabına riskli aktivlərin dəyərinin dəyişməsi risksiz aktivlərlə müqayisədə onların mənfəətliliyində uyğunsuzluqlar yaradır. Beləliklə, mənfəət vergisi ümitsiz kreditlərin vergiyə cəlb olunması zamanı əlavə effekt kimi riskin qəbul edilməsində maraqlılığını azalda, yaxud yüksəldə bilər.

Riskə görə mükafatla bağlı daxilolmalar faiz ödənişlərinin bir hissəsi hesab edilir və ödənilməmiş kreditlərin həcmində proporsional olmaqla kredit portfelinin mövcudluğunun bütün müddəti ərzində fəaliyyətdə olur. Bunun əksinə olaraq kreditlər üzrə zərərlər əksər hallarda borcların ödənilməsi müddətinin daha tez, yaxud daha gec dövrlərinə uyğun gəlir. Vergi öhdəliyini yaradan riskə görə mükafatdan daxilolmaların əldə edilməsi ilə vergi çıxılmaları hüququ verən kreditlər üzrə zərərlər arasında vaxt fərqi vergitutma zamanı yaranan

təhriflərin əsas səbəbi hesab edilir. Əgər vaxt üzrə bu kənarlaşma bu gəlirlə bağlı zərərlərin əks etdirilməsi ilə müqayisədə gəlirin əks olunmasını təxirə salınmasını gətirib çıxarırsa, onda uyğun olaraq vergi öhdəliklərinin də təxirə salınması prosesi baş verir və vergi kredit portfelinin dəyərinə əlverişli təsir göstərir. Analoji olaraq bu dəyər riskə görə əlavələrin gəlirlərin onunla bağlı zərərlərə nisbətən daha tez əks etdirilməsi zamanı vergilər hesabına azalır.

Nə silinmə metodu, nə də ehtiyatlar metodu iqtisadi gəlirin dəqiqliklə vergiyə cəlb olunmasını təmin etmir. Riskə görə mükafatdan əldə edilən gəlirlərlə kreditlər üzrə müvafiq zərərlər arasında qeyd olunan vaxt kənarlaşmaları səbəbindən hər iki metod o portfəllərin daha əlverişli vergiyə cəlb olunmasına gətirib çıxarır ki, kreditlər üzrə zərərlər daha tez müddətdə mövcud olsun. Lakin kreditlər üzrə zərərləri daha gec dövrlərdə əldə olunan kredit portfəlləri isə əlverişli olmayan formada vergitutmaya cəlb olunur. Qeyd edə bilərik ki, əgər zərərlər kredit portfelinin mövcudluğunun bütün müddətində bərabər paylanmışdırsa, silinmə metodunun təsiri neytral olacaqdır. Həqiqətən də defoltun dövriliyi portfelin diversifikasiyası, ödəmələr axınının fasiləsizliyi hesabına və yeni borcların verilməsi yolu ilə hamarlanır. Müvafiq olaraq gözləmək olar ki, silinmə metodu da praktikada az və ya çox dərəcədə neytral ola bilər.

Ehtiyatlar metodu adətən daha bir spesifik növlü təhrif yaradır. Uzaq perspektivdə yaranan zərərlərə münasibətdə cari çıxılmaların həyata keçirilməsinə yol verildiyinə görə ehtiyatlar metodu silinmə metoduna nisbətən maliyyə risklərinə münasibətdə daha əlverişli yanaşmaya gətirib çıxarır. Bir qayda olaraq borc yalnız o halda qaytarılmayan kimi təsnif oluna bilər ki, o bir neçə dövr müddətində qeyri-qənaətbəxş aktivlər kateqoriyasına aid edilsin. Ehtiyatlar metoduna əsasən ümitsiz borclar üzrə zərərlərə daha mülayim yanaşma onunla əsaslandırılır ki, o alınmış faizlər üzrə deyil, hesablanmış faizlər üzrə ödənilmiş vergiləri qismən kompensasiya edir. Bu da 1986-cı ildə ABŞ-da Konqress tərəfindən ehtiyatlar metodundan istifadədən imtinanın əsas səbəblərindən biri olmuşdur.

Həm ehtiyatlar metodu, həm də silinmə metodu verginin ödənilməsindən yayınmaq üçün üsul yaratmadan qaytarılmayan borcların aşkar edilməsi kimi çətinliklərlə bağlıdır. Təsdiq edilə bilər ki, bu prob-



lem spesifik ehtiyatlar metodunda daha ciddi xarakter daşıyır, ona görə ki, o əvvəlcədən risklərin məhdudlaşdırılmasına yönəldilmişdir və borcların qaytarılmamazlığının mübahisə edilməyən sübutu yaranana qədər çıxılma hüququnun əldə edilməsini tələb edir. Nəticədə vergi gəlirlərinin əhəmiyyətli itkisinə gətirib çıxaran vergi öhdəliklərinin zamanlararası arbitrajı həyata keçirilə bilər. Bu əsasən müasir dövrdə spesifik ehtiyatlar üzrə çıxılma şərtlərinin ciddiləşdirilməsi, gizli və ümumi ehtiyatlara ayırmalar üzrə çıxılmalara məhdudiyyətin qoyulması, həmçinin silinmə metoduna keçidə meylin müşahidə olunması səbəblərindən biri hesab edilir.

Ümumilikdə qeyri-maliyyə təşkilatlarının debitor borcları üzrə zərərlərinin və qeyri-maliyyə aktivləri üzrə şərti zərərlərin vergi çıxılmalarına o zaman yol verilir ki, bu itkilər faktiki olaraq baş vermiş olsun. Bu mənada ehtiyatlar metodu maliyyə sektorunun xeyrinə olaraq vergi məsrəflərinə bərabərdir.

Bununla yanaşı, müəyyən şəraitlərdə bir sıra ehtiyatların çıxılmasını tövsiyyə etmək olar. Risklərin idarə edilməsi metodu, məsələn, kredit porfellərinin diversifikasiyası, yalnız defolt riskinin kreditin xarakterindən asılı olmadığı situasiyada tətbiq edilə bilər. Lakin bəzi kateqoriyalı risklər üçün, məsələn, hər hansı bir ölkənin (yaxud ölkələr qrupunun) əhəmiyyətli xarici disproporsiyalara malik borcları halında defolt riskinin yüksək korelyasiyası müşahidə olunur. Maliyyə sektorunun aktivlərinin əhəmiyyətli hissəsi bu tipli zərərlərin təsiri altında olduqda, gəlirdən çıxılma hüququna malik spesifik ehtiyatların formalaşdırılmasına yol verilməsi zəruri olacaqdır.

Bir çox kreditör ölkələr vergi tutulan mənfəətdən tutulan ehtiyatların yaradılmasına icazə vermişlər və bununla da onlar özlərinin maliyyə sistemlərinə imkan vermişlər ki, beynəlxalq borc böhranlarını dəf edə bilsinlər. Lakin şübhə olmamalıdır ki, ümitsiz borclar üzrə zərərlərin kompensasiya edilməsi üçün yaradılan ehtiyatlara ayırmaların gəlirdən çıxılmalara aid edilməsi imkanı heç də bu zərərlərin miqyasını və onların ödənilməsi müddətlərini dəyişdirmir.

#### ***Bəzi ölkələrin təcrübəsi***

***ABS.*** 1986-cı ilə qədər banklar kreditlər üzrə zərərlərin örtülməsi üçün yaradılan ehtiyatlara ayırmaları son altı ilin zərərlərinin faktiki



mənzərəsinə uyğun şəkildə (“təcrübə əsaslı metod”), yaxud ehtiyat yaradılan müvafiq kreditlər üzrə müəyyən edilən faizə bərabər (“müvafiq kreditlərə uyğun fiksə edilmiş faiz metodu”) məbləğdə vergi tutulan gəlirdən çıxı bilərdilər. 1986-cı ildə aparılan vergi islahatlarından sonra xalis silinmə metodu qəbul edilmişdi. Uyğun olaraq kreditlər üzrə zərərlərin kompensasiya edilməsi üçün ehtiyatlara ayırmalar üzrə kafi çıxımlar ləğv edilmişdi. Vahid bir istisna aktivlərinin dəyəri 500 mln. ABŞ dollarından az olan banklar üçün, həmçinin federal qanunlarına uyğun olaraq məcburi qaydada formalaşdırılan və müəyyən ölkələrin beynəlxalq borcları ilə bağlı bəzi spesifik ehtiyatlar üçün nəzərdə tutulmuşdu. Ehtiyatların vergiyə cəlb olunması qaydalarına baxmayaraq banklar vergilər ödənildikdən sonra mənfəətdən ümumi və spesifik ehtiyatlara müntəzəm qaydada ayırmalar etmişlər, hansı ki, bu məbləğlər adətən nizamnamə kapitalına aid edilir və kənar audit və nəzarət orqanları tərəfindən ehtiyatlılıq və ardıcılıq baxımından yoxlanılması məcburidir.

***Almaniya.*** Almaniyada, digər Avropa ölkələrində olduğu kimi, maliyyə və vergi hesabları arasında bir qədər daha güclü əlaqə mövcuddur. Almaniya banklarında spesifik, ümumi və nəşr olunmayan (“gizli”) ehtiyatlar yaradılır. Ümitsiz kreditlər üzrə borcların kompensasiya edilməsinə spesifik ehtiyatlar nizamnamə kapitalına aid edilmir və adətən vergi çıxımları hüququna malik olur.

1 yanvar 1989-cu il tarixdən həm ümumi ehtiyatların məcburi formalaşması, həm də müvafiq ayırmaların vergilərdən çıxılması imkanı ləğv edilmişdi. Gizli ehtiyatlar isə nəzarət orqanları üçün hesabatlara daxil edilir və vergi çıxımları hüququ vermir. Bu gizli ehtiyatlar alman banklarına gəlir kənarlaşmalarının hamarlanmasına və sabit mənfəətin əldə olunmasına imkan verir.

***Fransa.*** Fransız banklarına ümitsiz kreditlər üzrə zərərlərin kompensasiya edilməsinə ümumi və spesifik ehtiyatların formalaşdırılmasına icazə verilir. Spesifik ehtiyatlar şübhəli qaytarılmaya malik konkret aktivlərlə bağlı yaradılır, lakin vergi çıxımları hüququ fərdi əsasda verilir. Ümumi ehtiyatlar digər aktivlərlə əlaqədar olaraq formalaşdırılır, lakin bu halda müəyyən hədlərədək vergi çıxımlarına icazə verilir. Başlıca məhdudiyyət ondan ibarətdir ki, ehtiyatlara əlavələr vergi ödənilənə qədərki gəlirlərin 5 faizindən yüksək olmamalı,

ümitsiz kreditlər üzrə zərərlərin ödənilməsinə ehtiyatların həcmi ödənilməmiş orta və uzunmüddətli kreditlərin həcmnin 0,5 faizi ilə məhdudlaşdırılmalıdır.

**Yaponiya.** Vergi çıxılımları hüququna malik spesifik ehtiyalar kreditlərin nominal dəyərinin 50 faizi həcmində təşkil edə bilər və aşağıdakı şərtlərdən ən azı birini qəbul etməlidir: borclunun müflis olması barədə formal elanın olması və kreditin əsas məbləği və faizlər üzrə ödənişlər 4 il ərzində aparılmaması.

Ümumi ehtiyatlara əlavə ayırmalar vergi tutulan mənfəətdən yalnız bu ehtiyatların həcmi ödənilməmiş kreditlərin həcmnin 0,3 faizində təşkil edərkən, yaxud ödənilməmiş kreditlərin ümumi həcmnin əvvəlki son 3 hesabat ilində orta zərərliklik əmsalına bərabər təşkil edərkən çıxıla bilər.

#### **4.4. Fiziki şəxslərin gəlir vergisi və hüquqi şəxslərin mənfəət vergisi ilə bağlı məsələlər**

##### ***4.4.1. Fiziki şəxslərin gəlir və hüquqi şəxslərin mənfəət vergilərinin integrasiyası***

Məlum olduğu kimi, əldə olunan gəlirlərdən vergi təkcə fiziki şəxslərdən deyil, həm də hüquqi şəxslərdən tutulur [1]. Bir sıra ölkələrdə hər iki kateqoriyalı vergi ödəyicilərinin gəlirlərinə vergilər barədə eyni bir qanunvericilik tətbiq olunur, lakin onun ayrı-ayrı müddəalarında bir tərəfdən fiziki şəxslərin, digər tərəfdən isə hüquqi şəxslərin gəlirləri (məsələn, vergi dərəcələri, vergi güzəştləri və digər vergitutma elementləri ilə bağlı olan müddəalar) fərqləndirilir. Digər ölkələrdə fiziki və hüquqi şəxslərin gəlirlərinin vergitutma məsələləri müxtəlif qanunlarla tənzimlənir [10, 12]. İqtisadi nöqteyi-nəzərdən bu sahədə əsas vacib məsələ heç də müxtəlif subyektlərin gəlirlərinə tətbiq olunan vergilərin hüquqi forması hesab edilmir. Bu zaman əsas diqqət hüquqi şəxslər tərəfindən əldə olunan, bu və ya digər formada son nəticədə onun mülkiyyətçiləri olan şəxslərə hesablanan (ödənilən) gəlirlərin “ikiqat vergitutması” hallarının vergi qanunvericiliyində (hüquqi şəxslərin gəlirlərinə tətbiq olunan vergi barədə, fiziki şəxslərin gəlir vergisi barədə qanunlarda, yaxud hər iki qanunda) aradan qaldırılmasını, yaxud məhdudlaşdırılmasını nəzərdə tutan müddəaların hansı dərəcədə nəzərə alınmasına diqqət yetirilməlidir.

Belə müddəalar hüquqi şəxslərin mənfəətindən ayrıca olaraq ödənilən vergi ilə son nəticədə bu hüquqi şəxslərin mülkiyyətçiləri hesab edilən fiziki şəxslərə ödənilən mənfəət payından tutulan verginin az

və ya çox dərəcədə inteqrasiyasını nəzərdə tutmalıdır. Bu paraqraf əsasən bir sıra inteqrasiya növlərinin tərəfdarları və ələhdarları tərəfindən irəli sürülən ümumi arqumentlərin təhlilinə həsr olunur.

### ***Əsas prinsipial arqumentlər***

Özünün daha inandırıcı formasında fiziki şəxslərin gəlir vergisinin və hüquqi şəxslərin mənfəət vergisinin inteqrasiyasının xeyrinə arqumentlər iki əsas zəmin üzərində qurulur. Bunlardan birincisi ondan ibarətdir ki, büdcə-vergi ədalətliliyi vergilərin “ödəmə qabiliyyətliliyi”nə uyğun şəkildə tutulmasını tələb edir. Bu zaman ödəmə qabiliyyətliliyinin ölçüsü kimi gəlir götürülür. İkinci şərt onu bildirir ki, hüquqi şəxslər bu mənada vergilərin ödənilməsi qabiliyyətinə malik deyildirlər, belə ki, onlar yalnız son nəticədə onların sahibləri (mülkiyyətçiləri) olan fiziki şəxslərə gəlirlər axınının daxil olduğu “kanal” kimi çıxış edirlər.

Bu arqumentlərə birgə baxılmanın yekunu olaraq nəticə çıxara bilərik ki, şirkətlərin gəlirlərini fiziki şəxslərə hesablanan həmin gəlirlərin yalnız fiziki şəxslər tərəfindən alındığı zaman vergiyə cəlb etmək lazımdır. Doğrudur, bu arqumentlər mənbədə verginin tutulması formasında özünü doğruldan şirkətlərin gəlirlərinə ayrıca verginin, daha doğrusu, həmin “kanal” vasitəsilə daxil olan gəlirlərin vaxtında və tam şəkildə vergiyə cəlb olunmasını təmin edən və fiziki şəxslərin gəlir vergisinin bazasını qoruyub saxlayan faydalı üsulun mövcudluğu imkanlarını istisna etmir. Bir sıra iqtisadçılar, tam inteqrasiya tərəfdarları olmayanlar da daxil olmaqla, təsdiq edirlər ki, elə bu tutulma funksiyasının özü mahiyyəti üzrə korporasiyaların gəlirlərindən verginin tutulmasının xeyrinə əsas dəlildir.

İnteqrasiyanın əleyhinə, yaxud vergilərin ayrıca olaraq həm şirkətlərin gəlirlərindən, həm də səhmdarlar tərəfindən əldə olunan dividendlərdən tutulması kimi ifadə olunan, adətən “klassik” vergi adlandırılan sistemin xeyrinə olan prinsipial dəlillərin ümumiləşdirilməsi bir qədər çətindir. Belə sistemin müdafiə edilməsi inteqrasiyanın xeyrinə yuxarıdakı arqumentlərdən birinin, yaxud bu arqumentlərin hər ikisinin inkarına əsaslanıla bilər.

Birincisi, bir sıra iqtisadçılar “Şirkətlər hüquqi baxımdan onların sahiblərindən və fiziki şəxslərdən fərqlənən ”ayrıca subyektlər” he-

sab edilirlər və özlərinin mövqelərini bu məsələdə hüquqi formada əsaslandırırlar" kimi sadə təsəvvürlərlə kifayət hesab edirlər.

İkincisi, təsdiq edilir ki, integrasiyalı sistem tərəfdarlarının baxışları ingilis utilitar filosofları Ceremi Bentam və Con Stüart Mill tərəfindən işlənmiş və hazırda köhnəlmiş və dar təsir bağışlayan “ödəniş qabiliyyətliliyi” konsepsiyasına əsaslanır [27, 42]. Ödəniş qabiliyyətliliyinə uyğun vergitutma prinsipi daha geniş interpretasiyaya uğrayır. Belə ki, bu zaman gəlirlərdən verginin tutulmasını tələb edən vəziyyətin ictimai rifah üçün itkilərini minimuma endirmək məqsədi ilə diqqətin digər vergitutma bazalarına, məsələn, istehlaka və sərvətə yönəldilməsi nəzərdə tutulur.

Şirkətlərin klassik vergitutma sisteminin lehinə üçüncü arqument vergi benefisiarlarının vergiyə cəlb olunması prinsipinə əsaslanır. Bu prinsipə əsasən vergilər vergini tutan hakimiyət orqanları tərəfindən təqdim olunan faydaya uyğun olaraq müəyyən edilməlidir. Hüquqi şəxslər məhdud məsuliyyət formasında, həmçinin birbaşa təqdim olunan dövlət xidmətləri şəklində fayda əldə edirlər və təsdiq edilir ki, bu güzəştləri bu və ya digər vergiyə cəlb etmək zəruridir. Məsələn, XX əsrin əvvəllərində ABŞ-da şirkətlərin gəlirlərinə vergi tətbiq edilmişdi və onun məhdud məsuliyyət kimi imtiyaza “aksız” formasında tutulması nəzərdə tutulmuşdu. [27, 31] Doğrudur, klassik sistemin müasir tərəfdarları adətən bu arqumentə elə də böyük əhəmiyyət vermirlər. Məsələ burasındadır ki, məhdud məsuliyyət kimi bir fayda ilə şirkətin real gəlirləri arasında hər hansı birbaşa əlaqənin qurulması çətindir.

Daha ümumi planda müasir dövrdə bu prinsipial arqumentlər iqtisadçılar arasında elə də geniş yayılmamışdır. Şirkətlərin və fiziki şəxslərin gəlirlərinə tətbiq olunan vergi sistemləri arasında lazımi qarşılıqlı münasibətlər barəsində aparılan müzakirələrdə empirik təsəvvürlərə daha geniş yer verilir.

### ***Klassik (integrasiya olunmayan) sistemin əleyhinə gətirilən dəlillər***

Tam integrasiya olunmuş sistemə nisbətən şirkətlərə tətbiq olunan və onların səhm gəlirlərindən tutulan klassik vergi stimulların optimal strukturunu aşağıdakı dörd əsas istiqamətdə təhrif edə bilər.

Birincisi, daha çox aydın görünür ki, belə vergi hüquqi şəxsləri korporasiya tipli iri şirkətlərin yaradılmasına və bununla da korporativ təşkilati forması, məsələn, məsuliyyətin məhdudlaşdırılması ilə bağlı üstünlüyün əldə olunmasına olan marağı azaldır. Bu da şirkətlər üçün inkişaf məqsədilə cəlb edilən kənar kapitalın dəyərini aşağı salır.

Qeyd etmək lazımdır ki, şirkətlərin yaradılmasına olan marağın getdikcə azalması yalnız müəssisənin səhmlərin buraxılışı hesabına maliyyələşdirilməsi zamanı baş verir. Şirkətlərin səhm gəlirlərindən tutulan vergi onun kreditorlarının faiz ödənişlərinin vergi tutulan bazadan çıxılmasına yol verir. Beləliklə, səhmlərin buraxılışı hesabına deyil, borclanma hesabına investisiyaların maliyyələşdirilməsi istiqamətində artım zamanı əldə olunan gəlir şirkət səviyyəsində vergiyə cəlb edilmir; yeganə ödənilən vergi - bu kreditorlar tərəfindən əldə olunan faiz gəlirləridir. Faktiki olaraq şirkətlərə tətbiq olunan klassik vergi borclanma yolu ilə maliyyələşdirilən layihələrdən əldə olunan gəlirlərə nisbətən “inteqrasiyalı” hesab edilir və beləliklə də, müəssisələr üçün özünün maliyyə strukturunu sərbəst şəkildə dəyişə bilən şirkətlərin yaradılmasına olan maraqlarını azaltmışdır.

Lakin bu hal klassik verginin ikinci mənfi stimulunun yaranmasına gətirib çıxarır. Belə ki, bu zaman layihələrin səhmlərin buraxılışı hesabına deyil, borclanma hesabına maliyyələşdirilməsi istiqamətində şirkətlərin marağı artır. Belə vəziyyət müflisolma riskini yüksəldir və nəticədə bu da şirkətləri daha təhlükəsiz investisiyaları əldə etməyə məcbur edir. Hətta bu halda müflisolma hallarının artması müşahidə oluna bilər. Müflis elan edilmiş şirkətlərin istehsal aktivləri iqtisadiyyat üçün itirilmiş hesab edilmir, lakin onların yeni fəaliyyət sahələrinə yönəldilməsi üçün müəyyən resurs məsrəfləri tələb olunur.

Eyni zamanda, borclanma hesabına maliyyələşmələrə üstünlüyün verilməsi dividend şəklində səhmdarlara ödənilməli olan vəsaitin mümkün olan qədər “faiz ödənişləri” kimi ifadə etməklə şirkətlər üçün mənfəətin gizlədilməsinə xidmət edir. Bu səbəbdən də əksər klassik vergilər vergilərin ödənilməsindən yayınmaya qarşı yönəldilmiş və faiz ödənişləri formasında vergitutma bazasından çıxılan məbləğləri məhdudlaşdıran müddəaları özündə əks etdirir.

Üçüncüsü, korporasiyalara tətbiq olunan klassik vergi şirkətləri mənfəətin səhmdarlar arasında bölüşdürülməsi əvəzinə səhmlərdə

saxlanılmasına olan maraqlarını yüksəldir. Səhmdarlar dividendi əldə edərkən müəyyən edilmiş dərəcələr üzrə gəlir vergisini ödəməlidirlər. Mənfəətin saxlanılması zamanı isə səhmdarlar bunun əvəzində şirkətin bazar dəyərinin artımı şəklində fayda əldə etməlidir. Bir sıra ölkələrdə kapitalın dəyərinin bu artımı ümumiyyətlə vergiyə cəlb edilmir, belə verginin mövcudluğu halında isə o adətən bu gəlirin dividend şəklində verildiyi zaman tətbiq olunan vergi dərəcəsiindən daha aşağı dərəcələrlə tutulur. [31, 42] Mənfəətin saxlanılmasının xeyrinə yaranan belə hallar nəticəsində səhmdar kapital şirkətlərin malik olduğu investisiya imkanlarına uyğun olaraq maliyyə bazarları vasitəsilə daha effektiv üsullarla şirkətlər arasında bölüşdürülmək əvəzinə konkret şirkətin daxilində “işıb” qalır.

Dördüncüsü, korporativ vergilərin klassik sistemi investisiyalara olan marağı aşağı salır və bununla da özü artımı ləngidir. İnteqrasiyalı vergi sistemləri də fikrimizcə, bu cür tənqidlərə məruz qala bilər, ona görə ki, kapitaldan əldə olunan gəlirlərə tətbiq olunan istənilən vergi adətən müvafiq fəaliyyətə investisiya qoyuluşu maraqlarını aşağı salır. Klassik sistem çərçivəsində şirkətlərin gəlirlərindən tutulan əlavə vergi isə bu maraqların azalmasının əlavə amili hesab edilir.

Göstərilən arqumentlərin məcmusu şirkətlərin gəlirlərinə tətbiq olunan verginin klassik sisteminin əleyhinə kifayət qədər əsaslı dəlilləri ifadə edir. Praktikada bu dəlillər əhəmiyyətli təsirə malikdir: son onilliklər ərzində mövcud klassik sistemlər fiziki şəxslərin və şirkətlərin gəlir vergilərinin bu və ya digər formada inteqrasiyası ilə əvəzlənməsinin ümumi, lakin tam universal olmayan meyli müşahidə edilir. Lakin bütün bunlarla yanaşı, inteqrasiyaya keçid heç də bütün iqtisadçılar tərəfindən dəstəklənmir.

### ***Klassik sistemin saxlanılmasının xeyrinə gətirilən dəlillər***

İnteqrasiyalı vergi sisteminin əleyhinə olan birinci və daha ciddi arqument ondan ibarətdir ki, o ümumilikdə mövcud klassik sistemlə müqayisədə gəlirlərin məhdudlaşdırılması (azalması) ilə müşayiət olunmalıdır. Bu itirilmiş gəlir hər hansı kompensasiya ilə əvəz olunmalıdır, bunun üçün də mənfəət (gəlir) vergisinin dərəcəsinin yüksəldilməsi, yaxud hər hansı bir yeni verginin daxil edilməsi tələb oluna bilər. İstənilən halda inteqrasiyadan əldə olunan fayda ilə müqayisə

edilə bilən iqtisadi məsrəflər gözlənilməlidir.

İkincisi, çox vaxt integrasiya nəticəsində əldə olunan konkret faydaların empirik mahiyyətində şübhələr ifadə olunur (məsələn, müflis solma hallarının azalması və müflis olmuş şirkətlərin fəaliyyətinin yenidən təşkilinə xərclərin aşağı düşməsi halları). Bundan əlavə, əgər mövcud olan klassik sistemdə səhmdar kapital şirkət daxilində yatıb qalırsa, onda gələcəkdə bir qədər tez, yaxud daha gec müddətdə mənfəətin bölüşdürülməsindən əldə olunan dividendlərə hesablana bilən əlavə vergi yükü çox ehtimal ki, səhmlərin qiymətində öz əksini tapmalı olacaqdır.

Nəhayət, praktikada istifadə olunan əksər integrasiyalı sistemlərlə müqayisədə klassik sistemin bir sıra daha ciddi üstünlükləri kimi onun sadəliyi və şəffaflığı hesab edilir. Bu xüsusiyyətlər sayəsində, bir qayda olaraq, şirkətlərin gəlirlərinə tətbiq olunan klassik vergi sistemini integrasiyalı sistemlərə nisbətən daha asan idarə etmək mümkün olur. Bu xüsusiyyətlər həmçinin xaricdə ödənilən, yaxud integrasiyalı sistem çərçivəsində xaricdə əldə olunan dividendlərin optimal vergiyə cəlb olunması ilə bağlı bir sıra çətinliklərdən qaçmağa imkan verir. Məsələn, səhmdarlara dividend kimi əldə olunan gəlirlərə hüquqi şəxslərin gəlir vergisi üzrə vergi kreditlərinin verilməsini nəzərdə tutan “şərti hesablama” sistemi tətbiq olunmuş əksər ölkələrdə korporativ verginin xarici ölkədə tutulması hallarında belə kreditlərin verilməsi nəzərdə tutulmamışdır. Nəticədə bu ölkələrin vergi sistemləri daxili investisiyalara nisbətən xarici investisiyaları çox ciddi diskriminasiyaya məruz qoyur. Bundan əlavə, bir sıra ölkələrdə xarici səhmdarları diskriminasiyaya məruz qoymağa imkan verən integrasiyalı sistemlər fəaliyyət göstərir [42, 47].

Beləliklə, integrasiyalı sxemlər həm ölkə daxilindəki xarici investisiyalara, həm də xaricdəki investisiyalara sədd yarada bilər. Şirkətlərin gəlir vergisi klassik formada tətbiq olunduqda belə uyğunsuzluqlardan asanlıqla qaçmaq mümkün olacaqdır.



#### **4.4.2. *İnteqrasiya mexanizmi***

##### ***“İnteqrasiya” termininin mahiyyəti***

“İnteqrasiya” termini müxtəlif mənalarda işlənir. Vergitutmaya münasibətdə “tam inteqrasiya” anlayışı ənənəvi olaraq o vaxt istifadə olunur ki, bu zaman söhbət bütün müəssisələrin gəlirləri son nəticədə onların mülkiyyətçiləri olan fiziki şəxslər arasında lazımi qaydada bölüşdürülən sistemdən getmiş olsun [25, 42]. Ödənilməli olan gəlir vergisi sonradan bu şəxslərin məcmu gəlirlərindən asılı olaraq müvafiq dərəcələr üzrə tutulur.

Belə sxemin üstünlükləri hələ ötən əsrin 60-cı illərində Kanadada vergitutma üzrə Kral Komissiyası (Karter komissiyası) tərəfindən müdafiə olunmuşdu [42]. Bir sıra iqtisadçılar tam inteqrasiyanı qeyd olunan mənada ideal hesab edirlər. Lakin ətraflı tədqiqatlar əsasən göstərmişdir ki, praktikada belə sistemin idarə edilməsi qeyri-mümkün olardı. Birinci səbəb ondan ibarətdir ki, bu çoxlu sayda hesabat və informasiya tələb edərdi: bir sıra ölkələrdə hər bir şirkətin əhəmiyyətli sayda son sahibləri ola bilər ki, onların da əksəriyyəti həmin vergi ilinin yalnız müəyyən dövründə səhmlərə sahib ola bilərlər.

İkincisi, bölüşdürülməyən mənfəətin müxtəlif mülkiyyətçilərin hesabına aid edilməsi adi səhmlər, imtiyazlı səhmlər, varrantlar, opsi-onlar, yeni buraxılan səhmlərə və konvertasiya olunan intiqrazlara sahiblik (tələb hüququ) tipli daha müxtəlif növlü tələblərə malik olan müxtəlif sinifli korporativ qiymətli kağızların sahiblərinin mövcudluğu zamanı getdikcə çətinləşir.

Üçüncüsü, şirkətlərin əksər səhmləri digər müəssisələrə məxsus olur ki, bu da son sahibin aşkar edilməsini çətinləşdirir.

Dördüncü ümumi xarakterli çətinlik ondan ibarətdir ki, səhmdarların gəlirlərindən verginin tutulması zamanı həmin gəlirlərin şirkətdə qalmasından, yaxud bölüşdürülməsindən asılı olmayaraq likvidliliklə bağlı ciddi problemlər yarana bilər: belə ki, səhmdarlar tez-tez hallarda bu öhdəliklərin ödənilməsi üçün vəsait almadan iri məbləğdə vergi ödəməli olacaqlar.

Həç bir ölkə qeyd olunan tipdə tam inteqrasiya sxemi üzrə şirkətin bütün gəlirlərinin vergiyə cəlb olunması sistemini daxil etməyə cəhd etməmişdir. Lakin bir sıra ölkələrdə məhdud sayda sahibləri olan bö-

yük olmayan şirkətlər halında fiziki şəxslərin və şirkətlərin gəlirlərinin qeyd olunan prinsip əsasında vergitutmasının inteqrasiyası faktiki olaraq mövcuddur. Məsələn, ABŞ-da sayı 35 səhmdardan çox olmayan müəyyən şirkətlər ortaqlıqlar kimi həmin qaydalar (yəni gəlirlərin müvafiq nisbətlərdə səhmdarların hesabına aid edilməsi) üzrə vergitutma hüququna malik ola bilərlər [42]. Əgər vergi sistemləri kiçik şirkətlərə mənfəətdən çıxılmalar kimi onların bütün vergi tutulan gəlirlərinin səhmdarlara ödənilməsinə yol verərsə, onda analogi effekti dolaylı şəkildə də olsa, əldə etmək mümkün olacaqdır.

Eyni zamanda, tam inteqrasiya zamanı olduğu kimi, gəlirlərin bölüşdürülməsindən, yaxud həmin gəlirlərin şirkətin daxilində qalmasından asılı olmayaraq korporasiyaların gəlirləri fərdi səhmdarlar üçün müəyyən edilən dərəcələrlə vergiyə cəlb olunduğu halda, inteqrasiyanın daha məhdud formasından biri şirkətin daxilində qalmayan yalnız bölüşdürülən gəlirlərini əhatə edir. Qeyd edilməlidir ki, yalnız şirkətlərin dividend şəklində ödənilən mənfəətinin vergiyə cəlb olunması ilə bağlı olan həmin inteqrasiya forması yuxarıda qeyd olunan likvidlik problemini həll edə bilər. İnteqrasiyanın göstərilən məhdud formalarının təmin olunması üçün bir sıra ən müxtəlif metodlar mövcuddur. Onların vacib olanlarını nəzərdən keçirək.

### ***İnteqrasiya sxemləri vasitəsi ilə vergi yükünün yüngülləşdirilməsi***

Bu bölmədə hesablama nümunələrinin köməyi ilə inteqrasiyanın müxtəlif sxemlərinin korporativ gəlirlərinin klassik sistemə xas olan yüksək vergitutmasının aşağı salınması imkanları göstərilmişdir.

### ***Klassik sistem və tam inteqrasiya***

Bir sıra inkişaf etmiş ölkələrdə (məsələn, ABŞ, Hollandiya, Lüksemburq, İsveçrə və s.) qəbul edilən klassik sistem şəraitində vergi yükünün səviyyəsi ilə bağlı olan məsələləri 4.4 sayılı cədvəldəki nümunədə aydınlaşdırmaq olar. Fərz edək ki, şirkətin mənfəəti 1000 man. təşkil edir və mənfəət vergisinin dərəcəsi 30 faizdir. Vergilər ödənildikdən sonra 700 man. məbləğində sərbəst mənfəət dividend şəklində tamamilə bölüşdürülür. Tutaq ki, fərdi səhmdarlar üçün verginin dərəcəsi 20 və 40 faizə bərabərdir. Nəticədə fiziki şəxslərin gəlir vergisi üzrə öhdəliyi uyğun olaraq 140 man. və 280 man. təşkil edəcəkdir.

Beləliklə, eyni bir mənbədən tutulan məcmu vergi (şirkətlərin və fiziki şəxslərin) uyğun olaraq 440 man. və 580 man. olacaqdır. Vergi yükünün hesablanması üçün məcmu ödənişi ilkin gəlirin faizi şəklində ifadə edək; nəticədə daha aşağı dərəcə üzrə vergini ödəyən fiziki şəxs üçün faktiki vergi yükü 44%, daha yüksək dərəcə üzrə vergini ödəyən şəxs üçün isə 58% təşkil edəcəkdir. Bu faktiki dərəcələrin gəlir vergisinin müvafiq dərəcələri ilə müqayisəsi zamanı “hədsiz yüksək vergitutma yükü” daha aşağı dərəcə üzrə vergini ödəyən fiziki şəxs üçün 120 faiz, daha yüksək dərəcə üzrə vergi ödəyən üçün isə 45 faizə bərabər olur.

**Cədvəl 4.4.**

**Klassik sistem**

(man.)

| Göstəricilərin adı                                             | Göstəricilərin kəmiyyəti |     |
|----------------------------------------------------------------|--------------------------|-----|
| <b>Şirkət səviyyəsində</b>                                     |                          |     |
| 1. Mənfəət vergisi ödənilənədək mənfəət                        | 1000                     |     |
| 2. Mənfəət vergisi, (30 %-li dərəcə üzrə)                      | 300                      |     |
| <b>Səhmdarlar səviyyəsində</b>                                 |                          |     |
| 3. Gəlir vergisinin dərəcəsi, %-lə                             | 20                       | 40  |
| 4. Dividend şəklində gəlirlər (sət. 1 - sət. 2)                | 700                      | 700 |
| 5. Fiziki şəxslərin gəlir vergisi (sət. 3 x sət. 4)            | 140                      | 280 |
| <b>Məcmu vergi yükü</b>                                        |                          |     |
| 6. Məcmu vergi (sət. 2 + sət. 5)                               | 440                      | 580 |
| 7. Vergitutmanın faktiki dərəcəsi, %-lə (sət. 6: sət. 1 x 100) | 44                       | 58  |
| 8. İzaflı vergitutma, %-lə ((sət. 7 - sət. 3) : sət. 3) x 100  | 120                      | 45  |

Lakin əgər şirkət bütün mənfəəti özündə saxlamaq qərarını qəbul edərsə, onda qısamüddətli planda bütün səhmdarlar 30 faiz həcmində mənfəət vergisi dərəcəsi ilə üzləşməli olacaqlar. Gəlir vergisinin son dərəcəsi 20 faiz həcmində müəyyən edilən səhmdar 50 faizli yüksək vergitutmaya məruz qalacaq, 40 faiz dərəcə ilə vergi ödəyən səhmdar isə 33,3 faizli vergitutmaya cəlb olunacaqdır. Mənfəətin tam bölüşdürülməsi və onun şirkətdə saxlanması kimi əks qütblü cəhətlər arasında müxtəlif mümkün variantlar mövcuddur, onlardan hər biri müəyyən səhmdar

üçün onun gəlirinə tətbiq olunan verginin son dərəcəsindən asılı olaraq konkret hədsiz vergitutmaya və ya az vergitutmaya gətirib çıxaracaqdır.

Hüquqi və fiziki şəxslərin gəlirlərinə tətbiq olunan verginin tam inteqrasiyası şirkətlərin/səhmdarların vergiyə cəlb olunması spektrində digər bir cəhət hesab edilir. Bu metoddan istifadə zamanı şirkətə təsərrüfat ortaqlıqları kimi baxılır və onun həm bölüşdürülmüş, həm də müəssisədə saxlanılmış gəlirləri onların sahiblərinin iştirak paylarına mütənasib olaraq həmin şəxslərin hesabına aid edilir, sonra isə hər bir səhmdar üçün müəyyən edilən son dərəcə üzrə vergi tutulur. 4.5 sayılı cədvəldə verilən mərhələli həll nümunəsi göstərir ki, belə halda vergitutmanın faktiki dərəcəsi gəlir vergisinin dərəcəsinə bərabərdir. Beləliklə, mahiyyətinə görə hədsiz yüksək vergitutma mövcud olmur.

**Cədvəl 4.5.**

Tam inteqrasiya

(man.)

| Göstəricilərin adı                                  | Kəmiyyəti |      |
|-----------------------------------------------------|-----------|------|
| <b>Şirkət səviyyəsində</b>                          |           |      |
| 1. Mənfəət vergisi ödənilənədək mənfəət             | 1000      |      |
| 2. Mənfəət vergisi, (30 %-li dərəcə üzrə)           | 300       |      |
| <b>Səhmdarlar səviyyəsində</b>                      |           |      |
| 3. Gəlir vergisinin dərəcəsi, %-lə                  | 20        | 40   |
| 4. Vergi tutulan mənfəət (sət.1)                    | 1000      | 1000 |
| 5. Fiziki şəxslərin gəlir vergisi (sət. 3 x sət. 4) | 200       | 400  |
| 6. Şirkətdən tutulan gəlir vergisi (sət. 2)         | 300       | 300  |
| 7. Gəlirlərə xalis vergi (sət. 5 - sət. 6)          | -100      | 100  |
| <b>Məcmu vergi yükü</b>                             |           |      |
| 8. Məcmu vergi (sət. 5, yaxud (sət. 2 + sət. 7))    | 200       | 400  |
| 9. Faktiki vergitutma dərəcəsi, % (sət. 8 / sət. 1) | 20        | 40   |
| 10. Yüksək vergitutma (sət. 9 - sət. 3) / sət. 3    | —         | —    |
| 11. Vergitutma yükünün yüngülləşdirilməsi*, %       | 100       | 100  |

**Qeyd:** \*Vergi yükünün yüngülləşdirilməsi dedikdə, klassik yüksək vergitutma dərəcəsi ilə həmin metodla hesablanan hədsiz vergitutma dərəcəsi arasındakı fərqi klassik hədsiz vergitutmaya nisbəti (faizlə) nəzərdə tutulur.

Konkret vəziyyətlərdə tam inteqrasiyanı təkcə ortaqlıq metodunun köməyi ilə deyil, həm də bir sıra digər sistemlər vasitəsi ilə də əldə etmək mümkündür. Belə sistemlərdən biri şirkətlərin mənfəət vergisinin tam ləğvini nəzərdə tutur, bir şərtlə ki, səhmdarlar əldə olunan dividendlərə, həmçinin səhmlərin dəyəri şəklində kapitalın hesablanmış xalis artımına, yəni gəlirlərin kompleks bazalarına gəlir vergisini ödəməli olsunlar. İkincisi, xüsusi halda gəlir vergisinin yalnız bir dərəcəsi mövcud olduqda, şirkətin gəlirlərinin həmin dərəcə üzrə vergiyə cəlb edilməsi yolu ilə, eyni zamanda dividendləri və şirkətin səhmləri şəklində kapitalının dəyərinin artımını fiziki şəxslərin gəlir vergisindən azad etməklə tam inteqrasiyanı daha sadə yolla əldə etmək mümkün olacaqdır.

**Bölüşdürülən mənfəətə münasibətdə qismən inteqrasiya.**

Klassik sistemlə tam inteqrasiya arasında aralıq vəziyyət bölüşdürülməyən mənfəətə münasibətdə müəyyən dərəcədə inteqrasiyanı təmin edən çoxlu sayda sistemlər mövcuddur. Bu sistemlərdə dividendlərin ikiqat vergitutma yükünün yüngülləşdirilməsi həm şirkət, həm də səhmdarlar səviyyəsində mümkündür. Şirkət səviyyəsində yüngülləşdirmənin əsas metodları dividendlərin çıxılması və müxtəlif dərəcələr sistemi, səhmdarlar səviyyəsində - şərti hesablama sistemi və ayrıca vergitutmanın müxtəlif metodları hesab edilir.

*Vergitutma yükünün şirkət səviyyəsində yüngülləşdirilməsi.*

1) *Dividendlərin çıxılması sistemi.* Bu sistem üzrə şirkətin mənfəətinin dividend şəklində səhmdarlar arasında bölüşdürülən hissəsi şirkətin gəlirlərinə hesablanan verginin ödənilməsi üzrə öhdəliklərindən çıxıla bilər. Şirkətin vergi tutulan bazasından çıxılmasına yol verilən dividendlərin payı ayrı-ayrı ölkələrdə müxtəlifdir. Bu sistemin yuxarıda nəzərdən keçirilən nəzarət göstəriciləri ilə hansı qaydada bağlı olmasını nəzərdən keçirək. Vergilər çıxılanadək şirkətin gəlirlərinin tam bölüşdürüldüyü, dividendlərin isə tam şəkildə çıxıldığı son halda şirkətin vergi öhdəlikləri sıfır bərabər olacaqdır. Bütün vergilər, tam inteqrasiya sistemində olduğu kimi, səhmdarlar tərəfindən ödəniləcəkdir. Digər tərəfdən, dividendlərin çıxılmasına yol verilən payının azalması zamanı belə sistem klassik sistemə yaxınlaşacaqdır. Bir qayda olaraq, eyni bir gəlir mənbəyinə vergi yükü klassik sistemə nisbətən aşağı, lakin tam

integrasiyalı sistemə nisbətən isə yüksək olacaqdır.

Təsvir üçün fərz edək ki, vergi orqanları dividendlərə vergi yükünü 50 faiz dərəcə üzrə yüngülləşdirməyə icazə verirlər. 4.6 sayılı cədvəldə göstərilmişdir ki, dividendlərə çıxılmalara şirkət səviyyəsində mənfəət vergisi tutulana qədər yol verilir. Yenidən fərz etsək ki, mənfəət tam məbləğdə bölüşdürülür, onda alırıq ki, səhmdar 850 man. məbləğində gəlirdən gəlir vergisi üzrə özünün son dərəcəsi əsasında dividend şəklində vergi ödəməli olur.

Bu nümunə elə tərtib edilmişdir ki, dividendlərin ikiqat vergitutma yükünün yüngülləşdirilməsi klassik sistem üzrə hədsiz vergitutmanın 50 faizinə bərabərdir. Müvafiq olaraq daha aşağı dərəcəli ödəyici üçün faktiki vergitutma dərəcəsi 32 faiz əvəzinə 20 faiz, daha yüksək dərəcəli ödəyici üçün isə 49 faiz əvəzinə 40 faiz təşkil edir. Gözlənilməli kimi də yüksək vergitutmanın iqtisadi yükü klassik sistemə nisbətən aşağı, lakin tam integrasiyalı sistemə nisbətən isə yüksək olur.

**Cədvəl 4.6.**

Dividendlərin çıxılması sistemi

(man.)

| Göstəricilərin adı                                  |      | Kəmiyyəti |
|-----------------------------------------------------|------|-----------|
| Şirkət səviyyəsində                                 |      |           |
| 1. Mənfəət vergisi tutulanadək mənfəət              | 1000 |           |
| 2. Dividendlərin çıxılması (0,5 x sət.1)            | 500  |           |
| 3. Çıxılmadan sonra mənfəət (sət.1 -sət.2)          | 500  |           |
| 4. Mənfəət vergisi (30%-li dərəcə üzrə)             | 150  |           |
| Səhmdarlar səviyyəsində                             |      |           |
| 5. Gəlir vergisinin dərəcəsi, %-lə                  | 20   | 40        |
| 6. Dividend şəklində gəlirlər (sət.1 -sət.4)        | 850  | 850       |
| 7. Fiziki şəxslərin gəlir vergisi (sət.5 x sət.6)   | 170  | 340       |
| Məcmu vergi yükü                                    |      |           |
| 8. Məcmu vergi (sət.4 + sət.7)                      | 320  | 490       |
| 9. Faktiki vergitutma dərəcəsi, %-lə (sət.8/ sət.1) | 32   | 49        |
| 10. Hədsiz vergitutma, %-lə ((sət.9 -sət.5))/sət.5) | 60   | 22,5      |
| 11. Vergitutma yükünün yüngülləşdirilməsi, %-lə     | 50   | 50        |

2) *Ayrı-ayrı dərəcələr sistemi*. Bu sistemin tətbiqi zamanı dividend şəklində bölüşdürülən mənfəət müəssisədə saxlanılan, yaxud bölüşdürülməyən mənfəətə nisbətən daha aşağı dərəcə üzrə vergiyə cəlb olunur. Belə sistem əvvəllər Avstriyada, Portuqaliyada və Yaponiyada tətbiq edilmişdi, hazırda isə yenə də Almaniyada istifadə olunur [12, 42]. Əgər bölüşdürülən mənfəətə və saxlanılan gəlirlərə tətbiq olunan vergi dərəcələri arasındakı fərq böyük olmazsa, onda belə yanaşma klassik sistemə yaxınlaşmış olur. Digər tərəfdən, əgər bu fərq böyük olarsa, onda sistem mahiyyətinə görə bölüşdürülməyən mənfəətə vergi kimi çıxış edir. Bu sistemi elə işləyib-hazırlamaq mümkündür ki, o özünün təsirinə görə dividendlərin çıxılması sisteminə ekvivalent olsun. Yenə də əvvəlki kimi fərz edə bilərik ki, onun məqsədi klassik sistemdə müşahidə olunan yüksək vergitutma yükünün 50 faiz aşağı salınmasından ibarətdir. Bu arzu olunan vergi yükünün mülayim səviyyəsinin əldə olunması üçün bölüşdürülən mənfəət 15 faizli aşağı dərəcə üzrə, bölüşdürülməyən (şirkətdə saxlanılan) mənfəət payı isə 30 faizli əvvəlki dərəcə üzrə vergiyə cəlb olunmalıdır.

Nəzərdə tutsaq ki, bütün mənfəət bölüşdürülür, onda 4.7 sayılı cədvəldəki nümunə göstərir ki, yüksək vergitutmanın arzu olunan səviyyəsi asanlıqla əldə olunur. Praktikada şirkətlər mənfəətin müəyyən hissəsini bölüşdürürlər. Aşağıdakı hesablama nümunəsində bu mürəkkəbliyə nəzərə alınmır, lakin sonradan mənfəət bölüşdürüldükcə, o, ümumi vergi yükünü yüksəldəcəkdir.

## Cədvəl 4.7.

## Ayrı-ayrı dərəcələr sistemi

(man.)

| Göstəricilərin adı                                             |      | Kəmiyyəti |
|----------------------------------------------------------------|------|-----------|
| Şirkət səviyyəsində                                            |      |           |
| 1. Vergi tutulan mənfəət                                       | 1000 |           |
| 2. Şirkətin bölüşdürülən mənfəətinə vergi (15%-li dərəcə üzrə) | 150  |           |
| Səhmdarlar səviyyəsində                                        |      |           |
| 3. Gəlir vergisinin dərəcəsi, %-lə                             | 20   | 40        |
| 4. Dividend şəklində gəlirlər (sət.1 -sət.2)                   | 850  | 850       |
| 5. Fiziki şəxslərin gəlir vergisi (sət.3 x sət.4)              | 170  | 340       |
| Məcmu vergi yükü                                               |      |           |
| 6. Məcmu vergi (sət.2 + sət.5)                                 | 320  | 490       |
| 7. Faktiki vergitutma dərəcəsi, %-lə (sət.6/ sət.1)            | 32   | 49        |
| 8. Yüksək vergitutma, %-lə ((sət.7 -sət.3))/sət.3)             | 60   | 22,5      |
| 9. Vergitutma yükünün aşağı salınması, %-lə                    | 50   | 50        |

*Vergi yükünün səhmdarlar səviyyəsində yüngülləşdirilməsi.*

1) *Şərti hesablama sistemi.* Dividend şəklində gəlirlərin ikiqat vergitutma yükünün azaldılmasının daha geniş yayılmış yanaşması kimi adətən şərti hesablama sistemi adlandırılan metod hesab edilir. Onun tətbiqi zamanı şirkətlərin gəlirlərinə vergi haqqında müddəalara əsasən şirkət tərəfindən ödənilən vergilərə kredit təqdim olunur; bu kredit səhmdarların dividendlə bağlı olan fiziki şəxslərin gəlir vergisi üzrə öhdəliklərindən çıxılır. Bu sistemdən İƏİT-in bir sıra ölkələri, məsələn Avstraliya, Almaniya, İtaliya, Yeni Zelandiya, Norveç, Birləşmiş Krallıq, Finlandiya və Fransa istifadə etmişdir. İnkişaf etməkdə olan ölkələrdən Malayziya və Sinqapurda həmin sistem qəbul edilmişdir.

Şərti hesablama sistemində qəbul edilir ki, şirkətin dividend kimi ödənilən gəlirləri artıq şirkət səviyyəsində vergiyə cəlb olunmuşdur; bu səbəbdən də səhmdarlar səviyyəsində fiziki şəxslərin gəlir vergisinə aid edilən vergitutma yükünün aydın şəkildə yüngülləşdirmənin səviyyəsi şərti hesablama dərəcəsi adı altında məlumdur. Həmin sistemə əsasən fiziki şəxslərin (səhmdarların) gəlir vergisinin bazası alınan dividendlərlə vergi kreditinin, yəni dividendlərin şərti artırılmış



məbləğinin cəmindən ibarətdir. Ödənilməli olan ümumi gəlir vergisinin hesablanması üçün bu şərti artırılmış məbləğ fiziki şəxslərin son vergitutma dərəcəsinə vurulmalıdır. Bundan sonra mənfəət vergisi səhmdardan tutulan məcmu vergiyə münasibətdə vergi krediti kimi qəbul edilir, qalıq isə ödənilməli (qaytarılmalı) olan xalis vergini özündə ifadə edir. Ümumiyyətlə, əgər səhmdarın son vergitutma dərəcəsi şərti hesablama dərəcəsi ilə yüksəkdirsə, onda o, vergini ödəməli, yox əgər səhmdarın son vergitutma dərəcəsi şərti hesablama dərəcəsi ilə aşağı olarsa, bu halda artıq ödənilən məbləğ geri qaytarılmalıdır. Bu sistemin təsir mexanizmi 4.8 sayılı cədvəldə təsvir edilmişdir.

**Cədvəl 4.8.**

Şərti hesablama sistemi

(man.)

| Göstəricilərin adı                                     |  | Kəmiyyəti |      |
|--------------------------------------------------------|--|-----------|------|
| Şirkət səviyyəsində                                    |  |           |      |
| 1. Vergi ödənilənədək mənfəət                          |  | 1000      |      |
| 2. Mənfəət vergisi (30%-li dərəcə ilə)                 |  | 300       |      |
| Səhmdarlar səviyyəsində                                |  |           |      |
| 3. Gəlir vergisinin dərəcəsi, %-lə                     |  | 20        | 40   |
| 4. Dividend şəklində gəlirlər (sət.1 -sət.2)           |  | 700       | 700  |
| 5. Şərti hesablanan şirkət vergisi (3/14 x sət.4)      |  | 150       | 150  |
| 6. Şərti artırılan gəlir (sət.4+sət.5)                 |  | 850       | 850  |
| 7. Fiziki şəxslərin gəlir vergisi (sət.3 x sət.6)      |  | 170       | 340  |
| 8. Vergi krediti (sət.5)                               |  | 150       | 150  |
| 9. Gəlirlərə xalis vergilər (sət.7 - sət.8)            |  | 20        | 190  |
| Məcmu vergi ağırlığı                                   |  |           |      |
| 10. Məcmu vergi (sət.2 + sət.9)                        |  | 320       | 490  |
| 11. Faktiki vergitutma dərəcəsi, %-lə (sət.10 / sət.1) |  | 32        | 49   |
| 12. Yüksək vergitutma, %-lə (sət.11 - sət.3) / sət.3   |  | 60        | 22,5 |
| 13. Vergitutmanın yüngülləşdirilməsi, %-lə             |  | 50        | 50   |

Yuxarıda nəzərdən keçirilən vəziyyətlərlə müqayisə üçün yalnız vergitutma yükünün qismən yüngülləşdirilməsindən (50%) istifadə

olunur; xalis dividendlər 3/14 vuruğundan istifadə etməklə şərti olaraq artırılır. Vergitutmanın verilən kəmiyyətinin 50% yüngülləşdirilməsindən istifadə etməklə və cədvəl 4.8-də verilən addımları əks istiqamətdə təkrar etməklə asanlıqla göstərmək olar ki, şərti artma vuruğunun kəmiyyəti 3/14-ə bərabərdir.

2) *Ayrıca metodlar sistemi.* Səhmdarlar səviyyəsində dividendlərin ikiqat vergitutmasının yüngülləşdirilməsinin digər metodları ayrı-ayrı metodlar adlanan qrupu formalaşdırır. Onlardan biri adətən dividendlərin vergilərdən azad edilməsi sistemi adlanan ayrıca vergitutma metodunu özündə ifadə edir. Gəlir korporativ mənbədən bölüşdürülməyə qədər o, şirkətlər üçün müəyyən edilən dərəcələr üzrə vergiyə cəlb olunur. Bölüşdürülmüş dividendlər sonradan qismən vergiyə cəlb olunur, qismən isə azad olunur, ona görə ki, dividendlərə tətbiq olunan fiziki şəxslərin gəlir vergisi daha aşağı güzəştli dərəcələr üzrə tutulur.

Vergi krediti metodu adı altında geniş məlum olan digər bir sistem şərti hesablama sistemi ilə oxşardır, bu mənada ki, səhmdarlara adətən əldə olunan dividendlərin müəyyən payı kimi hesablanan fiziki şəxslərin gəlir vergisi hesabına səhmdarlara kredit təqdim edilir. Bu sistem Kanada və İspaniyada tətbiq olunur. Bununla bərabər bu metod şərti hesablama sistemindən aşağıdakı səbəblərdən fərqlənir: 1) vergi krediti şirkətlərdən vergilərin tutulmasından asılı olmayaraq səhmdarlara verilir; 2) əldə olunan xalis dividendlər şərti artıma məruz qalmır və 3) vergi krediti gəlir vergisi üzrə məcmu öhdəlikdən yüksək olduqda, bir qayda olaraq verginin qaytarılması həyata keçirilmir.

### ***İntegrasiya metodları arasında müxtəlifliklər***

Nəzərdən keçirilən hesablama nümunələri göstərir ki, konkret səhmdarlar arasında bölüşdürülən şirkətlərin gəlirlərinin eyni bir faktiki vergitutma dərəcəsi bir sıra müxtəlif sxemlərin köməyi ilə əldə oluna bilər. Lakin bir çox digər münasibətlərdə bu sxemlər kifayət qədər müxtəlif növlü nəticələrə gətirib çıxarır.

Birincisi, daha aydın görünən müxtəliflik ondan ibarətdir ki, sxemlərin bir hissəsinin məqsədi dividend şəklində gəlirlərin ikiqat vergitutmasının tam şəkildə, digərlərinin isə qismən aradan qaldırılması hesab edilir.

İkinci vacib fərq ondan ibarətdir ki, əgər sxemlərin bəziləri çərçivəsində şirkətlərin bölüşdürülən gəlirləri səhmdarların son vergitutma dərəcəsinə uyğun olan müxtəlif dərəcələr üzrə vergiyə cəlb olunursa, digərlərində isə şirkətin gəlirləri faktiki olaraq eyni bir dərəcə üzrə vergitutmaya məruz qalır.

Bölüşdürülən gəlir üçün inteqrasiya sistemləri arasında praktiki xarakterli üçüncü müxtəliflik gəlirlərin bölüşdürülməsi zamanı səhmdarlara ötürülən istənilən vergi stimulundan (məsələn, sürətli amortizasiya, investisiyalara vergi krediti və s.) əldə olunan faydanın dərəcəsi ilə bağlıdır. Fərz edək ki, şirkət 100 pul vahidi həcmində bölüşdürülməli olan mənfəət əldə etmişdir, lakin, güzəştlər hesabına onun vergi tutulan mənfəəti 50 pul vahidinədək azalmışdır. Mənfəətin tam bölüşdürülməsi zamanı inteqrasiyanın bir sıra sistemləri səhmdarlara şirkətin tam bütün bölüşdürülən məbləğindən tutulmalı olan vergiyə müvafiq, yəni 100 pul vahidinə faktiki olaraq vergi krediti verməli olur, digərləri isə şirkətin faktiki olaraq vergiyə cəlb olunan mənfəətinə, yəni 50 pul vahidinə hesablanan vergi məbləği qədər vergi kreditini məhdudlaşdırır.

Analoji şəkildə xarici səhmdarlar arasında bölüşdürülən gəlirlərə, həmçinin ölkə daxilində bölüşdürülən şirkətin xarici gəlirlərinə təsiri ilə bağlı olan inteqrasiya sxemləri arasında vacib praktiki müxtəlifliklər mövcuddur. Məsələn, dividendlərin çıxılması və ayrı-ayrı dərəcələr sistemi şirkət səviyyəsində səhmdarların rezident, yaxud qeyri-rezident olmasından asılı olmayaraq dividendlərin ikiqat vergitutmasının yüngülləşdirilməsini təmin edir. Praktikada bu əhəmiyyətli müxtəliflik ikiqat vergitutmanın aradan qaldırılması barədə ikitərəfli müqavilələr vasitəsilə yüngülləşdirilir. Aydınır ki, şirkət səviyyəsində deyil, səhmdarlar səviyyəsində vergitutmanın yüngülləşdirilməsini təmin edən inteqrasiya sistemlərinin seçilməsi belə müqavilələrin bağlanması zamanı hökumətin mövqeyini möhkəmləndirir. Belə tipli beynəlxalq təsəvvürlər bir çox hallarda müxtəlif ölkələrdə inteqrasiyanın ayrı-ayrı variantları arasında seçimin müəyyən edilməsi zamanı vacib rol oynayır.

#### ***4.4.3. Kapitalın dəyərinin artımının vergiyə cəlb olunması***

##### ***Kapitalın dəyərinin artımı və təsərrüfat fəaliyyətindən əldə olunan gəlirlərin vergiyə cəlb olunması***

Şanz-Heyq-Saymonsun anlayışına görə müəyyən dövr ərzində gəlirin kompleks göstəricisi digər gəlir növləri ilə yanaşı, fiziki şəxsin, yaxud müəssisənin həmin müddətdə bütün kapital aktivlərinin və passivlərinin dəyərinin dəyişməsinə ifadə edir [42]. Lakin fiziki şəxslərin və şirkətlərin gəlirlərinə tətbiq olunan vergi sistemi digər gəlir növlərinə nisbətən kapital dəyəri artımının bir sıra növlərinə münasibətdə fərqli üsullarla yanaşır, bu zaman artımın konkret növləri halında çox vaxt vergidən azad etmə, yaxud fərqli dərəcələr üzrə vergiyə cəlb olunma kimi spesifik müddəalar tətbiq olunur.

Bu xüsusi müddələrin bəziləri bir tərəfdən şirkətlərin, digər tərəfdən isə fiziki şəxslərin kapitalının artımının müxtəlif cür izahını nəzərdə tuta bilər. Hər iki səviyyədə kapital artımına vergilər şirkətlərin gəlirlərinin vergiyə cəlb olunması ilə bağlıdır; belə ki, əksər inkişaf etmiş ölkələrdə fiziki şəxslərin kapital dəyəri artımının əhəmiyyətli hissəsi səhmlərin dəyərinin yüksəlməsi hesabına baş verir, bu zaman fiziki şəxslər şirkətin səhmlərinə sahiblikdən mənfəət əldə edir və bu gəlirlər çox vaxt dividendlərlə müqayisə edilir.

Praktikada müxtəlif ölkələrin vergi sistemlərində kapitalın dəyərinin artımına yanaşmaları müqayisə etmək şirkətlərə tətbiq olunan vergilərin digər aspektlərinə (məsələn, amortizasiya ayırmaları, zərərlərin gələcək dövrlərə keçirilməsi kimi) nisbətən kifayət qədər çətinidir, kapitalın dəyərinin artması, yaxud azalması müxtəlif növlü iqtisadi agentlərə məxsus olan çoxlu sayda aktivləri (yaxud passivləri) əhatə edə bilər; müxtəlif ölkələrdə artımın müxtəlif növlərinə ya gəlir, ya da “kapital dəyərinin artımı” kimi baxıla bilər, hansı ki, adi gəlir vergisi çərçivəsində xüsusi vergitutmaya cəlb oluna, yaxud kapital artımı dəyəri ayrıca verginin təsirinə məruz qala bilər.

Bu müxtəlifliyin üç nümunəsini nəzərdən keçirək.

Birincisi, çox vaxt vergitutma məqsədləri üçün amortizasiya olunan və olunmayan aktivlər arasında vacib müxtəliflik müşahidə olunur. Amortizasiya olunan aktivlər situasiyasında gəlirlərə tətbiq olunan vergilərə münasibətdə bir sıra vergi sistemlərində aktivin vergi-

tutma məqsədləri üçün onun amortizasiya dəyərini aşan qiymət üzrə təqdim edilməsi halında amortizasiya ayırmalarının “qaytarılmasını” (“balanslaşdırıcı yığım” şəklində ödənilməsi) nəzərdə tutulur. Belə sistem şəraitində amortizasiya olunan aktivin təqdim edilməsi zamanı reallaşan kapital dəyərinin artımına ümumilikdə gəlir şəklində baxılır. Eyni zamanda, vergi qanunvericiliyi torpaq və qiymətli kağızlar kimi amortizasiya olunmayan aktivlər üçün fərqli müddəaları nəzərdə tutur.

İkincisi, məsələ ondadır ki, xüsusi qaydalar əsasında vergitutmaya cəlb edilməli olan kapital dəyəri artımına hansı məbləğlərin daxil edilməsi müxtəlif vergi sistemlərində bir-birindən əhəmiyyətli dərəcədə fərqlənən aktivlərin və passivlərin qiymətləndirilməsi metodlarından da asılıdır. Məsələn, əgər xarici valyutada ifadə olunan passivlər balansda cari bazar dəyəri ilə əks olunmuşdursa və bu dəyərin dəyişməsi hər bir hesabat dövründə mənfəət və zərərlər hesabında göstərilirsə, onda hər bir dövrdə valyuta məzənnəsinin dəyişməsi nəticəsində kapital dəyərinin artımı, yaxud azalması avtomatik olaraq gəlir kimi vergiyə cəlb oluna bilər. Digər tərəfdən, əgər passiv alınma dəyəri üzrə uçota alınmışdırsa, onda kapitalın dəyərinin artımı, yaxud azalması yalnız borcun ləğvi (ödənilməsi) zamanı “reallaşdırılmış” kimi əks olunur. Belə halda sual yaranır: bu cür reallaşdırılmış artım, yaxud azalma adi gəlirlərə daxil edilməlidir, yaxud kapitalın dəyərinin artımında nəzərə alınmalıdır?

Üçüncüsü, iqtisadi agentlərin təbiətindən asılı olaraq hesablanan eyni bir növ kapital dəyərinin artımına müxtəlif cür baxıla bilər. Məsələn, fiziki şəxslər, yaxud müəssisələr qiymətli kağızların alqı-satqısı ilə məşğul olduqda, adətən onların hesabat dövründə kapital dəyərinin məcmu artımını, yaxud azalmasını əks etdirən gəlirlərindən vergi tutulur. Bununla yanaşı, dəyərin elə həmin artımına, yaxud azalmasına digər subyektlərdə başqa cür baxıla bilər, ona görə ki, həmin gəlirlər qeyri-müntəzəm xarakterə malik ola bilərlər.

Müxtəlif ölkələrdə vergi sistemlərinin müqayisəsi zamanı yalnız kapital dəyərinin artımına aid edilən konkret müddələrin təhlil edilməsi kifayət deyildir. Həmçinin praktikada kapital dəyərinin artımı ilə “adi” gəlirlər arasında sərhədin hansı qaydada müəyyən edilməsinə də diqqət yetirilməlidir.

***Kapital dəyəri artımının və digər gəlirlərin diferensasiyalı vergiyə cəlb olunmasının xeyrinə gətirilən dəlillər***

Gəlirlərin və hesablanan kapital dəyəri artımının diferensasiyalı şəkildə vergitutmaya cəlb olunması bir sıra Avropa ölkələrində qəbul edilən baza konsepsiyasına əsasən tarixən yaranmışdır. Baza konsepsiyasının mahiyyəti ondan ibarətdir ki, vergiyə cəlb olunan gəlir spesifik kapital mənbələrindən əldə olunan, lakin bu mənbələrin özünün dəyərinin istənilən dəyişməsindən fərqlənən xidmətlər axınına ifadə edir. Bu gəlir konsepsiyasına görə kapitalın dəyərinin artımı vergiyə cəlb olunmur. Bununla yanaşı, kapital dəyəri artımının diferensasiyalı şəkildə vergiyə cəlb olunması daha müasir gəlir konsepsiyaları tərəfindən də (məsələn, Xiks konsepsiyası) müəyyən nəzəri dəstəyə məlikdir. Belə ki, Xiks konsepsiyası təbiəti məlum olmayan müəyyən mənfəət və zərərlərin gəlir göstəricilərinə aid edilməsini istisna edir.

Kompleks gəlir konsepsiyası vergitutma bazası üçün ideal standart kimi daha böyük dəstək əldə etdikcə, kapital dəyəri artımının ölçülməsi gəlirin əldə olunmasının hər bir dövründə onun hesablanması zamanı ilə bağlı olan praktiki mürəkkəbliklər gəlirin digər formaları ilə müqayisədə belə artımın diferensasiyalı şəkildə vergiyə cəlb olunmasının xeyrinə əlavə arqument olmuşdur. Hər bir dövrün sonunda hər bir fiziki şəxsin, yaxud müəssisənin bütün aktivlərinin dəyərinin müvafiq bazar qiymətləri ilə qiymətləndirilməsi bir qayda olaraq praktiki mümkün deyildir. Bu cür qiymətləndirmənin olmaması zamanı kapitalın dəyərinin artımının vergiyə cəlb olunması yalnız aktivin “təqdim edilməsi” (satılması) yolu ilə onun ləğvi anında mümkün olacaqdır. Hesablama prinsipi üzrə deyil, təqdim etmə zamanı vergitutma xeyrinə gətirilən praktiki arqumentlərdən biri də ondan ibarətdir ki, satılma yolu ilə istənilən aktivin ləğv edilməsi yaranan vergi öhdəliklərinin yerinə yetirilməsi üçün vəsait mənbəyi kimi çıxış edir. Digər tərəfdən, hesablama əsasında kapitalın dəyəri artımının vergitutmaya cəlb olunması müvafiq fiziki şəxs, yaxud müəssisə üçün ciddi likvidlik problemini yarada bilər.

Kapital dəyərinin artımına vergi ilə bağlı olan öhdəliklər üzrə ödəmə müddətinin dəyişdirilməsi (təxirə salınması) - bir qayda olaraq vergi ödəyicisinin istəyinə əsasən əldə olunacaq bu artım reallaşdırılanadək - kassa vəsaitləri şəklində daxil olan digər növ gəlirlərlə müqayisədə hesablanan kapital dəyəri artımına münasibətdə fərqli ya-

naşmanı özündə ifadə edir. Bu cür yanaşma sonrakı diferensasiyanın xeyrinə argumentlər mənbəyi kimi də çıxış edir. Xüsusilə də müəyyən dövrdə gəlir progressiv şkalalar üzrə vergitutmaya məruz qaldıqda, həmin dövrdə reallaşdırılan artımın vergiyə cəlb olunmasının əsaslı olmaması barədə fikir söyləmək olar. Belə ki, bu artım bir sıra əvvəlki dövrlər ərzində yığıla və təqdim etmə zamanı bu məbləğlər birləşdirilə (toplana) bilər.

Kapital dəyərinin (nominal) artımının diferensasiyalı vergitutmaya cəlb olunması xeyrinə irəli sürülən bir qədər fərqli argument ondan ibarətdir ki, inflyasiya şəraitində bu artım yalnız gəlirin kompleks göstəricisinə daxil edilməli olan real artımın təhrif olunmuş ifadəsidir. Nominal artım kimi ölçülən bu kəmiyyət kifayət qədər daha ciddi real artıma, bəzən isə hətta real ifadədə zərərə uyğun gələcəkdir.

### ***Kapital dəyərinin artımına tətbiq olunan vergilərin strukturu***

Bir qayda olaraq əgər kapital dəyərinin artımı hesablama prinsipi üzrə vergitutmaya cəlb olunarsa, ona adi gəlir kimi baxılır. Lakin bu artımın təqdim etmə anında vergiyə cəlb olunması zamanı isə adətən xüsusi qaydalar tətbiq olunur.

Son onilliklərdə İƏİT ölkələrində bir neçə il ərzində hesablanan kapital artımının vergi sisteminin fəaliyyət sferasına cəlb olunması ilə bağlı olan ümumi, lakin heç bir halda eyni olmayan tendensiya müşahidə olunur. Müvafiq qaydalar ABŞ-da 1913-cü ildən gəlir vergisi haqqında federal qanun qəbul edildikdən sonra tətbiq olunmağa başlanmışdır (baxmayaraq ki, həmin dövrdən sonra o bir neçə dəfə dəyişikliyə məruz qalmışdır). Kapitalın uzunmüddətli artımı barədə müddəalar Yaponiyada 1946-cı ildə, Danimarkada 1958-ci ildə, İsveç, Portuqaliya və Böyük Britaniyada ötən əsrin 60-cı illərində, Kanada, Fransa, İrlandiya və İspaniyada 70-ci illərdə, Avstraliyada isə 80-ci illərdə qəbul edilmişdir [12]. Sadalanan bir sıra hallarda daha qısa dövrlərdə reallaşdırılan kapital artımı daha tez müddətlərdə vergitutmaya cəlb olunmuşdur. Kapital dəyəri artımına verginin müəyyən (tətbiq) edilməsi ilkin olaraq ədalətlik təsəvvürləri ilə əsaslandırılır. Belə ki, nəzərdə tutulur ki, digər növ gəlirlər kimi belə artım da şəxsin “ödəniş qabiliyyətliliyinə” eyni bir təsiri göstərir. Bundan əlavə, kapital dəyəri artımından verginin tutulması barədə müddəaların bu



şəkildə geniş yayılmasının əsas səbəblərindən biri də ondan ibarətdir ki, gəlir vergisindən daxilolmaların adi vergi tutulan gəlirin kapital dəyərinin vergi tutulmayan artıma çevirən əməliyyatlar yolu ilə verginin ödənilməsindən yayınma hesabına dəyərdən düşməsindən qorumaqdan ibarətdir.

Bu xüsusi müddəalar adətən kapital dəyərinin artımına vergi növünü qəbul edir, hansı ki, adi gəlir vergisindən ayrılır (məsələn, İƏİT-in İrlandiya, İtaliya, Birləşmiş Krallıq kimi ölkələrində olduğu kimi), lakin tez-tez hallarda bu gəlir vergisi barədə qanunvericiliyə daxil edilir. Aşağıda daha geniş yayılmış bu cür mövcud xüsusi müddəalar verilməmişdir.

***Kapitalın dəyərinin vergi tutulan artımının tipləri.*** Mövcud qaydalara müvafiq olaraq vergitutmaya cəlb olunan kapitalın dəyərinin artımı adətən daşınmaz əmlakın və maliyyə aktivlərinin (məsələn, şirkətin səhmlərinin) ləğv edilməsi zamanı yaranır. Bir sıra ölkələrdə vergitutmaya yalnız həmin kateqoriyalara aid edilən bəzi aktivlər cəlb olunur. Sahibi tərəfindən yaşayış üçün istifadə olunan şəxsi mənzil və dövlət qiymətli kağızları kimi aktivlər hesabına kapital dəyərinin artımı çox vaxt vergitutmadan azad edilir.

***Verginin tutulmasını zəruri edən hallar.*** Vergitutma baxımından tipik “reallaşdırma” dedikdə, kompensasiya əldə etməklə aktivlərin satılması nəzərdə tutulur. Lakin vergitutma çərçivəsində digər hallarda, məsələn, bağışlama yolu ilə, yaxud sahibinin vəfatından sonra aktivin verilməsi də “şərti reallaşdırma” hesab edilir. Digər tərəfdən, bir sıra ölkələrdə vergi öhdəliyi daha gec müddətlərdə yarandığı üçün müəyyən tipli (yaxud müəyyən şəraitli) kapitalın dəyərinin artımının vaxtının uzadılmasına icazə verilir.

***Vergi dərəcələri.*** Kapitalın dəyərinin artımı vergiyə cəlb olunduqda, bu vergi çox vaxt adi gəlirə tətbiq olunan dərəcələrə nisbətən digər dərəcələr üzrə tutulur. Belçika, Fransa və İrlandiyada şirkətlər tərəfindən reallaşdırılan kapital dəyəri artımı hallarında xüsusi dərəcələr tətbiq olunur. Bütün bu situasiyalarda verginin dərəcəsi aktivə sahibolma müddətindən asılı olaraq dəyişir.



Fiziki şəxslər tərəfindən kapitalın dəyərinin artımının reallaşdırılması halında daha çox sayda ölkələrdə də sahiblik müddətindən asılı olaraq müxtəlif səviyyələrdə ayrı-ayrı dərəcələr tətbiq olunur, burada həmçinin gəlir vergisinin adi dərəcəsi tətbiq oluna bilər, lakin kapital artımının yalnız bir hissəsi vergi tutulan məbləğə aid edilə bilər.

***Hesablama (holding) dövrü meyarı.*** Yuxarıda qeyd edildiyi kimi, bir çox ölkələrdə, kapital dəyərinin reallaşdırılan artımına yanaşma holding dövründən, yəni artımın hesablandığı dövrü əhatə edən müddətdən asılıdır. Bu zaman daha uzun müddət ərzində sahiblikdə olan aktivlərə kapitalın dəyərinin artımı adətən qısamüddətli “spekulyativ” artıma nisbətən daha əlverişli qaydalar üzrə vergiyə cəlb olunur. Bir sıra hallarda müəyyən müddətdən artıq sahiblikdə olan aktivlər üzrə kapital artımı tamamilə vergidən azad olunur.

***Kapitalın dəyərinin azalması.*** Əksər ölkələrdə kapitalın dəyərinin reallaşdırılmış artımının həmin ildə kapitalın dəyərinin artımı hesabına nəzərə alınmasına yol verilir. Lakin kompensasiya olunmayan zərərlərin yol verilən miqyasda gələcək (keçmiş) dövrlərə keçirilməsində, həmçinin onların digər gəlir növləri hesabına nəzərə alınması qaydalarında əhəmiyyətli müxtəlifliklər mövcuddur.

***İnflyasiya düzəlişlərinin edilməsi.*** Ötən əsrin 70-ci illərində bir sıra ölkələrdə kapitalın dəyərinin artımının vergitutmaya cəlb olunmasında aktivin alınma dəyərinin artmasını nəzərdə tutan inflyasiya düzəlişləri tətbiq edilməyə başlandı. Bu düzəliş əmsalı aktivin əldə edilməsi anından müəyyən qiymət indekslərinin artmasına uyğun olaraq reallaşdırılan dəyər artımının hesablanması zamanı nəzərə alınır. Hazırda vergitutma məqsədləri üçün şirkətlərin kapitalının dəyərinin artımının indeksləşdirilməsi İƏİT-in ölkələr siyahısına Avstriya (aktivə sahiblik müddəti 19 aydan artıq olan hallarda), İrlandiya, Portuqaliya və Birləşmiş Krallıq aiddir [12]. Alınma dəyərinin indeksləşdirilməsinin bu konsepsiyasının sadə olması ilə yanaşı ciddi inzibati mürəkkəbliklərə də gətirib çıxarır. Məsələn, bu və ya digər növ aktivə (məsələn, konkret müəssisədə müəyyən növ səhmə) sahiblik hüququ bir neçə il ərzində formalaşmışdırsa, indeksləşdirilməyən sistemdə ona “məcmu” forma-

sında, yəni faktiki olaraq bir aktiv kimi baxıla bilər; lakin indeksləşdirmənin aparılması zamanı bu məcmudan aktivlərin konkret təqdim edilməsinin müəyyən alınma tarixlərinə aid edilməsinin ətraflı qaydası tələb oluna bilər.

***Kapital dəyərinin artımına vergilərlə bağlı problemlər***

Kapital dəyəri artımının vergitutmaya cəlb olunmasının kifayət qədər müxtəlif strukturu əsasında bir sıra ümumi problemlər durur.

Onlardan birincisi gəlir kimi hesab edilən hesablanmış artımla (hansı ki, bu artım vergiyə cəlb olunur, lakin praktiki səbəblərdən bu, reallaşdırma əsasında və xüsusi qaydalar tətbiq olunmaqla aparılır) ümumiyyətlə vergitutmaya cəlb olunmayan artım arasında müvafiq sərhədin müəyyən edilməsi ilə bağlı çətinliklərdən ibarətdir. Belə ki, maliyyə bazarları adətən oxşar növ əməliyyatların vergiyə cəlb olunmasında istənilən müxtəlifliyi istismar etməyə çalışır, bu sərhədlərə, çox ehtimal ki, lakin yenidən baxmaq lazım olacaqdır. Məsələn, son illərdə Birləşmiş Ştatlar və Birləşmiş Krallıq kimi ölkələrdə müəyyən dövrdə çox az, yaxud sıfır faizli gəlir gətirən, lakin əhəmiyyətli diskontla buraxılan qiymətli kağızların sahiblərində formalaşan kapital dəyəri artımının adi gəlir vergisi sferasına cəlb edilməsi mexanizminin hazırlanmasını zəruri hesab etmişlər [42].

Reallaşdırma anında kapital dəyəri artımının vergiyə cəlb olunması zamanı yaranan ikinci çətinlik ondan ibarətdir ki, bu cür yanaşma investorun aktivlərin ləğvinə olan marağını azaltmaqla, onun bu istiqamətdə fəaliyyətini “məhdudlaşdıracaqdır”, ona görə ki, bu zaman vergi öhdəliklərinin yaranması labüddür. Bir sıra ölkələrdə, o cümlədən Birləşmiş Ştatlarda əldə olunan bu cür effektlərin empirik qiymətlər miqyası bir-birindən güclü şəkildə fərqlənə bilər, lakin şübhəsiz ki, məlum situasiyalarda bu kifayət qədər yüksək ola bilər. Qeyd etmək lazımdır ki, aktivin təqdim edilməsindən imtina adətən yalnız verginin tutulmasını təxirə salır, lakin onun tamamilə ödənilməsinin qarşısını ala bilmir. Əgər ödəyici aktivə sahib olmaqla, təqaüdə çıxanadək tutulan vergini azaltmaq, yaxud vəfat edəndək aktivini ləğv (təqdim) etməməklə vergilərin ödənilməsindən tam şəkildə yayınmaq imkanına malik olarsa, onda uyğun olaraq məhdudlaşdırma effektinin miqyası da kəskin şəkildə artacaqdır.

Müəyyən tipli əməliyyatlar üçün “vaxtını uzatma” barədə müddəalar məhdudlaşdırmanın potensial effektini minimuma gətirib çıxarmalıdır. Lakin bu kapitalın dəyərinin hesablanan artımının faktiki vergitutma dərəcəsinin aşağı salınması yolu ilə əldə olunur ki, bu da kapital dəyəri artımının və digər növ gəlirlərin diferensasiyalı şəkildə vergiyə cəlb olunması ilə bağlı olan istənilən təhrifin dərəcəsini yüksəldir.

Ümumi xarakterli üçüncü çətinlik inflyasiya səbəbindən yaranır. Yuxarıda qeyd edildiyi kimi, zəruri inflyasiya düzəlişləri kifayət qədər sadə konseptual əsasa malikdir və son illərdə bir sıra ölkələrdə belə düzəlişlər kapital dəyəri artımının vergiyə cəlb olunması rejiminə daxil edilmişdir. Lakin bu düzəlişlər kapitalın dəyərinin artımına verginin bir sıra geniş yayılmış müddəalarının xeyrinə olan dəlilləri (məsələn, bütün reallaşdırılan artıma güzəştli vergi dərəcəsi, uzun müddət sahiblikdə olan aktivlərə aşağı vergitutma dərəcəsi, həmçinin kapitalın dəyərinin artımının tam məbləğdə məcmu vergi tutulan gəlirlərə daxil edilməməsi və s.) zəiflədir ki, bu da çox vaxt inflyasiyanın nəticələrinin uçotunun kobud, lakin effektiv metodları kimi müdafiə edilir. Digər növ gəlirlər (məsələn, faiz gəlirləri) üçün indeksləşdirmənin aparılmadığı zaman kapitalın dəyərinin artımı üzrə indeksləşdirmənin aparılması nəticəsində vergitutma sistemində yeni qeyri-adi liklər və dolaşıqlıqlar baş verə bilər.

#### ***4.4.4. Borc və xüsusi vəsaitlər hesabına maliyyələşmələr***

##### ***Faizlərin və dividendlərin vergiyə cəlb olunması***

Hüquqi şəxslərin gəlirlərinə tətbiq olunan vergilər sistemi faizlərə və dividendlərə münasibətdə müxtəlif yanaşmaları nəzərdə tutur. Nəticədə şirkətlər üçün investisiyaların bir tərəfdən borclar hesabına, digər tərəfdən isə xüsusi vəsaitlər hesabına maliyyələşdirilməsinin müqayisəli cəlb ediciliyi dəyişir.

Demək olar ki, mövcud olan bütün hüquqi şəxslərin mənfəət vergisi sistemlərində vergitutma məqsədləri üçün şirkətlərin gəliri onun mülkiyyətçiləri nöqtəyi-nəzərindən qiymətləndirilir. Şirkətin kreditörünə faizlərin ödənilməsi, beləliklə, yol verilən çıxımları ifadə edir.

Yuxarıda qeyd edildiyi kimi, şirkət tərəfindən ödənilən dividendlərə yanaşma kifayət qədər böyük müxtəlifliklərlə xarakterizə olunur. Məsələn, Yunanıstanda faiz ödənişlərinə oxşar ödənilən dividendlər tam şəkildə vergi tutulan mənfəətdən çıxıla bilər, bir sıra digər ölkələrdə isə (məsələn, İslandiya, İspaniya və İsveç) qismən çıxıla bilər [12]. Lakin əksər hallarda dividendlərin ödənişi şirkətin vergi tutulan mənfəətinə bilavasitə təsir göstərmir.

Bu da hüquqi şəxslərin gəlirlərinə tətbiq olunan vergi sisteminin xüsusi vəsaitlər hesabına maliyyələşmələrə nisbətən borclar hesabına maliyyələşmələrə adətən daha yumşaq yanaşmasının nəzərdə tutulmasına imkan verir. Belə ki, birinci halda mənfəət dividend şəklində ödənilir, ikinci halda isə kreditörün mənfəəti faiz ödənişləri formasını qəbul edir. Lakin belə bir nəticəyə gəlməzdən əvvəl dividend və faizləri əldə edən şəxsin vergiyə cəlb olunması metodlarına da baxılmalıdır. Hüquqi şəxslərin gəlirlərinə vergi barədə müddəalara uyğun olaraq bölüşdürülən mənfəətin iqtisadi vergitutmasının yüngülləşdirilməsi üsullarından biri də dividendlərin çıxılması hesab edilir. Lakin həmin nəticənin əldə olunmasının digər metodları da daha geniş yayılmışdır. Məsələn, şirkətin bölüşdürülən mənfəətinə hesablanan mənfəət vergisinin səhmdarın dividendlərə hesablanan vergiləri üzrə öhdəliklərindən çıxılması, yaxud səhmdar səviyyəsində vergiyə cəlb edilən gəlirlərdən dividendlərin qismən istisna edilməsi (çıxılması). Fərdi əmanətçi üçün borclar və xüsusi vəsaitlər hesabına maliyyələşmə kimi

şirkətə vəsaitlərin təqdim edilməsi arasında seçimin edilməsi çoxlu sayda qeyri-vergi təsəvvürlərindən asılı olacaqdır, lakin yalnız vergilər barədə danışsaq, bu iki mənbədən gəlirlər üzrə məcmu vergi öhdəlikləri nəzərə alınmalıdır.

Şirkətlərin və fiziki şəxslərin vergitutma sisteminin borclar, yaxud xüsusi vəsaitlər hesabına şirkətlərin maliyyələşmələrə maraqlarına təsirinin təhlili özündə sadə olmayan məsələləri ifadə edir. Bununla yanaşı, əksər sistemlərdə faizlərdən dividendlərə nisbətən daha aşağı məcmu vergilər tutulur.

### ***Ödənilən faizlər və dividendlər arasında sərhədin müəyyən edilməsi***

Vergi sistemi dividendlərə nisbətən şirkətin faiz ödənişlərinə daha mülayim yanaşdıqda şirkətdə öz sahiblərinə gəlirlərin “faizlər” şəklində ödənilməsi görüntüsünün yaradılmasına stimül yaranır. Vergi qanunvericiliyinin normaları adətən müxtəlif üsullarla vergidən yayınmanın belə formalarının məhdudlaşdırılmasına yönəldilmişdir. Məsələn, borclar üzrə faiz ödənişlərinin çıxılması yalnız aşağıdakı şərtlərdən birinin, yaxud bir neçəsinin yerinə yetirilməsi zamanı mümkündür:

- borc vergi tutulan təsərrüfat fəaliyyətinin həyata keçirilməsi üçün alınmışdır;
- borc səhmdarlardan, yaxud həmin şirkətlə bağlı tərəflərdən alınmamışdır;
- borca görə faizlər həddindən artıq yüksək deyildir;
- kontraktın şərtləri üzrə ödənilməli olan faiz məbləğləri şirkətin mənfəəti, yaxud onun effektivliyinin digər göstəriciləri ilə bağlı deyildir.

Son illərdə bir sıra ölkələrin vergi orqanları onların ərazisində fəaliyyət göstərən xarici şirkətlərin müəyyən törəmə müəssisələrinin “kifayət olmayan həcmdə kapitallaşmaması” ilə bağlı artan narahatçılıqlarını ifadə edirlər. Belə ki, bu zaman xalis kapitalın həmin qrupdan olan digər şirkətlər tərəfindən birbaşa, yaxud dolayı şəkildə verilən kredit vəsaitlərinə nisbəti tərəflərin müstəqilliyi (qarşılıqlı asılı olmaması) şəraitində normal hesab edilən kəmiyyətdən aşağı olur.

Kifayət olmayan məbləğdə kapitallaşmaya qarşı birinci müdafiə

xətti kimi xarici kreditorlara ödənilən faizlərdən verginin tutulmasıdır, lakin digər tədbirləri də qəbul etmək olar. Bir sıra ölkələrdə (Belçika və İtaliya kimi) kifayət olmayan məbləğdə kapitallaşma dərəcəsi subyektiv olaraq, fərdi əsasda müəyyən edilir. Digər ölkələrdə (Avstraliya, Kanada, Birləşmiş Ştatlar, İspaniya, Fransa və Yaponiya) qanunvericiliyə obyektiv kriteri daxil edilmişdir. Bu kriteri borcların xüsusi kapitala optimal nisbətini müəyyən edir və həmin məbləği aşandan sonra bir sıra tipli şirkətlər borclar üzrə ödənilən faizlərin tam çıxılması hüququnu itirirlər. Məsələn, qaydalara uyğun olaraq 1989-cu ilin sonunda Birləşmiş Ştatlarda ilin sonuna borcun xüsusi kapitala 1,5:1 nisbətinin istənilən yüksəlməsi faizlərin çıxılması imkanını təhlükə altına qoyur [12, 42].

Vergilərdən belə tipli yayınmalarla mübarizə qaydalarının effektivliyi elə də sadə məsələ deyildir. Həmçinin qeyd edilməlidir ki, bəzən bu qaydalar sui-istifadə halları üçün yeni imkanlar açır. Məsələn, ötən əsrin 80-ci illərinin əvvəllərində Birləşmiş Krallıqda vergi tutulan cari mənfəəti olmayan müəyyən şirkətlər aşkar etmişlər ki, vergitutma məqsədləri üçün özlərinin faiz ödənişlərinin dividendlərə aid edilməsi onlar üçün faydalıdır. Borc müqaviləsinə ödənilən faiz məbləğləri ilə şirkətin mənfəəti əsasında dəqiq nisbəti daxil etməklə onlar vergidən yayınma ilə mübarizəyə istiqamətlənmiş mənfəət vergisi barədə qanunvericiliyin müddəalarından “yan keçərək” bu məqsədə nail olmuşlar.

#### ***Xüsusi vəsaitlər hesabına maliyyələşmələrə müxtəlif baxışlar***

Əksər ölkələrdə hüquqi şəxslərin gəlirlərinə vergi sistemlərində ödənilən dividendlərlə müqayisədə faizlərin vergiyə cəlb olunması üzrə daha əlverişli rejimin olması heç də o demək deyildir ki, bu sistemlər borclar hesabına yeni investisiyaların maliyyələşdirilməsi halında vergi imtiyazlarına gətirib çıxarır. Bu məsələ son dövrlərdə müəyyən fikir müxtəliflikləri yaradır.

Əsas çətinlik onunla bağlı yaranır ki, bu və ya digər şirkət müəyyən vaxt dövrü ərzində xüsusi vəsaitlər hesabına maliyyələşdirməni müxtəlif üsullarla təmin edə bilər. Bu ya yeni səhmlər buraxmaqla, yaxud da mənfəəti saxlamaqla (əks halda dividendlərin verilməsi üçün istifadə oluna bilərdi) həyata keçirilə bilər. Mənfəətin saxlanıl-

ması zamanı şirkətin bazar dəyəri onun aktivlərinin bazar dəyərinin artımı nəticəsində yüksəlir. Kapitalın dəyərinin hesablanan artımı şəklində olan bu “mükafat” adətən onları əvəzləyə biləcək dividendlərə nisbətən faktiki dərəcələrlə vergiyə cəlb olunur, bir çox ölkələrdə isə ümumiyyətlə, vergidən azad edilir.

Ənənəvi olaraq nəzərdə tutulur ki, dividendlərin vergitutmaya cəlb edilməsi həm səhmlərin buraxılışı halında, həm də mənfəətin saxlanması situasiyasında şirkət üçün xüsusi vəsaitlər hesabına maliyyələşmə məsrəfləri ilə bağlıdır, belə ki, dividendlərə hesablanan istənilən vergilərin ağırlığı son nəticədə səhm sahiblərinin üzərinə düşür. Lakin dividendlərin vergiyə cəlb olunmasına “yeni yanaşma”ya əsasən (bu əsasən ötən əsrin 70-ci illərinin əvvəllərində akademik tədqiqatlarda formalaşmışdır) bu mülahizə şübhə altına alınır.

“Yeni yanaşma” üçün əsas kimi aşağıdakı sadə nümunəni təsvir etmək olar. Tutaq ki, şirkət bir dövrə hesablanan, 100 pul vahidi xərc tələb edən və 10 faiz məbləğində mənfəət gətirən investisiya layihəsini maliyyələşdirir. Bu vəsait mənfəətin saxlanması yolu ilə əldə olunmuşdur, əks halda həmin məbləğ dividendlər şəklində ödənilməli idi. Əgər şirkətin səhmdarlarının son vergitutma dərəcəsi 30 faiz təşkil edərsə, dövrün əvvəlində vergilər ödənildikdən sonra dividend şəklində daxil ola bilən alternativ məsrəflər onlar üçün 70-ə bərabər olacaqdır. Dövrün sonunda şirkət 106 pul vahidi ümumi məbləği (ilkin 100 pul vahidi üstəgəl 10 pul vahidi məbləğində mənfəət çıxılsın bu mənfəətə 40 faiz dərəcə ilə hesablanan mənfəət vergisi) səhmdarlar arasında bölə bilər. Səhmdarlar bu dividendlərdən 30 faizli vergini ödəməli olacaqlar ki, bunun nəticəsində də onlara 74,2 pul vahidi xalis məbləğ qalacaqdır. Bu da səhmdarın 70 pul vahidi həcmində ilkin “qoyuluşu”na 6 faizə bərabər olan mənfəəti ifadə edir. Beləliklə, səhmdarlar üçün mənfəət yalnız qoyuluşdan əldə olunan gəlirdən ödənilən mənfəət vergisindən asılıdır; onların dividendlərdən ödədikləri vergi ümumi mənzərəni dəyişmir.

Həmin yanaşmaya uyğun olaraq dividendlərin vergiyə cəlb olunması yalnız yeni xüsusi kapitalın dəyərinə təsir edir. Yeni səhmlərin buraxılışından sonra xüsusi kapital şirkət daxilində “ilişib qalır”: dividendlər şəklində olan bu kapitalla mənfəət vergisinin ödənilməsi yalnız təxirə salına bilər, lakin son nəticədə verginin ödənilməsi qaçıl-

maz olacaqdır. Buradan alınır ki, tutulmalı olan vergilər şirkətin səhmlərinin bazar dəyərində nəzərə alınmalıdır, hansı ki, bu dəyər onun aktivlərinin dəyərindən də aşağı ola bilər. Bu yeni yanaşma göstərir ki, mənfəətin saxlanması formasında xüsusi vəsaitlər hesabına maliyyələşdirmənin dəyəri yeni səhmlərin buraxılışı situasiyasına nisbətən, xüsusilə də şirkətlərin klassik vergitutma şəraitində, əhəmiyyətli dərəcədə aşağı olacaqdır. Beləliklə, saxlanılan mənfəət xüsusi vəsaitlər hesabına yeni investisiyaların maliyyələşdirilməsinin daha üstün mənbəyi hesab edilməlidir. Bununla belə, xüsusi vəsaitlər üzrə maliyyələşmə ilə müqayisədə borclar hesabına maliyyələşməyə münasibətdə vergi sisteminin daha əlverişli yanaşma dərəcəsi dividendlərin və faizlərin vergiyə cəlb olunmasının sadə müqayisəsi əsasında təsəvvür edilənə nisbətən daha aşağı olur. Səhmlərin buraxılışına nisbətən mənfəətin saxlanması praktikada investisiyalar üçün daha vacib olan vəsaitlər mənbəyi hesab edildiyinə görə bu məsələ aşağıdakı nəticənin əldə olunması üçün zəruridir: xüsusi vəsaitlər hesabına maliyyələşmə ilə müqayisədə borclar hesabına şirkətin maliyyələşdirilməsi müxtəlif vergi sistemlərini hansı dərəcədə stimullaşdırır.

Beləliklə, hazırda ümumi fikir ona gətirib çıxarır ki, faizlərin və dividendlərin vergiyə cəlb olunmasındakı müxtəlifliklər şirkətin borclar hesabına maliyyələşmə ilə xüsusi vəsaitlər hesabına maliyyələşmə arasında seçiminə həqiqətən də təsir göstərir. Bununla belə, bu yalnız bölüşdürülməyən mənfəətin kifayət qədər olmadığı (məsələn, yeni yaradılan və tez inkişaf edən şirkətlərdə) hallarda deyil, həm də şirkət tərəfindən xüsusi vəsaitlərin həm bölüşdürülməyən mənfəət, həm də yeni səhmlərin buraxılışı hesabına xüsusi vəsait mənbələrinin axtarışının daha ümumi halında baş verir.

#### ***Borc və xüsusi vəsaitlər hesabına maliyyələşmələrə neytral yanaşmaların təmin olunması variantları***

Borc vəsaitləri və xüsusi vəsaitlər hesabına maliyyələşmələrin vergiyə cəlb olunması zamanı diskriminasiya iki səbəbdən arzuolunan deyildir. Birincisi, belə diskriminasiya vergidən yayınma üçün imkanlar yaradır ki, bu da həm dövlət gəlirləri, həm də vergi sisteminin ədalətliliyi üçün ciddi nəticələrə gətirib çıxara bilər. Maliyyə sistemlərində istənilən belə imkandan istifadənin yeni üsullarının işlənməsində



nə qədər çox bacarıq müşahidə olunursa, bu nəticələr gələcəkdə daha ciddi vəziyyət alır. İkincisi, borc vəsaitləri hesabına maliyyələşmələrin stimullaşdırılması şirkətlərin davranışına vacib olan real təsir göstərə bilər. Borcların xüsusi kapitalla nisbəti artdıqca şirkətlərin investisiya qərarları ilkin olaraq daha çox risklə bağlı olan fərziyyələrdən asılı olmağa başlayır və müflisləşmə sayı yüksəldikcə isə iqtisadiyyat resurslar şəklində məsrəfləri daşımaları olur, hansı ki, müflisləşən şirkətlərin fəaliyyətinin yenidən təşkilinə sərf olunur. Borc və xüsusi vəsaitlər hesabına maliyyələşmələrə münasibətdə neytral yanaşma, beləliklə, gəlirlərə tətbiq olunan vergilər sistemində arzu olunan məqsədlərdən biridir.

Daha neytral sistemin yaradılması üçün iki yanaşmadan istifadə etmək olar. Xüsusi vəsaitlər hesabına maliyyələşmənin vergiyə cəlb olunmasını borc vəsaitləri hesabına maliyyələşmənin mövcud vergitutmasına, yaxud borcların vergiyə cəlb olunmasını xüsusi vəsaitlərin vergiyə cəlb olunması sisteminə uyğunlaşdırmaq mümkündür. Praktikada bu iki ümumi tipə aid edilən bir neçə müxtəlif sxemlər tətbiq edilmişdir.

**Xüsusi vəsaitlər hesabına maliyyələşmənin vergiyə cəlb olunmasının borclar hesabına maliyyələşmənin vergiyə cəlb olunması sisteminə uyğunlaşdırılması.** Praktikada çoxlu sayda ölkələr borclar və xüsusi vəsaitlər hesabına maliyyələşmələr arasında vergi diskriminasiyasının aradan qaldırılması, yaxud zəiflədilməsi məsələsini yuxarıda müzakirə olunan məsələlərə oxşar şəkildə integrasiya sxemlərinin köməyi ilə həll etmişlər. Praktikada integrasiya yalnız dividendlər şəklində bölüşdürülən şirkətlərin gəlirlərinə münasibətdə tətbiq olunduğuna görə bu yanaşma borclar və xüsusi vəsaitlər hesabına maliyyələşmələr arasında müxtəlifliyi tamamilə aradan qaldıra bilməz; borclar üzrə gəlirlər onun faizlər şəklində hesablanması zamanı vergiyə cəlb (vergidən azad) olunur, səhmlər üzrə gəlirlər isə, əksinə, yalnız onların dividend şəklində ödənilməsi zamanı vergiyə cəlb edilir.

Alternativ variant “xüsusi vəsaitlərə güzəştin verilməsi” yolu ilə şirkətin mənfəətinin hesablanması zamanı xüsusi vəsaitlərin borclara bərabər tutulmasını nəzərdə tutur. “Xüsusi vəsaitlərə güzəşt” müəssisənin xüsusi kapitalına görə şərti hesablanan faiz yığımlarından iba-

rətdir. Əgər müvafiq faiz dərəcələri prinsipcə şirkətin səhmdarları tərəfindən vəsaitlərin təqdim olunması halında alternativ məsrəflərə uyğun olaraq lazımi səviyyədə tərtib olunsaydı, onda bu yanaşma şirkətin gəlirlərinə mənfəət vergisini xalis mənfəətlə məhdudlaşdıracaqdır və şirkət tərəfindən qəbul edilən qərarları təhrif etməyəcəkdir. Ötən əsrin 90-cı illərinin əvvəllərində təklif olunan bu yanaşmanın maraqlı doğurmasına baxmayaraq, heç bir ölkə onu praktikada tətbiq etməmişdir.

**Borclar hesabına maliyyələşmənin vergiyə cəlb olunmasının xüsusi vəsaitlər hesabına maliyyələşmənin vergiyə cəlb olunması sisteminə gətirilməsi.** Praktikada hələ də istifadəsini tapmamış bu təklif daha uzunmüddətli tarixə malikdir və bu da dividendlərə və faizlərə çıxılmaları nəzərdə tutmayan “şirkətlərin kassa axınlarına vergi”nin daxil edilməsindən ibarətdir. Şirkətin xərclərinin kapital aktivlərindən dərhal çıxılması ilə uyğunlaşması nəticəsində bu sistem şirkətlərin gəlir vergisini xalis mənfəətlə məhdudlaşdıracaqdı və borc və xüsusi vəsaitlər arasında seçimi təhrif etməyəcəkdə (bir şərtlə ki, əldə olunan faizlər və dividendlər eyni qaydada vergiyə cəlb olunsun).

Şirkətlərin gəlirlərindən faiz ödənişləri üzrə mövcud çıxılmaların dəyişdirilməsi “müəssisənin gəlirlərinə kompleks vergi”nin əsası hesab edilir və bu da ABŞ Xəzinədarlığı tərəfindən borc və xüsusi vəsaitlər hesabına maliyyələşmələr arasında diskriminasiyanın aradan qaldırılması metodu kimi təklif olunmuşdur [12]. Bu təklifə uyğun olaraq şirkət tərəfindən ödənilən vergi mənfəətin şirkətdə saxlanılmasından, dividend şəklində səhmdardan, yaxud faizlər şəklində istiqraz saxlayıcılarına ödənilməsindən asılı olmayaraq şirkətin gəlirlərindən ödənilən son vergi hesab ediləcəkdir.

#### ***4.4.5. Kapitalın dəyəri konsepsiyası: investisiyalara verginin son faktiki dərəcəsi***

Maksimum mənfəət əldə etməyə çalışan müəssisələr özlərinin fəaliyyəti prosesində mövcud amortizasiya olunan əsas fondların əvəzlənməsi, yaxud artırılması üçün yeni qoyuluşlar həyata keçirməklə fiziki və qeyri-maddi investisiya mallarını əldə edirlər. Bu zaman onlar vahid kapital artımının investisiyalarla bağlı olan bütün məsrəflərinin (vergilər də daxil olmaqla) qarşılınması üçün dəqiqliklə kifayət edən real mənfəət axınını təmin etməyə başladığı anadək investisiyaların həyata keçirilməsi ilə bağlı qaydanı əldə rəhbər tuturlar. Bu qaydanı qəbul etməklə maksimum mənfəət əldə etməyə çalışan müəssisələr müəyyən dövrdə hər bir manat qoyuluşa düşən son faydanın həmin dövrdə bir manat dəyərində kapitala sahibliklə bağlı məsrəflərə bərabər olduğu zaman investisiya qoyuluşlarını dayandırmalı olurlar. Riyazi baxımdan tarazlıq vəziyyətində bu müəssisə üçün son vahid qoyuluşa gələcək gözlənilən mənfəətin cari dəyəri ilə müvafiq gələcək vergi öhdəliklərinin fərqiindən alınan məbləğ bu vahid qoyuluşla bağlı müəssisənin daşımağa planlaşdırdığı məsrəflərlə həmin qoyuluşların istifadəsindən almağa çalışdığı istənilən amortizasiya ayırmalarının cari dəyəri arasındakı fərq məbləğinə bərabər olmalıdır. Bir manat dəyərində kapitala sahibliklə bağlı olan məsrəflər kapitalın dəyəri adı altında məlumdur.

Dünyada vergilərin olmadığı müəyyən ərazilərdə kapitalın dəyəri iki əsas komponentdən ibarətdir. Onlardan birincisi - maliyyələşmənin dəyəridir. Belə ki, kapital xərcləri vəsaitlər (ya borc, yaxud da paylı iştirak formalı) tələb edir. İkinci komponent - kapitalın istehlak dəyəridir. Bu dəyər yeni alınan əsas fondların vaxt keçdikcə fiziki aşınma və mənəvi köhnəlmə səbəbindən özünün ilkin dəyərini itirməsi nəticəsində yaranır. Belə məsrəflərin nəzərə alınması həmçinin səhmdarlar üçün mənfəətin maksimum kəmiyyətini təmin edəcəkdir. Vergilər ödənilənədək və ödənildikdən sonra investisiyaların gəlirliliyi arasında fərqi müəyyən edilməsinə zərurət yoxdur, ona görə ki, onlar identik olacaqdır. Lakin vergilərin mövcudluğu zamanı müəssisəyə vergilərlə bağlı olan amillərə baxılması tələb olunur, belə ki, on-

lar maliyyələşmənin və kapitalın istehlak dəyərinə təsir edəcəkdir. Çox vaxt vacib rol oynayan vergi amili, beləliklə, kapitalın dəyərinin əlavə komponenti kimi çıxış edir.

Praktikada kapital gəlirlərinin vergiyə cəlb olunmasının çoxlu sayda müxtəlif üsulları mövcuddur. Mənfəət bölüşdürülənə qədər müəssisə səviyyəsində mənfəət vergisinə cəlb olunur. Bölüşdürülən mənfəət səhmdarlar səviyyəsində dividend şəklində fiziki şəxslərin gəlir vergisinə cəlb edilir. Bu zaman müəssisə səviyyəsində ödənilən vergilərin nəzərə alınması yolu ilə vergi yükünün yüngülləşdirilməsi nəzərdə tutula da, tutulmaya da bilər. Bundan əlavə səhmdarların vergilər ödənildikdən sonra gəlirlər axını digər vergilərdən, məsələn, əmlak vergisindən, xüsusi yığımlardan və royaltidən asılı olacaqdır. Bu vergilər çox vaxt investisiyalara münasibətdə neytrallığı təmin edə bilmədiyinə görə investisiya davranışlarını təhrif edir, bununla da resursların paylanmasının effektivliyini aşağı salır. Aşağıda bu cür təhriflərin ölçülməsi konsepsiyası verilir.

#### ***Verginin son faktiki dərəcəsinin müəyyən edilməsi***

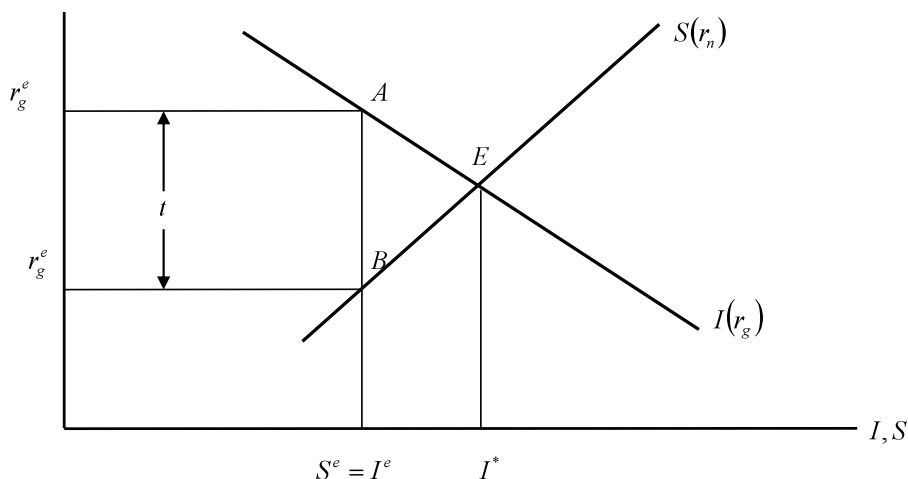
Əgər qısaca ifadə etsək, son faktiki vergi dərəcəsi (SFVD) son qoyuluşlar üzrə kapital gəlirlərinin müəssisə və fiziki şəxslər səviyyəsində vergitutmaya məruz qalması nəticəsində yaranan təhrifləri ölçür. Son qoyuluşlar mahiyyətinə görə investisiya hesab edilir, hansı ki, onlardan əldə olunan gəlirlər xərcləri (vergilərin ödənilməsi ilə bağlı olan məsrəflər də daxil olmaqla) dəqiqliklə qarşılayır. Qeyd olunan təhriflər müəssisələrin və fiziki şəxslərin gəlirlərinə verginin tətbiqi səbəbindən yarandığına görə SFVD bu vergilərin hər birinin yaratdığı təhriflərin cəmindən ibarət olur. Konseptual baxımdan məcmu təhrifi uyğun olaraq hüquqi şəxslərin mənfəət vergisinin yaratdığı müəssisələrə düşən son faktiki vergiyə və fiziki şəxslərin gəlir vergisinin təsiri nəticəsində yaranan fiziki şəxslərə düşən son faktiki vergiyə ayırmaq olar. SFVD həmçinin vergilər ödənilənədək son qoyuluşların gəlirliliyi ilə (ümumi gəlirliliklə) ehtəvatlı son vahid investisiyanın maliyyələşdirilməsi üçün istifadə olunan yığımlara vergilər ödənildikdən sonra (xalis) gəlirlilik arasındakı fərq kimi də müəyyən edilə bilər.

Vergilərin tətbiqindən yaranan təhriflərin investisiyalara təsirinin qiymətləndirilməsinin kəmiyyət göstəricisi onun ehtiyatlı tətbiqi sərti

ilə SFVD göstəricilər matrisini verə bilər. Bu da imkan verəcəkdir ki, iqtisadiyyatın müxtəlif sahələrində (emal sənayesində, xidmət sferasında, kənd təsərrüfatında) müxtəlif tipli investisiya malları (maşınlar, binalar və maddi dövrüyyə vəsaitləri ehtiyatları) üçün investisiya təhriflərinin sistemli şəkildə qiymətləndirilməsi aparılsın.

Bu konsepsiya İƏİT ölkələrində, həmçinin inkişaf etməkdə olan ölkələrdə geniş tətbiq olunur və direktiv orqanlar üçün vergi islahatları strategiyasının faydalı aləti hesab edil.

*Gəlirlilik*



**Şəkil 4.3. Vergilərin mövcudluğu zamanı kapital bazarının tarazlığı.**

SFVD ideyasını qrafikin köməyi ilə təsvir etmək mümkündür. Şəkil 4.3-də müəyyən sinfli investisiya bazarı göstərilmişdir. Kapital qoyuluşu qrafiki özündə vergilər ödənilənə qədər ( $g_q$ ) gəlirlilikdən asılı olan əks meylliliyə malik düz xətti ifadə edir. Hesab edilə bilər ki, verilən bu halda söhbət ölkə iqtisadiyyatı üçün gəlirlilik barədə gədir, belə ki, ( $g_s$ ) həm vergilər ödənildikdən sonra müəssisə üçün gəlirliliyi, həm də büdcənin vergi daxilolmalarını göstərir. Yığım qrafiki vergilər ödənildikdən sonra həmin gəlirlilik ( $g_s$ ) üçün xarakterik olan yığımların səviyyəsini əks etdirir. Əmanətçilər üçün vergilər ödənildikdən sonra gəlirlilik kimi bu kəmiyyətə əmanətçilər üçün alternativ məsrəflər kimi baxıla bilər.  $g_q$  kimi  $g_s$  də real ifadədə ölçülür.

Vergilərin mövcud olmadığı şəraitdə maksimum mənfəət əldə etməyə çalışan müəssisələr o vaxta qədər qoyuluşlarını həyata keçirəcəklər ki, investisiyaların gəlirliliyi dəqiqliklə borclanmanın dəyərində bərabər olmuş olsun. Şəkil 4.3-də qeyd olunduğu kimi, tarazlıq  $I^*$  nöqtəsində əldə olunur, burada  $g_q$  göstəricisi  $g_s$ -ə bərabər olur.

Lakin müəssisənin kapitalından gəlirlərə vergilər iqtisadi davranışı təhrif etdiyinə görə onlar şirkəti məcbur edir ki, vergilər ödənildikdən sonra maksimum mənfəətin əldə edilməsi üçün özünün investisiya davranışını dəyişsin. Analoji olaraq fiziki şəxslərin gəlir vergisi maksimum zamanlararası faydalılığın əldə olunması üçün ev təsərrüfatlarının yığımları sahəsində davranışı dəyişməli olur. Tutaq ki, vergilərin təsiri altında formalaşan tarazlıq  $I^e$  nöqtəsində müşahidə olunur. Bu situasiyada vergilər ödənilənədək investisiyalara gəlirlilik ( $g_q^e$ ) vergilər ödəniləndən sonra əmanətçilər üçün gəlirlilik ( $g_s^e$ ) arasında “vergi zolağı” fərqi yaranır. Şaquli  $t$  məsafəsi ilə ölçülən bu “zolaq” şirkətin və fiziki şəxslərin gəlirlərindən vergilər kimi tutulan son vahid investisiyaya vergilərin cəmi kimi izah oluna bilər. Texniki olaraq bu “zolağı” hüquqi şəxslərin mənfəət vergisi sistemi ilə bağlı təhrifləri ölçən şirkətlərin son faktiki vergi “zolağı”na və fiziki şəxslərin gəlir vergisi sisteminin yaratdığı fiziki şəxslərin son faktiki gəlir vergisi “zolağı”na bölmək olar.  $t$  “zolağı”nı vergilər ödənilənədək gəlirliliyin xüsusi çəkisi kimi ifadə etməklə SFVD-ni almaq olar. Şəkil 4.3-dən həmçinin aydın görüldüyü kimi, bu təhrif ABE vergi ağırlığı üçbucağının sahəsinə bərabər effektivlik itkilərinə gətirib çıxarır.

Şəkil 4.3-də vergi sistemi investisiyaları “cərimələyir” ki, bu da müsbət  $t$  vergi “zolağı” ilə ifadə olunur. Mümkün səbəblərdən biri ondan ibarətdir ki, əgər amortizasiya ayırmalarına gəlirlərdən çıxılmasına yol verilsə, lakin vergi amortizasiyasının cari dəyəri məsrəflərdən az olarsa, onda müəssisənin fəaliyyətində istifadə olunan kapitalın iqtisadi dəyəri məsrəflər kimi kifayət olmayan məbləğdə çıxılmalara məruz qalacaqdır. Belə situasiyada maksimum mənfəət əldə etməyə çalışan şirkət daha az kapitaldan istifadə barədə, müvafiq olaraq investisiya həcmnin məhdudlaşdırılması (azaldılması) haqqında qərar qəbul edəcəkdir. Cəmiyyət nöqtəyi-nəzərindən bu həll (qərar) qeyri-optimal hesab edilir. Lakin digər situasiyalarda vergi sistemi elə

həmin uğurla investisiyaları stimullaşdırma bilər ki, bu da onların həcmnin həddindən artıq yüksəlməsinə gətirib çıxaracaqdır. Əgər investisiyalara bu və ya digər əhəmiyyətli vergi güzəşti ilə bağlı olaraq vergilərə tez bir zamanda edilən qənaət bu investisiyalardan əldə olunan gəlirlərə gələcək vergi yükündən (cari dəyər üzrə) yüksək olarsa, onda bu hal baş verə bilər.

### ***Kapitalın dəyərinə və SFVD-yə təsir edən amillər***

Vergilərin SFVD-yə hansı növ təsirlər göstərdiyini aydınlaşdıraraq. Birincisi, müəssisənin maliyyələşməyə olan tələbatını nəzərdən keçirərək. Müəssisə yeni kapital qoyuluşlarının ödənilməsi üçün borclanma şəklində (istiqrazların köməyi ilə), xüsusi kapital kimi (səhmlərin buraxılışı, yaxud mənfəətin saxlanılması yolu ilə), yaxud borc və xüsusi vəsaitlərin hər hansı nisbətindən istifadə etməklə vəsaitlər cəlb edə bilər. Əksər vergi sistemlərində borc hesabına maliyyələşmə üzrə faiz məsrəflərinin tamamilə çıxılmasına yol verilir. Nəticədə müəssisə üçün borc hesabına maliyyələşmənin faktiki dəyəri riskə görə düzəlişlər nəzərə alınmaqla bazar qiyməti ilə yol verilən çıxılmalar arasındakı fərqi ifadə edir. Digər tərəfdən, xüsusi kapital hesabına cəlb olunan vəsaitlər adətən bu cür çıxılmalara məruz qalır. Maliyyələşmənin dəyəri kapitalın dəyərini müəyyən edən amillərdən biri hesab edildiyinə görə müəssisənin maliyyə əməliyyatlarına təsir göstərən vergi qanunları kapitalın dəyəri vasitəsi ilə SFVD-yə bilavasitə təsir göstərəcəkdir.

İkincisi, investisiya malları ilə bağlı amortizasiya məsrəflərini nəzərdən keçirərək. İş qüvvəsi və xammaldan fərqli olaraq investisiya mallarının dəyərinin dərhal çıxılmasına adətən yol verilmir, ona görə ki, onların iqtisadi xidmət müddəti, bir qayda olaraq bir ildən artıq olur. Lakin daha uzun xidmət müddətinə malik olan fiziki aktivlər uzunmüddətli istifadə nəticəsində aşınmaya məruz qalır. Bütün vergi sistemlərində amortizasiya məsrəflərinin kompensasiyası üçün gəlirlərdən çıxılan amortizasiya ayırmaları nəzərdə tutulur. Lakin çıxılan amortizasiya ayırmalarının cari dəyəri çox az hallarda cari xərclər kimi çıxılmalara bərabər olur ki, bu da müəssisələri vergilərin yaratdığı investisiya məsrəflərini daşımağa məcbur edir. Bu məsrəfləri minimuma endirmək üçün müəssisə özünün investisiyalarını azaltmalı



olur. Digər tərəfdən, nisbi amortizasiya ayırmaları normaları kifayət qədər yüksək olması ilə fərqlənərsə, onda vergi sistemi faktiki olaraq investisiya artımını subsidiya edəcəkdir. Beləliklə, amortizasiya ilə bağlı olan vergi müddəaları yeni kapital qoyuluşlarına münasibətdə müəssisələrə ya kifayət olmayan, ya da yüksək dərəcədə stimül verəcəkdir. Hər iki halda vergi “zolağı” yaranır. Ümumiyyətlə, digər bərabər şərtlər zamanı vergi amortizasiya çıxılmaları amortizasiyanın iqtisadi dəyərindən nə qədər çox fərqlənərsə, təhrifin dərəcəsi, uyğun olaraq SFVD-nin kəmiyyəti bir o qədər yüksək olacaqdır.

Üçüncüsü, SFVD-nin kəmiyyəti həmçinin əmanətçilər üçün fiziki şəxslərin gəlir vergisi ilə müəyyən edilən gəlirlilikdən asılıdır. Tarazlıq şəraitində istənilən qiymətli kağıza sahiblikdən vergilər ödənildikdən sonrakı gəlirlilik bu maliyyə öhdəliklərinin tipindən asılı olmayaq eyni olmalıdır. Gəlir vergisinin son dərəcəsi vergilər ödənildikdən sonra əmanətçi üçün gəlirliliyə təsir etməklə SFVD-nin kəmiyyətinə də təsir edir. Əmanət saxlayanların mənfəətinə gəlir vergisinin olmaması kreditləşmə miqyasının artımına gətirib çıxarmışdır. Digər tərəfdən, fiziki şəxslərin kapitaldan əldə olunan gəlirlərinə daha yüksək son verginin tətbiqi daha yüksək təhriflərə gətirib çıxara bilər. Belə ki, bu, cari istehlakın qiymətini aşağı salır və digər bərabər şərtlər daxilində SFVD-in yüksəlməsinə gətirib çıxarır.

Kapitalın dəyəri göstəricisi təkcə vergi amillərindən deyil, eyni zamanda, həm də inflyasiyadan asılı ola bilər. Bu aktivlərin və amortizasiya ayırmalarının alınma dəyəri üzrə qiymətləndirilməsinin aparıldığı uçot metodundan istifadə zamanı baş verir. Məsələn, inflyasiya üzrə indeksləşdirmə aparılmadan gələcək amortizasiya ayırmaları müəssisə üçün az dəyərə malik olur. Yüksək inflyasiya şəraitində müəssisə uzun xidmət müddətinə malik istehsal təyinatlı mallara geyulan investisiyalara görə “cərimələnir”, ona görə ki, amortizasiyaya verilən gələcək vergi güzəştlərinin real dəyəri inflyasiya nəticəsində aşınmaya məruz qalır. Beləliklə, inflyasiya kapitalın istifadəsi ilə bağlı real iqtisadi məsrəflərin qaytarılması üzrə müəssisənin imkanlarını azaldır. Digər tərəfdən, əməliyyatlarını nominal dəyər əsaslı borc hesabına maliyyələşdirən və yüksək borc vəsaitləri payına malik olan şirkət yüksək inflyasiyadan uduş əldə edir, belə ki, şirkət inflyasiya səbəbindən əsas borc məbləğinin real dəyərinin azalmasını məsrəf



şəklində silə bilər. Başqa sözlə desək, inflyasiya faizlərin ödənilməsi üçün nominal çıxılmaların dəyərini yüksəldir. Beləliklə, indeksləşdirmə aparılmadıqda, inflyasiya investisiyalarla bağlı olan həqiqi iqtisadi məsrəfləri həm artırmaq, həm də azaltmaq imkanına malikdir. Əgər məsrəflərini minimuma endirmək (maksimum mənfəət əldə etmək) istəyən müəssisə nəticəyə gəlsə ki, gələcək amortizasiya ilə bağlı vergi qənaətindən onun zərəri nominal faiz çıxılmaları üzrə faydadan çoxdur (azdır), onda o, investisiya həcmi azaltmaqla (artırmaqla) buna reaksiya verəcəkdir. Vergi parametrləri kimi inflyasiya da kapitalın dəyəri vasitəsi ilə SFVD-yə təsir göstərəcəkdir. Bu təsirin istiqamətini nəzəri olaraq müəyyən etmək isə qeyri-mümkündür, ona görə ki, verilən situasiyada iki əks istiqamətli təsir eyni zamanda fəaliyyətdə olur.

#### ***SFVD-nin hesablanması***

Sadə analitik əsaslardan istifadə etməklə kapitalın dəyərində (və bununla da SFVD-yə) təsir edən və yuxarıda ümumi planda müzakirə olunan müxtəlif amillər arasında uyğunluğu təsvir edək. Hər hansı bir reprezentativ şirkət qoyulan investisiyalardan gəlirlərin maksimum xalis cari dəyərinin təmin olunması prinsipini rəhbər tutaraq hər bir dövr üçün investisiya qərarlarını qəbul edir. Bu şirkət investisiya qoyuluşunu o vaxtadək davam edəcəkdir ki, müəyyən dövrdə son 1 manat kapital qoyuluşunun real gəlirliliyi ( $G$ ) həmin dövrdə bu 1 manatla bağlı olan məsrəflərlə müqayisə oluna bilsin. Vergilərin olmadığı şəraitdə şirkətin məsrəflərinə aşağıdakılar aid edilir: a) son 1 manat investisiyanın real maliyyələşmə dəyəri,  $g - \pi$ , burada  $g$  - maliyyələşmənin nominal dəyəri,  $\pi$  - inflyasiyanın gözlənilən tempi və b) real iqtisadi amortizasiya  $\delta$ . İnvestisiyalar borclar hesabına maliyyələşdirildikdə onda  $g$  istiqrazların gəlirliliyinin bazar dərəcəsinə ( $i$ ), xüsusi vəsaitlər hesabına maliyyələşdirildikdə isə - xüsusi kapitalın dəyərində ( $\rho$ ) bərabər olacaqdır. Ümumi halda maliyyələşmənin nominal dəyəri aşağıdakı kimi ifadə etmək olar:

$$g = \beta i + (1 - \beta)\rho, \quad (4.15)$$

burada  $\beta$  - borclar hesabına maliyyələşdirilən investisiya payıdır. Nəti-

cədə kapital qoyuluşunun həyata keçirilməsi üçün son manat investisiyalar aşağıdakı şərti təmin etməlidir:

$$G = [\beta i + (1 - \beta)\rho] - \pi + \delta \quad (4.16)$$

Vergilərin mövcudluğu zamanı optimallaşdırma prinsipi əvvəlki kimi fəaliyyət göstərir, lakin real mənfəətin və məsrəflərin bərabərliyini vergilər ödənildikdən sonra göstəricilər əsasında formalaşdırmaq lazımdır. Bu halda müəssisənin son manat investisiyaya real gəliri  $G(1 - t)$  ifadəsinə bərabər olur, burada  $t$  - hüquqi şəxslərin mənfəət vergisinin dərəcəsidir. Elə həmin investisiyalarla bağlı olan məsrəfləri indi aşağıdakı kimi modifikasiya etmək tələb olunur: a) maliyyələşmənin real dəyəri  $g_t - \pi$  təşkil edəcəkdir, burada  $g_t$  - vergilər ödənildikdən sonra maliyyələşmənin dəyəridir; əgər nəzərdə tutsaq ki, borclar hesabına maliyyələşmə zamanı çıxılmalara yol verilir, xüsusi vəsaitlər hesabına olduqda isə, əksinə verilmir. Onda  $g_t = \beta i(1 - t) + (1 - \beta)\rho$  və b) eyni zamanda, son hər bir manat investisiyaya düşən real iqtisadi amortizasiya dəyişməz qalarsa, bu qoyuluşun faktiki qiyməti (maliyyələşmə dəyəri çıxılmaqla) vergi sisteminin nəzərdə tutduğu gələcək amortizasiya ayırmaları axını qədər azalacaqdır. Bu cür ayırmaların cari dəyərini  $A$  ilə işarə edək.  $A$ -nın kəmiyyəti qəbul edilən amortizasiya metodundan asılıdır. Məsələn, azalan qalıq metodu halında amortizasiyanın vergi norması  $\alpha$  təşkil edərsə, onda  $A = t\alpha / (\alpha + g_t)$  ifadəsinə bərabər olacaqdır. Belə halda vergilər nəzərə alınmaqla müəssisə kapital qoyuluşlarını son manat investisiyanın aşağıdakı şərti təmin edənədək həyata keçiriləcəkdir:

$$G(1 - t) = \{[\beta i(1 - t) + (1 - \beta)\rho] - \pi + \delta\}(1 - A) \quad (4.17)$$

Qeyd edək ki,  $t = 0$  halında, yəni vergilərin olmadığı situasiyada (4.17) tənliyi (4.16) tənliyinə gətirilir.

Məlum olduğu kimi,  $G$  göstəricisinə aşağıdakı 3 hissədən ibarət olan parametr kimi baxıla bilər: a) müəssisənin mövcud əsas fondlarının saxlanması üçün lazım olan məbləğ, b) vergi orqanlarına ödənilən məbləğ, c) həyata keçirilən son manat investisiyalara vergilər ödənildikdən sonra əmanətçilərin real gəlirləri kimi qalan məbləğ. Kapitalın amortizasiya əmsalı  $\delta$  təşkil etdiyinə görə amortizasiya çıxıldıqdan sonra vergilər ödənilmədən investisiya gəlirləri  $G$  deyil,

$G - \delta$  təşkil edəcəkdir. Bu kəmiyyət şəkil 4.3-də göstərilən  $g_q^e$  göstəricisinə uyğun gəlir. Yuxarıda qeyd edildiyi kimi, əgər vergilər ödənildikdən sonra əmanətçilərin real gəliri  $g_s^e$  olarsa, onda  $g_q^e - g_s^e$  fərqi-nə bərabər olan  $t$  vergi “zolağı” hər bir son manat investisiyaya düşən və dövlət tərəfindən tutulan vergi gəlirlərini ifadə edir. Uyğun olaraq bu investisiyaya düşən SFVD aşağıdakı kimi müəyyən ediləcəkdir:

$$SFVD = 1 - g_s^e / (G - \delta) \quad (4.18)$$

Vergilər ( $g_s^e$ ) ödənildikdən sonra əmanətçilərin real gəlirləri təkcə müəssisənin gəlirlərinə vergidən deyil, həm də əmanətçilərdən tutulan faktiki son vergi dərəcəsiindən asılıdır, hansı ki, bu kəmiyyət faizlər, dividendlər və kapitalın dəyərinin artımı kimi müxtəlif korporativ ödənişlər üçün eyni və müxtəlif ola bilər.

Kifayət qədər makroiqtisadi məlumatların (gözlənilən inflyasiya templəri, bazar faiz dərəcələri və xüsusi kapitalın dəyəri kimi), investisiyalar üzrə konkret informasiyanın (məsələn, müxtəlif aktivlərin iqtisadi amortizasiyası üzrə), müəssisə üzrə (məsələn, borc və xüsusi vəsaitlər hesabına maliyyələşdirmələrin nisbəti), həmçinin vergi dəyişənləri üzrə (amortizasiya sistemi, fiziki və hüquqi şəxslərin gəlirlərinə vergilərin strukturu və dərəcələri) konkret məlumatların mövcudluğu zamanı iqtisadiyyatın müxtəlif sahələri üzrə hər bir növ aktivlər (məsələn, maşınlar) üçün vergi “zolağı”nı hesablamaq mümkündür.

#### **4.4.6. Vergi stimulları**

Vergi stimullarının tərəfdarları, xüsusilə işgüzar dairələrin nümayəndələri, çox vaxt təsdiq edirlər ki, bu stimullar investisiyalara olan marağı yüksəldir. Onlar hesab edirlər ki, təklif olunan düzgün stimullar daxili ehtiyatlar və əlavə xarici kapital qoyuluşları hesabına iqtisadiyyata qoyulan investisiyaların həcmi yüksəldir. Digər tərəfdən, onlar təsdiq edirlər ki, kapitalın sərbəst hərəkəti şəraitində qonşu ölkələrdə olduğu kimi belə vergi stimullarını təqdim etməyən ölkələr kapitalın xarici ölkələrə axımından əziyyət çəkəcəkdir, ona görə ki, kapital vergilər ödənildikdən sonra daha yüksək gəlir təklif edən regionlara doğru hərəkət edəcəkdir. Bu arqumentlərdə müəyyən həqiqət payının olmasına baxmayaraq, əsasında investisiya qərarları qəbul edilən ümumi mənzərənin yalnız kiçik bir hissəsini əks etdirir.

Ayrı-ayrı regionlarda konkret fəaliyyət növlərinə investisiyaların axını digər tutarlı səbəblərlə də müəyyən edilir. Məsələn, kifayət qədər inkişaf etmiş infrastrukturla dəstəklənən iqtisadi və siyasi sabitlik, az istifadə olunan, lakin təlimə meylli işçi qüvvəsi, həmçinin təbii ehtiyatların mövcudluğu kimi amillər investor üçün vacib hesab edilir. Bu aspektlərdən əlavə bir sıra investorlar həmçinin hesab edirlər ki, müəyyənliyi və sadəliyi ilə fərqlənən aşağı vergitutma dərəcəli düşünülmüş şəkildə idarə olunan vergi sistemi vergi stimullarına nisbətən daha yüksək dəyər kəsb edir. Bununla yanaşı, xarici kapitalın cəlb olunmasında vergi stimullarının effektivliyi xarici ölkədə əldə olunan mənfəətin mənsə ölkəsində hansı qaydada vergiyə cəlb olunmasından asılıdır. Qəbul edən ölkə ilə mənsə ölkəsi arasında xarici investisiyaların vergiyə cəlb olunmasının xüsusi qaydaları barədə ilkin sövdələşmə olmadıqda, qəbul edən ölkənin imtina etdiyi vergi gəlirləri sadəcə olaraq mənsə ölkəsinə keçə bilər.

Bundan əlavə, vergi stimullaşdırılması hesabına investisiyaların artımından faydanı cəmiyyət üçün müvafiq məsrəflərlə müqayisədə qiymətləndirmək lazımdır. Effektivlik nöqtəy-nəzərindən digər fəaliyyət növləri ilə müqayisədə yalnız bir növ fəaliyyət sahəsi üçün üstünlük yaradan vergi stimulları müqayisəli qiymətləri təhrif edir və bununla da resursların optimal olmayan şəkildə paylanmasına gətirib çıxarır. Vergi stimulları həmçinin ədalətli olmayan hadisə hesab edilə

bilər, ona görə ki, güzəştli yanaşma baxımından bu və ya digər sahəni fərqləndirir. Eyni zamanda, həmin stimulların tətbiqi nəticəsində müəyyən vergi gəlirlərinin əldə olunması üçün digər sahələrə düşən vergi yükünün səviyyəsi artdığından onlar ədalətsizlik təsiri bağışlayır. Bundan əlavə, bir sıra sahələrin stimullardan istifadə edə bilməsinə görə güzəştlərdən istifadə etməyən sahələr daha yüksək vergilər ödəməli olduqlarına görə resursların bölüşdürülməsində əlavə uyğunsuzluqlar yaranır. Nəhayət, vergi stimulları vergilərin tutulması sistemini sadəlikdən məhrum edir və nəzarət tədbirlərinə çəkilən xərclər yüksəlir.

Bu arqumentlərə baxmayaraq vergi stimulları hazırda da həm inkişaf etmiş, həm də inkişaf etməkdə olan ölkələrdə investisiyaların həvəsləndirilməsi (təşviqi) siyasətinin bir istiqaməti kimi tətbiq olunur. Vergi stimulları tətbiq olunan ölkələrdə hesab edilir ki, həmin stimulların hansı şəkildə mövcudluğundan asılı olmayaraq onlar özündə investisiyaların təşviqinin daha yaxşı və bahalı üsulunu ifadə edir. Aşağıda növbəlilik qaydasında daha geniş yayılmış üç stimulun (vergi tətilləri, vergitutma dərəcəsinin aşağı salınması və investisiyalara vergi güzəştləri) qiymətləndirilməsi verilir.

### ***Vergi tətilləri***

Vergi tətilləri stimula kimi əsas etibarilə inkişaf etməkdə olan ölkələrdə tətbiq olunur. Güzəşt verilən müəssisə vergi tətilləri müddətində, adətən özünün fəaliyyətinin ilk illərində tamamilə, yaxud qismən mənfəət vergisinin ödənilməsindən azad edilir. Ayrı-ayrı hallarda vergi tətilləri qurtardıqdan sonra onların uzadılmasına yol verilir, yaxud müəyyən dövr ərzində müəssisə daha aşağı dərəcələrlə vergiyə cəlb oluna bilər. Lakin vergi tətilini təqdim edən əksər ölkələrdə güzəşt verilən müddət bitdikdən sonra müəssisələr vergidən azad edilməyən adi müəssisələr kimi vergiyə cəlb olunurlar.

Vergi tətilləri ilə bağlı bir sıra məsələləri nəzərdən keçirək.

Birincisi, stimula kimi vergi tətillərinin faydalılığı ondan istifadə edən şirkətin rentabelliyyindən əhəmiyyətli dərəcədə asılıdır. Rentabelli müəssisə üçün onlar qoyuluşların gəlirliliyinin yüksəldilməsini ifadə edir, ona görə ki, mənfəət vergilərdən azad olunur. Rentabelli olmayan zərərli işləyən müəssisələr üçün isə faydanın olması şübhəlidir, ona görə

ki, müəssisə onsuz da heç bir vergi ödəməli deyildir. Bu fakt yeni investisiyaların cəlb edilməsi siyasətinin bir növü kimi vergi tətillərinin effektivliyini aşağı salır, ona görə ki, bu siyasət müəssisələrin təşəkkül tapması dövründə onlara kömək etməyə yönəldildiyinə baxmayaraq açıq şəkildə özünün məqsədlərinə çatmır, ona görə ki, bir sıra şirkətlər özünün fəaliyyətinin ilk illərində hər şeydən əvvəl mənfəət əldə edə bilmir. Digər tərəfdən, fəaliyyətinin əvvəlindən rentabelli müəssisələrin onsuz da istənilən halda məşğul olacağı fəaliyyət üzrə əlavə stimula əldə etməsi üçün heç bir səbəb mövcud deyildir.

Lakin müəssisə nöqtəyi-nəzərindən vergi tətillərinin əldə olunması istəyi azadolma dövründə toplanan amortizasiya ayırmalarının vergitutmaya cəlb olunmasından asılıdır. Əgər yığılan ilkin və (və ya) hər il üzrə hesablanan amortizasiya ayırmalarının gələcək dövrlərə keçirilməsinə yol verilmirsə, onda vergi tətillərinin cəlb ediciliyi də azalır. Belə ki, amortizasiya ayırmalarının çıxılmasının mümkün olmaması səbəbindən yaranan “zərərlər” (vergilər hesabına qənaət üzrə itirilmiş imkan) “tətil” dövründə daha aşağı vergi dərəcələrindən istifadə hesabına alınan faydanı üstələyə bilər.

Vergi tətilləri üzrə ikinci, lakin az əhəmiyyətli olmayan çatışmazlıq ondan ibarətdir ki, onlar vergitutma bazasını aşınmaya məruz qoyur. Bu hal bilavasitə gəlirlərin sadə itkisinə nisbətən potensial olaraq daha ciddi xarakter daşıyır. İnkişaf etmiş ölkələrdə çox vaxt olduğu kimi vergidən azad olunan müəssisələr vergidən azad edilməyən şirkətlərdən ibarət olan daha iri holdinqlərin tərkibinə daxil ola bilər. Bu cür holdinq şirkətləri arasında sövdələşmələr zamanı məhsullara transfert qiymətlərdən istifadə etməklə rentabelli, lakin vergiyə cəlb olunan şirkətlərin gəlirlərinin vergidən azad olunan şirkətin gəlirlərinə aid edilməsi elə də çətin deyildir. Beləliklə, bir müəssisənin vergilərdən azad edilməsi vergitutma bazasına böyük itki verəcəkdir, ona görə ki, bu cür qanun pozuntularına nəzarət edilməsi çox mürəkkəbdir.

Üçüncüsü, vergi tətilləri borclanma hesabına kapital qoyuluşlarının maliyyələşdirilməsinin cəlb ediciliyini aşağı salır. Məsələn burasındadır ki, kreditlər üzrə faiz ödənişləri gəlirdən tamamilə çıxılan xərc maddələri hesab edilir. Vergi tətilləri aşağı, yaxud sıfır (0) vergi dərəcələrindən istifadə imkanı verməklə, borc hesabına maliyyələşdirmənin mü-

qayisəli dəyərini yüksəldir və müəssisəni faizlərin çıxılması imkanı hesabına yaranan faydadan məhrum edir. Bundan əlavə, vergidən azad olunan şirkətlər tərəfindən ödənilən dividendlərin də fiziki şəxslərin gəlir vergisindən azad olunduğu ölkələrdə xüsusi vəsaitlər hesabına maliyyələşmənin müqayisəli cəlbədiciliyi daha da yüksəlir. Bu vəziyyətin məqbul, yaxud qeyri-məqbul olması barədə fikir yürütmək asan deyildir: bir tərəfdən, bu onu bildirir ki, şirkətin optimal maliyyə strukturuna vergi tətilləri təsir edəcəkdir, digər tərəfdən isə - təsdiq edilə bilər ki, bu effektin əlavə nəticəsi şirkətin maliyyə strukturunun möhkəmləndirilməsi və müflisləşmə riskinin azalması olacaqdır.

Dördüncüsü, vergi tətilləri qısamüddətli investisiyaları stimullaşdırır, ona görə ki, elə bu tip investisiyalar vergi tətillərindən maksimum faydanı əldə edir. Uzunmüddətli qoyuluşlar vergi tətillərinin üstünlüklərindən o halda tam şəkildə (səmərəli) istifadə edilə bilər ki, sonuncu bərpa (yenilənmə) xarakteri daşımış olsun.

Qısaca olaraq ifadə edək: vergi tətilləri vergitutma bazasını aşınmaya məruz qoyduğuna, vergi planlaşdırması üçün imkanlar açdığına və yalnız artıq rentabelli olan və (və ya) qısamüddətli xarakterə malik investisiyalar üçün əlverişli şərait yaratdığına görə investisiyaların həvəsləndirilməsi siyasətinin bir istiqaməti kimi onların əhəmiyyətini bir o qədər də artırmaq lazım deyildir. Hətta əgər yada salsaq ki, xarici kapitalın axını bir sıra qarşılıqlı əlaqəli amillərlə müəyyən olunur, onda aydın olmalıdır ki, vergi tətilləri özü-özlüyündə yeni investisiyaların cəlb olunması üçün nə zəruri, nə də kafi şərt hesab edilə bilməz.

### ***Vergi dərəcələrinin aşağı salınması***

Hüquqi şəxslərə tətbiq olunan adi, yaxud ümumi vergilərin aşağı salınması vergi siyasəti qarşısında duran məsələlərin həllinin daha yaxşı üsullarından biri hesab edilir. Bu nöqtəyi-nəzər onunla təsdiqlənir ki, son illərdə bütün dünya miqyasında hüquqi şəxslərə tətbiq olunan vergilərin dərəcələrinin aşağı salınması müşahidə olunur. Dünyada müəyyən məbləğdə vergi gəlirlərinin yığılması üçün hüquqi şəxslərə tətbiq olunan vergilərin dərəcələrinin aşağı salınmasına müasir dövrdə daha yaxşı stimül kimi baxılır. Bu zaman daha inandırıcı argument ondan ibarətdir ki, vergilərin dərəcələrinin azaldılması vergilər ödənildikdən sonra investorların sərbəst mənfəəti artır. Vergi tə-



tillərinə nisbətən (hansı ki, bir sıra şirkətlər digərləri ilə müqayisədə daha əlverişli rejimdə olurlar) bütün şirkətlərə münasibətdə vahid dərəcənin tətbiqi inzibatçılıq nöqteyi-nəzərindən daha ədalətli, universal və sadə olur. Şirkətlər arasında transfert qiymətlərə olan meyilləri aradan qaldırmaqla nəzarət tədbirlərinə çəkilən xərclər azalır. Vergi sisteminə həddindən artıq mürəkkəblik yaratmayan sabit və aşağı vergitutma dərəcəsi işgüzar dairələrin ölkədəki mövcud vergi sisteminə inamının və sabitlik hissinin (gözləntisinin) möhkəmləndirilməsi kimi əlavə üstünlüyə malik olur. Bu üstünlüklə belə bir hal qarşı-qarşıya qoyulur ki, daha aşağı vergi dərəcəsi ilə verilən müəyyən gəlir məbləğini əldə etmək üçün daha geniş vergitutma bazası tələb olunur. Nəticədə qeyd edə bilərik ki, statik şəraitdə genişlənməyən vergitutma bazası vergi dərəcəsinin aşağı salınması zamanı kifayət həcmdə gəlirlərin təmin olunması iqtidarında olmayacaqdır.

#### *İnvestisiyalara vergi güzəştləri*

İƏİF-nın bir sıra ölkələrində və inkişaf etməkdə olan ölkələrdə investisiyalara vergi güzəştləri kimi vergi stimulu geniş yayılmışdır. Bu stimul investisiya xərclərinin sürətli silinməsi formasını alır. O müxtəlif formalarda ola bilər və onu 1) sürətli amortizasiya ayırmaları, 2) investisiya xərclərinə vergi çıxılmaları və 3) investisiyalara vergi kreditləri ilə bağlı kateqoriyalara bölmək mümkündür.

İnvestisiyalara bu vergi güzəştlərinin az və ya çox dərəcədə eyni bir nəticəyə, yəni vergilər ödənildikdən sonra şirkətin mənfəətinin artımına gətirib çıxaracağına baxmayaraq, onlar güzəştləri əldə edən şirkətlər üçün vergilərə qənaət məbləğinin vaxt dövrləri üzrə paylanmasında bir-birindən fərqlənirlər. Bir qayda olaraq, müəyyən investisiyaların daha tez silinməsinə imkan verən sürətli amortizasiya ayırmaları şirkətin xərc kalkulyasiyasına son dərəcə spesifik təsir göstərir. Beləliklə, dərhal qənaət edilən vergi məbləğləri, həmçinin gələcək vergi güzəştlərinin məbləğləri barədə məsələ sürətli amortizasiya ayırmalarının konkret strukturundan asılı olacaqdır. İnvestisiya xərclərinə çıxılmalar bir qədər fərqli formada, lakin vergilər ödənildikdən sonra şirkətin mənfəətinin yüksəldilməsi şəklində olan elə həmin keyfiyyət nəticələri kimi təsir göstərir və investisiya xərclərinə çıxılmalar şirkətə imkan verir ki, investisiya qoyuluşları həyata keçirilər-



kən müəyyən faiz investisiya xərclərini vergi tutulan gəlirlərdən çıxсын. Bu halda güzəşt özü-özlüyündə şirkət üçün bilavasitə və təcili vergi güzəştini ifadə edir. Nəhayət, investisiya vergi krediti müəssisəyə imkan verir ki, investisiya təsiri altına düşən payı qədər vergi güzəştlərini azaltsın və həmçinin özündə təcili (təxirsiz) güzəşti əks etdirir. İki sonuncu güzəşt növləri arasındakı fərq ondan ibarətdir ki, onlardan birincisi özündə vergi tutulan gəlirdən çıxılmaları, ikincisi isə vergi öhdəliklərinə münasibətdə krediti ifadə edir.

İnvestisiya xərclərinə çıxılmaların və kreditlərin əsas üstünlüyü onların konkret olmasıdır. Məsələn, müəssisə investisiya qoyuluşlarını həyata keçirdiyi halda özünün vergi öhdəliklərindən çıxılma hüququ əldə edir. İnvestisiyalara faktiki vergi krediti müəssisənin faktiki vergitutma dərəcəsinin aşağı salınmasını bildirir. Onun bazasının dar olması səbəbindən həmin stimulun tərəfdarları təsdiq edirlər ki, uzunmüddətli investisiya malları ilə bağlı bu çıxılma hüququnun verilməsi yolu ilə o, daha uzun perspektivdə şirkətlər tərəfindən istifadəyə dəstək üçün tətbiq edilə bilər. Bununla yanaşı, bu güzəşt cari investisiyalara aid olduğuna görə hüquqi şəxslərin mənfəət vergisinin dərəcəsinin universal azaldılması halına nisbətən vergitutma bazası daha az aşınmaya məruz qalır. Bir qayda olaraq, investisiyalara istənilən vergi çıxılmasının (güzəştinin) faktiki dəyəri daha çox bu stimuldan istifadə üzrə şirkətin imkanları ilə müəyyən edilir. Vergi tətilləri situasiyasında olduğu kimi, vergilər baxımından zərərli işləyən müəssisələr investisiyalara vergi güzəştlərindən tam həcmdə istifadə edə bilirlər. Əgər hakimiyyət orqanları çıxılmaların geri qaytarılmasını (yəni investisiyalara çıxılmanın vergi dəyərinə bərabər həcmdə vergilərin müəssisəyə qaytarılmasını) təmin etmirsə, yaxud istifadə olunmamış çıxılmaları əvvəlki ilin vergilərini nəzərə almaq üçün keçirməyə imkan vermirsə, vergi daxilolmalarının aydın görünən azalmalarından əlavə investisiyalara vergi güzəştinin çatışmazlıqları aşağıdakılardan ibarətdir: bu güzəştlər 1) böyük ehtimalla vergi zərərlərinə məruz qalan və bu güzəştlərdən tam istifadə edə bilməyən yeni müəssisələrə nisbətən uzun müddət fəaliyyət göstərən şirkətlər üçün daha faydalıdır; 2) çox vaxt maddi dövrüyyə vəsaitləri ehtiyatlarına aidiyyəti olmayan investisiyalarla əlaqələndirilir; bu seçim ehtiyatların yığılması vacib rol oynayan sahələr üçün faydanın olmasını ifadə edir; 3) tez

amortizasiya olunan investisiya malları situasiyasında daha faydalıdır, ona görə ki, xüsusi investisiyalar müəssisə üçün investisiya güzəştlərindən daha tez istifadə imkanı deməkdir.

***Kanada təmsalında konkret nümunə***

Müəyyən konkret məsələlərin həlli üçün daxil edilən vergi güzəştləri özü-özlüyündə heç də həmişə həmin vəzifələri həll edə bilmədiyi barədə ümumi qəbul edilmiş fikri əlavə olaraq təsdiq etmək üçün bu paraqrafda Kanadada özəl sektorda investisiyalara dəstək üçün konkret vergi güzəştlərindən istifadə ilə bağlı olan fayda və məsrəfləri əhatə edən tədqiqatın nəticələri verilir. Burada söhbət investisiya xərclərinin 60 faizi səviyyəsində müəyyən edilən investisiya vergi kreditindən gəlir. Bu güzəşt iri emal müəssisələrinin bağlanması nəticəsində işsizliyin artımından ciddi əziyyət çəkən Yeni Şotlandiya əyalətində tətbiq olunmuşdur. Bu kreditin iqtisadi nəticələri Kanada hökuməti tərəfindən aparılmış və aşağıdakı təkliflər verilmişdir:

1) kapitalın dəyərini aşağı salmaqla vergi krediti əməyi kapitalla əvəzləməyə gətirib çıxarmışdır (digər bərabər şərtlər daxilində məşğulluğu azaldır);

2) istehsal məsrəflərini aşağı salmaqla vergi krediti müəssisələrə imkan vermişdir ki, malları və xidmətləri daha aşağı qiymətlə təqdim etsinlər və (və ya) daha yüksək mənfəət əldə etsinlər. Bu da öz növbəsində istehsalın stimullaşdırılmasına gətirib çıxarır;

3) təqdim olunan xidmətlər üzrə vergi məsrəflərinə bərabər olan iş yerlərinin yaradılmasına birbaşa subsidiyalar məşğulluğun əhəmiyyətli yüksəlməsinə gətirib çıxarmışdır;

4) kreditlərin verilməsi qaydalarına uyğun özəl investisiyaların ümumi həcmində artım xarakterli olanlar 19 faiz təşkil etmişdir;

5) müşahidə və ekonometrik məlumatlar əsasında belə bir nəticəyə gəlinmişdir ki, yığılmayan federal vergi daxilolmalarının hər 1 dollarına verilən kreditlərlə stimullaşdırılan 0,75 dollar yeni investisiya düşmüşdür;

6) vergi krediti regionda əmək məhsuldarlığını yüksəltmiş, lakin bu zaman fondverimini aşağı salmışdır ki, bunun nəticəsində də onun regionda istehsal amillərinin ümumi məhsuldarlığının uzunmüddətli yüksəlişinə imkan yaratması bir qədər şübhəli olaraq qalmışdır;

7) göstərilən tədbirlərin köməyi ilə yaradılan iş yerləri son dərəcə yüksək dəyəərə malik olmuşdur;

8) milli səviyyədə məşğulluğun yüksəldilməsinə yönəldilmiş iqtisadi siyasət investisiyalara regional vergi kreditlərinə nisbətən regionlar arasında gəlirlərdə fərqliliklərin hamarlanmasının daha perspektivli metodu hesab edilir.

Bu tədqiqatın nəticələri yüksək konkretliliyi ilə fərqlənir və göstərir ki, hətta investisiyalara vergi krediti kimi vergi stimulu halında belə (hansı ki, ilk baxışda son dərəcə ünvanlı təsiri bağışlayır) cəmiyyət üçün məsrəflər yüksək olur və analoji nəticəni daha az məsrəf tələb edən alternativlərin köməyi ilə əldə etmək mümkündür. Ümumiyyətlə, iqtisadi siyasət nöqtəyi-nəzərindən vergi güzəştlərinin faydalılığını çox da yüksək qiymətləndirmək lazım deyildir.

## **4.5. Aktivlərə və əmlaka vergilər**

### ***4.5.1. Aktivlərə tətbiq olunan vergilər və müəssisənin daxilolmaları***

Bir sıra ölkələrdə müəssisələrin aktivlərindən və ya aktivlər üzrə daxilolmalardan vergi tutulur. Adətən bu vergilər müəssisələrin gəlirlərinə vergilərlə müqayisədə kifayət qədər sadədir. Bir qayda olaraq, aktivlərdən tutulan vergilər müəssisələrin aktivlərinin kəmiyyətinin elə də böyük olmayan faizini təşkil edir, daxilolmalardan tutulan vergilər isə daxilolmaların həcmnin nisbətən kiçik bir faizindən ibarətdir. İnkişaf etmiş və inkişaf etməkdə olan ölkələrdə bu vergilər bəzən müəssisələrdən tutulan vergilərə əlavələr kimi və ya onların əvəzinə, bəzi inkişaf etməkdə olan ölkələrdə isə onlar həmçinin, müəssisələrdən tutulan minimum vergilər kimi istifadə olunur. Bu paraqrafda bu iki verginin əsas xarakteristikaları nəzərdən keçirilir.

#### ***Aktivlərə verginin əsaslandırılması və praktiki tətbiqi***

Məlum olduğu kimi, ölkələr aktivlərə tətbiq olunan vergiləri müxtəlif səbəblərdən daxil edirlər. Aktivlərdən vergi üçün əsaslardan biri - onunla müəssisənin gəlirlərindən tutulan vergini əvəz etməkdir. Məlumdur ki, müəssisələrin gəlirlərinə düşən iqtisadi vergi yükünü aktivlərin mülkiyyətçiləri daşımalı olurlar. Beləliklə, həm aktivlərdən, həm də gəlirlərdən tutulan vergilər eyni vergi bazasından hesablanan vergiyə gətirilə bilər. Bir qayda olaraq, nəzərdə tutulur ki, kapital mobilliyinə malik olan bazarın effektiv fəaliyyəti şəraitində sonuncu, yəni kapital mənfəət norması daha yüksək olan istiqamətdə hərəkət edir. Ona görə də, kapitalın orta mənfəət norması həmin kapitaldan istifadənin müxtəlif istiqamətləri arasında bir qədər tərəddüd etməlidir.

Deməli, mənfəətin bu orta səviyyəsinə əsaslanan vergi gəlir vergisini kifayət qədər əsaslandırılmış şəkildə əvəz edə bilər. Bununla belə, hətta kapital bazarlarının effektiv fəaliyyəti şəraitində adətən eyni fəaliyyət növü ilə məşğul olan müəssisələrin, eləcə də sahələrin mənfəət normaları arasında fərqlər müşahidə olunur. Deməli, aktivlərdən əldə edilən mənfəətin orta normasına əsaslanan vergi, çox ehtimal ki, ən yaxşı halda gəlirdən verginin təkmil əvəzedicisi olacaqdır.

Müəssisənin aktivlərinə verginin tətbiqi üçün digər bir əsas - müəssisələrin gəlirlərindən tutulan vergiyə proqressivlik elementinin daxil edilməsidir. Əgər aktivlərdən tutulan verginin vəzifəsi gəlir vergisinin proqressiv xarakterinə kömək etməkdən ibarətdirsə, onda bu vergini elə layihələndirmək lazımdır ki, aktivlərə tətbiq olunan vergi üzrə öhdəlik müəssisələrin gəlirlərindən tutulan vergini tamamlamış olsun, yəni daha yüksək gəlirləri olan müəssisələr daha yüksək ümumi vergini ödəmiş olsunlar. Bunu praktikada həyata keçirmək çox çətinidir; ona görə də müəssisələrin gəlirlərinə tətbiq olunan adi vergini proqressiv şkalalı dərəcələrlə tamamlamaq daha asan ola bilər.

Müəssisələrin aktivlərinə verginin tətbiqi üçün daha bir əsas ondan ibarətdir ki, o, müəssisənin gəlirlərindən tutulan minimum vergi kimi də çıxış edə bilər. Müəssisələrin aktivlərinə əsaslanan minimum vergi nəzəri baxımdan vergi bazasının hər hansı digər, məsələn ümumi daxilolmalar və ya dövriyyə kimi, göstəricilərinə nisbətən daha əsaslandırılmış hesab edilir, belə ki, rentabelliğin aktivlərlə müəyyən sistemli qarşılıqlı əlaqədə olması ehtimal edilir.

Sonuncu mülahizə dövlətə öz kapital qoyuluşlarından müəyyən mənfəət almaq imkanının verilməsi ilə əlaqədar olaraq dövlət müəssisələrinin aktivlərinə verginin tətbiqinin xeyrinədir. Bu vergi özəl müəssisələrin səhmdar kapitalının sahiblərinə dividendlərin ödənilməsinə ekvivalent kimi nəzərdən keçirilə bilər. Lakin aktivlərə verginin xeyrinə olan bu arqument həmin müəssisələr özəlləşdirilən zaman məqbul deyildir.

Latın Amerikasının bir çox ölkələrində vergi bazasının müxtəlif anlayışlarından istifadə edilməklə aktivlərdən vergi tutulur. Meksikada, Ekvadorda və Argentinada aktivlərin ümumi məbləğindən illik vergi tutulur [12]. Meksikada vergi 2 faizli dərəcə ilə 1989-cu ildə daxil edilmişdir. Ekvadorda bu vergi 1 faizli dərəcə ilə 1994-cü ildən

tətbiq olunur. Argentinada isə aktivlərə vergi mövcud deyildir, lakin əmlak vergisinin çevrilməsi prosesi gedir. Kosta-Rikada yalnız ümumi əsas fondlar vergiyə cəlb olunur. Boliviya, Kolumbiya, Panama, Peru və Uruqvay da daxil olmaqla, bir sıra digər ölkələrdə vergi bazası kimi xüsusi kapitalın dəyərindən istifadə olunur. Avropanın bir çox ölkələrində həmçinin müəssisələrin aktivlərindən bu və ya digər vergi forması fəaliyyət göstərir.

Göründüyü kimi, ümumi daxilolmalardan vergi də müxtəlif səbəblərdən daxil edilir. İnkişaf etməkdə olan ölkələrdə gəlir və məsrəf komponentlərinin obyektiv yoxlanılması zamanı müəyyən çətinliklər yarana bilər. Məsrəf komponentlərinin çətinliklə ölçülə bilinməsi hallarında, müəssisələrin gəlirlərinə verginin yeganə əvəzedicisi kimi nağd daxilolmalardan tutulan vergi xidmət edə bilər, baxmayaraq ki, bu cür ekvivalent aktivlərdən tutulan vergiyə nisbətən nəzəri baxımdan daha az əsaslandırılmışdır. Bir sıra inkişaf etmiş ölkələrdə minimum vergi kimi ümumi daxilolmalardan vergi və ya dövriyyədən vergi tətbiq olunur. Ümumi daxilolmalardan vergi və ya dövriyyədən vergi Fransada və Afrikanın fransız dilli ölkələrində böyük rol oynayır; həm də bu zaman vergi ödənişlərinin məbləği çox vaxt minimum olur [42].

### *Vergi bazasının müəyyən edilməsi*

*Vergi bazasını nə təşkil etməlidir?* Aktivlərə verginin müəyyən edilməsi zamanı mühüm məsələlərdən biri də vergi bazasının seçilməsidir. Bir qayda olaraq, ödəyici-müəssisənin cari və uzunmüddətli aktivləri də daxil olmaqla, ümumi aktivləri bu vergiyə cəlb olunur. Cari aktivlərə nağd pul və qiymətli kağızlar, debitor borcları və maddi dövriyyə vəsaitləri ehtiyatları daxildir. Uzunmüddətli aktivlərə isə torpaq və aşınma dəyəri nəzərə alınmaqla əsas fondlar, həmçinin amortizasiya dəyəri nəzərə alınmaqla qeyri-maddi aktivlər aid edilir. Müəssisənin ümumi aktivləri müəyyən edilərkən cari aktivlərdən deyil, xalis dövriyyə vəsaitlərindən (cari aktivlər çıxılsın cari öhdəliklər) istifadə olunması məqsədəmüvafiqdir. Belə ki, cari aktivlərin məbləği sadəcə olaraq maliyyələşmə üzrə müəyyən qısamüddətli qərarları ifadə edə bilər. Digər hallarda isə yalnız xalis aktivlərdən (borclar hesabına maliyyələşdirilən öhdəliklər çıxılmaqla ümumi ak-

tiylər) və ya yalnız əsas fondlardan vergi tutula bilər.

Vergi bazası kimi aktivlər göstəricisinin seçilməsi nəzəri və praktiki mülahizələrin məcmusu ilə şərtləndirilir. Nəzəri baxımdan ümumi aktivlərdən verginin tutulması, bu verginin vəzifəsi aktivlərin borc hesabına maliyyələşdirilməsini dəstəkləməyən geniş bazalı gəlir vergisinin əvəzedicisini təmin etmək olduqda, məqbul hesab edilə bilər. Xalis aktivlərdən (və ya xüsusi kapitaldan) verginin tutulması borclar hesabına maliyyələşdirilən aktivlərdən verginin ödənilməsindən yayınmağa imkan verir; analoji olaraq, müəssisələrin gəlirlərinə vergi də, gəlir vergisinin bazasından dividendləri deyil, borc üzrə faizləri çıxmağa imkan verir. Beləliklə, xalis aktivlərə vergi investisiyaların borclar hesabına maliyyələşdirilməsinə əlverişli şərait yaradır. Bundan əlavə, xalis aktivlərdən verginin tutulması vergi öhdəliklərinin azaldılması məqsədilə vergi ödəyicilərini vergi bazasına aid edilən aktivlərlə borcun birləşdirilməsinə sövq edə bilər. Ona görə də, daha məqbul vergi bazası xalis aktivlər deyil, ümumi aktivlər ola bilər. Əsas fondlardan verginin tutulması daha sadədir, lakin bu qayda nəzəri baxımdan daha az əsaslandırılmışdır. Əsas fondlara tətbiq olunan vergi aktivlərin digər formaları ilə müqayisədə, əsas fondlara investisiyaların qoyuluşuna mane olardı.

Ümumi daxilolmalar üzrə vergi bazasına müəssisənin əməliyyatları üzrə dövrüyyə daxildir, yəni bu vergi məhsul buraxılışı həcmindən tutulan geniş bazalı satış vergisinə ekvivalentdir. Bununla yanaşı, bu bazanı aktivlərin və səhmlərin satışından daxilolmalar, yaxud yeni borcların emissiyasından daxilolmalar kimi müsbət axınlı kassa vəsaitlərinin digər maddələrinin daxil edilməsi hesabına daha geniş müəyyən etmək olar. Yeni səhmlərin satışı və yeni borcun emissiyası kapitalın əldə edilməsi ilə bağlı olduğuna görə səhmlərin və borc öhdəliklərinin buraxılışından daxilolmalardan tutulan vergi aktivlərə tətbiq olunan vergilərlə sıx bağlıdır. Əsas fərq verginin ödənilməsi müddətlərindən ibarətdir: yeni maliyyələşmə üçün vergi bu aktivin qüvvədə olduğu müddətdə deyil, avans qaydasında ödənilir.

***Dəyərin qiymətləndirilməsi problemləri.*** Aktivlərdən verginin tutulması aktivlərin bəzi komponentlərinin dəqiq qiymətləndirilməsinin qeyri-mümkün olması ilə əlaqədar çətinliklər yarada bilər. Aktivlərin

dəyərinin qiymətləndirilməsi ilə bağlı çətinliklər bir neçə səbəbdən ola bilər. Birincisi, bu və ya digər müəssisənin aktivlərinin dəyəri dəyişə bilər. İkincisi, bir çox aktivlər uzun xidmət müddətinə malikdir və müntəzəm şəkildə kapital bazarında dövriyyədə olmurlar. Üçüncüsü, inflyasiya aktivlərin ilkin və bərpa dəyərləri arasında yaranan fərqliliklə əlaqədar olaraq onların dəyərində müəyyən təhriflərə gətirib çıxarır. Dördüncüsü, bəzi kiçik aktivlərin dəyərinin qiymətləndirilməsi çox bahalı ola bilər, ona görə də praktiki baxımdan onların dəyərinin qiymətləndirilməsinə edilən cəhd heç bir məna kəsb etmir. Beşincisi, bəzi hallarda aktivin sahibinin (mülkiyyətçisinin) müəyyən edilməsində çətinliklər yaranır. Dəyərin qiymətləndirilməsinin analoji problemlər məcmusu passivlərə münasibətdə də yaranır.

Cari aktivlərin dəyərinin qiymətləndirilməsi ilə bağlı yaranan problemlər uzunmüddətli aktivlərin qiymət problemlərindən fərqlənir. Qısamüddətli planda cari aktivlər uzunmüddətli aktivlərə nisbətən daha çox dəyişikliklərə məruz qalır. Ona görə də, vergitutma məqsədləri üçün dəyərin müvafiq orta qiymətindən istifadə etmək tam yerinə düşər. Bununla belə, cari aktivlər nisbətən likvid olduğuna görə onların dəyərini hətta inflyasiya şəraitində müəyyən etmək kifayət qədər asandır. Cari aktivlərin müəyyən komponentləri, məsələn maddi dövriyyə vəsaitləri ehtiyatları kimi, nisbətən likvid olmadığı üçün onların dəyərinin qiymətləndirilməsi daha problemlidir.

Uzunmüddətli aktivlərin dəyər qiymətləndirilməsi ona görə problemlidir ki, bu aktivlər aşağı likvidliliyə malikdir, bazarda çox az hallarda dövriyyədə olurlar. İdeal halda binalar, qurğular və avadanlıqlar kimi əsas fondlar ədalətli bazar dəyəri ilə qiymətləndirilməlidir, lakin adətən onların yeganə vacib göstəricisi aşınma məbləği qədər azaldılmış ilkin dəyərdir. Eyni problem torpaqla da bağlıdır, baxmayaraq ki, torpaq amortizasiya olunmayan aktivlərə aid edilir. İdealda “qudvill” və ya patentlər kimi qeyri-maddi aktivlərin qiymətləndirilməsi müəssisələr satılarkən asılı olmayan tərəflər arasında müəyyən olunan sövdələşmənin dəyəri əsasında aparılmalıdır, lakin bu zaman adətən yeganə məqbul göstərici amortizasiya məbləği qədər azaldılmış ilkin dəyər götürülməlidir. İnflyasiya şəraitində ümumi aktivlərin balans dəyəri ümumi aktivlərin iqtisadi dəyərinin yaxşı olmayan əvəzedicisi ola bilər. Ona görə də, inflyasiyaya görə hər hansı bir düzəliş aparma-



dan aktivlərə vergi çox ciddi təhriflər doğura bilər və bu da aktivləri orta hesabla bir qədər “köhnə” olan müəssisələr üçün daha əlverişli şərait yarada bilər.

Analoji olaraq, əgər vəzifə xalis aktivlərin (və ya səhmdar kapitalın) vergiyə cəlb edilməsindən ibarətdirsə, onda səhm kapitalının ədalətli bazar dəyəri göstəricisinin olması zəruridir. Əgər müəssisənin səhmləri açıq bazarda dövriyyədə deyilsə, bu göstəricini (ədalətli bazar dəyərini) müəyyən etmək mümkün olmayacaqdır. Xalis aktivlərin balans dəyəri onların bazar dəyərinin qənaətbəxş olmayan əvəzedicisi ola bilər.

Prinsip etibarilə inflyasiya nəzərə alınmaqla balans maddələrinə müəyyən düzəlişlərin edilməsi imkanı mövcuddur. Aktivlərin ilkin dəyərinin hər hansı kəmiyyətinə həmin aktivə müvafiq qiymət indekslərindən istifadə etməklə bu aktivlərin indeksləşdirilməsi yolu ilə inflyasiyaya düzəlişlər etmək olar. Qiymətlərin ümumi səviyyəsini əks etdirən aktivlərin (məsələn, maşın, avadanlıq və qurğular kimi) dəyərinə düzəlişlərin aparılması üçün konkret aktivlər üzrə indekslər olmadıqda, istehlak qiymətləri indeksindən istifadə etmək olar. Lakin torpağın dəyərinə münasibətdə bu və digər yerli bazarda tələb və təklif göstəricilərinə cavab olaraq onun tez-tez dəyişməsi ilə əlaqədar istehlak qiymətləri indeksini tətbiq etmək lazım deyildir. Bu halda torpağın və ya daşınmaz əmlakın dəyər indeksindən istifadə etmək daha məqsədəuyğundur. Qeyri-maddi aktivlərin dəyərinə bu və ya digər dəqiqlik dərəcəsi ilə düzəlişin edilməsi daha çətinidir.

Daxilolmalara tətbiq olunan vergi aktivlərdən tutulan vergi ilə bağlı yaranan problemlərdən, xüsusilə də inflyasiya şəraitində dəyərin düzgün qiymətləndirilməməsi ilə bağlı meydana çıxan problemlərdən yan keçməyə imkan verir. Daxilolmaların həcmi orta hesabla qiymətlərə proporsional olaraq dəyişir, ona görə də qiymət artımı ilə vergi gəlirlərinin də məbləği artır.

***İkiqat vergitutma.*** Əgər vergiyə cəlb olunan müəssisələr digər müəssisələrin maliyyə avuarlarına malikdirlərsə, bəzi aktivlərə münasibətdə ikiqat vergitutma potensial problemə çevrilir. Müəssisələr ya digər vergi tutulan müəssisələrin səhmlərinə malik ola, ya da onlara kredit verə bilərlər. Əgər aktivlərdən tutulan verginin məqsədi

real və maliyyə axınlarından əldə olunan gəlirlərə verginin əvəzedicisi kimi çıxış etməkdən ibarətdirsə, onda həmin aktivlərin yaratdığı istənilən axınları vergiyə cəlb etmək lazımdır, ona görə də vergi bazasına həm maliyyə aktivlərini, həm də onların hesabına maliyyələşdirilən maddi aktivləri daxil etmək məqsədəuyğundur. Digər tərəfdən, əgər verginin məqsədi real axınlara vergi kimi çıxış etməkdən ibarətdirsə, onda aktivlərdən yalnız bir dəfə vergi tutmaq lazımdır. İkiqat vergitutmanın aradan qaldırılmasının iki üsulu mövcuddur: ya digər müəssisələrin səhmlərinə malik olan və ya onlara kredit verən müəssisələrə bu aktivləri özünün vergi tutulan bazasından çıxılması imkanı yaradılmalı, yaxud da səhmləri buraxan və ya başqa müəssisələrdən borc alan müəssisəyə bu öhdəlikləri özünün vergi tutulan bazasından çıxılması imkanı verilməlidir. Əgər məqsəd real axınlara vergini tətbiq etməkdirsə, vergiyə cəlb olunan digər müəssisələrin səhmlərinə malik olan və ya onlara kredit verən müəssisəyə bu aktivləri onun vergi tutulan bazasından çıxılması imkanı verilməlidir. Lakin bir sıra ölkələrdə, məsələn Meksikada aktivlərdən vergi digər vergiyə cəlb olunan müəssisədən borc alan müəssisənin vergi tutulan bazasının azaldılmasını nəzərdə tutur. Beləliklə, hər iki mexanizmin tətbiqi mümkündür.

Bu problemin müxtəlif növlərindən biri müəssisənin törəmə müəssisələrə və ya digər vergiyə cəlb olunan müəssisələrə malik olduqda meydana çıxır. Bu halda vergi bazasına törəmə və ya digər vergiyə cəlb olunan müəssisələrin deyil, özünün bütün aktivləri daxil edilməlidir.

**Dəyərin qiymətləndirilməsinin həyata keçirilməsi vaxtı.** Bu verginin işlənilib hazırlanması ilə bağlı digər məsələ vergi öhdəliyinin kəmiyyətinin müəyyən edilməsi məqsədilə dəyərin qiymətləndirilməsinin nə vaxt həyata keçirilməsindən ibarətdir. İl ərzində müəssisənin aktivlərinin həcmi dəyişə bilər. Mümkün variantlardan biri - il ərzində hər bir növ aktivin kəmiyyətinin hesablanması müəssisənin öz üzərinə qoymaqdan ibarətdir. Daha dəqiq metod ondan ibarətdir ki, öz aktivlərinin hər birinin orta kəmiyyətinin hesablanması müəssisənin özündən tələb edilsin. Həm də bu zaman çəki əmsalı kimi müəssisənin müvafiq aktivə malik olduğu vaxtdan (ilin müəyyən hissəsindən)

istifadə etmək lazımdır. Daha bir mümkün variant: müəssisənin malik olduğu aktivlərin hər bir növünün dəyərini müəyyən etmək üçün ilin hər hansı bir gününü, məsələn, sonuncu gününü seçmək olar.

Bir sıra ölkələrdə aktivlərə tətbiq olunan vergi, vergi bazasının vergi ödəyicisinin il ərzində aktivlərinin orta dəyəri kimi müəyyənləşdirilməsini nəzərdə tutur. Bir qayda olaraq aktivlərin dəyəri maliyyə aktivlərinin orta aylıq göstəricilərinin cəminin müvafiq dövrdə ayların sayına bölünməsi, üstəgəl torpağa, digər əsas fondlara və qeyri-maddi aktivlərə investisiya qoyuluşlarının orta kəmiyyəti, üstəgəl maddi dövriyyə vəsaitlərinin orta dəyəri, çıxılsın nəzərdə tutulan çıxılmalarından sonra öhdəliklərin orta kəmiyyətinə bərabərdir.

***Likvidliklə bağlı mülahizələr.*** Gəlir vergisi sistemi nəzərdə tutur ki, mənfəət, verginin ödənilməsinin maliyyələşdirilməsi üçün lazım olan likvid vəsaitləri təmin edir. Aktivlərdən vergi çərçivəsində likvidlik daha ciddi problemlər yarada bilər. Əgər aktivlərin dəyəri sürətlə dəyişərsə və vergi ödəyicisinin bu aktivlərin dəyəri həcmində borc almaq imkanları məhdud olarsa, bu zaman müəssisə aktivlərə verginin ödənilməsi zamanı çətinliklərlə qarşılaşa bilər. Bu cür vəziyyət aktivlərin cari gəlirliliyinin aşağı olması halında daha çox ehtimal edilir. Müəssisələri vergi öhdəliklərini yerinə yetirmək məqsədilə aktivlərini satmağa məcbur etmək əvəzinə onlara imkan vermək lazımdır ki, vergi müvafiq aktivin satışa çıxarılmasına qədər və ya digər səbəblərdən likvidlik kəsinin azalmasınadək hesablasın. Likvidliklə bağlı problemləri azaltmaq üçün, məsələn, Meksikada olduğu kimi, ümumi aktivlərə tətbiq olunan vergiyə münasibətdə də ortalama mexanizmindən istifadə etmək olar. Nəhayət, müəyyən şəraitlərdə vergitutma bazası anlayışından vergi ödəyiciləri üçün daha yüksək ehtimalla likvidlik problemlərini yaradan aktivlərin istisna edilməsi məqsəduyğun ola bilər.

***Transfert qiymətləşdirmə.*** Bir neçə inzibati-ərazi vahidində fəaliyyət göstərən şirkət vergiləri minimuma endirmək məqsədilə transfert qiymətləşdirmədən istifadə etmək imkanına malikdir. Belə transfert qiymətləşdirmənin imkanları verginin forması ilə şərtləndirilir. Ümumi aktivlərə vergi çərçivəsində buraxılan məhsulun və istehsal resurslarının qiymətlərinin seçilməsinə stimulye, xüsusilə də bu baza əsasən

maddi aktivlərdən ibarət olduqda, strateji planda nisbətən aşağıdır. Ümumi daxilolmalara tətbiq edilən vergi çərçivəsində məsrəflər nöqtəyi-nəzərindən stimullar mövcud olmur, lakin əgər satıcı-müəssisə bu vergini tutan inzibati-ərazi vahidində yerləşirsə, daxili əməliyyatlar üzrə satış qiymətinin aşağı salınması stimulu qalır.

***Vergitutma üzrə öhdəliyin aşağı həddinin müəyyən edilməsi.*** Bir qayda olaraq, şirkətlərin gəlirlərindən tutulan vergi müəssisənin ölçüsündən asılı olmayaraq vergiyə cəlb olunan gəlirdən ödənilir, halbuki kiçik müəssisələrdən bəzən daha aşağı dərəcələrlə vergi tutulur. Aktivlərə tətbiq olunan vergi çərçivəsində aktivlərinin dəyəri nisbətən aşağı olan müəssisələr vergidən azad oluna bilər. Bu fərqləndirici xüsusiyyət vergiyə proqressivlik elementlərinin daxil edilməsinə, həmçinin bu vergiyə cəlb olunan vergi ödəyicilərinin sayının azaldılmasına xidmət edir. Bir qayda olaraq, istehlak vergiləri situasiyasında (məsələn, ƏDV) xırda ticarətçilər inzibati təsəvvürlərdən, adətən dövrüyənin aşağı həddi nəzərə alınmaqla, vergidən azad olunurlar.

#### ***Vergi dərəcəsinin müəyyən edilməsi***

Vergi dərəcəsinin seçilməsi bu verginin qarşısında duran vəzifələri əks etdirməlidir. Əgər gəlirin əldə edilməsi mühüm vəzifə kimi qarşıya qoyulursa, vergi dərəcəsi gəlirin tələb olunan məbləğini təmin etmək üçün kifayət qədər yüksək səviyyədə müəyyən olunmalıdır. Əgər əsas vəzifə müəssisələrin dövlət xəzinəsinə minimum qoyuluşlarını təmin etməkdən ibarətdirsə, onda vergi dərəcəsi kifayət qədər yüksək səviyyədə müəyyən edilməlidir ki, rentabelli müəssisələrdən gəlir əldə etmək mümkün olsun, lakin bu dərəcənin səviyyəsi o qədər də yüksək olmamalıdır ki, zərərlə işləyən müəssisələr həddindən artıq yüklənməsin. Bu, nisbətən aşağı dərəcəni nəzərdə tutur.

Aktivlər əsasında tutulan verginin lazımi dərəcəsi çox vaxt hansı aktivlərin vergi bazasına daxil edilməsindən, müəssisənin aktivlərindən gözlənilən real mənfəət normasından, müəssisələrin gəlirlərindən tutulan verginin adi dərəcəsi və onun borclarının xüsusi kapitalına nisbətindən qismən asılıdır. Əgər ümumi aktivlər vergiyə cəlb olunursa və nəzərdə tutulursa ki, o geniş bazaya malik gəlir vergisinin, yaxud gəlirlərə minimum verginin əvəzedicisi kimi çıxış edəcəkdir, onda gözləni-

lən real mənfəət norması  $\rho$  və müəssisələrin gəlirlərinə tətbiq olunan verginin dərəcəsi  $\tau$  olduqda, verginin müvafiq dərəcəsi  $t = \tau \cdot \rho$  kəmiyyətinə bərabər olacaqdır. E.Sadki və V.Tanzinin əsərində belə bir fikir səslənir ki, ümumi aktivlərin bazasında vergi dərəcəsinin müəyyən edilməsi üçün müəssisələri elə nəzərdən keçirmək lazımdır ki, sanki onların maliyyələşdirilməsi tamamilə borclar hesabına həyata keçirilir [42]. Bu da o məqsədlə edilir ki, xüsusi vəsaitlər hesabına maliyyələşmələrə münasibətdə investisiyaların kəmiyyətində sistemli səhvlərdən yan keçmək mümkün olsun. Gözlənilən  $\rho$  real mənfəət norması və real  $r$  faiz dərəcəsi zamanı vahid aktivə düşən hesabat mənfəəti (xüsusi kapitala hesablanan şərti faiz dərəcəsi nəzərə alınmaqla)  $\rho - r$  təşkil edəcəkdir, ümumi aktivlərə verginin dərəcəsi isə  $t = \tau \cdot (\rho - r)$  kəmiyyətinə bərabər olacaqdır. Analoji olaraq, əgər vergi xüsusi kapitala minimum vergini təmsil edirsə, bu zaman verginin dərəcəsi borcun həmin müəssisənin xüsusi kapitalına nisbətindən asılı olacaqdır. Məsələn, əgər borc vəsaitlərinin həmin müəssisənin xüsusi kapitalına nisbəti 1-ə bərabərdirsə, onda vergi bazası borc məbləği qədər azaldıqdan sonra ümumi aktivlərə iki dəfə artırılmış vergi dərəcəsini tətbiq etməklə müəssisənin xüsusi kapitalından vergi tutula bilər.

Ümumi daxilolmalardan tutulan vergi halında verginin dərəcəsi elə seçilə bilər ki, bütün şirkətlər üçün satışların gəlirlərə olan orta nisbətindən istifadə etməklə orta hesabla verginin gəlirlərə olan təsirinə uyğun olsun. Əgər vergi tutulan gəlirlərin daxilolmalara nisbəti  $b$  -yə bərabərdirsə və əgər şirkətlərin gəlirlərinə verginin dərəcəsi  $T$  olarsa, onda daxilolmalar üçün verginin dərəcəsi  $t = b \cdot T$  təşkil edəcəkdir. Lakin bu, zərərlə işləyən şirkətlərin üzərinə əhəmiyyətli yük qoymuş olardı.

### ***Müxtəlif vergilərlə əlaqədar riskin bölüşdürülməsinin xarakteristikaları***

Nəzərdən keçirilən üç vergi riskin bölüşdürülməsinin müxtəlif xarakteristikalarına malikdir. II fəsilə gəlirlərlə bağlı yaranan risklərlə kapitalla bağlı meydana gələn risklər arasında fərqlər göstərilir: birincisi buraxılan məhsulların qiymətlərinə və istehsal resurslarının cari qiymətlərinə münasibətdə qeyri-müəyyənlik səbəbindən meydana çıxır, sonuncu isə kapitalın fiziki aşınmasına, həmçinin bərpa dəyərinə münasibətdə qeyri-müəyyənliklə bağlı yaranır. Yuxarıda göstərildi-

yi kimi, zərərlərin yalnız qismən kompensasiyasına yol verən (yaxud heç yol verməyən) gəlir vergisi sistemi zərərlərin tam kompensasiyasına yol verən vergi ilə müqayisədə, çox vaxt gəlirlərlə bağlı riskləri qəbul etməyə görə “cərimələyir”. Bundan əlavə, vergitutma məqsədləri üçün aşınmanın hesablanması ilkin dəyərə əsaslandığında, onda gəlir vergisi kapitalla bağlı risklərdə dövlətin iştirakını tələb etməyəcəkdir. Bazar dəyərinə əsaslanan aktivlərə tətbiq olunan vergi gəlirlərlə bağlı risklərə töhfə vermir, lakin bu vergilər lazımı qaydada işlənilib hazırlandıqda, kapitalla bağlı risklərə münasibətdə neytral xarakterə malik olur. Aktivlərin qiymətinin yüksəlməsi zamanı bazar dəyərinə əsaslanan aktivlərdən tutulan vergilərin məbləği artır, əksinə olduqda, yəni aktivlərin qiyməti aşağı düşdükdə isə həmin aktivlərdən yığılan vergilərin həcmi də azalır. Aktivlərin dəyərinin müəyyən qaydalar əsasında qiymətləndirilməsi halında kapitalla bağlı olan risklərin paylanması bu qaydanın müvafiq aktivin fiziki aşınma dərəcəsində baş verən dəyişikliklərə, həmçinin kapitalın bərpa dəyərində enib-qalxmalara reaksiyasından asılıdır. Müəssisələrin dövrliyyəsinə tətbiq olunan vergi formasında daxilolmalardan tutulan vergi situasiyasında vergi gəlirləri buraxılan məhsulların qiymətinə uyğun şəkildə dəyişir, lakin istehsal resurslarının qiymət dəyişikliklərinə, yaxud müəssisənin kapitalının dəyərinin artmasına və azalmasına reaksiya vermir. Beləliklə, dövrliyyədən vergi heç də gəlirlərlə bağlı bütün risklərdə, yaxud kapitalla bağlı risklərdə “iştirak”ı ifadə etmir.

#### ***4.5.2. Torpağın və mülkiyyətin vergitutma məsələləri***

Torpaqdan və mülkiyyətdən tutulan vergilər daha qədim və geniş yayılmış vergitutma formalarına aiddir. Mülkiyyətdən verginin bir qayda olaraq, dövlət səviyyəsində elə də böyük olmayan gəlir mənbəyi olmasına baxmayaraq, o yerli səviyyədə göstərilən ictimai xidmətlərin maliyyələşdirilməsinə əhəmiyyətli şəkildə kömək edə bilər. İnkişaf etmiş ölkələrdə mülkiyyətdən tutulan vergilər həmin ölkələrin məcmu büdcə gəlirlərinin 1 faizindən başlayaraq 7 faizinədək olan hissəsini təşkil edir. İnkişaf etməkdə olan ölkələrdə də bu vergilərin məcmu gəlirlərdəki payı analoji şəkildə dəyişir.

##### ***Mülkiyyətin vergiyə cəlb olunması üçün əsaslar***

Torpağın və mülkiyyətin vergiyə cəlb olunması həm vergi bənefi-siarlarının vergiyə cəlb olunması prinsipi, həm də ödəmə qabiliyyətli-liyi prinsipi nöqtəyi-nəzərindən əsaslandırıla bilər. Vergi bənefi-siarlarının vergitutmaya cəlb edilməsi ilə bağlı fikirlərdən irəli gələrək, əmlak vergilərinin müxtəlif növləri tutulur. Təsdiq edilə bilər ki, ümumi qanunvericiliyin və qaydaların təmin edilməsi yolu ilə xüsusi mülkiyyətin dövlət tərəfindən müdafiəsi bu verginin tətbiqini doğrul-dur; yaxud məsələnin daha dar qoyuluşu zamanı qəbul oluna bilər ki, əmlakın yerləşdiyi əraziyədək yolların tikintisi rifah gətirir və bundan da vergi tutula bilər. Lakin bütövlükdə, vergi bənefi-siarlarının vergiyə cəlb olunması prinsipinin tətbiqi o zaman özünü doğrulda bilər ki, tək-lif olunan ictimai rifah vergilərdən əldə olunan gəlirlərə bərabər ol-sun. Bu, fikir çətin sübut edilən olsa da, hər şeydən əvvəl, dövlət ida-rəetməsinin yerli səviyyəsində yerinə yetirilə bilər.

Ödəmə qabiliyyətliliyi ilə bağlı müddəalar düşünməyə imkan verir ki, mülkiyyətə sahiblik nəinki ondan gəlir əldə etmək üçün fərdi vergi potensialını nəzərdə tutur, həm də mahiyyətə özündə potensial ist-tehlik formasını ifadə etdiyini göstərir. Əgər mülkiyyətin icarəyə ve-rilməsindən əldə olunan, yaxud şərti hesablanan gəlirlər fiziki şəxslə-rin gəlir vergisi ilə əhatə olunmayıbsa, mülkiyyətdən tutulan vergilər vergi sisteminin faydalı elementi kimi çıxış edə bilər.



***Mülkiyyətə vergitutmanın formaları***

Mülkiyyətin vergiyə cəlb olunmasının üç əsas forması mövcuddur: 1) mülkiyyətin illik dəyərinə əsaslanan vergi, yaxud həmin mülkiyyət üçün icarə haqqının kəmiyyətinə görə vergi; 2) torpaq və onun yaxşılaşdırılmasının kapital dəyərinə əsaslanan vergi; 3) abadlaşdırılmış sahənin (yaxud torpağın) dəyərinə əsaslanan və məhiyyətə özündə növ müxtəlifliyini ifadə edən kapital dəyərinə hesablanan vergilərdən biri. Bəzi vergi sistemlərində müxtəlif metodların kombinəsindən də istifadə oluna bilər.

Mülkiyyətin dəyərinin illik vergiyə cəlb olunması sistemlərində verginin məbləği mülkiyyətdən istifadəyə görə xalis illik icarə haqqının qiymətləndirilməsi əsasında müəyyən edilir. İcarə haqqının xalis kəmiyyəti adətən gəlir axınları (bəzi düzəlişlər edilməklə), yaxud kapital dəyəri nəzərə alınmaqla hesablanır.

Mülkiyyətin kapital dəyərinin vergitutmaya cəlb edilməsi sistemlərində verginin məbləği torpağın və qoyuluşların qiymətini yüksəldən qiymətləndirilən dəyər əsasında müəyyən edilir. Praktikada kapital dəyərinin qiymətləndirilməsinin müxtəlif metodlarından istifadə olunur. Bəzi ölkələrdə torpaq onun dəyərini yüksəldən qoyuluşlardan ayrıca olaraq qiymətləndirilir, lakin digər ölkələrdə torpaq və onun dəyərini yüksəldən qoyuluşlarla birlikdə qiymətləndirilir.

Nəzəri cəhətdən, xalis icarə ödənişlərinin diskontlaşdırılmış axını mülkiyyətin kapital dəyərinə bərabər olmalıdır. Deməli, illik dəyər və mülkiyyətin kapital dəyəri metodları üzrə vergiyə cəlb olunma zamanı əldə olunan vergi bazaları bir-birinə ekvivalent olmalıdır. Praktikada isə bu vergi bazaları bir neçə səbəbdən fərqlənə bilər. Birincisi, kapital dəyəri gələcək dövrlərdə mülkiyyətdən gözlənilən gəlirlər axını əsasında müəyyən edildiyinə görə, gözləmələrdə meydana çıxan fərqlər illik dəyərlə kapital dəyəri arasında müxtəlifliklər yarada bilər. İkincisi, hər iki metodun tətbiqi zamanı çox vaxt konkret situasiyadan asılı olan qiymətləndirmə üsullarından istifadə olunur ki, bunlar da daxilən bir-biri ilə ziddiyyət təşkil edir. Beləliklə, mülkiyyətə görə xalis icarə haqqı bazar icarə haqqından, mülkiyyətin kapital dəyəri isə onun bazar dəyərindən fərqlənə bilər.

Torpağın dəyərinin, yaxud abadlaşdırılmış sahənin dəyərinin vergi-



yə cəlb olunması sistemlərində mülkiyyətə tətbiq olunan verginin bazasına onun qiymətini yüksəldən evlər, zavodlar, kənd təsərrüfatı bitkilərinin əkin sahələri kimi qoyuluşlar nəzərə alınmadan yalnız torpaq sahəsinin dəyəri daxil edilir. Bu sistem Keniya, Tayvan, Avstraliya, Yeni Zelandiya və Cənubi Afrika da daxil olmaqla, bir sıra ölkələrdə tətbiq edilir. “Abadlaşdırılan sahənin dəyəri” “abadlaşdırılmamış torpağın dəyəri”ndən onunla fərqlənir ki, birinciyə sahənin dəyərini yüksəldən drenajlar, hamarlamalar, meşələrin təmizlənməsi və bunlara oxşar qoyuluşlar daxil edilir. Mülkiyyətin vergiyə cəlb edilməsinin bu formasının yeganə çatışmazlığı ondan ibarətdir ki, bu sistemdən istifadə zamanı vergitutmanın başqa formaları ilə müqayisədə vergi bazasının daralması baş verir və bunun nəticəsi kimi, həmin məbləğdə vergi gəlirlərinin əldə olunması məqsədi ilə vergi dərəcələrinin yüksəldilməsi tələb olunur. Bu sistemdən istifadə həmçinin həmin torpaq sahəsində qurğuların tikilməsi hallarında da çətinləşir; belə ki, bu zaman torpağın dəyərini qurğuların dəyərindən ayırmaq lazım gəlir. Bununla belə, onun əsas üstünlüyü ondan ibarətdir ki, kənd rayonlarında mülkiyyət vergisinə nisbətən bu verginin yığılması daha asan olacaqdır.

### ***Kənd təsərrüfatı torpaqlarının vergiyə cəlb olunması***

Kənd təsərrüfatı torpaqlarının vergiyə cəlb olunması mülkiyyətə vergitutmanın ən qədim formasıdır, baxmayaraq ki, zaman keçdikcə bu verginin nisbi əhəmiyyəti azalmışdır. Kənd təsərrüfatı torpaqlarına münasibətdə tətbiq edilən mülkiyyət vergisinin variantlarından biri torpağın sahəsinə əsaslanan vergi hesab edilir. Torpağın illik icarə haqqının, yaxud kapital dəyərinin kəmiyyətindən asılı olmayaraq, sahənin hər vahidindən vahid dərəcə üzrə vergi tutulur. Bəzi hallarda torpaq vergiləri torpaqların keyfiyyətindən asılı olaraq və ya irriqasiya sistemlərinə çıxışının olmasına görə diferensiasiyalı dərəcələrlə tutula bilər. Bu cür yanaşmanın üstünlüyü onun sadəliyindədir. Əsas çatışmazlıqlar ondan ibarətdir ki, torpağın sahəsi onun dəyəri ilə az əlaqəli ola bilər və əgər yüksək inflyasiya şəraitində torpaq sahəsinin vahidindən tutulan verginin nominal məbləği müntəzəm olaraq artıma doğru korrektə edilmirsə, onda bu vergi tez bir zamanda dəyərdən düşə bilər.

***Dəyərin qiymətləndirilməsi problemləri***

Mülkiyyət bircinsli olmayan rifahdır. Onun dəyəri iqtisadi, sosial, fiziki və hüquqi amilləri əks etdirir. İqtisadi amillərə yaşayış məntəqələrində gəlirlərin səviyyəsi, vergilər, işgüzar fəallıq mərkəzlərinə yaxınlığı, həmçinin ictimai xidmətlərin keyfiyyəti və əlverişliliyi (açıqlılığı) daxildir. Sosial amillər mədəniyyət obyektlərinin mövcudluğu və asudə vaxtın keçirilməsi ilə bağlıdır. Fiziki amillər torpaq sahəsinin keyfiyyəti və ölçüsü kimi xarakteristikalarla, dəyəri yüksəldən hər cür yaxşılaşdırmaların xarakteristikaları ilə, həmçinin ətraf mühitin xüsusiyyətləri ilə əlaqədardır. Hüquqi amillər icarə haqqının tənzimlənməsi və zonalaşma haqqında müddəalar da daxil olmaqla mülkiyyətdən istifadə üzrə dövlət və özəl sektorun məhdudiyyətləri ilə əlaqədardır. Mülkiyyətin qeyd olunan bu xarakteristikaları qismən, yaxud tam şəkildə onun dəyərində ifadə oluna bilər.

Dəqiq dəyər qiymətləndirilməsi mülkiyyətdən verginin effektiv şəkildə tutulmasının nəzarət göstəricisidir. Qiymətləndirmənin məqsədi mahiyyət etibarilə, mülkiyyət üçün “ədalətli bazar icarə haqqı”nın və ya onun “ədalətli bazar dəyərinin” müəyyən edilməsindən ibarətdir. Mülkiyyətin vergiyə cəlb olunmasının istənilən sistemində dəyərin dəqiq qiymətləndirilməsi üçün icarə haqqının kəmiyyəti haqqında informasiyanı təmin edən fəal əmlak bazarının olması zəruridir. İllik dəyər metodundan istifadə zamanı icarə haqqının kəmiyyəti barədə informasiyanı təmin edən aktiv fəaliyyət göstərən icarə bazarı olmalıdır, kapital dəyəri metodunun tətbiqi zamanı isə kapital dəyəri haqqında informasiyanı təmin edən əmlakın fəal alqı-satqı bazarının olması tələb olunur. Şəhər yerlərində bir qayda olaraq, əmlak bazarları aktiv fəaliyyət göstərir, kənd rayonlarında isə onlar olmaya da bilər ki, bu da dəyərin qiymətləndirilməsini çətinləşdirir.

Dövri olaraq icarəyə verilməyən və satılmayan, sahibi tərəfindən istifadə olunan mülkiyyətin dəyər qiymətləndirilməsi illik dəyər və kapital dəyəri metodları üzrə mülkiyyətin vergiyə cəlb olunması zamanı müəyyən çətinliklər yarada bilər. Belə ki, icarə haqqının və ya kapital dəyərinin kəmiyyəti barədə konkret məlumatlar mövcud olmur və bu məbləğlər oxşar xarakteristikaları olan mülkiyyət haqqında informasiya əsasında müəyyən edilməlidir. Eyni zamanda, müəssisələrin əmlakının qiymətləndirilməsi də müəyyən problemlər ya-

rada bilər, belə ki, icarə haqqının dərəcələri çox vaxt müqavilə əsasında müəyyən edilir.

Praktikada mülkiyyətin qiymətləndirilən dəyəri adətən vergi tutulan bazadan çıxılmalar və istisnalar, yaxud mülkiyyətin tam dəyərini nəzərə almayan metodlardan istifadə səbəbindən ədalətli icarə dəyəri, yaxud bazar qiyməti səviyyəsindən aşağı müəyyən edilir. Bundan əlavə, qiymətləndirmələrin nadir hallarda keçirilməsi və onların aparılmasının qənaətbəxş olmayan üsulları qiymətləndirilən dəyərlə ədalətli bazar dəyəri arasında fərqləri dərinləşdirir. Qiymətləndirilən dəyərlə ədalətli bazar dəyəri arasında əsaslandırılmayan müxtəlifliklər mülkiyyətin vergiyə cəlb olunmasında ədalətsizlik yaradır və bu da həmin verginin populyar olmaması barədə fikir yürütməyə imkan verir. Əmlakın qiymətinin yüksək olması, yaxud qiymətlərin ümumi inflyasiyası şəraitində çox az hallarda qiymətləndirmələrin aparılması vergi bazasının məhdudlaşdırılmasına gətirib çıxarır və mülkiyyətdən tutulan vergini qeyri-elastik gəlir mənbəyinə çevirir.

Müntəzəm qiymətləndirməyə alternativ kimi konkret aktivin dəyərində baş verən dəyişikliklərin nəzərə alınması üçün yararlı olan hər hansı qiymət indeksindən istifadə etmək olar. Tikintidə qiymət indeksindən qurğuların komponentlərinin dəyərinin dəyişməsi göstəricisi kimi istifadə edilə, torpağın dəyər indeksi isə torpaq komponentlərinin dəyərinin qiymətləndirilməsi üçün yararlı ola bilər.

İcarə haqqının tənzimlənməsi mülkiyyətin dəyərinin qiymətləndirilməsində çətinliklər yarada bilər, belə ki, o, icarə haqqının, yaxud qiymətləndirilən dəyərin səviyyəsinin və ya artım templərinin azaldılmasını yarada bilər. İcarə haqqının tənzimlənməsi ilə əlaqədar olaraq mülkiyyətin dəyərinin aşağı düşməsi vergi daxilolmalarının əhəmiyyətli itkilərinə səbəb ola bilər.

İllik icarə haqqının vergiyə cəlb olunması sistemində vergi bazasının müəyyən edilməsinin iki əsas metodu mövcuddur. Birinci metodla standart təsnifat və digər informasiya əsasında torpağın və ya mülkiyyətin hər hansı bir sinfinin potensial gəlirliliyi qiymətləndirilir; ikinci metodda kapital dəyərinin qiymətləndirilməsi ya təqdim olunan (satılan), yaxud müqayisə edilən mülkiyyət əsasında, ya da qiymətləndirmənin alternativ rəsmi standartları əsasında aparılır və illik dəyər gə-

lirlərin ehtimal olunan (nəzərdə tutulan) səviyyəsinin kapital dəyərinə vurulması yolu ilə hesablanır.

Kapital dəyərinin vergiyə cəlb olunması sistemində mülkiyyətin dəyərinin qiymətləndirilməsinin üç əsas metodu mövcuddur. Daha çox yayılmış metoddə qiymətləndirmə həmin, yaxud müqayisə edilən mülkiyyət üzrə təqdim etmələrə (satışlara) əsaslanır. Bu metod fərqli xarakteristikalara malik olan müxtəlif xüsusiyyətli mülkiyyət barədə kifayət həcmdə məlumatlarla təmin edən aktiv fəaliyyət göstərən bazarın olmasını tələb edir. Bu halda müxtəlif xarakteristikaların uyğunluğundan ibarət olan mülkiyyətin dəyərini ayrı-ayrı xarakteristikaların dəyərinin aqreqatlaşdırılması yolu ilə müəyyən etmək olar. Kifayət həcmdə müşahidələrin mövcudluğu halında yüksək dərəcədə dəqiq qiymətləndirmənin əldə olunması üçün rifahın maksimumlaşdırılmasına edilən cəhdlərin təhlili adlanan formal statistik metodları tətbiq etmək olar. İkinci metod zamanı icarəyə görə illik ödəniş axınları haqqında məlumatlardan istifadə olunur; icarə üçün ödəmələrin bu axınları müvafiq diskontlaşdırma əmsalının köməyi ilə kapital dəyərinə hesablanır. Üçüncü metoddə istehsal resurslarının cari qiymətlərdə ifadəsi zamanı mülkiyyət vahidinin əvəzetmə dəyərinin qiymətləndirilməsi onun mövcud vəziyyəti əsasında aparılır. Lakin bu metod torpağın dəyərinin qiymətləndirilməsi üçün istifadə oluna bilməz, belə ki, torpaq təkrar istehsal olunmayan resursdur.

Kənd təsərrüfatı torpaqlarının qiymətləndirilməsinin daha dəqiq metodu kapital dəyəri nöqtəyi-nəzərindən yanaşma hesab edilir. İllik icarə haqqının kəmiyyətinə (məbləğinə) əsaslanan bu metodun imkanları çox vaxt icarə haqqı barədə məlumatların olmaması səbəbindən məhduddur, əvəzetməyə məsrəflər nöqtəyi-nəzərdən olan yanaşma isə qəbuledilməzdir. Kənd təsərrüfatı torpaqlarının illik icarə haqqının kəmiyyətinə deyil, kapital dəyərinə əsaslanan vergitutmasına daha az ehtimalla kənd təsərrüfatı sektorunda gəlir vergisini əvəz edən vergi kimi də baxıla bilər. Uyğun olaraq bu, gəlir vergisinin kənd təsərrüfatı sektorunda yayılmasına imkan yaradacaqdır.

### ***Vergi dərəcələrinin strukturu***

Mülkiyyətin vergiyə cəlb olunması sistemi vergi dərəcələrinin strukturuna görə bir-birindən fərqlənir. Burada mülkiyyətin qiymət-

ləndirilmiş dəyəri vahid dərəcələrlə, yaxud vergi dərəcələrinin progressiv şkalası üzrə vergiyə cəlb oluna bilər. Vahid dərəcənin üstünlüyü onun sadəliyi hesab edilir. Eyni zamanda, vahid dərəcənin tətbiqi öz vergi öhdəliklərini azaltmaq məqsədilə vergi ödəyicilərinin vergi orqanları ilə razılaşmaq imkanlarını minimuma endirməyə gətirib çıxarır. Faktiki vergi dərəcələri çox vaxt qanunla müəyyən edilmiş dərəcələrdən aşağı olur, belə ki, mülkiyyətin dəyəri, bir qayda olaraq, ədalətli bazar dəyərindən aşağı qiymətləndirilir. Qiymətləndirilən dəyərlə ədalətli bazar dəyəri arasında nisbət məkandan və zamandan asılı olaraq əhəmiyyətli artıb-azalmalara meyillidir ki, bu da qanun əsasında mülkiyyətə müəyyən edilmiş dərəcələrlə faktiki vergi dərəcələrinin müqayisələndirilməsini çətinləşdirir. Lakin bir qayda olaraq, qanunla müəyyən edilmiş dərəcələr 1-3% təşkil edir, halbuki faktiki vergi dərəcələri daha aşağı olur.

#### ***Azadolmalar***

Mülkiyyətin vergiyə cəlb olunması sistemlərinin əksəriyyətində mərkəzi və yerli hakimiyyət orqanlarının, xeyriyyə və dini təşkilatlarının əmlakı, həmçinin xarici səfirliklərə mənsub olan mülkiyyət verginin ödənilməsindən azad edilir. Bəzi ölkələrdə sahibinin istifadəsində olan mülkiyyət icarə haqqının vergiyə cəlb olunması sistemində müvafiq olaraq vergidən azad edilir, yaxud daha aşağı dərəcələrlə vergi tutulur. Kənd təsərrüfatı torpaqlarına vergitutmaya gəldikdə isə, torpağın dəyərini artıran qoyuluşlar adətən verginin ödənişindən azad edilir və gübrələrdən, konkret növ bitkilərin kultivasiyası və torpaqların bərpaı üzrə tədbirlərin həyata keçirilməsi üçün imtiyazlı vergi rejimi nəzərdə tutulur.

#### ***Mülkiyyətin dəyərinin artımından tutulan vergilər***

Mülkiyyətin dəyərinin artımından tutulan vergilər (və ya xüsusi vergilər) dövlət investisiyalarına çəkilən məsrəflərin layihələrdən fayda götürən mülklər arasında bölüşdürülməsinə xidmət edir. Bu vergilər adətən konkret məqsədlə tutulur və onlar bilavasitə ictimai investisiyaların benefisiarları kimi nəzərdən keçirilən mülkiyyət sahiblərinə şamil edilir. Belə layihələrə irriqasiya sistemləri, yeni yollar və ya şəhər tikililərinin yenilənməsi üzrə layihələr aid edilir.

Mülkiyyətin dəyərinin artımından vergilərin müxtəlif növlərindən

biri də Kolumbiyada geniş tətbiq olunan dəyərin artmasından vergidir [42]. Bələdiyyələr bu vergidən bələdiyyə layihələrinin (məsələn, yeni küçələrin və kanalizasiya sistemlərinin tikintisi, mövcud yolların genişləndirilməsi və bərk örtüyün salınması, küçələrin işıqlandırılması, ağacların əkilməsi və s. kimi) həyata keçirilməsinə sərf olunan xərcləri maliyyələşdirmək üçün istifadə edirlər. Kənd yerlərində bu vergi departamentlər və dini orqanlar tərəfindən həyata keçirilən yolların çəkilməsi, daşqınların vurduğu zərərlərin aradan qaldırılması, torpaqların bərpa edilməsi üçün istifadə edilmişdir. Bələdiyyələrə və digər yerli orqanlara dəyərin yüksəlməsindən tutulan vergilərin kəmiyyətini müəyyən etmək və baxılan layihə təsdiq olunduqdan sonra onu yığmaq icazəsi verilmişdir. Mülkiyyət sahiblərinə layihələrin planlaşdırılması və həyata keçirilməsi, həmçinin vergi daxilolmalarının bölüşdürülməsi zamanı məsləhətçi kimi iştirak etmək hüququ verilmişdir. Bu vergi Kolumbiyada dövlət idarəetməsinin yerli orqanlarının maliyyə resurslarına əhəmiyyətli töhfə vermiş və infrastruktur sahəsində bir sıra iri layihələrin həyata keçirilməsinə imkan vermişdir [42].

#### ***Mülkiyyətin vergiyə cəlb olunmasında kadastrın rolu***

Mülkiyyət vergisinin effektiv şəkildə tutulması mülkiyyət barədə bütün informasiyanın, o cümlədən onun fiziki ölçüləri və sərhədləri, mülkiyyət hüququ, həmçinin torpağın dəyəri və həmin dəyəri artıran qoyuluşlar haqqında məlumatların olmasını tələb edir. Bu tələblər qazanılan etibarlı titullar məcmusu, mülkiyyət hüquqlarının qeydiyyatı və kadastrın köməyi ilə yerinə yetirilə bilər. Kadastra hər bir torpaq sahəsinin yeri və ölçüsü barədə, həmçinin ona olan mülkiyyət hüququ haqqında rəsmi qeydlər aiddir. Vergi kadastrına həmçinin mülkiyyətin vergiyə cəlb olunması üçün zəruri olan məlumatlar, məsələn, torpağın dəyəri və ona edilən qoyuluşlar haqqında məlumatlar daxil edilir. Kadastr vergi orqanlarının əməkdaşlarını vergi tutulan mülkiyyət haqqında və vergi öhdəlikləri olan şəxslərin ünvanları ilə bağlı məlumatlarla təmin edir. Ona görə də, etibarlı kadastr mülkiyyət vergisinin səmərəli tutulmasında əhəmiyyətli rol oynayır. Etibarlı kadastrın tərtib olunması həlli bir neçə il davam edən məsələdir, lakin bu kadastr tərtib edildikdən və sonradan müntəzəm olaraq ona yenidən baxılaca-

ğı təqdirdə ona çəkilən xərclər vergi məbləğinin daha yaxşı qiymətləndirilməsi və vergi daxilolmalarının artması hesabına bir neçə dəfə özünü doğruldur. Mötəbər kadastr olmadıqda, mülkiyyətdən vergini rayonlar üzrə qiymətləndirmələrdən istifadə olunması və konkret rayonda bütün mülkiyyətə eyni dəyərin şamil edilməsi yolu ilə tutmaq mümkündür. Bu metod konkret rayonda mülkiyyət nisbətən eynicinsli olduqda, daha yaxşı nəticələr verir.

### ***Mülkiyyət vergisi üzrə vergi yükünün paylanması***

Mülkiyyətdən verginin paylanması haqqında əvvəlki nöqteyi-nəzər ondan ibarət olmuşdur ki, bu verginin torpağa hesablanan hissəsi əhəmiyyətli dərəcədə torpaq mülkiyyətçilərinin üzərinə düşür, ona görə ki, onun təklifi tamamilə qeyri-elastikdir. Torpaq sahibləri bir qayda olaraq, daha yüksək gəlirlərə malik olduqlarına görə verginin bu hissəsi proqressiv xarakter daşıyır. Bu vergi üzrə yükün qurğuların üzərinə düşən hissəsi bazarın hər iki tərəfi iştirakçılarının, yəni tələb və təklifin üzərinə düşür, belə ki, qurğuların təklifi daha elastikdir. İcarədarlar bir qayda olaraq, daha aşağı gəlir əldə etdiklərindən, vergi yükünün bu hissəsi daha az proqressiv, yaxud hətta reqressiv xarakter daşıyır. Deməli, əvvəllər mövcud olan nöqteyi-nəzərə əsasən mülkiyyət vergisi ən yaxşı halda daha çox proporsionaldır, bəzi hallarda isə reqressivdir. Mülkiyyət vergisi üzrə vergi yükünün bölüşdürülməsinə yeni nöqteyi-nəzər ondan ibarətdir ki, kapitalın yüksək vergitutma səviyyəsi olan sektorlardan daha aşağı səviyyəli vergi tutulan sektorlara yerdəyişməsi yolu ilə onu bütün kapital mülkiyyətçiləri daşımaları olurlar. Kapital mülkiyyətçiləri, bir qayda olaraq, daha yüksək gəlirlərə malik olduqlarından, yeni nöqteyi-nəzərə uyğun olaraq mülkiyyət vergisi proqressiv xarakter daşıyır.



### ***4.5.3. Hədiyyə və mirasların vergiyə cəlb olunması***

Şəxsin vəfatından sonra digər şəxslərə verilən mülkiyyətin vergiyə cəlb olunması həmişə müvafiq vergitutma obyektini kimi nəzərdən keçirilir və vergitutmanın daha qədim formalarına aid edilir. İlk dəfə olaraq bu vergilər qədim Romada eramızın VI əsrində meydana gəlmişdir. Bu vergilərin tutulması sosial fəlsəfə müləhizələri ilə şərtləndirilmişdir, siyasət aləti kimi isə onlar sərvətin paylanmasının korrektə edilməsinə və dövlət xəzinəsinə daxilolmaların təmin olunmasına xidmət etmişdir. Bu vergilər əmlakın vərəsəliklə verilməsinə görə vergi və ya hədiyyə edildiyinə görə vergi şəklində donorlardan, yaxud da mirasdan vergi şəklində vərəsələrdən tutula bilər. ABŞ, Böyük Britaniya və Avropa Birliyinin bir sıra ölkələrində əmlakın vərəsəliklə verilməsinə görə vergilər tutulur, Avropanın digər ölkələrində isə miras vergisi tətbiq edilir.

#### ***Mülkiyyətin verilməsi üzrə vergitutmanın məqsədləri***

Vərəsəliyə verilən əmlakı vergiyə cəlb etməklə ayrı-ayrı ölkələr qarşıya müxtəlif sosial-iqtisadi məqsədlər qoya bilərlər: birincisi, ayrıca şəxsin öz əmlakına münasibətdə ölümündən sonrakı dövr üçün sərəncamvermə hüququnun məhdudlaşdırılması; ikincisi, şəxsin “xüsusi qüvvə” sərf etmədən vəsiyyətnamələrdən imtinalar yolu ilə əmlak almaq hüququnun məhdudlaşdırılmasıdır ki, bu da gözlənilməyən gəlirlər kimi nəzərdən keçirilir; üçüncüsü, gəlirləri əldə edən həyat müddəti ərzində kapital gəlirlərinin vergitutmaya cəlb olunmasına alternativin yaradılması; bu üsulla yüksək proqressivlik dərəcəsi ilə xarakterizə olunan kapitaldan gəlirlərin vergiyə cəlb olunmasından yan keçmək və onun yığımlara və investisiyalara qeyri-stimullaşdırıcı təsirini azaltmaq mümkündür; dördüncüsü, sərvətin yenidən bölüşdürülməsi; beşincisi, dövlət xəzinəsinə daxilolmaların təmin edilməsi. Mülkiyyətin hədiyyə edilməsinə görə tutulan vergi miras (vərəsəlik) vergisinin ödənilməsindən yayınmaq məqsədi ilə şəxsin vəfatınadək əmlakın verilməsi barədə xəbərdarlığın edilməsinə xidmət edir.

Konkret ölkədə bu məqsədlərin nisbi əhəmiyyəti mülkiyyətin verilməsi üzrə vergitutmanın formalarını, vergi dərəcələrinin strukturunu və azadolmaların səviyyəsini müəyyən edir.



***Mülkiyyətin verilməsinə görə tutulan vergilərin növləri***

Şəxsin vəfatı üzrə mülkiyyətin verilməsi üç növ vergilərə cəlb olunur: 1) əmlakın vərəsəlik üzrə verilməsindən vergi; vəsiyyəet edən tərəfindən vərəsələrə aid olub-olmamasından asılı olmayaraq miras qalmış bütün əmlakın vergiyə cəlb olunması; 2) mirasdan (vərəsəlikdən) vergi; bu vergi vərəsələrin əmlakının ayrı-ayrı hissələrindən tutulur; və 3) mülkiyyət hüququna daxil olmağa görə vergi; həyat müddəti ərzində əldə olunan hədiyyələrin ümumi dəyərindən progressiv dərəcələr üzrə tutulan hədiyyəni qəbul edən şəxslərdən tutulan vahid vergidir. Mülkiyyət hüququna daxil olmağa görə verginin həqiqətən tutulduğu vahid ölkə İrlandiyadır. İrlandiyada fəaliyyətdə olan sistem şəxsin həyat müddəti ərzində bütün donorlardan aldığı (əldə etdiyi) bütün hədiyyə və miras əmlakın vahid məcmuda birləşməsinə nəzərdə tutur.

Əmlakın vərəsəliklə verilməsinə görə verginin tutulması kifayət qədər sadədir, belə ki, vəsiyyəet edənin əmlakının ümumi məbləği bu vergiyə cəlb olunur. Bu, sərvətin təmərküzləşmə dərəcəsinin azaldılması məqsədini daşıyır. Praktikada müşahidə olunan iri azad olmalar və əmlakın dəyərinin aşağı salınması vergi öhdəliklərinin əhəmiyyətli azalmasına gətirib çıxarır. Vergi öhdəliklərinin azaldılmasının daha bir üsulu “nəsillərin buraxılışı”dır ki, bu zaman vəsiyyəet edən əmlakın əldən-ələ keçmə sayını və deməli, əmlakın verilməsinə görə vergiyə cəlb etmə saylarını azaltmaq üçün vərəsəliklə verilən əmlakı öz nəvələrinə, yaxud nəticələrinə vəsiyyəet edir. Mülkiyyətin verilməsindən verginin azaldılmasının digər üsullarına trust fondlarının yaradılması və əmlakın hədiyyə edilməsi aid edilir. Beləliklə, hədiyyə edilən əmlaka görə vergi vərəsəlik üzrə mülkiyyətin verilməsindən vergini tamamlayır.

Vərəsəlik üzrə verilən əmlaka görə verginin tutulması daha çətin-dir, ona görə ki, bunlar əmlakın ayrı-ayrı hissələrinin dəyərinin qiymətləndirilməsini tələb edir. Lakin onları vərəsələrin alıcılıq qabiliyyəti ilə əlaqələndirmək bir qədər asandır. Mülkiyyət hüququna daxil olmaqdan verginin tutulması daha çətin-dir, belə ki, bunun üçün bir sıra hədiyyə və mirasların dəyərinin qiymətləndirilməsi tələb olunur.

### *Vergi dərəcələri və azadolmalar*

Azərbaycan Respublikasında verilən hədiyyə və mirasların vergitutma məsələləri, yəni vergiyə cəlb olunması və vergidən azad edilməsi təqvim ili üzrə aparılır. Vergi Məcəlləsinin 102.1.3-cü maddəsinə uyğun olaraq təqvim ili ərzində əldə edilmiş hədiyyələrin 1.000 manatadək olan hissəsi, mirasların dəyərinin isə 20.000 manatadək olan hissəsi gəlir vergisindən azaddır. Hədiyyə və miras vergi ödəyicisinin ailə üzvlərindən alındığı halda, onun tam dəyərindən vergi tutulmur. Vərəsəlik və hədiyyə edilən əmlaka verginin dərəcələri bütövlükdə progressiv xarakter daşıyır. Belə ki, Azərbaycanda miras və hədiyyə şəklində əldə olunan illik gəlirin 24.000 manatadək olan hissəsindən 14% dərəcə ilə, 24.000 manatdan çox olan hissəsindən isə 30% dərəcə ilə gəlir vergisi tutulur [2].

Ötən əsrin 80-90-cı illərində Birləşmiş Ştatlarda vərəsəliklə verilən və hədiyyə edilən mülkiyyət üzrə verginin dərəcələri 18 faizdən 70 faizədək olan səviyyədə unifikasiya edilmişdi. Yeni Zelandiyada vahid 40 faizlik dərəcə uzun müddətdir ki, qüvvədədir. Birləşmiş Krallıqda dərəcələrin diapazonu 30 faizdən 60 faizə qədər təşkil edir. Birləşmiş Ştatlarda vərəsəliklə verilən mülkiyyət üçün vergi üzrə aşağı hədd 600.000 ABŞ dolları, Yeni Zelandiyada - 235.000 ABŞ dollarının ekvivalenti, Birləşmiş Krallıqda isə - 104.000 ABŞ dollarının ekvivalenti təşkil edir. Vərəsəlik üzrə mülkiyyətin verilməsinə görə vergi bütün vərəsələrdən bərabər şərtlərlə tutulur, lakin burada müəyyən güzəştlərin olması da mümkündür. Yeni Zelandiyada ər-arvad cütünün evi sosial siyasət mülahizələri baxımından tamamilə vergilərdən azad olunur. Birləşmiş Ştatlarda ər və arvada vergilərdən limitsiz azadolmalar verilir. Almaniya da ər-arvada, uşaqlara və nəvələrə 40.000 alman markası qədər, qalan hallarda isə 10.000 alman markasınadək vergidən azadolmalar nəzərdə tutulur [12, 42].

Vərəsəlik vergisinin dərəcələri həmçinin bütövlükdə progressiv xarakter daşıyır və benefisiarın vəfat edən şəxs ilə olan qohumluq münasibətlərinə uyğun şəkildə diferensiasiya olunur. Həmin əsaslarla vergilərin ödənilməsindən azad olunan məbləğlərin aşağı hədləri diferensiasiya edilir. Bir qayda olaraq, üç və ya dörd müxtəlif şkalalı dərəcələr mövcuddur. Yaponiyada və İrlandiyada müvafiq benefisiarlar

üçün müxtəlif aşağı həddli vahid şkala fəaliyyət göstərir [12, 42].

Vərəsəlik vergisinə münasibətdə bir qayda olaraq, ər-arvad və uşaqlar daha imtiyazlı qrupu təşkil edir, vəfat etmiş şəxs ilə qohumluq münasibətlərində olmayan benefisiarlara isə daha yüksək vergilər tətbiq olunur. Həmin şəxslər üçün ilkin dərəcələr ər-arvad və uşaqlar üçün qüvvədə olan dərəcələrdən beş-səkkiz dəfə yüksəkdir. Bu onunla əsaslandırılır ki, vəfat etmiş şəxslə qohumluq münasibətində olmayan benefisiarlar üçün vərəsəlik adətən gözlənilməyən gəlirdir, halbuki yaxın qohumlar, xüsusilə ər (arvad) və uşaqlar üçün vərəsəlik gözlənilən gəlirlərə aid edilir. Bir çox ölkələrdə yaxın qohumlar onların rifah səviyyəsindən asılı olmayaraq əmlakın müəyyən hissəsinə qanunla varis olmaq hüququna malikdirlər. Bu cür yanaşma üfuqi ədalətlik prinsipləri ilə deyil, bir institut kimi ailələrə dəstəyin verilməsinə istiqamətlənən sosial siyasət mülahizələri ilə əsaslandırılır. Mülkiyyətin vərəsəliklə verilməsinə görə vergi ilə miras və hədiyyələr arasında müəyyən analogiya aparmaq olar. Məsələn, əgər vergi dərəcələri eyni xarakter daşıyarsa, onda varislərin bütün əmlakının, yaxud onun ayrı-ayrı hissələrinin vergiyə cəlb olunması eyni vergi yükünü təmin edəcəkdir. Əgər dərəcələr proqressiv xarakter daşıyarsa, onda bu iki vergi növü eyni vergi yükünü təmin etməyəcəkdir. Proqressiv dərəcələr zamanı vərəsəlik əmlakının verilməsinə görə vergi, varislik vergisinə nisbətən daha yüksək gəliri təmin edir, bir şərtlə ki, əmlak bir varisə verilməmiş olsun. Lakin əgər əmlak bir varisə verilmişdirsə, müvafiq vergilər hətta proqressiv dərəcələrlə də eyni gəliri gətirəcəkdir. Əgər vergilər müxtəlif vaxtlarda tutularsa (bu da cari dəyərə yenidən hesablanan vergi yükü məbləğlərində fərqlərin yaranmasına gətirib çıxarır), hətta eyni vergi dərəcələri bərabər vergi yükünü təmin etməyəcəkdir.

***Dövlət müəssisələrinə, xeyriyyə təşkilatlarına və siyasi partiyalara verilən vergi güzəştləri***

Dövlətə və digər müəssisələrə vəsiyyət edilən, yaxud hədiyyə olunan mülkiyyət bir qayda olaraq, vərəsəlik vergisindən azad olunur. Mülkiyyətin fəaliyyəti cəmiyyətin rifahına yönəlmiş xeyriyyə təşkilatlarına verilməsi adətən bu verginin ödənişindən azad edilir və ya həmin təşkilatlara əhəmiyyətli güzəştlər verilir. Bəzi ölkələrdə gü-

zəştlər yalnız daxili xeyriyyə təşkilatlarına verilir; digər ölkələrdə xarici xeyriyyə təşkilatları da həmçinin güzəşt almaq hüququndan (bir-tərəfli və ya qarşılıqlı əsasda) istifadə edə bilərlər [12, 42]. Avstriyada, Almaniyada, Hollandiyada, Birləşmiş Krallıqda hədiyyələr və vəsiyyətnamələrdən imtinalar üzrə siyasi partiyalara güzəştlər verilir, İrlandiyada isə onlar tamamilə vergilərdən azad olunur.

### ***Rezidentlər və qeyri-rezidentlər üçün rejim***

Ölkənin rezidenti hesab edilən, yaxud müvafiq verginin tutulduğu ölkədə domislə malik olan vəfat edən şəxsin bütün əmlakı miras verisinə cəlb olunur. Benefisiar-rezidentlərin rezidentlik mənsubiyyəti ölkəsində, yaxud onun hüdudlarından kənarda yerləşən, ölkənin rezidenti olan, yaxud vergi tutulan ölkədə domislə malik olan vəfat edən şəxs tərəfindən varisliklə verilən bütün mülkiyyəti vergitutmaya məruz qalır. Benefisiar qeyri-rezidentlər isə yalnız vergi tutulan ölkədə yerləşən əmlakından vergini ödəyirlər.

Bununla yanaşı, qeyri-rezidentin verilən əmlakının bir hissəsini təşkil edən xarici mülkiyyəti onu alan hətta benefisiar-rezident olduqda belə, bir qayda olaraq, vergiyə cəlb edilmir. Almaniyada və Yaponiyada bu qayda fəaliyyət göstərmir: qeyri-rezidentlərdən rezidentlərə varisliklə verilən xarici mülkiyyət vergitutmaya məruz qalır.

Vəfat etmiş rezidentin mülkiyyəti heç də bütün ölkələrdə tam şəkildə vergiyə cəlb olunmur. Finlandiyada və Lüksemburqda xarici ölkədə yerləşən daşınmaz əmlakdan vergi tutulmur. Qeyri-rezidentlərə gəldikdə isə, vergi heç də həmişə verginin tutulduğu ölkədə yerləşən mülkiyyətin tam məbləğinə şamil edilmir. Danimarkada, Belçikada və Lüksemburqda yalnız bu ölkələrin ərazilərinin hüdudlarında yerləşən daşınmaz əmlakı vergitutmaya məruz qalır.

### ***Ayrı-ayrı aktivlərə münasibətdə fəaliyyətdə olan qaydalar***

Ev təsərrüfatlarının əmlakının və şəxsi əmlakın vergidən azad edilməsi olduqca geniş yayılmışdır. Yeni Zelandiyada ev təsərrüfatlarının bütün əmlakının və şəxsi əmlakın, zərgərlik məmulatlarının və incəsənət əsərlərinin vəərəsəliklə ərə (arvada) verilməsi vergidən azaddır; analoji olaraq ərə-arvad arasında bir-birinə edilən hədiyyələr də hədiyyələrin verilməsinə görə tutulan vergilərdən azad edilir.

Belə azadolmaların və güzəştlərin xeyrinə arqument kimi dəyər qiymətləndirilməsi ilə bağlı işlərin əziyyətli olması, vərəsələrin onları satmaq fikrində olmadan şəxsi ehtiyaclar üçün istifadə etdiyi, gəlir gətirməyən aktivlərə vergitutmanın yaradacağı cətinliklər çıxış edir.

İncəsənət əsərləri və kolleksiyalar vergitutmadan azad olunur, yaxud cəmiyyətin maraqları naminə güzəştli rejimlərdən istifadə edilir. Almaniyada bu yanaşma, incəsənət əsərlərinə və ya daşınmaz əmlaka o halda şamil edilir ki, onların saxlanması cəmiyyətin maraqlarına xidmət etmiş olsun. İrlandiyada isə belə aktivlər ölkənin daxilində qalarsa və ictimaiyyət üçün açıq olarsa, onlara münasibətdə də güzəştlər tətbiq edilə bilər.

Bir çox ölkələrdə pensiyaların və annuitetlərin ödənilməsi hüququ vergidən azad olunur. Fransada şəxsin vəfatı anından ödənilməyə başlanılan pensiyalardan vergi tutulur, sağ qalmış vərəsələrə verilən annuitetlər isə vergidən azad edilir.

İstehsal aktivləri üzrə xüsusi güzəştlər verilir. Kənd təsərrüfatı torpaqlarının və meşələrin mirası zamanı vergi güzəştləri edilir: məsələn, İrlandiyada və Birləşmiş Krallıqda vergi tutulan dəyər 50 faiz, Fransada isə 75 faiz həcmində azaldılır. Kənd təsərrüfatı aktivləri üzrə mülkiyyətin verilməsinə güzəştlər iqtisadi və sosial vəzifələrin həllinə, məsələn, kənd təsərrüfatı təyinatlı torpaq sahələrinin bölünməsi (parçalanması) barədə xəbərdarlığın edilməsinə (belə ki, bu, həmin sahələrin qeyri-effektli olmasına gətirib çıxarır), həmçinin kənd təsərrüfatı ilə məşğul olan ailələrin məşğulluğunun təmin olunmasına yönəldilmişdir.

Konkret güzəştlər həmçinin ailə müəssisəsi mülkiyyət formalı sənaye və kommertiya müəssisələrinə verilir. Məsələn, Birləşmiş Krallıqda fərdi müəssisənin vergi tutulan dəyərinin 50 faizi miqdarında, yaxud ortaqlıqda ayrıca partnyorun payı məbləğində azalmalara yol verilir. Analoji güzəştlər Finlandiyada və Birləşmiş Ştatlarda da tətbiq olunur.

### ***Dəyər qiymətləndirilməsi***

Mülkiyyətin verilməsinin vergiyə cəlb olunması məqsədləri üçün əmlak müvafiq tarixə bazar dəyəri ilə qiymətləndirilir. Əmlakın vərəsəlik üzrə verilməsindən verginin tutulduğu hallarda belə tarix kimi

adətən şəxsin vəfatı tarixi götürülür. Miras vergisi halında mirasın əldə olunmasının faktiki tarixi məntiqi baxımdan daha əsaslandırılmış hesab edilir, lakin praktikada bir çox ölkələrdə dəyər qiymətləndirilməsi vəfat tarixinə aparılır. Lakin Danimarka və İrlandiyada isə müvafiq tarix kimi mülkiyyətin verilməsi tarixi götürülür. Portuqaliya və İspaniyada daşınmaz əmlakın kadastr dəyərindən istifadə olunur. Digər ölkələrdə daşınmaz əmlakın dəyər qiymətləndirilməsini vergi orqanları da apara bilər.

Gəlirlərin əldə edilməsi ilə bağlı ömürlük hüquqların, annuitetlərin və digər hüquqların dəyəri adətən bu məqsədlər üçün nəzərdə tutulan normativ cədvəl əsasında benefisiarın yaşından asılı olaraq illik gəlirə proporsional şəkildə qiymətləndirilir.

Korporativ tipli olmayan müəssisələrin və səhmlərin dəyərinin qiymətləndirilməsinə gəldikdə isə, hesablana biləcək əsas amillər sırasına fəaliyyətdə olan müəssisə kimi şirkətin dəyəri, aktivlərin dəyəri, ləğvetmə dəyəri, dividendlər üzrə mənfəətlilik və gəlirlilik aiddir. Müflisləşmiş şirkətin səhmlərinin dəyərini ləğvetmə əsasında qiymətləndirmək məqsədmüvafiqdir. Rentabelli ticarət müəssisəsi situasiyasında obyektiv mümkün mənfəət müvafiq kapitalla bağlı olan risklə tutuşdurulan əmsaldan istifadə edilməklə kapitalaşdırılır.

Bəzi hallarda vergi ödəyiciləri vergi bəyannamələrində özlərinin apardığı qiymətləndirmələr əsasında müəyyən edilən xüsusi dəyəri əks etdirirlər ki, bu da sonradan vergi orqanları tərəfindən yoxlanılmalıdır. Təbii ki, vergi ödəyiciləri və vergi orqanları tərəfindən aparılan aktivlərin dəyər qiymətləndirmələri arasında əhəmiyyətli fərqlər meydana çıxır. Vergi ödəyiciləri özlərinin vergi öhdəliklərini azaltmaq üçün bəyannamədə istənilən hər hansı bir standart üzrə hesablanmış real olmayan dəyərin göstərilməsində maraqlı ola bilərlər. Bu cür yayınmaların miqyası vergi ödəyicilərinin əmlakının dəyər qiymətləndirilməsinin yoxlanılması üçün vergi orqanlarının sərəncamında olan resurslarla müəyyən edilir.

### ***Əmanətlərə və investisiyalara təsiri***

Vərəsəliklə, yaxud varislik üzrə verilən əmlaka vergi yığımlar sahəsində donorların davranışına ikili təsir göstərə bilər. Bir tərəfdən, o, vəsiyyətnamələrdən imtina məbləğlərindən (vergilər çıxılmaqla) verginin

gəlirlərə təsirini kompensasiya etmək üçün donorları yığımların artımına məcbur edə bilər. Əksinə, saxlanılan mirasa görə ödənilən “qiy-mət”in artması ilə əlaqədar vəsiyyətnamədən imtina məbləğinin azalması zamanı donorun sağlığında etdiyi istehlakın həcmi arta bilər. Əmlakın vərəsəliklə, yaxud varisliklə verilməsinə görə potensial varisin miras məbləğinin azalması həm mülkiyyətin nəsillər arasında verilməsinədək, həm də verildikdən sonra onun işləməyə və vəsaitlərin yığılmasına meylinin yaranmasına səbəb ola bilər. Miras vergisi həmçinin, sahibkarları və investorları əmlakın böyük hissəsini trust fondlarında yerləşdirilməsi, yaxud xeyriyyə təşkilatlarına verilməsi istiqamətində stimullaşdırır bilər. Bundan əlavə, miras vergisi likvid vəsaitlərə tələbi yüksəltməklə, portfellərin strukturunun daha mühafizəkar investisiyalar istiqamətinə yöndəyişməsinə gətirib çıxara bilər.

Əksər hallarda kapitalın verilməsi şəxsin vəfatı tarixinə baş verdiyinə görə miras vergisi gəlirlərə tətbiq olunan kompleks vergiyə nisbətən potensial donorun investisiya qərarlarına daha az təhrifedici təsir göstərə bilər.

### ***Vərəsəlikdən vergilərin dövlət gəlirləri üçün əhəmiyyəti***

İnkişaf etmiş ölkələrdə əmlakın vərəsəliklə verilməsinə və hədiyyə edilməsinə görə tutulan vergilər ÜDM-in minimum faizini təşkil edir. Son zamanlar bəzi ölkələrdə (məsələn, Kanadada, Birləşmiş Krallıqda və Birləşmiş Ştatlarda) mülkiyyətin verilməsinə görə müəyyən edilmiş verginin kənd təsərrüfatı və özəl biznes üçün həddindən artıq ağır yük olduğunu əsas gətirilərək aşağı salınmışdır. Fransada vergi gəlirlərinin artması sosialist hökuməti tərəfindən 1982-ci ildə mülkiyyətin verilməsinə görə verginin dərəcəsinin əhəmiyyətli dərəcədə yüksəldilməsi ilə əlaqədardır. Yaponiyada müvafiq artım ölkə əhalisində yüksək yığım normasının olması ilə bağlı olaraq milli sərvətin sürətli artımı ilə izah edilir.

Birləşmiş Ştatlarda mülkiyyətin vərəsəliyə verilməsi üzrə vergi ilk dəfə 1 faizdən 10 faizədək olan dərəcələrlə 1916-cı ildə qəbul edilmişdir. Maksimum dərəcə tədricən artaraq 1940-cı ildə 77 faiz təşkil etmişdir. 1924-cü ildə hədiyyələrə 1 faizdən 25 faizədək olan dərəcələrlə ayrıca vergi tətbiq edilmişdir. Hədiyyələr üzrə vergi dərəcələri də tədricən artırılmışdır, lakin onlar həmişə mülkiyyətin varisliyə ve-



rilməsinə görə tətbiq olunan verginin dərəcələrindən aşağı səviyyədə olmuşdur.

1976-cı ildə aşağıdakı əsas dəyişikliklər baş vermişdir: 1) mülkiyyətin hədiyyə edilməsinə və varisliyə verilməsinə görə vergilərin unifikasiyası (18 faizdən 70 faizədək olan dərəcələrlə); 2) mülkiyyətin “nəsillərin buraxılışı” əsasında verilməsinə görə kompleks yığının müəyyən edilməsi; və 3) mülkiyyətin şəxsin həyat yoldaşına verildiyi halda, vergi öhdəliklərindən çıxılan məbləğlərin artırılması.

Sosial siyasət mülahizələri ilə şərtləndirilmiş əhəmiyyətli vergi güzəştləri və diferensiasiyalı dərəcələr nəzərə alınmaqla Birləşmiş Ştatlarda bu vergi üzrə daxilolmaların səviyyəsi müşahidə edildiyindən daha yüksək olmalıdır. Belə ki, məsələn, 1986-cı ildə vəfat etmiş şəxslərin vərəsəliklə verilməli olan 123 mlrd. ABŞ dolları dəyərində əmlakından, cəmi 36 mlrd. ABŞ dolları məbləğində əmlak vergitutma məqsədləri üçün bəyannaməyə daxil edilmiş və ödənilən vergilərin miqdarı 6 mlrd. ABŞ dolları təşkil etmişdir; beləliklə, verginin effektiv dərəcəsi 5 faiz olmuşdur.

İri sərvət sahibi olan insanlar eyni zamanda aktivlər üzərində nəzarəti saxlamaqla varisliyin planlaşdırılmasının çoxsaylı üsullarının köməyi ilə özlərinin vergi öhdəliklərini azaldırlar. Vergi öhdəliklərinin azaldılmasının əsas üsulu fikrimizcə, artıq toplanmış sərvətin dəyərinin azaldılması hesab edilir. Vergi öhdəliklərinin azaldılması müəyyən dərəcədə real iqtisadi davranışa, məsələn, investisiyaların xarakterinə, yaxud mülkiyyətin istifadəsinə təsir göstərir. Lakin əksər hallarda vergi öhdəliklərinin azaldılması mülkiyyət hüquqlarının müvafiq şəkildə təşkili üçün peşəkar hüquqşünasların işə götürülməsi yolu ilə əldə olunur. 1992-cı ildə Birləşmiş Ştatlarda təxminən 16.000 hüquqşünas vəkalət əsasında mülkiyyətə sərəncamın verilməsi, vəsiyyət və varislik sahələrində hüquqlar üzrə ixtisaslaşmışdır. Mirasın planlaşdırılmasında mühasiblər də iştirak edirlər. Bundan əlavə, vergi ödəyiciləri də vergi öhdəliklərinin azaldılması istiqamətində əhəmiyyətli dərəcədə qüvvə sərf edirlər.



## **V FƏSİL. VERGİTUTMA VƏ AÇIQ İQTİSADİYYAT**

### **5.1. İkiqat vergitutma və onun aradan qaldırılmasının əsas aspektləri**

#### ***5.1.1. Dövlətin vergi yurisdiksiyası və ikiqat vergitutmanın yaranma mənbələri***

Müasir dünyada müxtəlif dövlət təşkilatları həm daxili, həm də beynəlxalq qanunverici aktlarının qəbul edilməsi yolu ilə özlərinin səlahiyyətlərini və təsir sferalarını fərqləndirirlər. Dünya iqtisadiyyatının inkişafı və mərhələli inteqrasiyası təsərrüfat subyektlərinə dünyanın müxtəlif ölkələrində gəlirlərin əldə edilməsi imkanını vermişdir və dövlət sərhədləri biznes üçün görünməz olmuşdur. Lakin dünyanın hər bir dövləti ölkənin rezidentləri və qeyri-rezidentləri tərəfindən əldə olunan gəlirlərdən vergiləri tutmağa, vergi ödəyicilərinin gəlirlərinə özünün vergi yurisdiksiyasını tətbiq etməyə çalışır.

Dövlətin vergi yurisdiksiyası ilk növbədə onun milli ərazidə suverenliyinə əsaslanır. Hər bir ölkə özünün milli sərhədləri hüduqlarında vətəndaşların və müəssisələrin rəftar qaydalarını müəyyən edən istənilən qanunların və normaların müəyyən edilməsi və tətbiqi sahəsində tam və müstəsna hüquqa malikdir. Vergitutma sisteminin strukturu, vergi ödənişlərinin məbləği (ölçüsü), onların tutulması qaydası hər bir dövlət tərəfindən müəyyən edilir və onun bütün ərazisində yerinə yetirilmək üçün məcburidir.

İkiqat vergitutmanın potensialı, P.Dernberq tərəfindən qeyd

edildiyi kimi, vergi yurisdiksiyasına iddiaların (tələblərin) toqquşması halında yaranır [27]. Məsələn, A ölkəsi şəxsin (o cümlədən, şirkətin) vətəndaşlığı, yaxud onun olduğu yer (rezidentlik) əsasında həmin şəxsin vergiyə cəlb olunması iddiasında ola bilər, eyni zamanda B ölkəsi isə gəlirin onun ölkəsində əldə olunduğunu əsas gətirərək vergitutma hüququ iddiasına düşə bilər. Beynəlxalq vergitutmada belə bir qayda mövcuddur: vergitutmanın prioritet hüququ ərazi əlaqəsinə malik ölkələrə, yəni gəlirin əldə edildiyi ölkəyə, vergitutmanın qalıq hüququ isə şəxsin vətəndaşlığı, yaxud olduğu yer ölkəsinə verilir.

İqtisadi nəzəriyyə sahəsində alimlər və vergitutma üzrə mütəxəssislər belə bir vahid fikri ifadə edirlər: müasir beynəlxalq praktikada ikiqat vergitutma problemi bir ölkəyə (daimi olduğu yer ölkəsi) hüquqi münasibəti olan vergi ödəyicisinin digər ölkənin (gəlir mənbəyi ölkəsi) ərazisindəki mənbələrdən gəlirlər əldə etdiyi halda yaranır.

Gəlir mənbəyi ölkəsi adətən özünün vergi yurisdiksiyasını iqtisadi münasibət prinsipi əsasında vergi ödəyicisinin gəlirlərinə aid edir. Eyni zamanda, vergi ödəyicisinin daimi olduğu yer ölkəsi öz vergi yurisdiksiyasını hüquqi münasibət prinsipi əsasında vergi ödəyicisinin gəlirlərinə şamil (tətbiq) edir. Hər iki ölkə tərəfindən hüquqi münasibət və iqtisadi münasibət prinsiplərinin eyni zamanda tətbiqinin nəticəsi gəlirlərin həm gəlir mənbəyi ölkəsində, həm də daimi olduğu yer ölkəsində ikiqat beynəlxalq vergitutmasına səbəb ola bilər.

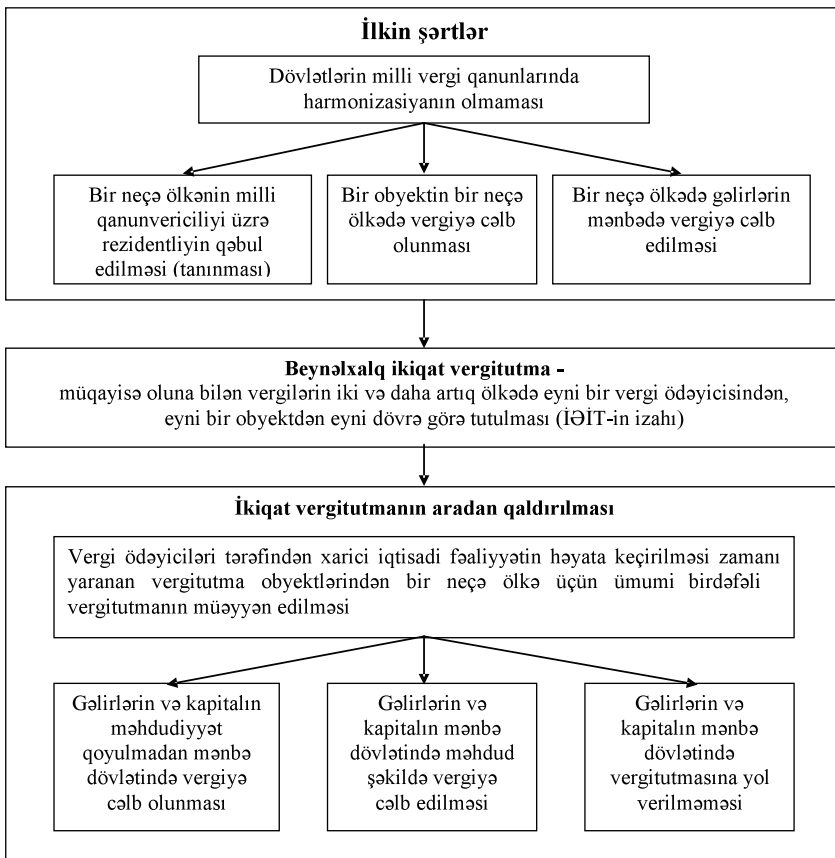
Bundan əlavə, vergi ödəyicisi vergitutma məqsədləri üçün eyni zamanda iki ölkədə o halda rezident ola bilər ki, bu ölkələrin qanunvericiliyi rezidentlik statusunun müəyyən edilməsində müxtəlif kriterilərdən istifadə etmiş olsunlar. Bu zaman, əgər hər iki ölkə öz rezidentlərini dünya gəlirləri bazasında gəlir vergisinə cəlb edərsə, onda vergi ödəyicisi özünün bütün gəlirləri üzrə ikiqat vergitutma ağırlığını daşımalı olacaqdır.

İkiqat hüquqi vergitutma o halda yaranır ki, eyni bir vergi ödəyicisi eyni bir dövrdə iki və daha çox ölkədə eyni bir vergitutma obyektinə münasibətdə müqayisə edilə bilən vergilərə cəlb edilmiş olsun. Məhz ikiqat hüquqi vergitutmaya münasibətdə daha çox “beynəlxalq ikiqat vergitutma” termini tətbiq olunur.

Rus iqtisadçısı L.Q.Xodov qeyd edir ki, ikiqat hüquqi vergitutma aşağıdakı hallarda yaranır [51]:

- bir neçə ölkənin vergi qanunvericilikləri üzrə vergi ödəyicisi rezident sayıldıqda və uyğun olaraq vergitutma obyektlərinə münasibətdə onların hər biri qarşısında qeyri-məhdud məsuliyyət daşıdıqda;
- bir ölkənin rezidentində digər ölkənin ərazisində vergitutma obyekti yarandıqda və bu ölkələrin hər ikisi bu vergitutma obyekindən vergi tutmalı olduqda;
- bir neçə ölkə onların heç birinin rezidenti olmayan eyni bir şəxsi vergi ödəyicisinin bu ölkələrdə yaranan obyekti üzrə vergitutmaya cəlb etdikdə.

Beynəlxalq vergitutmanın şərtləri və onun aradan qaldırılmasının ümumi üsulları şəkil 5.1-də verilmişdir.



**Şəkil 5.1. Beynəlxalq ikiqat vergitutmanın yaranması şərtləri və aradan qaldırılması üsulları**

Rus iqtisadçısı İ.Q.Rusakovun göstərdiyi kimi, ikiqat vergitutma problemi həmçinin vergitutma bazasının seçilməsində və vergi tutulan gəlirin müəyyən edilməsi qaydalarında müxtəlifliklər səbəbindən yaranan bilər.

Həmçinin vergi ödəyicilərinin statusunda olan müxtəlifliklərə görə də beynəlxalq ikiqat vergitutma probleminin yaranması mümkündür: belə ki, bir ölkədə partnyorluğun mənfəət vergisi hüquqi şəxslərdə olduğu kimi, digər ölkələrdə isə bilavasitə partnyorluğun gəliri kimi vergiyə cəlb olunur [43].

### ***5.1.2. Beynəlxalq ikiqat vergitutmanın aradan qaldırılmasının ümumi prinsipləri və metodları***

Hazırda dünyanın əksər ölkələri ikiqat vergitutmanın beynəlxalq ticarət, kapitalın sərbəst hərəkəti və beynəlxalq bazarların inkişafı üçün maneələrin yaratdığı qənaətinə gəlmişlər. Ona görə də dövlətlər ikiqat vergitutma problemini daxili qanunvericiliyin dəyişdirilməsi və ikiqat vergitutmanın aradan qaldırılması barədə beynəlxalq sazişlərin bağlanması yolu ilə həll etməyə çalışırlar.

İkiqat vergitutmanın aradan qaldırılması, yaxud onun ağırlığının azaldılması üçün iki yol vardır. Birincisi dövlət tərəfindən birtərəfli qaydada daxili qanunvericilik tədbirlərinin qəbul edilməsindən, ikincisi isə beynəlxalq sazişlərin bağlanması yolu ilə ikiqat vergitutma probleminin tənzimlənməsindən ibarətdir.

İkiqat iqtisadi vergitutmanın aradan qaldırılması məsələləri, bir qayda olaraq, ölkələrin milli qanunvericilikləri ilə həll olunur; lakin bir sıra beynəlxalq vergi sazişlərində ikiqat beynəlxalq vergitutma halları ilə yanaşı, ikiqat iqtisadi vergitutmanın ayrı-ayrı halları tənzimlənir.

Əksər ölkələr praktikada bir-birini tamamlayan və bununla yanaşı, qarşılıqlı şəkildə tam əvəzlənməsi mümkün olmayan hər iki istiqaməti uzlaşdırırlar. Çox vaxt milli qanunvericiliklər tərəfindən təkli olunan birtərəfli aradan qaldırılma metodları (tam, yaxud qismən azadolma, vergi krediti) beynəlxalq sazişlərdə nəzərdə tutulan bey-

nəlxalq mexanizmlərlə üst-üstə düşür. Lakin birtərəfli qaydada ikiqat vergitutmanın aradan qaldırılması problemini həll etmək heç bir ölkəyə müəssər olmamışdır, ona görə ki, istənilən ölkə qarşısında həmişə aşağıkı ikili vəzifə durur: bir tərəfdən, kifayət həcmdə daxilolmaların büdcəyə təmin olunması, digər tərəfdən isə iqtisadi inkişafın stimullaşdırılması (xüsusilə də kapitalın hərəkəti sahəsində) üçün optimal şəraitin yaradılması. Milli qanunvericilik üzrə vergi güzəştlərinin verilməsi yüksək dərəcədə vergi ödəyiciləri - bu ölkənin rezidentləri - üçün əlverişli şəraitin yaradılmasına istiqamətlənmişdir. Lakin xarici şirkətlər və vətəndaşlar üçün vergi güzəştlərinin genişləndirilməsi həmişə çox konkret coğrafi bağlılığa malik olur və ikiqat ticarət, iqtisadi, maliyyə və digər münasibətlərin inkişafı dərəcəsi ilə sıx şərtləndirilir.

Ənənəvi olaraq ikiqat vergitutma probleminin həlli istiqamətində təşəbbüslər vergi ödəyicisinin daimi olduğu yer ölkəsinə məxsus olur. Vergi ödəyicisinin daimi olduğu yer ölkəsi adətən öz yurisdiksiyasını vergitutmanın ərazi sistemini, yaxud vergilərin nəzərə alınması sistemini tətbiq etməklə xarici mənbələrdən əldə olunan gəlirlər hissəsinə şamil etmir.

Əksər ölkələr iqtisadi inkişaflarında, bütövlükdə maliyyə, o cümlədən vergi siyasətindəki məqsədlərdə və prioritetlərdə olan müxtəlifliklərə baxmayaraq, özlərinin vergi sistemlərində rezidentlik (yəni bu ölkələrdə daimi olduğu yerə malik şəxslərin xaricdə əldə olunan gəlirləri də daxil olmaqla bütün gəlirləri üzrə vergiyə cəlb olunması) və ərazi (yəni, gəlir əldə edən şəxsin daimi olduğu yerdən asılı olmayaraq müəyyən ölkələrdə əldə olunan gəlirlərdən vergilərin tutulması) prinsiplərini uzlaşdırırlar.

İqtisadi ədəbiyyatda qeyd olunur ki, ölkə xarici iqtisadi fəaliyyət sahəsində özünün vergi hüquqlarının müdafiəsi üçün aşağıdakı vacib mövqelər üzrə özünün qaydalarını müəyyən etməlidir:

- fiziki və hüquqi şəxs olan vergi ödəyicilərinin “milliliyinin” müəyyən edilməsi qaydası (mümkün kriterilər aşağıda sadalanır);
- kommersiya fəaliyyətinin “milliliyinin” müəyyən edilməsi qaydası (adətən üç müxtəlif rejim fərqləndirilir: daimi nümayəndəlik, müstəqil agent vasitəsi ilə və həmin ölkə ərazisində yerli firmalarla bağlanan kontraktlar üzrə həyata keçirilən fəaliyyət);

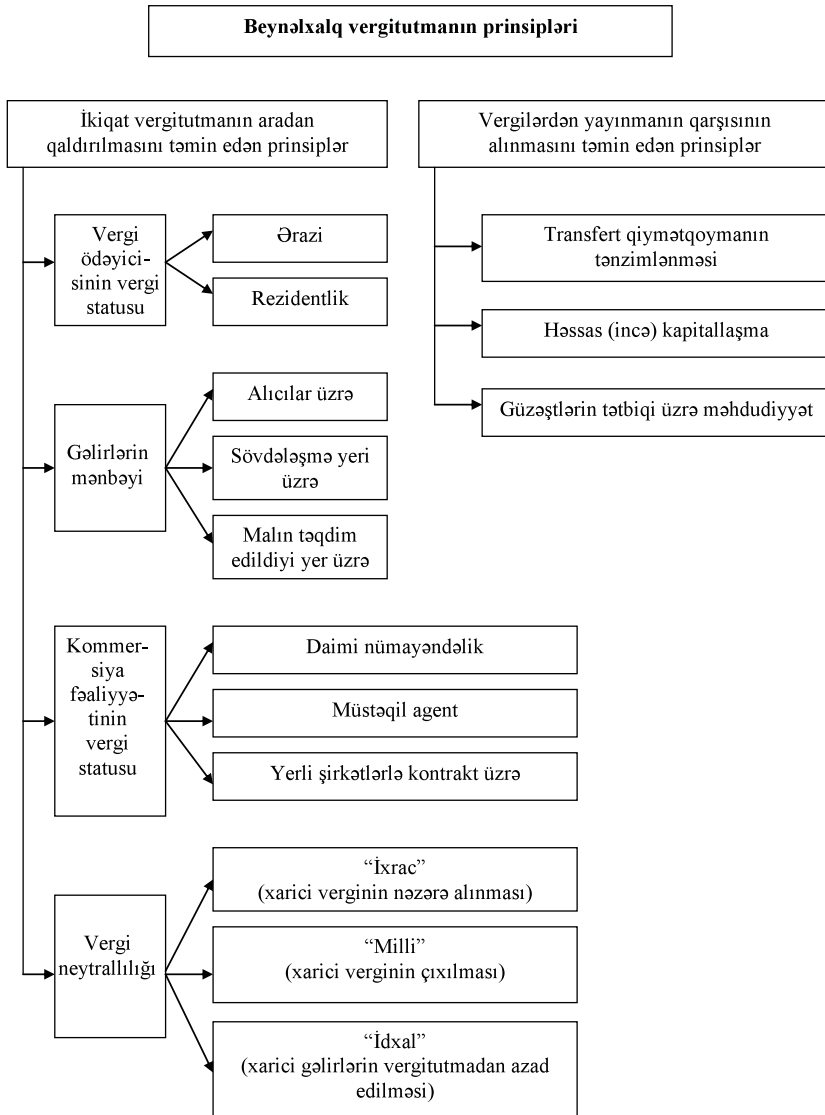
- gəlirin (yaxud gəlir mənbəyinin) “milliliyi”nin müəyyən edilməsi qaydası. Adətən tətbiq edilən yanaşmalar aşağıdakılardır: məhsul alıcısının, yaxud xidmət istehlakçısının yerləşdiyi yer üzrə, sövdələşmənin bağlandığı yer üzrə, malın təqdim edildiyi, yaxud xidmətin göstərildiyi yer üzrə və i.a.;

- xaricdə ödənilən vergilərin nəzərə alınması qaydası. Məsələ burasındadır ki, özünün (milli) vergi ödəyicilərinin “ümumdünya” gəlirlərini vergiyə cəlb etməyə iddia edən hər bir ölkə belə yanaşmanı öz təcrübəsində istifadə etməklə istənilən digər bir ölkənin öz ərazisində istənilən fəaliyyətini və istənilən gəlirlərini (o cümlədən fəaliyyəti və gəlirləri onun üçün “yad” olan fiziki və hüquqi şəxslərin) vergiyə cəlb etmək sahəsində prioritet hüququ ilə hesablaşmağa borcludur. Bu hüququn qəbul edilməsi (tanınması) öz vergi ödəyicilərinin vergi ödənişlərindən xaricdə ödənilən vergilərin çıxılması (vergi kreditləri) formasında, yaxud vergi ödəyicisinin vergi tutulan bazasının müəyyənləşdirilməsi zamanı xaricdə ödənilən vergilərin gəlirdən çıxılan xərclərə aid edilməsi yolu ilə və ya xarici gəlirlərin vergi ödəyicisinin vergi öhdəliklərindən tamamilə istisna edilməsi yolu ilə həyata keçirilir;

- vergi məqsədləri üçün transfert qiymətlərin tənzimlənməsi qaydası.

Bu cür tənzimləmə tətbiq etmədən beynəlxalq fəaliyyətin bütün vergitutma sistemi düzgün “işləməyəcəkdir”: belə ki, hər hansı bir ölkədə vergilərdən yayınmaq üçün vergisiz ölkələrin birində vasitəçi şirkət təşkil etmək və kontrakt qiymətlərinin müvafiq yüksəldilməsi, yaxud aşağı salınması hesabına mənfəətin ora “ötürülməsi” kifayət edərdi. Belə tənzimləmənin qaydası “müstəqil agent qaydası”na, bir-biri ilə qarşılıqlı asılı olmayan şəxslər arasında sövdələşmə qiymətləri ilə müqayisəyə əsaslanıla bilər.

İqtisadi ədəbiyyatda qeyd olunur ki, xarici iqtisadi fəaliyyət sferasında vergitutma ölkələr tərəfindən ikiqat vergitutmanın aradan qaldırılması prinsipləri də daxil olmaqla xüsusi prinsiplərə əsaslanır (şəkil 5.2).



**Şəkil 5.2. Beynəlxalq vergitutmanın prinsipləri**

Əlbəttə ki, hər bir ölkə bütün sadalanan mövqelər üzrə özlərinin maliyyə maraqlarını müdafiə etmək və digər ölkələrin vergi orqanları ilə mübahisəli situasiyaların tənzimlənməsi məqsədi ilə möhkəm ilkin bazanı təmin etməkdən ötrü özü üçün maksimum geniş hüquqları

toplamağa çalışır. Bu hüquqlar ya adi vergi qanunlarının müvafiq bölmələrində (Böyük Britaniyada olduğu kimi), ya Vergi Məcəlləsində (Azərbaycanda, Rusiyada və ABŞ-da olduğu kimi), yaxud xüsusi qanunlarda formalaşdırılır və möhkəmləndirilir. Müxtəlif ölkələrin vergi qanunların tətbiqi zamanı yaranan mübahisəli situasiyalar müvəqqəti və daimi, ikitərəfli və çoxtərəfli vergi sazişlərinin bağlanması yolu ilə həll olunur.

### ***5.1.3. Ərazi prinsipi və rezidentlik prinsipi***

İstənilən ölkənin iqtisadiyyatında istehsal amillərinin vergiyə cəlb olunması birbaşa, yaxud dolayı şəkildə milli və beynəlxalq maraqlar arasında müəyyən kompromislərlə bağlıdır. Milli, yaxud “qapalı iqtisadiyyat” səviyyəsində siyasətin işlənməsi zamanı vergilərin dövlət gəlirlərinə təsiri, resursların paylanmasının ədalətliliyi və effektivliyi nəzərə alınır, bu zaman vergilərin özünə bilavasitə qiymət “zolaqları” kimi baxılır, hansı ki, yalnız milli iqtisadiyyat daxilində yığımlar və investisiyalar barədə qərarlara təsir edir və onun həddlərindən kənarda isə heç bir təsirə malik deyildir. Lakin son dərəcə milli olan bu cür vergitutma sistemlərinə qlobal, yaxud “açıq iqtisadiyyat” kontekstində baxılan zaman alınır ki, onlar beynəlxalq miqyasda istehsal amillərinin həcmində və paylanmasına çox ciddi təsirə malikdir və əksinə, bu amillər milli sistemlərə də öz təsirini göstərə bilər. Bununla belə, hər bir konkret dövlət üçün belə yanaşmanın nəticəsi həmin dövlətin dünya iqtisadi sistemində yeri və rolundan bilavasitə asılı olacaqdır. Bu cür effektlər istehsal amillərindən əldə olunan gəlirlər və onlara uyğun vergitutma bazaları üçün milli sərhədlərin mövcud olmaması səbəbindən yaranır ki, bu da vergi yurisdiksiyalarının dəqiq müəyyənləşdirilməsində rəqabət və münafişələrin kəskinləşməsi üçün daxili şəraiti formalaşdırır.

Belə münafişələrin aradan qaldırılması üçün əsas etibarilə vergitutmanın harmonizasiyası və koordinasiyasının razılaşdırılmış birbaşa mexanizmləri ilə təkmilləşdirilmiş iki konseptual korrektə metodundan istifadə olunur. Birbaşa vergilərə aid edilən birinci yanaşma ver-



gütutmanın iki prinsipi ilə ifadə olunur - rezidentlik mənsubiyyəti prinsipi və gəlir mənbəyi prinsipi. Dolayı vergilər halında (məsələn, ƏDV) onların analogları mənşə və təyinat prinsipləri hesab edilir. Bu paraqrafda yalnız birinci qrup prinsiplər nəzərdən keçirilir. Mənşə və təyinat prinsiplərinə II fəsildə baxılmışdır. Bu prinsiplərə gəlirlərin vergiyə cəlb olunmasına münasibətdə yanaşmanın iki əks qütblü variantı kimi baxıla bilər, praktikada demək olar ki, bütün ölkələr müəyyən kombinə edilmiş variantlardan istifadə edirlər ki, bu da istehsal amilləri bazarlarının (ilk növbədə kapital bazarının) artan inteqrasiyasını əks etdirir.

Vergitutma mexanizminin işlənməsi zamanı adətən iki yanaşma istifadə olunur: gəlir mənbəyi prinsipi və rezidentlik mənsubiyyəti prinsipi. Bunların hər birini nəzərdən keçirək.

### ***Gəlir mənbəyi prinsipi***

Bu prinsip ərazi bağlılığı adlanan konsepsiyaya əsaslanır. Bu yanaşmaya uyğun olaraq hər bir tərəf yalnız onun ərazisində həyata keçirilən fəaliyyətlə bağlı olan gəlirləri (vergitutma obyektlərini) vergiyə cəlb edir. Həmin ölkənin vətəndaşları və şirkətləri tərəfindən onun ərazisindən kənarda əldə edilən gəlirlər bu ölkədə vergitutmaya cəlb edilmir və vətəndaşların və müəssisələrin vergiyə cəlb olunan gəlirlərinə aid edilmir. Bununla yanaşı, bu yanaşmanın praktiki tətbiqi zamanı ciddi çətinliklər yaranır, belə ki, bu ilk növbədə beynəlxalq kommersiya fəaliyyətinin ayrı-ayrı növlərinin və onunla bağlı olan gəlirlərin ərazi bağlılığının müəyyən edilməsi üçün müxtəlif kriterilərin (müxtəlif ölkələrdə) müəyyən edilməsindən ibarətdir.

Gəlirlərin mənbə prinsipi gəlir mənbəyi ölkəsinin, yaxud fiziki və hüquqi şəxslərin gəlir əldə etdikləri ölkənin digər kriterilər, fiziki mövcudluq faktı, daimi yaşayışının hüquqi ünvanı nəzərə alınmadan belə gəlirlərin vergitutmaya cəlb edilməsinin üstün və hətta müstəsna hüququnu təsdiq edir. Tamamilə aydındır ki, mənbə əsasında gəlirlərin vergiyə cəlb olunması mahiyyətinə görə təbii hesab edilməlidir və vergi benefisiarlarının vergiyə cəlb olunması prinsipinə yaxınlaşır. Bu həmçinin investisiyaların, yaxud kapitalın yerləşdirilməsindən gəlirlərdən vergiyə ekvivalentdir, belə ki, baxılan halda investorun statusu deyil, kapitalın qoyulduğu yer həlledici amil hesab edilir.

***Rezidentlik mənsubiyyəti prinsipi***

İkinci yanaşma vergi ödəyicisinin rezidentliyini əsas götürür. Bu yanaşmadan asılı olaraq həmin ölkənin rezidenti hesab edilən hər hansı bir vergi ödəyicisi orada özünün bütün mənbələrindən əldə edilən bütün gəlirləri üzrə (xaricdə əldə olunan gəlirlər də daxil olmaqla) vergiyə cəlb olunmalıdır. Rezidentin statusu müəyyən ölkənin qanunvericiliyi ilə vətəndaşlara (fiziki şəxslərə) və şirkətlərə (hüquqi şəxslərə) münasibətdə fərqləndirilən normalar üzrə müəyyən edilir. Əgər birincilər adətən bu və ya digər ölkədə özünün vətəndaşlığına uyğun olaraq (pasport üzrə), özünün daimi yaşayış yeri üzrə, yaxud digər belə kriterilər üzrə vətəndaşlıq statusu əldə edirlərsə, onda hüquqi şəxslər üçün onların “milliliyi”, bir qayda olaraq, onların qeydiyyatda olduğu, əsas fəaliyyətinin həyata keçirildiyi, rəhbər orqanının yerləşdiyi yerdən, yaxud digər belə kriterilərdən asılı olaraq müəyyən edilir.

Belə yanaşma zamanı ölkələr arasında münaqişələrin yaranmasının mümkünlüyü kifayət dərəcədə yüksəkdir: birincisi, müxtəlif ölkələr vergi ödəyicilərinin “milliliyinin” müəyyən edilməsində müxtəlif kriterilərdən istifadə edə bilirlər (və real olaraq istifadə də edirlər); ikincisi, hər bir ölkə “özünün” vergi ödəyicilərinin “ümumdünya” gəlirlərinin (və fəaliyyətinin) vergiyə cəlb olunmasını aparmaqla, digər ölkələrin ərazisində əldə olunan gəlirlər hissəsində istər-istəməz bu ölkələrin “cibinə girməli” olacaqdır.

Eyni zamanda həm də vətəndaşlıq, yaxud domisl adlanan bu prinsip qeyd edir ki, fiziki şəxslər, yaxud fərdlər onların gəlirlərinin mənbəyindən asılı olmayaraq daimi yaşayış yerinin, yaxud domislinin olduğu yerdə (ölkədə), yaxud vergi yurisdiksiyasında vergiyə cəlb olunurlar. Hüquqi şəxs halında (yalnız bir fiziki şəxsə təmsil olunan hüquqi şəxslər istisna olmaqla) rezident mənsubiyyətinin müəyyən edilməsi bir o qədər də aydın hesab edilmir, baxmayaraq ki, çox vaxt o, kommersiya fəaliyyətinin qeydiyyat yeri ilə və (və ya) rəhbərlik, yaxud nəzarətin faktiki həyata keçirildiyi yerlə əlaqələndirilir. Bir sıra ölkələrdə, xüsusilə ABŞ, Kanada və Avstraliyada rezidentlik mənsubiyyəti konsepsiyası vətəndaşlıq nəzərə alınmaqla daha dar və hüquqi baxımdan müəyyən olunur. Bu ölkələrdə fiziki şəxslər faktiki yaşayış yeri üzrə deyil, vətəndaşlıq prinsipi əsasında vergiyə cəlb olunurlar. Lakin hüquqi şəxslər fəaliyyətinin həyata keçirildiyi yer üzrə deyil,

şirkətin qeydiyyatdan keçdiyi yer üzrə vergitutmaya cəlb olunurlar. Vergitutma prinsipləri nöqteyi-nəzərindən istehsal amillərindən gəlirlərə rezidentlik mənsubiyyəti prinsipi əsasında verginin hesablanması daha çox ədalətlik, yaxud ödəmə qabiliyyətliliyi prinsiplərinə uyğun gəlir. Kapitaldan gəlirlərə münasibətdə isə verginin yalnız kapital mülkiyyətçisinin daimi yaşayış yeri əsasında rezidentlik mənsubiyyəti prinsipi üzrə hesablanması kapital mülkiyyətinə, yəni yığımlara vergi kimi izah edilə bilər.

Azərbaycanda “rezident” və “qeyri-rezident” anlayışları Azərbaycan Respublikası Vergi Məcəlləsinin 13.2.5-ci və 13.2.6-cı maddələrində müəyyən edilmişdir.

Vergi qanunvericiliyinə uyğun olaraq aşağıda göstərilən tələblərin birinə cavab verən istənilən fiziki şəxs **rezident** hesab edilir:

- təqvim ilində üst-üstə 182 gündən artıq vaxtda həqiqətən Azərbaycan Respublikasının ərazisində olan;
- təqvim ili içərisində, yaxud bir təqvim ili ərzində xarici ölkədə Azərbaycan Respublikasının dövlət xidmətində olan;
- Azərbaycan Respublikasının ərazisində və xarici ölkədə (hər hansı birində) fiziki şəxsin olma müddəti 182 gündən artıq olmadıqda, həmin fiziki şəxs aşağıdakı ardıcılıqla göstərilən meyarlarla Azərbaycan Respublikasının rezidenti sayılır:
  - daimi yaşayış yeri;
  - həyatı mənafehlərinin mərkəzi;
  - adətən yaşadığı yer;
  - Azərbaycan Respublikasının vətəndaşlığı.

Fiziki şəxs vergi ilində Azərbaycan Respublikasının ərazisində qaldığı son gündən etibarən həmin vergi ilinin sonunadək olan dövr ərzində Azərbaycan Respublikasının qeyri-rezidenti sayılır, bu şərtlə ki, həmin şəxs bilavasitə növbəti vergi ilində Azərbaycan Respublikasının qeyri-rezidenti olsun;

Azərbaycan Respublikasının qanunvericiliyinə müvafiq olaraq təsis edilən və sahibkarlıq fəaliyyətini həyata keçirən və ya Azərbaycan Respublikasında idarəetmə yeri olan istənilən hüquqi şəxs. Burada hüquqi şəxsin idarəetmə yeri dedikdə, əsas nəzarət orqanlarının yerləşdiyi yerdən asılı olmayaraq, idarəetmənin həyata keçirilməsi üçün zəruri olan kommersiya qərarlarının qəbul olunduğu və gündəlik praktiki idarəetmə-

nin həyata keçirildiyi əsas fəaliyyət yeri nəzərdə tutulur.

Aşağıdakı şəxslər **qeyri-rezident** hesab edilir:

- Azərbaycan Respublikasının ərazisində diplomatik və ya konsulluq statusu olan şəxs və onun ailə üzvləri;

- Azərbaycan Respublikasının ərazisində müəyyən edilmiş qaydada dövlət qeydiyyatından keçmiş beynəlxalq təşkilatın əməkdaşı və ya Azərbaycan Respublikasında xarici ölkənin dövlət xidmətini həyata keçirən şəxs və onların ailə üzvləri;

- məqsədi yalnız Azərbaycan Respublikasının ərazisindən bir xarici dövlətdən digər xarici dövlətə keçmək olan şəxs;

- Azərbaycan Respublikasının ərazisində yerləşən diplomatik imtiyazları və immunitetləri olan diplomatik nümayəndəliklər, konsulluq idarələri və xarici ölkələrin digər rəsmi nümayəndəlikləri, beynəlxalq təşkilatlar və onların nümayəndəlikləri, habelə sahibkarlıq fəaliyyəti ilə məşğul olmayan xarici təşkilatların və firmaların nümayəndəlikləri;

- rezident anlayışı ilə əhatə edilməyən digər şəxslər.

Azərbaycan Respublikası Vergi Məcəlləsinin 104-cü maddəsinə uyğun olaraq rezident müəssisə üçün vergitutma obyektinin onun mənfəətidir. Vergi ödəyicisinin bütün gəlirləri (vergidən azad edilən gəlirlərdən başqa) ilə gəlirdən çıxılan xərc arasındakı fərq onun mənfəəti təşkil edir.

Eyni zamanda, Azərbaycan Respublikasında özünün daimi nümayəndəliyi vasitəsilə fəaliyyət göstərən qeyri-rezident müəssisəsi bu fəaliyyətdən əldə etdiyi mənfəətindən, yəni daimi nümayəndəliyi ilə bağlı Azərbaycan mənbəyindən əldə etdiyi ümumi gəlirinin həmin gəlirin əldə edilməsinə çəkilən xərclər çıxıldıqdan sonra qalan məbləğindən vergi ödəyir.

Göründüyü kimi, Azərbaycan Respublikasının qanunvericiliyinə uyğun olaraq yaradılmış hüquqi şəxslər özlərinin ümumdünya gəlirləri üzrə vergiyə cəlb olunurlar. Lakin özünün daimi nümayəndəliyi vasitəsilə Azərbaycan Respublikasında fəaliyyət göstərən qeyri-rezident müəssisələrə münasibətdə ərazi prinsipi tətbiq olunur və onların Azərbaycanda yaranan gəlirləri vergiyə cəlb olunur.

***Rezidentlik mənsubiyyəti və gəlir mənbəyi prinsiplərinin praktikada tətbiqi***

Praktikada əksər ölkələr özlərinin vergi siyasətində hər iki yanaşmanı istifadə edirlər: “özlərinin” fiziki və hüquqi şəxslərinin bütün məcmu gəlirlərindən (qeyri-məhdud vergi mənsubiyyəti əsasında) vergini tuturlar və əgər xarici fiziki və hüquqi şəxslər tərəfindən əldə olunan gəlirlər və həyata keçirilən fəaliyyət onun ərazisində reallaşmışdırsa, onda həmin şəxslərin əldə etdiyi istənilən gəlirlər və fəaliyyət (məhdud vergi məsuliyyəti əsasında) vergiyə cəlb olunur.

Gəlirlərin yuxarıda nəzərdən keçirilən prinsiplərdən yalnız biri əsasında vergiyə cəlb olunması xalis milli məhsulun (rezidentlik mənsubiyyəti prinsipi), yaxud xalis daxili məhsulun (gəlir mənbəyi prinsipi) vergiyə cəlb olunmasına bərabərdir. Belə ki, birinci halda rezidentlərin ümumdünya gəlirləri, ikinci halda isə istehsal amilləri mülikiyyətçilərinin yaşadığı yerdən asılı olmayaraq həmin daxili istehsal amilləri vasitəsilə hasil olunan bütün gəlirlər vergiyə cəlb olunur.

Yuxarıda qeyd edildiyi kimi, praktikada ölkələr çox vaxt yalnız bu və ya digər prinsipin tətbiqi ilə məhdudlaşmır və birbaşa vergitutmanın əsası kimi rezidentlik mənsubiyyəti və mənşə ölkəsi prinsiplərinin müəyyən uyğunluğundan istifadə edirlər. Bu zaman birinci prinsip ölkə ərazisində yaşayan vətəndaşlara münasibətdə, sonuncu isə qeyri-rezidentlər və (və ya) fiziki şəxs hesab edilməyən subyektlər tərəfindən ölkə ərazisində əldə olunan gəlirlərə münasibətdə tətbiq olunur. Bu və ya digər vergi yurisdiksiyasında bu prinsiplərdən istifadənin faktiki nisbəti dövlətin xarici investisiyaların cəlb ediciliyi, dövlət gəlirləri üçün nəticə, daxili inzibati imkanlar və rəqabətli yurisdiksiyalarla gözlənilən əməkdaşlıq dərəcəsi kimi bir sıra amillərin müqayisəli əhəmiyyətini necə qiymətləndirilməsindən asılıdır.

Təəssüf ki, müxtəlif vergi yurisdiksiyaları tərəfindən bu prinsiplər eyni şəkildə uyğunlaşdırılmır ki, bu da eyni bir gəlirin iqiqat vergitutma imkanını yaradır. Məsələn, inkişaf etməkdə olan ölkələr ümumi qrup kimi bütövlükdə rezidentlərin xaricdə əldə etdikləri gəlirlərin vergitutmaya cəlb olunmasından imtina etməli olurlar, ilkin olaraq onlar gəlir mənbəyi prinsipinə riayət etməyə cəhd etməyə görə deyil, inzibati məqsəduyğunluq təsəvvürlərini əldə rəhbər tuturlar, yaxud da bunu belə gəlirlərin səviyyəsinin müqayisədə elə də böyük olma-

ması ilə bağlı edirlər. Digər tərəfdən, qeyri-rezidentlərin ölkə daxilində əldə etdiyi gəlirlərinin vergiyə cəlb olunması zamanı həmin ölkələr kapitalın və xidmətlərin son dəyərini müəyyən edən xarici investorlar üçün stimulların aşağı salınması formasında mənfi effektlərin yaranması şəraitində özünün vergi daxilolmalarına olan daimi tələbatını vergilər ödənildikdən sonrakı gəlirləri nəzərə alınmaqla müəyyən etməlidirlər.

İnkişaf etmiş ölkələrdə problemlər fərqli xarakter daşıyır, ona görə ki, bu qrup daxilində, bir qayda olaraq, istehsal amillərinin və resursların nisbi olaraq daha balanslaşdırılmış ikitərəfli hərəkəti mövcuddur. Bundan fərqli olaraq inkişaf etməkdə olan ölkələrdə onların birtərəfli qaydada həmin ölkələrə tərəf hərəkəti müşaiyət olunur. Ona görə də inkişaf etmiş ölkələr istehsal amillərinin vergitutma yükünün paylanması problemlərinə daha böyük diqqət yetirirlər. Onların hər biri bu cür ağırlıq probleminə əsas etibarilə mənbə ölkəsi mövqeyindən baxır, rezidentlik mənsubiyyəti prinsipini elə tətbiq etməyə çalışırlar ki, özünün rezidentlərinin vergilər çıxılanadək ümumdünya gəlirlərini əhatə etmiş olsun və bu zaman qeyri-rezidentlərin daxili mənbələrdən gəlirlərinə münasibətdə ekvivalent vergitutma dərəcəsini tətbiq etməyə davam etsinlər. Bununla da onların rəqabətli vergi yurisdiksiyasında vergiyə cəlb olunan gəlirlərindən tutulan vergilərin çıxılması əvəzinə vergi sazışlərinin strukturuna vergi kreditləri barədə şərtlərin daxil edilməsi hesabına rezidentlik mənsubiyyəti və gəlir mənbəyi vergi prinsiplərinin transformasiyasına olan maraqları izah edilir.

Əgər bütün ölkələr öz vergi sistemlərində yalnız rezidentlik prinsipindən istifadə etsəydilər, onda ikiqat vergitutma barədə məsələ də yaranmazdı. Lakin ölkələrin qeyri-bərabər iqtisadi inkişafı şəraitində onlardan heç biri (bu xüsusilə inkişaf etməkdə olan ölkələrə aiddir) onların ərazisində yaranan gəlirlərin vergiyə cəlb edilməsi hüququndan tamamilə imtina edə bilməzlər. Birinci, yaxud ikinci (rezidentlik, yaxud ərazi) kriterinin üstünlüyü barədə diskussiyalar vergi mütəxəssisləri arasında çoxdan aparılır. Bu arqumentlər qısa şəkildə aşağıda sistemləşdirilir.

İkiqat vergitutmanın aradan qaldırılması nöqteyi-nəzərindən rezidentlik kriterisi aşağıdakı üstünlüyə malikdir: o vergi ödəyicisinin maddi və sosial vəziyyətinin bütün elementlərini nəzərə almağa im-

kan verir, belə ki, məhz onun daimi olduğu (yaşadığı) ölkə bu elementləri daha tam qiymətləndirməyə və şəxslərin xalis gəlirlərini daha ədalətli şəkildə vergilərə cəlb etməyə imkan verir.

Müvafiq vergi orqanları nöqtəyi-nəzərindən, xüsusilə də ikiqat vergitutmadan yayınma problemi ilə bağlı, ərazi kriterisi daha üstün hesab edilə bilər, bir şərtlə ki, onun tətbiqi müvafiq xalis gəlirə münasibətdə ümumi gəlirin izafi vergitutmasına gətirib çıxarmasın.

#### ***5.1.4. “İşgüzar idarə” (daimi nümayəndəlik) qaydası***

İnkişaf etmiş ölkələrin əksəriyyətində qanunla xarici fiziki şəxslərin və şirkətlərin vergitutmaya cəlb edilməsi üçün daha ümumi əsaslar müəyyən edilir və sonradan icra orqanlarının təlimatlarında, məhkəmə qərarlarında, ənənələrdə və i.a. konkretləşdirilir.

Bu problem üzrə ölkələrin ümumi mövqeyini iki əsas yanaşmaya ayırmaq olar: birinci yanaşmada əsas kimi həmin dövlətin ərazisində daimi işgüzar idarənin, yaxud işgüzar bazanın (hansı ki, onun vasitəsi ilə xarici fiziki və hüquqi şəxslər öz fəaliyyətini həyata keçirirlər) mövcudluğu; ikincisi həmin ölkədə fəaliyyətin həyata keçirilməsi, yaxud həyata keçirilməməsi faktına bilavasitə istiqamətlənir. Birinci yanaşma kontinental Avropa, ikinci yanaşma isə anqlosakson ölkələri üçün xarakterikdir.

Fəaliyyət kriterisi daimi işgüzar idarə kriterisinə nisbətən daha az formalizm tələb edir (hansı ki, ikinci üçün müəyyən əlamətlər məcmusunu müəyyən etmək, ölçüləri, tarixləri məhdudlaşdırmaq və s. olar), ona görə də fəaliyyət kriterisindən istifadə edən ölkələrdə qanunvericiliklə yanaşı, inzibati təcrübə, məhkəmə presedentləri, mövcud ənənələr və s. böyük əhəmiyyət kəsb edir.

İnkişaf etmiş ölkələrin vergi hüququ, bir qayda olaraq, ticarəti ayrıca bir fəaliyyət sahəsi kimi qəbul etmir, ona ümumi ticarət-sənaye (Fransa), kommersiya (Böyük Britaniya), işgüzar (ABŞ) fəaliyyətin xüsusi halı kimi, daha doğrusu, daha ümumi şəkildə ifadə etsək, mənfəətin əldə olunması məqsədilə həyata keçirilən istənilən fəaliyyət kimi baxılır.



Azərbaycan Respublikasının Vergi Məcəlləsində daimi nümayəndəlik anlayışı aşağıdakı kimi müəyyənləşdirilmişdir.

Azərbaycan Respublikasında qeyri-rezident hüquqi şəxsin və ya qeyri-rezident fiziki şəxsin daimi nümayəndəliyi həmin şəxslərin istənilən 12 ay ərzində Azərbaycan Respublikasında üst-üstə 90 gündən az olmayaraq bilavasitə və ya müvəkkil edilmiş şəxs vasitəsilə tam və ya qismən sahibkarlıq fəaliyyətini həyata keçirdiyi yerdir.

Daimi nümayəndəlik, əsasən aşağıdakıları əhatə edir, amma bunlarla məhdudlaşdırılmır:

- idarəetmə yerini;
- bölməni;
- kontorunu;
- filialı və agentliyi;
- tikinti və təmir meydançıları, quraşdırma və ya yığma obyektləri, həmçinin bu cür obyektlərlə bağlı nəzarət fəaliyyəti göstərilməsini;
- təbii ehtiyatların kəşfiyyatı, işlənməsi və çıxarılması üzrə yerlər, istifadə olunan qurğular və ya meydançalar, qazma avadanlığı və ya gəmilər, həmçinin bu cür obyektlərlə bağlı nəzarət fəaliyyəti göstərilməsini;
- qeyri-rezident fiziki şəxsin sahibkarlıq fəaliyyəti üçün istifadə etdiyi bazanı (yeri);
- müxtəlif məsləhət xidməti üzrə yerlərini;
- Azərbaycan Respublikası ərazisində digər sahibkarlıq növlərinin həyata keçirildiyi istənilən hər hansı iş yerlərini;
- qeyri-rezident müəssisələrin və ya qeyri-rezident fiziki şəxsin Azərbaycan Respublikasındakı daimi nümayəndəliyi funksiyalarını həyata keçirən, onların adından fəaliyyət göstərən, onların adından müqavilələr hazırlamaq və ya bağlamaq səlahiyyətlərinə malik olan və adətən belə səlahiyyətləri həyata keçirən şəxsləri;
- malların istehsal və ya təqdim edildiyi, işlərin görüldüyü və ya xidmətlərin göstərildiyi yeri.

Bunlardan fərqli olaraq, aşağıda göstərilən fəaliyyət növləri daimi nümayəndəlik vasitəsi ilə həyata keçirilən fəaliyyət sayılmır:

- qeyri-rezident müəssisəsinin özünə məxsus malların və məmulatların müstəsna olaraq saxlanması və ya nümayiş etdirilməsi;
- qeyri-rezident müəssisəsinin özünə məxsus olan malların və mə-



mulatların ehtiyatlarının digər şəxs tərəfindən emal və sonradan Azərbaycan Respublikasından ixrac edilməsi məqsədi ilə saxlanması;

- qeyri-rezident müəssisəsinin yalnız özü üçün malların alınması və ya məmulatların toplanması;

- qeyri-rezident müəssisəsinin özü üçün hər hansı digər hazırlıq və ya yardımçı xarakterli fəaliyyət göstərməsi;

- yuxarıda göstərilmiş hər hansı fəaliyyət növlərinin bir yerdə həyata keçirilməsi.

Qeyri-rezident müəssisənin və ya qeyri-rezident fiziki şəxsin istənilən 12 ay ərzində üst-üstə 90 gündən az müddətdə Azərbaycan Respublikasında fəaliyyət göstərdiyi hər hansı yer daimi nümayəndəlik sayılmır, bu halda Azərbaycan mənbəyindən əldə olunan gəlirlər müəyyən edilmiş qaydada ödəniş mənbəyində vergiyə cəlb edilir.

Kommersiya fəaliyyətini son məqsədi mənfəətin əldə olunması sayılan qarşılıqlı əlaqəli ticarət əqdlərinin və istehsal əməliyyatlarının məcmusu kimi müəyyən etmək olar. Kommersiya fəaliyyəti bütövlükdə eyni bir ölkənin hüduqlarında həyata keçirildikdə, onda ondan əldə olunan mənfəət də yalnız bu ölkədə vergiyə cəlb oluna bilər. Əgər belə fəaliyyət iki və daha artıq dövləti əhatə edirsə, onda vergitutma məqsədləri üçün mənfəətin bu ölkələr arasında bölüşdürülməsi məsələsi yaranır. Bu məsələ transmilli müəssisələr və şirkətlər üçün xüsusi əhəmiyyət kəsb edir, belə ki, beynəlxalq əqdlər və əməliyyatlar fəaliyyətin həyata keçirilməsinin adi üsulu hesab edilir.

Son illərdə inkişaf etmiş ölkələrdə vergi ağırlığının kəskin artımını nəzərə alaraq belə müəssisələr və şirkətlər öz fəaliyyətini planlaşdırarkən ümumi vergi öhdəliklərinin minimumlaşdırılmasına daha böyük diqqət yetirirlər. Birincisi, vergi baxımından daha “zəif” əməliyyatlar, yaxud fəaliyyətin tam həlqəsi daha əlverişli vergi rejimli ölkələrə keçirmək (faktiki, yaxud formal) olar, məsələn, ticarət əqdlərinin sənədləşdirilməsini, kredit müqavilələrinin bağlanmasını, neftin emalının təşkilini “vergi sığınacaqları”nda həyata keçirmək olar. İkincisi, mənfəətin daha az vergilərə cəlb olunduğu ölkələrdə toplanması (hansı ki, onlar sonradan daha az vergi itkiləri ilə səhmdarların xeyrinə köçürülə, yaxud investisiya məqsədlərinə yönəldilə bilər) məqsədləri üçün şirkətdaxili qiymətlərdən geniş istifadə edilə bilər.

Ona görə də inkişaf etmiş ölkələrin vergi orqanları daha çox bu öl-

kələrdə fəaliyyət göstərən xarici şirkətlərin mənfəətində “öz” paylarının müəyyən edilməsinin inzibati, “şerti” metodlarına üz tutmağa məcbur olurlar. Bu zaman onlar nəzərdə tuturlar ki, şirkətin istənilən bölünməsi, yaxud ayrılması az və ya çox dərəcədə, birbaşa, yaxud dolayı şəkildə son nəticənin təmin olunmasına - mənfəətin əldə olunmasına öz töhfəsini vermiş olur.

Belə “fəlsəfi” yanaşma praktikada ölçüsündən, onlar tərəfindən xüsusi əməliyyatlar və əqdlərin yerinə yetirilməsindən, balansının, xüsusi hesablarının mövcudluğundan və i.a. asılı olmayaraq xarici şirkətin istənilən bölməsinə mənfəətin hesablanmasına imkan verir.

Hər bir ölkədə şirkətin ümumi mənfəətində bölmənin mənfəət payının müəyyən edilməsinin özünün metodu vardır. Mənfəət 1) şirkətin ümumi satış həcmində bölmənin payı üzrə; 2) bölmənin işçilərinin sayının şirkətin ümumi işçilərinin sayındakı nisbətə münasibətdə; 3) bölmənin fəaliyyət göstərdiyi ölkədə aktivlərin şirkətin ümumi aktivlərində payına uyğun olaraq və s. hesablanıla bilər.

Əksər ölkələrdə hətta müəyyən ölkənin ərazisində statusuna görə hər hansı bir kommersiya fəaliyyəti ilə məşğul olmaq hüququna malik olmayan xarici şirkətin belə bölmələrinə, nümayəndəliklərinə, kontorlarına (məsələn, poçt idarəsi, digər ölkələrdə şirkətin fəaliyyətini koordinasiya edən bölmələr və s.) vergilərin inzibati hesablanması aparıla bilər. Belə hallarda verginin məbləği adətən vergi orqanları tərəfindən həmin bölmənin, büronun, nümayəndəliyin və s. ümumi saxlanılması xərclərinin 5-8% həcmində müəyyən edilir.

Xarici şirkətə münasibətdə adətən yalnız həmin ölkənin ərazisindəki fəaliyyətdən əldə olunan mənfəət vergitutmaya cəlb olunduğuna görə vergitutma məqsədləri üçün fəaliyyət yerinin müəyyən edilməsi məsələsi vacib əhəmiyyət kəsb edir. Məsələn, ticarət fəaliyyəti üçün müxtəlif ölkələrdə fərqli, hər birinin öz kriterisi tətbiq olunur.

Amerikada xarici şirkətin satış bölməsinin, yaxud kontorunun olması situasiyasına praktiki olaraq həmişə kommersiya fəaliyyətinin ABŞ-da həyata keçirilməsi kimi baxılır. Bu zaman belə kontorun yaranması anından malların ABŞ-da satışından əldə olunan bütün gəlirlər vergitutma məqsədləri üçün onun fəaliyyəti ilə bağlı hesab edilir.

Böyük Britaniyada, Kanadada və bir sıra digər inkişaf etmiş dövlətlərdə vergi orqanları və məhkəmələr də əsasən aşağıdakı nöqtə-

yi-nəzəri əsas tuturlar: malların alındığı yer deyil, onların təqdim olunduğu (satıldığı) yer kommersiya fəaliyyətinin həyata keçirildiyi yer hesab edilir, ona görə də belə fəaliyyətdən gəlirlərin mənbəyi kimi malların təqdim edilməsinin baş verdiyi ölkə götürülür. Belə praktika bu dövlətlərin qanunları (parlament aktları) ilə qəbul edilməmişdir, ona görə də məhkəmələr işin konkret halları ilə öz təsdiqini taparsa, digər kriterilər də tətbiq edə bilər.

Özünün vergi yurisdiksiyasında işgüzar idarə kriterisinə əsaslanan qərbi Avropa ölkələrində malların təqdim edildiyi yerə üstünlüyün verilməsi mövcud deyildir və istənilən digər fəaliyyət vergitutma obyekti ola bilər (o cümlədən malların alışı üzrə). Bu nöqtəyi-nəzər xarici şirkətlərin istənilən fəaliyyətini öz ərazisində vergitutma üçün potensial obyekt kimi (məsələn, neft və digər növ xammalın hasilatı və alışı və s.) nəzərdən keçirən əksər inkişaf etməkdə olan ölkələr üçün xarakterikdir.

Beləliklə, xarici iqtisadi fəaliyyətdən gəlirlərin vergiyə cəlb olunmasının ümumi prinsipləri aşağıdakılardan ibarətdir: xarici şirkət digər ölkədə o halda vergiyə cəlb olunur ki, əgər həmin şirkət: a) orada əməliyyatın tam kommersiya tsiklini həyata keçirərsə; b) əqdlərin bağlanması səlahiyyətinə malik asılı agentlər vasitəsilə öz əməliyyatlarını reallaşdırarsa (son iki halda anqlosakson ölkələri əsasən təqdim etməyə istiqamət edirlər). Eyni zamanda, xarici şirkət, əgər digər ölkədə bilavasitə müstəqil agent, broker və s. vasitəsi ilə öz fəaliyyətini həyata keçirirsə, onda o, həmin ölkədə vergitutmadan zəmanətli olur, bir şərtlə ki, öz xidmətlərinə görə müəyyən haqq (mükafat) alır və həmin məbləğdən ödənilməli olan bütün vergini digər ölkənin büdcəsinə köçürür.

Qeyd edilməlidir ki, nə daxili hüquq normaları üzrə, nə də vergi sazışlarının şərtləri üzrə işgüzar idarənin müstəqil, yaxud xüsusi ticarət, istehsal vahidi olması ilə bağlı tələb irəli sürülmür.

Əksinə, standart xülasə belə işgüzar idarəni “xarici şəxsin öz fəaliyyətini tamamilə, yaxud qismən həyata keçirdiyi daimi fəaliyyət yeri” kimi müəyyən edir. Ona görə də təkcə şirkətin müstəqil bölməsi deyil, hətta onun digər ölkənin ərazisində yerləşən hissəsi də orada daimi idarə hesab edilə bilər və bu ölkədə vergitutma rejimi altına düşə bilər. Daxili hüquqa əsasən əksər ölkələr belə işgüzar idarənin ver-

gi tutulan gəliri ya şirkətin ümumi mənfəətinin hər hansı bir payı kimi, yaxud da şərti müstəqil işgüzar vahidin mənfəəti kimi müəyyən edilə bilər. Nəzərdə tutulur ki, həmin işgüzar idarənin hansı minimum funksiyaları yerinə yetirməsinə baxmayaraq, həmişə analoji fəaliyyəti yerinə yetirən ayrıca, müstəqil müəssisə, şirkət tapmaq mümkündür və hansı ki, onun mənfəəti həmin işgüzar idarənin vergi tutulan gəlirinin müəyyən edilməsi üçün etalon kimi çıxış edə bilər.

Azərbaycanda da xarici hüquqi şəxslərin respublika ərazisində kommərsiya fəaliyyətindən əldə olunan gəlirlərinin vergitutmasında analoji metodlar tətbiq edilir.

Belə ki, Vergi Məcəlləsinin 83.9-cu maddəsində vergi ödəyicisinin əldə etdiyi mənfəətin birbaşa müəyyən edilməsi mümkün olmadığı halda, həmin mənfəətin müəyyən edilmiş qaydalar əsasında hesablanması nəzərdə tutulur. Bu qaydalar Azərbaycan Respublikasının Nazirlər Kabineti tərəfindən müəyyənləşdirilmişdir.

Azərbaycan Respublikasında, həm də onun hüdudlarından kənarda fəaliyyət göstərən xarici hüquqi şəxsin Azərbaycan Respublikasında daimi nümayəndəlik vasitəsi ilə həyata keçirdiyi fəaliyyətdən əldə etdiyi mənfəətinin müəyyən edilməsinə imkan verən ayrıca uqotun aparılmadığı hallarda, həmin xarici hüquqi şəxsin mənfəəti Azərbaycan Respublikası Vergilər Nazirliyinin rəyi əsasında vergi ödəyicisi ilə müvafiq vergi orqanı arasında razılaşdırılmış üsul əsasında müəyyən edilə bilər. Bu məqsəd üçün konkret halda aşağıdakı meyarlardan biri qəbul edilir:

- Azərbaycan Respublikasında məhsul (iş, xidmət) satışından gəlirin məbləği;
- Azərbaycan Respublikasında fəaliyyətlə əlaqədar olan xərclərin məbləği;
- Azərbaycan Respublikasındakı daimi nümayəndəliyin işçilərinin sayı.

Xarici hüquqi şəxsin Azərbaycan Respublikasında fəaliyyəti ilə əlaqədar əldə etdiyi mənfəətini birbaşa müəyyən etmək mümkün olmadığı halda vergi orqanı şərti rentabellik norması əsasında onun mənfəətini aşağıdakı şərti üsullardan biri ilə müəyyən edir:

1. Xarici hüquqi şəxsin belə fəaliyyətlə əlaqədar əldə etdiyi gəliri (ƏDV nəzərə alınmadan) əsasında:

$$M = \frac{G}{100 + R} \cdot R, \quad (5.1)$$

burada,  $M$  - xarici hüquqi şəxsin mənfəəti;  $G$  - xarici hüquqi şəxsin Azərbaycan Respublikasındakı fəaliyyətindən əldə etdiyi gəlir;  $R$  - şərti rentabellik normasıdır.

2. Xarici hüquqi şəxsin belə fəaliyyətlə əlaqədar xərcləri əsasında:

$$M = \frac{X}{100} \cdot R, \quad (5.2)$$

burada,  $X$  - xarici hüquqi şəxsin Azərbaycan Respublikasındakı fəaliyyəti ilə bağlı xərcləridir.

3. Vergi orqanı xarici hüquqi şəxsin mənfəətini həmin xarici hüquqi şəxsin Azərbaycan Respublikasındakı nümayəndəliyinin işçilərinin sayının onun ümumi işçilərinin sayında xüsusi çəkisi göstəricisi əsasında xarici hüquqi şəxsin məcmu mənfəətinin bölüşdürülməsi üsulu ilə aşağıdakı qaydada müəyyən edir:

$$M = M_m \cdot \frac{N_1}{N_2} \quad (5.3)$$

burada,  $M_m$  - xarici hüquqi şəxsin məcmu mənfəəti;  $N_1$  - daimi nümayəndəliyin işçilərinin sayı;  $N_2$  - xarici hüquqi şəxsin ümumi işçilərinin sayıdır.

Xarici hüquqi şəxsin mənfəəti şərti üsulla müəyyən edilərkən şərti rentabellik norması ( $R$ ) 20 faiz səviyyəsində götürülür.

Xarici hüquqi şəxsin mənfəəti çəkilmiş xərclər əsasında şərti üsulla hesablanarkən, çəkilmiş xərclərə Vergi Məcəlləsinə uyğun olaraq mənfəətin hesablanması məqsədləri üçün gəlirdən çıxılan xərclər, o cümlədən müvafiq qaydada tərtib edilməyən ilkin sənədlərdə göstərilən xərclər aid edilir.

Xarici hüquqi şəxsin mənfəəti çəkilmiş xərclər əsasında şərti üsulla hesablanarkən, çəkilmiş xərclərə aid edilən və müvafiq normativlər əsasında hesablanaraq gəlirdən çıxılan xərclər, xarici hüquqi şəxsin əsas fəaliyyəti ilə bağlıdırsa, bu xərclər bütövlükdə nəzərə alınır.

Xarici hüquqi şəxsin Azərbaycan Respublikasında əldə etdiyi mənfəəti

fəətinin yalnız bir hissəsi vergiyə cəlb olunduğu halda, vergi orqanı vergiyə cəlb olunan mənfəəti müəyyən etmək üçün aşağıdakı meyarlardan istifadə edə bilər:

- xarici hüquqi şəxsin Azərbaycan Respublikasında vergiyə cəlb olunan fəaliyyətin həyata keçirilməsi üçün sərf etdiyi iş vaxtının nümayəndəliyin ümumi iş vaxtında xüsusi çəkisi;

- xarici hüquqi şəxsin Azərbaycan Respublikasında vergiyə cəlb olunan fəaliyyətin həyata keçirilməsinə çəkdiyi xərclərinin, onun Azərbaycan Respublikasında daimi nümayəndəlik vasitəsilə həyata keçirdiyi fəaliyyətlə bağlı ümumi xərclərində xüsusi çəkisi;

- xarici hüquqi şəxsin Azərbaycan Respublikasında vergiyə cəlb olunan fəaliyyətin həyata keçirilməsindən əldə etdiyi gəlirlərinin, onun Azərbaycan Respublikasında daimi nümayəndəlik vasitəsi ilə fəaliyyətindən əldə olunan ümumi gəlirlərində xüsusi çəkisi.

Xarici hüquqi şəxs tərəfindən vergitutma məqsədləri üçün təqdim edilməli olan müvafiq sənədlər rezidenti olduqları dövlətin səlahiyyətli maliyyə və ya vergi orqanları tərəfindən təsdiq edilməlidir.

### ***5.1.5. Gəlir mənbəyi prinsipi***

Fəaliyyət və işgüzar idarə kriteriləri yalnız ticarət, istehsal və kommersiya fəaliyyətinin digər növlərindən, aktiv gəlirlərindən əldə olunan mənfəətin vergitutma rejimini müəyyən edir. İnvestisiyalardan (passiv gəlirlərdən) alınan mənfəətə münasibətdə “gəlir mənbəyi” kriterisi tətbiq olunur. Əgər aktiv gəlirlərə münasibətdə onların vergitutmaya cəlb olunması nöqteyi-nəzərindən gəlir gətirən fəaliyyətin həyata keçirilməsinin xarakter və metodları həlledici əhəmiyyət kəsb edərsə, onda passiv gəlirlər üçün onların mənbəyinin olduğu yer (həmin ölkənin daxilində, yaxud onun hüdudlarından kənarda) müəyyənədiçi rol oynayır.

Passiv gəlirlərə müxtəlif növ faiz gəlirləri (ssudalar, kreditlər, depozitlər, borc öhdəlikləri və i.a. üzrə), dividendlər və mənfəətin bölüşdürülməsi formasında digər ödəmələr (səhmlər, paylar və i.a. üzrə); binaların, avadanlıqların, nəqliyyat vasitələrinin və s. icarəsinə

görə ödəmələr; müəllif hüquqları üzrə ödəmələr; sığorta mükafatları; şirkət direktorlarının qonorarları və digər gəlirlər aid edilir. Bu gəlirlərin kommersiya mənfəətindən əsas fərqi ondan ibarətdir ki, onlar tərəflərin razılaşdırdıqları dövrlərdə mütəmadi olaraq ödənilən sabit, yaxud əvvəlcədən fiksə olunan ödəniş xarakterinə malikdir.

Passiv gəlirlər aşağıdakı hallarda yerli mənbələrdən əldə olunmuş hesab edilir:

- həmin gəlirlər bilavasitə dövlət, onun orqanları və bölmələri, həmin ölkənin rezidentləri olan fiziki və hüquqi şəxslər tərəfindən ödənildikdə;

- həmin ölkənin ərazisində patentlərin, hüquqların, əmlakın, avadanlıqların istifadəsindən əldə olunduqda.

Belə gəlirlər xaricə köçürülən hər bir məbləğdən sabit dərəcə (20-30%) üzrə mənbədə tutulan xüsusi vergiyə cəlb olunur, həm də bu vergilər şirkətlərin mənfəət vergisi kimi xalis mənfəətdən deyil, ödənişin ümumi məbləğindən mənbədə tutulur:

$$V_m = UM \cdot t_m / 100, \quad (5.4)$$

burada  $V_m$  - ödəmə mənbəyində tutulan vergi məbləği;  $UM$  - ödənişin ümumi məbləği;  $t_m$  - gəlir mənbəyi ölkəsində verginin dərəcəsidir.

Mənbədə verginin digər bir xüsusiyyəti ondan ibarətdir ki, onun büdcəyə real ödənişi alan tərəfindən yox, gəliri ödəyənlər tərəfindən birincinin hesabına həyata keçirilir, yəni pul vəsaitini ödəyən, yaxud köçürən şəxs həmin məbləğdən vergini tutur və beləliklə də bununla alanın real gəlirlərini azaltmalı olur. Bu xüsusiyyət netto-kontraktların tətbiqi yolu ilə xaricdə ödənilən vergilərin gizlədilməsinə imkan verir. Belə ki, bu zaman tərəflər yalnız xalis məbləğin ödənilməsi barədə razılığa gəlirlər, bir şərtlə ki, borclu öz ərazisində ödəməli olan bütün vergiləri ödəyəcəkdir. Lakin verginin kim tərəfindən formal olaraq ödənilməsindən asılı olmayaraq faktiki olaraq o, alanın hesabına ödənilmiş olur: ya brutto-məbləğin hesablanması yolu ilə (sonradan həmin vəsaitdən vergi tutulmaqla), ya da netto-məbləğin köçürülməsi yolu ilə (tərəflər arasındakı əvvəlcədən gəlinmiş razılığa uyğun olaraq ödənilməli olan verginin məbləğində azaldılan məbləğ).

Beləliklə, hər hansı bir xarici ölkədə fəaliyyət göstərən şirkət aşağı-



dakı üç rejimdən birinin təsiri altına düşə bilər: birincisi, əgər o həmin ölkənin rezidenti hesab edilərsə, onda onun bütün gəlirləri, o cümlədən xaricdəki fəaliyyətindən və mənbələrdən əldə olunan gəlirləri həmin ölkədə vergitutmaya cəlb olunur; ikincisi, əgər belə şirkət ölkənin rezidenti hesab edilmərsə, lakin onun ərazisində fəaliyyətini həyata keçirirsə, yaxud burada özünün işgüzar idarəsi varsa, onda bu ölkədə yalnız onun yerli mənbələrdən əldə etdiyi gəlirlər vergiyə cəlb olunur; üçüncüsü, əgər şirkət, nə ölkənin rezidenti hesab edilir, nə də həmin ölkənin ərazisində fəaliyyət göstərmir, yaxud orada işgüzar idarəsi yoxdur, onda onun bu ölkədə yalnız yerli mənbələrdən passiv gəlirləri vergitutmaya cəlb olunur.

Son illərdə inkişaf etməkdə olan (və bir sıra inkişaf etmiş) ölkələr özlərinin vergi maraqlarını müdafiə etmək üçün mənbədə vergi formasından daha fəal istifadə edirlər. Bu vergilər passiv gəlirlərin ənənəvi sferasının hüdudlarından kənara çıxır və daha çox həm də kommersiya fəaliyyətindən əldə olunan gəlirlərin vergiyə cəlb olunması üçün tətbiq edilir. Bir çox inkişaf etməkdə olan ölkələrdə bu vergilər həmçinin xarici şirkətlərin tikinti-quraşdırma işlərinin yerinə yetirilməsindən, texniki xidmətlərin göstərilməsindən, layihə, mühəndis, axtarış və digər işlərin aparılmasından əldə olunan mənfəətinə münasibətdə də tətbiq edilir.

### ***5.1.6. İkiqat vergitutma ağırlığının yüngülləşdirilməsi***

Mənşə ölkəsinin (yəni vergi ödəyicisinin rezident hesab edildiyi ölkənin) vergi administrasiyası tərəfindən rezidentlərin xarici mənbələrdən əldə etdiyi gəlirlərdən və (və yaxud) qeyri-rezidentlərin ölkə daxilindəki gəlirlərindən vergi tutulduqda, bunun nəticəsi bir qayda olaraq ikiqat vergitutma sayılır. Nəzəri olaraq bu problemin kəskinliyi o zaman zəifləyirdi ki, əgər bütün ölkələr beynəlxalq vergitutma sahəsində özlərinin münasibətlərinin təşkilində vahid prinsip kimi rezidentlik mənsubiyyəti, yaxud gəlir mənbəyi prinsiplərindən birini seçməklə ölkələrarası gəlirlər axınına münasibətdə özlərinin yanaşmalarını öz aralarında razılaşdırmış olsunlar. Lakin bütövlükdə praktiki olaraq bunun həyata keçirilməsi mümkün deyildir, ona görə ki, kapital idxal edən inkişaf



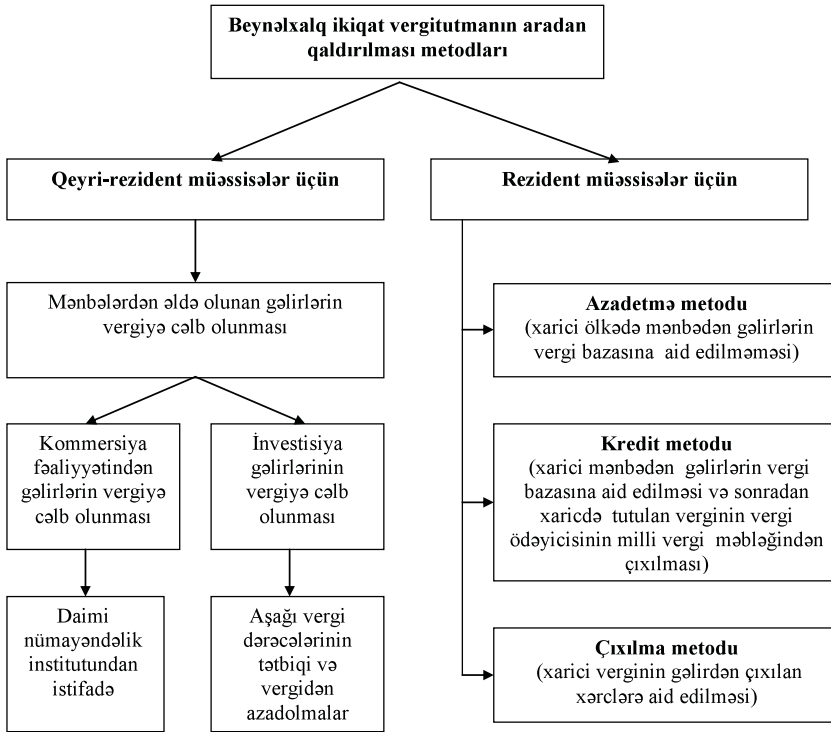
etməkdə olan ölkələr üçün yalnız rezidentlik mənsubiyyəti prinsipinin tətbiqi onların fikrincə, düzgün olaraq onlara çatmalı olan hissədən və onsuz da bir qədər məhdudlaşdırılan vergitutma bazasından məhrum edir, lakin bu zaman kapital ixrac edən inkişaf etmiş ölkələr üçün yalnız gəlir mənbəyi prinsipindən istifadə edilməsinə isə onların vergi sistemlərinin ədalətliliyinin pozulması kimi baxıla bilər. Uyğun olaraq, domisl üzrə vergini tutan vergi yurisdiksiyaları üçün istehsal amillərinin vergitutma sisteminin neytrallıqdan kənarlaşmasının minimuma gətirilməsinin vahid real yolu birtərəfli qaydada vergi ağırlığının yüngülləşdirilməsi hesab edilir. Nəticədə bu ölkələr öz tərəfdaşları ilə vergi yükünün ikitərəfli qaydada yüngülləşdirilməsini nəzərdə tutan vergi sazişlərini də bağlaya bilərlər.

Xarici şirkətlərin beynəlxalq ikiqat vergitutmasının aradan qaldırılması aşağıdakı metodlar əsasında həyata keçirilir: işgüzar idarənin (daimi nümayəndəliyin) qəbul edilməsi metodu; belə işgüzar idarəyə (daimi nümayəndəliyə) mənfəətin hesablanması metodu (belə ki, bu zaman ona ayrıca asılı olmayan müəssisə kimi baxılır); investisiyalardan gəlirlərin ödəmə mənbəyində xüsusi azaldılmış vergi dərəcələri üzrə vergiyə cəlb olunması metodu.

Özünün rezident müəssisələrinin ikiqat vergitutmasının aradan qaldırılması xüsusi metodların köməyi ilə aparılır və beynəlxalq vergitutma nəzəriyyəsində onlara aşağıdakılar aid edilir: azad etmə metodu, çıxılma metodu və xaricdə ödənilən verginin nəzərə alınması metodu (şəkil 5.3).

Azad etmə metodundan istifadə zamanı azadolmalar iki formada verilə bilər: tam azad etmə (bu zaman xarici ölkədə - mənbədə əldə olunan gəlir rezident ölkəsində vergi hesablanarkən vergi bazasına aid edilmir) və proqressiyalı azad etmə. Proqressiyalı azad etmə zamanı xarici dövlətdə - mənbədə əldə edilən gəlir rezidentlik ölkəsində vergiyə cəlb edilmir, lakin proqressiv vergitutma zamanı ona daha yüksək dərəcələrin tətbiq olunması üçün vergi ödəyicisinin digər gəlirləri ilə toplanır.

Bu metodun tətbiqi dövlətin vergi sisteminin “ixsal neytrallığı”nı təmin edir, daha doğrusu, vergi mülahizələri nəzərə alınmaqla öz ölkəsinin ərazisində, yaxud onun hüddudlarından kənarda investisiya qoyuluşu qərarlarının müstəqilliyini təmin edir.



**Şəkil 5.3. Beynəlxalq ikiqat vergitutmanın aradan qaldırılması metodları**

Beynəlxalq vergitutma sahəsində ərazi yanaşmasından istifadə, digər ölkədə əldə olunan gəlirlərin vergi bazasına daxil edilməsi və xaricdə ödənilən vergilərin sonradan həmin ölkədə ödənilməli olan gəlir vergisinin hesabına nəzərə alınması (çıxılma metodu, yaxud vergi krediti). Belə halda verginin məbləği aşağıdakı şəkildə hesablanır:

$$V_r = [M_r + M_x] \cdot t_r - V_x \quad (5.6)$$

burada,  $M_x$  - xaricdə mənbədə əldə olunan mənfəət;  $V_x$  - xarici ölkədə - mənbədə ödənilən verginin məbləğidir.

Nəzərə alınma (vergi krediti) metodundan istifadə edərkən tam kredit və adi kredit fərqləndirilir. Tam kredit situasiyasında xarici dövlətdə

- mənbədə ödənilən bütün vergi məbləği çıxılır. Adi kredit zamanı xarici dövlətdə - mənbədə ödənilən verginin mənbə dövlətində əldə olunan gəlirdən rezidentlik mənsubiyyəti ölkəsində hesablanıla bilən məbləği aşmayan miqdarda çıxılmasına yol verilir.

Hər iki dövlətdə vergiyə cəlb oluna bilən gəlirlərə münasibətdə azad etmə metodu vergi krediti metoduna nisbətən daha tez-tez istifadə olunur. Azad etmə metodunun üstünlüyü ondan ibarətdir ki, onun tətbiqi zamanı verginin mənbə ölkəsində faktiki ödənilməsi tələb olunmur.

Vergi krediti metodundan istifadə zamanı vergi ödəyicisinin daimi olduğu yer ölkəsi daimi rezidentlərin bu ölkədəki mənbələrdən əldə olunan gəlirlərini vergiyə cəlb edir və vergi ödəyicilərinin xarici mənbələrdən əldə etdiyi gəlirləri vergi bazasından çıxılmağa imkan verir. Beləliklə, yalnız ərazisində gəlirin əldə edildiyi xarici ölkə həmin gəlirləri vergiyə cəlb edir. Ona görə də ərazi sistemi zamanı beynəlxalq ikiqat vergitutma baş vermir (vergitutmadan qaçmaq mümkün olur), belə ki, vergi ödəyicisinin gəlirləri yalnız gəlir mənbəyi ölkəsində bu ölkədə fəaliyyətdə olan dərəcələr üzrə vergiyə cəlb olunur.

Bir tərəfdən, vergi tutulan gəlirlərdən çıxılma metodundan istifadənin sadalanan üstünlükləri vergi krediti metodunun çatışmazlıqlarının tam əksi hesab edilir. Digər tərəfdən, sonuncunun əsas üstünlüyü ondan ibarətdir ki, o, vergi kreditinin tam, yaxud qismən istifadəsindən asılı olaraq ikiqat vergitutma yükünü aradan qaldırır, yaxud ən azından onun səviyyəsini aşağı salır. Vergi ağırlığının paylanması nöqteyi-nəzərindən xaricdə ödənilən verginin tam məbləğinə vergi kreditinin verilməsi onu bildirir ki, rezident mənşə ölkəsində rezidentlik mənsubiyyəti prinsipi əsasında faktiki olaraq onun ümumdünyaya gəlirlərinə (vergilər ödənilənə qədərki) münasibətdə vergitutmaya məruz qalır, belə ki, onun daxili və xarici mənbələrdən gəlirləri vahid dərəcə üzrə vergiyə cəlb olunur.

Bir çox ölkələr ikiqat vergitutmadan yayınmaq üçün digər dövlətlərdə təsərrüfat fəaliyyəti nəticəsində əldə olunan gəlirləri vergitutmadan azad edir və bununla yanaşı, digər dövlətlərdə əldə olunan və vergiyə cəlb edilən investisiya gəlirlərinə münasibətdə kredit mexanizmindən istifadə edirlər.

Rus iqtisadçısı İ.Q.Rusakova ikiqat vergitutmanın aradan qaldırılmasının yuxarıda göstərilən iki əsas metodundan əlavə həmçinin çıxılma

metodunu fərqləndirir. Bu zaman beynəlxalq ikiqat vergitutma sahəsində ərazi yanaşmasından istifadə etməklə xaricdə ödənilən vergilər vergi ödəyicisinin vergi tutulan bazası müəyyənləşdirilərkən gəlirdən çıxılan xərclərə aid edilir [43]. Rezident dövlətində ödənilməli olan verginin məbləği bu zaman aşağıdakı kimi hesablanır:

$$V_r = [M_r + M_x - V] \cdot t_{rx} \quad (5.7)$$

Çıxılma metodu dövlətin vergi sisteminin “milli neytrallığı”nı təmin edir. Onun köməyi ilə kapitalın xaricə axınının qarşısının alınması, ya da milli şirkətlərin dünya iqtisadiyyatının müəyyən sahələrində mövqelərinin möhkəmləndirilməsi üçün xarici ölkələrdə reinvestisiyanın stimullaşdırılması məqsədlərinə nail olmaq mümkündür.

Tamamilə aydındır ki, mənşə ölkəsi üçün çıxılma metodundan istifadə böyük büdcə gəlirlərini təmin edir. Bu metodu tətbiq etmək və ona nəzarət nisbətən sadədir. Daxilolmaların artımı o halda baş verir ki, mənşə ölkəsində verginin dərəcəsi xarici ölkədəki verginin dərəcəsinə bərabər, yaxud ondan yüksək olsun. Belə sistemin tətbiqinin sadəliyi ölkənin vergi qanunvericiliyində həmin ölkədə və xarici dövlətdə xalis gəlirlərin ekvivalentliliyinin müəyyən edilməsinin zəruri olmaması ilə izah edilir. Məsələn, bir neçə vergi yurisdiksiyalarında fəaliyyət göstərən transmilli şirkətlər situasiyasında konkret vergi yurisdiksiyasına aid edilən ümumi gəlirlərin həqiqi səviyyəsinə və onlarla bağlı məsrəflərin məbləğinə münasibətdə xalis mənfəətin və ödənilən verginin müvafiq məbləğinin müəyyən edilməsi həmişə kifayət qədər problemli olaraq qalır. Bu onunla bağlıdır ki, belə ölkələrarası fəaliyyət asılı olmayan tərəflər arasındakı əməliyyatlara nisbətən vergi yükünün aşağı salınması məqsədilə transfert qiymətlərdən, şirkətlər arasında subvensiyadan, lisenziya ödəmələrindən və s. istifadə etməklə digər prinsiplər əsasında qurulan şirkətdaxili mürəkkəb ticarət münasibətlərinin yaranmasına gətirib çıxarır. Çıxılma metodu gəlir vergisinə ekvivalent kimi hansı vergilərin tətbiqinin qanunauyğunluğu və fəaliyyətdə olan nominal dərəcələrin müxtəlif olub-olmaması barədə məsələlərlə bağlı problemlərin həllindən yan keçməyə imkan verir, belə ki, belə sistem çərçivəsində xaricdə ödənilən bütün vergilərə mənfəəti azaldan məsrəflər və xərclər kimi baxılır.

Praktikada vergi neytrallığı variantları dövlətin xarici iqtisadi fəaliyyətinin məqsədlərindən, onun qrup iqtisadi maraqlarına təsiri dərəcəsindən və istiqamətlərindən və dövlət büdcəsinin vəziyyətindən asılı olaraq hər bir vergi sistemində müxtəlif uyğunluqda rast gəlinir.

Bununla yanaşı, bu halda xarici dövlət qeyri-rezidentlərin xarici dövlətdə gəlirləri üzrə məcmu vergi dərəcəsinin (daxili üstəgəl xarici) azalması hesabına həmin xarici dövlət faktiki olaraq gəlir mənbəyi prinsipindən istifadəyə yaxın olur. Sözsüz ki, bu nəticə o halda tam olmayacaqdır ki, xarici dövlətdəki vergi dərəcəsi müvafiq daxili vergi dərəcəsindən aşağı olsun. Bu da mənşə ölkəsində ayrılan vergi kreditinin məbləğinin məhdudlaşdırılmasına gətirib çıxaracaqdır.

Vergitutmanın rezidentlik sistemi situasiyasında vergi ödəyicisinin rezident olduğu ölkə xarici gəlirlərdən vergiləri tutur, lakin gəlirlərin əldə olunduğu ölkədə ödənilən vergilər üçün vergilərin nəzərə alınması rejimini tətbiq edir. Nəticədə vergilərin nəzərə alınması mexanizmi ikiqat vergitutmadan yayınmağa imkan verir, belə ki, vergi ödəyicisinin gəlirləri yalnız bir dəfə gəlir mənbəyi ölkəsinin, yaxud vergi ödəyicisinin rezident ölkəsinin vergi dərəcələrindən daha yüksək olanı üzrə vergiyə cəlb olunur.

Azərbaycan öz rezidentlərinin gəlirlərinin ikiqat vergitutmasının aradan qaldırılması üçün adi kredit metodundan istifadə edir. Bu da öz əksini Vergi Məcəlləsinin 127-ci maddəsində tapmışdır: “Rezidentin Azərbaycan Respublikasının hüddudlarından kənarda Azərbaycan mənbəyindən olmayan gəlirindən ödənilmiş gəlir və ya mənfəət vergisinin məbləğləri Azərbaycanda vergi ödənilərkən nəzərə alınır”.

Eyni zamanda, nəzərə alınan həmin məbləğ Azərbaycan Respublikasında həmin gəlirdən və ya mənfəətdən müəyyən edilmiş dərəcələrlə tutulan verginin məbləğindən çox olmamalıdır [2].

## **5.2. Vergi sazişlərinin aspektləri**

Gəlirlərin vergiyə cəlb olunması zamanı rezidentlik mənsubiyyəti və gəlir mənbəyi prinsipləri arasında daxili ziddiyyətləri birtərəfli qaydada və verginin qalıq məbləğinə kreditin verilməsi, yaxud vergi tutulan gəlirlərdən çıxılmalar hesabına həll etmək mümkün olmadığı hallarda rəqəbətli vergi yurisdiksiyaları vergi sazişlərinin bağlanması yolu ilə ikiqat vergitutmanı daha səmərəli şəkildə aradan qaldıra, yaxud onu azalda bilirlər. Belə sazişlər ilkin olaraq inkişaf etmiş ölkələr tərəfindən ikitərəfli qaydada müqavilə bağlanılan həmin ölkələr arasında gəlirlər axınının təxmini bərabərləşdirilməsində qarşılıqlı maraq gözlənilməklə bağlanır. Lakin vaxt keçdikcə belə müqavilələrdə ümumi yanaşmalara, struktura və işçi normalarına münasibətdə əhəmiyyətli müxtəlifliklər yaranmağa başlayır.

Gəlirlərin beynəlxalq vergitutmasında uyğunluğun təmin olunması üçün xüsusi ekspert qrupları, yaxud dövlət orqanlarının nümayəndələri tərəfindən bütün tərəflər üçün məqbul olan çoxtərəfli vergi konvensiyaları və direktivlər formasında beynəlxalq qaydalar hazırlanır. Həmin qaydalar mənbə və rezidentlik mənsubiyyəti ölkələri arasında vergi münasibətlərinin məqsədlərini əhatə edir. Bu məqsədlər, xüsusilə də konkret vergilərin paylanması, vergitutma bazasının müəyyən edilməsinin standartlarını və onun təsdiqini, gəlir mənbəyi ölkələrində vergi dərəcələrinə məhdudiyyətləri və ikiqat vergitutma yükünün yüngülləşdirilməsini nəzərdə tutur. Nümunə kimi 1971-ci ildə nəşr olunan, 1977-ci ildə İƏİT tərəfindən və 1981-ci ildə Birləşmiş Millətlər Təşkilatı (BMT) tərəfindən yenidən baxılan And modelini misal göstərmək olar. İnkişaf etmiş ölkələr, bir qayda olaraq, rezident mənsubiyyəti, yaxud domisl prinsiplərinə əsaslanan sazişlərə üstünlük verirlər (ABŞ-da belə sazişlər genişləndirilmiş

xarakterə malikdir ki, bu da ABŞ-ın ümumdünya gəlirlərinin vergiyə cəlb olunması zamanı vətəndaşlıq prinsiplərinə üstünlüyün verilməsindən irəli gəlir), lakin inkişaf etmiş ölkələr isə gəlir mənbəyi prinsiplərini, xüsusilə də daşınan kapitaldan gəlirlərə münasibətdə, tətbiq etməyə çalışırlar.

Vergi sazişləri müqavilə tərəflərinin gəlirlərin vergitutma yurisdiksiyalarının dəqiqliklə bölünməsinə ifadə edən mürəkkəb və ziddiyyətli konseptual və texniki problemlərinin geniş spektrini əhatə edir. Həmin sazişlərdə, xüsusilə “daşınmaz” istehsal amillərindən ilkin gəlirlərin və “mobil” amillərdən təkrar gəlirlərin fərqləndirilməsi aparılır. Aşağıda bu problemlərdən yalnız bir neçəsinin razılaşdırılması qaydası nəzərdən keçirilir.

### ***5.2.1. Daimi nümayəndəlik***

“Daimi nümayəndəlik” anlayışı zaman keçdikcə daha böyük əhəmiyyət kəsb etməyə başlayır, ona görə ki, ölkədə həyata keçirilən kommersiya fəaliyyətini ölkə ilə həyata keçirilən kommersiya fəaliyyətindən fərqləndirməyə imkan verir. Gəlir mənbəyi ölkəsində daimi nümayəndəlik vasitəsi ilə kommersiya fəaliyyətinin həyata keçirilməsi faktının qəbul edilməsi həmin ölkənin müvafiq vergitutma bazasında hüququnun olmasını birmənalı şəkildə təsdiq edir. Bundan sonra arbitrajın köməyi ilə gəlir mənbəyi ölkəsi ilə domisl ölkəsi arasında vergitutma hüququna münasibətdə onların nisbi paylarını müəyyən etmək olar. İstənilən müəssisə üçün ölkə daxilində daimi nümayəndəlik vasitəsilə kommersiya fəaliyyətinin həyata keçirilməsi bu müəssisənin daimi iştirakını (xidməti bina, istehsal gücləri və i.a.), uzun dövr ərzində kommersiya fəaliyyətinin göstərilməsini, yaxud kontraktların bağlanması zamanı asılı olmayan səlahiyyətlərin adi reallaşmasını nəzərdə tutur. Əksinə, kommersiya müəssisəsi yalnız köməkçi funksiyalar üçün, məsələn, saxlanma, nümayiş, yaxud təchizatın aparılması üçün mal ehtiyatına malik olduğu, yaxud broker, yaxud baş komissiyonçu vasitəsilə ticarət əməliyyatlarını həyata keçirdiyi hallarda hesab edilir ki, belə müəssisə gəlirlə-

rin mənbə ölkəsi ilə kommersiya əməliyyatlarını həyata keçirir və buna görə də bu ölkədə vergitutmaya cəlb edilmir.

Praktikada gəlirlərin mənbə ölkəsi bu anlayışa köməkçi fəaliyyəti (məsələn, ticarət əməliyyatları kimi) daxil etməklə daimi nümayəndəlik kateqoriyasının izahını genişləndirir, baxmayaraq ki, domisl ölkəsinin siyasəti əks istiqamətli məqsədlərin əldə olunmasına yönəldilmişdir. Hər iki qrup üçün əsas özünün vergi bazasının genişləndirilməsi və uyğun olaraq potensial vergi daxilolmalarının artımı hesab edilir. Bu xüsusilə özünün nisbətən dar məxsusi vergi bazası olan inkişaf etməkdə olan ölkələri əhatə edir ki, bu da onları hətta köməkçi ticarət fəaliyyəti halında gəlirlərin mənbə prinsipi üzrə vergiyə cəlb olunmasına məcbur edir. Digər tərəfdən, domisl ölkələrinin mövqeyi ilk növbədə vətəndaşlara və vətəndaş hesab edilməyən rezidentlərə münasibətdə ədalətli vergitutma rejiminin təmin olunması və həmçinin ikiqat vergitutmanın aşağı salınması tələbi ilə müəyyən edilir.

Əməliyyatların daimi nümayəndəlik vasitəsilə həyata keçirilməsi faktının təsdiqindən sonra vergitutma bazasının müəyyən edilməsinə zərurət yaranır. Xüsusi problem - dividendlərin, faizlərin və lisenziya ödənişlərinin vergiyə cəlb olunması üçün ümumi, yaxud məxsusi əsasların seçilməsi ilə bağlıdır. Bir qayda olaraq, gəlirlərin mənbə ölkələri milli filialla onun xarici ana şirkəti arasında əməliyyatlarda məsrəflərlə qiymət arasında əsil nisbətin müəyyənləşdirilməsi ilə bağlı olan inzibati çətinliklər səbəbindən xalis əsasdan istifadə etməyə çalışırlar. Baxılan halda əməliyyat şərtləri həqiqi, yəni asılı olmayan şəxslər arasında kommersiya münasibətləri halında fəaliyyət göstərdiyi kimi qəbul edilir.

Digər tərəfdən, şirkətlərin yerləşdiyi ölkələr ümumi əsasda vergitutmadan istifadəyə üstünlük verirlər, lakin göründüyü kimi, onlar daha çox xarici mənbələrdən əldə olunan belə gəlirlərlə bağlı məsrəflərin nominal qiymətləri ilə razılaşmağa meyllidirlər.



### **5.2.2. Dividendlər**

Gəlirlərin vergiyə cəlb olunmasında gəlir mənbəyi və rezidentlik mənsubiyyəti prinsiplərinin nisbəti ilə bağlı olan ümumi çətinliklərə əlavə olaraq vergi sazişlərinin bağlanması zamanı rast gəlinən kifayət qədər mürəkkəb konkret problem korporativ mənfəətin bölüşdürülməsinin vergi rejimi sayılır. Bu onunla bağlıdır ki, müxtəlif dövlətlər aşağıdakı məsələlərə fərqli şəkildə yanaşırlar: 1) vergitutma məqsədləri üçün şirkətlərə onların səhmdarlarından ayrıca baxılmalıdır mı? 2) mənfəətin reinvestisiyasına münasibətdə stimulların yaradılması üçün şirkətin reinvestisiya olunan və bölüşdürülən mənfəətinin diferensasiyalı vergitutma rejimi tətbiq edilməlidirmi?

Dividendlər formasında əldə olunan gəlirlərə ənənəvi olaraq səhmdarın yaşayış yeri olan ölkədə vergi tutulan gəlir kimi baxılır. Digər tərəfdən, şirkətin bölüşdürülən mənfəətinin fiskal domislə malik olduğu ölkə gəlirlərin mənbə prinsipinə əsasən həmin şirkətin özünün vergitutmasına əlavə olaraq səhmdarlara ödənilən dividendləri də vergiyə cəlb etmək hüququna malikdir. Bu iki yanaşmanın qeyri-məhdud tətbiqi zamanı yaranan daxili ziddiyyətlər maraqların qarşılıqlı nəzərə alınması barədə müddəaları əhatə edən vergi sazişləri çərçivəsində aradan qaldırıla bilər. İnkişaf etməkdə olan ölkələrin əlavə inzibati güc olmadan xarici səhmdara köçürülən mənfəətin hər hansı bir hissəsinin vergiyə cəlb olunması istəyi belə sazişlər çərçivəsində təmin edilir. Kapital ixrac edən ölkələr tərəfindən gəlir mənbəyi ölkələrinin dividendləri vergiyə cəlb etmək hüququna malik olması faktının qəbul edilməsi inkişaf etməkdə olan ölkələr üçün müəyyən əhəmiyyətə malik hadisəni özündə ifadə edir. Öz növbəsində, xarici şirkətlər kapital idxal edən ölkələrə özlərinin törəmə müəssisələri vasitəsilə deyil, filialları vasitəsilə investisiya qoyuluşunu həyata keçirirlər ki, bununla da onlar yalnız hüquqi şəxslərin mənfəət vergisinin ödənilməsi ilə kifayətlənməyə və səhmdarlar arasında bölüşdürülən mənfəətin vergiyə cəlb olunmasından yayınmağa əmin olurlar. Bu onunla bağlıdır ki, filiallar mənfəəti yalnız özlərinin baş idarəsinin asılı nümayəndələri kimi əldə edirlər, törəmə müəssisələr isə mənfəətin əldə edilməsi və özlərinin mənfəətinin səhmdarlar (ana şirkət əsas səhmdar olmaqla) arasında bölüşdürülməsində müstəqildirlər.

### **5.2.3. Faizlər**

Dividendlər situasiyasında olduğu kimi, ənənəvi yanaşma investorun domisl ölkəsinə istənilən xarakterli borc tələbləri ilə bağlı ödənilən faizlərin vergiyə cəlb olunması kimi əsas hüquqlar verilməsindən ibarətdir. Bununla yanaşı, vergi sazişlərində çox vaxt ümumi vergi bazasında gəlir mənbəyi ölkələrinin məhdud pay hüququnun olması qəbul edilir. Bu, faiz gəlirlərini əldə edənlərə mülayim vergitutma rejimi tətbiq etməklə, həmin faiz gəlirlərinin ümumi məbləğindən təxminən 10-15 faiz həcmində tutulma yolu ilə təmin edilir. Yüksək olmayan belə dərəcələr onu göstərir ki, yalnız xalis faiz tarifləri səviyyəsi ilə kifayətlənən kreditorlar yüksək vergi dərəcələrinin tətbiqi nəticəsində kredit əməliyyatlarından onların xalis gəlirləri aşağı düşdükdə, ciddi ziyan çəkəcəklər. Digər tərəfdən, borc alan ölkələr faiz gəlirlərinin aşağı vergitutma səviyyəsini kommersiya əməliyyatlarının xüsusi vəsaitlər hesabına maliyyələşdirilməsi əvəzinə izafə borclanmanın yığılmasına imkan verən amil kimi baxmağa meyllidirlər. Beləliklə, ümumi vergitutma bazasında onların əsil payının azalmasını təmin edən mexanizm formalaşır.

### **5.2.4. Lisenziya ödəmələri (royalti)**

Lisenziya ödənişləri (royalti), yaxud renta ödəmələri müəllif, yaxud patent hüquqi ilə qorunan istənilən mülkiyyətdən istifadə hüququna malik olmağa, yaxud ondan istifadəyə görə kompensasiya şəklində aparılır. Nümunə kimi kinofilmləri, səsyazmanı, ticarət markalarını, məxfi düsturu və prosesi, həmçinin kommersiya və elmi avadanlıqları misal göstərmək olar. Bu halda, borclu ölkəsi ilə kreditor ölkəsi arasında vergitutma hüququ ilə bağlı konfliktlərin yaranması üçün imkanlar da mövcud olur. Bu konfliktin əsasında, “Birincisi, belə ödənişləri hansı qaydada vergiyə cəlb etmək lazımdır - ümumi əsasda, yaxud məsrəflər çıxıldıqdan sonra xalis əsasda” və ikincisi, “Patentin bir sıra ölkələrdə müxtəlif istifadə dərəcəsi ilə tətbiq edildiyi hallarda ümumi ödəmələrin cəmi məbləğində və onunla bağlı xərclərdə mən-

bə ölkəsinin və bərcu ölkənin payı necə müəyyən edilməlidir” kimi məsələlər durur.

### ***5.2.5. Kapitalın dəyərinin artımı***

Kapitalın dəyərinin artımının vergiyə cəlb olunması da müəyyən çətinliklərlə bağlıdır: əhəmiyyətli dərəcədə ona görə ki, müxtəlif vergi yurisdiksiyalarında belə gəlirlərin vergiyə cəlb olunmasına münasibətdə yanaşmalar bir-birindən çox fərqlənir, az dərəcədə isə ona görə ki, qısamüddətli maliyyə aktivlərinin dəyərinin artımından gəlirlərin və daha uzunmüddətli real aktivlərin dəyər artımından gəlirlərin vergiyə cəlb olunmasındakı müxtəlifliklərə görə. Ümumi fikirlərə görə, kommersiya əmlakının təqdim edilməsi nəticəsində yaranan belə gəlirlər situasiyasında həm gəlir mənbəyi ölkəsinin, həm də domisl ölkəsinin belə gəlirlərdən vergini tutmaq hüququ vardır. Bu onunla bağlıdır ki, təqdim edilmiş aktiv gəlir mənbəyi ölkəsində kommersiya fəaliyyətini həyata keçirən daimi nümayəndəliyin bir hissəsini təşkil edir. Kapital dəyərinin istənilən növ digər artımı adətən domisl ölkəsində vergiyə cəlb olunur, ona görə ki, yuxarıda qeyd edilən şərt yerinə yetirilmir.

### ***5.2.6. İnformasiya mübadiləsi***

Vergi sazişləri adətən milli vergi orqanları arasında vergitutma məsələləri üzrə informasiya mübadiləsi barədə müddəaları özündə birləşdirir. Bir qayda olaraq digər dövlətlərdən məlumatları sorğu edən ölkə belə informasiyanın axtarışı ilə məhdudlaşır, hansı ki, həmin məlumatları özünün sərhədləri hüduqlarında da əldə edə bilər. Beləliklə, mübadilə əlavə problemlər yaratmamalıdır. Praktikada əhəmiyyətli çətinliklərlə bağlı olan yeganə sahə vergi ödəyiciləri barədə məlumatların onların hesablarının yerləşdiyi banklardan alınması ilə bağlıdır. Belə ki, vergi yurisdiksiyaları həm belə informasiyanın əldə

edilməsi üzrə özlərinin səlahiyyətlərinin ölçüsü, həm də bu zaman gözlənilməli olan ilkin şərtlər məcmusu ilə bir-birindən fərqlənirlər. Adətən müxtəlif mənbələrdən alınan gəlirlərdən vergini tutan kapital ixrac edən ölkələr rezidentlik mənsubiyyəti, yaxud vətəndaşlıq prinsiplərini rəhbər tutaraq informasiya mübadiləsi üzrə daha geniş imkanları nəzərdə tutan vergi sazişlərinin bağlanmasına xüsusilə maraqlıdırlar. Əksinə, vergini gəlir mənbəyi prinsipi üzrə tutan kapital idxal edən ölkələrin buna daha az ehtiyacı vardır. Burada yalnız özünün daimi nümayəndəliyi vasitəsilə kommersiya əməliyyatlarını həyata keçirən transmilli şirkətin törəmə müəssisəsinin tərəflərin müstəqilliyi (asılı olmaması) prinsipi pozulmaqla transfert qiymətdoymada iştirakda şübhəli bilindi (təxmini güman edildiyi) hal, yaxud törəmə müəssisəsinin özünün ana şirkəti ilə xüsusi qeyri-kommersiya münasibətləri situasiyası istisna təşkil edir.

### **5.3. Kapitalın beynəlxalq axını**

Kapitalın beynəlxalq axını xalis, yaxud ümumi ifadədə kapital idxalçılarının və ixracçıların mövcudluğunu nəzərdə tutur. Bu qrupların hər birinin risklərin səviyyəsində fərqlər nəzərə alındıqdan sonra investisiyaların son sosial məsrəflərinə və son mənfəətinə münasibətdə özünün nöqtəyi-nəzəri vardır. Ümumi əsasda istənilən ölkə həm idxalçı, həm də ixrac edən ola bilər. Lakin xalis əsasda bütövlükdə baxıldıqda inkişaf etmiş ölkələr kapitalın ixracçısı, inkişaf etməkdə olan ölkələr isə idxalçısı qismində çıxış edirlər. Dünya iqtisadiyyatının bu cür sadə xarakteristikası ənənəvi təhlil çərçivəsində baxılır ki, bu da kapitalı ixrac edən və idxalçı ölkələr arasında təxmini balansın mövcudluğunu nəzərdə tutur.

Digər amillər arasında kapitalın beynəlxalq axını milli vergi yurisdiksiyalarının qarşılıqlı kəşşən tələbləri əsasında hesablanan məcmu vergi yükünün açıq-aydın təsiri altında olur. Gəlirlərin global vergitutmasının iqtisadi effektiv sistemi bu cür axınlardan “vergi neytrallığı” ilə xarakterizə olunmalıdır, bu zaman vergi dərəcələrində və vergitutmaya yanaşmada beynəlxalq müxtəlifliklər investisiyaların yerləşdiyi yer barədə kommersiya qərarlarına təsir göstərmir. Vergi neytrallığı konsepsiyasına münasibətdə daha real yanaşma vergitutmanın investisiyalara və yığımlara həm planlaşdırılan, həm də bilməyərəkdən yaranan təsirinin minimuma endirilməsinə səylər nəzərə alınmaqla onun standart kimi qəbul edilməsindən ibarətdir. Bunun üçün isə xaricdə ödənilən vergilərə kreditin verilməsi, vergi tutulan gəlirlərdən çıxılmalar və hətta çoxtərəfli vergi sazişləri kimi mexanizmlər istifadə olunmalıdır.

### **5.3.1. Kapitalın ixracı üzrə neytrallıq**

Son illərdə kapital axınına münasibətdə iki dəqiq ifadə olunan və nəzəri baxımdan iki vergi neytrallığı konsepsiyası detallı şəkildə işlənmişdir. Kapital ixrac edən ölkələr nöqteyi-nəzərindən kapital ixracı üzrə neytrallıq (KİXN) o halda mümkündür ki, sözün həqiqi mənasında vergi sistemi kapitalın ixracına münasibətdə neytral olsun, yəni investorlar həm öz ölkələrində, həm də xaricdə oxşar xarakterli investisiyalardan məcmu gəlirin vergiyə cəlb olunmasının eyni bir son faktiki dərəcəsinə malik olsunlar. Son faktiki vergitutma dərəcələrinin ekvivalentliliyi barədə mülahizələr nəzərə alınmaqla digər ölkələrə kapitalın ixracı vergilər ödənildikdən sonrakı investisiyalar üzrə mənfəət normasına istiqamətlənəcəkdir ki, bu da tamamilə vergilərlə bağlı olmayan və kapitalın son məhsuldarlığını əks etdirən amillərin ifadəsi sayılır. Praktikada bu cür ehtimalı son dərəcə az olan situasiya yalnız vergi bazasının müəyyən edilməsinə münasibətdə bütün ölkələrin vahid yanaşmasının investorların məcmu ümumdünya gəlirlərinin vergiyə cəlb olunmasını təmin etdiyi hallarda mümkündür. Bu zaman nəzərdə tutulur ki, investorlar vergilər üzrə daxili öhdəliklər hesabına bütün vergilərə kreditdən tam istifadə edirlər.

### **5.3.2. Kapitalın idxalı üzrə neytrallıq**

“Kapitalın idxalı üzrə neytrallıq” (KİDN) nəzərdə tutur ki, ayrıca götürülən rezidentlik mənsubiyyəti, yaxud domisl ölkəsi çərçivəsində bütün investorlara eyni bir vergi rejimi, yəni investisiyalardan gəlirlərin mənbə ölkəsi rejimi tətbiq edilməlidir. Bu o deməkdir ki, həm ölkə, həm də xarici kapital təchizatçıları gəlirlərin mənbə ölkəsində özələrinin investisiyalarına vergilər ödənildikdən sonra eyni bir mənfəət normasını əldə edirlər. KİDN-nin maksimum effektivliyinin təmin olunması üçün praktikada gəlir mənbəyi ölkələrində bu cür diskriminasiyanın olmaması kapital ixrac edən rezident mənsubiyyətli ölkələrdə diskriminasiyanın olmaması ilə uyğunlaşmalıdır ki, bu da real həyatda çox az ehtimallıdır.

Bu iki sistemin müqayisəli praktiki üstünlüklərini qiymətləndirmək üçün zəruri olan başlanğıc nöqtə kimi KİXN-ə, yaxud KİDN-ə keçid zamanı nisbi qlobal prioritetlərin, həmçinin onların hansının yığımları və investisiyaları daha effektiv paylanması (bölüşdürülməsini) təmin edə bilməsinin müəyyənləşdirilməsi olardı.

Adətən hesab edilir ki, KİDN-lə müqayisədə KİXN sistemi böyük iqtisadi effektivliyi təmin etməklə daha üstünlük təşkil edir. Özəl yığımların vergilər ödənildikdən sonrakı mənfəət normasının qeyri-elastik olması barədə ilkin şərt nəzərə alınmaqla nəticə çıxarmaq olar ki, kapital qoyuluşunun müxtəlif variantları və müxtəlif ölkələr üçün kapitalın son məhsuldarlığının bərabərləşdirilməsi kapitalın fiksə olunan qlobal həcmi üçün qlobal miqyasda istehsalın həcmi maksimum etməlidir. KİXN sisteminin qeyd olunan üstünlükləri ilə yanaşı, həmçinin qeyd edilməlidir ki, kommersiya fəaliyyətindən tutulan vergilərə təqdim olunan rifahı qarşılayan vergilər kimi, yaxud ictimai xidmətlərdən istifadəyə görə haqq kimi baxıla bilər. Ona görə də vergilərin müxtəlif dərəcələri vergi kreditlərindən istifadə halında saxlanılan büdcələrin xərc hissələrinin müxtəlif olması səbəbindən yaranan ölkələrarası müxtəliflikləri kompensasiya edəcəkdir. Lakin KİXN üçün zəruri olan vergi kreditlərinin ideal sisteminin daxil edilməsi ilə bağlı ümumi xarakterli çətinliklər səbəbindən, həmçinin müasir daha sıx qarşılıqlı əlaqəli dünyada kapitalın ən mobil amil olmasını nəzərə alsaq, onda KİDN sistemi çərçivəsində xarici gəlirlərin çıxılması və onun vergilər ödənildikdən sonra mənfəət normasına istiqamətləndirilməsi daha məqsədomüvafiq hesab edilə bilər.

## **5.4. Beynəlxalq transfert qiymətlər və vergitutma**

### ***5.4.1. Problemin mahiyyəti***

Transmilli şirkətlərin qlobal gəlirlərinin vergitutma məqsədləri üçün vergi-büdcə yurisdiksiyaları arasında paylanması vergi orqanları ilə belə müəssisələr arasında münaqişələrin əsas mənbəyi sayılır. Bu yenidən paylanmanın əhəmiyyətli hissəsi transfert qiymətlərin tətbiq edilməsi hesabına həyata keçirilir.

Beynəlxalq ticarət sferasında transfert qiymət dedikdə, şirkətdaxili əməliyyatlarda, yəni eyni bir kommersiya müəssisəsinin müxtəlif ölkələrdə yerləşən bölmələri, yaxud törəmə müəssisələri arasında ticarət zamanı malların, yaxud xidmətlərin satış (təqdim etmə) qiyməti başa düşülür. Transfert qiymətlər transmilli şirkətlərin rəhbərliyi tərəfindən inzibati qaydada müəyyən olunur. Əgər şirkətin rəhbərliyi onun müəssisəsinin müxtəlif ölkələrdəki bölmələri və törəmə müəssisələrinin asılı olmayan rentabelli qurumlar kimi fəaliyyət göstərməyinə çalışarsa, onda bu halda qiymətlər asılı olmayan alıcılar və satıcılar arasında əməliyyatlarda təşəkkül tapan bazar qiymətlərinə maksimum dərəcədə yaxın səviyyədə müəyyən edilə bilər. Lakin vergitutma mülahizələri rəhbərliyi qiymətqoymanın bu şəkildə strategiyasından istifadədən imtina etməyə məcbur edə bilər. Transfert qiymətlərin müəyyənləşdirilməsi transmilli şirkətlərin qlobal vergitutma yükünə təsir edir, ona görə ki, həm idxalın vergiyə cəlb olunması, həm də həmin müəssisələrin ümumi vergitutması istehsal ehtiyatlarının və məhsulların qiymətlərinə əsaslanır və faktiki vergi dərəcələri ölkələr üzrə əhəmiyyətli şəkildə bir-birindən fərqlənir. Qiymətləri müəyyən etmə hüququ transmilli şirkətlərə şirkətdaxili əməliyyatlar üçün transfert qiymətlər qrupunu formalaşdırmağa imkan verir ki, bu da



qlobal vergitutma yükünü azaldır, yaxud digər strateji məqsədlərin əldə olunmasına (məsələn, valyuta məhdudiyyətlərinin aradan qaldırılması) şərait yaradır. Bunun nəticəsində gəlirlərə orta, yaxud yüksək dərəcəli vergi tətbiq olunan yurisdiksiyalar transfert qiymətqoyma imkanlarına malik vergi ödəyicilərindən əldə olunan daxilolmalar hissəsində vergitutma bazasının azalması təhlükəsi ilə üzləşirlər.

Milli vergi orqanlarının vəzifəsi belə qiymətlərin müəyyən edilməsi qaydalarının işlənməsi və onlara riayət olunmasının təmin edilməsi sayılır. Xüsusi maraqlar dövlət orqanlarını transfert qiymətlərini elə şəkildə tənzimləməyə məcbur edir ki, bu zaman digər yurisdiksiyalarla münaqişələr minimuma endirilsin, gələcəkdə investisiya qoyuluşlarının həyata keçirilməsində stimulaşağı düşməsin və bununla yanaşı, özlərinin gəlir bazası qorunub saxlanılmış olsun.

#### ***5.4.2. Beynəlxalq qaydalar və tərəflərin müstəqilliyi prinsipi***

İkiqat vergitutma problemi ilə əlaqədar yaranan beynəlxalq münaqişələri aradan qaldırmaq və öz ölkəsində təsərrüfat fəaliyyəti üçün əlverişli mühit yaratmaq üçün vergi orqanlarına imkan verən üsullardan biri beynəlxalq təşkilatların dəstəklədiyi normativ kriterilərin tətbiq edilməsi hesab olunur. Bu sahədə müsbət amil ondan ibarətdir ki, İƏİT, BMT və AB arasında həm transfert qiymətlərin müəyyən edilməsi zamanı müəssisələr üçün, həm də onun reqlamentləşdirilməsi zamanı vergi yurisdiksiyaları üçün vahid qaydanın istifadə edilməsinin zəruriliyinə münasibətdə razılıq mövcuddur. Bu qayda müqavilə tərəflərinin müstəqilliyi prinsipidir. Tərəflərin müstəqilliyi prinsipinə əsaslanan qiymət dedikdə, bu cür, yaxud analoji əməliyyatlarda, eyni, yaxud analoji şəraitdə iştirak edən müstəqil tərəflər arasında razılaşdırılan bazar qiyməti başa düşülür. Vergilərdən yayınmaq məqsədilə transfert qiymətlərdən istifadəyə yol verməmək üçün əksər ölkələr elan olunmuş transfert qiymətlərini tərəflərin müstəqilliyi kriterisinə uyğun dəqiqləşdirmək üçün korrektə etmə hüququnu özündə saxlayırlar. Tərəflərin müstəqilliyi prinsipinin reallaşdırılması həm transmilli

şirkətlərin özləri üçün, həm də həmin şirkətlərin fəaliyyətini tənzimləyən vergi orqanları üçün çətin məsələ olmuşdur.

### ***5.4.3. Tərəflərin müstəqilliyi prinsipinə uyğun olaraq qiymətlərin müəyyən edilməsi üçün İqtisadi Əməkdaşlıq və İnkişaf Təşkilatının qaydaları***

ABŞ-da tətbiq olunan prosedurlara dəqiq riayət etməklə İƏİT tərəflərin müstəqilliyi prinsipinə uyğun olaraq qiymətlərin müəyyən edilməsinin dörd metodunu təsdiq etmişdir. Onlar aşağıdakılardır:

- 1) müqayisəli nəzarət olunmayan qiymət metodu;
- 2) sonrakı satış qiyməti metodu;
- 3) məsrəflər üstəgəl mənfəət sisteminə əsaslanan qiymət metodu;
- 4) məqbul hesab edilə bilən istənilən digər metod (dördüncü metodlar da adlandırılır).

*Müqayisəli nəzarət olunmayan qiymət metodu* (MNQM) müstəqil üçüncü tərəflə əməliyyatlarda həmin, yaxud analoji malın satışı, və ya alışının məlum müqayisəli nəzarət olunmayan qiymətlərin mövcudluğunu nəzərdə tutur. MNQM üzrə nəzərdə tutulan əməliyyatlara aid olan bazar şərtləri transfert qiymətlər üzrə real əməliyyatları xarakterizə edən şərtlərə analoji olmalıdır. Hətta əgər transmilli şirkətlər şirkət daxilində konkret ticarət əməliyyatı üçün müvafiq MNQM barədə təsəvvürlərə malik olarsa, onda qəbul edən tərəfin vergi orqanları transmilli şirkət və vergi orqanı arasında olan mövcud informasiya assimetriyası səbəbindən belə qiymətləri müəyyən etmək iqtidarında olmayacaqlar. MNQM-ə yaxın qiymətlərin olmaması zamanı vergi orqanlarında ilk baxışdan analoji görünən əməliyyatlar üçün müşahidə olunan təsadüfi qiymətlərdən istifadəyə həvəs yaranır. Bu cür yanaşma müxtəlif vergi yurisdiksiyaları üzrə transmilli şirkət daxilində mənfəətin bölüşdürülməsi zamanı ciddi təhriflərə gətirib çıxara bilər. Məsələn, transmilli şirkətin törəmə müəssisələri dövrü olaraq zərərlə işləyir. Belə situasiya, xüsusilə inkişaf etməkdə olan şirkətlər üçün xarakterikdir ki, bu da özünün bazar payının, yaxud bazar tələbinin azalması dövründə xammala icazə (çıxış) zamanətinin saxlanılmasının strateji məqsədləri ilə bağlıdır.

*Sonrakı satış qiyməti metodu* başlanğıc nöqtə kimi məhsulun müstəqil alıcıya təqdim edilməsi zamanı transmilli şirkətin hüduqlarından kənara çıxdığı zaman formalaşan qiyməti istifadə edir. Sonra isə bu qiymətdən məhsulu istehsal bölməsindən alan və onu asılı olmayan alıcıya yenidən satan şirkətin xarici qurumunun məsrəflərini və mənfəət normasını əks etdirən kəmiyyəti almaq üçün ticarət əlavəsi çıxılır. Alınan qalıq ilkin satış zamanı asılı olmayan tərəflər arasında əqddə istifadə olunan qiymət hesab edilir. Bu metod çox vaxt malları yenidən satan müəssisə tərəfindən mahiyyəti üzrə topdan ticarət müəssisəsi rolunda çıxış etməklə malın dəyərini əhəmiyyətli şəkildə artırmadığı hallarda tətbiq olunur. Qeyd olunan metoddan düzgün istifadə üçün topdan ticarətin asılı olmayan müəssisələrinin müqayisəli qiymətləri barədə məlumatların olması zəruridir.

*Məsrəflər üstəgəl mənfəət sisteminə əsaslanan qiymət metodu* konkret malın istehsalı zamanı istifadə olunan resursların alınmasına təchizatçının məsrəfləri barədə məlumatlara əsaslanır, hansı ki, bu xərclərə mənfəət də daxil olmaqla ticarət əlavəsi əlavə olunur. Sonrakı satış qiyməti metodu kimi bu metod da tələbi və iqtisadi tsikl şərtlərini nəzərə almır və bazarın konyunkturunu diqqətə almaq iqtidarında deyildir. Bundan əlavə, keçmiş dövrlər üzrə məsrəflərin rolu həddindən artıq şişirdilir. Bu yanaşma daha çox yalnız bir növdə məhsul, yaxud onun böyük olmayan çeşidi istehsal edildikdə, törəmə müəssisə subpodratçı funksiyasını yerinə yetirdikdə, yaxud konkret alıcının tələbatına xüsusi olaraq uyğunlaşdırılmış xüsusi məhsulun istehsalı zamanı törəmə müəssisənin məhsulunun qiymətləndirilməsi zamanı tətbiq olunur. Nəhayət, həmin metodun istifadəsi zamanı yaxşı nəticələrin əldə olunması üçün mənfəəti də özündə birləşdirən müvafiq əlavənin həcmi müəyyənləşdirmək və müvafiq istehsal məsrəflərini qiymətləndirmək lazım gəlir.

*Qiymətin müəyyən edilməsinin dördüncü metodları* müxtəlif məntiqi əsaslandırmaqlarla geniş spektrli metodikaları özündə birləşdirir. Bura o cümlədən, satış həcminə əsaslanan paylanma düsturlarına uyğun mənfəətin bölüşdürülməsi, yaxud törəmə müəssisəsi tərəfindən investisiya olunan kapitalla düşən gözlənilən, yaxud normal mənfəət prinsipini misal göstərmək olar.

Transmilli şirkətlər qəbul edən tərəfin vergi orqanının onlardan

gözlədiyi mənfəətin səviyyəsinin daxili qiymətləndirilməsi metodu kimi xüsusi transfert qiymətkoyma prosesində dördüncü metodlardan istifadəyə üz tuta bilirlər. Əgər iqtisadi konyunkturanın şərtlərindən asılı olmayaraq vergi orqanları sabit uçot mənfəətini gözləyirlərsə, onda transmilli şirkətlər qəbul edən tərəfin dövlət idarəetmə orqanları tərəfindən ola biləcək mənfəi təsirlərdən, yaxud tədqiqatlardan (istin- taq araşdırmalarından) yayınmaq üçün elə həmin nəticənin təmin olunması barədə məntiqə uyğun qərar qəbul edə biləcəklər.

Birinci üç metod maddi mallarla əməliyyatlar zamanı effektiv ola bilər. Lakin qeyri-maddi aktivlərdən, məsələn əqli mülkiyyətdən isti- fadəyə görə ödəmələr, yalnız ana şirkət tərəfindən göstərilə bilən ida- rəetmə xidmətlərinə və digər xidmətlərə görə qonorarlar ana şirkət tərəfindən əldə edildikdə, həmin metodlar çox vaxt fəaliyyət qabiliy- yətli olmurlar. Bundan əlavə, maddi mülkiyyət çox vaxt vacib qey- ri-maddi aktivləri də özündə birləşdirir, məsələn, qeyd edilməlidir ki, bütün avtomobillər eyni deyildir. Belə ki, onların bəziləri qeyri-maddi mülkiyyət elementləri ilə təchiz olunmuşlar.

#### ***5.4.4. Transfert qiymətlərdən sui-istifadə probleminin ciddiliyi***

İnkişaf etməkdə olan ölkələr üçün transfert qiymətkoyma proble- minin nə dərəcədə ciddi olduğunu nəzərdən keçirək. Beynəlxalq tica- rətin şirkətdaxili komponentinin artımı barədə statistik məlumatlar onu göstərir ki, son üç onillik ərzində çox güman ki, transfert qiymət- lərə əsaslanan ticarət əməliyyatlarının payı kəskin artmışdır. Bununla bağlı olaraq transfert qiymətlərlə manipulyasiya edilməsi imkanları genişlənmiş, bununla yanaşı isə yüksək vergi dərəcələri olan ölkələr- də dövlət gəlirlərinin səviyyəsinin azalması təhlükəsi yaranmışdır. Bununla paralel olaraq beynəlxalq ticarətdə daha bir vacib uzunmüd- dətli tendensiya - ticarət əməliyyatlarının məcmu həcmində xidmətlə- rin payının artımı - müşahidə edilmişdi. Ümumi ticarət axınlarında li- senziya ödəmələri və yığımları kimi belə qeyri-maddi təşkilediciləri- nin payının yüksəlməsi prosesi baş verdikcə, qiymətlərlə manipulya-

siya etmə hesabına vergidən yayınmanın miqyası da uyğun şəkildə artmışdır. Bu cür təşkiledicilər üçün müqayisəli nəzarət olunmayan qiymətləri müəyyən etmək çox çətindir, belə xidmətlərin harada reallaşmasını müəyyən etmək belə hətta çətindir. Ona görə də bu xidmətlərə qiymətlərin manipulyasiya edilməsi qlobal miqyasda vergidən yayınmanın daha geniş yayılmış üsullarından biri ola bilər.

Bununla yanaşı, transmilli şirkətlər tərəfindən inkişaf etməkdə olan ölkələrdə vergilərin ödənilməsindən yayınmaq məqsədi ilə transfert qiymətlərini müəyyən etmək hüququndan sui-istifadə hallarının olmaması ilə bağlı əsaslı arqumentlər gətirmək olar. Transmilli şirkətlər inkişaf etməkdə olan ölkələrdə transfert qiymətlərlə manipulyasiya praktikasından aşağıdakı səbəblərə görə imtina edə bilərlər:

1) inkişaf etməkdə olan ölkələrdə şirkətlərə tətbiq olunan verginin son dərəcəsi inkişaf etmiş ölkələrə nisbətən, bir qayda olaraq, aşağıdır;

2) ana şirkətin xarici vergi krediti sisteminin mövcud olduğu ölkədə rezident hesab edildiyi hallarda qəbul edən ölkədə ödənilən mənfəət vergisi şirkətin mənfəətinə repatriasiya edilmiş (qaytarılmış) mənfəətinə münasibətdə vergi öhdəliklərinin ödənilməsi üçün istifadə oluna bilər. Praktikada ABŞ və neft ixrac edən ölkələr də daxil olmaqla, neft sənayesində transfert qiymətdəyişmə siyasətinin tədqiqi göstərmişdir ki, ötən əsrin son onilliklərində sənayenin bu sektorunda transmilli şirkətlər transfert qiymətlərlə hər hansı bir əhəmiyyətli manipulyasiya aparmamışlar.

Lakin balanslaşdırılmış qiymətləndirmənin əldə olunması üçün belə optimist mənzərəni onunla əks olan bir sıra əhəmiyyətli düzəlişlər və əks arqumentlərlə tamamlamaq lazımdır. Birincisi, sadəlik deduktiv arqumentlər vergisiz zonaların rolunu nəzərə almır, hansı ki, bu zonalar minimum vergitutma rejimini, yaxud onun tamamilə olmamasını təmin etməklə transmilli şirkətlərin reallaşdırılmayan mənfəətini cəlb etməyə çalışır. Müəyyən bir ölkə ilə elə də bağlı olmayan transmilli şirkət beynəlxalq miqyasda vergidən yayınmanı asanlaşdırmaq üçün özünün baş ofisini belə zonalarda yerləşdirə bilər, bu zaman real nəzarət orqanı və investisiyaların mənbəyi tamamilə fərqli digər bir yerdə yerləşə bilər. Bundan əlavə, inkişaf etmiş ölkələrdə qərargaha malik olan transmilli şirkətlər kapital idxal edən ölkələrdə bölmə və filialların yaradılmasına ehtiyac duya bilərlər, ona görə ki, vergisiz zonalarda yerləşən digər tö-

rəmə müəssisələri vasitəsi ilə resurslar əldə edə bilsinlər. İkincisi, inkişaf etməkdə olan ölkələrdə şirkətlərin gəlirlərinə verginin son dərəcəsinin inkişaf etmiş ölkələrə nisbətən aşağı olması barədə fikirlər bir sıra Asiya və Afrika ölkələri üçün həqiqətə uyğun gəlmir. Məsələn, ötən əsrin 90-cı illərində bir sıra inkişaf etmiş ölkələrdə, o cümlədən Hindistan, Banqladeş, Malavi, Şri-Lanka və Zimbabvedə şirkətlərin mənfəətinə verginin dərəcəsi 40 faizdən yüksək olmuşdur. Nəhayət, transfert qiymətlərin müəyyənləşdirilməsi zamanı transmilli şirkətlər global vergitutma yükünün azalması ilə bağlı olmayan mülahizələri diqqətə ala bilirlər. Onlar valyuta nəzarəti tədbirlərini və mənfəətin repatriasiyasına digər məhdudiyyətləri ötür keçmək üçün istehsal resurslarına özlərinin qiymətlərini yüksəldə bilirlər. Onlar həmçinin qəbul edən ölkədə faktiki qazanılan iqtisadi rentanın həcmi gizlətməyə çalışırlar. Rentanın yüksək səviyyəsi filial əməkdaşlarının əməyinin ödənişinin yüksəlməsi barədə tələblərin və iqtisadi rentanın daha əhəmiyyətli hissəsinin vergiyə cəlb olunmasına imkan verən qəbul edən ölkənin vergi rejimində dəyişikliklərin edilməsi barədə siyasi tələblərin yaranmasına gətirib çıxara bilər.

Və sonuncu: başa düşmək vacibdir ki, transfert qiymətkoyma zamanı sui-istifadə halları inkişaf etmiş ölkələrdə vergi daxilolmalarının elə də əhəmiyyətli olmayan hissəsinə təsir göstərə bilər. Bununla yanaşı, əhəmiyyətli həcmdə xarici investisiyaların mövcud olduğu inkişaf etməkdə olan ölkələrdə bu cür sui-istifadə halları vergi daxilolmalarının çox əhəmiyyətli hissəsinə öz təsirini göstərəcəkdir.

#### ***5.4.5. Transfert qiymətlərin tənzimlənməsi sahəsində inkişaf etməkdə olan ölkələrin təcrübəsi***

Əksər inkişaf etmiş ölkələrin vergi orqanları transfert qiymətkoyma ilə bağlı problemlərin həllinə yaxşı yanaşmamışlar. Xüsusilə də, transmilli şirkətlər tərəfindən müəyyən edilən qiymətlərin yoxlanılması üçün asılı olmayan şəxslər arasındakı əməliyyatlarda təşəkkül tapan qiymətlərin müəyyənləşdirilməsi məqsədi ilə beynəlxalq təşkilatlar tərəfindən tövsiyə olunan metodologiyadan istifadə zamanı zə-

ruri olan texniki təcrübənin çatışmadığı hiss olunur [42]. Bir çox hallarda inkişaf etməkdə olan ölkələr transfert qiymətlərin korrektdə edilməsi zamanı ümumi qəbul edilmiş beynəlxalq praktikanı könülsüz tətbiq etmişlər. Əksər inkişaf etməkdə olan ölkələrin vergi qanunvericiliklərində asılı olmayan şəxslər arasında əməliyyatlarda formalaşan qiymətlə nəzarət olunmayan bazar qiymətləri arasında fərqliliklər öz əksini tapmır və həmçinin müqayisəli nəzarət olunmayan bazar qiymətləri barədə informasiyanın olmaması zamanı transfert qiymətlərinin müəyyən edilməsi qaydasından istifadə olunmur. Belə hallarda inzibati orqanlar çox vaxt qiymətlərin ixtiyari korrektdə edilməsinə üstünlük verir, yaxud istifadə etdikləri ümumi qəbul edilən beynəlxalq tövsiyələrdən fərqli metodları gizlətməyə çalışmaqla, məxfi danışıqların nəticəsi sayılan düzəlişləri daxil edirlər.

Bir sıra inkişaf etməkdə olan ölkələr həmin problemin tam həllini təmin etməyən xüsusi sadə qaydaları fəaliyyətə daxil etmişlər, lakin bu qaydalar problemin ayrı-ayrı aspektlərinin həllinə yönəldilmişdir. Belə yanaşmaya ticarət dövryyəsinə hesablanan alternativ minimum korporativ vergilər, təbii ehtiyatların hasilat həcmi əsasında müəyyən edilən lisenziya ödəmələrinin tətbiqi, həmçinin xaricdə yerləşən ana şirkətin xüsusi vəsait qoyuluşları üzrə lisenziya ödənişləri və faiz gəlirlərinə ödəmələr kimi çıxımlara yol verilməməsi və s. aid edilir.

Latın Amerikasının bir sıra ölkələrində istifadə olunan belə strategiyanın nümunəsi kimi texnoloji dəstəyə görə bir-birinə yaxın (qohum) xarici şirkətlərə ödənilən lisenziya ödəmələri üzrə çıxımlara yol verilməməsi, xarici ölkələrdəki məsrəflər üzrə çıxımlara məhdudiyyətin qoyulması və bir sıra fəaliyyət növləri üzrə ayrıca mühasibat və vergi uçotunun aparılması xüsusilə çətin olan sahələrdə fərqli qaydalardan istifadə praktikasının tətbiqi misal göstərilə bilər. Belə qaydalar dəyişkən uğurla tətbiq olunmuşdur. Lisenziya ödəmələri üzrə çıxımlara yol verilməməsi, yaxud məsrəflər üzrə çıxımlara məhdudiyyətin qoyulması effektiv olmamışdır, ona görə ki, transmilli şirkətlər əhəmiyyətli vergi öhdəliklərinin yaranmasına gətirib çıxarmayan qəbul edən ölkələrdən mənfəətin repatriasiyasının digər metodlarını axtarıb tapmışlar.



#### ***5.4.6. İnkişaf etməkdə olan ölkələrin iqtisadi siyasəti üçün nəticələr***

İnkişaf etməkdə olan ölkələrdə ilk növbədə tənzimlənmə siyasətinin işlənməsində birinci addım kimi vergitutma bazasının daralmasına yönəldilən transfert qiymətdəyişmə praktikasının müxtəlif növlərinə qarşı istiqamətlənmiş hüquqi sanksiyalarla təmin olunan tədbirlərin qəbul edilməsi məqsədmüvafiq hesab edilir. Belə tədbirlərin işlənməsi zamanı dövlət orqanları özlərinin milli qanunvericilik ənənələrini nəzərə alırlar. Transfert qiymətdəyişmə barədə qanunvericilik müddəalarının fəaliyyətə daxil edilməsi qəbul edən ölkənin dövlət orqanları tərəfindən qiymətlərlə manipulyasiya edilməsi praktikası ilə mübarizə aparmaq istəyini təsdiq edir ki, bu da öz növbəsində vergilərin ödənilməsindən yayınmağa çalışan şəxslər üçün xəbərdarlıq kimi çıxış edə bilər.

Əgər inkişaf etməkdə olan ölkələrin vergi orqanları müqayisəli nəzarət olunmayan qiymətlər barədə məlumat almaq iqtidarında deyildirlərsə, İƏİT-in tövsiyə etdiyi digər iki metoddan hansından istifadə edilməlidir - "sonrakı satış qiyməti" metodundan, yoxsa "məsrəflər üstəgəl mənfəət" metodundan? Prinsipcə, daha üstün variantın seçilməsi qeyri-maddi aktivlərin yerləşdiyi məkandan asılı olacaqdır. Lakin mümkündür ki, praktiki mülahizələr bir çox hallarda daha vacib rol oynamış olsun. Məsələn, inkişaf etməkdə olan ölkələrin vergi orqanlarının, bir qayda olaraq, yalnız törəmə müəssisəsinin sənədlərini yoxlamaq icazəsi olacaqdır. Əgər inkişaf etməkdə olan ölkədə yerləşən istehsalçı törəmə müəssisəsi özünün məhsulunu xaricdəki ana şirkətə təqdim edərsə, onda inkişaf etməkdə olan ölkənin müvafiq orqanları sonrakı satış qiyməti metodundan istifadə edə bilməyəcəkdir. Bununla yanaşı, inkişaf etməkdə olan ölkələr sonrakı satış qiyməti metodunun köməyi ilə transmilli şirkətlərin transfert qiymətlərinin korrektə edilməsində törəmə müəssisələr tərəfindən beynəlxalq birjalarda dövriyyədə olan eynicinsli məhsullar buraxıldığı hallarda müəyyən nailiyyətlər əldə etmişlər. Məlum birja qiymətinin ticarət əməliyyatından sonra şirkət daxilində bir sıra əlavə istehsal mərhələlərini keçən emal olunan mala aid edildiyi hallarda belə yanaşma bir qədər ehtiyatla tətbiq edilməlidir. Belə hallarda emal və daşıma ilə bağlı olan sonrakı mərhələlərdə əlavə dəyərin artımına düzəlişlərin aparılması zəruri olur. Aralıq mərhələlərdə əlavə dəyərin artımına zəruri düzəlişlərin



aparılması zamanı edilən səhvlər ciddi vergi təhriflərinin yaranmasına səbəb ola bilər və ölkədə istehsalın inkişafını stimullaşdıran amillərə mənfi təsir göstərəcəkdir.

Müxtəlif ölkələrin təcrübəsi göstərir ki, lisenziya ödəmələri və idarəetmə xidmətlərinə görə qonorarlar mənfəətin kapital ixrac edilən ölkələrə repatriasiyasının cəlbədicisi üsulu olmuşdur. Bir çox kapital idarə edən ölkələr əvvəldən müəyyən edilən prinsiplərə uyğun olaraq həm bu cür ödəmələr üzrə çıxılmalara, həm də bu kateqoriyalar üzrə vəsaitlərin faktiki repatriasiyasına məhdudiyyətlər tətbiq edirlər. Daha az sərt olan alternativ isə asılı olan tərəflər arasında lisenziya ödəmələrinə və ölkə hüduudlarından kənara edilən digər ödənişlərə verginin hesablanması yolu ilə tutulan daha mülayim dərəcələrin daxil edilməsi təşkil edir. Kəmiyyət məhdudiyyətləri və birbaşa qadağalar məlum vergisiz zonalarda yerləşən filiallara köçürülən ödəmələr halında özünü doğrulda bilər. Qeyd edək ki, İƏİT-in nümunəvi vergi sazişi xaricə ödənilən lisenziya ödəmələrinə tutulma yolu ilə alınan verginin müəyyən edilməməsini tövsiyə edir, lakin bu tövsiyə yalnız asılı olmayan tərəflər arasındakı əməliyyatlara aiddir.

Vergi orqanları məlum vergisiz zonalarda yerləşən qohum müəssisələrdən xidmətlərin alınması üzrə əqdləri yoxlamağa və saxta əməliyyatları aşkar etməyə çalışmalıdırlar. Onlar həmçinin vergi informasiyasının mübadiləsi və ya hətta onların ərazisində yerləşən daha vacib törəmə müəssisələrinin ana şirkətin olduğu ölkədə birgə vergi auditinin aparılması formasında beynəlxalq əməkdaşlıq imkanlarını öyrənməlidirlər. Bu istiqamətdə fəaliyyət vergi sazişlərinin mətninə informasiya mübadiləsi və əməkdaşlığın digər növləri barədə müddəaların əlavə edilməsi hesabına əhəmiyyətli şəkildə sadələşdirilə bilər.

Bir sıra ölkələr öz qanunvericiliklərinə ilkin şərtlərin müəyyən edilməsi barədə müddəaların daxil edilməsi haqqında qərar qəbul edə bilirlər. Belə variant bir çox transmilli şirkətlər üçün cəlbədicisi ola bilər, ona görə ki, bu onları qəbul edilən qərarların qəfləti əsaslandırılmayan dəyişikliklərdən, iflasa səbəb ola bilən məhkəmə araşdırmalarından və uzun müddət davam edən hərbi münaqişələrlə bağlı qeyri-müəyyənliklərdən azad edəcəkdir. İlkin şərtlərin müəyyən edilməsinin və razılığın əldə olunmasının mümkün olmadığı situasiyalarda qəbul edilən ölkələr beynəlxalq arbitrajın, məsələn, BMT tərəfindən təqdim olunan müxtəlif xidmətlərindən istifadə imkanlarına baxa bilərlər.

İdxal tariflərinin yüksək olması zamanı, yaxud müəssisənin idxalı üzrə satışdan vergi tutulduğu hallarda, transmilli şirkətlər idxal olunan malların hesab-faktura üzrə dəyərini azaltmaqla, minimuma endirməyə çalışırlar. Gömrük və vergi orqanları vergi nəzarəti sahəsində sıx əməkdaşlıq etməklə törəmə müəssisələrə ikili hesab-faktura sənədləşməsi imkanını verməməlidirlər. Belə ki, bu kimi hallarda gömrük sənədlərində malın azaldılmış qiyməti, vergi orqanlarına təqdim olunan sənədlərdə isə artırılmış qiymət göstərilir.

Tərəflərin müstəqilliyi kriterisinin tənqidçiləri onun praktiki tətbiqiliyi, xüsusilə də inkişaf etməkdə olan ölkələrdə onun tətbiqi zamanı yaranan münafişələrin həllinin kifayət qədər uzun prosedura malik olması, həmçinin onun ardıcıl tətbiqi yolunu tutan vergi orqanlarının xərclərinin yüksək səviyyədə olması ilə bağlı olan çatışmazlıqlarını qeyd edirlər. Alternativ kimi universal paylanma metodu təklif olunur, hansı ki, bunun əsasında transmilli şirkətlərin ümumdünya mənfəəti paylanma düsturu əsasında vergi yurisdiksiyaları arasında bölüşdürülür. Bu düsturlarda təşkiledicilər kimi filialların əmək haqqı fondu, yaxud əlavə dəyəri, aktivlərin balans dəyəri və satış həcmi nəzərə alın bilər. Belə bölüşdürücü yanaşmanın federasiya quruluşuna malik ölkələrdə dövlət səviyyəsində uğurla istifadə olunmasına baxmayaraq beynəlxalq əməliyyatlar üçün o yalnız And ölkələri tərəfindən istifadə edilmişdir. Əgər əmək haqqı fondu universal paylanma düsturunun əsas elementi kimi qəbul edilərsə, onda bu göstəricinin öz fəaliyyətini həm yüksək, həm də aşağı əmək haqqı səviyyəli ölkələrdə həyata keçirən müəssisənin qlobal mənfəətinin bölüşdürülməsi üçün tətbiq edilməsi aşağı səviyyəli ölkələr nöqtəyi-nəzərindən vergi yükünün ədalətli paylanmasını təmin etməyəcəkdir. Bununla yanaşı, yerli səviyyədə yaranan tərəflərin müstəqilliyi standart kriterisinin bölüşdürücü funksiya ilə əvəzlənməsi təşəbbüsləri hər şeydən əvvəl, müxtəlif yurisdiksiyalarda müxtəlif düsturların yaranmasına gətirib çıxaracaqdır.

Transfert qiymətqoymaya münasibətdə müasir beynəlxalq tövsiyələrin mövcud çatışmazlıqlarına baxmayaraq bu tövsiyələr çox güman ki, gələcəkdə də radikal şəkildə dəyişməyəcəkdir. Ona görə də özünün vergitutma bazasını beynəlxalq transfert qiymətləri ilə sui-istifadədən qorumaq istəyində olan inkişaf etməkdə olan ölkələr üçün daha effektiv strategiya transfert qiymətqoymanın beynəlxalq tövsiyələrə uyğun şəkildə tənzimlənməsi üçün zəruri vəsaitlərin ayrılması hesab edilir.

## **5.5. Törəmə şirkətlərin və bölmələrin vergiyə cəlb olunması**

### **5.5.1. Ümumi məlumat**

Xarici ölkələrdə qeydiyyatda olan müəssisələrin törəmə şirkətlərinin və bölmələrinin vergiyə cəlb olunmasının ümumi prinsipi kimi ölkələr gəlirlərin əldə edilməsi ilə yanaşı, kommersiya fəaliyyətinin müxtəlif təşkilati formalarına münasibətdə neytrallılığın təmin olunmasına təşəbbüsləri rəhbər tutmalıdırlar. Vergitutmanın bu sahəsindəki mürəkkəbliklər ölkədaxili vergi siyasətinin məqsədlərinin beynəlxalq vergi siyasətinin prinsipləri və xarici ölkələrin vergi rejimlərinin müdəcələri ilə uyğunlaşdırılmasında olan çətinliklər səbəbindən yarana bilər.

Əgər xarici ölkədə qeydiyyatda olan müəssisə qəbul edən ölkədə təsərrüfat əməliyyatlarını aparırsa, lakin orada şirkət kimi qeydiyyatdan keçmirsə, onda hesab edilir ki, o həmin ölkədə *bölmə* açmışdır. Bölmə yaratmaqla xarici müəssisə özünün bölməsinin borcları və digər hüquqi öhdəlikləri üzrə qeyri-məhdud məsuliyyət daşıyır. Bundan fərqli olaraq, əgər xaricdə qeydiyyatda olan müəssisə qəbul edən ölkədə öz fəaliyyətini hüquqi şəxs kimi qeydiyyatda alırsa, onda törəmə müəssisə yaranır. Bu halda məsuliyyət qəbul edən ölkədə törəmə müəssisənin aktivləri ilə məhdudlaşır. Daha vacib oxşar anlayış “daimi nümayəndəlik” anlayışı hesab edilir. Bu anlayış 5.1.4-cü paragrafda geniş şəkildə nəzərdən keçirilmişdir.

*Daimi nümayəndəlik* İƏİT-in nümunəvi vergi sazişinin 5-ci maddəsində müəssisənin kommersiya fəaliyyətinin tam, yaxud qismən həyata keçirdiyi kommersiya əməliyyatlarının aparılmasının daimi yeri

kimi müəyyən edilir. Bu anlayışa qəbul edən ölkədə xarici rezidentin bir sıra fəaliyyət növləri daxil edilmir, məsələn, broker, yaxud baş agent vasitəsilə bu ölkədə kommersiya əməliyyatlarının həyata keçirilməsi, həmçinin maddi dövriyyə vəsaitləri ehtiyatlarının agentə, yaxud alıcılara çatdırılması məqsədilə qəbul edən ölkədə saxlanması. Xarici şəxs kommersiya fəaliyyətinin daimi yerini əldə edən kimi, yaxud qəbul edən ölkənin rezident fiziki şəxslərini muzzdlu işə qəbul edən kimi hesab edilir ki, şirkət daimi nümayəndəlik açmışdır. Bir qayda olaraq, şirkətin gəlir gətirən fəaliyyəti o andan vergitutmaya cəlb olunur ki, həmin şirkət müəyyən vergi yurisdiksiyasında daimi nümayəndəlik yaratmış olsun. Bu qaydadan belə bir nəticə alınır: əgər xarici şəxs daimi nümayəndəliyin yaranmasına gətirib çıxaran fəaliyyətdə iştirak etməyibsə, onda bölmələrin vergitutma qaydaları həmin şəxslərə şamil edilmir.

Bir qayda olaraq, beynəlxalq konvensiyalarda və ikitərəfli müqavilələrdə aşağıdakı nöqteyi-nəzər ifadə olunur: o mənfəət daimi nümayəndəliyin mənfəəti hesab edilə bilər ki, həmin məbləğ onun baş müəssisəsi ilə aparılan əməliyyatlardan deyil, tərəflərin müstəqilliyi şəraitində tamamilə asılı olmayan müəssisə ilə aparılan əməliyyatlardan əldə edilmiş olsun. Belə müəssisənin mənfəətinin müəyyən edilməsi üçün ayrıca hesablar olmadıqda, vergi orqanları asılı olmayan tərəflər arasında aparılan analoji əməliyyatlar üzrə formalaşan qiymətlərdən istifadə edə bilərlər.

### ***5.5.2. Bölmə, yaxud törəmə müəssisə kimi fəaliyyət göstərən müəssisələrin üstünlükləri və çatışmazlıqları***

#### ***Vergilərlə bağlı olmayan mülahizələr***

Təsərrüfat fəaliyyətinin bölmə, yaxud törəmə müəssisə formasında aparılması barədə xarici şirkətin qərarına həm vergilərlə bağlı olan, həm də bağlı olmayan mülahizələr təsir göstərir. Vergitutma ilə bağlı olmayan amillər aşağıdakılar hesab edilə bilər: məsələn, xarici investordan fəaliyyətinin həyata keçirilməsi planlaşdırdığı sənaye sahəsi; investorun əldə etməyə çalışdığı maliyyə sabitliyi dərəcəsi; investorun yeri-

nə yetirməyə çalışdığı özünün beynəlxalq əməliyyatları barədə maliyyə informasiyasının məcburi təqdim etmə səviyyəsi; həmçinin qəbul edən ölkədəki əməliyyatlara investorun nəzarətinin arzu olunan səviyyəsi.

Banklar və digər maliyyə-kredit təşkilatları çox vaxt özlərinin xarici əməliyyatlarının törəmə şirkətlər vasitəsilə deyil, bölmələr vasitəsilə aparılmasına üstünlük verirlər və əksər hallarda qəbul edən ölkənin dövlət orqanlarının qərarlarına əsasən elə bu formanı seçməyə borcludurlar. Ana şirkətin bölmənin öhdəlikləri üzrə məsuliyyət daşıyacağı faktının özü qəbul edən ölkədə cavabdehliyi onun aktivləri ilə məhdudlaşdırılan törəmə müəssisələr vasitəsilə fəaliyyətə nisbətən müştərilərin daha yüksək inamına arxayın olmağa imkan verir.

### ***Təşkilati forma kimi bölmənin vergi üstünlükləri***

1. Bir çox ölkələrdə (ABŞ da daxil olmaqla) xarici bölmələrin əməliyyatlarından zərərlər ana şirkətin mənbə ölkəsində əməliyyatlarından əldə olunan gəlirlərdən dərhal çıxılır. Buradan alınır ki, əgər şirkət xarici bölmələrin vergilərə cəlb olunmasının hesablama prinsipi üzrə aparıldığı ölkədə qeydiyyatdadırsa və fəaliyyətinin ilk bir neçə ili ərzində zərərlər gözlənilərsə, onda bölmənin yaradılması kommersiya fəaliyyətinin təşkilinin daha faydalı forması olacaqdır. Əgər xarici əməliyyatlar sonradan mənfəətli olarsa, onda bölməni müstəqil hüquqi şəxsə çevirmək olar ki, bu da verginin təxirə salınmasının üstünlüklərindən istifadəyə imkan verəcəkdir.

2. Ənənəvi olaraq bölmənin gəliri, yaxud mənfəəti bir dəfə vergiyə cəlb olunur, ona görə də vergitutmadan sonra qalan bütün gəlir mənbədə vergi tutulmadan xaricdə yerləşən ana şirkətə köçürülə bilər. Belə sxem zamanı ölkəyə qaytarılan gəlirə dividend, yaxud faiz kimi baxılır. Lakin son illərdə bir çox inkişaf etmiş və inkişaf etməkdə olan ölkələr bölmələrin mənfəət vergisi kimi məlum vergitutma formasını daxil etmişlər. Bundan fərqli olaraq törəmə müəssisə vasitəsilə investisiya olunan kapitaldan mənfəət adətən iki dəfə vergiyə cəlb olunur: bir dəfə korporativ səviyyədə, ikinci dəfə isə tutulma yolu ilə dividendlər və faizlərin ödənilməsi zamanı. Əgər qəbul edən ölkədə şirkətin gəlirlərinə tətbiq olunan vergidən azad olmaq üçün şərti hesablama sistemi fəaliyyət göstərsə, onda bir sıra hallarda törəmə müəssisəsinə portfel investisiya qoyuluşlarını həyata keçirən səhmdarlar vergi kreditini ala

bilərlər, bəzi hallarda isə bu mümkün olmayacaqdır.

3. Mülkiyyət çox vaxt mənbə ölkəsində aktivlərin dəyərinin artımına vergilərin dərhal hesablanması situasiyasını yaratmamaqla bölmələrə verilə bilər. Belə mülkiyyətin xarici törəmə müəssisələrə verilməsi ona gətirib çıxarır ki, kapitalın dəyərinin artımı, onun səbəbindən asılı olmayaraq vergitutma obyektinə çevrilir.

### ***Təşkilati forma kimi bölmənin vergi çatışmazlıqları***

1. Transmilli şirkətlər qəbul edən ölkədəki ana şirkətin qeydiyyatda olduğu ölkəyə qaytarılmayan, öz rezidentlərinin məcmu qlobal gəlirləri vergiyə cəlb olunan yurisdiksiyalarda mənbə ölkəsində gəlirlərindən vergilərin tutulmasını təxirə sala bilməz. Bundan fərqli olaraq törəmə müəssisələr mənbə ölkəsi vergi yurisdiksiyasında qaytarılmayan gəlirlərə vergilərin ödənilməsinin təxirə salınması imkanına malikdir. Ötən əsrin 80-ci illərinin ikinci yarısında ABŞ-da mövcud olan xaricdə ödənilən vergilərə kredit sisteminə uyğun olaraq xarici törəmə müəssisəsinin qaytarılmayan gəlirlərinə vergilərin təxirə salınması üzrə imkanlar ABŞ-ın mənfəətli xarici əməliyyatlar aparan şirkətlərini xaricdə bölmələrin deyil, törəmə müəssisələrin yaradılmasını stimullaşdırmışdır. Bir şərtlə ki, qəbul edən ölkədə mənfəət vergisinin dərəcəsi şirkətin mənbə ölkəsindəki analoji dərəcəsinə nisbətən aşağıdır, vergi fərqi üçün mənbə ölkəsində təxirə salınma verilir ki, bu da müəssisənin qlobal vergi ağırlığının cari dəyərini aşağı salır (Xarici bölmələrin açılmasının bu çatışmazlığı ABŞ-da qeydiyyatda olan ana şirkətlər üçün daha vacib amil hesab edilmir). 1986-cı ilin vergi islahatlarından sonra xarici əməliyyatlara verginin orta dərəcəsi bir qayda olaraq ABŞ-ın daxilindəki analoji dərəcələrdən yüksək olmuşdur. Bununla bağlı olaraq ana şirkətlər dərhal istifadə oluna bilməyən “vergi cənnətləri” istisna olmaqla, “izafi” vergi kreditlərini əldə etmiş olurlar.

Kapital ixrac edən və beynəlxalq əməliyyatlardan gəlirlərin vergiyə cəlb olunmasında gəlirlərin mənbə prinsipinə üstünlük verən ölkələrdə qeydiyyatda duran müəssisələr daha tez-tez xarici bölmələr yaratmağa başlamışlar, belə ki, hazırda həm törəmə müəssisələrin, həm də bölmələrin qaytarılan gəlirləri əksər hallarda vergiyə cəlb olunmur.

2. Qəbul edən ölkələrin vergi yurisdiksiyaları çox vaxt zərərlərin keçmiş, yaxud gələcək dövrlərə keçirilməsinə münasibətdə bölmələr üçün daha güzəştli qaydalar müəyyən edirlər. Bir sıra yurisdiksiyaların vergi qanunvericiliklərində bölmələrin zərərlərinin keçirilməsinə dair xüsusi müddəalar nəzərdə tutulmamışdır.

3. Bölmələr üçün vergi tutulan bazadan çıxılmalarla bağlı məhdudiyyətlər törəmə müəssisələrə nisbətən daha ciddidir. Belə məhdudiyyətlər adətən transfert qiymətlərlə bağlı olan sui-istifadənin aradan qaldırılmasına cəhdlərlə əlaqədardır. Məsələn, İsveçrədə bölmə tərəfindən baş idarəyə ödənilən idarəetmə xərclərinin çıxılmasına yol verilmir, törəmə müəssisələr üçün isə bu məhdudiyyət yoxdur. Belə diskriminasiyaya yalnız o halda yol verilir ki, müxtəlif təşkilati forma-yə malik subyektlər üçün transfert qiymətlərlə bağlı sui-istifadə üçün eyni olmayan imkanların nümayiş etdirilməsi mümkün olsun.

### ***5.5.3. Bölmələrin mənfəətinə verginin əsaslandırılması***

Bir çox yurisdiksiyalarda xaricdə fəaliyyətdə olan bölmələr üçün bölmələrin mənfəət vergisi mövcuddur. Bu verginin məqsədi - bölmələrə və törəmə müəssisələrə münasibətdə daha yüksək neytrallılığın və ədalətliliyin əldə olunmasından və həmçinin vergi daxilolmalarının dəyərdən düşməsinin qarşısının alınmasından ibarətdir. Belə vergi olmadan bölmələrin mənfəətinin repatriasiyası törəmə müəssisələrinin dividendlərinin repatriasiyasından fərqli olaraq ana şirkətin vergi öhdəliklərinin yüksəlməsinə gətirib çıxarmır.

Bölmələrin sadə mənfəət vergisinin köməyi ilə xaricdən daxil olan dividendlərə tətbiq olunan verginin dərəcəsinə nisbətən analogi, yaxud daha aşağı dərəcə üzrə qəbul edən ölkədə xarici bölmələrin və törəmə müəssisələrin vergiyə cəlb olunmasında təxmini bərabərliyi əldə etmək mümkündür. Əgər bölmələrin mənfəət vergisi əldə olunduğu ildə, yaxud rübdə tutularsa, daha aşağı dərəcə əsaslandırılmış hesab edilir, eyni zamanda, dividendlərdən vergi yalnız səhmdarlara ödənilən vəsaitlərdən tutulma yolu ilə alınır. Həmin vergini daxil edən ölkə çox vaxt vergitutma formasını seçir, hansı ki, bu zaman böl-



məyə reinvestisiya olunan istənilən gəlir vergidən azad edilir. Belə yanaşma ABŞ-da 1986-cı ildə vergilər haqqında qanunda qəbul edilmişdir.

Bir sıra ekspertlər hesab edirlər ki, belə yanaşma zamanı vergi sisteminin formal daxili harmonizasiyası naminə inzibati sadəliyi qurban vermək olmaz. Məsələn, Kanadada məqsədi törəmə müəssisələrin və bölmələrin vergiyə cəlb olunmasında ciddi paritetin əldə olunması hesab edilən bölmələrin mənfəət vergisi standart mühasibat uçotunda analoqu olmayan anlayışları daxil edir. İnkişaf etməkdə olan ölkələr bu məsələnin rəşional həllinin axtarışında daha böyük sadəliklə bölmələrin sadə əlavə mənfəət vergisinin köməyi ilə təxmini pariteti əldə edə bilərlər. Məsələn, müəssisənin mənfəətinə 20 faizli mənfəət vergisinin, mənbədə tutulan bölüşdürülən dividendlərə 10 faizli verginin tətbiqi zamanı törəmə müəssisənin mənfəətinə ümumi vergi yükü 28 faiz təşkil edəcəkdir (əgər nəzərdə tutsaq ki, gəlirlər tam bölüşdürülür). Bu nümunə göstərir ki, bölmələr üçün əlavə 8 faizli mənfəət vergisinin daxil edilməsi münasib həll olardı. Bölmələrin mənfəətinə əlavə verginin dərəcəsi o qədər aşağı olmalıdır ki, vergilərin təxirə salınması üzrə törəmə müəssisələrin üstünlüklərini nəzərə almağa imkan vermiş olsun. Belə ki, bölmələrdən belə əlavə vergi dərhal tutulmur, eyni zamanda, mənbədə tutulan dividendlərdən vergi yalnız repatriasiya zamanı tutulur; bu zaman o da nəzərə alınır ki, törəmə müəssisələr bir qayda olaraq heç də özlərinin bütün mənfəətini repatriasiya etmir.

Xaricdə qeydiyyatda alınan daimi nümayəndəliklərə münasibətdə bölmələrin mənfəətinə verginin daxil edilməsi diskriminasiyanın yol-verilməzliyi barədə mövcud vergi sazişlərinin müddəalarını poza bilərlər. Belə hallarda fəaliyyətdə olan sazişlərə yenidən baxılmalıdır. Belə verginin daxil edilməsi həmçinin vergi tutulan bazadan çıxılmalı olan xarici tərəflərə faiz ödəmələrinin həcmnin məhdudlaşdırılmasının zəruriliyini gücləndirir.



#### **5.5.4. Aşağı səviyyəli kapitallaşma, yaxud gizli kapitallaşma hallarının aradan qaldırılması**

Törəmə müəssisələrin *aşağı dərəcəli kapitallaşması*, yaxud *gizli kapitallaşması* o hallarda mümkündür ki, investor xüsusi vəsaitlər hesabına maliyyələşmədən xarici borclar hesabına maliyyələşməyə keçid yolu ilə vergi stimullarına reaksiya verir. Bu xüsusilə o hallarda mümkün olur ki, borclar hesabına maliyyələşmə səhmdar kapitalın bir sıra xarakteristikalarına malik olur və şirkət kreditorlarına münasibətdə müstəqil olmur. Borcların xüsusi kapitalla yüksək nisbətinin gizli kapitallaşmanın sübutu kimi qəbul edilməməsinə baxmayaraq belə yüksək nisbət borclar hesabına həddindən artıq maliyyələşmə vasitəsilə vergi üstünlüklərinin əldə olunmasına yönəldilən söylərin əlaməti ola bilər. Bu tipli maliyyələşmə xarici sahiblikdə olan törəmə müəssisələrə imkan verir ki, rezident olmayan kreditorlara ödənilən faizlərin çıxılması vasitəsilə özünün vergi tutulan mənfəətini azaltsın. Bundan fərqli olaraq, əgər törəmə müəssisənin mənfəəti dividend formasında xaricə köçürülərsə, onda belə ödənişlərin törəmə müəssisələrinin vergi tutulan mənfəətinin hesablanması zamanı çıxılmasına yol verilmir. Bundan əlavə, digər bütün hallarda şirkətin mənfəəti sayılan məbləğlərin gəlir vergisinə cəlb olunmasından qaçmaq üçün aşağı səviyyəli kapitallaşma strategiyası ana şirkətə mənbə ölkəsində vergitutmadan yayınmağa, yaxud onun təxirə salınmasına imkan verəcəkdir.

Transmilli şirkətlər çox vaxt dividend və faizlərdən mənbədə tutulan vergilərə münasibətdə vergi sazişlərinin müddəalarındakı müxtəlifliklər hesabına özlərinin qlobal vergi yükünü aşağı salmaq üçün əlverişli sazişin seçilməsi və aşağı səviyyəli kapitallaşma qəbul etməklə istifadə edə bilərlər. Əlverişli sazişin seçilməsi o vaxt mümkün olur ki, ikidən artıq ölkənin sazişləri və vergi qanunvericiliyinin kombinasiyası əlverişli vergi mühitini yaradır və bundan həmin sazişin tərəfləri sayılmayan ölkələrin rezidentləri istifadə edə bilərlər. Məsələn, faiz ödəmələri bu cür sazişlərlə bağlı olan bir sıra ölkələrdə yerləşən bir, yaxud bir neçə holding şirkəti vasitəsilə aparıla bilər ki, bunun nəticəsində də investisiya gəlirləri gəlir mənbəyi ölkəsindən dərəcəsi yüksək olmayan, yaxud sıfır dərəcəli verginin mövcud olduğu ölkəyə köçürülə bilər.

Aşağı səviyyəli kapitallaşmaya, yaxud gizli kapitallaşmaya münasibətdə vergi normaları belə rəftarları məhdudlaşdırmağa istiqamətlənmişdir. Bu məqsəd üçün ölkələr üç ümumi yanaşmadan istifadə edirlər: 1) qohum şirkətlərin istənilən ssudaları üzrə faizlərin ödənilməsinə yönəldilən məbləğlərin vergi tutulan gəlirlərdən çıxılmasının ləğv edilməsi; 2) sui-istifadənin əleyhinə yönəldilən və tərəflərin müstəqilliyi prinsipinin tətbiqinə əsaslanan ümumi yanaşma; 3) kapital ilə borc arasında məqbul normativ nisbətin tətbiqinə əsaslanan yanaşma.

*Çıxılmaların ləğvi ilə bağlı olan yanaşma* əsaslandırılmayan diskriminasiya xarakterli sayılır. Belə ki, o digər kreditləşmə formaları ilə müqayisədə bir-birini kreditləşdirdiyinə görə qohum şirkətləri cəzalandırır. O həmçinin qohum şirkətin borcunun asılı olmayan şirkətin borcu kimi ört-basdır etmək yolu ilə vergidən yayınmaya şərait yaradır. Belə yayınmanı, xüsusilə də, məhdud inzibati imkanlara malik ölkələrdə, nəzərdə saxlamaq mürəkkəbdir.

*Sui-istifadə hallarının əleyhinə yönəldilmiş yanaşma* yalnız əməliyyatın növünü deyil, həm də kapital qoyuluşunun özünün xarakterinə görə borc, yaxud xüsusi vəsait olmasının müəyyən edilməsi məqsədi ilə onun bütün hallarının nəzərə alınmasına cəhd edir. Hər bir borc əməliyyatı borc alətlərinin şərtlərinin asılı münasibətdə olmayan tərəflərin razılaşacağıları şəkildə olmasının müəyyən edilməsi məqsədi ilə ayrıca tədqiq olunmalıdır.

*Fikse olunmuş nisbətə, yaxud kapitalın strukturuna əsaslanan yanaşma* çərçivəsində xarici kreditlərə ödənilən faizlərin bir hissəsi, əgər borcun və xüsusi kapitalın nisbəti müəyyən səviyyədən yüksək olarsa, vergi tutulan gəlirlərdən çıxılmaz. Çıxılmasına yol verilməyən faiz ödənişlərinin bu hissəsi şirkətin borclarının onun səhmdar kapitalına nisbətinin bu nisbət üçün müəyyən edilən səviyyədən artıq olan hissəsinə mütənasib şəkildə müəyyən edilir. Bütün kapitalın strukturunda xüsusi kapitalın payını hesablamaqla, əksər yurisdiksiyalar müəyyən edəcəklər ki, inzibati nöqtəyi-nəzərdən hər il şirkətin xüsusi kapitalının ədalətli bazar qiymətləndirilməsinin aparılması kifayət qədər mürəkkəbdir. Buna görə də, xüsusi kapitalın müəyyən edilməsi üçün məqbul alternativ kimi ilin əvvəlinə bölüşdürülməyən mənfəətin, il ərzində daxılolmaların və ödənilən kapitalın cəmi göstəricisi götürülə bilər. Lakin bu yanaşma yüksək inflyasiya tempi ölkələr üçün məqbul hesab edil-

mir. Fiksə olunmuş nisbət metodu universal şəkildə, yaxud yalnız asılı tərəflər arasında aparılan əməliyyatlara münasibətdə tətbiq edilə bilər. Bir sıra iqtisadçılar hesab edirlər ki, aşağı dərəcəli kapitallaşmaya münasibətdə məhdudiyyətlər yalnız vergilərdən mümkün aşkar yayınma hallarında deyil, həm də təmiz olmayan məqsədlərlə bağlı olmayan, lakin dividendlər formasında xaricə köçürülməli olan vəsaitlərin dəyişdirilməsinə gətirib çıxaran kapitalın strukturunda dəyişikliklərə münasibətdə tətbiq edilə bilər. Universal məhdudlaşdırıcı qaydalar vergilərdən azadolmalara yol verən və qəbul edən ölkələrdə vergi orqanlarına lazım olmayan diskresion səlahiyyətlərin verilməsini təmin edən qaydalara nisbətən daha effektiv olmalıdır.

Maliyyə nəzəriyyəsi və praktikası qeyd edir ki, borcların səhmdar kapitalına olan optimal yol verilə bilən nisbəti sənayenin müxtəlif sahələrində və müxtəlif şirkətlərdə eyni deyildir. Bu yanaşmanın istifadə olunduğu ölkələrdə bəzən maliyyə institutlarına çıxılma hüququnu verən borcların kapitala nisbətinin daha yüksək göstəricisinin olması icazə verilir, baxmayaraq ki, belə dəqiqləşdirmə əlavə inzibati çətinliklərlə bağlıdır.

Fiksə olunan nisbət metodu digər iki yanaşmaya nisbətən aşağı səviyyəli kapitallaşma ilə mübarizə aparan inkişaf etməkdə olan ölkələr üçün daha məqbul vergi aləti hesab edilir. Belə ki, bu metoddan istifadə zamanı vergi məbləğlərinin hesablanması üçün zəruri olan resursların həcmi kimi inzibati hərəkətlərin sərbəstliyi də məhduddur.

Son dövrlərdə yüksək inflyasiya səviyyəsinə malik olan keçid iqtisadiyyatlı ölkələr üçün dördüncü alternativ təklif olunmuşdur. Bu yanaşmaya uyğun olaraq faiz ödənişlərinin çıxılması faizlərin ödənilməsi üzrə xərclərin məbləği də daxil olmaqla, vergi tutulmalı olan gəlirin müəyyən faizi ilə məhdudlaşdırılır. Maliyyə institutlarının fəaliyyətinə mənfi təsirin göstərilməsi üçün bu qaydanın variantlarından biri bütün hesablanan faiz məbləğlərinin (faiz gəlirinin ümumi məbləği-nədək) çıxılması imkanını nəzərdə tutur. Belə yanaşmanın məqsədi ondan ibarətdir ki, öz gəlirlərini gizlətmək istəyən həm xarici, həm də yerli şirkətlərə maneçilik törədilsin. Bu metod fiksə olunan nisbət metoduna nisbətən daha üstünlük təşkil edir. Belə ki, xüsusi kapitalın mühasibat uçotu sistemi inflyasiyanın ədalətli bazar dəyərində yaratdığı dəyişikliklərə uyğun asanlıqla modifikasiya oluna bilmir.

## ƏDƏBİYYAT

### *Azərbaycan dilində*

1. Azərbaycan Respublikasının Konstitusiyası.
2. Azərbaycan Respublikasının Vergi Məcəlləsi, Bakı, CBS nəşriyyatı, 2011.
3. Azərbaycan Respublikasının Gömrük Məcəlləsi.
4. Azərbaycan Respublikasının Mülki Məcəlləsi.
5. Azərbaycan Respublikasının Milli Mühəsibat Uçotu Standartları. Bakı, Hüquq ədəbiyyatı, 2008.
6. Azərbaycanın vergi jurnalı. 2003-2011-ci illər.
7. “Azərbaycan iqtisadiyyatında keçid dövrünün başa çatması. Milli inkişaf modelinin formalaşması problemləri” Respublika elmi-praktik konfransının materialları. Bakı, 2010.
8. Bağirov D.A. Vergi nəzarəti. Bakı, Təfəkkür, 2001.
9. İqtisadi nəzəriyyə. Q.P. Juravlyovun ümumi redaktəsi ilə (Azərbaycan dilində). “Daşkov və K” nəşriyyat-ticarət korporasiyası, Moskva, 2008.
10. Kəlbəyev Y.A. Fiskal siyasət və milli iqtisadiyyatın tənzimlənməsi problemləri (monoqrafiya). Bakı, Elm, 2005.
11. Kəlbəyev Y.A., Hübətov T.M. Vergilərin hesablanmasına dair praktikum. Bakı, CBS Poligraphic production, 2008.
12. Kəlbəyev Y.A., Məhərrəmov R.B., Rzayev P.Q. Xarici ölkələrin vergi sistemi. Bakı, İqtisad Universiteti, 2011.
13. Məmmədov F.Ə., Musayev A.F., Sadıqov M.M., Rzayev Z.H., Kəlbəyev Y.A. Vergitutmanın nəzəri və metodoloji əsasları. Bakı, CBS poligraphic production, 2001.
14. Məmmədov F.Ə., Musayev A.F., Sadıqov M.M., Kəlbəyev Y.A., Rzayev Z.H. Vergilər və vergitutma, II nəşr. Bakı, CBS Poligraphic production, 2010.
15. Musayev A.F., Kəlbəyev Y.A., Hüseynov A.A. Azərbaycan Respublikasının vergi xidməti: islahatlar və nəticələr. Bakı, “Təfəkkür” NPM, 2001.
16. Musayev A.F. Vergi siyasətinin iqtisadi problemləri. Bakı, 2004.

17. Müstəqil Azərbaycanın vergi sistemi - 20 il (1991-2011). Bakı, 2011.
18. Rzayev İ.M. Beynəlxalq vergitutmada offşor mexanizmlərin tətbiqi. Bakı, İqtisad Universiteti, 2008.
19. Rzayev Z.H., Xəlilov Ş.İ. İqtisadi tərəqqi və vergi siyasəti. Bakı, Çarşıoğlu, 2008.
20. Rzayev Z.H. Vergilərin planlaşdırılması və proqnozlaşdırılması. Bakı, İqtisad Universiteti, 2011
21. Rzayev Z.H.. Vergi menecmenti. Bakı, CBS Poligraphic production, 2007.
22. Sadıqov M.M. Azərbaycan Respublikasının maliyyə potensialının formalaşması problemləri. Bakı, 2001.
23. Səmədzadə Z.Ə. Çin qlobal dünya iqtisadiyatında. Bakı, 2009.

***Rus dilində***

24. Бобоев М., Кашин В. Налоговая политика России на современном этапе // Вопросы экономики. - 2002, № 7.
25. Борисов А.Б. Большой экономический словарь. М., 2007.
26. Волкова Е.С. Расчет налогового времени в современных российских условиях /Налоговой вестник, 2002, № 12
27. Дернберг Р.Л. Международное налогообложение. Пер. с англ. М., 1997.
28. Заяц Н.Е. Теория налогов. Минск: - 2002.
29. Злобина Л.А., Стажкова М.М. Практика оптимизации налоговой нагрузки экономического субъекта. - М., 2003
30. Кирова Е.А. Методология определения налоговой нагрузки на хозяйствующие субъекты / Финансы . - 1998, - № 9
31. Кугаенко А.А., Белянин М.П. Теория налогообложения. Москва, Вузовская книга, 1999.
32. Курс экономической теории. Под общей редакцией проф. М.Н.Чепурина и проф. Киселевой Е.А. Киров: Издательства "АСА", 2007.
33. Лазутина Д.В. Налоговая нагрузка и методы его расчета. Тюмен, 2005.

34. Литвин М.И. Налоговая нагрузка и экономического интересы предприятия / Финансы. - 1998, - № 5
35. Магеррамов Р.Б. Проблемы формирования и развития налоговой системы Азербайджана (монография). Баку, Марс Принт, 2011.
36. Майбуров И.А. Налоги и налогообложение. М., 2007.
37. Мусаев А.Ф., Садыгов М.М., Магеррамов Р.Б., Салаев Р.А. Налоги и налогообложение в Азербайджане (учебник). Баку, Елм, 2005.
38. Налоговая политика России: проблемы и перспективы. Под ред. И.В.Горского, М., 2003.
39. Налоговая реформа в России: проблемы и решения: [в двух томах]. Авторский коллектив. М.: ИЭПП, 2003.
40. Пансков В.Г. Налоги и налоговая система Российской Федерации. Москва, 2006.
41. Паскачев А.Б. Налоговый потенциал экономики России. М., 2003.
42. Пособие по налоговой политике. Под редакцией Партасарати Шома. Вашингтон: Международный Валютный Фонд, 1995.
43. Русакова И.Г., Кашина В.А. Налоги и налогообложение. М.: Финансы: ЮНИТИ, 1998.
44. Садыгов М.М., Зейналов В.З., Садыгова Г.М. Рыночная экономика: финансы и налоги. Баку, 2001.
45. Сердюков А.Э., Вылкова Е.С., Тарасевич А.Л. Налоги и налогообложение. Санкт Петербург, 2005.
46. Смит А. Исследование о природе и причинах богатства народов. Москва, 1962.
47. Соколов А.А. Теория налогов. М., 2003.
48. Трошин А.В. Сравнительный анализ методик определения налоговой нагрузки на предприятия / Финансы. - 2000, - № 5.
49. Тургенев Н.И. Опыт теории налогов. Москва, Гос. соц.-экон. из-во, 1937.
50. Хайек Ф. Пагубная самонадеянность. М., 1992.

51. Ходов Л.Г. Налоги и налоговое регулирование экономики: Учебное пособие. М.: ТЕИС, 2003.
52. Цыгичко А.Н. Нормализация налоговой нагрузки. М., 2002.
53. Шмелев К. Теория финансов и государственные бюджеты. Казань, 1924.
54. Янжул И.И. Основные начала финансовой науки: Учение о государственных доходах. М., 2002.
55. Якобсон Л.И. Экономика общественного сектора. М., 1996.

*İngilis dilində*

56. Harberger A.C. "The incidence of the Corporation Income Tax", Journal of Politikal Economy. Vol.70 (June, 1962).
57. Villig R.D. "Consumer's Surplus Without Apologi", American Ekonomik Review, Vol.66 (September 1976).
58. Nozick Robert. Anarchy, State and Utopia (New York: Basic Books, 1974)
59. Atkinson Anthony. Social Justice and Public Policy (Cambridge: MIT Press, 1983).
60. Auerbach A.J. Dynamic Fiscal polisy (London: Cambridge University Press, 1987).
61. Musgrave Richard A. and Tun Thin. "Income Tax Progression, 1929-48", Journal of Politikal Economy, Vol. 56 (February-December 1948), pp. 498-515.
62. Kakwani N.C. "Measurement of Tax Progressivity: An International Comparison", Ekonomik Journal, Vol. 87 (March 1976), pp. 71-80.