

UOT 336.564.2:336.221 (479.24)

Vergi güzəştlərinin səmərəliliyinin qiymətləndirilməsinin nəzəri-praktiki məsələləri



Seyfullayev İlqar Zülfüqar oğlu*
iqtisad elmləri üzrə fəlsəfə doktoru, dosent

Xülasə

Tədqiqatın məqsədi – vergi güzəştlərinin səmərəliliyinin qiymətləndirilməsinin bəzi nəzəri və praktiki cəhətlərinin tədqiqi.

Tədqiqatın metodologiyası – empirik təhlil və sintez.

Tədqiqatın nəticələri – vergi güzəşti anlayışının mahiyyəti dəqiqləşdirilmiş, iqtisadi artımı stimullaşdıran vergi güzəştlərindən istifadə üzrə informasiya sisteminin yaradılması barədə təkliflər verilmişdir.

Tədqiqatın məhdudiyyətləri – vergi güzəştlərindən istifadənin nəticələri üzrə informasiya bazasının məhdudluğu.

Tədqiqatın praktiki əhəmiyyəti – vergi güzəştlərinin qiymətləndirilməsi metodikalarının işlənməsində, bu istiqamətdə sistemli informasiya bazasının yaradılmasında və vergi tənzimlənməsi tədbirlərinin məqsədyönlülüyünün, ünvanlılığının, hesabatlılığının və səmərəliliyinin daha yaxşı təmin olunmasında elmi mənbə kimi istifadə imkanlığı.

Tədqiqatın orijinallığı və elmi yeniliyi – vergi güzəşti anlayışının mahiyyətinə hüquqi, maliyyə və iqtisadi cəhətlərdən yanaşmaqla vergi güzəştlərinin səmərəlilik problemi tədqiq olunmuşdur.

Açar sözlər: *vergi güzəşti, vergi tənzimlənməsi, vergi siyasəti*

* Vergilər Nazirliyinin Tədris Mərkəzi. AZ 5600. Şamaxı rayonu, Nağaraxana kəndi.
s-ilgar@mail.ru

1. Giriş

Vergi güzəştləri vergi siyasətinin hal-hazırkı dövrdə ən çox müzakirə olunan mövzularından biridir. Vergi qanunvericiliyi ilə təsbit olunmuş vergi güzəştlərinin iqtisadi cəhətdən əsaslandırılması və bu güzəştlərin səmərəliliyinin qiymətləndirilməsi üçün metodikaların və ya meyarların qeyri-müəyyənliyi bu güzəştlərin məqsədəuyğunluğu, azlığı və ya çoxluğu barədə sualların cavablandırılmasında müəyyən çətinliklər yaradır. Vergi güzəştlərinin səmərəliliyinin araşdırılması və bu güzəştlərdən səmərəli istifadənin monitorinqi kimi mühüm məsələlərin tədqiqi ölkəmizdə aparılmaqda olan uğurlu iqtisadi siyasətin, xüsusilə vergi siyasətinin aktual məsələlərindən biri kimi qəbul oluna bilər.

Bu baxımdan vergi güzəştlərinin səmərəliliyinin qiymətləndirilməsinin bəzi nəzəri və praktiki məsələlərinin tədqiqi məqalənin məqsədi kimi qəbul olunmuşdur. Sözügedən məqsədə nail olmaq üçün vergi güzəştlərinin mahiyyətinin hüquqi və iqtisadi baxımdan dəqiqləşdirilməsi, onların səmərəliliyinin empirik təhlili və müvafiq informasiya sisteminin əsas elementlərinin müəyyənləşdirilməsi kimi vəzifələr qarşıya qoyulmuşdur.

2. “Vergi güzəşti” anlayışının mahiyyəti

Belə tədqiqatın aparılması üçün ilk növbədə “vergi güzəşti” anlayışının mahiyyətinin müəyyən edilməsi mühüm əhəmiyyət kəsb edir. Nə vergi qanunvericiliyində, nə də elmi tədqiqatlarda “vergi güzəşti” anlayışının dəqiq mahiyyəti göstərilir. Vergi Məcəlləsinin “Vergilərin müəyyən edilməsinin əsas şərtləri” adlanan 12-ci maddəsində qeyd olunur ki, vergi müəyyən edildikdə, Vergi Məcəlləsi ilə nəzərdə tutulan əsaslarla vergi güzəştləri nəzərdə tutula bilər. Qeyd etmək lazımdır ki, Vergi Məcəlləsində vergi, vergitutma obyektı və vergitutma bazası kimi anlayışlardan fərqli olaraq vergi güzəşti anlayışının mahiyyəti verilməmişdir.

Vergi Məcəlləsinin xüsusi hissəsinə baxdıqda isə burada “vergi güzəşti” anlayışından çox az istifadə olunduğunu görürük. Belə ki, fiziki şəxslərin gəlir vergisində “gəlir vergisindən azadolmalar və güzəştlər” (102-ci maddə), hüquqi şəxslərin mənfəət vergisi üçün “azadolmalar və güzəştlər” (106-cı maddə), ƏDV üçün “vergi ödəməkdən azad edilmə” (164-cü maddə) və “verginin sıfır dərəcə ilə tutulması” (165-ci maddə), aksizlər üçün “azadolmalar” (188-ci maddə), əmlak vergisi üzrə “vergi güzəştləri və azadolmalar” (199-cü maddə), torpaq vergisində “vergi güzəştləri” (207-ci maddə) kimi maddələr vardır. Bu hissədə torpaq vergisi istisna olmaqla digər vergi növlərində “vergi güzəşti” anlayışı ilə yanaşı vergidən azadolmalar, aşağı vergi dərəcəsinin tətbiqi, vergitutma bazasından çıxılması üçün məhdudlaşdırılan və ya məhdudlaşdırılmayan məbləğlərin müəyyən olunması və mahiyyətcə güzəşt xarakteri daşıyan digər maddələrdən də istifadə olunur.

Torpaq vergisi üzrə “vergi güzəştləri” maddəsinin mahiyyətinə baxdıqda, burada da torpaq vergisinə cəlb olunmayan torpaqların göstərilməsini - yəni bu torpaqların vergidən azad olunmasını görürük.

Vergi Məcəlləsinin “Gəlir vergisindən azadolmalar və güzəştlər” adlanan 102-ci maddəsinin 1-ci bəndində fiziki şəxslərin gəlir vergisindən azad olunan gəlirləri, 2-ci, 3-cü, 4-cü bəndlərində fiziki şəxsin hər hansı muzzdu işdən vergi tutulmalı olan aylıq gəlirinin azaldılan hissələri və 5-ci bəndində himayəsində azı üç nəfər olan ər və ya arvadın birinin vergi tutulmalı olan aylıq gəlirinin azaldılan hissələri kimi güzəştlər nəzərdə tutulur.

Vergi Məcəlləsinin “Azadolmalar və güzəştlər” adlanan 106-cı maddəsinin 1-ci bəndində vergidən azad edilən gəlirlər, 2-ci bəndində isə mənfəət vergisinin dərəcəsinin 50% azaldılması nəzərdə tutulan müəssisələrin əlamətləri göstərilmişdir. Məcəllənin hüquqi şəxslərin mənfəət və fiziki şəxslərin gəlir vergisinə aid olan X fəslində müəssisə və sahibkarların xərcləri vergitutma məqsədləri üçün üç qrupa bölünür:

- gəlirdən çıxılmayan xərclər;
- gəlirdən çıxılması məhdudlaşdırılan xərclər;
- gəlirdən çıxılan xərclər.

Amortizasiya ayırmaları və əsas vəsaitlərin təmiri xərclərinin gəlirdən çıxılması məhdudlaşdırılan xərclərə aid edilir və Məcəllənin 114 və 115-ci maddələrində təsbit olunmuş normalarla hesablanır. Sözügedən xərclər mənfəət və gəlir vergisinin bazasını azaltmaqla verginin məbləğini və beləliklə büdcə daxilolmalarını azaldır. Təsbit olunmuş normalar miqyasından, əsas vəsaitlərinin miqdarından, hansı sahəyə mənsub olmasından asılı olmayaraq bütün vergi ödəyicilərinə eyni dərəcədə şamil olunur. Aydındır ki, bu normalar istehsal şəraitindən, iqtisadi mövqeyindən, rəqabət mühitindən, risk səviyyəsindən və strategiyasından asılı olaraq bəzi ödəyicilər üçün çox yüksək, digərləri üçün normal və ya aşağı ola bilər. Bu zaman müəyyən ödəyicilər qrupu vergitutma məsələlərində digərlərinə nisbətən üstün mövqə əldə etmiş olurlar.

Gəlir və mənfəət vergiləri ilə bağlı daha bir müddəaya - “Zərərin keçirilməsi” (121-ci maddə)- diqqət yetirsək burada da, vergi ilini zərərlə başa vuran vergi ödəyicisinə müəyyən müddət ərzində (*hüquqi şəxslər üçün 5 il, fiziki şəxslər üçün 3 il*) vergitutma bazasının qanunvericiliyə müvafiq qaydada müəyyən edilmiş zərərin məbləği qədər azaldılması hüququnun verildiyini görürük. Bu hüququ vergi ödəyicisini dəstəkləyən vergi güzəşti kimi qəbul etmək olarmı?

Vergi Məcəlləsinin 122-ci maddəsinə görə rezident müəssisə tərəfindən fiziki və hüquqi şəxslərə ödənilən dividend (*hüquqi şəxsin öz təsisçilərinin (payçıların) və yaxud səhmdarlarının xeyrinə xalis mənfəətinin bölüşdürülməsi ilə bağlı pul və ya digər ödəmələr şəklində etdiyi ödəniş*) ödəmə mənbəyində 10% dərəcə ilə vergitutmaya cəlb olunur. 123-cü maddədə isə faiz gəlirlərindən (*borc öhdəlikləri ilə bağlı*

olan hər hansı ödəmə, o cümlədən kreditlərin (ssudaların) və ya depozitlərin (hesabların) verilməsi üçün ödəmə) verginin 10%-lik dərəcə ilə tutulması təsbit olunmuşdur.

Həmin şəxslərin daşınan və daşınmaz əmlakın icarəyə verilməsindən və royaltidən gəlirləri isə 14%-lə vergitutmaya cəlb olunur.

İstehsal prosesi ilə bilavasitə bağlı olmayan belə gəlirlərin fərqli formada və dərəcələrlə vergitutmaya cəlb edilməsinin məqsədi nə ola bilər? Məntiqli düşüncə dividend və faizlərin icarə və royaltidən gəlirlərdən, xüsusilə muzdlu işdən gəlirlərdən aşağı dərəcələrlə vergitutmaya cəlb olunmasını əhalinin, fiziki və hüquqi şəxslərin investisiya fəallığının dəstəklənməsi üçün edildiyini təsdiq edə bilər. Əhalinin əmanətləri üzrə ödənilən faizlərin, habelə investisiya qiymətli kağızları üzrə dividend və faizlərdən gəlir vergisindən azad edilməsi barədə 2002-ci ilin yanvarın 1-dən qüvvəyə minmiş 23 oktyabr 2001-ci il tarixli Azərbaycan Respublikasının Qanunu əhalinin gəlirlərinin investisiya fəaliyyətinə cəlb edilməsinin stimullaşdırılması məqsədilə tətbiq olunan vergi güzəşti kimi qəbul oluna bilər.

Bununla yanaşı, Vergi Məcəlləsində icarə məsələlərinə xüsusi yanaşma var. Belə ki, icarənin növlərindən biri olan maliyyə lizinqindən gəlirlər vergitutmaya fərqli formada cəlb olunur (*VM-nin 140-cı maddəsi*) və belə icarədən gəlirlərdən ssuda faizləri kimi 10%-lə vergi tutulur. Hələ XVIII əsrdə A.Smit hesab edirdi ki, mənfəət əldə edilməsi məqsədi üçün istifadə olunan əmlak öz sahibi üçün kapital hesab olunsada, ictimai mənada onların hamısını kapital kimi qəbul etmək olmaz. O, evin icarəyə verilməsi nümunəsində göstərirdi ki, sahibinə gəlir gətirən və sahibi üçün kapital funksiyasını yerinə yetirən ev cəmiyyət üçün gəlir yarada bilməz və kapital funksiyasını icra edə bilməz. Əlavə dəyəri yaratmayan belə prosesdə milli sərvətin artımı deyil, yalnız təkrar bölgüsü baş verir. A.Smitə görə kapitalın ikili xarakteri var, yəni fərd üçün kapital ola bilən predmetlər cəmiyyət üçün kapital kimi qəbul olunmaya bilər. Kapitalın prinsipial fərqi onun milli sərvətin artırılması üçün istifadə oluna bilməsindədir [1].

Məlumdur ki, maliyyə lizinqi əsasən avadanlıqların, dəzgahların, maşınların, qurğuların və digər belə məhsuldar əmək alətlərinin icarəyə götürülməsi zamanı tətbiq olunan icarə formasıdır. Vergi Məcəlləsinin əmlakın icarəsinin maliyyə lizinqi hesab olunması üçün düşünülmüş şərtlər müəyyən edilmişdir ki, bu şərtlərlə yalnız məhsuldar əmlakı icarəyə götürmək sərfəli ola bilər. Deməli, Vergi Məcəlləsində əmlakın icarəsindən gəlirlərə bu iqtisadi fəaliyyət növünün cəmiyyət üçün faydalılığı - milli məhsulun artımı - baxımından yanaşılmış və məhsuldar icarə münasibətləri üçün aşağı vergi dərəcəsi təyin etməklə daha əlverişli şərait yaradılmışdır.

Vergi Məcəlləsinin 125-ci maddəsində qeyri-rezidentin xərclər çıxılmadan ödəmə mənbəyində vergi tutulan gəlirləri göstərilmişdir. Rezident şəxslər və qeyri-rezidentlərin daimi nümayəndəlikləri belə gəlirləri ümumi gəlirlərinə daxil edərək vergini ümumi xərcləri çıxmaqla adi qaydada hesablamaq və ödəmək hüququna ma-

likdirlər. Deməli, rezident müəssisələr və qeyri-rezidentlərin daimi nümayəndəlikləri qeyri-rezidentlərlə müqayisədə bu maddədə göstərilən əməliyyatlardan gəlirlər üzrə vergitutmada müəyyən üstünlüyə malikdirlər. Bu hüququ necə qəbul etmək olar: vergi güzəşti kimi, yoxsa qeyri-rezidentlərdən vergitutmanın asanlaşdırılması üçün nəzərdə tutulan mexanizm kimi?

Vergi Məcəlləsinin “Azadolmalar və güzəştlər” (106-cı maddə) adlanan maddəsində göstərilməyən, lakin digər maddələrdə vergi güzəştinin mahiyyətinə uyğun gələn və vergi ödəyicilərinin müəyyən qrupuna verilən belə üstünlükləri “vergi güzəşti” hesab etmək olarmı?

Vergi Məcəlləsinin 164-cü maddəsində malların təqdim edilməsi, işlərin görülməsi, xidmətlərin göstərilməsi idxalın əlavə dəyər vergisindən azad edilən növləri göstərilir. 165-ci maddədə isə sıfır dərəcə ilə vergiyə cəlb olunan əməliyyatlar təsbit olunmuşdur. Əlavə dəyər vergisi üçün “azadolma” və “sıfır dərəcə” vergi ödəyiciləri üçün fərqli əhəmiyyətə malikdir. Belə ki, “sıfır dərəcə”li vergi ödəyiciləri ƏDV-nin əvəzləşdirmə mexanizmindən istifadə etmək hüququna malik olur, azad olunan ödəyicilər isə belə hüquqdan məhrum olunurlar.

Azərbaycanın vergi sistemində iqtisadiyyatın vergi yükünün azaldılması, vergi dərəcələrinin aşağı salınması istiqamətində əsaslı addımlar atılmışdır. Belə ki, hüquqi şəxslərin mənfəət vergisinin dərəcəsi 1992-ci ildəki 35%-lik səviyyədən hazırkı 20%-ə qədər, ƏDV üzrə 28%-lik səviyyədən indiki 18%-dək azaldılması günümüzün reallıqlarından biridir. Vergi növlərinin sayı 13-dən (*qüvvədə olan Vergi Məcəlləsi qəbul olunanadək mövcud olan vergilərin sayı*) 9-a qədər azaldılmışdır. Hal-hazırda tətbiq olunan hər bir vergi növü üzrə belə yüngülləşdirici faktları göstərmək olar. İqtisadi subyektlərin vergi yükünün belə üsullarla azaldılması vergi güzəşti hesab oluna bilərmi?

Göründüyü kimi, “vergi güzəşti” anlayışının Vergi Məcəlləsində istifadəsi müəyyən transformasiyaya uğrayır və hüquqi baxımdan cavablandırılması çətin olan suallar doğurur. Qonşu ölkələrin Vergi Məcəllələrində isə fərqli yanaşmalar mövcuddur. Nümunə üçün, Rusiya Federasiyasının Vergi Məcəlləsinin 56-cı maddəsinə görə vergi güzəşti vergi və yığımların ödəyicilərinə başqalarına nisbətən qanunvericiliklə üstünlüyün verilməsi kimi qəbul olunur və burada üstünlük dedikdə, vergi və yığımları ödəməkdən azad edilmə və ya az miqdarda ödəmə nəzərdə tutulur.

Qeyd olunan sualları cavablandırmaq üçün iqtisadi ədəbiyyata müraciət etdikdə vergi güzəşti ilə bağlı müxtəlif təriflərə rast gəlmək olar [2,3,4,5].

Bu təriflərdən bir qismi vergi güzəştinin dövlət tərəfindən müəyyən vergi ödəyicisi qruplarına digərlərindən daha əlverişli şərait yaradılması üçün verilən üstünlüklər kimi müəyyən edilməsinə yönəlmişdir. Yerli ədəbiyyatda vergi güzəşti belə müəyyən edilmişdir: “Vergi güzəşti vergitutma obyektini mövcud olan zaman vergi qanunvericiliyinin vergi ödəyicisinə vergini ödəməkdən tam və ya qismən azad olmaq üçün təqdim etdiyi müstəsna imkandır”[6, səh.215].

İqtisadi ədəbiyyatda vergi güzəştlərinin təsnifatında da fərqli meyarlardan istifadə olunur. Vergi güzəştlərini tətbiq məqsədlərinə görə iqtisadi və sosial güzəştlərə, təsirinə və nəticələrinə görə isə aşağıdakı növlərə bölürlər [2, 4, 5, 6, 7,8]:

⇒ stimullaşdırıcı (*nümunə üçün, ixrac olunan malların, patentlərin, lisenziyaların, ticarət markalarının və bir sıra xidmət növlərinin “sıfır” dərəcə ilə ƏDV-yə cəlb edilməsi və s.*);

⇒ dəstəkləyici (*zərərlərin növbəti illərə keçirilməsi; fiziki şəxslərin gəlirlərinin tam və ya bir qisminin vergidən azad edilməsi və s.*)

Təqdim edilmə formalarına görə isə vergi güzəştlərini aşağıdakı növlərə ayırmaq olar:

⇒ istisnalar (*ayrı-ayrı vergitutma obyektlərinin vergidən azad edilməsinə yönəldilmiş vergi güzəştləri: Azərbaycan Respublikasının Vergi Məcəlləsində təsbit olunmuş vergidən azadolma ilə bağlı müddəalar*);

⇒ çıxımlar (*vergitutma bazasının azaldılmasına yönəldilmiş güzəştlər*);

⇒ vergi dərəcələri üzrə güzəştlər;

⇒ verginin ödənilmə müddəti üzrə verilən güzəştlər.

Vergi güzəştlərinə verilən təriflərin təhlili göstərir ki, vergidən azadolmalar, vergi güzəşti, çıxımlar, aşağı dərəcələrin tətbiqi və digərləri mahiyyətə müxtəlif kateqoriyalı vergi ödəyicilərinin büdcədən maliyyələşməsinin gizli formasıdır. Əgər büdcəyə daxil olmalı olan vəsait qanuni əsaslarla vergi ödəyicisinin öhdəsində saxlanılırsa, onda həmin vəsaitlər necə adlandırılmasından asılı olmayaraq büdcə xərci kimi təsbit oluna bilirlər.

Büdcə daxilolmaları yalnız vergi güzəştləri vasitəsilə deyil, vergidən azadolmalarla da (*müəyyən əməliyyat və dövriyyələrin vergidən azad olunması, ayrı-ayrı ödəyicilərin vergidən azad edilməsi*), vergi bazasından müəyyən məbləğlərin çıxılması və digər belə hüquqlardan istifadə nəticəsində də azalır.

Vergi Məcəlləsinin 15-ci maddəsində qeyd olunur ki, vergi ödəyiciləri vergi qanunları ilə müəyyən edilmiş hallarda və qaydada vergi güzəştlərindən istifadə edə bilirlər. Bu norma vergi ödəyicilərinin güzəştlərdən istifadə hüququnun olduğunu göstərir. Güzəştlərin istifadəsi və ya istifadə edilməməsi isə ödəyicinin seçiminə buraxılır.

Qeyd olunanları ümumiləşdirsək “vergi güzəşti” anlayışının mahiyyətini belə müəyyən etmək olar: *“Vergi güzəşti dedikdə, vergi ödəyicilərinin vergini ödəməkdən tam və ya qismən azad olması, vergitutma bazasının qismən azaldılması, verginin aşağı dərəcələrlə hesablanması və ödənilmə müddətinin artırılması üzrə qanunvericiliklə təsbit olunmuş hüquqları nəzərdə tutulur.”*

Bəzi mütəxəssislər “vergi güzəşti” anlayışının ləğv edilməsini, əvəzində isə büdcə qanunvericiliyində “vergi subsidiyası” anlayışından istifadə edilməsini təklif edərək qeyd edirlər ki, bu subsidiyalar büdcənin “xərclər” hissəsində və onun icrası barədə hesabatda əks olunmalıdır [9, 10,11].

3. Vergi güzəştlərinin səmərəliliyinin qiymətləndirilməsi məsələləri

Hazırkı şəraitdə vergi güzəştlərindən istifadə nəticəsində büdcə daxilolmalarının azalması prosesinin tənzimlənməsi, idarə olunması və monitorinqi üzrə işlək mexanizmin qurulmasına ehtiyac vardır. Vergilər Nazirliyinin xətti ilə bu istiqamətdə artıq xeyli işlər görülmüşdür. Vergi ödəyicilərinin təqdim etdikləri bəyannamələrdən istifadə olunmuş vergi güzəştləri barədə informasiya əldə etmək olar. Lakin belə informasiyanın ümumiliyi vergi güzəştlərinin səmərəliliyi barədə dəqiq fikir söyləməyə imkan vermir. Bu gün istifadə olunmuş vergi güzəştləri nəticəsində dövlət büdcəsinə daxilolmaların nə qədər azaldığı barədə məlumat varmı? Müxtəlif məqsədlərlə təqdim olunan vergi güzəştlərinin praktiki istifadə səviyyəsi nə qədərdir? Güzəştlərin məqsədinə nail olunurmu? Güzəştlərin səmərəliliyi hesablanırmı (*dövlətin almadığı vergi məbləğləri ilə vergi ödəyicilərinin əldə etdiyi effektiv müqayisəsi, bu güzəştlərin təsiri ilə vergi daxilolmalarının sonrakı dövrlərdə artımının müəyyən edilməsi və s.*)?

Vergi siyasəti ilə bilavasitə bağlı olan bu sualların cavablandırılması şübhəsiz ki, çox ciddi tədqiqatların aparılmasını tələb edir. Belə tədqiqatların aparılması üçün tələb olunan informasiyanın əldə olunması isə müvafiq dövlət orqanlarının inzibati və informasiya dəstəyi olmadan mümkün deyil.

Vergi güzəştlərinin səmərəliliyinin monitorinqinin ümumi konturlarını müəyyən etmək üçün bir neçə güzəşt növündən istifadə praktikasına diqqət yetirək. Vergi Məcəlləsinin 102-ci maddəsində muzzdlu işlə bağlı olmayan hədiyyələrin, təhsil və ya müalicə haqlarını ödəmək üçün maddi yardımın, birdəfəlik müavinətin dəyərini 1.000 manatadək olan hissəsi, xaricdə müalicə haqlarını ödəmək üçün maddi yardımın 2.000 manatadək olan hissəsi vergidən azad olunur. Bu güzəştdən istifadə edənlərin hansı sosial təbəqəyə məxsus olması və onların gəlirlərinin səviyyəsi barədə (*belə güzəştə ehtiyacının olmasının müəyyənləşdirilməsi üçün*) informasiya varmı? Gəlirləri kifayət qədər olmayan insanların bu güzəştdən istifadə etmək imkanları varmı?

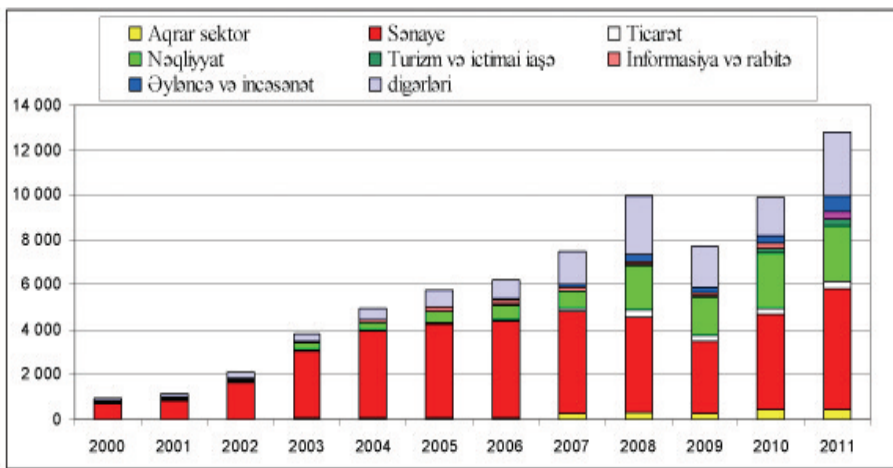
Vergi Məcəlləsinin 114-cü maddəsində əsas vəsaitlərin amortizasiya ayırmalarının və təmir xərclərinin gəlirdən çıxılması normalarla məhdudlaşdırılır və iqtisadiyyatın sahələri və ya vergi ödəyiciləri qrupları üçün diferensiasiya nəzərdə tutulmur. İqtisadiyyatın sahələri, müəssisələrin miqyası (*kiçik, orta və iri*) və digər meyarlar üzrə təsnifatlanmış hər hansı qrup üçün bu normalardan istifadə səviyyəsi barədə məlumat varmı? Mənfəət vergisinin bazasından çıxılan və büdcə daxilolmalarını azaldan bu məbləğlər təyinatı üzrə, yəni əsas vəsaitlərin sadə və ya genişləndirilmiş təkrar istehsalı üçün istifadə olunurmu?

Cavablandırılması müvafiq informasiya bazasının yaradılmasını tələb edən belə suallar Vergi Məcəlləsi ilə təsbit olunmuş hər bir vergi güzəşti üzrə monitorinqin aparılması zərurətini yaradır. Vergi güzəştinin monitorinqinin uğurlu alınması üçün

ilkin məlumatların əldə edilməsi ilə bərabər, bu güzəştlərin təqdim edilməsinin məqsədləri də dəqiqləşdirilməlidir. Əlbəttə, güzəştlərin tətbiqi aidiyyəti mərkəzi icra hakimiyyəti orqanlarında və Milli Məclisdə müzakirə olunur. Lakin məlumdur ki, vergi güzəştlərinin bir çoxu, xüsusilə fiziki şəxslərin sahibkarlıq fəaliyyətindən gəlir vergisi, hüquqi şəxslərin mənfəət vergisi və digər vergi növləri üzrə təqdim olunan güzəştlər ümumi xarakteri (*istifadəçiləri arasında diferensiasianın yoxluğu, ünvan-sızlığı və s.*) ilə səciyyələnir. Vergi güzəştlərindən istifadə nəticəsində sahibkarların və müəssisələrin sərəncamında qalan vəsaitlərin necə istifadə olunması məsələsi isə qanunvericilikdə əksini tapmır. Belə alınır ki, vergi güzəştlərinin tətbiqi sistemində əks əlaqə mexanizmi hüquqi baxımdan təsbit olunmamışdır.

4. İnvestisiyaları stimullaşdıran vergi güzəştlərinin nəticələrinin empirik təhlili.

Bildiyimiz kimi, amortizasiya ayırmaları əsas vəsaitlərə investisiyaların əsas mənbələrindən biri hesab olunur. Aparılmış tədqiqatlar göstərir ki, amortizasiya ayırmalarının vergitutma məqsədləri üçün gəlirdən çıxılması mexanizmində istifadə olunan normalar məcmu şəkildə vergi ödəyiciləri tərəfindən tam istifadə olunmur [12]. Eyni zamanda, mənfəət vergisinin dərəcələrinin azaldılması vergi ödəyicilərinin investisiya fəallığının artımı məqsədi daşıyır. Vergi Məcəlləsində investisiya mühitinin yaxşılaşdırılması məqsədi daşıyan çoxsaylı vergi güzəştləri də investisiyaların artımına müsbət təsirini göstərməlidir. Düşünürəm ki, ölkəmizdə investisiya qoyuluşlarının strukturunun, tərkibinin və dinamikasının təhlili bu məqsədlə tətbiq olunan vergi güzəştlərinin nəticələri barədə ümumi də olsa fikir söyləməyə əsas verə bilər.

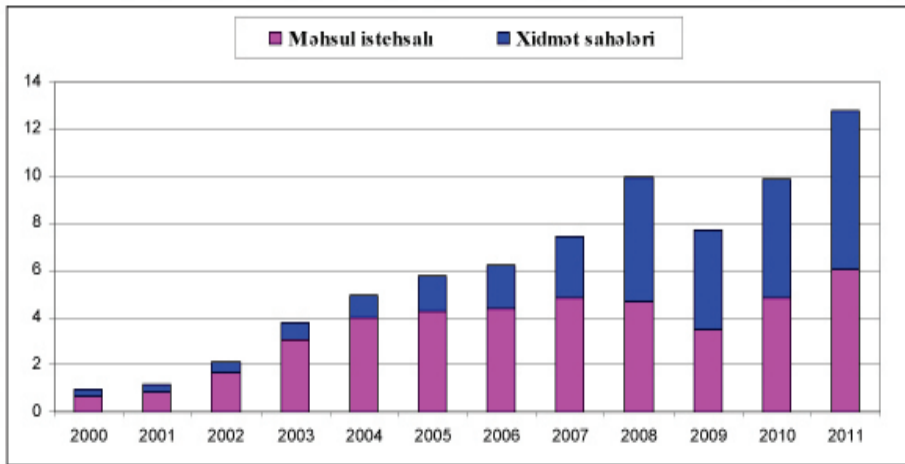


Şəkil 1. İqtisadiyyatın sahələri üzrə əsas vəsaitlərə investisiya qoyuluşunun strukturu (milyon manatla).

Mənbə: www.azstat.org.

Şəkil 1-də Azərbaycan Respublikasında iqtisadiyyatın sahələri üzrə əsas vəsaitlərə investisiya qoyuluşunun strukturu verilmişdir:

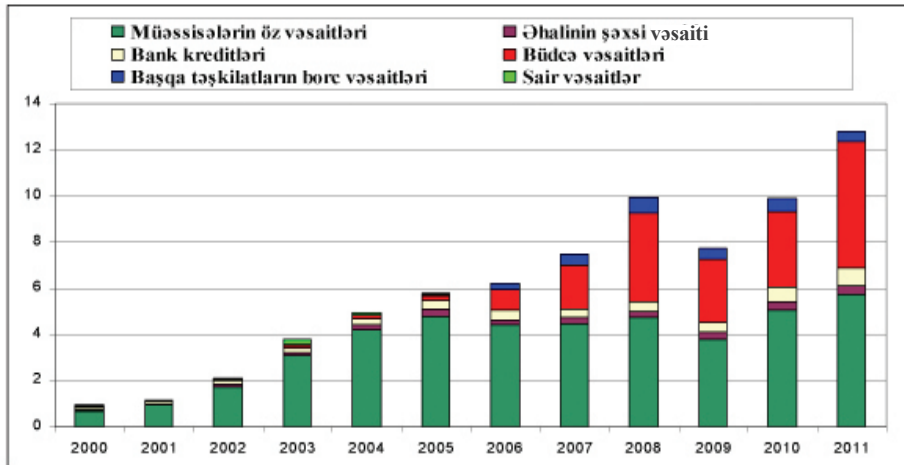
İnvestisiya qoyuluşlarının strukturuna diqqət yetirdikdə onun əsas hissəsinin sənayenin payına düşdüyünü qeyd edə bilərik. Böhran illəri istisna olmaqla bu sahəyə investisiyalar artan xətlə qoyulmaqda davam edir. Kənd təsərrüfatı məhsulları istehsalçılara isə iri həcmli müddətli vergi güzəştlərinin verilməsinə 1999-cu ildən başlanmasına, Azərbaycan Respublikasının “Kənd təsərrüfatı istehsalçılara müddətli vergi güzəştlərinin verilməsi haqqında” 27 noyabr 2001-ci il tarixdə qəbul olunmuş Qanunun (*torpaq vergisindən başqa bütün vergilərin ödənilməsindən azad etmə*) 2002-ci ilin yanvarın 1-dən qüvvəyə minməsinə baxmayaraq bu sahəyə investisiya qoyuluşları yalnız 2007-ci ildən başlayaraq artmağa başlamışdır. Tədqiq olunan dövrdə nəqliyyat sektorunun sürətli inkişafı diqqəti cəlb edir. 2011-ci ildə nəqliyyat sektoruna qoyulan investisiyaların həcmi 2005-ci illə müqayisədə təxminən 5 dəfə artmışdır. Bu artımın illər üzrə ardıcıl olaraq yüksəlməsi və hətta böhran ili olan 2009-cu ildə 2008-ci illə müqayisədə çox cüzi azalması faktını da qeyd etmək lazımdır. “Digər” sahələrdə artım əsasən daşınmaz əmlak, dövlət idarəetməsi və sosial müdafiə sahələrinə yönəldilən dövlət investisiyalarının artımı ilə şərtlənmişdir.



Şəkil 2. İnvestisiyaların sektorlar üzrə strukturu (mlrd.manatla)

Mənbə: www.azstat.org.

Şəkil 2-də investisiyaların iqtisadiyyatın sektorları üzrə strukturunun dinamikası göstərilmişdir. Xidmət sahələrinə investisiyaların sürətli artımı vergi ödəyiciləri üçün bu sahənin nə qədər cəlbedici olması faktını təsdiqləyir. 2011-ci ilin nəticələrinə görə xidmət sahələrinə qoyulan investisiyalar həcminə görə məhsul istehsal sahələrinə qoyulan investisiyalardan çox olmuşdur. Bu artımı dövlətin turizmin inkişafı və bu sahədə müvafiq infrastrukturun yaradılması istiqamətində apardığı siyasətin uğurlu nəticəsi kimi də təqdim etmək olar.

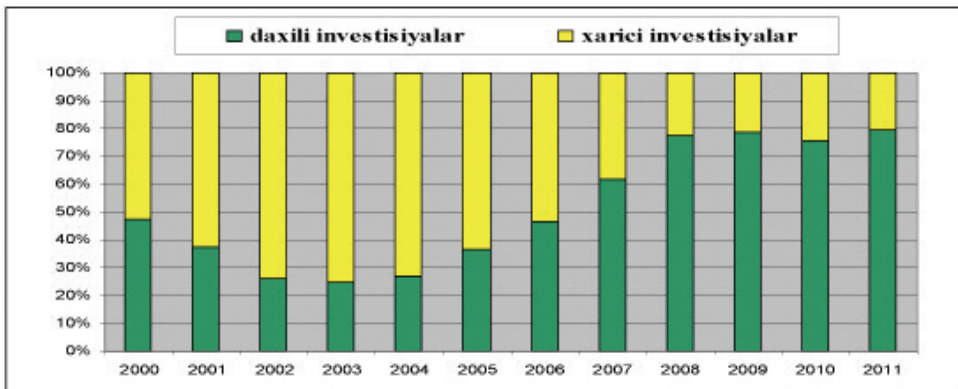


Şəkil 3. Ölkə iqtisadiyyatına investisiyaların maliyyə mənbəyi üzrə strukturu (mlrd.manatla)

Mənbə: www.azstat.org.

İnvestisiyaların mənbələri üzrə tərkibinin təhlili xüsusi maraq doğurur. 2000-ci ildən başlayaraq hər il müəssisələrin öz vəsaitləri hesabına qoyulan investisiyaların həcmi kəmiyyətcə artır. Bütçə vəsaitləri hesabına investisiyaların 2006-cı ildən başlayaraq sürətlə artması, 2011-ci ildə 5,45 milyard manat olmaqla 2006-cı ilin müvafiq göstəricisindən 6,1 dəfə, 2003-cü ildən isə 28,7 dəfə çox olması dövlətin investisiya formasında xərclərinin iqtisadi artıma necə təkan verməsini göstərir. Məlumdur ki, dövlət xərcləri birbaşa ümumi milli gəlirin tərkibinə daxil edildiyi üçün onun ümumi milli gəlirə multiplikativ təsiri vergilərin multiplikativ təsirindən daha güclü hesab olunur. Dövlətin düşünülmüş investisiya siyasəti, onun xüsusilə qeyri-neft sektoruna yönəlməsi gələcək iqtisadi uğurların əsasını yaratmış olur.

Son illərdə bank kreditləri hesabına investisiyaların artımına baxmayaraq bu mənbənin investisiya fəallığında hələ də çox zəif mövqedə olması bir tərəfdən mövcud

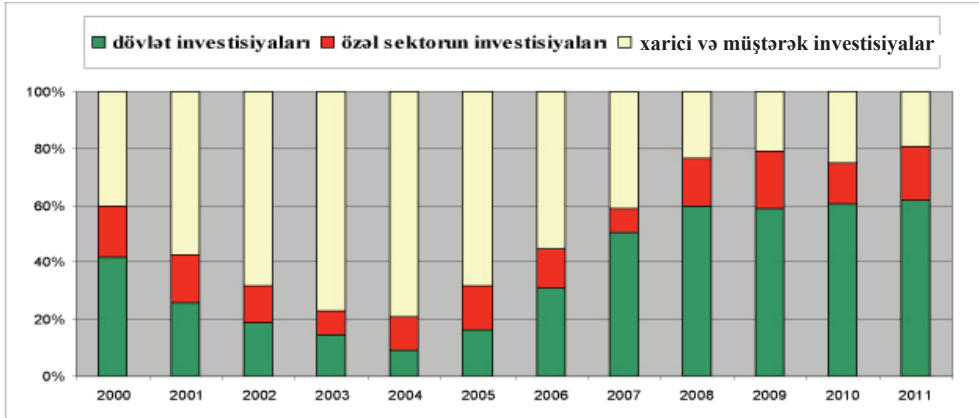


Şəkil 4. İnvestisiyaların daxili və xarici mənbələr üzrə strukturu (%-lə)

Mənbə: www.azstat.org.

pul-kredit siyasəti ilə, digər tərəfdən isə bankların investisiya bazarlarına maraqlarının az olması ilə izah etmək olar.

Şəkil 4-də yerli və daxili investisiyaların ümumi investisiya qoyuluşlarında xüsusi çəkirlərinin dinamikası verilmişdir. Göründüyü kimi, daxili mənbələr hesabına investisiya qoyuluşları 2004-cü ildən başlayaraq hər il əvvəlki illərə nisbətən artmış və 2003-cü ildəki 27%-dən 2011-ci ildəki 80%-lik səviyyəyə kimi yüksəlmişdir.



Şəkil 5. Investisiyaların mülkiyyət növləri üzrə strukturu (%-lə)

Mənbə: www.azstat.org.

Şəkil 5-də həm xarici, həm də daxili investisiyaların mülkiyyət növünə görə bölünüşü verilmişdir.

Burada yerli investisiyaların artımında əsas rolun dövlət büdcəsi və dövlət təşkilatları tərəfindən yatırılan vəsaitlərin payına düşdüyünü görmək olar. Yerli qeyri-dövlət investisiyalarında da artım meyilləri müşahidə olunsada, özəl sektorun investisiya fəallığının hələ də zəruri səviyyədə olmadığını qeyd etmək olar.

Bu təhlilin nəticələrinə əsaslanaraq demək olar ki, vergi güzəştlərinin - amortizasiya normaları; mənfəət vergisinin hamı üçün eyni səviyyədə azaldılmış dərəcələri; məhdudlaşdırılan xərclər və s. - bütün sahələr üçün eyni olmasına baxmayaraq, investisiya qoyuluşlarının dinamikası sahələr üzrə kəskin şəkildə fərqlənir.

Qeyd olunanlar göstərir ki, vergi güzəştlərinin tətbiqi praktikasında vergi tənzimlənməsinin əsas prinsiplərinə - vergi münasibətlərinin bütün iştirakçıların maraqlarının balanslaşdırılması; səmərəliliyin təmin olunması; ünvanlılıq; dövlətin digər tənzimləmə tədbirləri ilə sistem halında uzlaşdırılma [10,13] - riayət olunma istiqamətində elm və əməltutumlu kifayət qədər böyük olan işlərin görülməsinə ehtiyac vardır.

Aparılmış tədqiqat göstərir ki, xüsusilə stimullaşdırıcı vergi güzəştlərinin bütün növlərinin iqtisadi və sosial səmərəliliyinin qiymətləndirilməsi üçün müasir metodikaların işlənməsinə və bu metodikaların sistemli informasiya bazasının yaradılmasına zərurət vardır.

Bu prosesin ilk mərhələsi kimi vergi güzəştlərini məqsədlərinə (*iqtisadi inkişafın, iqtisadiyyatın ayrı-ayrı sahələrinin və ya regionların stimullaşdırılması; hüquqi və fiziki şəxslərin vəsaitlərinin investisiya fəaliyyətinə yönəldilməsinin stimullaşdırılması; əhalinin sosial müdafiəsi; ayrı-ayrı ödəyicilər qruplarına maliyyə dəstəyinin göstərilməsi; ayrı-ayrı mal və xidmət istehsalçılarının məhsullarına tələbin dəstəklənməsi və s.*) və növlərinə görə qruplara ayrılmasını təklif etmək olar. İkinci mərhələ hər bir güzəşt qrupu üzrə hesabatların forması və verilməsi qaydalarının işlənməsindən ibarət ola bilər. Bu hesabatlar vergi ödəyicilərinin qrupları, onların istifadə etdikləri güzəştlər, güzəştlərdən istifadə səviyyəsi, güzəştdən istifadə nəticəsində dövlət büdcəsinə ödənilməyən məbləğlər, istifadə edilmiş güzəştlər nəticəsində vergi ödəyicisinin sərəncamında qalan vəsaitlərin hansı məqsədlər üçün istifadəsi, güzəştlərdən istifadə imkanları və digər amillər üzrə məlumatlardan ibarət ola bilər. Belə hesabatlılıq vergi güzəştləri üzrə informasiya sisteminin yaradılması işində əhəmiyyətli ola bilər.

Stimullaşdırıcı vergi güzəştləri üzrə mövcud praktikada bu güzəştlər nəticəsində əldə etdikləri vəsaitlərin istifadə istiqamətləri barədə vergi ödəyiciləri qarşısında heç bir öhdəlik qoyulmur. Deməli, vergi ödəyicilərinə faktiki olaraq dövlət büdcəsinə çatmalı olan vəsaitlərdən nəzarətsiz istifadə etmək imkanı verilir. Dövlətin konkret məqsədlər üçün təqdim edilən vergi güzəştlərindən (*məbləğlərdən*) həmin məqsədlər üçün istifadə olunacağına hüquqi təminatı yoxdur. Dünya təcrübəsi göstərir ki, vergi güzəştləri ilə bağlı vəsaitlərin qoyulmuş məqsədlər istiqamətində istifadə səviyyəsi 30% səviyyəsindədir [9]. Müvafiq metodologiyanın və informasiya bazasının məhdudluğu Azərbaycanda bu göstəricinin hesablanması xeyli çətinləşdirir.

5. Nəticə

Ölkəmizdə böyük uğurlarla aparılmaqda olan iqtisadi siyasətin tərkib hissəsi olan vergi siyasətinin səmərəliliyinin artırılmasında vergi tənzimlənməsinin əsas elementlərindən olan vergi güzəştlərinin böyük rolu vardır.

Vergi güzəştləri faktiki olaraq dövlət büdcəsinin vəsaitlərinin qanuni əsaslarla vergi ödəyicilərinin sərəncamında saxlanmasıdır, yəni onları büdcə xərci kimi qəbul etmək olar. Belə büdcə xərclərinin səmərəli olması üçün onların məqsədyönlü, ünvanlı və hesabatlı olması zəruridir. Qeyd olunan vəzifələrin icrası isə vergi güzəştlərindən istifadənin nəticələri üzrə müvafiq informasiya sisteminin yaradılmasını tələb edir.

Vergi güzəştlərinin səmərəliliyinin və məqsədyönlülüğünün tədqiqi güzəştlərin təqdim edilmə praktikasının dəyişdirilməsi, ləğv edilməsi, məhdudlaşdırılması, diferensiasiyası və ya daha da genişləndirilməsi barədə qərarların qəbulu üçün çox əhəmiyyətli informasiyanı təqdim edə bilər.

Vergi güzəştlərinin səmərəliliyinin tədqiqi üzrə işlənəcək metodikaların və

yaradılacaq informasiya sistemlərinin aprobeiasiyasını həyata keçirmək üçün bir və ya bir neçə vergi güzəşti növü üzrə pilot layihələrin həyata keçirilməsi daha məqsədəuyğun nəticələr verə bilər.

Ədəbiyyat siyahısı:

1. Смит А. (1993). Исследование о природе и причинах богатства народов. Книга I-III, Москва. Изд-во “Наука”. (Smit A. (1993). Xalqların zənginlik səbəbləri və mahiyyəti haqqında araşdırma. Kitab I-III, Moskva. “Elm” nəşriyyatı.)
2. Теория и практика налогообложения. Под ред. Н.И.Малис. (2012). Москва. Магистр Инфра-М, 312 с. (Vergitutmanın nəzəriyyəsi və təcrübəsi. N.İ.Malisin redaktəsilə. (2012). Moskva, Magistr İnfra-M, 312 s.)
3. “Налоговая политика в социально-экономическом развитии стран с переходной экономикой”. Под ред. Р.С.Гринберга, З.Н.Кузнецовой. (2011). Санкт-Петербург. Изд-во Алетейя,.-392 с. (Keçid iqtisadiyyatlı ölkələrin sosial-iqtisadi inkişafında vergi siyasəti. (2011). R.S.Qrinberqa, Z.N.Kuzneçovun redaktəsilə. Sankt-Peterburq. Aleteyya nəş-ti. 392 s.)
4. Пансков В.Г. (2012). “Налоги и налогообложения: теория и практика” Москва. Изд-во Юрайт, 680 с. (Panskov V.Q. (2012). Vergilər və vergitutma: nəzəriyyə və təcrübə. Moskva. Yurayt nəş-ti. 680 s.)
5. Перов А.В., Толкушкин А.В. (2012). “Налоги и налогообложения”, Москва. Изд-во Юрайт, 899 с. (Perov A.V., Tolkuşkin A.V. (2012). “Vergilər və vergitutma” Moskva. Yurayt nəş-ti. 899 s.)
6. Мəmmədov F.Ə. və başqaları. (2010) Vergilər və vergitutma. Ali məktəblər üçün dərslik. Bakı, 512 s.
7. Kəlbəyev Y.A. (2005) Fiskal siyasət və milli iqtisadiyyatın tənzimlənməsi problemləri. (Monoqrafiya), Bakı: “Elm”, 468 s.
8. Kəlbəyev Y.A. (2012) Vergi siyasətinin konseptual əsasları və praktiki aspektləri. Bakı: “Elm”, 488 s.
9. Пансков В.Г. (2012). Налоговые льготы: целесообразность и эффективность, Финансы, №10, с. 34-36. (Panskov V.Q. (2012) Vergi güzəştləri: məqsədəuyğunluq və səmərəlilik. Maliyyə j-ı, № 10, s. 34-36.)
10. Гордеева О.В. (2010). Принципы эффективного налогового регулирования. Финансы, №9, с. 33-36. (Qordeyeva O.V. (2010). Səmərəli vergi tənzimlənməsinin prinsipləri. Maliyyə j-ı, №9, 2010, s. 33-36.)
11. Петрикова Е.М. (2007). Роль амортизационной политики предприятия как инструмента стимулирования инвестиций в обновление основных фондов. Финансы и кредит, № 34 (274). (Petrikova Y.M. (2007). Müəssisənin amortizasiya siyasətinin əsas fondların yenilənməsinə investisiyaların stimullaşdırılması aləti kimi rolu. Maliyyə və kredit j-ı, №34 (274))
12. Seyfullayev İ.Z. (2011). “İnnovasiya yönümlü amortizasiya siyasətinin vergitutma cəhətləri”, “Azərbaycanın vergi xəbərləri”, №12, s. 49-68.
13. Seyfullayev İ.Z. (2011). “Vergi tənzimlənməsində özünü təşkil nəzəriyyəsinin tətbiqi məsələləri”, “Azərbaycanın vergi xəbərləri”, №10, s.83-94.

Сейфуллаев Ильгар Зульфигар оглы
доктор философии по экономике, доцент
Учебный Центр Министерства Налогов

Теоретико-практические вопросы оценки эффективности налоговых льгот **Аннотация**

Цель исследования – исследование некоторых теоретических и практических вопросов оценки эффективности налоговых льгот.

Методология исследования – эмпирический анализ и синтез.

Результаты исследования – уточнена сущность понятия налоговых льгот, даны предложения по созданию информационной системы использования налоговых льгот, стимулирующих экономический рост.

Ограничения исследования – ограниченность информационной базы по результатам использования налоговых льгот.

Практическая значимость исследования – пригодность в качестве научного источника при разработке и применении методик оценки налоговых льгот, при создании соответствующей информационной базы, и таким образом более высокое обеспечение адресности, целенаправленности, отчетности и эффективности мер налогового регулирования.

Оригинальность и научная новизна – исследована проблема эффективности налоговых льгот на основе юридического, финансового и экономического подходов к сущности налоговых льгот.

Ключевые слова: *налоговые льготы, налоговое регулирование, налоговая политика.*

Seyfullayev Ilgar Zulfigar oglu
Phd on Economics, The Ministry of Taxes,

Some theoretical and practical issues of evaluating the effectiveness of tax incentives **Abstract**

Purpose – an analysis of some of the theoretical and practical issues of evaluation of the effectiveness of tax incentives

Design/methodology – analysis and synthesis.

Findings – the essence of the concept of tax incentives is refined, proposals for an information system to study the results of tax incentives are put forwarded.

Research implications – limited information base on the use of tax incentives.

Practical implications – suitability as a research source for the development and application of methodologies for assessment of tax benefits, the development of an appropriate knowledge base, and thus the higher the targeting, focus, accountability and effectiveness of the tax regulation.

Originality/value – originality and scientific innovation - challenges the effectiveness of tax incentives was investigated based on the legal, financial, and economic approach to the nature of tax incentives.

Keywords: tax incentives, tax regulation, taxation policy.

JEL Classification Codes: E62, H21, O23

Məqalə redaksiyaya daxil olmuşdur: 16.11.12.

Təkrar işləməyə göndərilmişdir: 27.11.12.

Çapa qəbul olunmuşdur: 21.12.12.