

**Kəlbəliyev Yaşar  
Atakişi oğlu**

i.e. d., prof.  
Azərbaycan Dövlət İqtisad  
Universiteti

AZ 1001, Bakı ş., İstiqlaliyyət küç., 6.

y.kelbiyev@gmail.com

UOT 336.201:336.225.613

**FAYDALI QAZINTILARIN VƏ  
KARBOHİDROGEN RESURSLARININ  
VERGİTUTMA MƏSƏLƏLƏRİ**

səh. 25-38

**Xülasə**

*Tədqiqatın məqsədi* – təbii ehtiyatların hasilatı prosesində yaranan vergitutma problemlərinin tədqiqi.

*Tədqiqatın metodologiyası* – sistemli təhlil, məlumatların analizi və sintezi, ümumiləşdirmə.

*Tədqiqatın nəticələri* – təbii ehtiyatların hasilatı layihələrinin həyata keçirilməsi zamanı fiskal alətlərin seçimini müəyyən edən amillər nəzərdən keçirilmiş, dövlətin vergi suvereniteti daşıyıcısı və təbii ehtiyatların mülkiyyətçisi kimi malik olduğu alətlər təhlil edilmiş və faydalı qazıntıların və karbohidrogen resurslarının mənimsənilməsi layihələri üçün fiskal rejimin işlənməsi zamanı beynəlxalq təcrübədən çıxarıla bilən nəticələrlə bağlı təklif və tövsiyələr verilmişdir.

*Tədqiqatın məhdudiyyətləri* – faydalı qazıntıların və karbohidrogen resurslarının mənimsənilməsi prosesində yaranan vergitutma problemlərinin hərtərəfli təhlilinə həsr olunan elmi tədqiqatların məhdud olması.

*Tədqiqatın praktiki əhəmiyyəti* – təbii ehtiyatların mənimsənilməsi layihələrinin həyata keçirilməsi zamanı yaranan vergitutma problemlərinin aradan qaldırılması üçün mövcud qanunvericiliyin təkmilləşdirilməsi istiqamətində müvafiq elmi mənbə kimi, həmçinin gələcək elmi tədqiqatlar üçün ilkin baza qismində istifadəsi mümkündür.

*Tədqiqatın orijinallığı və elmi yeniliyi* – faydalı qazıntıların və karbohidrogen resurslarının mənimsənilməsi layihələrinin həyata keçirilməsi prosesində yaranan vergitutma problemlərinin aradan qaldırılması ilə bağlı məsələlər kompleks şəkildə tədqiq olunmuşdur.

**Açar sözlər:** *fiskal alətlər, vergi suvereniteti, royalti, icarəyə görə bonuslar, təbii ehtiyatlara renta vergisi.*

## 1. Giriş

Bir çox inkişaf etmiş və keçid iqtisadiyyatlı ölkələrdə dövlət gəlirlərinin və xarici valyutanın vacib mənbəyini karbohidrogen ehtiyatlarının və digər faydalı qazıntıların hasilatı təşkil edir. Bu faydalı qazıntı hasilatı obyektləri əksər hallarda qapalı xarakter daşdığına və ölkə iqtisadiyyatı ilə az bağlı olduğuna görə dövlət sektoru təbii ehtiyatların işlənməsindən daha geniş iqtisadi faydanın təmin olunması üzrə əsas agent kimi çıxış edir [2-4].

Faydalı qazıntıların hasilatı sektoruna münasibətdə dövlət aşağıdakı iki funksiyayı yerinə yetirir: o vergi suverenitetinə malikdir və təbii ehtiyatların mülkiyyətçisi kimi çıxış edir [3, 4]. Vergi suvereniteti daşıyıcısı olmaqla dövlət digər sektorlarda olduğu kimi, faydalı qazıntıların hasilatı sektorundan da dövlət büdcəsinə əhəmiyyətli töhfənin verilməsi üçün tədbirlər görməyə borcludur. Təbii ehtiyatların mülkiyyətçisi olmaqla isə dövlət ölkənin təbii resurslarının nə vaxt işlənməsi məsələsini həll etməli, həmçinin həmin resurslara görə ödənilən zəruri qiymətin alınmasını və resursların mənimsənilməsindən əldə olunan faydanın dayanıqlı iqtisadi artıma imkan yaradan və gələcək nəsillərə xidmət edəcək bölgüsünü təmin etməlidir.

## 2. Fiskal alətlərin seçimini müəyyən edən amillər

Bir tərəfdən faydalı qazıntıların işlənməsini həyata keçirən şirkətlərlə dövlət idarəetmə orqanları arasında risklərin və resursların mənimsənilməsindən əldə olunan faydaların bölüşdürülməsi məsələləri üzrə maraqların prinsiplial fərqliliyi mövcuddur. Hər iki tərəf mümkün böyük riskləri qarşı tərəfin üzərinə qoymaqla maksimum fayda əldə etməyə çalışır. Digər tərəfdən, təbii ehtiyatlar üzrə sazişlər və müşayiət olunan fiskal qaydalar resursların mənimsənilməsini həyata keçirən şirkətlərlə dövlət idarəetmə orqanları arasında maraqların ümumiliyinin formalaşmasının vasitəsi hesab edilir. Bölüşdürülməli olan daxilolmaların kəmiyyəti vergi-büdcə sferasında sabitliyə və resursların mənimsənilməsində effektivliyə imkan verən fiskal mexanizmlərin işlənməsi nəticəsində maksimumlaşdırılır.

Karbohidrogen resurslarının və digər faydalı qazıntıların hasilatı üzrə sazişlərin əksəriyyəti investorlarla (bir sıra hallarda investor kimi transmilli şirkətlər çıxış edirlər) dövlət idarəetmə orqanları arasında sabit qarşılıqlı münasibətlərin yaranması məqsədilə adətən 10 ildən 30 ilədək olan müddətə bağlanılır [3, 4]. Təbii ehtiyatların mənimsənilməsi sahəsində olan layihələrin uzunmüddətli sazişlər çərçivəsində reallaşdırılmasının səbəblərindən biri də layihənin həyata keçirilməsi müddətində qüvvələr nisbətinin dəyişməsi ilə bağlıdır. Yataqların kəşfiyyatı başlananadək, yaxud onun ilkin mərhələsində potensial investorların cəlb edilməsi sahəsində dünyada mövcud olan ciddi rəqabətlə bağlı olaraq hasilat şirkətləri əksər hallarda üstünlük təşkil edirlər. Sonra isə üstün tərəf kimi dövlət idarəetmə orqanları çıxış etməli

olurlar. Belə ki, əhəmiyyətli müsbət xalis kassa axınlarını təmin edən uğurlu layihənin fəaliyyətinin genişlənməsi nəticəsində ilkin sazişə yenidən baxılması ilə bağlı siyasi təzyiqlər praktiki olaraq qaçılmaz olur. Layihənin həyata keçirilməsinin sonuncu, yəni yatağın demək olar ki, tam mənimsənilməsi mərhələsində qüvvələr nisbəti yenidən dəyişə bilər. Hasilat müəssisələri dövlət idarəetmə orqanları tərəfindən həddindən artıq yüksək tələblər irəli sürməsinə hesab etdiyi hallarda layihənin sonrakı həyata keçirilməsindən imtina edə bilərlər [4].

Layihənin həyata keçirilməsi müddətində qüvvələr nisbətində bu şəkildə dəyişməsi nəzərə alınaraq maraqların ümumiliyinin əldə olunması elə də sadə məsələ deyildir. Bundan əlavə, həm təbii ehtiyatların işlənməsindən əldə olunan faydanın bölüşdürülməsi, həm də müxtəlif fiskal alətlərə müəyyən nisbi çəkirlərin verilməsi siyasi qərarların qəbulunu zəruri edir. Daha optimal vahid siyasətin təklif edilməsi mümkün olmur. Buna baxmayaraq gəlirlər, risklər və gəlirlərin alınması müddətləri arasında kompromisə getmək qaçılmaz olur. Lakin layihənin həyata keçirilməsi müddətində hər iki tərəfin maraqlarının təmin olunması üçün böyük ehtimalla müxtəlif fiskal alətlər tələb olunur. Məhsulla bağlı olan alətlər dövlət idarəetmə orqanları tərəfindən ölkənin təbii ehtiyatlarının işlənməsinə görə ən azından minimum ödənişin əldə olunmasını təmin edə bilər. Mənfəətə bağlanan alətlər isə sazişin şərtlərinə planlaşdırılmamış şəkildə yenidən baxılması ehtimalını azaldır, ona görə ki, belə alətlərdən istifadə dövlətin əvvəlcədən nəzərdə tutulandan daha rentabelli olan layihələrin həyata keçirilməsindən əldə olunan mənfəətdə iştirakını bildirir.

### 3. Fiskal alətlər

Bu paragrafda dövlətin vergi suvereniteti daşıyıcısı və təbii ehtiyatların mülkiyyətçisi kimi malik olduğu alətlərə baxılır.

#### 3.1. Vergi suvereniteti

**Gəlirlərin vergiyə cəlb olunması.** Gəlirlərdən tutulan vergi ümumi vergi öhdəliklərinin yerinə yetirilməsi qaydasında dövlət idarəetmə orqanlarının çatmaq istədiyi məqsədlərin əldə olunmasının daha məqsəduyğun vasitəsi hesab edilir və bütün şirkətlərdən (*həm faydalı qazıntıların hasilatı sektorunda, həm də digər sahələrdə fəaliyyət göstərən müəssisələrdən*) tutulmalıdır. Bu vergi faydalı qazıntı yataqlarının dövlətin mülkiyyəti olub-olmamasından asılı olmayaraq təbii ehtiyatların hasilatı ilə məşğul olan bütün şirkətlərdən tutulmalıdır. Ona görə də bir sıra ölkələrin dövlət idarəetmə orqanları tərəfindən təbii ehtiyatların mənimsənilməsi layihələri üçün gəlir vergisi barədə xüsusi tənzimləyici, məsələn kapitala sürətli amortizasiyanın tətbiqi kimi, müddəaların tətbiqi düzgün hesab edilə bilməz [2, 3, 5]. Bunun əvəzinə faydalı qazıntı ehtiyatlarının hasilatı sektorları üçün səciyyəvi olan məsələləri ölkənin təbii

sərvətlərindən istifadəyə görə dövlət tərəfindən tutulan ödənişlərin həcmninə dəyişdirilməsi yolu ilə həll etmək lazımdır. Bu ödənişlər bir sıra fiskal alətlərin, məsələn, royaltinin köməyi ilə həyata keçirilə bilər.

Digər sahələrdə gəlirlərin vergiyə cəlb olunmasında olduğu kimi hasilat sektorunun gəlirlərinin vergitutma məsələləri də gəlirlərin və xərclərin nisbət uyğunluğu ilə bağlıdır. Bir hesabat dövründən artıq müddətdə iqtisadi fayda gətirən xərclərin kapitalaşdırılaraq onların bütün faydalı xidmət müddəti ərzində silinməsi daha vacib əhəmiyyət kəsb edir. Bu qayda gəlirlərin və bu gəlirlərin əldə edilməsi üçün zəruri çəkilən xərclərin zaman baxımından təxmini paylanmasını təmin edəcəkdir. Təbii ehtiyatların tükənməsi halları isə kapitalın qaytarılmasının (*kompensasiyasının*) xüsusi halı hesab edilir. Bununla yanaşı, dağ-mədən və neft-qaz sektorlarının xüsusiyyətləri səbəbindən gəlirlərin vergiyə cəlb olunmasının bir sıra məsələləri iqtisadiyyatın digər sektorlarından fərqli olaraq böyük əhəmiyyətə malikdir. Təbii ehtiyat yataqlarının kəşfiyyatına və mənimsənilməsinə ilkin kapital qoyuluşunun əhəmiyyətli həcmi nəzərə alaraq vergitutma bazasının saxlanması üçün çıxılan kapitalın kəmiyyətinin və borc vəsaitləri və xüsusi kapitalın yol verilə bilən nisbətinin müəyyən edilməsi mühüm əhəmiyyət kəsb edir.

Transmilli şirkətlərin qeyd olunan layihələrdə iştirakı, həmçinin eyni bir ölkədə təbii ehtiyatların işlənməsini həyata keçirən və bu fəaliyyətlə məşğul olmayan şirkətlər üçün differensial vergitutma rejiminin müəyyən edilməsi nəticəsində yaranan stimullar transfer qiymətqoyma ehtimalını yüksəldir. Həmin ölkələrin vergi qanunvericilikləri tərəfdaşlar tərəfindən qiymətlərin artırılması, yaxud aşağı salınması nəticəsində vergi tutulan mənfəətin azalmasının yarandığı hallarda qiymətlərin korrekte olunmasına imkan verən müddəaların daxil edilməsini zəruri edir [3, 6]. Belə müddəaların tələblərinin təmin olunması üçün vergi hesabatlarında ən azından qarşılıqlı surətdə asılı olan şəxslərlə aparılan daxili və beynəlxalq əməliyyatlar barədə məlumatlar daim nəzarətdə saxlanılmalıdır.

Bundan əlavə, gəlir vergisi xarici investisiyaların da vacib rol oynadığı təbii ehtiyatların işlənməsi sektorunda yüksək əhəmiyyətə malikdir. Bir sıra ölkələr ölkə hüdüdlərindən kənarında ödənilən vergilər üzrə vergi krediti sistemindən istifadə etməklə, öz şirkətlərinin ümumdünya gəlirlərini vergitutmaya cəlb edirlər. Yaponiya, Böyük Britaniya və ABŞ kimi ölkələrdən olan investorlar gəlir vergisinin ödənilməsində maraqlı olurlar, ona görə ki, onlar mənşə ölkəsində vergi kreditindən istifadə etməli olurlar [2, 3].

**İdxal rüsumları.** Digər şirkətlər kimi neft-qaz və dağ-mədən sektoru şirkətləri də idxal rüsumlarına cəlb olunurlar. İdxal rüsumları təbii resurslara sahiblikdən gəlirlərin təmin olunmasının vasitəsi deyil, dövlətin ümumi vergi səlahiyyətlərinin reallaşdırılmasının bir elementi hesab edilir. Beləliklə, təbii resursların işlənməsi sektoruna münasibətdə ümumi qayda kimi iqtisadiyyatın digər sektorları üçün müəyyən edilən tariflər tətbiq olunmalıdır. Təbii resursların hasilatı ilə məşğul olar

şirkətlər yataqların kəşfiyyatı, mənimsənilməsi və işlənməsi üçün zəruri olan idxal kapital avadanlıqlarından və aralıq istehsal resurslarından əhəmiyyətli dərəcədə asılıdır. Ona görə də idxal rüsumları təbii ehtiyatların istifadəsindən əldə olunan dövlət gəlirlərinin vacib və nisbətən sabit mənbəyi hesab edilir.

### *3.2. Dövlət təbii ehtiyatların mülkiyyətçisi kimi*

Təbii resurslar üçün fiskal mexanizmlər dövlətin torpağın mülkiyyətçisi, yaxud faydalı qazıntıların işlənməsinə hüququnun olması nəzərə alınmaqla qurulmalıdır. Hər hansı bir qiymətli faydalı qazıntının hasilatının planlaşdırılması zamanı dövlət adı gəlir vergisindən başqa əlavə vəsait də əldə etməlidir. Fiskal alətlərin seçilməsi daxilolma müddətləri, tutulmanın sadəliyi və risk amillərinin paylanması əsasında aparılmalıdır. Məktəblərin, tibbi müəssisələrin və yolların tikintisi, işçi heyətinin təlimi kimi gizli məsrəflər (*və ya görünməyən vergilər*) vəsaitlərin azalmasına gətirib çıxarır, hansı ki, şirkətlər bu məbləğləri birbaşa vergilər şəklində ödəyə bilər, yaxud ödəmək istədilər.

Effektivliyin təmin olunmasının ənənəvi mülahizələri hər şeydən əvvəl qəbul edilən investisiya və istehsal qərarlarına təhriflərə gətirib çıxarmayan, yaxud ən azından həmin təhriflərin minimum olmasına imkan verən bir fiskal alətin seçilməsinə gətirib çıxara biləcəkdir. Lakin real həyatda effektivliyin daha geniş aspektləri (*məsələn, gələcək hökumətlər tərəfindən bağlanmış sazişlərdə razılaşdırılmış fiskal qaydalara yenidən baxılması, yaxud yataqların milliləşdirilməsi kimi risklərin investisiya qərarlarına təsiri kimi*) nəzərə alınır. Ona görə də hər iki tərəfin maraqlarına (*və effektivliklərinə*) bu cür ehtimalların aşağı salınmasına istiqamətlənmiş fiskal alətlər kompleksinin işlənməsi cavab verə bilər.

Seçilmiş fiskal alətlərin köməyi ilə faydalı qazıntıların hasilatı hüququna görə investitorun ödəməyə hazır olduğu məbləğ müəyyən edilir. Məsələn, yataqların icarə müqaviləsi əsasında hərrac vasitəsi ilə verilməsi gəlirlərin dərhal alınmasını təmin edir və ənənəvi mənada effektiv hesab edilir, lakin hasilatın başlanması ilə fiskal qaydalarda mümkün dəyişikliklərin olması riskinin mövcudluğu zamanı daxilolmalar əhəmiyyətli olmaya bilər. Ona görə də dövlət idarəetmə orqanları onun üçün həm daxilolmaların səviyyəsi, həm də daha tez əldəetmə kimi vacib olan kompromis seçimlər qarşısında qalmış olurlar.

Bundan başqa, dövlət idarəetmə orqanlarına faydalı qazıntıların çıxarılması qrafikinə münasibətdə də qərarın qəbul edilməsi zəruridir: dövlət bütün amilləri təhlil etməli və təbii ehtiyatların hasilatının nə vaxt - bu gün, yaxud gələcəkdə müəyyən edilən konkret vaxtda həyata keçirilməsi məsələsini həll etməlidir. Faydalı qazıntıların hasilatı ilə bağlı olan alternativ məsrəflərin bu şəkildə təhlili dövlət idarəetmə orqanlarına onların investitorlardan almağa razılaşdığı minimum gəlirlərin müəyyən olunmasına kömək edəcəkdir.

Və nəhayət, bir sıra ölkələrin dövlət idarəetmə orqanları təbii ehtiyatları daha sonrakı müxtəlif emal növlərinə (*məsələn neft emalı, yaxud sıxılmış qaz*) ayırmaqla onların vergitutma miqyasını genişləndirmək istəyirlər [3]. Konseptual planda dağmaddən və neft sektorunda təbii ehtiyatların mülkiyyət əsasında vergiyə cəlb olunmasının təhlili həmin ehtiyatların quyuda, yaxud maddəndə verginin tutulması ilə məhdudlaşdırılır.

**İcarəyə görə bonuslar.** İcarəyə görə bonuslar özündə məbləği hərrac nəticəsində, yaxud dövlət idarəetmə orqanları tərəfindən müəyyən edilə bilən əvvəlcədən ödənişləri ifadə edir. Bir qayda olaraq bu ödənişlərin tutulması elə bir çətinlik yaratmır. Bu zaman dövlət idarəetmə orqanlarının fiksə olunmuş həcmdə gəlir əldə etməsinə baxmayaraq investorlar layihənin kommersiya baxımından qeyri-rentabelli olması səbəbindən riskə məruz qala bilərlər.

İcarəyə görə bonuslara üstünlüyün verilməsi gələcək hökumətlərə təbii ehtiyatların icarəyə verilməsi barədə sazişlərin şərtlərinin yerinə yetirilməsinə xüsusi stimül vermir. Bu da gələcək hökumətlər tərəfindən ya fiskal rejimlərə yenidən baxılması, yaxud da neftqazçıxarma layihəsinin və ya maddənin milliləşdirilməsi kimi əlavə risklərin yaranmasına gətirib çıxara bilər. Ona görə də hərrac vasitəsi ilə icarə müqaviləsinin bölüşdürülməsinin gələcək rentabelliyyə münasibətdə proqnozun mütləq aydınlığı şəraitində belə, dövlət yalnız əhəmiyyətli olmayan məbləğdə gəlir əldə edə bilər.

**Royalti.** Royalti çıxarılan faydalı qazıntıların həcmindən, yaxud dəyərindən tutulur. Onlar inzibatçılıq baxımından digər fiskal alətlərə nisbətən daha sadədir, həmçinin yatağın istismarının əvvəlindən çıxarılan faydalı qazıntılara görə şirkətlərdən minimum ödənişlər şəklində gəlirin əldə olunmasını təmin edir.

İqtisadi ədəbiyyatda royaltidən istifadə adətən tövsiyə edilmir. Belə nöqtəy-nəzərin tərəfdarları qeyd edirlər ki, royalti faydalı qazıntıların çıxarılması üzrə son məsrəfləri yüksəldir ki, bu da minimum rentabelli olan layihələrin həyata keçirilməsinə mane ola bilər. Bununla belə, həyata keçirilən bu tipli layihələr çərçivəsində aşağı keyfiyyətli filiz yataqları son nəticədə axıradək işlənməmiş qala bilər. Bu dəlillər mənfəətə istiqamətlənmiş fiskal alətlərdən istifadənin əsaslandırılması məqsədi ilə gətirilir və bu zaman hesab edilir ki, royaltidən fərqli olaraq həmin alətlər investisiya və istehsal qərarlarını daha az dərəcədə təhrif edir [2, 3].

Alternativ nöqtəy-nəzər isə ondan ibarətdir ki, royalti faydalı qazıntıların çıxarılmasının qiyməti hesab edilir və bu mənada həmişə təhrifedici effektə gətirib çıxarmır. Faydalı qazıntıların hasilatının qiyməti kimi royalti investisiya qoyuluşu barədə qərarların qəbul edilməsində müəyyən rol oynayır. Əgər şirkətlər faydalı qazıntıların çıxarılması ilə bağlı olan dövlətin alternativ məsrəflərini əks etdirən bu qiyməti ödəməyə hazır deyildirlərsə, onda dövlətə məxsus olan neft və yaxud filiz gələcək hasilatadək yerin təkində saxlanılır. Dövlət idarəetmə orqanları bu ehtiyatlara görə hansı minimum ödənişin edilməsi məsələsini həll etməlidir və onların hasilatı



nəticəsində dövlətin öz kapitalını (*daha doğrusu yerin təkində olan faydalı qazıntıları*) nə qədər itirdiyi barədə özünə hesabat verməlidir. Mənfəətə əsaslanan “neytral” fiskal mexanizmlərdən istifadə etməklə, dövlət təbii ehtiyatları ödənişsiz şəkildə şirkətlərə verməklə onlara sahiblikdən əhəmiyyətli olmayan məbləğdə fayda əldə etmək, yaxud ümumiyyətlə heç nə əldə etməmək riski ilə qarşılaşa bilər.

Royaltinin xeyrinə gətirilən dəlillər digər fiskal alətlərlə müqayisədə idarəetmə və nəzarət planında bu alətin əhəmiyyətli üstünlükləri ilə möhkəmlənir. Royaltinin məbləği neftin, yaxud digər faydalı qazıntının hasilatı barədə sazişin bağlanması zamanı transparent qiymət düsturu əsasında müəyyən edilir. Nəzəri olaraq royaltinin əsasını təşkil edən xam əmtənin qiyməti mədəndə, yaxud quyuda formalaşan qiymət olmalıdır və royaltinin maksimum mümkün qiyməti quyuda formalaşan qiymətlə hasilat xərcləri arasındakı fərq kimi hesablanır. Bir sıra ölkələrdə royalti FOB ixrac qiyməti əsasında müəyyən edilir. Gözlənilən qiymətdən istifadə mühüm əhəmiyyət kəsb edir, ona görə də emalın növbəti mərhələlərinin birində formalaşan qiymətdən istifadə zərurəti yarana bilər. Belə hallarda royaltinin dərəcəsi hasilata çəkilən xərcləri və digər aralıq məsrəfləri əks etdirməyə imkan verən sadə və mümkün üsulla korrektə edilə bilər. Gəlir vergisi üzrə öhdəliklər müəyyən edilərkən royalti gəlirdən çıxılan xərclərə aid edilməlidir, ona görə ki, onlar da istehsal məsrəfləri hesab edilir [2, 3, 7].

Müxtəlif layihələr üçün royaltinin məbləği dövlət idarəetmə orqanları tərəfindən bu və ya digər layihənin nə qədər rentabelli hesab edilməsindən asılı olaraq dəyişə bilər (*royaltinin məbləği hərracda müəyyən edilə bilər*), xam məhsulun qiymətinin artması ilə royaltinin kəmiyyəti də bu məhsulun transparent bazar qiymətinə əsaslanan məlum düstura uyğun olaraq arta bilər.

**Təbii ehtiyatlara renta vergisi.** Təbii ehtiyatlara renta vergisi (*TERV*) kassa axınlarına vergi ilə ekvivalentdir və yalnız kassa axınlarının məcmu yığımı müsbət kəmiyyət olduqda tutulur. Xalis mənfə kassa axınları nəzəri olaraq şirkət üçün kapitalın dəyərində bərabər dərəcə üzrə, yaxud diskontlaşdırma dərəcəsi üzrə yığılır. Təbii ehtiyatlara renta vergisi vasitəsi ilə mənfəətin bir hissəsi şirkət həmin həcmdə mənfəət əldə etdikdən sonra tutulur.

Təbii ehtiyatlara renta vergisini təklif edənlər tərəfindən nəzərdə tutulduğu kimi bu vergi şirkət üçün kapitalın dəyərindən yüksək gəliri ifadə edən təbii ehtiyatlardan rentanın bir hissəsinin tutulmasının təsirli aləti hesab edilir. Renta vergisi kapitalın alternativ dəyərini aşan mənfəətin yalnız bir hissəsindən tutulduğuna görə o, investisiyalara təhrifedici təsir göstərmir və bunun üçün də royaltiye nisbətən daha təkmil fiskal alət hesab olunur.

Təbii ehtiyatlara renta vergisinin daha bir üstünlüyü ondan ibarətdir ki, analoji məbləğdə mənfəətin alınmasına imkan verən digər fiskal alətlərdən (*məsələn, kassa axınlarına vergi, dövlətin kapitalda iştirakı*) fərqli olaraq o dövlətə zərər vura bilməz. Bundan əlavə, renta vergisi sazişlərin dayanıqlılığının möhkəmlənməsinə şərait

yaradacaqdır, ona görə ki, layihələrin yüksək rentabelliği hallarında əlavə gəlirlərin alınmasını təmin edəcəkdir.

Təbii ehtiyatlara renta vergisinin nəzəri cəlbədiciyyəsinə baxmayaraq o, praktikada təbii ehtiyatların yataqlarının işlənməsinə maneçilik yarada bilər. Bu vergi təbii ehtiyat yataqlarının işlənməsinə münasibətdə qərarların qəbuluna təsir etməyə bilməz, belə ki, investorlar bilirlər ki, yalnız yüksək rentabelli layihələr bu vergiyə cəlb olunur, uğursuz layihələr isə toxunulmaz qalır. Beləliklə, təbii ehtiyatlara renta vergisi şirkətlərin faydalı qazıntıların hasilatından gözlənilən mənfəətinin azalmasına gətirib çıxarır ki, bu da həmin yataqların işlənməsinə münasibətdə qərarların qəbuluna öz təsirini göstərir [3, 4].

Bundan əlavə, təbii ehtiyatlara renta vergisinin yığıcı dərəcəsinin şirkətin diskontlaşdırma dərəcəsi ilə yüksək səviyyədə müəyyən edilməsi həddindən artıq kapital qoyuluşunu və məhsuldarlığın aşağı salınmasını stimullaşdıracaqdır. Tutaq ki, məsələn, şirkətin diskontlaşdırma dərəcəsi 15 faiz, TERV-nin dərəcəsi 20 faiz təşkil edir. TERV-nin tətbiq olunmadığı zaman şirkət bir ildən sora 1,15 milyon manat vəsaitin əldə edilməsi şərti ilə bu gün 1 milyon manat investisiya etməyə hazırdır. Əgər şirkət TERV-nin tətbiqi gözləyirsə, onda bu kapital qoyuluşu iqtisadi baxımdan son olmayacaqdır, ona görə ki, TERV-nin məqsədləri üçün cari ilin 1 milyon manatlıq kapital məsrəfləri növbəti ildə 1,2 milyon manatadək artacaqdır və nəticədə şirkət 0,05 milyon manat zərərlə üzləşəcəkdir. Bu zərər TERV-ə cəlb olunacaq gələcək gəlirlərin azalmasına gətirib çıxaracaq və bu zaman planlaşdırılmayan vergi güzəştə yaranacaqdır. Həqiqətən də, əgər yığıcı dərəcəsi kifayət qədər yüksək səviyyədə müəyyən olunubsa, onda şirkətlərdə layihənin mənimsənilməsi müddətinin uzadılmasına stimulaşdıracaqdır.

Təbii ehtiyatların mülkiyyətçisi kimi gəlir əldə edən dövlətlər üçün TERV yüksək risklərlə bağlı olur; əlverişli şəraitlərdə bu gəlirin əhəmiyyətli olmasına baxmayaraq, resursların mənimsənilməsinin praktiki olaraq heç bir gəlirin əldə olunmasına gətirib çıxarmayacağı ilə bağlı yüksək ehtimal da mövcuddur [3]. TERV dövlətə yalnız daha yüksək mənfəət normasına malik olan layihələrdən gəliri təmin edəcəkdir. Layihə əhəmiyyətli müsbət xalis kassa axınlarını generasiya etmə təsəvvürü yaratmaqla heç bir gəlir gətirməyə də bilər ki, bu da təbii ehtiyatların işlənməsi barədə sazişə yenidən baxılması istiqamətində siyasi təzyiqa gətirib çıxara bilər. Bundan əlavə, investorlar dövlət tərəfindən hər hansı bir gəlir əldə edilənədək minimum gəlirin alınmasını təmin edir, ona görə də daxilolmalar axını, əgər o, ümumiyyətlə mövcuddursa, “ikinci növbəli” axın hesab edilir.

Göstərilənləri ümumiləşdirərək qeyd edə bilərik ki, TERV renta ödənişlərinin tutulmasında və yüksək rentabelli layihələrdən daxilolmaların dinamikasının yüksəldilməsi hesabına sazişlərin dayanıqlılığının möhkəmləndirilməsində mühüm rol oynayır. Bununla belə o, təbii ehtiyatlara sahiblikdən gəlirlərin əldə olunmasının əsas fiskal aləti kimi çıxış etməməlidir.



Dövlətin kapitalda iştirakı. Karbohidrogen və digər faydalı qazıntı hasilatı layihələrində dövlətin iştirakı bir sıra ölkələrdə vacib siyasi simvol hesab edilir. Dövlətin kapitalda iştirakı onun ölkənin inkişafında rolunu hiss etməyə imkan verir. Lakin bu mülahizələrdən başqa, dövlətin mineral xammal və karbohidrogen ehtiyatlarının hasilatı üzrə müəssisələrin kapitalında iştirak etməməsinin xeyrinə tutarlı argumentlər də mövcuddur. Bununla belə, əgər dövlət hasilat müəssisəsinin səhmdarı olmağa qərar verərsə, onda o, təxirə salınmış iştirak formasından istifadə etməlidir.

Dövlət mülkiyyəti ilə bağlı bir sıra məsələlər mövcuddur [3, 4, 8]. Birincisi, dövlət mülkiyyətçi kimi çıxış etməklə özünü risk qarşısında qoyur. Dövlətin öz payını qoyduğu anda bu investisiyanın özünü doğruldacağı barədə əminliklə söyləmək mümkün deyildir. Baxmayaraq ki, bu və ya digər layihə ilk baxışdan həddindən artıq uğurlu görünə bilər, lakin gözlənilməz hadisələr nəticəsində (məsələn, faydalı qazıntılara qiymətin aşağı düşməsi və s.) səhmdar kapitalda perspektiv iştirak əhəmiyyətli dövlət öhdəlikləri ilə nəticələnməli olacaqdır.

İkincisi, dividendlərin alınmasına istiqamətlənmiş səhmdar kapitalda iştiraka nisbətən vergitutma dövlət daxilomaları axınını maksimumlaşdırır.

Üçüncüsü, səhmdar kapitalda iştirak dövlət idarəetmə orqanlarını inkişaf sahəsində prioritet layihələrin maliyyələşdirilməsi üçün istifadə oluna bilən vəsaitlərin yayındırılmasına məcbur edir. Bundan əlavə, səhmdar kapitalda iştirak ölkənin xarici mövqeyini bir qədər zəiflədə bilər. Belə ki, əgər dövlət səhmdar kapitalda iştirak üçün xaricdən borc alırsa, investisiya edilmiş vəsaitlərdən hələ dividendlərin əldə olunmamasına baxmayaraq bəlli bir neçə il ərzində həmin borc üzrə faizləri ödəməli olacaqdır.

Dördüncüsü, səhmdar (*yaxud birgə müəssisədə tərəfdaş*) kimi dövlətin rolu ilə onun reqlamentləşdirici rolu arasında ziddiyyət yarana bilər. Bir tərəfdən dövlət səhmdar kimi özünün investisiyalarından mənfəətin maksimumlaşdırılmasına çalışacaqdır. Digər tərəfdən isə o, tənzimləyici orqan kimi fəaliyyət göstərməklə, faydalı qazıntıların hasilatı layihəsini dövlətin bütün normativ qaydalarına uyğunluğunu təmin etməyə səy göstərəcəkdir.

Səhmdar kapitalda iştirak situasiyasında olduğu kimi, dövlətə gəlir gətirən elə bir üstün fiskal alət işləyib hazırlamaq olar ki, bu zaman belə iştirakı bir sıra potensial məsələlərdən azad etmək mümkün olacaqdır. TERV dövlətə cari dəyərdə hesablandıqda elə bir gəlir gətirəcəkdir ki, bu məbləğ daxilomalar axınının TERV-nin dərəcəsi üzrə diskontlaşdırılması şəraitində səhmdar kapitalda iştirak zamanı əldə olunan real gəlirlərə ekvivalent olacaqdır. Lakin ödənilən səhmdar kapital və TERV tamamilə müxtəlif zaman qrafikinə və fərqli potensial risklər strukturuna malikdir. Özünün səhmdar kapital payını ödəməklə dövlət xərcləri əks etdirən əhəmiyyətli mənfi kassa axınlarına malik olur, istehsal başladıqdan sonra isə əldə olunan gəlirlər hesabına onları qarşılamaq olar. Cari dəyərə çevirdikdə TERV də elə həmin gəliri gətirmiş olur. Lakin, gəlir yalnız o vaxt daxil olmağa başlayır ki, layihə yığım faizi üzrə mən-

fəəti təmin etmiş olsun. Layihə rentabelli olmadıqda isə TƏRV dövlətə səhmdar kapitalda iştirak zamanı ödədiyi məbləğinə görə məruz qaldığı zərərlərdən qaçmağa imkan verir.

Əgər dövlət səhmdar kapitalda iştiraka qərar verərsə, onda onun iştirakın təxirə salınan formasından istifadə etməsi məqsədemüvafiqdir. Təxirə salınan iştirak zamanı hesab edilir ki, vəsaitlər layihənin investorları tərəfindən dövlətə tərəf istiqamətləndirilir. Dövlətin təxirə salınan iştirakından faizlər müəyyən edilən dərəcələr üzrə tutulur, ssuda məbləğləri isə layihədən əldə olunan mənfəətdə dövlətin payı hesabına ödənilir. Səhmdar kapitalda dövlətin iştirakı yalnız “borcun” qaytarılması ilə maddiləşir. Əslində dövlət təxirə salınmış iştirak zamanı səhmdar kapitalda layihənin investorları tərəfindən təqdim edilən repress olmayan borcun köməyi ilə əldə edir.

Səhmdar kapitalda bu şəkildə iştirak nağd vəsaitlərin əvvəlcədən ödənilməsinə tələb edən cari iştirakdan fərqli olaraq daha az risklə bağlıdır. 35 faiz dərəcə üzrə tutulan TƏRV o zaman hökumətin 35 faizli təxirə salınmış iştirakına ekvivalent olacaqdır ki, bu zaman TƏRV-nin yığım norması təxirə salınan iştirakdan tutulan faiz dərəcəsinə bərabər olsun. Tutaq ki, məsələn, həm yığım norması, həm də faiz dərəcəsi 20% təşkil edir. TƏRV-nin tətbiqi halında layihənin rentabelliği 20% olanadək dövlət heç nə əldə etmir, sonra isə 35% əlavə mənfəət əldə edir. Təxirə salınan iştirak halında isə dövlət təxirə salınan iştirakın ödənişi üçün layihədən kifayət qədər gəlirin alınmasınadək heç nə əldə etmir. Təxirə salınan iştirak üzrə faiz dərəcəsi 20% təşkil edərsə, bu proses layihədən 20 faizlik mənfəət əldə olunanadək baş vermir.

Beləliklə, TƏRV təxirə salınan iştirak reallaşdıqdan sonra dövlətin məruz qala biləcəyi mülkiyyətə sahiblikdən risklər olmadan belə iştirakın malik olduğu bütün üstünlükləri verir.

Hasilatın pay bölgüsünə dövlətin səhmdar iştirakı formalarından biri kimi baxıla bilər. Nəzəri olaraq dövlət və özəl investorlar tərəfdaş (*partnyor*) hesab edirlər. Dövlət həyata keçirilən layihədə filiz, yaxud karbohidrogen yataqları şəklində kapital qoyur, özəl investorlar isə yatağın kəşfiyatı, işlənməsi və istismarı ilə bağlı olan xərcləri öz üzərinə götürmüş olurlar. Dövlət və investorlar layihənin həyata keçirilməsi zamanı çıxarılan məhsulun bölgüsü barədə razılığa gəlirlər. Bəzi hallarda isə dövlət özünün məhsul payını bazarda reallaşdırılmasını da investorlardan tələb edə bilər. Hasilatın pay bölgüsü haqqında saziş müxtəlif formalarda bağlanıla bilər. Sadə hasilatın pay bölgüsü sazişlərində dövlət idarəetmə orqanları və özəl investorlar məhsulu yalnız yatağın kəşfiyyatına, işlənməsinə və istismarına çəkilən xərcləri, həmçinin əməliyyat xərclərini qarşıladıqdan (*ödədikdən*) sonra bölürlər. Hasilatın pay bölgüsü barədə belə sazişlər mahiyyətinə görə dövlətin təxirə salınmış iştirakı ilə eynigüclüdür və həm də hökumətdən səhmdar kapitalda öz payının ödənilməsinə tələb edən cari (işçi) iştiraka nisbətən az risklidir. Hasilatın pay bölgüsü haqqında bir sıra saz-

işlər istehsal məsrəflərinin istənilən bir il ərzində məhsul həcminin 30, yaxud 40 faizi ilə kompensasiya edilməsini məhdudlaşdırır.

#### 4. Nəticə

Təbii ehtiyatların mənimsənilməsi layihələri ilə bağlı olan fiskal mexanizmlər gəlirlər, risklər və həmin gəlirlərin əldə olunması müddətləri kimi amillərin balanslaşdırılmasına münasibətdə siyasi qərarların qəbul edilməsini tələb edir. Gəlirlərin vergiyə cəlb olunması rejimindən fərqli olaraq daha çox royaltiyyə əsaslanan fiskal rejim nisbətən daha sabit və vaxtaşırı daxilolmalar axınıni təmin edəcəkdir. Ona görə də bir sıra inkişaf etməkdə olan və keçid iqtisadiyyatlı ölkələrdə fiskal rejim cari gəlirlərə əsaslanan alətlərin geniş diapazonunu, dövlətlərin məruz qaldığı potensial risklərin azaldılmasını, vergi təzyiqinin və inzibati yükün digər növlərinin aşağı salınmasını əhatə etməlidir. Faydalı qazıntıların və karbohidrogen resurslarının mənimsənilməsi layihələri üçün fiskal rejimin işlənməsi zamanı aşağıdakı məsələlərin nəzərə alınması zəruridir:

- ❖ təbii ehtiyatların işlənməsi sazişlərinin sabitliyinin təmin olunması və möhkəmləndirilməsi, hər şeydən əvvəl, müxtəlif növlü fiskal alətlərdən istifadəyə imkan verir;
- ❖ karbohidrogen və digər faydalı qazıntı hasilatı layihələri digər iqtisadi fəaliyyət növlərində olduğu kimi, gəlir vergilərinə cəlb olunmalıdır. Gəlir vergisinin tutulması barədə, xüsusilə də kapital qoyuluşlarına görə çıxılmalar, borc kapitalının xüsusi kapitalla nisbətinin yol verilə bilən həddi və transfer vergitutma ilə bağlı olan müxtəlif qaydaların işlənilməsi hazırlanması zəruridir. Transfer qiymətqoyma təkcə beynəlxalq miqyasda deyil, həmçinin ölkə daxilində də müəyyən problemlər yaradır, belə ki, hasilat və digər sektorlara münasibətdə müxtəlif vergi rejimləri tətbiq olunur.
- ❖ idxal rüsumları layihələrin həyata keçirilməsinin ilkin mərhələlərində idxal olunan kapital avadanlıqlarının əhəmiyyətli olması səbəbindən gəlirlərin təmin olunmasında mühüm rol oynayır. Bir sıra ölkələrdə kapital avadanlıqları əksər hallarda rüsumlara cəlb edilmir, ona görə də əgər əsas məqsəd gəlirin alınması hesab edilərsə, onda bu avadanlıqların idxalına görə minimum tariflərin müəyyən edilməsi tövsiyə oluna bilər.
- ❖ royalti gəlirlərin təmin olunmasında mühüm rol oynamalıdır, onun dərəcəsi ümumi qaydalar çərçivəsində müəyyən edilə bilməz və potensial rentabellik və fiskal tədbirlər kompleksinin digər aspektləri ilə müəyyən edilməlidir. Royaltinin dərəcəsi faydalı qazıntıların hasilatı barədə sazişlərdən asılı olaraq dəyişə bilər və qiymətlərin dəyişməsinə (artmasına, azalmasına) müvafiq olaraq daxil edilən mərhələli dərəcələri nəzərdə tutmalıdır. Ödənilməli olan royaltinin məbləğinin müəyyən edilməsi üçün transparent bazar qiymətlərindən istifadə olunmalıdır;

- ❖ təbii ehtiyatlara renta vergisi hasilat sektorunun fiskal rejiminin bir elementi kimi istifadə edilməlidir, lakin o, fiskal tədbirlər kompleksinin əsas alətinə çevrilməməlidir;
- ❖ əgər dövlət səhmdar kapitalından istifadəyə zərurət yaranarsa, onda cari iştirak deyil, təxirə salınmış iştirak məsələsi nəzərdən keçirilməlidir.

### Ədəbiyyat siyahısı

1. Azərbaycan Respublikasının Vergi Məcəlləsi (2017). Bakı, CBS nəşriyyatı.
2. Kəlbəyev Y.A. (2012). Vergi siyasətinin konseptual əsasları və praktiki aspektləri (monoqrafiya). Bakı: Elm, 488 s.
3. Пособие по налоговой политике (1995). Под редакцией Паргасарати Шома. Вашингтон: Международный Валютный Фонд. 388 с. (Vergi siyasəti üzrə vəsait. (1995). Partasarati Şomun redaktəsi ilə. Vaşinqton. Beynəlxalq Valyuta Fondu - 388 s.)
4. Дэниел Джонстон (2000). Международный нефтяной бизнес: налоговые системы и соглашения о разделе продукции / Пер. с англ. М.: ЗАО «Олимп - Бизнес», 352 с.
5. Дернберг Р.Л. (1997). Международное налогообложение / Пер. с англ. - М.: Юнити, 375 с.
6. Kəlbəyev Y.A., Məhərrəmov R.B., Rzayev P.Q. (2011) Xarici ölkələrin vergi sistemi. Bakı: İqtisad Universiteti nəşriyyatı, 554 s.
7. [www.taxes.gov.az](http://www.taxes.gov.az) - Azərbaycan Respublikasının Vergilər Nazirliyi.
8. [www.iota-tax.org](http://www.iota-tax.org) - Avropadaxili Vergi Administrasiyaları Təşkilatı.

### Калбиев Яшар Атакиши оглы

д.э.н., проф. Азербайджанский Государственный Экономический Университет

### Аннотация

#### Налогообложение полезных ископаемых и нефтяных ресурсов

*Цель исследования* – исследование проблем налогообложения, возникающие при добычи природных ресурсов.

*Методология исследования* – системный анализ, анализ и синтез данных, обобщение.

*Результаты исследования* – рассмотрены факторы, определяющие выбор фискальных инструментов при осуществлении проектов добычи природных ресурсов, анализированы инструменты, которыми располагает государство в качестве носителя налогового суверенитета и собственника природных ресурсов и сделаны выводы и рекомендации в связи с результатами полученных от международного опыта при разработке фискального режима для проектов освоения полезных ископаемых и углеводородных ресурсов.

*Ограничения исследования* – ограниченность научных исследований, направленных на всесторонний анализ проблем налогообложения, возникающие при процессе освоения полезных ископаемых и нефтяных ресурсов.

*Практическая значимость исследования* – возможность использования исследования как соответствующего научного источника в направлении совершенствования действующей законодательства, для устранения проблем налогообложения, возникающие в результате реализации проектов освоения природных ресурсов, а также в качестве соответствующей базы для будущих научных исследований.

*Оригинальность исследования* – в комплексном виде исследованы вопросы, связанные с устранением проблем налогообложения в процессе реализации проектов освоения полезных ископаемых и нефтяных ресурсов.

**Ключевые слова:** *фискальные инструменты, налоговый суверенитет, бонусы за аренду, роялти, рентный налог на природные ресурсы.*

**Kalbiyev Yashar Atakishi oglu**  
Prof. Dr., Azerbaijan State Economic University

### **Abstract**

#### **Mineral and hydrocarbon issues of taxation resources**

*Purpose* – the investigation of the tax problems arising in the process of extraction of natural resources.

*Design/methodology* – system analysis, analysis and synthesis of data, generalization.

*Findings* – natural resource extraction projects in the implementation of fiscal instruments to decide, the factors considered, the state's tax sovereignty carrier and natural resources, as the owner's tools were analyzed and minerals and hydrocarbon resources in the projects of development of the fiscal regime for the development of

international experience which may have been bound by the conclusions offered and recommendations are given.

*Research limitations* – taxation problems that arise in the development of mineral and hydrocarbon resources dedicated to the comprehensive analysis of the lack of scientific research.

*Practical implications* – taxation arising from the development of natural resources, the implementation of projects to improve the existing legislation in order to eliminate the problems of the relevant scientific sources, as well as the use of the primary basis for future research.

*Originality/value* – mineral and hydrocarbon resources in the implementation of development projects and problems arising from the elimination of tax-related issues have been studied in a comprehensive manner.

**Keywords:** *fiscal instruments, tax sovereignty, royalty, rent, according to the bonuses, resource rent tax.*

**JEL Classification Codes:** E63, H2, K34, O23