



**Qarayev İmran  
Əliyev oğlu**

i.e.f.d.

Vergilər Nazirliyinin Tədris Mərkəzi

AZ 5600. Şamaxı rayonu.

imran.garayev@taxes.gov.az

UOT 336.22:336.564.2 (479.24)

## BEYNƏLXALQ TƏCRÜBƏDƏ VERGİ XƏRCLƏRİ VƏ VERGİ GÜZƏŞTLƏRİNİN TƏTBIQI XÜSUSİYYƏTLƏRİ

səh. 57-74

### Xülasə

*Tədqiqatın məqsədi* – beynəlxalq praktikada vergi xərcləri və vergi güzəştlərinin iqtisadi mahiyyətinin və tətbiqi xüsusiyyətlərinin araşdırılması.

*Tədqiqatın metodologiyası* – müqayisəli təhlil, sistemli yanaşma, analiz, sintez və deduksiya üsulları.

*Tədqiqatın nəticələri* – vergi azadolmaları və vergi güzəştləri vergi xərclərinin yaranmasına səbəb olunur. Bu isə öz növbəsində vergi gəlirlərinin proqnozlaşdırılması zamanı onun strukturunda müvafiq dəyişikliklərin aparılması zərurətini yaradır.

*Tədqiqatın məhdudiyyətləri* – vergi azadolmaları və vergi imtiyazlarının miqdarı barədə statistik məlumatların olmaması. Vergi xərclərinin büdcə gəlirlərinə təsir mexanizmlərinin araşdırılmaması.

*Tədqiqatın praktiki əhəmiyyəti* – vergi azadolmalarının və güzəştlərinin beynəlxalq təcrübədə araşdırılması və onun vergi proqnozlarına təsir dərəcəsinin qiymətləndirilməsi

*Tədqiqatın orijinallığı və elmi yeniliyi* – vergi azadolmaları və imtiyazlarına vergi xərcləri konsepsiyasından baxılması, onun iqtisadi mahiyyətinin araşdırılması və tətbiqi xüsusiyyətlərinin təhlili.

**Açar sözlər:** vergi xərcləri, vergi azadolmaları, vergi imtiyazları, vergi siyasəti.

## 1. Giriş

Real praktikada bir çox sosial-iqtisadi amillərin təsiri nəticəsində nəzəri baxımdan səmərəliliyi təsdiq edilmiş vergi mexanizmlərini tətbiq etmək həmişə mümkün olmur. Bəzi hallarda elmi cəhətdən əsaslandırılmış vergi siyasəti praktiki cəhətdən real vəziyyətə adekvat olmur. Ona görə də iqtisadi inkişafı stimullaşdıran vergi sisteminin formalaşdırılması prosesində onun tətbiq imkanları daha geniş şəkildə araşdırılmalıdır. Vergi siyasəti dövlətin digər tənzimləmə mexanizmlərindən (*monetar, kredit, büdcə gömrük siyasəti və s.*) təcrid olunmuş şəkildə baxılmamalıdır. İqtisadi inkişafı stimullaşdıran vergi siyasəti bazar mexanizmlərinin təkmilləşdirilməsi istiqamətləri ilə paralel şəkildə aparılmalıdır. Sosial-iqtisadi siyasətin tərkib hissəsi kimi vergi siyasəti, digər iqtisadi tənzimləmə alətləri olan gömrük siyasəti, monetar siyasət, məşğulluq siyasəti və s. ilə üzvi şəkildə bağlıdır. İqtisadi qiymətləndirmə baxımından hansı siyasət sahəsində iqtisadi inkişafın daha çox irəliləyişlərin əldə edilməsinin müəyyən edilməsi çətin bir məsələdir. Adətən digər iqtisadi siyasət alətlərinin sabit qalması şəraitində vergi siyasətinin təkmilləşdirilməsi sahəsində iqtisadi artımın necə dəyişdiyini müəyyən etdikdən sonra, həmin siyasətin səmərəliliyini qiymətləndirmək olar. Bu isə real praktikada demək olar ki, mümkün deyildir. Bütün iqtisadi siyasət mexanizmləri bir-biri ilə qarşılıqlı şəkildə əlaqədirlər. Onları abstrakt və digərlərindən təcrid edilmiş şəkildə təsvir etmək mümkün deyildir.

Dünya iqtisadçıları tərəfindən aparılan geniş miqyaslı tədqiqatlar göstərir ki, iqtisadi inkişafı stimullaşdıran vergi növləri içərisində mənfəət vergisi və gəlir vergisi əsas yer tutur. Daha sonra isə fiziki şəxslərin gəlir vergisi və istehlak vergiləri aid olunur [3, 4, 9, 10].

Müxtəlif vergi növləri iqtisadi artıma fərqli şəkildə təsir göstərir. Tədqiqatların digər istiqamətləri aşağı vergi dərəcələri tətbiq edilməklə vergitutma bazasının genişlənməsini nəzərdə tutur [10]. Bir çox iqtisadçılar, xüsusilə, inkişaf etmiş ölkələrdə ƏDV-nin vahid dərəcə ilə tətbiq edilməsini və bu zaman mənfəət vergisinin dərəcəsinin aşağı salınmasının səmərəli olmasını irəli sürürlər. Digər ölkələrdə vergi inzibatçılığı baxımından səmərəli olmadığına baxmayaraq, ƏDV-nin fərqli dərəcələrindən istifadə edilir. Avropanın inkişaf etmiş ölkələrinin böyük əksəriyyətində ƏDV fərqli dərəcələrlə tətbiq edilir ki, bu da öz növbəsində vergi inzibatçılığını mürəkkəbləşdirir, vergidən yayınma hallarının artmasına şərait yaradır. Lakin sosial baxımdan prioritet olan sahələrin inkişafı üçün belə vergi dərəcələrinin tətbiqi öz əhəmiyyətini saxlayır.

Elmi tədqiqatların istiqamətlərindən biri də vergi sistemində tətbiq olunan güzəştlərin, azadolmaların sosial cəhətdən səmərəli olan innovativ inkişafın təmin edilməsinə necə təsir etdiyini qiymətləndirməkdən ibarətdir. Vergi azadolmalarının və güzəştlərinin tətbiqi şübhəsiz ki, vergi daxilolmalarını azaldır və vergitutma bazasını məhdudlaşdırır. Beləliklə, əlavə və bir çox hallarda iqtisadi cəhətdən əsaslandırıl-

mayan vergi xərcləri yaranmış olur. Vergi xərcləri yeni bir nəzəriyyənin əsas anlayışlarındanındır.

## 2. Vergi güzəştləri

Vergi güzəştləri dedikdə bir qayda olaraq iqtisadi agentlərin vergi öhdəliklərini azaltmaq məqsədilə vergi dərəcələrinin azaldılması və ya vergitutma bazasının daralması nəzərdə tutulur. Vergi güzəştlərinin və azadolmalarının verilməsi adətən müəyyən sosial və bölüşdürülmə məsələlərinin həllinə, konkret iqtisadi fəaliyyət növlərinin stimullaşdırılmasına, iqtisadi artıma yönəldilir. Lakin buna baxmayaraq vergi güzəştlərinin daxil edilməsi heç də həmişə iqtisadi və sosial xarakterli arqumentlərlə əsaslandırılmır [2, 5].

Vergi güzəştlərinin tətbiqinin əsas məqsədləri aşağıdakılardır:

- ❖ iqtisadiyyatın müəyyən sahələrinin, prioritet istiqamətlərinin genişlənməsində iqtisadi maraqların təmin edilməsi;
- ❖ maliyyə vəsaitlərinin zəruri olan malların (xidmətlərin) istehsalına istiqamətlənməsinin stimullaşdırılması və regionun sosial-iqtisadi inkişafı proqramının yerinə yetirilməsi;
- ❖ iqtisadiyyatın modernləşdirilməsi, investisiya və innovasiya fəaliyyətinin inkişafı üçün stimullaşdırıcı tədbirlərin həyata keçirilməsi;
- ❖ kiçik biznesin fəaliyyətinin genişləndirilməsi, yeni iş yerlərini yaradan müəssisələrin fəaliyyəti üçün əlverişli iqtisadi şəraitin yaradılması;
- ❖ müəyyən region üçün prioritet sosial vəzifələrin yerinə yetirilməsi.

Vergi güzəştlərinin daxil olmasının birbaşa və müqayisəli təsirləri vardır. Birbaşa effekt özünü büdcənin vergi gəlirlərinin azaldılmasında göstərir. Dolayısı effektlər daha mürəkkəbdirlər. Çünki bu və ya digər vergi güzəşti və ya azadolmasını daxil etdikdən sonra vergi ödəyicilərinin hərəkətləri vergi siyasətinin müxtəlif sahələrinə toxuna bilər. Digər tərəfdən vergi güzəştləri ilə onların yönəldikləri sosial-iqtisadi siyasətin məqsədləri arasında birbaşa münasibətləri müəyyən etmək mümkün deyildir. Bir qayda olaraq, eyni bir məqsədə çatmaq üçün müxtəlif tədbirlər kompleksi tətbiq olunur.

Lakin müvafiq effektlərin analizi müəyyən qanunauyğunluqları üzə çıxarmağa imkan verir. Tədqiqatlar göstərir ki, büdcə gəlirlərinin vergi güzəştləri və azadolmaları ilə bağlı itkiləri heç də hər bir halda cəmiyyətin xeyri baxımından əvəz olunmurlar. Məsələn, Azərbaycanda mövcud vergi qanunvericiliyinə əsasən kənd təsərrüfatı sektoru demək olar ki, tamamilə vergilərdən azad edilmişdir. Bununla bağlı baş verən vergi itkilərinin alternativ dəyəri müəyyənləşdirilməlidir. Başqa sözlə, vergiləri daxil etməklə kənd təsərrüfatının subsidiyalaşması məsələsinə baxıla bilər.

Bu və ya digər vergi güzəştlərinin məqsədəuyğunluğu barəsindəki qərar aşağıdakı mülahizələri nəzərə almaqla qəbul edilməlidir:

- ❖ dövlət gəlirlərinin birbaşa itkiləri;
- ❖ vergi inzibatçılığının sadəliyi və qanunların icra olunması;
- ❖ sosial və bölüşdürücü effektlər;
- ❖ bazarların qeyri-mükəmməlliyi və xarici effektlərin təsiri.

Beləliklə, vergi güzəştləri və azadolmaları aşağıdakı hallarda tətbiq oluna bilər:

1. Bazarda tələbin aşağı düşməsi şəraitində;
2. Prioritet sahələrin inkişafının təmin edilməsi məqsədilə;
3. Gəlir vergisinin progressivliyinin pozulmaması şərti ilə;
4. Vergi qanunvericiliyinin lüzumsuz mürəkkəbləşməməsi;
5. İqtisadi agentlərin hərəkətinin təhrif edilməməsi;

Bununla yanaşı, vergi güzəştlərinin və azadolmalarının daxil edilməsi aşağıdakı suallara əsaslandırılmış cavablar verilməsi ilə müşayiət olunmalıdır:

1. Vergi güzəştinin daxil edilməsi nəyə görə zəruridir?
2. Vergi güzəştinin daxil edilməsi hansı məqsədi güdür və bu tədbirin uğurlu və ya uğursuz olması hansı meyarlarla müəyyənləşdirilməlidir?
3. Nəzərdə tutulan məqsədə çatmaq üçün vergi güzəştlərinin daxil edilməsi məqbul xərclər çərçivəsində mümkündürmü?
4. Nəzərdə tutulan məqsədə çatmaq üçün vergi güzəştlərinin daxil edilməsi nəyə görə büdcə xərclərinin birbaşa artımından sərfəlidir?

Nəzərə almaq lazımdır ki, vergi güzəştləri və azadolmaları son nəticədə iqtisadi artıma mənfi təsir göstərə də bilər. Onlar diskriminasiya xarakteri daşıyır və müəssisələri rentə yönümlü hərəkətlərə həvəsləndirir. Vergi güzəştlərinin daxil edilməsi nəticəsində rentə qazanılmasına yönəlmiş bu növ manipulyasiya əməliyyatları sosial və iqtisadi xərclərin artmasına səbəb olurlar. Çünki əlavə güzəştlər nəticəsində vergitutma bazası məhdudlaşır.

Hökumət belə vəziyyətdə itirilmiş gəlirləri kompensasiya etmək üçün vergi dərəcələrini artırmağa məcbur ola bilər. Eyni zamanda vergi ödəyicilərinin vergi güzəştlərindən məhrum olan kateqoriyası üçün vergitutmaların effektiv dərəcələri yüksəlmiş olur. Beləliklə, qapalı dairə yaranır: vergi güzəştləri vergi dərəcələrinin artmasına səbəb olur, vergi dərəcələrinin artması isə yeni vergi güzəştlərinin daxil edilməsini tələb edir. Son nəticədə ciddi vergi islahatlarının yaranmasına ehtiyac yaranır. Belə vergi islahatları həm vergi dərəcələrinin azaldılmasını, həm də vergi güzəştlərinin ləğv edilməsini əhatə edir. Bundan əlavə olaraq, vergi güzəştlərinin və azadolmaların daxil edilməsi vergi inzibatçılığını xeyli dərəcədə çətinləşdirir və vergidən yayınma risklərini artırır. Vergi azadolmalarının və güzəştlərinin real praktikada tətbiq edilməsi üçün adətən vergi orqanları vergi ödəyicilərindən müxtəlif xarakterli sənədlərin tələb edilməsi ilə nəticələnir. Bu isə həm vergi ödəyiciləri, həm

də ki, vergi orqanları üçün əlavə transaksiya xərclərinin əmələ gəlməsinə səbəb olur. Azərbaycan Respublikası qanunvericiliyində vergi güzəştləri və imtiyazları Vergi Məcəlləsinin ayrı-ayrı maddələrində, Azərbaycan Respublikasının qanunlarında və Nazirlər Kabinetinin qərarlarında öz əksini tapmışdır. İqtisadi ədəbiyyatda vergi güzəştlərinin aşağıdakı növləri mövcuddur:

- müddətinə görə;
- subyektinə görə;
- əhatə dairəsinə görə;
- məqsədinə görə;
- xarakterinə görə.

Azərbaycan Respublikasının Vergi Məcəlləsində vergi güzəştləri və imtiyazlarını nəzərdə tutan normaların təsbit olunduğu maddələr bütün aşağıdakılardır [1]:

1. Maddə 74. Hesabatın verilməsi müddətinin uzadılması;
2. Maddə 85. Vergi öhdəliyinin yerinə yetirilməsi müddətləri və həmin müddətlərin dəyişdirilməsi;
3. Maddə 102. Gəlir vergisindən azadolmalar və güzəştlər;
4. Maddə 106. Azadolmalar və güzəştlər (*mənfəət vergisi*);
5. Maddə 108. Gəlirin əldə edilməsi ilə bağlı xərclər (*mənfəət və gəlir vergisi*);
6. Maddə 109. Gəlirdən çıxılmayan xərclər (*mənfəət və gəlir vergisi*);
7. Maddə 110. Gəlirdən faizlər üzrə çıxılan məbləğlərin məhdudlaşdırılması (*mənfəət və gəlir vergisi*);
8. Maddə 111. Ümitsiz borcların gəlirdən çıxılması (*mənfəət və gəlir vergisi*);
9. Maddə 112. Ehtiyat sığorta fondlarına ayırmaların gəlirdən çıxılması (*mənfəət və gəlir vergisi*);
10. Maddə 113. Elmi-tədqiqat, layihə-axtarış və təcrübə-konstruktor işlərinə çəkilən xərclərin gəlirdən çıxılması (*mənfəət və gəlir vergisi*);
11. Maddə 114. Amortizasiya ayırmaları və gəlirdən amortizasiya olunan aktivlər üzrə çıxılan məbləğlər (*mənfəət və gəlir vergisi*);
12. Maddə 115. Təmirə bağlı xərclərin gəlirdən çıxılması (*mənfəət və gəlir vergisi*);
13. Maddə 116. Sığorta haqlarının gəlirdən çıxılması (*mənfəət və gəlir vergisi*);
14. Maddə 117. Geoloji-kəşfiyyat işlərinə və təbii ehtiyatların hasilatına hazırlıq işlərinə çəkilən xərclərin gəlirdən çıxılması (*mənfəət və gəlir vergisi*);
15. Maddə 118. Qeyri-maddi aktivlərə çəkilən xərclərin gəlirdən çıxılması (*mənfəət və gəlir vergisi*);
16. Maddə 119. Gəlirdən çıxılan məbləğlərin məhdudlaşdırılması (*mənfəət və gəlir vergisi*);
17. Maddə 120. Əmlakın təqdim edilməsindən yaranan zərər (*mənfəət və gəlir vergisi*);
18. Maddə 121. Zərərin keçirilməsi (*mənfəət və gəlir vergisi*);

19. Maddə 164. Vergi ödəməkdən azad edilmə (*ƏDV*);
20. Maddə 165. Verginin sıfır (*0*) dərəcəsi ilə tutulması (*ƏDV*);
21. Maddə 188. Azadolmalar (*Aksizlər*);
22. Maddə 199. Vergi güzəştləri və azadolmalar (*Əmlak vergisi*);
23. Maddə 207. Vergi güzəştləri (*Torpaq vergisi*).
24. Maddə 218. Sadələşdirilmiş verginin ödəyiciləri.

Bu maddələrdən əlavə olaraq vergi güzəştlərini nəzərdə tutan Azərbaycan Respublikasının digər Qanunları və normativ hüquqi aktları mövcuddur.

### **3. Vergi xərcləri konsepsiyası**

Vergi güzəştlərinin və azadolmaların verilməsi birbaşa büdcə xərclərinin artmasına səbəb olmasa da, büdcə gəlirlərini azaldır. Ona görə də vergi güzəştləri və azadolmaları büdcə xərclərinin analoqlarıdır və şəffaflıq və effektivlik baxımından diqqətlə yoxlanılmalıdır. Güzəştlərin uçotu büdcənin vergi xərcləri konsepsiyası kimi məhz bu məqsədlərə xidmət edir. Vergi xərcləri terminini ilk dəfə iqtisadi ədəbiyyatda XX əsrin ikinci yarısından etibarən işlənməyə başlanılmışdır [11]. Vergi xərcləri konsepsiyası baxımından gəlir vergisi iki elementdən ibarətdir:

1. Gəlirlərə normal vergilərin tətbiq olunması üçün zəruri olan struktur normalar (*xalis gəlirin müəyyənləşdirilməsi, maliyyə uçotu qaydaları, konkret vergi növünün ödəyicilərinin müəyyənləşdirilməsi, vergi dərəcələri və azadolmaların şkalası, beynəlxalq sövdələşmələrdə vergilərin tətbiqi*);

2. Hər bir vergiyə aid olan və vergi stimulları, yaxud vergi subsidiyaları adlanan xüsusi güzəştlər. Məsələn, vergiyə məruz qalan gəlirin daimi çıxılması, vergi öhdəliklərinə möhlət verilməsi, vergi kreditləri və ya vergilərin xüsusi dərəcələri.

Beləliklə, vergi xərcləri konsepsiyasında iki əməliyyat nəzərdə tutulur:

- ❖ normativ vergi öhdəliklərinin hesablanması;
- ❖ vergi xərclərinin benefisiarı olan vergi ödəyiciləri üçün vəsaitlərin dövlət tərəfindən bölüşdürülməsi.

Bu zaman büdcənin xalis vergi gəlirləri normativ vergi gəlirləri ilə vergi xərclərinin fərqinə bərabərdir.

Büdcənin vergi xərcləri konsepsiyasının tətbiqinə tənqidi yanaşmalar da mövcuddur. Konsepsiyanın tənqidçilərinin əsas arqumentləri aşağıdakılardır:

- ❖ vergi xərclərinin tam uçotunun mümkün olmaması;
- ❖ vergilərin baza strukturunun ümumi qəbul olunmuş konseptual modelinin olmaması səbəbindən vergi xərclərinə aid edilən bu və ya digər maddələrin dəyərləndirici mühakimələrlə əsaslandırılması zərurəti.

Vergi sisteminin baza strukturu ümumi halda onun əsasında duran və vergi ödəyiciləri və ya müəyyən fəaliyyət növləri üçün preferensiyaları nəzərdə tutmayan xarak-

teristikalardan ibarətdir. Beləliklə, vergi xərclərinin siyahısını müəyyənləşdirmək üçün vergi sisteminin baza strukturunu bilmək lazımdır. Vergi sisteminin baza strukturundan hər bir kənarlaşma büdcənin vergi xərclərinin maddələrini təşkil edir. Lakin əksər hallarda bu məsələ birqiymətli həll oluna bilmir: vergi sisteminin baza strukturunun parametrləri müxtəlif ölkələr üzrə və ya eyni bir ölkə daxilində əhəmiyyətli surətdə fərqlənə bilərlər.

Qeyd etmək lazımdır ki, vergi xərclərinin ümumi qəbul olunmuş tərifı yoxdur. Bir çox ölkələr və beynəlxalq təşkilatlar büdcənin vergi xərclərinin konsepsiyasından istifadə edərkən vergi xərcləri anlayışına müxtəlif əlamətlər aid edirlər. Bu rəngarəngliyə baxmayaraq, uçot və qiymətləndirmə üçün əhəmiyyət baxımından vergi xərclərinin ümumi əlamətlərini ayırmaq mümkündür. Müxtəlif xarici ölkələrin və beynəlxalq təşkilatların praktikasında vergi xərcləri müxtəlif cür təyin olunurlar.

Beynəlxalq Valyuta Fondu vergi xərclərini aşağıdakı kimi təyin edir [5]:

Vergi xərcləri vergilərin standart strukturuna nisbətən təyin olunan elə güzəştlər və azadolmalardır ki, onlar dövlətin gəlirlərinin azaldılmasına səbəb olurlar. Bir halda ki, dövlət siyasətinin məqsədinə subsidiyalar və digər birbaşa xərclər vasitəsilə nail olmaq olar, güzəştlər büdcə xərclərinin ekvivalenti kimi təyin olunurlar.

Vergi xərcləri bəzi fəaliyyət növləri üçün tətbiq olunan vergi güzəştləri rejimi ilə əlaqədar vergi daxilolmalarından hesablanmış çıxılmalardır. Bu tərifin xüsusiyyəti ondan ibarətdir ki, onun vergi bazası birbaşa göstərilmir. Digər tərəfdən, burada vergi xərcləri vergi daxilolmalarından çıxılmalər, kimi təqdim olunurlar. Bununla əlaqədar, onların hesabatlarda xərclər kimi göstərilməsi əsasları qeyri-müəyyən qalır.

Vergi xərcləri ictimai resursların transferti kimi təyin oluna bilər. Bu transfert vergi sisteminin baza strukturuna nisbətən vergi öhdəliklərinin azalması hesabına əldə olunur.

Kanadada vergi xərcləri aşağıdakı kimi qəbul olunmuşdur [5]:

Vergi xərcləri xüsusi güzəştlər, istisnalar, vergi dərəcələrinin azaldılması, vergi kreditləri nəticəsində itirilmiş vergi gəlirləridir. Bu tərifin xüsusiyyəti ondan ibarətdir ki, büdcənin gəlirlərinin itkisini qiymətləndirmək üçün vergi qanunvericiliyində azadolmalar və güzəştlərlə bağlı monitorinqi həyata keçirmək zəruridir.

ABŞ-in praktikasında vergi xərclərinin anoloji tərifı tətbiq olunur [5]:

Vergi xərcləri vergilərin strukturunda olan güzəştlər səbəbindən itirilmiş gəlirlərdir.

Vergi xərclərinin digər ölkələrdə istifadə olunan təriflərinə baxaq [5]:

Avstraliya: vergi xərcləri vergi ödəyicilərinin qrupuna və ya müəyyən fəaliyyət növünə aid edilən vergi güzəştləridir.

Avstriya: vergi xərcləri cəmiyyətin mənafeyi baxımından fəaliyyət göstərən iqtisadi agentlərə tətbiq edilən itirilmiş vergi gəlirləridir.

Belçika: vergi xərcləri vergi sisteminin baza strukturundan kənarlaşmasına və vergi gəlirlərinin azalmasına səbəb olan qanunvericilik müddəalarıdır.

Almaniya: vergi xərcləri vergi normalalarının əsas konsepsiyasından edilən məxsusi kənarlaşmalardır.

Hollandiya: vergi xərcləri vergi qanunvericiliyinin baza strukturuna uyğun gəlməyən müddəalarla əlaqədar vergi gəlirlərinin möhləti və ya itkisi formasında edilən dövlət xərcləridir.

İspaniya: vergi xərcləri vergilərin normal strukturundan kənarlaşan vergi güzəştləri və ya subsidiyalardır.

Fransa: hər hansı bir qanunvericilik və ya inzibati akt, əgər onun tətbiqi dövlətin gəlirlərinin azalmasına səbəb olursa, vergi xərclərinin maddəsi hesab oluna bilər.

Yaponiya: xüsusi vergi tədbirləri (*büdcənin vergi xərclərinin analoqu*) bu və ya digər məqsədlərə xidmət edən və vergitutmanın fundamental prinsiplərindən (*ədalətlik, neytrallıq və sadəlik*) kənarlaşan maddələrdir.

Beləliklə, vergi xərclərinin yuxarıda göstərilən təriflərinin analizi nəticəsində aşağıdakı xarakterik əlamətləri qeyd etmək olar:

Vergi xərcləri:

1. İtirilmiş vergi gəlirləridir, yəni büdcənin gəlirlərinin azalmasına səbəb olur;
2. Vergi xərcləri gəlirlərin baza (normativ) strukturuna nisbətən təyin olunan vergi güzəştləri və azadlımaları nəticəsində yaranırlar;
3. Dövlətin sosial-iqtisadi məqsədlərinə nail olmağa xidmət edirlər;
4. Dövlətin birbaşa xərclərinin alternatividirlər.

Vergi xərcləri dövlətin sadəcə itirilmiş gəlirləri demək deyildir. Bunlar o gəlirlərdir ki, dövlət sosial-iqtisadi siyasətin konkret məqsədlərinə çatmaq naminə onlardan imtina etməyi mümkün hesab etmişdir. Başqa sözlə, hökumətin vergi sistemi çərçivəsində etdiyi maliyyə yardımındır.

Vergi xərclərinin uçotu büdcə və vergi siyasətinin çox mühüm alətidir. Yuxarıda qeyd etdiyimiz kimi, vergi xərclərinin ümumi qəbul edilmiş tərfi yoxdur. Lakin əsas maneə vergi xərclərinin formallaşması ilə bağlı deyildir. Problem vergi qanunvericiliyinin bu və ya digər bəndinin vergi sisteminin baza strukturuna və ya vergi xərcləri kateqoriyasına aid edilməsi üçün ümumi qəbul edilmiş meyarların olmamasıdır. Buradan vergi xərclərinin aşağıdakı problemləri yaranır:

- ❖ vergi qanunvericiliyinin hansı maddələrinə vergi xərclərinin maddəsi kimi baxmaq olar?
  - ❖ vergi xərclərinin qiymətləndirilməsi üçün hansı metodlardan istifadə etmək lazımdır?
  - ❖ alınmış qiymətləndirməni necə interpretasiya etmək lazımdır?
- Adətən, vergi xərclərini qiymətləndirmək üçün 3 metoddan istifadə olunur:
- ❖ itirilmiş gəlirlərə görə;
  - ❖ bərpa olunmuş gəlirlərə görə;
  - ❖ ekvivalent xərclərə görə.

Saydığımız metodlar İqtisadi Əməkdaşlıq və İnkişaf Təşkilatının üzvü olan



ölkələr tərəfindən müxtəlif cür istifadə olunurlar:

1. İtirilmiş gəlirlər metodu vergi xərclərinin güzəştlərin daxil edilməsi nəticəsində büdcənin vergi gəlirlərinin itirdiyi məbləğ kimi təyin olunur. Qeyd etmək lazımdır ki, bu metod vergi xərclərinin qiymətləndirilməsi üçün ən etibarlı və geniş istifadə olunan methoddur. Bu metod vergi sistemi vasitəsilə vergi ödəyicilərinə edilən köməyin səviyyəsini göstərir.

2. Bərpa olunmuş gəlirlər metodu vergi xərclərinin vergi güzəştlərinin ləğv edilməsi nəticəsində büdcənin vergi gəlirlərinin artımının məbləğini qiymətləndirir. Bu metod vergi güzəştlərinin ləğv edilməsi şəraitində tətbiq olunur. Lakin praktikada bu effektlərin nəzərə alınması aşağıdakı çətinliklərlə bağlıdır:

- ❖ vergi siyasətinin dəyişməsinə cavab olaraq vergi ödəyicilərinin hərəkətlərinin dəyişməsi barəsindəki məlumatlar;
- ❖ vergi güzəştlərinin ləğv edilməsinin ardıcılığı barəsindəki məlumatlar, o cümlədən güzəştlərin ləğv edilməsi tarixi və keçid dövrünün müddəaları;
- ❖ bu və ya digər güzəştin və ya onların bəzilərinin ləğv edilməsi nəticəsində vergi ödəyicilərinin digər güzəştlərdən istifadə edilməsində dəyişikliklər barəsində məcmu qiymətləndirmələr.

Vergi güzəştlərinin qiymətləndirilməsində müxtəlif güzəştlərdən istifadə olunması qiymətləndirmənin etibarlılıq dərəcəsinin aşağı düşməsinə səbəb olur.

3. Ekvivalent xərclər metodu vergi xərclərini vergiyə qədərki birbaşa xərclərinin cəmi kimi təyin edir. Bu birbaşa xərclərin effekti vergi xərclərini müəyyən proqram üzrə əvəz edən birbaşa xərclərin vergi tutulmalarından sonrakı effektinə ekvivalent olmalıdır. Başqa sözlə, vergi ödəyicisinə elə məbləğ ödənməlidir ki, ona aid vergi güzəştinin büdcədən transfertlə əvəz olunması şərti ilə vergi tutulmalarından sonrakı gəliri onun güzəştlərin tətbiq olunduğu şəraitdə gəlirinə bərabər olsun. Ekvivalent xərclər metodu ilə edilən qiymətləndirmə itirilmiş gəlirlər metodu ilə edilən qiymətləndirmədən yalnız o halda fərqlənir ki, vergi güzəştini əvəz edən transfert üzərinə vergi qoyulmuş olsun.

Beləliklə, vergi xərclərinin ayrılmasında və qiymətləndirilməsində yaranmış aşağıda sadalanan problemlər ümumilikdə bu alətin büdcə və vergi siyasətində tətbiqi imkanlarını məhdudlaşdırır:

1. Vergi sisteminin baza strukturuna ondan vergi xərcləri maddələrinin ayrılması üçün zəruri olan parametrlərin təyin olunmasında rəy birliyinin olmamasıdır;
2. Vergi xərclərinin ümumi qəbul olunmuş tərifinin olmamasıdır;
3. Vergi xərclərinin qiymətləndirilməsi üçün müxtəlif metodlardan istifadə olunması;
4. Vergi xərclərinin dəqiqliyi üçün zəruri olan informasiyanın qeyri-kafiliyi;
5. Beynəlxalq müqayisə baxımından yaranan məhdudiyətlər.

Yuxarıda qeyd etdiklərimiz göstərir ki, vergi xərclərinin ayrılması qiymətləndirici mühakimələrin predmetidir və çox ehtiyatla istifadə olunmalıdır. Bir qayda olaraq,

xarici dövlətlərin vergi xərcləri üzrə hesabatlarına bu barədə xüsusi göstərişlər daxil olunurlar. Bütün bunlara baxmayaraq, vergi xərclərinin uçotu büdcə və vergi siyasətini effektiv yürütməyə imkan verir.

Büdcənin vergi xərcləri üzrə hesabatlarının aşağıdakı əsas aspektləri mövcuddur

1. Qanunvericilik aspekti - edilən xərclərin qanunvericilik tərəfindən təsbit olunması;

2. Makroiqtisadi aspekt - büdcənin və onun müxtəlif tərkib hissələrinin, o cümlədən, gəlirlərin, xərclərin və kəsinin (profisitinin) iqtisadiyyata təsirinin qiymətləndirilməsi imkanları;

3. Qeyri-lokal aspekt - büdcənin gəlir və xərclərinin dəyişmələrini nəzərə almaqla büdcə vəsaitlərinin paylaşdırılması variantlarının seçilməsi;

4. İnzibati aspekt - göstərilən ictimai xidmətlərin effektivliyinə nəzarət.

Vergi sistemində olan güzəşt və azadolmalar büdcənin yaranması prosesinə inteqrasiya olunmuşsa və birbaşa xərclər kimi eyni büdcə prosedurlarına məruz qalırlarsa, onda onlar büdcə sisteminin normal fəaliyyəti üçün ciddi problemlər yaratmırlar. Əgər vergi xərcləri birbaşa xərclərdən fərqli olaraq, büdcə nəzarətindən kənar qalırlarsa, onda onlar makroiqtisadi və inzibati aspektlər baxımından problemlərin yaranmasına səbəb olurlar və bundan əlavə vergi sisteminin əsas funksiyasını - gəlirlərin toplanmasının icrasını zərbə altında qoyurlar. Büdcə prosesi çərçivəsində vəsaitlərin birbaşa və vergi xərcləri arasındakı paylaşması müxtəlif parlament komitələri arasında qarşılıqlı əməkdaşlıq zərurəti ilə əlaqədar əlavə çətinliklərə səbəb ola bilər.

Vergi xərcləri haqqında hesabatın dərc olunması büdcə-vergi sahəsində şəffaflığın təmin olunmasına kömək edən vasitələrdən biridir. Praktikada vergi xərcləri büdcə xərclərindən fərqli olaraq ciddi yoxlamaya məruz qalmaya bilər, çünki vergi xərcləri daxil edildikdən sonra qanunverici orqan tərəfindən hər il təsdiq olunmağı tələb olunmur və vergi qanunvericiliyi dəyişmədiyi halda öz qüvvəsini saxlayır.

Qeyd etmək lazımdır ki, büdcənin vergi xərcləri haqqında ilk hesabatın tərtib olunmasından əvvəl ciddi hazırlıq işləri (*məsələn, vergi xərclərinin maddələrinin seçilməsi üçün vergilərin baza strukturunun təyin olunması*) görülməli və vergi xərclərinin qismən qiymətləndirilməsi (*məsələn, iqtisadiyyatın müxtəlif sektorları üzrə*) işi görülməlidir.

Büdcənin vergi xərcləri haqqında konsepsiya orta inkişaf etmiş və inkişafda olan ölkələr tərəfindən istifadə olunmağa başlamışdır. Belə ki, Türkiyədə fiziki şəxslərin gəlirlərinə, korporasiyaların gəlirlərinə aid vergilər və ƏDV üçün baza strukturu təyin olunması barədə tədqiqatlar aparılmışdır. Tədqiqatlar nəticəsində fiziki şəxslərin gəlirlərinə, korporasiyaların gəlirlərinə, istehlaka qoyulmuş xüsusi gəlirləri və ƏDV-ni əhatə edən 186 müddədən ibarət vergi xərcləri barədə maddələr tərtib olunmuşdur. Qiymətləndirmələr büdcənin vergi xərclərinin 15 maddəsini əhatə edir [5].

Polşada vergi xərcləri problemi 1993-1998-ci illərdə vergi xərclərinin ciddi artımı ilə əlaqədar aktuallaşmışdır. Bu dövr ərzində vergi xərclərinin illik artımı orta hesabla 32%, birbaşa xərclərin illik artımı isə 19% olmuşdur. Polşada vergi xərclərinin 300-dən artıq maddəsinin 200-dən çoxu fiziki şəxslərin gəlirlərinə aiddir. Burada həmçinin vergi sisteminin baza strukturu təyin olunmamışdır [5].

Yuxarıda göstərilən nümunələrdən göründüyü kimi, bir çox ölkələr büdcənin vergi xərcləri maddələrini qiymətləndirərkən, vergi sisteminin baza strukturunu təyin etmirlər. Qeyd etmək zəruridir ki, belə yanaşma əvvəla, vergi xərclərinin maddələrinin tam siyahısının tərtib olunmasını, ikincisi, onun sistemli qiymətləndirilməsini və dəyişilməsini təmin etmir. Bununla yanaşı, vergi xərcləri maddələrinin qismən qiymətləndirilməsi büdcə və vergi siyasəti məsələlərinin həlli baxımından məhdud praktik əhəmiyyətə malikdir.

Böyük Britaniyanın təcrübəsi - Böyük Britaniyada vergi xərcləri haqqında məlumatlar müxtəlif cədvəllər halında sistemləşdirilir. Cədvəldə vergilər və rüsumlar haqqında aşağıdakı məlumatlar əks olunurlar:

- ❖ fiziki şəxslərin gəlir vergisi;
- ❖ korporasiyaların gəlir vergisi;
- ❖ əlavə dəyər vergisi;
- ❖ vərəsəlik vergisi;
- ❖ ekoloji vergilər və rüsumlar;
- ❖ daşınmaz əmlakla sövdələşmələrə görə möhür rüsumu;
- ❖ avia sərnişinlərdən tutulan rüsumlar;
- ❖ nəqliyyat vasitələrinə görə aksiz rüsumları və s.

Bütün məlumatlar üç kateqoriyaya bölünürlər:

- ❖ vergi xərcləri;
- ❖ struktur azadolmalar;
- ❖ vergi xərclərinin və struktur azadolmaların elementlərini özündə birləşdirən maddələr.

Beləliklə, Böyük Britaniyada vergi xərclərinin ayrılması və qiymətləndirilməsi üçün vergi sisteminin baza strukturu kimi nəzəri konsepsiyalardan istifadə etməyərək qüvvədə olan vergi qanunvericiliyinə əsaslanan yanaşma tətbiq olunur.

Almaniya təcrübəsi birbaşa və vergi xərclərinə eyni əhəmiyyətli yanaşmadan ibarətdir. Belə yanaşma əlavə çətinliklər yaratmadan büdcə siyasəti çərçivəsində vergi xərcləri haqqında informasiyanın büdcə prosesinə inteqrasiya olunmasını həll etməyə imkan verir. Bununla yanaşı vergi siyasəti sahəsində müvafiq məsələlərin (o cümlədən birbaşa xərclərin alternativli olmayan vergi güzəştlərinin və azadolmalarının ixtisarı, vergi sisteminin neytrallığının, ədalətliliyinin və effektivliyinin gücləndirilməsi) həll olunmasını çətinləşdirə bilər.

Kanadanın vergi xərcləri üzrə hesabatları aşağıdakı vergiləri əhatə edir:

- fiziki şəxslərin gəlir vergiləri;

- korporasiyaların gəlir vergisi;
- satışa qoyulan vergi;
- aksizlər.

Hal-hazırda vergi xərcləri üçün Kanada hesabatlarına vergi sisteminin ən fundamental elementləri hesab olunmayan bəndlər üzrə büdcə gəlirlərinin qiymətləndirilməsi və proqnozları daxildir. Hesabatlarda vergi xərcləri maddələri hər vergi üzrə funksional (*təhsil, səhiyyə, mədəniyyət, məşğulluq, biznes və investisiyalar, kiçik sahibkarlıq, pensiya təminatı və s.*) təyinatlar üzrə qruplaşdırılmışdır.

Qeyd etmək lazımdır ki, bu qruplaşdırma yalnız hesabatlarda informasiyanın təqdimatı məqsədilə edilmişdir və sosial-iqtisadi siyasətin istiqamətlərcə bölgüsü ilə əlaqədar deyildir.

ABŞ təcrübəsi - yuxarıda qeyd etdiyimiz kimi, ABŞ büdcənin vergi xərcləri haqqında hesabatları dərc edən ilk ölkə olmuşdur. Hal-hazırda ABŞ Maliyyə Nazirliyinin hesabatlarında vergi xərcləri verginin iki baza strukturundan (birincisi, tam vergi konsepsiyasına əsaslanan normal struktur, ikincisi qüvvədə olan vergi qanunvericiliyini əks etdirən struktur) asılı olaraq təyin olunur.

Bu iki baza strukturlarının vergi xərclərinə aid maddələri xeyli dərəcədə üst-üstə düşür. Fərqli maddələr xüsusi qaydada qeyd olunurlar. Vergi xərclərinin belə maddələrinə o cümlədən aşağıdakılar aiddirlər:

- idarə olunan xarici kompaniyaların gəlir vergilərinə verilən möhlətlər (idarə olunan xarici kompaniya dedikdə, xarici yurisdiksiyada yerləşən və yerli şirkətlərin payları olan şirkətlər nəzərdə tutulur);
- avadanlığın sürətli aşınması;
- korporasiyaların gəlirlərinə qoyulan çoxpilləli vergi dərəcələri.

Qeyd etmək lazımdır ki, ABŞ-da tətbiq olunan normal praktikada gəlir vergilərinin normal baza strukturu tam gəlir konsepsiyasından fərqlənir. Belə ki, ABŞ-ın vergi qanunvericiliyi fiziki şəxslərin gəlirlərinə olan vergilərin bazasından onun məskunlaşdığı əmlakın vergilərini çıxmağa imkan verir. Hesabatlarda bu maddə vergi xərcləri kimi sinifləşdirilir, lakin tam gəlirin baza strukturu çərçivəsində vergi ödəyicisinin öhdəlik edilmiş icarə gəliri vergi bazasına daxil edilməlidir.

Büdcə sənətlərində vergi xərclərinin hesabatları 4 əsas cədvəldə təqdim olunur.

Birinci cədvəldə, büdcənin funksional klassifikasiyasına uyğun olaraq qruplaşdırılmış gəlirlərə qoyulan vergilərin vergi xərclərini özündə cəmləşdirir. Ştatların hökumətlərinə və yerli hökumətlərə edilən yardım ayrıca bölmədə vergi xərcləri kimi göstərilir.

İkinci cədvəldə, funksional klassifikasiya üzrə qruplaşdırılmış vergi xərcləri qiymətləndirilir və fiziki şəxslərin gəlirlərinə və korporasiyaların gəlirlərinə qoyulan vergilər kimi iki yerə bölünürlər.

Üçüncü cədvəl, vergi xərclərinin maddələrini büdcənin gəlirlərinin xərclərinə görə düzəndirir.

Dördüncü cədvəl, uzunmüddətli effektləri olan vergi xərclərinin maddələri üzrə gətirilmiş dəyərlərin qiymətləndirilməsini əks etdirir.

Vergi xərcləri (*vergi subsidiyaları*) 3 kateqoriyaya ayrılırlar:

1. Vergi transfertləri.
2. Sosial xərclər.
3. Biznesin şərti xərcləri, yəni biznesin stimullaşdırılması üçün edilən subsidiyalar.

ABŞ-in təcrübəsinin əsasında büdcənin vergi xərcləri haqqında informasiyanın təqdim olunması üçün 2 strukturadan, yəni tam gəliri əhatə edən normal strukturadan və qüvvədə olan qanunvericiliyin istifadəsindən ibarətdir.

Büdcənin vergi xərcləri haqqında hesabatlar büdcə prosesinə müxtəlif dərəcədə inteqrasiya olunur. Belə ki, Avstraliya, Belçika, Finlandiya, Fransa, Yunanıstan, Portuqaliya, İspaniya və İsveçdə vergi xərcləri haqqında hesabat birbaşa büdcə xərcləri ilə bağlıdır. Bəzi digər ölkələrdə isə vergi xərcləri haqqında hesabatlar ya müstəqil sənədlərdir, ya da ki, büdcə sənədlərinə daxil olsalar da, büdcə prosesi ilə birbaşa bağlı deyildirlər.

Rusiya təcrübəsi - digər ölkələrdən fərqli olaraq Rusiyada vergi və büdcə siyasəti məqsədləri ilə büdcənin vergi xərcləri konsepsiyasından istifadə olunmur. Bu o deməkdir ki, Rusiya praktikasında vergilərin baza strukturunun və uyğun olaraq vergi güzəştlərinin bu baza strukturundan kənarlaşmasının əsaslandırılmış tərifı yoxdur. Bununla yanaşı, Rusiyada büdcənin vergi itkiləri barədə formalaşmış informasiyanın vergi sisteminin bu və ya digər parametrlərdən asılılığının qiymətləndirilməsi sayəsində müəyyən təcrübə toplanmışdır.

Vergi güzəştlərini və azadolmalarını aşağıdakı kimi sinifləşdirilir:

- müəssisələrin mənfəət vergilərinin güzəştləri;
- fiziki şəxslərin gəlir vergilərinə güzəştlər;
- vahid sosial verginin güzəştləri;
- əlavə dəyər vergisinin güzəştləri.

Fiziki şəxslərin gəlir vergilərini təyin edərkən vergi bazasına onun istər pul, istərsə də natural formada aldığı gəlirlər aid edilir. Fiziki şəxslərin gəlir vergisindən güzəştlərdən danışıarkən, ilk növbədə, sığorta və təqaüd müqavilələrindən əldə edilən gəlirləri nəzərdə tutmaq lazımdır. Rusiya Federasiyasının Vergi Məcəlləsinə görə fiziki şəxslərin gəlir vergisinin vergi bazasına aşağıdakı ödənişlər aid edilmirlər [1]:

1. Rusiya Federasiyasının qanunvericiliyinə uyğun olaraq icra olunan məcburi sığorta;

2. Könüllü şəxsi sığorta (*ölümlə bağlı, səhhətə dəyən ziyanla bağlı, sığorta olunanın tibbi xərclərinin əvəzinə ödənilməsi və s.*);

3. Könüllü təqaüd sığortası.

Vahid sosial vergi güzəştləri dedikdə, Rusiyanın vergi qanunvericiliyi fiziki şəxslərin xeyrinə olaraq müəyyən işlərin, xidmətlərin və müəlliflik müqavilələri üzrə

əmək və vətəndaş-hüquqi müqavilələr əsasında edilən ödənişlər nəzərdə tutulur. Vergi Məcəlləsi iki növ güzəştləri əhatə edir:

1. Fiziki şəxslərin (*1-ci, 2-ci və 3-cü qrup əlillər, fərdi sahibkarların, hüquqşünasların, notariusların professional fəaliyyətdən əldə etdiyi gəlirlər*) xeyrinə edilmiş ödənişlər vahid sosial vergidən azad edirlər;

2. Əlillərin ictimai təşkilatları, onların bölmələri tərəfindən fiziki şəxslərin xeyrinə etdiyi ödənişlər vahid sosial vergidən azaddırlar.

Rusiyada əlavə dəyər vergisi ərazi prinsipi əsasında istehlaka qoyulmuş vergidir. Əlavə dəyər vergisindən azadolmalara aşağıdakılar aiddirlər:

1. Maliyyə və sığorta xidmətləri (*bank əməliyyatları, sığorta və yenidən sığorta, qiymətli kağızlar bazarında xidmətlər və s.*).

2. İctimai nemətlər (*tibb, təhsil, telekommunikasiya və rabitə, ictimai nəqliyyat*).

3. Mədəniyyət və incəsənət sahəsində xidmətlər.

4. Lotoreya və totalizatorlar.

5. Daşınmaz əmlakla bağlı əməliyyatlar (*torpaq sahələrinin və binaların satışı, daşınmaz əmlakın icarəyə verilməsi*).

6. Qeyri-kommersiya təşkilatlarının qeyri-kommersiya fəaliyyətləri, xeyirxah xidmətlər.

Əlavə dəyər vergisindən bu azadolmalar onunla bağlıdır ki, inzibatçılıq baxımından bu əməliyyatlar üzrə dəqiq vergi öhdəlikləri təyin etmək mümkün deyildir. Ona görə də bu azadolmalara vergi güzəştləri kimi baxırırlar.

Bununla yanaşı, büdcənin vergi xərcləri haqqında hesabatlar barədə qanunvericiliyin tələblərinin ciddiliyi praktikada heç də bəzən özünü doğrultmur. Bir çox ölkələrdə, məsələn, Fransa və ABŞ-da vergi xərcləri haqqında hesabatlar üçün qanunvericilik səviyyəsində tələblər olsa da, onlara formal münasibət bəslənilir. Digər ölkələrdə isə, məsələn, Kanada da qanunvericilik səviyyəsində sərt və ya hər hansı tələblərin olmamasına baxmayaraq, onların vergi borclarının hesabatları praktikası bir çox ölkə üçün nümunə ola bilər.

## 5. Nəticə

1. Vergi güzəştlərinin və azadolmalarının verilməsi birbaşa büdcə xərclərinə səbəb olmur, lakin büdcənin gəlirlərinin azalmasına gətirir. Gəlirlərin bu azalması güzəştlərin yönəldiyi sosial-iqtisadi məsələlərin həlli üçün də istifadə oluna bilərdi. Bununla əlaqədar vergi güzəştlərinə və azadolmalara hökumət tərəfindən vergi sistemi çərçivəsində vergi ödəyicilərinə edilən maliyyə yardımını kimi qəbul edilə bilər. Bu baxımdan vergi xərcləri ilə subsidiyaların, dotasiyaların və subvensiyaların ayrılması siyasətinin səmərəliliyi qarşılıqlı şəkildə müqayisə olunmalıdır.

2. Büdcənin vergi xərcləri konsepsiyası vergi xərcləri üzrə uçot və hesabatın

aparılmasını tələb edir. Vergi xərcləri üzrə hesabatların çap olunması büdcə-vergi sahəsində məsuliyyətin və şəffaflığın artmasına kömək edir. İnkişaf etmiş ölkələr (*Avstraliya, Böyük Britaniya, ABŞ, Fransa və s.*) uzun müddətdir ki, büdcənin vergi xərcləri konsepsiyasından praktikada istifadə edirlər. Orta səviyyəli gəlirləri olan və inkişaf etməkdə olan ölkələr (*Çin, Polşa, Türkiyə və s.*) həmçinin büdcənin vergi xərcləri konsepsiyasını tədricən praktikada tətbiq etməyə başlamışlar.

3. Azərbaycanda Vergi Məcəlləsinin təhlil göstərir ki, vergi qanunvericiliyində bütün növ vergilər üzrə (*hüquqi şəxslərin mənfəət vergisi, fiziki şəxslərin gəlir vergisi, ƏDV və s.*) müxtəlif vergi güzəştləri nəzərdə tutulmuşdur. Bunu da qeyd etmək lazımdır ki, vergi güzəştlərinin və azadolmalarının verilməsi praktikası genişlənməkdə davam edir. Belə bir şəraitdə büdcənin vergi xərcləri konsepsiyasının tətbiqi məqsədəuyğundur.

4. Praktikada büdcənin vergi xərcləri konsepsiyasının tətbiq olunması üçün aşağıdakı tədbirlər zəruridirlər:

- ❖ əsas vergilərin baza strukturunun təyin olunması;
- ❖ onlardan vergi xərcləri ilə bağlı maddələrin seçilməsi;
- ❖ vergi güzəştlərinin və azadolmalarının tətbiqi nəticəsində yaranan büdcə gəlirləri itkilərinin qiymətləndirilməsi;
- ❖ büdcənin vergi xərcləri üzrə hesabatlarının yaranması və çap olunması;
- ❖ büdcə xərcləri haqqında məlumatların büdcə prosesində istifadə olunması.

Büdcə gəlirləri itkisini qiymətləndirmək üçün Dövlət Statistika Komitəsinin məlumatları, vergi və gömrük orqanlarının hesabatları, büdcə prosesi haqqında parlament sənədləri əsas mənbə rolunu oynayır.

5. Təhlillər göstərir ki, əldə olan informasiya mənbələri bir çox büdcə xərcləri və qarışıq maddələr üzrə büdcə gəlirlərinin itkisini qiymətləndirməyə imkan vermir. Statistik vergi hesabatlarının mövcud formaları vergi güzəştlərinin və azadolmaların istifadəsi ilə əlaqədar büdcə gəlirlərinin itkisi barədə dolğun informasiya vermirlər. Sosial-iqtisadi, büdcə və vergi siyasəti sahəsində əsaslandırılmış qərarlar qəbul etmək məqsədilə büdcənin vergi xərcləri haqqında tam informasiya əldə etmək üçün vergi qanunvericiliyinin normalarına uyğun olaraq büdcə xərclərinin kifayət qədər detallaşdırılmasını və sinifləşdirilməsini əks etdirən məlumat bazasının yaradılması zəruridir. Belə bir bazanın yaradılmasına qədər vergi xərclərinin qiymətləndirilməsi vergilər üzrə bəyannamələr əsasında aparıla bilər.

6. Vergi xərcləri haqqında informasiyanın büdcənin hazırlanması, təsdiqi və icrası zamanı nəzərə alınması vacibdir. Bununla yanaşı bir çox ölkələrdə, o cümlədən büdcənin vergi xərcləri konsepsiyasını uzun müddət tətbiq edən ölkələrdə vergi xərcləri haqqında məlumatlar büdcə prosesinə inteqrasiya olunurlar. Büdcənin vergi xərcləri konsepsiyasının ilkin mərhələsində vergi xərcləri barədə məlumatların büdcə prosesinə tam inteqrasiyası məqsədəuyğun deyildir. Bununla yanaşı, büdcənin formalaşması mərhələsində vergi daxilolmalarının proqnozlaşdırılması bu və ya digər

məsələnin həlli üçün birbaşa xərclər və ya vergi xərcləri arasında seçim aparılması baxımından vergi xərcləri haqqında informasiyanın nəzərə alınması zəruridir.

7. Xarici ölkələrin təcrübəsi göstərir ki, büdcənin vergi xərcləri konsepsiyasının praktikada tətbiqi üçün müvafiq məlumatların toplanması və çap olunması barədə vəzifənin qanunvericilik tələblərinə uyğun şəkildə qoyulması vacib deyildir.

Beləliklə, büdcənin vergi xərcləri konsepsiyasının ilkin mərhələsində büdcə qanunvericiliyinə dəyişikliklərin və əlavələrin edilməsi tələb olunmur. Sonrakı mərhələlərdə büdcə qanunvericiliklərinə düzəlişlərin edilməsi zərurəti vergi xərcləri haqqında informasiyanın büdcə prosesinə inteqrasiyasının səviyyəsi ilə müəyyən olunur.

### Ədəbiyyat siyahısı

1. Azərbaycan Respublikasının Vergi Məcəlləsi. (2017).
2. И.Е.Креницкий (2013). “Налоговые льготы: современные проблемы определения и классификации” // Очерки налогов правовой науки современности. Монография. / под общ. ред. Е.Ю.Грачевой и Н.П.Кучерявенко Москва-Харьков, “Право”. с. 650 (*Vergi güzəştləri: müasir problemlər və klassifikasiyalar. Müasir hüquqi elmlərin vergi oçerkləri*).
3. Слепов В.А., Потанская М.А. (1999). Инвестиции как фактор экономического роста // М.: Финансы. № 1. с. 19-21. (*İqtisadi artımın əsas amili kimi*).
4. Фридман А., Видясов М., Емельянцеv В. Государственные расходы и экономический рост // Мировая экономика и международные отношения. (1999). № 10. с. 14-25, № 11 с. 9-18. (*Vergi xərcləri və iqtisadi artım*).
5. Малинина Т. (2010). Оценка налоговых льгот и освобождений: зарубежный опыт и российская практика. Институт экономической политики имени Е.Т.Гайдара, Научные труды. № 146Р, с. 212. М. (*Vergi güzəştləri və azadlıqların qiymətləndirilməsi: xarici təcrübə və Rusiya praktikası*).
6. Корчагин Ю.А. (2010). Региональная экономика и финансы. Воронеж: ЦИРЭ, 260 с. (*Regional iqtisadiyyat və maliyyə*).
7. OECD’s Current Tax Agenda, p. 159, 2012. (*İƏİT-nin cari vergi gündəliyi s. 159, 2012*).
8. OECD’s Current Tax Agenda, page 123, april 2011. (*İƏİT-nin Cari Vergi Gündəliyi s. 123, 2011*).
9. OECD (2010) “Tax policy reform and economic growth”, Tax policy studies No.20, p. 152. (*İƏİT (2010) Vergi siyasəti islahatları və iqtisadi artım. Vergi siyasəti üzrə tədqiqatlar №.20, c.152*).



10. M.Alink, V.Kommer The Dutch Approach. Description of Tax and Custom Administration IBFD 2014 p.288 (*M.Alink, V.Kommer. Niderland yanaşması. Niderland Vergi və Gömrük Administrasiyasının xülasəsi. IBFD 2014 p.288*).
11. S.Surrey, (1985). P.McDaniel Tax Expenditure. p.303. (*Vergi xərcləri*).

### Караев Имран Алияр оглы

д.ф.э., Учебный центр Министерство Налогов Азербайджанской Республики

#### Аннотация

#### Особенности применения налоговых расходов и льгот в международной практике

*Цель исследования* – исследование применения налоговых льгот и расходов в международной практике.

*Методология исследования* – сравнительный анализ, системный подход, анализ, синтез и дедукция.

*Результаты исследования* – налоговые освобождения и льготы приводят к налоговым расходам. Это в свою очередь требует учитывать изменения структуры налоговых доходов в процессе прогнозирования.

*Ограничения исследования* – ограниченность источников количественной информации о налоговых льгот и освобождений. Отсутствие исследований о влиянии налоговых расходов на доходов бюджета.

*Практическая значимость исследования* – возможности оценки влияния налоговых освобождений и льгот на бюджетные поступления в международной практике.

*Оригинальность и научная новизна исследования* – понятия налоговых освобождений и льгот рассмотрены в рамках концепции налоговых расходов. Рассмотрены экономические сущности и особенности их применения.

**Ключевые слова:** *налоговые расходы, налоговые освобождения, налоговые льготы, налоговая политика.*

**Garayev Imran Aliyar oğlu**

PhD in economics Training Center Ministry of Taxes of the Azerbaijan Republic

**Abstract**

**Features of application of tax expenditure and tax exemption  
in international practice**

*Purpose* – investigation of analysis peculiarities of tax expenditure and tax exemption in international practice.

*Design/methodology* – comparative analysis, systemized approach, analysis, synthesis and deduction methods.

*Finding* – tax exemptions and tax benefits result in tax expenses. This requires taking into account changes in the structure of tax revenues in the forecasting process.

*Research limitations* – limited sources of quantitative information on tax benefits and exemptions. Lack of research on the impact of tax expenditures on budget revenues.

*Practical implication* – the practical importance of the study is the possibility of assessing the impact of tax exemptions and benefits on budget revenues in international practice.

*Originality/value* – the tax exemptions and benefits are considered within the framework of the concept of tax expenditures. Economic essences and features of their application are considered.

**Keywords:** *tax expenses, tax exemption, tax benefits, tax policy.*

**JEL Classification Codes:** E62, H2, H21.