

VERGİ GÜZƏŞTLƏRİNİN TƏDQIQINƏ KONSEPTUAL-HÜQUQİ YANAŞMA

Cavid Məmmədov

Azərbaycan Dövlət İqtisad Universiteti, Bakı, Azərbaycan

e-mail: jd.mammadov@gmail.com

Xülasə. Məqalədə vergi güzəştlərinin müəyyən edilməsinin prinsip və funksiyaları açıqlanmış, vergi güzəştləri anlayışının qanunvericilik səviyyəsində müəyyənləşdirilməsinə müasir yanaşmalar araşdırılmışdır. Məqalədə həmçinin Azərbaycan Respublikasının vergi qanunvericiliyində vergi güzəştləri konsepsiyasının təsbit olunması istiqamətləri müəyyənləşdirilmiş və ölkə qanunvericiliyi səviyyəsində vergi güzəştləri ilə vergi xərcləri arasında funksional bağlılığın təmin edilməsi zəruriliyi əsaslandırılmışdır.

Açar sözlər: vergi güzəştləri, qanunvericilik, ədalətlik prinsipi, üstünlük, imtiyaz, vergi xərcləri.

CONCEPTUAL AND LEGAL APPROACH TO THE RESEARCH OF TAX DEDUCTION

Javid Mammadov

*Azerbaijan State University of Economics, Baku,
Azerbaijan*

Abstract. The role and functions of tax deductions in determining tax exemptions, and contemporary approaches to the definition of tax concessions at the legislative level have been revealed in the article. The identification directions of the concept of tax deductions in the tax legislation of the Republic of Azerbaijan, functional connection between tax deductions and tax costs at the level of national legislation of the country have been provided in the article.

Keywords: tax deductions, legislation, the principle of fairness, advantage, privilege, tax costs.

КОНЦЕПТУАЛЬНО-ПРАВОВОЙ ПОДХОД К ИССЛЕДОВАНИЮ НАЛОГОВЫХ ЛЬГОТ

Джавид Мамедов

*Азербайджанский Государственный Экономический
Университет, Баку, Азербайджан*

Резюме. В статье описывается роль и функции налоговых вычетов при определении налоговых льгот, а также исследуются современные подходы к определению налоговых льгот на законодательном уровне. В статье также определяется концепция налоговых льгот в налоговом законодательстве Азербайджанской Республики и обоснована необходимость обеспечения функциональной связи между налоговыми льготами и налоговыми расходами на уровне национального законодательства.

Ключевые слова: налоговые льготы, законодательство, принцип справедливости, преимущества, преференция, налоговые издержки.

1. Giriş

Güzəştlərin məqsədi ayrıca bir vətəndaşın, sosial qrupların və dövlətin müxtəlif tərəfləri maraqlarını uyğunlaşdırmaqdır. Güzəştlər sosial nemətləri bölüşdürür və həm ayrıca bir şəxs, həm də bütövlükdə cəmiyyətin inkişafına töhfə verir. Güzəştlərin yaxşı məqsədə xidmət etməsinə baxmayaraq, onlara münasibət birmənalı deyil. Bu onunla şərtlənir ki, güzəştlər Azərbaycan Respublikasının büdcə sistemi tərəfindən alınmayan vəsaitlər olduğundan, onlar bəzən hər yerdə ləğv edilməsi lazım olan gərəksiz bir şeyə çevrilir.

2. Vergi güzəştlərinin müəyyən edilməsində onun prinsip və funksiyalarının rolu

Güzəştlərin tətbiqinin ədalətsizliklə əlaqəli olduğu barədə fikirlər mövcuddur. Köln Universitetinin Vergi Hüquqları İnstitutunun direktoru J. Lang hesab edir ki, "vergi hüququ çərçivəsində geniş diferensasiya ədalətə xidmət etmir, əksinə vergi bərabərliyini pozur, bununla da səmərəsizliyə və ədalətsizliyə səbəb olur" [5, s.3]. Buna oxşar fikri J. Stiglitz (Nobel mükafatı laureatı) bölüşür, o aşağıdakı nəticəyə gəlir: "Müəyyən xüsusi müddəanın mahiyyəti nə olursa olsun, onların məcmusu ədalətsizlik və səmərəsizliklə dolu vergi sisteminə səbəb olur" [15, s.513].

Biz ədalət və ya vahidlik prinsipi adlandırılan A. Smitin birinci prinsipinə müraciət edirik. Bu, hər kəsin sərvətinə uyğun olaraq vergi ödəməyə borclu olmasıdır. Bu prinsipə toxunan F. Nitti hesab edirdi: "Bütün vətəndaşlar vergiyə cəlb edilməlidir ... Heç kim, nə fiziki, nə də hüquqi şəxslər istisna olmamalıdır. Ancaq, kiçik gəlirlər, xüsusilə çox böyük ailələrə xidmət edənlər vergidən azad edildikdə bəzi istisnalar var" [10, s.241].

F. Nitti vergilərin əhəmiyyətli sosial-iqtisadi funksiyasını vurğulamışdır: "Vergi sırf maliyyə qanunlarının kiçik arsenalında qapalı qalmaq üçün çox güclü bir silahdır." Müəllifin vergi güzəştlərinə ehtiyatla yanaşmasına baxmayaraq, o, yenə də qaydalardan birinin istisnası olaraq mümkün vergitutma düzəlişlərini qəbul edir.

Güzəştlərə şübhəli baxışa alman iqtisadçısı K. Eyerberqin araşdırmalarında rast gəlinir. Bununla birlikdə, ədalətlik prinsipini ortaya qoyaraq, o qeyd etmişdir ki, vergi güzəştləri heç də həmişə aradan qaldırılması tələb edilən ziddiyyət kimi hiss olunmur. Onun fikrincə, gəliri yalnız yaşamaq üçün kifayət edən insanları vergiyə cəlb etmək mümkün deyil. Belə qənaətə gəlmək ki, əhalinin sosial cəhətdən həssas qrupları və sənayenin prioritet sahələri üçün güzəştlər özünü doğrulda bilər və buna görə də müasir dövlətlərin bütün vergi sistemlərində onların yeri var.

Ədalətlik prinsipinin açarı təkcə hər kəsin vergi ödəməyə borclu olması deyil, eyni zamanda vergilərin maliyyə imkanlarına mütənasib olaraq ödənilməsidir. Bu prinsip həm də bir qayda olaraq, ondan mümkün istisnayı ehtiva edir. Belə ki, daha az təmin olunmuş vergi ödəyicilərinin xeyrinə vergi güzəştləri daha çox təmin olunmuşların hesabına təmin edilir. Vergi güzəştləri sosial cəhətdən həssas vətəndaşların vergi yükünün azaldılmasına yönəldilmiş sosial funksiyalarına görə "yaxşıdır". Büdcə formalaşdırıcı, strateji sektorların və bütövlükdə iqtisadiyyatın inkişafı üçün obyektiv olaraq zəruri olan vergi güzəştlərinin əhəmiyyətli təşviqetmə funksiyasını unutmamalıyıq.

Beləliklə, güzəştlər cəmiyyətdəki mövcud sosial və iqtisadi bərabərsizliklərin etik qüsurlarını düzəldir, onlar mövcudluğu pozmur, əksinə ədalət prinsipini gücləndirir. Güzəştlər ümumi qaydalardan istisnalar çərçivəsində qorunmasının təmin edilməsi obyektiv zəruri olan sosial qruplar üçün (yaşlılar, uşaqlar, ağır iş şəraiti olan emalatxanalarda işləyən insanlar və s.), habelə iş fəaliyyəti dövlətin strateji hədəflərinə cavab verən müəssisələr üçün müəyyən edilir.

Müvafiq qiymətləndirmə aparmadan vergi güzəştlərinin səmərəsizliyi barədə müzakirələr vaxtından əvvəldir. Vergi güzəştləri hər hansı bir dövlətin vergi siyasətinin effektiv vasitəsidir. Çətin maliyyə dövrlərində bir çox ölkələr mənfəət nəticələrini azaltmaq üçün bu vasitəyə əl atırlar. Digər bir məsələ, vergi güzəştləri sisteminin ərazi vergi orqanları tərəfindən yüksək səviyyədə idarə edilməsini tələb etməsidir, əks halda sui-istifadə, təcavüzkar optimallaşdırma və vergidən yayınma sxemlərindən istifadə riskləri meydana çıxır [11, s.169]. Buna görə güzəştlər onların sistemləşdirilməsini, tətbiqinin əsaslılığının yoxlanılmasını və effektivliyin qiymətləndirilməsini tələb edir. Beləliklə, Azərbaycan Respublikasının İqtisadiyyat Nazirliyi vergi güzəştlərini təhlil edərkən kameral vergi yoxlamalarının bütün materiallarından istifadə etməyi tövsiyə edir ki, bu da vergi ödəyicisi tərəfindən təqdim olunan sənədlərin tamlığı və vergidən azadolma hüququnun tətbiq edilməsinin qanuniliyi barədə nəticə çıxarmağa imkan verir. Güzəştləri təsdiqləyən sənədlərin tam paketi olmadıqda, səyyar vergi yoxlaması zamanı güzəştlərin doğruluğunu yoxlamaq üçün tövsiyə edilməlidir.

3. Vergi güzəştləri anlayışının qanunvericilik səviyyəsində müəyyənəndirilməsinə mövcud yanaşmaların tədqiqi

Vergi güzəştlərinin səmərəliliyini qiymətləndirmək vergi güzəştləri anlayışının vahid tərifini müəyyənəndirmədən mümkün deyildir. Vergi güzəştləri anlayışının müəyyənəndirilməsinə yanaşmalar arasında həm özəl şərhlərə, həm də qanunvericilik səviyyəsində müəyyən edilmiş tərifə rast gəlmək olar. Bir çox tədqiqatçılar vergi güzəştlərinin hüquqi tərifini kifayət qədər spesifik, qeyri-müəyyən və qeyri-dəqiq hesab edirlər. I.A.Mayburov, Y.B. İvanov "Vergi güzəştləri. Tətbiq nəzəriyyəsi və təcrübəsi" (monoqrafiya), T.A.Malinina "Vergi güzəştlərinin və azadolmaların qiymətləndirilməsi: xarici təcrübə və rus praktikası" (elmi iş № 146P), V.I. Krasavin "Vergilər və ödənişlər üzrə güzəştlərin konseptual aparatı: nəzəri yanaşmalar və normativ konsolidasiya" (məqalə), V.Q. Panskov "Vergi güzəştləri: məqsədəuyğunluq və effektivlik" (məqalə), I.V. Qorski "Vergi tənzimlənməsi, vergi güzəştləri və funksiyaları haqqında" (məqalə), kimi iqtisadçıların belə əsərlərində müəyyən edilmiş vergi güzəştləri anlayışının tərifinə mövcud özəl yanaşmalar əsasən, hamısı müəyyən müddəaları aydınlaşdırmaq, ayrı-ayrı sözləri sinonimləri ilə əvəz etmək, tərifini genişləndirmək və ya vergi praktikasından konsepsiya çıxartmaqdan irəli gəlir.

Vergi nəzəriyyəsində belə bir təbii sual yaranır: ümumi vergi qaydalarından kənarlaşdırma və bütün səviyyələrdə büdcələrin vergi gəlirlərinin azaldılması ilə əlaqəli eyni konsepsiyaların bütün seqmentindən vergi güzəştlərini necə ayırmalıyıq?

Vergi güzəştlərinin tərifinə dair müxtəlif yanaşmalarda qanunla müəyyən edilmiş vergi güzəştləri anlayışından kənara çıxmağı bildirə bilərik. Onun vergi güzəştlərinin seçilməsinə imkan vermədiyi geniş şəkildə yayılmışdır. Vergi güzəştlərinin verilməsi və tətbiqi praktikası nəzəriyyəni çoxdan qabaqlamışdır. Vergi güzəştləri sosial-iqtisadi

proseslərin dövlət tənzimlənməsinin uzun müddətli fəaliyyət göstərən vasitəsidir. Belə bir alətin miqyasını qiymətləndirmək, faydalı olub olmadığını və ya əksinə tətbiqin əks təsirini təhlil etmək üçün kəskin ehtiyac var. Bu baxımdan, güzəştləri qiymətləndirərkən, qanunvericilik səviyyəsində təsdiqlənmiş tərifin olması vacibdir. Buna görə, vergi güzəştlərinin fərqli tərifini təklif edərkən, yalnız fərqli bir şərh haqqında deyil, həm də Azərbaycan Respublikasının Vergi Məcəlləsinə dəyişiklik edilməsi barədə danışdığımızı başa düşmək lazımdır.

Qeyd etmək lazımdır ki, Azərbaycan Respublikasının dövlət proqramı çərçivəsində vergi güzəştlərinin səmərəliliyini qiymətləndirmək üçün cavabdeh olan heç bir icra hakimiyyəti orqanı nələri vergi güzəştləri hesab edəcəyi və müvafiq olaraq nəyin qiymətləndiriləcəyi barədə müraciət etməmişdir. Beləliklə, məsul icraçılar vergi güzəştlərinin qanunvericilik tərifinə əsaslanan müvafiq qiymətləndirmələr aparmışlar, çünki vergi güzəştlərinin səmərəliliyinin monitorinqi və qiymətləndirilməsi metodikası fərqli tərif nəzərdə tutmur. Şübhəsiz ki, vergi güzəştləri anlayışının yanlış tərfi vergi siyasəti üçün yanlış oriyentirlər yarada bilər, buna görə də tədqiqat işi bu anlayışın tamlığı və düzgünlüyü üçün qanunvericilik səviyyəsində müəyyən edilmiş güzəşt anlayışının təhlilini hədəfləyir. Güzəştlərin mahiyyətini, onun prinsiplərini açmaq və vergi güzəştlərini sistemləşdirmək lazımdır.

V.İ. Krasavin güzəşti "müvafiq münasibətlər sahəsində, dövlətin, müxtəlif ərazi vahidlərinin, təsərrüfat subyektlərinin və şəxslərin həyat fəaliyyətində qanunla müəyyən edilmiş xüsusi, daha yaxşı, əlverişli bir qayda və ya şərt" kimi müəyyən edir [4, s.3].

Beləliklə, daha çox güzəşt dedikdə müəyyən hüquqi və ya fiziki şəxslərə, başqa sözlə müəyyən qrupa və ya şəxs kateqoriyasına verilən üstünlük başa düşülür. Güzəşt və üstünlük sözləri mütləq sinonimlərdir. Digər müsbət sinonimlərə aşağıdakılar daxildir: xeyir, üstünlükvermə, endirim, sadələşdirmə, əl işi, üstünlük, üstəgəl, rahatlıq, müsbət an, güzəşt və s. "Güzəşt" termini "üstünlük" termininin sinonim seriyasına daxil edilmişdir. Xüsusilə sonuncu, ayrı-ayrı dövlətlərə, müəssisələrə, təşkilatlara müəyyən fəaliyyət növlərini dəstəkləmək üçün verilən üstünlüklər, üstünlükvermələr, güzəştlərdir; vergilərin aşağı salınması, gömrük rüsumlarına güzəştlər, ödənişlərdən azad olmaq və əlverişli kreditlərin verilməsi şəklində həyata keçirilir.

Güzəşti imtiyaz kimi zahirən oxşar bir konsepsiya ilə eyniləşdirmək olmaz. Onların arasında ortaq olan məqam, subyektin mövqeyini yaxşılaşdırma biləcək ümumi qaydalardan istisnalardır. Eyni zamanda, güzəşt sahibkarlıq subyektlərinin fəaliyyətini stimullaşdırmaq və sosial baxımdan həssas vətəndaşları dəstəkləmək məqsədi daşıyarsa, imtiyazlar çox vaxt güc statusuna malik insanların vəziyyətini yaxşılaşdırır. Buna görə də ölkəmizdə cəmiyyətin tarixi inkişafının müxtəlif mərhələlərində, ictimai şüurda baş verən ictimai proseslər səbəbindən imtiyaz mənfi haldır. Geniş tanınmış "imtiyazlarla mübarizə" ifadəsi bunu təsdiqləyir. Güzəştlərin köməyi ilə məmurlar öz maraqları üçün maksimum əlverişli şərait yaratmağa çalışırlar. Bu vəziyyətdə, hətta məşhur bir söz var: "hakimiyyətdə kimdirsə, güc də ondadır".

Hal-hazırda bir çox imtiyazlara liderlər, millət vəkilləri, bütün növ hökumət nümayəndələri və hətta onların yaxın qohumları malikdirlər: pansionatlarda pulsuz və ya güzəştli tətillər, xidməti mobil rabitə ilə təminat, nəqliyyat, mənzillərin alınmasına birgə maliyyələşdirmə, dövlət poliklinikalarında, xəstəxanalarda tibbi yardım və s. Beləliklə, imtiyaz anlayışı çox vaxt mənfi mənada istifadə olunur və humanist əxlaq, əhəlinin dəstəyi, habelə təsərrüfat subyektlərinin stimullaşdırılması səbəbindən qaydalara müsbət istisnalar güzəşt termini ilə göstərilir.

İmtiyazı zamanət kimi kateqoriyadan ayırmaq da vacibdir. Normativ hüquqi aktlarda zamanətlərə həsr olunmuş bölmələr, fəsilər və məqalələrdə çox vaxt güzəştlər təsbit edilir. Bununla birlikdə, güzəşt ilə yanaşı, zamanət termini başqa vasitələrə də daxildir: mükafatlar, cəzalar, öhdəliklər, qadağalar və s. Beləliklə, zamanət termini öz əhatə dairəsinə görə daha genişdir. Güzəştləri kompensasiya ilə tam eyniləşdirmək olmur, çünki kompensasiya funksiyası ilə yanaşı stimullaşdırıcı da mövcuddur. Güzəştlərin stimullaşdırıcı funksiyası sayəsində təşviq əlverişli şəraitin yaradılması ilə həm fərdi (sosial faydalı fəaliyyət), həm də hüquqi şəxslər (büdcəformalaşdırıcı, strateji sahələr) tərəfindən həyata keçiriləcək müəyyən fəaliyyət növlərini stimullaşdırır.

Beləliklə, güzəşt anlayışını araşdırıb oxşar terminlərlə müqayisə edərək, güzəştin ümumi qaydalar istisna olmaqla müəyyən bir vətəndaş kateqoriyasına və ya sahibkarlıq subyektlərinə verilən bir üstünlük olduğuna dair nəticəyə gələ bilərik. İstisnalar kimi güzəştlər də yalnız qaydalar sisteminin mövcudluğunu təsdiqləyir. Buradan belə çıxır ki, vergi nöqtəyindən nəzərdən güzəşt, məhz vergi güzəştləri bəzi vergi ödəyiciləri qruplarına verilmiş vergi güzəştləri şəklində ümumi vergi qaydalarından istisna kimi üstünlükdür. Əgər hansısa qayda üçün istisnalar nəzərdə tutulursa, bunlar qaydanın özündən ayrılmaz şəkildə yazılmalıdır. Bütün vergilər qanunvericilik səviyyəsində müəyyən edilmişdir. Vergi güzəştləri verginin fakültativ bir elementidir. Vergi güzəştlərinin tərif, ümumi qaydalar istisna olmaqla, qanunda da təsdiqlənməlidir.

Lakin təəssüflə qeyd etməliyik ki, istər vergi qanunvericiliyində, istərsə də yerli alim və mütəxəssislərin elmi tədqiqat araşdırmalarında “vergi güzəşti” anlayışının dəqiq mahiyyətini izah edən tərifə rast gəlinmir. Vergi Məcəlləsində “Vergilərin müəyyən olunmasının əsas şərtləri” adlandırılan 12-ci maddədə göstərilir ki, vergi müəyyənləşdirilərkən, VM-lə nəzərdə tutulmuş əsaslara uyğun qaydada vergi güzəştlərinin nəzərdə tutulması mümkündür. 12.1-ci maddənin imperativ xarakterindən fərqli olaraq 12.2-ci maddədə vergi güzəştləri ilə bağlı dispoitiv norma müəyyən edilmişdir. Odur ki, vergi güzəştlərinin müəyyənləşdirilməsi vergitutmanın məcburi şərti sayıla bilməz. Digər tərəfdən onların tətbiq olunması da VM-də nəzərdə tutulmuş əsaslara uyğun gəlməlidir. VM-də hər bir vergi növünə görə konkret güzəştlər verilməklə yanaşı, bələdiyyələrin öz ərazilərində vergi güzəştləri tətbiq etmək hüququna malik olması da göstərilmişdir (VM.4.4). Başqa sözlə desək, VM-ə əsasən vergi güzəştləri (bələdiyyə vergiləri üzrə bələdiyyəorqanlarının qəraları

ilə) müəyyən edilmiş müxtəlif kateqoriyalardan olan vergi ödəyicilərinin vergi ödənişindən azad edilmələri və ya digər vergi ödəyiciləri ilə müqayisədə daha az məbləğdə vergi ödənişləri formasında müəyyənləşdirilir.

Onu da qeyd edək ki, VM-də əsas anlayışların mahiyyəti açıqlansa da vergi güzəştlərinin bu anlayışlar sırasına aid olunmaması onlar haqqındakı sualları cavabsız qoymuşdur. VM-in xüsusi hissəsini nəzərdən keçirdikdə bizə aydın olur ki, burada “vergi güzəştləri” anlayışı çox az istifadə olunub. Belə ki, əsasən VM-in 102-ci, 106-cı, 164-cü, 165-ci, 188-ci, 199-cu və 207-ci maddələrdə ayrı-ayrı vergilər (fiziki şəxslərin gəlir vergisi, hüquqi şəxslərin mənfəət vergisi, ƏDV, aksizlər, əmlak vergisi, torpaq vergisi) üzrə müxtəlif səviyyəli vergi güzəştləri, azadolmalar və digər güzəşt xarakterli anlayışlar da mövcuddur. Görünən odur ki, Vergi Məcəlləsində “vergi güzəşti” anlayışından istifadə müəyyən mənada transformasiyaya məruz qaldığından hüquqi baxımdan cavab tapılmas çətinlik doğuran suallarla üz-üzə qalmış oluruq.

Qeyd olunan sualları cavablandırmaq üçün iqtisadi ədəbiyyata müraciət etdikdə vergi güzəşti ilə bağlı müxtəlif təriflərə rast gəlmək olar [16, s.312, 16]. 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:

-“...vergitutma obyektinə mövcud olan zaman vergi qanunvericiliyinin vergi ödəyicisinə vergini ödəməkdən tam və ya qismən azad olmaq üçün təqdim etdiyi müstəsna imkan...” [8, s.215].

-“...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...” [13, s.136].

-“...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...” [9, s.174].

Qonşu ölkələrdə isə VM-lərdə fərqli yanaşmalara rast gəlirik. Belə ki, Rusiya Federasiyasının Vergi Məcəlləsinin 56-cı maddəsinin 1-ci bəndində müəyyən edilmiş vergi güzəştlərinin tərifinə müraciət edək: "Vergi və yığımlar üzrə güzəştlər, digər vergi ödəyiciləri və ya yığım ödəyiciləri ilə müqayisədə vergi və rüsumlar haqqında qanunla müəyyən edilmiş vergi və ya yığım ödəyicilərinə verilmiş güzəştlərdir". Və burada üstünlüyün vergi və yığımları ödəməkdən azad olunma və ya az həcmdə ödəniş etmə kimi başa düşmək lazımdır.

Bu terminin fərqli tərfi üçün ilkin zəmin RF-nin Vergi Məcəlləsində "vergi güzəştləri" anlayışının ikili təfsiri olmuşdur: onun birinci hissəsində 56-cı maddədə konkret bir tərif, ikinci hissədə digər şərhlər (məsələn, azadolmalar və endirim dərəcələri) üstünlük təşkil edir. Bütün vergi və yığımlardan cəmi dördü, fiskal cəhətdən əhəmiyyətsiz olanlardır, bu anlayış verginin fakültativ elementi (fiziki şəxslərdən əmlak vergisi, dövlət rüsumu, torpaq vergisi, əmlak vergisi) kimi tətbiq edilmişdir.

RF-nin icra hakimiyyəti orqanları da dəfələrlə məktub və hesabatlarında bu və ya digər güzəştlərin vergi güzəştləri kimi təsnif edilməsi məsələsində müzakirələr üçün zəmin yaratmışlar. Məsələn, Hesablama Palatasının hesabatından irəli gələrək Vergi Məcəlləsində nəzərdə tutulmuş həddə RF-nin subyektləri tərəfindən qurulması, azaldılmış miqdarda vergi dərəcəsi (o cümlədən sıfıra bərabər) vergi güzəştinin müəyyən edilməsi ilə eyniləşdirilə bilməz. İdarə tərəfindən aşağıdakı argument təqdim edilir: vergi dərəcəsi vergitutmanın məcburi elementidir; hər verginin yaradılması zamanı müəyyənəşdirilməlidir və vergi güzəştləri isə məcburi element deyildir. Sonra, bu məntiqə əsasən, vergi güzəştləri ümumiyyətlə yoxdur, çünki bütün vergi güzəştləri müəyyən dərəcədə verginin məcburi elementləri ilə "bağlıdır".

Tərifdəki açar sözlər bunlardır: kateqoriyalar, qanunvericilik, üstünlüklər, müqayisə, imkan, ödəməmək və ya daha az miqdarda ödəmə. Bu sözləri vergi güzəştləri kontekstində açaq. Əksər lüğətlərdə "kateqoriya" sözünün mənası "bəzi əlamətlərin ortaqlığı ilə birləşən insanlar, predmetlər, hadisələr qrupu", "müəyyən şərtlərə uyğundur" kimi izah olunur. Vergi güzəştlərinin kateqoriyalara bağlanması da güzəştli müddələrin fərdi xarakter daşımamalı olduğunu göstərir. Bununla yanaşı, artıq qanunvericilik təfsirinin əleyhdarları kateqoriyalara güzəştlərin qanunvericiliklə bağlanması şəklində iddialar irəli sürürlər: niyə müəyyən bir vergi ödəyicisinə vergi güzəştləri verilə bilməz?

Fikrimizcə, vergi güzəştlərinin tərifində "kateqoriya" sözünün olması vergi qanunvericiliyindəki korrupsiya komponentinin aradan qaldırılması zərurəti ilə əlaqədardır. Güzəştalanların sayının monitorinqini aparmaq lazımdır. Qaydanın "formal" xarakter daşımaması üçün burada müvafiq antikorrupsiya strukturları iştirak etməlidir. Kateqoriyanın tərifdən çıxarılmasının başqa bir səbəbi, güzəştlərin böyük əksəriyyətinin vergi ödəyicilərinin kateqoriyalarına birbaşa aid olmamasıdır.

Fikrimizcə, "kateqoriya" anlayışının geniş yayılmış tərifinə uyğun olaraq vergi ödəyicilərini onların fəaliyyət sahələrinə görə (ümumi maraqlarla birləşdirilmiş) qruplara bölmək olar. Buna görə göstərilən ƏDV üzrə güzəşt ən vacib tibbi mallar satan vergi ödəyicilərinin kateqoriyasına aiddir.

Təfsirə uyğun olaraq, müəyyən şərtlərə cavab verdikdə vergi ödəyicisi kateqoriyalarına qruplar da təyin edilə bilər. Şərtlərə uyğunluq sənədləşdirilməlidir. Ödənişçilər kateqoriyasına bir imtiyaz verilməsinin nümunəsi I və II qrup əlillər üçün dövlət rüsumu ödəməsindən 50% -lik azad olunmanın yaradılmasıdır. Rusiya Federasiyasının Vergi Məcəlləsi xüsusi olaraq dövlət yığımları ilə əlaqədar olaraq vergi güzəştləri anlayışını tətbiq etdi. Bu barədə düşünsək görürük ki, mənəvi baxımdan belə bir imtiyazı istisna hesab etmək çətinidir, çünki bu, əhalinin həssas qrupları üçün sosial baxımdan zəruridir. Bununla birlikdə, vergi nəzəriyyəsində heç kim bu tənzimləmə müddəasının güzəştli olduğuna dair mübahisə etmir. Fikrimizcə, əlilliyi olan şəxslərin qismən azad edilməsi vergi güzəştinə aiddir, çünki bu hələ bir istisna olduğu üçün, ləğv edilə bilər və ya düzəldilə bilər, məsələn, tam azadlıq

verilərək. Qaydanın özü mahiyyətə dəyişməzdir, məsələn, vətəndaşların dövlət vəzifələrinin icrasını maliyyələşdirmək üçün gəlirlərə görə vergi ödəmələri tarixi bir şərtidir.

Fiziki şəxslərdən gəlir vergisi üçün vergi güzəştlərinin təyin edilməsi ilə bağlı mübahisəli vəziyyəti nəzərdən keçirək. Rusiya Federasiyasının Maliyyə Nazirliyi vergi və yığımlar haqqında qanunvericilikdən bütün vergi güzəştlərini çıxarmağı hesab edir. İtirilmiş büdcə gəlirləri dövlət tərəfindən hesablanmır, çünki bunlar səmərəliliyi qiymətləndirilməyə cəlb edilməyəcək sosial cəhətdən zəruri olan vergi güzəştləridir. Buna bənzər vəziyyət, əlillərin dövlət rüsumundan qismən azad edilməsi ilə bağlıdır. Mübahisə, bu çıxılımların bütün şəxslərə aid olması ilə əlaqədar yaranır və bütün fiziki şəxsləri isə ayrıca bir vergi ödəyicisi kateqoriyasına aid etmək çətinidir.

4. Azərbaycan Respublikasının vergi qanunvericiliyində vergi güzəştləri konsepsiyasının təsbit olunması istiqamətləri

Beləliklə, güzəştalanların kateqoriyasına (vergi ödəyiciləri və ya yığım ödəyiciləri) ümumi maraqlar ilə birləşən və ya müəyyən edilmiş meyarlara cavab verən bir çox qrup daxildir: pensiyaçılar, əlillər, xeyriyyə işlərində iştirak edən vətəndaşlar, tibb təşkilatları, dini təşkilatlar, tədqiqat fəaliyyəti ilə məşğul olan şirkətlər və digərləri. Buna görə də, fikrimizcə, "kateqoriya" sözünü tərifdə saxlamaq məntiqidir. Azərbaycan Respublikasının Vergi Məcəlləsində "kateqoriya" anlayışının tərfi yoxdur, buna görə mübahisəli vəziyyətlərin istisna olması səbəbindən Azərbaycan Respublikasının Maliyyə Nazirliyi bu terminin təfsirini izah edən məktubu dərc etməlidir.

Güzəştlə eyniləşdirilən üstünlük sözünü açar söz kimi şərh edək. Ümumi qaydalardan istisna heç də həmişə vergi ödəyicilərinin güzəştlərdən istifadə nəticəsində qazandıqları pullara qənaət və ya geri qaytarılmış məbləğlərlə əlaqələndirilmir. Bu cür vergi güzəştlərinə vergi öhdəliklərinin təxirə salınması və hissə-hissə ödənilməsi daxildir. Burada mübahisəli məqam odur ki, ödəniş vaxtını dəyişdirmək vergi öhdəliyini azaltmır, gələcəyə ötürür. Ancaq vergi (hesabat) dövrü ərzində bu normativ vəziyyəti təhlil etsək, görərik ki, bu güzəşt vergi öhdəliklərini azaldır. Buradakı üstünlük, sahibkara müəyyən bir müddət ərzində onun maliyyə mənbələrini, məsələn, innovativ proqramlarda artırmaq məqsədi ilə mənfəətdən vergi ödəməsinin təxirə salınması kimi çıxış edir.

Sonradan vergi ödəyicisi təxirə salınmış məbləğləri bu proqramların icrası nəticəsində əldə ediləcək mənfəətin ümumi artması nəticəsində yaranan əlavə vergi gəlirləri şəklində kompensasiya edir. Vergi öhdəliklərinin təxirə salınmaqla və hissələrlə ödənilməsinə gəlincə, qeyd etmək lazımdır ki, bunlar ayrıca vergi ödəyicisinin üstünlüyü ola bilməz, əksinə büdcəyə vergi borcunun yaranmasının və ya toplanmasının qarşısını alan vasitə kimi vergi inzibatchılığı mexanizminin komponentləri ola bilər.

Müəyyən müddətdəki üstünlüklərin təhlilinə gəlincə, amortizasiya güzəştlərinə də diqqət yetirilməlidir. Məsələn, bütün amortizasiya dövrü ərzində amortizasiya mükafatlarının istifadəsini nəzərdən keçirsək, büdcənin gəlirində çatışmazlıqlar yoxdur. Hüquqi şəxslərin də

mənfəətdən verginin azaldılması şəklində üstünlüyü yoxdur. Bununla birlikdə, əgər vergi (hesabat) dövrü çərçivəsində vergi üzrə təhlil aparsaq, dərhal dövlət üçün vergi xərcləri, həm də vergi ödəyicisi üçün istehsalın genişləndirilməsinə onun sərmayə qoya biləcəyi qənaət olunmuş vəsaitlər şəklində üstünlük əldə etmiş oluruq.

VM-in “Azadolmalar və güzəştlər” adlı 106-cı maddənin 1-ci bəndi vergidən azad olunan gəlirlərə, 2-ci bəndi isə mənfəət vergisi üzrə dərəcənin 50% azaldılmasını nəzərdə tutan müəssisələrin əlamətlərinə həsr edilmişdir. VM-in X fəslində hüquqi şəxslərin mənfəət vergisi və fiziki şəxslərin gəlir vergisi verilmiş, vergitutma məqsədləri üzrə müəssisə və sahibkarların xərcləri gəlirdən çıxılan və çıxılmayan xərclər, habelə gəlirdən çıxılması məhdudlaşdırılan xərclər kimi qruplaşdırılmışdır.

Hər vergi üçün Azərbaycan Respublikasının Vergi Məcəlləsi tərəfindən vergi (hesabat) dövrü təyin edilir. Buna görə, vergi üzrə vergi öhdəliyinin nəzərdə tutulan müddətlər arasında azalma olub olmadığını, ən çoxu bir il düşünmək lazımdır. ƏDV üzrə, məsələn, ayrıca bir rüb ərzində büdcə gəlirlərinin çatışmazlığını və ya ildə bir neçə rüb ərzində artan yekunu hesab edə bilərik.

ƏDV üzrə mübahisəli müddəalar sırasına maliyyə əməliyyatlarının vergidən azad olmasını aid etmək olar. Banklar vergi ödəyicilərinin ayrıca bir kateqoriyasıdır. Çoxsaylı bank əməliyyatları ƏDV tutulan obyekt deyil. Beləliklə, banklar ayrıca bir kateqoriya kimi azadolma şəklində üstünlük əldə edir. Bu normanı vergi güzəştləri anlayışını xarakterizə edən keyfiyyət xüsusiyyətləri ilə əlaqələndirsək, üç xüsusiyyətdən ikisinə malik olarıq: vergi ödəyicisi kateqoriyasının (bankların) güzəştli olmasının müəyyənliyi və vergi yükünün azaldılmasının qanunvericilik yolları (tam azadlıq). Bununla yanaşı, vergi üstünlükləri ilə heç bir eynilik yoxdur, çünki verilən üstünlük bankın xüsusiyyətləri ilə diktə olunur, belə ki, yaradılan əlavə dəyərin miqdarını müəyyənləşdirmək, həmçinin onu əməliyyat iştirakçıları arasında bölüşdürmək çətin və texniki cəhətdən çox mürəkkəbdir. Təsadüfi deyil ki, bu müddəa beynəlxalq praktikada hərtərəfli tətbiq olunur, yəni vergi üstünlüyü deyil.

Qanunvericilik tərifini əsas komponentlərə genişləndirərək vergi güzəştlərinin əsas əlamətlərini ayırd edə bilərik:

- güzəştlər üstünlüklər ilə eyniləşdirilir;
- vergi ödəyicilərinin (vergi yığımlarının) müəyyən kateqoriyalarına üstünlük hüququ verilir;
- bu cür üstünlüklərin əldə edilməsinin iki əsas yolu var: vergilərdən və yığımlardan tam azad olunma haqqında; vergi və yığımlardan qismən azad edilməsi haqqında;
- vergi güzəştləri qanunla müəyyən edilməlidir.

Hesab edirik ki, yuxarıda sadalanan əlamətlər vergi güzəşti anlayışını müəyyənləşdirmək üçün kifayətdir. Vergi güzəştinin qanunvericilik şərhə bizə tam, düzgün və əqlabatan görünür. Hesab edirik ki, Vergi Məcəlləsi normasında göstərilən tərifin ikimənalı və qeyri-dəqiq olması barədə fikirlər var.

Məsələn, İ.A. Mayburova görə, yuxarıda göstərilən əlamətlər vergi güzəştlərini müəyyənləşdirmək üçün yetərli deyil, çünki vergi güzəştlərinin hamısı güzəşt kimi şərh edilə bilməz. O, vergi güzəştlərini aşağıdakı kimi təyin edir. "Vergi güzəşti, vergi və rüsumlar haqqında qanunvericilikdə nəzərdə tutulmuş vergitutmanın normativ tələblərindən yayınma deməkdir. Bu, bəzi vergi ödəyicilərinə vergi (yığım) ödənişindən tam və ya qismən azad olma və ya müəyyən öhdəlik və qaydaların icrasından azad olma üstünlüklərini əldə etməyə imkan verir." [6, s.55-60].

Vergi güzəştləri ilə vergitutmanın normativ müddəaları arasında fərq məsələsi Qərb iqtisadi ədəbiyyatında nəzərdən keçirilir. Xarakterik olaraq, o, vergi xərcləri anlayışı ilə əlaqədar müzakirə çərçivəsində orada müzakirə edilir ki, bu, vergi güzəştlərinin verilməsi nəticəsində büdcə itkisi kimi şərh olunur.

Ən ümumi formada vergi güzəştləri əsas (normativ) vergi strukturundakı kənarlaşmaları özündə ehtiva edir. Xarici praktikada bu cür struktura həm də "normal", "etalon", "standart" deyilir. Buna əsaslanaraq vergi güzəştləri anlayışının mahiyyətini müəyyən etmək üçün verginin əsas (normativ) strukturunun nədən ibarət olduğunu müəyyənləşdirmək lazımdır. Dünya praktikasında əsas vergi strukturunu müəyyənləşdirməyə vahid yanaşma yoxdur.

İ.A. Mayburov verginin normativ (əsas) strukturunu "mövcud struktur elementlərin (normaların) və onlardan yayınmaların məcmusu kimi müəyyənləşdirir ki, bu da mövcud milli vergi inzibatçılığı sistemində praktik həyata keçirilməyə uyğunlaşdırılmış və eyni zamanda inzibatçılıq xərclərinin minimuma endirilməsi prinsipinə uyğundur" [7, s. 215].

İqtisadi Əməkdaşlıq və İnkişaf Təşkilatı aşağıdakı əsas (standart) vergi xüsusiyyətlərini müəyyənləşdirir: standart vergi dərəcəsi, mühasibat uçotu standartları, vergi bazasının müəyyənləşdirilməsi qaydaları. Buna görə normativ bazadan kənarlaşma da vergi güzəştidir. Məsələn, bu "standartdan fərqli vergi dərəcələri"nin, "sadələşdirilmiş uçot və hesabat sistemi"nin tətbiqidir; "Beynəlxalq vergi sazişlərində nəzərdə tutulan güzəştlər istisna olmaqla, ixrac-idxal əməliyyatlarının vergidən azad edilməsi (sıfır dərəcəsinin tətbiqi)"; "Vergi bazasının müəyyən edilmiş qaydalara uyğun olaraq hesablanmış dəyəri ilə müqayisədə azalmasına səbəb olan vergi şıxılmaları və endirimlər".

Vergi güzəştlərini digər üstünlüklərdən fərqləndirmək üçün baza kimi istifadə edilə bilən əsas vergi strukturunun mövcud tərifləri həmişə birmənalı nəticələrə səbəb olmur. Məsələn, Amerika icması sürətlənmiş amortizasiyanı vergi güzəşti hesab edir, hökumət fərqli mövqe tutur və amortizasiya relyefini normativ hesab edir. Azərbaycanda aidiyyəti idarələr (Azərbaycan Respublikası Nazirlər Kabineti, Azərbaycan Respublikası Maliyyə Nazirliyi, Azərbaycan Respublikası Hesablama Palatası, Azərbaycan Respublikası İqtisadiyyat Nazirliyi) artan amortizasiya dərəcələrini və amortizasiya mükafatlarını vergi güzəştləri kimi qəbul edir və büdcə gəlirlərinin çatışmazlığını onların bütün tətbiqi səviyyələrindən hesablayır.

Başqa bir mübahisəli nümunəyə baxaq. İƏİT vergi güzəştinə ixrac əməliyyatları üzrə sıfır dərəcənin tətbiqini edir. Azərbaycanda ixrac fəaliyyəti üçün ƏDV üzrə sıfır dərəcə nəzərdə tutulmuşdur. Bu, büdcəyə ödəniləcək ƏDV-ni hesablayarkən təşkilatlara ixrac məhsullarının istehsalı üçün maddi resurs tədarükçülərinə ödənilən vergi endirimlərinin həcmi nəzərə almağa imkan verir. Fikrimizcə, bu, vergi güzəşti deyildir, çünki ixrac əməliyyatları üzrə sıfır dərəcənin tətbiqi ilə bağlı müddəa dünya praktikasında çox vacibdir. Bu hər hansı bir ölkədə bu verginin ayrılmaz bir xüsusiyyətidir. Bu qaydadan istisna deyil, qaydanın özüdür, yəni üstünlük deyildir. Bununla birlikdə, sıfır və ya azaldılmış dərəcələr ümumi qaydalardan istisnadırsa, onda onlar güzəştlərə aid edilməlidir. Əgər ixrac əməliyyatları üçün sıfır dərəcəsi mənfəət vergisi üzrə müəyyən edilmişsə, bu cür hal güzəştdir.

Beləliklə, normativ vergitutma tələbləri kimi nələrin sayıla biləcəyini anlamaq üçün vahid tam bir yanaşma yoxdur. Unutmaq olmaz ki, ümumi qaydalardan istisna kimi çıxış edən vergi güzəştlərinin verginin fakültativ elementi olaraq müəyyən edilməsi qanunla təsdiqlənməlidir. Vergi güzəştləri anlayışına dəyişiklik etmək üçün verginin standart xarakteristikaları üçün vahid meyarlar hazırlamaq, verginin bu xüsusiyyətlərinin standart olduğunu sübut etmək, onları Vergi Məcəlləsinə tətbiq etmək və bu qanunvericilik yeniliyinin mənasını əsaslandırmaq lazımdır. Buna görə Azərbaycan Respublikasının Vergi Məcəlləsində veriləcək tərfi mübahisəli terminlərlə tamamlamağı məqsəduyğun hesab etmirik.

Hesab edirik ki, vergi güzəştləri təşkilatın və ya fiziki şəxsin vergi və ya yığım ödəmədən vergi və ödəmələrdən azad edilməsi haqqında qanunvericilikdə nəzərdə tutulduğu kimi təyin edilə bilər, yəni vergi güzəştlərinin tərəfindən üstünlük anlayışının çıxarılmasını təklif edirik. Fikrimizcə, vergi güzəştlərinin üstünlük kimi müəyyən edilməsi vergi güzəştləri ideyasını ləkələmək cəhdidir. Azərbaycan Respublikasının Vergi Məcəlləsinin müvafiq maddəsinə aşağıdakı norma əlavə edilməlidir: vergi və vergi güzəştləri yalnız güzəşt obyektinə və güzəştlərin istifadəsi üçün baza müəyyənləşdirildikdə qurulmuş sayılır. Vergi və yığımlar üzrə güzəştlər müəyyən edilərkən, azadolma hüququ olan bəzi növ vergi və yığım ödəyiciləri, habelə güzəştlərdən istifadə qaydaları və şərtləri, güzəştlərin miqdarı və digər vergi güzəştləri elementləri verilə bilər.

Fikrimizcə, bu faydalı, lakin olduqca əməltutumlu bir prosesdir. Buna görə, güzəştlərdən istifadə qaydaları və şərtləri ilə əlaqədar İqtisadiyyat Nazirliyi və ya qeydiyyat yerindəki ərazi vergi orqanlarına müraciət etmək, habelə Maliyyə Nazirliyinin məktublarında aydınlaşdırma axtarmaq daha məqsəduyğundur.

5. Qanunvericilik səviyyəsində vergi güzəştləri ilə vergi xərcləri arasında funksional bağlılığın təmin edilməsi zəruriliyi

Vergi güzəştlərini müəyyənləşdirməyə müasir yanaşmaların öyrənilməsinə davam etdirərək qeyd etmək lazımdır ki, onlar çox vaxt “vergi xərcləri” termini ilə eyniləşdirilir. Son bir neçə ildə bu termin xarici və yerli iqtisadçıların elmi araşdırmalarında geniş tətbiq olunmağa başladı. İnkişaf etməkdə olan ölkələrin vergi xərcləri anlayışına artan maraq aşağıdakı hallarla bağlıdır.

Birincisi, birbaşa büdcə xərcləri ilə eyni nəzarət vergi xərclərinin qurulması vergi güzəştlərinin verilməsinə, onlardan istifadənin səmərəliliyinin artırılmasına daha məsuliyyətli münasibət yaradır. 2017-ci ildə Azərbaycanda vergi xərclərinin sistemləşdirilməsi və büdcə prosesində tam uçotun tətbiqi ilə bağlı yanaşmaların hazırlanması planlaşdırılır. Büdcə Məcəlləsinin yeni variantı dövlət tərəfindən vergi xərclərinin həcmi və dinamikasının qiymətləndirilməsini təmin edəcəkdir. Hal-hazırda respublika büdcə vergi xərclərinin dövlət proqramları ilə təsnifləşdirilməsi ilə "proqram" formatında formalaşdı və tətbiq olunur.

İkincisi, vergi güzəştlərinin inventarlaşdırılması və onların verilməsi nəticəsində büdcə xərclərinin qiymətləndirilməsi ayrı-ayrı vergi siyasəti tədbirlərinin məqsədəuyğunluğunu müəyyən etməyə imkan verir.

Üçüncüsü, müəyyən fəaliyyət növlərinə və sahibkarlıq subyektlərinə dövlət dəstəyinin ən uyğun yolunu seçməyin şərti kimi vergi və büdcə xərclərinin səmərəliliyinin müqayisəli təhlilinin həyata keçirilməsi sosial-iqtisadi hədəflərə çatmaqda vergi siyasətinin vəzifələri və rolunu yenidən nəzərdən keçirməyə, büdcə xərclərinin idarə olunmasına yanaşmalara yenidən baxmağa və həcmi artırmağa, dövlət tərəfindən təmin olunan ictimai nemətlərin keyfiyyətinin yüksəldilməsinə kömək edir.

Vergi xərclərinin mahiyyətinin ilkin anlaşılması onların vergi güzəştləri ilə əlaqələrinin qurulmasıdır ki, bunun da nəticəsi vergi xərclərinin vergi güzəştləri kimi müəyyənləşdirilməsidir. Bu ən ümumi və geniş tərifdir, vergi xərcləri sisteminin optimallaşdırılması üçün ən yaxşı imkanlar açılır. Vergi ödəyicisi üçün vergi güzəştlərinin tətbiqi vergi yükünü azaldırsa və bununla da sərəncamında qalan maliyyə mənbələri artırılarsa, dövlət üçün vergi daxilolmaları və ya büdcənin vergi xərcləri itirilir. Bu, vergi xərclərinin birbaşa büdcə xərclərinə (subsidiyalar) alternativ olduğunu göstərir. Beləliklə, vergi xərcləri subsidiyalarla əvəz edilə bilər və əksinə. Əksər ölkələrdə vergi xərclərinin aktiv qiymətləndirilməsi və təhlilinə baxmayaraq, onların mahiyyəti və tərfi hələ də siyasi və elmi müzakirə mövzudur. Beynəlxalq təşkilatların nəşrlərində vergi xərclərinin əsas təriflərini nəzərdən keçirək. Vergi xərcləri bunlardır:

- vergidən azadolunma, vergi öhdəliklərinin azaldılması (çıxımlar və kreditlər) və ya standartdan aşağı vergi dərəcələri;
- əsas vergi strukturundan sapma nəticəsində dövlət gəlirinin itirilməsi [2, s. 9];
- dövlət siyasətinin aləti və birbaşa xərclərin əvəzedicisi (substitutu) [14, s. 10];

- birbaşa dövlət xərcləri hesabına deyil, müəyyən vergitutma səviyyəsinə (vergi meyarına) nisbətə vergi öhdəliklərini azaltmaqla təqdim olunan dövlət resurslarının transfertləri [1, s. 16];

- vergi bazasından azadolmalar, ümumi gəlirlərdən müəyyən edilmiş ayırmalar, vergi öhdəliklərindən tutulan vergi kreditləri, azaldılmış vergi dərəcələrinin tətbiqi və təxirə salınmış vergi ödəmələri daxil ola bilər [12, s. 102, s.173].

Vergi güzəştləri ilə eyniləşdirilməsinə əsaslanan büdcə vergi xərcləri konsepsiyası büdcə nəzarətinin əhatə dairəsini genişləndirir, vergi sisteminin şəffaflığını artırır və daha səmərəli vergi və büdcə siyasətinin aparılması üçün şərait yaradır.

Nəticə. Beləliklə, "vergi xərcləri" və "vergi güzəştləri" anlayışları sinonimlər kimi çıxış edirlər. Bu, vergi xərclərinin vergi güzəştlərinin tətbiqindən yaranan dolayı büdcə xərcləridir. Bu müddəə dolayı yolla "vergi güzəşti" anlayışının qanunvericilik tərifində əks olunur, çünki vergi təşviqi yalnız bir üstünlük deyil, vergi (yığım) borcunu tamamilə və ya qismən ödəməməyə imkan verən üstünlükdür, bu da büdcə gəlirlərinin azalmasına səbəb olur. Beləliklə, Azərbaycan Respublikasının Vergi Məcəlləsinin 12-ci maddəsində təsbit ediləcək vergi güzəştlərinin tərfi vergi güzəştləri institutunun mahiyyətini açmağa və onların sistemləşdirilməsi (təsnifatı) və effektivliyin qiymətləndirilməsi istiqamətində mənbəyə çevrilməsinə imkan verəcəkdir.

Ədəbiyyat

1. Best Practice Guidelines r- Off Budget and Tax Expenditures. Paris: OSED, 2004. P.16.
2. Choosing a Broad Base. OECD Tax Policy Studies, 2010. No. 19. 155 p. P. 9.
3. Həsənov S.S. (2005), Azərbaycan Respublikasının Vergi Məcəlləsinin kommentariyası. Bakı, Nurlan, 448 s.
4. Красавин В.И. (2011), Понятийный аппарат льгот по налогам и сборам: теоретические подходы и нормативное закрепление. Известия Санкт-Петербургского университета экономики и финансов, Санкт-Петербургский государственный экономический университет, № 1. с.3.
5. Ланг Й. (1993), Проект кодекса налоговых законов для государств Центральной и Восточной Европы. Бонн: Федеральное министерство финансов, с.3.
6. Майбуrow И.А., Соколовская А.М. (2011), Теория налогообложения. Продвинутый курс: учебник для магистрантов, обучающихся по специальностям «Финансы и кредит», «Бухгалтерский учет, анализ и аудит». М.: ЮНИТИ-ДАНА, с.128.
7. Майбуrow И.А., Иванов Ю.Б., Тарангул Л.Л. (2013), Экономика налоговых реформ. К.: Алерта, с.215.
8. Məmmədov F.Ə. və başqaları. (2010), Vergilər və vergitutma. Ali məktəblər üçün dərslik. Bakı, 512 s.
9. Məmmədov Ə.C., Yusifov C.R., Seyfullayev İ.Z., (2015), Vergi VƏ tərəqqi, Bakı. 324 s.

10. Нитти Ф. (1904), Основные начала финансовой науки. М., с.241, 261.
11. Горский И.В. (2014), О налоговом регулировании, налоговых льготах и функциях, Экономика. Налоги. Право, № 3, с. 21.
12. Руководство по обеспечению прозрачности в бюджетно-налоговой сфере. Вашингтон (округ Колумбия): Международный валютный фонд, 2007. С. 102, 173
13. Seyfullayev İ.Z., (2012), Vergi güzəştlərinin səmərəliliyinin qiymətləndirilməsinin nəzəri-praktiki məsələləri, Azərbaycanın vergi xəbərləri, № 6, s.125-138.
14. Shick A. (2007), Off-budget Expenditure: An Economic and Political Framework, OECD Journal on Budgeting, p. 10.
15. Стиглиц Дж. (1997), Экономика государственного сектора, М.: ИНФРА-М, с.513.
16. Теория и практика налогообложения. Под ред. Н.И.Малис. Москва. Магистр Инфра-М, 2012, 312 с.