



Yaşar KƏLBİYEV,
Azərbaycan
Respublikası Vergilər
Nazirliyinin Tədris
Mərkəzinin rəisi,
iqtisad elmləri doktoru

Vergi yükünün hesablanması metodoloji aspektləri

Məqalədə vergi yükünün müəyyən edilməsi metodikalarının müqayisəli təhlili aparılmış, onların üstün və çatışmayan cəhətləri aşkar edilmiş və bunun əsasında təsərrüfatçılıq subyektlərinə düşən vergi ağırlığının real səviyyəsini əks etdirən vergi yükünün müəyyən edilməsi metodikası təklif edilmişdir. Eyni zamanda, makro-, mezo- və miniiqtisadi səviyyədə vergi yükü göstəricisinin hesablanması metodikalarının nəzəri əsasları konkretləşdirilmişdir ki, bu da onun faktiki səviyyəsinin daha dəqiq müəyyənəlməsinə imkan verir.

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

İqtisadi ədəbiyyatlarda ölkə vergi sisteminin formalaşmasının ilk illərindən başlayaraq vergi yükü barədə, iqtisadiyyata düşən həddindən ağır vergi təzyiqi haqqında yazılara tez-tez rast gəlinmiş, lakin istehsalın inkişafı amili kimi vergi yükünün tədqiqi, vergi yükü göstəricisinin istifadə sferası sistemli xarakter daşmamışdır. Bununla əlaqədar olaraq müxtəlif səviyyələrdə konkret istifadə məqsədləri müəyyən edilməklə vergi yükü göstəricisinin hesablanması

metodikasının işlənməsi və onun əsaslandırılması məsələsi aktualıq kəsb edir. Konkret istifadə məqsədləri kimi aşağıdakılar götürülə bilər: ümumilikdə vergi sisteminin effektivliyinin və onun ölkənin, sahələrin və regionların iqtisadiyyatına təsirinin müəyyən edilməsi, iqtisadi agentlərin maliyyə vəziyyətinin, vergi intizamı səviyyəsinin qiymətləndirilməsi və s. Tədqiqatın bu istiqamətlərinin zəruriliyi dövlətin sosial-iqtisadi siyasətinin həyata keçirilməsinin aləti kimi vergi sisteminin və vergi siyasətinin rolu ilə şərtləndirilir. Bu isə öz əksini həm də vergi yükündə tapır [3].

Əvvəlki tədqiqatlarda qeyd edildiyi kimi, vergi yükünün hesablanması dörd səviyyədə: makro-, mezo-, mini- və mikrosəviyyədə aparılması məqsədmüvafiqdir [4-5].

Makroiqtisadi səviyyədə vergi yükü aşağıdakı kimi xarakterizə olunan bir neçə göstərici ilə qiymətləndirilə bilər: ümumilikdə ölkə iqtisadiyyatına düşən vergi yükü, iqtisadiyyatın

sahələrində (fəaliyyət növlərinə) düşən vergi yükü və ölkə əhəlisinə düşən vergi yükü.

Qeyd etmək lazımdır ki, qanunvericilik səviyyəsində makrosəviyyədə vergi yükünün hesablanması qaydası normativ sənədlərdə öz əksini tapmamışdır. Praktikada isə ümumi iqtisadiyyata düşən vergi yükünün qiymətləndirilməsi üçün vergi gəlirlərinin ümumi məbləğinin ümumi daxili məhsulun (ÜDM) kəmiyyətinə nisbəti kimi ifadə olunan göstəricidən istifadə olunur:

$$t_{vy} = \frac{VG}{UDM} \cdot 100\% , \quad (1)$$

burada t_{vy} – ölkə iqtisadiyyatına düşən vergi yükü; VG – dövlətin vergi gəlirlərinin məbləği; $ÜDM$ – ümumi daxili məhsulun həcmidir.

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

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

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

Birincisi, vergi yığımı göstəricisi büdcəyə faktiki daxil olan vergi və yığımların məbləği nəzərə alınmaqla hesablanır. Bu məbləğin də tərkibində avans ödənişləri əhəmiyyətli hissəni təşkil edir, hansı ki, son nəticədə vergi dövrü bitdikdən sonra həmin məbləğlər təsərrüfatçılıq

subyektlərinə tam, yaxud qismən qaytarıla bilər. Bu həmçinin alınmış maddi qiymətlilər və əsas vəsaitlər üzrə əvəzləşdirilməmiş ƏDV məbləğlərinə də aid edilə bilər. Bundan başqa, istənilən iqtisadiyyat, o cümlədən Azərbaycan iqtisadiyyatı üçün vergi öhdəliklərinin vaxtında yerinə yetirilməməsi və bununla bağlı yaranan vergi borcu problemi mövcuddur ki, bu da ölkə büdcəsinə daxil olan vergilərin həcmində və cari dövrdə vergi yükünün səviyyəsinə əhəmiyyətli dərəcədə təsir göstərir.

Eyni zamanda, hesablamanın aparılması zamanı belə bir sual da yaranır: vergi yükü göstəricisinin hesablanması düsturunun surətində aşağıdakı göstəricilərdən hansı biri nəzərə alınmalıdır – dövlət büdcəsinə faktiki daxil olmuş vəsaitlər, yaxud büdcəyə ödənilməli olan vergi və yığımların hesablanmış məbləği.

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

Üçüncüsü, praktikada vergi yükünün hesablanması düsturunun məxrəcində bəzi hallarda ÜDM göstəricisi deyil, ümumi əlavə dəyər

Cədvəl 1. 2005-2009-cu illərdə ölkə iqtisadiyyatına düşən vergi yükünün hesablanması

| | Göstəricilər | İllər | | | | |
|---|---|---------|---------|---------|---------|---------|
| | | 2005 | 2006 | 2007 | 2008 | 2009 |
| 1 | Cari bazar qiymətləri ilə ÜDM, mln. man. | 12522.5 | 18746.2 | 28360.5 | 40137.2 | 34578.7 |
| 2 | Cari qiymətlərdə ümumi əlavə dəyər, mln. man. | 11576.0 | 17721.8 | 26490.3 | 37448.6 | 31940.5 |
| 3 | Dövlət büdcəsinə təmin olunan vergilər və yığımlar, mln. man. | 1543.1 | 3007.4 | 5144.2 | 6628.2 | 5041.4 |
| 4 | Sosial sığortaya ayırmalar | 491.0 | 574.4 | 774.6 | 1108.5 | - |
| 5 | Vergi ödəyicilərindən tutulan cəmi vergilər, yığımlar və sosial ayırmalar | 2034.1 | 3581.8 | 5918.8 | 7736.7 | - |
| 6 | Cari bazar qiymətlərində ÜDM üzrə vergi yükü, % (sət. 3 / sət. 1 × 100) | 12.3 | 16.0 | 18.1 | 16.5 | 14.6 |
| 7 | Əsas cari qiymətlərdə ümumi əlavə dəyər üzrə vergi yükü, %, (sət. 3 / sət. 2 × 100) | 13.3 | 17.0 | 19.4 | 17.7 | 15.8 |
| 8 | Vergi ödəyicilərindən tutulan vergilər, yığımlar və sosial ayırmalar nəzərə alınmaqla ÜDM üzrə vergi yükü, % (sət. 5 / sət. 1 × 100) | 16.2 | 19.1 | 20.9 | 19.3 | - |
| 9 | Vergi ödəyicilərindən tutulan vergilər, yığımlar və sosial ayırmalar nəzərə alınmaqla ümumi əlavə dəyər üzrə vergi yükü % (sət. 5 / sət. 2 × 100) | 17.6 | 20.2 | 22.3 | 20.7 | - |

istifadə olunur ki, bu da vergi yükü göstəricisinin kəmiyyətinə təsir edir. Belə ki, ümumi əlavə dəyər məhsul və xidmətlərinin ümumi buraxılışı ilə aralıq istehlak arasındakı fərqdən ibarətdir və o, ÜDM-dən vergilərin və məhsullara subsidiyaların məbləği qədər fərqlənir.

Yuxarıda qeyd olunan xüsusiyyətlərin qiymətləndirmənin mütəbərliyinə təsirinin müəyyən edilməsi məqsədi ilə iqtisadiyyata düşən vergi yükünün hesablanması aparılmış və nəticələr 1 sayılı cədvəldə öz əksini tapmışdır. İlk informasiya kimi Azərbaycan iqtisadiyyatının

2005-2009-cu illərin makroiqtisadi göstəricilərindən istifadə edilmişdir [2].

Bir neçə il üzrə iqtisadiyyata düşən vergi yükünün səviyyəsinin aparılmış təhlili göstərmişdir ki, həmin göstəricinin ildə orta hesabla 2,3-5,8 faiz bəndi dəyişməsi (artıb-azalması) dünya bazarında neftin qiymətinin dəyişməsi ilə bağlıdır.

Müxtəlif üsullarla hesablanmış vergi yükü göstəricilərində dəyişmə amplitudasının yüksək olması praktikada tətbiq oluna bilən vergi yükü göstəricisinin istifadə məqsədləri və hesablanma

metodikasının rəsmi olaraq müəyyən edilməsi və əsaslandırılmasının zəruriliyini təsdiq edir.

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

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

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

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

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

fərqləndirilməsi məqsədmüvafiq hesab edilir.

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

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

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

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

Ənənəvi olaraq üç qrup vergilər fərqləndirilir:

1) istehlaka vergilər (ƏDV, aksizlər, gömrük rüsumları);

2) kapitalla vergilər (hüquqi şəxslərin mənfəət vergisi, əmlak vergisi, mədən vergisi, torpaq vergisi və s.)

3) əməyə vergilər (fiziki şəxslərin gəlir vergisi, sosial sığorta ayırmaları).

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

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

Əməyə hesablanan vergilərə münasibətdə birmənalı nəticə çıxarmaq çox mürəkkəbdir. Bir tərəfdən istehsalçıların əməyin ödənişinə yönəldilən xərclərinin əlavə dəyərdə payı (bura əmək haqqının özü, fiziki şəxslərin gəlir vergisi və sosial sığorta ayırmaları daxildir) müvafiq olaraq əmək məhsuldarlığından asılıdır, əməyə tətbiq olunan vergilərin aşağı salınması istehsalçıların gəlirlərinin artımına deyil, işçilərin real əmək haqqının artımına gətirib çıxarır. Nəticədə həmin vergilərin artımı işçilərin real əmək haqqının azalmasına və onlara düşən vergi yükünün artmasına gətirib çıxarır. Digər tərəfdən, işçiləri əmək haqqının onlara real ödənilən hissəsi maraqlandırır və əmək haqqından hansı məbləğdə verginin tutulması və büdcəyə ödənilməsi onları qətiyyənlə narahat etmir, belə ki, bu verginin tutulması və büdcəyə ödənilməsi vəzifəsi işəgötürənlərin (istehsalçıların) vəzifələrinə aid edilmişdir. Ona görə də iqtisadi ədəbiyyatda əməyə hesablanan vergilərin faktiki ağırlığının istehsalçıların üzərinə düşməsi nöqtəyi-nəzəri ilə rastlaşmaq

mümkündür.

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

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

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

edilməsi mümkündür. Düstur şəklində həmin göstərici aşağıdakı kimi ifadə edilə bilər:

$$t_s = \frac{V_0}{YYD_0} \quad (2)$$

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

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

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

Regionların sosial-iqtisadi inkişafının bərabərləşdirilməsinə yönəldilmiş düzgün qərarların qəbul edilməsi üçün regionun müvafiq sahəsinə düşən vergi yükü göstəricisi böyük əhəmiyyət kəsb edir. Həmin göstəricinin hesablanması ölkə üzrə müvafiq sahəyə düşən vergi yükünün hesablanmasına analoji olaraq

aparılır və uyğun olaraq belə göstəricinin hesablanması metodoloji problemləri və mümkün hesablanma üsulları yuxarıda göstərilənlərlə eynilik təşkil edir.

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

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

Vergi yükünün orta səviyyəsinin nisbətən elə də yüksək olmadığı zaman ölkədə ayrı-ayrı əhali qrupları, ayrı-ayrı müəssisələr həddindən artıq yüklənə bilər, yaxud əksinə, vergi yükünün orta səviyyəsinin yüksək olduğu zaman isə onun daha düzgün paylanması nəticəsində nisbətən mülə-

yim ola bilər. Ona görə də vergitutma ağırlığının hesablanması zamanı yalnız bir universal yanaşma ilə məhdudlaşmaq düzgün deyildir. Fikrimizcə, burada vergi yükünün qiymətləndirilməsində, onun istehsalın inkişaf imkanlarına təsirinin müəyyən edilməsində sistemli yanaşma zəruridir.

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

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

Müasir iqtisadiyyat elmində və təcrübəsində fərdi sahibkarlar üçün vergi yükü göstəricisinə vahid yanaşma hələ də işlənməmişdir. Vergilərin ödənilməsinin başqasının üzərinə qoyulmasının birmənalı olmaması səbəbindən həmin göstəricinin hesablanması ifadəsinin həm surətinin (hansı vergilərin nəzərə alınması zəruridir), həm də məxrəcinin (müəssisənin gəlirləri altında nə başa düşülür) müəyyən edilməsində aydınlıq yoxdur.

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

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

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

3) vergilərin ümumi məbləğinin müqayisə edildiyi inteqral göstəricinin müəyyənləşdirilməsi.

Təsərrüfat subyektlərinin vergi yükünün hesablanması zamanı nəzərə alınan vergilərin müəyyən edilməsi məsələsi üzrə iqtisadçıların fikirləri bir-birindən fərqlənir. Burada əsasən müəssisənin vergi agenti kimi tutduğu vergilərin, yəni gəlir vergisinin və dolayısı vergilərin ümumi məbləğinə aid edilməsi hissəsi üzrə ziddiyyət yaranır. Bir sıra iqtisadçılar belə vergilərin müəssisə üçün neytral, tranzit olduğunu hesab edərək onların vergi yükünün hesablanması zamanı nəzərə alınmamasını təklif edirlər [7]. Lakin nəzərə alsaq ki, Azərbaycanın vergitutma sistemində ƏDV və mənfəət vergisi kimi əsas vergilər üzrə vergitutma bazasının müəyyən edilməsi əsasən hesablama metoduna əsaslanır və ödənilmiş avans ödənişlərinin vergi bazasına aid edilməsini şərtləndirir, fikrimizcə, cari pul vəsaitləri üzrə daxilolmalar hesabına vergiləri real şəkildə ödəyən təsərrüfatçılıq subyektləri üçün mütləq neytral vergilər mövcud deyildir.

Digər bir məsələ də, yəni vergitutma ağır-

lığının hesablanması zamanı hesablamaların əsasına hansı vergilərin daxil edilməsi - faktiki ödənilmiş vergilərin nəzərə alınması, yaxud gözlənilən daxilolmaların məbləğinin götürülməsi - məsələsi mübahisəli hesab edilir. Əgər hesablamalar üçün dövlət büdcəsinə faktiki ödənilən vergilərin məbləği götürülsə, onda biz malların təqdim edilməsi zamanı istehlakçıdan, həmçinin əmək haqqının ödənilməsi zamanı işçidən faktiki olaraq tutulmuş, lakin bu və ya digər səbəblərdən müxtəlif vasitəçilərin hesablarında (kassalarında) qalan məbləğlərin kənarında qalması riskini edirik. Büdcəyə faktiki ödənilmiş məbləğlər üzrə vergi yükü göstəricisinin hesablanması çətinləşir elə bundan da ibarətdir. Eyni zamanda, gözlənilən (ehtimal edilən) daxilolma məbləğləri üzrə göstəricinin hesablanması zamanı isə biz ya ümitsiz borc kimi qalması, yaxud da vergi ödəyicisinin verginin ödənilməsindən yayınması səbəblərindən heç vaxt ödənilməyəcək məbləğlərin vergi ağırlığına aid edilməsi riski ilə üzləşərik. Fikrimizcə, hesablamalarda həm faktiki ödənilən, həm də daxil olması ehtimal olunan (hesablanan) vergi məbləğlərindən istifadə edilməsi tamamilə məqsədemüvafiqdir və bu, vergi yükü göstəricisindən istifadə məqsədləri ilə müəyyən edilir.

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

- 1) malların (işlərin, xidmətlərin) təqdim edilməsindən daxilolmalar;
- 2) balans mənfəəti;
- 3) xalis, yaxud hesabat mənfəəti;

4) əlavə dəyər, yaxud yeni yaradılan dəyər. Müvafiq olaraq ayrıca müəssisə səviyyəsində vergi yükü aşağıdakı şəkildə müəyyən edilə bilər:

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

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

3) ödənilən (hesablanan) vergilərin və yığımların əlavə dəyərə (yeni yaradılan dəyərə) nisbəti [8].

Rusiya Federasiyasında ümumdövlət səviyyəsində vergi yükünün hesablanması metodikası RF-nin Hökumətinin Qərarı ilə müəyyən edilmiş və xüsusi iqtisadi zonalarda investisiya layihələrinin reallaşdırılmasını həyata keçirən iqtisadi subyektlərin (rezidentlərin) məcmu vergi yükünün müəyyən edilməsi üçün istifadə olunur.

Həmin metodikaya uyğun olaraq məcmu vergi yükü göstəricisi aşağıdakı düstur üzrə hesablanır:
$$T_m = \frac{D}{V_m} \quad (2)$$

burada T_m – təqvim ilində, yaxud rezident tərəfindən investisiya layihəsinin maliyyələşdirilməsinə başlanıldığı təqvim ilinin bir dövründə məcmu vergi yükünün kəmiyyəti;

D – malların və məhsulların satışından daxilolmalar, həmçinin təqvim ilində işlərin yerinə yetirilməsi ilə bağlı daxilolmalar;

V_m – təqvim ilində, yaxud investisiya layihəsinin reallaşdırılmasına başlanılan təqvim ili-

nin bir hissəsində hesablanan vergilərin və yığımların (ƏDV və aksizlər istisna olmaqla) məbləğidir.

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

Yuxarıda göstərilən metodikaya analoji olaraq bir sıra iqtisadçılar müəssisəyə düşən vergi yükünü müəssisə tərəfindən ödənilən bütün vergilərin satışdankənar gəlirlər də daxil olmaqla məhsul satışından daxilolmalara nisbəti kimi qiymətləndirməyi təklif edirlər [9].

Ödənilən vergi və yığım məbləğlərinin müəssisənin daxilolma məbləğinə nisbəti kimi müəyyən edilən vergi yükü göstəricisi təsərrüfatçılıq subyekti tərəfindən istehsal olunan məhsul, iş və xidmətlərin vergitutumu səviyyəsini əks etdirir. Lakin o, vergi ödəyicisinin həqiqətən daşdığı vergi yükünün real səviyyəsi barədə

fikir söyləməyə imkan vermir və vergilərin müəssisənin maliyyə vəziyyətinə təsirinin real mənzərəsini əks etdirmir, ona görə ki, daxilolmalarda vergilərin strukturunun dəyişməsinə nəzərə alınır.

Azərbaycanın vergi sistemi əlavə dəyərin ayrı-ayrı tərkib hissələrinin eyni olmayan səviyyədə vergitutmaya cəlb edilməsini nəzərdə tutur. Bunu 2 sayılı cədvəldən görmək olar:

2 sayılı cədvəlin məlumatları vergi ödəyicisinin vergi yükünün onun daxilolmalarının strukturundan asılılığının mövcud olmasını kifayət qədər əsaslı şəkildə nümayiş etdirir. Xüsusilə də əmək tutumlu sahələrin müəssisələri (bu müəssisələrdə əlavə dəyərin tərkib hissəsi olan əməyin ödənişi fondu yüksək olur) fondutumlu və materialtutumlu müəssisələrə nisbətən daha yüksək vergi təzyiqini daşımaları olurlar. Bundan əlavə, materialtutumlu və fondutumlu müəssisələr giriş, yəni əvəzləşdirilən ƏDV məbləğinin yüksək olması səbəbindən vergi

Cədvəl 2. Əlavə dəyərin tərkib hissələrinin vergiyə cəlb olunması

| <i>Dəyərin tərkib hissələri</i> | | <i>Əməyin ödənişi fonduna vergilər (gəlir vergisi və sosial ayırmalar), %</i> | <i>Mənfəət vergisi, %</i> | <i>ƏDV, %</i> | <i>Cəmi, %</i> |
|---------------------------------|---|---|---------------------------|---------------|----------------|
| Amortizasiya | | - | - | 18 | 18 |
| Əməyin ödənişi fondu | | 37 (14+20+3) | - | 18 | 55 |
| M | Vergilərin ödənilməsinə istifadə olunan mənfəət (əmlak vergisi, torpaq vergisi və s.) | - | - | 18 | 18 |
| Ə | | | | | |
| N | Vergitutmaya qədər mənfəət | - | 20 | 18 | 38 |
| F | | | | | |
| Ə | | | | | |
| Ə | | | | | |
| T | | | | | |
| Aksizlər | | - | - | 18 | 18 |

öhdəliklərinin əhəmiyyətli azalması imkanı ilə şərtləndirilmiş nisbətən daha əlverişli şəraitdə olurlar.

Vergi yükünün səviyyəsinin əlavə dəyərin struktur təşkilədicilərindən belə asılılığının mövcudluğu nəticəsində daxilolma məbləğinə nisbətən hesablanmış vergi yükü göstəricisindən yalnız eyni sahənin analogi məhsul istehsalı, yaxud fəaliyyət növü ilə məşğul olan müəssisələri üzrə, həmçinin xüsusi vergi rejimindən istifadə edən vergi ödəyiciləri üzrə vergi yükünün səviyyəsinin müqayisəli təhlili zamanı istifadə oluna bilər. Həmin göstərici həmçinin, vergi orqanları tərəfindən konkret subyektin bir neçə il ərzində maliyyə-təsərrüfat fəaliyyətinin yoxlamaya qədərki təhlilinin aparılması və vergi yükünün səviyyəsinin qiymətləndirilməsi (məsələn, nəzərdə tutulan dövrün yoxlanılması üçün) zamanı tətbiq edilə bilər.

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

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

Rus iqtisadçısı V.Q.Pankov düzgün olaraq qeyd etmişdir ki, “məhsulların, işlərin və (və ya) xidmətlərin satışından daxilolmalar göstəricisi belə universal mənbə kimi çıxış edə bilməz, ona görə ki, müəssisə ilk növbədə məhsulların,

işlərin və (və ya) xidmətlərin istehsalına sərf olunmuş xammalın, materialın, yanacağıın, həmçinin istehsalda istifadə olunan əsas fondların aşınmasını ifadə edən amortizasiya ayırmalarının dəyərini ödəməlidir” [6].

Müəssisənin vergi yükünün hesablanması metodikalarından biri ödənilən bütün vergilərin məbləğinin müəssisənin hesabat, yaxud xalis mənfəəti ilə müqayisə edilməsini nəzərdə tutur [5]. Bu zaman müəssisənin hesabat mənfəəti təqdim etmədən daxilolmalarla (dolayısı vergilər də bura aid edilir) istehsal və təqdim etmə xərclərinin cəmi arasındakı fərqi özündə ifadə edir, xalis mənfəət isə bütün vergilər ödənildikdən sonra müəssisənin sərəncamında qalan mənfəətdir.

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

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

Birincisi, əgər nəzərə alsaq ki, hesabat mənfəəti təqdim etmədən daxilolmalarla (dolayısı vergilər də bura aiddir) istehsal və satışa çəkilən xərc məbləği arasındakı fərq kimi müəyyən edilir, onda bu halda dolayısı vergilər (ƏDV və aksizlər) təsərrüfatçılıq subyektlərinin mənfəətinin bir hissəsi kimi ifadə olunur ki, bu da təsərrüfatçılıq subyektlərinin deyil, dövlətin gəlirləri hesab edilən dolayısı vergilərin iqtisadi mahiyyəti ilə ziddiyyət təşkil edir. Bu vergilər (ƏDV və aksizlər) daxilolmaların müəssisənin mənfəətini formalaşdırmayan hissəsindən büdcəyə ödənilir,

belə ki, onlar özündə müəssisənin buraxılış qiymətinə əlavəni və dövlətin vergi gəlirlərini ifadə edir.

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

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

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

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

Bir sıra iqtisadçılar təklif etdikləri metodikalarda müəssisənin vergi yükünün müəyyən edilməsi zamanı əlavə dəyər göstəri-

cisindən istifadə etmişlər. Bu göstərici müxtəlif təsərrüfatçılıq subyektləri üçün vergi yükünün orta qiymətinin müəyyən edilməsinə və beləliklə də, onun müqayisəsinin təmin olunmasına imkan verir.

Müəssisənin vergi yükünün qiymətləndirilməsinin metodlarından biri kimi M.İ.Litvin tərəfindən təklif olunan metodika əsasında hesablanmış vergi yükü göstəricisi bütün hesablanmış vergilərin (fiziki şəxslərin gəlir vergisi və dolayı vergilər də daxil olmaqla) onların ödənilməsi üçün vəsait mənbələrinin məbləğinə olan nisbətini müəyyən edir [10].

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

Bu metodikanın üstün cəhətləri, fikrimizcə, aşağıdakılardır:

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

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

- üçüncüsü, bu göstəricini makro- və mezosəviyyədə hesablanan vergi yükü göstəricisi ilə müqayisə etmək mümkündür, müxtəlif

tipli müəssisələr üçün vergi yükünün qiymətləndirilməsini bir qədər unifikasiya etməyə (vahid şəklə salmağa) və bununla da vergitutma ağırlığının müqayisəli təhlilinin aparılmasına imkan verir.

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

Bundan əlavə, amortizasiya ayırmaları əsas vəsaitlərin bərpası mənbəyi hesab edilir və onun vergi ödəyicilərinin vergi öhdəliklərinin həcmindən müqayisə edildiyi göstəricinin (əlavə dəyərin) tərkibində olması vergi yükünün real məbləğini təhrif etməklə onun səviyyəsini “yumşaldır”. Malların, işlərin (xidmətlərin) satışından ƏDV-nin bütün məbləğinin əlavə dəyərin tərkibinə daxil edilməsi də müəyyən şübhələr doğurur. Bununla belə, bu metodikanın köməyi ilə fondtutumlu sahələrin müəssisələri istisna olmaqla, sahə mənsubiyyətindən və tipindən asılı olaraq müxtəlif məqsədlər, o cümlədən müqayisəli təhlillərin aparılması üçün müəssisələrinə düşən vergi yükünü müəyyən etmək olar.

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

müqayisə edilir [11].

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

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

E.A.Kirova tərəfindən işlənmiş vergi yükünün qiymətləndirilməsi metodikası da xüsusi diqqətə layiqdir [12]. Bu metodika təkcə ödənilən vergilərin həcmindən (fiziki şəxslərin gəlir vergisi istisna olmaqla) deyil, həm də

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

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

A. Kaduşkin və N. Mixaylova tərəfindən təklif olunan müəssisədə vergi yükünün kəmiyyət qiymətləndirilməsinin digər üsulu vergi yükünü material ehtiyatları, əməyin ödənişi və amortizasiyanın artıb-azalmasından asılı olaraq dəyişən istehsal tipli funksiya kimi müəyyən etməyə imkan verir [13]. Bu metodikanın müəlliflərinin fikrincə, vergi yükü əlavə dəyərin dövlətə verilən payı kimi müəyyən edilə bilər. Bu zaman vergilər onların ödənilmə mənbəyi, yəni əlavə dəyərlə müqayisə edilir.

Bu metodikanın progressivliyi onun əsas vergilərin (ƏDV, hüquqi şəxslərin mənfəət vergisi, fiziki şəxslərin gəlir vergisi) kəmiyyət tərkibində, onların dərəcələrində və güzəştlərdə baş verən dəyişikliklərdən asılı olaraq təsərrüfatçılıq subyektlərinin vergi yükünün dəyişməsinin proqnozlaşdırılması üçün istifadənin mümkünlüyündən ibarətdir. Həmin metodika yalnız 4

əsas vergi növünü nəzərə aldığına və torpaq, əmlak və digər vergilərin təsirini nəzərdə tutmadığına görə biz yalnız belə metodikanın mövcudluğunu qeyd etməklə kifayətlənirik.

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

Şübhəsiz ki, fiziki şəxslərin gəlir vergisinə münasibətdə təsərrüfatçılıq subyektləri dövlətin vergi agenti kimi çıxış edir, lakin həmin verginin müəssisənin iqtisadi fəaliyyətinə heç bir təsir göstərməməsi fikri ilə razılaşmaq da mümkün deyildir. Müəssisənin öz işçiləri qarşısında əməyin ödənişi üzrə, həmçinin büdcə qarşısında tutulmamış və büdcəyə ödənilməmiş gəlir vergisi üzrə kreditor borcu müəssisənin maliyyə fəaliyyəti üçün lazım olan xüsusi vəsaitlərinin mənbələrindən biri hesab edilir. Həmin verginin tutulması üzrə vergi agenti hüququndan istifadə etməklə intizamlı olmayan vergi ödəyiciləri bu verginin büdcəyə ödənilməsi üzrə özlərinin öhdəliklərini yerinə yetirmir və bununla da müəyyən müddətə xüsusi dövriyyə vəsaitlərinin mənbəyini artırmalı olurlar. Əksinə, mövsümi istehsal, yaxud məhsula tələbin azalması şəraitində xüsusi dövriyyə vəsaitlərinin çatışmaması zamanı əmək haqqının ödənilməsi və müvafiq olaraq gəlir vergisinin ödənilməsi müddəti çatdıqda müəssisələr çox vaxt təkcə əmək haqqının ödənilməsi üçün deyil, həm də vergilərin, o cümlədən fiziki şəxslərin gəlir ver-

gisinin ödənilməsi üçün borc vəsaitlərini cəlb etməli olurlar. Bundan əlavə, fiziki şəxslərin gəlir vergisini özündə birləşdirən əməyin ödənişi fondu əlavə (yeni yaradılan) dəyərin tərkib hissəsi hesab edilir. Ona görə də ayrı-ayrı hallarda təsərrüfat subyektlərinə düşən vergi yükünün qiymətləndirilməsinin hesablamalar zamanı vergilərin tərkibinə fiziki şəxslərin gəlir vergisini daxil etməklə aparılması məqsədmüvafiq hesab edilir. Belə göstəricini maliyyə-təsərrüfat fəaliyyətinin təhlilinin aparılması və vergi öhdəliklərinin yerinə yetirilməməsi səbəblərinin aşkar edilməsi məqsədləri üçün istifadə edilə bilən xüsusi göstəricilər sırasına aid edilməsi təklif olunur.

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

Vergi yükünün real səviyyəsini daha tam xarakterizə edən baza göstəricisi kimi, fikrimizcə, hesablanmış vergilərin (fiziki şəxslərin gəlir vergisi istisna olmaqla) məcmusunun onların ödənilmə mənbəyinə nisbətini özündə ifadə edən göstərici çıxış edə bilər. Riyazi ifadə şəklində həmin göstərici aşağıdakı kimi ifadə edilə bilər: $t = \frac{V}{VOM} 100\%$,

(3)

burada V – gömrük rüsumları da daxil olmaqla müəssisə tərəfindən ödənilən bütün vergilərin və yığımların (gəlir vergisi istisna olmaqla) məcmusu;

VOM – vergilərin ödənilmə mənbəyidir və bu göstərici aşağıdakı kimi müəyyən edilir:

$$VOM = D - MX - AA - EOF + QSG - QSX + V_{EDV(yyd)} + V_{Ak(yyd)} \quad (4)$$

burada D – dolay vergilər nəzərə alınmadan məhsulun satışından daxilolmalar;

MX – maddi və ona bərabər tutulan xərclər;

AA – amortizasiya ayırmaları;

EOF – fiziki şəxslərin gəlir vergisi də daxil olmaqla əməyin ödənişi fondu;

QSG – qeyri-satış əməliyyatlardan gəlirlər;

QSX – qeyri-satış əməliyyat xərcləri;

$V_{EDV(yyd)}$ – təqdim olunan məhsula hesablanan

ƏDV ilə alınmış material ehtiyatları, əsas vəsaitlər və qeyri-maddi aktivlər üzrə ƏDV arasında fərq kimi müəyyən edilən yeni yaradılan dəyər hissəsinə düşən ƏDV məbləği ;

$V_{Ak(yyd)}$ – təqdim olunan məhsula hesablanan

aksiz məbləği ilə alınan material ehtiyatları üzrə ödənilən aksiz məbləği arasında fərq kimi müəyyən olunan yeni yaradılan dəyər hissəsinə düşən aksizlərdir.

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

Dolay vergilərin ödənilmə mənbəyi əsasən

Cədvəl 3. Müxtəlif metodikalar üzrə vergi yükünün hesablanması

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

müəssisənin malların təqdim edilməsindən, işlərin görülməsindən və xidmətlərin göstərilməsindən daxilolmaların tərkibində əldə

etdiyi dolayı vergilərin özü hesab edilir. Burada bir istisna halı vardır. Belə ki, malların bazar qiymətindən aşağı qiymətlə təqdim edilməsi

zamanı əlavə vergilər hesablanır və onların ödənilmə mənbəyi kimi isə müəssisənin mənfəəti çıxış edir.

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

Nəzərdən keçirilən metodikalar əsasında şərti sənaye müəssisəsi nümunəsində vergi yükünün hesablanması 3 sayılı cədvəldə verilmişdir.

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

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

Baxılan nümunədə təklif olunan metodika əsasında hesablanan vergi yükü göstəricisi 76,2% təşkil etmişdir ki, bu da onu göstərir ki,

müəssisənin əldə etdiyi mənfəətinin təxminən $\frac{1}{4}$ hissəsi (23,8 %) onun sərəncamında qalır və həmin məbləği inkişafa yönəldə bilər.

Təklif olunan hesablama metodikasının aşağıdakı üstünlükləri vardır:

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

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

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

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

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

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

2. Konkret vergilərin real ödəyicilərinin istehsal olunan məhsulların konkret istehlakçılarının hesab edilməsinə baxmayaraq müəssisə

tərəfindən dolayı vergilərin ödənilməsi məhsulun qiymətinin yüksəlməsinə gətirib çıxarır ki, bu da öz növbəsində ona olan tələbi məhdudlaşdırır (azaldır), satış həcmnin və mənfəətin aşağı düşməsinə səbəb olur. Eyni zamanda, həmin vergilər üzrə avans ödənişlərinin aparılması ödəyicinin dövrüyyə vəsaitlərinin yayındırılmasına gətirib çıxarır ki, bu da tez-tez hallarda ciddi maliyyə çətinliklərini yaradır. Ona görə də dolayı vergilərin müəssisənin vergi yükünün kəmiyyətinin hesablanmasında iştirak edən ödənişlərin tərkibinə aid edilməsini tam məntiqi hesab etmək olar.

3. Vergi yükünün müəyyən edilməsinin təklif olunan metodikası müəssisənin vergi ödəyicisi kimi çıxış etdiyi bütün vergiləri nəzərə alır. Bu metodika əsasında vergi yükünün hesablanması vergi ödəyicisinin daşımali olduğu real vergi yükünü daha dəqiq müəyyən etməyə imkan verir.

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

5. İstehsal olunan məhsulların müxtəlif səviyyəli rentabelliği, müəssisələrin ödəmə qabiliyyətliliği səviyyəsi və bir sıra digər amillər nəzərə alınmaqla, fikrimizcə, təsərrüfatçılıq sub-

yektləri üçün mütləq neytral vergilər mövcud deyildir. Ona görə də həm bütün vergilərin məcmusunun, həm də ayrı-ayrı vergilərin və yığımların (yaxud kapitala, əməyə və gəlirə tətbiq olunan vergilər qrupunun) təkrar istehsal prosesinə təsirinin hərtərəfli təhlilinin aparılması və vergi yükünün vergi tənzimlənməsi tədbirlərinin işlənməsi üçün həm hesablanmış və ödənilmiş vergilər üzrə məcmu (ümumi) vergi yükünü, həm də vergi yükünün xüsusi göstəricilərini hesablamaq məqsədmüvafiqdir.

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

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

İqtisadiyyatın müxtəlif sahələrində vergi yükünün səviyyəsi barədə dəqiq informasiya bu sahələr üzrə vergi yükünün tənzimlənməsi, müəssisələrin davamlı inkişafı üçün əlverişli şəraitin yaradılması və iqtisadiyyatın prioritet sahələrinin investisiya cəlbediciliyinin yük-

Я.Калбиев

Методологические аспекты расчета налоговой нагрузки

Резюме

В статье проведена сравнительный анализ методик определения налоговой нагрузки, выявлена их достоинства и недостатки, и на основе этого предложена методика определения налоговой нагрузки, которая отражает реальный уровень налогового давления на хозяйствующие субъекты. Одновременно конкретизировано теоретическое обоснование методики расчета показателя налоговой нагрузки на макро-, мезо- и микроэкономическом уровне, что позволяет наиболее точно определять ее фактический уровень.

Ədəbiyyat

Azərbaycan dilində

1. Azərbaycan Respublikasının Vergi Məcəlləsi, Bakı, CBS nəşriyyatı, 2010
2. Azərbaycanın statistik göstəriciləri – 2010. Rəsmi nəşr – Bakı: “Səda” nəşriyyatı, 2010
3. Kəlbəyev Y.A. Fiskal siyasət və milli iqtisadiyyatın tənzimlənməsi problemləri (Monoqrafiya), Bakı, Elm, 2005
4. Kəlbəyev Y.A. Müasir şəraitdə vergitutma prinsiplərinin modifikasiyası // “Azərbaycanın vergi xəbərləri”, № 4, 2010
5. Kəlbəyev Y.A. Vergi yükünün konseptual məzmunu və onun təkamülü // “Azərbaycanın vergi xəbərləri”, № 5, 2010

Rus dilində

6. Пансков В.Г. Налоги и налоговая система Российской Федерации. – М., 2006
7. Трошин. Сравнительный анализ методик определения налоговой нагрузки на предприятия /Финансы, 2000, №5
8. Волкова Е.С. Расчет налогового времени в современных российских условиях /Налоговый вестник, 2002, № 12
9. Злобина Л.А., Стажкова М.М. Практика оптимизации налоговой нагрузки экономического субъекта. – М., 2003
10. Литвин М.И. Налоговая нагрузка и экономического интересы предприятия / Финансы. – 1998, - № 5
11. Майбуров И.А. Налоги и налогообложение. М., 2007
12. Кирова Е.А. Методология определения налоговой нагрузки на хозяйствующие субъекты / Финансы . – 1998, - № 9
13. Злобина Л.А. Оптимизация налогообложения экономического субъекта. М., 2003