

UOT 336.225:336.221.4

## İnkişaf etmiş ölkələrdə vergi nəzarəti zamanı tətbiq olunan vergitutma bazasının müəyyən edilməsinin qeyri-ənənəvi metodları



**Kəlbəliyev Yaşar Atakəşi oğlu\***  
iqtisad elmləri doktoru

### Xülasə

*Tədqiqatın məqsədi* - inkişaf etmiş ölkələrin mövcud təcrübəsi əsasında respublikamızda vergitutma obyektlərinin müəyyən edilməsinin qeyri-ənənəvi metodlarından istifadə imkanlarının qiymətləndirilməsi.

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

*Tədqiqatın nəticələri* - vergidən yayınma risklərinin azaldılması məqsədilə inkişaf etmiş ölkələrdə vergitutma obyektlərinin müəyyən edilməsinin qeyri-ənənəvi metodları sistemləşdirilərək öyrənilmiş və vergitutma bazasının müəyyən edilməsi sahəsində xarici təcrübənin Azərbaycanda tətbiqi imkanları araşdırılmışdır.

*Tədqiqatın məhdudiyyətləri* - daha geniş və detallı araşdırma tələb olunur.

*Tədqiqatın praktiki əhəmiyyəti* - vergi qanunvericiliyinin və inzibatçılığının təkmilləşdirilməsi istiqamətində müvafiq elmi mənbə kimi istifadəsi mümkündür.

*Tədqiqatın orijinallığı* - vergi inzibatçılığının inkişafının müasir mərhələsində problem ilk dəfə olaraq tədqiq edilir.

**Açar sözlər:** *vergi nəzarəti, vergi öhdəliyi, xüsusi kapitalın təhlili metodu, xərclər əsasında vergi öhdəliklərinin müəyyənləşdirilməsi.*

### 1. Giriş

Məlum olduğu kimi, bütün ölkələrdə vergi qanunvericiliyinə əməl etməyən və vergidən yayınma məqsədilə gəlirlərini gizlədən vergi ödəyiciləri mövcuddur. Bunun

\* Azərbaycan Respublikası Vergilər Nazirliyi. AZ1040. Bakı ş. Bakıxanov qəs., Ü.Rəcəb küçəsi 1.  
y.kalbiyev@taxes.gov.az

nəticəsində həmin vergi ödəyiciləri tərəfindən ödənilən verginin məbləği ilə ödənilməli olan verginin məbləği arasında əhəmiyyətli fərq yaranır. Müasir dövrdə inkişaf etmiş əksər ölkələrin vergi administrasiyaları tərəfindən həyata keçirilən əsas tədbirlərdən biri də vergitutma bazasının müəyyən edilməsi və vergidən yayınma hallarının qarşısının alınması üçün yeni mexanizmlərin işlənməsi hesab edilir.

Azərbaycan Respublikasının Vergi Məcəlləsinin 67.1-ci maddəsinə uyğun olaraq vergi ödəyicisi verginin hesablanması üçün zəruri olan hesabat məlumatlarını Vergi Məcəlləsi ilə müəyyən edilən müddətdən sonra vergi orqanının xəbərdarlıq etdiyi gündən sonra 5 gün müddətində əsas olmadan təqdim etmədikdə, səyyar vergi yoxlaşmasının aparılması zamanı sənədlər təqdim edilmədikdə, ərazi və ya binalara (*yaşayış binası (sahəsi) istisna olmaqla*) daxil olmağa icazə verilmədikdə, mühasibat uçotunu aparmadıqda və ya mühasibat uçotunu müəyyən edilmiş qaydada aparmadıqda, mühasibat və hesabat sənədləri məhv olunduqda (itirildikdə), həmçinin vergitutma obyektinin müəyyənləşdirilməsi hər hansı başqa səbəblərdən mümkün olmadıqda, vergi orqanlarının ödənilməli olan verginin məbləğini aşağıda göstərilən əlaqəli məlumatlardan istifadə etməklə hesablamaq hüququ vardır [1]:

- ❖ vergi ödəyicisi tərəfindən vergi orqanına əvvəlki hesabat dövrləri üçün təqdim edilmiş vergi bəyannamələri;
- ❖ vergi ödəyicisinin gəlirləri, o cümlədən satışdankənar gəlirləri barədə rəsmi məlumatlar;
- ❖ vergi ödəyicisinin xərcləri, o cümlədən fərdi istehlakı üçün malların (*daşınar və daşınmaz əmlakın*), işlərin və xidmətlərin alınmasına çəkilən xərcləri barədə məlumatlar;
- ❖ vergi ödəyicisinin mülkiyyətində və ya istifadəsində olan maddi və qeyri-maddi əmlak barədə rəsmi məlumatlar;
- ❖ vergi ödəyicisi tərəfindən istehsal olunmuş və (*və ya*) təqdim edilmiş malların (*işlərin, xidmətlərin*) fiziki həcmi barədə rəsmi məlumatlar;
- ❖ vergi ödəyicisinin idxal-ixrac əməliyyatları barədə rəsmi məlumatlar;
- ❖ vergi ödəyicisinin bank hesablarındakı vəsaitlər, o cümlədən bank hesablarındakı vəsaitlərin hərəkəti barədə alınan rəsmi məlumatlar;
- ❖ vergi ödəyicilərində aparılmış xronometraj müşahidələrinin nəticələri;
- ❖ vergi orqanının əldə etdiyi mənbəyi bəlli olan hər hansı digər məlumatlar.

Vergi ödəyicisi tərəfindən ödənilməli olan verginin əlaqəli məlumatlara əsasən müəyyənləşdirilməsi üçün aşağıda göstərilən meyarlar nəzərə alınmaqla vergi ödəyicisinin fəaliyyətinə analoji fəaliyyətlə məşğul olan vergi ödəyicisinin vergi orqanında olan məlumatlarından istifadə edilir [1]:

- eyni xüsusiyyətli və ya eyni cinsli malların istehsalı;
- eyni xüsusiyyətli və ya eyni cinsli malların təqdim edilməsi, işlərin görülməsi və xidmətlərin göstərilməsi;
- fəaliyyət göstərilən ərazi.

Eyni zamanda, ayrı-ayrı vergi növləri üzrə ödənilməli olan vergilərin əlaqəli məlumatlar əsasında hesablanması qaydaları Azərbaycan Respublikasının Vergi Məcəlləsinin 67.3-67.12-ci maddələri ilə müəyyən edilmişdir [1].

Göründüyü kimi, Azərbaycan Respublikasının Vergi Məcəlləsində vergilərin hesablanması üçün zəruri olan bir sıra üsullar öz əksini tapmışdır. Lakin perspektivdə vergi qanunvericiliyinin təkmilləşdirilməsi baxımından inkişaf etmiş xarici ölkələrdə tətbiq olunan vergitutma bazasının müəyyən edilməsinin dolayı metodlarının təhlili və onların respublikamızda tətbiqi imkanlarının qiymətləndirilməsi mühüm əhəmiyyət kəsb edir.

## **2. Vergi öhdəliklərinin müəyyən edilməsinin dolayı metodlarının tətbiqinin mahiyyəti və sferası**

### ***2.1. Dolayı metodların mahiyyəti: vergi orqanları tərəfindən istifadə olunan informasiya mənbələri.***

İnkişaf etmiş ölkələrdə vergi orqanları vergitutma bazasının düzgün hesablanmasına, vergilərin azaldılmış məbləğlərini, hətta vergi ödəyicilərinin gəlirlərinin kəmiyyəti barədə informasiyanın etibarlı “birbaşa” mənbələrinin olmaması zamanı «çirkli pullar»ın həcmi aşkar etməyə imkan verən kifayət qədər geniş hüquqlara malikdirlər [2, 3]. Belə ki, Almaniyada əksər torpaqlarda vergi polisi qurumları regional Maliyyə Nazirliyinin tərkib hissəsi sayılır və vergitutma məsələlərinin idarə olunması ilə məşğul olan müvafiq maliyyə təsisatına tabedirlər. Vergi polisinin fəaliyyəti ümumilikdə vergi qanunvericiliyi ilə tənzimlənir. Bu normativ akt “Vergitutmanın ümumi qaydaları barədə Qanun” adlanır. Həmin qanuna əsasən, onun əsas vəzifələrinə vergi cinayətlərinin və vergilərin hesablanması və ödənilməsi qaydalarının pozulması hallarının araşdırılması ilə yanaşı, vergitutma bazasının müəyyən edilməsi, həmçinin vergilərin tutulması öhdəliyinin yaranması üçün əsas sayılan “məlum olmayan” vergi cinayətlərinin və şəraitin aşkar edilməsi aiddir.

Şərti olaraq dolayı adlandırılan qiymətləndirmə metodları əsasında vergi öhdəliklərinin kəmiyyətinin müəyyən edilməsi həm fiziki şəxslərə, həm də müəssisələrə münasibətdə həyata keçirilən vergi nəzarəti tədbirləri zamanı geniş yayılmışdır. Almaniyanın vergi qanunvericiliyində, baxılan bu halda, qiymətləndirilən vergitutma bazası ifadəsi altında, qeyd olunduğu kimi, “inandırıcılıq (*əsaslılıq*) dərəcəsi nisbətən aşağı olan” istənilən növ sövdələşmələr başa düşülür.

Beləliklə, vergi öhdəliklərinin müəyyən edilməsinin dolayı metodları adi mühasibat sənədlərində rast gəlinməyən və əsasən vergitutma ilə bağlı olmayan məqsədlər üçün nəzərdə tutulan informasiyadan istifadəyə əsaslanır. Bura xüsusilə aid edilir [5]:

- statistik informasiya (*məsələn, yaşayış minimumu haqqında, müxtəlif tərkibli ailələrin istehlak xərclərinin strukturu barədə və s.*);

- təsərrüfat sahələri üzrə detallı statistik məlumatlar;
- kommersiya sorğu kitabçalarının məlumatları;
- bankların, sığorta şirkətlərinin məlumatları;
- əməkhaqqı barədə həmkarlar ittifaqlarının məlumatları;
- KİV-in informasiyaları;
- müvafiq orqanlar tərəfindən qeydiyyatı aparılan iri həcmli alışlar barədə məlumatlar.

Fransada vergi orqanlarının Vergi Məcəlləsində məhdud siyahısı verilən sənədlərlə tanış olmaq hüququ vardır. Qanuna görə, aşağıdakı şəxslərin informasiya vermək öhdəliyi vardır [5]:

1. Bütün işəgötürənlər (*dövlət idarələri və özəl sektorda fəaliyyət göstərən müəssisələr və fərdi sahibkarlar*) ödənilən əmək haqqı, qonorarlar və digər ödənişlər barədə vergi administrasiyasına məlumatları verməyə borcludurlar;

2. Qiymətli kağızlardan, həmçinin müəssisələrdə iştirakdan gəlirlər (*dividendlər*) ödəyən şəxslər;

3. Banklar yalnız hesabların açılması barədə informasiyanı vergi orqanına təqdim edirlər. Müəssisənin açmaq istədiyi hesabların sayı məhdudlaşdırılmır. Banklar, həmçinin, müştərilər tərəfindən həyata keçirilən bəzi əməliyyatları hər il vergi orqanına bəyan etməlidirlər. Bura dividendlərin və faizlərin alınması, həmçinin qiymətli kağızların satışından gəlirlərin əldə olunması aiddir. Belə əməliyyatlar zamanı banklar xüsusi hesablar açmalı olurlar.

Vergi ödəyicilərinin hesabları ilə bağlı olan informasiya bankların arxivində, əksər hallarda elektron daşıyıcılarında yerləşdirilir, vergi orqanı onları bilavasitə banklardan ala bilmir. Əmanətlərin məbləği yalnız sorğu üzrə, müəyyən prosedura əsasında, məsələn, səyyar vergi yoxlamalarının keçirilməsi zamanı verilir.

4. Gömrük orqanları sisteməlik olaraq məlumatları vergi orqanına verirlər.

Bu məcburi informasiyalardan əlavə, vergi orqanları tərəfindən üçüncü şəxslərə əlavə informasiya barədə yazılı şəkildə müraciət edilməsi nəticəsində məlumatlar əldə oluna bilər.

Fransa qanunvericiliyinə əsasən, vergi ödəyicisinin məlumatları ilə vergi orqanlarının məlumatları arasında kənarlaşmalar olduqda, üçüncü şəxslərdən əldə olunan məlumatlar əsas götürülür [5].

Vergi əməkdaşı bu məlumatlar əsasında verginin ödənilməsi barədə bildiriş hazırlayır və vergi ödəyicisinə göndərir. Əlbəttə ki, burada vergi orqanlarının səhvlərini istisna etmək olmaz. Vergi ödəyicisinin özünün etirazlarını və sübutlarını bildirmək hüququ vardır.

Vergi ödəyicisi ilə vergi orqanı arasındakı münasibətlər dialoq xarakteri daşıyır. Bu halda, verginin məbləğinə münasibətdə fikir ayrılığı olarsa, yaxud əgər bank və ya işəgötürən düzgün olmayan məlumat verərsə, onda vergi ödəyicisinə heç bir sanksiya tətbiq edilmir.

## 2.2. Dolayı metodların tətbiq dairəsi

1) Bu metodlar öz tətbiqini ilk növbədə uçotunun aparılması və nəzarətinin həyata keçirilməsi əhəmiyyətli dərəcədə çətin olan nağd pul dövriyyəsi ilə bağlı təsərrüfat sahələrində tapır. Belə ki, kiçik müəssisələrdə bir çox hallarda nağd pul vəsaitləri axınına daxili nəzarət aparılmır, təsərrüfat əməliyyatlarının uçotu istənilən səviyyədə qurulmur. Alışların, həmçinin müzdlü işçilərin əməyinin nağd pul vəsaiti ilə ödənişi müvafiq cədvəllərdə və vergi hesabatlarında əks olunmur, əldə olunan pul vəsaiti kassaya mədaxil edilənədək sahibkar tərəfindən götürülərək şəxsi istifadəsinə yönəldilir, yalnız az məbləğdə pul vəsaiti bank vasitəsi ilə hərəkətdə olur. Belə müəssisələr üçün uçot və hesabatın aparılmasında ciddi pozuntular xarakterikdir: satış həcmünün və əldə olunan gəlirlərin uçotda tam əks olunmaması; nağd pul vəsaiti axınına ciddi daxili nəzarət sisteminin tətbiq olunmaması. Əldə olunan gəlirlərin bir hissəsi vergi ödəyicilərinin şəxsi xərclərinə istifadə olunur və bir tərəfdən təsərrüfat fəaliyyətinin aparılmasına sərf olunan, digər tərəfdən isə şəxsi ehtiyaclarla yönəldilən nağd pul vəsaitlərinin məbləğlərini müəyyən etmək mümkün olmur.

2) Bu metodlar həmçinin vergi ödəyiciləri tərəfindən vergi öhdəliklərinin müəyyən edilməsi üçün kifayət etməyən, tam olmayan informasiyanın, eləcə də mühasibat uçotunun aparılmasının müəyyən olunmuş qaydalarının pozulması zamanı doğru olmayan məlumatların təqdim edilməsi zamanı istifadə edilə bilər. Bundan əlavə, baxılan metodlar vergi ödəyicisinin hesabatlarının ayrı-ayrı göstəricilərində uyğunsuzluqların aşkar edilməsi hallarında, o cümlədən aşağıdakı situasiyaların mövcudluğu zamanı istifadə (*tətbiq*) edilə bilər [5, 6]:

- bəyannamədə əks olunan dövriyyələrin, yaxud maliyyə aktivlərinin vergi ödəyicisinin təsərrüfat fəaliyyəti barədə digər məlumatlarla, məsələn, istehsal məsrəflərinin kəmiyyəti ilə uyğun gəlməməsi (*müqayisə oluna bilinməməsi*);
- bir neçə hesabat dövrü ərzində əhəmiyyətli olmayan həcmdə gəlirin, yaxud zərərlərin bəyan edilməsi;
- nağd pul vəsaitləri ilə böyük həcmdə əməliyyatların aparılması;
- bəyan edilən gəlirin vergi ödəyicisinin həyat səviyyəsinə, xərclərinə uyğun olmaması.

Bir qayda olaraq bu metodların tətbiqi dairəsi əsasən kiçik və orta şirkətlərə aid edilir, belə ki, burada müəssisənin fəaliyyətinin bütün sahələrini əhatə etmək mümkün olur. Bu zaman qeyd olunan metodlar hətta mühasibat uçotunun ilk baxışdan müəyyən olunan bütün qaydalara uyğun aparılması hallarında da tətbiq edilə bilər.

ABŞ-ın Daxili Gəlirlər Kodeksinə əsasən, vergi uçotu üzrə sənədlərin aparılmadığı və ya müntəzəm qaydada aparılmadığı, yaxud yoxlama üçün təqdim olunan sənədlərin köməyi ilə vergitutma bazasının müəyyən edilməsi mümkün olmadığı hallarda, vergi orqanlarının onu daha dəqiq müəyyən etməyə imkan verən metodlardan istifadə etmək hüququ vardır [5].

Analoji qaydalar Almaniya qanunvericiliyində də öz əksini tapmışdır: “Qiymətləndirmə” metodları o halda tətbiq olunur ki, vergi ödəyicisi özünün fəaliyyəti barədə müfəssəl izahat təqdim edə bilmir, yaxud sonrakı izahatların verilməsindən yayınır və vergi orqanlarına kömək etmək üzrə özünün öhdəliklərini (*vəzifələrini*) icra etmir. Vergi öhdəliklərinin düzgün hesablanmaması aşkar edildikdə, vergi orqanı əməkdaşı müəssisədə istifadə olunan uçot metodunu saxlamaqla vergitutma bazasının qismən (*əlavə*) hesablanmasını apara bilər. Pozuntuların əhəmiyyətli şəkildə böyük olduğu zaman uçot məlumatları ümumiyyətlə istifadə oluna bilinmədikdə, yaxud vergi ödəyicisi tərəfindən təqdim edilən informasiya vergitutma bazasının müəyyən edilməsi üçün kifayət etmədikdə, vergitutma bazası tam şəkildə qeyri-ənənəvi metodlar əsasında hesablanır.

Böyük Britaniyada vergi əməkdaşının hüququ vardır ki, vergi ödəyicilərində olan sənədləri tələb etməklə yanaşı, onların mövcud olmaması halında həmin sənədlərin bərpa edilməsini, yaxud hətta müəyyən faktı, sövdələşməni təsdiq edən tamamilə yeni sənədin tərtib olunmasını tələb etsin. Son nəticədə, əgər vergi ödəyicisi qəti olaraq vergi orqanı ilə əməkdaşlıq etməkdən imtina edərsə, onda vergi əməkdaşı tutulan məbləğ üçün özünün məxsusi «məntiqə uyğun» (*ağlabatan, səmərəli*) qiymətləndirilməsini apara bilər. Əgər vergi ödəyicisi belə hesablama ilə razı olmazsa, özünün vergi öhdəliklərinin bu şəkildə qiymətləndirilməsinin düzgün və qanunauyğun olmadığını sübut etməlidir.

Bir sıra ölkələrin vergi xidmətlərinin mütəxəssislərinin fikirlərinə görə, müəssisənin fəaliyyətinin əsas iqtisadi göstəricilərini (*mənfəət, dövrüyyə, əmlak, sahibkarlıq gəliri*) qiymətləndirmədən vergidən yayınma hallarının aşkar edilməsi praktiki olaraq mümkün deyildir.

### 3. Müəssisənin xüsusi kapitalının təhlili metodu

Bu metod Hayq-Saymonsun klassik gəlir konsepsiyasına əsaslanır [4].

Qeyd olunan konsepsiyaya uyğun olaraq kommersiya (ticarət) hüququnun müddəaları üzrə mühasibat uçotunun aparılması və balans tərtib olunması öhdəliyi olan hüquqi şəxslərin mənfəəti müəyyən dövrün əvvəlinə və sonuna müəssisənin əmlakının dəyərinin müqayisə edilməsi yolu ilə hesablanır. Mənfəətin müəyyən edilməsi üçün xüsusi kapitalın xalis dəyərinin artımının dəqiq kəmiyyətini bilmək lazımdır ki, bu da öz növbəsində gəlirlərin və xərclərin illik kəmiyyətlərinin mürəkkəb hesablamalarının aparılmasını tələb edir.

Aktivlərin daxil olması nəticəsində iqtisadi faydanın istənilən artımı və (*və ya*) xüsusi kapitalın artımına gətirib çıxaran öhdəliklərin ödənilməsi (*ləğvi*) vergi ödəyicisinin gəliri hesab edilir. Xərclər dedikdə isə aktivlərin çıxması nəticəsində iqtisadi faydanın azalması və (*və ya*) xüsusi kapitalın artımına gətirib çıxaran öhdəliklərin yaranması başa düşülür. Xüsusi kapitalın təhlili metodu elə bu nəzəri postulata da

əsaslanır: müəyyən dövr ərzində müəssisə kapitalının xalis dəyərinin artması, yaxud azalması mənfəətin və müvafiq olaraq, vergiyə cəlb olunan mənfəətin kəmiyyətində öz əksini tapır.

Bu metodun aşağıdakı hallarda istifadəsi tövsiyə olunur:

- vergi ödəyicisinin mühasibat sənədlərinin və kitablarının qənaətbəxş vəziyyətdə olmaması, yaxud ümumiyyətlə aparılmaması zamanı, həmçinin, onların işlərin real vəziyyətini əks etdirmədiyi qənaətinə gəlməyə əsaslar olduqda;
- vergi ödəyicisinin bir neçə il ərzindəki hesabatları yoxlanılarkən təhlil olunan dövr ərzində onun aktivlərinin və passivlərinin kəmiyyətində əhəmiyyətli dəyişikliklər müşahidə edildikdə.

Xüsusi kapitalın təhlili metodu tək-cə bəyan olunan vergi tutulan gəlirin düzgünlüyünün yoxlanılmasının əsas metodu kimi deyil, həm də digər metodların köməyi ilə əldə olunan nəticələrin təsdiqi üçün də istifadə oluna bilər.

Bu metodun tətbiqi zamanı əsas ilkin verilənlər kimi hesabat dövrünün (*ilinin*) əvvəlinə və sonuna müəssisənin aktivlərinin və passivlərinin (*öhdəliklərinin*) kəmiyyəti, həmçinin müəssisə sahiblərinin şəxsi ehtiyaclarına sərf olunan vəsaitlərin həcmi çıxış edir. Xalis aktivlərin kəmiyyətində dəyişikliklər hesabat dövrünün əvvəlinə və sonuna vergi ödəyicisinin əmlakının dəyərinin müqayisə edilməsi yolu ilə xalis aktivlər düsturuna uyğun olaraq müəyyən edilir.

Müəssisənin əmlakının dəyərinin xalis artımını və mənfəətini müəyyən etdikdən sonra, vergi qanunvericiliyinə uyğun olaraq, onun dəqiqləşdirilməsi həyata keçirilir: şirkətin mənfəət vergisinə cəlb olunmayan gəlirləri və güzəştli xərcləri; mühasibat uçotu nöqtəyi-nəzərindən məsrəf sayılan, lakin vergi qanunvericiliyi baxımından tanınmayan, yəni gəlirdən çıxılan xərclərə aid edilməyən xərclər və s. nəzərə alınır.

Alınan kəmiyyət texniki olaraq vergi tutulan gəliri (*mənfəəti*) ifadə edir və bu məbləğ sonradan vergi ödəyicisinin təqdim etdiyi məlumatlarla müqayisə edilir.

Xüsusi kapitalın təhlili metodu mühasibat uçotunun aparılmasının istənilən üsulu (*kassa, hesablama, kombinə edilmiş*) zamanı müəssisənin vergi tutulan gəlirinin məbləğini müəyyən etməyə imkan verir. Tətbiq olunan uçot metodu yalnız hesablamalara bir göstəricinin daxil və digərlərinin istisna edilməsi proseslərinə təsir göstərir.

Müəssisənin xalis kapitalının dəyərinin dəyişməsi konkret dövr ərzində, bu göstəricinin kəmiyyətlərinin müqayisə edilməsi yolu ilə qiymətləndirildiyinə görə də kapitalın ilkin dəyərinin məbləğinin müəyyən edilməsi çox vacibdir və onun artımı da bu məbləğ əsas götürülərək hesablanıla bilər. Ona görə də vergi orqanlarının əsas diqqəti də müəyyən “başlangıç nöqtədə” vergi ödəyicisinin aktivləri və passivləri barədə bütün məlumatların alınmasına yönəldilir.

Bu da əsasən aşağıdakı vəziyyətlə bağlıdır. İlkin və son balansın varislik, yaxud eynilik prinsipinin təsirinə uyğun olaraq, əgər verilən müəyyən dövrdə vergi ödəyicisinin əmlakının son dəyəri azaldılmışdırsa, bu, növbəti dövrdə onun əmlakının

dəyərinin xalis artımının yüksəlməsinə, əksinə olduqda isə azalmasına gətirib çıxaracaqdır.

Müəyyən tarixə vergi ödəyicisinin əmlak vəziyyəti barədə müvafiq məlumatların tamlığı və dəqiqliyi təhlil olunan metodun effektivliyini müəyyən edən əsas amillərdən biri hesab edilir.

ABŞ Ali Məhkəməsinin tövsiyələrinə əsasən dövlət orqanları xüsusi kapitalın təhlili metodunu tətbiq edərkən aşağıdakı tələblərə riayət etməlidirlər [5]:

- xalis kapitalın ilkin dəyərini yol verilə bilən dəqiqliklə müəyyənləşdirmək;
- vergi ödəyicisinin izahlarını (*dəlillərini*) nəzərə (diqqətə) almaq;
- xalis kapitalın dəyərinin artımının verilən həmin vergi tutulan gəlirə aid olmasını müəyyən etmək.

#### **4. Vergi ödəyicisinin həyat tərzinin ümumiləşdirilmiş göstəriciləri və xərcləri əsasında vergi öhdəliklərinin müəyyən edilməsi**

Məlum olduğu kimi, inkişaf etmiş Qərb ölkələrinin büdcə daxilolmalarının əsas hissəsini fiziki şəxslərdən tutulan vergilər, ilk növbədə gəlir vergisi təşkil edir. Qeydiyyatdan alınmayan hər hansı bir fəaliyyət (*iş*) büdcəyə böyük ziyan vurur. Belə ki, alman tədqiqatçıların qiymətləndirmələrinə görə Almaniyada gizli məşğulluğun həcmi ÜDM-in təxminən 17 faizini, yaxud 370 mlrd. avro təşkil edir. Məsələn, ev təsərrüfatlarında kömək edənlərin (*qulluqçuların*) 98 faizi qeyri-leqal şəraitdə işləyirlər.

“Əmlak artımının hesablanması” metodu, daha doğrusu, müəyyən dövrdə vergi ödəyicisinin əmlak vəziyyətinin dəyişməsi üsulu fiziki şəxslərə münasibətdə mahiyyətcə onu bildirir ki, vergi ödəyicisinin gəlirləri onun xərcləri əsasında müəyyən edilir. Bu metoda xüsusi kapitalın təhlili metodunun modifikasiyası kimi də baxıla bilər. Sadə şəkildə metodun mahiyyəti Almaniya nümunəsində aşağıdakı kimi təsvir edilə bilər.

Əgər maliyyə orqanlarında gəlirlərin gizlədilməsində əsaslı şübhələr yaranarsa, onda Almaniya qanunvericiliyinə əsasən işin hallarının aydınlaşdırılması üçün vergi ödəyicisinin, bir qayda olaraq, 3 illik dövr ərzində bütün sərvətinin təftişinin aparılması yolu ilə əmlak artımının hesablanması lazım gəlir.

Vergi orqanları hesab edirlər ki, müəyyən vaxt dövründə vergi ödəyicisinin sərvətinin artması yalnız aşağıdakı daxilolmalar hesabına baş verə bilər:

- vergitutmaya cəlb olunan və vergisi ödənilən gəlirlər;
- vergitutmadan gizlədilən məbləğlər;
- birdəfəlik pul daxilolmaları, məsələn, əldə olunan (*alman*) miraslar.

Vergitutmadan gizlədilmiş məbləğlərin müəyyən edilməsi üçün vergi orqanları aşağıdakı ardıcıl hərəkətləri yerinə yetirirlər [5, 6]:

**I.** Müvafiq dövr ərzində vergi ödəyicisinin xərclərinin təxmini məbləği hesablanır.



Xərclər öz növbəsində bir neçə əsas qrupa aşağıdakı kimi bölünür:

- ◆ əmlakın alınmasına yönəldilən xərclər;
- ◆ həyati əhəmiyyətli istehlakın təmin olunması üçün zəruri olan xərclər və digər cari (*şəxsi*) xərclər;
- ◆ yığıma, borcların ödənilməsinə yönəldilən vəsaitlər;
- ◆ digər pul əməliyyatları.

Dövrün əvvəlinə və sonuna vergi ödəyicisində olan əmlak eyni bir qiymətlə qiymətləndirilməlidir. Əgər vergi ödəyicisi ev tikmişdirsə, onda tikintinin maliyyələşmə mənbələri dəqiqliklə təhlil olunur. Müəyyən edilən əmlak artımı, bir qayda olaraq, yoxlama ilə əhatə olunan dövrdə illər üzrə bərabər paylanır.

Həyati əhəmiyyətli istehlakın təmin olunması üçün zəruri olan xərclər kimi aşağıdakılar götürülür: müalicəyə (*əgər həmin xərclər üçüncü şəxs tərəfindən ödənilməmişdirsə*), uşaqların tərbiyəsinə və təhsilinə, ev qulluqçularının tutulmasına, özəl xarakterli gəzintilərə, geyim və məişət əşyalarının alınmasına, həmçinin şəxsi avtomobillərin əldə olunmasına və saxlanılmasına yönəldilən xərclər, ev təsərrüfatının aparılmasına çəkilən xərclər.

Bu zaman həyati əhəmiyyətli istehlakın təmin olunması ilə bağlı minimum xərclər müxtəlif tərkibli ailələrin yaşayış minimumu barədə rəsmi statistik məlumatlar əsasında müəyyən edilə bilər.

Düzgün olaraq, vergi orqanlarının əməkdaşları əyləncə məqsədlərinə və çox yüksək dəyərli alışlara yönəldilən əhəmiyyətli pul məsrəflərinə xüsusi diqqət yetirirlər.

Vergi ödəyicisinin müxtəlif pul (*maliyyə*) əməliyyatları, o cümlədən borc alınan məbləğlər, fərdi şəxslərdən, xüsusilə də valideynlərdən alınan hədiyyələr və müvafiq olaraq fərdi şəxslərə verilən hədiyyələrə xərclər, lotereyalardan uduşlar, kazino oyunlarından gəlirlər və digər, həmçinin şəxsi məhkəmə məsrəfləri, cərimələr və s. nəzərə alınır. Vergi əməkdaşı, həmçinin, sərbəst şəkildə xərclənməsi mümkün olmayan «əlaqəli» vəsaitlərin məbləğinə (*ölçüsünə*), məsələn, vergi ödənişlərinə, müxtəlif sığorta haqlarına, kreditlər üzrə ödəmələrə, mənzilə görə ödəmələrə, aliment ödəmələrinə və i.a. diqqət yetirir.

Bundan əlavə, əmlak artımının hesablanması zamanı yalnız vergi hüququ nöqtəyindən nəzərdən gəlir hesab olunan, lakin faktiki olaraq bu cür sayılmayan daxilolmalar (*məsələn, mənzilin icarə dəyəri*) nəzərə alınır.

Baxılan dövr ərzində vergi ödəyicilərinin cari (*şəxsi*) məsrəflərinə çəkilən xərclərin məbləğinə (*yığımlar, borcların ödənilməsi və digər əməliyyatlar nəzərə alınmaqla*) həmin dövrdə əmlak artımı dəyəri əlavə edilir (*əmlakın dəyərinin azalmış məbləği çıxılır*). Elə bu məbləğin özü müvafiq dövr ərzində vergi ödəyicisinin xərclərinin (*müvafiq olaraq, gəlirlərinin*) təxmini məbləği olacaqdır.

**II.** Bu məbləğdən vergiyə cəlb olunmayan gəlirlər çıxılır. Bunlar aşağıdakılardır:

- üçüncü şəxslərdən mirasların və hədiyyələrin alınmasından gəlirlər;
- vergi tutulmayan digər gəlirlər;

- əldə olunan məzənnə mənfəəti;
- alınan sığorta ödəmələri, mənzil ssudaları, əmanətlər.

**III.** Əldə olunan məbləğdən gəlirlərin əldə edilməsi ilə bağlı olan məsrəflər çıxılır. Nəticədə vergiyə cəlb olunacaq gəlirlərin ümumi məbləği müəyyən olunur.

**IV.** Vergi tutulan gəlirlərin ümumi məbləğindən vergiləri ödənilən məbləğ çıxılır və nəticədə vergi ödənilməyən məbləğ müəyyən olunur.

Müəyyən tarixə vergi ödəyicisinin əmlakının dəyərinin müəyyən edilməsi bəyannamədə göstərilən gəlirlərin ümumi məbləğini ödəyicinin real maddi vəziyyəti ilə tutuşdurmağa imkan verir. Bu zaman əmlakın dəyərinin artımının və fərdi istehlakın vergisinin ödənilən gəlirlərin məbləğindən yüksək olması vergitutmadan gizlədilən gəlirlərin olmasını sübut edir. Hətta “əlaqəli” ödənişlərin məbləğinin vergi ödəyicisinin şəxsi ehtiyaclarına xərclərin ümumi məbləğindən yüksək olduğu hallarda belə vergi orqanı əməkdaşı asanlıqla sübut edə bilər ki, vergi ödəyicisinin paltara, yeməyə, əyləncəyə və digər şəxsi ehtiyaclara sərf etdiyi vəsaitlər gəlir vergisi üzrə bəyannamədə əks etdirilməmişdir.

Əmlak artımının hesablanması zamanı şəxsi istehlak səviyyəsi vacib göstərici hesab edilir. Vergi ödəyicisinin yüksək istehlak səviyyəsi vergi tutulmayan gəlirlərin mövcud olmasını, aşağı istehlak səviyyəsi isə bəyannamədə əks olunmayan əmlakın alınmasını sübut edə bilər.

Əmlakın artımının müəyyən edilməsi metodunun modifikasiyası olan pul dövriyyəsinin hesablanması üsulunun tətbiqi zamanı vergi ödəyicisinin bütün gəlirlərinin və xərclərinin məbləği müqayisə edilir. Metodun əsas ideyası ondan ibarətdir ki, vergi ödəyicisi baxılan dövrdə müxtəlif mənbələrdən əldə etdiyi gəlirlərindən artıq xərcləyə, yaxud hesaba pul vəsaiti qoya bilməz.

Vergi ödəyicilərinin xərclədiyi və onun sərəncamında olan pul vəsaitlərinin müqayisə edilməsi yolu ilə xərclərin örtülməsi dərəcəsinin müəyyənləşdirilməsi pul dövriyyəsinin hesablanmasının sadə variantı hesab edilir. Əgər xərclər mövcud vəsaitlərin məbləğindən artıq olarsa, bu onu bildirir ki, çatışmayan məbləğlər digər mənbələr hesabına, məsələn, əlavə “gizli” gəlirlər hesabına örtülmüşdür.

Almaniyada bu metod bəyannamədə əks olunmayan gəlirlərin aşkar edilməsi üçün, xüsusilə də ödəyicinin əmlak vəziyyəti barədə informasiyanın kifayət qədər olmadığı hallarda daha tez-tez istifadə olunur.

Fransanın Vergi Məcəlləsinə əsasən, vergi orqanları vergi ödəyicisinin ehtimal olunan xərclərinin, həyat tərzinin xarakterindən asılı olaraq, hesablamaq hüququna malikdirlər.

Həyat tərzini göstəriciləri kimi xidmətçilərin, minik avtomobillərinin, yaxtaların və digər gəmilərin, turist təyyarələrinin, gəzinti və qaçış atlarının sayı, qolf klublarında iştirak, həmçinin ovetmə hüququnun olması (*son iki halda - iştiraka görə ödəniş, yaxud abonement haqqı*) götürülür. Yeni avtomobil alınarkən vergi tutulan gəlirə onun dəyərinin müəyyən edilən kəmiyyəti aid edilir, digər növ əmlakın mövcudluğu

dəyəri dəyişən əmlakın konkret məbləğinin daxil edilməsi yolu ilə nəzərə alınır.

Almaniyada olduğu kimi, burada da yaşayış yerinin dəyəri nəzərə alınır: kadastra daxil edilmiş evin, yaxud mənzilin illik icarə məbləğinin beşqat məbləği vergi tutulan gəlirə daxil edilir.

Əgər vergi ödəyicisi eyni vaxtda yuxarıda sadalanan bir neçə növ əmlaka, yaxud əşyalara malik olarsa, onda müvafiq məbləğlər toplanır. Müəyyən şərtlərin mövcudluğu zamanı vergi bazası 50% artırılır. Bununla da vergi orqanları vergi bəyannaməsi verilmədiyi hal üçün şəxsin gəlirlərinin təxmini məbləğini müəyyən edir. Bununla yanaşı, Fransanın İqtisadiyyat, Maliyyə və Büdcə Nazirliyi əməkdaşlarının qənaətinə görə bu metod həmişə effektiv olmur, belə ki, əmlak tez-tez kənar şəxslərin adına qeydiyyatdan keçirilir.

ABŞ-ın və Almaniyanın məhkəmə praktikası dolayı metodlara əsaslanan vergi-tutma bazasının kəmiyyətinin məhkəmələr tərəfindən sübut kimi sözsüz (*şərhəsiz*) qəbul edilməsini təsdiq edir. ABŞ-da Vergi Məhkəməsində işlərə baxılarkən vergi ödəyicisinin borclar barədə bildirişdə göstərilən gəlirləri haqqında vergi orqanının qərarının “düzgünlüyünün” prezumpiyası fəaliyyət göstərir. Bu prezumpiyanın tətbiqi üçün məhkəmə vergi orqanından özünün qərarının xeyrinə yalnız “zəruri minimum sübut”, yaxud “vergi ödəyicisinin gəlirlərini təsdiq edən hər hansı bir etibarlı sübut” tələb edirlər. Belə etibarlı sübut kimi xüsusilə vergi ödəyicisi tərəfindən dəyəri bəyannamədə göstərilən gəlir məbləği ilə müqayisə olunmayan bahalı əşyanın, mebelin, evin, mənzilin alınması çıxış edə bilər.

Aydındır ki, vergi ödəyicisi onun ev təsərrüfatının hansı qaydada maliyyələşməsi barədə məlumatları təqdim etməyə borclu deyildir. Bir qayda olaraq, vergi orqanları vətəndaşlardan onların şəxsi istehlakı barədə müfəssəl məlumat almaq hüququna malik olurlar. Əgər pul dövriyyəsinin, yaxud əmlakın dəyərinin artımının hesablanması zamanı bəyan edilən gəlirlərin real vəziyyətə uyğun olmaması müəyyən edilərsə, onda ödəyici bunun səbəblərini izah etməlidir (*əgər o, əlavə ödənişləri etmək istəmirsə*).

Eyni zamanda, qeyd edilməlidir ki, inkişaf etmiş ölkələrdə sövdələşmələrin əhəmiyyətli hissəsi nağdsız hesablaşmalar yolu ilə həyata keçirilir. Vergi yoxlamalarının gedişində ödəyicilərin bəyannamə məlumatları banklardan, ticarət şəbəkələrindən, şirkətlərdən və s. əldə olunan məlumatlarla tutuşdurulur ki, bununla da vergi ödəyicilərinin gəlirləri nəzarət tədbirləri üçün açıq mənbə rolunu oynayır.

## **5. Müəssisənin fəaliyyətinin daxili və xarici müqayisəli təhlili**

### **5.1. Daxili müqayisəli təhlil**

Daxili müqayisəli təhlilin mahiyyəti bir-birinin ardından gələn vaxt intervalları ərzində müəssisənin fəaliyyətinin müqayisəli göstəricilərinin tutuşdurulmasından ibarətdir.

Daxili müqayisəli təhlilin başlanğıc nöqtəsi müəssisənin təsərrüfat dövrüyyəsi göstəricisinin müəyyən edilməsi sayılır. O, müəssisənin fərdi xüsusiyyətləri, o cümlədən tətbiq edilən idarəetmə metodları, zavod avadanlıqları, yerləşdiyi yer, işləyənlərin sayı, istehsal olunan, yaxud təqdim edilən malların növləri nəzərə alınmaqla müəssisənin balansı, mənfəət və zərərlər hesabı əsasında hesablanır.

Sənaye müəssisələrində həmin göstərici xammal və materialların alınmasına, əsas işçilərin əməkhaqqına yönəldilən xərcləri, həmçinin ümumistehsal xərclərini, bir sıra müəssisələrdə isə hazır məhsul buraxılışını özündə birləşdirir. Ticarət müəssisələrində hesablamanın əsasını mal dövrüyyəsi təşkil edir, bu zaman kalkulyasiya üçün malların qrupları üzrə qiymət əlavələrinin ölçüsünün diqqətlə aydınlaşdırılması zəruridir.

Əksər hallarda təsərrüfat dövrüyyəsinin təhlili üçün yalnız mühasibat uçotunun məlumatları kifayət etmir. Vergi əməkdaşının müraciətinə (*tələbinə*) əsasən vergi ödəyicisi əlavə məlumatları təqdim etməyə borcludur. Təsərrüfat dövrüyyəsinin məbləği həmin fəaliyyət növü üçün adi hesab edilən əsas təsəvvürlərə müvafiq olmalıdır.

Bu metod iki əsas aspekti özündə birləşdirir:

1) Vergi orqanının və vergi ödəyicisinin məlumatları üzrə göstəricilərin müqayisə edilməsi.

Vergi əməkdaşı tərəfindən müəyyənləşdirilən dövrüyyə göstəricisi müvafiq dövr (*il*) üzrə vergi ödəyicisinin bəyan etdiyi göstərici ilə tutuşdurularaq müqayisə edilir. Hesablamanın nəticəsinin vergi ödəyicisinin məlumatından əhəmiyyətli şəkildə fərqlənmədiyi halda vergi bazasının müəyyən edilməsinin düzgünlüyü qənaətinə gəlinir. Əgər əhəmiyyətli kənarlaşma aşkar olunarsa, onda daha müfəssəl yoxlama aparılır. Bir qayda olaraq 10% həddlərində kənarlaşmaya yol verilir, bir sıra hallarda isə daha kiçik kənarlaşmalar yoxlamanın aparılması üçün kifayət qədər əsas ola bilər (*məsələn, kiçik müəssisələr üçün*). Nəzarət kalkulyasiyası nə qədər dəqiq olarsa, aşkar edilən kənarlaşma daha əhəmiyyətli hesab edilir. Nəzərə almaq lazımdır ki, mövcud fərq yalnız gəlirlərin gizlədilməsi ilə bağlı deyil, həmçinin qiymət dəyişmələri, itkilər, mənimsəmələr və s. ilə də əlaqəli ola bilər.

2) Müəssisənin vacib maliyyə-iqtisadi göstəricilərinin dinamikasının müqayisəsi.

Müəssisədə “daxili” müqayisələndirmənin gedişində müxtəlif dövrlərdə eyni bir müəssisə üzrə mühasibat uçotu və hesabatı məlumatları tutuşdurulur. Belə təhlilin effektivliyinin şərtlərindən biri də uzun müddət ərzində istehsal şərtlərinin təxmini sabitliyi hesab edilir.

Əsas təhlil olunan göstəricilər mütləq və nisbi ifadədə müəssisənin əldə etdiyi gəlirləri, həmçinin mənfəəti və zərəri hesab edilir. Belə müqayisəli təhlilin mahiyyəti ondan ibarətdir ki, müqayisə olunan müddətlərdə ümumi mənfəətdə kənarlaşmalar aydın görünür və onların səbəblərinin tədqiqi aparıla bilər. Bu zaman xarici amillərin (*inflasiya, struktur dəyişmələri, vergi qanunvericiliyində dəyişikliklər*) təsiri aradan

qaldırılmalıdır. Məsələn, satış, yaxud alış qiymətlərinin yüksəlməsi və yaxud aşağı düşməsi, satış müddətlərinin başqa vaxta keçirilməsi kimi amillər təsərrüfat dövriyyəsinin səviyyəsinə təsir göstərir.

Daxili müqayisəli təhlil əsasında xalis mənfəətin dinamikasını tədqiq etmək mümkündür. Bu zaman sabit xərclərin (*məsələn, icarə haqqı, faizlər, amortizasiya ayırmaları, ehtiyat fondlarına ayırmalar*) və dəyişən məsrəflərin (*istehsal və təmir xərcləri*) fərqləndirilməsi böyük əhəmiyyət kəsb edir. Belə ki, dəyişən məsrəflər dövriyyədən asılıdır və adətən xalis mənfəətin dinamikasına da təsir göstərir. Sabit xərclərin artımı isə bir çox hallarda müəssisənin genişləndirilməsi ilə izah olunur. Məsələn, müəssisə tərəfindən yeni binaların icarəyə götürülməsi icarə xərclərinin əhəmiyyətli artımı ilə müşayiət olunur.

Bir qayda olaraq, göstəricilərin ahəngdar (*bərabər*) dinamikası əlverişli situasiyanın olduğunu ifadə edir. Əvvəlki illərin məlumatlarından əhəmiyyətli kənarlaşmalar mühasibat uçotunun aparılmasında ciddi pozuntuların olması barədə xəbər verir və daha müfəssəl yoxlamanın aparılmasının zəruriliyini bildirir. Əgər ödəyici təsərrüfat dövriyyəsində olan əhəmiyyətli dəyişikliklərlə bağlı inandırıcı izahlar verə bilmirsə, onda vergi orqanlarında verginin ödənilməsindən yayınmaya dair şübhələr yaranır.

Daxili müqayisənin gedişində məlumatlar adətən cədvəl formasında təqdim olunur. Bununla yanaşı, «tutuşdurmanın qrafiki ardıcılığı» adlanan müasir metoddan (*bu zaman yarımloqarifmik şəbəkədə ayrıların qurulması aparılır*) istifadə olunur ki, bu da proporsionallıqdan kənarlaşmanı dərhal görməyə imkan verir (*bu halda ayrılar bir-birinə paralel olurlar*).

Qeyd olunan metodun əsas çatışmazlığı ondan ibarətdir ki, əgər müqayisə aparılan dövr ərzində müəssisədə müəyyən müddətdə baş verən və vacib göstəricilərin dinamikasına təsir göstərən hər hansı xüsusiyyətlər aşkar olunarsa, onda bu, aparılan təhlili əhəmiyyətli şəkildə çətinləşdirir. Bu halda yoxlanılan müəssisənin digər bir analogi müəssisə ilə tutuşdurularaq müqayisələndirilməsi daha etibarlı metod hesab edilir.

## ***5.2. Xarici müqayisəli təhlil***

Xarici təhlil zamanı yoxlanılan müəssisənin əsas göstəriciləri həm sahə, həm də struktur miqyasında analogi müəssisələrin elə həmin göstəriciləri ilə müqayisə edilir. Belə müqayisə ayrı-ayrı müəssisələrin, yaxud “nəzarət rəqəmləri”nin tutuşdurulması formasında aparıla bilər.

1) Ayrı-ayrı müəssisələrin müqayisə edilərək tutuşdurulması zamanı əsas təhlil olunan göstəricilər gəlirlər, xərclər, həmçinin xüsusi istehsal-iqtisadi göstəricilər hesab edilir. Burada əsasən müqayisə olunan müəssisələrdə alış və satış şərtlərinin və məsrəflərin formalaşmasının müqayisələndirilməsi vacib əhəmiyyət kəsb edir. Bu zaman göstəriciləri müqayisə üçün baza hesab edilən etalon müəssisə həm

konkret, həm də şərti (*məsələn, konkret müəssisənin məlumatlarından istifadə kommersiya sirtinin qorunması prinsipi ilə ziddiyyət təşkil etdikdə*) müəssisə ola bilər.

2) Nəzarət rəqəmlərinin (*normativlərin*) müqayisə edilməsi köməkçi metod hesab edilir və digər sənədlərin olmaması zamanı onun köməyi ilə müəssisənin fəaliyyəti barədə dövrüyyələrin və mənfəətin yoxlanılması həyata keçirilir.

Ayrı-ayrı kateqoriyalı müəssisələr üçün normativlər geniş faktiki material cəlb olunmaqla çoxlu sayda müəssisələrin fəaliyyətinin nəticələri, maliyyə və statistika orqanlarının, sahibkarlıq ittifaqlarının məlumatları əsasında müəyyən edilir. Bunun üçün yoxlanılan müəssisə ilə həm miqyas (*satış həcmi, məsrəflər üzrə*), həm də fəaliyyət növü üzrə müqayisə oluna bilən bir neçə min şirkət götürülür.

Ayrı-ayrı müəssisə qrupları sahəsində normativlər vergi orqanları tərəfindən hər il müəyyən olunur və xüsusi məlumat kitabçasında nəşr edilir. Daxili müqayisələndirmədə olduğu kimi, burada da təsərrüfat dövrüyyəsi, ümumi və xalis mənfəət göstəricilərinə əsas rol ayrılır.

Ümumi və xalis mənfəət üçün sahə normativləri təsərrüfat dövrüyyəsinə nisbətən faizlə müəyyən edilir. O, müxtəlif (*yaxşı, orta, pis*) təsərrüfatçılıq şəraitləri üçün yuxarı, orta və aşağı tip normaları özündə birləşdirir. Orta norma yoxlanılan eyni kateqoriyalı müəssisələrin ayrı-ayrı nəticələri üzrə orta çəki göstəricisini ifadə edir.

Normativlər standart (*etalon*) müəssisədə olan şəraitdən irəli gəlir. Ona görə də normativlərin tərtib olunması zamanı yoxlanılan müəssisələrin nəticələri standartlaşdırılır, yəni müqayisəli hala salınır.

Almaniyanın Federal Statistika qurumu hər rübdə ayrı-ayrı fəaliyyət növləri üzrə, o cümlədən sərbəst ixtisaslı şəxslər üçün xərclərin strukturunun (*məsəflərin dövrüyyədə xüsusi çəkisinin*) hesablanmasını nəşr edir. Məsələn, belə bir hesablama 12 istiqamətdə ixtisasa malik həkimlər üçün işlənib hazırlanmışdır. Bu məlumatlar vergi yoxlamalarının aparılması zamanı istifadə olunur.

Yoxlanılan müəssisədə normativlərdən əhəmiyyətli kənarlaşmalar olduqda vergi əməkdaşı bunun (*fərqlərin*) səbəblərini aydınlaşdırır.

Xarici müqayisə təhlilinin tətbiqi üçün iqtisadiyyatın sahələri üzrə yaxşı məlumat bazasının olması, həmçinin müəssisənin gəlirliliyinin qiymətləndirilməsinin kifayət qədər dəqiq metodikasının mövcudluğu tələb olunur. Bu zaman müəssisənin coğrafi yerləşməsinə, regionda iqtisadi konyunkturu, həmçinin, vergi ödəyicisi tərəfindən tətbiq olunan biznes strategiyasını nəzərə almaq lazımdır.

## **6. İnkişaf etmiş Qərb ölkələrində və Azərbaycanda vergi orqanları tərəfindən qiymətə nəzarət**

İqtisadi Əməkdaşlıq və İnkişaf Təşkilatı (*İƏİT*) ölkələrində transfert qiymətlər barədə qanunvericiliyin tənzimlənməsinin əsas sahəsi qarşılıqlı surətdə asılı olan şəxslər arasında həyata keçirilən xarici iqtisadi sövdələşmələr hesab edilir. Bu

əqdlərə münasibətdə “uzadılmış əl qaydası” fəaliyyət göstərir və mahiyyəti ondan ibarətdir ki, dövlət sövdələşmələr üzrə qiymətləri tənzimləməyə çalışmır, lakin vergi ödənişi məbləğlərini elə şəkildə dəqiqləşdirmək istəyir ki, sanki sövdələşmələr asılı olmayan tərəfdaşlar (*partnyorlar*) arasında həyata keçirilmişdir.

Transfert qiymətləri barədə xarici qanunvericilik sənədlərində nəzərdə tutulur ki, istənilən sövdələşmə zamanı hər iki tərəf gəlir əldə etməyi gözləyir. Qarşılıqlı asılı şirkətlərin mənfəəti iqtisadi riskin əsasən baş şirkətin üzərinə qoyulduğu situasiyada adi haldakından aşağı ola bilər, lakin bu zaman qrupun hər hansı şirkətinin mənfəətinin heç olmaması qəbul olunmaz hesab edilir. Qarşılıqlı surətdə asılı olan şəxslər arasında əqdlərin mövcudluğu zamanı qiymətlər bazar qiymətlərindən kəskin fərqlənməməlidir. Lakin əhəmiyyətli fərqlərin olduğu hallarda vergi orqanlarının hüququ vardır ki, bazar qiymətləri nəzərə alınmaqla vergilər, o cümlədən mənfəət vergisi üzrə əlavə vergi məbləğlərini hesablasınlar.

2001-ci ildən başlayaraq vergitutma məqsədləri üçün vergi orqanları tərəfindən qiymətin tənzimlənməsi Azərbaycan Respublikasının Vergi Məcəlləsinə uyğun olaraq aparılır ki, bu da vergi öhdəliklərinin müəyyən edilməsinin dolayı metodlarından biri hesab edilir.

Azərbaycan Respublikası Vergi Məcəlləsinin “Bazar qiyməti” adlanan 14-cü maddəsi və xarici ölkələrin qanunvericiliyinin normaları arasındakı oxşarlıq və müxtəlifliklər aşağıda təqdim edilən şəkildə öz əksini tapmışdır.

<b>Vergi Məcəlləsinin 14-cü maddəsinin müddəaları</b>	<b>Xarici qanunvericiliyinin müvafiq normaları</b>
<p>Vergi orqanları aşağıdakı hallarda bazar qiyməti nəzərə alınmaqla vergilərin hesablanmasını həyata keçirə bilərlər:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>○ barter (mal mübadiləsi), idxal-ixrac əməliyyatları aparıldıqda;</li> <li>○ təsərrüfat əqdləri qarşılıqlı surətdə asılı olan şəxslər arasında həyata keçirildikdə;</li> <li>○ 30 gün ərzində vergi ödəyicisinin eyni xüsusiyyətli və ya eyni cinsli mallara (<i>işə, xidmətə</i>) tətbiq etdikləri qiymətlərin səviyyəsi 30 faizdən çox (<i>aşağı və yuxarı</i>) dəyişdikdə;</li> <li>○ müəssisənin əmlakı qalıq dəyərindən artıq qiymətə sığortalandığı halda.</li> </ul>	<p><i>İƏİT ölkələrində transfert qiymətlər barədə qanunvericiliyin əsas sahəsi qarşılıqlı surətdə asılı olan şəxslər arasında həyata keçirilən xarici iqtisadi sövdələşmələrdir.</i></p>
<p>Vergi orqanı tərəfindən bazar qiyməti mal (<i>iş, xidmət</i>) satılan anadək, lakin malın (<i>işin, xidmətin</i>) təqdim edildiyi andan çoxu 30 gün keçənədək (<i>əvvəl və ya sonra</i>) ən yaxın ta-</p>	<p><i>Qarşılıqlı surətdə asılı olan şəxslər arasında əqdlərin həyata keçirilməsi zamanı qiymətlər bazar qiymətlərindən əhəmiyyətli şəkildə fərqlənməməlidir. Qiymətlərin kəskin</i></p>

<p>rixdə eyni (<i>analoji</i>) mal (<i>iş, xidmət</i>) üçün müvafiq əməliyyatlar zamanı təşəkkül tapan qiymətlərə əsasən müəyyən edilir.</p>	<p><i>fərqləndiyi hallarda vergi orqanlarının bazar qiymətləri nəzərə alınmaqla şirkətlərin mənfəət vergisi üzrə əlavə məbləğlər hesablamaq hüququ vardır.</i></p>
<p>Eyni xüsusiyyətli və ya eyni cinsli mallara (<i>işlərə, xidmətlərə</i>) müvafiq əmtəə bazarında heç bir əməliyyat aparılmadıqda, rəsmi və açıq mənbələrdən bu malların (<i>işlərin, xidmətlərin</i>) bazar qiymətləri haqqında məlumat toplamaq mümkün olmadıqda aşağıdakı qiymətləndirmə üsulları tətbiq edilir:</p> <p>1) Sonrakı (<i>təkrar</i>) satış qiyməti əsasında bazar qiyməti sonrakı satış qiymətindən tətbiq olunmuş əlavələr çıxılmaqla müəyyənləşdirilir;</p> <p>2) Dəyərin toplanması üsuluna əsasən bazar qiymətləri malları (<i>işləri, xidmətləri</i>) təqdim edənə əsaslandırılmış xərclərini və mənfəətini toplamaqla hesablanır;</p> <p>3) yuxarıdakı iki üsuldan biri ilə bazar qiymətlərini müəyyənləşdirmək mümkün olmadıqda, o müqavilə əsasında cəlb edilmiş ekspert tərəfindən müəyyənləşdirilir.</p>	<p><i>Azərbaycanda olduğu kimidir.</i></p> <p><i>Həmçinin qrup daxilində qarşılıqlı surətdə asılı olan şəxslər arasında mənfəətin yenidən bölüşdürülməsi qanunvericilikdə müəyyən edilən prinsiplər əsasında müəyyən olunur.</i></p>
<p>Malların (<i>işlərin, xidmətlərin</i>) bazar qiymətləri müəyyən edilərkən tərəflərin əməliyyatda (<i>əqddə</i>) təsbit etdikləri qiymət qəbul edilir.</p> <p>Bazar qiyməti müəyyənləşdirilərkən qarşılıqlı surətdə asılı olan şəxslər arasındakı əməliyyat yalnız o halda nəzərə alınır ki, onların münasibətləri həmin əməliyyatın nəticəsinə təsir göstərməmiş olsun.</p> <p>Bazar qiyməti mal (<i>iş, xidmət</i>) satılan anadək, lakin malın (<i>işin, xidmətin</i>) təqdim edildiyi andan çoxu 30 gün keçənədək (<i>əvvəl və ya sonra</i>) ən yaxın tarixdə eyni (<i>analoji</i>) mal (<i>iş, xidmət</i>) üçün müvafiq əməliyyatlar zamanı təşəkkül tapan qiymətlərə əsasən müəyyənləşdirilir.</p> <p>Bazar qiyməti müəyyən edilərkən və təsbit olunarkən malın (<i>işin, xidmətin</i>) bazar qiymətləri və birja kotirovkaları haqqında rəsmi məlumat mənbələrindən, reklam mənbələrinin məlumatlarından və digər müvafiq məlumatlardan istifadə olunur.</p>	<p><i>İƏİT-in tövsiyələrinə uyğun olaraq tədqiq edilən əməliyyatda (əqddə) təsbit olunan qiymət müqayisə edilə bilən şəraitdə asılı olmayan (müstəqil) şəxslər arasında eyni xüsusiyyətli və ya eyni cinsli mallara münasibətdə bağlanan hər hansı konkret əqddə təsbit olunan qiymətlə tutuşdurulur.</i></p>



<p>Bazar qiymətləri müəyyən edilərkən aşağıdakı amillər nəzərə alınır: göndərilmiş malların (<i>görülmüş işlərin, göstərilmiş xidmətlərin</i>) həcmi; öhdəliklərin icra olunması müddəti və ödəniş şərtləri; mallara (<i>işlərə, xidmətlərə</i>) tələb və təklifin dəyişməsi; malların mənşə ölkəsi, alındığı və ya təqdim edildiyi yer; malların (<i>işlərin, xidmətlərin</i>) göndərilmə şərtləri; malların keyfiyyətinin və digər istehlak göstəricilərinin səviyyəsi və qiymətlərə təsir edə bilən digər şərtlər.</p>	<p><i>Azərbaycanda olduğu kimidir.</i></p>
<p>Malın (<i>işin, xidmətin</i>) bazar qiyməti sonrakı (<i>təkrar</i>) satış qiymətinə əsasən müəyyən edildikdə həmin malların (<i>işin, xidmətin</i>) sonrakı satış qiymətindən tətbiq olunan əlavələr çıxılır.</p>	<p><i>Sonrakı satış metodu tətbiq edilən zaman bazar qiyməti sonrakı satış qiyməti ilə yenidən satıcının adı mənfəəti nəzərə alınmaqla xərclərinin məbləği (satıcının və onun aktivlərinin üzərinə düşən risk də daxil olmaqla) arasındakı fərq kimi müəyyən edilir.</i></p>
<p>Malın, işin, xidmətin bazar qiyməti dəyərin toplanması üsuluna əsasən müəyyən edildikdə malları, işləri, yaxud xidmətləri təqdim edənə əsaslandırılmış xərcləri və mənfəəti toplanılır.</p> <p>Bu zaman malın (<i>işin, xidmətin</i>) istehsalına və (<i>və ya</i>) təqdim edilməsinə çəkilən adi məsrəflər (<i>alınma qiyməti və ya qalıq dəyəri</i>), nəqliyə, saxlanma, sığorta və digər bu cür məsrəflər, həmçinin adətən qarşılıqlı surətdə bağlı olmayan şəxslər arasında əməliyyatlar zamanı tələb və təkliflər amilinə əsasən əlavə yığım və güzəştlər nəzərə alınır.</p>	<p><i>Dəyərin toplanması (xərclər) metodu tətbiq edilən zaman həmin fəaliyyət sahəsi üçün adı mənfəətin məbləğinin düzgün müəyyən edilməsi də vacibdir. O, bazarın həmin subyekt tərəfindən əldə edilən, bu mümkün olmadıqda, bazarın digər subyektləri tərəfindən əldə edilən mənfəəti nəzərə alınmaqla müəyyənləşdirilir. Bu zaman bazarın həmin subyektlərinin fəaliyyətlərinin xarakterindəki müxtəlifliklərini nəzərə almaq lazımdır.</i></p>
<p>Azərbaycan Respublikasının Vergi Məcəlləsində nəzərdə tutulmayan müddəalar</p>	<p><i>İstənilən əqd zamanı hər iki tərəf gəlirin əldə olunmasını gözləyir (istəyir). Şirkətlər qrupunun hər hansı birinin mənfəətinin heç olmaması qəbul olunmaz hal hesab edilir.</i></p>

**Şəkil: Azərbaycan Respublikasının Vergi Məcəlləsinin 14-cü maddəsinin və xarici qanunvericiliyin müvafiq normalarının müqayisəli təhlili.**

Baxmayaraq ki, Vergi Məcəlləsinin 14-cü maddəsinin müddəaları transfert qiymətləri barədə ABŞ-ın və Avropa ölkələrinin qanunvericilikləri ilə ümumilikdə uyğunluq təşkil edir, onun tətbiqində bir sıra problemlər də meydana çıxır.

1. Vergi Məcəlləsinin 14.2-ci maddəsində ciddi qayda müəyyən edilmişdir: "...vergi tutma məqsədləri üçün malların (*işlərin, xidmətlərin*) qiyməti tərəflərin əməliyyatda (*əqddə*) təsbit etdikləri qiymət qəbul edilir. Əks hal sübuta yetirilmirsə, bu qiymət bazar qiyməti kimi qəbul edilir". [1].

Vergi orqanlarına bir sıra hallarda sövdələşmələr üzrə qiymətlərin tətbiqinin düzgünlüyünün yoxlanılması hüququ verilmişdir. Əgər bu qiymət eyni xüsusiyyətli və ya eyni cinsli mallara (*işlərə, xidmətlərə*) tətbiq edilən qiymətlərin səviyyəsindən 30 faizdən çox (*aşağı və yuxarı*) dəyişdikdə, vergi orqanı vergiləri bazar qiymətləri üzrə hesablayır. Belə situasiyalardan biri də sövdələşmə üzrə qiymətin uzun olmayan dövr ərzində vergi ödəyicisi tərəfindən identik (*eyni xüsusiyyətli və ya eyni cinsli*) mallara (*işlərə, xidmətlərə*) tətbiq olunan qiymətlərin səviyyəsindən 30 faizdən artıq kənarlaşması hesab edilir. Bu zaman sövdələşmə üzrə yalnız qiymətlərin dəyişməsi faktı bazar qiyməti nəzərə alınmaqla vergilərin hesablanması üçün kifayət etmir, belə ki, vergi orqanının qərarı əsaslandırılmış olmalıdır. Məhkəmə praktikası göstərir ki, vergilərin qanuna uyğun şəkildə hesablanması üçün vergi orqanları yalnız bir vergi ödəyicisində sövdələşmələr üzrə qiymətlərin 30 faizdən çox dəyişməsinə deyil, həm də bu qiymətlərin bazar qiymətindən aşağı olmasını sübut etməlidirlər.

2. Mallara (*işlərə, xidmətlərə*) bazar qiymətinin düzgün müəyyən edilməsi üçün qiymətlər yalnız analoji sövdələşmələr üzrə deyil, həmçinin identik mallar (*işlər, xidmətlər*) üzrə və oxşar iqtisadi şəraitlərdə müqayisə edilməlidir. Belə ki, eynicinsli məhsullar istehsal edən müxtəlif profilli müəssisələrin malları üzrə qiymətlərin müqayisəsinin aparılması məqsədmüvafiq deyildir.

3. Vergi Məcəlləsinin 14.6.1-ci maddəsinə əsasən malların (*işlərin, xidmətlərin*) bazar qiymətləri müəyyənləşdirilərkən qiymətlərə təsir edə bilən aşağıdakı amillər nəzərə alınır: göndərilmiş malların (*görülmüş işlərin, göstərilmiş xidmətlərin*) həcmi (*əmtəə partiyasının həcmi*); öhdəliklərin icra olunması müddəti, ödəniş şərtləri; mallara (*işlərə, xidmətlərə*) tələb və təklifin dəyişməsi, (*o cümlədən istehlakçı tələbinin mövsümi olaraq artıb-azalması*); malların mənzə ölkəsi, alındığı və ya təqdim edildiyi yer; malların (*işlərin, xidmətlərin*) göndərilmə şərtləri; malların keyfiyyətinin və digər istehlak göstəricilərinin səviyyəsi; marketinq siyasətinin aparılması ilə əlaqədar analoqu olmayan yeni malların (*işlərin, xidmətlərin*) bazara çıxarılması, yaxud malların (*işlərin, xidmətlərin*) yeni bazara çıxarılması, istehlakçıların tanış olması məqsədilə əmtəə nümunələrinin təqdim edilməsi və s. [1]. Bununla bağlı məhkəmələrin mövqeyi aşağıdakı kimidir.

İcarə müqavilələri üzrə binaların (*mənzillərin*) bazar qiymətinin müəyyənləşdirilməsi zamanı nəzərə alınmalıdır: bu binaların yerləşdiyi rayon, mənzilin yerləşdiyi mərtəbə, mənzildəki otaqların sayı, belə mənzillərin ümumi sahəsi, mənzilin icarəyə verilməsi müddəti, icarədar tərəfindən göstərilən əlavə xidmətlərin icarə qiymətinə daxil edilməsi, həmçinin mənzildən istifadə xüsusiyyətlərindən asılı olaraq onun zəruri əşya və avadanlıqlarla təchiz edilməsi.

Mallara bazar qiymətləri müəyyənləşdirilərkən isə malların keyfiyyət göstəricilərinin səviyyəsi və göndərilmə həcmi, öhdəliklərin icra olunması müddəti və ödəniş şərtləri, həmçinin malların mənsə ölkəsi kimi amillər hökmən nəzərə alınmalıdır.

## 7. Nəticə

Aparılan tədqiqatın nəzəri müddəalarını ümumiləşdirməklə vergitutma bazasının müəyyənləşdirilməsi sahəsində problemin həllinin aşağıdakı istiqamətləri göstərilə bilər: mühasibat sənədlərində rast gəlinməyən və əsasən vergitutma ilə bağlı olmayan məqsədlər üçün nəzərdə tutulan informasiyalardan istifadə edilməsi; vergidən yayınma hallarının aşkar edilməsi üçün müəssisənin fəaliyyətinin əsas iqtisadi göstəricilərinin (*mənfəət, dövriyyə, əmlak, sahibkarlıq gəliri*) qiymətləndirilməsi; müəssisənin xüsusi kapitalının təhlili metodunun köməyi ilə müəssisənin kapitalının xalis dəyərinin artımı kəmiyyətinin müəyyənləşdirilməsi; vergi ödəyicisinin həyat tərzinin ümumiləşdirilmiş göstəriciləri və xərcləri əsasında onun vergi öhdəliklərinin müəyyən edilməsi.

Dolayı metodların aşağıdakı hallarda tətbiqi tövsiyə olunur:

- ❑ vergi uçotunun aparılması və nəzarətinin həyata keçirilməsi əhəmiyyətli dərəcədə çətin olan nağd pul dövriyyəsi ilə bağlı olan təsərrüfat sahələrində;
- ❑ vergi ödəyiciləri tərəfindən vergi öhdəliklərinin müəyyən edilməsi üçün kifayət etməyən, tam olmayan informasiya, həmçinin mühasibat uçotunun aparılmasının müəyyən olunmuş qaydalarının pozulması zamanı doğru olmayan məlumatlar təqdim edildikdə.

Aparılan tədqiqatdan görüldüyü kimi, vergitutma obyektlərinin müəyyən edilməsinin qeyri-ənənəvi metodları müxtəlif ölkələrin vergi orqanları tərəfindən tətbiq edilən nisbətən yeni yanaşmalardır və bu sahədə ölkələr üzrə müxtəlifliklər mövcuddur. Bu müxtəlifliklər ayrı-ayrı ölkələrdə mövcud olan inzibati, hüquqi və mədəni amillərdən, habelə vergi ödəyicilərinin davranışlarındakı fərqliliklərdən irəli gəlir. Buraya həmçinin, vergi ödəyicisinin vergi orqanı ilə əməkdaşlıq etməyə nə dərəcədə həvəsli olduğu və vergidən yayınmaya nə dərəcədə meyilli olduğu kimi amillər də təsir göstərir. Bütün bunlara baxmayaraq, dolayı metodlar əsasında vergitutma bazalarının müəyyən edilməsi sahəsində bir sıra inkişaf etmiş ölkələr uğurlu təcrübəyə malikdirlər və onların təcrübəsi respublikamız üçün bu sahədə ən yaxşı istiqamət rolunu oynaya bilər.

### Ədəbiyyat siyahısı

1. Azərbaycan Respublikasının Vergi Məcəlləsi (2009) Bakı: SBS, 292 s.
2. Məmmədov F.Ə. və başqaları (2010) "Vergilər və vergitutma", Bakı: CBS, 2010, 512 s.
3. Kəlbəyev Y.A. (2005) "Fiskal siyasət və milli iqtisadiyyatın tənzimlənməsi problemləri", Bakı: Təfəkkür NPM, 468 s.

4. Kəlbəliyev Y.A. (2008) "Gəlirlərin optimal vergitutma nəzəriyyəsi" / "Azərbaycanın vergi xəbərləri" jurnalı, Bakı, №9.
5. Попонova H.A., Нестеров Г.Г., Терзиди А.В. (2006) "Организация налогового учета и налогового контроля". М.: Эксто, 624 с.
6. Под редакцией д.ю.н., проф. Кваши Ю.Ф. (2001) "Налоговый контроль" М.: Юрист, 2001, 540 с.

#### **Калбиев Яшар Атакиши оглы**

*доктор экономических наук, Министерство по Налогам Азербайджанской Республики*

#### **Аннотация**

#### **Нетрадиционные методы определения налоговой базы, применяемые при налоговом контроле в развитых странах**

*Цель исследования* - оценка возможностей использования нетрадиционных методов определения объектов налогообложения на основе существующих в практике развитых стран.

*Методология исследования* - сравнение, системный анализ, обобщения, анализ и синтез данных.

*Результаты исследования* – систематизированы и изучены нетрадиционные методы определения объектов налогообложения в развитых странах с целью снижения рисков уклонения от уплаты налогов и исследования возможности применения в Азербайджане зарубежной практики в области определения налоговой базы.

*Ограничения исследования* - требуется более расширенный и детальный анализ.

*Практическая значимость исследования* - возможность использования исследования в качестве научного источника в направлении совершенствования налогового законодательства и администрирования.

*Оригинальность исследования* - исследуемая проблема впервые вводится в научный оборот на современном этапе развития налогового администрирования.

**Ключевые слова:** *налоговый контроль, налоговое обязательство, метод анализа собственного капитала, определение налоговых обязательств на основе расходов.*

#### **Kalbiyev Yashar Atakishi ogli**

*Doctor of Economic Sciences, Ministry of Taxes of Azerbaijan Republic*

#### **Abstract**

#### **Non-traditional methods of determination of the tax base used during the tax control in developed countries**

*Purpose* - the possibility of using unconventional methods to determine the objects of taxation on the basis of current practice in developed countries.

*Design/methodology* - comparison, system analysis, synthesis, analysis and synthesis of data.

*Findings* - systematically studied and non-traditional methods of determining the objects of taxation in developed countries to reduce the risk of tax evasion and investigating the possibility of Azerbaijan foreign practices in the definition of tax base.

*Research limitations* - require more extensive and detailed analysis.

*Practical implications* - ability to use research as a research source in the direction of improvement of tax legislation and administration.

*Originality/value* - studied the problem for the first time introduced into the scientific revolution at the present stage of development of tax administration.

**Keywords:** *tax audits, tax liabilities, equity method of analysis, the definition of tax liability on the basis of cost*

**JEL Classification Codes:** E62, H2, H3

Мəqalə redaksiyaya daxil olmuşdur: 29.06.11.

Çapa qəbul olunmuşdur: 04.08.11.