

**VERGİNİN ANLAYIŞI VƏ XÜSUSİYYƏTLƏRİ:
HÜQUQİ-NƏZƏRİ ASPEKTLƏRİ****A.Q.MİRZƏYEVA*****Bakı Dövlət Universiteti***

Dövlət yaranandan, onun tələbatlarını təmin etmək üçün pul vəsaitlərinə hər zaman ehtiyacı olmuşdur. Cəmiyyət inkişafının səviyyəsindən asılı olaraq, dövlət üçün, onun xərclərinin ödənilməsi üçün pul vəsaitlərinin cəlb edilməsi metodları da hər zaman eyni olmamışdır. Dövlət xəzinəsi qədim metodlardan – qonşunun malını oğurlamaq, müharibə etmək, zəbt edilmiş torpaqların əhalisini xərəcə cəlb etmək yolları ilə, müasir metodlara–vergi, rüsum, cərimələr, yığımlar və s.-yə qədər müxtəlif üsullarla doldurulurdu.

Vergi – cəmiyyətin sosial-iqtisadi inkişafının məhsuludur. Qədim maliyyə hüquq institutu kimi vergi dövlətin yaranması ilə təşəkkül tapmış, onunla bərabər inkişaf etmişdir. Dövlətin maliyyə mənbəyi olmaqla, vergi– hüquq düşüncəsi və iqtisadiyyatın inkişafının məhsuludur. İqtisadi münasibətlərə təsir edən mexanizm kimi, vergi cəmiyyət inkişafının müasir mərhələsində Azərbaycanda, eləcə də, bütün dünyada ən mühüm problemlərdən biridir. Belə ki, təsərrüfat fəaliyyətinin istənilən sahələrində iqtisadi nəticələr maliyyə mexanizminin, ən başlıcası isə, vergi mexanizmlərinin səmərəliliyindən çox asılıdır. Həmin münasibətləri nizama salan vergi qanunvericiliyi iqtisadi inkişafı təmin etməli və onu daha da yüksəltməyə xidmət etməlidir. Bu əsasda ingilis iqtisadçısı C.M.Keyns qeyd edirdi ki, iqtisadi prosesin iştirakçılarının stimulları... təkcə onların əldə edəcəkləri gəlirdən deyil, habelə hökumətin vergi siyasətindən də asılıdır.¹

Respublikamızın bazar iqtisadiyyatına keçdiyi hazırkı şəraitdə vergi özünün spesifikliyi ilə xarakterizə olunur. Spesifiklik ondadır ki, vergi dövlət gəlirləri içərisində ən mühümü hesab olunur, çünki o, dövlət büdcəsinin əsas mənbəyini təşkil edir. Onun əhəmiyyətindən danışarkən XX əsrin əvvəllərində vergi qoyulma sahəsində tanınmış nəzəriyyəçilərdən biri rus iqtisadçı alimi prof. A.A.Sokolov qeyd edirdi ki, xüsusi təsərrüfat öz xərclərini başlıca olaraq ona məxsus olan malların və xidmətlərin satışından əldə olunan gəlirlər, yəni bu mallar və xidmətlərə görə alınan qiymətlər hesabına ödəyirsə, ümumi-maliyyə təsərrüfatı rolunda çıxış edən dövlət (müəllifdən) əsas etibarilə

¹ Keynes C.M. The General Teory of Employment Interest and Money. New – York, Harcourt, Brace and Company, 1936/ Общая теория занятости, процента и денег. Перевод с английского А.Т.Милейковского и И. М. Осадчей. М.: Прогресс, 1978, с 155.

vergilərin kö ilə öz xərclərini ödəyir.² Bu əlbəttə ki, xüsusi və ümumi-maliyyə təsərrüfatlarının təbiətləri arasındakı fərqlə izah olunur. Xüsusi təsərrüfat həmişə öz xüsusi fərdi tələbatlarını ödəməyə çalışır. Dövlətə gəldikdə isə, bir «ümumi- təsərrüfat təşkilatı» kimi onun vəzifəsi ayrı-ayrı təsərrüfat subyektlərinin fərdi maraqlarını deyil, geniş əhali və təsərrüfat qruplarının ümumi maraqlarını təmin etməkdən ibarətdir. Bundan əlavə, elə kollektiv tələbatlar da var ki, onları fərdi tələbatlar sırasına daxil etmək həm məntiqə sığmır, həm də bu, mümkün deyil. Məsələn, dövlət aparatının saxlanması, və ya ölkənin müdafiəsi xərcləri. Şübhəsiz ki, bu məqsədlər üçün xərclərin ödənilməsində hamı maraqlıdır. Lakin cəmiyyətin hər bir üzvünün bu xərclərdə nə dərəcədə maraqlı olduğunu biz hesablaya bilmərik. Bax elə buna görə də özəl təsərrüfat üçün əsas gəlir mənbəyi olan qiymətlər, burda vergilərlə əvəz olunmuş olur.

Prof. Sokolovun vergi nəzəriyyəsinə görə, vergi dedikdə, dövlət hakimiyyətinin xərclərinin ödənilməsi üçün və ya iqtisadi siyasət məsələlərinin həyata keçirilməsi məqsədilə ayrı-ayrı təsərrüfatlardan və ya təsərrüfat subyektlərindən onlara müəyyən ekvivalent təqdim etmədən aldığı məcburi yığım başa düşülməlidir.

Verginin bir kateqoriya kimi anlayışına dair müxtəlif aspektdən, lakin mahiyyət baxımından eyni cür yanaşmalar mövcuddur. Bu da verginin ümumi-hüquqi kateqoriya olması ilə bağlıdır. Prof. S.D.Tsipkin hesab edir ki, vergi xüsusi maliyyə-hüquq institutu və maliyyə münasibəti olmaqla milli gəlirin yenidən bölüşdürülməsinin dövlət tərəfindən tətbiq edilən üsuludur.³ Prof. N.İ.Ximiçeva vergiləri «dövlət hakimiyyəti orqanları tərəfindən müəyyən olunan ölçülərdə və müddətlərdə dövlət büdcəsinə ödənilən pul ödəmələri»⁴ kimi şərh edir.

Azərbaycan Respublikası Vergi Məcəlləsinin 11-ci maddəsində deyilir: «Vergi – dövlətin və bələdiyyələrin fəaliyyətinin maliyyə təminatı məqsədi ilə vergi ödəyicilərinin mülkiyyətində olan pul vəsaitlərinin öz-gəninkiləşdirilməsi şəklində dövlət büdcəsinə və yerli büdcələrə, habelə məqsədli dövlət fondlarına köçürülən məcburi, fərdi, əvəzsiz ödənişdir».⁵

Yuxarıda deyilənləri nəzərə alaraq, «vergi» anlayışına iki aspektdən yanaşsaq, daha məqsədəuyğun olar. Bir tərəfdən, vergi iqtisadi kateqoriya olub, əhalinin gəlirlərinin bir hissəsinin dövlət mülkiyyətinə alınması üsuludur. Digər tərəfdən, vergi hüquqi kateqoriyadır. Hüquqi kateqoriya kimi, vergi – ümumməcburi, fərdi – əvəzsiz, pul ödəməsi olaraq, fiziki və hüquqi şəxslərin gəlirlərindən qanunvericilikdə müəyyən edilən məbləğlərdə və müddətlərdə müxtəlif büdcə səviyyələrinə köçürülən ödəmədir.

Hüquqi kateqoriya kimi, vergi – dövlətin iqtisadi münasibətləri tənzim etmək üçün istifadə etdiyi xüsusi hüquqi mexanizmdir. Bu mühim mexanizmin köməyi ilə dövlət qarşısında duran vəzifələrin yerinə

² Соколов А.А. Теория налогов. М.: Финансовое издательство НКФ СССР. 1928. М.: ООО «Юринфор-Пресс», 2003, с.60

³ Цыпкин С. Д. Доходы государственного бюджета СССР. /Правовые вопросы /, М.: Юрлит, 1973, с. 49

⁴ Химиçева Н.Н. Налоговое право: Учебник для ВУЗ – ов. М.: БЕК, 1997, с. 5

⁵ Azərbaycan Respublikasının Vergi Məcəlləsi. Bakı: Hüquq ədəbiyyatı, 2006, s.10

yetirilməsi üçün lazım olan pul kütləsi ilə dövlət büdcəsi təmin olunur.

Verginin hüquqi traktovkası onun məzmununu daha da dərinlən açmağa imkan verən xüsusiyyətləri (əlamətləri) müəyyənləşdirməyi tələb edir. Vergiyə bir sıra hüquqi əlamət xasdır:

1. Vergi – ümumməcburi pul ödəməsidir. Bu, «Qanunla müəyyən edilmiş vergiləri və başqa dövlət ödənişlərini tam həcmdə və vaxtında ödəmək hər kəsin borcu»⁶ olduğunu müəyyən edən Azərbaycan Respublikası Konstitusiyasının 73-cü maddəsindən irəli gələn konstitusion vəzifədir.

Verginin məcburiliyi onu könüllü ianələrdən fərqləndirir. Lakin tarixən könüllü ianələrin “könüllü” olması çox vaxt özünü doğrultmurdu, yəni həqiqətdə onlar vergilərdən heç nə ilə fərqlənmirdi. Səbəbi də onda idi ki, könüllü ianələr məcburən alınırdı.

Digər tərəfdən, məcburi xarakter daşıyan vergilərin özləri də əksər ödəyicilər tərəfindən könüllü olaraq ödənilir, onlar öz vəzifələrinə vicdanla yanaşaraq, bütün gəlirlərini tam olaraq bəyan edirlər. Qeyd etməliyik ki, insanların güzəranı yaxşılaşdıqca, vergi mədəniyyəti yüksəldikcə, vergi intizamı səviyyəsi də yüksəlməyə doğru qalxır. Beləliklə, ictimai inkişafın səviyyəsindən asılı olaraq vergilərin son dərəcə icbariliyi sanki azalır, çünki vergilərin ödənişi az və ya çox dərəcədə könüllü olmaqdadır.

Digər bir məsələyə də diqqəti cəlb etmək məqsədəuyğun olardı. Maraqlıdır ki, verginin məcburiliyi bəzi hallarda onunla izah olunmur ki, vergi ödəyici onu mütləq ödəməlidir, çünki qanunla onun vəzifəsi vergi ödəməkdir. Əgər biz nəzərə alsaq ki, bəzi vergilər malların qiyməti üzərinə qoyulur (məsələn, əlavə dəyər vergisi, aksiz), vergi ödəyicinin özündən asılı olaraq həmin mallar alına da bilər, və ya əksinə, alınmaya da bilər. Bu halda həmin malların qiyməti üzərində olan vergilər də ya ödənilə, və ya da ödənilməyə bilər. Bunlara baxmayaraq, malların qiymətləri üzərinə qoyulan vergilər, gəlir və ya mənfəətdən tutulan vergilər qədər məcburi hesab edilməlidir. Səbəbi də ondadır ki, öz həyatı tələbatlarını ödəmək üçün insanlar həmin malları almaq məcburiyyətindədirlər.

2. Vergi – əvəzsiz pul ödəməsidir. Başqa sözlə, vergi ekvivalentsiz ödənişdir. Bu xüsusiyyətinə görə vergi başqa növ ödəmələrdən, məsələn rüsumlardan fərqlənir. Belə ki, rüsum ödənilməsi əvəzində vətəndaşa müvafiq xidmət göstərilir. Deməli, rüsum əvəzli, vergi isə əvəzsiz ödəmədir. Vergi və könüllü ianələrin ümumi cəhəti də məhz onların hər ikisinin əvəzsiz, yəni ekvivalentsiz olmasıdır. Vergi ödəyici tərəfindən vergi öhdəliyinin icra olunması qarşılığında dövlət tərəfindən onun xeyrinə konkret heç bir şey edilmir.

3. Fiziki və hüquqi şəxslərdən bu və ya digər verginin tələb edilməsi üçün hüquqi əsas olmalıdır. Vergiqoyulmanın hüquqi əsası, ona hüquqi qüvvə verən qanundur. Vergi yalnız qanunla tətbiq edilə, qanunla da ləğv edilə bilər. Vergi ümumi-hüquq institutudur və hər hansı bir vergi sistemli dövlətlərdə vergilərin tətbiqi üçün ümumi-hüquqi vəzifələri yerinə yetirən, özü də az və ya çox dərəcədə mütəşəkkil dövlət hakimiyyəti tələb olunur. Əksinə olduqda, XII əsrdə F. Akvinskiyin dediği kimi, buna artıq vergi yox, «soyğunçuluq» demək

⁶ Azərbaycan Respublikası Konstitusiyası. Bakı: Azər nəşr, 1996, s. 23

daha düzgün olardı. Heç də təsadüfi deyil ki, prof. S.Q.Pepelyayev verginin anlayışını, məhz elə bu mövqedən çıxış edərək, müəyyən edir: «Vergi - hüquqi və fiziki şəxslərin mülkiyyətinin bir hissəsinin məcburi, fərdi-əvəzsiz qaydada və qaytarılmamaq şərti ilə özgəninkiləşdirilməsinin yeganə qanuni, lakin cəza və təzminat xarakteri daşımayan formasıdır.⁷ Onu da qeyd etmək lazımdır ki, cəmiyyət inkişafının elə mərhələləri də olub ki, prof. A.A.Sokolovun sözləri ilə desək, «xüsusilə inqilablar zamanı qalib gələn sinif məğlub olan sinfi zəiflətmək məqsədilə və müsadirə xarakteri daşıyan xüsusi ekstraordinar (yəni, qeyri-adi, müəllifdən) vergilər tətbiq etmişlər.

4. Vergiqoyulmanın hüquqi əsası başqa, faktiki əsasın da olması zəruridir. Faktiki əsas olmazsa, heç bir vergitutmadan söhbət gedə bilməz. Faktiki əsas vergiqoyulma üçün zəruri olan və müvafiq subyektlərdə vergi öhdəlikləri yaradan şərtlərin məcmusudur. Verginin faktiki əsası kimi gəlir, əmlak və s. obyektleri misal göstərə bilərik.

5. Vergi – qanunla müəyyən edilmiş ölçülərdə və müddətlərdə köçürülən ödəmədir. Vergilərin ölçüsü, daha dəqiq desək, dərəcəsi və ödəmə müddətləri ali hakimiyyət orqanının qəbul etdiyi xüsusi hüquq aktlarında – qanunlarda müəyyən olunur. Başqa heç bir akt verginin bu göstəricilərini müəyyən edə bilməz.

6. Eyni bir mənbədən müəyyən vaxt ərzində verginin alınması yalnız bir dəfə həyata keçirilə bilər (ikiqat vergiqoyulma istisna təşkil edir).

7. Vergi – pul formasında alınan ödəmədir, vergi yalnız pul şəklində ödənilir. Vergilərin məhz özəl təsərrüfatçılığın hökm sürdüüyü quruluşda mövcud olması, bu o deməkdir ki, özəl təsərrüfatçılıq istə-istəməz əmtəə – pul münasibətlərinin inkişafına səbəb olur ki, elə vergilərin pul öhdəliyi olması buradan doğur. Biz onu da inkar edə bilmərik ki, həm tarixən, həm də cəmiyyətin inkişafı gedişində natural vergilər də mövcud olmuşdur. Lakin hansı formada, pul və ya qiyməti olan başqa maddi nemətlərlə, xidmətlərlə ödənilməsinə baxmayaraq, onları elə vergilər hesab etmək olar. Yaddan çıxarmaq olmaz ki, elə öhdəliklər də var ki, onları vergi öhdəliyi hesab etmək düzgün deyil. Məsələn, hərbi mükəlləfiyyət.

8. Vergi – qaytarılmamaq şərti ilə alınan ödəmədir. Başqa sözlə, vergi vəsaitləri bir istiqamətdə hərəkət edir, yəni dövlət büdcəsinə daxil olur. Bu xüsusiyyət onu mülki dövriyyədən fərqləndirir. Respublikanın Vergi Məcəlləsinin 87-ci maddəsinə əsasən, vergilərin, faizlərin və maliyyə sanksiyalarının ödənilmiş məbləğləri onların hesablanmış məbləğlərindən artıq olduqda, artıq ödənilmiş məbləğlər qaytarılır. Əlbəttə ki, bütün vergilər büdcədə yığılmaqla, son nəticədə, dövlətin qarşısında duran iqtisadi, sosial, idarəetmə, təhsil və s. vəzifələrin yerinə yetirilməsinə xərclənir. Bu vəsaitlər sonradan cəmiyyətin xeyri üçün müxtəlif məqsədlər – əmək haqqı, təhsil xərcləri, pensiya və müavinətlər formasında əhalinin müvafiq təbəqələrinə qayıdır. Bu xüsusiyyət verginin sosial məzmun və sosial əhəmiyyət kəsb etməsini göstərir.

9. Vergi – dövlət büdcəsinin əsas mənbəyini təşkil edir. Dövlət büdcəsindən başqa büdcədən kənar məqsədli fondlar, bələdiyyə büdcələri,

⁷ Налоговое право: Учебник /Под ред. проф.С.Г.Пепеляева. М.: Юристь, 2004, с.26

başlıca olaraq, vergilərdən təşkil olunur. Aydındır ki, vergilər ən başlıcası və bir qayda olaraq dövlət xərclərinin aparılması üçün lazımdır. Dövlət aparatının saxlanması, səhiyyə, təhsil, idman, mədəniyyət və bu kimi sahələr dövlət büdcəsi hesabına maliyyələşdirilir. Hətta funksiyası dövlətin vergi siyasətini həyata keçirməklə, hüquqi və fiziki şəxslərdən vergiləri yığmaq, büdcəyə köçürməkdən ibarət olan Azərbaycan Respublikası Vergilər Nazirliyi və vergi orqanları dövlət idarəçilik orqanı kimi dövlət büdcəsi hesabına maliyyələşdirilir (işçilərin əmək haqqı xərcləri, dəftərxana xərcləri, ezamiyyə xərcləri, cari təmir xərcləri və s.). Başqa sözlə desək, vergilər fiskal əhəmiyyət daşıyır. Lakin onu da qeyd etmək lazımdır ki, ölkənin iqtisadi təhlükəsizliyini təmin etmək və daxili bazarı qorumaq məqsədilə tətbiq edilən vergi və ödəmələrdən, artıq göründüyü kimi, fiskal məqsəd üçün istifadə edilmir. Və yaxud, məsələn, aksizlərin bəzi mallara tətbiq edilməsi həm fiskal, həm də başqa əhəmiyyət kəsb edir. Belə ki, aksizlər həm tarixən və həm də müasir dövrdə yüksək rentabelli məhsulların istehsalından əldə olunan yüksək hədlərdə mənfəətin büdcəyə alınması və bütün müəssisələr üçün təxminən eyni iqtisadi şəraitin yaradılması məqsədilə tətbiq olunur. Çünki belə edilməzsə, istehsalçılarda inhisarçılıq meyilləri meydana gələr.

Vergilər ümumilikdə dövlət gəlirlərinin tərkibində mühüm rol oynayır. Fransız alimi P.M.Qodme verginin rolunu belə qiymətləndirmişdir: «Vergi, onun yığılmasını təşkil edə bilən dövlətin suverenliyi deməkdir. Bununla o, dövlət əmlakından və dövlət öhdəliklərindən daxil olan gəlirlərdən fərqlənir. Çünki vergiqoyulmanın imkanları dövlət suverenliyini daha çox təmin edir. Vergi yığmaq hüququ pul kəsmək kimi suveren hüquqlardan biri olmuşdur».⁸

Vergilərin əhəmiyyəti verginin həyata keçirdiyi funksiyalarda da öz əksini tapır.

Vergi və ödəmələrin müxtəlif növləri fərqləndirilir. Vergi və ödəmələrin sistemliyinin (qruplara ayrılmasının) çox böyük əhəmiyyəti vardır. Aydındır ki, vergilər bir-birinə oxşar olmayıb, formasına, tətbiq olunma üsullarına, subyekt və obyektlərinə, alınma texnikasına və digər meyarlara görə fərqlənirlər. Bu fərqləri bilmək vacibdir. Digər tərəfdən, bunun, vergi qanunverciliyinin düzgün şərh olunması və tətbiq edilməsi üçün də əhəmiyyəti vardır. Ümumiyyətlə, hüquqi formasına görə ödəmələrin aşağıdakı növləri vardır:

- 1) vergi;
- 2) rüsum;
- 3) yığım;
- 4) kvazivergi.

Verginin anlayışı və xüsusiyyətləri haqqında əvvəldə geniş məlumat verildiyini nəzərə alaraq, yalnız onu demək kifayət edər ki, vergi – qanunla müəyyən edilmiş ölçülərdə və müddətlərdə hüquqi və fiziki şəxslərin gəlirlərindən dövlət və bələdiyyə büdcəsinə alınan, ümumməcburi, fərdi, əvəzsiz pul ödəməsidir. Verginin predmetini hər hansı bir əmlak, şəxsi gəlir, mənfəət, dövriyyə və s. təşkil edə bilər. Vergi, həmçinin, çox mühüm əhəmiyyət kəsb edən büdcə gəliridir.

⁸ Годме Поль Мари. Финансовое право (Перевод с французского д-ра ю. н., проф. Р.О. Халфиной). М.: Прогресс, 1978, с. 371.

Vergidən fərqli olaraq, qalanları (rüsüm, yığım) haqqında kifayət qədər məlumat vermədən, onların maliyyə - büdcə əhəmiyyətinə qiymət vermək bir qədər çətindir. Ona görə də onların hər birinin mahiyyətini bilmək lazımdır.

Rüsüm – hər hansı bir şəxs tərəfindən müvafiq dövlət orqanlarına müraciət olunduqda birdəfəlik ödənilən əvəzli ödəmədir, yəni rüsümün predmeti, vergidən fərqli olaraq, səlahiyyətli dövlət orqanlarının şəxslərə göstərdiyi xidmətdir. Məsələn, notariat, VVADQ və məhkəmə rüsumları belə ödəmələrdir. Rüsüm – əvəzli ödəmədir, ona görə ki, şəxsin müvafiq idarələrə müraciət edib, ödədiyi müəyyən rüsümün əvəzində ona xidmət göstərilir.

Yığım – vergi olmayıb, müəyyən hüquqdan istifadə etməyə və ya fəaliyyət göstərmək hüququ əldə etməyə görə alınan əvəzli ödəmədir. Deməli, yığımın predmeti müəyyən hüquqdur. Məsələn, hər hansı bir malın alğı-satqısını həyata keçirmək üçün lisenziya haqqı, fərdi yaşayış evinə dair şəxsin mülkiyyət hüququnu təsdiq edən şəhadətnamənin alınmasına görə haqq belə ödəmələrdəndir.

Maraqlıdır ki, əgər deyildiyi kimi, rüsüm və yığımların maliyyə əhəmiyyəti vergilərdə olduğu qədər yüksək deyilsə və büdcə əhəmiyyəti çox aşağıdır, onda onların tətbiq edilməsində dövlətlər niyə maraqlıdır? Nə səbəbə görə vergilərdən başqa onları da tətbiq etmək lazım gəlir? Bu sualların cavabını elə onların tətbiqi prosesində nəzərə alınması vacib olan hüquqi əsaslarda axtarmaq lazımdır.

Ünümüylə, maliyyə hüququnun mühüm institutlarından biri dövlət xərcləri institutudur. Dövlət bütün vasitələr kimi, rüsüm və yığımlardan da öz xərclərini təmin etmək üçün istifadə edir. Beləliklə, dövlət xərclərinin təmin olunması üsulları kimi, müvafiq maddi nemətlərin və xidmətlərin satılması və icbari ödəniş kimi rüsüm və yığımlarında tətbiqi hesab olunmalıdır.

Rüsüm və yığımların alınmasında məqsəd dövlət idarələrinin fəaliyyət xidmətləri ilə əlaqədar xərclərin zərərsiz, lakin xalis gəlir əldə etmədən ödənilməsidir.⁹

Bəzən alınan rüsüm və ya yığım göstərilən xidmətə görə çəkilən xərclərdən çox olur. Bəzən isə əksinə. Rüsüm və yığımların tətbiqində, onların ölçülərinin müəyyən edilməsində, vergilərdən fərqli olaraq, başqa prinsiplər əsas tutulur. Bunu izah etmək üçün vergi nəzəriyyəsinə müraciət etmək lazımdır. Rüsüm və yığımların hədlərinin müəyyən edilməsi üçün əsas kimi, prof. A.A.Sokolov hesab edir ki, göstərilən xidmətin nə dərəcədə qiymətli olması, yaxud əldə olunacaq qazancın (xeyrin) ölçüsü götürülməlidir ki, bu həddən yuxarı olduqda, rüsüm və ya yığım elə vergiyə çevrilmiş olur.¹⁰ Rüsüm və yığım göstərilən xidmətlə əlaqədar şəxsin əldə edəcəyi qazancı qat-qat aşağı da ola bilər ki, bunu təcrübədə müəyyən etmək qeyri-mümkündür. Belə bir fikrə gəlirik ki, təcrübədə rüsüm və yığımları vergilərdən fərqləndirmək üçün başqa meyar – xidmətin maya dəyərini əsas götürmək lazımdır. Rüsüm və yığım xidmətin maya dəyərini aşmamalıdır, əks halda onların vergidən heç bir fərqi olmaz. Lakin onlar xidmətin maya dəyərindən

⁹ Налоговое право: Учебник /Под ред. С.Г. Пепеляева. М.: Юристъ, с.30

¹⁰ Соколов А.А. Теория налогов. М.: Финансовое издательство НКФ СССР. М.: 1928. (Переизданное). ЮрИнфоР-Пресс, 2003, с.80

aşağı da ola bilər, vacibdir ki, belə hal olmasın.

Rüsum və yığımların həddini müəyyən edərkən, xidmətlə əlaqədar şəxsin əldə edəcəyi qazancı (xeyri) nəzərə almaq lazımdır. Lakin əgər, rüsumun həddi əldə olunacaq qazanca bərabər olarsa, onda onu qiymətdən də fərqləndirmək mümkün olmayacaqdır. Müəyyən bir əşyanın qiymətindən fərqli olaraq:

- rüsum və yığım ayrı-ayrı şəxslərə və ya təsərrüfatlara qazanc verəcək xidmətlərə görə alınan haqlardır və həmin xidmətlər dövlət tərəfindən göstərilərək ümumi-hüquqi xarakter daşıyır və bütün cəmiyyətin maraqlarına cavab verir;
- rüsum və yığımlar avtoritar qaydada müəyyən olunur və sabit müəyyən edilmiş xarakter daşıyır. Qiymət isə bazar qiymətləri əsasında müəyyən olunur;
- rüsum və yığımlar bazar qiymətlərindən asılı olaraq dəyişmir, qiymətlər isə əksinə, dəyişkən olur.

Rüsum və yığımların vergilərdən fərqləri isə aşağıdakı kimidir:

- bunlar predmetlərinə görə fərqlənir, yəni verginin predmetini əmlak, gəlir, mənfəət və s. təşkil edirsə, rüsumun predmeti –dövlət idarələrinin vergi ödəyicilərə göstərdiyi xidmət, yığımın predmeti–vətəndaşlara təqdim edilən hüquqdur;
- rüsum və yığımlar əvəzlidir, vergilər isə əvəzsiz ödəmədir. Rüsum və vergilərdən fərqli olaraq, verginin ekvivalenti yoxdur;
- rüsum və yığımlar birdəfəlik xarakter daşıyır. Belə ki, hüquqi və fiziki şəxslərin müvafiq xidmətlərə və ya hüquqlara ehtiyacı olanda, dövlət idarələrinə bunların əldə olunması ilə əlaqədar müraciəti hallarında ödənilməsi tələb olunur. Vergilər isə mütəmadi xarakter daşıyır. Verginin ləğv olunmasına dair qanun verilənə qədər, vergi qüvvədə olur.
- vergilər vergi qanunvericiliyi ilə tətbiq olunur və tənzim olunur. Rüsum və yığımların alınması ilə əlaqədar münasibətlər sahəvi qanunlar və digər normativ aktlarla tənzim olunur.

Bu fərqlərə baxmayaraq, vergi, rüsum, yığım və digərlərinin ümumi cəhətləri var, yəni onları vahid sistemdə – vergilər və ödəmələr sistemində birləşdirən ümumi cəhətlər bunlardır:

- əvvəla, onların hər birisi qanunla müəyyən olunur, yəni bu ödəmələrin tətbiqi üçün normativ əsas – qanundur;
- ikincisi, onların hamısına məcburilik xasdır;
- üçüncüsü, istər vergilər, istərsə də rüsumlar, yığımlar dövlətin büdcə fondunun mənbələrini təşkil edirlər;
- dördüncüsü, bu ödəmələrin vaxtında və ya tam ödənilməsinə görə məsuliyyət maliyyə (vergi) məsuliyyətidir ki, müvafiq qanunvericilikdə öz əksini tapır. Vergilərin, rüsumların və ya yığımların ödənilməsində müəyyən pozğunluqlara görə, məsələn, ödəmələrdə gecikmələrə yol verildiyinə görə, hər gecikdirilən gün üçün faizin alınması vahid normalara əsaslanır. (Azərbaycan Respublikasının Vergi Məcəlləsinin 59.1. maddəsi);
- bu ödəmələrin yığılıb büdcəyə köçürülməsi üzərində nəzarət dövlət vergi orqanları tərəfindən həyata keçirilir.

Elə bu ümumi cəhətlərinə görə də bütün ödəmələr vahid sistemdə –

vergi və ödəmələr sistemində birləşirlər.

Kvazivergilər – vergiyə xas hüquqi əlaməti olmayan məcburi ödəmələrdir. Kvazivergi – yəni «elə bil ki» vergidir. Məsələn, əhalinin sosial müdafiə fonduna ödənilən sığorta haqlarını çox vaxt vergilərlə eyniləşdirirlər. Vergidən fərqi ondadır ki, sığorta haqları əvəzlidir, lakin vergi kimi sistematik xarakter daşıyır. Vergi ödəyicilər pensiya yaşına çatanda, həmin fondan onlara sosial müavinət və ya pensiyalar ödəniləcək. Lakin sığorta haqlarının ödənilib-ödənilməməsi, onların sosial müavinət alması hüququna qətiyyə təsir etmir, çünki buna dövlət özü təminat verir. Kvazivergi – vergiyə məxsus hüquqi əlamətlər olmayan məcburi ödəmədir.

Azərbaycan Respublikasında tətbiq edilən vergilər, rüsumlar, yığımclar və digər ödəmələr müxtəlif əsaslara görə təsnifləşir.

Verginin hüquqi tərkibində üstünlük təşkil edən elementə görə şəxsi (personal) və obyektli (in rem) vergilər fərqləndirilir.

Şəxsi vergilər vergi ödəyicilərin faktiki ödəmək qabiliyyətlərini nəzərə almaqla tətbiq edilən vergilərdir. Belə vergiləri tətbiq edərkən vergiqoyulmanın obyektini yox, vergi ödəyicilərin kim – rezident və ya qeyri-rezident, respublika vətəndaşı və ya xarici vətəndaş olması əsas götürülür. Belə vergilərə məsələn, fiziki şəxslərin gəlirlərindən vergini aid etmək olar. Bunun üçün Azərbaycan Respublikasının 122-125-ci maddələrinin göstərişlərinə¹¹ diqqət yetirmək kifayət edir.

Lakin əgər verginin əsas elementi kimi obyekt əsas götürülsə, məsələn, əmlak vergisi, torpaq vergisi kimi, belə vergilər obyektiv vergilərə aid edilir. Başqa sözlə, vergiqoyulmada obyektin tərkibi həlledici rol oynayır.

Ərazi prinsiplərinə görə vergilər iki qrupa bölünür:

- 1) ümumdövlət vergiləri;
- 2) yerli vergilər (bələdiyyə vergiləri).

Azərbaycan Respublikası Vergi Məcəlləsinin 6-cı maddəsinə əsasən, ümumdövlət vergilərinə aşağıdakılar aiddir:

- 1) fiziki şəxslərdən gəlir vergisi;
- 2) hüquqi şəxslərdən mənfəət vergisi;
- 3) əlavə dəyər vergisi;
- 4) aksizlər;
- 5) hüquqi şəxslərdən əmlak vergisi;
- 6) hüquqi şəxslərdən torpaq vergisi;
- 7) yol vergisi;
- 8) rüsum ödəmələri;
- 9) sadələşdirilmiş vergi;
- 10) mədən vergisi.

Məcəllənin 8-ci maddəsinə əsasən, yerli vergilər (bələdiyyə vergiləri) isə aşağıdakılardır:

- fiziki şəxslərdən torpaq vergisi;
- fiziki şəxslərdən əmlak vergisi;
- reklam vergisi;
- yerli əhəmiyyətli tikinti materialları üzrə mədən vergisi;
- bələdiyyə mülkiyyətində olan müəssisə və təşkilatların mənfəət vergisi.

¹¹ Azərbaycan Respublikasının Vergi Məcəlləsi. Bakı: Hüquq ədəbiyyatı, 2006, s.150-153.

Ümumdövlət vergiləri Azərbaycan Respublikası dövlət büdcəsinin, yerli vergilər isə yerli (bələdiyyə) büdcələrinin mənbəyini təşkil edir. Habelə, ümumdövlət vergiləri dövlət adından çıxış edən vergi orqanları və gömrük orqanları tərəfindən yığılır. Yerli vergilər (bələdiyyə vergiləri) bələdiyyələrin özləri tərəfindən yığılır.

Vergi Məcəlləsinin 7-ci maddəsinə əsasən, Naxçıvan Muxtar Respublikasında tutulan vergilər Muxtar Respublika büdcəsinə daxil olur.

Məcəllənin 4.4. maddəsinə əsasən, yerli vergilər (bələdiyyə vergiləri) dedikdə, bu məcəllə ilə və müvafiq qanunla müəyyən edilən, bələdiyyələrin qərarlarına əsasən tətbiq edilən və bələdiyyələrin ərazilərində ödənilən vergilər nəzərdə tutulur.

Subyektiv tərkibə görə, yeni vergi ödəyicilərin dairəsinə görə vergilər üç qrupa bölünür:

- 1) fiziki şəxslərdən alınan vergilər;
- 2) hüquqi şəxslərdən alınan vergilər;
- 3) qarışıq tərkibli vergilər.

Gəlir vergisi yalnız fiziki şəxslərdən alınan vergidir. Hüquqi şəxslərdən alınan vergi mənfəət vergisidir. Həm hüquqi, həm də fiziki şəxslərdən alınan vergilər isə çoxluq təşkil edir: torpaq vergisi, əmlak vergisi, ƏDV, aksizlər, rüsumlar.

Vergi yükünün kimin üzərinə qoyulmasından asılı olaraq vergilər və ödəmələr içərisində iki qrup ödəmələr ayırd edilir:

- 1) dolay vergilər;
- 2) düzünə vergilər.

Dolay vergilər elə vergilərdir ki, bu zaman hüquqi ödəyici ilə faktiki ödəyici üst-üstə düşmür. Yeni qanun bu vergilərin ödənilməsinə məsələn, məhsul istehsal edən müəssisənin üzərinə qoyur, lakin faktiki olaraq, bu vergilərin ödəyicisi həmin məhsulu alan istehlakçıdır. Çünki dolay vergilər malların qiyməti üzərinə qoyulan əlavə formasında tətbiq edilir.

Dolay vergilər – maddi nemətlərin xərclənməsi prosesində alınan, istehlak səviyyəsi ilə müəyyən olunan, malların qiymətləri üzərinə əlavə kimi qoyulan və istehlakçı tərəfindən ödənilən vergidir.¹²

Azərbaycan Respublikası vergi və ödəmələr sistemində üç dolay vergi tətbiq edilir:

- 1) əlavə dəyər vergisi;
- 2) aksizlər;
- 3) gömrük rüsumu.

Dolay vergilər özləri də bölünür:

- Fərdi dolay vergilərə, yəni mallar növlərinə görə müxtəlif dərəcələrlə vergiyə cəlb olunurlar. Məsələn, aksizlər və gömrük rüsumu belə vergilərdir.
- Universal dolay vergilərə – malların növündən asılı olmayaraq, vahid dərəcə ilə vergilərə cəlb edilir, məsələn, əlavə dəyər vergisi (18%).

Düzünə vergilər tətbiq edilərkən, hüquqi ödəyici ilə faktiki ödəyici üst-üstə düşür. Yeni elə qanunda müəyyən olunmuş vergi ödəyicilər

¹² Кучерявенко Н.П. Налоговое право: Учебник. Харьков: Консум, 1997, с.119

həmin vergilərin faktiki ödəyiciləridir. Bu vergilər hər hansı bir predmetin qiyməti üzərinə əlavə kimi qoyulmur. Düzünə vergilərin obyektı əmlak, gəlir, torpaq, mənfəət hesab olunur. Düzünə vergilər bu adı çəkilən predmetlərin sahibləri tərəfindən ödənilir.

Düzünə vergilər özləri də iki qrupa bölünür:

- real düzünə vergilər;
- şəxsi düzünə vergilər.

Real¹³ düzünə verginin predmeti bir qayda olaraq əmlak olur. Məsələn, torpaq vergisi, əmlak vergisi.

Şəxsi düzünə vergilər əsasən şəxsi gəlirdən, özü də dəqiq müəyyən olunan gəlirdən tutulur. Məsələn, gəlir vergisi, mənfəət vergisi belə vergilərdəndir. Şəxsi vergilərin qoyulmasında vergi ödəyicilərin ödəmə qabiliyyəti nəzərə alınır.

Ümumiyyətlə, düzünə vergilər maddi nemətlərin istehsalı, gəlirlərin əldə olunması və yığılması prosesində, dolayısı vergilər isə gəlirlərin xərclənməsi prosesində alınır.¹⁴

Köhnə vergi nəzəriyyələrində dolayısı və düzünə vergiləri vergi yükünün başqasının üzərinə qoyulması və başqasının üzərinə qoyulmaması» kimi formulə etmişlər.¹⁵ Bir qisim iqtisadçı alimlər isə (məsələn, Adolf Vaqner) dolayısı və düzünə vergiləri gəlirlərə və xərclərə qoyulan vergilər kimi təqdim edirlər. Digərləri isə, (məsələn, Gekkel, Kulişer) gəlirə (əmlaka) qoyulan vergilər və istehlaka qoyulan vergilər olmaqla iki qrup vergiləri fərqləndirirlər.¹⁶

Hansı adla adlandırılmasından asılı olmayaraq, vergilərin dolayısı və düzünə olması üçün əsas meyar onların başqalarının üzərinə qoyulub-qoyulmamasıdır, müasir dildə desək, əvəzləşdirilib – əvəzləşdirilməməsidir. Vergilərin belə bölgüsünün həm nəzəri, həm də praktik əhəmiyyəti vardır. Bu, onların təbiətindəki fərqi aydınlaşdırır, əhalinin ayrı-ayrı qrupları arasında vergi yükünün bölgüsünün öyrənilməsinə şərait yaradır, nəhayət, bu bölgü vergiləri dövlətin iqtisadi siyasətinin başlıca alətinə çevirməyə imkan verir.

Dolayısı vergilərin, düzünə vergilərdən fərqli olaraq dövlətə çox böyük xeyri olur. Ona görə ki, «dolayısı vergilər özlərinin faktiki ödəyicisindən bilavasitə xəbərsiz olaraq malın qiyməti üzərinə qoyulur və həmin verginin bir qədər qaldırıldığı hallarında belə, bundan əhalinin «xəbəri» olmur və onlar qiymətlərin qalxmasında iqtisadi böhranı və satıcıları günahlandırırırlar.¹⁷

Dolayısı vergidən fərqli olaraq, düzünə verginin, məsələn, gəlir vergisinin bir qədər qaldırılması ümumi narazılığa səbəb ola bilər. Dövlət üçün dolayısı vergilərin əhəmiyyəti məhz bundadır. Lakin dolayısı vergilərin olduqca yüksək həddə qaldırılması insanların imkansız təbəqələrinin kasıblaşmasına gətirib çıxarar, çünki vergi yükü məhz onların üzərindədir və malların, xidmətlərin və işlərin istehlakçıları

¹³ "Real" ingilis sözü olub, mənası əmlak deməkdir.

¹⁴ Налоговое право /Под ред. С.Г.Пепеляева. М.: ФБК Пресс, 2000, с. 41.

¹⁵ Соколов А.А. Теория налогов. М.: Финансовое изд-во НКФ. СССР. М.: 1928.000 «ЮрИнфоР-Пресс», 2003, с.96-98

¹⁶ Кулишер И.М. Очерки финансовой науки. Пг.: Наука и школа, 1919, с.85-120.

¹⁷ Ивлиева М.Ф. Правовые проблемы косвенного налогообложения в Российской Федерации. // Правоведение. № 2, 2003, с.109.

məhz onlardır.

Hüquq ədəbiyyatında vergilərin düzünə və dolayı vergilərə bölünməsinə "alınma üsuluna görə bölgü"¹⁸ hesab edirlər.

Təhkim olunmuş və tənzimləyici vergilər büdcələrin gəlir mənbəyi olması baxımından fərqləndirilir.

Təhkim olunmuş vergilər uzun müddətə konkret büdcələrə, onların gəlir mənbəyi kimi tam və ya qismən təhkim edilir. Bir qayda olaraq gömrük rüsumu, gəlir vergisi, ƏDV və s. Azərbaycan Respublikasının Vergi Məcəlləsinin 6-cı maddəsinə əsasən yalnız Azərbaycan Respublikası Dövlət Büdcəsinin gəlir mənbəyini təşkil edir.

Dövlət Büdcəsindən hər il toplanmış vergi daxilolmalarının bir hissəsi bütöv Azərbaycan Respublikasının Əhalinin Sosial Müdafiə fonduna, bələdiyyə büdcələrinə transfert olunur ki, bu hissə tənzimləyici vergilər hesab olunur. Bunda məqsəd həmin büdcələrdə yaranmış çatışmamazlıqları doldurmaqdan ibarətdir.

İstifadə edilməsi istiqamətlərinə görə vergilər iki qrupa bölünür:

- 1) ümumi təyinatlı vergilər;
- 2) məqsədli vergilər.

Dövlət büdcəsinə heç bir konkret xərc istiqamətləri müəyyən edilmədən daxil olan vergilər ümumi təyinatlı vergilər adlanır. Məsələn, gəlir vergisi, əlavə dəyər vergisi, aksizlər və s.

Məqsədli vergilər isə, əksinə, çox ciddi məqsədyönlü surətdə istifadəsi müəyyən edilən vergilərdir. Məsələn, Azərbaycan Respublikasının Sosial Müdafiə Fonduna ayırmalar əhalinin müəyyən təbəqələrinə pensiya, müavinətlərin ödənilməsi üçün nəzərdə tutulur.

Ödənilməsi müddətlərindən asılı olaraq, vergilər iki qrupa bölünür:

- 1) Daimi (sistemik) vergilər. Belələrinə mütəmadi olaraq alınan ƏDV, aksizlər, gəlir vergisi və s. aiddir.
- 2) Birdəfəlik vergilər (rüsumlar və yığımlar). Bunlar müəyyən şəxslərin hər hansı bir xidmət üçün müvafiq dövlət orqanına müraciəti zamanı ödənilir, yəni mütəmadi olaraq alınmır.

ƏDƏBİYYAT

1. С.М.Кейнс. The General Teory of Employment Interest and Money. New – York, Harcourt, Brace and Company, 1936. Общая теория занятости, процента и денег. Перевод с английского А.Т.Милейковского и И.М.Осадчей. М.: Прогресс, 1978.
2. Соколов А.А. Теория налогов. Финансовое издательство НКФ СССР. М.: 1928. Вах: А.А.Соколов. Теория налогов. М.: ООО Юринфор-Пресс, 2003.
- 3.Цыпкин С. Д. Доходы государственного бюджета СССР /Правовые вопросы/. М.: Юрлит, 1973.
4. Химичёва Н.Н. Налоговое право. Учебник для ВУЗ – ов. М.:, Издательство БЕК, 1997
5. Azərbaycan Respublikasının Vergi Məcəlləsi. Bakı: Hüquq ədəbiyyatı, 2002.
6. Azərbaycan Respublikası Konstitusiyası. Bakı: Azərnəşr, 1996, s. 23. Вах: Налоговое право. Учебник. Отв. ред. проф.С.Г.Пепеляев. М.: Юристь, 2004.
7. Годме Поль Мари. Финансовое право. /Перевод с французского д – ра Ю. Н., Р.О. Халфиной/. М.: Прогресс, 1978 с. 371.

ПОНЯТИЕ И ОСОБЕННОСТИ НАЛОГА: ПРАВОВЫЕ И ТЕОРЕТИЧЕСКИЕ АСПЕКТЫ

¹⁸ Евстигнеев Е.Н. Основы налогообложения и налогового права. М.: ИНФРА- М., 2000, с. 19.

А.Г.МИРЗОЕВА

РЕЗЮМЕ

Налог, как важнейший источник государственных доходов, является также главным рычагом регулирования экономики, общественных отношений в руках государства. В статье налог рассматривается, в первую очередь, как экономическая категория. Однако налог должен быть рассмотрен с позиции его правовой природы. Безусловно, цель этих подходов заключается в том, чтобы выявить тесную взаимосвязь между ними, ибо и экономическое, и правовое определения налога дополняют друг друга. С правовой точки зрения, налог имеет особенности, без которых невозможно дать юридическую трактовку налогу.

Рассматривая особенности, автор вполне обоснованно опирается на теории налогообложения как исторические, так и современные, например, теорий Кейнса, Соколова, Годме, Пепеляева и других.

В современной юридической литературе предложенные определения налога особенно не различаются, но автор считает нужным обратить внимание на позицию проф. Пепеляева, где налог считается единственно законной формой отчуждения собственности физических и юридических лиц на началах обязательности, индивидуальной безвозвратности ...не носящая характер наказания и контрибуции. Такое определение позволяет отделить налог от других видов платежей. И для налогового права идея налогового законодательства подобный подход должен быть основополагающим.

**DEFINITION AND CHARACTERISTICS OF TAX:
LEGAL AND THEORETICAL ASPECTS**

A.Q.MIRZOYEVA

SUMMARY

Tax, which is the main source of state revenue, should also be considered as the central mechanism in the hands of the state in the regulation of social relations and especially in the regulation of the economics.

In the current article the tax is primarily analyzed as the economic category. But the need to analyze the nature of tax from legal point of view is of a big importance and this issue is emphasized in the article. Of course, the consideration of tax from the both views does not have as its object to find the controversies between them. Conversely, there is a close relation between the legal and economic definition of tax and they even supplement each other. In order to research the legal nature of tax the author has referred to the history and current theories of taxation, for example, to theories of world renowned economists and lawyers, scientists such as Keynes, Sokolov, Qodme and Pepelyayev. The definitions of tax which are offered by the modern tax law are not very different from each other if we do not take into account some little details. But the author thinks it is worthwhile to pay attention to professor Pepelyayev's position which states: "the tax is the only legal form of forcible, individual-gratuitous acquisition of the part of the property of natural persons and legal entities and it is the payment which does not have penalty or compensation characteristics". In general, the abovementioned definition of tax lets us to differ it not only from penalty and compensation but also from other payments such as duties and customs. According to the author, this approach in the accurate definition of tax plays a big role in tax law as a scholarship and in tax legislation.