

DOI: <https://doi.org/10.36719/2663-4619/103/101-107>

Tərcə Səriyeva
Bakı Dövlət Universiteti
magistrant
sarievatarca@gmail.com

VERGİTUTMANIN QANUNİLİYİ PRİNSİPİ: AZƏRBAYCAN VERGİ QANUNVERİCİLİYİ PERSPEKTİVİNDƏN BAXIŞ

Xülasə

Bu məqalədə Azərbaycan Respublikasında vergitutmanın qanuniliyi prinsipinin yaranması, inkişafı və bu prinsipin vergitutma sahəsində qərar vermək səlahiyyətinə malik orqanların hərəkətlərinə necə təsir etməsi təhlil olunur. Qanunun aliliyinin təmin edilməsi və bu sahədə özbaşınalığın qarşısının alınmasında vergitutmanın qanuniliyi prinsipi mühüm əhəmiyyətə malikdir. Azərbaycan Respublikasının Konstitusiyasında vergilərin qanunla müəyyən edilməli olduğu təsbit edilsə də, vergitutmanın qanuniliyi prinsipinin əhatəsi və hədləri müəyyən edilməmişdir. Bu xüsusda vergitutmanın qanuniliyi prinsipinin hədlərinin müəyyən edilməməsi icra orqanının vergitutma sahəsində səlahiyyətlərinin genişləndirilməsinə səbəb ola bilər ki, bu da öz növbəsində demokratik hüquqi dövlət prinsipinə uyğun olmaya bilər.

Açar sözlər: qanunçuluq prinsipi, vergitutmanın qanuniliyi, hüquqi dövlət, vergi elementləri, aksiz dərəcələri

Tarja Səriyeva
Baku State University
master student
sarievatarca@gmail.com

The principle of legality of taxation: a view from Azerbaijani tax legislation

Abstract

This reserach analyzes the emergence and development of the principle of the legality of taxation in the Republic of Azerbaijan and how this principle affects the activity of taxation authority.

The principle of legality of taxation is important in ensuring the rule of law and preventing arbitrariness. Although the Constitution of the Republic of Azerbaijan stipulates that taxes should be determined by law, the scope and limits of the principle of legality of taxation have not been determined. In this regard, failure to determine the limits of the principle of legality of taxation may lead to the expansion of the powers of the executive body in the field of taxation, which, in turn, may not be in accordance with the principle of a democratic legal state.

Keywords: principle of legality, law state, legality of taxation, tax elements, excise rates

Giriş

Hüquq dövləti anlayışına çatmaqla fərd-dövlət münasibətlərində balansın yaradılması hər zaman böyük əhəmiyyət kəsb etmişdir. Tarixən müasir dövlətin qanunlara əməl etməsi, öz fəaliyyətini yalnız hüquq çərçivəsində davam etdirməsi və ondan kənara çıxması üçün ciddi səylər göstərilmişdir.

Qanunçuluq prinsipi əsas hüquq və azadlıqların qorunmasında xüsusi təminat və davamlılıq tələb edən məsələlərə bağlı olmaqla publik hüququn bir çox institutlarında, xüsusilə də Konstitusiyada öz əksini tapan fundamental prinsipdir. Bu prinsip hüquq münasibətlərinin bütün subyektləri tərəfindən qanunların dəqiq və dönmədən icrasını təmin edən xüsusi rejim olmaqla

ictimai və dövlət idarəetməsində özbaşnalığın, sui-istifadə hallarının, sosial ziddiyyətlərin qarşısını alır.

Qanunçuluq prinsipi şəxslə dövlət arasındakı münasibətlərə dair hərəkətlərin qanuni əsasının olması öhdəliyini və bu məcburiyyəti daşıyan hərəkətlərin hüquqa uyğun olmasını ifadə edir. Bu kontekstdə, vergitutmanın qanuniliyi prinsipi idarənin (inzibati orqanın) qeyri-məhdud səlahiyyətə malik ola bilməməsi, vergitutma səlahiyyətlərinin hədlərinin vergi ödəyicilərinin hüquq və azadlıqlarına və ümumbəşəri hüquq normalarına uyğun olması ilə, habelə güzəşt və istisnalar çərçivəsinin müəyyən edilməsi ilə formalaşmasıdır (Thurnoyi, 2003: 71).

Hələ qədim zamanlarda vergitutmanın qeyri-qanuni olması və hər hansı hüquqi məhdudyyətin olmaması tarixdə müxtəlif hadisələrə səbəb olmuşdur. Ağır vergilərə məruz qalan xalq şahlara, feodallara qarşı üsyan qaldırır və ya digər formalarda mübarizə aparır, onların səlahiyyətlərinin məhdudlaşdırılmasına nail olurdu. Bu tarixi proseslərin nəticəsi kimi 1215-ci ildə vergitutma sahəsində “nəmayəndəlik yoxdursa, vergi də yoxdur” prinsipinin əks olunduğu fundamental sənəd – Böyük Fərman (Magna Carta) qəbul olundu (Vanistendael, 1996: 4). Bu Fərmanda göstərilirdi ki, kral istədiyi zaman vergi tətbiq edə bilməz və tətbiq olunan yeni vergini ödəyənlər səs verə bilərlər (Vanistendael, 1996: 4).

Vergitutmanın qanuniliyi prinsipinin mahiyyəti və mənbələri

Dövlətlərin ən mühüm gəlir mənbəyi olan vergilər bir çox məqsədlər üçün istifadə olunur. Dövlət büdcənin əsas gəlir mənbəyi olan vergi yığımları hesabına iqtisadi, sosial, ekoloji və s. sahələrdəki funksiyalarının maliyyələşdirilməsi imkanına malik olur. Bu missiya ilə birlikdə hökumətin vergitutma səlahiyyətinin qeyri-məhdud olmaması böyük əhəmiyyət kəsb edir.

Vergitutmanın qanuniliyi prinsipi demək olar ki, bütün ölkələrin konstitusiyalarında yer alıb. Bu prinsip daim cəmiyyətin sosial, siyasi və iqtisadi hüquqlarına təsir göstərmiş və dövlətlə cəmiyyət arasında sosial kompromisi təmin etmişdir.

Milli hüquq sistemimizdə vergitutmanın qanuniliyi prinsipinin təsbit olunması 1920-ci illərdən başlayır. Belə ki, tam mahiyyəti ilə qanunilik prinsipinə yer verilməmiş olsa da, Azərbaycan SSR-in 19 may 1921-ci il tarixli Konstitusiyasının 5-ci fəslinin 32-ci maddəsinin “k” yarımbəndi ilə dövlət əhəmiyyətli məsələ kimi dövlət vergiləri və rüsumların müəyyən edilməsi ali orqan hesab edilən Ümumazərbaycan Sovetlər Qurultayı və Azərbaycan Mərkəzi İcraiyyə Komitəsinin səlahiyyətlərinə aid edilmişdir (3).

Eyni zamanda vergitutmanın qanuniliyi prinsipinin əksini Azərbaycan SSR-in 26 mart 1927-ci il tarixli Konstitusiyasının II Fəslinin 18-ci maddəsinin “ж” yarımbəndində, Azərbaycan SSR-in 14 mart 1937-ci il Konstitusiyasının II Fəslinin 19-cu maddəsinin “ğ” yarımbəndində və Azərbaycan SSR-in 21 aprel 1978-ci il tarixli Konstitusiyasının 14-cü maddəsinin ikinci abzasında da qismən olsa görmək mümkündür.

Müstəqil Azərbaycan Respublikasının 12 noyabr 1995-ci il tarixli Konstitusiyasında da (bundan sonra – AR Konstitusiyası) vergilərin qanuniliyi prinsipi öz əksini tapmışdır. Öncə qeyd etmək lazımdır ki, bu Konstitusiya vergilər və dövlət büdcəsi ilə bağlı məsələlərdə referendumun keçirilməsini qadağan edir (4).

Referendum dövlət idarəetməsində xalqın birbaşa iştirakı və onun iradə ifadəsinin forması olsa da, vergitutma sahəsində referendumun tətbiqinin bir sıra mənfə nətəcələri ola bilər. Belə ki, vergilər ölkənin zəruri iqtisadi ehtiyacları ilə bağlı olsa belə, cəmiyyət heç zaman vergiləri dəstəkləməyəcək. Belə bir məsələnin referendumda müzakirəsi mahiyyətcə faydasızdır. Digər tərəfdən, iqtisadi siyasət daim dəyişir və biz iqtisadi təhlükəsizlik baxımından hansı tədbirlərin görülməsini proqnozlaşdırma bilmirik. Ölkənin iqtisadi siyasəti dövlətin vaxtında və dərhal müdaxiləsini tələb edən sürətlə inkişaf edən mexanizmdir. Vergilərlə bağlı uzun müddət tələb edən referendumun keçirilməsi hətta ölkənin iqtisadi siyasətinə də ziyan vura bilər. Cəmiyyətin referendumda vergilərin artırılmasının tərəfdarı olma ehtimalı isə, demək olar ki, yoxdur. Belə olduğu halda iqtisadi siyasət elastik ola bilməz.

AR Konstitusiyasının 73-cü maddəsinin II bəndində qeyd olunur ki, “heç kəs qanunla nəzərdə tutulmuş əsaslar olmadan və qanunda göstərilmiş həcmdən əlavə vergilər və başqa dövlət ödənişləri

ödəməyə məcbur edilə bilməz". Bu maddə həmçinin hüquqi dövlət prinsipi və onun təzahür tapdığı qanunun aliliyi prinsipi ilə də möhkəm bağlıdır. AR Konstitusiyanın 81-ci maddəsinə əsasən, Azərbaycan Respublikasında qanunvericilik hakimiyyətini Azərbaycan Respublikasının Milli Məclisi həyata keçirir.

Qeyd etmək zəruridir ki, AR Konstitusiyasında vergilərə dair ümumi qaydaların Azərbaycan Respublikasının Milli Məclisi tərəfindən məhz *qanunlar* şəklində qəbul edildiyi təsbit olunmuşdur.

Bununla yanaşı AR Konstitusiyasının 135-ci maddəsinin I hissəsində Naxçıvan Muxtar Respublikasının qanunvericilik hakimiyyətini Naxçıvan Muxtar Respublikasının Ali Məclisinin həyata keçirdiyi müəyyən edilmişdir. Konstitusiyanın 138-ci maddəsinin I hissəsinin 2-ci bəndində göstərilir ki, Naxçıvan Muxtar Respublikasının Ali Məclisi vergilərə dair ümumi qaydalar müəyyən edir. Həmin maddənin II hissəsində vergilərə dair ümumi qaydaların Ali Məclis tərəfindən qanunlar şəklində qəbul edildiyi təsbit edilmişdir.

Beləliklə, yuxarıda qeyd olunan maddələr o mənaya gəlir ki, qanunlar parlament tərəfindən qəbul olunur. Parlamenti təşkil edən nümayəndələri (millət vəkilləri) isə xalq seçir. Bu səbəbdən xalqın seçdiyi nümayəndələr xalqın iradəsini yansıdan qanunlar qəbul edirlər, əks halda, növbəti seçimdə səs toplaya bilməyəcəklər. Məhz bu demokratiya qaydası vergitutmanın qanuniliyi prinsipinin də fəlsəfəsini formalaşdırır. Vergitutma səlahiyyətinin xalqın seçdiyi təmsilçilərdən ibarət qanunvericilik orqanına həvalə edilməsi özlüyündə dövlətə inam, hüquqi təhlükəsizlik və sabitliyin simvoludur. Vergitutmanın qanuniliyi prinsipi onu göstərir ki, vergilərin müəyyən edilməsi yalnız qanunverici orqanın səlahiyyətlərinə daxildir və bu orqandan başqa heç bir orqana verilə bilməz. Bu, həmçinin "nümayəndə yoxdursa, vergi də yoxdur" prinsipinin ən təməl göstəricisidir. Vergitutma ilə bağlı qərarların məhz vergi ödəyicilərinin seçdiyi nümayəndələr vasitəsilə qəbul edilməsi digər mənada həm də vergi ödəyicilərinin özü-özlərini vergiyə cəlb etməsi deməkdir. Bu prinsip həmçinin vergitutma sahəsində icra və məhkəmə orqanlarının səlahiyyətlərinin olmaması nəticəsinə gəlməyimizə də imkan verir.

Tətbiq olunan vergitutmanın qanuniliyi prinsipi qanunvericilik orqanının qarşısında bir sıra öhdəliklər qoyur. Bunlara digər məsələlərlə yanaşı, vergi müddələrinin aydınlığı və dəqiqliyi də daxildir. Daha sonra həmin müddələrin tətbiqi zamanı qanunilik prinsipi çərçivəsində analogiya üzrə vergi öhdəliyinin müəyyən edilməsinin qadağan olunması (5) və ya ziddiyyətli və aydın olmayan məqamların vergi ödəyicisinin xeyrinə şərh edilməsi kimi (6) (*in dubio pro tributario*) digər xüsusi öhdəliklər yaranır.

Vergi öhdəliklərinin müəyyən edilməsi zamanı analogiyanın tətbiqinin qadağan olunması o deməkdir ki, vergi ödəyiciləri, vergitutma bazası, dərəcələr, sanksiyalar və müddətlər kimi əsas elementlər analogiya yolu ilə müəyyən edilə bilməz. Belə ki, hər hansı konkret hal vergi qanunvericiliyində tənzimlənmədikdə istər icra, istərsə də məhkəmə orqanı qanunun və ya hüququn analogiyasına əsaslanaraq bu boşluğu doldura bilməz. Əks halda, vergitutmanın qanuniliyi prinsipi ilə ziddiyyət ortaya çıxacaqdır. Vergi qanunvericiliyindəki boşluq məhz qanunverici orqan tərəfindən hüquqi tənzimləmənin gətirilməsi yolu ilə aradan qaldırıla bilər.

Azərbaycan Respublikası Konstitusiyaya Məhkəməsinin qərarlarından birində vergitutmanın qanuniliyi prinsipi aşağıdakı formada ifadə edilmişdir: "Vətəndaşların əsas sosial vəzifələrindən biri olan vergi və başqa dövlət ödənişlərini ödəmək borcu yalnız qanunla nəzərdə tutulmuş hallarda yaranır və qanunla tənzimlənir" (7).

Vergilərlə bağlı qaydaların həm formal baxımdan, həm də maddi olaraq qanun olması vergitutma prinsipinin tələbidir. Konstitusiyaya əsasən, Milli Məclis tərəfindən vergilərə dair qəbul edilən ümumi qaydalar formal olaraq qanundur. Maddi baxımdan isə qanun ümumi, mücərrəd və qeyri-şəxsi hüquqi qaydaları ehtiva edən tənzimləyici prosedurlardır. Bu mənada qanunverici orqanın bütün normativ aktları formal mənada qanun olmaya bilər. Digər tərəfdən, icra hakimiyyətinin qəbul etdiyi normativ hüquqi aktlar da maddi mənada qanun ola bilər. Hesab edirik ki, vergilərin qanuniliyi prinsipi tələb edir ki, dövlətin vergitutma səlahiyyəti həm formal, həm də maddi cəhətdən qanunla həyata keçirilsin.

Vergitutmanın qanuniliyi prinsipinin digər xüsusiyyətlərindən biri də burada iradə azadlığına və tərəflərin razılığına yer verilməməsidir. Belə ki, vergi öhdəliyinin qoyulması, götürülməsi və ya dəyişdirilməsi tərəflərin iradəsindən və razılığından asılı deyil. Konstitusiyanın 73-cü maddəsində təsbit olunmuş müddəaya əsasən, “vergi ödəmək vəzifəsi dövlətin şərtsiz tələbi kimi bütün vergi ödəyicilərinə şamil olunur” (8).

Konstitusiya Məhkəməsi Plenum qərarında qeyd edir ki, “vergi ödəyicisinin bu vəzifəsində cəmiyyətin bütün üzvlərinin ictimai maraqları öz əksini tapmışdır. Buna görə dövlət yalnız vergi ödəyicilərinin deyil, həmçinin cəmiyyətin digər üzvlərinin də hüquq və qanuni mənafelərinin qorunması məqsədilə vergi hüquq münasibətlərini tənzimləmək sahəsində qanuni tədbirlər görmək hüququna və vəzifələrinə malikdir. Vergi hüquq münasibətləri bir tərəfin digər tərəfin hakimiyyəti tabeliyində olmasına əsaslanır. Bu münasibətlər dövlətin adından fəaliyyət göstərən bir tərəfin – vergi orqanının hakimiyyət səlahiyyətlərinə malik olmasına, digər tərəfin – vergi ödəyicisinin isə tabeçiliyinə əsaslanan tərəflərin subordinasiyasını nəzərdə tutur. Xüsusilə qeyd olunmalıdır ki, vergi orqanının tələbləri və vergi ödəyicisinin öhdəlikləri müqavilədən deyil, qanundan irəli gəlir”.

Avropa hüququnda vergitutmanın qanuniliyi prinsipinin təsbiti

Milli hüquq sistemimizdəki vergitutmanın qanuniliyi prinsipini daha yaxşı başa düşmək və təkmilləşdirmək məqsədilə vergitutmanın tətbiqi ilə bağlı Avropa reallığını müşahidə etmək və dünya rifahı idealını nəzərdən keçirmək yerinə düşərdi. Ona görə ki xarici hüquq sistemlərində “bilik axtarışı” hüquqşünasın milli hüquqla xarici hüququ müqayisə edərək onun özünəməxsus xüsusiyyətlərini daha aydın görməsinə imkan verir. Beynəlxalq səviyyədə vergitutmanın qanuniliyi prinsipi bütün üzv dövlətlər tərəfindən ratifikasiya olunmuş “İnsan hüquqlarının və əsas azadlıqların müdafiəsi haqqında” Konvensiyanın (1952) 1 sayılı Protokolunun 1-ci Maddəsi ilə bağlı məhkəmə qərarlarından çıxarıla bilər.

Bu xüsusda Konvensiyanın 1 sayılı Protokolunun 1-ci maddəsində qeyd olunur ki: *“hər bir fiziki və hüquqi şəxs öz mülkiyyətindən maneəsiz istifadə hüququna malikdir. Heç kəs cəmiyyətin maraqları naminə qanunla və beynəlxalq hüququn ümumi prinsipləri ilə nəzərdə tutulmuş şərtlər istisna olmaqla, öz mülkiyyətindən məhrum edilə bilməz”*.

Bu baxımdan, Avropa İnsan Hüquqları Məhkəməsinin presedent hüququna uyğun olaraq, dövlətin mülkiyyətə hörmət hüququna müdaxiləsi üçün hüquqi əsas kimi xidmət edən milli normalar kifayət qədər “əlcatan”, “dəqiq” və “gözlənilən” olmalıdır. Əslində, AİHM yalnız bildirir ki, müvafiq hüquqi baza qanunun aliliyi prinsipinə uyğun olmalı və dövlət orqanlarının özbaşına müdaxiləsinə qarşı adekvat təminatlar, o cümlədən prosesual təminatlar müəyyən etməlidir.

Bir çox Avropa dövlətlərinin milli hüququna nəzər salsaq görürük ki, vergitutmanın qanuniliyi prinsipi birbaşa onların Konstitusiya aktlarında öz əksini tapmışdır (İspaniya (9), Fransa (10), Belçika (11), Danimarka (12)).

Bəzi dövlətlərdə bu prinsip məhkəmə presedenti əsasında digər konstitusiya prinsiplərin birlikdə (qanunçuluq, qanunun aliliyi, şəxsi azadlıq) şərhilə formalaşmışdır (məs, Almaniya (13)).

İstisna olaraq bəzi dövlətlər vergitutmanın qanuniliyi prinsipini yalnız öz üzvi qanunlarında (Macarıstan) və ya xüsusi qanunlarında (Latviya) açıq şəkildə təsbit edirlər. Vergitutma prosesi yalnız qanunlarla deyil, eyni zamanda vergi hüququnun digər mənbələrinin müəyyən etdiyi “qaydalarla” da tənzimlənir. Vergi ödəyiciləri isə məhz bu qaydaların tətbiqi zamanı ortaya çıxan inzibati hərəkətlərlə qarşılaşırlar. Buradan sual yaranır ki, vergitutmanın qanuniliyi prinsipinə əməl edilməsi üçün vergi qanunlarından nə dərəcədə müfəssəl tənzimləmə gözlənilir? Hansı məsələlər yalnız qanunla tənzimlənməlidir?

Avropa İttifaqının Ədalət Məhkəməsinə görə, vergitutmanın qanuniliyi prinsipi hər hansı vergi öhdəliyinin və verginin fundamental xüsusiyyətlərini müəyyən edən elementlərin qanunla müəyyən olunmasını tələb edir. Lakin vergitutmanın texniki tərəfləri qanunla müəyyən edilməyə də bilər.

Bəzi Avropa dövlətlərin Konstitusiyaları və ya buna bərabər hüquqi aktları vergilərin yalnız bəzi elementlərinin qanunla tənzimlənməli olduğunu müəyyən edir. Məsələn, Fransada vergi bazası, vergi dərəcələri və bütün növ vergilərin toplanması üsulları, Yunanıstanda vergiyə cəlb edilməli olan gəlir və şəxslər, aktivlər, xərclər, əqdlər (14), Portuqaliyada vergi bazası, vergi dərəcələri,

vergi güzəştləri, təminatlar, vergilərin toplanması və hesablanması (15), Bolqarıstanda vergidən azadolmalar və ya vergi dərəcələrinin artırılması qanunla tənzimlənməlidir (16).

Vergilərin müəyyən edilməsi səlahiyyətinin ötürülməsi

Göründüyü kimi, Avropa ittifaqının üzv dövlətləri obyektiv olaraq vergilərlə bağlı bütün qaydaların vahid qanunda toplanmasının mümkün olmaması məsələsi ilə razıdırlar. Araşdırılan bir çox qanunvericilik aktlarında, prinsip etibarilə, vergi qanunlarının qanunverici orqan tərəfindən qəbul edilməli olması prinsipi tanınsa da, icra hakimiyyəti orqanının vergilərin bəzi spesifik və texniki elementlərini müəyyən etməsi məqbul sayılır. Hesab olunur ki, icra hakimiyyəti orqanının aktlarında yalnız qanunla müəyyən edilmiş məsələlər üzrə əlavə qaydalar müəyyən edilə bilər. Beləliklə, icra orqanı yeni növ vergilər yarada bilməz.

Avropa kontinental hüququnda icra hakimiyyətinin vergi qanunlarının icrası ilə bağlı qaydalar müəyyən etmək səlahiyyəti vardır, bir şərtlə ki, parlamentin qəbul etdiyi qanun verginin əsas elementlərini müəyyən edən kifayət qədər xüsusi normalar nəzərdə tutur. Bu o deməkdir ki, parlamentin aktında vergi ödəyicisini, vergi obyektini, vergitutma bazasını, vergi dərəcələrini və verginin tutulması qaydalarını müəyyən edən normalar olmalıdır. İcra hakimiyyəti orqanının vergi qanunlarını icra etmək və ya həyata keçirmək səlahiyyəti konstitusiyada ümumi və ya xüsusi səlahiyyətlərin ötürülməsinə əsaslanır. Bu cür səlahiyyətlərin verilməsi ilə müəyyən edilən vergi qaydaları qanunun özünün icrası ilə məhdudlaşır və yalnız həmin qanunlar çərçivəsində qüvvədədir. İcra orqanının qərarları ilə idarəetmə və prosedur məsələləri müəyyən edilə bilər. Vergi qanununun əhatə dairəsini genişləndirən, onun şərtlərini və ya qanunun mənasını dəyişdirən qaydalar məhkəmə tərəfindən qanunsuz elan oluna bilər.

Müstəsna və çox məhdud hallarda qanunverici vergi qanunlarını və ya vergilərin mühüm elementlərini müəyyən etmək üçün icra hakimiyyətinə tam səlahiyyət verə bilər. Belə səlahiyyətlərin verilməsi konstitusiyada xüsusi olaraq nəzərdə tutula bilər. Belə hallarda çox zaman qəbul edilən aktın parlament aktı ilə post-faktum ratifikasiyası tələb edilir.

Qeyd etdiyimiz kimi, AR Konstitusiyasının 73-cü maddəsi vergi hüququ üçün yalnız konstitusion prinsiplər çərçivəsini müəyyən etmişdir. Bu hal təbiiidir, çünki konstitusion prinsiplər əsas etibarilə qurucu və qoruyucudur. Həddən artıq detallı (təfərrüatlı) Konstitusiya dəyişən tələblərə cavab verməyə bilər.

AR Konstitusiyası vergilərin müəyyən edilməsi zamanı onun yalnız “əsas” elementlərinin, eyni zamanda “texniki” tərəflərinin də yalnız qanunla tənzimlənməli olduğunu müəyyən etmir.

Belə ki, sözügedən Konstitusiyanın 73-cü maddəsinin I hissəsində göstərilir ki, *“qanunla müəyyən edilmiş vergiləri və başqa dövlət ödənişlərini tam həcmdə və vaxtında ödəmək hər bir kəsin borcudur”*.

Azərbaycan Respublikasının Vergi Məcəlləsinin (bundan sonra – AR Vergi Məcəlləsi) 12.1-ci maddəsinə nəzər saldıqda belə nəticəyə gəlmək olur ki, yalnız vergi ödəyicisi, vergitutma obyekt, vergitutma bazası, vergi dövrü, vergi dərəcəsi, verginin hesablanması qaydası, verginin ödənilməsi qaydası və müddətinin müəyyən edilməsi ilə vergilər *müəyyən edilmiş* hesab olunur. Beləliklə, AR Vergi Məcəlləsinə əsasən, vergilərin müəyyən edilməsinin əsas şərtləri kimi onun bəzi elementlərini “əsas” elementlər hesab edə bilərik.

Azərbaycan vergi qanunvericiliyində nəinki verginin əsas əlamətləri, həmçinin bir sıra prosedur məsələlər də qanunla (Vergi Məcəlləsi) tənzimlənilib. Beləliklə, vergilərin hesablanması, ödənilməsi və yığılması qaydaları, vergi nəzarətinin forma və metodları, dövlət vergi orqanlarının və onların vəzifəli şəxslərinin hərəkətlərindən (hərəkətsizliyindən) şikayət edilməsi qaydaları da vergitutmanın qanuniliyi prinsipi çərçivəsində qəbul edilir.

Bu xüsusda Azərbaycan Respublikasının Nazirlər Kabinetinin 19 yanvar 2001-ci il tarixli 20 nömrəli “Azərbaycan Respublikasının ərazisinə gətirilən aksiz vergisinə cəlb olunan malların aksiz dərəcələrinin təsdiq edilməsi haqqında” Qərarının (17) AR Konstitusiyasının 73-cü maddəsinin həm I, həm də II hissələrinin (qanunda göstərilmiş həcmdən əlavə vergilərin ödənilməsinin qadağan olunması) ilə uyğunsuzluq təşkil etdiyini görə bilərik.

Qeyd edildiyi kimi, “vergitutma obyektı” və “vergi dərəcələri” vergilərin müəyyən edilməsinin əsas elementləridir. Lakin aksizdən azadolmalar, həmçinin Azərbaycan Respublikasında istehsal olunan və Azərbaycan Respublikasına idxal edilən bəzi aksizli mallara tətbiq olunan aksiz dərəcələri AR Vergi Məcəlləsi ilə tənzimlənsə də, həmin Məcəlləyə əsasən, Azərbaycan Respublikasına idxal edilən bəzi kateqoriya mallara münasibətdə tətbiq olunan aksiz vergisinin “əsas” elementlərinin (vergitutma obyektinin və aksiz dərəcələrinin) müəyyən edilməsi səlahiyyətinin müvafiq icra hakimiyyəti orqanına – Nazirlər Kabinetinə (18) həvalə edilməsi vergitutmanın qanuniliyi prinsipinin istisna olunduğu hal kimi hesab oluna bilər.

Hesab edirik ki, bu istisna əsas etibarilə deflyasiya və ya inflyasiya zamanı icra orqanına çevik müdaxilə və qərar vermə imkanı verərək vergitutmanın qanuniliyi prinsipinin “yumşaldılma”sına yönəlmişdir.

Nəticə

Vergitutmanın qanuniliyi prinsipi vergilərin müəyyən edilməsi səlahiyyətinin yalnız qanunverici orqana məxsus olduğunu və bu səlahiyyətin digər orqana ötürülməsinin mümkün olmadığı mənasına gəlir. AR Konstitusiyası vergitutmanın qanuniliyi prinsipinin əhatəsini və hədlərini müəyyən etməsə də, bu prinsipin mahiyyətinə görə vergilərin müəyyən edilməsi həm məzmun, həm də forma cəhətdən qanunla tənzimlənməlidir. Bu baxımdan, vergitutmanın qanuniliyi prinsipi yalnız vergilərə dair ümumi qaydaların deyil, eyni zamanda onun əsas elementlərinin (vergitutma obyektı, vergi dərəcəsi və s.) də birbaşa qanunla müəyyənləşdirilməli olduğunu deməyimizə əsas verir.

Ədəbiyyat

1. Thuronyi, V. (2003). Comparative Tax Law. Kluwer Law International, p. 71.
2. Vanistendael, F. (1996). Tax Law Design and Drafting. Chapter 2, Legal Framework for Taxation (Volume 1; International Monetary Fund: 1996; Victor Thuronyi, ed.), p. 4.
3. Azərbaycan Sovet Sosialist Respublikasının 1921-ci il Konstitusiyası. Azərbaycan Respublikası Prezidentinin İşlər İdarəsinin Prezident Kitabxanası. “Dövlət rəmzləri və atributları”, p. 9. https://files.preslib.az/projects/remz/pdf/atr_kons.pdf
4. Azərbaycan Respublikasının Konstitusiyası. (1995). Maddə 3. <https://e-qanun.az/framework/897> (son baxış 28 may 2024).
5. “Normativ hüquqi aktlar haqqında” Azərbaycan Respublikasının Qanunu. Maddə 13.5. <https://e-qanun.az/framework/21300> (son baxış 28 may 2024).
6. Azərbaycan Respublikasının Vergi Məcəlləsi. (2001). Maddə 3. <https://e-qanun.az/framework/46948> (son baxış 03 may 2024).
7. Azərbaycan Respublikası Konstitusiyaya Məhkəməsinin “Qrant haqqında” Azərbaycan Respublikası Qanununun 5-ci maddəsinin 3-cü bəndinin şərh edilməsi haqqında 26 oktyabr 1999-cu il tarixli Qərarı. <https://www.taxes.gov.az/az/post/313> (son baxış 03 may 2024).
8. Azərbaycan Respublikası Konstitusiyaya Məhkəməsinin “Azərbaycan Respublikası Vergi Məcəlləsinin 78.3, 85.4, 90.3 və 93.1.1-ci maddələrinin şərh edilməsinə dair” 2011-ci il 12 yanvar tarixli Qərarı. <https://e-qanun.az/framework/21213> (son baxış 29 may 2024).
9. İspaniya Konstitusiyası. (1978). Maddə 31. <https://www.boe.es/legislacion/documentos/ConstitucionINGLES.pdf> (son baxış 20 may 2024).
10. Fransa Konstitusiyası. (1958). Maddə 34. https://www.conseil-constitutionnel.fr/sites/default/files/as/root/bank_mm/anglais/constiution_anglais_oct2009.pdf (son baxış 20 may 2024).
11. Belçika Konstitusiyası. (1831). Maddə 170 (1). https://www.dekamer.be/kvvcr/pdf_sections/publications/constitution/GrondwetUK.pdf (son baxış 20 may 2024).
12. Danimarka Konstitusiyası Aktı. (1849). Maddə 43. https://www.constituteproject.org/constitution/Denmark_1953 (son baxış 23 may 2024).
13. Grundgesetz [GG]. (1949). Maddə 2(1) (DEU).

- <https://www.gesetze-im-internet.de/gg/BJNR000010949.html> (son baxış 23 may 2024).
14. Yunanıstan Konstitusiyası. (1978). Maddə 78 (1).
<https://www.hellenicparliament.gr/UserFiles/f3c70a23-7696-49db-9148-f24dce6a27c8/001-156%20aggliko.pdf> (son baxış 23 may 2024).
 15. Portuqaliya Konstitusiyası. (1976). Maddə 103 (2).
https://www.constituteproject.org/constitution/Portugal_2005 (son baxış 24 may 2024).
 16. Bolqarıstan Konstitusiyası. (1991). Maddə 60 (2).
<https://www.parliament.bg/en/const> (son baxış 24 may 2024).
 17. Azərbaycan Respublikasının ərazisinə gətirilən aksiz vergisinə cəlb olunan malların aksiz dərəcələrinin təsdiq edilməsi haqqında Azərbaycan Respublikası Nazirlər Kabinetinin Qərarı.
<https://e-qanun.az/framework/4590> (son baxış 30 may 2024).
 18. “Azərbaycan Respublikası Vergi Məcəlləsinin təsdiq edilməsi, qüvvəyə minməsi və bununla bağlı hüquqi tənzimləmə məsələləri haqqında” Azərbaycan Respublikası Qanununun və bu Qanunla təsdiq edilmiş Azərbaycan Respublikası Vergi Məcəlləsinin tətbiq edilməsi barədə Azərbaycan Respublikası Prezidentinin Fərmanı. (2000).

Göndərib: 18.03.2024

Qəbul edilib: 26.04.2024