

Cavid Dəmirov*

Almaniya və Azərbaycan Vergitutma Sistemlərində Yer Alan Gəlir Vergisinin Hüquqi Prinsiplərinin Müqayisəli Analizi və Vahid Vergi Prinsiplərinin Tətbiqi

Annotasiya

Məqalədə Almaniya Federativ Respublikası və Azərbaycan Respublikasının gəlir vergisi sahəsində istifadə olunan hüquqi prinsiplərin geniş təsviri verilmiş, onların funksional cəhətdən vergi sistemi üçün mahiyyəti araşdırılmış, habelə, onların bir-biri ilə korrelyasiyası müqayisəli hüquq prizmasından təhlil olunmuşdur. Bundan əlavə aktual beynəlxalq vergi hüququnda universal xarakterli prinsiplərin rolu tədqiq olunaraq, onların vergitutma prosesinə təsiri araşdırılmışdır.

Abstract

In this article, an extended description of principles of German and Azerbaijani income tax law had been given by author. Moreover, author raises issues about the functional impact of principles for the general system of taxation in both countries, as well as their correlation level with each other through the prism of comparative law. Furthermore, in addition to main research question, the author analyzes the role of common tax law principles in modern international tax law system and their possible influence on taxation procedure.

Mündəricat

Giriş	199
I. Almaniya Federativ Respublikasının gəlir vergisinin hüquqi prinsipləri	199
A. Vergitutmanın ədalətlik prinsipi (<i>Das Prinzip der Steuergerechtigkeit</i>).....	200
B. Vergitutmanın ödəmə qabiliyyəti prinsipi (<i>Das Prinzip der Leistungsfähigkeit</i>)	201
C. Vergitutmanın netto prinsipi (<i>Das Prinzip der Nettobesteuerung</i>).....	202
II. Azərbaycan Respublikasında gəlir vergisinin hüquqi prinsipləri	205
A. Vergitutmanın ümumilik postulatı	206

* Azərbaycan Respublikası Prezidenti yanında Dövlət İdarəçilik Akademiyası, LL.B 2015; University of Kiel, İqtisadi hüquq üzrə LL.M. 2016; University of Kiel, Beynəlxalq Vergi hüququ üzrə Ph.D. namizəd 2017.

B. Vergitutmanın bərabərlik prinsipi	206
C. Vergitutmanın ədalətlik prinsipi	208
III. Vahid vergi prinsiplərinin tətbiqi	208
A. Universal xarakterli vergi prinsipinin anlayışı	208
B. Beynəlxalq vergi hüququnda universal xarakterli prinsiplərin praktiki tətbiqi	210
Nəticə	211

Giriş

Müasir dövrdə vergi ödəyiciləri və vergi orqanları arasında qurulan əlaqələrə önəmli təsir gücünə malik olan faktorlardan biri vergi qanunvericiliyi tərəfindən bərqərar olunmuş vergitutmanın əsas prinsipləridir. Bu prinsiplərin əsas məqsədi kimi həm vergi orqanlarının fəaliyyətinin vahid standartlara gətirilməsi, həm də vergi ödəyiciləri ilə münasibətlərdə göstərilən xidmətlərin keyfiyyət səviyyəsinin artırılmasını qeyd etmək olar. Buna baxmayaraq, hazırki dünya vergi praktikasında universal xarakterli vergi prinsiplərinin (xüsusən də gəlir vergisinin prinsiplərinin) ərsəyə gətirilməsi prosesi nə İqtisadi Əməkdaşlıq və İnkişaf Təşkilatının,¹ nə də inkişaf etmiş ölkələrin maraq dairəsində deyil. Nəticə baxımından hətta morfoloji cəhətdən oxşar olan prinsiplər mənaca bir-birindən kifayət qədər fərqlənirlər. Bu isə, faktiki olaraq, sözügedən vergi fenomeninin desentralizasiya yolu ilə inkişafına və inkişaf edən ölkələrin investisiya potensialının azalmasına təkamül verən başlıca amil kimi qələmə alın bilər. Bəhs olunan paradoksun bariz nümunəsi kimi Almaniya və Azərbaycan gəlir vergisi sistemlərində yer tutan prinsiplərin bir-biri ilə korrelyasiyasını göstərmək olar.

I. Almaniya Federativ Respublikasının gəlir vergisinin hüquqi prinsipləri

Uzun müddətdən bəri formalaşmış, ərsəyə gələn Almaniya Federativ Respublikasının (*bundan sonra AFR*) vergi sisteminin başlıca özəlliyi gəlir vergisinin prinsiplərinin iqtisadi və hüquqi prinsiplərə bölünməsindən və onların müxtəlif elm sahələri tərəfindən tədqiq olunmasından ibarətdir. Belə ki, vergitutmanın iqtisadi prinsiplərinin öyrənilməsi iqtisadi nəzəriyyənin, hüquqi

¹ *İngiliscə*: Organisation for Economic Co-operation and Development (OECD).

prinsiplərinin araşdırılması isə sırf vergi hüququnun predmetidir. Maraqlısı odur ki, əksər hüquqi prinsiplər nəzəri baxımdan AFR-nın Əsas Qanununda (*Konstitusiyasında*) qeyd olunan prinsiplərin törəməsi kimi qələmə alınə bilər.² Qeyd olunan elmi yanaşma praktiki cəhətdən vergi və konstitusiya hüququnun prinsiplərinin kolliziyasının qarşısını almaqla yanaşı, həm də ölkədaxili miqyasda şaxələnmiş vergitutma sistemi üçün universal xarakterli prinsiplərin tətbiqinə təkamül verir.

A. Vergitutmanın ədalətlilik prinsipi (*Das Prinzip der Steuergerechtigkeit*)

Gəlir vergisinin ədalətlilik (alman ədəbiyyatında bəzən *bərabərlik* prinsipi kimi də adlandırılan) prinsipi 1776-cı ildə A. Smit tərəfindən irəli sürülən³ ədalətlilik tezisinin və AFR-nın Əsas Qanunun 3-cü maddəsinin 1-ci bəndindən irəli çıxan tələblərin simbiozundan ərsəyə gələn törəmə xarakterli vergi postulatıdır.⁴ Material formada Gəlir Vergi Məcəlləsində öz əksini tapmayan bu prinsip, buna rəğmən, AFR-nın Federal Konstitusiya Məhkəməsi,⁵ habelə, elmi ədəbiyyat tərəfindən⁶ uzun müddətdən bəri tanınmışdır. Qeyd olunan vergi doqması struktur baxımından iki böyük şaxəyə bölünür. Bunlar hüquq yaradıcılığı və hüquq tənzipləməsi zamanı məcburi xarakter daşıyan bərabərliklərdir.⁷ Hüquq yaradıcılığından irəli gələn bərabərlik tələbi qanunverici orqandan eyni məzmunlu işlər zamanı müvafiq ədalətlilik konsepsiyasına uyğun olaraq analoji qərar çıxarılmasını,⁸ bir-birindən fərqlənən vergi halları üçün isə individual qiymətləndirilmənin təminatını tələb edir.⁹ Öz sırasında hüquq tənziplənməsi bərabərliyi vergi qanunvericiliyinin hər bir vergi subyekti üçün bərabər əsaslarla

² Cf. Bundesverfassungsgericht v. 03.11.1982 - 1 BvR 620/78, BVerfGE 61, 319, 343 – 345; Bundesverfassungsgericht v. 22.02.1984 - 1 BvL 10/80, BVerfGE 66, 214, 223; Bundesverfassungsgericht v. 29.05.1990 - 1 BvL 20, 26, 184, BVerfGE 82, 60, 86 - 87.

³ Adam Smith, *The Wealth of Nations*, 703 – 705. (1789).

⁴ Bundesverfassungsgericht v. 17.01.1957 - 1 BvL 4/54, BVerfGE 6, 55, 70; Bundesverfassungsgericht v. 03.07.1973 - 1 BvR 368/65, 1 BvR 369/65, BVerfGE 35, 324; Bundesverfassungsgericht v. 22.02.1984 - 1 BvL 10/80, BVerfGE 66, 214, 223; Bundesverfassungsgericht v. 10.03.1998 - 1 BvR 178/97, BVerfGE 97, 332, 346; Stefan Huster, *Rechte und Ziele.: Zur Dogmatik des Allgemeinen Gleichheitssatzes*, 29 – 30. (1992); Tim Jesgarzewski and Jens M. Schmittmann, *Steuerrecht*, 17 (2nd ed. 2016); Volker Beeck, *Grundlagen der Steuerlehre*, 7 (2001).

⁵ Bundesverfassungsgericht v. 15.06.1999 - 2 BvR 544/97, NVwZ 1999, 1328.

⁶ Joachim Englisch, *Festschrift für Joachim Lang*, 167 – 169 (2010); Klaus-Dieter Drüen, in: Klaus Tipke, Heinrich Wilhelm Kruse, *Abgabenordnung*, § 3, 41 - 42 (2010).

⁷ Oliver Fehrenbacher, *Steuerrecht*, §1.9 (2015).

⁸ Bundesverfassungsgericht v. 17.12.1953 - 1 BvR 147/52, BVerfGE 3, 58, 135; Bundesverfassungsgericht v. 09.12.2008 - 2 BvL 1/07, 2 BvL 2/07, 2 BvL 1/08, 2 BvL 2/08, DSStR 2008, 2460.

⁹ Bundesfinanzhof v. 12.10.2000 - V B 66/00, BFH/NV 2001, 296; Walter Pauly, *Gleichheit im Unrecht als Rechtsproblem*, 52. Jahrgang, №13 *Juristen Zeitung*, 647, 648. (1997).

şamil olunmasını və subyektiv faktorlardan aslı olan vergi imtiyazlarının qadağasını tələb edir.¹⁰

Vergitutmanın ədalətlik postulatı, həmçinin, alman gəlir vergisində progressiv vergi dərəcəsinin tətbiq edilməsi üçün müstəsna rol oynayır. Belə ki, məhz ədalətlik prinsipinin təsiri nəticəsində progressiv vergi dərəcəsi iqtisadi baxımdan iki mühüm bərabərlik parametrlərini özündə cəmləşdirərək, şəffaf və əlaqəli vergitutma sisteminin yaranmasına təkan verir. Qeyd olunan bərabərlik konstantı nəzəri baxımından alman vergitutma sistemində “şaqlı” və “üfüqi” vergi bərabərlik formalarında öz əksini tapmışdır. “Şaquli bərabərlik” termini vergitutma prosesi zamanı fərqli gəlirləri olan vergi subyektləri üçün fərqli, diversifikasiyalanmış vergi dərəcəsinin tətbiqini tələb edir.¹¹ Bu tələb həm ədalətlik prinsipindən, həm də iqtisadi qurban nəzəriyyəsiindən irəli gələn doğmadır.¹² Öz növbəsində “üfüqi bərabərlik” dedikdə yaxın gəlirli vergi subyektlərinin eyni vergi dərəcəsi ilə vergiyə cəlb edilməsi nəzərdə tutulur.¹³

Praktiki cəhətdən böyük məna kəsb edən ədalətlik postulatının vergi münasibətlərində tətbiqi və vergitutma obyektlərinin analizinin subyektiv faktor üzərində qurulmuş *tertium comparationis* metodu üzərində aparılması¹⁴ bu prinsipin şəffafliq səviyyəsinə inamı azaldan faktor kimi qələmə alınə bilər. Bu səbəbdən adı çəkilən institutun hərtərəfli inkişafının qanunverici orqanın nəzər nöqtəsi altında olması böyük önəm daşıyır.

B. Vergitutmanın ödəmə qabiliyyəti prinsipi (*Das Prinzip der Leistungsfähigkeit*)

Bir çox inkişaf etmiş ölkələr tərəfindən tanınan¹⁵ vergitutmanın ödəmə qabiliyyəti prinsipinin başlıca məqsədi vergi subyektinin faktiki əldə etdiyi gəlirin proporsional şəkildə dövlət tərəfindən vergiyə cəlb edilməsindən ibarətdir.¹⁶ AFR-nın Əsas Qanununun 3-cü maddəsinin 1-ci bəndindən irəli

¹⁰ Klaus Tipke und Joachim Lang, Steuerrecht, § 3.111. (2013).

¹¹ Bundesverfassungsgericht v. 24.06.1958 - 2 BvF 1/57, BVerfG 8, 51, 58 - 59;

Bundesverfassungsgericht v. 09.12.2008 - 2 BvL 1/07, 2 BvL 2/07, 2 BvL 1/08, 2 BvL 2/08, DStR 2008, 2460; BFH v. 27.09.2012 - II R 9/11, BStBl II 2012, 899.

¹² John Stuart Mill, Principles of Political Economy, 804 (1987).

¹³ Bundesfinanzhof v. 27.09.2012 - II R 9/11, BStBl. II 2012, 899.

¹⁴ Yuxarıda istinad 10, § 3.117.

¹⁵ Klaus Tipke, Die Steuerrechtsordnung, 479 – 480 (2012).

¹⁶ Bundesverfassungsgericht v. 03.11.1982 - 1 BvR 620/78, BVerfGE 61, 319; Bundesverfassungsgericht v. 22.6.1995 - 2 BvL 37/91, BStBl 1995, 655; Bundesverfassungsgericht v. 16.03.2005 – 2 BvL 7/00, DStR 2005, 958.

çıxan¹⁷ və ədalətlik prinsipi ilə sıx doqmatik əlaqədə olan bu ümumi¹⁸ xarakterli fundamental¹⁹ vergi postulatının alman gəlir vergi sisteminin sosial yönümlü inkişafında rolu danılmazdır.

Prinsipin başlıca cəhətlərindən biri progressiv vergi dərəcəsinin vergi hüququndakı mövqeyinin bərkidilməsi²⁰ və mümkün qədər şəffaf və dürüst formada²¹ vergi subyektinin qazanc mənbəyindən əldə olunan gəlirin müəyyənləşdirilməsidir. Buna rəğmən, hər bir vergi münasibətinin individual qiymətləndirilməsi praktiki cəhətdən ağılabatan sayıla bilməz. Bu metod vergi orqanlarının fəaliyyətinin səmərəli şəkildə təşkilini şübhə altına atır. Məhz bu səbəbdən qanunvericilik tərəfindən şablon xarakterli vergi münasibətləri üçün xüsusi, əvvəlcədən müəyyən edilmiş normaların tətbiqi nəzərdə tutulmuşdur.²² Bu cür standartlaşdırma prosesinin bariz nümunəsi kimi vergi orqanları tərəfindən vergi subyektlərinin iş yerinə gediş-gəliş xərclərinin də nəzərə alınmasını göstərmək olar.²³ Gəlir Vergi Məcəlləsinin 9-cu paragrafının 1-ci abzasının 3-cü sətirinin 4-cü nömrəsinə əsasən, bu cür yol məsrəfinin hər kilometrə görə vergiyə cəlb olunan məbləğdən 30 sent çıxılır. Bununla da vergi orqanlarının üzərinə düşən yük azaldılmış olur. Nəticə baxımından isə dövlət orqanları və vergi subyektləri arasında qanuni kompromis yolu ilə vergitutmanın ödəmə qabiliyyəti prinsipinə riayət olunur və vergi sisteminin effektivliyi keyfiyyət baxımından yeni səviyyəyə çatdırılır.

C. Vergitutmanın netto prinsipi (*Das Prinzip der Nettobesteuerung*)

Alman gəlir vergisinin əsas cəhətlərindən biri kimi vergi subyektləri tərəfindən əldə olunan gəlirin yalnız müəyyən hissəsinin vergiyə cəlb olunmasını göstərmək olar. Vergi bazasından çıxılan məbləğ dedikdə vergi ödəyicisi tərəfindən *gəlirin əldə olunması ilə əlaqədar xərclər*, habelə, vergi

¹⁷ Bundesverfassungsgericht v. 3.11.1982 – 1 BvR 620/78, BVerfGE 61, 319 (351); Bundesverfassungsgericht v. 22.02.1984 – 1 BvL 10/80, BVerfGE 66, 214, 223; Bundesverfassungsgericht v. 29.05.1990 – 1 BvL 20/84, BVerfGE 82, 60, 86; Bundesverfassungsgericht v. 22.06.1995 – 2 BvL 37/91, BVerfGE 93, 121, 135; Bundesverfassungsgericht v. 4.12.2002 – 2 BvR 400/98, BVerfGE 107, 27, 46 - 47; Paul Kirchhof, Hartmut Söhn und Rudolf Mellinghoff, Einkommensteuergesetz: Kommentar, § 1, A 142 – 143 (10/2016); Eva-Maria Gersch, in: Franz Klein, Abgabenordnung, §3, 14 (13th ed. 2016).

¹⁸ Cf. Bundesverfassungsgericht v. 22.06.1995 - 2 BvL 37/91, BStBl II 1995, 655, 660.

¹⁹ Yuxarıda istinad 15, 479.

²⁰ Cf. Bundesverfassungsgericht v. 29.05.1990 - 1 BvL 20/84, 1 BvL 26/84, 1 BvL 4/86, BVerfGE 82, 60, 86 - 87; Bundesverfassungsgericht v. 10.11.1998 - 2 BvR 1057/91, 2 BvR 1226/91, 2 BvR 980/91, BVerfGE 99, 216, 231 – 232.

²¹ Cf. Wolfgang Kessler, Michael Kröner and Stefan Köhler, Konzernsteuerrecht, §11, 5 (2nd ed. 2008).

²² Dieter Birk, Mark Desens und Henning Tappe, Steuerrecht, 172, 218 (2016).

²³ Bundesverfassungsgericht v. 09.12.2008 - 2 BvL 1/07, 2 BvL 2/07, 2 BvL 1/08, 2 BvL 2/08, DStR 2008, 2460.

ödəyicisinin *yaşayışı üçün tələb olunan minimal maddi baza* başa düşülür.²⁴ Alman praktikasında vergitutmanın netto prinsipi kimi tanınan bu postulat vergi ödəyicilərinin həm sosial rifahına, həm də gəlir vergitutmasının ədalətli şəkildə aparılmasına təkan verir. Bu postulatın tətbiq olunması nəticəsində gəlir anlayışı faktiki olaraq xalis gəlir anlayışı ilə əvəz olunur. Hüquq ədəbiyyatı tərəfindən bu prinsip struktur baxımından iki böyük hissəyə bölünüb. Bunlar obyektiv və subyektiv netto prinsipləridir.

1. Obyektiv netto prinsipi (*Objektives Nettoprinzip*)

Alman gəlir vergi məəcəlləsinin 2-ci paraqrafının 2-ci bəndində öz material-hüquqi təzahürünü tapan²⁵ obyektiv netto prinsipinin başlıca məqsədi kimi, gəlir vergisi ödəyiciləri tərəfindən gəlirin əldə edilməsi ilə əlaqədar çəkilən maddi xərclərin vergitutma bazasından çıxılması göstərilə bilər.²⁶ Bir növ ümumi vergi imtiyazı kimi qələmə alınmış bu yanaşma vergitutmanın ödəmə qabiliyyəti prinsipindən irəli çıxan tələblər üzərində qurulmuşdur. Yuxarıda qeyd olunan xərclər müxtəlif formalarda özünü büruzə verə bilər. Praktiki cəhətdən geniş yayılan xərclər kimi vergi subyektinin iş yeri üçün gediş-gəliş xərcləri; vergi subyektlərinin öz peşəkar fəaliyyəti ilə əlaqədar əldə etdikləri elmi nəşrlərlərin (tematik kitabların, qəzetlərin, jurnalların) məbləği, habelə, vergi subyektləri tərəfindən öz peşəkar fəaliyyətləri üçün əldə etdikləri elektron avadanlıqların (noutbukların, planşetlərin və s.) ümumi məbləği göstərilə bilər.

Göründüyü kimi, real həyatda gəlirin əldə olunması ilə əlaqədar rast gəlinən bir çox xərcləri nəzərə alan obyektiv netto prinsipi nəticəsində vergitutma zamanı başlıca rol "brutto" gəlirdən "netto" vergi gəlirinə keçmiş olur.²⁷ Obyektiv netto prinsipinin vergi ödəyiciləri üçün praktiki cəhətdən daha bir əhəmiyyəti kimi hər hansı gəlir mənbəyində vergi xərclərinin vergi gəlirlərindən çox olmasından irəli gələn vergi zərərinin digər, pozitiv balanslı vergi mənbəyi ilə bərabərləşdirilməsini (*Verlustausgleich*) göstərmək olar.²⁸ Müəyyən vergi ili üçün vergi bərabərləşdirilməsinin mümkün olmadığı halda, qanunvericilik tərəfindən vergi ziyanının keçmiş (*Verlustrücktrag*) yaxud gələcək illər ilə (*Verlustvortrag*) bərabərləşdirilməsi imkanı yaradılmışdır. Vergi ödəyiciləri üçün yaradılan bu cür münasib fürsətdən sui-istifadə hallarının qarşısını almaq məqsədi ilə gəlir vergi məəcəlləsi tərəfindən periodik bərabərləşdirilmə imkanı yalnız 7 illik müddət üçün məhdudlaşdırılmışdır.²⁹ Bundan savayı, AFR-nın

²⁴ Yuxarıda istinad 7, §2.6.

²⁵ Yuxarıda istinad 10, § 9.54.

²⁶ Bundesfinanzhof v. 04.02.2010 - X R 10/08, BStBl 2003, 179; BFH v. 8. 10 2003 - II R 27/02, BFHE 204, 306, BStBl II 2004, 179; Roger Görke, *Einkommensteuer und objektives Nettoprinzip*, 34 Beihefter zu DStR 2009, 106 (107).

²⁷ Yuxarıda istinad 22, 615.

²⁸ Yuxarıda istinad 22, 616.

²⁹ Bundesfinanzhof v. 13.1.2015- IX R 22/14, Ubg 2015, 313 №.5.

Federal Konstitusiya Məhkəməsi tərəfindən vergi zərərinin periodik formada bərabərləşdirilməsi yalnız eyni gəlir mənbələri üçün şamil olunması qərara alınmışdır.³⁰ Bu cür vergi subyektlərinin hüquqlarını məhdudlaşdıran, imperativ xarakterli norma və qərarın obyektiv netto prinsipinə zidd çıxması nəzəri baxımdan sual doğuran məqamlardan biri kimi qələmə alınabilir.

2. Subyektiv netto prinsipi (*Subjektives Nettoprinzip*)

Subyektiv netto prinsipi AFR-nın Əsas Qanunun 20-ci paragrafın 1-ci bəndində bərkidilmiş “*sosial dövlət*” prinsipi ilə sıx doqmatik nisbətdə olan paradigma kimi qələmə alınabilir. Gəlir Vergisi Məcəlləsinin 2-ci paragrafın 4-cü bəndində yer tapan bu prinsipə əsasən vergi ödəyicilərinin *yaşayışı üçün tələb olunan minimal məbləğ* vergitutma bazasından çıxılır.³¹ Sözügedən vergi güzəştinin bəzi kimi vergi ödəyicilərinin minimal yaşayışını təmin edən pul kütləsinə faktiki olaraq malik olmamasını göstərmək olar.³² Bundan əlavə həmin məbləğin “*hər bir fərdi şəxsin layiqli həyat tərzini sürməsi üçün*” nəzərdə tutulması faktı AFR-nın Federal Konstitusiya Məhkəməsi tərəfindən də qeyd olunmuşdur.³³ Vergi ödəyiciləri üçün yaranan bu vergi imtiyazı həm subyektiv netto prinsipindən, həm də Əsas Qanunun 20-ci maddəsinin 1-ci bəndindən irəli çıxan sosial dövlət prinsipindən irəli gələn tələbdir.³⁴ Yaşayış üçün tələb olunan minimal məbləğ qanunverici orqan tərəfindən hər vergi ili üçün ayrıca təyin olunur. Hazırki, 2018-ci vergi ili üçün bu məbləğ 9000 avro ətrafında müəyyən edilmişdir (gəlir vergisi məəcəlləsi, §32a, bənd 1, 2-ci cümlənin 1-ci nömrəsi).

Bundan əlavə vergi ödəyicilərinə, həmçinin, yaşayış minimumunu təmin edən və, xüsusilə, layiqli həyat tərzini sürülməsinə müstəsna təsir göstərən digər xərclərin vergitutma bazasından çıxılması hüququ verilir. Bu cür maddi məsrəflərə həm fors major hallardan irəli gələn xərclər (*außergewöhnliche Belastung*),³⁵ həm də digər yaşayış funksiyalarına birbaşa təsir gücünə malik olan xərclər (*Sonderausgaben*) əlavə edilir.³⁶ Birinci qrupa aid olunan məsrəflərin praktikada ən çox rast gəlinən forması kimi vergi ödəyicilərinin təbii fəlakət zamanı çəkdiyi material zərər ilə əlaqədar olan xərcləri göstərmək olar. Öz

³⁰ Bundesverfassungsgericht v. 30.09.1998 - 2 BvR 1818/91, BVerfGE 99, 88.

³¹ Bundesfinanzhof v. 8. 11. 2006, X R 45/02, BFHE 216, 47, DStR 2007, 147; Bundesfinanzhof v. 17.07.2014 - VI R 8/12, BFHE 247, 64, BFH/NV 2014, 1970.

³² Sözü gedən hərcin bariz nümunəsi kimi Gəlir Vergi Məcəlləsinin 10-cu paragrafın 1-ci bəndinin 3-cü nömrəsində gələmə alınan sağlamlıq sığortası ilə əlaqədar hərcin qeyd etmək olar, daha ətraflı: Bundesverfassungsgericht v. 13. 2. 2008 - 2 BvL 1/06, BVerfGE 120, 125, DStR 2008, 604.

³³ Bundesverfassungsgericht v. 13.02.2008 - 2 BvL 1/06, BVerfGE 120, 125.

³⁴ Cf. Bundesverfassungsgericht v. 29.05.1990 - 1 BvL 20, 26, 184, BVerfGE 82, 60;

Bundesverfassungsgericht v. 10.11.1998 - 2 BvR 1057/91, 2 BvR 1226/91, 2 BvR 980/91, BVerfGE 99, 216, 233; Bundesverfassungsgericht v. 10.11.1998 - 2 BvL 42/93, BVerfGE 99, 246, 259.

³⁵ Yenə orada, 24.

³⁶ Daha ətraflı: Rainer Wernsmann, *Die Verfassungsrechtliche Rechtfertigung der Abzugsfähigkeit von Vorsorgeaufwendungen*, Steuer und Wirtschaft, 317, 322 (1998).

növbəsində digər xərclər definisiyası altında praktiki cəhətdən tez-tez rast gəlinən material məsrəf kimi vergi ödəyicilərinin dövlət yaxud özəl sığorta kassalarına ödədikləri pul kütləsini adlandırmaq olar. Eyni zamanda alman qanunvericiliyi tərəfindən sırf şəxsi, yaşayış minimumu ilə birbaşa əlaqədə olmayan xərclərin vergitutma bazasından çıxarılması Gəlir Vergisi Məcəlləsinin 12-ci paragrafının 1-ci bəndinə əsasən qadağan olunmuşdur. Vergi məsrəflərinin minimal yaşayış şəraitinə təsir göstərib-göstərməməsi haqqında son qərar birbaşa olaraq vergi orqanları tərəfindən bütün aidiyyatı sənədlərin araşdırılmasından sonra verilir. Vergi ödəyicilərinin bu qərarla razılaşmadığı halda vergi mübahisəsi müvafiq məhkəmə instansiyasında öz həllini tapır.

II. Azərbaycan Respublikasında gəlir vergisinin hüquqi prinsipləri

21-ci əsrə yeni vergi qanunvericiliyi ilə qədəm qoyan Azərbaycan Respublikasının (*bundan sonra AR*) vergitutma əsasları öz material əksini Vergi Məcəlləsinin 3-cü maddəsində tapmışdır. Struktur baxımından bu əsaslar hüquqi və iqtisadi prinsiplərin imperativ xarakterli inzibati qadağalar ilə cəmini əks etdirir.³⁷ Alman qanunvericiliyindən fərqli olaraq milli gəlir vergisi üçün ümumi vergi hüququnun prinsipləri tətbiq olunur. Maraqlısı odur ki, həmin prinsiplər, xüsusilə, hüquqi prinsiplər birbaşa olaraq AR-nın Konstitusiyasının 73-cü maddəsinin 2-ci bəndindən irəli gələn qanunluq postulatının törəmələri kimi qələmə alınə bilərlər. Beləliklə, AR vergi hüququndakı prinsiplər nəzəri baxımdan iki pilləli təsnifata malik olduğu aydın olur; ilk öncə konstitusional qanunluq prinsipi öz inikasını cari vergi hüquqi sistemi üçün ərsəyə gətirilmiş prinsiplərdə taparaq, daha sonra öz təzahürünü milli gəlir vergisi sistemində tapır.

Qeyd etmək lazımdır ki, AR-nın ümumi vergi prinsipləri alman analoqları ilə müqayisədə daha şaxələnmiş və punktual formada olması ilə səciyyəliyərlər. Praktiki cəhətdən yalnız müsbət qiymətləndirilə bilən bu hal nəzəri baxımdan prinsiplərin sistem daxili qarışıqlığını üzə çıxarır. Bu, Vergi Məcəlləsinin 3-cü maddəsində hüquqi və iqtisadi əsasların bahəm qeyd edilməsindən, həmçinin, prinsiplərin və imperativ qadağaların birgə vurğulanmasından irəli gələn tezisdır. Bu xüsusiyyət milli vergitutma əsaslarının alman prinsiplərindən fərqləndirən daha bir cəhət kimi qeyd oluna bilər.

³⁷ Akif Musayev, Yavər Kəlbəyev və Zaur Rzayev, *Vergilər və Vergitutma*, 57 (2005). Obyektiv tənqid: Afət Mirzəyeva, *Azərbaycan Respublikasının Vergi Hüququ*, 117 (2007); eləcə də Yasəmən Balakışiyeva, İlqar Rəfibəyli, Emin İmanov və Elnur Qarabalov, *Vergi Hüququ*, 75 (2003).

Vergi Məcəlləsinin 3-cü maddəsinin birinci bəndinə əsasən, milli vergi hüququnun, xüsusilə, gəlir vergisinin hüquqi əsasları kimi *ümumi, bərabər və adalatlı* formada həyata keçirilmiş vergitutma prosesi nəzərdə tutulub.

A. Vergitutmanın ümumilik postulatı

Gəlir vergisinin ümumilik prinsipinə əsasən hər bir fərdi şəxs tərəfindən gəlir vergisinin ödənilməsi məcburi xarakter daşıyır.³⁸ Fərdi şəxs dedikdə həm rezident, həm də qeyri-rezident vergi ödəyiciləri nəzərdə tutulur. Sözügedən paradiqmanın fundamental bazası kimi AR-nın Konstitusiyasının 25-ci maddəsinin 1-ci bəndindən irəli çıxan bərabərlik prinsipini qeyd etmək olar. Faktiki olaraq, hazırki milli gəlir vergisi üçün ümumilik postulatı hüquqi cəhətdən iki mühüm məqsədin həyata keçirilməsinə təkamül verir. Bu, ilk öncə, dövlətin gəlir vergisi sahəsində mümkün qədər çox vergi subyektinin vergitutma prosesinə cəlb olunması, habelə, müəyyən vergi ödəyici qrupunun başqa qruplar ilə müqayisədə iqtisadi diskriminasiyaya uğramamasıdır.

Azərbaycan vergi hüququ tərəfindən tanınan gəlir vergitutmasının ümumilik prinsipi alman vergi qanunvericiliyində öz material əksini tapmamışdır. Buna rəğmən, onun funksional elementlərinə AFR-nın gəlir vergi hüququnda rast gəlmək olar. Vergitutmanın ümumiləşdirilməsi prosesi alman gəlir vergisi hüququnda rezidentlər ilə yanaşı, həmçinin, qeyri-rezident fərdi şəxslərin vergiyə cəlb olunması ilə nəticələnmişdir. Bu isə, faktiki olaraq, milli vergi hüququ tərəfindən ərsəyə gətirilən vergi prinsipinin struktur baxımından həm də alman gəlir vergitutması prosedurunda müstəsna rol oynayan vahid olduğu deməkdir. Beləliklə, hər iki vergi sistemlərində faktiki olaraq yer alan prinsip, praktiki cəhətdən AR-nın Vergi Məcəlləsində öz material təzahürünü tapsa da, AFR-nın Gəlir Vergi Məcəlləsində öz yerini tapmamışdır. Sözügedən fenomen, desentralizasiyalanmış beynəlxalq vergi hüququnun bariz nümunəsi olaraq, gəlir vergisi prinsiplərinin vahid standartlara gətirilməsi prosesinin vacibliyini ön plana çəkir.

B. Vergitutmanın bərabərlik prinsipi

Demokratik cəmiyyətin danılmaz atributlarından biri olan bərabərlik faktoru öz mücəssəməsini eləcədə milli gəlir vergisində tapmışdır. Belə ki, Vergi Məcəlləsinin 3-cü maddəsinin birinci bəndinə əsasən, vergitutma prosesi bərabər şəkildə (vergi subyektlərinə heç bir qeyri-qanuni vergi güzəştləri təqdim olunmadan)³⁹ aparılmalıdır. Bir sıra nəzəriyyəçilər tərəfindən bərabərlik prinsipi eyni zamanda vergi subyektlərinin ödəmə qabiliyyətini mültəfil edən vergi

³⁸ Акиф Мусаев, Мирдамед Садыгов, Рамиз Магеррамов и Рауф Салаев, *Налого и Налогообложение в Азербайджане*, 53 (2005).

³⁹ *Yenə orada*, 38.

doqması kimi qələmə alınmışdır.⁴⁰ Gəlir vergitutmasında bərabərlik anlayışı ikili nəzəri mənə kəsb edən fenomen kimi adlandırıla bilər. Bərabərliyin ilk təcəssümü kimi qanunsuz vergi imtiyazlarının qadağan olunmasını, digər forması kimi isə vergi subyektləri ilə əlaqədar qəbul edilən diskriminativ xarakterli qərarların qanunvericilik tərəfindən mənfi qiymətləndirilməsini qeyd etmək olar.⁴¹ Bununla yanaşı, bərabərlik prinsipi vergidən yayınma hallarının qarşısının alınması prosesi üçün başlanğıc nöqtəsi kimi göstərilə bilər. Bu tezis özünü “*argumento a contrario*” metodu prizmasından aydın şəkildə büruzə verir. Belə ki, nəzəri baxımdan, hər kəsin bərabər vergi yükü daşdığı cəmiyyətdə, vergidən yayınma hallarını həyata keçirən bir qrup vergi ödəyicisinin başqa qruplar ilə müqayisədə daha münasib vergitutma rejimi ilə vergiyə cəlb olunması sosial disbalansa gətirib çıxardır. Bu isə ümumi vergi yükünün bölüşdürülməsinə mənfi təsir göstərərək, vergi bərabərliyini şübhə altına qoyur. Nəhayət, gəlir vergisinin bərabərlik prinsipindən irəli gələn vergi spesifikasi kimi, həmçinin, gəlir vergitutması zamanı proporsional vergi dərəcəsinin tətbiqi qeyd oluna bilər. Nəzəri cəhətdən bu cür yanaşma bərabər və şəffaf vergitutma prosesinin təməli kimi qiymətləndirilsə də, praktiki cəhətdən proporsional vergi dərəcəsinin tətbiqi dövlətin vergi gəlirlərinin bəri-başdan təsbit olunmuş rəqəmdən artıq olmaması ilə nəticələnir. Eyni zamanda, proporsional vergi dərəcəsinin vergi subyektləri üçün faktiki olaraq yaratdığı bərabərlik effektini şübhə altına almaq olar. Bu cür yanaşma yüksək qazanca malik vergi subyektlərinin faktiki əldə etdiyi gəlirlərin qeyri-səmərəli formada vergiyə cəlb olunması ilə nəticələnir. Nəticə baxımından varlıqlar və orta təbəqə nümayəndələri üçün eyni vergi dərəcəsinin tətbiqinə baxmayaraq, onların gəlirləri dövlət tərəfindən mütənasib şəkildə vergiyə cəlb olunmur.

Bərabərlik postulatı öz strukturu və gəlir vergitutmasına göstərdiyi təsirə görə AFR-nın gəlir vergisinin ədalətlik prinsipi ilə müqayisə oluna bilər. Xüsusilə, ədalətlik prinsipinin nəzəriyyə tərəfindən ərsəyə gətirilən “üfüqi” bərabərlik ideyası AR-nın Vergi Məcəlləsində öz yerini almış bərabərlik prinsipi ilə müəyyən oxşarlığa malikdir. Vergitutmanın ümumilik prinsipində olduğu kimi, bərabərlik prinsipi də alman qanunvericiliyində öz yerini dolaylı formada almışdır. Lakin ədalətlik doqmasından fərqli olaraq, bu prinsip əcnəbi gəlir vergisi hüququnda fərqli anlayış altında öz yerini tapmışdır.

⁴⁰ Afət Mirzəyeva, Azərbaycan Respublikasının Vergi Hüququ, 117. (2007); Yasəmən Balakışiyeva, İlqar Rəfibəyli, Emin İmanov və Elnur Qarabalov, Vergi Hüququ, 59 (2003); eləcə də qismən: İlqar Seyfullayev, *Fiziki Şəxslərin 10gisində Bərabərlik və Ədalətlik Prinsiplərinin Tətbiqi Məsələləri*, №5 Azərbaycan Vergi Jurnalı, 79, 83 (2013); obyektiv tənqid: Ramiz Məhərrəmov, *Gəlir Vergisi; Nəzəriyyə və Praktika*, №3 Azərbaycan Vergi Jurnalı, 23, 28 (2011).

⁴¹ Afət Mirzəyeva, Azərbaycan Respublikasının Vergi Hüququ, 122 (2007).

C. Vergitutmanın ədalətlik prinsipi

Alman gəlir vergisi sistemində olduğu kimi, AR-nın vergi sistemi tərəfindəndə ədalətlik prinsipi tanınmışdır. Vergi Məcəlləsinin 3-cü maddəsinin birinci bəndindən, habelə, AR-nın Konstitusiyasının 73-cü maddəsinin ikinci bəndindən irəli çıxan bu prinsipə əsasən, gəlir vergisi yalnız qanunvericilik tərəfindən müəyyən olunmuş vergi dərəcəsi əsasında və heç bir qeyri-qanuni əlavə vergi tutulmadan ödənilməlidir.⁴² Məzmunca bərabərlik prinsipi ilə funksional baxımdan bir çox oxşarlıqlara malik olmasına baxmayaraq, sözügedən doqma nəzəri baxımdan həmin prinsip ilə vahid birlik yaratmır və qanunverici orqan tərəfindən müstəqil prinsip kimi tanınır. Ədalətlik tezi nəzəri cəhətdən Vergi Məcəlləsinin 3-cü maddəsində qeyd olunan bir çox imperativ qadağaların bünövrəsi kimi qələmə alınə bilər. Bərabərlik prinsipi kimi, bu postulat vergi ödəyicilərinə qarşı diskriminativ qərarların qarşısını almağa yönəlib.

Sözügedən vergi anlayışı alman və milli vergi sistemlərində mənə baxımından kifayət qədər fərqlənməsə də, alman gəlir vergisindəki ədalətlik anlayışı daha dolğun və konkret şəkildə izah olunması diqqət çəkir. Bu hal alman vergi nəzəriyyəsi tərəfindən qeyd olunan prinsipin uzun müddətdən bəri tədqi q olunması ilə əsaslandırılə bilər. Ümumilikdə isə hər iki vergi sistemindəki ədalətlik anlayışı morfoloji cəhətdən eyni xarakteristikalara malik olsa da, konkret vergi halı üçün hər iki dövlət tərəfindən diferent şəkildə şərh olunurlar.

III. Vahid vergi prinsiplərinin tətbiqi

A. Universal xarakterli vergi prinsipinin anlayışı

Bir sıra hüquq şəxələrindən fərqli olaraq, vergi hüququ uzun müddətdən bəri sırf “ölkədaxili” hüquq elmi kimi qiymətləndirilib, beynəlxalq səviyyədə iri miqyaslı konsolidasiyaya uğramamışdır. Yalnız ötən əsrin əvvəllərindən başlayan və qlobalizasiya prosesləri nəticəsində sürətli şəkildə davam edən beynəlxalq vergi hüququnun formalaşması bu elm sahəsinin vahid standartlar əsasında inkişafına təkamül göstərmişdir. Bu standartlar əsasında ərsəyə gələn vergi elementləri kimi həm ikiqat vergitutmanın aradan qaldırılmasına dair beynəlxalq sazişləri,⁴³ həm də İqtisadi Əməkdaşlıq və İnkişaf Təşkilatının təşəbbüsü ilə BEPS-Proyekti çərçivəsində hazırlanan ikiqat vergitutmanın

⁴² Akif Musayev, Yavər Kəlbəyev və Zaur Rzayev, Vergilər və Vergitutma, 61 (2005).

⁴³ 2018-ci il üçün Azərbaycan Respublikası tərəfindən bağlanılə ikiqat vergitutmanın aradan qaldırılmasına dair beynəlxalq sazişlərin sayı 53-ə bərabərdir, *bax*:

<http://www.taxes.gov.az/modul.php?name=beynelxalq&cat=54> (Son dəfə ziyarət olunub: 07.04.2018).

Eyni zamanda, AFR-sı tərəfindən bağlanə analoji sazişlərin sayı 100-dən çoxdur,

bax: http://www.bundesfinanzministerium.de/Web/DE/Themen/Steuern/Internationales_Steuerrecht/Staat_enbezogene_Informationen/staatenbezogene_info.html (Son dəfə ziyarət olunub: 07.04.2018).

aradan qaldırılmasına dair beynəlxalq sazişlərdən irəli çıxan vergidən yayınma hallarının qarşısının alınması ilə əlaqədar çoxtərəfli müqaviləni⁴⁴ qeyd etmək lazımdır. Bir sıra mühüm suallarda beynəlxalq səviyyədə konsensusun nail olunmasına baxmayaraq,⁴⁵ beynəlxalq vergi hüququnda mərkəzləşmiş və universal xarakterli prinsiplərin ərsəyə gətirilməsi ideyası hələ də öz material təcəssümünü tapmamışdır.

Universal vergi prinsipi deyəndə, hər bir ölkənin vergi sistemi tərəfindən tanınan və riayət olunan vergi doqmaları nəzərdə tutulur. Bu prinsiplərin tətbiqi ölkələrin vergi sistemlərinin vahid bir standart əsasında inkişafına təkamül göstərə bilər. İlk baxışdan qəliz bir dillema kimi qələmə alın bilən bu tezis, praktiki cəhətdən reallıqdan o qədər də uzaq deyil. Çünki bir çox vergi sistemlərində yer tutan vergi ədalətliyi prinsipi struktur və özü-özlüyündə daşdığı doqmatik mənə baxımından inkişaf etmiş ölkələrin hüquq sistemlərində başlıca və danılmaz rol oynayır.⁴⁶ Məhz bu prinsipin əsasında müvafiq törəmə və ya fakultativ xarakterli prosesual prinsiplərin ərsəyə gətirilməsi inkişaf etmiş ölkələrin vergitutma prosesini daha da şəffaf və qeyri-rezidentlər üçün anlaşılıqı etməyə qadirdir.

Sözügedən universal xarakterli vergi prinsiplərinin nəzəri tətbiqi onların müsbət və mənfi cəhətlərin obyektiv tədqiq olunması sualını ön plana çəkir. Belə ki, vahid vergi prinsiplərinin tətbiqi, xüsusilə, gəlir vergitutması zamanı ölkələrin investisiya potensialının artırılmasına təkamül göstərən faktor kimi qiymətləndirilə bilər. Bundan savayı, vahid prinsip sisteminin tətbiqi vergidən yayınma hallarının sayının hiss olunacaq dərəcədə azalmasına səbəb olaraq, vergi imtiyazlarının qanunsuz yollar ilə əldə olunmasına qarşı mübarizənin bir neçə ölkə tərəfindən birgə şəkildə aparılmasına imkan verəcək. Sadalanan müsbət faktorlarla yanaşı, göstərilən planın mənfi cəhəti kimi onun yerinə yetirilməsi ilə əlaqədar çətinlikləri də qeyd etmək vacibdir. Praktiki cəhətdən həm inkişaf etmiş, həm də inkişaf edən ölkələr üçün ümumi xarakterli vergi prinsiplərinin ərsəyə gətirilib, tətbiq olunması bütün dünya ölkələrinin dəstəyini və kooperativ əməkdaşlığını tələb edən bir dilemmadır. Hal-hazırkı desentralizasiyalaşmış beynəlxalq vergi hüququnda bu cür unifikasiya prosesi effektiv şəkildə yalnız beynəlxalq təşkilatlar tərəfində, və, ələlxüsus da, İqtisadi Əməkdaşlıq və İnkişaf Təşkilatı tərəfindən aparıla bilər. Təəssüflər olsun ki,

⁴⁴ Bax: <http://www.oecd.org/tax/treaties/multilateral-convention-to-implement-tax-treaty-related-measures-to-prevent-beps.htm> (Son dəfə ziyarət olunub: 07.04.2018).

⁴⁵ Misal kimi müxtəlif ölkələrin vergi orqanları tərəfindən vergitutma üçün əhəmiyyətli olan məlumatların vahid, standartlaşmış şəkildə bir-birinə ötürülməsi sistemi (*ingiliscə*: Common Reporting Standard) çəkilə bilər, bax: <http://www.oecd.org/tax/automatic-exchange/common-reporting-standard/> (Son dəfə ziyarət olunub: 07.04.2018).

⁴⁶ Peggy B. Musgrave, United States Taxation of Foreign Investment Income, Issues and Arguments, 28 (1969).

çağdaş qlobal vergi sistemində prinsiplərin nə regional, nə də kontinental miqyasda unifikasiyası İqtisadi Əməkdaşlıq və İnkişaf Təşkilatı tərəfindən nəzərdə tutulmamışdır. Halbuki, İqtisadi Əməkdaşlıq və İnkişaf Təşkilatının BEPS layihəsindən sonra⁴⁷ prinsiplərin ümumiləşmə prosesi adı çəkilən layihənin məntiqi sonluğu kimi qələmə alınmışdır.

C. Beynəlxalq vergi hüququnda universal xarakterli prinsiplərin praktiki tətbiqi

Vahid xarakterli vergi prinsiplərin tətbiqi məsələsi indiyə qədər nə beynəlxalq, nə də avropa vergi hüququ səviyyəsində geniş müzakirə predmeti olmamışdır. Buna baxmayaraq, praktiki cəhətdən adı çəkilən hər iki sistemdə universal vergi prinsiplərin elementlərinə rast gəlmək mümkündür. Belə ki, beynəlxalq vergi hüququnun dayağı funksiyasını daşıyan iqiət vergitutmanın aradan qaldırılmasına dair sazişlərdə uzun müddətdən bəri vergi subyektlərinin diskriminasiyasına yol verilməməsi ilə əlaqədar müddəa yer almışdır.⁴⁸ Bu qaydaya əsasən, bir tərəfdaş ölkənin vergi subyekti tərəfindən digər tərəfdaş ölkədə apardığı kommersiya fəaliyyəti vergi dərəcəsinin tətbiqi baxımından və yaxud vergi imtiyazlarının təmin olunması baxımından hər hansı bir üçüncü ölkə vətəndaşları ilə müqayisədə məhdudlaşdırıla və diskriminasiya oluna bilinməzdi.⁴⁹ Öz doqmatik təbiəti və sistem daxili funksiyası baxımından bu postulat lokal vergi ədalətliyi ideyasının qlobal vergi hüququndakı əksi kimi qələmə alınmışdır.

Beynəlxalq vergi hüququ ilə yanaşı, universal xarakterli vergi prinsiplərin elementləri, həmçinin Avropa İttifaqının (*bundan sonra Aİ*) vergi sistemində öz latent əksini tapmışdır. Aİ vergi sistemi dedikdə sırf Avropa Komissiyasının direktivləri və Avropa İcmalarının Ədalət Məhkəməsinin qərarları nəticəsində tənzim olunan vergi münasibətlər dairəsi nəzərdə tutulur.⁵⁰ Qeyd olunan hüquqi instrumentlərin sayəsində birlik ölkələrinin dolaylı vergilərinin hərtərəfli harmonizasiyası həyata keçirilir.⁵¹ Birbaşa vergilər üçün isə bu proses yalnız

⁴⁷ Daha ətraflı: Çufarov İqor, *Vergilərə Açıq Olan Dünya Beynəlxalq Vergitutma Sistemi Üzrə Qlobal İslahatlar Necə Aparılır?*, №6 Baku Law Journal, 6 (04. 2016).

⁴⁸ Almaniya və Azərbaycan arasında bağlanan iqiət vergitutmanın aradan qaldırılmasına dair sazişdə bu qayda öz material əksini 24-cü maddədə tapmışdır, *bax*: https://www.bundesfinanzministerium.de/Content/DE/Standardartikel/Themen/Steuern/Internationales_Steuerecht/Staatenbezogene_Informationen/Laender_A_Z/Aserbajdschan/2005-10-19-Aserbajdschan-Abkommen-DBA-Gesetz.pdf?__blob=publicationFile&v=3 (Son dəfə ziyarət olunub: 07.04.2018).

⁴⁹ *Bax*: <http://www.oecd.org/ctp/treaties/model-tax-convention-on-income-and-on-capital-condensed-version-20745419.htm> (Son dəfə ziyarət olunub: 07.04.2018).

⁵⁰ Cf. Heinrich Weber-Grellet, *Europäisches Steuerrecht*, § 1, 4 (2016).

⁵¹ Hans von der Groeben, Jürgen Schwarze and Armin Hatje, *Europäisches Unionsrecht*, Art. 113, 30 (7th ed. 2015).

məhdud formada öz əksini tapmışdır.⁵² Buna baxmayaraq, son illər aktiv müzakirə predmetinə çevrilmiş Avropa Komissiyasının “ümumi, konsolidasiya olunmuş korporativ vergi bazası” direktiv layihəsi⁵³ sözügedən qaydadan istisna hal kimi, birlik ölkələrində fəaliyyət göstərən transmilli şirkətlər üçün alternativ xarakterli korporativ vergitutma sisteminin tətbiqini nəzərdə tutmuşdur.⁵⁴ Uzun müddətdən bəri diskusiya predmeti olan bu layihənin həyata keçməyi bütün Aİ üzvlərinin vergi sistemində universal xarakterli vergi prinsiplərin yeridilməsi prosesi ilə nəticələnmə bilər. Sözügedən vahid prinsiplər arasında bir sıra prosesual prinsiplər ilə yanaşı (məsələn: vergitutmanın transparentlik, sadəlik və dəqiqlik prinsipləri) həmçinin vergi ədalətliliyi prinsipinə də rast gəlmək olar.⁵⁵

Azərbaycan və Alman gəlir vergisi sisteminə nəzər yetirsək, burada da bir sıra oxşarlıqlara rast gələ bilərik. Hər iki sistemdə yer alan vergitutma prinsipləri faktiki olaraq eyni məntiqi yükə malik olaraq ədalətli və qərəzsiz vergi sisteminin inkişafına təkamül göstərilir. Bu baxımdan, milli vergi sistemində ədalətlilik və bərabərlik prinsiplərinin simbiozu nəzəri baxımdan AFR-nın vergi sistemində yer alan ədalətlilik prinsipi ilə birlikdə vahid, standart xarakterli vergi postulatının yaranmasına səbəb ola bilər.

Nəticə

Göründüyü kimi, Alman və Azərbaycan gəlir hüququnda istifadə olunan prinsiplər öz struktur quruluşu və daşdığı funksiyalarına görə müəyyən dərəcədə bir-birini təkrarlayaraq, hər iki vergi sisteminin inkişafına təkamül verirlər. Buna baxmayaraq, sözügedən prinsiplərin araşdırılan vergi sistemlərində daşdığı müxtəlif morfoloji cəhətlər paralel olaraq onları bir-birindən ayıran faktor kimi qələmə alınmalıdır. Bu differensiasiyanın bariz nümunəsi kimi ədalətlilik postulatının hər iki dövlətin vergi orqanları və elmi ədəbiyyat tərəfindən müxtəlif formada şərh edilməsini göstərmək olar. Maraqlısı odur ki, alman gəlir vergitutmasında istifadə olunan ədalətlilik anlayışının funksiyalarına milli vergi hüququnun hər üç prinsipində rast gəlmək olar. Öz sırasında, milli vergi hüququnun doqmatik əsasları alman vergi sistemində material təcəssümünü tapmamasına baxmayaraq onlara AFR-nın qanunvericiliyi tərəfindən riayət olunur. İrəli sürülən bu müddəanın bariz nümunəsi kimi AR-nın vergi hüququnda yer alan vergitutmanın ümumilik

⁵² European Court of Justice v. 28. 1. 1986 - 270/83, EuGHE 1986, 273, 24 (Avoir Fiscal); Christian Calliess and Matthias Ruffert, EUV/AEUV, Art. 113, 24 (5th ed. 2016).

⁵³ *İngiliscə*: Common Consolidated Corporate Tax Base (CCCTB).

⁵⁴ *Bax*: https://ec.europa.eu/taxation_customs/business/company-tax/common-consolidated-corporate-tax-base-ccctb_en (Son dəfə ziyarət olunub: 07.04.2018).

⁵⁵ Leonard Etel and Mariusz Popławski, Tax Code Concepts in the Countries of Central and Eastern Europe, 260 (2016).

postulatının AFR-da material formada bərkidilməməsinə rəğmən, alman vergi ödəyiciləri ilə münasibətlərdə oynadığı mühüm rolunu qeyd etmək olar. Beləliklə, lokal vergi hüququnun özəlliklərini daşıyan prinsiplər, beynəlxalq vergi hüququ prizmasından, həmçinin, artıq inkişaf etmiş dövlətlər üçün də öz faydasını sübut etmiş olurlar.

Eyni zamanda, beynəlxalq vergi hüququnda, xüsusilə də, ölkələrarası baş tutan vergitutmada ümumi xarakterli postulatların ərsəyə gətirilməsi prosesi daşdığı innovativ yeniliyə baxmayaraq, hazırki iqtisadi vəziyyətdə həyata keçirilməsi çətin olan plan kimi qələmə alınə bilər. Buna rəğmən, yaxın gələcəkdə İqtisadi Əməkdaşlıq və İnkişaf Təşkilatının, Aİ-nin və dünya ölkələrinin sıx əməkdaşlığı nəticəsində bu ideyanın vergi ədalətliliyi postulatının ümumiləşdirilməsi sayəsində həyata keçməsi ehtimalı kifayət qədər yüksəkdir.