



Azərbaycan Respublikası adından
Azərbaycan Respublikası
Ali Məhkəməsinin İnzibati Kollegiyası
Q Ə R A R D A D
(N 02)

“Vergi ödəyicilərinin 2017-ci ilin 1 yanvar tarixinə mövcud olan vergi borclarının
tənzimlənməsi haqqında” Azərbaycan Respublikasının 2016-cı il 30 dekabr tarixli 474VQ
№-li Qanununun tətbiqi ilə bağlı vergi ödəyicilərinin şəxsi hesab vərəqələrində
əməliyyatların edilməsinə dair

Bakı şəhəri

13 avqust 2020-ci il

Azərbaycan Respublikasının Ali Məhkəməsinin İnzibati Kollegiyası
Məmmədov Xəqani Səyyad oğlunun sədrliyi ilə,

Rəsulbəyova Nigar İmran qızı,
Quliyev Zakir Müslim oğlu,
Nəbizadə Rahib Sahib oğlu,
Hüseynov İlqar Kamil oğlu,
Şəfiyev İspəndiyar Əsəd oğlundan ibarət tərkibdə,
Əlizadə Ləman İsbəndiyar qızının katibliyi ilə,

İddiaçı “Greenroom” MMC-nin cavabdeh Azərbaycan Respublikası İqtisadiyyat Nazirliyi yanında Dövlət Vergi Xidmətinin Bakı şəhəri Lokal Gəlirlər Baş İdarəsinə qarşı dürtüştəmə adı ilə faiz məbləğinin silinməsinin qanunsuz hesab edilməsi və həmin məbləğin cəmiyyətin şəxsi hesab vərəqəsində artıq ödəmə kimi bərpa edilməsi tələbi barədə iş üzrə mübahisəli hüquqi məsələyə dair hüququn tətbiqi üzrə məhkəmə təcrübəsinin vahidliyinin təmin edilməsi məsələsinə Ali Məhkəmənin binasında baxaraq aşağıdakı qərardadı qəbul etdi.

I. Mübahisəli hüquqi məsələnin qısa xülasəsi

1. 2017-ci il 01 yanvar tarixdən qüvvəyə minmiş “Vergi ödəyicilərinin 2017-ci ilin 1 yanvar tarixinə mövcud olan vergi borclarının tənzimlənməsi haqqında” 30 dekabr 2016-cı il 474-VQ nömrəli Qanuna əsasən Azərbaycan Respublikasında sahibkarlığın inkişafının stimullaşdırılması, əlverişli biznes mühitinin formalaşdırılması və vergi yükünün optimallaşdırılması məqsədi ilə vergi ödəyicilərinin vergilərin Azərbaycan Respublikasının Vergi Məcəlləsi ilə müəyyən edilmiş müddətdə ödənilməsinə görə hesablanmış faizlər üzrə 2017-ci ilin 1 yanvar tarixinə vergi orqanlarındakı şəxsi hesab vərəqələrində mövcud olan borclarının vergi orqanları tərəfindən silinməsi qərara alınmış və bu Qanuna əsasən faiz borclarının silinməsi həyata keçirilmişdir.

2. Sözügedən Qanuna əsasən, faiz borcları silinmiş vergi ödəyiciləri sırasında 01 yanvar 2017-ci il tarixdən əvvəl barələrində hesablanmış vergiləri məhkəmədə mübahisələndirən vergi ödəyiciləri də olmuşdur.

3. Vergi orqanı bildirir ki, belə mübahisələr vergi ödəyicisinin xeyrinə yekunlaşdıqdan sonra qanuni qüvvəyə minmiş məhkəmə qərarlarına uyğun olaraq daha əvvəl hesablanmış vergilər şəxsi hesab vərəqəsində azaldıldıqda, vergi orqanının istifadəsində olan proqram təminatı

faizlərin artıq mövcud olmadığını nəzərə almadan avtomatik olaraq azaldılmış həmin vergi məbləğlərinə mütənasib faiz məbləğini də yenidən şəxsi hesab vərəqəsindən silmiş və bu zaman artıq həmin faizlərin 30 dekabr 2016-cı il 474-VQ nömrəli Qanuna əsasən silindiğini nəzərə almamış, nəticədə silinmiş faizlər təkrar silinmişdir. Bu texniki xəta vergi ödəyicisinin şəxsi hesab vərəqəsində əsassız olaraq ödənilməmiş borclarının azalması, yaxud artıq vergi ödəməsinin yaranmasına səbəb olmuşdur. Ona görə də, vergi orqanı proqram təminatının yol verdiyi xətanın aradan qaldırılması məqsədi ilə düzəltmə əməliyyatı apararaq təkrar silinmiş faiz məbləğini şəxsi hesab vərəqəsinə bərpa etmiş, yaxud əsassız olaraq yaranmış artıq ödəməni azaltmışdır.

4. Kassasiya icraatı zamanı Ali Məhkəmənin məhkəmə tərkibləri arasında mübahisəli məsələyə münasibətdə fərqli hüquqi yanaşmaların mövcud olduğu müəyyən olunduğundan, hazırkı işə baxan məhkəmə tərkibi hüququn tətbiqi üzrə məhkəmə təcrübəsinin vahidliyinin təmin edilməsi məqsədilə Azərbaycan Respublikası Ali Məhkəməsinin sədrinə təqdimatla müraciət etmişdir.

5. Təqdimatın dəlillərinə görə, hazırkı işin halları ilə oxşarlıq təşkil edən mübahisələrlə bağlı əvvəllər bir neçə iş Ali Məhkəmənin icraatında olmuş, həmin işlərdə vergi orqanı tərəfindən vergi ödəyicilərinin şəxsi hesab vərəqələrində edilmiş düzəlişlərin (o cümlədən, yol verilmiş texniki səhvlərlə bağlı düzəltmə adı altında edildiyi bildirilən düzəlişlərin) qanuniliyi və əsaslılığı yoxlanılarkən kassasiya instansiyası məhkəməsi vergi ödəyicisinin şəxsi hesab vərəqəsində belə düzəlişlərin edilməsi üçün vergi orqanı tərəfindən mütləq formada yazılı inzibati aktın (qərarın) qəbul edilməli olduğuna dair hüquqi mövqe ifadə etməmişdir. Lakin mübahisəli hüquqi məsələyə dair kassasiya instansiyası məhkəməsinin son qərarında şəxsi hesab vərəqəsində düzəltmə adı ilə vergi ödəyicisinin hesabına hər hansı məbləğdə borc bərpa edilərkən, bu barədə cavabdeh inzibati orqan tərəfindən mütləq yazılı formada inzibati akt (qərar) qəbul edilməli olduğuna dair hüquqi mövqe ortaya qoyulmuşdur. Göründüyü kimi, Ali Məhkəmənin məhkəmə tərkibləri arasında mübahisəli məsələyə münasibətdə fərqli hüquqi yanaşmaların olduğu müəyyən olunur. Odur ki, məhkəmə tərkibləri arasında fərqli yanaşmaların mövcud olduğu nəzərə alınaraq mübahisəli hüquqi məsələyə dair hüququn tətbiqi üzrə məhkəmə təcrübəsinin vahidliyinin təmin edilməsi üçün Azərbaycan Respublikası İnzibati Prosessual Məcəlləsinin (bundan sonra - İPM) 98-1-ci maddəsində nəzərdə tutulmuş hüquqi mexanizmdən istifadə olunmasına qərar verilmişdir.

6. Ali Məhkəmə müzakirəyə çıxarılmış mübahisəli hüquqi məsələni ictimaiyyətin diqqətinə çatdıraraq maraqlı şəxsləri və təşkilatları yazılı formada əsaslandırılmış hüquqi rəylərini (*amicus curiae* rəyi) Ali Məhkəməyə təqdim etməklə müzakirələrdə iştiraka dəvət etmişdir. Azərbaycan Respublikasının İqtisadiyyat Nazirliyi yanında Dövlət Vergi Xidməti, Azərbaycan Respublikası Vəkillər Kollegiyası, hüquq sahəsində fəaliyyət göstərən təşkilatlar, ayrı-ayrı vəkillər və elmi fəaliyyətlə məşğul olan şəxslər bununla bağlı öz rəylərini məhkəməyə təqdim etmişlər.

Vahid məhkəmə təcrübəsinin formalaşdırılmasının məqsədi və əhəmiyyəti

7. Vahid məhkəmə təcrübəsinin mövcudluğu məhkəmələrin hüquqi məsələlərin həllinə yanaşmalarının sabitliyinin və ədalət mühakiməsi həyata keçirilərkən maddi və prosessual hüquq normalarının eyni cür tətbiq edilməsinin təminatı kimi çıxış edir. Qanunun eyni cür tətbiqi hüququn ümumiliyini, qanun qarşısında bərabərliyi və hüquqi müəyyənliyi təmin edir. Hüquqi dövlətdə bu prinsiplərin hakim olması şəxslərin ədalət mühakiməsinə və məhkəmələrə olan inamını artırır, onlara öz hərəkətlərinin hüquqi nəticələrini öncədən görmə imkanı verir. Bundan başqa, vahid məhkəmə təcrübəsinin mövcudluğu oxşar məhkəmə işlərinin həllinin proqnozlaşdırıla bilən olmasını təmin etməklə mübahisələrin məhkəmədən kənar həllinə kömək edir, bununla həm də, son nəticədə ədalət mühakiməsinin səmərəliliyinin və keyfiyyətinin artırılmasına töhfə verilmiş olur.

8. Məhkəmə təcrübəsinin vahidliyinin təmin edilməməsi hüquqi müəyyənlik prinsipinin pozulmasına gətirib çıxarır. Belə ki, hüquqi müəyyənlik prinsipi hüququn aliliyinin əsas xüsusiyyətlərindən biri kimi çıxış edir. Hər bir qanunun və ya onun hər hansı bir müddəasının hüquqi müəyyənlik prinsipinə cavab verməsi olduqca vacibdir. Bunun təmin edilməsi üçün həm hüquq normaları birmənalı və aydın olmalıdır, həm də xüsusilə məhkəmə təcrübəsində vahid qaydada tətbiq edilməlidir. Bu isə öz növbəsində hər kəsə onun hüquq və azadlıqlarının müdafiə olunacağına, hüquq tətbiq edən hərəkətlərinin isə proqnozlaşdırıla bilən olacağına əminlik verməlidir (*Azərbaycan Respublikası Konstitusiyası Məhkəməsinin Plenumunun N.Əbilovun şikayəti üzrə 13 iyun 2008-ci il tarixli; "Azərbaycan Respublikası Mülki Məcəlləsinin 373.2 və 384.0.4-cü maddələrinin şərh edilməsinə dair" 3 iyun 2013-cü il*

tarixli; "Hərbi qulluqçuların dövlət icbari şəxsi sığortası haqqında" Azərbaycan Respublikası Qanununun bəzi müddələrinin şərh olunmasına dair" 28 yanvar 2014-cü il tarixli qərarları).

9. Bununla yanaşı, nəinki müxtəlif məhkəmə instansiyaları arasında, hətta eyni məhkəmə instansiyası daxilində məhkəmə tərkibləri arasında məhkəmə təcrübəsində fikir ayrılıqlarının olması ehtimalı istənilən məhkəmə sisteminə xas haldır. Oxşar faktiki hallardan doğan eyni hüquqi məsələ ilə bağlı əsaslandırılmamış ziddiyyətli məhkəmə qərarlarının davamlı mövcudluğu Azərbaycan Respublikasının Konstitusiyasının 60-cı maddəsində və "İnsan hüquqlarının və əsas azadlıqların müdafiəsi haqqında" Konvensiyanın 6-cı maddəsində təsbit edilmiş ədalətli məhkəmə araşdırması hüququnun pozulmasına gətirib çıxarmaqla yanaşı, həm də qanunun aliliyinə əsaslanan dövlətin vacib komponentlərindən biri olan məhkəmə sistemində inamın azalmasına səbəb ola biləcək hüquqi qeyri-müəyyənlik vəziyyəti yarada bilər.

10. Bununla belə, məhkəmə təcrübəsinin inkişafı özlüyündə ədalət mühakiməsinin lazımı qaydada həyata keçirilməsinə zidd deyildir. Belə ki, dinamik və təkmilləşdirici yanaşmanın olmaması istənilən islahatların və irəliləyişlərin qarşısını alır (*İnsan Hüquqları üzrə Avropa Məhkəməsinin Nejdət Şahin və Perihan Şahin Türkiyəyə qarşı işi üzrə qərarı [BP], § 58; Atanasovski Keçmiş Yuqoslaviya Respublikası Makedoniyaya qarşı işi üzrə qərarı, § 38*). Precedent hüququnda fikir ayrılıqları ilə bağlı məhkəmələrin təcrübəsində sistemliliyi və precedent hüququnun vahidliyini təmin etmək üçün mexanizmlərin yaradılması vacibdir (*Frimu və digərləri Ruminiyaya qarşı (qərardad), §§ 43-44*).

11. Məhkəmələrin hüquqi məsələlərin həllinə yanaşmasının sabitliyini və normativ hüquqi aktların tətbiqi ilə bağlı hüquqi mövqeyinin proqnozlaşdırılan olmasını təmin etmək məqsədinə xidmət edən İPM-in 98-1-ci maddəsində təsbit edilmiş mexanizm Ali Məhkəmənin vahid məhkəmə təcrübəsini formalaşdırmaq vəzifəsini təmin edən üsullardan biri kimi qəbul edilməlidir.

12. Bununla bağlı olaraq həmçinin qeyd olunmalıdır ki, vahid məhkəmə təcrübəsinin formalaşdırılması hüququn lazımı formada inkişafının əsassız məhdudlaşdırılmasına, hakimin əsaslandırılmış fərqli qərar qəbul etmək imkanının aradan qaldırılmasına, eləcə də məhkəmənin müstəqilliyi prinsipinin pozulmasına yönəlməməlidir (*"Məhkəmələr tərəfindən maddi və prosessual hüquq normalarının tətbiqində sistemli xarakter daşıyan nöqsanların müəyyən edildiyi sahədə məhkəmələrin fəaliyyətinin monitorinqinin aparılması" Qaydasının 1.7-ci bəndi*).

II. Məhkəmənin mövqeyi

inzibati icraatın hazırkı işə tətbiqi

13. Hazırkı halda vergi orqanı tərəfindən öz fəaliyyəti çərçivəsində aparılan dürüstləşmə əməliyyatının hansı qaydada həyata keçirilməsinin müəyyən edilməsi, başqa sözlə, dürüstləşmə əməliyyatının inzibati icraata tabe tutulmalı olub-olmaması məsələsinə aydınlıq gətirilməlidir. Bunun üçün isə ilk növbədə inzibati icraat institutunun xüsusiyyətləri təhlil edilməlidir.

14. İnzibati icraat dövlət-şəxs, şəxs-hakimiyyət münasibətləri probleminin səmərəli həlli yollarının axtarışında yaradılmış mühüm institutlardan biridir. Bu institutun məqsədi inzibati orqanlar üçün hüquqi başlanğıcların, rəhbər istiqamətlərin müəyyən edilməsi, bütün idarəçilik orqanları üçün ümumi olan qaydalar qəbul etməklə, hakimiyyət səlahiyyətlərinin həyata keçirilməsi sahəsində hüquqi yanaşmaların vahidliyini təmin etməkdən ibarətdir. İnzibati icraat institutu dövlət orqanlarının və ya hakimiyyət səlahiyyətlərini həyata keçirən şəxslərin idarəçilik fəaliyyəti ilə bağlı istifadə etdiyi üsul və qaydaların konstitusion prinsiplərə əsaslanmasını, hüquqi dövlətin tələblərinə, ədalət və mütənəsiblik meyarlarına cavab verməli olmasını, maraqlı şəxslərin mənafələrinin nəzərə alınmasını tələb edir.

15. İnzibati orqanların idarəçilik fəaliyyətinin vahid icraat qaydalarının müəyyən edilməsi yolu ilə hakimiyyətdən sui-istifadənin, şəxslərin hüquq və azadlıqlarının pozulmasının qarşısının alınması mümkündür ki, əks hal, hakimiyyət səlahiyyətlərinin qanunla müəyyən edilmiş qaydadan kənar həyata keçirilməsinə şərait yaradır. Belə olan halda, hər bir dövlət orqanı öz səlahiyyətlərini dəqiq və aydın şəkildə müəyyən olunmuş, bütün dövlət orqanları üçün eyni cür və vahid qaydalar əsasında həyata keçirməlidir ki, idarəçilik fəaliyyəti ilə bağlı icraat qaydalarının inzibati orqanların hər biri tərəfindən ayrı-ayrılıqda müəyyən olunması məqbul deyildir.

16. İnzibati icraat institutu konstitusiya prinsipləri əsasında nizama salınan icraat qaydalarının vahidliyini, şəffaflığını və sadəliyini müəyyən etməklə yanaşı, şəxsləri inzibati orqanların və onların vəzifəli şəxslərinin özbaşınalığından, süründürməçiliyindən qorumaq üçün lazımı təşkilati-hüquqi mexanizmlərin yaradılmasını özündə ehtiva edir. Bu çərçivədə

şəxs dövlət orqanları tərəfindən idarəçilik fəaliyyəti ilə bağlı qəbul edilmiş qərarların və dövlət orqanlarının hərəkətlərinin (hərəkətsizliyinin) əsaslılığını və qanuniliyini öz hüquq və mənafeləri baxımından qiymətləndirmək, eləcə də onları inzibati və ya məhkəmə qaydasında mübahisələnmək hüququna malikdir. Bununla da, bir tərəfdən qanunsuz hərəkətlərə yol vermiş şəxslərin hüquqi məsuliyyətə cəlb olunmasına, digər tərəfdən isə şəxslərin qanuni mənafələrinin təmin olunmasına nail olunur.

17. Bununla belə nəzərə alınmalıdır ki, inzibati icraatın həyata keçirilməsi üçün qaydaların hamısının qanunverici tərəfindən müəyyən edilməsi qeyri-mümkündür. İctimai münasibətlərin inkişafı və dəyişkənliyi nöqtəyi-nəzərindən, şəxs-dövlət münasibətləri müstəvisində baş verəcək bütün halların qabaqcadan öngörülmesinin və tənzimlənməsinin mümkünsüz olması səbəbindən, ortaya çıxmış yeni bir vəziyyətdə və ya hüquqi böhran zamanı inzibati orqanların hərəkət qaydalarının müəyyən edilməsi həmin inzibati orqanların səlahiyyətindədir ki, bu zaman onların «hərəkət zolağını» hüquqi dövlətin ümumi prinsipləri müəyyən edir. Bu prinsiplər arasında qanunçuluq və onun əsas elementlərindən olan hüquqi müəyyənlik prinsipi xüsusi rol oynayır və onlar bütün icraat boyu birbaşa təmin edilməlidirlər.

18. Qanunçuluq prinsipi konstitusion prinsip olmaqla bütün dövlət idarəçilik sistemi üçün məhdudiyətsiz və şərtsiz qüvvədədir. Belə ki, Azərbaycan Respublikasının Konstitusiyasının 7-ci maddəsinin II hissəsinin birinci yarım cümləsinə görə, Azərbaycan Respublikasında dövlət hakimiyyəti daxili məsələlərdə yalnız hüquqla məhdudlaşır. Bu baxımdan, dövlət hakimiyyətinin bir qolu olan icra hakimiyyəti də öz fəaliyyətində hüquqa bağlıdır. Qanunçuluq prinsipinin davamı kimi Konstitusiyanın 68-ci maddəsinin I hissəsinə görə hər kəsin dövlət orqanlarının ona münasibətdə özbaşınalığı istisna edən vicdanlı davranışına hüququ vardır. “İnzibati icraat haqqında” Qanunun 11-ci maddəsində isə təsbit edilmişdir ki, inzibati orqanlar qanunun tələblərinə riayət etməyə borcludurlar. İnzibati orqanlar yalnız qanunla nəzərdə tutulmuş hallarda və qaydada şəxsin hüquq və azadlıqlarına müdaxilə edə bilərlər.

19. Qanunçuluq prinsipi inzibati orqanların qəbul etdikləri qərarların, həyata keçirdikləri tədbirlərin (fəaliyyətin) qanunlara zidd (“*contra legem*”) olmamasını və qanunla nəzərdə tutulmayan (“*praeter legem*”) tədbirlərin həyata keçirilməməsini ehtiva etməklə yanaşı, inzibati fəaliyyətin qanun əsasında (“*secundum legem*”) həyata keçirilməsini də müəyyən edir. Beləliklə, inzibati orqanların fəaliyyəti ancaq o zaman qanunauyğun olur ki, onların öz fəaliyyətini həyata keçirərkən istifadə etdiyi səlahiyyətləri üçün qanuni əsaslar mövcud olsun.

20. Hüquqi müəyyənlik prinsipinə gəldikdə isə, konstitusiya hüququnun doktrinası hüquqi müəyyənlik prinsipini Konstitusiyanın Preambulasında öz əksini tapan hüququnun aliliyinin əsas elementlərindən biri kimi tanıyır. Hüquqi müəyyənlik prinsipi digər tələblərlə yanaşı, ən ümumi mənada mövcud hüquqi vəziyyətə aid aydınlığı və müəyyənliyi nəzərdə tutur. “İnzibati icraat haqqında” Qanunun 10.2-ci maddəsinə görə hüququn və hüquqi dövlətin hamılıqla qəbul olunmuş prinsipləri inzibati orqanlar tərəfindən inzibati icraatın həyata keçirilməsi zamanı birbaşa tətbiq olunur.

21. Yuxarıda qeyd edilənlərə əsasən belə nəticəyə gəlmək olur ki, inzibati orqanların şəxslərlə münasibətləri inzibati icraat institutu ilə tənzimlənir və bu hüquqi tənzimləmədən kənarında hərəkət etmələrinə və tədbir görmələrinə yol verilmir. Bu baxımdan vergi orqanının apardığı dürüstləşmə əməliyyatı da belə tənzimlənməyə tabe tutulan inzibati fəaliyyətin tərkib hissəsidir. Ona görə də, həmin fəaliyyət qanunçuluq tələblərinə cavab verməlidir.

22. Azərbaycan Respublikasında inzibati icraat əsasən “İnzibati icraat haqqında” Qanunla tənzimlənir. Bununla belə, “İnzibati icraat haqqında” Qanunun 3.3-cü maddəsində təsbit edilmişdir ki, Azərbaycan Respublikasının xüsusi qanunları ilə bu Qanunda nəzərdə tutulmuş müddəaları tamamlayan müddəalar və ya inzibati icraatla bağlı xüsusi qaydalar (bu Qanunun 30.5-ci maddəsində müəyyən olunmuş hallar istisna olmaqla) müəyyən oluna bilər.

23. “İnzibati icraat haqqında” Qanunun 1-ci maddəsinə əsasən bu Qanun inzibati aktların qəbul edilməsi, icra olunması və ya ləğv edilməsi ilə bağlı inzibati orqanlar tərəfindən həyata keçirilən fəaliyyətin hüquqi əsaslarını, prinsiplərini və prosedur qaydalarını müəyyən edir. Bu Qanunun müddəaları inzibati orqanların fiziki və ya hüquqi şəxslərə münasibətdə faktiki xarakterli digər fəaliyyətinə (hərəkətlərinə) də şamil olunur. Göründüyü kimi, inzibati orqanlar təkcə inzibati akt formasında deyil (1.1-ci maddə), həm də faktiki xarakterli fəaliyyətin həyata keçirilməsi formasında (1.2-ci maddə) da hərəkət edirlər.

inzibati aktlar

24. “İnzibati icraat haqqında” Qanunun 2.0.2-ci maddəsinə əsasən inzibati akt inzibati orqan tərəfindən ümumi (publik) hüquq sahəsinə aid olan müəyyən (konkret) məsələni

nizama salmaq və ya həll etmək məqsədilə qəbul edilmiş və ünvanlandığı hüquqi və ya fiziki şəxs (şəxslər) üçün müəyyən hüquqi nəticələr yaradan qərar, sərəncam və ya digər növ hakimiyyət tədbiridir. Bu normaya görə inzibati akt hakimiyyət tədbiri olmaqla aşağıdakı əlamətləri ilə səciyyələnir - inzibati orqan tərəfindən qəbul edilməli; ümumi (publik) hüquq sahəsinə aid olan müəyyən (konkret) məsələləri nizama salmalı; ünvanlandığı hüquqi və ya fiziki şəxs (şəxslər) üçün müəyyən hüquqi nəticələr yaratmalı; qanunvericilikdə nəzərdə tutulmuş formalardan birinə uyğun olmalıdır. Beləliklə, inzibati akt hüquqi nəticələr yaradır, yəni ünvanlandığı hüquqi və ya fiziki şəxsin (şəxslərin) hüquqi vəziyyətini dəyişdirir, onun üzərinə vəzifə və öhdəliklər qoyur və ya ona bu və ya digər hüququn həyata keçirilməsinə şərait yaradır, bununla da hüquq münasibətlərinin formalaşması, mövcud münasibətlərin dəyişdirilməsi və ya onlara xitam verilməsinin faktiki əsası kimi çıxış edir.

25. Kollegiya qeyd etməyi vacib hesab edir ki, "İnzibati icraat haqqında" Qanunun 2.0.2-ci maddəsində inzibati akt hesab edilən hakimiyyət tədbirinin əlamətləri sadalanaaraq onların dəqiq adı və siyahısı göstərilməmişdir. Bu qaydada bir tənzimləmə isə belə qənaətə gəlməyə əsas verir ki, adından asılı olmayaraq inzibati orqanın hər hansı bir sənədi sözügedən maddədə sadalanan əlamətləri özündə ehtiva etdiyi təqdirdə inzibati akt hesab edilməlidir. Başqa sözlə, hər hansı bir sənəd inzibati akt kimi qiymətləndirilərkən onun forması ilə yanaşı məzmunu da nəzərə alınmalıdır.

26. İnzibati aktlar əsasən aşağıdakı ünsürlərin vəhdətindən ibarət olur – səlahiyyət, forma, səbəb, məzmun və məqsəd. İnzibati aktın qanuni ola bilməsi üçün bu ünsürlərin hər hansı bir birində hüquqa uyğunluqla bağlı problem olmamalıdır.

27. Səlahiyyət - inzibati orqanın inzibati aktı qəbul edə bilmə imkanına sahib olmasında ifadə olunur. Bu imkan inzibati orqanlara normativ hüquqi aktlarla verilən hakimiyyət səlahiyyətlərinin icrası qaydasında qərar qəbul edə bilmə haqqıdır. Bu aktları qanunvericiliyin səlahiyyət verdiyi orqan, instansiya və ya şəxslər qəbul etməlidir. Səlahiyyətsizlik halları isə əsasən bir neçə formada təzahür edə bilər – digər hakimiyyət qollarına (qanunvericilik və məhkəmə hakimiyyəti) məxsus olan səlahiyyətlərin mənimsənilməsi, digər inzibati orqana məxsus olan səlahiyyətlərin mənimsənilməsi və inzibati orqanın adından qərar qəbul etmək səlahiyyəti olmayan şəxsin inzibati akt qəbul etməsi.

28. Forma – inzibati akt qəbul etməyə yönəlmiş iradənin xarici (maddi) əlaməti ünvanlanmış ifadə üsuludur. Bir qayda olaraq inzibati aktlar yazılı formada olmalı və müəyyən edilmiş üsul qaydalarına riayət etməklə qəbul edilməlidirlər. Bu tələb, inzibati aktlara münasibətdə forma sərbəstliyi prinsipinin olmamasından irəli gəlir. Bununla yanaşı, qanunvericilikdə birbaşa nəzərdə tutulmuş hallarda, habelə dövlət maraqlarına və ya ictimai maraqlara ziyan vura biləcək təhlükənin qarşısının alınması və ya aradan qaldırılması ilə əlaqədar təxirəsalınmaz hallarda inzibati akt şifahi və ya digər anlaşılacaq (başda düşülən) formada qəbul edilə bilər. Qanunla nəzərdə tutulmuş hallarda inzibati akt işıq, səs siqnalları və işarələri, təsvirlər formasında və yaxud digər formalarda qəbul edilə bilər ("İnzibati icraat haqqında" Qanunun 57.1, 57.3, 57.5-ci maddələri).

29. Səbəb – inzibati orqanı inzibati akt qəbul etməyə sövq edən və inzibati aktdan öncə mövcud olan maddi hadisə və ya hüquqi bir əsasdır. Hər hansı bir inzibati aktın qəbul edilməsi üçün əlverişli və yetərli bir səbəb olmalıdır. Xüsusi hüquqda şəxslər qanunla qadağan edilməmiş istənilən səbəblə əqdlər bağlamaqda sərbəstdirlər. Ona görə də, qanunda əqdin etibarsızlığının əsası kimi təsbit edilmiş konkret hallar istisna olmaqla, xüsusi hüquqda bağlanmış əqdin səbəbi bir qayda olaraq onun etibarlılığına təsir etmir. Ancaq inzibati hüquqda inzibati orqanın məqsədi ictimai mənafeni təmin etmək olduğundan, qəbul ediləcək inzibati aktların da bu məqsəddə uyğun olaraq qanuni səbəbləri olmalıdır. İctimai mənafeni təmin etmək isə inzibati vəzifələrin lazımi şəkildə icrası və ictimai ehtiyacların ödənilməsində ifadə olunur. Beləliklə, səbəbsiz inzibati akt qəbul edilə bilməz. Digər tərəfdən, inzibati aktın əsasını təşkil edən səbəb həm "real mövcud" olmalı, həm də "hüquqa uyğun" olmalıdır. Nəhayət, inzibati aktların səbəb ünsürünün yoxlanılmasında nəzərə alınmalı olan prinsiplərdən biri də mütənasiblik tələblərinə riayət edilib-edilməməsidir. Buna görə, inzibati aktın doğuracağı nəticə ilə onun səbəbi arasında ağılabatan mütənasiblik təmin olunmalıdır.

30. Məzmun – inzibati orqanın inzibati akt qəbul edərkən nail olmaq istədiyi konkret nəticədir. Buna görə, inzibati aktın doğurduğu nəticə inzibati aktın məzmununu təşkil edir. İnzibati aktın səbəb və məzmun ünsürləri arasında çox sıx bir bağ vardır. İnzibati orqanı inzibati akt qəbul etməyə sövq edən hallar səbəb ünsürünü, inzibati aktın doğurduğu konkret hüquqi nəticə isə məzmun ünsürünü təşkil edirlər. Ona görə də, məzmun və səbəb arasında mütənasiblik tələblərinə cavab verən səbəbli-əlaqə münasibətləri olmalıdır. İnzibati aktın

məzmunu, yeni gözlənilən nəticə həyata keçirilən bilən real xarakterli (mümkün) olmalı, eləcə də doğuracağı nəticələr hüquqla tanınan legitim bir nəticə olmalıdır. Buna görə, qanunda nəzərdə tutulan səbəbin mövcud olmasına baxmayaraq, qanunda nəzərdə tutulmuşdan başqa bir hüquqi nəticə yaradan inzibati akt qəbul edilmişsə, bu akt məzmun ünsürü baxımından qanunsuz hesab edilə bilər.

31. Məqsəd – inzibati aktın qəbul edilməsi ilə nail olmaq istənilən, aktdan gözlənilən yekun hədəfdir. İnzibati aktın qəbul edilməsi ilə nail olmaq istənilən nəticə (məqsəd) qanuni (legitim) olmalıdır. Qanunda açıq şəkildə göstərilib-göstərilməməsindən asılı olmayaraq bütün inzibati aktların qəbul edilməsində güdülən əsas ümumi məqsəd ictimai mənafenin təmin edilməsidir. Bununla yanaşı, inzibati aktlar üçün bu ümumi və dəyişməz məqsədlə yanaşı, xüsusi və müəyyən məqsədlər də nəzərdə tutula bilər. Belə xüsusi məqsədlər kimi hər hansı qanundan və digər normativ-hüquqi aktdan irəli gələn vəzifələrin icrasını təmin etmək çıxış edə bilər. Odur ki, inzibati aktlar məqsəd ünsürü baxımından yoxlanılarkən onların ümumi və ya xüsusi məqsədə yönəlib-yönəlmədiyi məsələsi ətrafında da qiymətləndirmə aparılmalıdır. Qanunun bəzi inzibati aktlar üçün nəzərdə tutduğu xüsusi məqsədlərin (məsələn, sahibkarlığın inkişafını təmin etmək üçün və s.) aşıldığı hallarda inzibati akt məqsəd ünsürü baxımından qanunsuz olacaqdır. Xüsusi məqsədlərin ziddinə belə inzibati aktlar qəbul edərək inzibati orqanlar səlahiyyətin təhrifinə yol vermiş olurlar. Səlahiyyət təhrifi həm də o zaman mövcud olur ki, nail olmaq istədiyi nəticədə haqlı olsa da, inzibati orqan konkret bir məqsəd üçün müəyyən edilmiş vasitəni (üsulu) başqa bir məqsədə nail olmaq üçün istifadə edir.

32. “İnzibati icraat haqqında” Qanunda həmçinin inzibati aktların mübahisələndirilməsi imkanları da müəyyən edilmişdir. Buna görə müxtəlif əsaslardan çıxış etməklə inzibati aktlar etibarsız sayıla (“İnzibati icraat haqqında” Qanunun 65-ci maddəsi) və ya ləğv edilə bilər (“İnzibati icraat haqqında” Qanunun 67 və 68-ci maddələri).

faktiki xarakterli hərəkətlər (real aktlar)

33. “İnzibati icraat haqqında” Qanunun 1.2-ci maddəsinə əsasən, bu Qanunun müddəaları inzibati orqanların fiziki və ya hüquqi şəxslərə münasibətdə faktiki xarakterli digər fəaliyyətinə (hərəkətlərinə) də şamil olunur.

34. Həmin Qanuna əsasən inzibati orqanların publik hüquq sahəsindəki idarəetmə fəaliyyətinin həyata keçirilməsi əsasən iki formada təzahür edir – inzibati akt qəbul edilməsi və faktiki xarakterli fəaliyyət (hərəkətlər).

35. Faktiki xarakterli hərəkətlərin inzibati aktlardan fərqləndirilməsi üçün ən effektiv üsul “istisna yolu”dur. Belə ki, inzibati orqanın publik hüquq sahəsindəki inzibati akta aid edilə bilməyən bütün digər fəaliyyəti faktiki xarakterli hərəkət kimi qəbul edilməlidir.

36. Faktiki xarakterli hərəkətlər özünü ya hər hansı bir inzibati aktın yaxud normativ-hüquqi aktın icrası kimi, ya da heç bir hüquqi akta əsaslanmadan, birbaşa törədilən hərəkətlər kimi göstərə bilər.

37. İnzibati aktda həlledici olan iradə ifadəsinin mövcudluğudur, çünki hüquqi aktlar mütləq iradə ifadəsini əks etdirirlər. Faktiki xarakterli hərəkətlərdə isə hərəkətin iradi və ya qeyri-iradi törədilməsindən asılı olmayaraq ona hüquqi dəyər verən hərəkətin özüdür.

38. Faktiki xarakterli hərəkətlərin aşağıdakı əlamətini fərqləndirmək mümkündür.

a) *publik hüquq sahəsində həyata keçirilmə*

39. Hüquqi qiymətləndirmə zamanı hərəkətin inzibati hüquqi mənada faktiki xarakterli hərəkət kimi qəbul edilməsi üçün inzibati orqanın həmin fəaliyyətinin məhz publik hüquq sahəsində həyata keçirilməsi vacibdir. Faktiki xarakterli hərəkət həmçinin mülki hüquq sahəsində də həyata keçirilə bilər, amma bu hərəkət “İnzibati icraat haqqında” Qanunun anlamında faktiki xarakterli hərəkətlərlə qarışdırılmamalıdır. Bu zaman, inzibati orqanın iştirak etdiyi hüquq münasibətinin inzibati və ya xüsusi hüquqi münasibət olduğunu müəyyənləşdirərkən inzibati orqanın həmin münasibətdə xüsusi hüququn subyektini (mülki dövryyənin iştirakçısı) kimi iştirak etdiyinin, yaxud hakimiyyət səlahiyyətlərinin subyektini kimi inzibati orqanın yalnız ona xas olan fəaliyyəti həyata keçirdiyinin müəyyən edilməsi vacibdir. Bu zaman ümumi (publik) hüquq sahəsinin ictimai idarəetmə ilə bağlı olması və hakimiyyət səlahiyyətlərinin tətbiq edilməsi ilə müşayiət olunduğu nəzərə alınmalıdır (“İnzibati və mülki hüquq münasibətlərindən irəli gələn mübahisələrin məhkəmə aidiyyətinə dair” Azərbaycan Respublikası Ali Məhkəməsi Plenumunun 10 aprel 2015-ci il 04 nömrəli qərarı)

b) *faktiki nəticə yaratma*

40. İnzibati aktlar bir qayda olaraq hüquqi vəziyyətdə dəyişiklik etmək qabiliyyətinə malik olduqları halda, faktiki xarakterli hərəkətlər daha çox maddi nəticə əldə etməyə yönəlir. Başqa sözlə, inzibati orqan faktiki xarakterli hərəkətlərlə yeni faktiki vəziyyət yaratmağa və

ya mövcud faktiki vəziyyəti dəyişdirməyə çalışır və bu hərəkətləri həyata keçirməkdə əsas məqsəd faktiki nəticə əldə etməkdir. Məhz bu cür faktiki hərəkətlərin (onların yaratdığı faktiki nəticələrin) fiziki və ya hüquqi şəxslərə münasibətdə təsirləri olur. Faktiki xarakterli hərəkətlər həmçinin hüquqi nəticələr doğururlar. Bəzən hüquqi nəticənin baş verməsi üçün hərəkətin edilib bitməsi və maddi nəticənin yaranması tələb olunur. Bəzən isə hərəkətsizlik də, yəni, xarici aləmdə maddi nəticənin olmaması da hüquqi nəticəyə səbəb ola bilər.

c) qanuna uyğunluq

41. İnzibati aktlar kimi, faktiki xarakterli hərəkətlər də qanunun tələblərinə uyğun olmalıdır, əks hal, qanunçuluq prinsipinə zidd hərəkət kimi qiymətləndirilir. Faktiki xarakterli hərəkətlərin qanunsuz hesab edilməsi üçün müxtəlif səbəblər ola bilər, məsələn, inzibati orqanın hərəkəti həyata keçirmək üçün səlahiyyətinin olmaması, orqanın hərəkəti edərəkən səlahiyyətinin çərçivələrinə riayət etməməsi, hərəkətin qanunun məqsədlərinə zidd olması və s.

d) hüquqi müdafiə vasitələrinin mövcudluğu

42. Qanunvericilikdə inzibati akta qarşı olduğu kimi, faktiki xarakterli hərəkətlərə qarşı da hüquqi müdafiə vasitələrindən istifadə etmək imkanı nəzərdə tutulmuşdur. Formal-hüquqi baxımdan "İnzibati icraat haqqında" Qanunun 1.2-ci maddəsində təsbit edilmiş hərəkətlər (fəaliyyət) üçün heç bir aşkar qayda nəzərdə tutulmasa da, hesab olunur ki, belə bir hərəkət inzibati akt olsa (hipotetik baxımdan) və qanunsuz olsa, onda, inzibati orqanın "İnzibati icraat haqqında" Qanunun 1.2-ci maddəsinə əsasən müvafiq hərəkəti də qanunsuz sayılar. Müvafiq olaraq faktiki xarakterli hərəkətlərin yoxlanılması və qiymətləndirilməsi bəzi özəl xüsusiyyətlər nəzərə alınmaqla inzibati aktın yoxlanılması qaydasına uyğun aparılmalıdır.

Şəxsi hesab vərəqəsi

43. Vergi Məcəlləsində şəxsi hesab vərəqəsinin anlayışı verilməse də, "şəxsi vərəqə" ifadəsinə Məcəllənin mətnində - 87.2-ci maddədə rast gəlinir. Bununla yanaşı, qeyd olunmalıdır ki, Vergi Məcəlləsinin 83.1-ci maddəsində həm də "vergi orqanının uçot sənədləri" ifadəsi işlənir. Qeyd olunan normanın mənasına görə vergi ödəyicisinin ödəməli olduğu vergi məbləği barədə vergi orqanının uçot sənədlərində qeydiyyat aparılmalıdır.

44. Kollegiya qeyd edir ki, bu qəbildən olan məlumatların vergi orqanı tərəfindən uçotunun aparılması vergi orqanının əsas vəzifələrinin icrasının lazımı qaydada təmin edilməsi zərurətindən irəli gəlir. Belə ki, vergilərin düzgün hesablanmasına, tam və vaxtında ödənilməsinə nəzarət etmək (maddə 24.0.1), o cümlədən hesablanmış və təyinatı üzrə daxil olmuş vergilərin uçotunu aparmaq və bu barədə müvafiq icra hakimiyyəti orqanlarına məlumat vermək (maddə 24.0.4) Vergi Məcəlləsində vergi orqanının əsas vəzifələri sırasında göstərilmişdir. Belə olan halda, şəxsi hesab vərəqəsini vergi orqanının vergilər və digər məcburi ödənişlərin hesablaşma vəziyyətini əks etdirən uçot sənədlərinə aid etmək olar.

45. Bununla bağlı olaraq, həmçinin nəzərə alınmalıdır ki, "Vergi ödəyicilərinin 2017-ci ilin 1 yanvar tarixinə mövcud olan vergi borclarının tənzimlənməsi haqqında" 2016-cı il 30 dekabr tarixli, 474-VQ sayılı Azərbaycan Respublikasının Qanununda da şəxsi hesab vərəqəsi anlayışından istifadə olunmuş, vergi ödəyicilərinin vergi orqanlarındakı şəxsi hesab vərəqələrində 2017-ci ilin 1 yanvar tarixinə mövcud olan faizlər üzrə və tətbiq edilmiş maliyyə sanksiyaları üzrə borclarının vergi orqanları tərəfindən silinməli olması qərara alınmışdır. Bu qaydada tənzimləmənin özü də bir daha təsdiq edir ki, şəxsi hesab vərəqəsi vergilər və digər məcburi ödənişlərin hesablaşma vəziyyətini əks etdirən uçot sənədi dəyərinə malikdir. Bu qaydada bir uçot sənədinin aparılması vergi idarəçiliyinin təşkili baxımından zəruri olmaqla yanaşı, həm də vergi orqanları ilə vergi ödəyiciləri arasındakı münasibətlərdə açıqlığı, şəffaflığı və hüquqi müəyyənliyi təmin etməyə xidmət edir.

"Dürüstləşmə" əməliyyatı ilə şəxsi hesab vərəqəsinə düzəlişlərin edilməsi

46. Vergi orqanının mövqeyinə görə "Vergi ödəyicilərinin 2017-ci ilin 1 yanvar tarixinə mövcud olan vergi borclarının tənzimlənməsi haqqında" 30.12.2016-cı il tarixli 474-VQ nömrəli Azərbaycan Respublikası Qanununun tətbiqi zamanı proqram təminatının yol verdiyi xətanın aradan qaldırılması məqsədi ilə "dürüstləşmə" əməliyyatı aparılmaqla təkrar silinmiş faiz məbləği şəxsi hesab vərəqəsinə bərpa edilir, yaxud əsassız olaraq yaranmış artıq ödəmə azaldılır.

47. Bu halda, hazırkı vəziyyətdə "dürüstləşmə" əməliyyatının hansı təbiətə malik əməliyyat kimi qəbul edilməli olduğu aydınlaşdırılmalıdır. Bu zaman qiymət verilməli olan əsas məsələ ondan ibarətdir ki, dürüstləşmə əməliyyatı mahiyyəti etibarilə vergilərin hesablanması əməliyyatına bərabər əməliyyat hesab edilə bilərmi?

48. Vergi Məcəlləsində vergi orqanları tərəfindən vergilərin yalnız kameral və səyyar vergi yoxlamaları ilə hesablanması, həmçinin operativ nəzarət tədbirləri ilə maliyyə sanksiyalarının tətbiqi nəzərdə tutulmuşdur. Buna müvafiq olaraq Vergi Məcəlləsində kameral vergi yoxlaması, səyyar vergi yoxlaması və operativ vergi nəzarəti tədbirləri nəticəsində müvafiq qərar qəbul edilməsi müəyyən edilmişdir. Göstərilən hesablama qərarlarından (inzibati aktlardan) başqa hər hansı digər fərqli formada vergilərin hesablanması qanunvericilikdə nəzərdə tutulmamışdır.

49. Beləliklə, vergi öhdəliyi yaradan vergilərin hesablanması və ya yenidən hesablanması üçün inzibati aktların qəbul edilməsi tələb olunur. Belə inzibati aktlar vergi öhdəliyinin yaranmasının hüquqi əsasını təşkil edirlər və müvafiq olaraq şəxsi hesab vərəqəsində onlara uyğun hesablama əməliyyatları aparılır.

50. Faktiki xarakterli hərəkətlər hər hansı konkret inzibati aktın icrasını təmin etmək üçün edilə biləcəyi kimi, həm də normativ-hüquqi aktla inzibati orqanın üzərinə qoyulmuş vəzifələrin icrasını təmin etmək üçün də edilə bilər. Normativ-hüquqi aktdan irəli gələn faktiki xarakterli hərəkətlərə münasibətdə isə diqqət edilməli olan məqam ondan ibarətdir ki, bu halda, normativ-hüquqi aktın konkret vəzifə müəyyən edən müddəasının icrasının təmin edilməsi üçün əlavə olaraq inzibati aktın qəbul edilməsi tələb olunur, yoxsa yox? Bu suala cavabın müəyyənləşdirilməsi isə normativ-hüquqi aktın vəzifə müəyyən edən normasının təhlilindən asılıdır. Belə təhlildən asılı olaraq bəzən belə bir inzibati aktın qəbul edilməsi qaçılmaz ola bilər, bəzən isə normativ-hüquqi aktın konkret vəzifə müəyyən edən norması aydın olduğundan və icrasının təmin edilməsi üçün əlavə inzibati aktın qəbul edilməsi tələb olunmadığından normaya istinadla birbaşa faktiki xarakterli hərəkətlər həyata keçirilə bilər.

51. Kollegiya hesab edir ki, "Vergi ödəyicilərinin 2017-ci ilin 01 yanvar tarixinə mövcud olan vergi borclarının tənzimlənməsi haqqında" 30 dekabr 2016-cı il tarixli, 474-VQ sayılı Azərbaycan Respublikası Qanununun normalarının təhlili belə qənaətə gəlməyə əsas verir ki, həmin Qanunun vergi orqanı üçün vəzifə müəyyən edən norması kifayət qədər aydın olmuş, icrasının həyata keçirilməsi üçün əlavə inzibati aktların qəbul edilməsinə lüzum olmamışdır. Vergi orqanı həmin Qanunla müəyyən edilmiş vəzifəni özünün apardığı vergi-uçot sənədlərindəki məlumatları nəzərə almaqla icra etmək imkanına malik olmuşdur. Beləliklə, vergi orqanları sözügedən Qanunu faktiki xarakterli hərəkətlər etməklə icra etməli olmuşlar.

52. Kollegiya həmçinin hesab edir ki, "Vergi ödəyicilərinin 2017-ci ilin 1 yanvar tarixinə mövcud olan vergi borclarının tənzimlənməsi haqqında" 30.12.2016-cı il tarixli 474-VQ nömrəli Azərbaycan Respublikası Qanununun tətbiqi üçün aparılan "dürüştəlmə" əməliyyatı "hesablama" əməliyyatı kimi qəbul edilə bilməz. Belə ki, həmin əməliyyatın məqsədi vergi öhdəliyi müəyyən etmək yox, qanundan irəli gələn vəzifənin düzgün icrasını təmin etməkdir.

53. Məsələyə qiymət verilməsi üçün bu qaydada aparılmış "dürüştəlmə" əməliyyatının mahiyyəti təhlil olunmalıdır. Bu zaman müəyyən edilməli olan əsas məsələ ondan ibarətdir ki, bu əməliyyat həqiqətən yol verilmiş hansısa proqram təminatındakı xətdən irəli gələn səhvin düzəldilməsi üçün edilmişdir, yoxsa texniki xətanın düzəldilməsi adı altında faktiki olaraq vergilərin hesablanması aparılmışdır? Yuxarıda da qeyd edildiyi kimi vergi ödəyicisi üçün yeni vergi öhdəliyi müəyyən edən, eləcə də mövcud vergi öhdəliyinin həcmi dəyişdirən əməliyyatlar bu barədə qəbul edilmiş qərara (inzibati akta) əsaslanmalıdırlar. Müvafiq olaraq belə inzibati aktlar mövcud deyillərsə, həmin əməliyyatların aparılması qanunsuz sayılmalıdır. Çünki vergilərin hesablanması əməliyyatı bu halda, qanunvericiliyin ziddinə olaraq hüquqi əsasa söykənməyən əməliyyatlar olmuşlar.

54. Bunun əksinə olaraq, əgər "dürüştəlmə" adı altında həyata keçirilən şəxsi hesab vərəqəsindəki əməliyyatlar verginin hesablanması (yeni vergi öhdəliyi müəyyən edən, eləcə də mövcud vergi öhdəliyinin həcmi dəyişdirən əməliyyatlar) əməliyyatı kimi qəbul edilə bilməzsə, bu halda, həmin əməliyyatların aparılması üçün ayrıca inzibati aktın qəbul edilməsi tələb olunmur. Belə halların mövcudluğundan o halda söz edilə bilər ki, həyata keçirilən əməliyyat hər hansı qanunun və ya inzibati aktın icrasını təmin etməyə yönəlmiş olsun. Bu halın xüsusiyyəti ondan ibarətdir ki, qanunun və ya inzibati aktın icrasının həyata keçirilməsi faktiki xarakterli hərəkətlərin edilməsini tələb edir. Həmin faktiki xarakterli hərəkətlər qanunun və ya inzibati aktın tələb etdiyi məzmununda həyata keçirilməyibsə (məsələn, silinməli olan faizlərin məbləği düzgün silinməyibsə və s.) inzibati orqan tərəfindən faktiki xarakterli hərəkətin düzgün həyata keçirilməməsi vəziyyəti yaranmış olur. Bu halda isə inzibati orqanın əsas vəzifəsi qanunu və ya inzibati aktı onun məzmununa uyğun həyata keçirmək olduğundan, o, bunun üçün düzgün icranı təmin etməyə yönəlmiş əlavə faktiki xarakterli hərəkətlər etməlidir. Belə faktiki xarakterli hərəkətləri etmək üçün isə inzibati aktın qəbul

edilməsinə ehtiyac yoxdur. Çünki qanunun və ya inzibati aktın icrası ilə bağlı ilkin olaraq icranın təmin edilməsinə dair ayrıca inzibati aktın qəbul edilməsi tələb olunmadığından, düzgün icranı təmin etmək üçün əlavə inzibati aktın qəbulu da müvafiq olaraq tələb olunmamalıdır.

55. "Dürüstləşmə" əməliyyatının aparılmasının hüquqi əsasına gəldikdə, qeyd olunmalıdır ki, belə adda əməliyyat vergi qanunvericiliyində birbaşa tənzimlənməmişdir. Bununla belə, nəzərə alınmalıdır ki, vergi orqanlarının vergilərin və digər məcburi ödənişlərin ödənilməsinə təmin etməyə yönəlmiş hərəkətlərinin bitkin siyahısını qanunvericilikdə təsbit etmək obyektiv səbəblərə görə həmişə mümkün olmaya bilər. Yuxarıda da qeyd edildiyi kimi ictimai münasibətlərin inkişafı və dəyişkənliyi nöqtəyi-nəzərindən, şəxs-dövlət münasibətləri müstəvisində baş verəcək bütün halların öncədən görülməsinin və tənzimlənməsinin mümkünsüz olması səbəbindən, yeni ortaya çıxmış bir vəziyyətdə inzibati orqanların hərəkət qaydalarının müəyyən edilməsi həmin inzibati orqanların səlahiyyətindədir ki, bu zaman onların «hərəkət zolağını» hüquqi dövlətin ümumi prinsipləri müəyyən edir. Bu mənada, vergi orqanı tərəfindən həyata keçirilən bu əməliyyata qiymət verildikən onun qanunvericilikdə birbaşa təsbit edilib-edilməmiş olmasından daha çox, həmin əməliyyatın mahiyyəti və məqsədi nəzərə alınmalıdır. Kollegiya bu mövqeyinə uyğun olaraq hesab edir ki, vergi orqanının "dürüstləşmə" əməliyyatı adı altında vergi ödəyicisi üçün əlavə (yeni) vergi öhdəliyi yaratmadan, uçot sənədlərindəki dürüstlüyü təmin etmək məqsədi ilə, əslində həmin məqamədək yaranmış və faktiki mövcud olan (hər hansı hüquqi əsasa görə aradan qalxmayan, xitam verilməyən) vergi öhdəliyinə dair məlumatı şəxsi hesab vərəqəsində əks etdirməkdə ifadə edilən faktiki xarakterli hərəkəti verginin hesablanması (yeni, əlavə vergi öhdəliyinin yaranması) kimi qiymətləndirilməli deyil.

56. Qeyd edilənlərin hazırkı işin hallarına tətbiq edildikdə müəyyən edilir ki, "Vergi ödəyicilərinin 2017-ci ilin 01 yanvar tarixinə mövcud olan vergi borclarının tənzimlənməsi haqqında" Azərbaycan Respublikasının 30 dekabr 2016-cı il tarixli, 474-VQ sayılı Qanununa əsasən vergi orqanları hesablanmış faizlər üzrə vergi ödəyicilərinin şəxsi hesab vərəqələrində 2017-ci ilin 1 yanvar tarixinə mövcud olan borclarını silməli idilər. Bu Qanun vergi orqanları üçün həyata keçirilməli olan dəqiq və konkret vəzifələr müəyyən etmişdir. Həmin vəzifə özünün mahiyyətinə görə qanundan irəli gəlirdi və onun icrası üçün vergi orqanı tərəfindən ayrıca hər bir vergi ödəyicisinə münasibətdə inzibati akt qəbul olunması tələb olunmurdu. Qanundan irəli gələn bu vəzifənin icrasını vergi orqanları faktiki xarakterli hərəkətlər yerinə yetirməklə təmin etməli idilər. Odur ki, bu Qanunun icrası üçün faktiki xarakterli hərəkətlər edilməsi tələb olunduğundan vergi orqanları onun düzgün icrasının təmin edilməsi üçün inzibati akt qəbul etmədən şəxsi hesab vərəqələrində əməliyyatlar apara bilərlər. Bundan başqa, istinad olunan Qanunun tətbiqi vergi orqanları üçün hüquqi yox, faktiki nəticələr əldə etmək vəzifəsi müəyyən edir. Həm də buna görə, sözügedən Qanunun icrası vergi orqanından inzibati aktın qəbul edilməsini yox, faktiki xarakterli hərəkətlərin edilməsini tələb edir.

57. Vergi ödəyiciləri isə öz növbəsində, qanunun düzgün icra olunmadığını, yaxud həmin qanunun icrasına yönəlmiş digər əməliyyatların qanunsuz olduğunu məhkəmə qaydasında mübahisələndirmək imkanına malikdirlər.

58. Nəzərə alınsa ki, "İnzibati icraat haqqında" Qanunun 1.2-ci maddəsinə əsasən, bu Qanunun müddəaları inzibati orqanların fiziki və ya hüquqi şəxslərə münasibətdə faktiki xarakterli digər fəaliyyətinə (hərəkətlərinə) də şamil olunur, deməli maraqlı şəxs inzibati orqan tərəfindən aparılmış düzəlişin ləğv edilməsini həmin orqandan tələb edə bilər. Onun tələbi təmin olunmadıqda isə, həmin inzibati orqana qarşı öhdəliyin icrası haqqında iddia qaldıra, cavabdehin üzərinə inzibati aktın qəbul edilməsi ilə əlaqədar olmayan müəyyən hərəkətlərin edilməsi öhdəliyinin qoyulmasını tələb edə bilər.

59. Hazırkı işdə, iddiaçı cavabdehin faktiki xarakterli hərəkətinin (fəaliyyətinin) onun hüquqlarına müdaxilə etdiyini və bunun üçün hüquqi əsas olmadığını bəyan edərək, həmin hərəkətin (fəaliyyətin) şəxsi hesab vərəqəsində ifadə olunan nəticəsinin ləğv edilməsini tələb edir. Bu tələbin əsasları isə, hazırkı inzibati məhkəmə icraatı qaydasında, həm formal-hüquqi, həm də maddi-hüquqi baxımdan yoxlanılmalıdır.

Nəticə

60. Hər hansı normativ-hüquqi aktın və ya inzibati aktın tətbiqi ilə əlaqədar vergi ödəyicilərinin şəxsi hesab vərəqələrində vergi orqanı tərəfindən vergilərin hesablanması ilə əlaqəli olmayan əməliyyatların (o cümlədən, yol verilmiş texniki səhvlərlə bağlı dürüstləşmə adı altında edildiyi bildirilən düzəlişlərin) edilməsi üçün yazılı inzibati aktın qəbul olunması tələb olunmur.

61. Hər hansı normativ-hüquqi aktın və ya inzibati aktın tətbiqi zamanı həmin aktların müddəaları bunu tələb etdikdə, eləcə də belə bir tələb olmadıqda həmin aktların tətbiqi ilə əlaqələndirilsə də, faktiki olaraq onların icrası ilə bağlı olmayan və mahiyyətə vergi ödəyicilərinin şəxsi hesab vəərəqələrində vergi orqanı tərəfindən vergilərin hesablanmasına yönələn əməliyyatların həyata keçirilməsi üçün müvafiq yazılı inzibati aktın qəbul edilməsi tələb olunur.

62. Yuxarıda göstərilənlərə əsasən və İPM-in 98-1-ci maddəsinə rəhbər tutaraq Azərbaycan Respublikası Ali Məhkəməsinin İnzibati Kollegiyası

QƏRARA ALDI:

1. "Vergi ödəyicilərinin 2017-ci ilin 1 yanvar tarixinə mövcud olan vergi borclarının tənzimlənməsi haqqında" Azərbaycan Respublikasının 2016-cı il 30 dekabr tarixli 474VQ №-li Qanununun tətbiqi ilə bağlı vergi ödəyicilərinin şəxsi hesab vəərəqələrində vergi orqanı tərəfindən vergilərin hesablanması ilə əlaqəli olmayan əməliyyatların (o cümlədən, yol verilmiş texniki səhvlərlə bağlı dürüstləşmə adı altında edildiyi bildirilən düzəlişlərin) edilməsi üçün ayrıca yazılı inzibati aktın qəbul olunması tələb olunmur.

2. Qərardad dərc edildiyi gündən qüvvəyə minir.

Sədrlik edən

Xəqani Məmmədov

Ali Məhkəmənin İnzibati Kollegiyasının "Vergi ödəyicilərinin 2017-ci ilin 1 yanvar tarixinə mövcud olan vergi borclarının tənzimlənməsi haqqında" Azərbaycan Respublikasının 2016-cı il 30 dekabr tarixli 474VQ №-li Qanununun tətbiqi ilə bağlı vergi ödəyicilərinin şəxsi hesab vəərəqələrində əməliyyatların edilməsinə dair (N 02) nömrəli qərardadı üzrə hakim Zakir Quliyevin Xüsusi rəyi

İddiaçı "Greenroom" MMC-nin cavabdeh Azərbaycan Respublikası İqtisadiyyat Nazirliyi yanında Dövlət Vergi Xidmətinin Bakı şəhəri Lokal Gəlirlər Baş İdarəsinə qarşı dürüstləşmə adı ilə faiz məbləğinin silinməsinin qanunsuz hesab edilməsi və həmin məbləğin cəmiyyətin şəxsi hesab vəərəqəsində artıq ödəmə kimi bərpa edilməsi tələbi barədə kasasiya icraatı zamanı Ali Məhkəmənin məhkəmə tərkibləri arasında mübahisəli məsələyə münasibətdə fərqli hüquqi yanaşmaların mövcud olduğu müəyyən olduğundan, hazırkı işə baxan məhkəmə tərkibi hüququn tətbiqi üzrə məhkəmə təcrübəsinin vahidliyinin təmin edilməsi məqsədilə Azərbaycan Respublikası Ali Məhkəməsinin sədrinə təqdimatla müraciət etmişdir.

Azərbaycan Respublikası İnzibati-Prosessual Məcəlləsinin 98-1.1-ci maddəsinə əsasən Ali Məhkəmənin məhkəmə tərkibi işə kasasiya qaydasında baxarkən Ali Məhkəmənin digər məhkəmə tərkibinin əvvəllər qəbul etdiyi qərarla müəyyən edilmiş hüquqi mövqedən fərqli yanaşmanın tətbiq edilməsini zəruri hesab etdikdə və ya Ali Məhkəmənin məhkəmə tərkibi apelyasiya instansiyası məhkəməsinin Ali Məhkəmənin Plenumunun məhkəmə təcrübəsinə dair məsələlər üzrə izahlarına zidd olan qərarında fərqli yanaşmanın tətbiqi zərurətinin əsaslandırılması ilə razılaşdıqda, həmin mübahisəli hüquqi məsələyə hüququn tətbiqi üzrə məhkəmə təcrübəsinin vahidliyinin təmin edilməsi məqsədilə Ali Məhkəmənin inzibati Kollegiyasına daxil olan bütün hakimlərdən ibarət tərkibdə baxılır.

Ali Məhkəmənin İnzibati Kollegiyasının 13.08.2020-ci il tarixli, №2 nömrəli qərardadı ilə "Vergi ödəyicilərinin 2017-ci ilin 1 yanvar tarixinə mövcud olan vergi borclarının tənzimlənməsi haqqında" Azərbaycan Respublikasının 2016-cı il 30 dekabr tarixli 474VQ №-li Qanununun tətbiqi ilə bağlı vergi ödəyicilərinin şəxsi hesab vəərəqələrində vergi orqanı tərəfindən vergilərin hesablanması ilə əlaqəli olmayan əməliyyatların (o cümlədən, yol verilmiş texniki səhvlərlə bağlı dürüstləşmə adı altında edildiyi bildirilən düzəlişlərin) edilməsi üçün ayrıca yazılı inzibati aktın qəbul olunmasının tələb edilməməsi qərara alınmışdır.

Bununla əlaqədar aşağıdakıları qeyd etməyi zəruri hesab edirəm.

Vergi Məcəlləsinin 83-cü maddəsi isə vergi orqanları tərəfindən vergilərin hesablanması qaydasını tənzimləyir. Həmin maddənin tələbinə görə vergi məbləğinin hesablanması

konkret hesabat dövrü üçün vergi ödəyicisinin ödəməli olduğu vergi məbləğinin vergi orqanının uçot sənədlərində qeyd edilməsi deməkdir (maddə 83.1). Hesablanmış vergi məbləğlərinin vergi orqanları tərəfindən bu Məcəllə ilə müəyyən edilmiş hallarda yenidən hesablanaraq uçot sənədlərində qeyd edilməsi də vergilərin hesablanması deməkdir.

Mahiyyət etibarlı ilə vergi orqanı şəxsi hesab vərəqəsində 2 növ əməliyyat aparır:

- 1) Vergi (faiz və maliyyə sanksiyası) məbləği hesablayaraq yeni öhdəlik yaradır
- 2) Vergi (faiz və maliyyə sanksiyası) məbləğini azaldır.

Müzakirə edilən məsələ üzrə şəxsi hesab vərəqəsinin “əməliyyatın məzmunu” sütununda “dürüştəşmə” sözü qeyd olunsa da faktiki olaraq vergi (faiz və maliyyə sanksiyası) məbləği hesablanmış və həmin hesablanmanın nəticəsi olaraq artıq ödəmə məbləğinin həcmi azalmışdır. Başqa sözlə desək “dürüştəşmə” qeyd edilməklə yeni vergi öhdəliyi müəyyən edilmişdir.

Belə ki, qərardadın 60-cı bəndində qeyd edilmişdir ki,

60. Hər hansı normativ-hüquqi aktın və ya **inzibati aktın tətbiqi ilə əlaqədar** vergi ödəyicilərinin şəxsi hesab vərəqələrində vergi orqanı tərəfindən vergilərin hesablanması ilə əlaqəli olmayan əməliyyatların (o cümlədən, yol verilmiş texniki səhvlərlə bağlı dürüştəşmə adı altında edilmiş bildirilən düzəlişlərin) edilməsi üçün yazılı inzibati aktın qəbul olunması tələb olunmur.

Əgər kollegiya belə bir nəticəyə gəlsə onda vergi orqanı inzibati akt qəbul edərək kameral vergi yoxlaması əsasında vergi məbləği hesablayırsa, yaranmış vergi borcunun büdcəyə alınması məqsədi ilə ƏDV sub hesabındakı vəsaitin dondurulması barədə qərar (inzibati akt) qəbul etməməlidir. Və yaxud həmin borcun alınması üçün qərar qəbul etmədən əmlakı siyahıya ala bilər.

Bu isə özlüyündə vergi qanunvericiliyinin tələblərinə ziddir. Qeyd etdiyim yanaşma qərardadın 61-ci bəndində də öz əksini tapıb. Bu səbəbdən vergi öhdəliyi yaradan istənilən əməliyyat üçün inzibati akt qəbul olunmalıdır. Qərardadın 60-cı və 61-ci bəndlərində əksini tapmış mənənin bir-biri ilə ziddiyyət təşkil etdiyini hesab edirəm.

Hesab edirəm ki, şəxsi hesab vərəqəsində vergi ödəyicisinə vergi (faiz və maliyyə sanksiyası) hesablanırsa və bu hesablama büdcə qarşısında yeni öhdəlik yaradırsa və yaxud büdcədə olan artıq ödəmə məbləğinin həcmi azaldırsa inzibati akt qəbul edilməlidir.

Necəki məhkəmə aktlarında hər hansı səhv yeni məhkəmə aktı olan qərardad qəbul edilməklə həyata keçirilirsə, eyni ilə də şəxsi hesab vərəqəsi vergi ödəyicisinin büdcə qarşısında münasibətini (borcunu və ya artıq ödəməsinə) müəyyən edən yeganə uçot sənədi olduğu üçün, eyni zamanda həmin uçot sənədində aparılan qeydlər hüquqi və ya fiziki şəxs (şəxslər) üçün müəyyən hüquqi nəticələr yaratdığı üçün şəxsi hesab vərəqəsində vergi öhdəliyi yaradan istənilən əməliyyat inzibati akt qəbul edilməklə həyata keçirilməlidir.

Təsadüf deyil ki, Azərbaycan Respublikası Vəkillər Kollegiyası tərəfindən təqdim olunan hüquqi rəydə də alman təcrübəsinə istinadən qeyd olunur ki, “Alman ekspertin bu məsələ ilə bağlı gəlmiş nəticə ondan ibarətdir ki, vergi ödəyicisi üçün dövlət qarşısında vergi öhdəliyi müəyyən edən vergi hesablanması anlamına gələn əməliyyatlar, habelə Ali Məhkəmənin icraatında olan iş üzrə səhv nəticəsində meydana çıxan, lakin vergi ödəyicisinin vəziyyətini yaxşılaşdıran əlverişli bir hesablanmanın aradan qaldırılması və ya düzəldilməsi ilə bağlı aparılan əməliyyat üçün hüquqi müəyyənlik baxımından ilkin müəyyənedici bir inzibati aktın çıxarılması zəruridir. Vergi hesablanması xarakteri daşımayan istənilən digər əməliyyat üçün belə zərurət yoxdur.” Lakin İnzibati Kollegiya tərəfindən baxılan işdə “dürüştəşmə” adı ilə həyata keçirilən əməliyyat nəticəsində vergi hesablanması həyata keçirilmiş və xarakter etibarlı ilə yeni öhdəlik müəyyən edilmişdir.

Qərardadın Qərar hissəsində yol verilmiş texniki səhvlərlə bağlı dürüştəşmə adı altında edilmiş bildirilən düzəlişlərin “**əməliyyat**” olduğu qeyd olunub. Bu əməliyyat nəticəsində də yeni vergi öhdəliyi yaranır. Vergi qanunvericiliyinə əsasən vergi orqanı tərəfindən vergilərin hesablanması **əməliyyatı** üçün inzibati akt tələb olduğundan və “dürüştəşmə” adı altında edilmiş bildirilən düzəlişlər də yeni vergi öhdəliyi yaradan “əməliyyat” olduğundan həmin əməliyyat üçün hüquqi əsas olan inzibati akt qəbul olunmalıdır.

Hakim

Zakir Quliyev