

Sirac Piriyev

Vəkillər Kollegiyasının üzvü

**VERGİ MƏCƏLLƏSİNƏ EDİLƏN SON DƏYİŞİKLİKLƏRDƏ
HÜQUQİ İSTİQAMƏTDƏ ƏSAS ZƏRURİ
NORMALARIN İZAHİ**

Məlum olduğu kimi, "Azərbaycan Respublikası Vergi Məcəlləsinə dəyişiklik edilməsi haqqında" 30.11.2018-ci il tarixli Qanunla Vergi Məcəlləsinə bir sıra dəyişikliklər edilmişdir.

Bu dəyişikliklər arasında hüquqi istiqamətdə mühüm yeniliklər vardır.

Məcəllənin 65.2.1.2-ci və 65.2.2-ci maddələrinə edilən dəyişiklikləri vergi ödəyiciləri üçün müsbət hal kimi qiymətləndirmək olar.

Belə ki, dəyişikliyə qədər Vergi Məcəlləsinin 65.1-ci maddəsinə uyğun olaraq vergi borcunun ödənilməsi barədə təqdim edilən borc bildirişinin vergi ödəyicisi tərəfindən alındığı tarixdən 30 gün ərzində *yalnız məhkəməyə şikayət verildiyi halda* vergi orqanları vergi ödəyicisinin milli və ya xarici valyutada olan cari və ya digər hesablarından *dövlət büdcəsinə alınması üçün* kredit təşkilatlarına və ya bank əməliyyatları aparan şəxslərə icra sənədi (sərəncam) *vermirdi*. Lakin məhkəmə çəkişmələri uzun vaxt aldığına və əlavə maliyyə itkilərinə səbəb olduğu üçün bir çox vergi ödəyiciləri mübahisəli vergi borclarını ilk növbədə yuxarı vergi orqanına müraciət etməklə həll etməyi daha məqsədəuyğun hesab edirlər. Belə olan halda isə hesablaşmanın mahiyyətindən asılı olmayaraq vergi orqanları vergi ödəyicisinin milli və ya xarici valyutada olan cari və ya digər hesablarından dövlət büdcəsinə alınması üçün kredit təşkilatlarına və ya bank əməliyyatları aparan şəxslərə icra sənədi (sərəncam) göndərir və pul vəsaitləri həmin vergi borcların ödənilməsinə yönəldilirdi. Sonradan vergi ödəyicisinin inzibati şikayəti üzrə yuxarı vergi orqanında onun xeyrinə qəbul edilən qərar, yəni inzibati aktın (hesablama qərarının) ləğv edilməsi vəziyyəti vergi ödəyicisinin xeyrinə tam aradan qaldırmırdı. Bank və depozit hesablarından büdcəyə silinən vəsaitlər yuxarı vergi orqanının inzibati aktın ləğvi barədə qərarı icra olunduğu zaman şəxsi hesab və rəqəsində artıq ödəmə şəklində əks olunurdu ki, vergi ödəyicisi artıq həmin vəsaitləri yalnız gələcək dövrün vergi öhdəliklərinin icrası üçün istifadə edə bilirdi. Bununla da vergi ödəyicisi haqsız durumla üzləşərək mülkiyyətində olan pul vəsaitləri üzərində sərbəst sərəncam vermək hüququnu itirirdi. Yeni dəyişiklik artıq bu kimi halların qarşısını alacaq və məhkəməyə edilən müraciətlə yanaşı, yuxarı vergi orqanına da edilən inzibati şikayət zamanı sərəncamların tətbiqi məsələsi qəbul olunan yekun qərara uyğun olaraq həll ediləcəkdir.

Bundan əlavə, Vergi Məcəlləsinə 65.2.3-1-ci - 65.2.3-3-cü maddələr əlavə edilmişdir ki, vergi ödəyicisinin milli və ya xarici valyutada cari və ya digər hesablarına dondurulmalı və alınmalı sərəncamların yuxarıda göstərilən tətbiqi qaydası ƏDV depozit hesabından ƏDV üzrə vergi, faiz və maliyyə sanksiyası üzrə borcların alınmasına da tətbiq ediləcəkdir.

Məcəlləyə əlavə edilən 67.15-ci maddə isə vergi nəzarət tədbirləri zamanı vergi ödəyicisinin vergi orqanında olan uçot - baza məlumatlarında olan mallarının faktiki mövcud olmaması (əskik gəlməsi) halında yaranan mübahisələrə son qoyacaqdır. Belə ki, dəyişikliyə qədər aparılan yoxlamalar zamanı artıq satılmış malların hansı dövrdə təqdim edildiyi mübahisələr yaradır və bir çox hallarda vergi ödəyiciləri bu vəziyyətdən öz xeyirlərinə yararlanırdılar. Yeni əlavə edilən

normaya əsasən vergi orqanı tərəfindən keçirilən operativ vergi nəzarəti zamanı vergi ödəyicisinin uçot məlumatlarında göstərilən malların faktiki olaraq onun sahibliyində olmadığı aşkar edildikdə vergilər *həmin halın aşkar edildiyi hesabat dövrü üzrə*, səyyar vergi yoxlaması zamanı isə *yoxlama ilə əhatə edilən sonuncu hesabat dövrü üzrə* hesablanacaqdır.

Vergi Məcəlləsinin 70.2-ci maddəsinə edilən dəyişiklik və yeni əlavə edilən 70.2-1-ci- 70.2-3-cü maddələr isə inzibati icraat və inzibati məhkəmə icraatı zamanı mühüm əhəmiyyət kəsb edir. İlk növbədə bildirək ki, vergi orqanları ilə vergi ödəyiciləri arasında yazışmalar “Elektron sənəd mübadiləsi haqqında” müqaviləyə əsasən elektron qaydada həyata keçirildiyi üçün Məcəllənin 70.2-ci maddəsinin əvvəlki redaksiyasında olan “*sənədlərin vergi ödəyicisinin uçot sənədlərində sonuncu ünvan kimi qeyd olunan ünvana zərfin qəbul edilməsini təsdiq edən sifarişli məktubla çatdırılması*”na praktiki olaraq riayət edilmirdi və vergi ödəyiciləri əsasən inzibati məhkəmə icraatı zamanı bundan yararlanaraq İnzibati Prosesual Məcəllənin 38.1-ci maddəsi ilə müəyyən edilən müddətdən (30 gün) sonra da qaldırılan iddialara baxılması mümkün sayılırdı.

Yeni əlavə edilən 70.2-1-ci maddə isə artıq vergi orqanları üçün daha əlverişli çatdırılma formasını müəyyən etmişdir. Ümumiyyətlə, 70.2-1-ci- 70.2-3-cü maddələr “İnzibati icraat haqqında” Qanunun 62-ci maddəsinə uyğunlaşdırılmışdır. Belə ki, artıq vergi orqanlarının vergi ödəyicilərinə göndərdiyi sənədlər poçta təqdim edildiyi gündən 5 iş günü keçdikdən sonra, elektron üsulla elektron kabinetə göndərildikdə isə, həmin gündən 3 iş günü keçdikdən sonra çatdırılmış hesab olunacaq. Bu hal 70.2-3-cü maddəyə əsasən vergi ödəyicisinin (onun səlahiyyətli nümayəndəsinin) inzibati aktı almadığı və ya gec aldığı hallara şamil edilməyəcək. Maraqlısı isə odur ki, bu halda sübutetmə yükünün hansı tərəfin üzərində olmasına dair “İnzibati icraat haqqında” Qanunun 62.3-cü maddəsinin ikinci cümləsi dəyişikliyə əlavə edilməmişdir. Bu natamamlığa görə vergi orqanları inzibati aktı almadığını və ya gec aldığını bildirən vergi ödəyicisindən həmin halı sübut etmə vəzifəsinin onun üzərində olmasını bildirə bilər. Lakin hesab edirəm ki, istənilən halda, xüsusi qanunda (Vergi Məcəlləsi) bu məsələ tənzimlənmədiyi üçün “İnzibati icraat haqqında” Qanunun 62.3-cü maddəsinin ikinci cümləsinə məhkəmələr tərəfindən istinad edilə bilər və bu halda inzibati aktın vergi ödəyicisinə təqdim olunması faktını və müddətini sübut etmə vəzifəsi inzibati orqanın üzərinə düşəcəkdir.

Əlavə olaraq bildirim ki, vergi orqanları tərəfindən sənədlərin elektron qaydada göndərilməsi uzun illərdir həyata keçirildiyi halda, yalnız son dəyişikliklərlə Məcəlləyə elektron kabinet və ona uyğun olaraq digər normalar əlavə edildi. İndiyədək isə bu münasibətlər yuxarıda qeyd olunduğu kimi, müqavilə ilə tənzimlənirdi. Bu dəyişikliyə qədər vergi orqanları məhkəmələrdə kameral vergi yoxlamaları nəticəsində qəbul edilən inzibati aktların mübahisələndirilməsi zamanı çətin durumla üzləşirdi. Belə ki, məhkəmələrin yanaşmasına görə “Elektron imza və elektron sənəd” haqqında Azərbaycan Respublikası Qanunu qeyd olunan məsələdə əsas normativ-hüquqi akt hesab edilərək həmin Qanunun müddəalarına uyğun olaraq dövlət hakimiyyəti və yerli özünüidarə orqanları elektron formada sənəd mübadiləsini akkreditə edilmiş mərkəz vasitəsilə həyata keçirməli, sənədlərin göndərilmə və alınma tarixləri həmin mərkəzin elektron qeydi ilə təsdiq etməlidir. Bu səbəbdən kameral vergi yoxlamaları ilə qəbul edilən inzibati aktların İnzibati Prosesual Məcəllənin 38.1-ci maddəsi ilə müəyyən olunan “inzibati aktın təqdim olunması” hissəsi yuxarıda göstərilən Qanundan irəli gələn tələblərə əməl olmadığı üçün vergi ödəyicilərinin lehinə olaraq iddialar mümkün hesab edilirdi. Artıq Vergi Məcəlləsinə elektron kabinet və sənədlərin elektron qaydada həmin kabinetə göndərilməsinə dair digər müddəalar əlavə edildiyi üçün bundan sonrakı məhkəmə praktikasında xüsusi qanunun müddəaları tətbiq ediləcəkdir.

Məcəlləyə əlavə edilən 85.5-1 və 85.5-2-ci maddələr isə vergi orqanları tərəfindən vergilərin, faizlərin və maliyyə sanksiyasının hesablanması və tutulması, eyni zamanda səyyar vergi yoxlamasının dayandırılması zamanı müddətin axımına dair müddəalardır.

Belə ki, Məcəllənin 85.4-cü maddəsinə əsasən vergi orqanları vergiyə cəlb edilən hesabat dövrü qurtardıqdan sonra 3 il ərzində vergi ödəyicisinin vergisini, faizləri və maliyyə sanksiyasını hesablamaq və hesablanmış məbləği yenidən hesablamaq, verginin, faizlərin və maliyyə

sanksiyalarının hesablanması və hesablanmış məbləğin yenidən hesablanması, artıq ödənilmiş vergilərin, faizlərin və maliyyə sanksiyalarının məbləğinin qaytarılmasını və ya əvəzləşdirilməsini 5 il ərzində tələb etmək hüququna malikdirlər.

Göründüyü kimi, qanunvericilik vergi orqanları tərəfindən vergilərin hesablanması və tutulmasını konkret müddətlə məhdudlaşdırıb. Yeni əlavələr bu istiqamətdə praktikada yaranan sui-istifadə hallarını aradan qaldıracaq. Belə ki, bəzi vergi ödəyiciləri hesablanan vergi borclarını məhkəmə qaydasında mübahisələndirməklə vergi orqanlarının vergini tutmaq hüququ olan 5 il müddətin xeyli hissəsini süni olaraq uzatmaqla həmin borcun Məcəllənin 93-cü maddəsinə əsasən ümitsiz borc kimi silinməsinə nail olurdular. Nəzərə alsaq ki, 5 illik müddət verginin *müəyyən edildiyi deyil, hesabat dövrü bitdiyi gündən* sonra hesablanır, o zaman həmin müddətin ötməsi daha asan şəkildə baş verə bilər. Çünki vergi orqanları əsasən səyyar vergi yoxlamaları zamanı vergi ödəyicilərinin əvvəlki dövrlər üzrə (VM 36.3-ə uyğun olaraq) olan fəaliyyətini yoxlayır ki, yekunda qəbul edilən inzibati aktlar mübahisələndirildiyi zaman ümumi məhkəmə çəkişməsinin bir il, bəzən bir il yarım, iki ilə həyata gətirilməsi həmin inzibati akt üzrə hesablanmış verginin tələb etmə müddətinin başa çatması ilə nəticələnirdi. Misal olaraq tutaq ki, A MMC-də 2016-cı ilin iyun-iyul aylarında keçirilən səyyar vergi yoxlaması ilə 2013-cü ilin noyabr ayı üzrə 50 000,0 manat məbləğində əlavə vergi məbləği və müvafiq olaraq 50% maliyyə sanksiyası tətbiq olunmuşdur. Vergi ödəyicisi 2016-cı ilin iyul ayında həmin hesablama qərarını, yəni inzibati aktı mübahisələndirir və həmin iddia üzrə vergi yekun məhkəmə aktı qüvvəyə mindiyi zaman verginin hesablanması dövründən beş illik tələb etmə müddəti bitdiyi halda yenidən məhkəməyə həmin borcun silinməsi ilə bağlı müraciətlər edilirdi. Yeni dəyişikliklə artıq *iddia ərizəsinin məhkəməyə verildiyi gündən inzibati məhkəmə icraatı üzrə yekun qərarın qüvvəyə mindiyi tarixədək olan müddət* yuxarıda qeyd olunan Məcəllənin 85.4 və 85.5-ci maddələrində nəzərdə tutulan müddətlərə daxil edilməyəcək.

Eyni zamanda, səyyar vergi yoxlamaları zamanı şəxs vergi orqanında qeydiyyatda olan ünvanlarında olmadıqda və ya şəxsin olduğu yerin müəyyən edilməsi və digər səbəblərdən tapılması mümkün olmadıqda həmin şəxsin olduğu yer müəyyən olunana qədər, yoxlama aparılan vergi ödəyicisinin rəhbəri (onu əvəz edən şəxs və ya vergi və ya maliyyə məsələləri üzrə məsul şəxs) və ya fərdi sahibkar müvəqqəti olaraq əmək qabiliyyətini itirdiyi halda əmək qabiliyyəti bərpa olunanadək, yoxlama üçün zəruri olan sənədlər, o cümlədən vergi orqanının sorğusuna cavab xarici ölkədən alındığı halda xarici ölkədən cavab alınanadək, həmçinin müvafiq sənədlər və əşyalar vergi ödəyicisi tərəfindən verilmədiyi üçün məhkəməyə müraciət edildiyi halda həmin məhkəmənin qərarı qanuni qüvvəyə minənədək dayandırılan yoxlama müddətləri də yuxarıda göstəriləndiyi qaydada, yəni Məcəllənin 85.4 və 85.5-ci maddələrində nəzərdə tutulan müddətlərə daxil edilmir.

Məcəlləyə yeni əlavə edilən 96.5-ci və 104.6-cı maddələr isə vacib əhəmiyyətli yeniliklərdəndir. Belə ki, dəyişikliyə qədər hüquqi şəxsin iştirakçısının paylarının (səhmlərinin) nominal dəyərə əlgi-satqısı zamanı heç bir vergi öhdəliyinin yaranmadığı halda müəssisənin xalis aktivləri ilə nominal dəyəri arasındakı fərqdən vergilərin hesablanması hallarına rast gəlinirdi. Qeyd olunan halı misalla nəzərdən keçirək:

Rezident A MMC-nin nizamnamə kapitalı nominal dəyəri 10,0 manat olan 1 paydan ibarətdir. Balansında isə 50 000,0 manat dəyərində daşınmaz əmlak var. A MMC-nin iştirakçısı həmin payını B-yə (hüquqi və ya fiziki şəxsə) satır. Bu zaman bəzən vergi orqanları A -nın balansında olan daşınmaz əmlakın dəyəri ilə nizamnamə kapitalındakı payların nominal dəyəri arasındakı fərqi (50 000,0 – 10,0 = 49990,0) vergiyə cəlb edilən gəlir kimi qiymətləndirirdilər. Halbuki bu halda müəssisənin balansında olan əmlak deyil, iştirakçının payı təqdim olunur. Əks halda dövlət reyestrində həmin payla yanaşı daşınmaz əmlakın mülkiyyətçisinin dəyişməsi də qeydiyyatda alınardı. Müəssisə tərəfindən həmin aktiv təqdim edilmədiyi üçün həmin müəssisənin balansında qalır. Yəni hüquqi şəxsin təsisçilərinin dəyişməsi (təsis payının təqdim edilməsi) həmin hüquqi şəxs üçün vergi öhdəliyi yaratmırdı. Yalnız payını satan təsisçi qeyri - rezidentdirsə, o zaman payın satışından gəlir Azərbaycan mənbəyindən gəlir kimi ödəmə mənbəyində 10% dərəcə ilə vergiyə cəlb oluna bilərdi. Belə mübahisələr məhkəmə müstəvisində araşdırılan zaman da payın əlgi-

satqısında notariusun depozit hesabına ödənilən məbləğin əsasən nominal dəyərə mütənasib olması müəyyən edildiyi üçün əsasən vergi ödəyicilərinin xeyrinə yekunlaşdı. Yalnız depozit hesaba ödənilən məbləğ nominal dəyərdən artıq olduğu halda həmin fərqdən vergiyə cəlb edilən gəlir (mənfəət) formalaşa bilərdi. Yeni əlavə edilən 96.5-ci maddə ilə vergi qanunvericiliyinə "xalis aktivlərin dəyəri" ifadəsi gətirildi və artıq yuxarıda göstərilən qaydada alqı-satqı əməliyyatlarında vergitutmanın yeni qaydası müəyyən edildi. Belə ki, ilk öncə həmin maddənin məzmununa diqqət yetirək: "Hüquqi şəxsin nizamnamə kapitalındakı iştirak payı və ya səhmlər xalis aktivlərin iştirak payı və ya səhmlərə mütənasib dəyərindən yuxarı qiymətə təqdim edildikdə faktiki təqdim etmə qiyməti ilə nizamnamə kapitalındakı iştirak payının və ya səhmin nominal dəyəri arasındakı fərq, iştirak payı və ya səhmlər xalis aktivlərin iştirak payı və ya səhmlərə mütənasib dəyərindən aşağı qiymətə (güzəştli qiymətlə) təqdim edildikdə isə alqı-satqı müqaviləsinin bağlandığı tarixə xalis aktivlərin mütənasib dəyəri ilə nizamnamə kapitalındakı iştirak payının nominal dəyəri arasındakı fərq vergiyə cəlb edilən gəlirdir. İştirak payları və ya səhmlər nominal qiymətdən yuxarı qiymətə alınmışdırsa, həmin iştirak paylarının və ya səhmlərin təqdim edilməsi zamanı gəlirdən çıxılan xərclər bu aktivlərin faktiki satılma qiyməti ilə nəzərə alınır".

Maddənin məzmunundan görüldüyü kimi, payların (səhmlərin) xalis aktivlərin iştirak payına və ya səhmlərə mütənasib dəyərindən yuxarı və ya aşağı qiymətə təqdim edilməsi hallarında vergilərin hesablanmasının fərqli qaydaları müəyyən edilmişdir. Maddənin misalla izahına nəzər yetirək:

Tutaq ki, rezident A MMC-nin nizamnamə kapitalı nominal dəyəri 500,0 manat olan paydan ibarətdir. Xalis aktivlərinin iştirak payı isə 10 000,0 manat təşkil edir. A-MMC-nin iştirakçısı nizamnamə kapitalındakı iştirak payını 15000,0 manata, yəni xalis aktivlərin iştirak payından yuxarı qiymətə satır. Bu halda şəxsin vergiyə cəlb olunan gəliri faktiki təqdim olunma qiyməti ilə nizamnamə kapitalındakı iştirak payının nominal dəyəri arasındakı fərqdən, yəni $15\ 000,0 - 500,0 = 14\ 500,0$ manatdan hesablanacaqdır. Əgər A-nın iştirakçısı öz təsis payını xalis aktivlərinin iştirak payından, yəni 10 000,0 manatdan aşağı qiymətə satacaqsa, o zaman şəxsin vergiyə cəlb olunan gəliri alqı-satqı müqaviləsinin bağlandığı tarixə xalis aktivlərin mütənasib dəyəri ilə nizamnamə kapitalındakı iştirak payının nominal dəyəri arasındakı fərqdən, yəni $10\ 000,0 - 500,0 = 9\ 500,0$ manatdan hesablanacaqdır. Hüquqi şəxslərin bu satışdan əldə etdiyi mənfəət 20 %, fiziki şəxslərin gəliri isə 14% dərəcə ilə vergiyə cəlb olunacaqdır.

Əlavə olaraq bildirirəm ki, Məcəlləyə əlavə edilən 102.1.27-ci maddəyə görə vergi ödəyicisinin azı 3 (üç) il ərzində mülkiyyətində olan iştirak payının və ya səhmin təqdim edilməsindən əldə olunan gəlirlərinin 50 faizi vergidən azad edilmişdir.

Sonda bu barədə çoxsaylı sualları nəzərə alaraq Vergi Məcəlləsinə edilmiş dəyişikliyə görə, neft-qaz sahəsində fəaliyyəti olmayan və qeyri-dövlət sektoruna aid edilən vergi ödəyicilərində işləyən fiziki şəxslərin muzzdlu işdən aylıq 8000,0 manatadək əldə etdikləri gəlirlərinin 7 il müddətinə vergidən azad olmasının vəkillərə şamil edilməməsinə aydınlıq gətirmək istərdim. Belə ki, Məcəllənin 99.3.11-ci maddəsinə görə vəkillik fəaliyyəti ilə məşğul olan şəxslər tərəfindən bu fəaliyyətlə bağlı göstərilən xidmətə görə alınan haqq qeyri-sahibkarlıq fəaliyyətindən əldə edilən gəlir növlərinə daxildir. Dəyişiklik isə görüldüyü kimi muzzdlu çalışan, yəni əmək münasibətlərinin tərəfi olan şəxsin əldə etdiyi gəlirləri əhatə edir. Vəkil hər hansı neft-qaz sahəsində fəaliyyəti olmayan və ya qeyri-dövlət sektorunda fəaliyyət göstərən qurumda əmək münasibətində olarsa, güzəşt onun əldə etdiyi əmək haqqına da şamil ediləcəkdir.

Əlavə olaraq bildirirəm ki, Azərbaycan Respublikası Nazirlər Kabinetinin 18 fevral 2019-cu il tarixli 56 nömrəli qərarı ilə neft-qaz sahəsində fəaliyyətin və qeyri-dövlət sektorunun meyarları müəyyənləşdirilmişdir. Təsdiq edilən meyarların 2.2-ci bəndinə uyğun olaraq, Vəkillər Kollegiyası "Vəkillər və vəkillik fəaliyyəti haqqında" Qanunun 9-cu maddəsində olduğu kimi, qeyri-dövlət sektoruna aiddir. Bununla da, 01.01.2019-cu il tarixdən Kollegiyanın Aparatının əməkdaşlarının muzzdlu işdən aylıq gəlirlərinin 8000,0 manatadək olan hissəsi gəlir vergisindən azad olunacaqdır.