



Samir Hüseynzadə

Vəkillər Kollegiyasının üzvü

ƏDV TUTULAN ƏMƏLİYYATIN APARILDIĞI VAXTIN MÜƏYYƏN EDİLMƏSİ QAYDASI

Bu məqalədə sahibkarlar və mühasiblər üçün aktual olan bir mövzudan - ƏDV tutulan əməliyyatların aparıldığı vaxtın müəyyənləşdirilməsi qaydasından danışacaq və təhlili podrat müqaviləsi əsasında yaranan münasibətlər çərçivəsində aparacağıq.

Təcrübədə podrat işlərinin icrası və tamamlanması, həmçinin onun nəticələrinin təhvilə və qəbulu prosedurları bir neçə təqvim ayını əhatə etdikdə ƏDV tutulan əməliyyatın aparıldığı vaxtın müəyyənləşdirilməsində çətinliklər yaranır. Belə hallar həmin maddələrin bəzi müddəalarında mövcud olan terminoloji boşluqlardan irəli gəlir. Bu müddəaları vergi ödəyiciləri üçün aydınlaşdırmaqdan ötrü apardığım hüquqi təhlili oxucularla bölüşürəm.

Məlumdur ki, ƏDV tutulan əməliyyatın aparıldığı vaxt Vergi Məcəlləsinin 166-cı maddəsi əsasında müəyyən olunur (Maddə 166. Vergi tutulan əməliyyatların aparıldığı vaxt). Məcəllənin 166.1-ci maddəsinin ikinci cümləsi və 166.1.1-ci maddəsinə əsasən, “... *Bu Məcəllənin 166.1.1-ci və 166.1.2-ci maddələrində göstərilən müddətlərdən sonrakı 5 gün ərzində ƏDV-nin elektron vergi hesab-fakturası verilmirsə, vergi tutulan əməliyyat aşağıdakı vaxtlarda aparılmış sayılır: 166.1.1. **Malların təqdim edilməsindən, işlərin görülməsindən və xidmətlərin göstərilməsindən** ödəmə 30 gün müddətində həyata keçirildikdə ödəmənin həyata keçirildiyi vaxtda, 30 gündən sonra həyata keçirildikdə isə malların göndərildiyi və ya təqdim edildiyi, işlərin görüldüyü və xidmətlərin göstərildiyi vaxtda*”.

Vergi Məcəlləsinin 166.1.1-ci maddəsinin bu müddəalarında ƏDV tutulan əməliyyatın aparıldığı vaxt malların təqdim edildiyi, işlərin görüldüyü və xidmətlərin göstərildiyi vaxt əsasında müəyyən edilir. ƏDV ödəyicisinin bu əməliyyatları vergitutma obyektinə hesab olunur. Məcəllənin 159.1-ci maddəsinə görə (Maddə 159. Vergitutma obyektinə), “159.1. **Malların təqdim edilməsi, işlərin görülməsi, xidmətlərin göstərilməsi, Azərbaycan Respublikası ərazisində istehsal olunan kənd təsərrüfatı məhsullarının pərakəndə satışı zamanı tətbiq edilən ticarət əlavəsi və vergi tutulan idxal vergitutma obyektidir**”. Bu səbəbdən ilk növbədə Vergi Məcəlləsinin 166.1.1-ci maddəsində “malların göndərildiyi və ya təqdim edildiyi”, “işlərin görüldüyü” və “xidmətlərin göstərildiyi vaxt” ifadələri ilə hansı tarixin nəzərdə tutulduğunu aydınlaşdırmaq lazımdır.

Vergi Məcəlləsinin 13.2.10-cu maddəsinə əsasən (Maddə 13. Bu Məcəllədə istifadə edilən əsas anlayışlar), malların təqdim edilməsi dedikdə mallar üzərində mülkiyyət hüququnun başqasına verilməsi nəzərdə tutulur (“13.2.10. **Malların təqdim edilməsi - mallar üzərində mülkiyyət hüququnun başqasına verilməsi, o cümlədən, lakin bunlarla məhdudlaşdırılmayan, malların satışı, mübadiləsi, hədiyyə verilməsi, natura şəklində əmək haqqı ödənilməsi və natura şəklində digər ödəmələr, həmçinin girov qoyulmuş mallar üzrə mülkiyyət hüququnun girov saxlayana və ya digər şəxsə keçməsi**”). Bu müddəanın məzmunundan belə nəticəyə gəlmək olur ki, malların təqdim edildiyi vaxt onların üzərində mövcud olan mülkiyyət hüququnun başqasına keçdiyi vaxt hesab

olunmalıdır.

Malların təqdim edilməsi anlayışından fərqli olaraq, “işlərin görülməsi” və “xidmətlərin göstərilməsi” anlayışları Vergi Məcəlləsində müəyyən edilməmişdir. Belə olduqda ƏDV məqsədləri üçün işlərin görüldüyü və xidmətlərin göstərildiyi vaxt, xüsusən də onların bir neçə təqvim ayını əhatə etdiyi halda hansı tarix hesab olunmalıdır?

İş və xidmət malların təqdim edilməsi sayılmayan, nəticələri maddi ifadə kəsb edən fəaliyyətdir (“13.2.11. Xidmət (iş) - malların təqdim edilməsi sayılmayan, nəticələri maddi ifadə kəsb edən fəaliyyət”). Podrat münasibətlərində realizə edilən obyekt işin nəticələridir: podratçı sifarişçiyə “icra prosesini” deyil, icra prosesinin yekununda əldə olunan “nəticələri” satır. İşin icrası isə həmin nəticənin əldə olunmasına yönəlmiş bir prosesdir. Bu səbəbdən podrat münasibətlərində podratçının muzd tələb etmək hüququ onun işin nəticələri üzərindəki mülki hüquqlarının sifarişçiyə keçməsi, yəni özgəninkiləşdirilməsi anında əmələ gəlir. Podratın nəticələrinin özgəninkiləşdirilməsi isə tərəflərin bu barədə öz iradələrini ifadə etməsi yolu ilə həyata keçirilir: podratçı işin nəticələrini sifarişçiyə təqdim etdiyini, sifarişçi isə həmin nəticələri qəbul etdiyini ifadə etmiş olmalıdırlar. Təsvir olunan əqd Mülki Məcəllənin 770-ci maddəsində (Maddə 770. Yerinə yetirilmiş işin qəbul edilməsi) aşağıdakı məzmununda şərtləndirilmişdir: “*Əgər müqaviləyə görə və ya işin xarakterinə əsasən iş qəbul edilmədirsə, sifarişçi yerinə yetirilmiş işi qəbul etməyə borcludur. **İşi qəbul etdikdə sifarişçi muzd ödəməlidir***”.

İzah olunanlar belə qənaətə gəlməyə əsas verir ki, podrat münasibətlərində işin nəticələri sifarişçi tərəfindən qəbul edildikdə, həmin nəticələrin özgəninkiləşdirilməsi ilə bağlı olan əqd baş tutmuş hesab olunur. Əqdin baş tutması isə öz növbəsində ƏDV ödəyici olan podratçı üçün müəyyən hüquqi nəticələr doğurur: belə ki, podratçı güzəştə getdiyi hüquq müqabilində yeni hüquq – muzd tələb etmək hüququnu əldə etmiş olur. Vergitutma obyektinə məhz podratçının əldə etdiyi, konkret maddi dəyərə malik olan bu yeni hüquqdur. Vergi Məcəlləsinin 12.3-cü maddəsinə nəzərə saldıqda aydın olur ki, “12.3. Vergitutma obyektinə gəlir, mənfəət, əmlak, torpaq, faydalı qazıntılar, **təqdim edilmiş malların (işin, xidmətin) dəyəri, ticarət əlavəsi və ya bu Məcəllə ilə müəyyənləşdirilən digər vergitutma obyektləridir**”. ƏDV məqsədləri üçün vergi tutulan əməliyyatın dəyərini vergi ödəyicisinin müştəridən və ya hər hansı digər şəxsdən aldığı, yaxud almağa hüququ olduğu haqqın ƏDV nəzərə alınmadan məbləği təşkil edir (Maddə 161. Vergi tutulan əməliyyatın dəyəri: “161.1. Vergi tutulan əməliyyatın dəyəri vergi ödəyicisinin müştəridən və ya hər hansı digər şəxsdən **aldığı, yaxud almağa hüququ olduğu haqqın ƏDV nəzərə alınmadan məbləği (yol vergisi istisna olmaqla, digər vergilər, rüsumlar və ya başqa yığımlar da daxil olmaqla) əsasında müəyyən edilir**”).

Göründüyü kimi, vergi şəklində özgəninkiləşdirilən pul vəsaiti üzərində vergi ödəyicisinin mülkiyyət hüququnun yaranması vergitutmanın əsas şərtlərindən biri kimi müəyyən edilmişdir. Digər sözlə, vergi ödəyicisinin vergi öhdəliyi onun maddi əmlak hüquqlarının əldə etməsi faktından asılıdır. Ümumiyyətlə, bu asılılıq verginin mahiyyətindən irəli gəlir. Qanunverici vergi anlayışını təsbit edərkən, onun maddi əmlak hüquqlarının mövcudluğundan asılılığını aşağıdakı məzmununda ifadə etmişdir (Maddə 11. Vergi anlayışı): “Vergi - dövlətin və bələdiyyələrin fəaliyyətinin maliyyə təminatı məqsədi ilə vergi ödəyicilərinin **mülkiyyətində olan pul vəsaitlərinin özgəninkiləşdirilməsi şəklində dövlət büdcəsinə və yerli büdcələrə köçürülən məcburi, fərdi, əvəzsiz ödənişdir**”.

Yuxarıda təsvir olunan nəticələr işin sifarişçi tərəfindən qəbul edildiyi hallara şamil olunur. Lakin sifarişçinin qəbul etmək vəzifəsi qanunla və müqavilə ilə nəzərdə tutulan şərtlərin mövcudluğundan asılıdır. O şərtlər təmin olunmadıqda, sifarişçi işi qəbul etməkdən imtina etmək hüququna malikdir. Qeyd olunan halı nəzərdən keçirmək üçün Mülki Məcəllənin müddəalarına təkrar müraciət etmək lazımdır. Məcəllənin “20. Müqavilə hüququ”, “22. Öhdəliklərin icra edilməməsi”, “23. Öhdəliklərin icra edilməməsi üçün məsuliyyət”, “39. Podrat” adlı fəsillərinə nəzər saldıqda məlum olur ki, sifarişçi podratçının təqsirindən irəli gələn bir çox hallarda, o cümlədən müqavilədə nəzərdə tutulmuş hallarda işi qəbul etməkdən imtina edə bilər. “Podrat” fəslində sifarişçinin işi qəbul etməkdən imtina etməsinə əsas ola biləcək bir sıra hallar, o cümlədən podratçının təqsirli hərəkətləri (hərəkətsizliyi) nəticəsində baş verən və ya həmin hərəkətlərlə

bağlı olan səbəb (maddə 759.2), podratın nəticəsinin qüsurlu, üçüncü şəxslərin hüquqlarından və ya iddialarından azad olmaması (maddə 762.1), podratın nəticəsinin şərtləşdirilmiş keyfiyyətə və/yaxud kəmiyyətə uyğun gəlməməsi (maddə 762.2-762.3), müəyyənləşdirilmiş müddət ərzində qüsurun aradan qaldırılmaması (maddə 765), görülmüş işin nəticəsinin sifarişçiyə təhvil verilənədək təsadüfən məhv olması və ya zədələnməsi (maddə 772.1) kimi hallar nəzərdə tutulmuşdur. Bu cür hallarda görülmüş işin nəticələrinin dəyərini müəyyən etmək mümkün deyilsə, sifarişçinin podratçıya razılaşıdırılmış muzdu ödəmək öhdəliyi, podratçının isə sifarişçidən həmin muzdu tələb etmək hüququ yaranmır. İcranın nəticələri üzərində sifarişçinin hər hansı hüququ yaranmamışdırsa, podratçının isə bunun müqabilində ondan haqq (muzd) tələb etmək hüququ əmələ gəlməmişdirsə, həmin işin nəticələri üzərindəki mülki hüquqlar özgəninkiləşdirilmiş sayıla bilməz.

Təhlil olunan müddəalardan görünür ki, mülki qanunvericilikdə podratçının sifarişçidən muzd (haqq) tələb etmək hüququ işin nəticələrinin sifarişçi tərəfindən qəbul edilməsi ilə şərtləndirilmişdir. Bu baxımdan əgər vergi ödəyicisi olan podratçı öz müştərisindən muzd almamışdırsa və ya onun muzdu tələb etmək hüququ yaranmamışdırsa, yaxud görülmüş işlərin dəyəri tərəflər arasında qabaqcadan müəyyənləşdirilməmişdirsə, vergi tutulan əməliyyat aparılmış yaxud vergi öhdəliyi yaranmış sayıla bilməz.

Beləliklə, podrat münasibətlərində ƏDV üzrə vergitutma obyektinin yaranması üçün aşağıda sadalanan bütün şərtlərin mövcud olması zəruridir:

- podratın nəticələrinin mövcudluğu;
- podratın nəticələrinin maddi dəyərə malik olması;
- podratın nəticələrinin təqdim edilməsi ilə bağlı podratçının iradə ifadəsi;
- podratın nəticələrinin qəbul edilməsi ilə bağlı sifarişçinin iradə ifadəsi.

Yuxarıda izah olunanlardan belə nəticəyə gəlmək olur ki, Vergi Məcəlləsinin 166.1.1-ci maddəsində istifadə olunmuş “işlərin görüldüyü vaxt”, “xidmətlərin göstərildiyi vaxt” ifadələrini həmin işlərin və xidmətlərin icrası prosesinin sonuncu günü kimi yaxud həmin tarixin təsadüf etdiyi təqvim ayını ƏDV tutulan əməliyyatın aparıldığı vaxt kimi təfsir və tətbiq etmək yanlış olardı. Şərh edilən fellər işin icrası prosesini deyil, onun konkret maddi dəyərə malik olan, tamamlanmış nəticələri üzərində mülkiyyət hüququnun özgəninkiləşdirilməsi əqdini nəzərdə tutur. Buna müvafiq olaraq, həmin maddədə “işlərin görüldüyü vaxt” dedikdə konkret hüquqi faktın baş verdiyi tarix nəzərdə tutulur. Hüquqi faktın baş verdiyi tarix – işlərin nəticələri üzərində mülki hüquqların vergi ödəyicisindən onun müştərisinə keçdiyi tarix, yəni tərəflərin iradəsini əks etdirən təhvil-qəbul əqdinin tarixidir. ƏDV üzrə vergitutma obyektinə də məhz bu halda yaranır. Vergi Məcəlləsinin 166.1.1-ci maddəsində şərtləndirilmiş 30 günlük müddətlər də məhz vergitutma obyektinin yarandığı tarixdən hesablanmalıdır.

Hazırkı məqalədə müvafiq hüquq normasının fərqi, qeyri-rəsmi şərh verilmişdir. Məqalənin mətni hər hansı hüquqi nəticə doğurmur.