**AZƏRBAYCAN RESPUBLİKASI ADINDAN**

**AZƏRBAYCAN RESPUBLIKASI**

**KONSTITUSIYA MƏHKƏMƏSI PLENUMUNUN**

**QƏRARI**

*Azərbaycan Respublikası Vergi Məcəlləsinin 14-cü və Azərbaycan Respublikası Mülki Məcəlləsinin 390-cı maddələrinin şərh edilməsinə dair*

**12 mart 2012-ci il Bakı şəhəri**

Azərbaycan Respublikası Konstitusiya Məhkəməsinin Plenumu Fərhad Abdullayev (sədr), Sona Salmanova, Fikrət Babayev, Südabə Həsənova, Rövşən İsmayılov (məruzəçi-hakim), Ceyhun Qaracayev, Rafael Qvaladze, İsa Nəcəfov və Kamran Şəfiyevdən ibarət tərkibdə,

məhkəmə katibi İsmayıl İsmayılovun,

maraqlı subyektlərin nümayəndələri Azərbaycan Respublikası Vergilər Nazirliyinin Hüquq İdarəsinin rəisi müavini İlqar Suleymanovun və həmin İdarənin Məhkəmələrlə iş üzrə şöbəsinin rəisi Ramiz Qasımzadənin, Azərbaycan Respublikası Milli Məclisi Aparatının İqtisadi qanunvericilik şöbəsinin maliyyə və büdcə məsələləri üzrə qanunvericilik sektorunun müdiri Rövşən Muradovun,

ekspertlər Bakı Dövlət Universitetinin Mülki proses və kommersiya hüququ kafedrasının dosenti Afət Mirzəyevanın və Mülki hüquq kafedrasının baş müəllimi Rüfət Göyüşovun,

mütəxəssislər Azərbaycan Respublikası Ali Məhkəməsinin hakimi İlqar Dadaşovun, Bakı Apellyasiya Məhkəməsinin hakimi Hilal Xəlilovun, Azərbaycan Respublikası Maliyyə Nazirliyinin Vergi siyasəti və gəlirlər şöbəsinin müdiri Cəmil Əlizadənin, Hüquq şöbəsinin baş məsləhətçisi Anar Əsədovun və müvafiq sahə üzrə ixtisaslaşmış hüquqşünas Ayxan Əsədovun iştirakı ilə,

Azərbaycan Respublikası Konstitusiyasının 130-cu maddəsinin IV hissəsinə müvafiq olaraq xüsusi konstitusiya icraatı qaydasında açıq məhkəmə iclasında Azərbaycan Respublikası Nazirlər Kabinetinin sorğusu əsasında Azərbaycan Respublikası Vergi Məcəlləsinin 14-cü və Azərbaycan Respublikası Mülki Məcəlləsinin 390-cı maddələrinin şərh olunmasına dair konstitusiya işinə baxdı.

İş üzrə hakim R.İsmayılovun məruzəsini, maraqlı subyektlərin nümayəndələrinin və mütəxəssislərin çıxışlarını, ekspertin rəyini dinləyib, iş materiallarını araşdırıb müzakirə edərək, Azərbaycan Respublikası Konstitusiya Məhkəməsinin Plenumu

**MÜƏYYƏN ETDİ:**

Azərbaycan Respublikasının Nazirlər Kabineti Azərbaycan Respublikasının Konstitusiya Məhkəməsinə (bundan sonra - Konstitusiya Məhkəməsi) sorğu verərək Azərbaycan Respublikası Vergi Məcəlləsinin (bundan sonra - Vergi Məcəlləsi) 96.1, 99.3.3, 124.1, 150.1.6 və 150.2-ci maddələrinə istinadən göstərmişdir ki, vergi qanunvericiliyi əmlakın icarəyə verilməsindən əldə edilən gəliri vergitutma obyekti kimi müəyyən etmiş və həmin gəlirdən ödəmə mənbəyində verginin tutulmalı olduğunu təsbit etmişdir. Lakin, bu sahədə mövcud olan çətinlik əsasən icarə haqlarının məbləğinin müəyyən edilməsi ilə bağlıdır.

Belə ki, intizamlı vergi ödəyicilərindən fərqli olaraq, təcrübədə bəzən vergidən yayınmaq məqsədilə icarə müqavilələrində icarə haqqının məbləğinin həqiqətdə olduğundan xeyli az göstərildiyi və hətta əmlakın etibarnamə ilə istifadəyə verildiyi hallara da rast gəlinir. Belə olan halda, vergi orqanları tərəfindən vergilər Vergi Məcəlləsinin 14-cü maddəsinə müvafiq olaraq bazar qiymətlərindən və ya həmin Məcəllənin 67-ci maddəsinə əsasən əlaqəli məlumatlardan istifadə edilməklə hesablanır.

Vergi orqanlarının bu barədə qəbul olunmuş aktları bir çox hallarda məhkəmə qaydasında mübahisələndirilir və formalaşmış məhkəmə təcrübəsində belə tələblər, bir qayda olaraq, Azərbaycan Respublikası Mülki Məcəlləsinin (bundan sonra - Mülki Məcəllə) 152.1, 390.1, 390.5 və 390.6-cı maddələrinə istinadən tərəflərin müqavilə şərtlərinin, o cümlədən icarə haqqının təyin edilməsində azad olmalarına, yəni müqavilə azadlığına əsasən təmin edilir.

Bu məsələyə fərqli yanaşmaya malik olan sorğuverən orqan hesab edir ki, Vergi Məcəlləsinin 14.6.1.8 və 14.6.4-cü maddələrinə əsasən vergi orqanı bazar qiymətini tətbiq etmək, bu mümkün olmadıqda isə həmin Məcəllənin 67.1-ci maddəsinə uyğun olaraq verginin məbləğini əlaqəli məlumatlardan istifadə etməklə hesablamaq hüququna malikdir.

Bundan irəli gələrək, Azərbaycan Respublikasının Nazirlər Kabineti qeyd olunan ziddiyyətlərin aradan qaldırılması üçün icarə müqaviləsinə aid bazar qiymətinin tətbiqinin mümkün olub-olmamasının Vergi Məcəlləsinin 14, 67 və 124-cü maddələri və Mülki Məcəllənin 152.1, 390.1, 390.5 və 390.6-cı maddələri baxımından şərh olunmasını xahiş edir.

Konstitusiya Məhkəməsinin Plenumu sorğu ilə bağlı aşağıdakıların qeyd olunmasını zəruri hesab edir.

Azərbaycan Respublikası Konstitusiyasının (bundan sonra - Konstitusiya) mülkiyyət hüququnu təsbit edən 29-cu maddəsinin III hissəsində və Mülki Məcəllənin 152.1-ci maddəsində bu hüququn mülkiyyətçinin təkbaşına və ya başqaları ilə birlikdə əmlaka sahib olmaq, əmlakdan istifadə etmək və onun barəsində sərəncam vermək hüquqlarından ibarət olduğu göstərilir. Hər kəsin qanunla nəzərdə tutulmuş qaydada öz əmlakından sərbəst istifadə edərək təkbaşına və ya başqaları ilə birlikdə azad sahibkarlıq fəaliyyəti və ya qanunla qadağan edilməmiş digər iqtisadi fəaliyyət növü ilə məşğul olmaq hüququ Konstitusiyanın 59-cu maddəsində nəzərdə tutulur.

Bu mənada, qeyd edilməlidir ki, “İcarə haqqında” Azərbaycan Respublikası Qanununun (bundan sonra - “İcarə haqqında” Qanun) 1-ci maddəsi əmlaka müqavilə əsasında, əvəzi ödənilməklə müddətli sahib olmanın və bundan istifadə etmənin icarə olduğunu müəyyən edir. Həmin Qanunun 8-ci maddəsinin 1-ci bəndinə əsasən icarə haqqının məbləği və ödənilməsi qaydası müqavilədə şərtləşdirilir.

Bununla belə, mülki normativ-hüquqi akt olduğundan “İcarə haqqında” Qanuna da şamil edilən Mülki Məcəllənin 2.5-ci maddəsinə əsasən əgər qanunvericilikdə ayrı qayda nəzərdə tutulmayıbsa, mülki qanunvericilik və başqa hüquqi aktlar vergi münasibətlərinə tətbiq edilmir. Bundan əlavə, Vergi Məcəlləsinin 2.3-cü maddəsi müəyyən edir ki, vergi qanunvericiliyi aktları ilə digər sahə qanunvericilik aktları arasında bu Məcəllənin 2.7-ci maddəsində nəzərdə tutulan hallar istisna olmaqla vergitutma və vergi nəzarəti məsələləri üzrə ziddiyyət yarandıqda vergi qanunvericiliyinin aktları tətbiq edilir.

Vergi Məcəlləsinin 99.3.3-cü maddəsi ilə isə fiziki şəxslər tərəfindən əmlakın icarəyə verilməsindən gəlir qeyri-sahibkarlıq fəaliyyətindən gəlirə aid edilmiş, həmin Məcəllənin 124.1, 150.1.6 və 150.2-ci maddələri bu gəlirdən verginin 14 faiz təşkil etdiyini və ödəmə mənbəyində tutulmalı olduğunu müəyyən etmişdir. Məcəllənin 124.4-cü maddəsi nəzərdə tutur ki, Azərbaycan Respublikasında daşınmaz əmlakın (yaşayış fondu istisna olmaqla) vergitutma məqsədləri üçün aylıq icarə haqqı məbləğinin minimum həddi müvafiq icra hakimiyyəti orqanı tərəfindən müəyyən edilir. Lakin vergitutma məqsədləri üçün müəyyən başlanğıc nöqtəsi kimi qəbul oluna bilən xüsusi mülkiyyətdə olan daşınmaz əmlak üçün belə hədd hal-hazırda müəyyən edilməmişdir.

Eyni zamanda, həmin Məcəllənin 14-cü maddəsi vergitutma məqsədləri, o cümlədən icarə haqqı məbləğindən tutulmalı olan verginin müəyyən edilməsi üçün bazar qiymətinin tətbiq olunmasını nəzərdə tutur. Belə ki, bu Məcəllənin 13.2.11-ci maddəsində “xidmət” malların təqdim edilməsi sayılmayan, nəticələri maddi ifadə kəsb edən fəaliyyət kimi göstərilmiş, Məcəllənin 14-cü maddəsi isə “xidmət” anlayışına icarəni daxil etməklə bu sahəyə də bazar qiymətinin tətbiqini mümkün etmişdir (14.6.1.8-ci maddə).

Müəyyənləşdirilmiş bazar qiymətlərindən ancaq vergitutma məqsədləri üçün istifadə edilir və mallar (işlər, xidmətlər) qanunvericilikdə nəzərdə tutulmuş qaydada faktiki satış qiyməti ilə uçota alınır (Vergi Məcəlləsinin 14.6.4-cü maddəsi). Buna baxmayaraq, bazar qiymətinin nəzərə alınması ilə vergilərin hesablanması Vergi Məcəlləsinin 14.3-cü maddəsi ilə tələb edilir. Həmin norma bazar qiymətinin tətbiqinin əsası kimi konkret bir neçə halları, o cümlədən təsərrüfat əqdlərinin qarşılıqlı surətdə asılı olan şəxslər arasında həyata keçirilməsini və ya 30 gün ərzində vergi ödəyicilərinin eyni xüsusiyyətli və ya eyni cinsli mallara (işə, xidmətə) tətbiq etdikləri qiymətlərin səviyyəsinin 30 faizdən çox (aşağı və yuxarı) dəyişməsini müəyyən edir.

Beləliklə, sonuncu maddədə qeyd olunan əsaslar vergi orqanına vergi ödəyicisi tərəfindən üzərinə düşən verginin azaldılmasına yönəlmiş hərəkətlərin edilməsinə dair şübhələnmək, bununla da ona münasibətdə vergini bazar qiyməti əsasında hesablamaq üçün əsas verir. Bu halda, sonrakı bütün hesablamalar və bundan irəli gələn nəticələr bazar qiymətinin dəqiqliklə müəyyən edilməsindən asılıdır. Bu mənada, bazar qiymətinin müəyyən edilməsina dair Avropa mütəxəssislərinin təcrübəsi də maraq kəsb edir. Belə ki, həmin təcrübə ilə formalaşmış anlayışa görə icarə haqqı icarə müqaviləsi çərçivəsində daşınmaz əmlakın istifadəsi bazarında əldə oluna bilən illik maliyyə ekvivalentini təşkil edir. Müvafiq olaraq, o həmin ərazidə yerləşən müvafiq əmlak üçün adi icarənin şərtlərində daşınmaz əmlakın əldə oluna bildiyi bazar icarə haqqına uyğun olmalıdır. Bazar icarə qiyməti icarə hüququ və ya ƏDV və icarə ilə bağlı olan, yaxud da icarə üçün üzərinə qoyulmuş istənilən başqa xərclər çıxmaqla müəyyən edilir *(“Daşınmaz əmlakın ekspertizası haqqında” Xartiyanın* “Qiymətləndirmə prinsipləri”nə həsr edilmiş fəslinin “Bazar qiymətləri” adlanan 1-ci bəndi).

Bu baxımdan vurğulanmalıdır ki, ümumi marağı ifadə edən Konstitusiyanın 73-cü maddəsinin I hissəsi hər kəsin qanunla müəyyən edilmiş vergiləri və başqa dövlət ödənişlərini tam həcmdə və vaxtında ödəməyə borclu olduğunu nəzərdə tutur. Konstitusiya Məhkəməsinin Plenumu bu konstitusiya öhdəliyinin reallaşdırılması vasitələrinə dair bildirmişdir ki, dövlət məcburiyyət tədbirlərinin həyata keçirilməsinə müəyyən məhdudiyyət-lərin ... tətbiq olunması ictimai hüquq münasibətlərinin stabilliyi və müəyyənliyi, idarəetmə şərtlərinin stabilliyinin təmin olunması, dövlətin maraqları və hüquq münasibətlərinin subyektlərinin şəxsi maraqları arasında tarazlığın qorunması kimi konstitusiya dəyərlərinin mühafizəsinə yönəlmişdir *(“Azərbaycan Respublikası Vergi Məcəlləsinin 78.3, 85.4, 90.3 və 93.1.1-ci maddələrinin şərh olunmasına dair”* 12 yanvar 2011-ci il tarixli Qərar).

Bu yanaşma beynəlxalq hüquqda da öz əksini tapmışdır. Belə ki, “İnsan hüquqları haqqında Ümumi Bəyannamə”nin 29-cu maddəsinin 2-ci bəndi, “İqtisadi, sosial və mədəni hüquqlar haqqında” Beynəlxalq Paktın 8-ci maddəsinin 1 “a” yarımbəndi və “İnsan hüquqlarının və əsas azadlıqların müdafiəsi haqqında” Konvensiyanın 1 saylı Protokolunun 1-ci maddəsi də ümumi rifah tələblərinin ödənilməsi, başqalarının hüquq və azadlıqlarının, eləcə də ümumi marağın qorunması məqsədilə müqavilə azadlığının məhdudlaşdırılmasını mümkün edir. Sonuncu müddəa ilə bağlı İnsan Hüquqları üzrə Avropa Məhkəməsi (bundan sonra - Avropa Məhkəməsi) bildirmişdir ki, “ümumi maraq” anlayışı zəruri olaraq genişdir və Tərəf Dövlətlər öz vergi siyasətlərini formalaşdırmaq və təşkil etmək, eləcə də vergilərin ödənilməsini təmin etmək üçün hazırlıq görmək məqsədilə müəyyən mülahizə sərbəstliyinə malikdirlər (*Hentrich Fransaya qarşı*, no. 136146/88, 22 sentyabr 1994-cü il, § 39).

Lakin bazar qiymətinin tətbiqinin vergi ödəyicisinin əmlak hüquqlarına təsir edən tədbir olduğunu nəzərə alaraq, Konstitusiya Məhkəməsinin Plenumu analoji məsələyə aid xarici konstitusiya mühakiməsi təcrübəsində olan mövqeyi diqqətəlayıq hesab edir ki, “… hüququn ümumi prinsiplərindən irəli gələrək qanunla əmlaka aid sahiblik, istifadə və sərəncam hüquqlarının, eləcə də sahibkarlıq fəaliyyəti azadlığının və müqavilə azadlığının məhdudlaşdırılması ədalətlilik tələblərinə cavab verməli, adekvat, mütənasib, müvafiq və konstitusiya əhəmiyyətli dəyərlərin, o cümlədən başqa şəxslərin fərdi və ümumi hüquqlarının və qanuni maraqlarının müdafiəsi üçün zəruri olmalı, ümumi və abstrakt xarakter daşımalı, geriyə şamil edilməməli və konstitusiya hüququnun əsas mahiyyətinə zərər vurmamalı, yəni müvafiq konstitusiya normalarının əsas məzmununun həddini və tətbiqini məhdudlaşdırmamalıdır” (*Rusiya Federasiyası Konstitusiya Məhkəməsinin Plenumunun 01 aprel 2003-cü il tarixli qərarının əsaslandırıcı hissəsinin 2-ci bəndinin beşinci abzası və 6-cı bəndi*).

Bununla əlaqədar, qeyd edilməlidir ki, Mülki Məcəllənin 390-cı maddəsində müəyyən edilən müqavilə azadlığı Konstitusiyanın 29-cu və Mülki Məcəllənin 152.1-ci maddələrində nəzərdə tutulmuş mülkiyyət, eləcə də Konstitusiyanın 59-cu maddəsində təsbit edilmiş azad sahibkarlıq hüquqlarının reallaşdırılması elementlərindən biri kimi çıxış edir. Sözügedən müddəa ilə fiziki və hüquqi şəxslərin azad surətdə müqavilələr bağlamaq və bu müqavilələrin məzmununu müəyyənləşdirmək təminatı verilir. Müqavilə azadlığının məzmununu formalaşdıran elementlər sırasında seçdiyi kontragentlə müqavilə bağlamaq (və ya bağlamamaq), onun növü və formasını, habelə bağlanan müqavilənin şərtlərini, o cümlədən müvafiq qiymətləri müəyyən etmək azadlığını qeyd etmək olar.

Bu azadlıqları mülki dövriyyə iştirakçılarına təqdim edərkən qanunvericilik hüququn ümumi prinsipinə müvafiq olaraq onların vicdanlı olmaları ehtimalından çıxış etmişdir. Əks hal sübut edilməyənə qədər hər kəsin hərəkətlərinin düzgün olmasını nəzərdə tutan vicdanlılıq prezumpsiyası fundamental hüquqi prezumpsiyalardan biridir (*quivis praesumitur bonus dones probetur contrarium*). Məhz bu prezumpsiyadan çıxış edərək, Vergi Məcəlləsinin 14.2-ci maddəsi müəyyən edir ki, bu maddədə başqa hallar nəzərdə tutulmamışdırsa, vergitutma məqsədləri üçün malların (işlərin, xidmətlərin) qiyməti tərəflərin əməliyyatda (əqddə) təsbit etdikləri qiymət qəbul edilir. Əks hal sübuta yetirilmirsə, bu qiymət bazar qiyməti kimi qəbul edilir.

Əks halın, yəni nəticə etibarilə, mülki hüquqdan sui-istifadənin sübuta yetirilməsi, bununla da sözügedən prezumpsiyanın təkzib edilməsi isə vergi orqanının üzərinə düşür. Avropa Məhkəməsi belə halın sübuta yetirilməsini vergidən yayınmanın baş verməsindən şübhələnmək üçün ciddi əsasların mövcudluğu ilə əlaqələndirərək, bunun qarşısını almaq məqsədilə Dövlətin ixtiyarında olan uyğun metodlar kimi ödənilməmiş verginin ödənilməsini təmin etmək üçün hüquqi icraatlara başlamanı və zərurət olduqda, vergi cərimələrinin tətbiqini misal gətirmiş, bu imkanlardan sistematik istifadənin cinayət təqibi təhlükəsi ilə birlikdə adekvat tədbir olacağını ifadə etmişdir (*Hentrich Fransaya qarşı* yuxarıda qeyd olunan qərar, § 47). Avropa Məhkəməsinin hüquqi mövqeyindən görünür ki, icarə münasi-bətlərindən əldə olunan gəlirdən verginin tutulması üçün bazar qiymətinin tətbiq edilməsi vergidən yayınmanın baş verməsinə dair ciddi əsasların mövcudluğunu tələb edir.

Belə ciddi əsasların mövcudluğunu təsdiq edə biləcək sübut etmə vasitələri ilə bağlı vergi orqanı, ilk növbədə, hər bir konkret işə onun fiziki, hüquqi və iqtisadi xüsusi hallarını nəzərə almaqla fərdi yanaşmalıdır. Bu məqsədlə vergi orqanı “İcarə haqqında” Qanunun 8-ci maddəsinin 1-ci bəndində göstərilən hallar, yəni icarə ödənişinin məbləğinin icarəyə götürülən əsas fondların dəyəri və vəziyyəti, müəssisənin inkişaf perspektivləri və digər amillər, habelə icarəyə götürülmüş əmlakın istismarından əldə edilməli olan minimum gəlir nəzərə alınmaqla müəyyənləşdirildiyi, eləcə də analoji vəziyyətdə olan dövlət və bələdiyyə əmlakına təyin edilmiş normativ hədləri baxımından çıxış etməlidir. Nəticədə vergi orqanı tərəfindən qəbul olunan qərarların qanuniliyi Vergi Məcəlləsinin və “İnzibati icraat haqqında” Azərbaycan Respublikası Qanununun (bundan sonra - “İnzibati icraat haqqında” Qanun) aşağıdakı müddəalarına, xüsusən bazar qiymətinin müəyyənləşdirilməsi üçün ümumi qaydanı təsbit etmiş Vergi Məcəlləsinin 14.4-cü maddəsinin tələblərinə dəqiq riayət olunması ilə şərtləndirilir.

Həmin normaya müvafiq olaraq bazar qiyməti mal (iş, xidmət) satılan anadək, lakin malın (işin, xidmətin) təqdim edildiyi andan çoxu 30 gün keçənədək (əvvəl və ya sonra) ən yaxın tarixdə eyni (analoji) mal (iş, xidmət) üçün müvafiq əməliyyatlar zamanı təşəkkül tapan qiymətlərə əsasən müəyyənləşdirilir. Bu məqsədlə malın (işin, xidmətin) bazar qiymətləri və birja kotirovkaları haqqında rəsmi məlumat mənbələrindən, dövlət və yerli hakimiyyət orqanlarının məlumat bazalarından, vergi ödəyicilərinin dövlət vergi orqanlarına verdikləri məlumatdan, yaxud reklam mənbələrinin məlumatından və digər müvafiq məlumatlardan istifadə edilir (Vergi Məcəlləsinin 14.9-cu maddəsi).

Bu müddəalarla bazar qiymətinin, ilk növbədə, müqayisəli şəkildə aşkar edilməsinin əsası qoyulur. Bu metod əvvəllər ekvivalent hallarda bağlanılmış oxşar predmetli icarə müqavilələrinin şərtlərinin müşahidəsinə əsaslanmaqla müvafiq dövlət mənbələrindən, rəsmi, yaxud da açıq məlumatlardan istifadə etməklə əmlakların mümkün olan ən həqiqi qiymətinin müəyyən edilməsindən ibarətdir. Lakin bu üsuldan istifadə etməklə qiymətin aşkar olunması mütləq bütün hallarda nəticə vermədiyi üçün, vergi orqanı bazar qiymətinin müəyyən edilməsi məqsədilə növbəti mərhələyə də keçə bilər.

Belə ki, Vergi Məcəlləsinin 14.6-cı maddəsinə əsasən bu Məcəllənin 14.4-cü maddəsinin, eləcə də qarşılıqlı surətdə asılı olan şəxslər arasındakı əməliyyata aid 14.5-ci maddəsinin müddəalarının tətbiqi mümkün olmadıqda, vergi orqanı malın (işin, xidmətin) bazar qiymətini bu maddənin tələblərinə uyğun olaraq müəyyən edir. Bu zaman malın (işin, xidmətin) istehsalına və (və ya) təqdim edilməsinə çəkilən adi məsrəflər (alınma qiyməti və ya qalıq dəyəri), nəqletmə, saxlanma, sığorta və digər bu cür məsrəflər, həmçinin adətən qarşılıqlı surətdə bağlı olmayan şəxslər arasında əməliyyatlar zamanı tələb və təkliflər amilinə əsasən əlavə yığım və güzəştlər nəzərə alınır. Bu güzəştlər malın keyfiyyətinin və ya digər istehlak xüsusiyyətlərinin itdiyi, yaxud yararlılıq müddətinin bitdiyi (bitməyə yaxınlaşdığı) və başqa bu cür hallarda da nəzərə alınır.

Həmin maddənin tətbiqi nəticə vermədikdə, sonrakı mərhələ kimi Vergi Məcəlləsinin 14.6.3-cü maddəsi müəyyən edir ki, eyni xüsusiyyətli və ya eyni cinsli mallarla (işlərlə, xidmətlərlə) müvafiq əmtəə (iş, xidmət) bazarında heç bir əməliyyat aparılmadıqda, rəsmi və açıq mənbələrdən bu malların (işlərin, xidmətlərin) bazar qiymətləri haqqında məlumat toplamaq mümkün olmadıqda, aşağıdakı qiymətləndirmə üsullarından istifadə edilə bilər:

sonrakı (təkrar) satış qiymətinə əsasən malların (işlərin, xidmətlərin) bazar qiyməti həmin malların (işlərin, xidmətlərin) sonrakı (təkrar) satış qiymətinə əsasən müəyyən olunur. Bazar qiyməti sonrakı satış qiymətindən tətbiq olunmuş əlavələr çıxılmaqla müəyyənləşdirilir (14.6.3.1-ci maddə);

dəyərin toplanması üsuluna əsasən bazar qiymətləri malları (işləri, xidmətləri) təqdim edənin əsaslandırılmış xərclərini və mənfəətini toplamaqla hesablanır (14.6.3.2-ci maddə);

malların (işlərin, xidmətlərin) bazar qiymətlərini bu maddədə göstərilən üsullardan biri ilə müəyyənləşdirmək mümkün olmadıqda, bazar qiymətləri müqavilə əsasında cəlb edilmiş ekspert tərəfindən müəyyənləşdirilir (14.6.3.3-cü maddə).

Ekspertin cəlb edilməsinə gəldikdə, Vergi Məcəlləsinin 44-cü maddəsində və “İnzibati icraat haqqında” Qanunun 41-ci maddəsində ekspertizanın keçirilməsi qaydası və bununla bağlı bir sıra təminatlar, o cümlədən ekspertin müqavilə əsasında cəlb edilməsi, müqavilәdә səhv və ya bilərəkdən yalan rəy verməsinə görə ekspertin məsuliyyətinin nəzərdə tutulmasının mümkünlüyü, ekspertizanın maraqlı şəxslərin vəsatəti və ya öz təşəbbüsü ilə vergi yoxlamasını bilavasitə həyata keçirən vergi orqanının qərarı əsasında təyin edilməsi təsbit edilmiş, habelə ekspertiza keçirilməsi haqqında qərar çıxarmış vergi orqanının həmin qərarla yoxlanılması keçirilən vergi ödəyicisini tanış etməyə və həmin şəxsin ekspertin onun tərəfindən göstәrilәn şəxslərdən təyin edilməsi barədə müraciət etmək, ekspertiza keçirildikdə vergi yoxlaması keçirən vergi orqanının vəzifəli şəxsinə əvvəlcədən məlumat verməklə bilavasitə və ya nümayəndəsinin vasitəsi ilə ekspertiza keçirilməsində iştirak etmək və ekspertin rəyi ilə tanış olmaq daxil olmaqla Vergi Məcəlləsinin 44.7-ci maddəsində nəzərdə tutulan hüquqlarını ona izah etməyə borclu olduğu nəzərdə tutulmuşdur.

Sözügedən Məcəllənin yuxarıda şərh olunan prosesin bütün mərhələlərinə şamil edilən və tutulmalı olan verginin müəyyən edilməsində vergi ödəyicisinin fəal iştirakının təzahürlərindən biri olan 14.8-ci maddəsinə əsasən isə vergi ödəyicisinin dövlət vergi orqanına bu və ya digər əməliyyatda malın (işin, xidmətin) bazar qiymətinin bu maddədə göstərildiyindən fərqli qaydada müəyyənləşdirilməsi barədə sübutlar vermək hüququ vardır.

Həmçinin qeyd edilməlidir ki, qaldırılmış məsələ Avropa Şurasına üzv olan digər ölkələrdə də analoji qaydada həll olunmuş və bu barədə müvafiq ölkələrin məhkəmə təcrübəsi artıq formalaşmışdır. Məsələn, Fransa Respublikasının Kassasiya Məhkəməsi 19 dekabr 2000-ci il tarixli qərarında hüquqi mövqeyini ifadə edərək göstərmişdir ki, təyin edilmiş məbləğ və ya qiymətləndirilmə onun bazar qiymətindən aşağı olduqda, müvafiq tutulmaların müəyyən edilməsinə əsas olmuş məbləğ və ya qiymətləndirilmənin yenidən hesablanmasını mümkün edən Vergi-Prosessual Məcəlləsinin L.17-ci maddəsi yenidən qiymətləndirilmə məqsədilə vergi orqanlarına yalnız bazar qiymətinə istinad etməsi üçün kifayətedici hüquqi əsası təşkil edir.

Digər tərəfdən vergi ödəyicisi Vergi Məcəlləsinin 67.1-ci maddəsində göstərilən verginin hesablanması məqsədilə vergi orqanı ilə əməkdaşlıq etməməyə və ya buna hətta maneə törətməyə yönəlmiş hərəkətlər etdikdə, vergi orqanlarının ödənilməli olan verginin məbləğini vergi ödəyicisi tərəfindən vergi orqanına əvvəlki hesabat dövrləri üçün təqdim edilmiş vergi bəyannamələri və həmin maddədə göstərilən digər əlaqəli məlumatlardan istifadə etməklə hesablamaq hüququ vardır. Göründüyü kimi, bu müddəanın tətbiqi Vergi Məcəlləsinin 14-cü maddəsindən fərqli olaraq icarə haqqı məbləğinin aşağı göstərilməsi hallarına aid deyil və vergitutma obyektinin müəyyənləşdirilməsi məqsədilə qanuni tələblər yerinə yetirilmədikdə, həyata keçirilən müstəqil vasitədir.

Lakin hər bir halda, Avropa Məhkəməsinin hüquqi mövqeyini nəzərə almaq lazımdır ki, 1 saylı Protokolun 1-ci maddəsi hər hansı müdaxilənin qarşıya qoyulmuş məqsədə ağlabatan şəkildə mütənasib olmasını da tələb edir. Müvafiq olaraq, hüquq və azadlıqlara istənilən müdaxilə cəmiyyətin ümumi maraqları ilə fərdi şəxsin fundamental hüquqlarının müdafiəsi tələbləri arasında “ədalətli tarazlığa” cavab verməlidir. Tələb edilən ədalətli tarazlığa nail olmaq üçün müvafiq şəxs fərdi və həddən artıq yükə məruz qalmamalıdır (*Iwaszkiewicz Polşaya qarşı*, no. 30614/06, 26 iyul 2011-ci il, § 44).

Bundan irəli gələrək, Konstitusiya Məhkəməsinin Plenumu hesab edir ki, vergi orqanı tərəfindən bazar qiymətinin tətbiqinin qanuni olması üçün bu inzibati hərəkətin vergi qanunvericiliyinin yuxarıda göstərilmiş tələblərinə riayət etməklə qəbul edilməsi, o cümlədən müqavilədə icarə məbləğinin aşağı olduğunu sübut edən sənədlərin göstərilməsi, habelə əmlakın xüsusiyyətlərinə uyğun gələn müqayisə elementləri izah edilməklə tətbiq olunan bazar qiymətinin Vergi Məcəlləsinin 49.2-ci maddəsinin və “İnzibati icraat haqqında” Qanunun 61-ci maddəsinin müddəaları nəzərə alınmaqla əsaslandırılması tələb edilir.

Yoxlanılan şəxs həmin inzibati hərəkətlə razılaşmadıqda, o cümlədən yeni ekspertizanın keçirilməsini tələb etməklə bazar qiymətinin düzgün hesablanmadığını və ya tətbiq edilmiş bazar qiyməti ilə razılaşaraq, ondan xüsusi və fərdi səbəblərdən kənara çıxdığını iddia etdikdə, öz mövqeyini əsaslandırmaqla Vergi Məcəlləsinin 62, 63 və “İnzibati icraat haqqında” Qanunun 72-ci maddəsinə müvafiq olaraq yuxarı vergi orqanına və ya məhkəməyə şikayət prosedurlarından istifadə edə bilər. Məhkəmə mübahisəsi çərçivəsində yoxlanılan şəxsin bu hüquqları vergi orqanını tətbiq edilmiş bazar qiymətinin düzgünlüyünü sübut etmək vəzifəsindən azad edə bilməz.

Təsadüfi deyil ki, Vergi Məcəlləsinin 53.3-cü maddəsinin tələblərinə görə bu Məcəllə ilə müəyyən edilmiş qaydada və ya məhkəmənin qanuni qüvvəyə minmiş qərarı ilə təqsiri təsdiq edilməyənədək hər bir vergi ödəyicisi vergi qanunvericiliyinin pozulmasında təqsirsiz hesab edilir. Vergi ödəyicisi vergi qanunvericiliyinin pozulmasında özünün təqsirsiz olmasını sübut etməyə borclu deyildir. Vergi qanunvericiliyinin pozulması faktını təsdiq edən halların və vergi ödəyicisinin təqsirinin sübut edilməsi vəzifəsi vergi orqanlarının üzərinə qoyulur. Vergi qanunvericiliyinin pozulmasında vergi ödəyicisinin təqsirinin olmasında aradan qaldırılmaz şübhələr olduqda, onlar vergi ödəyicisinin xeyrinə şərh olunur.

Beləliklə, məsələnin yuxarıda şərh edilən qaydada həlli, bir tərəfdən, Konstitusiyanın 73-cü maddəsinin tələb etdiyi kimi, qanunla müəyyən olunmuş vergiləri ödəmək öhdəliyinin şərtsiz icrasının təmin edilməsinə və vergi ödəyicilərinin bağladıqları müqavilələrin qiymətinin bazar qiymətinə uyğun hesablanması üçün şəraitin yaradılmasına xidmət edir, digər tərəfdən isə, bu istiqamətə yönəlmiş vergi orqanlarının hərəkətlərinin qanunsuzluğunu və əsassızlığını məhkəmə qaydasında sübut etmək imkanını Konstitusiyanın 60-cı maddəsinə uyğun olaraq vergi ödəyicisinə təqdim edir.

Göstərilənlərə əsasən Konstitusiya Məhkəməsinin Plenumu belə nəticəyə gəlir ki, əmlakın icarəyə verilməsindən əldə olunan gəlirə verginin hesablanması məqsədilə Vergi Məcəlləsinin 14-cü maddəsində nəzərdə tutulmuş bazar qiymətinin tətbiqi Mülki Məcəllənin 152.1 və 390-cı maddələrində təsbit edilmiş mülkiyyət hüququnu və müqavilə azadlığını pozmur.

Vergi Məcəlləsinin 14-cü maddəsinə əsasən bazar qiyməti vergi orqanı tərəfindən həmin maddədə təsbit olunmuş tələblərə və mərhələlərə riayət edilməklə, o cümlədən ekspertiza təyin olunmaqla müəyyən olunur.

Vergi ödəyicisi tərəfindən Vergi Məcəlləsinin 67.1-ci maddəsində göstərilən və digər bu kimi qanuni tələblər yerinə yetirilmədikdə, vergitutma obyektinin müəyyənləşdirilməsi məqsədilə verginin məbləği həmin maddəyə uyğun olaraq əlaqəli məlumatlardan istifadə olunmaqla hesablanır.

Azərbaycan Respublikasının məhkəmələrində formalaşmış məhkəmə təcrübəsinin Vergi Məcəlləsinin 14-cü və Mülki Məcəllənin 152.1 və 390-cı maddələrinə yuxarıda verilmiş şərhdən fərqləndiyini nəzərə alaraq, Konstitusiya Məhkəməsinin Plenumu hesab edir ki, icarə münasibətləri iştirakçılarının hüquq və azadlıqlarının müdafiəsi məqsədilə, Vergi Məcəlləsinin 14-cü maddəsində nəzərdə tutulmuş bazar qiyməti icarə münasibətlərindən bu Qərarın qüvvəyə mindiyi tarixdən sonra əldə olunmuş gəlirdən vergitutma məqsədləri üçün istifadə edilə bilər.

Azərbaycan Respublikası Konstitusiyasının 130-cu maddəsinin IV hissəsini, «Konstitusiya Məhkəməsi haqqında» Azərbaycan Respublikası Qanununun 60, 62, 63, 65-67 və 69-cu maddələrini rəhbər tutaraq, Azərbaycan Respublikası Konstitusiya Məhkəməsinin Plenumu

**QƏRARA ALDI:**

1. Azərbaycan Respublikası Vergi Məcəlləsinin 14-cü maddəsində nəzərdə tutulmuş bazar qiymətinin əmlakın icarəyə verilməsindən əldə olunan gəlirə verginin hesablanması məqsədilə tətbiqi Azərbaycan Respublikası Mülki Məcəlləsinin 152.1 və 390-cı maddələrində təsbit edilmiş mülkiyyət hüququnu və müqavilə azadlığını pozmur.

Azərbaycan Respublikası Vergi Məcəlləsinin 14-cü maddəsinə əsasən bazar qiyməti vergi orqanı tərəfindən həmin maddədə təsbit olunmuş tələblərə və mərhələlərə riayət edilməklə, o cümlədən ekspertiza təyin olunmaqla müəyyən olunur.

2. Azərbaycan Respublikası Vergi Məcəlləsinin 14-cü maddəsində nəzərdə tutulmuş bazar qiyməti icarə münasibətlərindən bu Qərarın qüvvəyə mindiyi tarixdən sonra əldə olunmuş gəlirdən vergitutma məqsədləri üçün istifadə edilə bilər.

3. Qərar dərc olunduğu gündən qüvvəyə minir.

4. Qərar «Azərbaycan», «Respublika», «Xalq qəzeti», «Bakinski raboçi» qəzetlərində və «Azərbaycan Respublikası Konstitusiya Məhkəməsinin Məlumatı»nda dərc edilsin.

5. Qərar qətidir, heç bir orqan və ya şəxs tərəfindən ləğv edilə, dəyişdirilə və ya rəsmi təfsir edilə bilməz.