**AZƏRBAYCAN RESPUBLIKASI ADINDAN**

**AZƏRBAYCAN RESPUBLIKASI**

**KONSTITUSIYA MƏHKƏMƏSININ**

**QƏRARI**

*Azərbaycan Respublikası Vergi Məcəlləsinin*

*49.3 və 49.6-cı maddələrinin şərh edilməsi haqqında*

**6 avqust 2002-ci il Bakı şəhəri**

Azərbaycan Respublikasının Konstitusiya Məhkəməsi X.Hacıyev (Sədr), hakimlər: F.Babayev, B.Qəribov, R.Qvaladze, E.Məmmədov (məruzəçi-hakim), İ.Nə­cəfov və Ə.Sultanovdan ibarət tərkibdə,

məhkəmə katibi V.Zeynalovun,

xüsusi konstitusiya icraatında maraqlı subyektin qanuni nümayəndələri Azərbaycan Respublikası Vergilər Nazirinin müavini N.Qasımov və Azərbaycan Respublikası Vergilər Nazirliyinin hüquq şöbəsinin əməkdaşı R. Ağayevin,

mütəxəssislər Azərbaycan Respublikası İqtisad Universitetinin «Vergi və ver­giqoyma» kafedrasının dosenti, iqtisad elmləri namizədi R.Məhərrəmov və Azərbaycan Respublikası Milli Məclisi Aparatının İqtisadi qanunvericilik şöbəsinin müdirinin müavini İ.Rəfibəylinin iştirakı ilə

Azərbaycan Respublikası Konstitusiyasının 130-cu maddəsinin IV hissəsinə müvafiq olaraq xüsusi konstitusiya icraatı üzrə açıq məhkəmə iclasında Azərbaycan Respublikası Vergi Məcəlləsinin 49.3 və 49.6-cı maddələrinin şərh edilməsi haqqında Azərbaycan Respublikası Nazirlər Kabinetinin 2002-ci il 12 iyun tarixli 18/15-80 saylı sorğusu ilə bağlı konstitusiya işinə baxdı.

İş üzrə hakim E.Məmmədovun məruzəsini, maraqlı subyektin qanuni nümayəndələri N.Qasımov və R.Ağayevin, mütəxəssislər R.Məhərrəmov və İ.Rəfibəylinin çıxışlarını dinləyib müzakirə edərək, Azərbaycan Respublikasının Konstitusiya Məhkəməsi

**MÜƏYYƏN ETDI:**

Azərbaycan Respublikası Nazirlər Kabinetinin sorğusunda göstərilir ki, Azərbaycan Respublikası Vergi Məcəlləsinin 53.1-ci maddəsinə əsasən bu Məcəllə ilə müəyyən edilmiş vergi ödəyiciləri, vergi agentləri və onların nümayəndələri, habelə vergi orqanlarının vəzifəli şəxsləri vergi qanunvericiliyinin pozulmasına görə bu Məcəllə, Azərbaycan Respublikasının İnzibati Xətalar Məcəlləsi və Azərbaycan Respublikasının digər qanunları ilə müəyyən edilmiş qaydada məsuliyyət daşıyırlar.

Eyni zamanda Vergi Məcəlləsinin 49.3-cü maddəsinə görə vergi ödəyicisinin vergi qanunvericiliyinin pozulmasına görə məsuliyyətə cəlb edilməsi barədə çıxarılmış qərar əsasında vergi ödəyicisinə vergi borcunun, faizlərin, maliyyə sanksiyalarının məbləğlərinin, inzibati cərimələrin, habelə aşkar edilmiş pozuntuların aradan qaldırılması barədə tələbnamə göndərilir.

Həmin Məcəllənin 49.6-cı maddəsində isə göstərilmişdir ki, vergi orqanları tərəfindən aşkar edilmiş vergi qanunvericiliyinin pozulmasına görə vergi ödəyicisi inzibati məsuliyyətə cəlb edilməli olduqda, vergi yoxlamasını keçirən vergi orqanının səlahiyyətli vəzifəli şəxsi inzibati hüquq pozuntusu haqqında ayrıca protokol tərtib edir.

Vergi Məcəlləsinin 49.3 və 49.6-cı maddələrinin müddəalarında vergi xətaları törətmiş vergi ödəyicilərinə qarşı vergi orqanları tərəfindən tətbiq edilən cərimələr və maliyyə sanksiyalarının hansı ardıcıllıqla tətbiq olunmasının məlum olmadığına görə Azərbaycan Respublikasının Nazirlər Kabineti Konstitusiya Məhkəməsindən bu maddələrin tətbiqi qaydasının şərh olunmasını xahiş edir.

Sorğu ilə bağlı konstitusiya işinin materiallarına Azərbaycan Respublikası Mil­li Məclisinin Aparatında düzgünlüyü təsdiq olunmuş Azərbaycan Respublikası Ver­gi Məcəlləsinin 49, 53, 57-60-cı maddələri və Azərbaycan Respublikası İnzibati Xətalar Məcəlləsinin 9, 244-247, 249 və 250-ci maddələrinin rəsmi mətnləri əlavə edilmişdir.

Azərbaycan Respublikasının Konstitusiya Məhkəməsi sorğu ilə bağlı aşağıdakıların qeyd olunmasını zəruri hesab edir.

Vergi Məcəlləsinin 49-cu maddəsi vergi yoxlamasının materiallarına baxılmanın nəticələri üzrə qərarın çıxarılmasına aid müddəaları əks etdirir. Məcəllənin 49.1-ci mad­dəsinə görə səyyar vergi yoxlamasının materiallarına baxılmanın nəticələri üzrə vergi orqanının rəhbəri (rəhbərin müavini) 10 gün müddətində aşağıda göstərilən qərarlardan birini çıxarır: vergi ödəyicisinin vergi qanunvericiliyinin pozulmasına görə məsuliyyətə cəlb edilməsi haqqında; vergi ödəyicisinin vergi qanunvericiliyinin pozulmasına görə məsuliyyətə cəlb edilməsindən imtina olunması haqqında; əlavə vergi yoxlaması tədbirlərinin keçirilməsi haqqında.

Məcəllənin 49.2-ci maddəsinə əsasən vergi qanunvericiliyinin pozulmasına görə vergi ödəyicisinin məsuliyyətə cəlb edilməsi haqqında qərarda vergi yoxlaması ilə müəyyən olunan vergi qanunvericiliyinin pozulmasının şəraiti, həmin şəraiti təsdiq edən sənədlər və digər məlumatlar, vergi ödəyicisinin özünün müdafiəsi üçün göstərdiyi dəlillər və bu dəlillərin yoxlanılmasının nəticələri, vergi qanunvericiliyinin pozulmasına görə və tətbiq olunan məsuliyyət tədbirlərini nəzərdə tutan müvafiq qanunların maddələri göstərilməklə vergi ödəyicisinin vergi qanunvericiliyinin konkret hansı tələblərinin pozulmasına görə məsuliyyətə cəlb olunması ona izah olunur.

Vergi Məcəlləsinin 49.3 və 49.6-cı maddələrinin müddəalarına əsasən, yoxlama zamanı vergi qanunvericiliyinin pozulması aşkar olunduqda vergi ödəyicisi barəsində vergi orqanının rəhbəri (rəhbərin müavini) öz qərarı ilə vergi borcunun qaytarılması ilə yanaşı faizlərin, maliyyə sanksiyalarının və inzibati cərimələrin ödənilməsini tələb edə bilər, vergi ödəyicisi inzibati məsuliyyətə cəlb edilməli olduqda isə vergi orqanının səlahiyyətli vəzifəli şəxsi inzibati hüquq pozuntusu (xəta) haqqında ayrıca protokol tərtib edə bilər.

Lakin qanunverici Vergi Məcəlləsinin müddəalarında vergi qanunvericiliyinin pozulması aşkar edildikdə vergi ödəyicisinə yuxarıda göstərilən müxtəlif növ məsuliyyət tədbirlərinin hansı hallarda və hansı qaydada tətbiqi məsələlərinə toxunmamışdır.

Nəticədə Vergi Məcəlləsinin göstərilən müddəalarının tətbiqi zamanı yaranmış qeyri-müəyyənlik vergi ödəyicisinin Vergi Məcəlləsində nəzərdə tutulmuş vergi borcunun qaytarılması ilə yanaşı, eyni zamanda faizləri və maliyyə sanksiyalarını ödəməsinə, həm də İnzibati Xətalar Məcəlləsində nəzərdə tutulmuş inzibati cəriməyə məruz qalmasına səbəb ola bilər.

Belə vəziyyət vergi ödəyicisi olan – fiziki və hüquqi şəxslərin nəinki gizlətdikləri (qeyri-leqal) gəlirindən, eyni zamanda qanuni surətdə mülkiyyətlərində olan digər əmlaklarından da məhrum olunmalarına şərait yarada bilər. Bu isə Azərbaycan Respublikasında azad sahibkarlığın inkişafı, həmçinin insan hüquq və azadlıqları arasında özünəməxsus mühüm yer tutan mülkiyyət hüququnun qanunsuz məhdudlaşdırılması baxımından yolverilməzdir.

Göstərilənləri nəzərə alaraq Konstitusiya Məhkəməsi bir neçə əhəmiyyətli hü­qu­qi aspektlərə toxunmağı və bunlardan bəzilərinin üzərində xüsusi dayanmağı lazım bilir.

Azərbaycan Respublikası Konstitusiyasının 15-ci maddəsinin II hissəsinə müvafiq olaraq Azərbaycan dövləti bazar münasibətləri əsasında iqtisadiyyatın inkişafına şərait yaradır, azad sahibkarlığa təminat verir, iqtisadi münasibətlərdə inhisarçılığa və haqsız rəqabətə yol vermir. Konstitusiyanın 29-cu maddəsində nəzərdə tutulur ki, hər kəsin mülkiyyət hüququ vardır. Mülkiyyətin heç bir növünə üstünlük verilmir. Mülkiyyət hüququ, o cümlədən xüsusi mülkiyyət hüququ qanunla qorunur. Heç kəs məhkəmənin qərarı olmadan mülkiyyətindən məhrum edilə bilməz.

Mülkiyyət hüququna bir sıra beynəlxalq hüquqi aktlarda da önəmli yer verilir.

İnsan hüquqları haqqında Ümumi Bəyannamənin 17-ci maddəsində qeyd olunur ki, hər bir insanın həm təkbaşına, həm də müştərək əmlaka sahiblik hüququ var. Heç kəs özbaşına öz əmlakından məhrum edilə bilməz.

İnsan hüquqlarının və əsas azadlıqların müdafiəsi haqqında Avropa Konvensiyasının 1 saylı əlavə protokolunun 1-ci maddəsində göstərilir ki, hər bir fiziki və hüquqi şəxs öz mülkiyyətindən dinc istifadə hüququna malikdir. Heç kəs, cəmiyyətin maraqları naminə, qanunla və beynəlxalq hüququn ümumi prinsipləri ilə nəzərdə tutulmuş şərtlər istisna olmaqla, öz mülkiyyətindən məhrum edilə bilməz. Yuxarıdakı müddəalar dövlətin ümumi maraqlara müvafiq olaraq, mülkiyyətdən istifadəyə nəzarəti həyata keçirmək üçün, yaxud vergilərin və ya digər rüsum və ya cərimələrin ödənilməsini təmin etmək üçün zəruri olan qanunları yerinə yetirmək hüququnu məhdudlaşdırmır.

Bununla yanaşı, əsas insan hüquq və azadlıqlarına aid olan mülkiyyət hüququndan bəhs edərkən, eyni zamanda yuxarıda göstərilmiş problemin hüquqi cəhətdən düzgün həll olunması üçün aşağıdakılar da nəzərə alınmalıdır.

Azərbaycan Respublikası Vergi Məcəlləsinin 56.1-ci maddəsinin və Azərbaycan Respublikası Cinayət Məcəlləsinin 75 və 213-cü maddələrinin şərh edilməsinə dair 2002-ci il 8 aprel tarixli Azərbaycan Respublikası Konstitusiya Məhkəməsinin qərarında qeyd olunduğu kimi dövlət və bələdiyyə büdcələrinin formalaşması mənbələri sırasında vergilərin xüsusi yeri və çəkisi vardır. Dövlət məhz maliyyə resursları (o cümlədən vergi yığımları) hesabına iqtisadi, sosial, ekoloji və s. sahələrdəki funksiyalarının maliyyələşdirilməsi imkanına malik olur.

Azərbaycan Respublikası Konstitusiyasının 73-cü maddəsinin I hissəsində təsbit olunur ki, qanunla müəyyən edilmiş vergiləri və başqa dövlət ödənişlərini tam həcmdə və vaxtında ödəmək hər kəsin borcudur.

Dövlət büdcəsinə köçürülməli pul məbləği vergi ödəyicisinin öz şəxsi mülkiyyətində olsa da, istədiyi kimi sərancam vermək hüququna malik deyil və bu pul mütəmadi olaraq dövlətə köçürməlidir. Əks halda, digər şəxslərin, habelə dövlətin hüquqları və qanunla qorunan maraqları pozulmuş olardı.

Vergi ödəmək vəzifəsində cəmiyyətin ümumi maraqları əks olunub. Dövlət təkcə vergi ödəyicilərinin deyil, həm də cəmiyyətin digər üzvlərinin hüquqlarını və qanuni maraqlarını müdafiə etmək məqsədilə vergi münasibətlərinin tənzimlənməsi üzrə tədbirlər görmək hüququna malikdir və belə tədbirləri həyata keçirməlidir.

Buna görə də, vergi tutulması, vergi ödəyicisinin mülkiyyətindən əsassız məhrum edilməsi kimi yox, konstitusiya vəzifələrindən irəli gələn əmlakın müəyyən hissəsinin qanuni götürülməsi kimi qiymətləndirilməlidir.

Yuxarıda göstərildiyi kimi vergi ödəmək konstitusiya vəzifəsi şəxsi-hüquqi deyil, ümumi-hüquqi xarakter daşıyır. Bu ümumi vəzifənin icra olunmaması nəticəsində büdcəyə dəymiş ziyanın yerinin doldurulması məqsədilə, qanunverici dövlətin qanuni tələblərinə riayət edərək, məcburiyyət tədbirləri müəyyən etmək hüququna malikdir.

Qanunla müəyyən edilmiş qaydada vergilərin ödənilməsi ilə bağlı vəzifənin yerinə yetirilməməsi və ya lazımınca yerinə yetirilməməsi bir neçə növ hüquqi məsuliyyətə səbəb ola bilər.

Vergi Məcəlləsinin 53.1-ci maddəsində göstərildiyi kimi bu Məcəllə ilə müəyyən edilmiş vergi ödəyiciləri, vergi agentləri və onların nümayəndələri, habelə vergi orqanlarının vəzifəli şəxsləri vergi qanunvericiliyinin pozulmasına görə bu Məcəllə, İnzibati xətalar haqqında Azərbaycan Respublikasının Məcəlləsi və Azərbaycan Respublikasının digər qanunları ilə müəyyən edilmiş qaydada məsuliyyət daşıyırlar.

Vergi Məcəlləsində vergi qanunvericiliyinin pozulmasının ayrı-ayrı hallarına görə vergi orqanı rəhbərinin (rəhbərin müavininin) qərarı ilə tənbeh tədbirlərinin növləri kimi çıxış edən maliyyə sanksiyaları və faizlər tətbiq olunur. Vergi qanunvericiliyinin pozulmasına görə nəzərdə tutulan maliyyə sanksiyaları və faizlər təqsirli vergi ödəyicilərinə büdcə və büdcədənkənar fondlara vergilərin, məcburi ödənişlərin ödənilməsi ilə bağlı vəzifələri lazımi qaydada icra etmək üçün tətbiq olunan təsir tədbirləridir. Hüquqi məsuliyyətin müstəqil tədbirləri kimi dövlət tərəfindən vergi orqanları vasitəsilə məcburi güc tətbiqi ilə həyata keçirilən bu tədbirlər həm vergi ödəyicilərinin vergilərin ödənilməsi üzrə konstitusiya vəzifələrinin icra olunmasını təmin edən hüquqbərpaedici, həm də cəzaverici xarakterli formalarda olur.

Vergi qanunvericiliyinin pozulması ilə bağlı inzibati xəta törədildiyi hallarda isə İnzibati Xətalar Məcəlləsinin müddəalarına müvafiq olaraq inzibati hüquq pozuntusu (xəta) haqqında ayrıca protokol tərtibi ilə başlanmış işlər üzrə vergi orqanlarının səlahiyyətli vəzifəli şəxsi tərəfindən qəbul olunan qərarlara əsasən təqsirli bilinən şəxslərə qarşı inzibati cərimələr tətbiq olunur.

Beləliklə, vergi qanunvericiliyinin pozulmasına görə vergi ödəyicilərinə və vergi agentlərinə qarşı Vergi Məcəlləsi ilə müəyyən edilmiş maliyyə sanksiyaları və faizlər (57-60-cı maddələr), habelə İnzibati Xətalar Məcəlləsi ilə müəyyən edilmiş inzibati cərimələr (244-247, 249-251-ci maddələr) tətbiq oluna bilər.

Lakin, Vergi Məcəlləsinin 53.2-ci maddəsində qeyd olunduğu kimi heç kəs vergi qanunvericiliyinin pozuntusu olan eyni əmələ (hərəkətə və ya hərəkətsizliyə) görə təkrarən məsuliyyətə cəlb oluna bilməz. İnzibati Xətalar Məcəlləsinin 9.2-ci maddəsinə də müvafiq olaraq bir inzibati xətaya görə heç kəs iki dəfə inzibati məsuliyyətə cəlb oluna bilməz.

Sözsüz ki, hər bir konkret vergi qanunvericiliyinin pozuntusunun özünə məxsus əlamətlərinə görə digər vergi qanunvericiliyinin pozuntusundan fərqləndirilməsi aydın şəkildə mümkün olduğu halda bu qaydanın tətbiqi heç bir problem yaratmır. Konkret əməli nəzərdə tutan Vergi Məcəlləsinə (məsələn, 59-cu maddəyə) və ya yalnız İnzibati Xətalar Məcəlləsinə (məsələn, 245 və ya 246-ci maddələrə) görə müvafiq növ məsuliyyət tədbiri təkrar olunmadan tətbiq oluna bilər. Belə vəziyyətdə Vergi Məcəlləsinin 49.3 və 49.6-cı maddələrinin müddəaları biri-birinə mane olmadan tətbiq olunduqda onların tətbiqinin ardıcıllığına dair sual da ortaya çıxmır.

Lakin Vergi Məcəlləsinin 57, 58 və 60-cı maddələrinin vergi qanunvericiliyinin pozuntularının nədən ibarət olunmasını açıqlayan hissələrinin müvafiq olaraq İnzibati Xətalar Məcəlləsinin 247, 244 və 250-ci maddələrində nəzərdə tutulmuş inzibati xətalarının dispozisiyalarına oxşarlığının mövcudluğu bu sualı ortaya çıxardır.

Qanunvericiliyin real vəziyyətini nəzərə alaraq həmin suala cavab vermək üçün Vergi Məcəlləsinin qəbulundan sonra Azərbaycan Respublikasında hüquqi məsuliyyət növləri ilə bağlı nəzəriyyədə deyil, faktiki olaraq yaranmış vəziyyət bir qədər təhlil olunmalıdır.

Qeyd olunmalıdır ki, hüquq nəzəriyyəsində hüquqi məsuliyyət növləri sistemində vergi qanunvericiliyi pozuntularının (vergi xətalarının) törədilməsinə görə xüsusi növ məsuliyyətin - vergi məsuliyyətinin yeri müəyyənləşdirilməyib. Adətən hesab olunur ki, mülki, intizam, maddi, inzibati və cinayət məsuliyyəti ilə yanaşı, vergi məsuliyyətinin hüquqi məsuliyyətin müstəqil növü kimi ayrıca qeyd olunması üçün əsas yoxdur və o, bir qayda olaraq inzibati məsuliyyət ilə əhatə olunur.

Lakin Vergi Məcəlləsinin və İnzibati Xətalar Məcəlləsinin müddəalarının təhlili qanunvericinin bu məsələ üzrə mövqeyinin fərqli olması və vergi məsuliyyətini hüquqi məsuliyyətin müstəqil növü kimi görməsi barədə nəticə çıxarmaq üçün əsas verir.

Vergi Məcəlləsinin 53-cü maddəsindən də göründüyü kimi, qanunverici vergi məsuliyyətini, digər növ məsuliyyətdən, o cümlədən inzibati məsuliyyətdən ayırır. Məcəllənin 53.1-ci maddəsinə əsasən, vergi qanuvericiliyinin pozulmasına görə vergi ödəyicilərinə və vergi agentlərinə bu Məcəllə ilə müəyyən edilmiş məcburiyyət tədbirləri kimi öz təbiətinə görə inzibati-hüquq məsuliyyətinə xas olmayan maliyyə sanksiyaları və faizlər tətbiq edilir.

Bununla yanaşı, hal-hazırda mövcud qanunvericilikdə vergi məsuliyyətini inzibati məsuliyyətdən fərqləndirən iki prinsipial məqamı da ayırmaq olar.

Birinci, vergilər və rüsumlar haqqında qanunvericiliklə tənzimlənən münasibətlərin xarakteridir. Vergi hüquq münasibətləri öz təbiətinə görə inzibati, idarəetmə xüsusiyyətlərinə malik olsa da, hər halda iqtisadi məzmununa görə ümumi inzibati təsir tədbirləri ilə təmin oluna bilməz.

İkinci, vergi hüquq münasibətlərinin xüsusiyyəti vergi pozuntularına görə məsuliyyətə cəlb etmənin xüsusi qaydasını şərtləndirir. Bir tərəfdən, vergi orqanı idarəetmə xüsusiyyətlərindən çıxış edərək, vergi pozuntusuna görə məsuliyyətə cəlb etmə haqqında qərar çıxarır; digər tərəfdən hüquq münasibətləri subyektinin əlavə müdafiəsi zərurətindən çıxış edərək, maliyyə sanksiyası könüllü ödənmədikdə, vergi orqanları şəxslərdən maliyyə sanksiyalarının alınması barədə iddialarla məhkəməyə müraciət edir (Vergi Məcəlləsinin 53-ci maddəsi).

Buna müvafiq olaraq, fiziki şəxslərin vergi və digər məsuliyyətlərini fərqləndirmək məsələsi həll edilərkən belə bir prinsipdən çıxış etmək lazımdır ki, bir hüquq münasibəti eyni zamanda həm vergi, həm də qeyri-vergi münasibəti kimi tövsif oluna bilməz, həmçinin vergi ödəyicisi törətdiyi əmələ görə eyni zamanda vergi məsuliyyətinə və digər məsuliyyətə cəlb oluna bilməz. Buna görə də, vergi orqanının üzə çıxardığı əməl vergi ödəyicisi tərəfindən Vergi Məcəlləsinin 57, 58 və 60-cı maddələrində müəyyən olunmuş vergi xətaları çərçivəsində törədildikdə bu əməlin vergi qanunvericiliyinin pozulması ilə bağlı olan vergi hüquq pozuntusu kimi (baxmayaraq ki, onun inzibati xəta ilə oxşarlığı vardır) tövsif olunması Vergi Məcəlləsinin müddəalarına müvafiq olaraq, İnzibati Xətalar Məcəlləsinin 244, 247 və 250-ci maddələrində nəzərdə tutulmuş vergi qanunvericiliyinin pozulması ilə bağlı inzibati xətalar törədildikdə isə həmin Məcəllənin müddəalarına müvafiq olaraq həll olunmalıdır.

Konstitusiya Məhkəməsi işə baxılması zamanı vergi orqanları tərəfindən müxtəlif məcburiyyət tədbirlərinin mübahisəsiz (məhkəmədənkənar) qaydada özbaşına tətbiqinə dair Vergi Məcəlləsində geniş imkanların əks olunmasına diqqət yetirmişdir.

Təbiidir ki, verginin vaxtında ödənilməməsi vergi öhdəliyi üzrə borcun ödənilməsilə, verginin vaxtında ödənilməməsi nəticəsində dövlətə vurulan ziyanın tam əvəzlənməsi ilə bərpa edilməlidir. Ona görə də, vaxtında ödənilməyən verginin (vergi qalığının) məbləğinə qanunverici əlbəttə ki, verginin ödənilməsi ləngidildikdə vergi məbləğinin vaxtında alınmaması nəticəsində dövlət xəzinəsinə vurulan ziyanın kompensasiyası kimi tamamlayan ödəməni də əlavə edə bilər.

Lakin digər növ tədbirlər, xüsusən gizlədilmiş və ya azaldılmış gəlirin tutulması kimi tədbirlər, eləcə də müxtəlif növ cərimələr öz mahiyyətinə görə vergi öhdəliyinin çərçivəsindən kənara çıxır.

Onlar bərpaedici deyil, cəzaverici xarakter daşıyır və vergi hüquq pozuntusuna görə, yəni qanunla nəzərdə tutulmuş qəsdən və ya ehtiyatsızlıqdan törədilmiş hüquqazidd təqsirli əmələ görə tətbiq olunur. Buna görə, vergi hüquq pozuntusu haqqında iş üzrə icraatda həm onun törədilməsi faktı, həm də vergi ödəyicisinin təqsirlik dərəcəsi sübut edilməlidir. Belə hallarda Konstitusiya ilə təminat verilən insan hüquq və azadlıqlarının məhkəmə müdafiəsi də təmin edilməlidir (Konstitusiyanın 60-cı maddəsi).

Vergi tənbehinin şübhəsizliyi vergi qanunvericiliyinin pozulması haqqında mübahisənin olmamasından irəli gəlir. Mübahisənin mövcudluğu zamanı qanun onu məhkəmə vasitəsilə həll etməyə çağırır. Beləliklə, əgər tərəflər arasında mübahisə yaranmamışdırsa tənbeh məhkəmə qərarı olmadan da tətbiq edilə bilər. Vergi Məcəlləsinin maddələrinin təhlilindən görünür ki, məhkəmə qərarı olmadıqda vergi ödəyicisi yalnız könüllü olaraq cərimə sanksiyalarının ödənilməsi haqqında qərarı yerinə yetirə bilər. Deyilənlər Konstitusiyanın 29-cu maddəsinin tələblərinə də uyğundur.

Bununla yanaşı, Konstitusiya Məhkəməsi xüsusi qeyd etməyi zəruri hesab edir ki, Vergi Məcəlləsində əks olunmuş maliyyə (mahiyyətcə cərimə) sanksiyaları hüququn ümumi prinsiplərindən çıxış edərək tarazlıq prinsipinə də cavab verməlidir.

Ədalətlik tələblərini ifadə edən tarazlıq prinsipi yalnız təqsirli əməl və onun ağırlığından, vurulan ziyanın həcm və xarakterindən, hüquq pozucusunun təqsirlik dərəcəsindən və tənbehin tətbiqində fərdiləşdirilməni şərtləndirən digər vacib hallara görə onun differensiasiyasından asılı olaraq hüquq məsuliyyətini müəyyən etməyi ehtiva edir. Məsuliyyətə cəlb etmənin göstərilən prinsipi eyni dərəcədə həm fiziki, həm də hüquqi şəxslərə aiddir.

Vergi orqanları tərəfindən tarazlaşdırılmamış maliyyə sanksiyalarının tətbiqi sahibkarları yalnız gəlirdən deyil, həm də digər əmlakdan məhrum edə bilər ki, bu da sahibkarların digər şəxslər qarşısında götürülmüş öhdəliklərinin yerinə yetirilməsinə və ümumiyyətlə onların sonrakı fəaliyyəti üçün real təhlükə yarada, hətta bu fəaliyyətin xitamına da səbəb ola bilər.

Bununla əlaqədar nəzərə almaq lazımdır ki, Konstitusiyanın 59-cu maddəsinə görə hər kəs qanunla nəzərdə tutulmuş qaydada öz imkanlarından, qabiliyyətindən və əmlakından sərbəst istifadə edərək təkbaşına və ya başqaları ilə birlikdə azad sahibkarlıq fəaliyyəti və ya qanunla qadağan edilməyən digər iqtisadi fəaliyyət növü ilə məşğul ola bilər. İnsan hüquq və azadlıqlarına əməl edilməsinin təminatlarını müəyyən edən Konstituiyanın 71-ci maddəsinin II hissəsinə görə digər konstitusiya hüquq və azadlıqları kimi bu hüququn həyata keçirilməsi heç kəs tərəfindən məhdudlaşdırıla bilməz.

Vergi qanunvericiliyinin pozulmasına görə tarazlaşdırılmamış böyük məbləğdə sanksiyaların müəyyən edilməsi vergi intizamını artırmır, sahibkarların normal fəaliyyətinə imkan vermir, yalnız kölgə iqtisadiyyatının yaranmasına səbəb olur.

Vergi qanunvericiliyi pozuntularını və sanksiyaları müəyyən edən Vergi Məcəlləsinin qüvvədə olan normalarının mətnlərinin Konstitusiya Məhkəməsi tərəfindən öyrənilməsi bu normaların müəyyənliyin olması tələbləri ilə əlaqəsi haqqında məsələyə toxunmağı da tələb edir.

Vergi qanunvericiliyi ilə qanunvericinin hüquq pozuntusu kimi qəbul etdiyi əməllərin xarakteri, cəzalandırılan və cəzalandırılmayan əməllərin arasındakı sərhəd dəqiq müəyyən edilməlidir ki, bu məsələ hər hansı hüquq tətbiqedicinin subyektiv mülahizəsinə, o cümlədən vergi orqanı vəzifəli şəxsinin mülahizəsinə buraxılmasın. Vergi pozuntuları tərkiblərinin qeyri-müəyyənliyi hüquq məsuliyyətinin əsas prinsipi olan qanunçuluq prinsipinə ziddir.

Hüquq normasının müəyyənliyi, aydınlığı, ikimənalı olmamasının ümumi hüquqi şərtləri kimi hamının qanun və məhkəmə qarşısında bərabərliyinə dair Konstitusiya prinsipindən irəli gəlir (Konstitusiyanın 25-ci maddəsi). Belə bərabərlik hüquqtətbiqedicilər tərəfindən yalnız normanın eyni cür şərhi və anlaşılması şərtilə təmin edilə bilər. Hüquq normasının məzmununun qeyri-müəyyənliyi isə əksinə, hüquqtətbiqi prosesində onun qeyri-məhdud anlaşılmasına imkan yaradır və qaçılmaz olaraq özbaşnalığa, hamının qanun və məhkəmə qarşısında bərabərliyi, eləcə də qanunun aliliyi prinsiplərinin pozulmasına gətirib çıxarır.

Azərbaycan Respublikası Konstitusiyasının 130-cu maddəsinin IV və VI hissələrini, Konstitusiya Məhkəməsi haqqında Azərbaycan Respublikası Qanununun 75, 76, 78, 81, 83 və 85 maddələrini rəhbər tutaraq, Azərbaycan Respublikasının Konstitusiya Məhkəməsi

**QƏRARA ALDI:**

1. Azərbaycan Respublikası Vergi Məcəlləsinin 49.3 və 49.6-cı maddələrinin müddəalarının tətbiqi zamanı vergi qanunvericiliyinin pozulması ilə əlaqədar eyni əmələ (hərəkətə və ya hərəkətsizliyə) görə yalnız bir dəfə Vergi Məcəlləsi və ya İnzibati Xətalar Məcəlləsi ilə nəzərdə tutulmuş məsuliyyətinə cəlb olunmasına yol verilir.

Vergi Məcəlləsinin 49.6-cı maddəsinin müddəaları Vergi Məcəlləsində vergi pozuntularına görə məsuliyyət nəzərdə tutulmadığı hallarda tətbiq olunmalıdır.

2. Hüquq normasında müəyyənlik, aydınlıq və dəqiqlik olmasının, onun ikimənalılığa yolverilməzliyi nöqtəyi-nəzərdən tərtib olunmasının, habelə vergi qanunvericiliyinin pozulmasına görə məcburiyyət tədbirlərinin həm məhkəmədənkənar, həm də məhkəmə qaydasında tətbiqinin zərurətini nəzərə alaraq Azərbaycan Respublikası Vergi Məcəlləsinin və Azərbaycan Respublikasının İnzibati Xətalar Məcəlləsinin müddəalarının təkmilləşdirilməsi Azərbaycan Respublikası Milli Məclisinə tövsiyyə olunsun.

3. Qərar dərc edildiyi gündən qüvvəyə minir.

4. Qərar «Azərbaycan» qəzetində və «Azərbaycan Respublikası Konstitusiya Məhkəməsinin Məlumatı»nda dərc olunsun.

5. Qərar qətitdir, heç bir orqan və ya vəzifəli şəxs tərəfindən ləğv oluna, dəyişdirilə və yaxud rəsmi təfsir oluna bilməz.