**AZƏRBAYCAN RESPUBLİKASI ADINDAN**

**Azərbaycan Respublikası**

**Konstitusiya Məhkəməsi Plenumunun**

**QƏRARI**

*Azərbaycan Respublikası Vergi Məcəlləsinin 140.6-cı maddəsinin həmin Məcəllənin 13.2.14.1, 140.2, 164.1.2-ci maddələri və Azərbaycan Respublikası Mülki Məcəlləsinin 747-1 və 747-5-ci maddələri ilə əlaqəli şəkildə şərh edilməsinə dair*

**12 yanvar 2017-ci il Bakı şəhəri**

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

­­məhkəmə katibi Elməddin Hüseynovun,

maraqlı subyektlərin nümayəndələri Bakı Apellyasiya Məhkəməsinin hakimi Mirzə Tağızadənin, Azərbaycan Respublikası Milli Məclisi Aparatının İqtisadi qanunvericilik şöbəsinin müdir müavini Rövşən Muradovun,

ekspert Bakı Dövlət Universitetinin Mülki proses və kommersiya hüququ kafedrasının dosenti, hüquq üzrə fəlsəfə doktoru Afət Mirzəyevanın,

mütəxəssislər Azərbaycan Respublikası Vergilər Nazirliyi Hüquq Baş İdarəsinin Məhkəmə işlərinin təşkili İdarəsinin rəisi Ramiz Qasımzadənin və 1 saylı Vergilər departamentinin Hüquq şöbəsinin rəisi Vüqar Qurbanovun iştirakı ilə,

Azərbaycan Respublikası Konstitusiyasının 130-cu maddəsinin VI hissəsinə müvafiq olaraq, xüsusi konstitusiya icraatı üzrə açıq məhkəmə iclasında Azərbaycan Respublikası Vergi Məcəlləsinin 140.6-cı maddəsinin həmin Məcəllənin 13.2.14.1, 140.2, 164.1.2-ci maddələri və Azərbaycan Respublikası Mülki Məcəlləsinin 747-1 və 747-5-ci maddələri ilə əlaqəli şəkildə şərh edilməsinə dair Bakı Apellyasiya Məhkəməsinin müraciəti əsasında konstitusiya işinə baxdı.

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

**MÜƏYYƏN ETDİ:**

Bakı Apellyasiya Məhkəməsi Azərbaycan Respublikasının Konstitusiya Məhkəməsinə (bundan sonra – Konstitusiya Məhkəməsi) müraciət edərək, maliyyə lizinqi müqaviləsi üzrə lizinq obyekti olmuş əmlakın lizinq alanın mülkiyyətinə verilməsi əməliyyatının maliyyə xidmətləri olması baxımından Azərbaycan Respublikası Vergi Məcəlləsinin (bundan sonra – Vergi Məcəlləsi) 140.6-cı maddəsinin həmin Məcəllənin 13.2.14.1, 140.2, 164.1.2-ci maddələri və Azərbaycan Respublikası Mülki Məcəlləsinin (bundan sonra – Mülki Məcəllə) 747-1 və 747-5-ci maddələri ilə əlaqəli şəkildə şərh olunmasını xahiş etmişdir.

Müraciətdə göstərilir ki, "Unileasing Lizinq Şirkəti" Qapalı Səhmdar Cəmiyyəti 2 saylı Bakı İnzibati-İqtisadi Məhkəməsinə iddia ərizəsi ilə müraciət edərək, Azərbaycan Respublikası Vergilər Nazirliyi yanında Bakı Vergilər Departamentinə (bundan sonra – Bakı Vergilər Departamenti) qarşı 11 iyun 2014-cü il tarixli səyyar vergi yoxlaması aktının və 24 iyul 2014-cü il tarixli “Vergi ödəyicisinin vergi qanunvericiliyinin pozulmasına görə məsuliyyətə cəlb edilməsi haqqında” Qərarın 323.942,27 manat əlavə dəyər vergisi (bundan sonra – ƏDV) və tətbiq olunmuş 161.971,13 manat maliyyə sanksiyası hissəsində ləğv olunması barədə qərar çıxarılmasını xahiş etmişdir. İddiaçı vergi orqanının maliyyə sanksiyasını tətbiq edərkən malların maliyyə lizinqi obyekti kimi VÖEN-i olmayan fiziki şəxslərə təqdim edilməsinin yolverilməz olması, lizinq obyektinin lizinqə verilməzdən əvvəl bilavasitə lizinq verənin sahibliyində olmasının lizinqin mahiyyətinə uyğun gəlməməsi barədə mövqeyi ilə razılaşmamışdır.

2 saylı Bakı İnzibati-İqtisadi Məhkəməsinin 17 fevral 2016-cı il tarixli qərarı ilə iddia qismən təmin edilərək səyyar vergi yoxlaması aktının və “Vergi ödəyicisinin vergi qanunvericiliyinin pozulmasına görə məsuliyyətə cəlb edilməsi haqqında” Qərarın ƏDV və maliyyə sanksiyasının tətbiq olunması hissəsində ləğv olunmuşdur.

Birinci instansiya məhkəməsi qərarını onunla əsaslandırmışdır ki, Vergi Məcəlləsinin 13.1, 13.2.14.1, 140, 159.1-ci maddələrində və Mülki Məcəllənin 747-2 və 748-3-cü maddələrində lizinq alanın sahibkarlıq fəaliyyəti ilə məşğul olması (VÖEN-i olan fiziki şəxs olması) barədə hər hansı bir tələb mövcud deyildir. Məhkəmə həmçinin hesab etmişdir ki, əməliyyatın maliyyə lizinqi hesab olunması üçün əsas mülki münasibətlərdə iştirak edən şəxslərin sayı, əmlakın lizinq verənin mülkiyyətində olub-olmaması deyil, əməliyyatın Vergi Məcəlləsinin 140.2-ci maddəsində qeyd olunmuş şərtlərə uyğun olmasıdır. İddiaçı tərəfindən lizinqə verilməmişdən əvvəl onun mülkiyyətində olan əmlak fiziki şəxslərə maliyyə lizinqi müqaviləsinə əsasən lizinqə verilmiş, lizinq müqaviləsinin sonunda isə həmin əmlak lizinq alanın mülkiyyətinə keçmiş və bu əməliyyat Mülki Məcəllənin 747-1.2-ci maddəsi, Vergi Məcəlləsinin 140.6 və 159.1-ci maddələri ilə heç bir ziddiyyət təşkil etməmişdir. Belə ki, iddiaçının mülkiyyətində olan və lizinqə verilmiş əmlak məhz Mülki Məcəllənin 747-5.2.1-ci maddəsinə əsasən, lizinq verən tərəfindən xüsusi olaraq lizinqə verilmək üçün əldə edilmişdir.

2 saylı Bakı İnzibati-İqtisadi Məhkəməsinin qeyd olunan qərarı ilə razılaşmayan Bakı Vergilər Departamenti Bakı Apellyasiya Məhkəməsinə şikayət vermişdir.

Apellyasiya instansiyası məhkəməsi vergitutma məqsədləri üçün maliyyə lizinqi müqaviləsi üzrə lizinq alanın sahibkarlıq fəaliyyəti ilə məşğul olması barədə tələbin olması, eyni şəxsin satıcı və lizinq verən şəxs qismində çıxış etməsi zamanı ƏDV-nin tətbiqi, Vergi Məcəlləsinin 140.6-cı maddəsinə əsasən maliyyə lizinqi müqaviləsi üzrə lizinq obyekti olmuş əmlakın lizinq alanın mülkiyyətinə verilməsi əməliyyatının ƏDV-yə cəlb edilməsi, həmçinin vergitutma məqsədləri üçün mülki qanunvericiliyin tətbiqi ilə bağlı yuxarıda göstərilən məqamlara aydınlıq gətirilməsi üçün Konstitusiya Məhkəməsinə müraciət etmişdir.

Bakı Apellyasiya Məhkəməsi müraciətini onunla əsaslandırmışdır ki, göstərilən məsələlərin Konstitusiya Məhkəməsi tərəfindən şərh edilməsi vahid məhkəmə təcrübəsinin formalaşması, fiziki və hüquqi şəxslərin hüquqlarının və qanuni mənafelərinin daha səmərəli təmin edilməsi baxımından mühüm əhəmiyyət kəsb edir.

Konstitusiya Məhkəməsinin Plenumu müraciətlə bağlı aşağıdakıların qeyd olunmasını zəruri hesab edir.

Dövlət və bələdiyyə büdcələrinin formalaşması mənbələri sırasında vergilərin xüsusi yeri və çəkisi vardır. Vergi münasibətlərini tənzimləmək yolu ilə dövlət özü­nün və bələdiyyələrin məqsəd və vəzifələrinin həyata keçirilməsini təmin edir. Büdcə sistemi ilə vergilər arasındakı mövcud əlaqələrin həcmi və möhkəmliyi dövlət və cəmiyyətdəki iqtisadi və sosial proseslərin inkişafına göstərdiyi təsirlə sıx bağlıdır. Dövlət məhz maliyyə resursları (o cümlədən vergi yığımları) hesabına iqtisadi, sosial, ekoloji və s. sahələrdəki funksiyalarının maliyyələşdirilməsi imkanına malik olur.

Azərbaycan Respublikası Konstitusiyasının (bundan sonra – Konstitusiya) 12-ci maddəsinin I hissəsinə müvafiq olaraq, insan və vətəndaş hüquqlarının və azadlıqlarının, Azərbaycan Respublikasının vətəndaşlarına layiqli həyat səviyyəsinin təmin edilməsi dövlətin ali məqsədidir. Konstitusiyanın 16-cı maddəsinin I hissəsinə görə, Azərbaycan dövləti xalqın və hər bir vətəndaşın rifahının yüksəldilməsi, onun sosial müdafiəsi və layiqli həyat səviyyəsi qayğısına qalır.

Bu funksiyaların həyata keçirilməsinin təmin edilməsi qanunla müəyyən edilmiş vergiləri ödəməklə bağlı fiziki və hüquqi şəxslərin hüquqi vəzifələrini yaradır.

Konstitusiyanın 73-cü maddəsinin I hissəsində təsbit olunur ki, qanunla müəyyən edilmiş vergiləri və başqa dövlət ödənişlərini tam həcmdə və vaxtında ödəmək hər kəsin borcudur. Beləliklə, qanuni şəkildə vergiləri ödəmək (o cümlədən müvafiq vaxtda və miqdarda) hər bir şəxsin əsas konstitusiya vəzifələrindən biridir.

Konstitusiya Məhkəməsinin Plenumu “Azərbaycan Respublikası Vergi Məcəlləsinin 78.3, 85.4, 90.3 və 93.1.1-ci maddələrinin şərh edilməsinə dair” 12  yanvar  2011-ci il tarixli Qərarında qeyd etmişdir ki, Konstitusiyanın 73-cü maddəsində təsbit olunmuş vergi ödəmək vəzifəsi dövlətin şərtsiz tələbi kimi bütün vergi ödəyicilərinə şamil olunur. Vergi ödəyicisi qanunla nəzərdə tutulmuş qaydada müəyyən pul məbləği şəklində dövlətin xəzinəsinə ödənilməli olan əmlakının müəyyən hissəsinə dair öz mülahizəsinə uyğun sərəncam verə bilməz və bu məbləği mütəmadi olaraq dövlətin xeyrinə keçirməyə borcludur, əks təqdirdə dövlətin, həmçinin digər şəxslərin hüquqları və qanunla qorunan maraqları pozulmuş olar. Vergi ödəyicisinin bu vəzifəsində cəmiyyətin bütün üzvlərinin ictimai maraqları öz əksini tapmışdır. Buna görə dövlət yalnız vergi ödəyicilərinin deyil, həmçinin cəmiyyətin digər üzvlərinin də hüquq və qanuni mənafelərinin qorunması məqsədilə vergi hüquq münasibətlərini tənzimləmək sahəsində qanuni tədbirlər görmək hüququna və vəzifələrinə malikdir.

Konstitusiya Məhkəməsinin Plenumu məhz bu mövqedən çıxış edərək, müraciətdə qaldırılan məsələlərin tam və ətraflı araşdırılması üçün Mülki və Vergi Məcəllələrinin bəzi maddələrini əlaqəli şəkildə şərh edərək onlara aşağıdakı ardıcıllıqla aydınlıq gətirilməsini məqsədə uyğun hesab edir:

 - sahibkarlıq fəaliyyəti ilə məşğul olmayan fiziki və ya hüquqi şəxsin lizinq müqaviləsi üzrə lizinq alan ola bilməsinin mümkünlüyü;

- lizinq müqaviləsi bağlananadək əldə edilmiş əmlakın lizinqə verilməsinin mümkünlüyü;

- lizinq müqaviləsi üzrə eyni şəxsin satıcı və lizinq verən şəxs qismində çıxış etməsinin mümkünlüyü;

- lizinq verən maliyyə lizinqi başlananadək aktivin sahibi olduğu hallarda vergitutma qaydası (Vergi Məcəlləsinin 140.6-cı maddəsi).

Konstitusiyanın 15-ci maddəsinə görə, Azərbaycan Respublikasında iqtisadiyyatın inkişafı müxtəlif mülkiyyət növlərinə əsaslanaraq xalqın rifahının yüksəldilməsinə xidmət edir. Azərbaycan dövləti bazar münasibətləri əsasında sosial yönümlü iqtisadiyyatın inkişafına şərait yaradır, azad sahibkarlığa təminat verir, iqtisadi münasibətlərdə inhisarçılığa və haqsız rəqabətə yol vermir.

Konstitusiyanın bu prinsiplərini əsas götürərək dövlət, iqtisadiyyatın inkişafı, xalqın rifahının yüksəldilməsi məqsədilə müəyyən güzəştlər tətbiq edərək lizinq bazarının inkişaf etdirilməsinə şərait yaratmışdır. Azərbaycan Respublikasında lizinq münasibətlərinin inkişaf etdirilməsinin əsas məqsədi lizinq alanın maliyyə durumunun yaxşılaşdırılması, sahibkarlığın təşviq edilməsi, kənd təsərrüfatı mallarının istehsalçılarının maddi və texniki bazasının möhkəmləndirilməsi və yenilənməsi, sahibkarlığı maliyyələşdirmə vasitəsi kimi lizinqdən geniş istifadə edilməsinin həvəsləndirilməsi, ümumilikdə ölkədə rifahın yaxşılaşdırılması və sairdir.

Lizinqin bir sıra üstün cəhətləri vardır:

- lizinq üzrə maliyyələşdirmə bank kreditlərindən daha uzunmüddətlidir;

- əldə edilmiş mülkiyyət girov təminatı rolu oynayır;

- vergi güzəştlərindən istifadə edilməsinə imkan yaradır və sair.

Lizinq, lizinq verənlə lizinq alan arasında əksər hallarda uzunmüddətli xarakter daşıyan maliyyə sazişidir. Lizinq müqaviləsinə görə, lizinq verən lizinq alana lazım olan əmlakı satıcıdan mülkiyyət hüququ ilə əldə etməli və lizinq alanın müvəqqəti sahibliyinə və istifadəsinə verməlidir.

Lizinq münasibətləri Mülki Məcəllənin XXXVIII fəsli ilə tənzimlənir və həmin Məcəllənin 747.1-ci maddəsində lizinq müqaviləsinin anlayışı verilmişdir. Həmin maddəyə əsasən, lizinq müqaviləsinə görə, lizinq verən müəyyən əşyanı müqavilə ilə şərtləşdirilmiş müəyyən haqla, müəyyən müddətə və digər şərtlərlə (lizinq alana əmlakı satın almaq hüququnun verilməsi də daxil olmaqla) lizinq alanın istifadəsinə verməyə borcludur. Lizinq alan müəyyənləşdirilmiş dövriliklə muzd ödəməyə borcludur.

Mülki Məcəllənin 747-1-ci maddəsində lizinq müqaviləsinin subyektləri müəyyən olunmuşdur. Məcəllənin 747-1.1-ci maddəsinə əsasən, lizinq müqaviləsinin subyektləri lizinq verən, lizinq alan və satıcıdır (mal verəndir). Mülki Məcəllənin 747-1.3-cü maddəsinə görə, lizinq alan lizinq müqaviləsinə uyğun olaraq lizinq obyektini müəyyən haqla, müəyyən müddətə və şərtlərlə müvəqqəti sahibliyə və istifadəyə qəbul edən hüquqi və ya fiziki şəxsdir.

Məcəllənin 747-1.5-ci maddəsinə uyğun olaraq bu Məcəllə ilə müəyyənləşdirilmiş qaydada və hallarda Azərbaycan Respublikasının istənilən rezidenti və qeyri-rezidenti lizinq müqaviləsinin subyekti ola bilər.

Mülki Məcəllənin 748-2.5-ci maddəsinə əsasən, maliyyə lizinqi zamanı lizinq obyektinə mülkiyyət hüququ, əgər maliyyə lizinqi müqaviləsində ayrı qayda nəzərdə tutulmayıbsa, bütün lizinq ödənişlərinin verilməsi şərti ilə müqavilə müddəti başa çatmazdan əvvəl lizinq alana keçir.

Mülki Məcəllənin yuxarıda qeyd olunan maddələrindən göründüyü kimi, lizinq alan istənilən əmlakı müvəqqəti sahibliyə və istifadəyə qəbul edən hüquqi və ya fiziki şəxsdir. Bununla yanaşı qeyd olunmalıdır ki, Mülki Məcəllənin göstərilən maddələrində lizinq alanın sahibkarlıq fəaliyyəti ilə məşğul olması barədə hər hansı tələb mövcud deyildir.

Beləliklə, mövcud qanunvericiliyə uyğun olaraq, lizinq müqaviləsinə əsasən lizinq alan istənilən fiziki və ya hüquqi şəxs ola bilər və həmin şəxsin sahibkarlıq fəaliyyəti ilə məşğul olması tələb olunmur.

Lizinq verən lizinq müqaviləsinə əsasən cəlb edilmiş və ya özünə məxsus maliyyə vəsaiti hesabına əldə etdiyi və mülkiyyətində olan əşyanı lizinq obyekti kimi lizinq alana müəyyən haqla, müəyyən müddətə və şərtlərlə (mülkiyyət hüququnun lizinq alana keçməsi və ya keçməməsi şərti də daxil olmaqla) müvəqqəti sahibliyə və ya istifadəyə verən hüquqi və ya fiziki şəxsdir. Satıcı (mal verən) alqı-satqı müqaviləsinə əsasən lizinq obyektini lizinq verənə satan hüquqi və ya fiziki şəxsdir (Mülki Məcəllənin 747-1.2 və 747-1.4-cü maddələri).

Mülki Məcəllənin 747.2-ci maddəsinə əsasən, lizinq verən müqavilədə nəzərdə tutulan əmlakı hazırlamağa və ya əldə etməyə borcludur.

Mülki Məcəllənin 747-2-ci maddəsinin tələblərinə görə, lizinqin obyekti Azərbaycan Respublikasının qanunlarına əsasən sərbəst mülki dövriyyədən çıxarılmış və ya mülki dövriyyəsi məhdudlaşdırılmış əşyalar istisna olmaqla, qanunvericiliklə müəyyənləşdirilmiş təsnifat üzrə əsas vəsaitə aid olan daşınar və ya daşınmaz əşyalardır.

Bununla yanaşı, mülki qanunvericilikdə lizinqin formaları və lizinq əməliyyatlarının hüquqi forması da dəqiq müəyyən olunmuşdur. Belə ki, Mülki Məcəllənin 747-3-cü maddəsinə əsasən, lizinqin bu Məcəllə ilə tənzimlənən əsas formalarına daxili və beynəlxalq lizinq aiddir. Daxili lizinq həyata keçirildikdə lizinq verən və lizinq alan Azərbaycan Respublikasının rezidentləridir. Beynəlxalq lizinq həyata keçirildikdə lizinq verən, yaxud lizinq alan (və ya onların hər ikisi) Azərbaycan Respublikasının qeyri-rezidentləridir.

Məcəllənin 747-5-ci maddəsinə görə, lizinq əməliyyatlarının hüquqi forması ya lizinq verənlə lizinq alan arasında bağlanmış lizinq müqaviləsi və lizinq verənlə satıcı arasında bağlanılmış alqı-satqı müqaviləsidir, ya da həmin şəxslər arasında bu Məcəllənin 747-5.2-ci maddəsinə və lizinqlə bağlı digər maddələrinə müvafiq surətdə bağlanılmış üçtərəfli müqavilədir. Lizinqlə əlaqədar bağlanılan alqı-satqı müqaviləsində, bu Məcəllə ilə nəzərdə tutulmuş şərtlərlə yanaşı, aşağıdakılar da göstərilməlidir: lizinq obyekti lizinq verən tərəfindən xüsusi olaraq lizinqə verilmək üçün əldə edilir; lizinq müqaviləsində ayrı hal nəzərdə tutulmayıbsa, lizinq alan lizinq obyektinin satıcısı ilə lizinq verən arasında bağlanılan alqı-satqı müqaviləsindən irəli gələn alıcı hüquqlarına malikdir.

Göründüyü kimi, mövcud qanunvericilikdə lizinq müqaviləsinin əsasən üçtərəfli saziş olması müəyyən olunmuşdur. Lizinq sövdələşməsinin iştirakçıları lizinq verən (lizinq şirkəti), lizinq alan və lizinqə veriləcək avadanlığın satıcısıdır. Lizinq sövdələşməsində ən azı iki müqavilənin bağlanması və ya bir üçtərəfli müqavilənin bağlanması nəzərdə tutulur:

1. Lizinq verən (lizinq şirkəti) və lizinq alan arasında (müştəri) lizinq müqaviləsinin bağlanması – lizinq alanın müraciəti təsdiq edildikdən sonra lizinq verən və lizinq alan arasında lizinq müqaviləsi bağlanır;

2. Alqı-satqı müqaviləsinin bağlanması – lizinq verən və avadanlığın satıcısı (mal verən) arasında alqı-satqı müqaviləsi bağlanır. Lizinq verən satıcı ilə alqı-satqı müqaviləsini lizinq alanın marağında bağlayır. Lizinq verən müqavilədə nəzərdə tutulan əmlakı hazırlamağa və ya əldə etməyə borcludur.

Eyni zamanda, lizinq əməliyyatı özündə həm də satış elementini daşıyır.

Bundan başqa, lizinq verən lizinq müqaviləsi bağlamazdan əvvəl lizinq məqsədi üçün lizinq obyektini əldə edə və ya hazırlaya bilər.

Beləliklə, lizinq müqaviləsinin əsas xüsusiyyətlərindən biri ondan ibarətdir ki, bu müqavilədə üç tərəf iştirak etməlidir. Mövcud mülki qanunvericilik lizinq əməliyyatlarının aparılmasında satıcının iştirakını vacib şərt kimi göstərir. Lizinqlə əlaqədar satıcı ilə alqı-satqı müqaviləsinin bağlanması mütləqdir. Mülki Məcəllənin 747-5-ci maddəsinin tələbinə əsasən, lizinqlə əlaqədar bağlanmış alqı-satqı müqaviləsində mütləq lizinq obyektinin lizinq verən tərəfindən xüsusi olaraq lizinqə verilmək üçün əldə edildiyi göstərilməlidir.

Bununla yanaşı qeyd olunmalıdır ki, mülki qanunvericilikdə satıcı ilə lizinq verənin eyni şəxs ola bilməsi haqda hər hansı qadağa mövcud deyildir. Əksinə, Mülki Məcəllənin 747.2-ci maddəsinə əsaslanaraq qeyd etmək olar ki, lizinq müqaviləsi çərçivəsində satıcı və lizinq verən müqavilənin ayrı-ayrı tərəfləri olmaqla yanaşı, eyni şəxs ola bilər. Belə ki, Mülki Məcəllənin qeyd olunan maddəsinə əsasən, lizinq verən müqavilədə nəzərdə tutulan əmlakı hazırlamağa və ya əldə etməyə borcludur.

Həmçinin, Mülki Məcəllənin 748-2.1-ci maddəsində qeyd edilir ki, lizinq alana müvəqqəti sahibliyə və ya istifadəyə verilmiş lizinq obyekti lizinq verənin mülkiyyətidir və bu maddə lizinq obyektinin lizinqdən əvvəl, yaxud sonra lizinq verənin mülkiyyətində olmasını şərtləndirmir. Göründüyü kimi, mülki qanunvericilik lizinq verən tərəfindən lizinq obyektinin qabaqcadan əldə edilməsini qadağan etməmişdir. Lakin belə halda lizinq verən alqı-satqı müqaviləsi imzalayarkən mütləq onun lizinq məqsədi üçün əldə etdiyini müqavilədə göstərməlidir.

Konstitusiya Məhkəməsinin Plenumu vurğulayır ki, mülki qanunvericilikdə satıcı ilə lizinq verənin eyni şəxs ola bilməsinə dair qadağanın olmaması, eləcə də lizinq verənin müqavilədə nəzərdə tutulan əmlakı hazırlamağa borclu olması Plenuma bu mülki hüquq münasibətləri iştırakçıları arasında formalaşmış işgüzar adətə və mülki qanunvericiliyin prinsiplərinə əsaslanaraq lizinq münasibətlərini tənzimləyən normaları geniş təfsir etmək imkanı verir.

Beləliklə, mülki qanunvericilik lizinq verən tərəfindən lizinq obyektinin qabaqcadan əldə edilməsini qadağan etməmişdir. Lakin belə halda lizinq verən alqı-satqı müqaviləsi imzalayarkən mütləq onu lizinq məqsədi üçün əldə etdiyini müqavilədə göstərməlidir.

Hüquq ədəbiyyatında lizinqin əsasən 2 növü fərqləndirilir:

1) Əməliyyat (operativ) lizinqi;

2) Maliyyə lizinqi.

Maliyyə lizinqi lizinqin ən geniş yayılan formasıdır. Azərbaycan Respublikasının mülki qanunvericiliyində əsasən maliyyə lizinqi nəzərdə tutulmuşdur. Lakin Azərbaycan Respublikası Prezidentinin 2016-cı il 6 dekabr tarixli Fərmanı ilə təsdiq edilmiş “Azərbaycan Respublikasında kiçik və orta sahibkarlıq səviyyəsində istehlak mallarının istehsalına dair Strateji Yol Xəritəsi”ndə qeyd olunur ki, Azərbaycan Respublikasında lizinqin inkişafı üçün, ilk növbədə, vahid qanunun hazırlanması nəzərdən keçirilməli və bu qanunda şirkətlərin operativ lizinq xidmətləri göstərməsinə şərait yaradılmalıdır.

Maliyyə lizinqində avadanlığın uzun müddətli icarəyə verilməsi və müqavilə müddəti sonunda bu avadanlığın müqavilədə əvvəlcədən müəyyənləşdirilmiş qaydada lizinq alanın mülkiyyətinə keçməsi nəzərdə tutulur. Bu lizinq növündə müqavilələrin müddəti adətən avadanlıqların amortizasiya müddətləri ilə eyni olur. Maliyyə lizinqində avadanlıqları əsasən müştəri (lizinq alan) seçir və lizinq şirkətinə bu avadanlığın alınması üçün sifariş verir. Maliyyə lizinqində avadanlığın cari və əsaslı təmiri lizinq alan tərəfindən öz vəsaiti hesabına həyata keçirilir. Maliyyə lizinqi daha çox bir maliyyələşdirmə növüdür və müştəri tərəfindən seçilən avadanlığın lizinq şirkəti tərəfindən yalnız satın alınmasından ibarətdir.

Maliyyə lizinqinin yuxarıda qeyd olunan izahından aydın olur ki, maliyyə lizinqi əməliyyatı özündə lizinq və alqı-satqı müqavilələrini birləşdirən tam bir əməliyyatdır. ƏDV məqsədləri üçün maliyyə lizinqi əməliyyatı maliyyə xidmətlərinin tərkib hissəsi kimi ƏDV-dən azad edilir.

Belə ki, Vergi Məcəlləsinin 164.1.2-ci maddəsinə görə, maliyyə xidmətlərinin göstərilməsindən ƏDV tutulmur. Vergi Məcəlləsinin 13.2.14.1-ci maddəsində verilmiş maliyyə xidmətinin anlayışına əsasən kreditlərin, maliyyə lizinqi əməliyyatlarının, kredit təminatlarının və pul-kredit əməliyyatlarında hər hansı girov və ya lombard təminatının təqdim edilməsi (yaxud verilməsi) və qaytarılması, o cümlədən krediti və ya təminatı təqdim etmiş şəxsin kreditləri və kredit təminatlarını idarə etməsi maliyyə xidmətlərinə aid edilmişdir.

Belə olan halda istər lizinq müqaviləsinin hər üç tərəfinin ayrı-ayrı şəxs olması, istərsə də satıcı ilə lizinq verənin eyni şəxs olması məsələnin mahiyyətini dəyişməməlidir. Qeyd olunduğu kimi, lizinq əməliyyatı çərçivəsində satıcı ilə ayrıca bağlanan əmlakın alqı-satqı müqaviləsində də həmin əmlakın məhz lizinq məqsədi üçün alınması barədə müddəanın öz əksini tapması mülki qanunvericilikdə birmənalı olaraq göstərilmişdir.

Lakin maliyyə xidmətləri, o cümlədən, maliyyə lizinqi mənfəət vergisindən azad olunmadığı üçün maliyyə lizinqi əməliyyatları üzrə həm alqı-satqıdan, həm də lizinq müddəti ərzində lizinq alan tərəfindən ödənilən əsas ödənişlərə tətbiq olunan faizlərdən mənfəət vergisi ödənilməlidir.

Vergi Məcəlləsinin 140-cı maddəsi mənfəət vergisinin məqsədləri üçün maliyyə lizinqi hesab edilən əməliyyatları müəyyən etmək məqsədi daşıyır və bu zaman ƏDV-dən fərqli olaraq müqavilə və onun subyektləri deyil, əməliyyatın mahiyyəti əsas götürülür.

Belə ki, Vergi Məcəlləsinin 140.1-ci maddəsinə əsasən, icarəyə verən maddi əmlakı maliyyə lizinqi müqaviləsi üzrə icarəyə verirsə, vergitutma məqsədləri üçün icarəçi əmlakın sahibi, icarə ödəmələri isə icarəçiyə verilmiş ssuda üzrə ödəmələr sayılır.

 Aşağıdakı hallarda əmlak icarəsi maliyyə lizinqi sayılır:

- lizinq müqaviləsi ilə icarə müddəti qurtardıqdan sonra əmlakın mülkiyyətə verilməsi nəzərdə tutulur, yaxud icarə müddəti qurtardıqdan sonra icarəçi əmlakı müəyyən edilmiş və ya qabaqcadan güman edilən qiymətlərlə almaq hüququna malikdir, yaxud;

- icarə müddəti icarəyə götürülən əmlakın istismar müddətinin 75 faizindən artıqdır, yaxud;

- icarə müddəti qurtardıqdan sonra əmlakın qalıq dəyəri icarənin əvvəlinə onun bazar qiymətinin 20 faizindən azdır, yaxud;

- icarə haqqının ödəniləcək məbləği əmlakın icarənin əvvəlinə olan bazar qiymətinin ən azı 90 faizinə bərabərdir və ya ondan artıqdır, yaxud;

- icarəyə götürülən əmlak icarəçi üçün sifarişlə hazırlanmışdır və icarə müddəti qurtardıqdan sonra icarəçidən başqa heç kəs tərəfindən istifadə edilə bilməz (Vergi Məcəlləsinin 140.2-ci maddəsi).

Bu Məcəllənin 140.2.4-cü maddəsi aktivin istifadə olunması müddətinin 3/4-ü qurtardıqdan sonra başlanan icarəyə tətbiq edilmir. Maliyyə lizinqi müqaviləsində ssuda ödəmələri üzrə faiz dərəcəsi göstərilmədikdə və ya maliyyə lizinqi həyata keçirən qeyri-rezidentlərə, habelə qarşılıqlı surətdə asılı şəxslərə maliyyə lizinqi üzrə icarə ödəmələrinin cari dəyərini müəyyənləşdirməkdən ötrü istifadə edilən faiz dərəcəsi ödəmələr aid olduğu dövrdə eyni valyuta ilə, oxşar müddətə verilmiş banklararası kredit hərracında olan və ya hərraclar keçirilmədiyi təqdirdə banklararası kreditlər üzrə faizlərin orta səviyyəsinin 125 faizi məbləğində götürülür. Bu maddənin məqsədləri üçün icarəçinin icarəni təzələmək hüququna malik olduğu əlavə müddət icarə müddətinə daxildir (Vergi Məcəlləsinin 140.3, 140.4 və 140.5-ci maddələri).

Qeyd olunmalıdır ki, Vergi Məcəlləsinin 140-cı maddəsində müxtəlif hallarda “lizinq”, “maliyyə lizinqi” və “icarə” anlayışlarından istifadə edilmişdir. “İcarə haqqında” Azərbaycan Respublikasının Qanunu və Mülki Məcəllənin müvafiq müddəaları “icarə” ilə “lizinq” anlayışlarını fərqləndirir. Vergi Məcəlləsinin 140-cı maddəsinin ümumilikdə maliyyə lizinqi əməliyyatlarına aid olduğunu, yuxarıda qeyd edilən qanunvericilik aktlarını, maliyyə lizinqinin lizinq əməliyyatlarının tərkibinə aid edildiyini nəzərə alaraq həmin maddədə istifadə olunmuş “icarəyə verən”, “əmlakın icarəsi” və “icarəçi” anlayışları müvafiq olaraq “lizinq verən”, “lizinq obyekti” və “lizinq alan” kimi başa düşülməlidir.

Göründüyü kimi, müqavilə Mülki Məcəllənin maliyyə lizinqi prinsiplərinə uyğun bağlandıqda bu əməliyyat Vergi Məcəlləsinin 140-cı maddəsinin tələbləri altına düşərək, mənfəət vergisinin ödənilməsi məqsədləri üçün də maliyyə lizinqi hesab edilməlidir. Belə ki, lizinq əməliyyatının maliyyə lizinqi olmasını müəyyən edən Mülki Məcəllənin 748-2.5-ci maddəsinin tələbləri ilə Vergi Məcəlləsinin 140.2.1-ci maddəsinin şərtləri uyğun gəlir.

Vergi Məcəlləsinin 140.6-cı maddəsində isə qeyd edilir ki, icarəyə verən maliyyə lizinqi başlananadək aktivin sahibi olduğu hallarda, bu Məcəllənin 140.1-ci maddəsində göstərilən ssudanın verilməsi rejiminə əlavə olaraq, əqd əmlakı icarəyə verənin satması və icarəçinin alması kimi qiymətləndirilir.

Qeyd olunan maddənin tələblərinə görə, lizinq müqaviləsi üzrə satıcı və lizinq verən ayrı-ayrı şəxs olduğu hallarda, Vergi Məcəlləsinin 140-cı maddəsi satıcıya münasibətdə şamil edilmir, çünki həmin maddə yalnız icarəyə verənə (lizinq verənə) və icarəçiyə (lizinq alana) münasibətdə tətbiq edilməlidir. Satıcı mənfəət vergisi ödəyicisi olduğu təqdirdə, satış Vergi Məcəlləsinin 142-ci maddəsinə əsasən ayrıca mənfəət vergisinə cəlb edilməlidir.

Lakin bu maddənin tələblərinə görə, lizinq müqaviləsi üzrə satıcı və lizinq verən eyni şəxs olduğu hallarda, Vergi Məcəlləsinin 140.1-140.5-ci maddələri satıcıya münasibətdə tətbiq edilməməli, çünki satıcı və lizinq verənin eyni şəxs olmasına baxmayaraq bunlar müqavilə üzrə ayrı-ayrı tərəflər hesab olunur və həmin Məcəllənin qeyd olunan maddələri yalnız icarəyə verənə (lizinq verənə) və icarəçiyə (lizinq alana) münasibətdə tətbiq edilir.

Beləliklə, Vergi Məcəlləsinin 140.6-cı maddəsinin məqsədi ondan ibarətdir ki, lizinq verən həm satıcı kimi Vergi Məcəlləsinin 142-ci maddəsinə müvafiq olaraq mənfəət vergisinə cəlb edilməli, həm də icarəyə verən (lizinq verən) kimi həmin Məcəllənin 140.1-140.5-ci maddələrinə müvafiq olaraq mənfəət vergisinə cəlb edilməlidir.

Qeyd olunanları nəzərə alaraq, Konstitusiya Məhkəməsinin Plenumu aşağıdakı nəticələrə gəlir:

- Mülki Məcəllənin 747-1.3-cü maddəsinin tələbləri baxımından lizinq obyektinin sahibkarlıq fəaliyyəti ilə məşğul olmayan hüquqi və ya fiziki şəxsə verilməsi istisna edilmir;

- Mülki Məcəllənin 747-5-ci maddəsinə müvafiq olaraq, lizinq müqaviləsi üzrə lizinq verən satıcı (mal verən) ilə alqı-satqı müqaviləsi bağlamalıdır. Alqı-satqı müqaviləsi lizinq müqaviləsindən əvvəl bağlana bilər, bu zaman həmin müqavilənin xüsusi olaraq lizinq məqsədləri üçün bağlandığı göstərilməlidir.

Mülki qanunvericilikdə lizinq müqaviləsi üzrə satıcı və lizinq verənin müqavilənin ayrı-ayrı tərəfləri olması ilə yanaşı, eyni şəxs ola bilməsi istisna edilmir;

- Vergi Məcəlləsinin 140.6-cı maddəsinin tələblərinə görə, icarəyə verənlə (lizinq verənlə) satıcı vergitutma məqsədləri üçün eyni şəxs ola bilər. Bu zaman lizinq verən həm satıcı kimi lizinq obyektinin təqdim edilməsi qismində Vergi Məcəlləsinin 142-ci maddəsinə müvafiq olaraq mənfəət vergisinə cəlb edilməli, həm də icarəyə verən (lizinq verən) kimi həmin Məcəllənin 140.1-140.5-ci maddələrinə müvafiq olaraq mənfəət vergisinə cəlb edilərək həmin Məcəllənin 135-ci maddəsinə əsasən faiz gəlirlərindən mənfəət vergisi ödəməlidir.

Azərbaycan Respublikası Konstitusiyasının 130-cu maddəsinin VI hissəsini və “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 Mülki Məcəlləsinin 747-1.3-cü maddəsinin tələbləri baxımından lizinq obyektinin sahibkarlıq fəaliyyəti ilə məşğul olmayan hüquqi və ya fiziki şəxsə verilməsi istisna edilmir.

2. Azərbaycan Respublikası Mülki Məcəlləsinin 747-5-ci maddəsinə müvafiq olaraq, lizinq müqaviləsi üzrə lizinq verən satıcı (mal verən) ilə alqı-satqı müqaviləsi bağlamalıdır. Alqı-satqı müqaviləsi lizinq müqaviləsindən əvvəl bağlana bilər, bu zaman həmin müqavilənin xüsusi olaraq lizinq məqsədləri üçün bağlandığı göstərilməlidir.

Mülki qanunvericilikdə lizinq müqaviləsi üzrə satıcı və lizinq verənin müqavilənin ayrı-ayrı tərəfləri olması ilə yanaşı, eyni şəxs ola bilməsi istisna edilmir.

3. Azərbaycan Respublikası Vergi Məcəlləsinin 140.6-cı maddəsinin tələblərinə görə, icarəyə verənlə (lizinq verənlə) satıcı vergitutma məqsədləri üçün eyni şəxs ola bilər. Bu zaman lizinq verən həm satıcı kimi lizinq obyektinin təqdim edilməsi qismində Vergi Məcəlləsinin 142-ci maddəsinə müvafiq olaraq mənfəət vergisinə cəlb edilməli, həm də icarəyə verən (lizinq verən) kimi həmin Məcəllənin 140.1-140.5-ci maddələrinə müvafiq olaraq mənfəət vergisinə cəlb edilərək həmin Məcəllənin 135-ci maddəsinə əsasən faiz gəlirlərindən mənfəət vergisi ödəməlidir.

4. Qərar dərc olunduğu gündən qüvvəyə minir.

5. Qərar “Azərbaycan”, “Respublika”, “Xalq qəzeti”, “Bakinski raboçi” qəzetlərində, “Azərbaycan Respublikası Konstitusiya Məhkəməsinin Məlumatı”nda dərc edilsin.

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

**Sədr Fərhad Abdullayev**