

Transfer qiymətinin ənənəvi əməliyyat metodlarının tətbiqi ilə müəyyən edilməsinin xüsusiyyətləri

Mirəli Kazımov

Nazim Əliyev

Xəlil Əfəndiyev

Xülasə

Transfer qiyməti anlayışı İqtisadi Əməkdaşlıq və İnkişaf Təşkilatı (İƏİT) tərəfindən qarşılıqlı surətdə asılı tərəflər arasında mal və xidmətlərin təqdim olunması zamanı yaranan qiymət kimi müəyyən olunmuşdur. Hələ 2010-ci il Beynəlxalq İnvestisiya Hesabatına əsasən, dünya üzrə 889416 transmilli şirkət mövcud olmuş, bunlardan 82053 ana şirkətin hər birinin ən azı 10 törəmə şirkəti olmuşdur. Hazırda dünyada baş tutan əməliyyatların təxminən 60%-nin əlaqəli şəxslər arasında baş verməsi təbii olaraq bu mövzunun aktuallığını daha da artırır. Qloballaşma prosesi dövlətlərin transfer qiymətləndirilməsi prosesinə daha çevik nəzarət etməsinə təsir edir. Transfer qiymətləndirilmə transmilli şirkətlər qrupuna aid olan şirkətlər arasındakı əməliyyatlara tətbiq olduğundan, burada vergiyə cəlb olunmalı məbləğ nöqtəyi nəzərdən dövlətlərarası müəyyən rəqabət yaranır. Bu səbəbdən həm inkişaf etmiş, həm də inkişaf etməkdə olan dövlətlər öz qanunvericiliklərini müasir tələblərə uyğun təkmilləşdirir və beynəlxalq standartları tətbiqinə maraq göstərirlər. Dünya praktikasında transfer qiyməti sahəsində tövsiyələr İqtisadi Əməkdaşlıq və İnkişaf Təşkilatı tərəfindən hazırlanır. Azərbaycan Respublikasının beynəlxalq iqtisadi münasibətlərdə rolunun getdikcə artması və dünya iqtisadiyyatına sürətli inteqrasiyası bu sferada fəaliyyət göstərən transmilli şirkətlərin vergi planlaşdırılması və vergi öhdəliklərinə əməl edilməsi ilə əlaqədar mövzulara diqqət yetirilməsini zəruri edir. Bu məqsədlə təqdim olunan məqalədə transfer qiymətinin ənənəvi əməliyyat metodlarından istifadə edilməklə yenidən hesablanmasından bəhs olunur.

Açar sözlər: transfer qiyməti, vergi ödəməkdən yayınma, transmilli şirkətlər, “uzadılmış əl” prinsipi, vergi daxilolmaları, marja.

Kazimov Mirali

Aliyev Nazim

Afandiyev Khalil

**Defining the characteristics of transfer price by applying
traditional transaction methods**

Abstract

Transfer price is defined by the Organization for Economic Co-operation and Development (OECD) as the price incurred in the provision of goods and services between related parties. According to the International Investment Report 2010, there were 889,416 multinational companies worldwide, of which each 82053 parent companies had at least 10 subsidiaries. As 60% of the world's current transactions take place between related parties, the emergency of this issue increases. The globalization process impacts countries to have flexible control over the transfer pricing process. As transfer pricing is applied to transactions between companies belonging to a group of transnational companies, it causes competition of countries in terms of the amount to be taxed. That is why, both developed and developing countries are improving their legislation in line with modern requirements and are interested in applying international standards. In the world, recommendations in the field of transfer pricing are prepared by OECD. The growing role of the Republic of Azerbaijan in international economic relations and its rapid integration into the world economy make it necessary to pay attention to issues related to tax planning and compliance with tax obligations of multinational companies operating in this field. The article is about the recalculation of the transfer price using traditional transaction methods.

Keywords: transfer price, avoidance of tax payments, MNEs, tax revenue, arm`s length principle, margin.

1. Giriş.

Məlum olduğu kimi, vergi daxilolmalarında ən böyük pay iri həcmli şirkətlərə məxsus olduğundan, transfer qiyməti sahəsində dövlətlər bir-birinə güzəşt getmək istəyirlər. Statistika baxdığımız zaman qabaqcıl dünya ölkələri tərəfindən transmilli şirkətlər qrupuna transfer qiyməti ilə bağlı başladılmış vergi auditi nəticəsində dövlət büdcəsinə böyük həcmdə (100

milyon, hətta 1 milyard dollar) vəsaitin daxil olduğunu görə bilirik. Məsələn, Böyük Britaniya vergi orqanı tərəfindən verilən məlumata əsasən, potensial vergi itkisinin 25%-i (8 milyard funt) transmilli şirkətlərin tətbiq etdiyi müxtəlif mexanizmlər ilə əlaqəlidir. Böyük Britaniya vergi orqanı 2012-2018-ci illər ərzində transfer qiyməti ilə apardığı mübarizə nəticəsində dövlət büdcəsinə əlavə 6.5 milyard funtun daxil olmasını təmin etmişdir.

Transfer qiymətdən qayması üzrə qanunvericiliyin və auditin tətbiqi sahəsində Avropa İttifaqı ilə birgə "Transfer qiymətlərinin müəyyən edilməsi və vergidən yayınma hallarına qarşı tədbirlərin işlənilməsi və hazırlanmasında Azərbaycan Respublikası Vergilər Nazirliyinə Dəstək" Tvinning layihəsi həyata keçirilmişdir. Layihə Avropa İttifaqı tərəfindən maliyyələşdirilmiş, Yunanıstan Respublikası ilə Azərbaycan Respublikası arasında imzalanmış müqaviləyə əsasən 17 yanvar 2018-ci il tarixdə başlanmış və 28 ay davam etmişdir. Layihədə məqsədi transfer qiymətdən qayması üzrə qanunvericiliyin və transfer qiymətləri üzrə auditin tətbiqi və həyata keçirilməsində, eləcə də transfer qiymətləri haqqında qanunvericiliyin Avropa standartlarına uyğunlaşdırılması və qabaqcıl təcrübəyə əsaslanan audit prosesləri üçün resursların yaradılmasında Dövlət Vergi Xidmətinə dəstək göstərmək olmuşdur. Layihə çərçivəsində transfer qiymətləri istiqamətində qabaqcıl Aİ standartlarına uyğun effektiv hüquqi baza, transfer qiymətləri sahəsində "Qiymətlərin əvvəlcədən razılaşdırılması" və "Qarşılıqlı razılaşma prosedurları", transfer qiymətlərinin Aİ standartlarına uyğun olaraq tənzimlənməsi sahəsində inzibati nəzarət mexanizmi hazırlanmışdır (Azərbaycanda icra olunan / <https://apa.az>).

2. Əsas mətn.

Transfer qiymətləndirmə prosesində əsas anlayışlardan biri "qol uzunluğu" prinsipidir. İƏİT tərəfindən bu prinsip əlaqəli tərəflər arasında aparılan əməliyyatların eyni şərtlər daxilində digər müəssisələr arasında aparılan əməliyyatlara uyğunluğu kimi müəyyən olunur. Transfer qiyməti üzrə yoxlama zamanı əməliyyatların və ya əldə olunmuş mənfəətin "qol uzunluğu" prinsipinə uyğun olub-olmadığı müəyyən etmək üçün aşağıdakı hesablama üsullardan istifadə olunur:

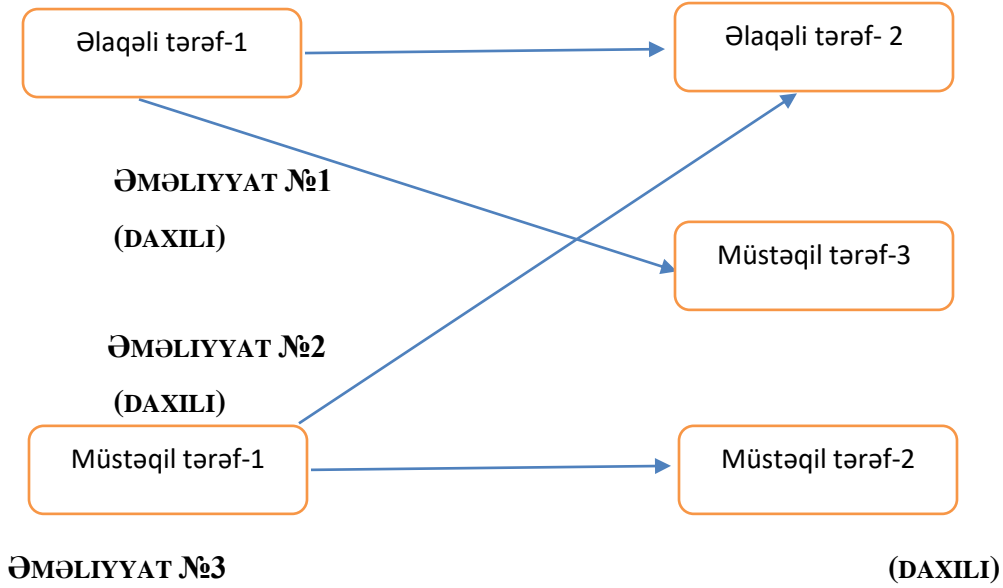
- Qiymətlərin müqayisəsi üsulu;
- Sonrakı (təkrar) satış qiyməti üsulu;
- Dəyərin toplanması üsulu;
- Rentabellik üsulu;
- Mənfəətin bölgüsü üsulu.

Transfer qiymətinin müəyyən olunmasında istifadə olunan bu üsullar 2 qrupa bölünür. Yuxarıda göstərilən üsullar arasında yer alan ilk 3 üsul ənənəvi əməliyyat metodu, digər 2 üsul isə əməliyyat gəliri metodu kimi təsnif olunur. Praktikada bəzi yurisdiksiyalar tərəfindən fərqli üsulların tətbiqinə rast gəlinsə də, yuxarıda qeyd olunan üsullar İƏİT tərəfindən işlənib hazırlanmış və bir çox yurisdiksiyada tətbiq olunur. İƏİT tərəfindən işlənib hazırlanmış üsulların hər birinin güclü və zəif cəhətlərinin olması ilə yanaşı, hər birinin tətbiqi üçün tövsiyə olunan sahələr mövcuddur. Buna görə də transfer qiymətinin müəyyən olunması üçün müvafiq üsulun seçilməsi zamanı əməliyyatın xüsusiyyətləri və məlumatların əlçatanlığı xüsusi olaraq nəzərə alınmalıdır.

1. Nəzarət olunan əməliyyatlar zamanı formalaşan qiymətin “qol uzunluğu” qiymətindən fərqli olması ilk baxışdan vergi ödəyicisinin vergidən yayınmaq üçün müxtəlif maneərlərə əl atdığı anlamına gələ bilər. Lakin vergi ödəyicisinin transfer qiymətinin müəyyən edilməsi zamanı istifadə etdiyi metodu və ödəyicinin maliyyə sənədlərini dərinlən təhlil etdikdə, nəzarət olunan əməliyyat zamanı formalaşan qiymətin həqiqi iş münasibətləri əsasında ortaya çıxdığı müəyyən oluna bilər. Odur ki, transfer qiymətinin müəyyən edilməsi zamanı mövcud bütün məlumatlar və sənədlər dərinlən təhlil edilməlidir (OECD. Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations 2017).

Transfer qiymətinin müəyyən olunması üçün istifadə olunan metodları ayrı-ayrılıqda nəzərdən keçirək. Qiymətlərin müqayisəsi üsulundan istifadə zamanı nəzarət olunan əməliyyat çərçivəsində təqdim edilən və ya alınan malın (işin, xidmətin) qiyməti nəzarət olunmayan əməliyyat çərçivəsində olan qiymətlə müqayisə olunan biləcək hallar daxilində müqayisə edilir.

Qiymətlərin müqayisəsi üsulu 2 növə bölünür: daxili müqayisə olunan əməliyyatlar və xarici müqayisə olunan əməliyyatlar. Daxili müqayisə olunan əməliyyatlar dedikdə, vergi ödəyicisi tərəfindən əlaqəli tərəfə mal və ya xidmətin təqdim olunması zamanı yaranan qiymət ilə vergi ödəyicisi tərəfindən müstəqil tərəfə analoji mal və ya xidmətlərin təqdim olunması zamanı yaranan qiymət(lər)in müqayisə edilməsi nəzərdə tutulur. Xarici müqayisə olunan əməliyyatlar dedikdə isə, vergi ödəyicisi tərəfindən əlaqəli tərəfə mal və ya xidmətin təqdim olunması zamanı yaranan qiymətin müstəqil tərəflər arasında analoji mal və xidmətlərin təqdim olunması zamanı yaranan qiymətlər ilə müqayisə edilməsi nəzərdə tutulur. Məsələnin mahiyyətinə daha dərinlən varmaq üçün aşağıdakı sxemə nəzər salaq:



Yuxarıda qeyd olunan sxemdə Əlaqəli tərəf-1 müvafiq A ölkəsində mebel istehsalı ilə məşğul olan Ana şirkətdir. Əlaqəli tərəf-2 isə B ölkəsində yerləşən, Ana şirkətdən istehsal olunmuş mebelləri idxal edən və B ölkəsində yenidən satışı keçirən şirkətdir. Yuxarıda qeyd olunan əməliyyatlar üzrə formalaşan qiymətin “qol uzunluğu” prinsipinə uyğun olub-olmadığı müəyyən edilərkən aşağıdakı məlumatlar nəzərə alınmalıdır:

- Əməliyyat №1 zamanı formalaşan qiymət;
- Əməliyyat №2 zamanı formalaşan qiymət;
- Əməliyyat №3 zamanı formalaşan qiymət.

Qiymətlərin müqayisəsi üsulunda müqayisə oluna bilən əməliyyatların seçimi zamanı müqayisəli təhlilin aparılması çox vacibdir və bu, özündə aşağıdakı 5 faktorunu cəmləşdirir:

- Təqdim olunan mal və ya xidmətin xüsusiyyətləri;
- Əməliyyat zamanı yerinə yetirilən funksiya, istifadə olunan aktiv və ehtimal olunan risklər (buna qısaca olaraq FAR analiz də deyilir və FAR analizinin aparılması ilə bağlı nümunə Əlavə 1-də verilmişdir);

- Müqavilə şərtləri;
- İqtisadi vəziyyət;
- Biznes strategiyası.

Təqdim olunan mal və ya xidmətin xüsusiyyətləri dedikdə, malın müqayisə edilməsi nəzərdə tutulur ki, bu da qiymətlərin müqayisəsi üsulunun tətbiqi zamanı nəzərə alınmalı

faktordur. Qiymətlərin müqayisəsi üsulu zamanı nəzarət olunmayan əməliyyatı seçərkən həmin əməliyyat zamanı təqdim olunan mal və ya göstərilən xidmətin nəzarət olunan əməliyyatda əksini tapmış mal və ya xidmətlə oxşarlıq və ya eynilik təşkil etməsi əsas şərtidir. Əks təqdirdə, nəzarət olunan əməliyyat və nəzarət olunmayan əməliyyat zamanı göstərilən xidmət və ya təqdim olunan mal arasındakı fərq qiymətə əhəmiyyətli dərəcədə təsir edə bilər. Lakin aşağıda qeyd olunan analogi hallar zamanı transfer qiymətinə müvafiq dəyişikliklərin edilməsi məqbul hesab edilə bilər:

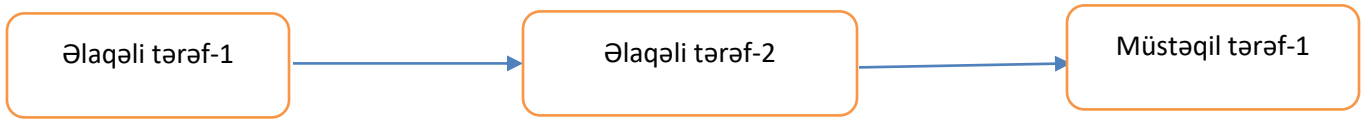
- Məhsulun keyfiyyətini və növünü nəzərə almaqla. Kolumbiya kofesi ilə Meksika kofesinin müqayisə edilməsi;
- Çatdırılma şərtləri. Məhsulun çatdırılması həm alıcı, həm də satıcı tərəfindən həyata keçirilə bilər ki, bu da transfer qiymətinə təsir edən amillərdən biridir;
- Satış həcmi və endirimlər. Aydın məsələdir ki, satışın həcmi, tirajı artdıqca məhsulun bir vahid qiyməti azalır.
- Məhsul xüsusiyyətləri. Əlaqəli və müstəqil tərəfə satılan və təqdim olunan xidmətlər eynilik təşkil etsə də, burada bəzi fərqli nüanslar ola bilər. Məsələn, məhsulun əlaqəli tərəfə zəmanətlə, əlaqəsiz tərəfə zəmanətsiz təqdim olunması və digər hallar.

Məqalənin əvvəlində hər bir üsulun üstün və zəif cəhətlərinin olduğunu bildirmişdik. Qiymətlərin müqayisəsi üsulunun zəif cəhəti kimi müqayisəlilik faktorları əsasında müqayisə oluna bilən nəzarət olunmayan əməliyyatın tapılması zamanı yaranan çətinliyi göstərmək olar. Belə ki, nəzarət olunmayan əməliyyatlar iki müstəqil tərəf arasında baş verdiyindən, vergi orqanı bir çox hallarda bu əməliyyatlar barəsində ətraflı məlumatla malik ola bilmir. Bununla belə, aşağıda qeyd olunan müsbət cəhətlər bu üsulun tətbiqinə imkanlar yaradır:

- istifadə olunan qiymət iki asılı olmayan tərəf arasındakı əməliyyat nəticəsində təsbit olunduğu üçün bu üsul ikitərəfli analiz hesab olunur;
- nəzarət edilən əməliyyatda əlaqəli tərəflərdən hansının transfer qiymətləri məqsədi ilə test olunan tərəf kimi qəbul edilməsi məsələsi müzakirə olunmur;
- müstəqil tərəflər arasında aparılan əməliyyatlar bilavəsitə müqayisə edilir. Bu isə digər üsullarla müqayisədə qol uzunluğu qiymətini müəyyən etmək üçün daha dəqiq üsul kimi qiymətləndirilir;
- birjada qiymətləri təsbit olunmuş məhsulların (qarğıdalı, pambıq, neft və digər kommoditlər) təqdim edildiyi əməliyyatlarda bu üsulun daha asan tətbiq edilməsi.

2. İƏİT-in hazırladığı təlimatlarda bu üsulun daha çox kommertiya və maliyyə əməliyyatlarında tətbiqinin mümkünlüyü qeyd olunur. Beləliklə, müqayisə oluna biləcək nəzarət olunmayan əməliyyatın tapılmasının yaratdığı çətinliklərə baxmayaraq, vergi yoxlamasını aparan şəxs bu üsulun tətbiqinin mümkünlüyünə baxmalı və bu üsulun tətbiqinə birmənalı yanaşmamalıdır (OECD. Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations 2017).

Sonrakı (təkrar) satış qiyməti üsulundan istifadə edərək alınan malın təkrar satışı zamanı alış qiymətinin üzərinə əlavə olunan təkrar satış marjası nəzarət olunmayan əməliyyatlarda formalaşan qiymətin tərkibindəki təkrar satış marjası ilə müqayisəsi edilir. Bu üsulun tətbiqi xüsusiyyətlərini anlamaq üçün aşağıdakı sxemə nəzər salaq:



Qol uzunluğu qiyməti?

Satış qiyməti

Təkrar satış qiyməti = 300 AZN

Təkrar satış marjası (25%) = 75 AZN

Qol uzunluğu qiyməti = 225 AZN

Transfer qiyməti (TQ) = Təkrar satış qiyməti x (1- təkrar satışdan əldə olunmuş marja (%-lə))

- TQ = Əlaqəli şəxslər arasında satış əməliyyatına təyin olunmuş qiymət;
- Təkrar satış qiyməti = Əlaqəli şəxs tərəfindən müstəqil tərəfə edilən satış əməliyyatına təyin olunmuş qiymət;
- Təkrar satışdan əldə olunmuş marja = Əlaqəli şəxs tərəfindən müstəqil tərəfə edilən satışdan əldə olunmuş marja (mənfəət edilən satışlar).

Yuxarıda qeyd olunan nümunədə məhsul üzrə təkrar satış qiymətinin 300 AZN olduğunu görürük. Lakin müəyyən təhlil və analizlər aparıldıqdan sonra təkrar satış marjasının 25% deyil, analogi əməliyyatlar zamanı 30% təşkil etdiyi aşkar olur. Belə olan halda vergi orqanı əməkdaşı

təkrar satışdan əldə olunan gəliri yenidən hesablayaraq - $300 \times 30\% = 90$ AZN olduğunu müəyyən edir. Yuxarıda təqdim etdiyimiz nümunədə qol uzunluğu qiymətinin 225 AZN təşkil etdiyi qeyd edilmişdir. Lakin vergi yoxlaması nəticəsində təkrar satış marjasının dəyişməsi, qol uzunluğu qiymətinin dəyişməsinə də gətirib çıxarır. Belə olan halda, qol uzunluğu $300 - 90 = 210$ AZN şəklində təsbit olunur. Nümunədən görüldüyü kimi, transfer qiymətinin yenidən hesablanması əlaqəli şəxslər arasında təsbit olunan qiymətə tətbiq olunur. Əlaqəli şəxs tərəfindən müstəqil şəxsə edilmiş satış qiyməti yalnız təkrar satış marjasının müəyyən olunmasında rol oynayır, həmin əməliyyat müstəqil tərəf 1-lə əlaqəli şəxs-2 arasında olduğuna görə həmin qiymətə transfer qiyməti tətbiq olunmur.

Sonrakı (təkrar) satış qiyməti üsulunun tətbiqi zamanı vergi ödəyicilərinin tətbiq etdiyi mühasibat uçotu sistemində uyğunluğun olması əsas məsələlərdən biridir. Mühasibat uçotu sistemlərinin fərqli olması nəzarət olunan və nəzarət olunmayan əməliyyat zamanı yaranan təkrar satış marjasını müəyyən edilməsini çətinləşdirir. Belə ki, bəzi şirkətlər xərclərini (nəqliyyat, sığorta və s.) əməliyyat xərci kimi, bəzi şirkətlər isə satılan malın xərci şəklində göstərir.

Bu üsulun tətbiqi əməliyyata deyil, funksionallığa istiqamətlənmək imkanı verdiyindən, onun tətbiqində funksional müqayisə məhsul müqayisəsinə nisbətə daha vacib hesab edilir. Daha dəqiq desək, qiymətlərin müqayisəsi üsulu ilə müqayisədə məhsulun fərqli olması sonrakı (təkrar) satış qiyməti üsulunun tətbiqində ciddi məsələ kimi qəbul edilmir. Çünki bu fərqi marjanın formalaşmasında ciddi bir təsirə malik olmadığı qəbul edilir. Bununla yanaşı, əmlakın ötürülməsi zamanı nəzarət olunan və nəzarət olunmayan əməliyyatların arasında oxşarlığın olması böyük önəm kəsb edir. Belə ki, bu halda fərqi olması tərəflərin üzərlərinə götürdüğü funksiyaların da fərqli olması ehtimalını artırır ki, bu da öz növbəsində marjanın fərqli olmasına təsir edə bilər.

Distribütör şirkəti əməliyyatlar zamanı oxşar funksionallığa (risklər və istifadə olunan aktivlər də daxil olmaqla) sahib olduqlarına görə, satdıqları avadanlıqdan asılı olmayaraq (məsələn, paltaryuyan, yaxud qabyuyan maşın satmaq) bu fəaliyyətə görə əldə etdiyi ödəniş eyni olmalıdır. Bəli, aydındır ki, məhsulların qiymətləri bir-birindən fərqli ola bilər. Bu üsulun tətbiq zamanı məhsulların müqayisəsi önəm kəsb etməsə də, daha dəqiq transfer qiyməti analizini aparmaq üçün məhsulların oxşarlıq təşkil etməsi məqbul hesab edilir. Bir daha qeyd etmək yerinə düşər ki, bu üsulun tətbiqi zamanı nəzarət olunan və nəzarət olunmayan əməliyyat zamanı aparılan funksiyalar bir-biri ilə oxşarlıq təşkil etməlidir və bununla əlaqədar olaraq əməliyyatlar

zamanı yaranmış əməliyyat xərcləri də yoxlama zamanı nəzərə alınmalıdır. Çünki funksiyalar istifadə olunan aktiv və risklərə görə, şirkətlərin xərcləri fərqli həcmdə ola bilər.

Sonrakı (təkrar) satış qiyməti üsulunun tətbiq edərkən, nəzarət olunan və nəzarət olunmayan əməliyyatlar zamanı həyata keçirilən funksiyaların uyğun olub-olmadığını müəyyən etmək üçün aşağıdakılar nəzərə alınmalıdır:

- Məhsulun qiyməti ilə müqayisədə funksiyaların yerinə yetirilməsi zamanı yaranan xərclərə təsir edən amillər bilavasitə bu üsulun dayanıqlığına təsir edə bilər. Bu kimi fərqlər qol uzunluğu qiymətinə təsir etmədiyi halda xalis marja üzərində böyük təsirə malik ola bilər. Bu faktorlara xərc strukturunu (mühasibatlıq sistemi), biznes modeli (start-up, yaxud təkmil biznes) və ya idarəetmə effektivliyi aid edilir;

- Təkrar satış zamanı məhsulun dəyərində edilmiş əlavələr təkrar satış marjasına təsir edir. Buna misal olaraq qeyri-maddi əmlakın işlənərək, yaxud müəyyən dəyişikliklərlə hazır məhsula çevrilməsi (brendləşmə) və yaxud məhsulun daha təkmil formada istehsal olunmasını göstərmək olar;

- Təkrar satışı həyata keçirən vergi ödəyicisinin, təkrar satış fəaliyyət əlavə olaraq əsas kommersiya fəaliyyəti ilə məşğul olması, yaxud öz fəaliyyəti çərçivəsində dəyərli aktivlərdən istifadə etməsi marjanın yüksəlməsinə səbəb ola bilər;

- Müqayisəli təhlili zamanı təkrar satıcının bu fəaliyyəti həyata keçirmək üçün xüsusi hüquqa malik olub-olmadığı araşdırılmalıdır. Bu hüququn olması təkrar satış marjasına əhəmiyyətli dərəcədə təsir edə bilər.

Qeyd: Funksiyaların oxşar olmasına baxmayaraq, fərqli bazarlar (ölkələr) üzrə marjalar bir-birindən fərqlənə bilər. Bunları nəzərə alaraq, üsulun dəqiq tətbiq olunmasını təmin etmək üçün oxşar funksiyalara malik olan nəzarət olunan və nəzarət olunmayan əməliyyatların eyni bazarlarda olmasını nəzərə almaq tövsiyə olunur.

Sonrakı (təkrar) satış qiyməti üsulunun üstün tərəfləri kimi aşağıdakıları göstərmək olar:

- Bu üsulun tətbiqi zamanı bazar qiyməti, yenidən satış qiyməti əsas götürüldüyündən, tələbə əsaslanan üsul sayılır;

- Bu üsulun təkrar satışda agent (komisyon haqqı almaqla) fəaliyyətindən istifadə olunan əməliyyatlarda tətbiqi mümkündür;

- Əlaqəli tərəfin ümumi mənfəətini deyil, müvafiq əməliyyat üzrə əldə etdiyi marjanı müəyyən etməyə imkan verir.

Sonrakı (təkrar) satıř qiyməti üsulunun zəif cəhətləri kimi aşağıdakıları göstərmək olar:

- Mühasibat uçotunun aparılması zamanı fərqli yanařmalar səbəbindən xərcin müəyyən edilməsində çətinliyin olması;
- Təkrar satıřı həyata keçirən şirkətin dəyərli qeyri-maddi əmlaka sahib olması zamanı bu üsulun tətbiqinin mümkün olmaması;
- Bir çox hallarda müqayisə olunan bilən nəzarət olunmayan əməliyyatlar üzrə məlumat bazasının olmaması.

3. Dəyərin toplanması üsulundan danıřdıqsa isə, burada transfer qiyməti nəzarət olunan əməliyyatlar çərçivəsində təqdim olunan malların (işlərin, xidmətlərin) qiymətinin onların istehsalı ilə baęlı çəkilmiş faktiki xərclərin üzərinə əlavə edilən gəlir marjasının nəzarət edilməyən əməliyyatlar üzrə gəlir marjası ilə müqayisə edilməsi nəticəsində müəyyən edilir. Bu üsulun tətbiqi zamanı əsas diqqət ilk öncə əlaqəli tərəfə mal və xidmət təqdim edən müəssisənin bu fəaliyyət nəticəsində yaranmış xərc(lər)inə yönəlir (OECD. Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations 2017).

Dəyərin toplanması üsulu xidmətlərin göstərildiyi və maddi aktivlərin təqdim olunduęu əməliyyatlar üçün tətbiq edilir. Bu üsulun ən çox tətbiq olunduęu sahələrə istehsal, montaj işləri və bəsit xidmət təchizatını göstərmək olar. Test olunan tərəf seçiminə gəldikdə isə, bu üsulun tətbiqi zamanı xidmət göstərən, yaxud istehsalçı şirkət test olunan tərəf kimi seçilərək, onun tərəfindən xərcin üzərinə tətbiq olunan marja digər nəzarət olunmayan müqayisə olunan bilinən əməliyyatlar zamanı təsbit olunan marjalar ilə müqayisə edilir.

Məsələninin mahiyyətinə daha dərindən varmaq üçün aşağıdakı sxemə nəzər salaq:



Qol uzunluęu qiyməti?

Əlaqəli tərəf -1 in xərcləri = 400 AZN

Xərc üzərinə qoyulan marja = 25%

Qol uzunluęu qiyməti = 500 AZN

Transfer qiyməti (TQ) = Çəkilməmiş xərclər x (1 + təkrar satışdan əldə olunmuş marja (%-lə))

- TQ = Əlaqəli şəxslər arasında satış əməliyyatına təyin olunmuş qiymət;
- Çəkilməmiş xərc = Göstərilən xidmətin və ya istehsal olunan malın ərsəyə gəlməsi üçün çəkilən bütün xərclər;

- Marja = Əlaqəli şəxs tərəfindən müstəqil tərəfə edilən satış üzərinə qoyulmuş əlavə.

Burada Əlaqəli tərəf - 1 müqavilə əsasında Əlaqəli tərəf – 2 üçün parça istehsal edir. Əlaqəli tərəf – 2, öz növbəsində, bu məhsulun kəmiyyət və keyfiyyəti barədə öz göstərişlərini verir. Satışla bağlı Əlaqəli tərəf – 1-ə zəmanət verildiyindən, Əlaqəli tərəf – 1 yalnız müəyyən kiçik risklərlə üzləşə bilər. İstifadə olunan funksiya və daşınılan risk baxımından Əlaqəli tərəf – 1 Əlaqəli tərəf – 2 ilə müqayisədə daha sadə tərəfdir. Buna görə də bu hal üçün dəyərin toplanması üsulu qiymətlərin müqayisəsi üsulu ilə müqayisədə daha etibarlı üsul hesab edilir. Ümumiyyətlə, dəyərin toplanması üsulu ilə sonrakı (təkrar) satış qiyməti üsulu arasında müəyyən oxşarlıq vardır. Belə ki, hər iki üsul marja üzərində fokuslanaraq “qol uzunluğu” qiymətini müəyyən edir.

Sonrakı (təkrar) satış qiyməti üsulunun tətbiqində olduğu kimi, dəyərin toplanması üsulundan istifadə zamanı da vergi ödəyicilərinin tətbiq etdiyi mühasibat uçotu sistemində uyğunluğun olması əsas məsələlərdən biridir. Mühasibat uçotu sistemlərinin fərqli olması nəzarət olunan və nəzarət olunmayan əməliyyat zamanı yaranan təkrar satış marjasını müəyyən edilməsini çətinləşdirir. Məsələn, bəzi şirkətlər xərclərini əməliyyat xərci kimi (inkışaf və tədqiqat məsələləri ilə bağlı xərclər və digər şirkət xərcləri), bəziləri isə satılmış malların xərci kimi göstərə bilər.

Şirkətin xərcləri, adətən, aşağıdakı 3 qrupa bölünür:

- Xidmət və ya məhsulla bağlı birbaşa xərclər;
- Məhsulun istehsalı ilə bağlı dolaylı xərclər ;
- Əməliyyat xərcləri.

Sonrakı (təkrar) satış qiyməti üsulu tətbiq edilərkən, marja = Satış qiyməti – birbaşa xərclər – dolaylı xərclər şəklində hesablanır. Xalis marjanın hesablanması zamanı əməliyyat xərcləri də nəzərə alınır. Ölkələr arasında tətbiq olunan mühasibat uçotu standartları arasında fərqlilik, hər bir ölkə üzrə müxtəlif xərc sərhədləri mövcuddur. Buna görə də müqayisəliliyin və ardıcılığın təmin edilməsi üçün əməliyyat xərclərinin nəzərə alınmasını şərtləndirən hallarda bu üsul ilə müqayisədə rentabellik üsulunun tətbiqi daha məqsədəuyğun hesab edilir. Bunun üçün aşağıdakı nümunəyə nəzər salmaq:

Nümunə:

Müqavilə əsasında Əlaqəli tərəf – 2 üçün restoran avadanlıqları istehsalı ilə məşğul olan Əlaqəli tərəf – 1 istehsal ilə bağlı çəkilmiş xərclərin üzərinə 20% marja qoyaraq gəlir əldə edir. Bununla yanaşı, bəzi xərclərini (zəmanət xərclərini) əməliyyat xərci kimi uçota alaraq, istehsal ilə bağlı çəkilmiş xərc bəndinə aid eləmir. Məlumat bazasında 3 müqayisə oluna bilən nəzarət olunmayan əməliyyatlar barədə məlumat əldə edilmiş, həmin əməliyyatlar çərçivəsində əldə olunmuş marjaların 14-20% arasında dəyişdiyi müəyyən edilmişdir. Lakin bu əməliyyatlar üçün xərclər (zəmanət xərcləri də) istehsal ilə bağlı çəkilmiş xərc kimi uçota alınıb. Göründüyü kimi, nəzarət olunan əməliyyat və nəzarət olunmayan müqayisə olunan bilən əməliyyatların zamanı marja eyni bazisdə hesablanmayıb. Bu halda həmin əməliyyatlar zamanı təsbit olunan marjanın hesablanması etibarlı hesablamalar üçün mövcud vəziyyət imkan vermədikdə transfer qiyməti məqsədləri üçün rentabellik üsulundan istifadə daha məqsədmüvafiq olar.

Qol uzunluğu marjaları müqayisə olunan bilən asılı olmayan şirkətlərin məlumatları əsasında bençmarkinq və maliyyə analizi aparılmaqla müəyyən olunur. Əlaqəli şirkət tərəfindən əldə olunmuş marja, həmin qol uzunluğu marjalarının minimal və maksimal həddi arasındadırsa, bu, transfer qiyməti qol uzunluğu prinsipinə uyğun hesab ediləcək.

Qol uzunluğu marjalarını aşağıdakı qeyd olunan iki yolla müəyyən etmək olar:

- Əməliyyat müqayisəsi: nəzarət olunan əməliyyat çərçivəsində istirahət velisopedi, nəzarət olunmayan əməliyyat çərçivəsində isə velotaksi təqdim olunub. Bunlar analoji müqayisə oluna bilən məhsul hesab edilməklə, xərclərin uçotu da real marjanın hesablanmasına imkan yaradır;

- Funksional müqayisə: Nəzarət olunmayan müqayisə oluna bilən əməliyyat çərçivəsində tərəflərin apardığı funksiyaların və daşdığı risklərin, nəzarət olunan əməliyyat çərçivəsindən tərəflərin apardığı funksiya və daşdığı risklərlə müqayisə edilə bilməsi. Bura müqayisə oluna bilən istehsalçı şirkətlərin seçilməsi də aiddir.

Praktikada bu üsul üçün tələb olunan mühasibat uçotunun eyniliyi və məhsul oxşarlığı əməliyyat müqayisəsi zamanı əldə edilir. Bu müqayisənin aparılması nəticəsində nəzarət olunan və nəzarət olunmayan əməliyyat barədə ətraflı məlumat əldə etmək mümkündür ki, buna misal olaraq müqavilə şərtlərini göstərmək olar. Funksional analiz, əsas etibarilə, ictimaiyyətə açıq olan məlumat bazasında və şirkətlərin illik hesabatları əsasında aparılır. Bu zaman bir çox hallarda funksiya və risklərlə bağlı spesifik məlumat azlığına rast gəlinir.

İstehsalçı şirkət birbaşa istehsal funksiyalarına uyğun olaraq gəlir əldə etdiyinə görə, bu üsulun tətbiqində nəzarət olunan və nəzarət olunmayan əməliyyatlar çərçivəsində təqdim olunan mallar arasında oxşarlığın olması, funksional müqayisə ilə müqayisədə dəyərin toplanması üsulu üçün az əhəmiyyət daşıyan faktordur. Çünki məhsullar arasında böyük fərqlərin olması əməliyyatlar zamanı aparılan funksiyalara təsir edə bilər. Əməliyyatlar zamanı aparılan funksiyalar arasında kəskin fərqi olması marja təsir edə bilərsə, bu hal transfer qiyməti məqsədləri üçün nəzərə alınmalıdır.

Dəyərin toplanması üsulunun tətbiqi xərclərin müəyyənləşdirilməsi ilə bağlı bir sıra potensial çətinliklərə səbəb olur (fərqli mühasibat uçotunun aparılmasından savayı):

- Bazar qiyməti ilə çəkilməmiş xərc arasında əlaqə zəif ola bilər ki, bu da marjanın hər il dəyişməsinə səbəb ola bilər;
- Müqayisə oluna bilən marjanın müqayisə oluna bilən xərc bazisi əsasında tətbiq etmənin vacibliyi;
- Xərc bazisində istisna edilməli xərclər diqqətlə müəyyən edilməli (marja ilə birbaşa əlaqəli olmayan xərclər);
- Tətbiq etmə zamanı xidmət təchizatçısı və ya istehsalçının xərcləri nəzərə alınır. Lakin xərclərin tərəflər arasında bölüşdürüldüyü zaman problemlər yarana bilər;
- Tarixi xərclər, əsas etibarilə, ayrı-ayrı istehsal vahidlərinə aid edilməlidir. Xərclər dövrlər üzrə dəyişərsə dövrlər üzrə orta xərc əsas götürülə bilər;
- Müəssisə tərəfindən həm gələcək xərclər, həm də faktiki xərclər göstərilə bilər. Aktual xərclərin göstərilməsi istehsalçının daşdığı riskləri daha aydın göstərə bilər. Belə ki, bu zaman istehsalçının fəaliyyətinə görə tətbiq olunacaq güzəşt və cərimələr müqavilədə öz əksini tapmış olacaq.

Dəyərin toplanması üsulunun üstün və zəif cəhətlərindən bəhs edərkən, güclü cəhətinin bu üsulun daxili xərclərə fokuslanmasından ibarət olduğunu qeyd etmək lazımdır. Zəif cəhətlərə gəldikdə isə, bura yuxarıda xərclərin müəyyən edilməsi ilə bağlı yaranan çətinlikləri göstərmək olar.

Dəyərin toplanması üsulu, adətən, məhdud funksionallığa malik, maddi aktivlərin satılması və ya xidmətlərin göstərildiyi əməliyyatlara tətbiq edilir. Burada istehsal edən əlaqəli tərəf alıcı əlaqəli tərəf ilə müqayisədə daha sadə struktura və mexanizmə malik olduğuna görə, həmin tərəf transfer qiymətləri məqsədləri üçün test olunan tərəf kimi seçilir.

4. Dəyərin toplanması üsulu tam funksionallığa, dəyərli qeyri-maddi aktivlərə malik müəssisənin istehsalçı və ya təchizatçı kimi iştirak etdiyi əməliyyatlara tətbiq olunmur. Buna səbəb həmin şirkətinin sahib olduğu qeyri-maddi aktivin, məhsul istehsalı və ya xidmət göstərilməsi zamanı yaranan xərcə təsirini ölçmə imkanının çox məhdud olmasıdır. Bu tip hallarda qəbul edən asılı tərəf satan və ya xidmət edən asılı tərəf ilə müqayisədə daha sadə mexanizmə malikdir və test edilən tərəf kimi seçilir. Belə olan halda dəyərin toplanması üsulundan deyil, sonrakı (təkrar) satış qiyməti üsulundan istifadə edilir (OECD. Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations 2017).

3. Nəticə.

Yuxarıda qeyd etdiyimiz üsulların bir-biri ilə müəyyən oxşar cəhətləri olsa da, bir çox məqamlarda tətbiqi sahələri və xüsusiyyətlərinə görə bir-birindən fərqlənir. Buna görə də transfer qiymətinin yenidən hesablanması zamanı əməliyyatın baş tutduğu konteksti, onun mahiyyətinin və tərəflər barədə mövcud məlumatların incələnməsi sonda daha etibarlı nəticələrin əldə edilməsinə gətirib çıxarır.

Transfer qiyməti üzrə yoxlama zamanı digər zəruri məsələ müqayisə edilə bilən nəzarət olunmayan əməliyyat üzrə məlumatın əldə olunmasıdır. Dünya ölkələri bu qəbildən olan əməliyyatların əldə olunması üçün, adətən, yerli və xarici komməriya məlumat bazalarından istifadə edir. Yerli məlumat bazası vergi orqanlarında müvafiq məlumatlar əsasında yaradılır və əsas etibarilə, həmin ölkə üzrə məlumatları özündə cəmləşdirir və istifadəsi vergi orqanları üçün heç bir xərc tələb etmir. Buna baxmayaraq yerli məlumat bazasının lokal xarakter daşması səbəbindən, istifadə imkanlarının məhdud olması xarici məlumat bazalarının yaranması ilə nəticələnir. Komməriya xarakteri daşıyan xarici məlumat bazaları, adətən, mənbəyi bəlli olan bütün məlumatların toplanması əsasında formalaşır ki, onların istifadəsi vergi orqanları üçün böyük xərc tələb edir. Misal olaraq “Bureau van Dijk”, “Thomson Reuters” və digərlərini göstərmək olar. Ənənəvi əməliyyat metodlarından az istifadə edilməsinin başlıca səbəbi kimi nəzarət olunmayan müqayisə olunan bilən əməliyyatlar barədə məlumat azlığı göstərilir. Lakin Deloitte şirkəti tərəfindən 2016-cı ildə “Avropa Birliyi daxilində transfer qiyməti məqsədləri üçün müqayisə olunan bilən məlumat” adlı sonuncu hesabatına baxdığımız zaman xarici məlumat bazalarında ənənəvi əməliyyat metodlarının tətbiqini əlverişli edəcək bir çox məqamlar mövcuddur. Belə ki, hesabat əsasında, 28 ölkədə “qiymətlərin müqayisəsi üsulu”, “sonrakı (təkrar) satış qiyməti üsulu” və “dəyərin toplanması üsulu” üçün mal, xidmət, əqli mülkiyyət və

kredit əməliyyatları barədə məlumatlar asanlıqla əldə olunmuşdur (Deloitte “Study on Comparable Data used for transfer pricing in the EU” final report) .

Respublikamızda da transmilli şirkətlərin beynəlxalq standartlara uyğun vergiyə cəlb edilməsi məqsədilə müəyyən işlər görülmüşdür. Belə ki, Vergi Məcəlləsində transfer qiyməti ilə bağlı müddəalar artıq öz əksini tapmışdır (Azərbaycan Respublikasının Vergi Məcəlləsi / <http://e-qanun.az/code/12>). Transfer qiyməti sahəsində qanunvericiliyin tənzimlənməsi və vergi ödəyicilərin qaydalara əməl etməsi məqsədilə vergi orqanı tərəfindən "Transfer qiymətlərinə nəzarət üzrə Metodiki Göstəriş" hazırlanmış, “Transfer qiymətlərinin müəyyən edilməsi və tətbiqi qaydaları” təsdiqlənmişdir. Nəzarət olunan əməliyyatlar barədə Arayış forması təsdiq olunmuşdur ki, bu da vergi orqanı üçün daxili məlumat bazasının formalaşmasına kömək edən vasitələrdən biridir (Azərbaycan Respublikasının Vergilər / <https://www.taxes.gov.az/az/page/>). Həmçinin artıq vergi orqanı tərəfindən E-qaimə üzərindən zəngin daxili məlumat bazasının yaradılması mümkündür. Ölkələr arasında daxili məlumat bazası üzrə məlumat mübadiləsinin aparılması isə transmilli şirkətlər qrupunun vergidən yayınma hallarının azaldılması istiqamətində əhəmiyyətli rol oynaya bilər.

Bütün bunları nəzərə alaraq hesab edirik ki, transfer qiyməti yoxlamaları zamanı ənənəvi əməliyyat metodlarının tətbiqi göz ardı edilməməli, bütün metodların tətbiqinin mümkünlüyü yoxlanılmalı və sonda ən etibarlı nəticə vəd edən üsula müraciət edilməlidir.

Mənbələr:

1. Azərbaycan Respublikasının Vergi Məcəlləsi / <http://e-qanun.az/code/12>
2. Azərbaycan Respublikasının Vergilər Nazirliyinin Transfer qiymətlərinin müəyyən edilməsi və tətbiqi qaydaları / <https://www.taxes.gov.az/az/page/transfer-qiymetlerinin-mueyyen-edilmesi-ve-tetbiqi-qaydaları>
3. Azərbaycanda icra olunan daha bir tvinning layihəsi başa çatıb / https://apa.az/az/maliyye_xeberleri/Azrbaycanda-icra-olunan-daha-bir-tvinning-layihsi-basa-catib-594071
4. CliftonLarsonAllen. Transfer Pricing: History and Application of Regulations / <https://www.claconnect.com/-/media/files/white-papers/whitepapertransferpricinghistoryandapplicationofregulationscliftonlarsonall.pdf>

5. Deloitte “Study on Comparable Data used for transfer pricing in the EU” final report
6. HMRC. Transfer Pricing and Diverted Profits Tax statistics, 2018 to 2019 / <https://www.gov.uk/government/publications/transfer-pricing-and-diverted-profits-tax-statistics-to-2018-to-2019/transfer-pricing-and-diverted-profits-tax-statistics-2018-to-2019>
7. OECD. Transfer Pricing Country Profiles / <https://www.oecd.org/tax/transfer-pricing/transfer-pricing-country-profiles.htm>
8. OECD. Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations 2017.
9. UNCTAD. World Investment Report 2010.

Müəlliflər haqqında məlumat:

Kazımov Mirəli

vergi3m@gmail.com

Hüquq üzrə elmlər doktoru, dosentdir. Azərbaycan Respublikası İqtisadiyyat Nazirliyi yanında Dövlət Vergi Xidmətinin Tədris Mərkəzinin rəisi vəzifəsini icra edir.

Əsas tədqiqat sahələri: iqtisadi fəaliyyət sferasında cinayətkarlıq, maliyyə-kredit sahəsində hüquqpozmalar, kölgə iqtisadiyyatı, çirkli pulların yuyulması, korrupsiya.

Əliyev Nazim

aliyev-1973@list.ru

Hüquq üzrə elmlər doktoru, dosentdir. Azərbaycan Respublikası İqtisadiyyat Nazirliyi yanında Dövlət Vergi Xidmətinin Tədris Mərkəzinin “Elm, innovasiya və əməkdaşlıq şöbəsi”nin rəisidir.

Əsas tədqiqat sahələri: İqtisadi fəaliyyət sahəsində cinayətkarlıq, kölgə iqtisadiyyatı, mütəşəkkil cinayətkarlıq, insan və vətəndaşların əsas hüquq və azadlıqlarının müdafiəsi.

Əfəndiyev Xəlil

Khalil_afandiyev@yahoo.com

Azərbaycan Respublikası İqtisadiyyat Nazirliyi yanında Dövlət Vergi Xidmətinin Tədris Mərkəzinin “Elm, innovasiya və əməkdaşlıq şöbəsi”nin baş elmi işçisidir.

Əsas tədqiqat sahələri: kölgə iqtisadiyyatı, transfer qiyməti, çirkli pulların yuyulması, vergi qanunvericiliyi.