

AZƏRBAYCAN RESPUBLİKASI İQTİSADİYYAT NAZİRLİYİ

YANINDA DÖVLƏT VERGİ XİDMƏTİNİN

TƏDRİS MƏRKƏZİ

**TRANSFER QİYMƏTLƏNDİRMƏ PROSESİNDƏ SƏMƏRƏLİLİYİN  
GÜCLƏNDİRİLMƏSİ**

Mündəricat

|  |    |
|--|----|
| Giriş .....  | 2  |
| 1. Transfer qiymətləndirmənin anlayışı və mahiyyəti .....  | 8  |
| 2. Transfer qiymətləndirilməsi prosesinin gücləndirilməsi üçün vergi orqanları və İƏTİ<br>(OECD) tərəfindən tələb edilən hesabat və sənədlər ..... | 23 |
| 3. Transfer qiymətinin hesablanması üsulları .....   | 29 |
| Nəticə .....   | 70 |
| Təkliflər .....  | 75 |
| İstifadə edilmiş mənbələr .....  | 77 |
| Əlavələr .....   | 80 |

*Elm, innovasiya və əməkdaşlıq şöbəsi tərəfindən yerinə yetirilmişdir.*

## GİRİŞ

Transfer qiymətqoyması üzrə qanunvericiliyin və auditin tətbiqi sahəsində Avropa İttifaqı ilə birgə "Transfer qiymətlərinin müəyyən edilməsi və vergidən yayınma hallarına qarşı tədbirlərin işlənilib hazırlanmasında Azərbaycan Respublikası Vergilər Nazirliyinə Dəstək" Tvinning layihəsi həyata keçirilmişdir. Avropa İttifaqı tərəfindən maliyyələşdirilən, Yunanıstan Respublikası ilə Azərbaycan Respublikası arasında imzalanmış müqaviləyə əsasən layihə 17 yanvar 2018-ci il tarixdə başlanmış və 28 ay ərzində davam etmişdir. Layihə Azərbaycan İqtisadiyyat Nazirliyi yanında Dövlət Vergi Xidməti, Yunanıstan Dövlət Gəlirləri üzrə Müstəqil Orqanı, həmçinin Beynəlxalq və Avropa İqtisadi Hüquq Mərkəzi (CIEEL) tərəfindən həyata keçirilmişdir. Layihənin məqsədi transfer qiymətqoyması 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 təcrübi əhəmiyyət kəsb edən müəyyən hesabat, təlimat və metodiki göstərişlər hazırlanmışdır.<sup>1</sup>

Transfer qiymətləndirməsi prosesində səmərəliliyin gücləndirilməsi dövlətlərin maliyyə, o cümlədən vergi siyasətinin prioritet istiqamətlərindən biri omaqla, ölkələrarası iqtisadi inteqrasiyanın dərinləşdiyi və miqyasının genişləndiyi şəraitdə öz aktuallığını getdikcə daha çox artırmaqdadır. Problem müasir iqtisadi münasibətlərin tərkib hissələri kimi çıxış edən dövlət, vergi ödəyiciləri və vergi orqanlarının hər birinə aid olub, nəticə etibarlı ilə ölkələrin iqtisadi potensialına öz təsirini göstərir.

Qloballaşmış dünyanın reallıqlardan biri iqtisadi münasibətlərdə transmilli korporasiyaların rolunun xeyli artması, onların öz filial şəbəkələri ilə daha çox ölkəni orbitlərinə daxil edə bilməsidir. Transmilli korporasiyaların, müxtəlif istiqamətli maliyyə-investisiya qurumlarının fəaliyyətinin genişlənməsi, texnologiyaların, qeyri-maddi

---

<sup>1</sup> "Transfer qiymətlərinin müəyyən edilməsi və vergidən yayınma hallarına qarşı tədbirlərin işlənilib hazırlanmasında Azərbaycan Respublikası Vergilər Nazirliyinə dəstək" adlı Tvinning layihəsinin təqdimat mərasimi / <https://www.taxes.gov.az/az/post/154>

aktivlərin rolunun artması, beynəlxalq şirkətlərin paralel olaraq müxtəlif vergi sistemlərinə malik olan ölkələrdə fəaliyyət göstərməsi, gəlirlərin yuxarı vergi dərəcəsi olan ölkələrdən aşağı vergi dərəcəsi olan ölkələrə köçürülməsi vergi planlaşdırılması və vergidən yayınmaq ilə bağlı müxtəlif manipulyasiyaların həyata keçirilməsinə fürsətlər yaratmışdır. Proseslərin iştirakçısına çevrilmiş və müxtəlif iqtisadi inkişaf səviyyəsinə malik olan ölkələr müəyyən fərqli normativ-hüquqi təminat ilə xarakterizə olunurlar ki, bu da həmin ölkələrin vergitutma bazasının hərəkət etməsinə və vergi daxilolmalarının azalmasına gətirib çıxarır. Eyni zamanda, həmin şirkətlərin vergiyə cəlb edilməsində mahiyyət etibarlı ilə yeni, təcrübədən keçməmiş, təhlili və həlli kifayət qədər mürəkkəb olan bir çox problemlərin meydana gəlməsinə səbəb olur.

Rəqəmsal iqtisadiyyatın formalaşması və sürətli inkişafı ilə bu proses öz aktuallığını daha da artırmışdır. Yeni dəyərin qiymətləndirilməsi üçün tətbiq olunan metodologiya artıq rəqəmsal iqtisadiyyatda yaranan əlavə dəyərin qiymətləndirilməsi üçün yararlı olmadığından, onun transmilli şəbəkədə bölüşdürülməsində ciddi uyğunsuzluq yaranır ki, bu da ümumi səmərəliliyi aşağı salır. Bu halda vergi orqanlarının informasiya təminatı, transmilli şəbəkənin təşkilati strukturu, asılı olan şirkətlər, onların arasındakı iqtisadi münasibətlər, şəbəkə mənfəətini yaradan əsas amil və alətlər, transfer qiyməti siyasəti və s. ilə əlaqədar yeni mexanizm və metodologiyaların hazırlanması zərurəti yaranır. Ana şirkət ilə törəmə şirkətlər arasında gəlir və xərclərin manipulyasiyalarına nəzarət etmək kimi köhnə transfer qiymətləndirməsinə nəzarət yanaşması müasir mərhələdə vergitutma bazasının aşınması prosesinin qarşısını almağa kifayət etmir. Bu, beynəlxalq ticarət münasibətlərində Ümumdünya Ticarət Təşkilatının prinsiplərindən kənar çıxışların artdığı müasir mərhələdə özünü daha qabarıq biruzə verir. Bütün bunlar transfer qiymətləndirməsinin yeni mexanizmlərinin işlənilməsi və hazırlanmasını və yaranan əlavə dəyərin yeni qiymətləndirmə metodologiyasının yaradılmasını tələb edir.

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 etmə ilə əlaqədar mövzulara diqqət yetirilməsini zəruri edir. Ölkəmizdə hazırda beynəlxalq şirkətlər və

tərkibi qarşılıqlı asılı hüquqi şəxslərdən ibarət olan çox sayda transmilli korporasiyalar fəaliyyət göstərir. Belə şirkətlərin sayının artması, bir tərəfdən, ölkədə iqtisadi aktivliyi gücləndirir, investisiya mühitini yaxşılaşdırır, yeni iş yerlərinin yaradılması ilə əhalinin həyat səviyyəsinin, maddi rifahının yaxşılaşmasına kömək edir, digər tərəfdən, vergi orqanları tərəfindən şirkətlərin gəlir və xərclərini düzgün göstərmələri üzərində nəzarətin gücləndirilməsini, vergitutma ilə bağlı məsələlərin dərinəndən araşdırılmasını zəruri edir.

Bir sıra hallarda şirkətlər tərəfindən aparılan əməliyyatlar əvvəlcədən müəyyən ölkələrdə təcrübədən keçirildikdən (test edildikdən) sonra nəzərdə tutulan ölkələrdə tətbiq edilir. Bunun hesabına nəinki inkişaf etmiş ölkələrdə, həm də inkişaf etməkdə olan ölkələrdə transfer qiymətləri və onların transmilli müəssisələr tərəfindən qrup daxili əməliyyatlara tətbiqi məsələlərinin təhlili əhəmiyyət kəsb etməyə başlayır.

İnkişaf etmiş ölkələrin təcrübəsində transfer qiymətlərinin tətbiqi mövzusu daim diqqət mərkəzində olmuş və onların qanunvericilik bazası çoxsaylı transaksionalara uyğun olaraq mütəmadi şəkildə təkmilləşdirilmişdir. Bununla belə, transmilli şirkətlərin fəaliyyətlərinin və qrupdaxili əməliyyatlarının sürətli artımı onları ikiqat vergitutmanın subyektinə çevirir və müxtəlif ölkələr üzrə fərqli vergi dərəcələrinin tətbiqi məsələlərinə diqqət yetirilməsi zərurətini yaradır. İkiqat vergitutma sahəsində mövcud konvensiyalar isə keçən əsrin 20-30-cu illərində hazırlanmış prinsiplər əsasında qəbul edilmişdir. Halbuki son illərdə dünya ölkələrinin iqtisadi strukturu əsaslı surətdə transformasiyaya uğramış, beynəlxalq iqtisadi əlaqələrin mahiyyəti xeyli dəyişmişdir.

Müasir dövrdə, xüsusən, iqtisadi-maliyyə böhranı şəraitində gəlirlərin yüksək vergi dərəcələrinə malik ölkələrdən güzəştli və ya aşağı vergi dərəcələri olan ölkələrə istiqamətləndirilməsi tendensiyası müşahidə olunur. Avropanın hətta inkişaf etmiş bir çox ölkəsində vergi daxilolmalarının həcmnin azalması nəticəsində dövlət büdcələrinin kəsirinin artması inflyasiyanın sürətlənməsinə, işsizlik səviyyəsinin yüksəlməsinə səbəb olmuşdur. Hazırda OECD-in (İqtisadi İnkişaf və Əməkdaşlıq Təşkilatı) qarşısında duran əsas vəzifələrdən biri gəlirlərin köçürülməsi ilə bağlı vergitutma bazasının eroziyası probleminin həllidir. Çünki gəlir və kapitalla münasibətdə vergi yükünü azaltmaq məqsədilə azad iqtisadi və ofşor zonalarda qarşılıqlı əlaqəli müəssisələrin yaradılması,

gəlirlərin həmin müəssisələrə toplanılması və yenidən bəlli strategiya əsasında reinvestisiya edilməsi və s. neqativ təcrübələrdən geniş istifadə olunur.

Transfer qiymətləri, əsasən, transmilli müəssisələr tərəfindən qrupdaxili əməliyyatlarda tətbiq olunaraq, maddi və qeyri-maddi əmlakın, xidmətlərin əlaqəli müəssisəyə təqdim edildiyi qiymət kimi xarakterizə olunur. Bu qiymət bazarda müstəqil tərəflər arasında baş tutan sövdələşmələr zamanı formalaşan qiymətdən fərqlənir. Çünkü bazar qiymətindən fərqli olaraq transfer qiymətləri müstəqil tərəflər arasında deyil, bir-biri ilə əlaqəli müəssisələr arasında formalaşır və “uzadılmış əl” prinsipinin tətbiqi hesabına bazar qiymətinə uyğunlaşdırılır. Bu uyğunlaşmanın praktikada həyata keçirilməsi kifayət qədər mürəkkəb olduğundan, dövlət vergi orqanlarının qarşısında transmilli müəssisələrin transfer qiymətlərinin tətbiqi hallarının araşdırılması və sübuta yetirilməsi kimi mühüm vəzifə dayanır.<sup>1</sup>

Elmi-texnoloji inkişaf insanların həyat tərzinə nüfuz etməklə yanaşı, dünya ticarət sisteminin inkişafına da öz təsirini göstərmişdir. Qloballaşmanın nəticəsi olaraq biznes əməliyyatlarında fərqli məqamlar ortaya çıxmış, şirkətlər arasında maddi və qeyri-maddi aktivlərin bir birinə ötürülməsinə başlanılmışdır. Transmilli şirkətlər qrupuna daxil olan müəssisələr bizneslərini inkişaf etdirməklə yanaşı, vergi öhdəliklərinin azaldılmasında da maraqlıdırlar. Bundan ötrü istifadə edilən mexanizmlərdən biri də transfer qiymətidir. Bunun sayəsində qrupdaxili müəssisələr əməliyyatlar zamanı tətbiq etdikləri qiymətləri vergitutma məqsədləri üçün artırıb azalda bilirlər ki, bu da vergiyə cəlb olunmalı məbləğin yayındırılmasına (məsələn, həmin məbləğin digər ölkənin yurisdiksiyasında qalmasına) və aidiyyəti ölkələrin potensial vergi itkisi ilə üzləşməsinə gətirib çıxarır. Bu baxımdan transfer qiyməti əvvəllər yalnız vergi orqanlarının maraq dairəsində idisə, son zamanlar bu mövzu nəinki iqtisadçılar və siyasətçilər, həm də QHT-lər, vergi ödəyiciləri üçün maraq obyektinə çevrilmişdir. Bu marağı, heç şübhəsiz, vergilərin hər kəs tərəfindən ədalətli şəkildə ödənilməsinin vacibliyinə olan inam şərtləndirmişdir.

---

<sup>1</sup> Musayev A.F., Qarayev İ.Ə. Transfer qiymətləndirmə və vergitutma bazasının köçürülməsi. Azərbaycan Vergi jurnalı, Bakı, 2013, № 5, s. 43.

Müasir dövrdə vergi daxilolmaların həcmində iri şirkətlər böyük paya sahibdirlər və heç bir dövlət bu daxilolmalarının azaldılmasında maraqlı deyildir. Beynəlxalq miqyaslı vergi hadisələrini nəzərdən keçirdiyimiz zaman qabaqcıl dünya ölkələrində transfer qiyməti ilə bağlı başlanmış vergi auditi nəticəsində dövlət büdcəsinə transmilli şirkətlər tərəfindən böyük həcmdə (100 milyonlarla) vəsaitin daxil olduğunu görürük. Məsələn, Böyük Britaniya Vergi xidməti tərəfindən transfer qiyməti ilə mübarizə nəticəsində 2012 - 2018-ci illər ərzində dövlət büdcəsinə 6.5 milyard funtsterlinin daxil olması təmin edilmişdir. Bu orqanın məlumatına əsasən, potensial vergi itkisinin 25%-i (təxminən 8 milyard funtsterlinq) transmilli şirkətlərin tətbiq etdiyi müxtəlif mexanizmlər ilə əlaqəlidir. Odur ki, transfer qiyməti həyacan təbili olaraq qabaqcıl dünya ölkələrinin vergi qanunvericiliyində öz əksini tapmağa başlamışdır. 2014-cü il üçün artıq 50-dən çox ölkə müəyyən formalar şəklində transfer qiymətini tətbiq etmişdir. Dünya üzrə transfer qiyməti üzrə başlanmış vergi yoxlamalarının sayı da artmaqda davam edir. İƏİT-in verdiyi hesabatə əsasən, 2018-cü ildə transfer qiyməti üzrə vergi yoxlamalarının sayı 2017-ci il ilə müqayisədə 20% artmışdır. Hesablamalara görə, beynəlxalq ticarət əməliyyatlarının üçdə bir hissəsi transmilli şirkətlər daxilində aparılır və bundan sui-istifadəyə görə dövlətlər ildə bir neçə yüz milyard ABŞ dolları vergi itirir.<sup>1</sup>

Son vaxtlar transfer qiymətləri üzrə dünyada əsas trend kimi rəqəmsallaşdırma qeyd edilə bilər. Bu trend həm vergi orqanlarına, həm də transmilli şirkətlərə aiddir. Nümunə kimi, mövcud məlumatların daha yaxşı istifadə və emal edilməsini, daha mürəkkəb təhlil aparılmaqla daha sürətli həllərin tapılmasını və manual proseslərin avtomatlaşdırılması göstərilə bilər. OECD-nin vergitutma bazasının aşınmasına və mənfəətin vergitutmadan yayındırılmasına (Base Erosion and Profit Shifting, BEPS) qarşı tədbirlər planı təşəbbüsü nəticəsində maliyyə əməliyyatlarının transfer qiymətləndirilmə aspektlərinə dair layihə sənədi hazırlanmışdır.<sup>2</sup> Bu cür tədbirlərin Azərbaycan üçün əhəmiyyəti nəzərə alınaraq, respublikamızda qabaqcıl təcrübələrin mübadiləsi sayəsində itirilən vergilərin büdcəyə bərpa edilməsi üçün optimal yolların

---

<sup>1</sup> Трансфертные цены // <http://www.grandars.ru/student/nalogi/transfertnye-ceny.html>

<sup>2</sup> Transfer qiymətləri üzrə təhlillərin rəqəmsallaşdırılması aktuallaşdırılıb / <https://vergiler.az/news/taxes/5386.html>

müəyyənləşdirilməsi istiqamətində müəyyən işlər görülür. Azərbaycan Respublikası Vergilər Nazirliyinin Kollegiyasının 2017-ci il 27 yanvar tarixli Qərarı ilə "Transfer qiymətlərinin müəyyən edilməsi və tətbiqi qaydaları", eləcə də "Transfer qiymətlərinə nəzarət üzrə Metodik Göstəriş"i təsdiq edilmişdir.

Transfer qiyməti üzrə əsas araşdırma orqanı kimi İƏİT bu sahədə hazırlamış olduğu təlimatları mütəmadi olaraq yeniləyir. Dünya ölkələri transfer qiyməti ilə mübarizə sahəsində qanunvericiliyin təkmilləşdirilməsi ilə yanaşı, müvafiq kadr potensialının gücləndirilməsinə də diqqət göstərirlər. Belə ki, son dövrlərdə ABŞ dövlət vergi orqanlarının bu sahə üzrə fəaliyyətinə 800-dən çox daxili auditoru və iqtisadçını özündə birləşdirən mütəxəssis dəstəsi cəlb edilmişdir. Böyük Britaniya vergi orqanında 2018-ci ilin 30 aprel tarixinədək olan müddətdə beynəlxalq risk, transfer qiyməti və yayındırılmış mənfəət vergisi üzrə çalışan işçilərin sayı 365 nəfərə çatdırılmışdır.

Respublikamızda transfer qiymətləndirilməsi sahəsi üzrə peşəkar kadrların sayının kifayət qədər olmadığını, həmçinin az sayda məqalələri çıxmaq şərti ilə, bu mövzu üzrə milli elm yaradıcılığında tədqiqatların demək olar ki, yox dərəcəsində olduğunu qeyd etmək lazımdır. Ölkəmizdə bu sahə üzrə yüksək elmi təfəkkürə və peşəkarlığa malik, qabaqcıl dünya dövlətlərinin müvafiq qanunvericiliyinə bələd olan, onu lazımi səviyyədə mənimsəyib tətbiq etməyi bacaran kadrların hazırlanmasına ehtiyac vardır.

Təqdim edilən əsərdə transfer qiymətləndirilməsi mövzusunun ayrı-ayrı aspektləri, o cümlədən transfer qiymətləndirmənin anlayışı, mahiyyəti, transfer qiymətləndirilməsi prosesinin gücləndirilməsi üçün vergi orqanları və OECD tərəfindən tələb edilən hesabat və sənədlər, transfer qiymətinin hesablanması üsulları elmi və metodik səviyyədə şərh edilmiş, nəzəri biliklər ilə qanunvericiliyin tətbiqi praktikası əlaqələndirilmişdir. Zənn edirik ki, tədqiqat işi transfer qiymətləndirilməsi prosesinin prinsip və müddəalarının idrakı üçün faydalı olmaqla, respublikamızda bu sahədə peşəkar kadrların hazırlığı kimi mürəkkəb vəzifənin həllinə kömək edəcəkdir.

## **1. Transfer qiymətləndirmənin anlayışı və mahiyyəti**

İlk olaraq “transfer qiyməti nədir və onun mahiyyəti nədən ibarətdir” suallarına cavab axtaraq. Bir-biri ilə qarşılıqlı əlaqəli müəssisələr arasında aparılan əməliyyatlarda qiymətlərin bazar qiymətləri ilə müqayisədə fərqli şəkildə (ümumi qiymətlərdən aşağı və ya yuxarı) müəyyən edilməsinin transfer qiymətləri adlandırılması qəbul olunmuşdur. Qiymətlərin bazar qiymətlərindən fərqli şəkildə tətbiqi vergilərin azaldılmasının geniş yayılmış usullarından biri olmaqla, real vergitutma bazasını dəyişdirir.

Transfer qiymətləndirmənin yaranma tarixi ilə bağlı fərqli fikirlər vardır. Bəziləri transfer qiymətinin təzahürünü əmək bölgüsünün dərinləşməsi və ilk manufakturaların meydana gəlməsi dövrünə aid edirsə, bəziləri bu tarixin ilk mərhələsini XIX əsrin axırları və XX əsrin əvvəllərinə aid edir. Hesab edilir ki, ilk dəfə məhz bu dövrdə müəssisələrin tərkibində daxili (transfer) qiymətlərin müəyyən edilməsi tələbatlarının yaranmasına kömək edən struktur vahidlərin formalaşdırılması məsələsinə baxılmışdır. XIX əsrin sonunda İngiltərədə ayrı-ayrı sahələrdə nəzarət və uçot funksiyalarının həyata keçirilməsi məqsədi ilə transfer qiymətlərinin tətbiqinə başlanılmışdır.<sup>1</sup> Ədəbiyyatlarda transfer qiyməti ideyasının yaranmasının, dünyada iri transmilli şirkətlərinin formalaşması ilə əlaqədar, ötən əsrin 50-60-cı illərinə təsadüf etməsinə dair məlumatlara rast gəlinir. Bu mövqə 1961-ci ildə ABŞ-ın Prezidenti R.Kennedinin “Amerikanın bir çox şirkətləri xaricdə müxtəlif tipli törəmə şirkətlər yaratmaqla, öz gəlirlərini həmin ölkələrə keçirir və bu yol ilə vergidən yayınırırlar” fikirləri ilə də əsaslandırılır.<sup>2</sup>

Transfer qiymətinin tətbiqində başlıca məqsəd firmadaxili hesablaşmalarda vergitutma yükünün minimallaşdırılmasına, güzəştli vergitutmanın tətbiq edildiyi zonalarda qeydiyyatda alınmış satış strukturlarında gəlirlərin toplanılmasına nail olmaq sayılır. Bəs bu prosesin neqativ cəhəti özünü nədə göstərir? Bunu sadə bir misal ilə izah etməyə çalışaq. Müəssisə satış üçün istehsal etdiyi məhsulu özü ilə bağlı (əlaqəli, asılı, törəmə) olan və ofşor zonada qeydiyyatdan keçən şirkətə transfer qiyməti ilə (yəni, bazar qiymətindən aşağı qiymətlə) tədarük edir. Həmin şirkət isə məhsulu bazar qiyməti

---

<sup>1</sup> Лазарева Е.А. Международный опыт трансфертного ценообразования // XI Прохоровские чтения, посвященные 85-летию Волжского государственного университета водного транспорта. 2016. С. 101.

<sup>2</sup> Musayev A.F., Qarayev İ.Ə. Transfer qiymətləndirmə və vergitutma bazasının köçürülməsi. Azərbaycan Vergi jurnalı, Bakı, 2013, № 5, s. 39-56.



ilə realizə edərək yüksək gəlir əldə edir və əldə olunmuş bu gəlir nəticə etibarlı ilə vergiyə cəlb olunmur.

Müasir dünyada General Motors, General Electric, IBM, Toyota Motors və s. bu kimi nəhəng korporasiyalar transfer qiymətini tətbiq edən iri şirkətlərin siyahısına daxildirlər.<sup>1</sup> Zamanla transfer qiymətlərinin tətbiqi yolu ilə vergidən yayınma halları genişlənməmişdir. Artıq XX əsrin 80-ci illərində Amerika Birləşmiş Ştatlarında, Böyük Britaniyada və digər inkişaf etmiş ölkələrdə çox sayda şirkətlər transfer qiymətlərini tətbiq etməyə başlamışdır. 1980-ci illərdə təkəcə ABŞ-da transfer qiymətindən fəal şəkildə istifadə edən şirkətlərin sayı 1500-ə çatmışdır.<sup>2</sup> Bu sahədə düzgün hüquqi tənzimlənməyə nail olmaq məqsədi beynəlxalq təşkilatlar, ilk növbədə, müvafiq qanunvericilik bazasının yaradılması ideyasını irəli sürmüşlər. Böyük 20-lərin (G20) 2012-ci ilin iyun ayında Los Qabosda keçirilən görüşündə ölkələrin vergitutma bazasının qorunması üçün vergi sistemlərini təkmilləşdirmələrinə ehtiyacın olduğu qeyd edilmişdir. Digər tərəfdən, müasir dünyada iqtisadi inkişafın təzahürlərindən biri kimi transmilli şirkətlərin fəaliyyətinin genişlənməsi, dövlətlərin sosial və iqtisadi problemlərinin həllinə yardım niyyəti ilə (yeni iş yerlərinin açılması və s.) bu fəaliyyətin stimullaşdırılmasının gerçəkliyə çevrilməsi məqamlarının nəzərə alınması zəruridir.

Son illərdə respublikamızda həyata keçirilən uğurlu islahatlar nəticəsində, dövlət idarəciliyinin bütün sahələrində olduğu kimi, vergi inzibətçiliyi sahəsində də mühüm nailiyyətlər əldə edilmişdir. Bu sahədə qabaqcıl beynəlxalq təcrübə nəzərə alınmaqla həyata keçirilən tədbirlər nəticəsində vergi sisteminin dayanıqlı inkişafına, vergi ödəyicilərinin fəaliyyətinə səmərəli nəzarət mexanizminin formalaşdırılmasına və vergidən yayınma hallarının qarşısını vaxtında almağa kömək edən qanunvericilik bazası yaradılmış və zamanın reallıqları və çağırışları əsasında onun təkmilləşdirilməsi işi davam etdirilir. Vergi qanunvericiliyinin təkmilləşdirilməsinin konseptual əsasları, əsas etibarlı ilə, vergi ödəyicilərinin hüquqlarının genişləndirilməsini, vergi ödəyiciləri üçün

---

<sup>1</sup> Соя-Серко А.А. Трансфертное ценообразование: на что нужно обратить внимание аудиторам? // Наука, образование и культура. 2018. № 1 (25). С. 56-58.

<sup>2</sup> Зеленюк А.Н. Сущность и особенности трансфертного ценообразования // Российский внешнеэкономический вестник. № 7, 2013. С. 49-61.

bərabər iqtisadi şəraitin yaradılmasını, vergidən yayınma hallarının qarşısının alınması ilə səmərəli mübarizənin təşkilini, sahibkarlığın inkişafı və azad rəqabətin formalaşması üçün əlverişli investisiya mühitinin yaradılmasını əhatə edir.

Azərbaycanın beynəlxalq iqtisadi münasibətlərdə rolunun artması və dünya iqtisadiyyatına sürətli inteqrasiyası ilə əlaqədar transmilli şirkətlərin xarici iqtisadi fəaliyyətinin genişlənməsi onların vergiyə cəlb edilməsi ilə bağlı olan münasibətləri tənzimləyən müvafiq qanunvericilik bazasının yaradılmasını tələb edir. Belə ki, yerli və xarici şirkətlərin müxtəlif vergitutma normalarına malik olan ölkələrdə fəaliyyət göstərməsi kommersiya əməliyyatlarında vergidən yayınma hallarına yol verilməsi risklərini artırmış olur. Müasir beynəlxalq ticarətin təxminən 60%-i transmilli şirkətlərin öz daxili çərçivələrində həyata keçirilir. Yəni, məhsul ölkə sərhəddini keçsə də, başqa bir ölkənin və ya başqa bir şirkətin deyil, eyni şirkətin mülkiyyətində qalır. Özü-özlüyündə burada qanunsuzluq yoxdur, qanunsuzluq o zaman baş verir ki, transmilli şirkətin digər ölkədə fəaliyyət göstərən törəmə (asılı) şirkətinə satılan məhsulun qiyməti bazar qiymətindən aşağı həddə müəyyən edilmiş olsun. Onu da etiraf etmək lazımdır ki, müasir dünyada transfer qiymətlərinin tətbiq olunması yolu ilə bir sıra şirkətlərin biznes əməliyyatlarında vergidən yayınma hallarının genişlənməsi inkarolunmaz faktdır. Global Financial Integrity Mərkəzinin hesablamalarına əsasən, 2005-2007-ci illərdə ABŞ-ın təkəcə Avropa İttifaqı ilə apardığı ticarət üzrə transfer qiymətinin tətbiqi sayəsində vergidən yayındırılmış məbləğin həcmi 1,1 trilyon dollar təşkil etmişdir.<sup>1</sup>

Kecmiş Sovetlər Birliyinə daxil olan ölkələr arasında ilk dəfə Qazaxıstanda 2008-ci ildə transfer qiymətləndirmə ilə bağlı qanun qəbul edilmişdir. Rusiya Federasiyasında transfer qiymətdoymanı tənzimləyən qanun 2011-ci ildə qəbul edilmiş və 2012-ci ilin yanvar ayından qüvvəyə minmişdir.

OECD-in "Vergi xidmətləri və coxmilli şirkətlər üçün transfer qiymətləri barədə Qaydaları" (bundan sonra - OECD-nin transfer qiymətləri ilə bağlı Qaydaları) həmin təşkilata daxil olan ölkələr tərəfindən qarşılıqlı asılı olan şəxslər arasında aparılan əməliyyatlara münasibətdə tətbiq edilir. Lakin transfer qiymətləndirmə vergi siyasətinin

---

<sup>1</sup> Transfer Pricing // [http://www.taxjustice.net/cms/front\\_content.php?idcat=139](http://www.taxjustice.net/cms/front_content.php?idcat=139)

tətbiqinin bir çox amillərinin, ilk növbədə, vergi risklərinin, qarşılıqlı asılı şəxslərin müəyyənləşdirilməsi meyarlarının araşdırılmasını və informasiya mənbələrinin təhlilini tələb edir.

Transfer qiymətləndirmə ilə bağlı risklərin müəyyən edilməsi ilk və əsas mərhələ sayılır. Bu, ilk növbədə, risk indikatorlarının müəyyənləşməsinə tələb edir. Bu mərhələdə risklərin hansı sahədə olması barədə məlumatlar toplanılır. Risklərin baş verə biləcəyi şirkətlər müəyyənləşdirildikdən sonra həmin şirkətlərdə aparılan audit yoxlamasında şirkətlərin transfer qiymətlərinin tətbiq etməsi və ya etməməsi barədə qərar qəbul edilir. Bu mərhələdə vergi ödəyiciləri ilə vergi orqanları arasında müvafiq məlumatların əldə edilməsi məqsədi ilə dialoq aparılır.

Müasir dövrdə transfer qiymətləndirmə vasitəsi ilə vergidən yayınma halları dünyanın həm inkişaf etmiş, həm də inkişaf etməkdə olan ölkələri üçün xarakterikdir. Bunun əsas səbəblərindən biri transmilli şirkətlərin tək-cə inkişaf etmiş ölkələrdə deyil, həm də inkişaf etməkdə olan ölkələrdə fəaliyyət göstərmələri ilə bağlıdır. Transfer qiymətləndirmə halları, adətən, yüksək gəlirə malik və maliyyə imkanları kifayət qədər geniş olan şirkətlərdə baş verdiyindən, vergidən yayınmaq məqsədi ilə aparılan əməliyyatlar müəyyən səriştə ilə həyata keçirilir. Bu kimi halların sübuta yetirilməsi, şübhəsiz, vergi orqanları tərəfindən ixtisaslı və peşəkar kadr hazırlığını tələb edir. Transfer qiymətləndirmə sahəsində fəaliyyət göstərən vergi orqanlarının əməkdaşları bu sahədə mövcud iqtisadi və hüquqi biliklərə malik olmaqla yanaşı, həmin şirkətlərin apardığı biznes siyasətinin mahiyyətini də dərk etməlidirlər.

Qeyd edildiyi kimi, transfer qiymətləndirmə qrup daxilində qarşılıqlı asılı olan şəxslər arasında həyata keçirilir. Bəzən bu ifadənin yerinə başqa termindən istifadə olunur. Məsələn, ABŞ-ın transfer qiymətləri ilə bağlı qanunvericiliyində “qarşılıqlı asılı şəxslər” termininin analoqu kimi “nəzarət olunan şəxslər” terminindən istifadə olunur və aşağıdakı məzmununda müəyyən edilir: “...nəzarətin hər hansı bir forması, birbaşa və ya dolaylı, hüquqi rəsmiləşdirilmiş və ya rəsmiləşdirilməmiş, o cümlədən qarşılıqlı razılaşma və ümumi məqsədlə və ya süni olaraq gəlir və ya xərc maddələrinin vergi ödəyiciləri və

nəzarət olunan təşkilat arasında bölünməsi məqsədilə iki və ya bir necə vergi ödəyicisinin fəaliyyəti nəticəsində yaranan nəzarət”.<sup>1</sup>

Qrup daxilində qarşılıqlı asılı olan şəxslər dedikdə, nə başa düşülür? Təcrübi prosesdə qarşılıqlı asılı tərəflərin müəyyən edilməsi heç də asan deyildir. Bəzi ölkələrdə bu, qüvvədə olan qanunvericilik normaları əsasında müəyyən edilir. Avropa Birliyinə üzv olan dövlətlərin bir çoxunun qanunvericiliyində OECD-in anlayışına uyğun “qarşılıqlı asılı şəxslər”in tərfi verilmişdir. Vergi məsələləri üzrə Konvensiyanın modelində qarşılıqlı asılı şəxslərin əlamətlərinin təyin edilməsi prinsipi kimi aşağıdakılar müəyyən edilmişdir:

1) bir müəssisənin digər müəssisənin idarə edilməsində, nəzarət olunmasında və ya kapitalında birbaşa və ya dolayı şəkildə iştirak etməsi;

2) onların qarşılıqlı kommersiya və maliyyə münasibətlərində iki müstəqil müəssisə arasında mövcud ola biləcək münasibətlərdən fərqli şərtlərin mövcud olması.

Beləliklə, qarşılıqlı asılılıq idarəetmədə, nəzarətdə və kapitalda olan iştirak ilə müəyyən olunur. İdarəetmədə və nəzarət etmədə iştirakın məzmununun nədən ibarət olması barədə OECD-nin maddələrində izahat verilmədiyi üçün milli qanunvericiliyin müddəaları əsas götürülür. Azərbaycan Respublikasının Vergi Məcəlləsinin 18-ci maddəsində qarşılıqlı surətdə asılı olan şəxslərin şərtləri aşağıdakı kimi müəyyən edilmişdir:

“Maddə 18. Qarşılıqlı surətdə asılı olan şəxslər

18.1. Vergi məqsədləri üçün qarşılıqlı surətdə asılı olan şəxslər – aralarındakı münasibətlər fəaliyyətlərinin iqtisadi nəticələrinə və ya onların təmsil etdiyi şəxslərin fəaliyyətinə bilavasitə təsir göstərə bilən fiziki şəxslər və (və ya) hüquqi şəxslərdir.

18.2. Bu maddənin məqsədləri üçün qarşılıqlı surətdə asılı olan şəxslər aşağıdakılar sayılır:

18.2.1. bir şəxs digər şəxsin əmlakında (nizamnamə kapitalında) bilavasitə və ya dolayı ilə iştirak edirsə və onun iştirak payı və ya səs hüququ azı 20 faizdirsə;

---

<sup>1</sup> Кирова О.А., Колпашников И.М. “Новые правила признания лиц взаимозависимыми для целей налогообложения”. “Налоговая политика и практика”, 2012, № 2. с. 8.

18.2.2. bir şəxs özünün xidməti vəziyyətinə görə digər şəxsə tabedir və ya bir şəxs digər şəxsin bilavasitə və ya dolayısı ilə nəzarətindədir;

18.2.3. şəxslər üçüncü şəxsin birbaşa və ya dolayısı ilə nəzarətindədirlər;

18.2.4. şəxslər üçüncü şəxsə birbaşa və ya dolayısı ilə birgə nəzarət edirlər;

18.2.5. bu Məcəllənin 13.2.7-ci maddəsində göstərilən ailə üzvləri.

18.3. Bu maddənin məqsədləri üçün bir şəxs digər şəxsə o halda nəzarət etmiş hesab olunur ki, həmin şəxs digər şəxsin fəaliyyətini məhdudlaşdırmaq və ya istiqamətləndirmək imkanına malikdir”.

Burada OECD-in müddəaları nəzərə alınmış və bir şəxsin digər şəxsin əmlakında iştirakı azı 20% həcmində müəyyən edilmişdir.

Almaniyada qarşılıqlı surətdə asılı olan şəxslər aşağıdakı şərtlər ilə müəyyən edilir:

1) Yerli və xarici şirkətdə iştirakın və kapitalda payın azı 25% olması;

2) Bir şəxsin digər şəxsin və ya hər ikisinin hər hansı bir üçüncü şəxsin qərarvermə prosesinə nəzarət edə bilməsi.

Bir tərəfin digər şəxsin fəaliyyətinə nəzarət edə bilməsi praktik baxımdan mürəkkəbdir. Bu, bir çox hallarda məhkəmə qərarı vasitəsilə sübut olunur. Praktikada iştirak payının müəyyən edilməsi də bəzi çətinliklər ilə bağlıdır. Belə ki, əmlakda iştirak payı 19,9% olduqda tərəflər qarşılıqlı asılı sayılmır, 20% olduqda isə qarşılıqlı asılı hesab edilir və buna müvafiq olaraq sanksiyalar tətbiq edilir. Halbuki hər iki hal praktiki baxımdan eyni bir vəziyyəti əks etdirir. Ona görə də bir çox ölkələrin qanunvericilik aktlarında iştirak payı qeyd edilmir. Məsələn, transfer qiyməti sahəsində hüquqazidd əməllər ilə mübarizədə böyük uğurlar qazanmış Avstraliyada iştirak payı qeyd edilməmiş, vergi orqanlarının qarşılıqlı surətdə asılı olan tərəflərin müəyyən edilməsi ilə bağlı hüquqları genişləndirilmişdir. Ümumiyyətlə, bir şəxs digər şəxsin idarə edilməsində və ya kapitalında birbaşa iştirak edirsə, bu halda vergi orqanları həmin şəxslər arasında nəzarətin mövcudluğunu ətraflı təhlil etməlidirlər. Misal üçün, ABŞ vergi orqanlarında hesab edilir ki, şəxs öz əmlakını digər şəxsə satırsa və alıcı öz növbəsində bu əmlakı

satıcıya icarə hüquqları çərçivəsində geri qaytarırsa, bu halda həmin şəxslərə nəzarət olunan şəxslər kimi baxıla bilər.<sup>1</sup>

Kanadada transfer qiymətqoyma zamanı əsas prinsip kimi “uzadılmış əl” prinsipi əsas götürülür. Təcrübədə bu prinsipə uyğun gəlmənin meyarları aşağıdakılar sayılır:

- 1) hər iki tərəfin gəlir əldə etməsində ümumi məqsədinin olması;
- 2) tərəflərin qarşılıqlı fəaliyyətində ümumi maraqların əsas götürülməsi və fərdi marağın olmaması;
- 3) faktik olaraq tərəflərin fəaliyyətində ümumi nəzarətin olması.

Yaponiyada kapitalda iştirak payı ilə yanaşı, aşağıdakı amillər də əsas götürülür:

- 1) bir təşkilatın digər təşkilatın qeyri-maddi aktivlərindən istifadə edərək fəaliyyət göstərməsi;
- 2) hər hansı bir təşkilatın fəaliyyətinin digər tərəfin maliyyə dəstəyindən asılı olması.

Göründüyü kimi, beynəlxalq təcrübədə qarşılıqlı surətdə asılı olan şəxslərin müəyyən edilməsi prinsiplərinin ümumi cəhətləri ilə yanaşı, fərqli şərtləri də mövcuddur. Bir çox dövlətlərin vergi orqanları qarşılıqlı asılı olan şəxslər arasında aparılan əməliyyatlara nəzarət edilməsi sahəsində problemlər ilə qarşılaşırlar. Bu zaman həmin dövlətlər daxili qanunvericiliklərində OECD-in transfer qiymətləri ilə bağlı qaydalarında əks olunan tövsiyələrindən istifadə edirlər. Tövsiyələrin əsasını isə “uzadılmış əl” prinsipi təşkil edir. “Uzadılmış əl” prinsipinin sadə dildə mahiyyəti ondan ibarətdir ki, qarşılıqlı asılı olan şəxslər “əl-ələ gedirlər”, bu zaman bazarın digər iştirakçıları bir-birinə münasibətdə müstəqildirlər.

Dövlətlər arasında ikitərəfli sazişlərin bağlanılmasında mühüm rol oynayan İƏİT-in Model Vergi Konvensiyasının 9-cu maddəsinin 1-ci bəndində “uzadılmış əl” prinsipi aşağıdakı kimi izah edilmişdir: “Bir-birindən asılı olan müəssisələr (assosiasiyaya daxil olmuş müəssisələr) arasında qarşılıqlı kommersion və maliyyə münasibətlərində iki müstəqil müəssisə arasında mövcud ola biləcək münasibətlərdən fərqli şərtlər yaradılırsa, yaxud

---

<sup>1</sup> Musayev A.F., Qarayev İ.Ə. Transfer qiymətləndirmə və vergitutma bazasının köçürülməsi. Azərbaycan Vergi jurnalı, Bakı, 2013, № 5, s. 39-56.

müəyyən edilirsə, onlardan hər hansına hesablanma bilən, lakin bu şərtlər səbəbindən hesablanılmamış mənfəət, həmin müəssisənin mənfəətinə daxil edilib, müvafiq qaydada vergiyə cəlb oluna bilər”.

Transfer qiymətinin hesablanması zamanı qol uzunluğu prinsipinin həmçinin bir çox hallarla bağlı effektivliyi müəyyən edilmişdir. Məsələn, əmtəələrin satın alınması və satışı, eləcə də kreditin verilməsi ilə bağlı bir çox hallarda qol uzunluğu qiyməti müqayisə edilən bilən müstəqil müəssisələrin müqayisə oluna bilən şəraitdə həyata keçirdikləri müqayisə olunan əməliyyatda asanlıqla müəyyən edilə bilər. Həmçinin xərclərə qoyulan ticarət əlavəsi, ümumi mənfəət və ya xalis mənfəət indikatorları kimi maliyyə göstəriciləri səviyyəsində əməliyyatların müvafiq müqayisəsi aparıla bilər. Bununla belə, bəzi vacib hallar vardır ki, məsələn, yüksək ixtisaslaşmış bənzərsiz malların, nadir qeyri-maddi aktivlərin kompleks istehsalı və ya ixtisaslaşmış xidmətlərin göstərilməsi ilə məşğul olan transmilli şirkətlər, burada qol uzunluğu prinsipinin tətbiqi çətin və mürəkkəbdir. Qol uzunluğu prinsipinin tətbiq edilməsi ilə bağlı praktiki çətinlik ondan ibarətdir ki, əlaqəli müəssisələr müstəqil tərəflərin iştirak etmək istəmədikləri əməliyyatlarda iştirak edə bilirlər. Bu cür əməliyyatlarda məqsəd vergidən yayınma olmaya bilər və bu tipli əməliyyatların həyata keçirilmə səbəbləri transmilli şirkətlər qrupunun üzvləri bir-biriləri ilə sövdələşmələr apararkən müstəqil müəssisələrin qarşılaşmadıqları fərqli kommersiya şərtləri ilə qarşılaşırlar və müstəqil müəssisələr əlaqəli müəssisələrin həyata keçirdiyi əməliyyatlara oxşar əməliyyatları nadir hallarda icra edirlər.

Praktikada “qol uzunluğu” qiymətinə alternativ olaraq formula əsasında qlobal proporsional bölüşdürülmə üsulundan da istifadə edilir. Bu yanaşmanı dəstəkləyən tərəflər bunun vergi ödəyiciləri üçün daha böyük inzibati rahatlıq, əminlik qazandıracağı və proporsional bölüşdürmə üsulunun iqtisadi reallığı daha aydın əks etdirdiyi düşüncəsindədirlər. Bu arqumentlərlə yanaşı onlar iddia edirlər ki, formula əsasında qlobal proporsional bölüşdürülmə vergi ödəyicilərinin əmələmə xərclərini azaldır çünki bu yanaşma zamanı vergi məqsədləri üçün yalnız bir hesablar planı hazırlanacaqdır. Formula əsasında qlobal proporsional bölüşdürülmə üsulundan istifadə zamanı

transmilli şirkətlər qrupunun qlobal səviyyədəki məcmu mənfəətlərini müxtəlif ölkələrdəki əlaqəli müəssisələr arasında öncədən müəyyən edilmiş mexaniki formula əsasında bölüşdürür. Formula əsasında qlobal proporsional bölüşdürülmənin tətbiqi zamanı üç əsas komponent nəzərə alınır: 1) vergiyə cəlb olunacaq müəssisənin müəyyən edilməsi (yəni TMSŞ qrupunun vergitutma məqsədləri üçün onu təmsil edəcək törəmə şirkətləri və filialları); məcmu mənfəətin dəqiq müəyyən edilməsi və onun bölüşdürülməsi üçün formulun müəyyən edilməsi. Bu formulanın müəyyən edilməsi zamanı xərclər, aktivlər, əmək haqları, satışlar və mühasibat uçotu sənədlərində qeyd olunan digər zəruri məlumatlar nəzərə alınır. Onu da nəzərinizə çatdırmaq ki, formulanın müəyyən edilməsi zamanı nəzərə alınan göstəricilər müxtəlif ölkələr üzrə dəyişə bilər.

Formula əsasında qlobal proporsional bölüşdürülmə ilə bağlı ən böyük narahatçılıq doğuran məsələ bu sistemin həm ikiqat vergitutmanı aradan qaldıracaq, həm də vahid vergitutmanı təmin edəcək bir tərzdə tətbiqidir. Buna nail olmaq üçün istifadə olunacaq öncədən müəyyən edilən formula və sözügedən şirkətlər qrupunun tərkibi ilə bağlı əsaslı bir beynəlxalq koordinasiya və konsensusun olması tələb olunur. Məsələn, ikiqat vergitutmanın qarşısını almaq üçün ilkin mərhələdə bu yanaşmanın qəbul edilməsinə dair ümumi razılıq olmalı, bundan sonra TMSŞ-lərin qlobal vergitutma bazasının ölçülməsi, vahid mühasibatlıq sistemindən istifadə edilməsi, vergitutma bazasının müxtəlif yurisdiksiyalar (o cümlədən üzv olmayan dövlətlər) arasında bölüşdürülməsi üçün istifadə edilən faktorlar və bu faktorların ölçülməsi və onlarla bağlı orta çəkilərə dair razılıq əldə olunmalıdır. Belə bir razılığın əldə olunması çox vaxt aparmaqla yanaşı tətbiq baxımından olduqca çətinidir. Dövlətlərin ümumi bir formula ilə bağlı razı olub-olmayacaqları da sual altındadır. Hətta bəzi dövlətlər formula əsasında qlobal proporsional bölüşdürülməyə razı olsalar belə, hər bir dövlət öz yurisdiksiyasında üstünlük təşkil edən iqtisadi fəaliyyətlər və ya faktorlara əsasən bu formulada müxtəlif faktorları vurğulamaq və ya buraya fərqli faktorları daxil etmək istəyəcəklərindən narazılıqlar olacaqdır. Hər bir dövlət öz gəlirlərini artırmağa xidmət edəcək formulalar və ya bu formulalarla bağlı orta çəkilərin hazırlanmasını təşviq etməyə çalışacaqdır. Elə bu səbəblərdən dolayı olaraq “qol uzunluğu” yanaşması transfer qiyməti sahəsində



vergidən yayınma hallarının ortadan qaldırılması üçün hal-hazırda ən münasib yöntəm hesab edilir.

Bazar qiymətləri heç də mütləq deyildir və onun səviyyəsindən kənara çıxmaq təbii ki, yol veriləndir və bu, “uzadılmış əl” prinsipinin pozulması sayılır. Ayrı-ayrı dövlətlər üzrə bu göstərici 5 faizdən 30 faizədək dəyişə bilər. Əlaqəli şəxslər arasında əməliyyat zamanı təsbit olunan qiymətin bazar qiymətindən aşağı və ya yuxarı olmasının digər səbəbləri də vardır. Buna misal olaraq valyuta məzənnələri arasındakı fərqi, gömrük tənzimləmələrini və rəqabətə davamlılığı göstərmək olar.

Bununla belə, transfer qiymətlərinə yanaşmada bir vacib amil var. Belə ki, “uzadılmış əl prinsipinin” pozulmasını sübut etmə yükü müxtəlif tərəflərin üzərinə qoyula bilər. Vergi orqanlarının məlumat bazasında toplanmış müstəqil tərəflərin məlumatları, eləcə də müstəqil tərəflərdən sorğu əsasında aparılan müqayisəli analiz narazılıqlara səbəb ola bilər. Belə ki, müstəqil tərəflər onlarla eyni bazarda, eyni coğrafi məkanda fəaliyyət göstərən və onlara potensial rəqib ola biləcək müəssisələr tərəfindən kommersion və maliyyə məlumatlarının əldə olunaraq kommersion sirtinin məxfiliyinin şübhə altına alınmasını əsas gətirirlər. Bir çox dövlətlərdə vergi ödəyicilərinin bu əsaslı arqumenti nəzərə alınaraq, sübut etmə yükü vergi ödəyicilərinin üzərinə qoyulur ki, üçüncü tərəfin məlumatlarının vergi orqanı ilə vergi ödəyicisi arasında, o cümlədən məhkəmə mübahisələri zamanı acıqlanması riski olmasın. Bəzi dövlətlərdə, məsələn, Almaniyada, Fransada bu yük vergi orqanının üzərinə qoyulsa da, Böyük Britaniya, ABŞ-da vergi orqanı tərəfindən barəsində iddia irəli sürülən vergi ödəyicisi sübut etməlidir ki, apardığı əməliyyatlardakı qiymətlər bazar qiymətindən aşağı deyildir. Buna görə də vergi orqanına müstəqil ekspertlər tərəfindən hazırlanan bazar qiymətlərinin icmalı təqdim edilməlidir.

Rəqəmsal iqtisadiyyatın genişlənməsi ilə transfer qiymətləndirmə sahəsində yeni problemlər yaranır. Qeyri-maddi aktivlərin iqtisadi inkişafda rolunun artması bu sahədə transfer qiymətlərinin tətbiqini xeyli dərəcədə aktuallaşdırır. Problemlərdən biri də transaksiya xərclərinin meydana gəlməsi ilə bağlıdır. Transaksiya xərcləri mübadilə prosesində mülkiyyət hüququnun bir tərəfdən digərinə verilməsi ilə bağlı olan xərclərdir.

İqtisadi ədəbiyyatda transaksiya xərcləri termini ilk dəfə Nobel mükafatı laureatı R.Kouz tərəfindən işlədilmiş və müasir institusional nəzəriyyədə geniş tətbiqini tapmışdır.<sup>1</sup>

Transaksiya xərclərinin 5 əsas növü vardır:

1. İnformasiyanın əldə edilməsi ilə bağlı xərclər;
2. Müqavilələrin və danışıqların aparılması ilə bağlı xərclər;
3. Qiymətləndirmə və gözləmə effekti ilə bağlı xərclər;
4. Mülkiyyət hüququnun qorunması ilə bağlı xərclər;
5. Opportunist fəaliyyətlə bağlı xərclər.

Transaksiya xərcləri mübadilə prosesinə qədər, mübadilə prosesində və ondan sonra baş verə bilər. Transaksiya xərcləri bir çox hallarda kəmiyyət xarakteristikasına malik olmadığına görə onların qiymətləndirilməsi çətinliklər yaradır, transfer qiymətləndirmə prosesini mürəkkəbləşdirir. Qeyri-maddi aktivlərin qiymətləndirilməsi zamanı meydana çıxacaq risklərin müəyyənləşməsi transfer qiymətləndirilməsi prosesinin ən mürəkkəb məsələlərindən biridir. Transfer qiymətləndirmə zamanı qarşıya çıxan ən vacib məsələlərdən biri risklərin qiymətləndirilməsindən ibarətdir. Ayrıca götürüldükdə hər bir ölkənin vergi orqanlarının resursları, adətən, məhdud olur. Bu isə transfer qiymətləndirmə ilə bağlı risklərin müəyyənləşməsi zərurətini meydana çıxarır. Bu cür risklərin hansı sahədə və hansı şirkətlərdə mövcud olması həyata keçirilən audit yoxlamalarının effektivliyini artırır, vaxta və resurslara qənaət edilməsi imkanını yaradır.

Transfer qiymətləndirmə zamanı risklərin müəyyən edilməsinin aşağıdakı üsullarından istifadə olunur: 1) informasiya sistemlərinin tətbiqi vasitəsi ilə uyğun məlumatları təhlil etməklə risklərin müəyyənləşməsi; 2) azad ticarət zonalarında yerləşən şirkətlər tərəfindən törəmə şirkətlər vasitəsi ilə ticarət əməliyyatları aparən şirkətlərin dövriyyəsinin təhlili; 3) zərərlə işləyən şirkətlərin fəaliyyətinin təhlili; 4) aşağı vergi dərəcəli ölkələrdə fəaliyyət göstərən şirkətlərlə bağlanan əqdlərin payının yüksək olması; 5) qarşılıqlı sürətdə asılı olan tərəflər arasında bağlanmış əqdlərin təhlili. Lakin bütün hallarda informasiya mənbələrinin təhlili, hər bir sahədə aparılan biznesin xüsusiyyətlərinin araşdırılması və mahiyyətinin dərk edilməsi vacibdir.

---

<sup>1</sup> Pascal Saint-Amans, Raffaele Russo. What the Beps are we talking about? OECD Yearbook, 2013, p. 16.

Transfer qiymətləri tətbiq edilən şirkətlərdə vergi planlaşdırılması yüksək reytingə malik konsaltinq şirkətləri tərəfindən həyata keçirilir. Məsələn, Ernst and Young şirkətində 1000-ə yaxın yüksək ixtisaslı mütəxəssis bu şirkətlərə vergi planlaşdırılması ilə bağlı öz məsləhətlərini verir. Bir çox transfer qiymətləndirmələrində həmin mütəxəssislərin iştirakı ilə keçirilən məhkəmə proseslərində vergi ödəyiciləri qalib tərəf kimi çıxış edir. Vergi orqanlarının təhlil və transfer qiymətləndirmə riskinin müəyyən edilməsi məqsədilə ödəyicilər tərəfindən təqdim olunan ilkin məlumatlardan əlavə, digər informasiyalardan, o cümlədən mütəxəssislərin, həmçinin dövlət orqanlarının və müqayisə edilə bilən məlumatlardan istifadəni genişləndirmələri məqsəduyğun sayılır.

Transfer qiymətləndirmə prosesində vacib məqamlardan biri adekvat informasiyanın əldə olunmasıdır. Müvafiq informasiya olmadan transfer qiymətlərin tətbiqi barədə fikir söyləmək mümkün deyildir. Son zamanlar vergi məqsədləri üçün müvafiq məlumatların əldə edilməsi ilə bağlı beynəlxalq aləmdə məhdudiyyətlərin aradan götürülməsi sahəsində xeyli irəliləyişlər baş vermişdir. Hətta uzun illər boyu bank sirlərini qoruya bilən İsveçdə vergi məqsədləri ilə bank hesabları barədə məlumatların əldə edilməsi mümkün olmuşdur. Sorğu edilən müəssisənin maliyyə hesabatlarının nəticələri məlumat bazasında müqayisə edilən rəqəmlərdən kənara çıxması həmin müəssisənin daha ətraflı araşdırılmasına əsas verir. Lakin müqayisə zamanı fəaliyyət sahələrinin və göstəricilərin uyğun və anlaşılın olması vacib şərtidir. Sübutedici nəticələr əldə edilmədikdə, vergi orqanları digər amilləri də nəzərə ala bilərlər.

Qeyri-maddi aktivlərlə ölkə sərhədlərini aşan əməliyyatlar zamanı və biznes fəaliyyətinin hansı qeyri-maddi aktivini təkmilləşdirdiyini yaxşı bilmək məqsədilə bir çox ölkələrdə digər orqanlardan da məlumat toplanılır (məsələn, Danimarkada Patent və Ticarət ofisindən lisenziyalar barədə məlumat toplanılır). Bu məlumatlar əsasında qeyri-maddi aktivlərin xüsusiyyətləri araşdırılır. Lakin patentin təhlili kifayət qədər mürəkkəb olur və bir çox hallarda əlavə ekspertizasının aparılmasını tələb edir. Qrup daxilində qeyri-maddi aktivlərlə əməliyyatlar, əsasən, lisenziyalarla həyata keçirilir ki, bu əməliyyatların da heç birinin rəsmi uçotu aparılmır.

Transfer qiymətləndirmə, əsasən, xarici iqtisadi əlaqələr zamanı tətbiq edildiyindən, müvafiq dövlətin vergi orqanları həmin şirkətin fəaliyyət göstərdiyi ölkənin vergi orqanları ilə informasiya mübadiləsinin aparılmasını və məlumatların alınmasını tələb edir. Bu isə müxtəlif ölkələr arasında vergi sahəsində informasiya mübadiləsinin aparılması ilə bağlı sazişlərin imzalanmasını zəruri edir. Digər ölkələrin vergi orqanları tərəfindən alınmış məlumatlar, xüsusi sorğuların olması transfer qiymətdoyma riskini müəyyən etməyə kömək edir. Bu baxımdan ölkələr arasında məlumat mübadiləsi transfer qiymətdoyma riskini müəyyən etməyə və bu riskləri aradan qaldırmaqda müəyyən rol oynayır.

Məlumat mənbələri vasitəsilə həm xüsusi müəssisələr, həm də onların biznes sahələri haqqında lazımi məlumatların əldə edilməsi mümkündür. İnternet vasitəsilə müəyyən şirkətlər, sahələr haqqında məlumatlar, həmçinin bir sıra dövlət orqanlarının açıq məlumat bazalarına çıxış əldə etmək mümkündür. Təhlükəsizlik və Valyuta Komissiyasının ABŞ-da fəaliyyət göstərən şirkətlərin maliyyə yekunları barədə məlumat bazasını buna misal olaraq göstərmək olar.

Bir-birindən asılı olan şəxslər arasında yerinə yetirilən müqavilələrə vergi nəzarətinin həyata keçirilməsinin metodlarına aşağıdakılar aid edilir:

- 1) müqayisə edilə bilən bazar qiymətləri metodu;
- 2) xərc metodu;
- 3) sonrakı reallaşdırmanın (satış) qiyməti metodu;
- 4) müqayisə edilə bilən rentabellik metodu;
- 5) gəlirlərin bölgüsü metodu.

Müqayisə edilə bilən bazar qiymətləri metodu təhlil olunan müqavilədə tətbiq olunan qiymətin bazar qiymətləri intervalı ilə müqayisə edilərək, müqavilədə malların (işlərin, xidmətlərin) qiymət uyğunluğunun müəyyən edilməsindən ibarətdir.

Xərc metodu təhlil olunan müqavilənin (təhlil olunan eyni cinsli müqavilələrin) tərəfi olan şəxsin xərclərinin ümumi rentabelliği əsasında müqayisə edilən müqavilələrdə xərclərin ümumi rentabelliğinin bazar intervalı ilə qiymət uyğunluğunun müəyyən edilməsindən ibarətdir.

Müqayisə edilə bilən bazar qiymətləri metodu və xərc metodu nəzəriyyədə ənənəvi üsullar adlanır. Ənənəvi üsullar bazar qiymətləri və xərclərin təhlili metodlarına əsaslanır. Bazar qiymətləri müəyyən edilərkən əsas şərt tərəflərin qarşılıqlı surətdə asılı olmaması və real bazar mexanizmlərinin fəaliyyət göstərməsindən ibarətdir. Lakin tərəflər bir-birindən asılı olduqda bu şərtlər pozulur və bir çox hallarda müqayisə oluna biləcək uyğun şəraitin tapılması çətinləşir.

Sonrakı satış qiymətinə əsasən, malların (işlərin, xidmətlərin) bazar qiyməti həmin malların (işlərin, xidmətlərin) sonrakı satış qiymətinə əsasən müəyyən olunur. Bazar qiyməti sonrakı satış qiymətindən əlavələr çıxılmaqla müəyyənləşdirilir. Bu prinsip etibarlı ilə malın sonrakı satışı zamanı təhlil olunan müqavilədə ümumi rentabelliğin bazar intervalı ilə qiymətlərin uyğunluğunun müəyyən edilməsindən ibarətdir.<sup>1</sup>

Müqayisə edilə bilən rentabellik metodu müqayisə edilən müqavilələrdə əməliyyat rentabelliğinin bazar intervalı ilə təhlil olunan müqavilənin tərəfi olan şəxsə yaranmış əməliyyat rentabelliğinin müqayisə edilməsindən ibarətdir.

Gəlirlərin bölgüsü metodu müqavilənin bütün tərəflərinin əldə etdiyi ümumi gəlirin müqavilə tərəfləri arasında bölüşdürülməsi ilə faktiki bölüşdürülməsinin müqayisə edilməsindən ibarətdir.

Sonuncu üç metod transaksiyaların mənfəət normasının təhlili əsasında müəyyənləşdirilən qiymətdəyişmə üsulları adlandırılır.

Göründüyü kimi, qarşılıqlı müəssisələr arasında olan kommersiya və maliyyə münasibətləri müstəqil müəssisələr arasında olan münasibətlərə bərabər tutulur və bu qaydaya əməl edilmədiyi hallarda onlara yenidən vergilər hesablanır və aparılan əməliyyatların dəyərində və qrup daxili digər hesablaşmalara düzəlişlər edilə bilər. Lakin burada meydana çıxma biləcək çətin məqamlardan biri müqayisə edilə biləcək müstəqil tərəflərin müəyyən edilməsindən ibarətdir. Müstəqil müəssisələrdən fərqli şərtlər deyilərkən, qiymətlərin digər müəssisələrlə müqayisədə daha güzəştli şərtlərlə realizə olunması, eləcə də cüzi qiymət əlavəsi edilərək, məhsulların satışı və xidmətlərinin həyata keçirilməsi nəzərdə tutulur.

---

<sup>1</sup> OECD Yearbook 2013. Better policies for better lives. (2013). OECD

Buradan belə qənaətə gəlmək olur ki, transfer qiymətlərin aşkara çıxarılması və “uzadılmış əl” prinsipinin əməliyyatlar üçün təsbit olunması məhz müqayisəli məlumatların əldə olunması ilə əlaqədardır. Belə ki, qrupdaxili əməliyyatlar üzrə qarşılıqlı asılı müəssisələrin apardığı sövdələşmə qiymətləri ilə onların müstəqil müəssisə ilə apardığı sövdələşmə qiymətləri müqayisə edilir. Bu növ müqayisə daxili müqayisə şəklində aparılır. Daxili müqayisə məlumatları yetərli olmadıqda, yaxud etibarlı müqayisəli təhlilin aparılması üçün əlverişli olmadıqda, xarici müqayisə məlumatlarına müraciət edilməsi zərurəti yaranır. Xarici müqayisə yoxlanılan tərəfin əməliyyatda iştirak etmədiyi iki müstəqil müəssisə arasında aparılan əməliyyat məlumatlarından istifadə olunması ilə səciyyələnir. Transfer qiymətlərin coğrafi şəbəkəsi genişləndikcə, vergi orqanlarının müqayisəli məlumatlara olan tələbatı da yüksəlir. Belə ki, praktik olaraq daxili müqayisəli məlumatların tapılması və uzadılmış əl qiymətinin hesablanması imkanlarının məhdud olması xarici müqayisə oluna bilən məlumatların rolunu artırır. Xarici müqayisə oluna bilən məlumatlar aşağıdakı qaydada əldə oluna bilər:

- 1) dövlətlər arasında informasiya mübadiləsinin aparılması;
- 2) vergi orqanlarının mövcud informasiya bazasından istifadə olunması;
- 3) vergi orqanı tərəfindən müqayisə oluna biləcək 3-cü şəxslərdən sorğu edilməsi;
- 4) beynəlxalq və regional məlumat bazalarına çıxış imkanının əldə edilməsi.

Kommersiya məlumat bazaları yayılmış məlumat mənbələridir. Bu məlumat bazaları şirkətlərin müvafiq inzibati orqanlara təqdim etdikləri hesabları bir araya gətirən və onları axtarış və statistik təhlil üçün uyğun elektron formatda təqdim edən redaktorlar tərəfindən hazırlanır. Onlar xarici müqayisə edilə bilən məlumatların müəyyənləşdirilməsi üçün praktiki və bəzən daha sərfəli üsul ola bilər və konkret halın faktları və vəziyyətlərindən asılı olaraq ən etibarlı məlumat mənbəyi rolunu oynaya bilər. Bununla yanaşı olaraq mütəxəssislər tərəfindən kommersiya məlumat bazalarının bir sıra məhdudyyətləri də qeyd olunur. Bu kommersiya məlumat bazaları ictimaiyyət üçün açıq olan məlumata əsaslanır. Elə bu səbəbdən bu məlumatlar bütün ölkələr üzrə olmamaqla

yanaşı, bütün ölkələrdə oradakı şirkətlər haqqında ictimaiyyətə açıq olan məlumatlar eyni həcmdə deyildir. Bundan əlavə, belə məlumat bazalarında hər hansı bir ölkədə fəaliyyət göstərən bütün şirkətlər haqqında eyni növ məlumat cəmlənməyib, çünki şirkətin hüquqi formasından və onun siyahıda olub-olmamasından asılı olaraq məlumatların açıqlanması və hesabat vermə tələbləri fərqli ola bilər. Bu məlumat bazaları qeyri-transfer qiymətqoyma məqsədləri üçün tərtib və təqdim olunduğa görə, onların hansı hallarda və ümumiyyətlə istifadə edilib-edilməməsi ilə bağlı qərar verərkən diqqətli olmaq lazımdır. Heç də həmişə kommersiya məlumat bazaları seçilmiş transfer qiymətqoyma üsulunu dəstəkləmək üçün kifayət qədər təfərrüatlı məlumat təqdim etmir. Məlumat bazalarının heç də hamısı eyni dərəcədə təfərrüatlı deyil və ya eyni əminliklə istifadə oluna bilməz. Qeyd etmək vacibdir ki, bir çox ölkələrin təcrübələrində kommersiya məlumat bazaları əməliyyatların deyil, şirkətlərin nəticələrini müzakirə etmək üçün istifadə olunur, çünki üçüncü tərəfin əməliyyat məlumatlarına nadir hallarda rast gəlinir.

Dövlətlər arasında bağlanmış sazişlər üzrə informasiyanın əldə olunması vergitutma sahəsində mövcud əməkdaşlıq imkanları çərcivəsində həyata keçirilir. Etibarlı məlumatlar əldə olunmadıqda, yaxud informasiya mübadiləsinə dair yeni sazişlərin bağlanması zərurətinin yaranması digər mənbələrdən müqayisəli məlumatların alınmasını şərtləndirir.

Son illərdə beynəlxalq və regional məlumat bazalarının inkişafı sayəsində xarici müqayisəli məlumatların əldə olunması, informasiya təminatı məsələləri xeyli dərəcədə yaxşılaşmışdır. Məlumat bazalarına çıxış əldə edilərkən onların hansı coğrafi məkanı əhatə etməsi, əməliyyat aparən müəssisələrin hansı həcmdə məlumatlarının mövcudluğu, hansı dövrü əhatə etməsi, hansı yolla (birbaşa internet, yaxud CD-ROM vasitəsilə) əldə edilməsi qabaqcadan müəyyən olunmalıdır. Müqayisə olunan və nəzarət olunmayan qiymət metodu birbaşa metod olub, kifayət qədər etibarlı və effektiv metod sayılır. Birinci müqayisəlilik faktoruna (malların və xidmətlərin xarakteristikası) əsaslandığından, bu metodun tətbiqi zamanı mallarda cüzi fərqli əlamətlər müəyyən olunduqda, digər metodlara müraciət olunur.

Satış və distributor fəaliyyət ilə bağlı olan sahələrdə, xüsusən, təkrar satış qiyməti metodundan istifadə olunur. Bu metodun tətbiqi ümumi mənfəətin hesablanması və bu göstərici üzrə müqayisəli analizlə aparılmasına əsaslanır. Təkrar satış qiyməti mənfəətin hesablanmasına əsaslandığından, müqayisə olunan tərəflərin mühasib hesablamaları eyni olmalıdır. Həmcinin, mənfəətə təsir edən funksiyaların yerinə yetirilməsi nəzərə alınmalıdır. Göründüyü kimi, bu metod əvvəlki metoddan fərqli olaraq mal və xidmətlərin xarakterindən çox mühasibatlıq məsələlərinə və yerinə yetirilmiş funksiyaların mənfəətə təsir edən amillər əsasında müəyyən olunur. Xərclərin toplanması metodu, əsasən, istehsal fəaliyyəti, xidmət sahəsi və maliyyə sektorunda yer alan müəssisələr üçün tətbiq olunur. Bu metodun tətbiqində əsas şərt funksional təhlilə əsaslanır, adətən, məhdud funksiyalı istehsalçılara münasibətdə tətbiq olunur. Çox funksiyalı istehsalçılar üçün bu metod tətbiq edilmir.

Ənənəvi metodların tətbiqi əməliyyat metodlarına nisbətən daha asan və birbaşa tətbiq imkanları olmasına baxmayaraq, müqayisəli məlumatlar olmadıqda və aparılan əməliyyatın səciyyəvi əlamətləri olduqda, əməliyyat metodlarına üstünlük verilir. Əməliyyat üzrə xalis mənfəət metodu əvvəlki ənənəvi metodlardan fərqli olaraq ümumi mənfəətin deyil, xalis mənfəətin təhlilinə əsaslanır, müəssisənin xalis mənfəəti müxtəlif maliyyə indikatorları ilə müqayisə olunur. ABŞ-da bu metodun analoqu olaraq müqayisə olunan rentabellik metodu tətbiq olunur.

Mənfəətin bölüşdürülməsi metodu az tətbiq olunan, kifayət qədər mürəkkəb metod hesab olunur, bir qayda olaraq, birgə müəssisələrə münasibətdə tətbiq olunur. Bir çox ölkələrdə transfer qiymətləndirmə ilə əlaqədar daha detallı sənədlər tələb olunur. Bu məlumatlara biznesin təsviri, müəssisənin əlaqəli şəxslərlə apardığı əməliyyatlar, onların tərəfləri barədə məlumatlar, biznes fəaliyyətinə təsir edən ümumi iqtisadi və hüquqi amillər, funksional və risk analizi barədə məlumatları aid etmək olar. Sənədlərin vergi ödəyiciləri tərəfindən təqdim edilməməsi cərimə və maliyyə sanksiyalarının tətbiq olunması ilə nəticələnə bilər. Əsas məqsəd isə müəssisələr tərəfindən aparılan qarşılıqlı əməliyyatlar barədə ilkin məlumatların vergi administrasiyasında toplanılmasını təmin etməkdir.



Transfer qiymətləndirmənin mərhələlərinə aşağıdakıları aid etmək olar:

- 1) vergidən yayınmaq məqsədi ilə edilən transfer qiymətləndirmə halının müəyyən edilməsi;
- 2) müvafiq informasiya bazasının formalaşdırılması;
- 3) transfer qiymətqoyma metodunun seçilməsi və lazımi düzəlişlərin edilməsi;
- 4) “uzadılmış əl” prinsipi əsasında qiymətin hesablanması.

Transmilli müəssisələrə münasibətdə istifadə olunan “uzadılmış əl” prinsipi ilə qiymətin hesablanması ikiqat vergitutma riskini artırmış olduğundan, bu sahədə mübahisələrin yaranması tam olaraq mümkündür. Vergi ödəyicisinin fəaliyyət göstərdiyi ölkədə vergiyə cəlb olunan gəlirlərin digər vergi orqanı tərəfindən artırılması ilə əlaqədar da mübahisələr yarana bilər. Belə ki, vergi orqanının ölkədə vergitutma bazasını qorumaq marağında olması amili transfer qiymətlərin tətbiqini kifayət qədər mürəkkəbləşdirə bilər. Bunların aradan qaldırılması məqsədilə vergi administrasiyaları arasında razılaşmaların olması gərəklidir.

Eyni zamanda, ilkin qiymət razılaşması effektiv vasitə hesab olunur. İlkin qiymət razılaşmasının mahiyyəti transmilli müəssisənin əməliyyatları həyata keçirməzdən əvvəl tətbiq edəcəyi transfer qiymət metodu barədə vergi orqanı ilə qarşılıqlı müzakirələrin aparılmasına və zərurət yarandıqda lazımi düzəlişlərin edilməsinə əsaslanır. Bundan başqa, yarana biləcək audit risklərinin azaldılması, vergi ödəyiciləri və vergi orqanları üçün əlavə vaxt itkisinə yol verilməməsi ilkin qiymət razılaşmasının əsas üstünlükləri kimi qeyd oluna bilər.

Məlumdur ki, biznesin mahiyyəti həm də xərcləri, o cümlədən vergiləri mümkün qədər azaltmaqla daha çox mənfəət əldə etməkdir. Biznes subyektləri dövlət ilə yanaşı, öz səhmdarları (payçıları) qarşısında da məsuliyyət daşıyırlar. Transmilli şirkətlərin müxtəlif ölkələrdə fəaliyyət göstərməsi onları daimi olaraq ikiqat vergitutmanın subyektinə çevirir ki, bu amilin milli qanunvericilik normalarının və beynəlxalq konvensiyaların təkmilləşdirilməsi prosesində nəzərə alınması vacibdir. Müasir dünyada transmilli şirkətlər iqtisadi artımın təmin edilməsində və yeni mütərəqqi texnologiyaların yaradılmasında əsas hərəkətverici qüvvə kimi çıxış edir. Bəzi şirkətlərin gəliri hətta ayrı-

ayrı ölkələrin dövlət büdcəsindən yüksəkdir. Odur ki, transfer qiymətləndirmə qanunvericiliyi elə formalaşdırılmalıdır ki, onların iqtisadi fəaliyyətinə məhdudiyət yaratmasın, eyni zamanda, şirkətlər sosial məsuliyyətlərini dərk etsinlər.

Azərbaycan Respublikasında transfer qiymətlərlə bağlı bəzi məsələlər Vergi Məcəlləsinin 14-cu (bazar qiymətləri) və 18-ci (qarşılıqlı surətdə asılı şəxslər) maddələrində öz əksini tapmışdır. Lakin transfer qiymətlərinin tətbiqi məsələləri geniş və əhatəli olduğundan, bu sahədə müvafiq qanunvericilik bazasının yaradılmasına ehtiyac vardır. Qanunvericilik bazasında transfer qiymətlərin istifadə olunması hallarının aşkar edilməsi, “uzadılmış əl” prinsipinə uyğun olaraq bazar qiymətinin hesablanaraq tətbiq edilməsi, daha əlverişli transfer qiymətləndirmə metodlarının istifadə olunması məsələləri, qarşılıqlı asılı şəxslər arasında aparılmış əməliyyatlar üzrə düzəlişlərin hər iki tərəf üçün paralel aparılması və s. konseptual məsələlərin beynəlxalq təcrübə nəzərə alınmaqla əks etdirilməsi məqsədəuyğundur. Bu zaman ölkəmizə geo-siyasi və iqtisadi baxımdan uyğun olan dövlətlərin modelindən istifadə olunması daha effektiv nəticələrin əldə olunmasına kömək edə bilər. Transfer qiyməti ilə bağlı qəbul ediləcək qanunvericilik aktları, eyni zamanda, beynəlxalq sazişlərin prinsipləri ilə ziddiyyət yaratmadan, ölkədə investisiya mühitinə xələl gətirmədən vergitutma bazasının qorunmasının təmin edilməsinə yönəlməlidir.

## **2. Transfer qiymətləndirilməsi prosesinin gücləndirilməsi üçün vergi orqanları və İƏTİ (OECD) tərəfindən tələb edilən hesabat və sənədlər**

Transferin qiymətləndirilməsinin vergi orqanları üçün yeni istiqamət olması və bu sahənin inzibatçılığında şəffaflığın yaradılması tələbatı müvafiq qaydada sənədləşmənin aparılmasını zəruri edir. İƏTİ transfer qiymətləndirilməsi ilə bağlı mövqeyini ilk dəfə 1995-ci ildə təqdim etmişdir. Bu mövqə ümumi xarakterli olmaqla, əsasən, vergi orqanlarının və ödəyicilərin maraqlarını tarazlaşdırmaq məqsədini daşımış və sənədləşmə ilə bağlı hansısa normanı nəzərdə tutmamışdır. Bu səbəbdən ayrı-ayrı ölkələrdə müxtəlif yanaşmalardan istidadə olunmuşdur ki, bu da son nəticədə qeyri-müəyyənliklərin yaranmasına gətirib çıxarmışdır. Həmçinin vergi orqanlarında vergiqoyma və risklərin idarə edilməsi baxımından mövcud sənədləşmənin qeyri-effektivliyi ilə bağlı müəyyən mövqə formalaşmışdır. Bu halda görüləsi tədbirlərdən biri standart sənədləşmə mexanizminin yaradılması ola bilər. Ona görə də İƏTİ 16 sentyabr 2014-cü il tarixdə hazırlamış olduğu “Transfer qiymətləndirilməsi sənədləşməsi və ölkələrarası hesabat üzrə təlimat” sənədini təqdim etmişdir.

Bu sənədin hazırlanmasında İƏTİ-nin 3 əsas məqsədi olmuşdur:

- Transferin qiyməti riskinin müəyyən edilməsi üçün vergi orqanlarını zəruri məlumatlar ilə təmin etmək;
- Vergi orqanlarını vergi öhdəliyi olan müəssisələrin transfer qiyməti ilə bağlı fəaliyyətlərinin hərtərəfli yoxlanılması üçün lazımi məlumatlar ilə təmin etmək ;
- Vergi ödəyicilərinin əlaqəli tərəflər arasındakı əməliyyatlarla bağlı qiymətləri və digər şərtləri müəyyənləşdirərkən qiymət şərtlərinə diqqət yetirilmələrini və bu cür

əməliyyatlardan əldə etdikləri gəlirlərin vergi bəyannamələrində göstərmələrini təmin etmək.

Transfer qiyməti sənədləşməsi üçlü sənədləşmədən ibarətdir. Bunlara “Master file”, “Local file” və Cbc reporting aiddir. Master file və Cbc reporting riskin qiymətləndirilməsi və risk meyarlarının müəyyən olunması baxımından əhəmiyyətli rola malikdirsə, Local file transferin qiymətinin müəyyən olunması üçün istifadə olunur. Ayrı-ayrılıqda hər sənədləşmə müəyyən məqamları əhatə edir və onların vergi orqanlarına təqdim edilməsi isə ölkələr üzrə fərqlənir. Bəzi ölkələr isə bu sənədləri yalnız audit yoxlaması zamanı tələb edir.

“Master file” transmilli şirkətlərin təqdim etməli olduğu sənədlərdən biridir və qlobal biznes strukturu və fəaliyyəti barədə ətraflı məlumatla sahib olmaqda əsas vasitədir. Master file, adətən, transmilli qrupun əsas qərarqahı tərəfindən hazırlanaraq, yerləşdiyi ölkənin vergi orqanına təqdim olunur və qrupdaxili digər şirkətlərlə bölüşülür. Artıq bir çox ölkə Master File ilə bağlı qanunvericiliyə dəyişiklik etmişdir. Bəzi ölkələrdə bu tam, bəzilərdə qismən həyata keçirilmiş, bəzilərdə isə hələ hazırlıq mərhələsindədir. “Master file” ilə şirkətin transfer qiyməti siyasəti barədə mövqe ortaya qoyulur ki, bu da vergi orqanları üçün transmilli şirkətlərə transfer qiymətinin tətbiqi məsələsində əhəmiyyətli rol oynayır.

Yuxarıda qeyd etdiyimiz kimi, “Master file” vergi orqanlarını transmilli şirkətlər barədə ümumi informasiya ilə təmin edir. Aşağıda qeyd olunan 5 məqam üzrə məlumatların transmilli şirkətlər tərəfindən “Master file”də qeyd olunması vacib sayılır:

1. Transmilli qrupun təşkilati strukturu;
2. Transmilli qrupun tərkibində olan şirkətlər;
3. Transmilli qrupun qeyri-maddi aktivləri;
4. Şirkətlər arasındakı maliyyə əməliyyatları;
5. Transmilli qrupun maliyyə mövqeyi və vergi öhdəliklərini yerinə yetirmə vəziyyəti.

Transmilli şirkətin təşkilati strukturu dedikdə, fəaliyyət göstərən şirkətlərin coğrafi yerləşməsi, təşkilati və hüquqi forması nəzərdə tutulur.

Transmilli qrupun tərkibində olan şirkətlər barədə məlumatlara isə aşağıdakılar aiddir:

1. Qrup mənfəətini yaradan əsas amil və alətlər;
2. Maliyyə ili ərzində baş verən ayrılımlar, birləşmələr və yenidən təşkil tranzaksiyaları;
3. Qrupun fərdi müəssisələri tərəfindən dəyər yaradılmasına - fəaliyyətin inkişaf etdirilməsinə verilən töhfə barədə qısa funksional analiz (məsələn, istifadə olunan əsas aktivlər, ehtimal olunan risklər və yerinə yetirilən əsas funksiyalar).
4. Tədqiqat və inkişaf xidmətlərindən savayı, vacib xidmətlər göstərən, xidmət xərclərinin bölüşdürülməsi üçün transfer qiyməti siyasətini və qrupdaxili xidmətlərə görə ödəmələri müəyyən edən əsas idarəetmə mərkəzlərinin imkanları haqqında məlumatlar da daxil olmaqla, qrupdaxili müəssisələr arasında xidmətlərin siyahısı və tənzimlənməsi əks etdirən məlumatlar;
5. Dövriyyəsinə görə qrupun ilk 5 ən böyük mal və xidmətlərinin, eləcə də qrup dövriyyəsinin 5%-dən çoxuna bərabər mal və xidmətlərin tədarük zənciri barədə məlumatlar;
6. 5-ci bənddə adı çəkilən xidmət və malların əsas bazarlarının coğrafi məkanları haqqında məlumatlar.

Transmilli qrupun qeyri-maddi aktivləri bölməsində isə aşağıdakı məlumatlar qeyd olunur:

- Əsas tədqiqat və inkişaf alətlərinin və idarəetmənin yeri də daxil olmaqla, transmilli qrupun ümumi inkişaf strategiyası və qeyri-maddi aktivlərin mülkiyyətçiliyi və ya istismarı barədə ümumi məlumatlar;
- Transfer qiymətinin məqsədləri üçün vacib hesab edilən və hüquqi şəxslərin leqal sahib olduqları qeyri-maddi aktivlərin və yaxud qrupların siyahısı;
- Tədqiqat və inkişaf, eləcə də qeyri-maddi aktivlərlə bağlı transmilli qrupun transfer qiyməti siyasəti barədə ümumi məlumat;

- Əsas tədqiqat xidmət və lisenziya müqavilələri, xərc və riskin bölüşdürülməsi tənzimləmələri də daxil olmaqla, qeyri-maddi aktivlərlə bağlı əlaqəli müəssisələr arasında mövcud olan müqavilələrin siyahısı;

- Hüquqi şəxslər, yurisdiksiyalar və kompensasiya da daxil olmaqla, maliyyə ili ərzində qeyri-maddi aktivlər üzrə faiz ödəmələri barədə ümumi məlumat.

Vergi orqanı transmilli qrupun şirkətlərarası maliyyə əməliyyatları ilə bağlı aşağıdakı məlumatlar ilə təmin olunmalıdır:

- Asılı olmayan borc verən tərəflə, mühüm maliyyələşmə məsələləri də daxil olmaqla, qrupun maliyyələşmə mənbəyi və mexanizmi barədə ümumi məlumat;

- Müəssisənin hansı ölkənin qanunları əsasında idarə olunması, effektiv idarə etmənin olduğu yer də daxil olmaqla, hansısa üzv müəssisənin digər müəssisələr üçün mərkəzi maliyyələşmə funksiyasını daşımalarının müəyyən olunması.

Transmilli qrupun maliyyə mövqeyi və vergi öhdəliklərini yerinə yetirmə vəziyyəti barədə "Master File" qeyd olunması vacib sayılan məlumatlara aşağıdakılar aiddir:

- əlaqəli şirkətlər arasındakı maliyyələşmə anlaşmalarına münasibətdə transmilli qrupun yürütdüyü transfer qiyməti siyasəti barədə ümumi məlumat;

- gəlirin ölkələr arasında yerləşdirilməsi ilə bağlı mövcud vergi qərarı və vergi öhdəliyinin öncədən müəyyən edilməsi anlaşmalarının siyahısı barəsində məlumat;

- maliyyə hesabatı, daxili idarəetmə, vergi və digər məqsədlər üçün hazır olduqda maliyyə ili üçün konsolidə edilmiş maliyyə hesabatı.

Master faylın təqdim edilmə vaxtı və forması ölkələrin qanunvericiliyinə görə dəyişir. Bundan əlavə, master faylın təqdim edilməsi bütün şirkətlərə deyil, transmilli qrup üzrə dövrüyyəsi müəyyən həddi keçən transmilli şirkətlərə şamil olunur ki, bu da ölkələr üzrə fərqlidir. Master Faylın təqdim olunması üçün bəzi ölkələrdə tələb olunan dövrüyyə limiti və onun təqdim edilməsinə görə tətbiq olunan cərimənin məbləği barədə məlumatlar 1 sayılı Əlavədə verilmişdir.

"Local File" transmilli şirkətlərin təqdim etməli olduğu 3 sənəd formasından biridir. Qeyd etdiyimiz kimi, "Master file" ilə ümumi mənzərə yaradılırsa, "Local File" "Master File"də qeyd olunmuş məlumatları daha detallı şəkildə özündə cəmləşdirir. "Local file"də

qeyd olunan məlumatlar sayəsində vergi orqanı asılı tərəflər arasında aparılmış əməliyyat və tranzaksiyalarda “uzadılmış əl prinsipi”nin olub-olmaması barədə qərara gəlir. “Local file”də müəyyən məlumatlar qeyd olunmalıdır. Yerli şirkətlə bağlı qeyd edilməli məlumatlara aşağıdakılar aiddir:

- İdarəetmə strukturu və təşkilatı sxem barədə;
- Yerli şirkətin hesabat verdiyi şirkətlər və bu şirkətlərin əsas ofislərinin yerləşdiyi ölkələr haqqında;
- Əsas rəqiblər barədə;
- Yerli şirkətin əsas biznes fəaliyyəti və yürütdüyü biznes strategiyası, habelə yerli şirkətin cari və yaxud ötən il restruktizasiya olub-olmaması, yaxud qeyri-maddi aktivlərin transfer edilməməsi və bu əməliyyatların sonda yerli şirkətə necə təsir etdiyi barədə.

Müəssisənin iştirak etdiyi nəzarət edilən əməliyyatların hər bir kateqoriyası üzrə aşağıdakı məlumatlar öz əksini tapmalıdır:

- Bu əməliyyatların baş tutduğu kontekst, malların alışı, xidmət göstərilməsi, kreditlər, maliyyə və icra zəmanətləri, istehsal xidmətlərinin satın alınması və qeyri-maddi aktivlərin lisenziyaları;
- Xarici ödəyicinin və ya alıcının vergi yurisdiksiyasına görə bölüşdürülmüş yerli müəssisəni əhatə edən nəzarət edilən əməliyyatların hər bir kateqoriyası üçün ödənişlərin və daxilolmaların məbləği;
- Hər bir idarə olunan əməliyyatlar kateqoriyasına aid olan müəssisələrin müəyyən edilməsi və onlar arasında mövcud olan əlaqə;
- Yerli şirkət tərəfindən bağlanmış bütün şirkətlərarası müqavilələrin surətləri;
- Əvvəlki illərlə müqayisədə hər hansı bir dəyişiklik daxil olmaqla, nəzarət olunan əməliyyatların sənədləşdirilmiş kateqoriyası ilə əlaqəli olan vergi ödəyicisinin və əlaqəli müəssisələrin müqayisəli və funksional təhlili;
- Əməliyyat kateqoriyası ilə əlaqədar ən uyğun transfer qiyməti metodu seçiminin qeyd olunması və bu metodun seçilməsinin səbəbləri;
- “Test olunmuş” tərəf kimi hansı əlaqəli müəssisənin seçilməsini qeyd etmək, mövcud olduğu təqdirdə bu seçimi izah etmək;

- Transfer qiyməti metodologiyasının tətbiqi ilə bağlı mühüm ehtimalların xülasəsi, münasib olduğu təqdirdə, çox illik analizlərin aparılmasını izah etmək;

- Seçilmiş müqayisə edilə bilən nəzarət olunmayan əməliyyatların siyahısı və açıqlaması (daxili və xarici), müqayisə edilə bilən axtarış metodologiyasının təsviri və bu məlumatın mənbəyinə daxil olmaq mümkün olduğu təqdirdə, transfer qiyməti analizinə əsaslanan müstəqil müəssisələrin müvafiq maliyyə göstəriciləri ilə bağlı istənilən məlumat;

- Nəzarət olunan əməliyyatlarla nəzarət olunmayan əməliyyatlar arasında aparılan analiz barədə məlumat vermək, düzəlişlərin yoxlanılan tərəfə, yaxud müqayisə oluna bilən nəzarət olunmayan əməliyyatlara, yaxud hər ikisinə edildiyini göstərmək;

- Asılı əməliyyatların “uzadılmış əl” prinsipi əsasında qiymətləndirilmə səbəbini göstərmək;

- Transfer qiyməti metodologiyasında istifadə olunan maliyyə məlumatlarının xülasəsi;

- Nəzarət olunan əməliyyatlarla bağlı yerli vergi orqanının tərəf olmadığı mövcud birtərəfli, ikitərəfli və çoxtərəfli qiymətin öncədən müəyyən edilməsi üzrə razılaşmaları.

Əks olunan maliyyə məlumatlarına aşağıdakılar aiddir:

- Maliyyə ili üzrə yerli müəssisənin illik maliyyə hesabatları; hər hansı maliyyə hesabatının audit olunub-olunmamasından asılı olmayaraq əlavə edilməlidir;

- Transfer qiymətləri üsulunun tətbiqində istifadə olunan maliyyə məlumatlarının illik maliyyə hesabatlarına necə bağlı olacağını göstərən məlumat və bölüşdürmə cədvəlləri;

- Analiz zamanı istifadə olunan müqayisəli maddələr üçün müvafiq maliyyə məlumatların yekun cədvəlləri və bu göstəricilərin əldə edildiyi mənbələr.

Lokal Faylın təqdim olunması üçün bəzi ölkələrdə tələb olunan dövriyyə limiti və onun təqdim edilməməsinə görə tətbiq olunan cərimənin məbləği barədə məlumatlar 2 sayılı Əlavədə verilmişdir.

“**CbC reporting**”. Ölkələr üzrə hesabat olan bu sənəd transmilli şirkətlər tərəfindən illik hazırlanaraq, fəaliyyət göstərdikləri vergi orqanına təqdim olunur. CbC reporting



2016-cı il 1 yanvar tarixindən sonrakı maliyyə illəri üçün nəzərdə tutulub və bununla bağlı vergi orqanları arasında ilk mübadiləşmə 2018-ci ilin iyun ayında baş tutub. Hesabatda ümumi mənfəət və ödənilmiş mənfəət vergisi, hər bölmənin yerləşdiyi ölkə üzrə işçilərin sayı, səhmlərin nominal dəyəri və maddi aktivlər barədə məlumatlar öz əksini tapır. Hesabat ana şirkətin rezident olduğu ölkədə təqdim olunur və ölkələr arasında mübadiləsi avtomatik olaraq aparılır. Ölkələr arası hesabat yalnız illik ümumi gəliri 750 milyon avro və ya daha çox olan transmilli şirkətlərə şamil olunur.

CbC reportingin təqdim olunması üçün bəzi ölkələrdə tələb olunan dövriyyə limiti və onun təqdim edilməməsinə görə tətbiq olunan cərimənin məbləği barədə məlumatlar 3 sayılı Əlavədə verilmişdir.

Transfer qiymətləri üzrə sənədləşmə - ölkələr üzrə hesabat (CbC Report) forması isə cədvəllər şəklində 4 sayılı Əlavədə verilmişdir.

### 3. Transfer qiymətinin hesablanması üsulları

Transfer qiymətində əməliyyatların və ya əldə olunmuş mənfəətin “qol uzunluğu” prinsipinə uyğun olub-olmadığını müəyyən etmək üçün aşağıdakı 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 üsullar 2 qrupa bölünür. Yuxarıda qeyd olunan üsullar arasında yer alan ilk 3 üsul “Ənənəvi əməliyyat metodu”, digər 2 üsul isə “Əməliyyat gəliri metodu”na aid edilir. Bəzi yurisdiksiyalarda fərqli üsulların tətbiqinə rast gəlinə də, qeyd olunan üsullar İƏİT tərəfindən işlənilib hazırlanmış və əksər yurisdiksiyada tətbiq olunur. İƏİT tərəfindən işlənilib hazırlanmış üsulların hər birinin güclü və zəif cəhətləri, habelə tətbiqi tövsiyə olunan sahələri mövcuddur. Transfer qiymətinin müəyyən olunması üçün müvafiq üsulun seçilməsi zamanı əməliyyatın xüsusiyyətləri və məlumatların əlçatanlığı nəzərə alınır. İƏİT tərəfindən hazırlanmış təlimatlarda təhlilin bir neçə üsuldan eyni anda istifadə edilərək aparılması barədə vergi orqanları və ödəyiciləri qarşısına hansısa bir tələb qoyubmayıb. Müəyyən hallarda hər hansı konkret bir üsulun seçilməsi tam aydın olmasa da və başlanğıcda birdən çox üsul nəzərdən keçirilsə də, vergi orqanı və ödəyicisi ümumilikdə

qol uzunluğu qiymətini ən yaxşı hesablaya bilən vahid bir üsulun üsulun üzərində dayanır. Bununla belə, mürəkkəb hallar zamanı hər hansı vahid bir yanaşma qanunvericisi olmadıqda, çevik yanaşma nəticəsində bir neçə üsulun birlikdə istifadəsi mümkün ola bilər. Bu zaman konkret hal üzrə fakt və vəziyyətlərin, mövcud dəlillərin cəmin və nəzərdən keçirilən bütün üsulların nisbi etibarlılığı nəzərə alınmalı, iştirak edən bütün tərəflər üçün praktiki nöqteyi-nəzərdən qənaətbəxş qaydada qol uzunluğu prinsipinə uyğun gələn vahid nəticəyə varmaq üçün səy göstərməlidir.

Transmilli şirkətlər qrupu transfer qiymətlərini təyin etmək üçün bu İƏİT təlimatlarında qeyd olunmayan üsulları bu təlimatlara uyğun olaraq qol uzunluğu prinsiplərini nəzərə almaqla tətbiq etmək hüququna malikdir. Digər üsulların istifadə edildiyi zaman İƏİT tərəfindən tövsiyə edilən üsulların niyə istifadə edilmədiyini barədə vergi orqanlarına tutarlı səbəblər təqdim etmək zərurəti yaranır. Buna görə də onun transfer qiymətlərinin necə təyin edildiyini təsdiqləyən sənədləri vergi ödəyicisi tərəfindən saxlamalı və lazım olduğu təqdirdə vergi orqanına təqdim edilməlidir.

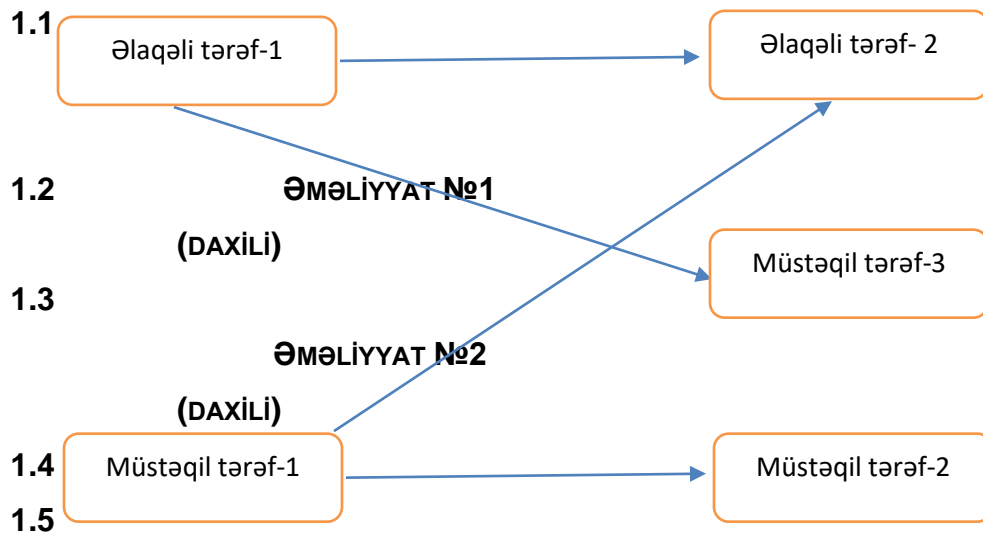
Nəzarət olunan əməliyyatlar zamanı təşəkkül tapmış qiymətin “qol uzunluğu” qiymətindən fərqli olması, ilk baxışdan, vergi ödəyicisinin vergidən yayınmaq üçün müxtəlif maneərlərə əl atdığı anlamına gələ bilər. Lakin vergi ödəyicisinin transfer qiymətinin müəyyən edilməsi zamanı istifadə etdiyi metod və ödəyicinin maliyyə sənədləri ciddi təhlil edildikdə, nəzarət olunan əməliyyat zamanı təşəkkül tapmış qiymətin real iş münasibətləri əsnasında ortaya çıxdığı müəyyən oluna bilər. Odur ki, transfer qiymətinin müəyyən edilməsi zamanı mövcud bütün məlumatlar və sənədlər dərindən təhlil edilməlidir.

Transfer qiymətinin müəyyən olunması üçün istifadə olunan metodlara diqqət yetirək.

***Qiymətlərin müqayisəsi üsulu.*** Bu, nəzarət olunan əməliyyat çərçivəsində təqdim edilən və ya alınan malın (işin, xidmətin) qiymətinin nəzarət olunmayan əməliyyat çərçivəsində olan qiymətlə müqayisə olunan biləcək hallar və hədlər daxilində müqayisə edilməsidir. Qiymətlərin müqayisəsi üsulu özlüyündə 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 dərinə varmaq üçün aşağıdakı sxemə nəzər salaq:



**ƏMƏLİYYAT №3**  
(DAXİLİ)

Əlaqəli tərəf-1 müvafiq A ölkəsində qayıq istehsalı ilə məşğul olan Ana şirkətdir. Əlaqəli tərəf-2 isə B ölkəsində yerləşən, Ana şirkətdən istehsal olunmuş qayıqları idxal edən və B ölkəsində yenidən satışını keçirən şirkətdir. Yuxarıda qeyd olunan əməliyyatlar üzrə təşəkkül tapmış qiymətin “qol uzunluğu” prinsipinə uyğun olub-olmadığını müəyyən edərkən aşağıda qeyd olunan məlumatlar nəzərə alınmalıdır:

- Əməliyyat №1 zamanı təşəkkül tapmış qiymət;
- Əməliyyat №2 zamanı təşəkkül tapmış qiymət;

- Əməliyyat №3 zamanı təşəkkül tapmış qiymət.

Qiymətlərin müqayisəli üsulunda müqayisə oluna bilən əməliyyatların düzgün seçilib, təhlilinin aparılması çox vacibdir.

Müqayisəli təhlilinin aparılması 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 analizi də deyilir və Əlavə 5 də verilir);

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

Müqayisə edilə bilən məlumatların axtarılması sadəcə olaraq müqayisəlilik təhlilin tərkib hissəsidir. Bunu müqayisəlilik təhlili ilə nə qarışdırmaq, nə də ondan ayırmaq lazımdır. Potensial olaraq müqayisə edilə bilən nəzarət olunan əməliyyatlar haqqında məlumatların axtarışı və müqayisə edilə bilən məlumatların müəyyənləşdirilməsi prosesi vergi ödəyicisinin nəzarət olunan əməliyyatının əvvəlki təhlilindən və iqtisadi cəhətdən münasib xüsusiyyətlərdən və ya müqayisəlilik amillərindən asılıdır. Ən münasib transfer qiymətqoyma üsulunun seçilməsi və tətbiq edilməsi prosesinin tərkib hissəsi kimi müqayisəlilik təhlili ən etibarlı müqayisə edilə bilən məlumatların tapılmasını qarşıya məqsəd qoyur. Beləliklə, bəzi nəzarət olunmayan əməliyyatların digərlərinə nisbətən daha az müqayisəlilik dərəcəsinə malik olduğunu müəyyənləşdirmək mümkün olduqda, onları kənarlaşdırmaq lazımdır.

Aşağıda müqayisəlilik təhlilinin aparılması zamanı nəzərə alınmalı məqamlar ümumi olaraq təsvir edilmişdir. Bu məqamlar ümumi xarakter daşıyaraq bəzi əməliyyatlar üçün kifayət digərləri üçün kifayət etməyə bilər. Transfer qiyməti geniş bir sahə olduğundan vergi orqanı və vergi ödəyiciləri təhlil zamanı əməliyyat və onun tərəflərinin xüsusiyyətlərinə görə digər məqamları da nəzərdən keçirə bilər. Odur ki, aşağıda qeyd etdiyimiz məqamlar sadəcə olaraq bu proses barədə ümumi təsəvvürün yaradılması xarakteri daşıyır:

- i. Əhatə olunacaq illərin müəyyən edilməsi;

- ii. Vergi ödəyicisinin vəziyyətlərinin geniş miqyaslı təhlili;
- iii. Mövcud daxili müqayisə edilə bilən məlumatların olub-olmamasının yoxlanılması;
- iv. Müqayisə oluna bilən xarici məlumatların nisbi etibarlılığı nəzərə alınmaqla onlara ehtiyac olan hallarda onlar haqqında mövcud məlumat mənbələrinin müəyyənləşdirilməsi;
- v. Ən münasib transfer qiymətqoyma üsulunun seçilməsi və üsuldən asılı olaraq müvafiq maliyyə indikatorunun müəyyən edilməsi (məsələn, rentabellik üsulu zamanı münasib xalis mənfəət indikatorunun müəyyən edilməsi);
- vi. Potensial müqayisə edilə bilən məlumatların müəyyənləşdirilməsi;
- vii. Müvafiq olduqda müqayisəlilik düzəlişlərinin müəyyənləşdirilməsi və həyata keçirilməsi;
- viii. Toplanmış məlumatların şərh edilməsi və istifadəsi, qol uzunluğuna uyğun gələn ödənişlərin müəyyənləşdirilməsi.

Təqdim olunan mal və ya xidmətin xüsusiyyətləri dedikdə, malın müqayisə edilməsi nəzərdə tutulur ki, bunun qiymətlərin müqayisəsi üsulunun tətbiqi zamanı nəzərə alınması, xüsusilə, gərəkliyə. 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 xidmət ilə 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.

Aşağıda qeyd olunan hallar zamanı transfer qiymətinə müvafiq dəyişikliklərin edilməsi məqbul hesab edilə bilər:

- Məhsulun keyfiyyətini və növünü nəzərə almaqla: Ekvador bananı ilə Braziliya bananının müqayisə edilməsi;
- Çatdırılma şərtləri: Yuxarıda qeyd olunan misalda Əlaqəli tərəf-1 həm öz törəmə şirkətinə Əlaqəli tərəf-2-yə, həm də Müstəqil tərəf-3-ə qayıq satışını həyata keçirilir. Buna görə də tərəflər arasında çatdırılma şərtlərinə nəzər yetirilməli, burada süni qiymət artımı və ya azalması aşkar edildikdə, transfer qiyməti yenidən hesablanı bilər;

- Satış həcmi və endirimlər: Əlaqəli tərəf-1 öz törəmə şirkətinə Əlaqəli tərəf-2-yə 7500 ədəd qayıq satdığı halda, Müstəqil tərəf-3-ə 1200 ədəd qayıq satır. Satış həcminə görə qiymətlər arasındakı fərq mütləq təhlil edilməlidir. Bu fərqi hər hansı maddi təsir (ziyan) yaratması təsdiq edildiyi halda, transfer qiymətinə müvafiq dəyişikliklər olunmalıdır.

- Məhsul xüsusiyyətləri: Əlaqəli tərəf-1 öz törəmə şirkəti Əlaqəli tərəf-2-yə satışı, qayıqlara bəzi əlavələr etməklə, həyata keçirib, müstəqil tərəf-3-ə isə qayıqları sadə şəkildə satıb. Bu səbəbdən qiymətlər arasında yaranmış fərqi maddi təsirin olub-olmaması nəzərdən keçirilməlidir.

Qiymətlərin müqayisəsi üsulunun zəif cəhəti kimi müqayisəlilik faktorları əsasında müqayisə oluna bilən nəzarət olunmayan əməliyyatın tapılması qeyd edilə bilər. Belə ki, nəzarət olunmayan əməliyyatlar iki müstəqil tərəf arasında baş verdiyindən, vergi orqanları bir çox hallarda bu əməliyyatlar barəsində ətraflı məlumata malik ola bilmir. Bu üsulun üstün cəhətlərinə isə aşağıdakıları aid etmək olar:

- istifadə olunan qiymətlər iki asılı olmayan tərəf arasındakı əməliyyat nəticəsində təsbit olunduğundan, bu üsul iki tərəfli analiz hesab olunur;

- nəzarət edilən əməliyyatda əlaqəli tərəflərdən hansı birinin transfer qiymətləri məqsədi ilə test olunan tərəf kimi qəbul edilməsi məsələsi müzakirə olunmur;

- müstəqil tərəflər arasında aparılan əməliyyatlar bilavasitə müqayisə edilir ki, bu da digər üsullarla müqayisədə “qol uzunluğu” qiymətini müəyyən etmənin daha dəqiq üsulu sayılır;

- birjada qiymətləri təsbit olunmuş məhsulların (qarğıdalı, pambıq, neft və digər kommoditlər) təqdim edildiyi əməliyyatlarda bu üsul daha asan tətbiq edilir.

İƏİT-in hazırladığı təlimatlarda bu üsulun daha çox kommersiya və maliyyə əməliyyatlarında tətbiqinin mümkünlüyü qeyd olunur. Beləliklə, müqayisə oluna biləcək nəzarət olunmayan əməliyyatın tapılması müəyyən çətinliklər ilə bağlı olsa da, vergi yoxlamasını aparan şəxs hər bir halda bu üsulun tətbiqinin mümkünlüyünə baxmalı və tətbiqinə birmənalı yanaşmamalıdır.

Qiymətlərin müqayisəsi üsulunun praktik baxımdan daha aydın başa düşülməsi üçün aşağıdakı keyslərə nəzər salaq.

### **Keys 1:**

İstehsal fəaliyyəti həyata keçirən Lan şirkəti eyni məhsulu həm törəmə şirkətinə, həm də müstəqil şirkətə satır. Nəzarət olunan və nəzarət olunmayan əməliyyat arasında yeganə fərq ondan ibarətdir ki, nəzarət olunan əməliyyat zamanı daşıma qiyməti ümumi qiymətdə nəzərə alınmış, nəzarət olunmayan əməliyyat zamanı isə daşıma alıcı tərəfindən həyata keçirilmişdir. Müqavilə şərtləri aydın olduğundan, vergi əməkdaşı üçün satış qiymətləri arasındakı fərqləri müəyyən etmək və düzəliş etmək daha da asanlaşır. Nəzarət olunan və nəzarət olunmayan əməliyyat zamanı eyni mal təqdim olunduğundan və müqavilə şərtləri arasındakı fərqlər cüzi və nəzərə alınmayan olduğundan, qiymətlərinin müqayisəsi üsulunun tətbiqi daha etibarlı nəticə verə bilər.

### **Keys 2:**

Keys 1-də qeyd olunmuş hallar bu keyslər üçün də keçərlidir. Sadəcə olaraq, nəzarət olunmayan əməliyyatdan fərqli olaraq, Lan şirkəti törəmə şirkətinin tələblərini qarşılamaq üçün malın tərkibində bəzi dəyişikliklər edib. Dəyişikliklər cüzi olduğundan və qiymətə təsiri ölçülə bilindiyyindən, bu əməliyyatın qiymətlərin müqayisəsi üsulu ilə təhlil edilməsi məqsədemüvafiq sayılır.

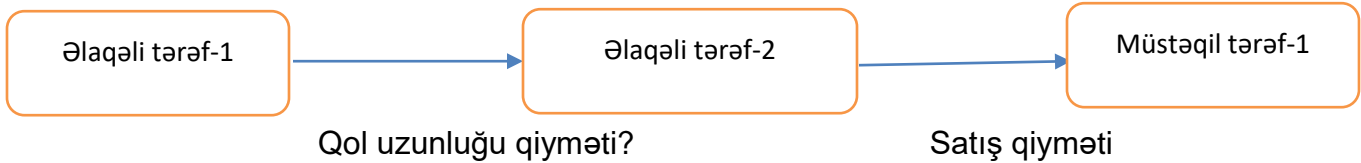
### **Keys 3:**

Lan şirkəti A ölkəsində televizor istehsalı ilə məşğuldur. İstehsal olunmuş televizorların ölkənin şimalında satışı asılı şirkət tərəfindən həyata keçirilir. Televizorların ölkənin cənub regionu üzrə satışını həyata keçirmək üçün Lan şirkəti həmin məhsulları müstəqil tərəfə təqdim edir. Coğrafi mövqe istisna olmaqla, nəzarət olunan və nəzarət olunmayan əməliyyat zamanı təqdim olunmuş mallarda heç bir fərq yoxdur. Coğrafi mövqeyin fərqli olması fonunda qiymətə təsir olduqda və bunun müvafiq sənədlər əsasında təhlil yolu ilə müəyyən edilməsi mümkün olduqda, bu keyslər üçün qiymətlərin müqayisəsi üsulu dolğun nəticə verə bilər.

**Sonrakı (təkrar) satış qiyməti üsulu.** Bu, transfer qiymətinin alınan malın təkrar satışı zamanı alış qiymətinin üzərinə əlavə olunan təkrar satış marjasının nəzarət



olunmayan əməliyyatlarda formalaşan qiyməti (təkrar satış marjası) ilə müqayisəsi əsasında müəyyən edilməsidir. Yuxarıda göstərilən sxemə baxdığımız zaman transfer qiymətinin tətbiqi zamanı, satış və ya marketing xidməti göstərən əlaqəli tərəf test olunan tərəf kimi seçilərək yoxlanılır. Məsələnin mahiyyətinə daha dəqiq varmaq üçün aşağıdakı sxemə nəzər salaq:



Təkrar satış qiyməti = 200 AZN

Təkrar satış marjası (30%) = 60 AZN

Qol uzunluğu qiyməti = 140 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 nümunədən göründüyü kimi, məhsul üzrə təkrar satış qiyməti 200 AZN-dir. Vergi orqanı əməkdaşı müəyyən təhlil və analizlər apardıqdan sonra təkrar satış marjasının 30% deyil, analoji əməliyyatlar zamanı 35% təşkil etdiyini aşkar edir. Belə olan halda vergi orqanı əməkdaşı təkrar satışdan əldə olunan gəliri yenidən hesablayır ( $200 \times 35\% = 70$  AZN). Yuxarıda təqdim etdiyimiz nümunədə “qol uzunluğu” qiymətinin 140 AZN təşkil etdiyi qeyd edilmişdir. Lakin vergi yoxlaması nəticəsində təkrar satış marjasının dəyişməsi “qol uzunluğu” qiymətinin dəyişməsinə gətirib çıxarır. Belə olan halda “qol uzunluğu”nun qiyməti 130 AZN ( $200 - 70$ ) şəklində təsbit olunur.

Nümünədən 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, bu 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.

Marja, yaxud “qol uzunluğu” qiyməti müqayisə oluna bilən funksionallıqdan, yaxud test olunan tərəfin iştirakçısı olduğu hər bir əməliyyat (müqayisə olunan bilən məhsul) vasitəsilə əməliyyat müqayisəsindən müəyyən edilə bilər. 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. Bu halda fərqi olması tərəflərin üzərlərinə götürdükləri funksiyaların da fərqli olması ehtimalını artırır ki, bu da öz növbəsində marjanın müxtəlif olmasına təsir edə bilər. Digər tərəfdən nəzarət olunan əməliyyatda ötürülən əmlakın nəzarət olunmayan əməliyyatda ötürülən əmlakla müqayisəsi olduqca zəruridir və vergi orqanı əməkdaşları yoxlama zamanı bu kimi hallara xüsusi olaraq diqqət yetirməlidir. Çünki nəzarət olunan və nəzarət olunmayan əməliyyatlar arasında nəzərə çarpacaq fərqlərin olması, tərəfləri arasında icra edilən funksiyalara öz təsirini göstərə bilər. Məsələn, əgər əməliyyatda dəyərli və ya unikal qeyri-maddi bir aktiv iştirak edirsə, məhsulların oxşarlığı daha böyük əhəmiyyət kəsb

edə bilər və müqayisənin doğruluğunu təmin etmək üçün buna xüsusi diqqət yetirilməlidir.

Distribütor şirkət əməliyyatlar zamanı oxşar funksionallığa (risklər və istifadə olunan aktivlər də daxil olmaqla) malik olduğundan, satdıqları avadanlıqdan asılı olmayaraq (məsələn, paltaryuyan, yoxsa qabyuyan maşın), bu fəaliyyətə görə əldə etdiyi ödənişin həcmi eyni olmalıdır. Aydınır 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 məqsədəuyğun hesab edilir. Onu da qeyd etmək lazımdır ki, şirkətin hər satış zəncirinə tətbiq etdiyi qiymətin ayrı-ayrılıqda yoxlanılması zəruri deyil. Belə ki, transfer qiyməti məqsədləri üçün şirkətin təqdim etdiyi fərqli məhsullara görə əldə etdiyi ümumi marja nəzərə alınmalıdır. Bir daha qeyd etmək lazımdır ki, bu üsulun tətbiqi zamanı nəzarət olunan və nəzarət olunmayan əməliyyatlar üzrə aparılan funksiyalar bir-biri ilə oxşarlıq təşkil etməlidir və bununla əlaqədar yaranmış əməliyyat xərcləri də nəzərə alınmalıdır. Çünki funksiyalar istifadə olunan aktivlərə və risklərə görə dəyişə bilər və son nəticədə şirkətlərin xərcləri fərqli həcmdə ola bilər.

Təqdim olunan malların təkrar satışdan əvvəl əlavə emal edilərək daha mürəkkəb bir məhsulun tərkib hissəsinə çevirilməsi və ya dəyişilməsi (məsələn, komponentlərin hazır və yarımfabrikat məhsullarda birləşdirildiyi yer) qol uzunluğu qiymətinin müəyyən olunması zamanı çətinlik yarada bilər. Təkrar satış qiyməti marjasının xüsusi qayğı tələb etdiyi digər bir nümunə ticarət vasitəçisinin əlaqəli müəssisənin sahib olduğu müəyyən məhsul ilə əlaqələndirilən qeyri-maddi əmlakın (məsələn, ticarət nişanı və ya ticarət adları) yaradılması və ya saxlanılmasına əhəmiyyətli dərəcədə töhfə verdiyi haldır. Belə hallarda ilkin olaraq yekun məhsulun dəyərində köçürülmüş məhsulların töhfəsini asanlıqla qiymətləndirmək mümkün deyil.

Təkrar satış qiymət marjası ticarət vasitəçisinin malları satın almasından sonrakı qısa müddət ərzində reallaşdırıldıqda daha dəqiq olur. İlk satılma ilə təkrar satış arasında nə qədər çox vaxt keçərsə, digər faktorların (bazarda, mübadilə kurslarında,

xərclərdə və s. dəyişiklik) müqayisə məqsədilə nəzərə alınma ehtimalı bir o qədər çox olur.

Vergi təkrar satış fəaliyyətinə əlavə olaraq digər əhəmiyyətli ticarət fəaliyyəti ilə də aydın surətdə məşğul olarsa bu hal təkrar satış qiyməti marjasının yüksək olmasına gətirib çıxara bilər. Əgər ticarət vasitəçisi öz fəaliyyətlərində müəyyən aktivlərdən (məsələn, qeyri-maddi aktivlərdən - marketing təşkilatından) istifadə edirsə, nəzarət olunmayan ticarət vasitəçisinin bənzər aktivlərdən istifadə etmədiyi nəzarət olunmayan əməliyyatlardan irəli gələn düzəliş edilməmiş təkrar satış qiyməti marjasından istifadə etməklə nəzarət olunan əməliyyatlarda qol uzunluğu şərtlərini qiymətləndirmək etibarlı olmaya nəticəyə gətirib çıxaracaqdır (müqayisə oluna bilən nəzarət olunmayan əməliyyatda eyni ticarət vasitəçisi və ya marketing üzrə oxşar dəyərə malik qeyri-maddi aktivlərə sahib olan ticarət vasitəçisinin iştirak etdiyi halları çıxmaq şərtilə).

Sonrakı (təkrar) satış qiyməti üsulunun tətbiqi zamanı nəzarət olunan və nəzarət olunmayan əməliyyatlar üzrə həyata keçirilən funksiyaların uyğun olub olmadığını müəyyən edilməsi 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 dəyərinə edilmiş əlavələr təkrar satış marjasına təsir edir. Buna misal olaraq qeyri-maddi əmlakın üzərində müəyyən dəyişikliklər edilərək hazır məhsula çevrilməsini (brendləşməni) və yaxud məhsulun daha təkmil formada istehsal olunmasını göstərmək olar;

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

- Müqayisəli təhlil zamanı təkrar satıcının bu fəaliyyəti həyata keçirmək üçün xüsusi hüquqa malik olub olmadığı araşdırılmalıdır. Belə olan halda, 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 cəhətləri kimi aşağıdakıları göstərmək olar:

- Bu üsulun tətbiqində 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) satış qiyməti üsulunun zəif cəhətlərinə isə aşağıdakıları aid etmək olar:

- Mühasibat uçotunun aparılması zamanı fərqli yanaşmalar üzündən xərcin müəyyən edilməsində çətinliyin olması;
- Təkrar satış həyata keçirən şirkətin dəyərli qeyri-maddi əmlaka sahib olması hallarında onun tətbiqinin mümkün olmaması;
- Bir çox hallarda müqayisə oluna bilən nəzarət olunmayan əməliyyatlar üzrə məlumat bazasının olmaması.

Bu üsulun praktiki baxımdan başa düşülməsi üçün tətbiq oluna biləcəyi keyslərə diqqət yetirək.

### **Keys 1:**

A şirkəti B ölkəsində fəaliyyət göstərərək papaq (marka olmayan) istehsalı ilə məşğuldur. B şirkəti isə C ölkəsində fəaliyyət göstərərək, A şirkətinin məhsullarının tam distribütorluğunu həyata keçirərək ondan aldığı papaqları C ölkəsində müxtəlif 3 şirkətə

satır. C şirkəti isə C ölkəsində analoji məhsulun distribütorluğu ilə fəaliyyət göstərir. B və C şirkəti tərəfindən distribütorluq fəaliyyəti nəticəsində təqdim olunan papaqlar brend məhsullar deyil. Hər iki şirkətin distribütorluq fəaliyyəti zamanı həyata keçirdiyi funksiyalar, daşdığı risklər, istifadə etdiyi aktivlər və müqavilə şərtləri barədə məlumat bazası mövcuddur. Bununla yanaşı, şirkətlər arasında oxşar mühasibat uçotunun aparılması müəyyən edilmişdir. Belə olan halda, əldə olunmuş məlumatlar əsasında transfer qiyməti təhlilinin aparılması, əməliyyatlar arasında maddi fərqin aşkar edilməsi, zərurət yarandığı halda təsbit olunmuş qiymətin “qol uzunluğu” qiymətinə uyğunlaşdırılaraq, transfer qiymətinin yenidən hesablanması asanlaşır.

### **Keys 2:**

ABC şirkəti A ölkəsində mebel istehsalı ilə məşğuldur. ABC şirkəti istehsal etdiyi mebelləri ilk olaraq B ölkəsində fəaliyyət göstərən törəmə müəssisəsinə - ATS şirkətinə satır. ATS şirkəti ABC şirkətindən aldığı mebelləri B ölkəsində yerləşən əlaqəli müəssisəsi olan UPS şirkətinə satır ki, sonuncu mərhələdə UPS şirkəti mebellərin asılı olmayan şəxslərə satışını həyata keçirir. Bu misalda transfer qiymətinin məqsədləri üçün yoxlanılmalı olan qiymət UPS şirkətinin asılı olmayan şirkətlərə satdığı qiymətdir. Təkrar satış marjasının müəyyən edilməsi üçün isə ATS və UPS şirkətləri tərəfindən aparılan funksiyalar və digər əlaqəli faktorlar nəzərə alınmalıdır.

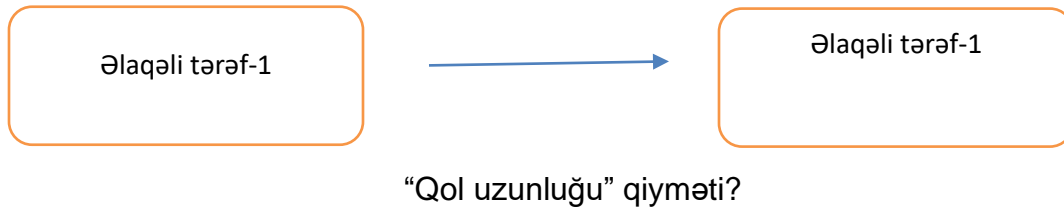
### **Keys 3:**

Bu keysdəki hallar Keys 1 ilə eynilik təşkil edir. Lakin burada seçilən nəzarət olunmayan əməliyyatlar çərçivəsində zəmanət hüququnun verilməsi və müqavilədə ödənişlə bağlı müddəalar qeyri-müəyyəndir. Bu kimi qeyri-müəyyənliklərin mövcudluğu onun tətbiqində əldə olunacaq nəticənin etibarlılığını əhəmiyyətli dərəcədə azaldır. Yuxarıda qeyd etdiyimiz kimi, müqayisə olunan bilən nəzarət olunmayan əməliyyatla nəzarət olunan əməliyyat arasında fərqli məqamlar olmasa, qiymət üzərində əhəmiyyətli təsirə malikdir və bu təsiri ölçə bilmək üçün mümkün qədər əməliyyatlar barəsində daha geniş bilgi toplamaq gərəklidir.

***Dəyərin toplanması üsulu.*** Bu, nəzarət olunan əməliyyatlar çərçivəsində təqdim olunan malların (işlərin, xidmətlərin) qiymətinin onların istehsalı ilə bağlı çəkilmiş faktiki

xərclərin üzərinə əlavə edilən gəlir marjasının nəzarət edilməyən əməliyyatlar üzrə gəlir marjası ilə müqayisə edilməsi nəticəsində transfer qiymətinin müəyyən edilməsidir. Bu üsul, ilk öncə, əlaqəli tərəf mal və xidmət təqdim edən müəssisənin bu fəaliyyəti nəticəsində yaranmış xərc(lər)i ilə başlayır.

Dəyərin toplanması üsulu xidmətlərin göstərildiyi və maddi aktivlərin təqdim olunduğu əməliyyatlar üçün tətbiq edilir. Bu üsulun ən çox tətbiq olunduğu sahələr arasında 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. Məsələnin mahiyyətinə daha dəqiq varmaq üçün aşağıdakı sxemə nəzər salaq:



Əlaqəli tərəf -1 -in xərcləri = 500 AZN

Xərc üzərinə qoyulan marja = 40%

Qol uzunluğu qiyməti = 700 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 ərşəyə 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 restoran avadanlıqları istehsal edir. Əlaqəli tərəf – 2, öz növbəsində, bu avadanlıqların kəmiyyət və keyfiyyəti barədə göstəriş verir. Satışla bağlı Əlaqəli tərəf – 1-ə zəmanət veriləcək və Əlaqəli tərəf – 1 müəyyən kiçik risklərlə üzləşə bilər. İstifadə olunan funksiya və daşınılan risk baxımından Əlaqəli tərəf – 1 Əlaqəli tərəf – 2 ilə müqayisədə daha sadə tərəfdir. Bu baxımdan təqdim edilən hal üçün dəyərin toplanması üsulu qiymətlərin müqayisəsi üsulu ilə müqayisədə daha etibarlı üsul sayılır. Ümumən, dəyərin toplanması üsulu ilə sonrakı (təkrar) satış qiyməti üsulu arasında müəyyən oxşarlıq vardır; hər iki üsul marja üzərində fokuslanaraq, “qol uzunluğu” qiymətini müəyyən edir.

Sonrakı (təkrar) satış qiyməti üsulunun tətbiqində olduğu kimi, dəyərin toplanması üsulundan istifadə zamanı vergi ödəyicilərinin tətbiq etdiyi mühasibat uçotu sistemində uyğunluğun olması ən 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 xərcləri və digər 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 dolayı xərclər ;
- Əməliyyat xərcləri.

Dəyərin toplanması üsulu tətbiq edilərkən marja = Satış qiyməti – birbaşa xərclər – dolayı 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. 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 salaq:

**Nümunə:**



Əlaqəli tərəf – 2 üçün restoran avadanlıqları istehsalı ilə məşğul olan Əlaqəli tərəf – 1 müqavilə əsasında, istehsal ilə bağlı çəkilmiş xərclərin üzərinə 20% marja qoymaqla, gəlir əldə edir. Bununla yanaşı, bəzi xərclərini (zəmanət xərci) əməliyyat xərci kimi uçota alaraq, istehsal ilə bağlı xərc bəndinə aid etmir. 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 xərci də) istehsal ilə bağlı çəkilmiş xərc kimi uçota alınıb. Göründüyü kimi, nəzarət olunan əməliyyat və nəzarət olunmayan müqayisə olunan bilən əməliyyatlar 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 məqsədemüvafiq olar.

“Qol uzunluğu” marjalarını aşağıda qeyd olunan iki yol ilə müəyyən etmək olar:

- Əməliyyat müqayisəsi: nəzarət olunan əməliyyat çərçivəsində istirahət velisopedi, nəzarət olunmayan əməliyyat çərçivəsində isə velotaksi təqdim olunub. Bunlar analoji müqayisə olunan 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 bilinməsi. 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.

“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, transfer qiyməti “qol uzunluğu” prinsipinə uyğun hesab ediləcək.

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.

Dəyər in toplanması üsulunun üstün cəhəti kimi onun daxili xərclərə fokuslandığını, zəif cəhəti kimi isə burada xərclərin müəyyən edilməsi ilə bağlı çətinliklərin olduğunu qeyd etmək lazımdır.

Dəyər in 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.

Dəyər in toplanması üsulu tam funksionallığa, dəyərli qeyri-maddi aktivlərə malik müəssisənin istehsalçı və ya təchizatçı kimi iştirak etdiyi əməliyyatlara tətbiq olunmur. Buna səbəb isə həmin şirkətin 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 dəyər in toplanması üsulundan deyil, sonrakı (təkrar) satış qiyməti üsulundan istifadə edilir.

Dəyər in toplanması üsulunun praktik olaraq başa düşülməsi üçün aşağıda tətbiq edilə biləcəyi keyslərə diqqət yetirək.

### **Keys 1:**

Alfa şirkəti A ölkəsinin rezidenti olaraq rəqəmsal kamera hissələrinin istehsalı ilə məşğuldur. Alfa şirkəti istehsal etdiyi məhsulları B ölkəsinin rezidenti olan, qarşılıqlı surətdə asılı şəxs olduğu Siqma şirkətinə satır. Araşdırmalar zamanı rəqəmsal kamera hissələrinin istehsalı ilə məşğul olan, satışlarını nəzarət olunmayan əməliyyat çərçivəsində həyata keçirən C1 və C2 şirkətləri aşkar edilmişdir. Bununla yanaşı, C1 və C2 şirkətləri tərəfindən nəzarət olunmayan əməliyyat çərçivəsində daşınılan risk, aparılan funksiyalar, eləcə də müqavilə şərtləri və mühasibat uçotu sistemlərinin uyğun olması barədə məlumat əldə edilmişdir. Bu üsulun tətbiqini şərtləndirən bütün hallar mövcud olduğuna görə, həmin halların qiymətə təsirini ölçməklə, transfer qiymətinin “qol uzunluğu” qiymətinə uyğun olub olmadığını müəyyən etmək olar.

**Keys 2:**

Bu keys Keys 1-lə, bəzi məqamları çıxmaq şərtilə, eynilik təşkil edir. Belə ki, Alfa şirkəti nəzarət, ümumi və inzibati xərclərini əməliyyat xərcləri kimi uçota alıb. Lakin C1 və C2 şirkətləri bu xərcləri istehsal xərci kimi uçota aldığından, onlar tərəfindən tətbiq olunan marja birbaşa olaraq bu xərclər ilə əlaqəlidir. Əgər bu fərqlərin nəzarət olunan və nəzarət olunmayan əməliyyat üzərində təsiri ölçmək kimi yetərli məlumat mövcud deyilsə, bu üsulun tətbiqi məqsədemüvafiq hesab edilmir.

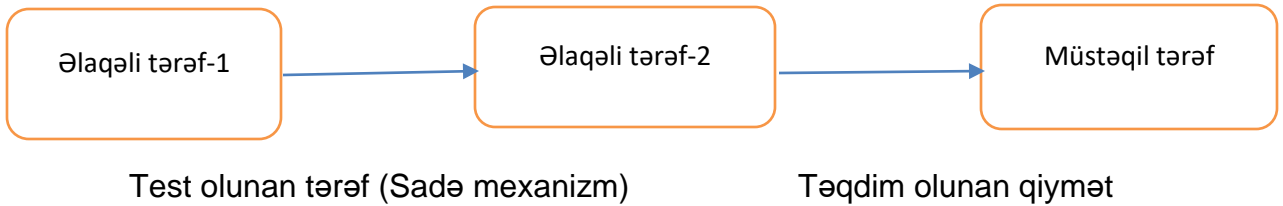
**Keys 3:**

Bu keys də, bəzi məqamları istisna olmaqla, Keys 1-lə eyni mahiyyətlidir. Fərqli məqam ondan ibarətdir ki, müqaviləyə əsasən, Alfa şirkəti istehsalı Siqma şirkətinin verdiyi materiallar əsasında həyata keçirir. Halbuki, C1 və C2 şirkətləri istehsalı öz materialları əsasında həyata keçirir ki, bu da onlar tərəfindən müəyyən edilən marjaya təsir edir. Alfa şirkəti inventar riski daşmadığı halda, C1 və C2 şirkətləri inventar riski daşıyır və bu da onlar tərəfindən müəyyən olunan marja təsir edə bilər. Nəzarət olunan və nəzarət olunmayan əməliyyatlar arasında bu kimi fərqlərin olması yoxlama zamanı nəzərə alınmalı, bu fərqlərin marja üzərində maddi təsiri olduğunu ölçmək mümkün olmadığı halda, bu üsulun tətbiqindən istifadə münasib hesab edilmir.

**Keys 4:**

Alfa şirkəti Siqma şirkəti üçün paltar istehsalı ilə məşğuldur. Alfa şirkəti xammalı əlaqəli olmayan şəxslərdən alaraq, paltarları Siqma şirkətinin dizaynı əsasında istehsal edir. Araşdırma zamanı Alfa şirkətinə oxşar və eyni coğrafi məkanda paltar istehsalı fəaliyyəti ilə məşğul olan 6 müqayisə oluna bilən şirkət müəyyən olunaraq, onların apardığı funksiyalar və daşdığı risklər barədə məlumatlar əldə edilmişdir. Bununla belə, müqavilə şərtlərindəki bütün maddi fərqliliklərin olub olmadığını müəyyən etmək üçün kifayət qədər məlumatlar mövcud deyildir. Məsələn, nəzarət olunmayan əməliyyat çərçivəsində çatdırılma riskinin hansı tərəfin üzərində qaldığı bilinmir. Bu kimi fərqlər qiymətə, gəlirə əhəmiyyətli dərəcədə təsir göstərə bildiyindən, bu üsulun etibarlılığını artırmaq üçün mütləq şəkildə əməliyyatlar arasında belə fərqlərin olub olmadığını müəyyən edilməsi lazımdır.

**Rentabellik üsulu.** Bu, əlaqəli şəxslərin nəzarət olunan əməliyyat nəticəsində əldə etdiyi mənfəətin onun ümumi xərclərində, gəlirlərində və ya aktivlərinin ümumi dəyərində xüsusi çəkisinin, müqayisə edilə bilən nəzarət olunmayan əməliyyat çərçivəsində təsbit olunan xüsusi çəki ilə müqayisəsi əsasında transfer qiymətinin müəyyən edilməsidir. Hesablama üsulları ilə bağlı bölmənin əvvəlində də qeyd etdiyimiz kimi, rentabellik üsulu “əməliyyat gəliri metodu” kateqoriyasına aid edilir. Belə ki, bu kateqoriya aid olan üsulların tətbiqi zamanı eyni və müqayisə olunan məhsullar vacib amil kimi götürülmür. Bu üsulun tətbiqi zamanı analiz, mövcud fakt və vəziyyət nəzərə alınmaqla, xalis gəlir (EBİT - faiz və vergi ödənişlərindən əvvəlki qazanc) üzərində aparılır. Rentabellik üsulu zamanı nəzarət olunan əməliyyatın iştirakçısı - test edilən tərəfin xalis gəlir marjası, nəzarət olunmayan əməliyyat çərçivəsində test olunan tərəfin əldə etdiyi xalis gəlir marjası ilə müqayisə edildiyinə görə, bu üsul əvvəl qeyd etdiyimiz 3 üsul ilə müqayisədə dolayı yanaşma hesab edilir. Rentabellik üsulu tətbiq baxımından sonrakı (təkrar) satış qiyməti və dəyərin toplanması üsuluna bənzəyir. Məsələnin mahiyyətinə daha dəqiq varmaq üçün aşağıdakı sxemə nəzər salaq:



Təqdim olunan qiymət = 15000 AZN

Satılan mallar çəkilmiş xərc = ?

Ümumi gəlir = ?

Əməliyyat xərcləri = 3000 AZN

Xalis mənfəət (7%) = 1050 AZN

Əlaqəli tərəf-1 A ölkəsində velisoped istehsal edərək, Əlaqəli tərəf -2 yə təqdim edir. Əlaqəli tərəf-2 isə, öz növbəsində, həmin velisopedləri B ölkəsində rezident olan müstəqil müəssisəyə təqdim edir. Bu nümunə üzərindən, rentabellik üsulu da daxil olmaqla, əvvəlki üsulların tətbiq imkanlarına nəzər salmaq. Tərəflərin maliyyə hesablarını incələdikdən sonra, bir neçə qeyri-maddi aktivə malik olduğuna görə, Əlaqəli tərəf -1-in daha mürəkkəb tərəf olduğu müəyyən edilmişdir. Qiymətlərin müqayisəsi üsulunu tətbiq etsək, bu zaman mütləq şəkildə müqayisə oluna bilən nəzarət olunmayan əməliyyatlar tapılmalıdır. Əgər müqayisə oluna bilən məlumat tapılmarsa o zaman dəyərin toplanması üsulunun tətbiqi imkanları yoxlanıla bilər. Lakin dəyərin toplanması üsulu barədə qeyd edilməlidir ki, bu üsul, əsasən, sadə mexanizmə malik istehsal fəaliyyəti göstərən müəssisə olduqda tətbiq olunur. Bu misalda Əlaqəli tərəf-1 dəyərli maddi aktivlərə sahib olduğu üçün bu üsulun tətbiqi real görünür. Sonrakı (təkrar) satış qiymətinin tətbiqi imkanlarına baxdıqda, Əlaqəli tərəf -2-in daha sadə mexanizmə malik olması bu üsulun tətbiq imkanlarını artırır. Bununla belə, analizin aparılması üçün mütləq şəkildə oxşar məhsulun təqdim olunduğu və aparılan funksiya və daşınılan risklərin oxşar olduğu nəzarət olunmayan müqayisə oluna bilən əməliyyat seçilməlidir. Rentabellik üsulunun tətbiqi zamanı mühasibat uçotu sistemlərindəki fərqlilik, məhsulların müqayisəliliyi vacib faktor hesab edilməyindən, bu üsulun tətbiqi bir çox hallarda daha real görünür. Elə buna görədir ki, rentabellik üsulu vergi ödəyiciləri tərəfindən praktiki rahatlığına görə ən çox istifadə olunan üsuldur. Bundan əlavə, bu üsulun tətbiqi üçün müqayisə oluna bilən məlumatlar daha rahat tapılır.

Rentabellik üsulunun tətbiqi zamanı müəssisənin gəlirliliyini göstərən bir sıra indikatorlardan (Profit level indicators-PLIs) istifadə edilir. PLIs şirkətin gəlirliliyini onun aktivlərinə, satışlarına və xərclərinə nisbətdə əks etdirə bilər. İndikatorların bəziləri aşağıda qeyd olunmuşdur:

- Aktivlərin gəlirliliyi (Return on Asset - RoE) – Xalis Mənfəət / Aktivlər;
- Kapital davamlılığı və işləkliyi (Return on Capital Employed – ROCE) – Xalis əməliyyat gəliri / istifadə olunan kapital (Ümumi aktivlər – Cari öhdəliklər) ;
- Əməliyyat marjası (Operating Margin – OM) – EBIT / Satışlar;

- Mal xərcləri üzrə gəlirlilik (Return on Cost of Goods Sold) – Ümumi gəlir / mal xərcləri ;

- Berri nisbəti (Berry ratio) – Ümumi gəlir / əməliyyat xərcləri.

Xalis mənfəət indikatorlarının seçilməsi zamanı aşağıda qeyd olunan məqamlar mütləq şəkildə nəzərə alınmalıdır:

- Müxtəlif mümkün indikatorların müvafiq üstünlükləri və mənfi cəhətləri;

- Funksional təhlil yolu ilə müəyyənləşən nəzarət olunan əməliyyatın xarakteri fonunda nəzərə alınan indikatorun uyğunluğu;

- Həmin indikator əsasında rentabellik üsulunu tətbiq etmək üçün lazım olan etibarlı məlumatların (xüsusilə də nəzarət olunmayan müqayisə edilə bilən məlumatlar haqqında) mövcudluğu;

- Həmin indikator əsasında rentabellik üsulunu tətbiq edərkən nəzarət olunan və nəzarət olunmayan əməliyyatlar arasında müqayisəlilik dərəcəsi, o cümlədən aralarındakı fərqi ortadan qaldırmaq üçün lazım ola biləcək müqayisəlilik düzəlişlərinin etibarlılığı.

Yuxarıda qeyd edilən indikatorların hər biri təcrübədə istifadə edilsə də, kapital davamlılığı və işləkliyi (ROCE), Əməliyyat marjası (OM) və ümumi xərclər üzrə gəlirlilik (ROTC) indikatorlarından daha çox istifadə edilir. OM indikatorları, əsas etibarı ilə, marketing, satış və distribütorluq fəaliyyətlərində istifadə edilir. ROA və ROCE indikatorları istifadə olunan aktivlər əsasında müyyən edildiyindən, bu indikatorlar istehsal fəaliyyəti üçün daha əlverişli hesab edilir. Qeyd olunanlarla yanaşı, lizinq fəaliyyəti üçün də əlverişli hesab edilən bu indikatorlar istifadə olunan maddi aktivlərin gəlirliliyinə təsir etdiyi məqamlarda mövcud vəziyyət əks etdirir. Belə ki, istehsalçı müəssisənin əmlak, zavod, ləvazimat tipli işlək aktivlərinin gəlirliliyə təsiri, distribütor müəssisənin işlək aktivlərinə münasibətdə gəlirliliyə təsiri daha çoxdur. Göründüyü kimi, indikatorların seçimi mövcud fakt və vəziyyətə əsaslanmalıdır. Praktikda bir çox hallarda bir neçə indikatorun eyni anda istifadəsi mümkündür. Bu indikator göstəricilərinin uyğunluq təşkil etməsi analizin etibarlılığını daha da artırır. Lakin indikator göstəriciləri arasında kəskin fərq yarandıqda test olunan müəssisələrin funksional fəaliyyətindəki fərqlərə nəzər salmaq lazımdır.

Faiz gəliri və xərcləri və gəlir vergisi kimi qeyri-əmaliyyat elementləri xalis mənfəət indikatorunun müəyyənləşdirilməsi zamanı istifadə olunmamalıdır. Təkrarolunmaz xüsusiyyətə malik müstəsna və qeyri-adi elementlər də bir qayda olaraq istisna edilməlidir. Lakin bəzi hallarda işin şərtlərindən, yoxlanılan tərəfin icra etdiyi funksiyalardan və aldığı risklərdən asılı olaraq onları daxil etmək məqsədəuyğun hesab oluna bilər. Hətta xalis mənfəət indikatorunun müəyyənləşdirilməsi zamanı müstəsna və qeyri-adi elementlərin nəzərə alınmadığı hallarda belə, onları nəzərdən keçirmək faydalı ola bilər, çünki müqayisəlilik təhlili nöqtəyi-nəzərdən onlar dəyərli məlumat təqdim edə bilər (məsələn, yoxlanılan tərəfin müəyyən risk daşdığına əks etdirməklə). Məsələn: vergi ödəyicisi tərəfindən avansların verilməsi və qəbul edilməsinin normal hal olduğu maliyyə fəaliyyətləri üçün xalis mənfəət indikatorunu müəyyənləşdirərkən faizlər və məbləğin faizə təsirini nəzərə almaq bir qayda olaraq məqsədəuyğun hesab edilir.

Kredit şərtləri və satış qiymətləri arasında qarşılıqlı əlaqənin olduğu hallarda xalis mənfəət indikatorunun hesablanması çərçivəsində qısamüddətli dövriyyə kapitalı ilə bağlı faiz gəlirinin əks olunması və / və ya dövriyyə kapitalına düzəlişin edilməsi məqsədəuyğun ola bilər. Məsələn: iri pərakəndə ticarət müəssisəsi tədarükçüləri ilə uzunmüddətli kredit şərtlərindən və müştəriləri ilə qısamüddətli kredit şərtlərindən faydalanır və bununla da artıq nağd pul vəsaiti əldə edə bilər ki, bu da öz növbəsində müştərilər üçün daha aşağı satış qiymətlərinin təklif edilməsinə imkan yaradır, halbuki bu cür sərfəli kredit şərtləri olmasa idi, belə imkan da yaranmazdı.

Rentabellik üsulunun tətbiqində funksional və məhsul müqayisəliliyinə daha geniş baxılır.

Aşağıda xalis marjaya təsir edə biləcək bir sıra amillər qeyd olunub:

- Rəqabətlik mövqeyi;
- İdarəetmə effektivliyi;
- Biznes strategiyaları;
- Biznes təcrübəsi (start-up, yaxud bazarda uzun müddət fəaliyyətdə olan şirkət).

Test edilən tərəflərlə müstəqil tərəflər arasında xalis marjaya təsir edə bilən maddi fərqlər olduqda, onları nəzərə almaq üçün mütləq şəkildə bəzi tənzimləmələr edilir.



Satış həcminə bölünmüş xalis mənfəət indikatoru və ya xalis mənfəət marjası, müstəqil müştərilərə təkrar satış məqsədilə əlaqəli müəssisədən olan satınalmaların qol uzunluğu qiymətini müəyyən etmək üçün tez-tez istifadə olunur. Belə hallarda, məxrəcdə olan satış rəqəmi cari nəzarət olunan əməliyyatlarda satın alınmış malların təkrar satışını əks etdirməlidir. Xərclərə əsaslanan indikatorlar yalnız o hallarda istifadə olunmalıdır ki, xərclər yoxlanılan yoxlanılan tərəfin icra etdiyi funksiyalarının, istifadə etdiyi aktivlərinin və qəbul etdiyi risklərinin dəyərinin müvafiq indikatoru olsun. Bundan başqa xərc smetasına hansı xərclərin daxil edilməsi hər bir konkret hal ilə bağlı faktlar və vəziyyətlərin diqqətlə araşdırılması nəticəsində müəyyən edilən vəziyyətə əsaslanmalıdır. Aktivlərin (xərclər və ya satışlar əvəzinə) yoxlanılan tərəfin əlavə etdiyi dəyər daha yaxşı göstəricisi olduğu hallarda, məsələn, bəzi istehsal fəaliyyətlərində və ya digər aktivlər tələb edən və kapital tutumlu maliyyə fəaliyyətlərində aktivlərin (və ya kapitalın) gəlirliliyi, müvafiq baza rolunu oynaya bilər. Indikator aktivlərə görə ölçülən xalis mənfəət olarsa, yalnız əməliyyat aktivləri istifadə oluna bilər. Əməliyyat aktivlərinə torpaq və binalar, zavod və avadanlıq, biznes fəaliyyətində istifadə olunan əməliyyat qeyri-maddi aktivləri, məsələn, patentlər, bilik və təvribə və dövriyyə kapitalı aktivləri, məsələn, inventar və debitor borcları kimi aktivləri göstərmək olar.

“Berri əmsalları” dedikdə ümumi mənfəətin əməliyyat xərclərinə olan nisbətləri nəzərdə tutulur. Burada faiz və xarici gəlir bir qayda olaraq ümumi mənfəətin müəyyənləşdirilməsi zamanı nəzərə alınmır. Dəyersizləşdirmə və amortizasiyanın əməliyyat xərclərinə aid edilib-edilməməsi qiymətqoyma və müqayisəliliklə əlaqədar yarada biləcəkləri mümkün qeyri-müəyyənliklərdən asılıdır. Berri əmsallarının müəyyənləşdirilməsində geniş yayılmış bir çətinlik onun onlar xərclərin əməliyyat xərcləri olub-olmamalarına dair təsnifatına qarşı çox həssas olmasıdır ki, bu da öz növbəsində müqayisəlilik problemlərinin yaranmasına gətirib çıxara bilər.

Rentabellik üsulundan istifadə edərkən nəzərə almaq lazımdır ki, test olunan tərəf mürəkkəb sistemə malik olduqda analiz nəticəsinin etibarlılığı sual doğuracaq. Digər tərəfdən, bu üsulun test olunan tərəfin məcmu fəaliyyətlərinə tətbiq edilməsi, öz

növbəsində, nəticənin etibarlılığını azaldacaq. Buna görə də, nəzarət olunan əməliyyat üzrə gəlir məcmu bazada əhəmiyyətli paya sahib deyilsə, nəzarət olunan əməliyyat seçilərək, nəzarət olunmayan müqayisə oluna bilən əməliyyatla müqayisə edilməlidir. Bəhs etdiyimiz məqamla bağlı aşağıdakı nümunəyə nəzər salaq:

|                            | Nəzarət olunan əməliyyatlar | Nəzarət olunmayan əməliyyat | Məcmu əməliyyatlar |
|----------------------------|-----------------------------|-----------------------------|--------------------|
| Satışlar                   | 130000 AZN                  | 70000 AZN                   | 200000 AZN         |
| Satılan malların xərci     | 110000 AZN                  | 40000 AZN                   | 150000 AZN         |
| Ümumi gəlir (Gross profit) | 20000 AZN                   | 30000 AZN                   | 50000 AZN          |
| Əməliyyat xərci            | 23000 AZN                   | 10000 AZN                   | 33000 AZN          |
| Əməliyyat gəliri           | -3000 AZN                   | 20000 AZN                   | 17000 AZN          |

Burada istehsalçı asılı tərəf həm qarşılıqlı surətdə asılı olduğu tərəflə, həm də müstəqil tərəf ilə əməliyyatlar aparır. Vergi orqanı transfer qiymətinin “qol uzunluğu”nda olub olmadığını müəyyən etmək üçün rentabellik üsulunun da tətbiqinə qərar verir. Aparılan araşdırmalar nəticəsində müqayisə oluna bilən müəssisələr tərəfindən əldə olunan əməliyyat gəliri üzrə marja 4-10% təşkil edir. Vergi orqanı transfer qiymətinin məqsədləri üçün istehsalçı asılı tərəfin məcmu əməliyyatlarını əsas götürür. Belə olan halda, istehsalçı asılı tərəfin məcmu əməliyyatları əsasında əldə etdiyi əməliyyat gəliri marjası 8.5% təşkil edir ki, bu da vergi orqanı tərəfindən araşdırma zamanı müəyyən olunmuş marja hədləri daxilindədir.

Vergi orqanı yoxlama zamanı istehsalçı asılı tərəfin nəzarət olunan əməliyyatlar zamanı təşəkkül tapmış nəticələrini əsas götürdüyü halda, əməliyyat gəliri marjası 2,3% təşkil edəcəkdir ki, bu göstərici müəyyən olunmuş hədd xaricində olduğundan, transfer qiymətinin vergi orqanı tərəfindən yenidən müəyyən olunması zərurəti yaranacaqdır. Bu

səbəbdən transfer qiymətinin analizi zamanı çoxillik göstəricilərə əsasən aparılması daha məqsədəuyğun hesab edilir.

Aşağıdakıları rentabellik üsulunun üstün cəhətləri kimi göstərmək olar:

- Daha az funksional analiz tələb olunur;
- Xalis mənfəət indikatorları həm də ümumi mənfəət marjalarına nisbətən nəzarət olunan və nəzarət olunmayan əməliyyatlar arasındakı bəzi funksional fərqlərə qarşı daha dözümlü olur;

- Daha sadə tərəf test olunan tərəf kimi seçilə bilindiyinə görə tərəflərdən birinin dəyərli qeyri-maddi aktivlərə sahib olduğu hallarda da tətbiq edilə bilər;

- Nəzarət edilən əməliyyatın hər iki tərəfinə tətbiq olunur.

Rentabellik üsulunun zəif cəhətləri kimi isə aşağıdakıları göstərmək olar:

- Məlumat azlığı - nəzarət olunmayan əməliyyatın mənfəətdəki payının müəyyən edilməsinin çətinliyi;

- Bəzi ölkələrin bu üsulun tətbiqini qəbul etməməsi (bu, iqiqat vergitutmaya səbəb ola bilər);

- Xalis marjaya təsir edən bir sıra amillərin qiymət və marja üzərində ya təsiri yoxdur, ya da az təsiri vardır ki, bu da, öz növbəsində, həmin üsulun nəticəsinə təsir edə bilər (həmçinin transfer qiymətinə təsir etməyə bilər);

- Asılı tərəfə bu üsulu tətbiq edərkən xalis marja nəzarət olunan əməliyyatın digər iştirakçıları üçün çox yüksək ola bilər (bir tərəfin itkiləri, digərinin böyük gəlir etməsi). Buna görə də nəzarət olunan əməliyyatın iştirakçısı olan bütün asılı tərəflərin göstəricilərinin analiz edilməsi məqsədemüvafiqdir.

Rentabellik üsulunun hansı şəraitdə tətbiq olunmasını nəzərdən keçirək. Yuxarıda qeyd etdiyimiz kimi, rentabellik üsulunun tətbiqində funksional müqayisəliliyə daha geniş prizmadan baxılır. Müəssisə tərəfindən funksiyalara görə əldə edilmiş mənfəət isə xalis marja şəklində qeyd etdiyimiz indikatorların köməyi ilə müəyyən edilir. Nəzarət olunmayan əməliyyatlar ilə bağlı məlumat azlığı olduğu hallarda rentabellik üsulunun tətbiqi daha inandırıcıdır. Buna misal olaraq nəzarət olunan və nəzarət olunmayan müqayisə oluna bilən əməliyyatların mühasibatlıq uçotunda fərqlərini göstərmək olar.

Belə olan halda, ümumi marjanı müəyyən etmək imkanı olmadığına görə rentabellik üsulunun tətbiqi sayəsində xalis marjanı müəyyən etmək və transfer qiymətini analiz etmək olar. Əlaqəli tərəf distribütorluq fəaliyyəti nəticəsində 11% gəlir marjası, nəzarət olunmayan müqayisə oluna bilən əməliyyat çərçivəsində isə 23% marja əldə etmişdir. Sonrakı (təkrar) satış qiymətini tətbiq etdiyimiz halda 11% gəlir marjasının “qol uzunluğu” qiyməti olmadığını görürük. Halbuki rentabellik üsulunun tətbiqi zamanı biz xalis marjanı müəyyən etdiyimiz üçün fərqli mənzərə ilə qarşılaşa bilərik. Buna səbəb, qeyd etdiyimiz kimi, mühasibatlıq uçotundakı fərqli məqamlardır. Misal olaraq zəmanət xərclərini göstərmək olar ki, bəzi hallarda müəssisələr bunu əməliyyat xərclərinə, bəzi hallarda isə satılan mal xərcinə aid edirlər. Yoxlama zamanı zəmanət xərclərini ayrıca müəyyən edib, hər iki əməliyyat üçün müqayisə oluna bilən xərc bazası yaratmaq mümkün olduğu halda, bunlar edilməli və transfer qiyməti xərclərin eyni uçota alındığı baza üzrə olunmalıdır. Əks təqdirdə, rentabellik üsulunu tətbiq edərək daha etibarlı nəticə əldə etmək olar. Rentabellik üsulu ilə bağlı keyslərə baxaq.

### **Keys 1:**

Delta şirkəti A ölkəsində mebel istehsalı ilə məşğul olur. Aba şirkəti isə B ölkəsində Delta şirkəti adından idxal edilmiş mebellərin topdansatış fəaliyyətini həyata keçirir. Vergi orqanı Aba şirkətinin 2014-cü il üzrə maliyyə nəticələrini audit edir. Delta şirkəti tərəfindən istehsal olunan mebellər müstəqil şəxslərə satılmır. Analoji məhsullar digər şirkətlər tərəfindən istehsal olunsada, yalnız nəzarət olunan əməliyyat çərçivəsində satılır. B ölkəsinin vergi orqanı transfer qiymətini analiz etmək üçün mövcud vəziyyəti nəzərə alaraq, rentabellik üsulundan istifadə etmək qərarına gəlir. Vergi orqanı Aba şirkətini daha sadə mexanizmə malik olduğu üçün test edilən tərəf kimi seçir.

Aşağıdakı cədvəllərdə Aba şirkətinin maliyyə göstəriciləri və müqayisə oluna bilən şirkətlərin göstəriciləri verilmişdir:

*Cədvəl 1*

|          | 2012       | 2013       | 2014       | Ortalama   |
|----------|------------|------------|------------|------------|
| Satışlar | 500000 AZN | 560000 AZN | 500000 AZN | 520000 AZN |
| Satılan  |            |            |            |            |

|                  |        |        |        |        |
|------------------|--------|--------|--------|--------|
| malların xərci   | 393000 | 412400 | 490000 | 431800 |
| Əməliyyat xərci  | 80000  | 110000 | 12000  | 7000   |
| Əməliyyat gəliri | 27000  | 37600  | 2000   | 20866  |

*Cədvəl 2*

| Müstəqil müəssisələr | Əməliyyat gəliri / satışlar<br>(% ilə) | Müqayisə olunan əməliyyat<br>gəliri (AZN) |
|----------------------|--|---|
| A                    | 1.9                                    | 8000                                      |
| B                    | 2.8                                    | 16000                                     |
| C                    | 3.5                                    | 19230                                     |
| D                    | 4.1                                    | 21456                                     |
| E                    | 4.5                                    | 24000                                     |
| F                    | 4.8                                    | 27000                                     |
| G                    | 4.9                                    | 27230                                     |
| H                    | 6.5                                    | 39000                                     |
| I                    | 9.4                                    | 52545                                     |
| J                    | 10.7                                   | 55000                                     |

Vergi orqanı material dəyişikliyi nəzərə alaraq, bəzi dəyişikliklərdən sonra, yuxarıdakı göstəriciləri əldə etmişdir. Bundan sonra vergi tərəfindən 19230-3900 AZN arası məqbul interval (interquartile range) müəyyən edilmişdir. Aba şirkətinin 2014-cü il üzrə zərər etməsinə baxmayaraq, 3 illik dövr üzrə ortalama əməliyyat gəliri bu intervaldan kənarlaşmadığına görə, vergi orqanı tərəfindən transfer qiymətinin yenidən hesablanmasına ehtiyac duyulmur.

**Qeyd:** *İnterquartile range* - göstəricilər azdan çox doğru ardıcılıqla yazılır. Sonra isə ən kiçik, ən böyük ədəd və median müəyyən olunur. Mediandan sağda və solda olan ədədlər çoxluğunun da medianı tapılır. Beləliklə, sol hissə üzrə median nöqtəsi intervalın minimum, sağ hissə üzrə median nöqtəsi isə maksimumu hesab edilir.

**Keys 2:**

Aba şirkətinin göstəricilərindən savayı digər hallar Keys 1-dəki kimidir.

|                        | 2012   | 2013   | 2014   | Ortalama |
|------------------------|--------|--------|--------|----------|
| Satışlar               | 500000 | 560000 | 500000 | 520000   |
| Satılan malların xərci | 370000 | 460000 | 400000 | 410000   |
| Əməliyyat xərci        | 110000 | 110000 | 110000 | 100000   |
| Əməliyyat gəliri       | 20000  | -10000 | -10000 | 0        |

Vergi orqanı məqbul intervalı müəyyən etmək üçün fərqli müəssisələr üzrə nəzarət olunmayan müqayisə oluna bilən əməliyyat gəlirləri barədə aşağıdakı məlumatları əldə edir.

| Müstəqil müəssisələr | Əməliyyat gəliri / satışlar<br>(% ilə) | Müqayisə olunan əməliyyat<br>gəliri (AZN) |
|----------------------|--|---|
| C                    | 0.3                                    | 2300                                      |
| D                    | 1.4                                    | 7400                                      |
| E                    | 2.1                                    | 10000                                     |
| A                    | 2.6                                    | 13500                                     |
| F                    | 2.8                                    | 14000                                     |
| B                    | 2.9                                    | 14500                                     |
| J                    | 3.2                                    | 15200                                     |
| I                    | 4.1                                    | 22000                                     |
| H                    | 6.9                                    | 34500                                     |
| G                    | 7.4                                    | 37000                                     |

Aba şirkətinin 2014-ci üzrə göstəricisi bu intervaldan kənar olduğuna görə, vergi orqanı transfer qiymətini hesablamaq məqsədilə, yuxarıdakı cədvəllə qeyd olunan nəticələr əsasında median nöqtəsinin  $14000+14500/2=14250$  AZN olduğunu müəyyən edir. Bundan sonra vergi orqanı Aba şirkətinin 2014-cü il üzrə bəyan etdiyi əməliyyat gəlirinin 24250 manat (median nöqtəsi-bəyan edilən rəqəm) artıraraq, şirkətin 2014-cü il üzrə əməliyyat gəlirini 14250 AZN kimi formalaşdırır.

**Keys 3:**

Faktlar Keys 2 ilə eynilik təşkil edir. Vergi orqanı Aba şirkətinin 2015-ci il üzrə göstəricilərini yoxlayır. Keys 2 göstərilən halda vergi orqanı Aba şirkətinin 2014-cü il

üzrə əməliyyat gəlirlərini 24250 manat artırmışdır. Aba şirkətinin 2013-2015-ci illər üzrə maliyyə göstəriciləri aşağıdakı cədvəldə verilib:

|                        | 2013   | 2014   | 2015   | Ortalama |
|------------------------|--------|--------|--------|----------|
| Satışlar               | 560000 | 500000 | 530000 | 530000   |
| Satılan malların xərci | 460000 | 400000 | 430000 | 430000   |
| Əməliyyat xərci        | 110000 | 110000 | 110000 | 110000   |
| Əməliyyat gəliri       | -10000 | -10000 | -10000 | -10000   |

Vergi orqanı tərəfindən Aba şirkətinin 2015-ci il üzrə göstəricilərinə dəyişikliyin edilib edilməməsi üçün, ilk öncə, müqayisə oluna bilən göstəricilər əsasında məqbul intervalın 10000-40000 AZN olduğu müəyyən edilir. Bundan sonra isə, həmin məqbul intervalın medianı - 12000 AZN tapılır. Göründüyü kimi, Aba şirkətinin 2015-ci il üzrə göstəriciləri bu intervalın kənarında qaldığı üçün, vergi orqanı transfer qiymətini yenidən hesablayaraq, Aba şirkətinin 2015-ci il üzrə əməliyyat gəlirlərini 22000 AZN artırır.

#### **Keys 4:**

Alfa şirkəti A ölkəsinin rezidenti olaraq, məhsulların tədqiqat, inkişaf və marketinqi ilə məşğul olur. Alfa şirkətinin yaratdığı “yüksək texnoloji” məhsullar, onun törəmə şirkəti Betta tərəfindən B ölkəsində istehsal olunur. Betta şirkəti isə hazır məhsulları B ölkəsində Siqma şirkətinə satır (Alfa şirkətinin törəməsi). Betta şirkəti Alfa şirkətinə 5% royalti ödənişləri edir. Vergi orqanı isə 2014-cü ilin audit yoxlaması zamanı royalti ödənişlərinin “qol uzunluğu” prinsipinə uyğunluğunu yoxlamaq qərarına gəlir. Vergi orqanı mövcud vəziyyətə əsasən rentabellik üsulunun tətbiqinə qərar verir. Betta şirkəti Alfa şirkəti (qeyri-maddi aktivi var) ilə müqayisədə daha sadə mexanizmə malik olduğu və dövrü istehsal fəaliyyəti ilə məşğul olduğu üçün test olunan tərəf kimi seçilir.

Vergi orqanı B ölkəsində oxşar funksiyaya malik asılı olmayan vergi ödəyicisi tapmadığından, A və C ölkələrində funksiya və daşınılan risk baxımından oxşar olan vergi ödəyiciləri tapır. Əldə olunan məlumatlar isə Betta şirkəti ilə asılı olmayan vergi ödəyiciləri arasındakı fərqi maddi təsirini ölçməyə imkan verir. Betta şirkətinin 2012 - 2014-cü illər üzrə maliyyə göstəriciləri:

|                                       | 2012  | 2013  | 2014  | Orta  |
|---------------------------------------|-------|-------|-------|-------|
| Aktivlər                              | 24000 | 25000 | 26000 | 25000 |
| Siqma şirkətinə satış                 | 25000 | 30000 | 35000 | 30000 |
| Satılan malların xərci                | 6250  | 7500  | 8750  | 7500  |
| Alfa şirkətin royalti<br>ödənişi (5%) | 1250  | 1500  | 1750  | 1500  |
| Digər                                 | 5000  | 6000  | 7000  | 6000  |
| Əməliyyat xərci                       | 1000  | 1000  | 1000  | 1000  |
| Əməliyyat gəliri                      | 16500 | 20000 | 23500 | 20000 |

Vergi orqanı audit yoxlaması zamanı indikator kimi əməliyyat gəliri / aktiv nisbətindən istifadənin daha yaxşı nəticə verəcəyi qənaətinə gəlir. Bundan sonra isə asılı olmayan vergi ödəyicilərinin əməliyyat gəlirləri üzrə məqbul intervalın 3000-4500 olduğunu müəyyən edir. Betta şirkətinin orta əməliyyat gəliri bu intervalın kənarında olduğu üçün vergi orqanı 2019-cu ilin göstəricilərinə müəyyən dəyişikliklərin edilməsi qərarına gəlir. Bundan sonra vergi orqanı Betta şirkətinin maliyyə göstəriciləri üzrə müvafiq indikator asılı olmayan vergi ödəyicilərinin göstəriciləri ilə müqayisə edir və median nöqtəsinin 3750 olduğu qənaətinə gələrək, Betta şirkəti tərəfindən ödənilməli olan royalti ödənişlərini 19750 (23500-3750) manat artırır.

**Mənfəətin bölgüsü üsulu.** Bu, qarşılıqlı surətdə asılı şəxslər arasında nəzarət olunan əməliyyatlarda həmin əməliyyatın tərəfi olan şəxslərdən hər birinin əməliyyatdan əldə etdiyi mənfəətinin qrupun bu əməliyyatlardan əldə etdiyi məcmu mənfəətdəki xüsusi çəkisinin müqayisə edilə bilən nəzarət olunmayan əməliyyat çərçivəsində müəyyən edilən xüsusi çəkisi ilə müqayisə edilməklə transfer qiymətinin müəyyən edilməsidir. Mənfəətin bölgüsü üsulunun tətbiqi zamanı, ilk öncə, asılı şəxslər arasında nəzarət olunan əməliyyata görə bölüşdürülməli olan mənfəət tapılır. Mənfəət isə əlaqəli şəxslər arasında əməliyyat üçün daşınılan risk, istifadə olunan aktiv və aparılan funksiyaya uyğun olaraq bölüşdürülür. Bu üsul maddi və qeyri-maddi aktivlərin, ticarət fəaliyyətinin və maliyyə xidmətlərinin istifadə edildiyi əməliyyatlarda istifadə edilə bilər.



Mənfəətin tərəflər arasında bölüşdürülməsində qalıq və faydalılıq analizlərindən istifadə edilir. Faydalılıq analizindən istifadə zamanı, asılı şəxslər tərəfindən əməliyyat üçün aparılan funksiya və daşınılan risklər əsas götürülərək, mənfəət üzərində xüsusi çəki hesablanır. Bu zaman transfer qiymətinin hesablanmasında nəzarət olunmayan müqayisə olunan bilinən məlumatlardan yetərinə istifadə etmək zərurəti yaranır. Mənfəətin bölüşdürülməsi üsulu vasitəsilə bölüşdürülməli olan məcmu mənfəət əlaqəli müəssisələrin cəlb olunduqları nəzarət olunan əməliyyat nəticəsində əldə etdikləri mənfəətdir. Bölüşdürülməli olan məcmu mənfəət yalnız cari nəzarət olunan əməliyyat(lar) nəticəsində yaranan olmalıdır. Həmin mənfəətləri müəyyənləşdirərkən ilk öncə mənfəətin bölüşdürülməsi üsulunun əhatə etdiyi müvafiq əməliyyatları ayırd etmək lazımdır. Eyni zamanda aqreqasiya səviyyəsini də müəyyən etmək vacibdir. Qalıq analizi vasitəsilə edilən bölgü zamanı aşağıdakı 2 mərhələdən istifadə edilir:

- 1-ci mərhələdə nəzarət olunan əməliyyat zamanı asılı şəxslərin adi qaydada həyata keçirdikləri fəaliyyətə görə ödənilməli olan mənfəət hesablanır. Bu ödənişlərə qeyri-maddi aktiv sayəsində əldə olunan gəlirlər aid edilmir.

- 2-ci mərhələdə isə qalıq mənfəət asılı şəxslərin göstərdiyi fəaliyyətə uyğun olaraq onlar arasında paylanılır.

Qalıq analizi, əsasən, nəzarət olunan əməliyyatın hər iki tərəfinin qeyri-maddi aktivlərdən istifadə etdiyi əməliyyatlara tətbiq edilir. Məsələn: A şirkəti qeyri-maddi aktivlərdən istifadə nəticəsində müəyyən bir məhsulun hissələrini hazırlayaraq, onu B şirkətinə təhvil verir. B şirkəti də, öz növbəsində, məxsus olduğu qeyri-maddi aktivlərdən istifadə nəticəsində son məhsul istehsal edərək onu müştərilərə satır. İlk nəzərə alınmalı olan məqam A şirkətinə istehsal, B şirkətinə görə isə həm istehsal, həm də distribütorluq fəaliyyətinə görə ödənilməli olan məbləğin müəyyən edilməsidir. Bundan sonra yerdə qalan qalıq mənfəət, qeyri-maddi aktivlərdən istifadəyə görə əlaqəli şəxslər arasında paylanmalı olan məbləğdir. Qalıq mənfəətin əlaqəli şəxslər arasında paylanması, onlar tərəfindən qeyri-maddi aktivə yatırılan pula əsasən olmalıdır. Buna görə də ikinci mərhələdə əksər hallarda müqayisə oluna bilən göstəricilərdən istifadə edilmir.

Bəzi ölkələrdə qeyri-maddi aktivə yatırılan pul vəsaitləri aşağıda qeyd olunan yollar vasitəsilə hesablanır:

- Qeyri-maddi aktivin ədalətli bazar dəyərini əks etdirən xarici bazar meyarları;
- Qeyri-maddi aktivin təkmilləşdirilməsi, yenilənməsi ilə bağlı çəkilməmiş xərclər və amortizasiya çıxımları;
- Qeyri-maddi əmlaka çəkilən xərclər zaman ərzində sabit və bütün asılı şəxslərdə qeyri-maddi əmlakın yararlılıq müddəti eyni olduqda qeyri-maddi əmlakın inkişafına çəkilən bütün aktual xərclər.

Qalıq analizi praktik olaraq faydalılıq analizindən daha çox istifadə edilir. Çünki burada istifadə edilən 2 mərhələ problemlərin aradan qaldırılmasına xidmət edir. Digər tərəfdən, 2-ci mərhələdən qeyri-maddi aktivlərə görə mənfəətin paylanması müqayisə oluna bilən göstəricilərə görə deyil, bilavasitə asılı şəxslər tərəfindən qeyri-maddi aktivə yatırılan sərmayəyə görə olması əldə olunan nəticənin etibarlılığını artırır.

Praktikada aktivlər/kapital (əməliyyat aktivləri, əsas aktivlər, qeyri-maddi aktivlər, istifadə edilən kapital)və ya xərclərə (elmi-tədqiqat, mühəndislik, marketinq kimi sahələrdə nisbi məsrəflər və/və ya investisiyalar) əsaslanan bölüşdürülmə əmsallarından tez-tez istifadə edilir. Məsələn, artan satış, əməkdaş sayı (əməliyyatın dəyərini artıran mühüm funksiyalara cəlb olunan şəxslərin sayı), müəyyən bir işçi qrupu tərəfindən sərf edilmiş vaxt (əgər sərf edilmiş vaxtla məcmu mənfəətin yaranması arasında qarşılıqlı əlaqə varsa), serverlərin sayı, məlumat saxlanması, pərakəndə satış nöqtələrinin ümumi sahəsi və sairə əsaslanan digər bölüşdürülmə əmsalları əməliyyatların faktları və vəziyyətlərindən asılı olaraq məqsədəuyğun hesab edilə bilər.

Mənfəətin bölgüsü üsulunun üstün cəhətlərinə aşağıdakılar aiddir:

- Bir-biri ilə əlaqəli əməliyyatlar üçün daha uyğun olması;
- Əməliyyat bütün iştirakçıları eyni zamanda təhlil olunaraq qiymətləndirildiyi üçün, qeyri-adi, ağılsız nəticə ilə üzləşmə riskinin minimum olması;
- Ənənəvi üsulların məlumat azlığından uyğunsuz olduğu hallarda, bu üsulun daha məqsədəmüvafiqliyi;

- Sinerji əsasında əldə edilmiş gəlirin qeyri-maddi aktivə və adi qaydada həyata keçirilən əməliyyata görə bölünməsinin mümkünlüyü.

Mənfəətin bölgüsü üsulunun zəif cəhətlərinə isə aşağıdakılar aiddir:

- Xarici nümayəndələrin məlumatlarına zərurətin olması, bu, əlaqəli şəxslər və vergi orqanları üçün çətinlik yarada bilər;

- Mühasibat uçotu sistemində fərqliliyin olması əməliyyat üzrə məcmu xərc və gəlirin müəyyən edilməsində problem yarada bilər. Digər tərəfdən, xərclərin və gəlirin tərəflər arasında bölüşdürülən zaman çətinliklər yarana bilər.

Mənfəətin bölgüsü üsulunun tətbiqi zamanı əldə oluna bilinəcək müqayisə edilə bilən nəzarət olunmayan əməliyyatlara neft və qaz sənayesində inkişaf layihələri, əczaçılıq sahəsində əməkdaşlıq, ortaq marketinq və ya ortaq tanıtım müqavilələri; müstəqil səsyazma studiyaları və musiqi sənətçiləri arasında razılaşmalar; maliyyə xidmətləri sektorunda nəzarət olunmayan razılaşmaları və s. göstərmək olar.

Aktivlərə və ya kapitalla əsaslanan bölüşdürülmə əmsallarından maddi və ya qeyri-maddi aktivlər və ya istifadə edilmiş kapital ilə nəzarət olunan əməliyyat kontekstində dəyərin formalaşması arasında güclü qarşılıqlı əlaqə olduqda istifadə etmək mümkündür.

Çəkilən nisbi xərclərlə əlavə edilən nisbi dəyər arasında güclü qarşılıqlı əlaqəni müəyyənləşdirmək mümkün olarsa, xərclərə əsaslanan bölüşdürülmə əmsalından istifadə məqsədəuyğun olar. Məsələn, əgər reklam nəticəsində maddi hesab oluna biləcək kifayət qədər qeyri-maddi aktiv yaranırsa, marketinq xərcləri distribyutorlar-alıcılar üçün müvafiq əmsal rolunu oynaya bilər (məsələn, marketinq sahəsində qeyri-maddi aktivlərin dəyərinə reklamın təsir göstərdiyi istehlak mallarında). Əgər elmi-tədqiqat fəalyyətləri xərcləri mühüm ticari qeyri-maddi aktivlərin (məsələn, patentlərin) hazırlanmasına aiddirsə, belə xərclər istehsalçılar üçün münasib ola bilər. Bununla yanaşı, əgər, məsələn, tərəflərin hər iki vergi ödəyicisi müxtəlif dəyərli qeyri-maddi aktivləri ianə edirsə, xərcə əsaslanan bölüşdürülmə əmsalından istifadə məqsədəuyğun hesab edilmir. Çünki bu zaman xərclər ilə həmin qeyri-maddi aktivlərin nisbi dəyərinin etibarlı ölçü vahidinin hesablanması zamanı bir sıra çətinliklər ortaya çıxır. Lakin vergi

orqanı və vergi ödəyicisi bu kimi halların üstəsindən gələ bilərsə o zaman hər iki tərəfin qeyri-maddi aktiv ianə etdiyi hallar zamanı da, xərclərə əsaslanan bölüşdürmə üsulundan istifadə etmək olar. Xərcə əsaslanan bölüşdürülmə əmsallarının sadəliyi onların üstünlüyüdür. Xərcə əsaslanan bölüşdürülmə əmsalları ilə əlaqədar mümkün problemlərdən biri odur ki, bu əmsallar xərclərin mühasibatlıq təsnifatına qarşı çox həssas ola bilər. Ona görə də bölüşdürülmə əmsalının müəyyənləşdirilməsində istifadə ediləcək xərcləri əvvəlcədən aydın surətdə təyin etmək və tərəflər arasında müntəzəm olaraq bölüşdürülmə əmsalını müəyyən etmək zəruridir.

Mənfəətin bölgüsü üsulunun tətbiqi zamanı zəruri məsələlərdən biri də bölüşdürülmə əmsalının müəyyənləşdirilməsi elementlərinin (məsələn, aktivlər, xərclər və ya digərləri) hansı vaxtdan etibarən nəzərə alınmalı olmasıdır. Çətinlik ona görə yaranır ki, xərclərin çəkildiyi andan etibarən dəyərin formalaşdığı ana kimi müəyyən qədər vaxt keçə bilər. Bu isə bəzən məhz hansı dövrün xərclərinin istifadə olunacağına dair çətinliklərə səbəb olur. Məsələn, xərclərə əsaslanan bölüşdürülmə əmsalını tətbiq edərkən birillik məxaric bazasından istifadə bəzi hallar üçün uyğun ola bilər. Halbuki, bəzi digər hallarda daha öncəki və eləcə də cari illər ərzində toplanmış xərclərdən (müvafiq vəziyyətdən asılı olaraq qiymətsizləşmə və amortizasiya xərclərini çıxdıqdan sonra) istifadə daha münasib ola bilər. İşin faktları və vəziyyətlərindən asılı olaraq bunun müəyyənləşdirilməsi tərəflər arasında mənfəətin bölüşdürülməsinə əhəmiyyətli dərəcədə təsir göstərə bilər.

Mənfəətin bölgüsü üsulundan bir-biri ilə əlaqəli olan, ayrılıqda ənənəvi üsullardan istifadə ilə analiz edilməsi çətin olan əməliyyatlarda istifadə oluna bilər. Buna görə də bu üsul, əsas etibarı ilə, qlobal maliyyə xidmətləri, əczaçılıq, yüksək texnologiyalar sektorunda istifadə edilir. Yuxarıda qeyd etdiyimiz kimi, qalıq üsulu tərəflərin hər ikisinin qeyri-maddi aktivdən istifadə etdiyi əməliyyatlar istifadə edilir. Əgər tərəflərdən yalnız biri qeyri-maddi aktivdən istifadə edərsə, bu zaman digər tərəf test edilən tərəf kimi seçilərək, ənənəvi üsullardan istifadə etmək olar.

Mənfəətin bölgüsü üsulunun praktik olaraq başa düşülməsi üçün tətbiq oluna biləcəyi keyslərə diqqət yetirək.

**Keys 1:**

A ölkəsində istehsal fəaliyyəti ilə məşğul olan Afla şirkəti B ölkəsində fəaliyyət göstərən törəmə Siqma şirkəti ilə birgə fəaliyyət nəticəsində müstəqil tərəfə 5 milyon manat dəyərində mal təqdim edir. Malın xərci 1 milyon manat, əldə olunan mənfəət isə 4 milyon manat təşkil edir. Bu əməliyyata görə Alfa və şirkətinin ümumi mənfəətdə xüsusi çəkisi müvafiq olaraq 70-30% təşkil edir. Belə ki, Alfa şirkətinin əməliyyat üzrə gəliri 2.8 milyon, Siqma şirkətinin isə 1.2 milyon manatdır. Mənfəət bölgüsünün bu şəkildə aparılması müxtəlif səbəblərlə, məsələn, xidmətin baş ofisinin işçiləri tərəfindən göstərilməsi, daha az funksiya və ya risk daşması və s. ilə əsaslandırılı bilər. Vergi orqanının əldə etdiyi müqayisə oluna bilən göstəricilərə əsasən, oxşar əməliyyatlarda eyni və ya oxşar xidmətləri təqdim edən digər 2 müstəqil müəssisələr qrupunda mənfəətdəki xüsusi çəki 60/40 faiz şəklində bölündüyü müəyyən edilmişdir. Bu halda, Alfa və Siqma şirkətlərinin ümumi mənfəətdəki xüsusi çəkiləri müvafiq olaraq 60-40% şəklində götürülərək, mənfəət vergisinə cəlb olunan gəlirləri müvafiq olaraq 2.4 milyon və 1.6 milyon manat təşkil edir.

**Keys 2:**

A ölkəsinin rezidenti olan Alfa şirkəti toxum istehsalı və satışı üzrə fəaliyyət göstərir. Alfa şirkətinin araşdırma şöbəsi laboratoriya fəaliyyəti nəticəsində yüksək məhsuldarlığa malik toxum əldə etmişdir. Bu toxumlar bazara təqdim olunandan bir müddət sonra bazarda böyük paya sahib olmuşdur.

Siqma şirkəti B ölkəsində toxum satışı və marketinqi həyata keçirir. Alfa şirkəti Siqma şirkətinə istehsal etdiyi toxumların satışının və istehsalının həyata keçirilməsindən ötrü lisenziya vermişdir. Siqma şirkətinin araşdırma şöbəsi laboratoriya fəaliyyəti nəticəsində istehsal olunmuş toxumlara yerli şərtlərə (iqlim, torpaq faktorları) uyğun dəyişikliklər etmiş və modifikasiya olunmuş toxumlar 2010-cu ildən başlayaraq bazara təqdim edilmişdir.

2010-cu il üzrə Alfa şirkətinin Siqma şirkətinə ötürdüyü lisenziya və B ölkəsində marketing fəaliyyəti üzrə heç bir xərci olmayıb. Siqma şirkətinin 2010-cu il üzrə satışı 650 milyon manat, royalti ödənişləri isə 150 milyon manat, xalis mənfəəti 500 milyon manat təşkil etmişdir. Siqma şirkətinin 2010-cu il üzrə əməliyyat aktivləri 500 milyon manat olmuşdur.

Araşdırma nəticəsində Siqma şirkətinin funksiyalarına bənzər funksiyalar keçirən şirkətlərin əldə etdiyi marjanın əməliyyat aktivlərinə olan nisbətinin 10% olduğu müəyyən olunmuşdur. Belə olan halda, Siqma şirkətinin qalıq gəliri 500 milyon – (500 milyon\* 10%) = 450 milyon manat təşkil etmişdir. 450 milyon manat qalıq mənfəətin tərəflər arasında bölüşdürülməsi, qeyri-maddi aktivin ixtirası, təkmilləşdirilməsi və marketinginə çəkilən xərclər əsas götürülür. Vergi orqanı Alfa və Siqma şirkətlərinin qeyri-maddi aktivə qoyduğu xərcləri amortizasiya edərək və ümumiləşdirərək müəyyən etmişdir ki, 2010-cu il üzrə bu xərclərin ümumi qlobal satışa olan nisbəti müvafiq olaraq 30 manat təşkil etmişdir. Siqma şirkəti tərəfindən qeyri-maddi aktivə yatırılan xərclər və amortiziyalar nəzərə alınaraq, bu xərclərin şirkətin B ölkəsindəki satışa olan nisbətinin 60 manat olduğu müəyyən edilmişdir. Beləliklə, Alfa və Siqma şirkətləri tərəfindən qeyri-maddi əmlaka qoyulan toplam yatırımın satışlardakı həcmi 90 manat təşkil etmişdir. Belə olan halda, tərəflər arasında qalıq məbləğ aşağıdakı şəkildə bölüşdürülür: Alfa şirkətinə düşən mənfəət 450 milyon / 90\*30=150 milyon manat, Siqma şirkətinə düşən mənfəət 450 milyon/90\*60=300 milyon manat.

İƏİT tərəfindən hazırlanmış BEPS layihəsinin 8-10-cu Fəaliyyət Planları çərçivəsində ərsəyə gəlmiş tövsiyələrin transfer qiyməti yoxlaması zamanı nəzərə alınması vacib məsələlərdən biri sayılır. Qeyd olunan tövsiyələr birbaşa olaraq qrup daxili əməliyyatlar zamanı dəyərin yaradılması məfhumu ilə əlaqəlidir ki, bu da transmilli şirkətlər qrupunun vergidən yayınma üçün istifadə etdiyi hallardan biridir.

Transfer qiymətinin hesablanması zamanı transmilli şirkətlər qrupu tərəfindən istifadə olunan qeyri-maddi aktivlərə, onların inkişafına verilən töfhələrə və xərclənən vəsaitə xüsusi diqqət yetirmək lazımdır. Belə ki, qeyri-maddi aktivlər üzərindən baza eroziyası və mənfəətin köçürülməsi halları transmilli şirkətlər qrupunun istifadə etdiyi

hallardan biridir. Elə buna görədir ki, BEPS layihəsi çərçivəsində 8-ci fəaliyyət planı xüsusilə qeyri-maddi aktivlərə fokuslanmış və vergitutma baxımından vergi orqanları üçün bəzi vacib məqamlar ortaya qoyulmuşdur. Həmin məqamlara keçməzdən əvvəl İƏİT tərəfindən müəyyən edilən aşağıdakı qeyri-maddi aktivlərə nəzər yetirək:

- Patentlər;
- Ticarət markaları, ticarət adları və brendlər;
- Lisenziyalar və qeyri-maddi aktivlərlə bağlı limitlənmiş hüquqlar;
- Hökumət lisenziyaları və müqavilə əsasında verilmiş hüquqlar;
- Qudvil;
- Ticarət sirləri və Know-how (praktiki bilik)

Qeyri-maddi aktivlər ilə bağlı transfer qiymətinin analizi zamanı, ilk öncə, qeyri-maddi aktivin hüquqi və iqtisadi sahibi tərəfindən bu sahədə görülən işlərə nəzər salmaq lazımdır. İƏİT-in təlimatında qeyd olunur ki, qeyri-maddi aktivlərə hüquqi sahiblik onların iqtisadi sahibi tərəfindən istifadəsi zamanı əldə olunan mənfəətin hüquqi sahibə ötürülməsini şərtləndirməməli və hüquqi sahib qeyri-maddi aktivlərin ötürülməsinə görə "qol uzunluğu"na uyğun olaraq kompensasiya əldə etməlidir. Digər tərəfdən, qeyri-maddi aktivin aktivlərin qorunmasına, inkişafına, əlavə tədqiqatına vəsait ayıran vergi ödəyiciləri bu cür fəaliyyətdən qeyri-maddi aktivlər üzrə gəlir əldə edə bilirlər. Qeyri-maddi aktivin qorunması, inkişafı üzrə görülməli işlərin siyahısına aşağıdakılar aiddir:

- Tədqiqat və marketinq proqramlarının tərtib olunması və idarə edilməsi;
- Bütçə nəzarəti və idarə edilməsi;
- Qeyri-maddi aktivlərin inkişaf proqramı üzrə qəbul olunan strateji qərarlara nəzarət;
- Qeyri-maddi aktivlərin qorunması;
- Müstəqil və ya əlaqəli müəssisələr tərəfindən yerinə yetirilən funksiyalar üzrə davamlı olaraq keyfiyyətə nəzarət;
- Yaradıcı təşəbbüslərin istiqamətləndirilməsi və prioritetlərin müəyyənləşdirilməsi, o cümlədən plansız tədqiqat işlərinin ("bluesky") təyin edilməsi

Qeyd olunan məqamları nəzərə alaraq, qeyri-maddi aktivlər üzrə transfer qiyməti yoxlamasının aparılması zamanı, ilk öncə, mükəmməl funksional analizin aparılması tövsiyə olunur. Bundan sonra, digər üsullara münasibətdə “qiymətlərin müqayisəsi üsulu” və “mənfəətin bölgüsü üsulu”nun tətbiqi daha məqsədmüvafiq hesab edilir.

Transmilli şirkətlər qrupu tərəfindən vergidən yayınma üçün istifadə olunan hallardan biri də qrupdaxili kapital və risklərin bölüşdürülməsidir ki, bir çox hallarda ondan sui-istifadə ölkələrin potensial vergi itkisi ilə üzləşməsinə gətirib çıxarır. Burada vergi orqanlarının nəzər salmalı olduğu məqam ondan ibarətdir ki, risk və kapitalın ötürülməsi ilə bağlı qrupdaxili müəssisələr arasında yalnız hüquqi müqavilənin olması tərəflər arasında gələcək mənfəətin bölüşdürülməsinə əsas verməməlidir. Buna görə də, BEPS-in 9-cu Fəaliyyətə Planına nəzər saldıığımızda aydın görünür ki, riski qəbul edən tərəf risklərin idarə olunması üzrə potensiala sahib olmalıdır. Bura həmin şirkətin qeyd olunan istiqamət üzrə əvvəlki təcrübəsi, bu işləri yerinə yetirən işçilərinin olması və digər hallar aid ola bilər. Bu səbəbdən qeyri-maddi aktivlərlə bağlı hissədə də, qeyd etdiyimiz kimi, şirkətlərarası əməliyyatların, münasibətlərin bizə aydın olması üçün funksional analizin aparılması vacib məqamlardan biri sayılır.

Transmilli şirkət qrupu xüsusilə də inzibati, texniki, maliyyə və kommersiya kimi bir sıra xidmətlərini qrup üzvləri üçün əlçatan etməlidir. Bu xidmətlərə qrup üzrə idarəetmə, koordinasiya və nəzarət funksiyaları daxildir. Bu xidmətlərin göstərilməsi üzrə xərclər əsas müəssisə, bu məqsəd üçün təyin olunmuş bir və ya bir neçə qrup üzvü (“qrupun xidmət mərkəzi”) və ya qrupun digər üzvləri tərəfindən qarşılana bilər. Xidmətlərə ehtiyac duyan müstəqil müəssisə xidmətləri bu xidmət növü üzrə ixtisaslaşmış icraçıdan tədarük edə və ya özü bu xidmətləri icra edə bilər (yəni, təşkilat daxilində). Eyni şəkildə, xidmətə ehtiyac duyan transmilli şirkət qrupunun üzvü bu xidmətləri müstəqil müəssisələrdən, həmin transmilli şirkət qrupunun əlaqəli müəssisələrindən tədarük edə (yəni, qrupdaxili) və ya özü icra edə bilər. Qrupdaxili xidmətlər çox hallarda şirkət daxilində icra olunan xidmətlərlə bərabər (məsələn, mərkəzi audit, maliyyə xidmətləri və ya heyətin təlimi kimi müəssisə tərəfindən göstərilən xidmətlər) xaricdən müstəqil müəssisələrdən əldə olunan xidmətləri (hüquqi və mühasibatlıq xidmətləri) də əhatə



edir. Qrupdaxili xidmətlər, bu xidmətlərin bir və ya daha çox qrup üzvlərinə fayda və ya gözlənilən fayda vermək dərəcəsinə görə transmilli şirkət qrupları arasında əhəmiyyətli dərəcədə fərqlənə bilərlər. Hər bir nümunə, ona xas olan fakt və şərtlərdən və qrup daxilindəki tədbirlərdən asılıdır. Məsələn, mərkəzləşdirilməmiş qrupda əsas müəssisənin qrupdaxili fəaliyyəti səhmdar hüquqları çərçivəsində törəmə şirkətlərinə qoyduğu investisiyalara monitorinqlə məhdudlaşır. Bunun əksinə olaraq, mərkəzləşdirilmiş və ya inteqrasiya edilmiş qrupda əsas müəssisənin idarə heyəti və baş idarəetməsi öz törəmə şirkətlərinin işləri əlaqədar mühüm qərarlar qəbul edə bilər. Həmçinin əsas müəssisə törəmə şirkətlərdə ümumi və inzibati fəaliyyətləri, o cümlədən, xəzinədarlıq, marketinq və təchizat zəncirinin idarə edilməsi kimi fəaliyyətləri yerinə yetirərək, alınmış qərarların icrası üzrə bu şirkətlərə dəstək göstərə bilər.

Əlaqəli müəssisə qrupun bir üzvü və ya ümumilikdə bütün qrup üçün fəaliyyətləri icra etdikdə daha müfəssəl təhlil aparılmalıdır. Buna oxşar bəzi hallarda qrup üzvlərinin ehtiyacı olmadıqda (və müstəqil müəssisələr tərəfindən icra olunduqda ödəniş etmək niyyəti olmadıqda) belə, bu fəaliyyətlər qrup üzvləri üçün icra oluna bilər. Bu növ fəaliyyət yalnız ona görə icra olunur ki, icraçı qrup üzvünün (adətən, ana şirkət və ya regional holding şirkəti) qrup üzvlərindən birində və ya bir neçəsində, məsələn, səhmdar qismində mülkiyyət maraqları mövcuddur. Bu növ fəaliyyət qrupdaxili xidmət hesab edilmir və buna görə də xidmət müqabilində digər qrup üzvlərindən ödəniş tələb oluna bilməz. Əksinə, bu növ fəaliyyətlər üzrə xərclər səhmdar tərəfindən qarşılanmalı və bölüşdürülməlidir. Bu növ fəaliyyətə “səhmdar fəaliyyəti” kimi istinad olunur və 1979-cu il hesabatında istifadə olunan “rəhbərlik fəaliyyətindən” fərqlənir. Rəhbərlik fəaliyyətləri səhmdarın bir çox fəaliyyətlərini əhatə edir, bu xidmətlərə digər qrup üzvləri üçün icra olunan xidmətlər, məsələn, koordinasiya mərkəzi tərəfindən icra olunan xidmətlər aiddir. Qeyri-səhmdar fəaliyyətlərinə aid olan bu növ fəaliyyətlərə müəyyən əməliyyatlar üzrə ətraflı planlaşdırma xidmətləri, təcili hallarda idarəetmə və ya texniki məsləhət (nasazlıqların aradan qaldırılması), ya da gündəlik idarəetmə fəaliyyətlərində kömək daxildir. “Səhmdar fəaliyyəti” üzrə xərclərə əsas müəssisənin səhmdarlarının iclasları, əsas müəssisədə səhmlərin buraxılması, əsas müəssisənin səhmlərinin birjada satışa

çıxarılması, idarə heyətinin xərcləri iştirak payının satın alınması məqsədilə resursların cəlb edilməsi üzrə və əsas müəssisənin investor əlaqələri, məsələn, əsas müəssisənin səhmdarları ilə kommunikasiya strategiyası, maliyyə təhlilçiləri, resurslar, əsas müəssisənin digər tərəfdaşları üzrə xərclər və digər yardımçı xərcləri aid etmək olar.

Transmilli şirkətlər qrupunun yayındığı hallardan biri də qrupdaxili aşağı dəyərli xidmətlərin göstərilməsi ilə bağlıdır. Transmilli şirkətlər qrupu tərəfindən qrupdaxili göstərilən xidmətlər bir çox hallarda asılı olmayan müəssisənin eyni hal üzrə aldığı xidmətlər ilə eynilik təşkil edir. Ümumən, qrupdaxili göstərilən xidmətlər bir-birindən fərqlənə bilər ki, bu halda transmilli şirkətlər qrupunda mərkəzi idarə etmənin olub olmaması araşdırılmalıdır. İƏİT hazırladığı təlimatda qrupdaxili aşağı dəyərli xidmətlər zamanı tətbiq olunan marjanın 5%-dən çox olmaması mövqeyi ortaya qoymuşdur. Halbuki, bu hal xidmətlərin baş tutduğu coğrafi məkanlara görə dəyişə bilər və burada hər ölkənin vergi orqanının müvafiq mövqeyi olmalıdır.

Qrupdaxili xidmətlər üzrə transfer qiymətinin hesablanması zamanı 2 əsas məsələ ortaya çıxır:

- Xidmətlərin həqiqətən göstərilib göstərilməməsinin müəyyən edilməsi;
- Göstərilən xidmətlərə görə təşəkkül tapan qiymətin “qol uzunluğu”nda olub olmamasının müəyyən edilməsi.

Xidmətlərin göstərilməsini müəyyən etməkdən ötrü, ilk öncə, göstərilən xidmətlərin həmin müəssisənin biznes mövqeyinə qatdığı iqtisadi dəyərlərinə nəzər salmaq lazımdır. Bundan sonra, eyni müqayisə oluna bilən halda, asılı olmayan müəssisənin bu xidmətlərin istifadəsində maraqlı olub olmadığı müəyyən edilməlidir. Əgər bu xidmət asılı müəssisənin pul ayırmayaq istəmədiyi və vacib hesab etmədiyi sahə olarsa, onda qrupdaxili göstərilən xidmət kimi hesab edilməməlidir.

Xidmətlərin göstərilməsinin araşdırılması bilavasitə vergi orqanı əməkdaşının peşəkarlıq səviyyəsindən asılıdır. Çünki bu məsələ abstrakt olduğundan, burada hansısa qrupdaxili göstərilən xidmətlər kateqoriyasının müəyyən edilməsi praktik olaraq qeyri-mümkündür. Bu halda yalnız müəyyən kateqoriya xidmətlər üzrə analizin necə aparılması istiqamətində müəyyən təlimatın hazırlanması məqsədemüvafiq ola bilər ki,

sonda yenə də analizin faktiki aparılması vergi orqanı əməkdaşının peşəkarlığından asılıdır.

Qrupdaxili göstərilən xidmətlərə transmilli şirkətlər qrupunun istehsal zəncirini təşkil edən müəssisənin biri tərəfindən istifadə olunan avadanlığın qrupun digər üzvü tərəfindən təmir edilməsini, mərkəzləşdirilmiş idarəetmə sisteminə malik transmilli şirkətlər qrupunun üzvü olan bir şirkət tərəfindən qrupun digər nümayəndələrinə (bir neçəsinə, yaxud hamısına) maliyyə, mühasibatlıq və vergi kimi xidmətlərin göstərilməsini nümunə kimi göstərmək olar. Çünki bu cür xidmətlər üzrə xərclərin çəkilməsi asılı olmayan müəssisələr tərəfindən də mütəmadi olaraq həyata keçirilir.

Qrupdaxili xidmətlərin həqiqətən göstərildiyini müəyyən etdikdən sonra bu xidmətlər zamanı təşəkkül tapmış qiymətlərin “qol uzunluğu”na uyğun olub olmamasını müəyyən etmək lazımdır.

Qrupdaxili xidmətlərin göstərilməsi zamanı birbaşa metoddan istifadə olunması vergi orqanı üçün praktiki və əlverişlilik baxımından böyük əhəmiyyət kəsb edir. Belə ki, bu metoddan istifadə zamanı xidmətlərin göstərilməsi üzrə bir çox məqam asanlıqla mühasibatlıq sənədində qeyd olunduğundan, xərc bazisinin müəyyən olunmasında çətinlik yaranmır. Qrupdaxili xidmətlərə görə bu metoddan istifadə, adətən, həmin şirkətin asılı olmayan müəssisəyə eyni xidməti göstərdiyi hallarda rast gəlinir.

Təcrübədə qrupdaxili xidmətlər üzrə birbaşa ödəniş üsulunu tətbiq etmək çətin ola bilər. Nəticədə, bəzi transmilli şirkət qrupları əsas müəssisələr və ya qrupun xidmət mərkəzləri tərəfindən icra olunan xidmətlər müqabilində digər ödəniş üsullarından istifadə edirlər. Müəssisənin əsas biznes fəaliyyətinin bir hissəsini təşkil edən müəyyən xidmətlər yalnız əlaqəli müəssisələr üçün deyil, həm də müstəqil müəssisələr üçün icra olunduqda, ödənişlərin hesablanmasının bu üsullarından istifadə etmək məqbul hesab edilmir. Göstərilən xidmətin xüsusiyyətlərindən asılı olaraq, bəzi hallarda dolaylı ödəniş üsullarının tətbiqi zəruri ola bilər. Misal olaraq, müxtəlif əlaqədar şirkətlərə göstərilən xidmətlərin dəyərinin təxmini olduğu və ya hesablama əsası olmayan hallar istisna olmaqla, kəmiyyət olaraq ölçülə bilmədiyi halları göstərmək olar. Bu problem, məsələn, mərkəzdən icra olunan satışların irəliləmə fəaliyyətləri (məsələn, beynəlxalq sərgilərdə,

beynəlxalq mətbuatda və ya digər mərkəzləşdirilmiş reklam kampaniyaları vasitəsilə) bir neçə filialın istehsal etdiyi və ya satdığı məhsulların miqdarına təsir etdiyi hallarda görünə bilər. Başqa bir misal hər benefisiara göstərilən müvafiq xidmətlərin ayrıca qeydiyyatının və təhlilinin aparılmasının icra olunan fəaliyyətlərlə müqayisədə daha iri həcmli inzibati işləri əhatə etdiyi hallardır. Bu hallarda ödəniş birbaşa bölüşdürülə bilməyən, yəni, müxtəlif xidmətlərin faktiki benefisiarlarına şamil oluna bilməyən xərclərin bütün potensial benefisiarlar arasında necə bölündüyünə əsaslanmalıdır. Xərclərin seçilmiş bölüşdürmə üsulunun qol uzunluğu prinsipə uyğun olması üçün bu üsul müqayisə oluna bilən müstəqil müəssisələrin qəbul edəcəyi xərclərə uyğun olacaq nəticəyə nail olmalıdır. Xərclərin bölüşdürülməsi xidmətlərdən istifadə ilə əlaqəli olan və asanlıqla yoxlana bilən münasib göstəriciyə, məsələn, dövriyyə, işə götürülən əməkdaşların sayı və ya emal edilən sifarişlər kimi fəaliyyətlərin əsasını təşkil edən göstəricilərə əsaslanmalıdır. Qrupdaxili xidmətlər zamanı dolayı metoddan istifadəyə daha çox rast gəlinir. Misal olaraq, xərclərin bölüşdürülməsi və bölgü metodlarını göstərmək olar. Belə olan halda “qol uzunluğu” qiymətinin müəyyən edilməsinin daha dəqiq analizi aparılmalı, ehtiyac olduğu halda göstərilən xidmətlər və təşəkkül tapmış qiymətlər üzrə müəyyən dəqiqləşdirmələr aparılmalı və əlavələr olunmalıdır.

Qrupdaxili xidmətlər üzrə “qol uzunluğu” qiymətinin hesablanması zamanı “qiymətlərin müqayisəsi” və xərc əsaslı (dəyərin toplanması və rentabellik üsulu) üsullarından istifadə daha etibarlı nəticələrin əldə olunmasına gətirib çıxara bilər. Bundan öncə də bəhs etdiyimiz kimi, müqayisəliliyin mövcud olduğu məqamlarda qiymətlərin müqayisəsi üsulundan istifadə nəticəsində əldə olunan nəticə daha etibarlıdır. Misal olaraq, qrupdaxili maliyyə, mühasibatlıq, hüquq xidmətlərinin asılı olmayan şəxslərə göstərildiyi halda qiymətlərin müqayisəsi üsulunun tətbiqi asan və məqsədemüvafiqdir. Qiymətlərin müqayisəsi üsulunun tətbiqinin mümkün olmadığı hallarda isə, əməliyyat konteksinə əsasən, funksional analiz aparılaraq xərc əsaslı metodlardan biri istifadə edilməlidir.

Daimi nümayəndiliyə mənfəətin ayrılması məsələsi vergidən yayınma halları ilə mübarizə sahəsində böyük əhəmiyyət daşıdığından, vergi sazişlərində daimi

nümayəndəliklərin vergiyə cəlb edilməsi ilə bağlı müddəalar mövcuddur. İƏİT tərəfindən hazırlanmış Kapital və Gəlir vergisi üzrə Vergi Konvensiyasının 5-ci hissəsində daimi nümayəndiliyin anlayışı və ona münasibətdə verginin tətbiqi məsələləri öz əksini tapmışdır. Bu konvensiyaya nəzər saldıığımız zaman daimi nümayəndilik anlayışını, daimi nümayəndəliyi yaradan amilləri və daimi nümayəndilik ilə bağlı bəzi istisnaları görürük. Belə ki, Konvensiyanın 5-ci hissəsinin 4-cü bəndində qeyd olunan “ köməkçi və hazırlıq xidmətləri” daimi nümayəndiliyi yaratmayan amillər sırasındadır. Onu da qeyd etmək lazımdır ki, vergi ödəyiciləri, xüsusilə, transmilli şirkətlər qrupu tərəfindən bu bənddən istifadə nəticəsində daimi nümayəndəlik statusundan süni şəkildə yayınma hallara olduğuna görə, İƏİT-in BEPS layihəsi çərçivəsində həmin bəndə zaman-zaman dəyişikliklər edilmişdir.

İƏİT nöqtəyi-nəzərindən daimi nümayəndəliyə mənfəətin ayrılması əlaqəli olmayan şəxslər tərəfindən oxşar fəaliyyət üzrə ayırmaya uyğun olmalıdır ki, bu da “qol uzunluğu” prinsipinin əhəmiyyətini bir daha artırır. Daimi nümayəndəliyə ayrılan mənfəətin “qol uzunluğuna” uyğun olub olmamasını yoxlamaq məqsədilə, ilk öncə, funksional və faktual analizdən istifadə edilməlidir. Vergi orqanı tərəfindən bu analiz nəticəsində aşağıda qeyd olunan məqamlar müəyyən edilir :

- Daimi nümayəndəliyin funksiyaları;
- Daimi nümayəndəlik ilə müəssisənin digər bölmələri arasında əldə olunan razılıqlar;
- Müəssisə ilə daimi nümayəndəlik və ya digər ayrı bir müəssisə ilə olan əməliyyatlar çərçivəsində daimi nümayəndəliyin üzərinə düşən hüquq və vəzifələr;
- Daimi nümayəndəlik tərəfindən istifadə olunan aktiv və daşınılan riskə münasibətdə ayrılmalı olunan kapitalın müəyyən edilməsi.

Daimi nümayəndəliyin funksional və faktual analizindən sonra bura ayrılmalı olan mənfəət transfer qiymətləndirilməsi zamanı istifadə olunan 5 üsuldən biri ilə hesablanır. Belə ki, müəssisə tərəfindən daimi nümayəndəliyə ayrılmalı olan mənfəət iki asılı olmayan müəssisə tərəfindən oxşar əməliyyatlara görə ayrılan mənfəətə bərabər olmalıdır. Bu səbəbdən transfer qiymətləndirilməsi zamanı istifadə olunan İƏİT

təlimatlarında qeyd olunan müqayisəlilik faktorları daimi nümayəndəliyə mənfəətin ayrılması prosesində də nəzərə alınmalıdır.

Praktiki bir misala baxaq. A ölkəsinin rezidenti olan Alfa şirkəti kənd təsərrüfatı alətlərinin onlayn satışı ilə məşğuldur. Alfa şirkətinin B ölkəsində daimi nümayəndəliyi mövcuddur. Alfa şirkəti A ölkəsinin müştərilərindən sifariş almaq ilə yanaşı, B ölkəsində yerləşən anbarı vasitəsilə B ölkəsinin müştərilərindən sifariş qəbul edir və sifarişlər Alfa şirkəti ilə imzalanmış müqavilə əsasında digər bir şirkət tərəfindən müştərilərə çatdırılır. B ölkəsində yerləşən daimi nümayəndəliyin istifadə etdiyi anbar 3-cü şəxsdən kirayə götürülüb. Vergi orqanı yoxlama zamanı bu qism fəaliyyət çərçivəsində mümkün ola biləcək aşağıdakı ümumi funksiyaları müəyyən etmişdir:

- Sifarişlərin alınması;
- Ödənişlərin emal edilməsi;
- İT nəzarət və dəstək;
- Paketləmə və göndərmə;
- Anbar nəzarəti və idarə edilməsi.

Burada qeyd olunan funksiyalardan savayı, digər mümkün funksiyalar da vardır ki, ümumi şəkildə, birləşdirilərək verilmişdir.

Nümunədən görüldüyü kimi, daimi nümayəndəlik tərəfindən yerinə yetirilən funksiyalar məhdud saydadır. Yuxarıda qeyd olunan bütün halları nəzərə alaraq, vergi orqanı daimi nümayəndəliyin məhdud funksiyalar yerinə yetirərək, Alfa şirkəti üçün xərc əsaslı olduğunu nəzərə alaraq, daimi nümayəndəliyin bu funksiyalara görə rutin ödənişlər almalı olduğu mövqeyini ortaya qoyur. Transfer qiymətinin hesablaşma üsulları zamanı qeyd etdiyimiz dəyərin toplanması üsulu bu halda daimi nümayəndəliyə ayrılmalı olan mənfəətin hesablanması üçün məqsədmüvafiq üsul hesab olunur.

Transfer qiymətlərinin tətbiqi ilə bağlı sübutetmə vəzifəsinin hansı tərəfin üzərində olması mühüm əhəmiyyət kəsb edən məqamlardan biridir. Çünki transfer qiyməti ilə bağlı vergi orqanı və vergi ödəyicisi arasında mübahisə yarandığı halda, mübahisə məhkəmələrə qədər gedib çıxır. Fəlsəfi baxımdan sübutetmədə məqsəd həqiqətin müəyyən edilməsidir. Aristotələ görə, mövcud olanın olmasını, mövcud olmayanın olmamasını

demək – həqiqəti deməkdir.<sup>1</sup> Platona görə isə, şeylər haqqında onların reallıqda olduqları kimi danışan həqiqəti, onun haqqında əksinə danışan isə yalan danışır.<sup>2</sup> Lakin etiraf etməliyəm ki, tərəflərin prosesdə məqsədlərinin həqiqəti aşkar etmək olması barədə fikirlər sosialist ideologiyasından irəli gəlmişdir. Fikrimizcə, həm vergi orqanı, həm də vergi ödəyicisi müəyyən hallarda vergi borcu və ya öhdəliyi barədə həqiqətin müəyyən edilməsində maraqlı olmaya bilər və əsl məqsədləri özləri üçün qənaətbəxş nəticələri əldə etmək ola bilər. Azərbaycan Respublikası Konstitusiyasının 125-ci maddəsinin VII bəndində təsbit olunmuş “Məhkəmə icraatı həqiqətin müəyyən edilməsini təmin etməlidir” fikri bu baxımdan heç bir mübahisə doğurmur. Bu müddəadan da aydın olur ki, həqiqətin müəyyən edilməsi tərəflərin deyil, məhkəmə icraatının vəzifəsidir.

Azərbaycan Respublikasının Cinayət Prosesual Məcəlləsinin 126.6-cı maddəsinə əsasən, təqsirləndirilən şəxsin cinayət törətməkdə öz təqsirini etiraf etməsi yalnız iş üzrə bütün sübutların məcmusu ilə təsdiq edildiyi halda ona qarşı ittihamın əsası kimi qəbul edilə bilər. Cinayət Prosesual Məcəllənin müddəalarına uyğun surətdə müvafiq hüquqi prosedur daxilində ittihamın sübuta yetirilməsində aradan qaldırılması mümkün olmayan şübhələr təqsirləndirilən şəxsin (şübhəli şəxsin) xeyrinə həll edilir. Eyni ilə cinayət və cinayət-prosessual qanunlarının tətbiqində aradan qaldırılmamış şübhələr də onun xeyrinə həll olunmalıdır (maddə 21.2). Beləliklə, ölkəmizin cinayət prosesində sübut etmə vəzifəsi heç də bütün hallarda təqsirləndirilən şəxsin təqsirli olub-olmaması məsələsi ilə məhdudlaşmır.

Azərbaycan Respublikasının Mülki Prosesual Məcəlləsinin “Sübut etmə vəzifəsi” adlanan 77-ci maddəsinə əsasən, hər bir tərəf öz tələblərinin və etirazlarının əsası kimi istinad etdiyi halları sübut etməlidir. Dövlət orqanlarının, icra və s. orqanların aktlarının etibarsız hesab edilməsi barədə mübahisələrə baxıldıqda, həmin aktların qəbul edilməsi üçün əsas olmuş halları sübut etmək vəzifəsi bu aktı qəbul etmiş orqanın üzərinə düşür.

İşdə iştirak edən şəxslərin iş üçün əhəmiyyətli olan və onlara məlum olan faktlar barədə izahatları iş üzrə toplanmış digər sübutlarla yanaşı yoxlanılmalı və

---

<sup>1</sup> Аристотель. Сочинение в 4-х т.: Перевод с древнегреческого. Т.1. М.: Мысль, 1975, с. 141.

<sup>2</sup> Платон. Сочинения в 3 т. Философское наследие. Т. 1, М.: Мысль, 1968, с. 417.

qiymətləndirilməlidir. Digər tərəf sübutları özündə saxlayıb məhkəmənin tələbi ilə təqdim etmədikdə, məhkəmə tərəflərin bildirdiyi məlumatlar əsasında iş üçün əhəmiyyətli olan halları müəyyən olunmuş hesab edə bilər. Tərəfin tələb və etirazlarının əsaslandığı faktları digər tərəfin etiraf etməsi əks tərəfi gələcəkdə bu faktları sübut etmə vəzifəsindən azad edir. Faktın etiraf olunması məhkəmə iclasının protokoluna yazılır və bu barədə etiraf edən tərəf protokola imza edir. Faktın etirafı yazılı ərizədə ifadə olunursa, həmin ərizə işə tikilir. Məhkəmə faktın etiraf olunmasının işin həqiqi hallarının gizlədilməsi məqsədi ilə və yaxud aldatma, zor, hədə və ya yanılma təsiri nəticəsində baş verməsinə şübhə edirsə, etirafı qəbul etmir. Bu halda həmin faktlar ümumi qaydada sübut olunmalıdır (MPM-in 106-cı maddəsi).

Azərbaycan Respublikasının İnzibati Prosesual Məcəlləsinin "Sübut etmə vəzifəsi" adlanan 14-cü maddəsinə əsasən, mübahisələndirilən inzibati aktı qəbul etmiş inzibati orqan həmin aktın qəbul edilməsini zəruri edən faktiki şərtlərin mövcudluğunu sübut etməlidir. İnzibati orqanın inzibati aktın qəbul edilməsi ilə əlaqədar olmayan və bilavasitə şəxsin hüquq və azadlıqlarını pozan qanunsuz müdaxiləsindən müdafiyyə dair iddialar üzrə belə müdaxiləni zəruri edən faktiki şərtlərin mövcudluğunu sübut etmək vəzifəsi müvafiq inzibati orqanın üzərinə düşür. İnzibati aktın qəbul edilməsi tələbinə dair (məcburetmə haqqında) iddialar üzrə həmin aktın qəbul edilməsini zəruri edən faktiki şərtlərin mövcudluğunu sübut etmək vəzifəsi iddiaçının üzərinə düşür. Lakin inzibati orqan iddiaçının arzuladığı inzibati aktın qəbulunu konkret halda istisna edən faktiki şərtlərin mövcudluğuna istinad etdiyi hallarda, belə şərtlərin mövcudluğunu sübut etmək vəzifəsi həmin inzibati orqanın üzərinə düşür.

Məhkəmə müstəqil şəkildə öz təşəbbüsü ilə və ya proses iştirakçılarının vəsatətinə əsasən digər zəruri sübutları toplamağa borcludur. Məhkəmə tərəflərdən əlavə məlumat və sübutlar tələb edə bilər. Məhkəmə prosesinin iştirakçıları mübahisə ilə bağlı faktiki halların araşdırılmasında və sübutların toplanılmasında məhkəməyə yardım etməyə borcludurlar. Proses iştirakçıları tərəfindən hər hansı sübutun məhv edilməsi və ya gizlədilməsi yaxud hər hansı başqa üsulla həmin sübutun araşdırılmasına maneçilik törədilməsi qadağandır. Belə halların baş verdiyi təqdirdə, məhkəmə konkret işlə bağlı



bütün xüsusiyyətləri nəzərə alaraq sübut etmə vəzifəsinin dönüşü haqqında qərardad qəbul edə bilər (İPM-in 12-ci maddəsi).

Ədalətli məhkəmə araşdırması hüququ məhkəmə baxışının çəkişmə xarakterli olmasını tələb edir. Məhkəmə baxışının çəkişmə xarakterli olması hər bir tərəf üçün təqdim olunan bütün sübutlarla, onlar barədə işə əlavə edilmiş izahat və şərhərlə tanış olmaq, onları şərh etmək, və s. imkanlara malik olmağı özündə ehtiva edir. Milli məhkəmələr məhkəmə baxışında bu imkanları təmin etmədikdə Avropa İnsan hüquqları Məhkəməsi həmin qərarları Konvensiyaya zidd elan edir. Bunu Ruiz-Mateos İspaniyaya qarşı işində nəzərdən keçirək. 1983-cü ildə İspaniya hökuməti tərəfindən Xose Mariya Ruiz-Mateosa məxsus olan şirkət ictimai əsaslarla milliləşdirilmişdir. Ruiz-Mateos restitusiya barədə iddia tələbini ümumi yurisdiksiya məhkəməsində, milliləşdirmə haqqında qanunun İspaniya Konstitusiyasına uyğunluğunu isə İspaniya Konstitusiyaya Məhkəməsində mübahisələndirmişdir. Avropa Məhkəməsinin mövqeyinə görə, Ruiz-Mateos məhkəmə baxışında qarşı tərəfin ifadələri ilə tanış olmaq, onlara dair öz etirazlarını bildirmək imkanlarından məhrum olduğundan, tərəflərin bərabərliyi və çəkişmə prinsipi pozulmuşdur.

Avropa Məhkəməsinin tərəflərin bərabərliyi və çəkişmə prinsipinin pozulduğu qənaətinə gəldiyi digər bir halı Yespers Belçikaya qarşı işində görmək olar. Məhkəmənin mövqeyinə görə, ittiham orqanlarının sərəncamlarında olan və şəxsin məsuliyyətdən azad olmasına, yaxud daha yüngül hökmün çıxarılmasına kömək edə bilən istənilən materialı ona təqdim etməməsi tərəflərin bərabərliyi və çəkişmə prinsipinin pozulmasıdır. Bu hal şəxsin öz müdafiəsini lazımı səviyyədə hazırlamaq imkanını məhdudlaşdırmış, nəticə etibarilə çəkişmə prinsipini pozmuşdur.

Avropa Məhkəməsinin Beniş Avstriyaya qarşı (1985-ci il) işdə ifadə etdiyi mövqeyə görə, məhkəmə baxışında ittiham tərəfinin dəvət etdiyi ekspert və müdafiə tərəfinin şahid-eksperti üçün eyni imkanlar təmin edilməmişdir. Avstriya məhkəməsi hökmü, əsasən, ittiham tərəfinin dəvət etdiyi ekspertin rəyi əsasında qəbul etmişdir. Müdafiə tərəfinin dəvət etdiyi şahid-ekspertin imkanları məhdud olmuş, məhkəmə baxışında yalnız şahid qismində ifadə vermişdir. Avropa Məhkəməsi bunu tərəflərin bərabərliyi və

çekişmə prinsipinin pozulması, ədalətli məhkəmə araşdırması hüququnun pozulması kimi qiymətləndirmişdir.<sup>1</sup>

Transfer qiymətlərinin tətbiqi ilə bağlı sübutetmə vəzifəsinin hansı tərəfin üzərində olması ilə bağlı bəzi ölkələrin təcrübəsinə nəzər salaq:

- ABŞ. Transfer qiyməti ilə bağlı işi udmaq üçün vergi ödəyicisi vergi orqanının qərarının əsassız, məntiqsiz olduğunu, royalti, qiymətlərin və digər ödənişlərin “qol uzunluğu”na uyğun olduğunu bildirməlidir. Bundan sonra sübutetmə vəzifəsi vergi orqanına keçir. Lakin vergi orqanı əvvəlki iddiası zamanı qeyd olunmayan hansısa faktı üzə çıxararsa, yaxud transfer qiyməti keysi ilə bağlı məbləği artırırsa, sübutetmə vəzifəsi yenidən vergi ödəyicisinin üzərinə keçir;

- Kanada. Sübutetmə vəzifəsi bütün hallarda vergi ödəyicisinin üzərinə qoyulur;

- Avstraliya. Əlaqəli şəxslərlə aparılan əməliyyatların şərtlərinin və qiymətlərinin “qol uzunluğu” qiymətinə uyğun olması barədə sənədləşmənin hazırlanması və təqdim olunması vergi ödəyicisinin üzərinə qoyulur. Gəlir vergisinin qiymətləndirilməsi qanununun 13-cü bölməsinə əsasən, “qol uzunluğu”nun qiymətləndirilməsinin mümkün olmadığı hallarda, müfəttişin müvafiq hesablama aparma hüququ vardır;

- Braziliya. Sübutetmə vəzifəsi vergi ödəyicisinin üzərinə qoyulur. Vergi ödəyicisinin hesablama metodlarından birini seçməyə hüququ olmaqla yanaşı, müəyyən sənədləşmənin aparılmasına və audit zamanı, tələb olunduğu halda, digər zəruri sənədləri təqdim etmək öhdəliyi vardır. Vergi orqanı vergi ödəyicisinin mövqeyini qəbul etmədikdə isə, sübutetmə vəzifəsi avtomatik olaraq vergi orqanının üzərinə keçir;

- Fransa. Sübutetmə vəzifəsi vergi orqanının üzərindədir. Lakin vergi orqanı vergi bəyannaməsinin təqdim edilmədiyi hal ilə rastlaşdıqda, sübutetmə vəzifəsi vergi ödəyicisinə ötürülür.

- Almaniya. Vergi iddiasının hal və şərtləri ilə bağlı sübutetmə vəzifəsi vergi orqanının üzərinə düşür. Burada yeganə istisna hal vergi orqanının bütün alətlərdən istifadə etməsinə baxmayaraq, qiymətləndirməni həyata keçirə bilməməsi və vergi ödəyicisinin əməkdaşlıqla bağlı öhdəliklərini yerinə yetirməməsidir. Digər tərəfdən, vergi

---

<sup>1</sup> Abbasova F.M. Azərbaycan Respublikasının cinayət-prosessual qanunvericiliyində çekişmə prinsipinin həyata keçirilməsinin nəzəri və praktiki problemləri. H.e.d. elmi dərəcəsi almaq üçün təqdim edilmiş dissertasiya. Bakı, 2009, s. 251-253.

orqanı vergi ödəyicisinin gəlirini hesabladığı halda, vergi ödəyicisinin onun bu qərarının doğru olmadığını sübut etmə vəzifəsi vardır.

- Niderland. Vergi ödəyicisi şirkətin transfer qiyməti siyasəti üzrə məlumatları və bu siyasətin “qol uzunluğu” prinsipinə uyğun olması ilə bağlı məlumat verdiyi halda, sübut etmə vəzifəsi vergi orqanının üzərində olur. Vergi orqanı bu qiymətin “qol uzunluğu” qiymətinə uyğun olmadığı haqda əsaslı fakt göstərdikdə, sübut etmə vəzifəsi vergi ödəyicisinə ötürülür. Ümumiyyətlə, vergi orqanı transfer qiymətini hesablayan zaman onun düzgünlüyünü sübut etməlidir. Niderlandda sənədləşmə ilə bağlı tələblərin tətbiq edildiyi 1 yanvar 2002-ci ildən sonra vergi ödəyicisi yetərli məlumat vermədiyi halda sübut etmə vəzifəsi ilə üz-üzə qalır. Bu zaman vergi ödəyicisi qiymətlərin “qol uzunluğu” prinsipinə uyğun olduğunu sübut etməlidir. Çünki bu halda vergi ödəyicisi həm sübut etmə vəzifəsi ilə üz-üzə qalır, həm də mövqeyi çətinləşir. Maliyyə üzrə Dövlət Katibliyinin mövqeyinə əsasən, asılı olmayan şəxslər arasında müqayisə oluna bilən vəziyyətlərlə əlaqəli transfer qiymətləri üçün vergi ödəyicisinin hansısa bir araşdırma aparması tələb olunmur və bu, sübut etmə öhdəliyinin yerini dəyişdirmir;

- Hindistan. Transfer qiymətinin “qol uzunluğu” qiymətinə uyğun olmasını sübut etmək vəzifəsi, ilk öncə, vergi ödəyicisinin üzərinə düşür. Vergi ödəyicisi bununla bağlı üzərinə düşəni etdikdən sonra sübut etmə vəzifəsi vergi orqanının üzərinə keçir. Bu halda vergi orqanı “qol uzunluğu” qiymətinin müvafiq qanunvericiliyə uyğun hesablanmadığı və ya hesablama zamanı istifadə olunan məlumatların həqiqəti əks etdirmədiyi barədə mövqe ortaya qoya bilər.

- Azərbaycan Respublikasının Vergi Məcəlləsinin “Vergi qanunvericiliyinin pozulmasına görə məsuliyyətin ümumi əsasları” adlı 53-cü maddəsinə əsasən, 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 vergi orqanlarının üzərinə qoyulur. Vergi qanunvericiliyinin pozulmasında vergi ödəyicisinin təqsirinin olmasında aradan qaldırılmaz şübhələr olduqda, onlar vergi ödəyicisinin xeyrinə şərh olunur.

Yuxarıda göstərilənlərə əsasən, belə bir nəticəyə gəlirik ki, transfer qiymətlərinin tətbiqi ilə bağlı sübutetmə vəzifəsinin hansı tərəfin üzərinə qoyulması ölkələrin qanunvericiliyindən asılı olaraq dəyişir. Bəzi ölkələrdə bu vəzifə vergi orqanlarının, bəzilərdə vergi ödəyicilərinin üzərinə qoyulsa da, bəzi ölkələrdə, müəyyən hallardan asılı olaraq, hər ikisinin (ardıcılıqla ya vergi orqanının və ya vergi ödəyicisinin) üzərinə qoyulmuşdur. Hesab edirik ki, sübutetmə vəzifəsi hansı tərəfdə olmasından asılı olmayaraq, ölkələrin milli qanunvericiliyində ilkin sübutetmə vəzifəsinin vergi ödəyicisinin və yaxud vergi orqanının üzərinə qoyulmasının öz əksini tapması məqsədemüvafiqdir.

## Nəticə

Tədqiqatın yekunu olaraq aşağıdakı nəticələrə gəlinmişdir:

1. Bir-biri ilə qarşılıqlı əlaqəli müəssisələr arasında aparılan əməliyyatlarda qiymətlərin bazar qiymətləri ilə müqayisədə fərqli şəkildə (ümumi qiymətlərdən aşağı və ya yuxarı) müəyyən edilməsi transfer qiymətləndirilməsi sayılır.

2. Müasir dövrdə beynəlxalq ticarətin təxminən 60%-i transmilli şirkətlər daxilində həyata keçirilir, yəni, məhsul ölkə sərhəddini keçsə də, başqa bir ölkənin və ya başqa bir şirkətin deyil, eyni bir şirkətin mülkiyyətində qalır. Özü-özlüyündə burada qanunsuzluq yoxdur, qanunsuzluq o zaman baş verir ki, transmilli şirkətin digər ölkədə fəaliyyət göstərən törəmə (asılı) şirkətinə satdığı məhsulun qiyməti bazar qiymətindən aşağı həddə müəyyən edilmiş olsun. Bizneslərini inkişaf etdirməklə yanaşı, vergi öhdəliklərinin də azaldılmasında maraqlı olan transmilli şirkətlər transfer qiyməti sayəsində qrupdaxili əməliyyatlarda tətbiq etdikləri qiymətləri vergitutma məqsədləri üçün artırıb azalda bilirlər ki, bu da vergiyə cəlb olunmalı məbləğin yayındırılmasına və aidiyyəti ölkələrin potensial vergi itkisi ilə üzləşməsinə gətirib çıxarır.

3. Qarşılıqlı asılılıq idarəetmədə, nəzarətdə və kapitalda hər hansı şəkildə iştirak ilə müəyyən olunur və onun əlamətlərinin təyin edilməsinin şərtlərinə aşağıdakılar aiddir:

1) bir müəssisənin digər müəssisənin idarə edilməsində, nəzarət olunmasında və ya kapitalında birbaşa və ya dolaylı şəkildə iştirak etməsi;

2) onların qarşılıqlı kommersiya və maliyyə münasibətlərində iki müstəqil müəssisə arasında mövcud ola bilən münasibətlərdən fərqli şərtlərin mövcud olması.

4. Azərbaycan Respublikasının Vergi Məcəlləsinin 18-ci maddəsində qarşılıqlı surətdə asılı olan şəxslərin şərtləri müəyyənləşdirilmişdir. Burada OECD-nin müddəaları nəzərə alınmış və bir şəxsin digər şəxsin əmlakında iştirakı azı 20% həcmində müəyyən edilmişdir. Təcrübi fəaliyyətdə iştirak payının müəyyən edilməsi müəyyən cətinliklərlə bağlı olur. Belə ki, əmlakda iştirak payı 19,9% olduqda tərəflər qarşılıqlı asılı olan sayılmır, 20% olduqda isə qarşılıqlı asılı olan hesab edilir və buna müvafiq sanksiyalar

yanır. Halbuki bunların hər ikisi praktiki baxımdan eyni bir vəziyyəti əks etdirir. Ona görə də bir çox ölkələrin qanunvericiliklərində iştirak payının həcmi müəyyən edilmir.

**5.** Transfer qiymətləndirmə zamanı risklərin müəyyən edilməsinin aşağıdakı üsullarından istifadə olunur: 1) informasiya sistemlərinin tətbiqi vasitəsi ilə uyğun məlumatları təhlil etməklə risklərin müəyyən edilməsi; 2) azad ticarət zonalarında yerləşən şirkətlər tərəfindən törəmə şirkətlər vasitəsi ilə ticarət əməliyyatları aparən şirkətlərin dövryyəsinin təhlili; 3) zərərlə işləyən şirkətlərin fəaliyyətinin təhlili; 4) aşağı vergi dərəcəli ölkələrdə fəaliyyət göstərən şirkətlərlə bağlanan əqdlərin payının yüksək olması; 5) qarşılıqlı sürətdə asılı olan tərəflər arasında bağlanan əqdlərin təhlili. Lakin bütün hallarda mümkün informasiya mənbələrinin hamısının təhlili, hər bir sahədə aparılan biznesin xüsusiyyətlərinin araşdırılması və mahiyyətinin dərk edilməsi vacibdir.

**6.** Bir-birindən asılı olan şəxslər arasında yerinə yetirilən müqavilələrə vergi nəzarətinin həyata keçirilməsinin metodlarına aşağıdakılar aiddir:

- 1) müqayisə edilə bilən bazar qiymətləri metodu;
- 2) xərc metodu;
- 3) sonrakı reallaşdırmanın (satış) qiyməti metodu;
- 4) müqayisə edilə bilən rentabellik metodu;
- 5) gəlirlərin bölgüsü metodu.

**7.** Transfer qiymətləndirmə, əsasən, xarici iqtisadi əlaqələr zamanı tətbiq edildiyindən, vergi orqanlarının şirkətin fəaliyyət göstərdiyi ölkələrin müvafiq orqanları ilə informasiya mübadiləsini aparması zəruridir. Bu, müxtəlif ölkələrin vergi orqanları arasında informasiya mübadiləsi sahəsində sazişlərin imzalanmasını labüd edir. Vergi orqanları tərəfindən alınmış məlumatlar, həmçinin xüsusi sorğuların cavablandırılması transfer qiymətdoyma riskinin müəyyən edilməsinə və aradan qaldırılmasına kömək edir.

**8.** Transfer qiymətləndirmənin mərhələlərinə aiddir:

- 1) vergidən yayınmaq məqsədi ilə transfer qiymətləndirmənin müəyyən edilməsi;
- 2) müvafiq informasiya bazasının formalaşdırılması;
- 3) transfer qiymətdoyma metodunun seçilməsi və lazımi düzəlişlərin edilməsi;

4) “uzadılmış qol” prinsipi əsasında qiymətin hesablanması.

**9.** Transfer qiymətgoymanı tənzimləyən qanunvericilik bazasının yaradılmasında “uzadılmış qol” prinsipindən istifadə edilməsi ölkələrin milli qanunvericiliyinin beynəlxalq normalara uyğunlaşdırılmasına şərait yaradır və onun istifadəsini sadələşdirir.

**10.** Transfer qiyməti sənədləşməsinə “Master file”, “Local file” və Cbc reporting aiddir. Master file və Cbc reporting riskin qiymətləndirilməsi və risk meyarlarının müəyyən olunması, Local file isə transferin qiymətinin müəyyən olunması baxımından əhəmiyyətli rola malikdir. “Master file” ilə ümumi mənzərə yaradılırsa, “Local File” “Master File”də qeyd olunmuş məlumatları daha detallı şəkildə özündə cəmləşdirir. “Local file”də qeyd olunan məlumatlar sayəsində vergi orqanları asılı tərəflər arasında aparılmış əməliyyatlar və tranzaksiyalarda “uzadılmış əl” prinsipinin olub-olmamasını müəyyən edirlər. Ölkələr üzrə hesabat olan “CbC reporting” transmilli şirkətlər tərəfindən illik hazırlanır və fəaliyyət göstərdikləri vergi orqanına təqdim olunur. Hesabatda ümumi mənfəət və ödənilmiş mənfəət vergisi, hər bölmənin yerləşdiyi ölkə üzrə işçilərin sayı, səhmlərin nominal dəyəri və maddi aktivlər barədə məlumatlar öz əksini tapır. Hesabat ana şirkətin rezident olduğu ölkədə təqdim olunur və ölkələr arasında mübadilə avtomatik aparılır. Ölkələr arası hesabat yalnız illik ümumi gəliri 750 milyon avro və ya daha çox olan transmilli şirkətlərə şamil olunur.

**11.** Transfer qiymətində əməliyyatların və ya əldə olunmuş mənfəətin “qol uzunluğu” prinsipinə uyğun olub-olmadığının müəyyən edilməsindən ötrü aşağıdakı üsullardan istifadə olunur:

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

**12.** Qiymətlərin müqayisəsi üsulu nəzarət olunan əməliyyat çərçivəsində təqdim edilən və ya alınan malın (işin, xidmətin) qiymətinin nəzarət olunmayan əməliyyat çərçivəsində olan qiymətlə müqayisə olunan biləcək hallar və hədlər daxilində müqayisə

edilməsidir. Nəzarət olunmayan əməliyyatlar iki müstəqil tərəf arasında baş verdiyindən, vergi orqanlarının bir çox hallarda bu əməliyyatlar barəsində ətraflı məlumata malik ola bilməməsi qiymətlərin müqayisəsi üsulunun zəif cəhəti kimi qeyd edilə bilər. Bu üsulun üstün cəhətlərinə isə aşağıdakılar aiddir: 1) istifadə olunan qiymətlər iki asılı olmayan tərəf arasındakı əməliyyat nəticəsində təsbit olunduğundan, bu üsul iki tərəfli analiz hesab olunur; 2) nəzarət edilən əməliyyatda əlaqəli tərəflərdən hansı birinin transfer qiymətləri məqsədi ilə test olunan tərəf kimi qəbul edilməsi məsələsi müzakirə olunmur; 3) müstəqil tərəflər arasında aparılan əməliyyatlar bilavasitə müqayisə edilir ki, bu da digər üsullarla müqayisədə “qol uzunluğu” qiymətini müəyyən etmənin daha dəqiq üsulu sayılır; 4) birjada qiymətləri təsbit olunmuş məhsulların təqdim edildiyi əməliyyatlarda bu üsul daha asan tətbiq edilir.

**13.** Sonrakı (təkrar) satış qiyməti üsulu transfer qiymətinin alınan malın təkrar satışı zamanı alış qiymətinin üzərinə əlavə olunan təkrar satış marjasının nəzarət olunmayan əməliyyatlarda formalaşan qiyməti (təkrar satış marjası) ilə müqayisəsi əsasında müəyyən edilməsidir. Bu üsulun üstün cəhətlərinə aiddir: 1) onun tətbiqində bazar qiyməti, yenidən satış qiyməti əsas götürüldüyündən, tələbə əsaslanan üsul sayılır; 2) təkrar satışda agent (komisyon haqqı almaqla) fəaliyyətindən istifadə olunan əməliyyatlarda tətbiqi mümkündür; 3) əlaqəli tərəfin ümumi mənfəətini deyil, müvafiq əməliyyat üzrə əldə etdiyi marjanı müəyyən etməyə imkan verir. Sonrakı (təkrar) satış qiyməti üsulunun zəif cəhətlərinə isə aşağıdakılar aiddir: 1) mühasibat uçotunun aparılması zamanı fərqli yanaşmalar üzündən xərcin müəyyən edilməsində çətinliyin olması; 2) təkrar satışı həyata keçirən şirkətin dəyərli qeyri-maddi əmlaka sahib olması hallarında tətbiqinin mümkün olmaması; 3) bir çox hallarda müqayisə oluna bilən nəzarət olunmayan əməliyyatlar üzrə məlumat bazasının olmaması.

**14.** Dəyərin toplanması üsulu nəzarət olunan əməliyyatlar çərçivəsində təqdim olunan malların (işlərin, xidmətlərin) qiymətinin onların istehsalı ilə bağlı çəkilmiş faktiki xərclərin üzərinə əlavə edilən gəlir marjasının nəzarət edilməyən əməliyyatlar üzrə gəlir marjası ilə müqayisə edilməsi nəticəsində transfer qiymətinin müəyyən edilməsidir. Bu



üsulün üstün cəhəti kimi onun daxili xərclərə fokuslandığı, zəif cəhəti kimi isə burada xərclərin müəyyən edilməsi ilə bağlı çətinliklərin olduğu qeyd edilə bilər.

**15.** Rentabellik üsulu əlaqəli şəxslərin nəzarət olunan əməliyyat nəticəsində əldə etdiyi mənfəətin onun ümumi xərclərində, gəlirlərində və ya aktivlərinin ümumi dəyərində xüsusi çəkisinin, müqayisə edilə bilən nəzarət olunmayan əməliyyat çərçivəsində təsbit olunan xüsusi çəki ilə müqayisəsi əsasında transfer qiymətinin müəyyən edilməsidir. Rentabellik üsulunun üstün cəhətlərinə aiddir: 1) daha az funksional analiz tələb olunması; 2) daha sadə tərəf test olunan tərəf kimi seçilə bilindiyinə görə tərəflərdən birinin dəyərli qeyri-maddi aktivlərə sahib olduğu hallarda da tətbiq edilə bilinməsi; 3) nəzarət edilən əməliyyatın hər iki tərəfinə tətbiq olunması. Rentabellik üsulunun zəif cəhətlərinə isə aşağıdakılar aiddir: 1) məlumat azlığı - nəzarət olunmayan əməliyyatın mənfəətdəki payının müəyyən edilməsinin çətinliyi; 2) bəzi ölkələrin bu üsulun tətbiqini qəbul etməməsi (bu, iqiqat vergitutmaya səbəb ola bilər); 3) xalis marjaya təsir edən bir sıra amillərin qiymət və marja üzərində ya təsirinin olmaması, ya da təsirinin az olması və bunun həmin üsulun nəticəsinə təsir edə bilməsi; 4) asılı tərəfə bu üsul tətbiq edilərkən xalis marjanın nəzarət olunan əməliyyatın digər iştirakçıları üçün çox yüksək ola bilməsi.

• **16.** Mənfəətin bölgüsü üsulu qarşılıqlı surətdə asılı şəxslər arasında nəzarət olunan əməliyyatlarda həmin əməliyyatın tərəfi olan şəxslərdən hər birinin əməliyyatdan əldə etdiyi mənfəətin qrupun bu əməliyyatlardan əldə etdiyi məcmu mənfəətdəki xüsusi çəkisinin müqayisə edilə bilən nəzarət olunmayan əməliyyat çərçivəsində müəyyən edilən xüsusi çəkisi ilə müqayisə edilməklə transfer qiymətinin müəyyən edilməsidir. Bu üsulun üstün cəhətlərinə aşağıdakılar aiddir: 1) bir-biri ilə əlaqəli əməliyyatlar üçün daha uyğun olması; 2) ənənəvi üsulların məlumat azlığından uyğunsuz olduğu hallarda onun daha məqsədemüvafiqliyi; 3) sinerji əsasında əldə edilmiş gəlirin qeyri-maddi aktivə və adi qaydada həyata keçirilən əməliyyata görə bölünməsinin mümkünlüyü.

Mənfəətin bölgüsü üsulunun zəif cəhətlərinə isə aşağıdakılar aiddir: 1) xarici nümayəndələrin məlumatlarına zərurətin olması, bu, əlaqəli şəxslər və vergi orqanları üçün çətinlik yarada bilər; 2) mühasibat uçotu sistemində fərqliliyin olması əməliyyat üzrə

məcmu xərc və gəlirin müəyyən edilməsində, xərclərin və gəlirin tərəflər arasında bölüşdürülməsində çətinliklər yarada bilər.

### **Təkliflər:**

1. Müasir dünyada iqtisadi artımın təmin edilməsinin və yeni mütərəqqi texnologiyaların yaradılmasının əsas hərəkətverici qüvvəsi kimi çıxış edən, eyni vaxtda bir neçə ölkədə paralel fəaliyyət göstərən transmilli şirkətlər, adətən, ikiqat vergitutmanın subyektini kimi çıxış edirlər. Bu baxımdan milli və beynəlxalq səviyyədə transfer qiymətləndirmə qanunvericiliyi elə formalaşdırılmalıdır ki, həm transmilli şirkətlərin geniş miqyaslı iqtisadi fəaliyyəti üçün məhdudiyət yaratmasın, həm də onların əldə etdikləri yüksək gəlirlərə mütənasib sosial məsuliyyətlərini şərtləndirə bilsin.

2. Transfer qiymətinin tətbiqindən ötrü, ilk növbədə, ölkələrin milli qanunvericilik bazasının beynəlxalq standartlara uyğunlaşdırılması zəruridir. 2020-ci ildən ölkəmizdə Cbc reporting barədə hesabat tələbinin qüvvədə olmasını nəzərə alaraq, qanunvericilikdə şirkətlərin daxili siyasəti, maliyyəsi, vergi planlaması barəsində ətraflı məlumat verən Master və Local file barədə də normalarının yaradılması təklif olunur. Bu zaman öz iqtisadi inkişaf imkanlarına və səviyyəsinə görə ölkəmizə uyğun olan ölkələrin təcrübəsindən istifadə edilməsi daha düzgün yanaşma sayılır.

3. Vergi orqanları tərəfindən transfer qiymətqoyma riskinin müəyyən edilməsi məqsədilə vergi ödəyiciləri tərəfindən təqdim olunmuş ilkin məlumatlar ilə yanaşı, digər informasiyalardan, habelə müqayisə edilə bilən məlumatlardan, kənar mütəxəssislərin səyindən istifadə olunması məqsədəuyğun sayılır.

4. Transfer qiymət qoyma nəticəsində gəlirlərin transformasiyası ölkələrin vergitutma bazasının, vergi daxilolmalarının həcmnin azalmasına gətirib çıxarır. Baş verən dəyişikliklərin səbəblərinin müəyyən edilməsi üçün transfer qiymətləndirmə prosesində risklərin müəyyən edilməsinin metodologiyası hazırlanmalıdır. Bu, vergi orqanlarının resurslarına qənaət etməyə, effektivliyin yüksəldilməsinə kömək edə bilər.

5. Respublikamızda transfer qiymətqoyma münasibətlərini tənzim edən müvafiq milli qanunvericilik bazasının yaradılmasını zəruri edən şərtlərə aşağıdakılar aiddir:

1) Dünya iqtisadiyyatı və beynəlxalq qanunvericiliyə inteqrasiya proseslərinin sürətləndiyi bir dövrdə Azərbaycanda tərkibi qarşılıqlı asılı olan hüquqi şəxslərdən ibarət müxtəlif transmilli şirkətlər fəaliyyət göstərir və dövlətimizin ümumi iqtisadi siyasəti ölkədə bu növ fəaliyyətin daha da gücləndirilməsinə yönəlmişdir;

2) Transmilli şirkətlərin sayının artması, bir tərəfdən, ölkədə iqtisadi aktivliyi gücləndirir, investisiya mühitini yaxşılaşdırır, yeni iş yerlərinin yaradılması ilə əhalinin həyat səviyyəsinin və tərzinin, maddi rifahının keyfiyyətə yeni mərhələyə qalxmasına kömək edir, digər tərəfdən, vergi orqanları tərəfindən şirkətlərin gəlir və xərclərinin düzgün müəyyən edilməsini və vergitutma bazasının qorunmasını zəruri edir.

6. Transfer qiyməti ilə bağlı aparılan yoxlamalarda səmərəliliyə nail olunmasından ötrü vergi orqanı əməkdaşlarının məsələyə daha geniş aspektdən fokuslanmaları, müvafiq qanunvericilikdən başqa digər sahələr üzrə də bilik və bacarıqlara malik olmaları, biznes strukturları, iqtisadi, maliyyə alət və mexanizmləri haqqında geniş məlumatla malik olmaları zəruridir. Bu baxımdan transfer qiymətinin tətbiq edildiyi sahələr üzrə işləyən əməkdaşların ölkədaxili və ölkəxarici müvafiq kurslara cəlb olunmaları məqsədəuyğundur. Transfer qiyməti üzrə mütəxəssislərin hazırlanması və onların davamlı olaraq treninqlərə cəlb edilməsi ilə yanaşı, bu sahədə böyük təcrübəyə malik olan ölkələrin vergi administrasiyaları, o cümlədən beynəlxalq maliyyə qurumları ilə təcrübə mübadilələrinin aparılması faydalıdır.

7. Transfer qiymətlərin müəyyən edilməsi ilə bağlı etibarlı məlumat mübadiləsinin təmin olunmasına nail olmaq məqsədilə bu sahə üzrə bağlanmış beynəlxalq müqavilələr şəbəkəsinin genişləndirilməsi zəruridir. Transfer qiyməti üzrə vergi yoxlamasının əsas hissəsini aparılmış əməliyyatlar barədə məlumat bazası tutduğundan, müəssisələr barədə yalnız vergi orqanına bəlli olan məlumatlarla kifayətlənmək yetərsizdir, şirkətlər barəsində internet resursları, şirkətin rəsmi veb-səhifəsi, digər informasiya mənbələri və vasitələri ilə də məlumatların əldə olunmasına nail olmaq lazımdır. Bundan ötrü isə milli vergi orqanlarının müvafiq beynəlxalq məlumat platformalarına çıxışı təmin edilməlidir.

**8.** Transfer qiymətlərinin tətbiqi ilə bağlı sübutetmə vəzifəsinin hansı tərəfin üzərinə qoyulması ölkələrin qanunvericiliyindən asılı olaraq dəyişir. Bəzi ölkələrdə bu vəzifə vergi orqanlarının, bəzilərinə vergi ödəyicilərinin üzərinə düşsə də, bəzi ölkələrdə, müəyyən hallardan asılı olaraq, hər ikisinin (ardıcılıqla ya vergi orqanının və ya vergi ödəyicisinin) üzərinə düşür. Sübutetmə vəzifəsinin hansı tərəfin üzərində olmasından asılı olmayaraq, ölkələrin milli qanunvericiliyində ilkin sübutetmə vəzifəsinin vergi ödəyicisinin və ya vergi orqanının üzərinə qoyulmasının öz əksini tapması məqsədemüvafiq hesab olunur.

## **İstifadə olunmuş mənbələr:**

### *Azərbaycan dilində*

1. Azərbaycan Respublikasının Konstitusiyası. "Hüquq Yayın Evi", Bakı, 2016, 92 s.
2. Azərbaycan Respublikasının Cinayət Prosesual Məcəlləsi / <http://www.e-qanun.az/code/14>
3. Azərbaycan Respublikasının İnzibati Prosesual Məcəlləsi / <http://www.e-qanun.az/code/20>
4. Azərbaycan Respublikasının Mülki Prosesual Məcəlləsi / <http://www.e-qanun.az/code/9>
5. Azərbaycan Respublikasının Vergi Məcəlləsi / <http://www.e-qanun.az/code/12>
6. Abbasova F.M. Azərbaycan Respublikasının cinayət-prosessual qanunvericiliyində çəkişmə prinsipinin həyata keçirilməsinin nəzəri və praktiki problemləri. H.e.d. elmi dərəcəsi almaq üçün təqdim edilmiş dissertasiya. Bakı, 2009, 286 s.
7. Musayev A.F., Qarayev İ.Ə. Transfer qiymətləndirmə və vergitutma bazasının köçürülməsi. Azərbaycan Vergi jurnalı, Bakı, 2013, № 5, s. 39-56.
8. Transfer qiymətləri üzrə təhlillərin rəqəmsallaşdırılması aktuallaşdırılıb / <https://verqiler.az/news/taxes/5386.html>
9. "Transfer qiymətlərinin müəyyən edilməsi və vergidən yayınma hallarına qarşı tədbirlərin işlənilib hazırlanmasında Azərbaycan Respublikası Vergilər Nazirliyinə dəstək" adlı Tvinninq layihəsinin təqdimat mərasimi / <https://www.taxes.gov.az/az/post/154>

*Rus dilinde*

10. Аристотель. Сочинение в 4-х т.: Перевод с древнегреческого. Т.1. М.: Мысль, 1975, 550 с.
11. Горяшина Д.Е., Колесникова В.В. Исторические аспекты развития трансфертного ценообразования // Экономика и современный менеджмент: теория и практика. 2014. № 37. С. 162-167.
12. Зеленюк А.Н. Сущность и особенности трансфертного ценообразования // Российский внешнеэкономический вестник. № 7, 2013. С. 49-61.
13. Кизимов А.С. “Взаимозависимость в международной практике”. “Налоговая политика и практика”, № 4. 2012. С. 78-80.
14. Кирова О.А., Колпашников И.М. “Новые правила признания лиц взаимозависимыми для целей налогообложения” // “Налоговая политика и практика”, № 2, 2012. С. 7-9.
15. Лазарева Е.А. Международный опыт трансфертного ценообразования // XI Прохоровские чтения, посвящённые 85-летию Волжского государственного университета водного транспорта. 2016. С. 101-104.
16. Нуреев Р.Д. Курс микроэкономики. Москва: Инфра. 2001.
17. Оффшорные фирмы в международном бизнесе: Принципы. Схемы. Методы / Подгот. Горбуновым А.Р. (руководитель) и др.-М.: ДС ЭКСПРЕСС ИНК: Компания «Евразийский регион», 1997, 364 с.
18. Платон. Сочинения в 3 т. Философское наследие. Т. 1., М.: Мысль, 1968, 623 с.
19. Соя-Серко А.А. Трансфертное ценообразование: на что нужно обратить внимание аудиторам? // Наука, образование и культура. 2018. № 1 (25). С. 56-58.

20. Тарасова В.Ф., Владыка М.В., Сапрыкина Т.В., Семькина Л.Н. “Налоги и налогообложение. Учебник”, Москва: КНОРУС, 2012.
21. Крылов В. Трансфертное ценообразование в автомобильной промышленности США // <http://exkavator.ru/articles/marketing/~id=185>
22. Трансфертные цены // <http://www.grandars.ru/student/nalogi/transfertnye-ceny.html>

*İngilis dilində*

23. Addressing base erosion and profit shifting. OECD publishing. 2013.
24. A Handbook for Tax Simplification. IFC, 2009.
25. Dealing Effectively with the Challenges of Transfer Pricing. OECD. 2013.
26. Guidance on Country-by-Country Reporting: BEPS Action 13. 2019.
27. KPMG BEPS Action 13: Country implementation summary. 20 december 2019.
28. OECD Model Tax Convention on income and on capital. OECD Publishing. Transfer pricing guidelines for multinational enterprises and tax administrations. OECD publishing. 2011.
29. OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations, 2017.
30. OECD Yearbook. Better policies for better lives. OECD. 2013.
31. Pascal Saint-Amans, Raffaele Russo. What the Beps are we talking about? OECD Yearbook, 2013, p.16.
32. Tax Policy Developments. CTPA/CFA/ WP. 2013.
33. Transfer Pricing Documentation and Country-by-Country Reporting, Action 13, Final Report. 2015.
34. Transfer Pricing // [http://www.taxjustice.net/cms/front\\_content.php?idcat=13](http://www.taxjustice.net/cms/front_content.php?idcat=13)
35. United Nations Practical Manual on Transfer Pricing for Developing Countries, 2017.

36. Pascal Saint-Amans, Raffaele Russo. What the Beps are we talking about?  
OECD Yearbook, 2013.

Əlavə 1

Master Faylın təqdim olunması üçün bəzi ölkələrdə tələb olunan dövriyyə limiti və onun təqdim edilməməsinə görə tətbiq olunan cərimənin məbləği barədə məlumatlar

| Ölkə       | Tətbiq dairəsi və tələblər  | Cərimə   |
|------------|---|--|
| Avstraliya | <= 1 milyard avstraliya dolları   | Təqdim edilmədikdə - 525000 Avs. dol;<br>səhv məlumat təqdim etdikdə isə - 1050000   |
| Avstriya   | əvvəlki iki ilin hər birində dövriyyəsi <=50 milyon avro  | Təqdim etmədikdə - 50000 Avro;<br>səhlənkarlığa görə cərimə 25000 avroyadək  |
| Belçika    | Aşağıdakı kateqoriyadan birinə uyğun gəldiyi halda:<br>1. Maliyyə və əməliyyatlar üzrə gəliri <50 milyon avro<br>2. 1 milyard avrodan çox balans hesabına malikdirsə<br>3. illik ortalama işçi sayı 100-dürsə | 1250 - 25000 avro arası dəyişir  |
| Çin        | Asılı tərəflərin arasındakı tranzaksiyaların həcmi 1 milyard çin yuanını ötürsə   | Təqdim etməməyə 10000 çin yuanı  |
| Fransa     | 1. Dövriyyəsi 400 milyon avro ötürsə;<br>2. 50% səhmi və səs vermə hüquqi bu şərtə cavab verən şirkətin əlindədirsə   | Tətbiq olunan cərimə hər audit ili üzrə 10000 avrodan az ola bilməz. Ciddi qayda pozuntuları aşkarlandıqda sənədləşməmiş əməliyyatların 0.5% həcmində cərimə tətbiq oluna bilər, yaxud hesablanmış vergilər 5% artırıla bilər. |
| Almaniya   | Ötən ilki dövriyyə 100 milyon avrodan çox olmalıdır.  | Hesablanmış vergilər 5-10% artırıla bilər.<br>Gec təqdim edilmiş hər günə 100 avro   |



|               |   |  |
|---------------|---|--|
|               |   | (maksimum limit 1 milyon avro) cərimə hesablanır.  |
| Yaponiya      | Qrup dövriyyəsi <=100 milyon avro olduqda   | Tutarlı səbəb olmadan sənədi gec təqdim etməyə görə 100000 yen cərimə  |
| Qazaxıstan    | Dövriyyə <=750 milyon avro olduqda  | Təqdim edilmədikdə 2150 avro, təhrifə yol verdikdə isə 4500 avro cərimə tətbiq edilir. Cərimə məbləği müəssisənin dövriyyəsindən, işçi sayından və ölçüsündən asılıdır.  |
| Meksika       | Dövriyyə <=686 milyon meksika pesosu olduqda  | Vaxtında və yaxud tam halda təqdim edilməmiş master fayla görə 154800-220400 meksika pesosu arası cərimə tətbiq olunur.  |
| Niderland     | Dövriyyə <=50 milyon avro olduqda   | Audit zamanı sənəd təqdim edilməzsə, özünü sübut etmə öhdəliyi ödəyiciyə keçir. Təqdim edilmiş sənəd yanlışlıq aşkar olunarsa hesablanmış məbləğ 25%, saxtakarlığa yol verilərsə 50% artırıla bilər.                             |
| Rusiya        | Rezident şirkətlərin cari maliyyə ilinədək olan dövriyyəsi 50 milyard avrodan çox olduqda, Qeyri-rezidentlər isə öz ölkələrində tətbiq olunan qaydalara əsaslanır.    | Vaxtında təqdim edilmədikdə və ya yanlış məlumatlar aşkarlandıqda 100000 rubl cərimə   |
| Cənubi Koreya | Xarici satış dövriyyəsi 50 milyon C.K vonundan çox olmaq şərtlər ümumi dövriyyəsi 100 milyon C.K vonundan çox olan yerli və daimi nümayəndiliyi olan xarici şirkətlər | Cərimə 10 milyon C.K vonudur, sənəd təqdim edilmədikdə bu cərimə 20 milyon C.K vonunadək artırıla bilər. Vergi orqanının istədiyi əlavə məlumatlar 60 gün içində təqdim edilməzsə əlavə 10 milyon C.K vonu cərimə tətbiq edilir. |

|          |  |  |
|----------|--|--|
| İspaniya | Qrup dövriyyəsi <= 45 milyon avro olduqda  | Hər yanlış məlumata görə 1000 avro, məlumat qrupuna görə isə 10000 avro hesablanır. Tətbiq olunan sanksiya tranzaksiyaların 10%-dən, xalis mənfəətin 1%-dən çox olmamalıdır. Vergi orqanı transfer qiymətləndirilməsi zamanı vergi ödəyicisi master faylı təqdim etməzsə o zaman hesablanmış vergi məbləği 15%-dəl artırıla bilər. |
| Latviya  | Əlaqəli şəxslərlə aparılan əməliyyat 15 milyon avronu ötərsə, şirkətin gəliri 50 milyon avro və əlaqəli şəxslərlə əməliyyatların həcmi 5 milyon avro ötərsə  | Əməliyyatın 1%-i həcmində, maksimum 100000 avro cərimə   |
| Litva    | Dövriyyəsi 15 milyon avronu ötən transmilli şirkətlər qrupuna daxil olan müssəsisə. Vergi orqanının tələb etdiyi halda 30 gün müddətinə, digər hallarda cari maliyyə ilinin 6-cı ayının 15-ci günündən gec olmayaraq təqdim edilməlidir. | İlk dəfə əməl etməməyə görə tətbiq olunan cərimə 1820-5590 avro arası dəyişir. Eyni hal təkrarlanarsa, 3770-6000 avro arası cərimə tətbiq olunur.  |
| İsveç    | İşçi sayı 250-ni keçən, aktivlərinin dəyəri 400 milyon isveç frankından çox və gəliri 450 milyon frankı keçən şirkətlər  | Mənfəət vergisi bəyannaməsi üzrə ödənilmiş vergilərin 10-40%-i   |
| Polşa    | Qrup üzrə məcmu gəliri 200 milyon zlotunu ötən şirkətlər.  | Vergiyə cəlb olunan məbləğin səhv göstərilməsi hallarında həmin məbləğin 10%-i, vergi bazası 15 milyon zlotudan çox olduqda məbləğin 20%-i, bu hallar təkrarlanarsa 30% cərimə tətbiq olunur   |

Əlavə 2

Lokal Faylın təqdim olunması üçün bəzi ölkələrdə tələb olunan dövriyyə limiti və onun təqdim edilməməsinə görə tətbiq olunan cərimənin məbləği barədə məlumatlar

| <b>Ölkələr</b> | <b>Tətbiq dairəsi və tələb</b>   | <b>Əmələtməməyə görə cərimə</b>   |
|----------------|--|---|
| Avstraliya     | <= 1 milyard avstraliya dolları  | Təqdim edilmədikdə- 525000 Avs dol<br>Səhv məlumat təqdim etdikdə isə-1050000 |
| Avstriya       | Master file-də olduğu kimi   | Master file-də olduğu kimi  |
| Belçika        | Tətbiq dairəsi və tələblər Master file-də olduğu kimi  | 1250-25000 avro arası dəyişir.  |
| Çin            | Əlaqəli şəxslər arasındakı maddi aktivlərin transferi 200 milyon çin yuanından çox olduqda;<br>Əlaqəli şəxslər arasında maliyyə aktivlərinin transferin və qeyri-maddi aktivlər üzrə mülkiyyət hüququnun transferi 100 milyon çin yuanından artıq olduqda;<br>digər asılı şəxslər arasındakı əməliyyatları | Təqdim edilmədiyi təqdirdə 10000 çin yuani                                    |

|            |  |  |
|------------|--|--|
|            | həcmi 40 milyon çin yuanını ötdükdə  |  |
| Fransa     | 1. Dövriyyəsi 400 milyon avro ötürsə;<br>2. 50% səhmi və səs vermə hüquqi bu şərtə cavab verən şirkətin əlindədirsə  | Tətbiq olunan cərimə hər audit ili üzrə 10000 avrodan az ola bilməz. Ciddi qayda pozuntuları aşkarlandıqda sənədləşməməliyyatların 0.5% həcmində cərimə tətbiq oluna bilər yaxud hesablanmış vergilər 5% artırıla bilər. |
| Almaniya   | Ötən ilki dövriyyə 100 milyon avrodan çox olmalıdır.   | Hesablanmış vergilər 5-10% artırıla bilər. Gec təqdim edilmiş hər günə 100 avro (maksimum limit 1 milyon avro) cərimə hesablanır.  |
| Danimarka  | Master file-də olduğu kimi   | Master file-də olduğu kimi   |
| Finlandiya | Master file-də olduğu kimi   | Master file-də olduğu kimi   |
| Honkonq    | Master file-də olduğu kimi   | Master file-də olduğu kimi   |
| Macarıstan | Təqdim olunmalı dil və maliyyə ili Master file-də olduğu kimidir. Bundan əlavə olaraq 50 milyon macarıstan forintini keçən hər bir əməliyyat Local file-də qeyd olunmalıdır. Vergi orqanının tələbi əsasında 3 gün müddətinə vergi orqanına təqdim edilir. | Master file-də olduğu kimi   |
| Qazaxıstan | İllik dövriyyəsi 29 milyon avroda çox olan Transmilli şirkətlər qrupuna aid şirkət   | Master file-də olduğu kimi   |

|               |   |                            |
|---------------|---|----------------------------|
| Latviya       | Asılı şəxslərlə əməliyyat 5 milyon avro ötdükdə maliyyə ilinin sonundan 12 ay sonra, asılı şəxslərlə əməliyyat 250000- 5 milyon avro əməliyyat üçün vergi orqanının tələbindən sonra 1 ay müddətinə | Master file-də olduğu kimi |
| Litva         | Maliyyə ili ərzində dövriyyəsi 3 milyon avronu ötən transmilli şirkət qrupuna daxil olan şirkət   | Master file-də olduğu kimi |
| Niderland     | Master file-də olduğu kimi. Lakin məcmu gəlir 50 milyondan az olduğu hallarda transfer qiyməti ilə bağlı zəruri sənədlər saxlanılmalıdır  | Master file-də olduğu kimi |
| Rusiya        | Master file-də olduğu kimi  | Master file-də olduğu kimi |
| İsveç         | Master file-də olduğu kimi. Lakin 5 milyon isveç kronundan aşağı əməliyyatlar (qeyri-maddi aktiv olmayan) üçün Local File təqdim olunmur  | Master file-də olduğu kimi |
| Cənubi Koreya | Master file-də olduğu kimi  | Master file-də olduğu kimi |
| Polşa         | Maliyyə əməliyyatları və malların təqdim olunması zamanı 10 milyon Polşa zlotusunu ötən əməliyyatlar və digər xidmətlər üzrə 2 milyon zlotunu ötən əməliyyatlar zamanı təqdim olunmalıdır           | Master file-də olduğu kimi |

Əlavə 3

CbC reportingin təqdim olunması üçün bəzi ölkələrdə tələb olunan dövriyyə limiti və onunun təqdim edilməməsinə görə tətbiq olunan cərimə məbləğləri barədə məlumatlar

| <b>Ölkələr</b> | <b>Tətbiq dairəsi və tələb</b>   | <b>Əmələtməməyə görə cərimə</b>  |
|----------------|--|--|
| Avstriya       | Qrup daxili məcmu gəliri 750 milyon avronu ötən transmilli şirkət              | Təqdim etməməyə və yalnız informasiyanın təqdim edilməsinə görə 500000 avroyadək                             |
| Avstraliya     | Qrup daxili məcmu gəliri 1 milyard avstraliya dollarını ötən transmilli şirkət | Təqdim edilməməyə görə 525000 avstraliya dolları, təqdim edilmiş səhv məlumata görə 25200 avstraliya dolları |
| Belçika        | Qrup daxili məcmu gəliri 750 milyon avronu ötən transmilli şirkət              | 1250-25000 avro  |
| Çin            | Qrup daxili məcmu gəliri 5.5 milyard çin yuanından çox olan transmilli şirkət  | 10000-50000 çin yuanı  |
| Danimarka      | Qrup daxili məcmu gəliri 750 milyon avronu ötən transmilli şirkət              | 250000 danimarka kronu   |
| Finlandiya     | Qrup daxili məcmu gəliri 750 milyon avronu ötən transmilli şirkət              | 25000 avroyadək  |

|                |   |   |
|----------------|---|---|
| Fransa         | Qrup daxili məcmu gəliri 750 milyon avronu ötən transmilli şirkət | Tələblərə əsasən təqdim etməməyə görə 100000 avroyadək cərimə. Hesabatı təqdim etməmək audit yoxlamasına əsas ola bilər.              |
| Almaniya       | Qrup daxili məcmu gəliri 750 milyon avronu ötən transmilli şirkət | 10000 avroyadək   |
| Macarıstan     | Qrup daxili məcmu gəliri 750 milyon avronu ötən transmilli şirkət | 20000000 macarıstan forintinədək cərimə tətbiq edilir. Əsaslandırılmış səbəb olarsa cərimə azaldıla bilər.                            |
| Qazaxıstan     | Qrup daxili məcmu gəliri 750 milyon avronu ötən transmilli şirkət | Orta ölçülü müəssisələr üçün 500000 tenge, iri ölçülü müəssisələr üçün 750000 tenge   |
| Latviya        | Qrup daxili məcmu gəliri 750 milyon avronu ötən transmilli şirkət | Təqdim etməməyə görə əlaqəli şəxslərlə aparılmış əməliyyat həcmnin 1.5%-i, məlumatlarda yanlışlığa görə isə həmin əməliyyatların 1%-i |
| Litva          | Qrup daxili məcmu gəliri 750 milyon avronu ötən transmilli şirkət | 1820-6000 avro  |
| Niderland      | Qrup daxili məcmu gəliri 750 milyon avronu ötən transmilli şirkət | 830000 avroyadək cərimə. Haldan asılı olaraq ilk dəfə üçün əmələtməməyə görə cərimənin məbləği az ola bilər.                          |
| Yeni Zelandiya | Qrup daxili məcmu gəliri 750 milyon avronu ötən transmilli şirkət | 100000 YZ dollarınadək  |
| Yaponiya       | Qrup daxili məcmu gəliri 100 milyard yapon yenindən çox olan      | Təqdim etməməyə görə 300000 yenədək   |

|         |  |                  |
|---------|--|------------------|
|         | transmilli şirkət  |                  |
| Norveç  | Qrup daxili məcmu gəliri 6.5 milyard norveç kronundan çox olan transmilli şirkət | 50000 kronadək   |
| İtaliya | Qrup daxili məcmu gəliri 750 milyon avronu ötən transmilli şirkət                | 10000-50000 avro |

Əlavə 4

**Transfer qiymətləri üzrə sənədləşmə - Ölkələr üzrə Hesabat (CbC Report) forması**  
*(Vergi yurisdiksiyası üzrə gəlirlərin, vergilərin və biznes fəaliyyətinin bölüşdürülməsi)*

Cədvəl 1.

| Transmilli müəssisə qrupunun adı: |                        |                |       |  |   |  |                          |               |                |  |
|-----------------------------------|------------------------|----------------|-------|--|---|--|--------------------------|---------------|----------------|--|
| Müvafiq vergi ili:                |                        |                |       |  |   |  |                          |               |                |  |
| İstifadə olunan valyuta:          |                        |                |       |  |   |  |                          |               |                |  |
| Vergi yurisdiksiyası (ölkəsi)     | Gəlirlər               |                |       | Vergi ödənişlərindən əvvəl Mənfəət (zərər) | Ödənilən mənfəət vergisi (nağd qaydada) | Cari il üzrə hesablanmış mənfəət vergisi | Səhmlərin nominal dəyəri | Xalis mənfəət | İşçilərin sayı | Nağd pul və onun ekvivalentlərindən savayı digər |
|                                   | Asılı olmayan tərəflər | Asılı tərəflər | Ümumi |  |   |  |                          |               |                |  |
|                                   |                        |                |       |  |   |  |                          |               |                |  |
|                                   |                        |                |       |  |   |  |                          |               |                |  |
|                                   |                        |                |       |  |   |  |                          |               |                |  |
|                                   |                        |                |       |  |   |  |                          |               |                |  |
|                                   |                        |                |       |  |   |  |                          |               |                |  |
|                                   |                        |                |       |  |   |  |                          |               |                |  |



*Cədvəl 2. Hər bir vergi yurisdiksiyası üzrə çoxmilli müəssisələr qrupunun bütün şirkətlərinin siyahısı*

| Transmilli müəssisə qrupunun adı: |  |  |                           |  |                      |                     |  |   |  |                    |                                |         |                                       |                 |
|-----------------------------------|--|--|---------------------------|--|----------------------|---------------------|--|---|--|--------------------|--------------------------------|---------|---------------------------------------|-----------------|
| Müvafiq vergi ili:                |  |  |                           |  |                      |                     |  |   |  |                    |                                |         |                                       |                 |
| İstifadə olunan valyuta:          |  |  |                           |  |                      |                     |  |   |  |                    |                                |         |                                       |                 |
| Vergi yurisdiksiyası              | Vergi yurisdiksiyası üzrə rezident olan şirkət | Təşkilat və ya korporasiyanın vergi yurisdiksiyasından fərqli olarsa | Əsas biznes fəaliyyətləri |  |                      |                     |  |   |  |                    |                                |         |                                       |                 |
|                                   |  |  | Araşdırma və inkişaf      | İntellektual mülkiyyətə sahiblik və onun idarəedilməsi | Alış yaxud satınalma | İstehsal və ya emal | Satış, Marketing və ya Distribyutorluq | İnzibati, İdarəetmə və ya destek xidmətlərinin göstərilməsi | Asılı olmayan tərəflərə xidmətlərin göstərilməsi | Grupdaxili maliyyə | Tənzimlənən maliyyə xidmətləri | Sığorta | Səhmlər və ya digər kapital sənədləri | Passiv hesablar |
|                                   | 1.   |  |                           |  |                      |                     |  |   |  |                    |                                |         |                                       |                 |
|                                   | 2.   |  |                           |  |                      |                     |  |   |  |                    |                                |         |                                       |                 |
|                                   | 3.   |  |                           |  |                      |                     |  |   |  |                    |                                |         |                                       |                 |

|  |    |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |
|--|----|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|
|  | 1. |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |
|  | 2. |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |
|  | 3. |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |

*Zəhmət olmasa, əlavə məlumat hissəsində hər bir şirkətin fəaliyyətinin mahiyyətini qeyd edin.*

*Cədvəl 3. Əlavə məlumat*

|   |
|---|
| Transmilli müəssisə qrupunun adı:   |
| Müvafiq vergi ili:  |
| Zəhmət olmasa, hesabat formasında təqdim edilmiş məlumatların başa düşülməsini sadələşdirəcək və ya vacib hesab etdiyiniz məlumatları qısa şəkildə qeyd edin. |

## *Əlavə 5*

FAR analizinin aparılması, ilk öncə, əməliyyatın baş verdiyi tərəflər barədə bəlli və etibarlı mənbələr əsasında məlumatın toplanması ilə başlanılır. İki müstəqil tərəf arasındakı əməliyyatlar üzrə edilən ödənişlər, adətən hər bir tərəfin həyata keçirdiyi funksiyaları əks etdirir (istifadə edilmiş aktivlər və qəbul edilmiş risklər). Buna görə də, nəzarət olunan əməliyyatı dəqiq müəyyən edərkən, nəzarət olunan və nəzarət olunmayan əməliyyatlar və ya müəssisələr arasındakı müqayisəliliyi müəyyən etmək üçün funksional analiz olduqca zəruridir. Funksional analiz zamanə əməliyyatda iştirak edən tərəflərin iqtisadi cəhətdən əhəmiyyətli fəaliyyətlərini, yerinə yetirilmiş olduqları öhdəlikləri, istifadə etdikləri və ya təqdim etdikləri aktivləri, eləcə də tərəflərin üzərilərinə götürdükləri riskləri müəyyənləşdirilir. Analiz tərəflərin faktiki olaraq gördükləri işlər və sahib olduqları imkanlara fokuslanır. Bu cür fəaliyyət və imkanlara biznes strategiyası və risklərlə bağlı qərarlar da daxil olmaqla qərarvermə prosesi daxildir. Bu səbəbdən Transmilli şirkətlər qrupunun təşkilati strukturunu və onun qrupun fəaliyyətinə necə təsir göstərdiyini başa düşmək faydalı olardı. Xüsusilə də, ümumilikdə qrup tərəfindən dəyərin necə yaradıldığını, əlaqəli müəssisələrin digər qrup üzvləri ilə həyata keçirdikləri funksiyalarla bağlı asılıqları və əlaqəli müəssisələrin dəyərin yaradılmasına verdikləri töhfələri başa düşmək olduqca vacibdir. Bu da öz növbəsində transfer qiyməti üzrə sənədlərin nə dərəcədə əhəmiyyətli olduğunu bir daha ortaya qoymuş olur. Tərəflərin hər birinin öz funksiyalarını yerinə yetirərkən qanuni hüquq və vəzifələrini müəyyənləşdirməsi də vacibdir. Hərçənd tərəflərdən biri əməliyyatla bağlı digərinə

nisbətən daha çox funksiya yerinə yetirə bilər, önəmli olan bu funksiyaların tezlik, mahiyyət və əməliyyatlarda iştirak edən tərəflər üçün kəsb etdiyi iqtisadi dəyərdir.

Funksional analiz zamanı Transmilli şirkət qrupunun yüksək səviyyədə inteqrasiya olunmuş funksiyalarının bir neçə şirkət arasında seqmentlərə bölündüyü müəyyən edilə bilər. Həmçinin seqmentlərə bölünmüş fəaliyyətlər də bir-birindən əhəmiyyətli asılı ola bilər. Misal üçün, lojistika, anbarın saxlanması, marketinq və satış funksiyalarının müxtəlif hüquqi şəxslər arasında paylaşdırılması bu ayrı-ayrı funksiyaların effektiv işləməsi üçün onların yüksək səviyyədə koordinasiya olunması tələb oluna bilər. Satış fəaliyyətlərinin marketinqdən asılı olması ehtimalı böyükdür və satışların reallaşdırılması, o cümlədən marketinq fəaliyyətinin gözlənilən təsirləri, malların anbarda saxlanması və logistika fəaliyyəti ilə koordinasiya olunmasını tələb edir. Tələb olunan koordinasiya seqmentlərə bölünmüş fəaliyyətləri həyata keçirən əlaqəli müəssisələrin bəziləri və ya hamısı tərəfindən, ayrıca bir koordinasiya funksiyası vasitəsilə və ya hər ikisindən birgə istifadə olunmaqla həyata keçirilə bilər. Risklərin təsirləri bütün tərəflərin verdikləri töhfələr əsasında azaldıla bilər və ya risklərin azaldılmasına dair fəaliyyətlər əsasən koordinasiya funksiyası tərəfindən həyata keçirilə bilər. Buna görə də, seqmentlərə bölünmüş fəaliyyətlərlə bağlı kommersiya və ya maliyyə münasibətlərinin müəyyən edilməsinə dair funksional analiz apardıqda bu fəaliyyətlərin bir-biri ilə sıx asılı olduğunu və belə olan halda bu asılılıqların xarakteri və əlaqəli müəssisələrin töhfə verdikləri kommersiya fəaliyyətinin necə koordinasiya olunduğunu müəyyən etmək olduqca vacib xarakter daşıyır.

Risklərin müəyyən edilməsi funksiya və aktivlərin müəyyən edilməsi ilə ayrılmaz bir surətdə həyata keçirilir və əlaqəli müəssisələr arasındakı kommersiya və ya maliyyə münasibətlərinin və əməliyyat və ya əməliyyatların dəqiqi müəyyən edilməsi prosesinin ayrılmaz tərkib hissəsidir. Elə buna görə də, funksional analiz tərəflərin qəbul etdikləri əhəmiyyət kəsb edən risklərin müəyyən edilməsi zamanı tamamlanmış hesab olunur. Çünki risklərin qəbul edilməsi müəssisələr arasında əməliyyatların qiymətlərinə və şərtlərinə öz təsirini göstərir. İndi isə şirkətlərin üzleşə biləcəti bəzi risklərə nəzər salaq:

1) Strateji və bazar riskləri - Bura iqtisadi mühit, siyasi hadisələr və tənzimləyici tədbirlər, rəqabət, texnoloji üstünlük və ya sosial və ekoloji dəyişikliklərin səbəb olduğu çoxsaylı kənar risklər daxildir. Bu cür qeyri-müəyyənliklərin qiymətləndirilməsi şirkətin hədəfləyəcəyi məhsulu, bazarları və tələb olunan potensialı, o cümlədən maddi və qeyri-maddi aktivlərə, eləcə də insan kapitalının bilik və bacarıqlarına qoyulmalı olacaq investisiyanı müəyyən edə bilər;

2) İnfrastruktur və ya əməliyyat riskləri - Bu risklərə şirkətin təsərrüfat fəaliyyətinin həyata keçirilməsi ilə bağlı qeyri-müəyyənliklər, həmçinin proses və əməliyyatların effektivliyi aid edilə bilər. Bu cür risklərin təsirləri təsərrüfat fəaliyyətlərinin və şirkətin qəbul etməyə qərar verdiyi qeyri-müəyyənliklərin xarakterindən çox asılıdır. Bəzi hallarda kəsintilər şirkətin əməliyyatlarına və ya reputasiyasına ağır zərbə vura bilməklə yanaşı olaraq, onun mövcudluğunu təhdid altına ala bilər. Halbuki bu risklərin uğurlu bir şəkildə idarə edilməsi şirkətin reputasiyasını artırmağa bilər. Digər hallarda məhsulun bazara vaxtında çıxarılmaması, tələblərə, texniki şərtlərə cavab verilməməsi və ya yüksək standartlı malların istehsalı şirkətin müqayisəli üstünlüyünə, reputasiyasına təsir göstərə bilər ki, bazara rəqabətli malları daha tez çıxaran, patentlər, təchizat zənciri risklərinin effektiv idarə edilməsi və keyfiyyətə nəzarət kimi vasitələrlə bazarın qorunmasından daha yaxşı faydalana bilən şirkətlər daha böyük üstünlük əldə edə bilərlər;

3) Maliyyə riskləri - Bütün risklər şirkətin maliyyə vəziyyətinə təsir göstərir, lakin xüsusi növ maliyyə riskləri vardır ki, onlar şirkətdə likvidliyin və nağd pul axınının idarəçiliyi, onun maliyyə potensialı və ödəniş qabiliyyəti ilə əlaqədar risklərdir;

4) Sövdələşmə riskləri - Bu risklərə malların təqdim edilməsi və ya xidmətlərin göstərilməsi ilə bağlı kommersiya əməliyyatları üzrə qiymətlərin müəyyən edilməsi və ödəniş şərtlərinə dair riskləri göstərmək olar;

5) Təhlükə ilə bağlı risklər - Bu növ risklərə zərər və ya itkilər, o cümlədən qəza halları və təbii fəlakətlərin səbəb olduğu kənar neqativ hadisələr daxildir. Belə risklərin təsirləri çox vaxt sığorta vasitəsilə azaldıla bilər, lakin sığorta xüsusilə də şirkətin

əməliyyatlarına və ya reputasiyasına böyük ziyan dəydikdə bütün bu potensial zərərləri qarşılaya bilmirlər.

Transfer qiyməti yoxlaması zamanı FAR analizinin aparılmasına aşağıdakı nümunə üzərindən baxaq.

*Şirkətlər barəsində məlumatların əldə edilməsi.* Alfa şirkəti A ölkəsinin qanunlarına əsasında qeydiyyatdan keçir və bu ölkənin qanunlarına uyğun fəaliyyət göstərir. Ət sənayesində fəaliyyət göstərən Alfa şirkəti ət məhsullarının (çəkilməmiş ət, konserv ət, hissə verilmiş ət və s.) istehsalı və təchizatı sahəsində bazarda əhəmiyyətli rola malikdir. Alfa şirkəti həmçinin "MİLK" şokolad markasının sahibidir. Alfa bir çox ölkədə ət emalı fabrikləri qurmuşdur. Qrupun ana şirkəti olan Alfa digər ölkələrdəki törəmə müəssisələri ilə ət istehsalı texnikasını və yeni ət məhsullarının standartlarını (reseptlərini) paylaşır.

Siqma şirkəti isə B ölkəsinin qanunları əsasında qeydiyyatdan keçmiş və bütünlüklə Alfa şirkətinə məxsus törəmə müəssisədir. Siqma şirkəti Alfa şirkətinin ət məhsullarının geniş çeşiddə istehsalını həyata keçirir. Belə ki, Siqma şirkətinin istehsal etdiyi yarımfabrikat və hazır məhsulların böyük bir hissəsi Alfa şirkətinə satılır və nəticədə Alfa şirkəti onları öz istehlakçılara satır. Bununla yanaşı, Siqma şirkəti istehsal etdiyi məhsulların bir hissəsini yerli bazarlarda satışa çıxarır. Alfa şirkəti, öz növbəsində, satış kanallarının müəyyən edilməsi, satış strategiyası, marketinq və bu kimi işləri həyata keçirir. Siqma şirkəti "MİLK" markası adı altında istehsal etdiyi şokoladları yerli bazarda satışa çıxarır və bu fəaliyyətlə bağlı marketing işlərini özü həyata keçirir. Bu fəaliyyət üzrə işlərin təmin edilməsi məqsədilə Siqma şirkəti Afrika ölkələrinin birində kakao plantasiyasının yaradılmasına dair işlər görür.

Bu fəaliyyətlərin təmin edilməsi məqsədilə Alfa və Siqma şirkətləri arasında aşağıda qeyd olunan müqavilələr mövcuddur:

- Şirkətlər arasında ət məhsullarının istehsalı üzrə müqavilə;
- "MİLK" markası altında şokolad istehsalı üçün Siqma şirkətinə lisenziya verilməsi barədə müqavilə.

Müqaviləyə əsasən, Alfa Siqma şirkətini istehsal qaydaları, spesifikasiyalar, təlimatlarla təmin edir. Siqma şirkəti isə, öz növbəsində, xammalın alınması və xarab məhsula görə yaranacaq zərəri qarşılamaq məsuliyyətini daşıyır.

Qeyd olunanları nəzərə alaraq, Alfa və Siqma şirkətləri arasında baş tutan nəzarət olunan əməliyyatlar aşağıdakı formada müəyyən edilir:

| Əməliyyatlar                                    | Əlaqəli şirkətlər                              | Dəyər |
|---|--|-------|
| Hazır ət məhsullarının alınması                 | Alfa Siqma şirkətindən satın alır              | AZN   |
| Yarımfabrikat ət məhsullarının alınması         | Alfa Siqma şirkətindən satın alır              | AZN   |
| "MİLK" markası ilə bağlı lisenziyanın verilməsi | Alfa Siqma şirkətinə müvafiq lisenziyanı verir | AZN   |

Vergi ödəyicisi tərəfindən təqdim olunan, eləcə də etibarlı mənbələr vasitəsilə əldə edilmiş məlumatlar əsasında Alfa və Siqma şirkətləri tərəfindən nəzarət olunan əməliyyatların həyata keçirilməsi zamanı aparılan funksiyaların aşağıdakı şəkildə olduğu müəyyən edilmişdir:

| Funksiyalar  | Əlaqəli şirkət |       |
|--|----------------|-------|
|  | Alfa           | Siqma |
| İstehlakçılardan sifarişlərin alınması                 | +              |       |
| Xammalın tədarükü                                      |                | +     |
| Xammal üzrə keyfiyyətə nəzarət                         |                | +     |
| Xammalın istehsal yerlərinə daşınması                  |                | +     |
| İstehsal üzrə ümumi nəzarətin həyata keçirilməsi       |                | +     |
| İstehsal xüsusiyyətlərinin müəyyən edilməsi            | +              |       |
| Hazır / yarımfabrikat məhsulların keyfiyyətinə nəzarət | +              | +     |
| Qablaşdırma  | +              | +     |
| İstehsalçılara satışın edilməsi                        | +              |       |
| Markanın lisenziyalaşdırılması                         | +              |       |

Funksional təhlil zamanı nəzərə alınmalı məqamlardan biri ondan ibarətdir ki, Alfa və Siqma şirkətləri tərəfindən həyata keçirilən digər fəaliyyət ilə funksiya və risklər nəzarət olunan əməliyyatlar üzrə aparılan funksional təhlilə daxil edilməməlidir.

İndi isə Alfa və Siqma şirkətləri tərəfindən yuxarıda qeyd olunan funksiyaların aparılması üçün istifadə olunan aktivlərə nəzər salmaq. Əlaqəli şirkətlər tərəfindən istifadə olunan maddi və qeyri-maddi aktivlərin siyahısı aşağıdakı şəkildə müəyyən edilmişdir:

| Maddi aktivlər          | Əlaqəli şirkət |       |
|-------------------------|----------------|-------|
|                         | Alfa           | Siqma |
| Anbarlar                | +              | +     |
| Nəqliyyat vasitələri    |                | +     |
| İstehsal obyektləri     | +              | +     |
| Texnika və avadanlıqlar | +              | +     |
| Saxlanma yerləri        | +              | +     |

| Qeyri-maddi aktivlər | Əlaqəli şirkət   |                    |                  |                    |
|----------------------|------------------|--------------------|------------------|--------------------|
|                      | Alfa             |                    | Siqma            |                    |
|                      | Hüquqi mülkiyyət | İqtisadi mülkiyyət | Hüquqi mülkiyyət | İqtisadi mülkiyyət |
| Marka (MİLK)         | +                |                    |                  | +                  |

Alfa və Siqma şirkətlərinin daşdığı funksiyalar, istifadə etdikləri aktivlərdən savayı, nəzarət əməliyyatlarının həyata keçirilməsi zamanı üzləşdikləri bir sıra risklər vardır. Şirkətlərin üzləşdikləri risklərin siyahısının aşağıdakı şəkildə olduğu müəyyən edilmişdir:

| Risqlər   | Alfa | Siqma |
|---|------|-------|
| Xammalın satın alınması riski<br>(köhnəlmə, xarab olma) |      | +     |
| İstehsal / əməliyyat riski                              |      | +     |
| İstehsal avadanlıqlarının sıradan çıxma riski           |      | +     |
| Bazar riski   | +    |       |
| İqtisadi risk   | +    | +     |
| Ekoloji risk  |      | +     |