|  |
| --- |
| « |



|  |
| --- |
| **İqtisadi Əməkdaşlıq və İnkişaf Təşkilatının Transmilli Şirkətlər və Vergi Administrasiyaları üzrə Transfer Qiymətqoymasına dair Təlimatı** |





İqtisadi Əməkdaşlıq və İnkişaf Təşkilatının Transmilli Şirkətlər və

Vergi Administrasiyaları üzrə

Transfer Qiymətqoymasına dair Təlimatı

İYUL, 2017

Bu sənəd və sənədə daxil edilmiş xəritə hər hansı ərazinin statusu və ya suvereniteti, sərhədlərin beynəlxalq delimitasiyası və hər hansı bir bölgə, şəhər və ya ərazinin adına xələl gətirmir.

Zəhmət olmazsa, bu nəşrə aşağıdakı başlıq altında istinad edin:

İƏİT (2017),*İƏİT-in Transmilli Şirkətlər və Vergi Orqanları üçün Transfer Qiymətlərinə dair Metodiki Göstərişi 2017*, İƏİT Nəşriyyatı, Paris. [*http://dx.doi.org/10.1787/tpg-2017-en*](http://dx.doi.org/10.1787/tpg-2017-en)

ISBN 978-92-64-26273-7 (çap)

ISBN 978-92-64-26512-7 (PDF)

Seriya: İƏİT (2017), İƏİT-in Transmilli Şirkətlər və Vergi Orqanları üçün Transfer Qiymətlərinə dair Metodiki Göstərişi ISSN 2076-9709 (çap)

ISSN 2076-9717 (onlayn)

İƏİT-in nəşrlərinə düzəlişləri bu keçid vasitəsilə əldə edə bilərsiniz: [*www.oecd.org/about/publishing/corrigenda.htm*](http://www.oecd.org/about/publishing/corrigenda.htm).

© İƏİT 2017



Siz İƏİT-i mənbə və müəllif hüququ kimi göstərməklə İƏİT nəşrlərinin şəxsi istifadə üçün nüsxəsini çıxara, yükləyə və ya çap edə və İƏİT-in nəşrləri, məlumat bazaları və multimedia məhsullarından çıxarışları öz sənədləriniz, təqdimatlarınız, bloqlarınız, veb saytlarınız və tədris materiallarınıza daxil edə bilərsiniz. Bu nəşrdən ictimai və ya kommersiya məqsədləri üçün istifadə etmək və onu tərcümə etmək hüququnun əldə edilməsi ilə bağlı müraciətlər [*rights@oecd.org*](mailto:rights@oecd.org) ünvanına göndərilməlidir. Bu materialın hər hansı bir hissəsinin ictimai və ya kommersiya məqsədləri üçün nüsxəsini çıxartmaqla bağlı birbaşa Müəllif Hüquqlarının Rəsmiləşdirilməsi Mərkəzinə (CCC) [*info@copyright.com*](mailto:info@copyright.com) və ya [*contact@cfcopies.com*](mailto:contact@cfcopies.com)Fransanın müəllif hüquqlarından istifadə mərkəzinə (CFC) müraciət etmək lazımdır.



MÜQƏDDİMƏ - **3**

**Müqəddimə**

Bu Metodiki Göstəriş İƏİT-in *Transfer Qiymətləri* və *Transmilli Şirkətlərə dair Hesabatının təkmilləşdirilmiş versiyasıdır* (1979). Onlar ilkin versiyada 27 iyun 1995-ci ildə Maliyyə Məsələləri üzrə Komitə və 13 iyul 1995-ci ildə İƏİT-in Nəşriyyat Şurası tərəfindən təsdiqlənmişdir.

İlkin versiyada bu Metodiki Göstərişə aşağıdakı sənədlər əsasında əlavələr edilmişdir:

* 23 yanvar 1996-cı ildə Maliyyə Məsələləri üzrə Komitənin qəbul etdiyi [DAFFE/CFA(96)2] və Avropa Şurası tərəfindən 11 aprel 1996-cı ildə qeydlərin edildiyi [C(96)46] Qeyri-maddi əmlak və xidmətlərə dair hesabat, VI və VII Fəsillərə daxil edilib;
* 25 iyun 1997-ci ildə Maliyyə Məsələləri üzrə Komitənin qəbul etdiyi [DAFFE/CFA(97)27] və Avropa Şurası tərəfindən 24 iyul 1997-ci ildə qeydlərin edildiyi [C(97)144] Xərclərin Bölüşdürülməsinə dair Razılaşma haqqında hesabat, VIII Fəsilə daxil edilib;
* 24 iyun 1997-ci ildə Maliyyə Məsələləri üzrə Komitənin qəbul etdiyi [DAFFE/CFA/WD(97)11/REV1] və Avropa Şurası tərəfindən 23 oktyabr 1997-ci ildə qeydlərin edildiyi [C(97)196] İƏİT-in Transfer Qiymətlərinə dair Metodiki Göstərişlə bağlı monitorinq qaydalarına dair təlimat və sahibkarların cəlb edilməsi haqqında hesabat, əlavələrə daxil edilib;
* 30 iyun 1999-cu ildə Maliyyə Məsələləri üzrə Komitənin qəbul etdiyi [DAFFE/CFA(99)31] və Avropa Şurası tərəfindən 28 oktyabr 1999-cu ildə qeydlərin edildiyi [C(99)138] Qarşılıqlı razılaşma proseduru əsasında transfer qiymətlərinin əvvəlcədən razılaşdırılmasına dair təlimat haqqında hesabat, əlavələrə daxil edilib;
* 22 iyun 2010-cu ildə Maliyyə Məsələləri üzrə Komitənin qəbul etdiyi [CTPA/CFA(2010)46] və Avropa Şurası tərəfindən 22 iyul 2010-cu ildə qeydlərin edildiyi [C(2010)99, Əlavə I] şirkətlərin restrukturizasiyasının transfer qiymətləri ilə bağlı aspektləri haqqında hesabat, IX Fəsilə daxil edilib.

İƏİT-in TRANSFER QİYMƏTLƏRİNƏ DAİR METODİKİ GÖSTƏRİŞİ © İƏİT 2017

**4** - MÜQƏDDİMƏ

Bundan əlavə, bu Metodiki Göstərişlərə aşağıdakı düzəlişlər edilib:

* IV Fəslin yenilənməsi 6 iyun 2008-ci ildə Maliyyə Məsələləri üzrə Komitə tərəfindən qəbul edilib [CTPA/CFA(2008)30/REV1] və Müqəddimə və Giriş Sözünün yenilənməsi 22 iyun 2009-cu ildə Maliyyə Məsələləri üzrə Komissiya tərəfindən qəbul edilib [CTPA/CFA(2009)51/REV1], 16 iyul 2009-cu ildə Avropa Şurası tərəfindən təsdiqlənib [C(2009)88];
* I-III Fəsillərin yenilənməsi 22 iyun 2010-cu ildə Maliyyə Məsələləri üzrə Komitə tərəfindən qəbul edilib [CTPA/CFA(2010)55], 22 iyul 2010-cu ildə Avropa Şurası tərəfindən təsdiqlənib [C(2010)99 Əlavə I]; və
* IV-VIII Fəsillər, onların Müqəddiməsi, Giriş Sözü, Lüğəti və əlavələrinin yenilənməsi 22 iyun 2010-cu ildə Maliyyə Məsələləri üzrə Komitə tərəfindən qəbul edilib [CTPA/CFA(2010)47] və 22 iyul 2010-cu ildə Avropa Şurası tərəfindən təsdiqlənib [C(2010)99Əlavə I].
* Fəsil IV-də vergi sığınacaqlarına dair E Bölməsinin yenilənməsi və bu Fəsilə digər bir Əlavənin, o cümlədən ikitərəfli vergi sığınacaqlarının təsis edilməsi ilə bağlı Anlaşma Memorandumuna dair üç ədəd nümunənin daxil edilməsi 26 aprel 2013-cü ildə Maliyyə Məsələləri üzrə Komitə tərəfindən qəbul edilib [CTPA/CFA(2013)23] və 16 may 2013-cü ildə Avropa Şurası tərəfindən təsdiqlənib [C(2013)69].
* I, II və V-VIII Fəsillərin yenilənməsi: BEPS-in 8-10-cu Fəaliyyətləri haqqında Hesabat *Transfer Qiymətqoyma Nəticələrinin Dəyər Yaradılması ilə Uyğunlaşdırılması*  *BEPS-in 13-cü Fəaliyyəti haqqında Hesabat*, *Transfer Qiymətinin Sənədləşdirilməsi və Ölkələrarası Hesabatlıq*, 1 oktyabr 2015-ci ildə Avropa Şurası tərəfindən təsdiqlənib 2015 [C(2015)125/ADD8 və C(2015)125/ADD11].
* IX Fəslin yenilənməsi 31 dekabr 2016-cı ildə Maliyyə Məsələləri üzrə Komitə tərəfindən qəbul edilib [CTPA/CFA/NOE2(2016)76] və 3 aprel 2017-ci ildə Avropa Şurası tərəfindən təsdiqlənib [C(2017)37].
* I-IV Fəsillər, onların Giriş Sözü, Lüğəti və əlavələrinin yenilənməsi 19 may 2017-ci ildə Maliyyə Məsələləri üzrə Komitə tərəfindən qəbul edilib [CTPA/CFA/NOE2(2017)21].

Bu Metodiki Göstərişlərə transfer qiymətlərinin digər aspektləri ilə bağlı yeni təlimatlar davamlı olaraq əlavə ediləcək və sənəd mütəmadi olaraq dövri qaydada yenilənəcəkdir.

**Mündəricat**

[**Müqəddimə**](file:///C:\Documents%20and%20Settings\UserXP\Desktop\TP%20GUİDELİNES\AZE%20TP%20parts\transfer%20pricing%20guidline-new%20conversion.docx#page6#page6)[**3**](file:///C:\Documents%20and%20Settings\UserXP\Desktop\TP%20GUİDELİNES\AZE%20TP%20parts\transfer%20pricing%20guidline-new%20conversion.docx#page6#page6)

[**Ön**](file:///C:\Documents%20and%20Settings\UserXP\Desktop\TP%20GUİDELİNES\AZE%20TP%20parts\transfer%20pricing%20guidline-new%20conversion.docx#page18#page18) **söz** [**15**](file:///C:\Documents%20and%20Settings\UserXP\Desktop\TP%20GUİDELİNES\AZE%20TP%20parts\transfer%20pricing%20guidline-new%20conversion.docx#page18#page18)

[**Abreviatura və Akronimlər**](file:///C:\Documents%20and%20Settings\UserXP\Desktop\TP%20GUİDELİNES\AZE%20TP%20parts\transfer%20pricing%20guidline-new%20conversion.docx#page24#page24)[**21**](file:///C:\Documents%20and%20Settings\UserXP\Desktop\TP%20GUİDELİNES\AZE%20TP%20parts\transfer%20pricing%20guidline-new%20conversion.docx#page24#page24)

[**Terminlər**](file:///C:\Documents%20and%20Settings\UserXP\Desktop\TP%20GUİDELİNES\AZE%20TP%20parts\transfer%20pricing%20guidline-new%20conversion.docx#page26#page26) **lüğəti** [**23**](file:///C:\Documents%20and%20Settings\UserXP\Desktop\TP%20GUİDELİNES\AZE%20TP%20parts\transfer%20pricing%20guidline-new%20conversion.docx#page26#page26)

[**I Fəsil: Qol uzunluğu prinsipi**](file:///C:\Documents%20and%20Settings\UserXP\Desktop\TP%20GUİDELİNES\AZE%20TP%20parts\transfer%20pricing%20guidline-new%20conversion.docx#page36#page36)[**33**](file:///C:\Documents%20and%20Settings\UserXP\Desktop\TP%20GUİDELİNES\AZE%20TP%20parts\transfer%20pricing%20guidline-new%20conversion.docx#page36#page36)

A. [Giriş](file:///C:\Documents%20and%20Settings\UserXP\Desktop\TP%20GUİDELİNES\AZE%20TP%20parts\transfer%20pricing%20guidline-new%20conversion.docx#page36#page36) [33](file:///C:\Documents%20and%20Settings\UserXP\Desktop\TP%20GUİDELİNES\AZE%20TP%20parts\transfer%20pricing%20guidline-new%20conversion.docx#page36#page36)

B. [Qol uzunluğu prinsipi](file:///C:\Documents%20and%20Settings\UserXP\Desktop\TP%20GUİDELİNES\AZE%20TP%20parts\transfer%20pricing%20guidline-new%20conversion.docx#page38#page38)nin ifadə forması [35](file:///C:\Documents%20and%20Settings\UserXP\Desktop\TP%20GUİDELİNES\AZE%20TP%20parts\transfer%20pricing%20guidline-new%20conversion.docx#page38#page38)

B.1 İƏİT Model Vergi Konevsiyasının 9-cu maddəsi [35](file:///C:\Documents%20and%20Settings\UserXP\Desktop\TP%20GUİDELİNES\AZE%20TP%20parts\transfer%20pricing%20guidline-new%20conversion.docx#page38#page38)

B.2 [Qol uzunluğu prinsipi](file:///C:\Documents%20and%20Settings\UserXP\Desktop\TP%20GUİDELİNES\AZE%20TP%20parts\transfer%20pricing%20guidline-new%20conversion.docx#page38#page38)nin beynəlxalq konsensus olaraq

dəstəklənməsi.......................................................................................................[38](file:///C:\Documents%20and%20Settings\UserXP\Desktop\TP%20GUİDELİNES\AZE%20TP%20parts\transfer%20pricing%20guidline-new%20conversion.docx#page41#page41)

C. **Qeyri-qol uzunluğu yanaşması: formula əsasında qlobal proporsional**

**bölüşdürülmə** [39](file:///C:\Documents%20and%20Settings\UserXP\Desktop\TP%20GUİDELİNES\AZE%20TP%20parts\transfer%20pricing%20guidline-new%20conversion.docx#page42#page42)

C.1 Ümumi məlumat və yanaşmanın təsviri [39](file:///C:\Documents%20and%20Settings\UserXP\Desktop\TP%20GUİDELİNES\AZE%20TP%20parts\transfer%20pricing%20guidline-new%20conversion.docx#page42#page42)

C.2 [Qol](file:///C:\Documents%20and%20Settings\UserXP\Desktop\TP%20GUİDELİNES\AZE%20TP%20parts\transfer%20pricing%20guidline-new%20conversion.docx#page42#page42) uzunluğu prinsipi ilə müqayisə [39](file:///C:\Documents%20and%20Settings\UserXP\Desktop\TP%20GUİDELİNES\AZE%20TP%20parts\transfer%20pricing%20guidline-new%20conversion.docx#page42#page42)

C.3 Qeyri-qol uzunluğu üsullarının qəbul edilməməsi [43](file:///C:\Documents%20and%20Settings\UserXP\Desktop\TP%20GUİDELİNES\AZE%20TP%20parts\transfer%20pricing%20guidline-new%20conversion.docx#page46#page46)

D. [[Qol](file:///C:\Documents%20and%20Settings\UserXP\Desktop\TP%20GUİDELİNES\AZE%20TP%20parts\transfer%20pricing%20guidline-new%20conversion.docx#page42#page42) uzunluğu prinsipinin tətbiqi ilə bağlı təlimat](file:///C:\Documents%20and%20Settings\UserXP\Desktop\TP%20GUİDELİNES\AZE%20TP%20parts\transfer%20pricing%20guidline-new%20conversion.docx#page46#page46)  [43](file:///C:\Documents%20and%20Settings\UserXP\Desktop\TP%20GUİDELİNES\AZE%20TP%20parts\transfer%20pricing%20guidline-new%20conversion.docx#page46#page46)

D.1. [Kommersiya](file:///C:\Documents%20and%20Settings\UserXP\Desktop\TP%20GUİDELİNES\AZE%20TP%20parts\transfer%20pricing%20guidline-new%20conversion.docx#page46#page46) və ya maliyyə münasibətlərinin müəyyən edilməsi [43](file:///C:\Documents%20and%20Settings\UserXP\Desktop\TP%20GUİDELİNES\AZE%20TP%20parts\transfer%20pricing%20guidline-new%20conversion.docx#page46#page46)

D.2. [Dəqiq](file:///C:\Documents%20and%20Settings\UserXP\Desktop\TP%20GUİDELİNES\AZE%20TP%20parts\transfer%20pricing%20guidline-new%20conversion.docx#page80#page80) müəyyən edilmiş əməliyyatın qəbul edilməsi [77](file:///C:\Documents%20and%20Settings\UserXP\Desktop\TP%20GUİDELİNES\AZE%20TP%20parts\transfer%20pricing%20guidline-new%20conversion.docx#page80#page80)

D.3. [Zərərlər](file:///C:\Documents%20and%20Settings\UserXP\Desktop\TP%20GUİDELİNES\AZE%20TP%20parts\transfer%20pricing%20guidline-new%20conversion.docx#page83#page83) [80](file:///C:\Documents%20and%20Settings\UserXP\Desktop\TP%20GUİDELİNES\AZE%20TP%20parts\transfer%20pricing%20guidline-new%20conversion.docx#page83#page83)

D.4. [Hökumət](file:///C:\Documents%20and%20Settings\UserXP\Desktop\TP%20GUİDELİNES\AZE%20TP%20parts\transfer%20pricing%20guidline-new%20conversion.docx#page84#page84) siyasətinin təsiri [81](file:///C:\Documents%20and%20Settings\UserXP\Desktop\TP%20GUİDELİNES\AZE%20TP%20parts\transfer%20pricing%20guidline-new%20conversion.docx#page84#page84)

D.5. [Gömrük](file:///C:\Documents%20and%20Settings\UserXP\Desktop\TP%20GUİDELİNES\AZE%20TP%20parts\transfer%20pricing%20guidline-new%20conversion.docx#page86#page86) dəyərinin istifadəsi [83](file:///C:\Documents%20and%20Settings\UserXP\Desktop\TP%20GUİDELİNES\AZE%20TP%20parts\transfer%20pricing%20guidline-new%20conversion.docx#page86#page86)

D.6. Fəaliyyət yerinin dəyişdirilməsi nəticəsində qənaət edilən vəsait [və bazarların digər lokal xüsusiyyətləri](file:///C:\Documents%20and%20Settings\UserXP\Desktop\TP%20GUİDELİNES\AZE%20TP%20parts\transfer%20pricing%20guidline-new%20conversion.docx#page87#page87)....................................................................[84](file:///C:\Documents%20and%20Settings\UserXP\Desktop\TP%20GUİDELİNES\AZE%20TP%20parts\transfer%20pricing%20guidline-new%20conversion.docx#page87#page87)

D.7. [Yığılmış işçi qüvvəsi](file:///C:\Documents%20and%20Settings\UserXP\Desktop\TP%20GUİDELİNES\AZE%20TP%20parts\transfer%20pricing%20guidline-new%20conversion.docx#page91#page91) [88](file:///C:\Documents%20and%20Settings\UserXP\Desktop\TP%20GUİDELİNES\AZE%20TP%20parts\transfer%20pricing%20guidline-new%20conversion.docx#page91#page91)

D.8. [TMŞ qrup sinerjiləri](file:///C:\Documents%20and%20Settings\UserXP\Desktop\TP%20GUİDELİNES\AZE%20TP%20parts\transfer%20pricing%20guidline-new%20conversion.docx#page92#page92) [89](file:///C:\Documents%20and%20Settings\UserXP\Desktop\TP%20GUİDELİNES\AZE%20TP%20parts\transfer%20pricing%20guidline-new%20conversion.docx#page92#page92)

OECD TRANSFER PRICING GUIDELINES © OECD 2017

**6** – TABLE OF CONTENTS

[**II Fəsil:Transfer Qiymətqoyma Üsulları**](file:///C:\Documents%20and%20Settings\UserXP\Desktop\TP%20GUİDELİNES\AZE%20TP%20parts\transfer%20pricing%20guidline-new%20conversion.docx#page100#page100)[**97**](file:///C:\Documents%20and%20Settings\UserXP\Desktop\TP%20GUİDELİNES\AZE%20TP%20parts\transfer%20pricing%20guidline-new%20conversion.docx#page100#page100)

[**I Hissə: Transfer qiymətqoyma üsulunun**](file:///C:\Documents%20and%20Settings\UserXP\Desktop\TP%20GUİDELİNES\AZE%20TP%20parts\transfer%20pricing%20guidline-new%20conversion.docx#page100#page100) **seçilməsi** [**97**](file:///C:\Documents%20and%20Settings\UserXP\Desktop\TP%20GUİDELİNES\AZE%20TP%20parts\transfer%20pricing%20guidline-new%20conversion.docx#page100#page100)

1. [Vəziyyətlə bağlı olaraq ən uyğun transfer qiymətqoyma üsulunun seçilməsi](file:///C:\Documents%20and%20Settings\UserXP\Desktop\TP%20GUİDELİNES\AZE%20TP%20parts\transfer%20pricing%20guidline-new%20conversion.docx#page100#page100) ......................................................................................................................[97](file:///C:\Documents%20and%20Settings\UserXP\Desktop\TP%20GUİDELİNES\AZE%20TP%20parts\transfer%20pricing%20guidline-new%20conversion.docx#page100#page100)

B. [Birdən](file:///C:\Documents%20and%20Settings\UserXP\Desktop\TP%20GUİDELİNES\AZE%20TP%20parts\transfer%20pricing%20guidline-new%20conversion.docx#page103#page103) artıq üsuldan istifadə edilməsi [100](file:///C:\Documents%20and%20Settings\UserXP\Desktop\TP%20GUİDELİNES\AZE%20TP%20parts\transfer%20pricing%20guidline-new%20conversion.docx#page103#page103)

[**II Hissə: Ənənəvi əməliyyat üsulları**](file:///C:\Documents%20and%20Settings\UserXP\Desktop\TP%20GUİDELİNES\AZE%20TP%20parts\transfer%20pricing%20guidline-new%20conversion.docx#page104#page104) [**101**](file:///C:\Documents%20and%20Settings\UserXP\Desktop\TP%20GUİDELİNES\AZE%20TP%20parts\transfer%20pricing%20guidline-new%20conversion.docx#page104#page104)

A. [Giriş](file:///C:\Documents%20and%20Settings\UserXP\Desktop\TP%20GUİDELİNES\AZE%20TP%20parts\transfer%20pricing%20guidline-new%20conversion.docx#page104#page104) [101](file:///C:\Documents%20and%20Settings\UserXP\Desktop\TP%20GUİDELİNES\AZE%20TP%20parts\transfer%20pricing%20guidline-new%20conversion.docx#page104#page104)

B. [Qiymətlərin müqayisəsi üsulu](file:///C:\Documents%20and%20Settings\UserXP\Desktop\TP%20GUİDELİNES\AZE%20TP%20parts\transfer%20pricing%20guidline-new%20conversion.docx#page104#page104) (CUP) [101](file:///C:\Documents%20and%20Settings\UserXP\Desktop\TP%20GUİDELİNES\AZE%20TP%20parts\transfer%20pricing%20guidline-new%20conversion.docx#page104#page104)

B.1 [Ümumi](file:///C:\Documents%20and%20Settings\UserXP\Desktop\TP%20GUİDELİNES\AZE%20TP%20parts\transfer%20pricing%20guidline-new%20conversion.docx#page104#page104) məlumat [101](file:///C:\Documents%20and%20Settings\UserXP\Desktop\TP%20GUİDELİNES\AZE%20TP%20parts\transfer%20pricing%20guidline-new%20conversion.docx#page104#page104)

B.2 [CUP üsulunun tətbiqinə dair nümunələr](file:///C:\Documents%20and%20Settings\UserXP\Desktop\TP%20GUİDELİNES\AZE%20TP%20parts\transfer%20pricing%20guidline-new%20conversion.docx#page107#page107) [104](file:///C:\Documents%20and%20Settings\UserXP\Desktop\TP%20GUİDELİNES\AZE%20TP%20parts\transfer%20pricing%20guidline-new%20conversion.docx#page107#page107)

C. [Təkrarsatış qiyməti üsulu](file:///C:\Documents%20and%20Settings\UserXP\Desktop\TP%20GUİDELİNES\AZE%20TP%20parts\transfer%20pricing%20guidline-new%20conversion.docx#page108#page108) [105](file:///C:\Documents%20and%20Settings\UserXP\Desktop\TP%20GUİDELİNES\AZE%20TP%20parts\transfer%20pricing%20guidline-new%20conversion.docx#page108#page108)

C.1 [Ümumi məlumat](file:///C:\Documents%20and%20Settings\UserXP\Desktop\TP%20GUİDELİNES\AZE%20TP%20parts\transfer%20pricing%20guidline-new%20conversion.docx#page108#page108) [105](file:///C:\Documents%20and%20Settings\UserXP\Desktop\TP%20GUİDELİNES\AZE%20TP%20parts\transfer%20pricing%20guidline-new%20conversion.docx#page108#page108)

C.2 [Təkrarsatış qiyməti üsulunun tətbiqinə dair nümunələr](file:///C:\Documents%20and%20Settings\UserXP\Desktop\TP%20GUİDELİNES\AZE%20TP%20parts\transfer%20pricing%20guidline-new%20conversion.docx#page113#page113) [110](file:///C:\Documents%20and%20Settings\UserXP\Desktop\TP%20GUİDELİNES\AZE%20TP%20parts\transfer%20pricing%20guidline-new%20conversion.docx#page113#page113)

D. [Dəyərin toplanması üsulu](file:///C:\Documents%20and%20Settings\UserXP\Desktop\TP%20GUİDELİNES\AZE%20TP%20parts\transfer%20pricing%20guidline-new%20conversion.docx#page114#page114) [111](file:///C:\Documents%20and%20Settings\UserXP\Desktop\TP%20GUİDELİNES\AZE%20TP%20parts\transfer%20pricing%20guidline-new%20conversion.docx#page114#page114)

D.1 [Ümumi](file:///C:\Documents%20and%20Settings\UserXP\Desktop\TP%20GUİDELİNES\AZE%20TP%20parts\transfer%20pricing%20guidline-new%20conversion.docx#page114#page114) məlumat [111](file:///C:\Documents%20and%20Settings\UserXP\Desktop\TP%20GUİDELİNES\AZE%20TP%20parts\transfer%20pricing%20guidline-new%20conversion.docx#page114#page114)

D.2 [Dəyərin toplanması üsulunun tətbiqinə dair nümunələr](file:///C:\Documents%20and%20Settings\UserXP\Desktop\TP%20GUİDELİNES\AZE%20TP%20parts\transfer%20pricing%20guidline-new%20conversion.docx#page119#page119) [116](file:///C:\Documents%20and%20Settings\UserXP\Desktop\TP%20GUİDELİNES\AZE%20TP%20parts\transfer%20pricing%20guidline-new%20conversion.docx#page119#page119)

[**III Hissə: Əməliyyat mənfəəti üsulları**](file:///C:\Documents%20and%20Settings\UserXP\Desktop\TP%20GUİDELİNES\AZE%20TP%20parts\transfer%20pricing%20guidline-new%20conversion.docx#page120#page120) [**117**](file:///C:\Documents%20and%20Settings\UserXP\Desktop\TP%20GUİDELİNES\AZE%20TP%20parts\transfer%20pricing%20guidline-new%20conversion.docx#page120#page120)

A. [Giriş](file:///C:\Documents%20and%20Settings\UserXP\Desktop\TP%20GUİDELİNES\AZE%20TP%20parts\transfer%20pricing%20guidline-new%20conversion.docx#page120#page120) [117](file:///C:\Documents%20and%20Settings\UserXP\Desktop\TP%20GUİDELİNES\AZE%20TP%20parts\transfer%20pricing%20guidline-new%20conversion.docx#page120#page120)

B. [Rentabellik üsulu](file:///C:\Documents%20and%20Settings\UserXP\Desktop\TP%20GUİDELİNES\AZE%20TP%20parts\transfer%20pricing%20guidline-new%20conversion.docx#page120#page120) [117](file:///C:\Documents%20and%20Settings\UserXP\Desktop\TP%20GUİDELİNES\AZE%20TP%20parts\transfer%20pricing%20guidline-new%20conversion.docx#page120#page120)

B.1 [Ümumi](file:///C:\Documents%20and%20Settings\UserXP\Desktop\TP%20GUİDELİNES\AZE%20TP%20parts\transfer%20pricing%20guidline-new%20conversion.docx#page120#page120) məlumat [117](file:///C:\Documents%20and%20Settings\UserXP\Desktop\TP%20GUİDELİNES\AZE%20TP%20parts\transfer%20pricing%20guidline-new%20conversion.docx#page120#page120)

B.2 [Güclü və zəif cəhətləri](file:///C:\Documents%20and%20Settings\UserXP\Desktop\TP%20GUİDELİNES\AZE%20TP%20parts\transfer%20pricing%20guidline-new%20conversion.docx#page121#page121)  [118](file:///C:\Documents%20and%20Settings\UserXP\Desktop\TP%20GUİDELİNES\AZE%20TP%20parts\transfer%20pricing%20guidline-new%20conversion.docx#page121#page121)

B.3 [Tətbiqinə dair təlimat](file:///C:\Documents%20and%20Settings\UserXP\Desktop\TP%20GUİDELİNES\AZE%20TP%20parts\transfer%20pricing%20guidline-new%20conversion.docx#page123#page123) [120](file:///C:\Documents%20and%20Settings\UserXP\Desktop\TP%20GUİDELİNES\AZE%20TP%20parts\transfer%20pricing%20guidline-new%20conversion.docx#page123#page123)

B.4 [Rentabellik üsulunun tətbiqinə dair misallar](file:///C:\Documents%20and%20Settings\UserXP\Desktop\TP%20GUİDELİNES\AZE%20TP%20parts\transfer%20pricing%20guidline-new%20conversion.docx#page135#page135) ........................................[132](file:///C:\Documents%20and%20Settings\UserXP\Desktop\TP%20GUİDELİNES\AZE%20TP%20parts\transfer%20pricing%20guidline-new%20conversion.docx#page135#page135)

C. [Mənfəətin bölüşdürülməsi üsulu](file:///C:\Documents%20and%20Settings\UserXP\Desktop\TP%20GUİDELİNES\AZE%20TP%20parts\transfer%20pricing%20guidline-new%20conversion.docx#page136#page136) [133](file:///C:\Documents%20and%20Settings\UserXP\Desktop\TP%20GUİDELİNES\AZE%20TP%20parts\transfer%20pricing%20guidline-new%20conversion.docx#page136#page136)

C.1 [Ümumi](file:///C:\Documents%20and%20Settings\UserXP\Desktop\TP%20GUİDELİNES\AZE%20TP%20parts\transfer%20pricing%20guidline-new%20conversion.docx#page136#page136) məlumat [133](file:///C:\Documents%20and%20Settings\UserXP\Desktop\TP%20GUİDELİNES\AZE%20TP%20parts\transfer%20pricing%20guidline-new%20conversion.docx#page136#page136)

C.2 [Güclü və zəif cəhətləri](file:///C:\Documents%20and%20Settings\UserXP\Desktop\TP%20GUİDELİNES\AZE%20TP%20parts\transfer%20pricing%20guidline-new%20conversion.docx#page136#page136) [133](file:///C:\Documents%20and%20Settings\UserXP\Desktop\TP%20GUİDELİNES\AZE%20TP%20parts\transfer%20pricing%20guidline-new%20conversion.docx#page136#page136)

C.3 [Tətbiqinə dair təlimat](file:///C:\Documents%20and%20Settings\UserXP\Desktop\TP%20GUİDELİNES\AZE%20TP%20parts\transfer%20pricing%20guidline-new%20conversion.docx#page138#page138) [135](file:///C:\Documents%20and%20Settings\UserXP\Desktop\TP%20GUİDELİNES\AZE%20TP%20parts\transfer%20pricing%20guidline-new%20conversion.docx#page138#page138)

D. [Əməliyyat mənfəəti üsulları üzrə](file:///C:\Documents%20and%20Settings\UserXP\Desktop\TP%20GUİDELİNES\AZE%20TP%20parts\transfer%20pricing%20guidline-new%20conversion.docx#page148#page148) yekun nəticə [145](file:///C:\Documents%20and%20Settings\UserXP\Desktop\TP%20GUİDELİNES\AZE%20TP%20parts\transfer%20pricing%20guidline-new%20conversion.docx#page148#page148)

OECD TRANSFER PRICING GUIDELINES © OECD 2017

TABLE OF CONTENTS – **7**

[**III Fəsil: Müqayisəli təhlil**](file:///C:\Documents%20and%20Settings\UserXP\Desktop\TP%20GUİDELİNES\AZE%20TP%20parts\transfer%20pricing%20guidline-new%20conversion.docx#page150#page150)[**147**](file:///C:\Documents%20and%20Settings\UserXP\Desktop\TP%20GUİDELİNES\AZE%20TP%20parts\transfer%20pricing%20guidline-new%20conversion.docx#page150#page150)

A. [Müqayisəli təhlil aparılması](file:///C:\Documents%20and%20Settings\UserXP\Desktop\TP%20GUİDELİNES\AZE%20TP%20parts\transfer%20pricing%20guidline-new%20conversion.docx#page150#page150) [147](file:///C:\Documents%20and%20Settings\UserXP\Desktop\TP%20GUİDELİNES\AZE%20TP%20parts\transfer%20pricing%20guidline-new%20conversion.docx#page150#page150)

A.1 [Səciyyəvi proses](file:///C:\Documents%20and%20Settings\UserXP\Desktop\TP%20GUİDELİNES\AZE%20TP%20parts\transfer%20pricing%20guidline-new%20conversion.docx#page151#page151) [148](file:///C:\Documents%20and%20Settings\UserXP\Desktop\TP%20GUİDELİNES\AZE%20TP%20parts\transfer%20pricing%20guidline-new%20conversion.docx#page151#page151)

A.2 [Vergi ödəyicisi ilə bağlı vəziyyətin hərtərəfli](file:///C:\Documents%20and%20Settings\UserXP\Desktop\TP%20GUİDELİNES\AZE%20TP%20parts\transfer%20pricing%20guidline-new%20conversion.docx#page152#page152) təhlili [149](file:///C:\Documents%20and%20Settings\UserXP\Desktop\TP%20GUİDELİNES\AZE%20TP%20parts\transfer%20pricing%20guidline-new%20conversion.docx#page152#page152)

A.3 [Nəzarət olunan əməliyyata baxılması və test edilən tərəf](file:///C:\Documents%20and%20Settings\UserXP\Desktop\TP%20GUİDELİNES\AZE%20TP%20parts\transfer%20pricing%20guidline-new%20conversion.docx#page152#page152)  seçimi......[149](file:///C:\Documents%20and%20Settings\UserXP\Desktop\TP%20GUİDELİNES\AZE%20TP%20parts\transfer%20pricing%20guidline-new%20conversion.docx#page152#page152)

A.4 [Müqayisə edilə bilən nəzarət olunmayan əməliyyatlar](file:///C:\Documents%20and%20Settings\UserXP\Desktop\TP%20GUİDELİNES\AZE%20TP%20parts\transfer%20pricing%20guidline-new%20conversion.docx#page158#page158) [155](file:///C:\Documents%20and%20Settings\UserXP\Desktop\TP%20GUİDELİNES\AZE%20TP%20parts\transfer%20pricing%20guidline-new%20conversion.docx#page158#page158)

A.5 [Müqayisə edilə bilən ptensial](file:///C:\Documents%20and%20Settings\UserXP\Desktop\TP%20GUİDELİNES\AZE%20TP%20parts\transfer%20pricing%20guidline-new%20conversion.docx#page162#page162) məlumatların seçilməsi

və ya qəbul edilməməsi [159](file:///C:\Documents%20and%20Settings\UserXP\Desktop\TP%20GUİDELİNES\AZE%20TP%20parts\transfer%20pricing%20guidline-new%20conversion.docx#page162#page162)

A.6 [Müqayisə baxımından edilən düzəlişlər](file:///C:\Documents%20and%20Settings\UserXP\Desktop\TP%20GUİDELİNES\AZE%20TP%20parts\transfer%20pricing%20guidline-new%20conversion.docx#page165#page165) [162](file:///C:\Documents%20and%20Settings\UserXP\Desktop\TP%20GUİDELİNES\AZE%20TP%20parts\transfer%20pricing%20guidline-new%20conversion.docx#page165#page165)

A.7 [Qol uzunluğu intervalı](file:///C:\Documents%20and%20Settings\UserXP\Desktop\TP%20GUİDELİNES\AZE%20TP%20parts\transfer%20pricing%20guidline-new%20conversion.docx#page166#page166) [163](file:///C:\Documents%20and%20Settings\UserXP\Desktop\TP%20GUİDELİNES\AZE%20TP%20parts\transfer%20pricing%20guidline-new%20conversion.docx#page166#page166)

B. [Müqayisə ilə bağlı zaman seçimi məsələləri](file:///C:\Documents%20and%20Settings\UserXP\Desktop\TP%20GUİDELİNES\AZE%20TP%20parts\transfer%20pricing%20guidline-new%20conversion.docx#page169#page169) [166](file:///C:\Documents%20and%20Settings\UserXP\Desktop\TP%20GUİDELİNES\AZE%20TP%20parts\transfer%20pricing%20guidline-new%20conversion.docx#page169#page169)

B.1 [Məlumatla bağlı vaxt](file:///C:\Documents%20and%20Settings\UserXP\Desktop\TP%20GUİDELİNES\AZE%20TP%20parts\transfer%20pricing%20guidline-new%20conversion.docx#page169#page169)  [166](file:///C:\Documents%20and%20Settings\UserXP\Desktop\TP%20GUİDELİNES\AZE%20TP%20parts\transfer%20pricing%20guidline-new%20conversion.docx#page169#page169)

B.2 [Toplanma vaxtı](file:///C:\Documents%20and%20Settings\UserXP\Desktop\TP%20GUİDELİNES\AZE%20TP%20parts\transfer%20pricing%20guidline-new%20conversion.docx#page170#page170) [167](file:///C:\Documents%20and%20Settings\UserXP\Desktop\TP%20GUİDELİNES\AZE%20TP%20parts\transfer%20pricing%20guidline-new%20conversion.docx#page170#page170)

B.3 [Başlanğıcda nəzərəçarpacaq dərəcədə qeyri-müəyyən dəyərləndirmə](file:///C:\Documents%20and%20Settings\UserXP\Desktop\TP%20GUİDELİNES\AZE%20TP%20parts\transfer%20pricing%20guidline-new%20conversion.docx#page170#page170) və proqnozlaşdırıla bilməyən hadisələr......................................[167](file:///C:\Documents%20and%20Settings\UserXP\Desktop\TP%20GUİDELİNES\AZE%20TP%20parts\transfer%20pricing%20guidline-new%20conversion.docx#page170#page170)

B.4 [Əməliyyat ilindən sonrakı illərə aid məlumatlar](file:///C:\Documents%20and%20Settings\UserXP\Desktop\TP%20GUİDELİNES\AZE%20TP%20parts\transfer%20pricing%20guidline-new%20conversion.docx#page171#page171)  [168](file:///C:\Documents%20and%20Settings\UserXP\Desktop\TP%20GUİDELİNES\AZE%20TP%20parts\transfer%20pricing%20guidline-new%20conversion.docx#page171#page171)

B.5 [Çoxillik məlumatlar](file:///C:\Documents%20and%20Settings\UserXP\Desktop\TP%20GUİDELİNES\AZE%20TP%20parts\transfer%20pricing%20guidline-new%20conversion.docx#page171#page171) [168](file:///C:\Documents%20and%20Settings\UserXP\Desktop\TP%20GUİDELİNES\AZE%20TP%20parts\transfer%20pricing%20guidline-new%20conversion.docx#page171#page171)

C. [Əməletmə məsələləri](file:///C:\Documents%20and%20Settings\UserXP\Desktop\TP%20GUİDELİNES\AZE%20TP%20parts\transfer%20pricing%20guidline-new%20conversion.docx#page172#page172) [169](file:///C:\Documents%20and%20Settings\UserXP\Desktop\TP%20GUİDELİNES\AZE%20TP%20parts\transfer%20pricing%20guidline-new%20conversion.docx#page172#page172)

[**IV Fəsil: Transfer Qiymətqoyması ilə bağlı Mübahisələrin Qarşısının Alınması və Həlli ilə bağlı İnzibati Yanaşmalar**](file:///C:\Documents%20and%20Settings\UserXP\Desktop\TP%20GUİDELİNES\AZE%20TP%20parts\transfer%20pricing%20guidline-new%20conversion.docx#page174#page174)...................................................[**171**](file:///C:\Documents%20and%20Settings\UserXP\Desktop\TP%20GUİDELİNES\AZE%20TP%20parts\transfer%20pricing%20guidline-new%20conversion.docx#page174#page174)

A. [Giriş](file:///C:\Documents%20and%20Settings\UserXP\Desktop\TP%20GUİDELİNES\AZE%20TP%20parts\transfer%20pricing%20guidline-new%20conversion.docx#page174#page174) [171](file:///C:\Documents%20and%20Settings\UserXP\Desktop\TP%20GUİDELİNES\AZE%20TP%20parts\transfer%20pricing%20guidline-new%20conversion.docx#page174#page174)

B. [Transfer qiymətqoyması üzrə əməletmə](file:///C:\Documents%20and%20Settings\UserXP\Desktop\TP%20GUİDELİNES\AZE%20TP%20parts\transfer%20pricing%20guidline-new%20conversion.docx#page175#page175) praktikası [172](file:///C:\Documents%20and%20Settings\UserXP\Desktop\TP%20GUİDELİNES\AZE%20TP%20parts\transfer%20pricing%20guidline-new%20conversion.docx#page175#page175)

B.1 [Yoxlama praktikası](file:///C:\Documents%20and%20Settings\UserXP\Desktop\TP%20GUİDELİNES\AZE%20TP%20parts\transfer%20pricing%20guidline-new%20conversion.docx#page176#page176) [173](file:///C:\Documents%20and%20Settings\UserXP\Desktop\TP%20GUİDELİNES\AZE%20TP%20parts\transfer%20pricing%20guidline-new%20conversion.docx#page176#page176)

B.2 [Sübut etmə öhdəliyi](file:///C:\Documents%20and%20Settings\UserXP\Desktop\TP%20GUİDELİNES\AZE%20TP%20parts\transfer%20pricing%20guidline-new%20conversion.docx#page177#page177) [174](file:///C:\Documents%20and%20Settings\UserXP\Desktop\TP%20GUİDELİNES\AZE%20TP%20parts\transfer%20pricing%20guidline-new%20conversion.docx#page177#page177)

B.3 [Cərimələr](file:///C:\Documents%20and%20Settings\UserXP\Desktop\TP%20GUİDELİNES\AZE%20TP%20parts\transfer%20pricing%20guidline-new%20conversion.docx#page179#page179) [176](file:///C:\Documents%20and%20Settings\UserXP\Desktop\TP%20GUİDELİNES\AZE%20TP%20parts\transfer%20pricing%20guidline-new%20conversion.docx#page179#page179)

1. [Müvafiq düzəlişlər və qarşılıqlı razılaşma proseduru:](file:///C:\Documents%20and%20Settings\UserXP\Desktop\TP%20GUİDELİNES\AZE%20TP%20parts\transfer%20pricing%20guidline-new%20conversion.docx#page183#page183)

İƏİT Model Vergi Konvensiyasının [9-cu və 25-ci Maddələri](file:///C:\Documents%20and%20Settings\UserXP\Desktop\TP%20GUİDELİNES\AZE%20TP%20parts\transfer%20pricing%20guidline-new%20conversion.docx#page183#page183) [180](file:///C:\Documents%20and%20Settings\UserXP\Desktop\TP%20GUİDELİNES\AZE%20TP%20parts\transfer%20pricing%20guidline-new%20conversion.docx#page183#page183)

C.1 [Qarşılıqlı razılaşma proseduru](file:///C:\Documents%20and%20Settings\UserXP\Desktop\TP%20GUİDELİNES\AZE%20TP%20parts\transfer%20pricing%20guidline-new%20conversion.docx#page183#page183) [180](file:///C:\Documents%20and%20Settings\UserXP\Desktop\TP%20GUİDELİNES\AZE%20TP%20parts\transfer%20pricing%20guidline-new%20conversion.docx#page183#page183)

C.2 [Müvafiq düzəlişlər: 9-cu Maddənin 2-ci paraqrafı](file:///C:\Documents%20and%20Settings\UserXP\Desktop\TP%20GUİDELİNES\AZE%20TP%20parts\transfer%20pricing%20guidline-new%20conversion.docx#page185#page185) [182](file:///C:\Documents%20and%20Settings\UserXP\Desktop\TP%20GUİDELİNES\AZE%20TP%20parts\transfer%20pricing%20guidline-new%20conversion.docx#page185#page185)

C.3 [Prosedurlarla bağlı narahatlıqlar](file:///C:\Documents%20and%20Settings\UserXP\Desktop\TP%20GUİDELİNES\AZE%20TP%20parts\transfer%20pricing%20guidline-new%20conversion.docx#page187#page187) [184](file:///C:\Documents%20and%20Settings\UserXP\Desktop\TP%20GUİDELİNES\AZE%20TP%20parts\transfer%20pricing%20guidline-new%20conversion.docx#page187#page187)

C.4 Qarşılıqlı razılaşma proseduru ilə bağlı narahatlıqları aradan qaldırmaq üçün təlimat, yanaşmalar və görülən tədbirlər...................................................[186](file:///C:\Documents%20and%20Settings\UserXP\Desktop\TP%20GUİDELİNES\AZE%20TP%20parts\transfer%20pricing%20guidline-new%20conversion.docx#page189#page189)

C.5 [Yardımçı düzəlişlər](file:///C:\Documents%20and%20Settings\UserXP\Desktop\TP%20GUİDELİNES\AZE%20TP%20parts\transfer%20pricing%20guidline-new%20conversion.docx#page198#page198) [195](file:///C:\Documents%20and%20Settings\UserXP\Desktop\TP%20GUİDELİNES\AZE%20TP%20parts\transfer%20pricing%20guidline-new%20conversion.docx#page198#page198)

D. [Sinxron vergi yoxlamaları](file:///C:\Documents%20and%20Settings\UserXP\Desktop\TP%20GUİDELİNES\AZE%20TP%20parts\transfer%20pricing%20guidline-new%20conversion.docx#page202#page202) [199](file:///C:\Documents%20and%20Settings\UserXP\Desktop\TP%20GUİDELİNES\AZE%20TP%20parts\transfer%20pricing%20guidline-new%20conversion.docx#page202#page202)

D.1 [Anlayış və ümumi məlumat](file:///C:\Documents%20and%20Settings\UserXP\Desktop\TP%20GUİDELİNES\AZE%20TP%20parts\transfer%20pricing%20guidline-new%20conversion.docx#page202#page202) [199](file:///C:\Documents%20and%20Settings\UserXP\Desktop\TP%20GUİDELİNES\AZE%20TP%20parts\transfer%20pricing%20guidline-new%20conversion.docx#page202#page202)

D.2 [Sinxron vergi yoxlamaları üzrə hüquqi baza](file:///C:\Documents%20and%20Settings\UserXP\Desktop\TP%20GUİDELİNES\AZE%20TP%20parts\transfer%20pricing%20guidline-new%20conversion.docx#page203#page203) [200](file:///C:\Documents%20and%20Settings\UserXP\Desktop\TP%20GUİDELİNES\AZE%20TP%20parts\transfer%20pricing%20guidline-new%20conversion.docx#page203#page203)

OECD TRANSFER PRICING GUIDELINES © OECD 2017

**8** – TABLE OF CONTENTS

D.3 [Sinxron vergi yoxlamaları və transfer qiymətqoyması](file:///C:\Documents%20and%20Settings\UserXP\Desktop\TP%20GUİDELİNES\AZE%20TP%20parts\transfer%20pricing%20guidline-new%20conversion.docx#page203#page203) [200](file:///C:\Documents%20and%20Settings\UserXP\Desktop\TP%20GUİDELİNES\AZE%20TP%20parts\transfer%20pricing%20guidline-new%20conversion.docx#page203#page203)

D.4 [Sinxron](file:///C:\Documents%20and%20Settings\UserXP\Desktop\TP%20GUİDELİNES\AZE%20TP%20parts\transfer%20pricing%20guidline-new%20conversion.docx#page206#page206) vergi yoxlamalarının istifadəsinə dair tövsiyələr....................[203](file:///C:\Documents%20and%20Settings\UserXP\Desktop\TP%20GUİDELİNES\AZE%20TP%20parts\transfer%20pricing%20guidline-new%20conversion.docx#page206#page206)

E. [Təhlükəsiz limanlar](file:///C:\Documents%20and%20Settings\UserXP\Desktop\TP%20GUİDELİNES\AZE%20TP%20parts\transfer%20pricing%20guidline-new%20conversion.docx#page207#page207) [204](file:///C:\Documents%20and%20Settings\UserXP\Desktop\TP%20GUİDELİNES\AZE%20TP%20parts\transfer%20pricing%20guidline-new%20conversion.docx#page207#page207)

E.1 [Giriş](file:///C:\Documents%20and%20Settings\UserXP\Desktop\TP%20GUİDELİNES\AZE%20TP%20parts\transfer%20pricing%20guidline-new%20conversion.docx#page207#page207) [204](file:///C:\Documents%20and%20Settings\UserXP\Desktop\TP%20GUİDELİNES\AZE%20TP%20parts\transfer%20pricing%20guidline-new%20conversion.docx#page207#page207)

E.2 [Təhlükəsiz liman anlayışı və konsepsiyası](file:///C:\Documents%20and%20Settings\UserXP\Desktop\TP%20GUİDELİNES\AZE%20TP%20parts\transfer%20pricing%20guidline-new%20conversion.docx#page208#page208) [205](file:///C:\Documents%20and%20Settings\UserXP\Desktop\TP%20GUİDELİNES\AZE%20TP%20parts\transfer%20pricing%20guidline-new%20conversion.docx#page208#page208)

E.3 [Təhlükəsiz limanın faydası](file:///C:\Documents%20and%20Settings\UserXP\Desktop\TP%20GUİDELİNES\AZE%20TP%20parts\transfer%20pricing%20guidline-new%20conversion.docx#page209#page209)  [206](file:///C:\Documents%20and%20Settings\UserXP\Desktop\TP%20GUİDELİNES\AZE%20TP%20parts\transfer%20pricing%20guidline-new%20conversion.docx#page209#page209)

E.4 [Təhlükəsiz limanla bağlı narahatlıqlar](file:///C:\Documents%20and%20Settings\UserXP\Desktop\TP%20GUİDELİNES\AZE%20TP%20parts\transfer%20pricing%20guidline-new%20conversion.docx#page211#page211)  [208](file:///C:\Documents%20and%20Settings\UserXP\Desktop\TP%20GUİDELİNES\AZE%20TP%20parts\transfer%20pricing%20guidline-new%20conversion.docx#page211#page211)

E.5 [Təhlükəsiz limanların](file:///C:\Documents%20and%20Settings\UserXP\Desktop\TP%20GUİDELİNES\AZE%20TP%20parts\transfer%20pricing%20guidline-new%20conversion.docx#page216#page216) istifadəsinə dair tövsiyələr [213](file:///C:\Documents%20and%20Settings\UserXP\Desktop\TP%20GUİDELİNES\AZE%20TP%20parts\transfer%20pricing%20guidline-new%20conversion.docx#page216#page216)

F. [Qiymətlərin əvvəlcədən razılaşdırılması](file:///C:\Documents%20and%20Settings\UserXP\Desktop\TP%20GUİDELİNES\AZE%20TP%20parts\transfer%20pricing%20guidline-new%20conversion.docx#page217#page217) [214](file:///C:\Documents%20and%20Settings\UserXP\Desktop\TP%20GUİDELİNES\AZE%20TP%20parts\transfer%20pricing%20guidline-new%20conversion.docx#page217#page217)

F.1 [Qiymətlərin əvvəlcədən](file:///C:\Documents%20and%20Settings\UserXP\Desktop\TP%20GUİDELİNES\AZE%20TP%20parts\transfer%20pricing%20guidline-new%20conversion.docx#page217#page217) razılaşdırılması anlayışı və konsepsiyası....[214](file:///C:\Documents%20and%20Settings\UserXP\Desktop\TP%20GUİDELİNES\AZE%20TP%20parts\transfer%20pricing%20guidline-new%20conversion.docx#page217#page217)

F.2 [Qiymətlərin əvvəlcədən razılaşdırılmasını tənzimləyən hüquqi və inzibati qaydalara dair mümkün yanaşmalar](file:///C:\Documents%20and%20Settings\UserXP\Desktop\TP%20GUİDELİNES\AZE%20TP%20parts\transfer%20pricing%20guidline-new%20conversion.docx#page221#page221)....................................................[218](file:///C:\Documents%20and%20Settings\UserXP\Desktop\TP%20GUİDELİNES\AZE%20TP%20parts\transfer%20pricing%20guidline-new%20conversion.docx#page221#page221)

F.3 [Qiymətlərin əvvəlcədən razılaşdırılmasının üstünlükləri](file:///C:\Documents%20and%20Settings\UserXP\Desktop\TP%20GUİDELİNES\AZE%20TP%20parts\transfer%20pricing%20guidline-new%20conversion.docx#page222#page222)  [219](file:///C:\Documents%20and%20Settings\UserXP\Desktop\TP%20GUİDELİNES\AZE%20TP%20parts\transfer%20pricing%20guidline-new%20conversion.docx#page222#page222)

F.4 [Qiymətlərin əvvəlcədən razılaşdırılması](file:///C:\Documents%20and%20Settings\UserXP\Desktop\TP%20GUİDELİNES\AZE%20TP%20parts\transfer%20pricing%20guidline-new%20conversion.docx#page224#page224) ilə bağlı əlverişsiz cəhətlər [221](file:///C:\Documents%20and%20Settings\UserXP\Desktop\TP%20GUİDELİNES\AZE%20TP%20parts\transfer%20pricing%20guidline-new%20conversion.docx#page224#page224)

F.5 [Tövsiyələr](file:///C:\Documents%20and%20Settings\UserXP\Desktop\TP%20GUİDELİNES\AZE%20TP%20parts\transfer%20pricing%20guidline-new%20conversion.docx#page227#page227) [224](file:///C:\Documents%20and%20Settings\UserXP\Desktop\TP%20GUİDELİNES\AZE%20TP%20parts\transfer%20pricing%20guidline-new%20conversion.docx#page227#page227)

G. [Arbitraj](file:///C:\Documents%20and%20Settings\UserXP\Desktop\TP%20GUİDELİNES\AZE%20TP%20parts\transfer%20pricing%20guidline-new%20conversion.docx#page229#page229) [226](file:///C:\Documents%20and%20Settings\UserXP\Desktop\TP%20GUİDELİNES\AZE%20TP%20parts\transfer%20pricing%20guidline-new%20conversion.docx#page229#page229)

[**V Fəsil: Sənədləşmə**](file:///C:\Documents%20and%20Settings\UserXP\Desktop\TP%20GUİDELİNES\AZE%20TP%20parts\transfer%20pricing%20guidline-new%20conversion.docx#page232#page232)[**229**](file:///C:\Documents%20and%20Settings\UserXP\Desktop\TP%20GUİDELİNES\AZE%20TP%20parts\transfer%20pricing%20guidline-new%20conversion.docx#page232#page232)

A. [Giriş](file:///C:\Documents%20and%20Settings\UserXP\Desktop\TP%20GUİDELİNES\AZE%20TP%20parts\transfer%20pricing%20guidline-new%20conversion.docx#page232#page232) [229](file:///C:\Documents%20and%20Settings\UserXP\Desktop\TP%20GUİDELİNES\AZE%20TP%20parts\transfer%20pricing%20guidline-new%20conversion.docx#page232#page232)

B. [Transfer qiymətqoyması üzrə sənədləşmə tələblərinin](file:///C:\Documents%20and%20Settings\UserXP\Desktop\TP%20GUİDELİNES\AZE%20TP%20parts\transfer%20pricing%20guidline-new%20conversion.docx#page233#page233) məqsədi [230](file:///C:\Documents%20and%20Settings\UserXP\Desktop\TP%20GUİDELİNES\AZE%20TP%20parts\transfer%20pricing%20guidline-new%20conversion.docx#page233#page233)

B.1. [Vergi ödəyicisi tərəfindən özünün qol uzunluğu prinsipinə uyğunluğunun qiymətləndirilməsi........................................................... 231](file:///C:\Documents%20and%20Settings\UserXP\Desktop\TP%20GUİDELİNES\AZE%20TP%20parts\transfer%20pricing%20guidline-new%20conversion.docx#page234#page234)

B.2. [Transfer qiymətqoyması riskinin müəyyən edilməsi](file:///C:\Documents%20and%20Settings\UserXP\Desktop\TP%20GUİDELİNES\AZE%20TP%20parts\transfer%20pricing%20guidline-new%20conversion.docx#page234#page234) [231](file:///C:\Documents%20and%20Settings\UserXP\Desktop\TP%20GUİDELİNES\AZE%20TP%20parts\transfer%20pricing%20guidline-new%20conversion.docx#page234#page234)

B.3. [Transfer qiymətqoyması üzrə audit](file:///C:\Documents%20and%20Settings\UserXP\Desktop\TP%20GUİDELİNES\AZE%20TP%20parts\transfer%20pricing%20guidline-new%20conversion.docx#page235#page235) [232](file:///C:\Documents%20and%20Settings\UserXP\Desktop\TP%20GUİDELİNES\AZE%20TP%20parts\transfer%20pricing%20guidline-new%20conversion.docx#page235#page235)

C. [Transfer qiymətqoyması üzrə](file:///C:\Documents%20and%20Settings\UserXP\Desktop\TP%20GUİDELİNES\AZE%20TP%20parts\transfer%20pricing%20guidline-new%20conversion.docx#page236#page236) sənədləşməyə üç pilləli yanaşma [233](file:///C:\Documents%20and%20Settings\UserXP\Desktop\TP%20GUİDELİNES\AZE%20TP%20parts\transfer%20pricing%20guidline-new%20conversion.docx#page236#page236)

C.1. [Master fayl](file:///C:\Documents%20and%20Settings\UserXP\Desktop\TP%20GUİDELİNES\AZE%20TP%20parts\transfer%20pricing%20guidline-new%20conversion.docx#page237#page237) [234](file:///C:\Documents%20and%20Settings\UserXP\Desktop\TP%20GUİDELİNES\AZE%20TP%20parts\transfer%20pricing%20guidline-new%20conversion.docx#page237#page237)

C.2. [Lokal fayl](file:///C:\Documents%20and%20Settings\UserXP\Desktop\TP%20GUİDELİNES\AZE%20TP%20parts\transfer%20pricing%20guidline-new%20conversion.docx#page238#page238) [235](file:///C:\Documents%20and%20Settings\UserXP\Desktop\TP%20GUİDELİNES\AZE%20TP%20parts\transfer%20pricing%20guidline-new%20conversion.docx#page238#page238)

C.3. [Ölkələrarası Hesabat](file:///C:\Documents%20and%20Settings\UserXP\Desktop\TP%20GUİDELİNES\AZE%20TP%20parts\transfer%20pricing%20guidline-new%20conversion.docx#page238#page238) [235](file:///C:\Documents%20and%20Settings\UserXP\Desktop\TP%20GUİDELİNES\AZE%20TP%20parts\transfer%20pricing%20guidline-new%20conversion.docx#page238#page238)

D. [Əməletmə məsələləri](file:///C:\Documents%20and%20Settings\UserXP\Desktop\TP%20GUİDELİNES\AZE%20TP%20parts\transfer%20pricing%20guidline-new%20conversion.docx#page239#page239)  [236](file:///C:\Documents%20and%20Settings\UserXP\Desktop\TP%20GUİDELİNES\AZE%20TP%20parts\transfer%20pricing%20guidline-new%20conversion.docx#page239#page239)

D.1. [Aktual sənədləşmə](file:///C:\Documents%20and%20Settings\UserXP\Desktop\TP%20GUİDELİNES\AZE%20TP%20parts\transfer%20pricing%20guidline-new%20conversion.docx#page239#page239) [236](file:///C:\Documents%20and%20Settings\UserXP\Desktop\TP%20GUİDELİNES\AZE%20TP%20parts\transfer%20pricing%20guidline-new%20conversion.docx#page239#page239)

D.2. [Zaman çərçivəsi](file:///C:\Documents%20and%20Settings\UserXP\Desktop\TP%20GUİDELİNES\AZE%20TP%20parts\transfer%20pricing%20guidline-new%20conversion.docx#page239#page239) [236](file:///C:\Documents%20and%20Settings\UserXP\Desktop\TP%20GUİDELİNES\AZE%20TP%20parts\transfer%20pricing%20guidline-new%20conversion.docx#page239#page239)

D.3. [Maddi](file:///C:\Documents%20and%20Settings\UserXP\Desktop\TP%20GUİDELİNES\AZE%20TP%20parts\transfer%20pricing%20guidline-new%20conversion.docx#page240#page240) əhəmiyyət [237](file:///C:\Documents%20and%20Settings\UserXP\Desktop\TP%20GUİDELİNES\AZE%20TP%20parts\transfer%20pricing%20guidline-new%20conversion.docx#page240#page240)

D.4. [Sənədlərin saxlanması](file:///C:\Documents%20and%20Settings\UserXP\Desktop\TP%20GUİDELİNES\AZE%20TP%20parts\transfer%20pricing%20guidline-new%20conversion.docx#page241#page241) [238](file:///C:\Documents%20and%20Settings\UserXP\Desktop\TP%20GUİDELİNES\AZE%20TP%20parts\transfer%20pricing%20guidline-new%20conversion.docx#page241#page241)

D.5. [Sənədlərin yenilənmə tezliyi](file:///C:\Documents%20and%20Settings\UserXP\Desktop\TP%20GUİDELİNES\AZE%20TP%20parts\transfer%20pricing%20guidline-new%20conversion.docx#page241#page241) [238](file:///C:\Documents%20and%20Settings\UserXP\Desktop\TP%20GUİDELİNES\AZE%20TP%20parts\transfer%20pricing%20guidline-new%20conversion.docx#page241#page241)

D.6. [Dil](file:///C:\Documents%20and%20Settings\UserXP\Desktop\TP%20GUİDELİNES\AZE%20TP%20parts\transfer%20pricing%20guidline-new%20conversion.docx#page242#page242) [239](file:///C:\Documents%20and%20Settings\UserXP\Desktop\TP%20GUİDELİNES\AZE%20TP%20parts\transfer%20pricing%20guidline-new%20conversion.docx#page242#page242)

OECD TRANSFER PRICING GUIDELINES © OECD 2017

TABLE OF CONTENTS – **9**

D.7. [Cərimələr](file:///C:\Documents%20and%20Settings\UserXP\Desktop\TP%20GUİDELİNES\AZE%20TP%20parts\transfer%20pricing%20guidline-new%20conversion.docx#page242#page242) [239](file:///C:\Documents%20and%20Settings\UserXP\Desktop\TP%20GUİDELİNES\AZE%20TP%20parts\transfer%20pricing%20guidline-new%20conversion.docx#page242#page242)

D.8. [Məxfilik](file:///C:\Documents%20and%20Settings\UserXP\Desktop\TP%20GUİDELİNES\AZE%20TP%20parts\transfer%20pricing%20guidline-new%20conversion.docx#page243#page243) [240](file:///C:\Documents%20and%20Settings\UserXP\Desktop\TP%20GUİDELİNES\AZE%20TP%20parts\transfer%20pricing%20guidline-new%20conversion.docx#page243#page243)

D.9. [Digər məsələlər](file:///C:\Documents%20and%20Settings\UserXP\Desktop\TP%20GUİDELİNES\AZE%20TP%20parts\transfer%20pricing%20guidline-new%20conversion.docx#page244#page244) [241](file:///C:\Documents%20and%20Settings\UserXP\Desktop\TP%20GUİDELİNES\AZE%20TP%20parts\transfer%20pricing%20guidline-new%20conversion.docx#page244#page244)

E. [İcra](file:///C:\Documents%20and%20Settings\UserXP\Desktop\TP%20GUİDELİNES\AZE%20TP%20parts\transfer%20pricing%20guidline-new%20conversion.docx#page244#page244) [241](file:///C:\Documents%20and%20Settings\UserXP\Desktop\TP%20GUİDELİNES\AZE%20TP%20parts\transfer%20pricing%20guidline-new%20conversion.docx#page244#page244)

E.1. [Master fayl və Lokal fayl](file:///C:\Documents%20and%20Settings\UserXP\Desktop\TP%20GUİDELİNES\AZE%20TP%20parts\transfer%20pricing%20guidline-new%20conversion.docx#page244#page244) [241](file:///C:\Documents%20and%20Settings\UserXP\Desktop\TP%20GUİDELİNES\AZE%20TP%20parts\transfer%20pricing%20guidline-new%20conversion.docx#page244#page244)

E.2. [Ölkələrarası hesabat](file:///C:\Documents%20and%20Settings\UserXP\Desktop\TP%20GUİDELİNES\AZE%20TP%20parts\transfer%20pricing%20guidline-new%20conversion.docx#page245#page245) [242](file:///C:\Documents%20and%20Settings\UserXP\Desktop\TP%20GUİDELİNES\AZE%20TP%20parts\transfer%20pricing%20guidline-new%20conversion.docx#page245#page245)

[**VI Fəsil: Qeyri-maddi aktivlərlə bağlı xüsusi mülahizələr**](file:///C:\Documents%20and%20Settings\UserXP\Desktop\TP%20GUİDELİNES\AZE%20TP%20parts\transfer%20pricing%20guidline-new%20conversion.docx#page250#page250)[**247**](file:///C:\Documents%20and%20Settings\UserXP\Desktop\TP%20GUİDELİNES\AZE%20TP%20parts\transfer%20pricing%20guidline-new%20conversion.docx#page250#page250)

A. [Qeyri-maddi aktivlərin müəyyn edilməsi](file:///C:\Documents%20and%20Settings\UserXP\Desktop\TP%20GUİDELİNES\AZE%20TP%20parts\transfer%20pricing%20guidline-new%20conversion.docx#page251#page251) [248](file:///C:\Documents%20and%20Settings\UserXP\Desktop\TP%20GUİDELİNES\AZE%20TP%20parts\transfer%20pricing%20guidline-new%20conversion.docx#page251#page251)

A.1. [Ümumi](file:///C:\Documents%20and%20Settings\UserXP\Desktop\TP%20GUİDELİNES\AZE%20TP%20parts\transfer%20pricing%20guidline-new%20conversion.docx#page251#page251) məlumat [248](file:///C:\Documents%20and%20Settings\UserXP\Desktop\TP%20GUİDELİNES\AZE%20TP%20parts\transfer%20pricing%20guidline-new%20conversion.docx#page251#page251)

A.2. [Digər vergi məqsədləri üçün bu fəslin](file:///C:\Documents%20and%20Settings\UserXP\Desktop\TP%20GUİDELİNES\AZE%20TP%20parts\transfer%20pricing%20guidline-new%20conversion.docx#page254#page254) müvafiq olması [251](file:///C:\Documents%20and%20Settings\UserXP\Desktop\TP%20GUİDELİNES\AZE%20TP%20parts\transfer%20pricing%20guidline-new%20conversion.docx#page254#page254)

A.3. [Qeyri-maddi aktivlərin kateqoriyası](file:///C:\Documents%20and%20Settings\UserXP\Desktop\TP%20GUİDELİNES\AZE%20TP%20parts\transfer%20pricing%20guidline-new%20conversion.docx#page255#page255) [252](file:///C:\Documents%20and%20Settings\UserXP\Desktop\TP%20GUİDELİNES\AZE%20TP%20parts\transfer%20pricing%20guidline-new%20conversion.docx#page255#page255)

A.4. [Təsvirlər](file:///C:\Documents%20and%20Settings\UserXP\Desktop\TP%20GUİDELİNES\AZE%20TP%20parts\transfer%20pricing%20guidline-new%20conversion.docx#page255#page255) [252](file:///C:\Documents%20and%20Settings\UserXP\Desktop\TP%20GUİDELİNES\AZE%20TP%20parts\transfer%20pricing%20guidline-new%20conversion.docx#page255#page255)

1. [Qeyri-maddi aktivlərə sahiblik və qeyri-maddi aktivlərin hazırlanması, təkmilləşdirilməsi, saxlanması, qorunması və istismarı ilə bağlı fəaliyyətlər](file:///C:\Documents%20and%20Settings\UserXP\Desktop\TP%20GUİDELİNES\AZE%20TP%20parts\transfer%20pricing%20guidline-new%20conversion.docx#page260#page260) ......................................................................................[257](file:///C:\Documents%20and%20Settings\UserXP\Desktop\TP%20GUİDELİNES\AZE%20TP%20parts\transfer%20pricing%20guidline-new%20conversion.docx#page260#page260)

B.1. Qeyri-maddi aktivlərə sahiblik və qeyri-maddi aktivlərlə bağlı müqavilə şərtləri .....................................................................................[260](file:///C:\Documents%20and%20Settings\UserXP\Desktop\TP%20GUİDELİNES\AZE%20TP%20parts\transfer%20pricing%20guidline-new%20conversion.docx#page263#page263)

B.2. Qeyri-maddi aktivlərlə bağlı funksiyalar, aktivlər və risklər .[263](file:///C:\Documents%20and%20Settings\UserXP\Desktop\TP%20GUİDELİNES\AZE%20TP%20parts\transfer%20pricing%20guidline-new%20conversion.docx#page266#page266)

B.3. Nəzarət olunan əməliyyatlarla bağlı qiymətlərin və digər şərtlərin tanınması və müəyyən edilməsi..........................................................................[274](file:///C:\Documents%20and%20Settings\UserXP\Desktop\TP%20GUİDELİNES\AZE%20TP%20parts\transfer%20pricing%20guidline-new%20conversion.docx#page277#page277)

B.4. Spesifik faktiki vəziyyətlərlə bağlı yuxarıda göstərilən prinsiplərin tətbiqi..................................................................................................................[274](file:///C:\Documents%20and%20Settings\UserXP\Desktop\TP%20GUİDELİNES\AZE%20TP%20parts\transfer%20pricing%20guidline-new%20conversion.docx#page277#page277)

C. [Qeyri-maddi aktivlərin istifadəsi və ötürülməsini əhatə edən əməliyyatlar](file:///C:\Documents%20and%20Settings\UserXP\Desktop\TP%20GUİDELİNES\AZE%20TP%20parts\transfer%20pricing%20guidline-new%20conversion.docx#page281#page281)  [278](file:///C:\Documents%20and%20Settings\UserXP\Desktop\TP%20GUİDELİNES\AZE%20TP%20parts\transfer%20pricing%20guidline-new%20conversion.docx#page281#page281)

C.1. [Qeyri-maddi aktivlər və ya onlarla bağlı hüquqların ötürülməsini əhatə edən əməliyyatlar](file:///C:\Documents%20and%20Settings\UserXP\Desktop\TP%20GUİDELİNES\AZE%20TP%20parts\transfer%20pricing%20guidline-new%20conversion.docx#page281#page281)..............................................................................................[278](file:///C:\Documents%20and%20Settings\UserXP\Desktop\TP%20GUİDELİNES\AZE%20TP%20parts\transfer%20pricing%20guidline-new%20conversion.docx#page281#page281)

C.2. [Malların təqdim edilməsi və ya xidmətlərin göstərilməsi ilə bağlı qeyri-maddi aktivlərin istifadəsini əhatə edən əməliyyatlar](file:///C:\Documents%20and%20Settings\UserXP\Desktop\TP%20GUİDELİNES\AZE%20TP%20parts\transfer%20pricing%20guidline-new%20conversion.docx#page286#page286) ............................[283](file:///C:\Documents%20and%20Settings\UserXP\Desktop\TP%20GUİDELİNES\AZE%20TP%20parts\transfer%20pricing%20guidline-new%20conversion.docx#page286#page286)

1. [Qeyri-maddi](file:///C:\Documents%20and%20Settings\UserXP\Desktop\TP%20GUİDELİNES\AZE%20TP%20parts\transfer%20pricing%20guidline-new%20conversion.docx#page287#page287) aktivlərin cəlb olunduğu hallarda qol uzunluğu şərtlərini müəyyən etmək üçün əlavə təlimat............................................................[284](file:///C:\Documents%20and%20Settings\UserXP\Desktop\TP%20GUİDELİNES\AZE%20TP%20parts\transfer%20pricing%20guidline-new%20conversion.docx#page287#page287)

D.1.  [Qeyri-maddi](file:///C:\Documents%20and%20Settings\UserXP\Desktop\TP%20GUİDELİNES\AZE%20TP%20parts\transfer%20pricing%20guidline-new%20conversion.docx#page287#page287) aktivlərin cəlb olunduğu əməliyyatlara tətbiq edilən ümumi prinsiplər ..............................................................................................[285](file:///C:\Documents%20and%20Settings\UserXP\Desktop\TP%20GUİDELİNES\AZE%20TP%20parts\transfer%20pricing%20guidline-new%20conversion.docx#page288#page288)

D.2. [Qeyri-maddi aktivlər](file:///C:\Documents%20and%20Settings\UserXP\Desktop\TP%20GUİDELİNES\AZE%20TP%20parts\transfer%20pricing%20guidline-new%20conversion.docx#page289#page289) və ya onlara aid hüquqların ötürülməsinə dair əlavə təlimat......................................................................................................[286](file:///C:\Documents%20and%20Settings\UserXP\Desktop\TP%20GUİDELİNES\AZE%20TP%20parts\transfer%20pricing%20guidline-new%20conversion.docx#page289#page289)

D.3 [Əməliyyat vaxtı qiymətləndirilməsi kifayət qədər qeyri-müəyyən olan qeyri-maddi aktivlərin cəlb olunduğu](file:///C:\Documents%20and%20Settings\UserXP\Desktop\TP%20GUİDELİNES\AZE%20TP%20parts\transfer%20pricing%20guidline-new%20conversion.docx#page309#page309) əməliyyatlara dair qol uzunluğu qiyməti..............................................................................................................[306](file:///C:\Documents%20and%20Settings\UserXP\Desktop\TP%20GUİDELİNES\AZE%20TP%20parts\transfer%20pricing%20guidline-new%20conversion.docx#page309#page309)

D.4. Çətin q[iymətləndirilən qeyri-maddi aktivlər (ÇQQMA)](file:///C:\Documents%20and%20Settings\UserXP\Desktop\TP%20GUİDELİNES\AZE%20TP%20parts\transfer%20pricing%20guidline-new%20conversion.docx#page311#page311) [308](file:///C:\Documents%20and%20Settings\UserXP\Desktop\TP%20GUİDELİNES\AZE%20TP%20parts\transfer%20pricing%20guidline-new%20conversion.docx#page311#page311)

OECD TRANSFER PRICING GUIDELINES © OECD 2017

**10** – TABLE OF CONTENTS

D.5. [Malların satışı və ya xidmətlərin göstərilməsi ilə bağlı qeyri-maddi aktivlərin istifadəsini əhatə edən əməliyyatlar üzrə əlavə təlimat](file:///C:\Documents%20and%20Settings\UserXP\Desktop\TP%20GUİDELİNES\AZE%20TP%20parts\transfer%20pricing%20guidline-new%20conversion.docx#page316#page316) ...................[313](file:///C:\Documents%20and%20Settings\UserXP\Desktop\TP%20GUİDELİNES\AZE%20TP%20parts\transfer%20pricing%20guidline-new%20conversion.docx#page316#page316)

[**VII Fəsil: Qrupdaxili Xidmətlər**](file:///C:\Documents%20and%20Settings\UserXP\Desktop\TP%20GUİDELİNES\AZE%20TP%20parts\transfer%20pricing%20guidline-new%20conversion.docx#page322#page322) **üzrə xüsusi mülahizələr** [**319**](file:///C:\Documents%20and%20Settings\UserXP\Desktop\TP%20GUİDELİNES\AZE%20TP%20parts\transfer%20pricing%20guidline-new%20conversion.docx#page322#page322)

A. [Giriş](file:///C:\Documents%20and%20Settings\UserXP\Desktop\TP%20GUİDELİNES\AZE%20TP%20parts\transfer%20pricing%20guidline-new%20conversion.docx#page322#page322) [319](file:///C:\Documents%20and%20Settings\UserXP\Desktop\TP%20GUİDELİNES\AZE%20TP%20parts\transfer%20pricing%20guidline-new%20conversion.docx#page322#page322)

B. [Əsas məsələlər](file:///C:\Documents%20and%20Settings\UserXP\Desktop\TP%20GUİDELİNES\AZE%20TP%20parts\transfer%20pricing%20guidline-new%20conversion.docx#page323#page323) [320](file:///C:\Documents%20and%20Settings\UserXP\Desktop\TP%20GUİDELİNES\AZE%20TP%20parts\transfer%20pricing%20guidline-new%20conversion.docx#page323#page323)

B.1. [Qrupdaxili xidmətlərin göstərilməsinin müəyyən edilməsi](file:///C:\Documents%20and%20Settings\UserXP\Desktop\TP%20GUİDELİNES\AZE%20TP%20parts\transfer%20pricing%20guidline-new%20conversion.docx#page323#page323)  [320](file:///C:\Documents%20and%20Settings\UserXP\Desktop\TP%20GUİDELİNES\AZE%20TP%20parts\transfer%20pricing%20guidline-new%20conversion.docx#page323#page323)

B.2. [Qol](file:///C:\Documents%20and%20Settings\UserXP\Desktop\TP%20GUİDELİNES\AZE%20TP%20parts\transfer%20pricing%20guidline-new%20conversion.docx#page329#page329) uzunluğu ödənişinin müəyyən edilməsi [326](file:///C:\Documents%20and%20Settings\UserXP\Desktop\TP%20GUİDELİNES\AZE%20TP%20parts\transfer%20pricing%20guidline-new%20conversion.docx#page329#page329)

C. [Qrupdaxili](file:///C:\Documents%20and%20Settings\UserXP\Desktop\TP%20GUİDELİNES\AZE%20TP%20parts\transfer%20pricing%20guidline-new%20conversion.docx#page334#page334) xidmətlərə aid bəzi nümunələr [331](file:///C:\Documents%20and%20Settings\UserXP\Desktop\TP%20GUİDELİNES\AZE%20TP%20parts\transfer%20pricing%20guidline-new%20conversion.docx#page334#page334)

D. [Aşağı dəyər əlavə edən qrupdaxili xidmətlər](file:///C:\Documents%20and%20Settings\UserXP\Desktop\TP%20GUİDELİNES\AZE%20TP%20parts\transfer%20pricing%20guidline-new%20conversion.docx#page336#page336) [333](file:///C:\Documents%20and%20Settings\UserXP\Desktop\TP%20GUİDELİNES\AZE%20TP%20parts\transfer%20pricing%20guidline-new%20conversion.docx#page336#page336)

D.1. [Aşağı dəyər əlavə edən qrupdaxili xidmətlər](file:///C:\Documents%20and%20Settings\UserXP\Desktop\TP%20GUİDELİNES\AZE%20TP%20parts\transfer%20pricing%20guidline-new%20conversion.docx#page336#page336) anlayışı [333](file:///C:\Documents%20and%20Settings\UserXP\Desktop\TP%20GUİDELİNES\AZE%20TP%20parts\transfer%20pricing%20guidline-new%20conversion.docx#page336#page336)

D.2. [Aşağı](file:///C:\Documents%20and%20Settings\UserXP\Desktop\TP%20GUİDELİNES\AZE%20TP%20parts\transfer%20pricing%20guidline-new%20conversion.docx#page341#page341) dəyər əlavə edən qrupdaxili xidmətlər üzrə qol uzunluğu ödənişinin sadə yolla müəyyən edilməsi..............................................[338](file:///C:\Documents%20and%20Settings\UserXP\Desktop\TP%20GUİDELİNES\AZE%20TP%20parts\transfer%20pricing%20guidline-new%20conversion.docx#page341#page341)

D.3. [Sənədləşmə və hesabatvermə](file:///C:\Documents%20and%20Settings\UserXP\Desktop\TP%20GUİDELİNES\AZE%20TP%20parts\transfer%20pricing%20guidline-new%20conversion.docx#page345#page345) [342](file:///C:\Documents%20and%20Settings\UserXP\Desktop\TP%20GUİDELİNES\AZE%20TP%20parts\transfer%20pricing%20guidline-new%20conversion.docx#page345#page345)

D.4. [Aşağı](file:///C:\Documents%20and%20Settings\UserXP\Desktop\TP%20GUİDELİNES\AZE%20TP%20parts\transfer%20pricing%20guidline-new%20conversion.docx#page346#page346) dəyər əlavə edən qrupdaxili xidmətlər üzrə ödənişlərlə bağlı ödəmə mənbəyində verginin tutulması..........................................[343](file:///C:\Documents%20and%20Settings\UserXP\Desktop\TP%20GUİDELİNES\AZE%20TP%20parts\transfer%20pricing%20guidline-new%20conversion.docx#page346#page346)

[**VIII Fəsil: Xərclərin**](file:///C:\Documents%20and%20Settings\UserXP\Desktop\TP%20GUİDELİNES\AZE%20TP%20parts\transfer%20pricing%20guidline-new%20conversion.docx#page348#page348) **Bölüşdürülməsinə dair Razılaşmalar(CCA)** [**345**](file:///C:\Documents%20and%20Settings\UserXP\Desktop\TP%20GUİDELİNES\AZE%20TP%20parts\transfer%20pricing%20guidline-new%20conversion.docx#page348#page348)

A. [Giriş](file:///C:\Documents%20and%20Settings\UserXP\Desktop\TP%20GUİDELİNES\AZE%20TP%20parts\transfer%20pricing%20guidline-new%20conversion.docx#page348#page348) [345](file:///C:\Documents%20and%20Settings\UserXP\Desktop\TP%20GUİDELİNES\AZE%20TP%20parts\transfer%20pricing%20guidline-new%20conversion.docx#page348#page348)

B. Xərclərin Bölüşdürülməsinə dair Razılaşma konspsiyası [345](file:///C:\Documents%20and%20Settings\UserXP\Desktop\TP%20GUİDELİNES\AZE%20TP%20parts\transfer%20pricing%20guidline-new%20conversion.docx#page348#page348)

B.1. [Ümumi](file:///C:\Documents%20and%20Settings\UserXP\Desktop\TP%20GUİDELİNES\AZE%20TP%20parts\transfer%20pricing%20guidline-new%20conversion.docx#page348#page348) məlumat [345](file:///C:\Documents%20and%20Settings\UserXP\Desktop\TP%20GUİDELİNES\AZE%20TP%20parts\transfer%20pricing%20guidline-new%20conversion.docx#page348#page348)

B.2. [Digər fəsillərlə əlaqə](file:///C:\Documents%20and%20Settings\UserXP\Desktop\TP%20GUİDELİNES\AZE%20TP%20parts\transfer%20pricing%20guidline-new%20conversion.docx#page351#page351)  [348](file:///C:\Documents%20and%20Settings\UserXP\Desktop\TP%20GUİDELİNES\AZE%20TP%20parts\transfer%20pricing%20guidline-new%20conversion.docx#page351#page351)

B.3. [CCA-lərin növləri](file:///C:\Documents%20and%20Settings\UserXP\Desktop\TP%20GUİDELİNES\AZE%20TP%20parts\transfer%20pricing%20guidline-new%20conversion.docx#page351#page351) [348](file:///C:\Documents%20and%20Settings\UserXP\Desktop\TP%20GUİDELİNES\AZE%20TP%20parts\transfer%20pricing%20guidline-new%20conversion.docx#page351#page351)

C. [Qol uzunluğu prinsipinin tətbiqi](file:///C:\Documents%20and%20Settings\UserXP\Desktop\TP%20GUİDELİNES\AZE%20TP%20parts\transfer%20pricing%20guidline-new%20conversion.docx#page352#page352) [349](file:///C:\Documents%20and%20Settings\UserXP\Desktop\TP%20GUİDELİNES\AZE%20TP%20parts\transfer%20pricing%20guidline-new%20conversion.docx#page352#page352)

C.1. [Ümumi](file:///C:\Documents%20and%20Settings\UserXP\Desktop\TP%20GUİDELİNES\AZE%20TP%20parts\transfer%20pricing%20guidline-new%20conversion.docx#page352#page352) məlumat [349](file:///C:\Documents%20and%20Settings\UserXP\Desktop\TP%20GUİDELİNES\AZE%20TP%20parts\transfer%20pricing%20guidline-new%20conversion.docx#page352#page352)

C.2. [İştirakçıların](file:///C:\Documents%20and%20Settings\UserXP\Desktop\TP%20GUİDELİNES\AZE%20TP%20parts\transfer%20pricing%20guidline-new%20conversion.docx#page353#page353) müəyyən edilməsi [350](file:///C:\Documents%20and%20Settings\UserXP\Desktop\TP%20GUİDELİNES\AZE%20TP%20parts\transfer%20pricing%20guidline-new%20conversion.docx#page353#page353)

C.3.  [CCA](file:///C:\Documents%20and%20Settings\UserXP\Desktop\TP%20GUİDELİNES\AZE%20TP%20parts\transfer%20pricing%20guidline-new%20conversion.docx#page356#page356) üzrə gözlənilən faydalar [353](file:///C:\Documents%20and%20Settings\UserXP\Desktop\TP%20GUİDELİNES\AZE%20TP%20parts\transfer%20pricing%20guidline-new%20conversion.docx#page356#page356)

C.4. [Hər iştirakçının töhfəsinin dəyəri](file:///C:\Documents%20and%20Settings\UserXP\Desktop\TP%20GUİDELİNES\AZE%20TP%20parts\transfer%20pricing%20guidline-new%20conversion.docx#page357#page357)  [354](file:///C:\Documents%20and%20Settings\UserXP\Desktop\TP%20GUİDELİNES\AZE%20TP%20parts\transfer%20pricing%20guidline-new%20conversion.docx#page357#page357)

C.5. [Balanslaşdırıcı ödənişlər](file:///C:\Documents%20and%20Settings\UserXP\Desktop\TP%20GUİDELİNES\AZE%20TP%20parts\transfer%20pricing%20guidline-new%20conversion.docx#page361#page361) [358](file:///C:\Documents%20and%20Settings\UserXP\Desktop\TP%20GUİDELİNES\AZE%20TP%20parts\transfer%20pricing%20guidline-new%20conversion.docx#page361#page361)

C.6. [Faktiki əməliyyatın](file:///C:\Documents%20and%20Settings\UserXP\Desktop\TP%20GUİDELİNES\AZE%20TP%20parts\transfer%20pricing%20guidline-new%20conversion.docx#page362#page362) tam dəqiq şəkildə müəyyənləşdirilməsi [359](file:///C:\Documents%20and%20Settings\UserXP\Desktop\TP%20GUİDELİNES\AZE%20TP%20parts\transfer%20pricing%20guidline-new%20conversion.docx#page362#page362)

C.7. [Töhfələr və balanslaşdırıcı](file:///C:\Documents%20and%20Settings\UserXP\Desktop\TP%20GUİDELİNES\AZE%20TP%20parts\transfer%20pricing%20guidline-new%20conversion.docx#page363#page363) ödənişlər üzrə vergi rejimi [360](file:///C:\Documents%20and%20Settings\UserXP\Desktop\TP%20GUİDELİNES\AZE%20TP%20parts\transfer%20pricing%20guidline-new%20conversion.docx#page363#page363)

D. [CCA-ə daxil olma, razılaşmadan çəkilmə və ya razılaşmaya xitam](file:///C:\Documents%20and%20Settings\UserXP\Desktop\TP%20GUİDELİNES\AZE%20TP%20parts\transfer%20pricing%20guidline-new%20conversion.docx#page364#page364) [361](file:///C:\Documents%20and%20Settings\UserXP\Desktop\TP%20GUİDELİNES\AZE%20TP%20parts\transfer%20pricing%20guidline-new%20conversion.docx#page364#page364)

E. [CCA-lərin strukturlaşdırılması və sənədləşdirilməsinə dair tövsiyələr](file:///C:\Documents%20and%20Settings\UserXP\Desktop\TP%20GUİDELİNES\AZE%20TP%20parts\transfer%20pricing%20guidline-new%20conversion.docx#page365#page365) [362](file:///C:\Documents%20and%20Settings\UserXP\Desktop\TP%20GUİDELİNES\AZE%20TP%20parts\transfer%20pricing%20guidline-new%20conversion.docx#page365#page365)

OECD TRANSFER PRICING GUIDELINES © OECD 2017

TABLE OF CONTENTS – **11**

[**IX Fəsil: Biznes Restrukturizasiyasının**](file:///C:\Documents%20and%20Settings\UserXP\Desktop\TP%20GUİDELİNES\AZE%20TP%20parts\transfer%20pricing%20guidline-new%20conversion.docx#page368#page368) **Transfer Qiymətqoyma Aspektləri** [**365**](file:///C:\Documents%20and%20Settings\UserXP\Desktop\TP%20GUİDELİNES\AZE%20TP%20parts\transfer%20pricing%20guidline-new%20conversion.docx#page368#page368)

A. [Əhatə](file:///C:\Documents%20and%20Settings\UserXP\Desktop\TP%20GUİDELİNES\AZE%20TP%20parts\transfer%20pricing%20guidline-new%20conversion.docx#page368#page368) dairəsi [365](file:///C:\Documents%20and%20Settings\UserXP\Desktop\TP%20GUİDELİNES\AZE%20TP%20parts\transfer%20pricing%20guidline-new%20conversion.docx#page368#page368)

A.1 [Bu fəslin əhatə etdiyi biznes restrukturizasiyası](file:///C:\Documents%20and%20Settings\UserXP\Desktop\TP%20GUİDELİNES\AZE%20TP%20parts\transfer%20pricing%20guidline-new%20conversion.docx#page368#page368)..........................[365](file:///C:\Documents%20and%20Settings\UserXP\Desktop\TP%20GUİDELİNES\AZE%20TP%20parts\transfer%20pricing%20guidline-new%20conversion.docx#page368#page368)

A.2 [Bu](file:///C:\Documents%20and%20Settings\UserXP\Desktop\TP%20GUİDELİNES\AZE%20TP%20parts\transfer%20pricing%20guidline-new%20conversion.docx#page369#page369) fəslin əhatə etdiyi məsələlər [366](file:///C:\Documents%20and%20Settings\UserXP\Desktop\TP%20GUİDELİNES\AZE%20TP%20parts\transfer%20pricing%20guidline-new%20conversion.docx#page369#page369)

[Biznes restrukturizasiyasına İƏİT Model Vergi Konvensiyasının 9-cu Maddəsinin və bu Təlimatın tətbiqi:](file:///C:\Documents%20and%20Settings\UserXP\Desktop\TP%20GUİDELİNES\AZE%20TP%20parts\transfer%20pricing%20guidline-new%20conversion.docx#page370#page370)

[nəzəri çərçivə](file:///C:\Documents%20and%20Settings\UserXP\Desktop\TP%20GUİDELİNES\AZE%20TP%20parts\transfer%20pricing%20guidline-new%20conversion.docx#page370#page370) [367](file:///C:\Documents%20and%20Settings\UserXP\Desktop\TP%20GUİDELİNES\AZE%20TP%20parts\transfer%20pricing%20guidline-new%20conversion.docx#page370#page370)

[**I Hissə: Restrukturizasiya ilə bağlı qol uzunluğu kompensasiyası**](file:///C:\Documents%20and%20Settings\UserXP\Desktop\TP%20GUİDELİNES\AZE%20TP%20parts\transfer%20pricing%20guidline-new%20conversion.docx#page372#page372)[**369**](file:///C:\Documents%20and%20Settings\UserXP\Desktop\TP%20GUİDELİNES\AZE%20TP%20parts\transfer%20pricing%20guidline-new%20conversion.docx#page372#page372)

A. [Giriş](file:///C:\Documents%20and%20Settings\UserXP\Desktop\TP%20GUİDELİNES\AZE%20TP%20parts\transfer%20pricing%20guidline-new%20conversion.docx#page372#page372) [369](file:///C:\Documents%20and%20Settings\UserXP\Desktop\TP%20GUİDELİNES\AZE%20TP%20parts\transfer%20pricing%20guidline-new%20conversion.docx#page372#page372)

B.  [Restrukturizasiyanın başa](file:///C:\Documents%20and%20Settings\UserXP\Desktop\TP%20GUİDELİNES\AZE%20TP%20parts\transfer%20pricing%20guidline-new%20conversion.docx#page372#page372) düşülməsi [369](file:///C:\Documents%20and%20Settings\UserXP\Desktop\TP%20GUİDELİNES\AZE%20TP%20parts\transfer%20pricing%20guidline-new%20conversion.docx#page372#page372)

B.1 [Biznes restrukturizasiyasını təşkil edən əməliyyatların dəqiq müəyyən edilməsi: restrukturizasiyadan əvvəlki və sonrakı funksiyalar, aktivlər və risklər 370](file:///C:\Documents%20and%20Settings\UserXP\Desktop\TP%20GUİDELİNES\AZE%20TP%20parts\transfer%20pricing%20guidline-new%20conversion.docx#page373#page373)

B.2 [Restrukturizasiya, o cümlədən sinerjilərin rolu](file:///C:\Documents%20and%20Settings\UserXP\Desktop\TP%20GUİDELİNES\AZE%20TP%20parts\transfer%20pricing%20guidline-new%20conversion.docx#page378#page378) ilə bağlı kommersiya baxımından əsaslandırma və gözlənilən faydaların başa düşülməsi.....[375](file:///C:\Documents%20and%20Settings\UserXP\Desktop\TP%20GUİDELİNES\AZE%20TP%20parts\transfer%20pricing%20guidline-new%20conversion.docx#page378#page378)

B.3 [Tərəflər üçün real olaraq mövcud olan digər variantlar](file:///C:\Documents%20and%20Settings\UserXP\Desktop\TP%20GUİDELİNES\AZE%20TP%20parts\transfer%20pricing%20guidline-new%20conversion.docx#page379#page379)  [376](file:///C:\Documents%20and%20Settings\UserXP\Desktop\TP%20GUİDELİNES\AZE%20TP%20parts\transfer%20pricing%20guidline-new%20conversion.docx#page379#page379)

B.4 [Biznes restrukturizasiyası ilə bağlı transfer qiymətqoymasına dair sənədləşmə](file:///C:\Documents%20and%20Settings\UserXP\Desktop\TP%20GUİDELİNES\AZE%20TP%20parts\transfer%20pricing%20guidline-new%20conversion.docx#page380#page380)  [377](file:///C:\Documents%20and%20Settings\UserXP\Desktop\TP%20GUİDELİNES\AZE%20TP%20parts\transfer%20pricing%20guidline-new%20conversion.docx#page380#page380)

1. [Biznes restrukturizasiyasını təşkil edən](file:///C:\Documents%20and%20Settings\UserXP\Desktop\TP%20GUİDELİNES\AZE%20TP%20parts\transfer%20pricing%20guidline-new%20conversion.docx#page381#page381) dəqiq müəyyən edilmiş əməliyyatların qəbul edilməsi .........................................................[378](file:///C:\Documents%20and%20Settings\UserXP\Desktop\TP%20GUİDELİNES\AZE%20TP%20parts\transfer%20pricing%20guidline-new%20conversion.docx#page381#page381)
2. [Biznes restrukturizasiyası](file:///C:\Documents%20and%20Settings\UserXP\Desktop\TP%20GUİDELİNES\AZE%20TP%20parts\transfer%20pricing%20guidline-new%20conversion.docx#page383#page383) nəticəsində mənfəət potensialının yenidən bölüşdürülməsi..................................................................................[380](file:///C:\Documents%20and%20Settings\UserXP\Desktop\TP%20GUİDELİNES\AZE%20TP%20parts\transfer%20pricing%20guidline-new%20conversion.docx#page383#page383)

D.1 [Mənfəət potensial](file:///C:\Documents%20and%20Settings\UserXP\Desktop\TP%20GUİDELİNES\AZE%20TP%20parts\transfer%20pricing%20guidline-new%20conversion.docx#page383#page383)ı [380](file:///C:\Documents%20and%20Settings\UserXP\Desktop\TP%20GUİDELİNES\AZE%20TP%20parts\transfer%20pricing%20guidline-new%20conversion.docx#page383#page383)

D.2 [Risklər və mənfəət potensial](file:///C:\Documents%20and%20Settings\UserXP\Desktop\TP%20GUİDELİNES\AZE%20TP%20parts\transfer%20pricing%20guidline-new%20conversion.docx#page384#page384)ının yenidən bölüşdürülməsi [381](file:///C:\Documents%20and%20Settings\UserXP\Desktop\TP%20GUİDELİNES\AZE%20TP%20parts\transfer%20pricing%20guidline-new%20conversion.docx#page384#page384)

E. [Müəyyən dəyərə malik bir şeyin ötürülməsi](file:///C:\Documents%20and%20Settings\UserXP\Desktop\TP%20GUİDELİNES\AZE%20TP%20parts\transfer%20pricing%20guidline-new%20conversion.docx#page386#page386) (məsələn aktivin və ya fəaliyyətin fasiləsizlik prinsipinin) [383](file:///C:\Documents%20and%20Settings\UserXP\Desktop\TP%20GUİDELİNES\AZE%20TP%20parts\transfer%20pricing%20guidline-new%20conversion.docx#page386#page386)

E.1 [Maddi aktivlər](file:///C:\Documents%20and%20Settings\UserXP\Desktop\TP%20GUİDELİNES\AZE%20TP%20parts\transfer%20pricing%20guidline-new%20conversion.docx#page386#page386) [383](file:///C:\Documents%20and%20Settings\UserXP\Desktop\TP%20GUİDELİNES\AZE%20TP%20parts\transfer%20pricing%20guidline-new%20conversion.docx#page386#page386)

E.2 [Qeyri-maddi](file:///C:\Documents%20and%20Settings\UserXP\Desktop\TP%20GUİDELİNES\AZE%20TP%20parts\transfer%20pricing%20guidline-new%20conversion.docx#page389#page389) aktivlər [386](file:///C:\Documents%20and%20Settings\UserXP\Desktop\TP%20GUİDELİNES\AZE%20TP%20parts\transfer%20pricing%20guidline-new%20conversion.docx#page389#page389)

E.3 [Fəaliyyətin ötürülməsi (fəaliyyətin fasiləsizlik prinsipi)](file:///C:\Documents%20and%20Settings\UserXP\Desktop\TP%20GUİDELİNES\AZE%20TP%20parts\transfer%20pricing%20guidline-new%20conversion.docx#page393#page393) [390](file:///C:\Documents%20and%20Settings\UserXP\Desktop\TP%20GUİDELİNES\AZE%20TP%20parts\transfer%20pricing%20guidline-new%20conversion.docx#page393#page393)

E.4 [Autsorsinq](file:///C:\Documents%20and%20Settings\UserXP\Desktop\TP%20GUİDELİNES\AZE%20TP%20parts\transfer%20pricing%20guidline-new%20conversion.docx#page395#page395) [392](file:///C:\Documents%20and%20Settings\UserXP\Desktop\TP%20GUİDELİNES\AZE%20TP%20parts\transfer%20pricing%20guidline-new%20conversion.docx#page395#page395)

1. [Mövcud razılaşmalara](file:///C:\Documents%20and%20Settings\UserXP\Desktop\TP%20GUİDELİNES\AZE%20TP%20parts\transfer%20pricing%20guidline-new%20conversion.docx#page396#page396) xitam verilməsi və ya əhəmiyyətli şəkildə yenidən müzakirə olunması ilə bağlı restrukturizasiya olunmuş müəssisəyə kompensasiya ödənişi.................................................................................[393](file:///C:\Documents%20and%20Settings\UserXP\Desktop\TP%20GUİDELİNES\AZE%20TP%20parts\transfer%20pricing%20guidline-new%20conversion.docx#page396#page396)

F.1  [Dəqiq müəyyən edildiyi üzrə,](file:///C:\Documents%20and%20Settings\UserXP\Desktop\TP%20GUİDELİNES\AZE%20TP%20parts\transfer%20pricing%20guidline-new%20conversion.docx#page397#page397) kommersiya hüququnun işə dair faktlara əsasən restrukturizasiya olunmuş müəssisənin kompensasiya hüquqlarını dəstəkləməsi....................................................................................... .[394](file:///C:\Documents%20and%20Settings\UserXP\Desktop\TP%20GUİDELİNES\AZE%20TP%20parts\transfer%20pricing%20guidline-new%20conversion.docx#page397#page397)

OECD TRANSFER PRICING GUIDELINES © OECD 2017

**12** – TABLE OF CONTENTS

F.2 [Dəqiq müəyyən edildiyi üzrə, razılaşma şərtlərinə əsasən kompensasiya ilə bağlı maddənin və ya oxşar müddəaların (eləcə də belə bir maddə olduqda onun şərtəri) mövcud olması və ya olmamasının qol uzunluğu prinsipinə uyğunluğu](file:///C:\Documents%20and%20Settings\UserXP\Desktop\TP%20GUİDELİNES\AZE%20TP%20parts\transfer%20pricing%20guidline-new%20conversion.docx#page398#page398).............................................................[395](file:///C:\Documents%20and%20Settings\UserXP\Desktop\TP%20GUİDELİNES\AZE%20TP%20parts\transfer%20pricing%20guidline-new%20conversion.docx#page398#page398)

F.3  [Müqaviləyə](file:///C:\Documents%20and%20Settings\UserXP\Desktop\TP%20GUİDELİNES\AZE%20TP%20parts\transfer%20pricing%20guidline-new%20conversion.docx#page402#page402) xitam verilməsi və ya təkrar müzakirə edilməsindən əziyyət çəkən tərəfin sonda kompensasiyası ilə bağlı xərclərini çəkən tərəf......................................................................................................[399](file:///C:\Documents%20and%20Settings\UserXP\Desktop\TP%20GUİDELİNES\AZE%20TP%20parts\transfer%20pricing%20guidline-new%20conversion.docx#page402#page402)

[**II Hissə: Restrukturizasiya sonrası nəzarət olunan əməliyyatlar üçün ödəniş**](file:///C:\Documents%20and%20Settings\UserXP\Desktop\TP%20GUİDELİNES\AZE%20TP%20parts\transfer%20pricing%20guidline-new%20conversion.docx#page404#page404)[**401**](file:///C:\Documents%20and%20Settings\UserXP\Desktop\TP%20GUİDELİNES\AZE%20TP%20parts\transfer%20pricing%20guidline-new%20conversion.docx#page404#page404)

A. [Biznes restrukturizasiyasının “strukturlaşdırma”](file:///C:\Documents%20and%20Settings\UserXP\Desktop\TP%20GUİDELİNES\AZE%20TP%20parts\transfer%20pricing%20guidline-new%20conversion.docx#page404#page404) ilə müqayisəsi [401](file:///C:\Documents%20and%20Settings\UserXP\Desktop\TP%20GUİDELİNES\AZE%20TP%20parts\transfer%20pricing%20guidline-new%20conversion.docx#page404#page404)

A.1 [Əsas prinsip: qol uzunluğu prinsipi fərqli olmayan tətbiqi](file:///C:\Documents%20and%20Settings\UserXP\Desktop\TP%20GUİDELİNES\AZE%20TP%20parts\transfer%20pricing%20guidline-new%20conversion.docx#page404#page404)..........[401](file:///C:\Documents%20and%20Settings\UserXP\Desktop\TP%20GUİDELİNES\AZE%20TP%20parts\transfer%20pricing%20guidline-new%20conversion.docx#page404#page404)

A.2 [Restrukturizasiyanın nəticəsi olan vəziyyətlə başlanğıcdan belə strukturlaşdırılmış vəziyyət arasındakı mümkün faktiki fərqlər](file:///C:\Documents%20and%20Settings\UserXP\Desktop\TP%20GUİDELİNES\AZE%20TP%20parts\transfer%20pricing%20guidline-new%20conversion.docx#page405#page405) ..............[402](file:///C:\Documents%20and%20Settings\UserXP\Desktop\TP%20GUİDELİNES\AZE%20TP%20parts\transfer%20pricing%20guidline-new%20conversion.docx#page405#page405)

1. [Biznes restrukturizasiyası vəziyyətinə tətbiqi:](file:///C:\Documents%20and%20Settings\UserXP\Desktop\TP%20GUİDELİNES\AZE%20TP%20parts\transfer%20pricing%20guidline-new%20conversion.docx#page407#page407)

[restrukturizasiya sonrası nəzarət olunan əməliyyatlar üçün transfer](file:///C:\Documents%20and%20Settings\UserXP\Desktop\TP%20GUİDELİNES\AZE%20TP%20parts\transfer%20pricing%20guidline-new%20conversion.docx#page407#page407) qiyməti üsulunun seçilməsi və tətbiqi [404](file:///C:\Documents%20and%20Settings\UserXP\Desktop\TP%20GUİDELİNES\AZE%20TP%20parts\transfer%20pricing%20guidline-new%20conversion.docx#page407#page407)

1. [Restrukturizasiya üzrə kompensasiya ilə restrukturizasiya sonrası ödəniş arasındakı əlaqə](file:///C:\Documents%20and%20Settings\UserXP\Desktop\TP%20GUİDELİNES\AZE%20TP%20parts\transfer%20pricing%20guidline-new%20conversion.docx#page409#page409) ...............................................................[406](file:///C:\Documents%20and%20Settings\UserXP\Desktop\TP%20GUİDELİNES\AZE%20TP%20parts\transfer%20pricing%20guidline-new%20conversion.docx#page409#page409)

D. [Restrukturizasiya öncəsi və sonrası](file:///C:\Documents%20and%20Settings\UserXP\Desktop\TP%20GUİDELİNES\AZE%20TP%20parts\transfer%20pricing%20guidline-new%20conversion.docx#page410#page410) vəziyyətlərin müqayisəsi [407](file:///C:\Documents%20and%20Settings\UserXP\Desktop\TP%20GUİDELİNES\AZE%20TP%20parts\transfer%20pricing%20guidline-new%20conversion.docx#page410#page410)

E. [Fəaliyyət yeri üzrə vəsaitlərə edilən qənaət](file:///C:\Documents%20and%20Settings\UserXP\Desktop\TP%20GUİDELİNES\AZE%20TP%20parts\transfer%20pricing%20guidline-new%20conversion.docx#page414#page414)  [411](file:///C:\Documents%20and%20Settings\UserXP\Desktop\TP%20GUİDELİNES\AZE%20TP%20parts\transfer%20pricing%20guidline-new%20conversion.docx#page414#page414)

[**Əlavələrin siyahısı**](file:///C:\Documents%20and%20Settings\UserXP\Desktop\TP%20GUİDELİNES\AZE%20TP%20parts\transfer%20pricing%20guidline-new%20conversion.docx#page418#page418) [**415**](file:///C:\Documents%20and%20Settings\UserXP\Desktop\TP%20GUİDELİNES\AZE%20TP%20parts\transfer%20pricing%20guidline-new%20conversion.docx#page418#page418)

[**İƏİT Transfer Qiymətqoymasına dair Təlimata Əlavə:**  İƏİT-in Transfer Qiymətqoymasına dair Təlimatı və](file:///C:\Documents%20and%20Settings\UserXP\Desktop\TP%20GUİDELİNES\AZE%20TP%20parts\transfer%20pricing%20guidline-new%20conversion.docx#page420#page420) Biznes Sferasının Cəlb edilməsi haqqında Monitorinq Prosedurlarına dair Göstərişlər

[417](file:///C:\Documents%20and%20Settings\UserXP\Desktop\TP%20GUİDELİNES\AZE%20TP%20parts\transfer%20pricing%20guidline-new%20conversion.docx#page420#page420)

[**II Fəslə** **I Əlavə:** Ümumi və Xalis Mənfəət İndikatorlarının](file:///C:\Documents%20and%20Settings\UserXP\Desktop\TP%20GUİDELİNES\AZE%20TP%20parts\transfer%20pricing%20guidline-new%20conversion.docx#page428#page428) həssaslığı[**425**](file:///C:\Documents%20and%20Settings\UserXP\Desktop\TP%20GUİDELİNES\AZE%20TP%20parts\transfer%20pricing%20guidline-new%20conversion.docx#page428#page428)

**II Fəslə** [**II Əlavə:** Qalıq Mənfəətin Bölüşdürülməsi Üsulu](file:///C:\Documents%20and%20Settings\UserXP\Desktop\TP%20GUİDELİNES\AZE%20TP%20parts\transfer%20pricing%20guidline-new%20conversion.docx#page424#page424)nun tətbiqini əks etdirən Nümunə............................................................................................[431](file:///C:\Documents%20and%20Settings\UserXP\Desktop\TP%20GUİDELİNES\AZE%20TP%20parts\transfer%20pricing%20guidline-new%20conversion.docx#page424#page424)

**II Fəslə** [**III** **Əlavə:** Əməliyyat Mənfəəti Bölüşdürmə Üsulunu tətbiq edən zaman](file:///C:\Documents%20and%20Settings\UserXP\Desktop\TP%20GUİDELİNES\AZE%20TP%20parts\transfer%20pricing%20guidline-new%20conversion.docx#page440#page440) fərqli mənfəət ölçülərinin təsviri.....................................................[437](file:///C:\Documents%20and%20Settings\UserXP\Desktop\TP%20GUİDELİNES\AZE%20TP%20parts\transfer%20pricing%20guidline-new%20conversion.docx#page440#page440)

[**III Fəslə Əlavə:** Dövriyyə](file:///C:\Documents%20and%20Settings\UserXP\Desktop\TP%20GUİDELİNES\AZE%20TP%20parts\transfer%20pricing%20guidline-new%20conversion.docx#page446#page446) Kapitalına edilən Düzəlişə dair Nümunə[**443**](file:///C:\Documents%20and%20Settings\UserXP\Desktop\TP%20GUİDELİNES\AZE%20TP%20parts\transfer%20pricing%20guidline-new%20conversion.docx#page446#page446)

**IV Fəslə** [**I Əlavə:** İkitərəfli Təhlükəsiz Limanların Yaradılması üzrə](file:///C:\Documents%20and%20Settings\UserXP\Desktop\TP%20GUİDELİNES\AZE%20TP%20parts\transfer%20pricing%20guidline-new%20conversion.docx#page452#page452) Səlahiyyətli Orqanlar üçün Anlaşma Memorandumu Nümunəsi............[449](file:///C:\Documents%20and%20Settings\UserXP\Desktop\TP%20GUİDELİNES\AZE%20TP%20parts\transfer%20pricing%20guidline-new%20conversion.docx#page452#page452)

OECD TRANSFER PRICING GUIDELINES © OECD 2017

TABLE OF CONTENTS – **13**

**IV Fəslə II** [**Əlavə:** Qarşılıqlı Razılaşma Proseduru üzrə](file:///C:\Documents%20and%20Settings\UserXP\Desktop\TP%20GUİDELİNES\AZE%20TP%20parts\transfer%20pricing%20guidline-new%20conversion.docx#page474#page474) Qiymətlərin Əvvəlcədən Razılaşdırılmasınn [(MAP APAs)](file:///C:\Documents%20and%20Settings\UserXP\Desktop\TP%20GUİDELİNES\AZE%20TP%20parts\transfer%20pricing%20guidline-new%20conversion.docx#page474#page474) həyata keçirilməsinə dair Təlimat ................[471](file:///C:\Documents%20and%20Settings\UserXP\Desktop\TP%20GUİDELİNES\AZE%20TP%20parts\transfer%20pricing%20guidline-new%20conversion.docx#page474#page474)

[**V Fəslə** **I Əlavə**: Transfer Qiymətqoymasına dair Sənədləşmə – Master fayl](file:///C:\Documents%20and%20Settings\UserXP\Desktop\TP%20GUİDELİNES\AZE%20TP%20parts\transfer%20pricing%20guidline-new%20conversion.docx#page504#page504)**......**[**501**](file:///C:\Documents%20and%20Settings\UserXP\Desktop\TP%20GUİDELİNES\AZE%20TP%20parts\transfer%20pricing%20guidline-new%20conversion.docx#page504#page504)

[**V Fəslə II Əlavə:** Transfer Qiymətqoymasına dair Sənədləşmə – Lokal fayl](file:///C:\Documents%20and%20Settings\UserXP\Desktop\TP%20GUİDELİNES\AZE%20TP%20parts\transfer%20pricing%20guidline-new%20conversion.docx#page508#page508)......[**505**](file:///C:\Documents%20and%20Settings\UserXP\Desktop\TP%20GUİDELİNES\AZE%20TP%20parts\transfer%20pricing%20guidline-new%20conversion.docx#page508#page508)

[**V Fəslə III Əlavə:** Transfer Qiymətqoymasına dair Sənədləşmə –](file:///C:\Documents%20and%20Settings\UserXP\Desktop\TP%20GUİDELİNES\AZE%20TP%20parts\transfer%20pricing%20guidline-new%20conversion.docx#page512#page512)

[Ölkələrarası](file:///C:\Documents%20and%20Settings\UserXP\Desktop\TP%20GUİDELİNES\AZE%20TP%20parts\transfer%20pricing%20guidline-new%20conversion.docx#page512#page512) Hesabat .........[509](file:///C:\Documents%20and%20Settings\UserXP\Desktop\TP%20GUİDELİNES\AZE%20TP%20parts\transfer%20pricing%20guidline-new%20conversion.docx#page512#page512)

[**V Fəslə IV Əlavə:** Ölkələrarası](file:///C:\Documents%20and%20Settings\UserXP\Desktop\TP%20GUİDELİNES\AZE%20TP%20parts\transfer%20pricing%20guidline-new%20conversion.docx#page522#page522) Hesabatlılığın İcrası Paketi..............................[519](file:///C:\Documents%20and%20Settings\UserXP\Desktop\TP%20GUİDELİNES\AZE%20TP%20parts\transfer%20pricing%20guidline-new%20conversion.docx#page522#page522)

[**VI Fəslə Əlavə:** Qeyri-maddi aktivlər üzrə təlimatı əks etdirən nümunələr](file:///C:\Documents%20and%20Settings\UserXP\Desktop\TP%20GUİDELİNES\AZE%20TP%20parts\transfer%20pricing%20guidline-new%20conversion.docx#page568#page568).........[565](file:///C:\Documents%20and%20Settings\UserXP\Desktop\TP%20GUİDELİNES\AZE%20TP%20parts\transfer%20pricing%20guidline-new%20conversion.docx#page568#page568)

[**VIII Fəslə Əlavə:**](file:///C:\Documents%20and%20Settings\UserXP\Desktop\TP%20GUİDELİNES\AZE%20TP%20parts\transfer%20pricing%20guidline-new%20conversion.docx#page600#page600) [Xərclərin](file:///C:\Documents%20and%20Settings\UserXP\Desktop\TP%20GUİDELİNES\AZE%20TP%20parts\transfer%20pricing%20guidline-new%20conversion.docx#page600#page600) Bölüşdürülməsinə dair Razılaşmalar haqqında təlimatı əks etirən nümunələr...........................................................................................[597](file:///C:\Documents%20and%20Settings\UserXP\Desktop\TP%20GUİDELİNES\AZE%20TP%20parts\transfer%20pricing%20guidline-new%20conversion.docx#page600#page600)

[**Qoşma:** Qarşılıqlı surətdə asılı olan Müəssisələr arasında](file:///C:\Documents%20and%20Settings\UserXP\Desktop\TP%20GUİDELİNES\AZE%20TP%20parts\transfer%20pricing%20guidline-new%20conversion.docx#page608#page608) Transfer Qiymətqoymasının Müəyyən edilməsi barədə Şuranın Tövsiyəsi [[C(95)126/Son, düzəliş edilmiş]](file:///C:\Documents%20and%20Settings\UserXP\Desktop\TP%20GUİDELİNES\AZE%20TP%20parts\transfer%20pricing%20guidline-new%20conversion.docx#page608#page608).......[605](file:///C:\Documents%20and%20Settings\UserXP\Desktop\TP%20GUİDELİNES\AZE%20TP%20parts\transfer%20pricing%20guidline-new%20conversion.docx#page608#page608)

**Ön Söz**

1. 1995-ci ildə bu Metodiki Göstəriş qəbul edildikdən sonra Transmilli şirkətlərin (TMŞ) qlobal ticarətdəki rolu kəskin şəkildə artmağa başladı. Bu, qismən milli iqtisadiyyatların sürətlə inteqrasiyasını, xüsusilə də kommunikasiya sahəsindəki texnoloji tərəqqini əks etdirir. TMŞ-in inkişafı həm vergi orqanları, həm də TMŞ-in özləri üçün getdikcə mürəkkəbləşən vergi məsələlərini ortaya qoyur, belə ki, TMŞ-in vergiyə cəlb edilməsi qaydaları təcrid edilmiş halda nəzərdən keçirilə bilməz və buna geniş beynəlxalq kontekstdən baxılmalıdır.
2. Bu kimi məsələlər əsasən TMŞ və vergi orqanlarının TMŞ-ə daxil olan şirkət və ya daimi nümayəndəliyin gəlir və xərclərinin müəyyənləşdirilməsi zamanı qarşılaşdıqları praktik çətinliklərdən qaynaqlanır ki, bu gəlir və xərclər xüsusilə də TMŞ-in əməliyyatlarının çox əlaqəli olduğu yurisdiksiyalarda nəzərə alınmalıdır.
3. Dövlətlərin fərqli qanunlarına və inzibati tələblərinə əməl olunması TMŞ-lər üçün əlavə problemlər yaradır. Fərqli tələblər vahid bir vergi yurisdiksiyasında fəaliyyət göstərən oxşar şirkətdən fərqli olaraq TMŞ-lər üçün böyük çətinliklər yarada və yüksək əməletmə xərclərinə səbəb ola bilər.
4. Bu baxımdan vergi orqanları üçün vergi siyasəti ilə əlaqədar və praktik səviyyədə xüsusi problemlər meydana çıxır. Siyasət baxımından ölkələr ərazilərində yarandığını hesab etdikləri gəlir və xərclərə əsaslanmaqla özlərinin vergi ödəyicilərinin mənfəətlərindən vergilərin tutulması ilə bağlı qanuni hüquqlarını eyni gəlirin birdən çox vergi yurisdiksiyasında vergiyə cəlb edilməsinin qarşısını almaq məqsədilə uzlaşdırmalıdırlar. Belə bir ikiqat və daha çox vergitutma malların təqdim edilməsi və xidmətlərin göstərilməsinə dair ölkələrarası əməliyyatlar və kapitalın hərəkəti üçün maneçilik yarada bilər. Praktikada öz yurisdiksiyasından kənarda yerləşən müvafiq məlumatların əldə edilməsi kimi çətinliklər həmin ölkə tərəfindən gəlir və xərclərin müəyyən edilməsi prosesinə maneə yarada bilər.

İlkin səviyyədə hər bir dövlətin iddia etdiyi vergitutma hüquqları dövlətlərin tətbiq etdikləri vergitutma sisteminin rezidentliyə, gəlirin mənbəyinə və ya hər ikisinə əsaslanmış olmasına bağlıdır. Rezidentliyə əsaslanan vergi sistemində ölkə öz yurisdiksiyasında rezident olan şəxslərin (o cümlədən hüquqi şəxs olan korporasiyaların) gəlirlərinin hamısını və ya bir hissəsini, o cümlədən ölkədən kənarda əldə edilən gəlirləri vergitutma bazasına daxil edir. TMŞ-lərlə bağlı çox vaxt birgə tətbiq edilən bu iki yanaşmada TMŞ-ə daxil olan hər bir müəssisə ayrıca bir hüquqi şəxs kimi nəzərə alınır. İƏİT-ə üzv dövlətlər ədalətli nəticənin əldə edilməsi və ikiqat vergitutmanın tətbiqi ilə bağlı yarana biləcək risklərin azaldılması üçün bu müstəqil hüquqi şəxs yanaşmasını seçmişlər. Beləliklə, şirkətlər qrupunun hər bir üzvü əldə edilmiş gəlirlə bağlı vergiyə cəlb olunur (rezidentlik və ya gəlir mənbəyi yanaşması əsasında).

**16** – GİRİŞ SÖZÜ

1. Qrupdaxili əməliyyatlarla bağlı müstəqil hüquqi şəxs yanaşmasının tətbiqi üçün qrupun üzvləri bir-biri ilə əməliyyatların aparılması zamanı qol uzunluğu prinsipinə əməl etdiklərinə görə vergiyə cəlb olunmalıdırlar. Bununla belə, TMŞ qrupunun üzvləri arasındakı münasibətlər qrup üzvlərinə bu qrup üzvləri açıq bazarlarda müstəqil müəssisələr kimi fəaliyyət göstərdikləri zaman yaradılan şərtlərdən fərqli olaraq qrupdaxili münasibətlərdə xüsusi şərtlərin yaradılmasına imkan verə bilər. Müstəqil hüquqi şəxs yanaşmasının düzgün tətbiq edilməsi üçün İƏİT üzv dövlətlər qol uzunluğu prinsipini qəbul etmişlər ki, bu prinsipə əsasən xüsusi şərtlərin mənfəətlərə təsiri nəzərə alınmamalıdır.
2. İƏİT-ə üzv dövlətlər tərəfindən seçilmiş bu beynəlxalq vergitutma prinsipləri hər bir yurisdiksiyada müvafiq vergitutma bazasını təmin etmək və ikiqat vergitutmanın qarşısını almaq kimi ikili məqsədə xidmət edir və bununla da, vergi orqanları arasındakı mübahisələri azaltmaqla beynəlxalq ticarət və investisiyanı təşviq edir. Qlobal iqtisadiyyatda ölkələr arasındakı koordinasiya vergi rəqabətindən fərqli olaraq bu məqsədlərə nail olmaq baxımından daha əlverişlidir. İƏİT özünün qlobal ticarətinin qarşılıqlı və qərəzsiz bir şəkildə inkişaf etdirmək və üzv dövlətlər arasında ən yüksək səviyyədə dayanıqlı iqtisadi artıma nail olmaq missiyasına əsasən hər zaman beynəlxalq vergitutma prinsipləri ilə bağlı konsensusun əldə olunmasına çalışır və beləliklə də çoxtərəfli problemlərin birtərəfli həllinin qarşısını alır.
3. TMŞ-lərin vergiyə cəlb olunmasına dair yuxarıda qeyd olunan prinsiplər *İƏİT-in Gəlir və Kapitala dair Model Vergi Konvensiyasına (İƏİT-in Model Vergi Konvensiyası) daxil edilib*

ki, bu sənəd İƏİT-ə üzv dövlətlər arasında və İƏİT üzv olan və üzv olmayan dövlətlər arasındakı gəlir vergisinə dair ikitərəfli sazişlərin geniş şəbəkəsinin əsasını təşkil edir. Bu prinsiplər həmçinin BMT-in İnkişaf etmiş və İnkişaf etməkdə olan dövlətlər arasında İkiqat vergitutmanın aradan qaldırılmasına dair Model Konvensiyasına da daxil edilmişdir.

1. TMŞ-lərlə əlaqədar beynəlxalq vergi prinsiplərinin tətbiqi nəticəsində yaranan məsələlərin həlli ilə bağlı əsas mexanizmlər bu ikitərəfli sazişlərdə öz əksini tapıb. TMŞ-in vergitutmaya cəlb olunmasına dair əsas maddələr bunlardır:

GİRİŞ SÖZÜ – **17**

Maddə 4 - Rezidentlik; Maddə 5 və 7 - Daimi nümayəndəliklərdən vergi tutulması; Maddə 9 - Əlaqəli müəssisələrin vergiyə cəlb olunması və qol uzunluğu prinsipinin tətbiqi; Maddə 10, 11 və 12 - Divident, faiz gəlirləri və royaltilərdən vergi tutulması və Maddə 24, 25 və 26 - Ayrıseçkiliyin yaradılmaması, mübahisələrin həlli və məlumat mübadiləsinə dair müddəalar.

1. İƏİT-in vergi siyasəti üzrə əsas orqanı olan Maliyyə Məsələləri üzrə Komitə bu Maddələrin TMŞ-lər və digər şirkətlərə tətbiqi ilə bağlı çoxsaylı hesabatlar hazıırlamışdır. Komitə bu Maddələrlə bağlı ümumi şərhlərin qəbul edilməsini təşviq edir və bununla da, yanlış vergitutma riskini azaldaraq müxtəlif dövlətlərin qanun və təcrübələrinin qarşılıqlı əlaqəsi nəticəsində yaranan problemlərin həlli ilə bağlı qənaətbəxş vasitələrlə təmin edir.
2. Qeyd olunan prinsiplərin TMŞ-in vergiyə cəlb olunması məqsədilə tətbiqi zamanı qarşıya çıxan ən çətin məsələlərdən biri vergitutma məqsədləri üçün transfer qiymətlərinin müəyyən edilməsidir. Transfer qiymətləri müəssisənin əlaqəli müəssisələrə maddi və qeyri-maddi aktivlər təqdim edərkən və ya xidmətlər göstərərkən istifadə etdiyi qiymətlərdir. Metodiki Göstərişin məqsədləri üçün "əlaqəli müəssisə" dedikdə İƏİT-in Model Vergi Konvensiyasının 9-cu Maddəsinin 1a) və 1b) alt bəndlərində qeyd edilmiş şərtlərə cavab verən müəssisə başa düşülür. Bu şərtlərdə, müəssisələrdən biri digərinin idarəçiliyində, onun və ya onun kapitalına nəzarətdə birbaşa və ya dolayısı iştirak edirsə və ya "eyni şəxslər hər iki müəssisənin idarəçiliyində, onlara və ya onların kapitallarına nəzarətdə birbaşa və ya dolayısı ilə iştirak edirsə" (yəni, hər iki müəssisənin fəaliyyətinə ümumi nəzarət edilir), bu iki müəssisə bir-biri ilə əlaqəli müəssisə hesab edilir. Bu Metodiki Göstərişdə müzakirə edilən məsələlər 2010-cu ilin iyulunda İƏİT-in Şurası tərəfindən qəbul edilmiş və İƏİT-in "*Model Vergi Konvensiyası: Mənfəətlərin Daimi* Nümayəndəliklərə Aid Edilməsi (1994)" adlı *Hesabatı əvəz edən "Mənfəətlərin Daimi* Nümayəndəliklərə Aid Edilməsinə dair *Hesabat"da müzakirə edilən daimi* nümayəndəliklərin *vergiyə cəlb edilməsi* ilə əlaqədar da ortaya çıxır. İƏİT-in *Vergidən Yayınma* və *Vergi Ödəməkdən İmtina* haqqında Hesabatında da bəzi aidiyyəti müzakirələrə rast gəlmək mümkündür.
3. Transfer qiymətləri həm vergi ödəyiciləri, həm də vergi orqanları üçün əhəmiyyətlidir, çünki onlar müxtəlif vergi yurisdiksiyalarında əlaqəli müəssisələrin gəlir və xərclərini və nəticə etibarı ilə vergi tutulan mənfəətləri əhəmiyyətli dərəcədə müəyyən edirlər. Transfer qiymətqoyma məsələləri ilkin olaraq eyni vergi yurisdiksiyasında fəaliyyət göstərən əlaqəli müəssisələr arasında aparılan əməliyyatlarda ortaya çıxmışdır. Bu Metodiki Göstərişdə transfer qiymətləri ilə bağlı ölkədaxili məsələlər nəzərə alınmamış və əsas diqqət onların beynəlxalq aspektlərinə verilmişdir. Sözügedən bu beynəlxalq aspektlərlə iş aparmaq çox çətindir, çünki bunlar birdən çox yurisdiksiya aiddir və buna görə də bir yurisdiksiyada transfer qiymətlərinə edilən

**18** – GİRİŞ SÖZÜ

düzəliş digər yurisdiksiyada müvafiq dəyişikliyin edilməsi zərurətini ortaya qoyur. Buna baxmayaraq, əgər digər yurisdiksiya müvafiq düzəlişin edilməsinə razılıq verməzsə, bu halda TMŞ qrupu konkret bir mənfəət üzrə iki dəfə vergiyə cəlb olunacaqdır. Belə bir ikiqat vergitutma riskinin azaldılması üçün ölkələrarası əməliyyatlarda vergi məqsədləri baxımından transfer qiymətlərinin müəyyən edilməsi ilə bağlı beynəlxalq konsensusun əldə olunması tələb olunur.

1. Bu Metodiki Göstəriş İƏİT-in Maliyyə Məsələləri üzrə Komitəsinin transmilli şirkətlərlə bağlı transfer qiymətqoyma və digər aidiyyəti vergi məsələlərinə dair əvvəlki hesabatlarının təkrar gözdən keçirilərək yenilənməsi məqsədi güdür. Başlıca hesabat İƏİT-in Şurasının 1995-ci ildə hazırladığı *Transfer Qiymətqoyması və Transmilli* *Şirkətlər* (1979) ("1979-cu il Hesabatı") haqqında hesabatdır. Digər hesabatlarda transfer qiymətqoyma məsələlərinə xüsusi mövzular prizmasından baxılır. Bunlar *Transfer Qiymətqoyması və Transmilli* *Şirkətlər* - Vergitutmaya dair Üç Məsələ (1984) ("1984-cü il Hesabatı") və *İncə Kapitallaşma* ("1987-ci il Hesabatı") hesabatlarıdır. Bu Metodiki Göstərişə edilmiş dəyişikliklərin siyahısı Müqəddimədə verilib.
2. Bu Metodiki Göstəriş İƏİT-in ABŞ-da transfer qiymətlərinə dair təklif olunan təlimatla bağlı apardığı müzakirələrə də istinad edir [bax: "*Transmilli Şirkətlərdə Transfer* *Qiymətqoymasının Vergi Aspektləri*"(1993) İƏİT-in Hesabatı]. Bununla belə, bu Hesabatın hazırlandığı kontekst bu Metodiki Göstərişin hazırlanmış olduğu kontekstdən tam fərqli idi, onun əhatə dairəsi olduqca məhdud olmaqla məxsusi olaraq ABŞ-ın təklif etdiyi təlimatlara istinad edirdi.
3. İƏİT-ə üzv dövlətlər İƏİT-in Model Vergi Konvensiyasında (və bu baxımdan sazişin tərəfdaşları üçün icbari xarakter kəsb edən ikitərəfli konvensiyalarda) və 1979-cu il Hesabatında öz əksini tapmış qol uzunluğu prinsipini dəstəkləməyə davam edirlər. Bu Metodiki Göstərişdə əsas diqqət əlaqəli müəssisələrin transfer qiymətlərini qiymətləndirmək üçün qol uzunluğu prinsipinin tətbiqinə yönəlib. Metodiki Göstəriş vergi orqanlarına (İƏİT-ə üzv olan və olmayan dövlətlərin vergi orqanları) və TMŞ-lərə transfer qiymətləri ilə bağlı qarşılıqlı əlverişli həlli yollarının tapılması, bununla da vergi orqanları arasında və vergi orqanları ilə TMŞ arasındakı mübahisələrin azaldılmasına və bahalı məhkəmə çəkişmələrindən yayınmaqda köməklik göstərmək üçün nəzərdə tutulub. Metodiki Göstərişdə TMŞ daxilindəki kommersiya və maliyyə münasibətlərinin qol uzunluğu prinsipinə uyğunluğunun qiymətləndirilməsinə dair metodların təhlili aparılır və bu metodların praktiki tətbiqi müzakirə edilir. Sənəddə həmçinin formula əsasında qlobal proporsional bölüşdürülməsi də müzakirə edilir.
4. İƏİT üzv dövlətlər özlərinin transfer qiymətqoyması ilə bağlı daxili təcrübələrində və vergi ödəyiciləri transfer qiymətlərinin vergi məqsədləri baxımından qol uzunluğu prinsipinə uyğunluğunu qiymətləndirərkən bu Metodiki Göstərişə istinad etmələri təşviq edilir. Vergi

GİRİŞ SÖZÜ – **19**

orqanları təşviq edilir ki, yoxlama zamanı vergi ödəyicisinin qol uzunluğu prinsipinin tətbiqi ilə bağlı kommersiya qərarlarını nəzərə alsınlar və özlərinin transfer qiymətqoyma üzrə təhlillərinə bu prizmadan yanaşsınlar.

1. Bu Metodiki Göstərişlər həmçinin hər şeydən əvvəl İƏİT dövlətləri arasındakı qarşılıqlı razılaşma prosedurları çərçivəsində transfer qiymətləri ilə bağlı məsələlərin həll edilməsi və zəruri hallarda arbitraj qaydada həlli üçün nəzərdə tutulub. Metodik Göstəriş transfer qiymətinə müvafiq düzəlişin edilməsi ilə bağlı müraciət edildiyi halda müvafiq təlimatla təmin edir. İƏİT-in Model Vergi Konvensiyasının 9-cu Maddəsinin 2-ci bəndinə dair Şərhdə qeyd olunur ki, transfer qiymətinə müvafiq düzəlişlə bağlı müraciətin ünvanlandığı Ölkə yalnız həmin Ölkə "düzəliş edilmiş mənfəət məbləğinin sözügedən əməliyyatlar qol uzunluğu qiyməti ilə aparıldığı halda əldə olunacaq mənfəət düzgün şəkildə əks etdirdiyini hesab etdiyi" halda bu müraciəti nəzərə ala bilər. Bu o deməkdir ki, ilkin düzəlişi təklif edən Ölkənin səlahiyyəti orqanı ilə işə baxılarkən həmin Ölkə qarşı ölkəyə təklif edilən düzəlişin "prinsip etibarı ilə və məbləğ baxımından əsaslandırıldığını" göstərməlidir. Hər iki səlahiyyətli orqandan qarşılıqlı razılaşdırılmış halların həlli ilə bağlı əməkdaşlıq etməsi gözlənilir.
2. Vergi ödəyiciləri və vergi orqanlarının maraqları baxımından ədalətli bir tarazlığın əldə edilməsinə çalışarkən sistemin transfer qiymətlərinə aidiyyəti olan bütün aspektlərini nəzərə almaq zəruridir. Bu aspektlərdən biri sübuta yetirmə ağırlığının bölüşdürülməsidir. Bir çox yurisdiksiyalarda sübuta yetirmə ağırlığı vergi orqanlarının üzərinə düşür ki, bu halda vergi orqanından vergi ödəyicisinin müəyyən etdiyi qiymətin qol uzunluğu prinsipinə uyğun olmamasını *əsaslı dəlillərlə* sübuta yetirməsi tələb oluna bilər. Qeyd etmək lazımdır ki, hətta bu halda belə vergi orqanı nəzarət olunan əməliyyatlarla bağlı yoxlama aparmaqdan ötrü vergi ödəyicisindən uçot sənədlərini təqdim etməsini tələb edə bilər. Digər yurisdiksiyalarda isə bəzi hallarda sübuta yetirmə ağırlığı vergi ödəyicisinin üzərinə düşə bilər. İƏİT-ə üzv bəzi dövlətlər hesab edir ki, İƏİT-in Model Vergi Konvensiyasının sübuta yetirmə ağırlığını müəyyən edən 9-cu Maddəsi bu maddə ilə ziddiyyət təşkil edən istənilən milli qanunvericiliyin müddəalarını üstələyir. Bununla belə, digər ölkələr hesab edirlər ki, Maddə 9 sübuta yetirmə ağırlığı ilə bağlı hər hansı bir qayda müəyyən etmir (müqayisə et: İƏİT-in Model Vergi Konvensiyasının 9-cu maddəsinin 4-cü bəndinin şərhi). Sübuta yetirmə ağırlığının tərəflərdən hər hansı birinin üzərində olmasından asılı olmayaraq, sübuta yetirmə ağırlığının ədalətli şəkildə təyin edilməsini qiymətləndirərkən mübahisələrin həlli də daxil olmaqla ümumilikdə transfer qiymətlərinin inzibatçılığına təsir göstərən bilən vergi yurisdiksiyasının digər xüsusiyyətləri də nəzərə alınmalıdır. Bu xüsusiyyətlərə cərimələr, yoxlamalara dair təcrübələr, inzibati qərarlardan apelyasiya şikayətinin verilməsi, vergi hesablamaları və artıq vəsaitin geri qaytarılması ilə bağlı faiz ödənişlərinə dair qaydalar,

**20** – GİRİŞ SÖZÜ

düzəlişə etiraz etməzdən əvvəl tam ödənilməmiş vergilərin ödənilməli olub-olmaması və qaydaların öncədən bildirilmə müddəti daxildir. Bu xüsusiyyətlərdən hər hansı birini, o cümlədən sübut yetirmə ağırlığını nəzərə alaraq transfer qiymətlərinə dair əsassız fikirlər söyləmək yersiz olardı. Bu xüsusiyyətlərdən bəziləri Fəsil IV-də müzakirə edilir.

19. Bu Metodiki Göstərişdə transfer qiymətqoyma sahəsində ortaya çıxan əsas məsələlərə diqqət yetirilir. Maliyyə Məsələləri üzrə Komitə öz fəaliyyətini bu sahədə davam etdirməyi planlaşdırır. I-III Fəsillərin yenilənməsi və yeni Fəsil IX 2010-cu ildə təsdiqlənib və Komitə tərəfindən müqayisəlilik, əməliyyat üzrə mənfəətlərin bölüşdürülməsi metodları və biznesin restrukturizasiyasının transfer qiymətləri üzrə aspektlərinə dair icra olunmuş işləri özündə əks etdirir. 2013-cü ildə vergi sığınacaqlarına dair təlimat da yenilənmişdir və burada məqsəd düzgün tərtib edilmiş vergi sığınacaqlarının əməletmə ilə bağlı inzibati yükləri azaltmağa və vergi ödəyicilərində daha böyük əminliyin yaradılmasına kömək etdiyini qəbul etmək olmuşdur. Nəhayət, 2016-cı ildə bu Metodiki Göstəriş BEPS-in 8-10-cu Fəaliyyətlərinə dair *Transfer Qiymətqoyma* *Nəticələrinin Dəyərin Yaradılması ilə Uyğunlaşdırılması* və BEPS-in 13-cü Fəaliyyəti haqqında *Transfer Qiymətinin Sənədləşdirilməsi və Ölkələrarası Hesabatlıq* adlı Hesabatında razılaşdırılmış izahatlar və yeniləmələri əks etdirmək üçün əhəmiyyətli şəkildə yenilənmişdir. Gələcək işlər əməliyyat üzrə mənfəətlərin bölüşdürülməsi metodunun tətbiqi, maliyyə əməliyyatlarının transfer qiymətləri üzrə aspektləri və qrupdaxili xidmətlərə aid olacaqdır. Komitə əlavə işlərin görülməsinin zəruri ola biləcəyi sahələri müəyyən etmək məqsədilə İƏİT-ə üzv dövlətlərin və seçilmiş üzv olmayan dövlətlərin qol uzunluğu qiymətinin tətbiqi ilə bağlı təcrübələrini müntəzəm yoxlamağı planlaşdırır.

FƏSİL I: QOL UZUNLUĞU PRİNSİPİ - **21**

**Abreviatura və akronimlər**

APA Transfer qiymətinin əvvəlcədən razılaşdırılmasına dair Sazişlər

BEPS Vergitutma Bazasının Aşınması və Mənfəətin Köçürülməsi

CCA Xərclərin Bölüşdürülməsinə dair Razılaşma

CbC Ölkələrarası Hesabatlıq

CFC Xarici nəzarət olunan şirkət

CUP Qiymətlərin müqayisəsi üsulu

DTC İkiqat vergitutmanın aradan qaldırılmasına dair konvensiya

G20 İyirmilik qrupu

HTVI Çətin qiymətləndirilən qeyri-maddi aktivlər

MAP Qarşılıqlı razılaşma proseduru

MAP APA Qarşılıqlı razılaşma proseduru əsasında Transfer qiymətinin əvvəlcədən razılaşdırılmasına dair Saziş

MNE Transmilli şirkət

MOU Anlaşma memorandumu

OECD (İƏİT) İqtisadi Əməkdaşlıq və

İnkişaf Təşkilatı

BEPS-in 14-cü Fəaliyyəti haqqında BEPS-in 14-cü Fəaliyyəti haqqında hesabat, hesabat 2015-ci il

*Mübahisəli Məsələlərin Həlli*

*Mexanizmlərinin Effektivliyinin Artırılması*

A-İ Araşdırma və inkişaf

TIEA Vergi Məlumatlarının Mübadiləsinə dair Razılaşma

TNMM Rentabellik üsulu

FƏSİL I: QOL UZUNLUĞU PRİNSİPİ - **23**

**Terminlər lüğəti**

**Qiymətlərin əvvəlcədən razılaşdırılması (APA)**

Nəzarət olunan əməliyyatlar həyata keçirilməzdən öncə müəyyən bir dövr üzrə bu əməliyyatlar üçün transfer qiymətlərinin müəyyən edilməsi məqsədilə müvafiq kriteriyalar toplusunu (məs., metod, müqayisə oluna bilən nümunələr və onlara edilən müvafiq düzəlişlər, gələcək hadisələrlə bağlı vacib mülahizələr) müəyyən edən razılaşma. Transfer qiymətinin əvvəlcədən razılaşdırılmasına dair Saziş ikitərəfli (bir vergi ödəyicisi və bir vergi orqanı) və ya çoxtərəfli (bir vergi ödəyicisi və birdən çox vergi orqanı) ola bilər.

**Qol uzunluğu qiyməti**

İƏİT üzv dövlətlərin razılaşdıqları beynəlxalq standart transfer qiymətlərinin vergi məqsədləri üçün müəyyən edilməsi ilə bağlı istifadə edilməlidir. İƏİT-in Model Vergi Konvensiyasının 9-cu Maddəsində qeyd olunur: "əlaqəli şirkətlər arasında aparılmış kommersiya yaxud maliyyə əməliyyatlarına aid olan və ya tətbiq edilən şərtlər müstəqil tərəflər arasında aparılan müvafiq əməliyyatlardan fərqlidirsə, o halda bu müəssisələrdən hər hansı biri ilə əlaqədar hesablanmış mənfəət qol uzunluğuna dair şərtlərin olmaması səbəbindən həmin müəssisəyə vergi hesablanmadığı təqdirdə, bu müəssisənin vergi tutulan mənfəətinə daxil edilə və müvafiq qaydada vergiyə cəlb edilə bilər".

**Qol uzunluğu intervalı**

Nəzarət olunan əməliyyatlarla bağlı şərtlərin qol uzunluğu şərtlərinə uyğunluğunu müəyyən etmək üçün məqbul hesab edilən və eyni transfer qiymətləri metodunun və ya fərqli transfer qiymətləri metodlarının çoxsaylı müqayisə edilən bilən verilənlərlə bağlı tətbiq edilməsi nəticəsində əldə edilmiş alətlər toplusu.

**Qarşılıqlı surətdə asılı olan müəssisələr**

Müəssislərdən hər hansı biri digər müəssisəyə münasibətdə İƏİT-in Model Vergi Konvensiyasının 9-cu Maddəsinin 1a) və ya 1b) alt bəndlərində qeyd olunan şərtlərə cavab verdikdə onlar bir-biri ilə əlaqəli müəssisələr hesab edilir.

**24** - FƏSİL I: QOL UZUNLUĞU PRİNSİPİ

**Tədiyyə balansı**

Bir qayda olaraq əməliyyatdakı bir və ya bir neçə iştirakçının digər iştirakçıya bu iştirakçıların iştirak paylarına düzəliş edilməsi məqsədilə edilən ödəniş, bu ödənişin məbləğinə uyğun olaraq ödəyən tərəfin verdiyi töhfələrin dəyəri artır, ödənişi qəbul edən tərəfin isə töhfələrinin dəyəri azalır.

**CCA ilə bağlı iştirak payının əldə edilməsi üçün edilən ödəniş**

Qüvvədə olan Xərclərin Bölüşdürülməsinə dair Razılaşmaya (CCA) yeni qoşulan tərəfin əvvəlki CCA fəaliyyəti üzrə nəticələrdə iştirak payının əldə olunması məqsədilə etdiyi ödəniş.

**CCA ilə bağlı çıxan iştirakçıya iştirak payı üçün edilən ödəniş**

Qüvvədə olan Xərclərin Bölüşdürülməsinə dair Razılaşmadan (CCA) çıxan iştirakçının digər iştirakçılardan CCA üzrə əvvəlki fəaliyyətlərin nəticələri ilə bağlı iştirak payının effektiv şəkildə ötürülməsinə görə ala biləcəyi kompensasiya ödənişi.

**Müqayisəlilik təhlili**

Nəzarət olunan əməliyyatın nəzarət olunmayan əməliyyat və ya əməliyyatlarla müqayisəsinin aparılması. Nəzarət olunan və nəzarət olunmayan əməliyyatlar arasındakı fərqlər metodologiyada nəzərdən keçirilən faktora (məs., qiymət və ya marja) əhəmiyyətli təsir göstərə bilmirsə və ya bu fərqlərdən hər hansı birinin göstərə biləcəyi əhəmiyyətli təsirləri aradan qaldırmaq üçün kifayət qədər dəqiq düzəlişlər edilə bilərsə, bu zaman onlar müqayisə oluna bilən əməliyyatlar hesab edilir.

**Müqayisə olunan nəzarət olunmayan əməliyyat**

Müqayisə olunan nəzarət olunmayan əməliyyat - iki müstəqil tərəf arasında aparılan və yoxlamaya cəlb olunmuş nəzarət olunan əməliyyatla müqayisə oluna bilən əməliyyata deyilir. Bu nəzarət olunan əməliyyatın iştirakçısı ilə müstəqil tərəf arasındakı müqayisə olunan əməliyyat ("daxili müqayisə oluna bilən nümunə") və ya heç biri nəzarət olunan əməliyyatda iştirak etməyən iki müstəqil tərəf arasındakı əməliyyat ("xarici müqayisə oluna bilən nümunə") ola bilər.

**Qiymətlərin müqayisəsi üsulu (CUP)**

Nəzarət olunan əməliyyatda təqdim edilən malların və ya göstərilən xidmətlərin qiymətlərini müqayisə olan bilən şəraitdə baş tutan müqayisə olunan nəzarət olunmayan əməliyyatda təqdim edilən malların və ya göstərilən xidmətlərə görə ödənilən qiymətlərlə müqayisə edən transfer qiymətqoyma metodu.

ƏSİL I: QOL UZUNLUĞU PRİNSİPİ - **25**

**Kompensasiyaedici düzəliş**

Vergi ödəyicisinin vergi məqsədləri üçün bəyan etdiyi və nəzarət olunan əməliyyatlarla bağlı qol uzunluğu qiyməti hesab etdiyi düzəliş edilmiş qiymət; baxmayaraq ki, bu qiymət faktiki olaraq əlaqəli müəssisələr arasında tətbiq olunan qiymətdən fərqlənir. Düzəliş vergi bəyannaməsi təqdim edilməzdən öncə edilməlidir.

**Verilən töhfələrin təhlili**

Mənfəətin bölgüsü üsulunda istifadə edilən təhlil ki, bu metoda əsasən nəzarət olunan əməliyyatlardan əldə edilən məcmu mənfəət əlaqəli müəssisələr arasında bu müəssisələrin hər birinin bu əməliyyatlarda iştirak zamanı icra etdikləri funksiyaların (istifadə edilmiş aktivlər və qəbul edilmiş riskləri nəzərə almaqla) müvafiq dəyəri əsasında bölüşdürülür və mümkün olduğu qədər digər bazarlardan müstəqil müəssisələrin oxşar şəraitdə öz mənfəətlərini necə bölüşdürdüklərinə dair məlumatlar da əlavə edilir.

**Nəzarət olunan əməliyyatlar**

Bir-biri ilə əlaqəli olan iki müəssisə arasında həyata keçirilən əməliyyatlar.

**Müvafiq düzəliş**

İki vergi yurisdiksiyası arasında mənfəətlərin uyğun bir şəkildə bölüşdürülməsi məqsədilə ikinci vergi yurisdiksiyasında həmin yurisdiksiyanın vergi orqanı tərəfindən əlaqəli müəssisənin vergi öhdəliyinə edilən və birinci vergi yurisdiksiyasının vergi orqanı tərəfindən edilmiş əsas düzəlişə uyğun gələn düzəliş.

**Xərclərin Bölüşdürülməsinə dair Razılaşma (CCA)**

CCA müəssisələr arasında bağlanılan xüsusi müqavilədir ki, burada qeyri-maddi, maddi aktivlər yaxud xidmətlərin tərəflərin hər birinin təsərrüfat fəaliyyəti üçün faydalar qazandıracağı nəzərə alınaraq bu müqavilə əsasında qeyri-maddi, maddi aktivlərin yaxud xidmətlərin hazırlanması, təqdim edilməsi yaxud əldə edilməsi ilə bağlı töhfələr və risklərin bölüşdürülməsi məqsədi güdür.

**26** - FƏSİL I: QOL UZUNLUĞU PRİNSİPİ

**Xərc və ticarət əlavəsi**

Əməliyyat zamanı malları təqdim edən və ya xidmətləri göstərən tərəfin çəkdiyi birbaşa və dolayı xərclərdən sonra hesablanmış marjaya istinadən müəyyən edilən ticarət əlavəsi.

**Dəyərin toplanması üsulu**

Nəzarət olunan əməliyyatda malları təqdim edən (xidmətləri göstərən) tərəfin çəkdiyi xərclərin istifadə olunduğu transfer qiymətqoyma metodu. İcra olunmuş funksiyalar (istifadə edilmiş aktivlər və qəbul edilmiş riskləri nəzərə alaraq) və bazar şəraiti fonunda uyğun mənfəətin əldə edilməsi məqsədilə müvafiq xərc və ticarət əlavəsi bu xərcə əlavə edilir. Yuxarıda qeyd olunan xərclərə bu xərci və ticarət əlavəsini də əlavə etdikdə əldə edilən qiymət ilkin nəzarət olunan əməliyyat üzrə qol uzunluğu qiyməti hesab edilə bilər.

**Birbaşa ödəniş üsulu**

Konkret qrupdaxili xidmətlərə görə aydın bir şəkildə müəyyən edilmiş əsaslarla ödənişin tələb edilməsi metodu.

**Birbaşa xərclər**

Xammalın maya dəyəri kimi konkret məhsulun istehsalı və ya xidmətin göstərilməsinə görə yaranan xərclər.

**Funksional təhlil**

Əməliyyatda iştirak edən tərəflərin həyata keçirdikləri iqtisadi baxımdan əhəmiyyətli fəaliyyətləri və üzərilərinə götürdükləri öhdəlikləri, istifadə etdikləri və ya təqdim etdikləri aktivləri və qəbul etdikləri riskləri müəyyən edən analiz.

**Formula əsasında qlobal proporsional bölüşdürülmə**

TMŞ qrupunun məcmu mənfəətlərin konsolidə edilmiş hesabatlıq əsasında müxtəlif ölkələrdəki əlaqəli müəssisələr arasında öncədən müəyyən edilmiş formulaya uyğun bölüşdürülməsinə dair yanaşma.

**Ümumi mənfəət**

Təsərrüfat əməliyyatlarından əldə edilən ümumi mənfəət bu mənfəətdən bölüşdürülə bilən satınalmaların və ya satışların maya dəyərini çıxmaqla hesablanmış məbləğdir ki, bu zaman inventar və ya mallar üzrə ehtiyatlardakı

FƏSİL I: QOL UZUNLUĞU PRİNSİPİ - **27**

artma və ya azalma ilə bağlı müvafiq düzəlişlər edilir, lakin digər xərclər isə nəzərə alınmır.

**Müstəqil müəssisələr**

Bir-biri ilə əlaqəli olmayan iki müəssisə müvafiq olaraq bir-birindən asılı olmayan müstəqil müəssisələr hesab edilir.

**Dolayı ödəniş üsulu**

Xərclərin bölüşdürülməsi üzrə metodlara əsasən qrupdaxili xidmətlərə görə ödənişin tələb edilməsi üsulu.

**Dolayı xərclər**

Məhsul və ya xidmətlərin istehsalına çəkilən, istehsal prosesi ilə əlaqəli olmasına baxmayaraq bir neçə məhsul və ya xidmətə aid ola biləcək (məs., müxtəlif məhsulların istehsalı üçün istifadə edilən avadanlıqlara xidmət edən texniki qulluq departamentinin çəkdiyi xərclər) xərclər.

**Qrupdaxili xidmətlər**

Müstəqil müəssisənin ödəniş etməyə və ya həyata keçirməyə hazır olduğu fəaliyyət (məsələn, inzibati, texniki, maliyyə, kommersiya və s.).

**Məqsədli kompensasiya**

Bir əlaqəli müəssisənin qrup daxilindəki başqa bir əlaqəli müəssisəyə həmin müəssisədən əldə etmiş olduğu müxtəlif faydalar qarşılığında bir növ balanslaşdırmaq məqsədilə qazandırdığı faydalar.

**Marketinq qeyri-maddi aktivi**

Marketinq fəaliyyətinə aid olan, məhsul və xidmətin kommersiya məqsədləri üçün istifadəsinə dəstək olan və ya sözügedən məhsulun reklamı baxımından dəyərli olan qeyri-maddi aktiv (6.6-cı bənddə nəzərdə tutulan mənaya uyğun olaraq). Kontekstdən asılı olaraq, marketinq qeyri-maddi aktivlərinə bunlar daxil edilə bilər: müştərilər mal və ya xidmətlərin marketinqi və ya satışında istifadə edilən və ya buna yardımçı olan ticarət nişanları, ticari adlar, müştəri siyahıları, müştəri əlaqələri, patentli bazar və müştərilərə dair məlumatlar.

**28** - FƏSİL I: QOL UZUNLUĞU PRİNSİPİ

**Transmilli şirkətlər qrupu (TMŞ qrupu)**

İki və ya daha çox ölkədə müəssisələrə sahib olan əlaqəli şirkətlər qrupu.

**Transmilli şirkət (TMŞ)**

TMŞ qrupunun tərkibinə daxil olan şirkət.

**Qarşılıqlı razılaşma proseduru**

İkiqat vergitutmanın aradan qaldırılmasına dair konvensiyaların tətbiqi zaman yaranan mübahisələri həll etmək üçün vergi orqanlarının məsləhətləşmələr aparmasına dair prosedur. İƏİT-in Model Vergi Konvensiyasının 25-ci Maddəsində qeyd edilmiş və təsdiq edilmiş bu prosedurdan transfer qiymətlərinə düzəlişlər nəticəsində meydana gələn ikiqat vergitutmanı aradan qaldırmaq üçün istifadə edilə bilər.

**Xalis mənfəət indikatoru**

Xalis mənfəətin müvafiq bazaya (məs., xərclər, satışlar, aktivlər) nisbəti. Rentabellik üsulu nəzarət olunan əməliyyat üzrə müvafiq xalis mənfəət indikatorunun müqayisə olunan nəzarət olunmayan əməliyyatlar üzrə eyni xalis mənfəət indikatoru ilə müqayisəsinə əsaslanır.

**"Tələb əsaslı" xidmətlər**

Ana şirkət və ya şirkətlər qrupunun xidmət mərkəzi tərəfindən göstərilən və TMŞ qrupuna daxil olan şirkətlər üçün hər zaman əlçatan olan xidmətlər.

**Əsas düzəliş**

Birinci yurisdiksiyadakı vergi orqanı tərəfindən ikinci yurisdiksiyadakı əlaqəli müəssisənin iştirak etdiyi əməliyyatlara qol uzunluğu prinsipinin tətbiqi nəticəsində həmin müəssisənin vergi tutulan mənfəətlərinə edilən düzəliş.

**Mənfəət əldə etmə potensialı**

Gözlənilən gələcək mənfəətlər. Bəzi hallarda itkiləri əhatə edə bilər. "Mənfəət əldə etmə potensialı" anlayışı çox vaxt qiymətləndirmə məqsədləri üçün, qeyri-maddi aktivlərin və ya müəssisənin davamlı fəaliyyət dəyərinin ötürülməsinə görə qol uzunluğu kompensasiyasının müəyyən edilməsi və ya mövcud razılaşmaların ləğvi və ya onlara yenidən baxılmaqla əsaslı şəkildə dəyişdirilməsinə görə nəzərdə tutulan qol uzunluğu kompensasiyasının

FƏSİL I: QOL UZUNLUĞU PRİNSİPİ - **29**

müəyyən edilməsi (əgər bu kompensasiya və ya ödənişin müqayisə olunan şəraitdə müstəqil tərəflər arasında aparılması aşkar edilərsə) məqsədilə istifadə edilir.

**Mənfəətin bölüşdürülməsi üsulu**

Nəzarət olunan əməliyyatlarda (və ya III Fəsildəki prinsiplərə uyğun olaraq birləşdirilməli olan nəzarət edilən əməliyyatlarda) iştirak edən əlaqəli müəssisələr üzrə bölüşdürüləcək məcmu mənfəəti müəyyən edən və daha sonra bu mənfəəti əlaqəli müəssisələr arasında qol uzunluğu prinsipi əsasında əldə edilmiş razılaşmaya uyğun olaraq gözlənilən və orada əks olunan mənfəətlərin bölüşdürülməsini təxmin edən sağlam iqtisadi əsasa istinad edərək bölüşdürülməsini təmin edən mənfəətin bölgüsü üsulu.

**Təkrarsatış qiymət marjası**

Təkrar satış edən tərəfin satış və əməliyyat xərclərini qarşılamağa və icra olunmuş funksiyalar fonunda (istifadə edilmiş aktivlər və qəbul edilmiş riskləri nəzərə alaraq) müvafiq mənfəət əldə etməyə çalışdığı məbləği təmsil edən marja.

**Təkrarsatış qiymət üsulu**

Əlaqəli müəssisədən alınmış məhsulun müstəqil tərəfə satıldığı qiymətə əsaslanan transfer qiymətqoyma metodu. Təkrar satış qiyməti təkrarsatış qiymət marjası ilə azaldılır. Məhsulun satın alınması ilə bağlı digər xərclərə (məs., gömrük rüsumları) düzəliş edildikdən sonra təkrarsatış qiymət marjası çıxıldıqda qalan məbləğ əlaqəli müəssisələr arasında əmlakın ilkin ötürülməsinin qol uzunluğu qiyməti hesab edilə bilər.

**Qalıq mənfəətin təhlili**

Mənfəətin bölgüsü üsulunda istifadə edilən və yoxlamaya cəlb olunmuş nəzarət olunan əməliyyatlar üzrə məcmu mənfəəti iki mərhələyə bölən analiz. Birinci mərhələdə, hər bir iştirakçıya cəlb olunduğu əməliyyatların növünə uyğun məbləğdə baza gəlir əldə etməsi üçün kifayət qədər mənfəət ayrılır. Adətən bu baza gəlir müstəqil tərəflər arasındakı oxşar növ əməliyyatlar üzrə əldə edilən bazar gəlirinə istinadən müəyyən edilir. Beləliklə, bir qayda olaraq baza gəlirdə iştirakçıların sahib olduqları qeyri-adi və dəyərli aktivlər əsasında əldə edilən gəlir nəzərə alınmır. İkinci mərhələdə, birinci mərhələdəki mənfəət bölgüsündən sonra qalan mənfəət (və ya itki) iştirakçılar arasında bu qalıq mənfəətin (itkinin) müstəqil tərəflər arasında necə bölüşdürüləcəyini göstərən fakt və şəraitlərin təhlili əsasında bölüşdürülür.

**30** - FƏSİL I: QOL UZUNLUĞU PRİNSİPİ

**Əlavə düzəliş**

Yardımçı əməliyyatın vergiyə cəlb olunması nəticəsində yaranan düzəliş.

**Yardımçı əməliyyat**

Bəzi ölkələrin mənfəət bölgüsünü əsas düzəlişə uyğunlaşdırmaq məqsədilə əsas düzəliş etdikdən sonra öz qanunvericiliklərinə uyğun olaraq təsdiqləyəcəkləri konstruktiv əməliyyat. Yardımçı əməliyyatlar konstruktiv dividentlər, konstruktiv kapital bölgüsü və ya konstruktiv kreditlər formasında ola bilər.

**Səhmdarların fəaliyyəti**

TMŞ qrupunun üzvü (adətən əsas şirkət və ya regional holdinq şirkət) tərəfindən sırf bir və ya bir neçə qrup üzvlərində sahiblik maraqlarına görə, yəni səhmdar qismində, həyata keçirilmiş fəaliyyət.

**Sinxron vergi yoxlamaları**

İƏİT-in Sinxron Vergi Yoxlamalarının Keçirilməsinə dair Model Razılaşması, Hissə A-da qeyd olunmuş sinxron vergi yoxlaması - "iki və ya daha çox tərəflər arasında hər biri öz ərazisində olmaqla birgə və ya aidiyyəti marağı olan vergi ödəyicisin(lər)in vergi məsələlərinin eyni vaxtda və müstəqil qaydada, əldə etdikləri aidiyyəti məlumatları mübadilə etmək məqsədilə yoxlanılmasına dair razılaşma".

**Ticari qeyri-maddi aktivi**

Marketinq qeyri-maddi aktivlərindən başqa digər qeyri-maddi aktivlər.

**Ənənəvi əməliyyat metodları**

Qiymətlərin müqayisəsi üsulu, təkrarsatış qiymət üsulu və dəyərin toplanması üsulu

FƏSİL I: QOL UZUNLUĞU PRİNSİPİ - **31**

**Rentabellik üsulu**

Xalis mənfəət marjasını vergi ödəyicisinin nəzarət olunan əməliyyatlarla (yaxud III Fəsildəki prinsiplərə əsasən məcmu göstəricilərə uyğun gələn əməliyyatlar) bağlı müvafiq (məs., xərclər, satışlar, aktivlər) bazası ilə müqayisədə yoxlayan rentabellik üsulu.

**Əməliyyat mənfəəti üsulu**

Bir və ya bir neçə əlaqəli müəssisənin iştirak etdiyi xüsusi nəzarət olunan əməliyyatlardan əldə edilən mənfəətləri yoxlayan transfer qiymətqoyma metodu.

**Nəzarət olunmayan əməliyyatlar**

Bir-biri ilə münasibətdə müstəqil olan müəssisələr arasında aparılan əməliyyatlar.

FƏSİL I: QOL UZUNLUĞU PRİNSİPİ - **33**

***I Fəsil***

**Qol Uzunluğu Prinsipi**

1. **Giriş**
   1. Bu Fəsildə İƏİT-ə üzv dövlətlərin vergi məqsədləri üçün TMŞ-lər və vergi orqanları tərəfindən istifadəsi ilə bağlı razılığa gəldikləri və transfer qiymətləri üzrə beynəlxalq standart olan qol uzunluğu qiyməti prinsipinə dair müzakirələr yer alıb. Bu Fəsildə qol uzunluğu prinsipi müzakirə edilir, onun beynəlxalq standart statusu bir daha təsdiqlənir və bu prinsipin tətbiqi ilə bağlı rəhbər prinsiplər qeyd olunur.
   2. Müstəqil müəssisələr bir-biri ilə əməliyyatlar həyata keçirərkən onlar arasındakı kommersiya və maliyyə münasibətləri (məs., təqdim edilmiş mallar və ya göstərilmiş xidmətlərin qiyməti və bunlarla bağlı şərtlər) bir qayda olaraq bazar faktorları əsasında müəyyən edilir. Əlaqəli müəssisələr bir-biri ilə əməliyyatlar apararkən onlar arasındakı kommersiya və maliyyə münasibətləri eyni qaydada bazar faktorları əsasında müəyyən edilməyə bilər, hərçənd çox vaxt əlaqəli müəssisələr qarşılıqlı əməliyyatlarda bazar faktorlarının dinamikasını nəzərə almağa çalışırlar ki, bu aşağıdakı 1.5-ci bənddə müzakirə edilir. Vergi orqanları birmənalı olaraq əlaqəli müəssisələrin öz mənfəətləri ilə bağlı manipulyasiya etməyə çalışdıqlarını güman etməməlidirlər. Bazar faktorları olmadığı bir halda bazar qiymətinin dəqiq müəyyənləşdirilməsi və ya konkret bir kommersiya strategiyasının qəbul edilməsində çətinlik ola bilər. Unutmaq olmaz ki, müvafiq qol uzunluğu şərtlərinə düzəlişlərin edilməsinə ehtiyac tərəflərin konkret qiymət ödənişi ilə bağlı üzərilərinə götürdükləri müqavilə öhdəliklərindən və ya onların vergilərin azaldılması ilə bağlı niyyətlərindən asılı olmayaraq yaranır. Beləliklə, qol uzunluğu prinsipi əsasında vergilərə edilən düzəliş əlaqəli müəssisələr arasındakı qeyri-vergi məqsədlərinə dair müqavilə öhdəliklərinə təsir göstərmir və vergilərin azaldılması və ya vergidən yayınma niyyəti olmadıqda belə münasib hesab edilə bilər. Transfer qiymətlərinin müəyyənləşdirilməsi vergi fırıldaqçılığı və ya vergidən yayınma kimi problemlərin nəzərə alınması ilə qarışdırılmamalıdır, baxmayaraq ki, transfer qiymətlərinə dair siyasətlərdən bu kimi məqsədlər üçün istifadə edilə bilər.

**34** - FƏSİL I: QOL UZUNLUĞU PRİNSİPİ

1. Transfer qiymətləri özündə bazar amillərini və qol uzunluğu prinsipini əks etdirmirsə, əlaqəli müəssisələrin vergi öhdəlikləri və fəaliyyət göstərdikləri dövlətlərin vergi gəlirləri təhrif oluna bilər. Buna görə də, İƏİT-ə üzv dövlətlər razılığa gəliblər ki, vergi məqsədləri üçün əlaqəli müəssisələrin mənfəətlərinə zəruri düzəlişlər etməklə bu kimi təhrif edilmələr təshih edilə və nəticədə, qol uzunluğu prinsipi təmin edilə bilər. İƏİT-ə üzv dövlətlər hesab edirlər ki, kommersiya və maliyyə münasibətlərinin şərtlərini təsbit etməklə müvafiq düzəlişə nail olunur və bu şərtlərə müstəqil müəssisələrin oxşar şəraitdə həyata keçirdikləri müqayisə oluna bilən əməliyyatlarda rast gəlmək mümkündür.
2. Vergidən kənar digər faktorlar əlaqəli müəssisələr arasında müəyyən edilmiş kommersiya və maliyyə münasibətlərinin şərtlərini təhrif edə bilər. Məsələn, bu cür müəssisələrə hökumət tərəfindən (yerli və xarici dövlətdə) gömrük qiymətinin müəyyən edilməsi, antidempinq rüsumları, valyuta mübadiləsi və qiymətlərə nəzarətə dair ziddiyyətli qanunvericiliklər əsasında təzyiq oluna bilər. Bundan əlavə, TMŞ qrupuna daxil olan müəssisələrin nağd pul axınına olan tələbləri transfer qiymətlərinin təhrif olunmasına yol aça bilər. Xüsusən də səhmdarların hesabatları konsolidə edilmiş formada qəbul edilmədikdə, açıq tipli səhmdar cəmiyyət olan TMŞ qrupu səhmdarların əsas şirkət səviyyəsində yüksək rentabellilik göstərilməsi tələbi ilə qarşılaşa bilər. Bütün bu faktorlar transfer qiymətlərinə və TMŞ qrupuna daxil olan əlaqəli müəssisələrin əldə etdikləri mənfəətlərə təsir göstərə bilər.
3. Güman edilməməlidir ki, əlaqəli müəssisələr arasında müəyyən edilmiş kommersiya və maliyyə münasibətlərinə dair təsbit edilmiş şərtlər açıq bazarın tələblərindən mütləq şəkildə yayınacaq. TMŞ-ə daxil olan əlaqəli müəssisələr bəzi hallarda müəyyən dərəcədə müstəqilliyə sahib olurlar və öz aralarında müstəqil qurumlar kimi sövdələşə bilirlər. Müəssisələr həm üçüncü tərəflər, həm də əlaqəli müəssisələrlə münasibətlərdə bazar şəraitində meydana gələn iqtisadi vəziyyətlərə uyğun hərəkət edirlər. Məsələn, yerli menecerlər mənfəətlə bağlı yaxşı nəticələr əldə etməkdə maraqlı ola bilərlər və buna görə də, öz şirkətlərinin mənfəətinin azalmasına səbəb ola biləcək qiymətlər müəyyən etmək istəməzlər. Vergi orqanları transfer qiymətləri üzrə yoxlamaların seçilməsi və onların icrası üçün öz resurslarının səmərəli bölüşdürülməsi prosesini asanlaşdırmaq üçün bunları nəzərə almalıdırlar. Bəzən əlaqəli müəssisələr arasındakı münasibətlər onlar arasındakı sövdələşmələrin nəticələrinə təsir göstərə bilər. Buna görə də, yalnız sövdələşmənin sərt şəkildə həyata keçirilməsi faktı əməliyyatın qol uzunluğu prinsipinə uyğun olmasına dəlalət etmir.

FƏSİL I: QOL UZUNLUĞU PRİNSİPİ - **35**

1. **Qol uzunluğu prinsipinin ifadə forması**

**B.1 İƏİT-in Model Vergi Konvensiyasının 9-cu Maddəsi**

1.6 Qol uzunluğu prinsipinə dair etibarlı bir açıqlamaya İƏİT-ə üzv olan dövlətlərin və çoxsaylı üzv olmayan ölkələrin iştirak etdiyi ikitərəfli vergi sazişlərinin əsasını təşkil edən İƏİT-in Model Vergi Konvensiyasının 9-cu maddəsinin 1-ci bəndində rast gəlmək olar. Maddə 9-da qeyd olunur:

İki [əlaqəli] şirkət arasında aparılmış kommersiya yaxud maliyyə əməliyyatlarına aid olan və ya tətbiq edilən şərtlər müstəqil tərəflər arasında aparılan müvafiq əməliyyatlardan fərqlidirsə, o halda bu müəssisələrdən hər hansı bir ilə əlaqədar hesablanmış mənfəətin məbləği qol uzunluğu ilə bağlı şərtlərin olmaması səbəbindən həmin müəssisəyə vergi hesablanmadığı təqdirdə, bu müəssisənin vergi tutulan mənfəətinə daxil edilə və müvafiq qaydada vergiyə cəlb edilə bilər.

Müstəqil tərəflər arasında müqayisəli şəraitdə aparılmış müqayisə oluna bilən əməliyyatlara (yəni, "müqayisə oluna bilən nəzarət olunmayan əməliyyatlara") aid şəraitlərə istinad edərək mənfəətə düzəliş etməyə çalışdıqda, qol uzunluğu prinsipi TMŞ qrupunun üzvlərini vahid bir müəssisənin üzvləri kimi deyil, ayrıca müstəqil müəssisələr kimi nəzərə alan bir yanaşma sərgiləmiş olur. Belə ki, müstəqil müəssisə yanaşmasında TMŞ qrupunun üzvləri müstəqil müəssisələr kimi nəzərə alınır və əsas diqqət qrupa üzv müəssisələr arasındakı əməliyyatların mahiyyətinə və buradakı şərtlərin müqayisə oluna bilən nəzarət olunmayan əməliyyatlardakı şərtlərdən fərqli olub-olmamasına yönəlir. Nəzarət olunan və olunmayan əməliyyatlarla bağlı bu təhlil, buna "müqayisəlilik təhlili" deyilir, qol uzunluğu prinsipinin tətbiqinin əsasını təşkil edir. Müqayisəlilik təhlilinə dair təlimat aşağıdakı Bölmə D-də və Fəsil III-də yer alıb.

1.7 Bir tərəfdən etibarlılığı, digər tərəfdən isə vergi ödəyiciləri və vergi orqanları üçün yaratdığı yük baxımından balanslı bir yanaşmaya ehtiyacın olduğunu vurğulamaq üçün müqayisəlilik məsələsini perspektivdə nəzərdə tutmaq vacibdir. İƏİT-in Model Vergi Konvensiyasının 1-ci Maddəsinin 1-ci bəndi aşağıdakılara olan ehtiyacı göstərdiyi üçün müqayisəlilik təhlilinin əsasını təşkil edir:

* Əlaqəli müəssisələrin vergi öhdəliklərinin hesablanması üçün hesablara düzəlişlərin edilməsinə İƏİT-in Model Vergi Konvensiyasının 9-cu Maddəsində (bax: Maddə 9-a dair Şərhlərin 2-ci bəndi) icazə verildiyini müəyyən etmək məqsədilə əlaqəli müəssisələr

**36** - FƏSİL I: QOL UZUNLUĞU PRİNSİPİ

arasındakı əməliyyatlara aid olan və ya tətbiq edilən şərtlərin müstəqil tərəflər arasında aparılan əməliyyatlara dair şərtlərlə müqayisəsi; və

* + Hesablara edilən düzəlişlərin həcmini müəyyən etmək məqsədilə qol uzunluğu prinsipi əsasında əldə ediləcək mənfəətlərin müəyyən edilməsi.

1. İƏİT üzv olan və üzv olmayan digər dövlətlərin qol uzunluğu prinsipini qəbul etməsinin bir neçə səbəbi vardır. Əsas səbəb odur ki, qol uzunluğu prinsipi TMŞ qrupları və müstəqil müəssisələri vergi rejimləri baxımından geniş mənada bərabərliklə təmin edir. Qol uzunluğu prinsipi əlaqəli və müstəqil müəssisələri vergi məqsədləri baxımından bərabər səviyyədə tutduğundan hər hansı bir müəssisənin nisbi rəqabət üstünlüyünü poza biləcək vergi imtiyazları və ya vergi baxımından əlverişsiz vəziyyətlərin yaranmasının qarşısını alır. Beləliklə, bu vergi mülahizələrini iqtisadi qərarlardan kənarlaşdırmaqla qol uzunluğu prinsipi beynəlxalq ticarətin və investisiyaların inkişafına kömək edir.
2. 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 hallar vardır ki, burada qol uzunluğu qiyməti müqayisə edilən bilən müstəqil müəssisələrin müqayisə oluna bilən şəraitdə həyata keçirdikləri müqayisə olunan əməliyyatda asanlıqla müəyyən edilə bilər. Həmçinin bir çox hallar da vardır ki, 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 TMŞ-lər, burada qol uzunluğu prinsipinin tətbiqi çətin və mürəkkəbdir. Bu kimi hallarla bağlı iş aparmaq üçün bu Metodiki Göstərişin II Fəslinin III Hissəsində təsvir edilmiş mənfəətinin bölüşdürülməsi üsulundan yaranmış vəziyyətlə bağlı ən münasib üsul hesab edildiyi hallarda istifadəsi də daxil olmaqla müvafiq həlli yolları mövcuddur.
3. Bəziləri qol uzunluğu prinsipini mahiyyət etibarı ilə qüsurlu hesab edir, belə ki, burada müstəqil müəssisə yanaşması həcm artımından qənaəti (miqyas effektini) və inteqrasiya olunmuş müəssisələr tərəfindən həyata keçirilən müxtəlif fəaliyyətlərin bir-biri ilə qarşılıqlı əlaqəsi nəzərə alınmır. Bununla belə, əlaqəli müəssisələr arasında miqyas effektinin və ya şirkətlər qrupuna daxil olmanın qazandırdığı faydaların bölüşdürülməsi üçün ümumi qəbul edilmiş obyektiv kriteriyalar mövcud deyil. Aşağıdakı C Bölməsində qol uzunluğu prinsipinə alternativ hesab edilə biləcək mümkün variantlar müzakirə edilir.

FƏSİL I: QOL UZUNLUĞU PRİNSİPİ - **37**

1. 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 ona görə həyata keçirilə bilər ki, TMŞ qrupunun üzvləri bir-biriləri ilə sövdələşmələr apararkən müstəqil müəssisələrin qarşılaşmadıqları fərqli kommersiya şərtləri ilə qarşılaşırlar. Müstəqil müəssisələr əlaqəli müəssisələrin həyata keçirdiyi əməliyyatlara oxşar əməliyyatları nadir hallarda icra edirlər. Belə ki, bu halda qol uzunluğu prinsipini tətbiq etmək çətin olur, çünki bu halda müstəqil müəssisələrin yaratmış olacaqları şəraitlərlə bağlı çox az dəlil var və ya birbaşa dəlil yoxdur. Müstəqil tərəflər arasında əməliyyatların aparıldığına dair faktın olmaması o demək deyildir ki, bu qol uzunluğu prinsipinə uyğun deyil.
2. Bəzi hallarda qol uzunluğu prinsipi çoxsaylı və müxtəlif növ ölkələrarası əməliyyatların qiymətləndirilməsi baxımından həm vergi ödəyicisi, həm də vergi orqanı üçün inzibati çətinlik yarada bilər. Baxmayaraq ki, əlaqəli müəssisələr adətən əməliyyatla bağlı şərtləri onun icrası zamanı müəyyən edirlər, bəzən onlardan bu şərtlərin qol uzunluğu prinsipinə uyğunluğunu göstərmələri tələb oluna bilər. (bax: Fəsil III, Bölmə B-C və Sənədləşmənin III Fəsli - zamanlama və əməletmə məsələlərinin müzakirəsi). Vergi orqanı da əməliyyatın baş tutduğu tarixdən bir neçə il sonra bu yoxlama prosesində iştirak etməli ola bilər. Vergi idarəsi vergi ödəyicisinin əməliyyatlarının qol uzunluğu prinsipinə uyğunluğunu göstərmək üçün hazırlamış olduğu təsdiqedici sənədləri yoxlayır və eyni zamanda çoxsaylı və müxtəlif əməliyyatlarla əlaqədar olaraq müqayisəli nəzarət olunmayan əməliyyatlar, əməliyyatların aparıldığı anda bazar şərtləri və s. barədə məlumatlar toplamalı ola bilər. Bunun həyata keçirilməsi ümumiyyətlə zaman keçdikcə daha da çətinləşir.
3. Həm vergi orqanları, həm də vergi ödəyiciləri qol uzunluğu prinsipinin tətbiqi məqsədləri üçün adekvat məlumatların əldə edilməsində çətinliklərlə qarşılaşırlar. Qol uzunluğu prinsipi adətən vergi ödəyiciləri və vergi orqanlarından nəzarət olunmayan əməliyyatları və müstəqil müəsissələrin təsərrüfat fəaliyyətlərinin qiymətləndirilməsini və bunların əlaqəli müəssisələrin əməliyyat və təsərrüfat fəaliyyətləri ilə müqayisəsini tələb etdiyindən bunun üçün böyük həcmdə məlumat tələb oluna bilər. Əldə edilə biləcək məlumatlar natamam və ya şərh edilməsi çətin ola bilər; əgər digər məlumatlar varsa və onların əldə edilməsi bu məlumatların coğrafi yerləşməsinə və ya bu məlumatların əldə ediləcəyi tərəflərə görə çətin ola bilər. Bundan əlavə, məxfilik səbəbindən məlumatların müstəqil müəssisələrdən alınması mümkün olmaya bilər. Digər hallarda aidiyyəti müstəqil müəssisə haqqında məlumatlar sadəcə mövcud olmaya və ya müqayisə oluna biləcək müstəqil müəssisələr (məs., əgər həmin sənaye sektoru yüksək şaquli inteqrasiya səviyyəsinə çatmışdırsa) olmaya bilər. Etibarlı məlumatlara əsaslanaraq qol uzunluğu prinsipi üzrə

**38** - FƏSİL I: QOL UZUNLUĞU PRİNSİPİ

nəticənin məqbul bir şəkildə qiymətləndirilməsinə nail olmaq məqsədini nəzərdən qaçırmaq olmaz. Bu mərhələdə həmçinin unutmaq olmaz ki, transfer qiymətqoyması dəqiq bir elm deyil, lakin həm vergi inzibatçılığı, həm də vergi ödəyiciləri tərəfindən mühakimə yürüdülməsini tələb edir.

**B.2 Qol uzunluğu prinsipinin beynəlxalq konsensus olaraq dəstəklənməsi**

1. Yuxarıda qeyd edilən fikirləri (mülahizələri) qəbul etməklə, İƏİT-ə üzv dövlətlərin mövqeyi hələ də bundan ibarətdir ki, qol uzunluğu prinsipi əlaqəli müəssisələr arasındakı transfer qiymətləri müəyyən etməlidir. Qol uzunluğu prinsipi nəzəri cəhətdən düzgündür, belə ki, bu prinsip əlaqəli müəssisələr arasında əmlakın təqdim edilməsi və ya xidmətlərin göstərilməsi prosesinin (malların, digər növ maddi və ya qeyri-maddi aktivlərin təqdim edilməsi kimi) açıq bazarın iş prinsipinə ən çox uyğunluğunu təmin edir. Təcrübədə bu prinsipin tətbiqi hər zaman sadə olmasa da, ümumilikdə TMŞ qrupunun üzvləri arasında vergi orqanları üçün məqbul hesab ediləcək müvafiq gəlir səviyyəsi ilə təmin edir. Bu fəaliyyətinə nəzarət olunan vergi ödəyiciləri ilə bağlı xüsusi fakt və şəraitin iqtisadi reallıqlarını əks etdirir və bazarın normal fəaliyyətini bir standart (bençmark) kimi qəbul edir.
2. Qol uzunluğu prinsipindən kənarlaşmaqla yuxarıda qeyd edilən sağlam nəzəri əsasdan imtina olunar və mövcud beynəlxalq konsensusu təhdid altına alınmaqla ikiqat vergitutma riski kəskin şəkildə artırıla bilər. Qol uzunluğu prinsipi əsasında əldə edilmiş təcrübə iş dünyası və vergi orqanları arasında geniş mənada qarşılıqlı anlaşmanın təmin edilməsi üçün kifayət qədər geniş və mükəmməldir. Bu qarşılıqlı anlaşma hər bir vergi yurisdiksiyasında müvafiq vergitutma bazasının təmin edilməsi və ikiqat vergitutmanın aradan qaldırılması məqsədləri üçün çox böyük praktiki dəyərə malikdir. Vergi ödəyicilərini aydın təlimatlarla təmin etməklə və yoxlamaları vaxtında həyata keçirməklə bu təcrübədən qol uzunluğu prinsipini daha da inkişaf etdirmək, tətbiqini yaxşılaşdırmaq və inzibatçılığını təkmilləşdirmək üçün istifadə edilməlidir. Ümumiyyətlə, İƏİT-ə üzv dövlətlər qol uzunluğu prinsipini dəstəkləməkdə davam edirlər. Faktiki olaraq, hələlik qol uzunluğu prinsipinə legitim və ya real bir alternativ meydana gəlməmişdir. Bəzən mümkün alternativ kimi qeyd edilən formula əsasında qlobal proporsional bölüşdürülməyə dair yanaşma nəzəri, tətbiqetmə və ya praktikada məqbul hesab edilmir. (Bax: Bölmə C - formula əsasında qlobal proporsional bölüşdürülməyə dair yanaşmanın müzakirəsi)

FƏSİL I: QOL UZUNLUĞU PRİNSİPİ - **39**

**C. Qol uzunluğu yanaşması: formula əsasında qlobal proporsional bölüşdürülmə**

**C.1 Ümumi məlumat və yanaşmanın təsviri**

1. Milli vergi yurisdiksiyalarında mənfəətlərin münasib səviyyələrini müəyyən etmək üçün formula əsasında qlobal proporsional bölüşdürülmə bəzən qol uzunluğu prinsipinə alternativ olaraq təklif edilmişdir. Bəzi yerli vergi yurisdiksiyalarının cəhdinə baxmayaraq, bu yanaşma ölkələr arasında tətbiq edilməmişdir.
2. Formula əsasında qlobal proporsional bölüşdürülmə TMŞ qrupunun qlobal səviyyədəki məcmu mənfəətlərini müxtəlif ölkələrdəki əlaqəli müəssisələr arasında öncədən müəyyən edilmiş mexaniki formula əsasında bölüşdürür. Formula əsasında qlobal proporsional bölüşdürülmənin tətbiqinin üç əsas komponenti var: vergiyə cəlb olunacaq müəssisənin müəyyən edilməsi, yəni TMŞ qrupunun törəmə şirkətləri və filiallarından hansı şirkət vergitutma məqsədləri üçün onu təmsil edəcək; məcmu mənfəətin dəqiq müəyyən edilməsi və onun bölüşdürülməsi üçün formulun müəyyən edilməsi. Bu formula böyük ehtimal xərclər, aktivlər, əmək haqları və satışların bəzi kombinasiyalarına əsaslanacaqdır.
3. Formula əsasında qlobal proporsional bölüşdürülmə Fəsil II, Hissə III-də müzakirə edilən mənfəətinin bölüşdürülməsi üsulu ilə qarışdırılmamalıdır. Formula əsasında qlobal proporsional bölüşdürülmədə bütün vergi ödəyiciləri üçün öncədən müəyyən edilmiş, mənfəətin bölüşdürülməsi üçün nəzərdə tutulan formuldan istifadə edilir, hərgah mənfəətin bölüşdürülməsi üsulu konkret hallarla bağlı bir və ya bir neçə əlaqəli müəssisənin mənfəətini müqayisə olunan müstəqil müəssisələrin müqayisəli şəraitlərdə əldə etməyə çalışdıqları mənfəətlə müqayisəsini aparır. Formula əsasında qlobal proporsional bölüşdürülmə həmçinin vergi orqanlarının konkret bir vergi ödəyicisi və ya TMŞ qrupu ilə əməkdaşlıq şəraitində hazırladıqları formulanın qarşılıqlı razılaşma proseduru, transfer qiymətlərinin öncədən razılaşdırılması, ikitərəfli və ya çoxtərəfli razılaşma prosedurlarına dair konkret fakt və şəraitlərin təfsilatlı təhlilindən sonra tətbiqi edilməsi ilə qarışdırılmamalıdır. Belə bir formula vergi ödəyicisi ilə bağlı konkret fakt və şəraitlər əsasında hazırlanır və formula əsasında qlobal proporsional bölüşdürülməyə dair yanaşmanın qlobal səviyyədə öncədən müəyyən edilmiş və mexaniki mahiyyəti nəzərə alınmır.

**C2. Qol uzunluğu prinsipi ilə müqayisə**

1.19 Formula əsasında qlobal proporsional bölüşdürülmənin vergi ödəyiciləri üçün daha böyük inzibati rahatlıq və əminlik qazandıracağını iddia edən şəxslər tərəfindən bu yanaşma qol uzunluğu prinsipinə alternativ olaraq təklif edilmişdir. Bu yanaşmanın dəstəkləyənlər də belə düşünürlər ki, formula əsasında qlobal proporsional bölüşdürülmə iqtisadi reallığa daha çox uyğundur. Onlar iddia edirlər ki,

**40** - FƏSİL I: QOL UZUNLUĞU PRİNSİPİ

TMŞ qrup səviyyəsində və ya konsolidə olunmuş səviyyədə nəzərə tutulmalıdır ki, bu qrupa daxil olan əlaqəli müəssisələr arasında münasibətlərin biznes reallıqlarını əks etdirmək mümkün olsun. Onlar iddia edirlər ki, ayrı-ayrı uçot metodları yüksək səviyyədə inteqrasiya etmiş qruplar üçün uyğun deyil, belə ki, hər bir əlaqəli müəssisənin TMŞ qrupunun ümumi mənfəətinə verdiyi töhfəni müəyyən etmək çətindir.

1. Bu arqumentlərlə yanaşı onlar iddia edirlər ki, formula əsasında qlobal proporsional bölüşdürülmə vergi ödəyicilərinin əməletmə xərclərini azaldır, belə ki, prinsipsə ölkə daxilində qrup üçün vergi məqsədləri üçün yalnız bir hesablar planı hazırlanacaqdır.
2. İƏİT-ə üzv dövlətlər aşağıda müzakirə olunmuş səbəblərdən bu fikirləri qəbul etmir və formula əsasında qlobal proporsional bölüşdürülməni qol uzunluğu prinsipinə real alternativ hesab etmirlər.
3. 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 TMŞ-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 aparacaq və olduqca çətin olacaqdır. Dövlətlərin ümumi bir formula ilə bağlı razı olub-olmadıqları tam aydın deyil.
4. 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. Bundan əlavə, vergi orqanları formulada istifadə edilən istehsal amillərini (məs., satışlar, kapital) süni şəkildə aşağı vergi dərəcəli dövlətlərə ötürmək imkanlarının aradan qaldırılması məsələsini birgə nəzərdən keçirməlidirlər. Müvafiq formulaların komponentləri manipulyasiya edilə biləcək səviyyədə, məs., zəruri olmayan maliyyə sövdələşmələrinə girməklə, mütəhərrik aktivlərini öncədən lazım olan ölkədə yerləşdirməklə, TMŞ qrupuna daxil olan konkret şirkətlərdən mal-material ehtiyatlarını oxşar fəaliyyəti həyata keçirən nəzarət olunmayan şirkətlərdəki normal inventar səviyyəsindən yuxarı səviyyədə saxlamasını tələb etməklə və s., vergidən yayınma halları mümkün olacaqdır.

FƏSİL I: QOL UZUNLUĞU PRİNSİPİ - **41**

1. Buna görə də, formula əsasında qlobal proporsional bölüşdürülmə sisteminə keçid çox böyük siyasi və inzibati çətinliklər yaradacaq və beynəlxalq vergitutma sahəsində əldə olunması qeyri-mümkün olan bir səviyyədə əməkdaşlığın olmasını tələb edəcəkdir. Belə bir çoxtərəfli koordinasiya TMŞ-lərin fəaliyyət göstərdikləri bütün əsas dövlətlərin prosesə cəlb olunmasını tələb edəcəkdir. Əgər bütün böyük dövlətlər formula əsasında qlobal proporsional bölüşdürülməsi sisteminə keçməyə razılıq verməsələr, TMŞ-lər iki tamamilə fərqli sistemə əməl etmək kimi bir çətinliklə qarşılaşacaqlar. Başqa sözlə desək, onlar eyni əməliyyatlara görə qrup üzvlərinin mənfəətlərini iki bir-birindən fərqli standartlara uyğun olaraq hesablamaq məcburiyyətində qalacaqlar. Bu nəticə hər bir halda ikiqat vergitutma (tam vergiyə cəlb olunmama) üçün imkanlar yaradacaqdır.
2. Yuxarıda müzakirə olunan ikiqat vergitutma ilə bağlı məsələlərdən əlavə digər narahatçılıq doğuran məsələlər də vardır. Bunlardan biri odur ki, öncədən müəyyən edilmiş formula sərbəst şəkildə müəyyən edilir və bu zaman bazar şərtləri, müəssisələrin özünəməxsus şəraitləri və rəhbərlik tərəfindən resursların bölüşdürülməsi nəzərə alınmır ki, bu da əməliyyata təsir edən xüsusi faktlarla bağlı əlaqəsi olmayan mənfəət bölgüsü ilə nəticələnə bilər. Daha dəqiq desək, xərclər, aktivlər, əmək haqları və satışların kombinasiyasına əsaslanan bir formula dolayısı ilə sabit mənfəət normasını funksiyalar, aktivlər, risklər, effektivlik və TMŞ qrupunun üzvləri arasındakı fərqliliklərdən asılı olmayaraq hər bir yurisdiksiyadakı şirkətlərin hər bir komponenti üzrə valyuta vahidinə (məs., dollar, avro, yapon yeni) aid edir. Belə bir yanaşma mənfəəti müstəqil müəssisə olacağı təqdirdə zərərlə qarşılaşacaq müəssisəyə aid edə bilər.
3. Formula əsasında qlobal proporsional bölüşdürülmə ilə bağlı digər bir məsələ valyuta məzənnələrindəki dəyişikliklərdir. Valyuta məzənnələrindəki dəyişikliklərin qol uzunluğu prinsipinin tətbiqini çətinləşdirməsinə baxmayaraq, onlar formula əsasında qlobal proporsional bölüşdürülməyə eyni təsir göstərmir; qol uzunluğu prinsipi valyuta məzənnələrindəki dəyişikliklərə daha hazırlıqlıdır, çünki o vergi ödəyicisi ilə bağlı konkret fakt və şəraitlərin təhlilini tələb edir. Əgər formula xərclərə istinad edirsə, formula əsasında qlobal proporsional bölüşdürülmə tətbiqi nəticəsində bir dövlətdəki konkret bir valyuta mütəmadi olaraq digər dövlətdəki əlaqəli müəssisənin hesablarının olduğu valyutaya nisbətdə dəyər qazandıqca mənfəətin böyük bir hissəsi birinci ölkədəki müəssisəyə aid ediləcək ki, onun əmək haqqı xərclərinin məzənnənin dəyişməsi nəticəsində nominal olaraq artmasını əks etdirsin. Beləliklə, formula əsasında qlobal proporsional bölüşdürülməyə əsasən bu nümunədəki məzənnə dəyişikliyi daha güclü valyuta ilə işləyən əlaqəli müəssisənin mənfəətinin artmasına yola açacaq, hərçənd uzunmüddətli perspektivdə güclənən valyuta ixracın rəqabətliliyini azaldır və mənfəətə mənfi təsir göstərir.

**42** - FƏSİL I: QOL UZUNLUĞU PRİNSİPİ

1. Müdafiəçilərinin iddialarının əksinə olaraq formula əsasında qlobal proporsional bölüşdürülmə faktiki olaraq əməletmə ilə bağlı həddindən çox xərclər yarada və böyük həcmdə məlumatların əldə olunmasını tələb edə bilər, çünki bütöv bir TMŞ haqqında məlumat toplanılmalı və hər bir yurisdiksiyada istifadə edilən valyuta və mühasibat uçotu qaydalarına uyğun olaraq təqdim edilməlidir. Beləliklə, formula əsasında qlobal proporsional bölüşdürülmə ilə bağlı sənədləşdirmə və əməletməyə qoyulan tələblər qol uzunluğu prinsipinin müstəqil müəssisə yanaşması ilə bağlı müvafiq tələblərdən daha ağırdır. Bütün dövlətlər sözügedən formulanın komponentləri və ya bu komponentlərin ölçülməsi metodları ilə bağlı razılığa gəlmədikdə, formula əsasında qlobal proporsional bölüşdürülmə üzrə xərclər daha da artacaqdır.
2. Həmçinin hər bir qrup üzvünün satışlarının müəyyən edilməsi və onların aktivlərinin (məs., əvvəlki dövrlər üzrə xərclərin bazar dəyəri ilə müqayisəsi), xüsusilə də qeyri-maddi aktivlərinin qiymətləndirilməsi ilə bağlı da çətinliklər yaranacaqdır. Bu çətinliklər müxtəlif vergi yurisdiksiyalarındakı fərqli mühasibatlıq standartları və çoxsaylı valyutalar səbəbindən daha da artacaqdır. Bütövlükdə TMŞ qrupunun mənfəətinin ölçülməsi üçün bütün ölkələrdəki mühasibat uçotu standartları bir-biri ilə uyğunlaşdırılmalıdır. Əlbəttə ki, bu çətinliklərin bəziləri, məsələn, aktivlər və qeyri-maddi aktivlərin qiymətləndirilməsi, qol uzunluğu prinsipində də mövcuddur, bununla belə, qol uzunluğu ilə bağlı kifayət qədər uğur əldə edilmiş, lakin formula əsasında qlobal proporsional bölüşdürülmə ilə bağlı etibarlı həlli yolu tapılmamışdır.
3. Formula əsasında qlobal proporsional bölüşdürülmə TMŞ qrupunun konsolidə edilmiş halda vergiyə cəlb olunmasına səbəb olacaq və bu səbəbdən burada müstəqil müəssisə yanaşmasından imtina edilir. Nəticədə, formula əsasında qlobal proporsional bölüşdürülmə yanaşması TMŞ qrupuna daxil olan bir şirkət və ya alt qrup üçün məxsusi olan vacib coğrafi fərqləri, ayrı-ayrı şirkətlərin effektivliyi və digər faktorları təcrübədə nəzərə ala bilmir ki, bunlar mənfəətin müxtəlif vergi yurisdiksiyalarındakı müəssisələr arasında hüquqi əsaslarla bölüşdürülməsində vacib rol oynaya bilər. Bunun əksinə olaraq, qol uzunluğu prinsipi qəbul edir ki, əlaqəli müəssisə ayrılıqda özünəməxsus mənfəət əldə edə və ya itki ilə qarşılaşa bilər və TMŞ qrupu zərərlə qarşılaşdığı halda bu müəssisə iqtisadi baxımdan qazanc əldə edə bilər. Formula əsasında qlobal proporsional bölüşdürülmə belə bir imkanı lazımi səviyyədə nəzərə ala biləcək qədər çevik deyil.
4. Formula əsasında qlobal proporsional bölüşdürülmə konsolidə edilmiş mənfəəti hesablamaq məqsədilə qrupdaxili əməliyyatları nəzərə almadan qrup üzvləri arasında həyata keçirilən ölkələrarası ödənişlərin ödəmə mənbəyində vergiyə cəlb olunmasının məqsədəuyğunluğu ilə bağlı suallar doğuracaq və ikitərəfli vergi sazişlərinə daxil edilmiş bir sıra qaydalara əməl edilməməsi ilə nəticələnəcəkdir.

Formula əsasında qlobal proporsional bölüşdürülmə TMŞ qrupuna daxil olan hər bir şirkəti ehtiva etməzsə, o halda qrupun sözügedən yanaşmanın tətbiq olunduğu üzvləri ilə həmin qrupun yerdə qalan digər üzvləri arasında qarşılıqlı əlaqə üçün müstəqil müəssisə qaydasını özündə ehtiva etməlidir. Formula əsasında qlobal proporsional bölüşdürülmə yanaşması bu yanaşmanın tətbiq olunduğu qrup ilə TMŞ qrupunun yerdə qalan digər şirkətləri arasındakı əməliyyatların qiymətləndirilməsi üçün istifadə edilə bilməz. Beləliklə, formula əsasında qlobal proporsional bölüşdürülmə ilə bağlı nəzərə çarpan çatışmazlıq odur ki, bu yanaşma TMŞ qrupunun bütövlükdə tətbiq edilmirsə, o TMŞ qrupunun məcmu mənfəətinin bölüşdürülməsi ilə bağlı tam bir həll yolunu nəzərdə tutmur. TMŞ qrupunun həyata keçirdiyi əməliyyatların miqyasını və tələb olunacaq məlumatın həcmini nəzərə alaraq tək bir vergi orqanı üçün bunun icrası olduqca çətin bir tapşırıq ola bilər. Hər bir halda TMŞ qrupundan da formula əsasında qlobal proporsional bölüşdürülmə ilə əlaqədar vergi məqsədləri üçün qrupa daxil olmayan, lakin TMŞ qrupunun bir və ya bir neçə üzvü ilə əlaqəli olan müəssisələrlə bağlı ayrıca uçotun aparılması tələb olunacaqdır. Faktiki olaraq, bir çox milli kommersiya və mühasibatlıq qaydaları əvvəllər olduğu kimi qol uzunluğu qiymətlərindən (məs., gömrük qaydaları) istifadə edilməsini tələb edir ki, vergi müddəalarından asılı olmayaraq vergi ödəyicisi hər bir əməliyyatı qol uzunluğu qiymətləri ilə uçota almalıdır.

FƏSİL I: QOL UZUNLUĞU PRİNSİPİ - **43**

**C.3 Qeyri-qol uzunluğu üsullarının qəbul edilməməsi**

1.32 Yuxarıda qeyd olunan səbəblərdən İƏİT-ə üzv dövlətlər qol uzunluğu prinsipindən istifadə ilə bağlı uzun illərdir təşkilata üzv olan və olmayan dövlətlər arasında yaranmış konsensusu dəstəklədiklərini yenidən bəyan edirlər və razılaşırlar ki, qol uzunluğu prinsipinə alternativ kimi təklif edilən formula əsasında qlobal proporsional bölüşdürülməsindən imtina edilməlidir.

**D. Qol uzunluğu prinsipinin tətbiqi ilə bağlı təlimat**

**D.1. Kommersiya və ya maliyyə münasibətlərinin müəyyən edilməsi**

1.33 1.6--cı bənddə qeyd olunduğu kimi "müqayisəlilik təhlili" qol uzunluğu prinsipinin tətbiqinin əsasını təşkil edir. Qol uzunluğu prinsipinin tətbiqi nəzarət olunan əməliyyatlarla bağlı şərtlərin müqayisəsinə əsaslanır, o halda ki, bu şərtlər müstəqil müəssisələrin müqayisəli şəraitdə müqayisə olunan əməliyyatlar həyata keçirdiyi şərtlər olsunlar. Bu təhlildə iki əsas aspekt yer alır: birinci aspekt nəzarət olunan əməliyyatın dəqiq müəyyən edilməsi üçün əlaqəli müəssisələr arasındakı münasibətlərin, bu münasibətlərlə bağlı şərtlərin və iqtisadi cəhətdən vacib şəraitin müəyyən edilməsi; ikinci aspekt isə müstəqil müəssisələr arasındakı müqayisə oluna bilən əməliyyatlarla bağlı şərtlər və iqtisadi baxımdan vacib şəraitə tam uyğun gələn nəzarət olunan əməliyyatla bağlı şərtlərin və iqtisadi önəm kəsb edən şəraitlərin müqayisəsinin aparılmasıdır. I Fəslin bu hissəsində əlaqəli müəssisələr arasındakı kommersiya və ya maliyyə münasibətlərinin müəyyən edilməsi və nəzarət olunan əməliyyatın dəqiq müəyyən edilməsinə dair təlimat yer alıb. Təhlilin bu birinci aspekti qol uzunluğu prinsipi əsasında nəzarət olunan əməliyyatla bağlı qiymətin nəzərə alınmasına dair ikinci aspektindən fərqlənir. Fəsil II və III-də təhlilin ikinci aspekti ilə bağlı təlimat qeyd olunub. Bu hissədəki təlimat əsasında nəzarət olunan əməliyyatla bağlı müəyyən edilmiş məlumatlar 3.4-cü bənddə yer alan səciyyəvi müqayisəlilik təhlil prosesinin 2 və 3-cü mərhələləri üçün xüsusilə vacibdir.

1.34 Əlaqəli müəssisələr arasındakı kommersiya və ya maliyyə münasibətlərinin müəyyən edilməsi prosesi və bu münasibətlərlə bağlı şərtlərin və iqtisadi cəhətdən vacib şəraitin müəyyən edilməsi TMŞ qrupunun fəaliyyət göstərdiyi sektorun (məs., dağ-mədən, əczaçılıq, zinət əşyaları) və bu sektorda fəaliyyət göstərən müəssisələrin fəaliyyətinə təsir göstərən faktorların ətraflı şəkildə öyrənilməsini tələb edir. Sektorun öyrənilməsi konkret TMŞ qrupunun icmalına əsaslanır ki, burada TMŞ qrupunun bu sektordakı fəaliyyətinə təsir edən faktorlara göstərdiyi reaksiya, o cümlədən onun biznes strategiyaları, bazarlar, məhsullar, təchizat zənciri və icra olunmuş əsas funksiyalar, istifadə edilmiş maddi aktivlər və üzərinə götürmüş olduğu vacib risklər təsvir olunur. Bu məlumatlar çox güman vergi ödəyicisinə transfer qiymətlərinin təhlili ilə bağlı yardımçı olmaq üçün Fəsil V-də təsvir edilmiş master fayla daxil ediləcək və TMŞ qrupunun üzvləri arasındakı kommersiya və ya maliyyə münasibətlərinin nəzərə alına biləcəyi faydalı bir kontekstlə təmin edir.

Daha sonra bu proses həmin TMŞ qrupuna daxil olan TMŞ-in necə fəaliyyət göstərdiyini müəyyən etməklə məhdudlaşır və qrupa daxil olan hər bir TMŞ-in fəaliyyətini təhlil edir (məs., istehsal şirkəti, satış şirkəti) və əlaqəli müəssisələrlə apardıqları əməliyyatlarda özünü büruzə verən kommersiya və ya maliyyə münasibətlərini müəyyən edir. Faktiki əməliyyat və ya əlaqəli müəssisələr arasında aparılmış əməliyyatların dəqiq müəyyən edilməsi bu əməliyyatlarla bağlı iqtisadi cəhətdən vacib xüsusiyyətlərin təhlil edilməsini tələb edir. Bu iqtisadi önəm kəsb edən xüsusiyyətlər əməliyyatlarla bağlı şərtlər və bu əməliyyatların baş tutduğu iqtisadi cəhətdən vacib xüsusiyyətlərdən ibarətdir. Qol uzunluğu prinsipinin tətbiqi müstəqil tərəflərin müqayisəli şəraitdə həyata keçirdikləri müqayisə olunan əməliyyatlarla bağlı razılaşdıqları şərtlərin müəyyən edilməsindən asılıdır. Nəzarət olunmayan əməliyyatlarla müqayisə aparmazdan əvvəl nəzarət olunan əməliyyatda öz əksini tapan kommersiya və ya maliyyə münasibətlərinin iqtisadi cəhətdən vacib xüsusiyyətlərini müəyyənləşdirmək çox önəmlidir.

Faktiki həyata keçirilmiş əməliyyatı dəqiq müəyyən etməkdən ötrü əlaqəli müəssisələr arasındakı kommersiya və ya maliyyə münasibətləri ilə bağlı müəyyən ediləcək iqtisadi cəhətdən vacib xüsusiyyətlər və ya müqayisəlilik faktorları aşağıdakı şəkildə geniş müəyyən edilə bilər:

* Əməliyyatla bağlı müqavilə şərtləri (D.1.1).
* İstifadə edilmiş aktivlər və üzərilərinə götürdükləri riskləri də nəzərə alaraq əməliyyatda iştirak edən hər bir tərəfin icra etdiyi funksiyalar, o cümlədən bu funksiyaların tərəflərin aid olduqları TMŞ qrupunun əldə etdiyi gəlirlərlə əlaqəsi, satışa təsir edən şərtlər və sənaye üzrə təcrübələr (D.1.2).
* Təqdim edilmiş mallar və ya göstərilmiş xidmətlərin səciyyəvi xüsusiyyətləri (D.1.3).
* Əməliyyatda iştirak edən tərəflər və onların fəaliyyət göstərdikləri bazarla bağlı iqtisadi vəziyyət (D.1.4).
* Tərəflərin həyata keçirdikləri biznes strategiyalar (D.1.5).

Faktiki əməliyyatla bağlı iqtisadi cəhətdən vacib xüsusiyyətlərə dair məlumat vergi ödəyicisinə transfer qiymətlərinin təhlili ilə bağlı yardımçı olmaq üçün Fəsil V-də təsvir edilmiş lokal fayla daxil edilməlidir.

**44** - FƏSİL I: QOL UZUNLUĞU PRİNSİPİ

FƏSİL I: QOL UZUNLUĞU PRİNSİPİ - **45**

1. İqtisadi cəhətdən vacib xüsusiyyətlər və ya müqayisəlilik faktorları transfer qiymətlərinin təhlili prosesində iki ayrı lakin əlaqəli fazalarda istifadə olunur. Birinci faza bu fəslin məqsədləri üçün nəzarət olunan əməliyyatın dəqiq müəyyən edilməsi ilə bağlıdır və özündə əməliyyatın xüsusiyyətlərini, o cümlədən onun şərtləri, əlaqəli müəssisələrin icra etdikləri funksiyalar, istifadə etdikləri aktivlər və qəbul etdikləri riskləri, təqdim edilmiş mallar və ya göstərilmiş xidmətlərin mahiyyəti və əvvəlki paraqrafda qeyd olunmuş kateqoriyalara uyğun olaraq əlaqəli müəssisələrlə bağlı şəraitin müəyyən edilməsini ehtiva edir. Yuxarıda qeyd olunan xüsusiyyətlərdən hər hansı birinin müəyyən bir əməliyyatda iqtisadi cəhətdən nə dərəcədə əhəmiyyətli olması onun müstəqil müəssisələr tərəfindən bu əməliyyatın onlar arasında aparılacağı təqdirdə onun şərtlərini qiymətləndirərkən nəzərə alınma səviyyəsindən asılıdır.
2. Müstəqil müəssisələr konkret bir əməliyyatın şərtlərini qiymətləndirərkən bu əməliyyatı onlar üçün mövcud real variantlarla müqayisə edir və özlərinin kommersiya məqsədləri baxımından daha əlverişli imkanlar yaradan hər hansı alternativin olmadığını gördükləri zaman bu əməliyyatı reallaşdırırlar. Başqa sözlə, müstəqil müəssisələr yalnız o halda sövdələşməyə girirlər ki, bu əməliyyat onlar üçün digər əlverişli variantdan daha əlverişli olsun. Məsələn, hər hansı bir müəssisə digər potensial

**46** - FƏSİL I: QOL UZUNLUĞU PRİNSİPİ

müştərilərin oxşar şərtlər altında daha çox ödəməyə və ya daha əlverişli şərtlər altında eyni qiyməti ödəməyə hazır olduğunu bildiyi halda, hər hansı müstəqil kommersiya müəssisəsinin onun məhsuluna təklif etdiyi qiyməti qəbul etməyəcəkdir. Müstəqil müəssisələr bu kimi variantları dəyərləndirərkən onlar üçün mövcud real variantlar arasındakı iqtisadi cəhətdən vacib fərqli cəhətləri (risklərin səviyyəsi arasındakı fərqlər) nəzərə alırlar. Buna görə də, əməliyyatla bağlı iqtisadi cəhətdən vacib xüsusiyyətlərin müəyyən edilməsi nəzarət olunan əməliyyatın dəqiq müəyyən edilməsi və əməliyyatda iştirak edən tərəflərin özlərinin kommersiya məqsədləri baxımından bu əməliyyatdan kənar daha əlverişli bir alternativin olmadığına dair qərar verərkən nəzərə aldıqları xüsusiyyətlər toplusunu aşkar etmək baxımından önəmlidir. Belə bir qiymətləndirmə apararkən əməliyyatın daha geniş əməliyyatlar kontekstində qiymətləndirilməsi zəruri və ya faydalı ola bilər, belə ki, üçüncü tərəflər üçün mövcud real variantların qiymətləndirilməsi tək bir əməliyyatla məhdudlaşmır və əksinə bu zaman iqtisadi cəhətdən əlaqəli əməliyyatları nəzərə ala bilər.

1. İqtisadi cəhətdən vacib xüsusiyyətlər və ya müqayisəlilik faktorlarının transfer qiymətlərinin təhlilində istifadə olunduğu ikinci faza III Fəsildəki nəzarət olunan əməliyyatlar üçün qol uzunluğu qiymətini müəyyən etmək məqsədilə nəzarət olunan əməliyyatlarla nəzarət olunmayan əməliyyatlar arasında müqayisələrin aparılması prosesinə aiddir. Bu cür müqayisələr aparmaq üçün vergi ödəyiciləri və vergi orqanları ilk öncə nəzarət olunan əməliyyatın iqtisadi cəhətdən vacib xüsusiyyətlərini müəyyən etməlidirlər. Fəsil III-də qeyd olunduğu kimi, nəzarət olunan və nəzarət olunmayan əməliyyatlar arasındakı iqtisadi cəhətdən vacib xüsusiyyətlərlə əlaqəli fərqlər müqayisə edilən vəziyyətlər arasında müqayisəliliyin mövcud olduğunu və müqayisəliliyə nail olmaq üçün hansı düzəlişlərə ehtiyac olduğunu müəyyən etmək üçün nəzərə alınmalıdır.
2. Qol uzunluğu prinsipini tətbiq edən bütün metodlar belə bir konsepsiya ilə əlaqələndirilə bilər ki, müstəqil müəssisələr üçün mövcud real variantları və variantları bir-biri ilə müqayisə edərkən bu variantlar arasında onların əldə edəcəkləri dəyərə əhəmiyyətli təsir göstərə biləcək fərqi nəzərə alırlar. Məsələn, hər hansı məhsulu təklif olunan qiymətə almazdan öncə müstəqil müəssisələrin bir qayda olaraq oxşar məhsulu üçüncü bir tərəfdən müqayisəli şərtlərlə və aşağı qiymətə almaq imkanının olub-olmadığını nəzərdən keçirəcəkləri gözlənilir. Buna görə də, Fəsil II, II Hissədə müzakirə edildiyi kimi, qiymətlərin müqayisəsi üsulu tərəflərin bu nəzarət olunan əməliyyata alternativ əməliyyat üçün bazara üz tutacaqları halda razılaşa biləcəkləri qiyməti müəyyən etməkdən ötrü nəzarət olunan əməliyyatı oxşar nəzarət olunmayan əməliyyatlarla müqayisə edir. Bununla belə, nəzarət olunmayan bu əməliyyatların müstəqil müəssisələr arasındakı qiymətə əhəmiyyətli dərəcədə təsir göstərən bütün xüsusiyyətləri müqayisə

FƏSİL I: QOL UZUNLUĞU PRİNSİPİ - **47**

oluna bilinmirsə, o halda bu metod qol uzunluğu əməliyyatları üçün daha az etibar oluna biləcək variant hesab edilə bilər. Oxşar qaydada təkrarsatış qiymət üsulu və dəyərin toplanması üsulu nəzarət olunan əməliyyatda qazanılmış ümumi mənfəət marjasını oxşar lakin nəzarət olunmayan əməliyyatlarda qazanılmış ümumi mənfəət marjaları ilə müqayisə edir. Bu müqayisə tərəflərdən hər hansı birinin eyni funksiyaları müstəqil müəssisələr üçün həyata keçirəcəyi təqdirdə qazanacağı ümumi mənfəət marjasını müəyyən edir və buna görə də, həmin tərəfin bu funksiyaların icrasına görə qol uzunluğu prinsipi üzrə tələb edə biləcəyi ödənişi və digər tərəfin isə ödəməli olacağı müvafiq məbləği göstərir. Fəsil II, Hissə III-də müzakirə edilmiş digər üsullar əlaqəli müəssisələrdən biri və ya hər ikisi yalnız müstəqil müəssisələrlə sövdələşmələr aparacaqları təqdirdə qazanacaqları mənfəətləri hesablamaq üçün bir vasitə kimi istifadə edilən, müstəqil və əlaqəli müəssisələr arasındakı xalis mənfəət indikatorları (məs., mənfəət marjası) üzrə müqayisələrə əsaslanır ki, bu müəssisələr nəzarət olunan əməliyyatda istifadə etdikləri resursların qarşılığında qol uzunluğu qiymətinə uyğun ödəniş tələb edəcəklər. Müqayisə edilən vəziyyətlər arasında bu müqayisəyə əhəmiyyətli dərəcədə təsir göstərə biləcək fərqlər yaranarsa, bu müqayisənin etibarlılığını artırmaq məqsədilə mümkün hallarda müqayisəlilik məqsədləri üçün düzəlişlər edilməlidir. Buna görə də, hər hansı sənaye üzrə düzəliş edilmiş ortalama gəlirlər heç bir halda özlüyündə qol uzunluğu qiymətlərini müəyyən edə bilməz.

1.41 Konkret qiymətqoyma metodlarının tətbiqi məqsədilə bu faktorların uyğunluğunun müzakirəsi üçün II Fəsildə həmin metodların nəzərdən keçirilməsinə baxın.

***D.1.1. Əməliyyatla bağlı müqavilə şərtləri***

1. Əməliyyat tərəflər arasındakı kommersiya və ya maliyyə münasibətlərinin nəticəsi və ya təzahürüdür. Nəzarət olunan əməliyyatlar yazılı müqavilələr şəklində rəsmiləşdirilə bilər ki, bu müqavilə bağlandığı anda tərəflərin həmin müqavilədə nəzərdə tutulan əməliyyatın aspektləri ilə bağlı niyyətlərini, o cümlədən səciyyəvi hallarda məsuliyyət bölgüsü, hüquq və vəzifələr, müəyyən edilmiş risklərin qəbul edilməsi və qiymətlərlə bağlı razılığı özündə əks etdirər. Sövdələşmə əlaqəli müəssisələr tərəfindən yazılı müqavilələr əsasında rəsmiləşdirildikdə sözügedən müqavilələr əməliyyatların bu müəssisələr arasında bölüşdürülməsi və öhdəliklərin, risklərin və gözlənilən nəticələrin həmin müəssisələr müqaviləyə qoşulan andan onlar arasında necə bölüşdürüləcəyi ilə bağlı başlanğıc nöqtə olurlar. Əməliyyatlara dair şərtlərə, müqavilədən başqa tərəflər arasında aparılan kommunikasiyalarda da rast gəlmək olar.
2. Bununla belə, yazılı müqavilələr transfer özlüyündə qiymətlərinə dair təhlilin aparılması üçün heç də bütün zəruri məlumatlarla və ya aidiyyəti müqavilə şərtlərinə dair təfsilatlı məlumatlarla təmin etmirlər. Digər dörd kateqoriyadakı iqtisadi cəhətdən vacib xüsusiyyətlərlə

**48** - FƏSİL I: QOL UZUNLUĞU PRİNSİPİ

təmin edilmiş kommersiya və ya maliyyə münasibətlərinə dair dəlilləri nəzərə alaraq əlavə məlumat tələb olunacaq (bax: 1.36-cı bənd): istifadə edilmiş aktivlər, üzərilərinə götürdükləri risklər və təqdim edilmiş mallar və göstərilmiş xidmətlərin xüsusiyyətləri, tərəflər və onların fəaliyyət göstərdikləri bazarla bağlı iqtisadi şəraiti və onların həyata keçirdikləri biznes strategiyaları da nəzərə almaqla əməliyyatda iştirak edən tərəflərin icra etdikləri funksiyalar. Birlikdə götürüldükdə bütün beş kateqoriya üzrə iqtisadi cəhətdən vacib xüsusiyyətlərin təhlili əlaqəli müəssisələrin faktiki davranışına dair dəlillə təmin edir. Bu dəlil faydalı və ardıcıl məlumatlar verməklə yazılı müqavilənin aspektlərinə aydınlıq gətirə bilər. Əgər müqavilədə iqtisadi cəhətdən vacib əməliyyatın xüsusiyyətlərinə aydın bir şəkildə və ya dolayısı ilə toxunulmursa (müqavilə şərhinə dair tətbiq olunan prinsipləri nəzərə alaraq), bu halda qeyd olunan xüsusiyyətlərin müəyyən edilməsi əsasında əldə edilmiş dəlillər transfer qiymətlərinin təhlili məqsədilə müqavilədə yer alan məlumatlara əlavə edilməlidir.

1. Aşağıdakı nümunə faktiki kommersiya və ya maliyyə münasibətlərinin müəyyən edilməsi əsasında yazılı müqavilə şərtlərinin aydınlaşdırılması və onlara əlavə edilməsi konsepsiyasını təsvir edir. P ölkəsində yerləşən P şirkəti TMŞ qrupunun əsas şirkətidir. S ölkəsində yerləşən S şirkəti P şirkətinin tam sahib olduğu törəmə şirkətdir və P şirkətinin məhsullarının S ölkəsindəki bazarda satışı üçün agent qismində çıxış edir. P şirkəti ilə S şirkət arasında bağlanmış agentlik müqaviləsində S şirkətinin həyata keçirməli olduğu marketinq və reklam işlərinə dair heç bir qeyd yoxdur. İqtisadi cəhətdən digər vacib xüsusiyyətlərin, xüsusilə icra olunmuş funksiyaların təhlili əsasında müəyyən olunur ki, S şirkəti məhsul brendi ilə bağlı maarifləndirmə işlərini həyata keçirmək üçün S ölkəsindəki KİV-də kütləvi kampaniya həyata keçirmişdir. Bu kampaniya S şirkəti üçün böyük həcmdə sərmayə deməkdir. Tərəflərin davranışları əsasında təmin edilmiş dəlilə əsasən belə bir qənaətə gəlmək olar ki, yazılı müqavilə tərəflər arasındakı kommersiya və ya maliyyə münasibətlərinin səviyyəsini tam əks etdirmir. Buna görə də, təhlil yazılı müqavilədə yer alan şərtlərlə məhdudlaşdırılmamalı, S şirkətinin media kampaniyasını həyata keçirməsi üçün zəruri əsas da daxil olmaqla tərəflərin davranışına dair əlavə dəlillər axtarılmalıdır.
2. Əməliyyatın iqtisadi cəhətdən vacib xüsusiyyətləri əlaqəli tərəflər arasındakı yazılı müqaviləyə uyğun deyilsə, faktiki əməliyyat ümumilikdə transfer qiymətlərinin təhlili məqsədləri üçün sözügedən tərəflərin davranışında özünü büruzə verən əməliyyat xüsusiyyətlərinə uyğun olaraq dəqiq müəyyən edilməlidir.
3. Müstəqil tərəflər arasındakı əməliyyatlarda tərəflərin maraqlarının üst-üstə düşməməsi (i) əldə olunmuş müqavilə şərtlərinin tərəflərin maraqlarını əks etdirməsini, (ii) tərəflərin bir-biri ilə müqavilə şərtlərinə uyğun

FƏSİL I: QOL UZUNLUĞU PRİNSİPİ - **49**

davranacaqlarını, (iii) yalnız hər iki tərəfin maraqlarına uyğun olduğu təqdirdə müqavilə şərtlərinə əməl edilməyəcəyini və ya onlara düzəliş ediləcəyini təmin edir. Maraqların bu cür üst-üstə düşməməsi əlaqəli tərəflər arasında müşahidə edilməyə bilər və ya mövcud ola biləcək bu kimi hallar sırf müqavilə öhdəliklər əsasında deyil, nəzarət edilən münasibətlər zəminində həll edilə bilər. Buna görə də, əlaqəli müəssisələr arasındakı kommersiya və ya maliyyə münasibətlərini nəzərdən keçirərkən tərəflərin faktiki davranışında öz əksini tapmış razılaşmaların əldə olunmuş yazılı müqavilələrin şərtlərinə uyğunluğunu yoxlamaq və ya əlaqəli tərəflərin faktiki davranışlarının müqavilə şərtlərinə əməl olunmadığını, əməliyyatları tam əks etdirmədiyini, yanlış xarakterizə edildiyini və ya yanlış kateqoriyaya aid edildiyi və yaxud da saxta olduğunu göstərməsini müəyyən etmək xüsusilə vacibdir. Müəssisənin davranışı iqtisadi cəhətdən vacib müqavilə şərtlərinə uyğun gəlmirsə, faktiki əməliyyatı müəyyən etmək üçün əlavə təhlil aparılmalıdır. Müqavilə şərtləri ilə əlaqəli müəssisələrin bir-biri ilə münasibətlərindəki davranışlarında fərqlər olduqda, onların müqavilə şərtləri aspektindən nəzərə alınan icra edilmiş funksiyalar, faktiki istifadə edilmiş aktivlər və üzərilərinə götürdükləri risklər nəticə etibarı ilə əməliyyatın mahiyyətini müəyyən etməli və faktiki olaraq həyata keçirilmiş əməliyyatı dəqiq təsvir etməlidir.

1. Əlaqəli müəssisələr arasında razılaşdırılmış əməliyyatla bağlı şübhə yaranarsa, bu əməliyyatın iqtisadi cəhətdən vacib xüsusiyyətlərinə dair bütün aidiyyəti dəlillərin nəzərə alınması vacibdir. Bu zaman unutmaq lazım deyil ki, müəssisələr arasındakı əməliyyatlarla bağlı şərtlər zamanla dəyişə bilər. Sövdələşmə şərtlərinə dəyişiklik edildikdə, bu dəyişikliyə təsir edən şərtlər dəyişikliyin ilkin sövdələşmənin yenisi ilə əvəzləndiyini və imzalandığı gündən qüvvəyə mindiyini və ya dəyişikliyin tərəflərin ilkin sövdələşmə ilə bağlı niyyətlərini əks etdirməsini müəyyən etmək məqsədilə yoxlanılmalıdır. Əməliyyatın nəticələri ilə bağlı öncədən məlumatlı olma səbəbindən dəyişikliklərin edilməsi kimi hallarda xüsusilə ehtiyatlı olmaq lazımdır. Risklərin nəticələri məlum olduğu halda ehtimal edilən risk səbəbindən edilən dəyişikliklərdə 1.78-ci bənddə müzakirə edildiyi kimi risk olmadığından artıq hər hansı risk ehtimal edilmir.
2. Aşağıdakı nümunələrdə yazılı müqavilə şərtləri ilə tərəflərin davranışları arasındakı fərq konsepsiyası təsvir edilir və belə bir nəticəyə gəlinir ki, tərəflərin faktiki davranışları əməliyyatı dəqiq bir şəkildə müəyyən edir. S şirkəti P şirkətinin tam sahib olduğu bir törəmə şirkətidir. Tərəflər yazılı müqavilə bağlayıblar ki, müqaviləyə əsasən P şirkəti S şirkətinə öz təsərrüfat fəaliyyətində istifadə etmək üçün əqli mülkiyyət hüquqlarına dair lisenziya verir; S şirkəti bu lisenziya

**50** - FƏSİL I: QOL UZUNLUĞU PRİNSİPİ

qarşılığında P şirkətinə royalti ödənişləri şəklində kompensasiya ödəyəcəyinə razılıq verir. İqtisadi cəhətdən digər vacib xüsusiyyətlər və xüsusilə də icra olunmuş funksiyaların təqdim etdiyi dəlil əsasında müəyyən edilib ki, P şirkəti S şirkətinin satışlar edə bilməsi üçün üçüncü tərəf müştərilərlə danışıqlar aparır, mütəmadi olaraq S şirkətinə texniki dəstək xidmətləri göstərir ki, S şirkəti öz müştərilərinə müqavilə üzrə satışlar apara bilsin və müntəzəm olaraq S şirkətinin öz müştəri müqavilələrini yerinə yetirə bilməsi üçün işçilərlə təmin edir. Müqavilə üzrə ödənişlərin S şirkətinə verilməsinə baxmayaraq müştərilərin çoxu təkid edir ki, P şirkəti S şirkəti ilə birgə razılığa gələn tərəf kimi nəzərdə tutulsun. Kommersiya və maliyyə münasibətlərinin təhlili göstərir ki, S şirkəti P şirkətindən lazımi dəstək almadığı təqdirdə müqavilə üzrə xidmətləri yerinə yetirmək iqtidarında deyil və şirkət olaraq öz potensialını inkişaf etdirmir. Müqaviləyə əsasən P şirkəti S şirkətinə lisenziya vermişdir, lakin faktiki olaraq S şirkətinin biznes risklərinə və təsərrüfat fəaliyyətinə nəzarət edir; belə ki, o lisenziya razılaşmasına əsasən öz risk və funksiyalarını S şirkətinə ötürməyib və lisenziya verən tərəf kimi deyil şirkətin sahibi kimi davranır. P və S şirkətləri arasındakı faktiki sövdələşmənin müəyyən edilməsi yalnız yazılı müqavilə şərtləri əsasında aparılmamalıdır. Bunun əvəzinə, faktiki sövdələşmə tərəflərin davranışı əsasında müəyyən edilməlidir ki, bu icra olunmuş funksiyalar, istifadə edilmiş aktivlər və tərəflərin qəbul etdiyi risklərin lisenziya razılaşmasına uyğun gəlmədiyini göstərir.

1. Yazılı müqavilə şərtləri olmadıqda, faktiki əməliyyatın bu əməliyyatın iqtisadi cəhətdən vacib xüsusiyyətlərini müəyyən edərək müəssisənin faktiki davranış ilə bağlı təqdim edilmiş dəlil əsasında müəyyən edilməsi lazım gələcək. Bəzi hallarda kommersiya və ya maliyyə münasibətlərinin faktiki nəticəsi TMŞ tərəfindən sövdələşmə kimi müəyyən edilməyə bilər, lakin bununla belə maddi dəyərin ötürülməsi ilə nəticələnə bilər ki, bunun da şərtləri tərəflərin davranışları əsasında müəyyən edilməlidir. Məsələn, texniki yardım göstərilə bilər, öncədən razılaşdırılmış fəaliyyətlər əsasında sinerjilər yaradıla bilər (Bölmə D.8-də müzakirə olunub), və ya ezam olunmuş işçilər vasitəsilə və ya digər bir formada təcrübə ötürülə bilərdi. Bu münasibətlər TMŞ tərəfindən tanınmaya, digər əlaqəli əməliyyatlarla bağlı qiymətqoymada əks olunmaya, yazılı müqavilələr əsasında rəsmiləşdirilməyə və uçot sistemlərində qeyd edilməyə bilər. Sövdələşmə rəsmiləşdirilmədiyi halda bütün aspektlərin faktiki olaraq icra olunmuş funksiyalar, istifadə edilmiş aktivlər və tərəflərdən hər birinin üzərinə götürdüyü risklər də daxil olmaqla tərəflərin davranışlarına dair dəlillər əsasında müəyyən edilməsi gərəkdir.
2. Aşağıdakı nümunələrdə əməliyyatların TMŞ tərəfindən müəyyən edilmədiyi hallarda faktiki əməliyyatın müəyyən edilməsi konsepsiyası təsvir edilir. P şirkəti ilə onun törəmə şirkətləri arasındakı kommersiya və ya maliyyə münasibətlərini nəzərdən keçirərkən, müşahidə olunub ki, bu törəmə şirkətlər P şirkəti tərəfindən işə alınmış

FƏSİL I: QOL UZUNLUĞU PRİNSİPİ - **51**

müstəqil müəssisədən xidmətlər alırlar. Bu xidmətlərə görə ödənişi P şirkəti həyata keçirir, törəmə şirkətlər digər hər hansı əməliyyat üzrə ödəniş etməklə birbaşa və ya dolayısı ilə P şirkətini kompensasiya etmirlər və P şirkəti ilə onun törəmə şirkətləri arasında hər hansı xidmət müqavilələri yoxdur. Nəticədə, müstəqil müəssisə tərəfindən törəmə şirkətlərə xidmətlərin göstərilməsindən əlavə P şirkəti ilə törəmə şirkətlər arasında kommersiya və maliyyə münasibətləri mövcuddur ki, bunların əsasında potensial dəyərlər P şirkətindən törəmə şirkətlərinə ötürülür. Müəyyən edilmiş əməliyyatın şərtlərini və baş vermə şəraitini dəqiqləşdirmək məqsədilə bu kommersiya və ya maliyyə münasibətlərinin mahiyyətini iqtisadi cəhətdən vacib xüsusiyyətlər baxımından müəyyən edilməsi üçün təhlil aparılmalıdır.

***D.1.2. Funksional təhlil***

1. İki müstəqil tərəf arasındakı əməliyyatlarda ödənilən kompensasiyalar 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 və nəzarət olunan və nəzarət olunmayan əməliyyatlar və ya müəssisələr arasındakı müqayisəliliyi müəyyən etmək üçün funksional analiz zəruridir. Bu funksional analiz əməliyyatda iştirak edən tərəflərin iqtisadi cəhətdən əhəmiyyətli fəaliyyətlərini və yerinə yetirilmiş olduqları öhdəlikləri, istifadə etdikləri və ya təqdim etdikləri aktivləri, eləcə də tərəflərin üzərilərinə götürdükləri riskləri müəyyənləşdirməyə çalışır. Analiz tərəflərin faktiki olaraq gördükləri işlər və sahib olduqları imkanlara fokuslaşır. Bu cür fəaliyyət və imkanlara biznes strategiyası və risklərlə bağlı qərarlar da daxil olmaqla qərarvermə prosesi daxildir. Bu məqsədlə TMŞ qrupunun təşkilati strukturunu və TMŞ-in 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 vacibdir. 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 dəyər baxımından iqtisadi əhəmiyyətidir.
2. Tərəflərin verdikləri töhfələr, onların imkanları və digər sahib olduqları xüsusiyyətlər onlar üçün mövcud real variantlara təsir edə bilər. Məsələn, əlaqəli müəssisə şirkətlər qrupuna logistika xidmətləri göstərir. Logistika şirkətindən müxtəlif yerlərdə əlavə ehtiyat sahəsinə malik anbarlara sahib olması tələb olunur ki, hər hansı bir yerdə təchizat zəncirində kəsinti baş verdikdə bunun öhdəsindən gələ bilsin. Məkanların birləşdirilməsi və əldə olan izafi potensialın azaldılması yolu ilə effektivliyin artırılması mümkün deyil.

**52** - FƏSİL I: QOL UZUNLUĞU PRİNSİPİ

Əgər müstəqil xidmət təchizatçısı təchizatda kəsinti riskini azaldacaq eyni imkanlara sahib deyilsə, buna görə bu şirkətin funksiya və aktivləri müstəqil logistika şirkətlərinin funksiya və aktivlərindən fərqli ola bilər.

1. Bu səbəbdəndir ki, kommersiya və maliyyə münasibətlərinin iqtisadi cəhətdən vacib xüsusiyyətlərinin müəyyənləşdirilməsi prosesinə tərəflərin imkanları, bu cür imkanların mövcud real variantlara təsiri və oxşar imkanların potensial olaraq müqayisə edilən bilən qol uzunluğuna dair razılaşmalarda əks olunduğunun nəzərə alınması daxil edilməlidir.
2. Funksional analizdə fabrik və avadanlıq kimi istifadə edilmiş aktivlərin növü, dəyərli qeyri-maddi aktivlərdən, maliyyə aktivlərindən istifadə və s. və istifadə edilmiş aktivlərin istifadə müddəti, bazar dəyəri, yerləşdiyi ünvan, əqli mülkiyyət hüquqlarının qorunmasının mümkünlüyü və s. bu kimi xarakterik xüsusiyyətlər nəzərə alınmalıdır.
3. Funksional analiz TMŞ qrupunun yüksək səviyyədə inteqrasiya olunmuş funksiyalarının bir neçə şirkət arasında seqmentlərə bölündüyünü göstərə bilər. Seqmentlərə bölünmüş fəaliyyətlər arasında əhəmiyyətli asılılıqlar ola bilər. Məsələn, logistika, anbarın saxlanılması, 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 saxlanılması 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 vacib olacaqdır.

FƏSİL I: QOL UZUNLUĞU PRİNSİPİ - **53**

*D.1.2.1. Kommersiya və ya maliyyə münasibətlərindəki risklərin analizi1*

* 1. Tərəflərin qəbul etdikləri əhəmiyyətli risklər müəyyən edilib nəzərə alınmadıqca funksional analiz natamam hesab edilir, çünki faktiki olaraq risklərin qəbulu əlaqəli müəssisələr arasında əməliyyatların qiymətlərinə və digər şərtlərinə təsir edəcəkdir. Adətən açıq bazarda daha çox riskin qəbulu gözlənilən gəlirlərdə artımla kompensasiya edilir, baxmayaraq ki, faktiki əldə olunacaq gəlirlər risklərin reallaşması dərəcəsindən asılı olaraq arta və ya artmaya bilər. Buna görə də, riskin səviyyəsi və onun qəbul edilməsi iqtisadi cəhətdən vacib xüsusiyyətlərdir ki, transfer qiymətləri üzrə analizin nəticələrini müəyyən etmək baxımından böyük önəm kəsb edir.
  2. Risklər təsərrüfat fəaliyyətlərinə xasdır. Müəssisələr mənfəət əldə etməkdən ötrü yeni imkanlar axtardıqlarından kommersiya fəaliyyətləri ilə məşğul olurlar, lakin bu imkanlar özləri ilə bərabərində qeyri-müəyyənlik gətir, belə ki, bu imkanların reallaşdırılması üçün tələf olunan resurslar gözlənilən gəlirlərdən çox və ya az ola bilər. 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.
  3. Kommersiya imkanları ilə bağlı götürülən risklər həmin imkanın açıq bazarda mənfəət qazandırma potensialına təsir göstərir və bu risklərin sövdələşmədə iştirak edən tərəflər arasında bölüşdürülməsi əməliyyat üzrə qazanc və ya itkilərin bu əməliyyatın qiymət parametrləri vasitəsilə qol uzunluğu prinsipi əsasında bölüşdürülməsinə təsir göstərir. Buna görə də, nəzarət olunan və nəzarət olunmayan əməliyyatları və nəzarət olunan və olunmayan müəssisələri müqayisə edərkən qəbul edilmiş riskləri, bu risklərin ehtimalı və ya onların təsiri ilə bağlı icra olunmuş funksiyaları və əməliyyatda iştirak edən müəssisələrdən hansıların bu riskləri qəbul etməsini təhlil etmək vacibdir.

1. Bu fəsildəki, xüsusən də bu bölmədəki risklərə dair təlimat konkret olaraq hər hansı sənaye sektoruna aid deyildir. Üzərinə risklər götürmüş tərəfin bu risklərin effektiv şəkildə idarəçiliyi üçün imkanlara sahib olması ilə bağlı əsas konsepsiyanın sığorta, bankçılıq və digər maliyyə xidmətlərinə aid olmasına baxmayaraq, bu tənzimlənən sektorlar risklərin müəyyən edilməsi və bu risklərin qəbul edilməsi, ölçülməsi və aşkar edilməsi mexanizmlərini müəyyən edən qaydalara əməl etməlidirlər. Nəzarət edilən qurumlar üzrə risklərin bölüşdürülməsi ilə bağlı tənzimləyici yanaşma nəzərə alınmalı və *Mənfəətlərin Daimi Nümayəndəliklərə* *Aid Edilməsi Haqqında Hesabatda* (İƏİT, 2010) qeyd olunan maliyyə xidmətləri üzrə müəssisələr üçün nəzərdə tutulan transfer qiymətqoymaya dair təlimata müvafiq istinadlar edilməlidir.

**54** - FƏSİL I: QOL UZUNLUĞU PRİNSİPİ

1. Bu bölmədə aidiyyəti riskləri konkret olaraq müəyyən etmək üçün transfer qiymətlərinin təhlilinə xas olan risklərin xarakteri və mənbələrinə dair təlimat öz əksini tapıb. Bundan əlavə, bu bölmədə risklərin qol uzunluğu prinsipi əsasında qəbul edilməsinə dair təlimat nəzərdə tutulub. Bu bölmədə funksiyalar, aktivlər və riskləri əhatə edən funksional analizin tərkib hissəsi olan risklərin təhlilinə dair verilmiş təfsilatlı təlimat risklərin funksiyalar və ya aktivlərdən daha vacib olması kimi başa düşülməməlidir. Konkret bir əməliyyatda funksiyaların, aktivlərin və risklərin uyğunluğu təfsilatlı funksional analiz vasitəsilə ilə müəyyənləşdirilməlidir. Risklərə dair daha geniş təlimat risklərin yaratdığı praktiki çətinlikləri özündə əks etdirir: əməliyyatlarla bağlı riskləri funksiya və ya aktivlərdən fərqli olaraq müəyyən etmək daha çətindir və əlaqəli müəssisələrin hansının əməliyyatla bağlı üzərinə risk götürdüyünü müəyyən etmək təfsilatlı təhlilin aparılmasını tələb edir.
2. Bölmənin qalan hissəsində nəzarət olunan əməliyyata dair risklərin təhlili ilə bağlı təsvir edilmiş, faktiki əməliyyatın bu riskə münasibətdə dəqiq müəyyən edilməsinə dair mərhələləri aşağıdakı kimi icmallaşdırmaq olar:

1) İqtisadi cəhətdən önəm kəsb edən riskləri dəqiqliklə müəyyən etmək (bax: Bölmə D.1.2.1.1).

1. Konkret, iqtisadi cəhətdən önəm kəsb edən risklərin əlaqəli müəssisələr tərəfindən müqavilə şərtlərinə əsasən necə qəbul edildiyini müəyyən edin (bax: Bölmə D.1.2.1.2).
2. Funksional analiz vasitəsilə əməliyyatda iştirak edən əlaqəli müəssisələrin konkret, iqtisadi cəhətdən önəm kəsb edən risklərin qəbul edilməsi və idarəçiliyi baxımından necə fəaliyyət göstərdiklərini, xüsusən də, konkret hansı müəssisə və ya müəssislərin nəzarət və risklərin azaldılması funksiyalarını həyata keçirdiklərini, hansılarının risklərin müsbət və ya mənfi nəticələri ilə qarşılaşdıqlarını və hansı müəssisə və ya müəssisələrin bu riski qəbul etmək üçün maliyyə imkanlarına sahib olduqlarını müəyyən edin (bax: Bölmə D.1.2.1.3).
3. 2-3-cü mərhələlərdə nəzarət olunan əməliyyatla bağlı risklərin qəbul edilməsi və idarəçiliyinə dair məlumatlar müəyyən ediləcəkdir. Növbəti mərhələdə (i) əlaqəli müəssisələrin Bölmə D.1.1-dəki prinsiplərə əsasən müqavilə şərtlərinə əməl etdiklərini və (ii) əvvəlki bənd (i) üzrə təhlil olunduğu kimi riski qəbul edən tərəfin bu riskə nəzarət etdiyini və onu qəbul etmək üçün maliyyə imkanlarına sahib olduğunu (bax: Bölmə D.1.2.1.4) təhlil edərək bu məlumatların şərh edilməsi və müqavilə əsasında qəbul edilən riskin əlaqəli müəssisənin davranışına uyğunluğu və digər faktlar müəyyən ediləcəkdir.

FƏSİL I: QOL UZUNLUĞU PRİNSİPİ - **55**

* 1. 1-4(i)-cü mərhələlərdə üzrə riski qəbul edən tərəf bu riskə nəzarət etmirsə və ya bu riski qəbul etmək üçün maliyyə imkanlarına sahib deyilsə, bu halda risklərin bölüşdürülməsinə dair təlimatı tətbiq edin (bax: Bölmə D.1.2.1.5).
  2. Əməliyyatla bağlı iqtisadi cəhətdən bütün vacib xüsusiyyətlərin nəzərə alınması əsasında faktiki əməliyyatın dəqiqi müəyyən edilməsi Bölmə D.1-dəki təlimatda şərh edilib ki, bundan sonra qəbul edilmiş, lazımi qaydada bölüşdürülmüş və risk menecment funksiyalarını müvafiq qaydada kompensasiya edən risklə bağlı maliyyə və digər nəticələri nəzərə alaraq qiymət müəyyən edilməlidir (bax: Bölmə D.1.2.1.6).

1. Bu bölmədə ilkin olaraq şərh edilməsi və müəyyən edilməsi tələb olunan şərtlərə istinad edilir. "Risk menecment" anlayışı kommersiya fəaliyyəti ilə əlaqədar risklərin qiymətləndirilməsi və risk cavab tədbirlərinin icrası funksiyasına aiddir. Risk menecment üç elementdən ibarətdir: (i) risklərə dair qərarvermə prosedurunun həyata keçirilməsi ilə birlikdə riskli imkanların qəbul edilməsi və ya onlardan imtina edilməsi ilə bağlı qərar qəbuletmə potensialı, (ii) risklərə dair qərarvermə funksiyasının faktiki icrası ilə birlikdə qeyd olunan imkanlarla əlaqədar risklərə qarşı cavab tədbirlərinin hansı şəkildə həyata keçirilməsinə dair qərar qəbuletmə potensialı və (iii) risklərin azaldılması funksiyası ilə birgə, risklərin azaldılması potensialı, yəni risklərin təsirlərini azaltmaq üçün müvafiq tədbirlərin həyata keçirilməsi potensialı.
2. Bəzi risk menecment funksiyaları yalnız bu funksiyaları icra edən və kommersiya imkanlarının yaradılması və icrasını həyata keçirən müəssisə tərəfindən icra oluna bildiyi halda, digər risk menecment funksiyaları digər müəssisə tərəfindən icra oluna bilər. Risklərin idarə edilməsi mənfəətin artırılmasına xidmət edən fəaliyyətlərin icrasından fərqli olaraq ayrıca mükafatlandırılması tələb olunan, ayrı bir funksiya kimi başa düşülməməlidir. Məsələn, inkişaf üzrə görülən işlər nəticəsində qeyri-maddi aktivlərin yaradılması sözügedən bu işlərin ən yüksək standartlara uyğun və vaxtında həyata keçirilməsi ilə əlaqədar risklərin azaldılmasını özündə ehtiva edə bilər; bununla bağlı risklərin azaldılması üzrə xüsusi tədbirlər inkişaf funksiyasının özü tərəfindən həyata keçirilə bilər. Məsələn, əgər əlaqəli müəssisələr arasındakı müqavilə bu bölmənin tələblərinə uyğun bir şəkildə hazırlanmış araşdırma və tədqiqatlara dair müqavilədirsə, inkişaf üzrə fəaliyyət çərçivəsində risklərin azaldılması ilə bağlı görülmüş işlərə görə mükafatlandırma qol uzunluğu xidmətləri üzrə ödənişlərə daxil ediləcəkdir. Nə qeyri-maddi riskin özü, nə də bu risklə bağlı qalıq gəlir xidmət təchizatçısına aid edilməyəcəkdir. Bax: Nümunə 1, paraqraf 1.83.
3. Risk menecment prosesi risklərin qəbul edilməsi ilə eyniləşdirilməməlidir. Risklərin qəbul edilməsi onların müsbət və mənfi nəticələrinin qəbul edilməsidir ki, bunun nəticəsində

**56** - FƏSİL I: QOL UZUNLUĞU PRİNSİPİ

riski qəbul edən tərəf bu risk reallaşacağı təqdirdə onun maliyyə və digər nəticələrini də qəbul edəcəkdir. Risk menecment funksiyalarını həyata keçirən tərəf özünün menecment fəaliyyətinin predmeti olan riski qəbul etməyə bilər, lakin riski qəbul edən tərəfin rəhbərliyi tərəfindən işə alınaraq risklərin azaldılması funksiyalarını yerinə yetirə bilər. Məsələn, məhsulun geri çağırılması ilə bağlı gündəlik risklərin azaldılması riski qəbul edən tərəfin texniki tələblərinə uyğun olaraq konkret istehsal prosesi ilə bağlı keyfiyyətə nəzarəti həyata keçirən digər bir tərəfə ötürülə bilər.

1. Riskin qəbul edilməsi ilə bağlı maliyyə imkanları riskin qəbul edilməsi və ya ondan imtina edilməsi ilə əlaqədar maliyyə vəsaitlərinə çıxışın olması, risklərin azaldılması üzrə işlərin ödənilməsi və bu risklər reallaşacağı təqdirdə onlara görə cavabdehlik daşıması kimi müəyyən edilə bilər. Riski qəbul edən tərəfin maliyyə vəsaitlərinə çıxışı dedikdə əldə olan aktivlər və əlavə likvidliklə bağlı mövcud real variantların olması, zəruri hallarda riskin reallaşaması halında yaranacaq xərclərin qarşılanması başa düşülür. Bu qiymətləndirmə belə bir əsasda aparılmalıdır ki, riski qəbul edən tərəf əlaqəli müəssisə kimi bu bölmənin prinsiplərinə uyğun olaraq dəqiq müəyyənləşdirilmiş oxşar şəraitdə fəaliyyət göstərən bir müstəqil müəssisədir. Məsələn, gəlir qazandıran aktivlə bağlı hüquqlardan istifadə həmin müəssisəni maliyyə imkanları ilə təmin edə bilər. Riski qəbul edən müəssisə həmin risklə bağlı maliyyələşdirmə tələblərini qarşılamaq üçün qrupdaxili maliyyə yardımı alarsa, maliyyə yardımı göstərən tərəf üzərinə maliyyə riski götürə bilər, lakin sadəcə maliyyə dəstəyinin nəticəsi olaraq maliyyələşdirmə ehtiyacı yaradan konkret riski qəbul etmir. Riskin qəbul edilməsi üçün maliyyə imkanları olmadıqda, bu zaman riskin ötürülməsinin 5-ci mərhələdə təkrar gözdən keçirilməsi tələb olunur.
2. Risklərə nəzarət risk menecmentin 1.61-ci bəndində müəyyən edilmiş birinci iki elementini özündə ehtiva edir: (i) risklərə dair qərarvermə funksiyasının faktiki fəaliyyəti ilə birgə riskli imkanların qəbul edilməsi və ya onlardan imtina edilməsinə dair qərar qəbuletmə potensialı, (ii) risklərə dair qərarvermə funksiyasının faktiki fəaliyyəti ilə birgə qeyd olunan imkanlarla əlaqədar risklərə qarşı cavab tədbirlərinin hansı şəkildə həyata keçirilməsinə dair qərar qəbuletmə potensialı. Müəssisənin risklərə nəzarət etməsi üçün (iii) bənddə təsvir edildiyi kimi gündəlik qaydada risk cavab tədbirlərini həyata keçirməsi vacib deyil. Bu cür gündəlik risk azaltma tədbirləri 1.63-cü bənddə təsvir edilmiş nümunəyə əsasən üçüncü bir tərəfə ötürülə bilər. Bununla belə, gündəlik risk azaltma tədbirləri outsors edildikdə, risklərə nəzarət qərarvermə prosedurunun həyata keçirilməsi ilə birlikdə outsors edilmiş fəaliyyətlərin məqsədini müəyyən etmək, risk azaltma xidmətlərinin təchizatçısını cəlb etməklə bağlı qərar vermək, qoyulmuş məqsədlərə adekvat şəkildə nail olduğunu qiymətləndirmək və zəruri hallarda həmin təchizatçı ilə bağlanmış müqaviləyə düzəlişlər etmək və ya onu ləğv etmək imkanlarının olmasını tələb edəcəkdir. Nəzarətin tərifinə uyğun olaraq müəssisədən

FƏSİL I: QOL UZUNLUĞU PRİNSİPİ - **57**

risklərə nəzarəti həyata keçirmək üçün yuxarıda qeyd olunan imkanlara sahib olmaq və funksional fəaliyyət tələb olunur.

1.66 Konkret risklə bağlı qərar qəbuletmə funksiyalarını yerinə yetirmək potensialı və bu qərarvermə funksiyalarının faktiki icrası özündə bu risklə bağlı qərarın proqnozlaşdırıla biləcək mənfi və müsbət nəticələrini və müəssisənin fəaliyyətinə göstərə biləcəyi təsirləri qiymətləndirmək üçün tələb olunan məlumatların təhlili əsasında riskin başa düşülməsini ehtiva edir. Qərar qəbul edən tərəflər qərar qəbul ediləcək konkret risklə bağlı kompetensiya və təcrübəyə sahib olmalı və bu qərarın müəssisənin fəaliyyətinə vura biləcəyi təsiri başa düşməlidir. Onların həmçinin müvafiq məlumatlara çıxışı olmalı, qərarvermə prosesinə dəstək olmaq üçün bu məlumatları özləri toplamalı və ya bu cür məlumatların dəqiqləşdirilməsi və əldə edilməsi ilə bağlı səlahiyyətlərdən istifadə edərək əldə etməlidirlər. Bunu etmək üçün onlar belə bir qiymətləndirmə və qərarvermənin icrası ilə birlikdə məlumatların toplanılması və təhlili məqsədlərini müəyyən etmək, məlumat toplayan və təhlil edən tərəfi işə cəlb etmək, doğru məlumatların toplanıldığını və məqsədəuyğun təhlillərin aparıldığını qiymətləndirmək və zəruri hallarda həmin təchizatçı ilə bağlanmış müqaviləyə düzəlişlər etmək və ya onu ləğv etmək imkanlarının olmasını tələb edəcəklər. Nə qərarvermənin nəticələrinin sadəcə, məsələn, başqa yerlərdə qəbul edilmiş qərarların rəsmi olaraq təsdiqlənməsi, idarə heyətinin iclaslarının protokolları və qərarla bağlı sənədlərin imzalanması formasında rəsmiləşdirilməsi, nə də riskə dair siyasət mühitinin formalaşdırılması (bax: bənd 1.76) riskə nəzarət edildiyini nümayiş etdirmək üçün qənaətbəxş qərarvermə funksiyası hesab edilir.

1. Risklərə nəzarət o demək deyildir ki, risklərin özlərinə təsir göstərmək mümkündür və ya qeyri-müəyyənlik sıfır dərəcəsinə qədər azaldıla bilər. Bəzi risklərə təsir göstərmək mümkün deyil və bu kommersiya fəaliyyətini həyata keçirən bütün müəssisələrə təsir edən ümumi şərtdir. Məsələn, ümumi iqtisadi şərait və ya əmtəə qiymətlərinin tsiklləri ilə bağlı risklər TMŞ qrupunun təsir dairəsindən kənar risklərdir. Bunun əksinə, riskə nəzarət riskin qəbul edilməsi potensialı və bu qərarın verilməsi səlahiyyətinin olması və risk cavab tədbirlərinin nə zaman həyata keçirilməsi ilə bağlı qərarın verilməsi, məsələn, investisiyaların zamanlaması, inkişaf proqramlarının xarakteri, marketinq strategiyalarının hazırlanması və ya istehsal həcminin müəyyən edilməsi kimi başa düşülməlidir.
2. Risklərin azaldılması bu risklərin nəticələrinə təsir göstərəcək tədbirlərin həyata keçirilməsidir. Bu cür tədbirlərə qeyri-müəyyənliyin azaldılması və ya riskin mənfi təsirləri özünü büruzə verdikdə onların nəticələrinin aradan qaldırılması kimi tədbirlər aid edilə bilər. Nəzarət, risklərin azaldılması tədbirlərinin icrasının tələb olunması kimi başa düşülməməlidir, çünki risklərin qiymətləndirilməsi zamanı müəssisələr qərar verə bilərlər ki, bəzi risklərlə bağlı qeyri-müəyyənlik, o cümlədən

**58** - FƏSİL I: QOL UZUNLUĞU PRİNSİPİ

onların başlıca təsərrüfat fəaliyyətləri üçün vacib ola biləcək risklər qiymətləndirildikdən sonra gəlir qazandıran imkanların yaradılması və gəlirin artırılması məqsədilə qəbul edilməlidirlər.

1. Nəzarət konsepsiyası aşağıdakı nümunələr əsasında izah edilə bilər. A şirkəti B şirkətini onun adından məhsulları istehsal edən şirkət olaraq təyin edir. Müqavilə öhdəliklərində göstərilir ki, B şirkəti istehsal xidmətlərini həyata keçirir, lakin məhsulla bağlı texniki şərtlər və layihə həlləri A şirkəti tərəfindən təmin edilir və A şirkəti istehsal qrafikini, o cümlədən istehsal həcmini və məhsulun çatdırılma vaxtını müəyyən edir. Müqavilə münasibətlərindən aydın olur ki, A şirkəti inventar riski və məhsulun geri çağırılması riskini öz üzərinə götürür. A şirkəti istehsal prosesinin keyfiyyətinə müntəzəm nəzarəti həyata keçirmək üçün C şirkətini işə alır. A şirkəti keyfiyyətə nəzarət üzrə auditlərin məqsədlərini və C şirkətinin onun adından toplamalı olduğu məlumatları müəyyən edir. C şirkəti birbaşa olaraq A şirkətinə hesabat verir. İqtisadi cəhətdən vacib xüsusiyyətlərin təhlili göstərir ki, A şirkəti risklərin qəbul edilməsi və onlarla bağlı cavab tədbirlərinin həyata keçirilməsi ilə bağlı müvafiq qərarların verilməsinə dair imkanlar və səlahiyyətdən istifadə etməklə məhsullarının geri çağırılması və inventar risklərinə nəzarət edir. Bundan başqa, A şirkəti risklərin azaldılması funksiyalarının qiymətləndirilməsi və onlara dair qərarların verilməsi və faktiki olaraq bu funksiyaların icra olunması potensialına sahibdir. Buraya outsour edilmiş fəaliyyətlərin məqsədlərinin müəyyən edilməsi, keyfiyyətə nəzarəti həyata keçirən konkret istehsalçı şirkətin işə alınması ilə bağlı qərarın verilməsi, qoyulmuş məqsədlərə adekvat şəkildə nail olmanın qiymətləndirilməsi və zəruri hallarda müqavilələrə düzəlişlərin edilməsi və ya onların ləğvi daxildir.
2. Fərz edək ki, investor öz hesablarına vəsaitlərin yatırılması üçün fond üzrə meneceri işə alır.2 İnvestor ilə fond meneceri arasında əldə olunmuş razılaşmaya əsasən menecerə investor adından gündəlik olaraq investorun risk iştahasını nəzərə almaqla portfel investisiyalarını həyata keçirmək səlahiyyəti verilə bilər, lakin investisiyanın dəyərində yarana biləcək itkilərlə bağlı riskləri investor öz üzərinə götürür. Bu nümunədə, investor öz risklərinə dörd aidiyyəti qərar əsasında nəzarət edir: risk iştahası ilə bağlı qərar və buna görə də portfelə daxil olan müxtəlif investisiyalarla bağlı risklərin diversifikasiyasına dair qərar, fond üzrə menecerin işə alınması (onunla bağlanmış müqaviləyə xitam verilməsi) üzrə qərar, fond menecerinə verilən səlahiyyətlərin həcmi və onun qarşısına qoyulan hədəflərlə bağlı qərar və fond menecerindən idarə edilməsi istənilən investisiyanın həcmi ilə bağlı qərar. Bundan əlavə, fond menecerindən adətən tələb olunur ki,
3. Maliyyə sövdələşmələri üzrə qol uzunluğu şərtlərinin müəyyən edilməsi üçün iqtisadi cəhətdən vacib xüsusiyyətlərə dair əlavə təlimat veriləcək. Bu 2016 və 2017-ci illərdə həyata keçiriləcək.

FƏSİL I: QOL UZUNLUĞU PRİNSİPİ - **59**

müntəzəm olaraq investora hesabat versin belə ki, investor fond menecerinin fəaliyyətinin nəticələrini qiymətləndirmək istəyə bilər. Belə olan halda, fond meneceri xidmətlərin göstərilməsi və özünün biznes risklərinin idarəçiliyini (məs., öz etibarını qorumaq üçün) öz perspektivindən irəli gələrək reallaşdırır. Fond menecerinin əməliyyat riski, o cümlədən müştərinin itirilməsinin mümkünlüyü, müştərinin investisiya riskindən fərqli bir riskdir. Bu, başqa bir şəxsə fond meneceri tərəfindən həyata keçirilən risklərin azaldılması fəaliyyətini həyata keçirmək səlahiyyətini verən investorun gündəlik qərarlar qəbul edən şəxsə investisiya riskinə nəzarət etmək səlahiyyətini vermədiyini göstərir.

D.1.2.1.1. 1-ci mərhələ: İqtisadi cəhətdən əhəmiyyətli risklərin dəqiq müəyyən edilməsi

1.71 Riskin çoxsaylı təriflər var, lakin transfer qiymətləri kontekstində riskin qeyri-müəyyənliyin təsərrüfat fəaliyyətinə göstərdiyi təsir kimi müəyyən etmək düz olardı. Şirkətin bütün əməliyyatlarında, imkanlardan faydalanmaq üçün atılmış hər bir addım, şirkət hər dəfə pul xərcləyərkən və ya gəlir əldə edərkən qeyri-müəyyənlik mövcuddur və risklər ehtimal edilir. Şirkətlər böyük ehtimal qarşılaşacağı qeyri-müəyyənliklərin müəyyən edilməsi, ilkin risklər fonunda təsərrüfat fəaliyyətinin istiqamətlərinin müəyyən edilməsi və səhmdarlar üçün vacib olan rentabellik dərəcəsinin əldə olunması məqsədilə risklərin azaldılması üzrə müvafiq strategiyaların hazırlanmasına çox diqqət ayırırlar. Risk imkanlarla əlaqəlidir və yalnız mənfi təsirlərlə məhdudlaşmır; risklər kommersiya fəaliyyətlərinə xasdır və şirkətlər mənfəət əldə etmək imkanına sahib olmaq üçün qəbul edə biləcəkləri riskləri özləri seçirlər. Mənfəət əldə etməyən müəssisələr qarşılığında qazanc əldə edəcəklərini gözləmədən kommersiya imkanları ilə bağlı riskləri qəbul edirlər. Riskin mənfi təsirlər o zaman ortaya çıxır ki, gözlənilən əlverişli nəticələr əldə olunmur. Məsələn, hazırlanmış məhsul proqnozlaşdırıldığı kimi çox müştəri cəlb edə bilmir. Bununla belə, belə bir hadisə kommersiya imkanları ilə əlaqəli qeyri-müəyyənliyin mənfi təzahürüdür. Şirkətlər iqtisadi cəhətdən əhəmiyyətli risklərin aşkar edilməsi və onların idarəçiliyinə daha çox diqqət ayıracaqlar ki, bu risk fonunda imkanlardan yararlanaraq daha çox qazanc əldə edə bilsinlər. Bu zaman onlar məhsul strategiyasını, məhsulun digər məhsullardan necə fərqləndiyini, dəyişən bazar trendlərini, siyasi və sosial dəyişikliklərin öncədən necə proqnozlaşdırıldığını və tələbin necə yaradılacağını müəyyən etməyə çalışırlar. Riskin əhəmiyyəti onun baş vermə ehtimalı və səbəb ola biləcəyi potensial qazanc və ya itkidən asılıdır. Məsələn, biznesin idarəçiliyi protokollarına əməl olunduğu halda və qərarvermə dondurma ilə bağlı yerli zövqlərə bələd olan yerli və ya regional menecment tərəfindən həyata keçirildikcə fərqli dada malik dondurma şirkətin yeganə məhsulu ola bilməz, məhsulun hazırlanması, bazara çıxarılması və marketinq xərcləri

**60** - FƏSİL I: QOL UZUNLUĞU PRİNSİPİ

çox olmaya bilər və məhsulun uğurlu və ya uğursuz olması bir o qədər də reputasiya riski yaratmaz. Bununla belə, innovativ texnologiya və ya səhiyyə xidmətləri yeganə və ya başlıca məhsul ola bilər və özündə müxtəlif mərhələlərdə əhəmiyyətli strateji qərarların verilməsi, böyük həcmdə investisiya xərclərinin tələb olunması, reputasiyanın formalaşdırılması və ya onun itirilməsi ilə bağlı əhəmiyyətli imkanların yaradılması və səhmdarlar, eləcə də digər maraqlı tərəflər üçün böyük maraq kəsb edən mərkəzləşdirilmiş menecmentin olmasını tələb edə bilər.

1.72 Risklər müxtəlif şəkildə təsnifatlaşdırıla bilər, lakin transfer qiymətlərinin analizi baxımından uyğun gələ biləcək çərçivə riskə səbəb ola biləcək qeyri-müəyyənliyin mənbələrinin nəzərə alınmasıdır. Risklərinə mənbələrinə dair aşağıda verilmiş siyahı risklərin iyerarxiyası üçün nəzərdə tutulmayıb. Kateqoriyalar üst-üstə düşdüklərindən bu siyahı konkret risk kateqoriyaları üçün də nəzərdə tutulmayıb. Bunun əvəzinə, bu siyahı transfer qiymətlərinin analizində əlaqəli müəssisələr arasındakı kommersiya və ya maliyyə münasibətlərindən yarana biləcək risklər diapazonunun bu münasibətlərin yaranması kontekstində nəzərə alınmasını təmin etmək üçün müvafiq çərçivə ilə təmin edə bilər. Qeyri-müəyyənliyin mənbələrini aydınlaşdırmağa yardımçı olmaq üçün burada xarici və daxili risklərə istinad edilir. Buna baxmayaraq, xarici risklər birbaşa təsərrüfat fəaliyyətlərindən qaynaqlanmadıqlarından onların bir o qədər də əhəmiyyətli olmadığı düşünmək düz olmaz. Bunun əksinə, şirkətin riskləri qəbul etməsi və onların azaldılması üçün cavab tədbirlərinin görülməsi onun rəqabətlilik qabiliyyətini qoruyub saxlamaq üçün zəruri şərtdir. Qeyd etmək vacibdir ki, potensial risklərin diapazonuna dair təlimat əhəmiyyətli risklərin dəqiq müəyyən edilməsində yardımçı olmalıdır. Aydın təsvir edilməmiş və ya fərqləndirilməmiş risklər transfer qiymətlərinə dair analizin əməliyyatların dəqiq müəyyən edilməsi və risklərin tərəflər arasında bölüşdürülməsi məqsədinə xidmət etməyəcəkdir.

1. Strateji və bazar riskləri. Bunlar iqtisadi mühit, siyasi hadisələr və tənzimləyici tədbirlər, rəqabət, texnoloji üstünlük və ya sosial və ekoloji dəyişikliklərin səbəb olduğu çoxsaylı kənar risklərdir. Bu cür qeyri-müəyyənliklərin qiymətləndirilməsi şirkətin hədəfləyəcəyi məhsul və 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. Bu risklərin mənfi təsirləri böyükdür, lakin şirkət kənar risklərin təsirlərini düzgün müəyyən edərsə, məhsullarını differensiasiya edərsə və müqayisəli üstünlüyünü qoruyub saxlayarsa onların müsbət təsirləri də böyük ola bilər. Bu risklərə nümunə olaraq bazar trendləri, yeni coğrafi bazarlar və inkişaf investisiyasının mərkəzləşməsini göstərmək olar.

FƏSİL I: QOL UZUNLUĞU PRİNSİPİ - **61**

* 1. 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 bilər və onun mövcudluğunu təhdid altına ala bilər; hərçənd bu risklərin uğurlu bir şəkildə idarə edilməsi şirkətin reputasiyasını artıra bilər. Digər hallarda məhsulun bazara vaxtında çıxarılmaması, tələblərə, texniki şərtlərə cavab verilməməsi və ya yüksək standartlı malların istehsalı şirkətin müqayisəli üstünlüyünə və reputasiyasına təsir göstərə bilər və bazara rəqabətli malları daha tez çıxaran, patentlər, təchizat zənciri risklərinin effektiv idarə edilməsi və keyfiyyətə nəzarət kimi vasitələrlə bazarın qorunmasından daha yaxşı faydalana bilən şirkətlərə üstünlük qazandıra bilər. Bəzi infrastruktur riskləri kənar risklərdir və buraya nəqliyyat əlaqələri, siyasi və sosial vəziyyətlər, qanun və normativ aktlar aid edilə bilər, lakin digər risklər daxili risklərdir və buraya şirkətin potensialı və sahib olduğu aktivlər, işçilərin kompetensiyaları, proseslərin tərtibatı və icrası, outsorsinq razılaşmaları və IT sistemləri daxildir.
  2. 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. Qeyri-müəyyənliyə, məsələn, iqtisadi şoklar və ya kredit böhranları kimi kənar təsirlər səbəb ola bilər, lakin nəzarət mexanizmləri, investisiya qərarları, kredit şərtləri və infrastruktur və ya əməliyyat risklərinin nəticələri kimi daxili faktorlar da buna səbəb ola bilər.
  3. Sövdələşmə riskləri. Bu risklərə malların təqdim edilməsi və ya xidmətlərin göstərilməsi ilə bağlı kommersiya əməliyyatları üzrə qiymətlərin müəyyən edilməsi və ödəniş şərtlərinə dair risklər daxildir.
  4. Təhlükə ilə bağlı risklər. Bu növ risklərə zərər və ya itkilər, o cümlədən qəza halları və təbii fəlakətlərin səbəb olduğu kənar neqativ hadisələr daxildir. Bu kimi 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 bilməz.

1. Riskin iqtisadi cəhətdən əhəmiyyətinin və onun əlaqəli müəssisələr arasındakı qiymətlərə göstərdiyi təsirlərin müəyyənləşdirilməsi TMŞ qrupunun dəyər yaratması, TMŞ qrupuna mənfəət qazandıran fəaliyyət və əməliyyatların iqtisadi cəhətdən önəm kəsb edən xüsusiyyətlərinə

**62** - FƏSİL I: QOL UZUNLUĞU PRİNSİPİ

dair geniş bir funksional analizin tərkib hissəsidir. Risklərin analizi III Fəsildəki təlimata əsasən həmçinin müqayisəliliyin müəyyən edilməsinə yardım edir. Müqayisə oluna bilən potensial nümunələr aşkar edildikdə onlarla bağlı eyni səviyyədə risklərin olub-olmadığını və bu risklərin eyni səviyyədə idarə edilməsini müəyyən etmək lazımdır. Risklərin iqtisadi baxımdan əhəmiyyəti aşağıdakı iki situasiya əsasında izah edilə bilər.

1. Birinci situasiyada TMŞ qrupu istehlakçılara mazut yağı paylayır. İqtisadi baxımdan vacib xüsusiyyətlərin təhlili əsasında müəyyən edilmişdir ki, məhsul fərqləndirilməyib, bazar rəqabətlidir, bazarın həcmini öncədən müəyyən etmək mümkündür və bazar iştirakçıları qiymətlərə təsir göstərmirlər. Bu kimi hallarda gəlir marjasına təsir göstərmək imkanları məhdud ola bilər. Neft tədarükçüləri fondu ilə əlaqələrin qurulması nəticəsində əldə olunan kredit şərtləri dövriyyə kapitalını maliyyələşdirir və distribütorun gəlir marjası üçün çox vacibdir. Beləliklə, riskin kapitalın maya dəyərinə təsiri distribütor funksiyası üçün dəyərin yaradılması baxımından əhəmiyyətlidir.
2. İkinci situasiyada oyuncaq satışı üzrə transmilli riteyl şirkəti bir sıra kənar istehsalçılardan çoxsaylı məhsullar alır. Şirkətin satışlarının böyük həcmi təqvim ilinin sonuncu iki ayında cəmləşib və satınalma funksiyasının strateji qərarvermə prosesi və trendlərlə bağlı düzgün seçim etmək və satıla biləcək məhsulların və satış həcminin müəyyən edilməsi ilə əlaqədar əhəmiyyətli risk vardır. Trendlər və məhsullara olan tələb bazarlara görə dəyişə bilər və yerli bazarda məhsul seçiminin düzgün şəkildə əsaslandırılması üçün ekspert təcrübəsinə ehtiyac duyulur. Pərakəndə satış şirkəti kənar istehsalçı ilə konkret məhsulun istehsalı ilə əlaqədar müstəsna bir dövr üzrə razılığa gəldikdə satınalma riskinin təsiri daha da arta bilər.
3. Sövdələşmə ilə bağlı konkret riskə nəzarət prosesi sövdələşmədə iştirak edən tərəflərin bu sövdələşmədən irəli gələn konkret risklə bağlı qərarvermə prosesinə fokuslaşır. Bununla belə, belə başa düşülməməlidir ki, TMŞ qrupundakı digər müəssisələr risklərlə bağlı qərarvermə siyasəti olmadan sövdələşmə ilə bağlı konkret risklərin qəbul edilməsi və onlara nəzarətə dair ümumi siyasətlərin müəyyən edilməsinə cəlb edilə bilməzlər. Şirkətlər qrupunun direktorlar şurası və idarə heyəti, məsələn, qrupun kommersiya məqsədlərinə nail olmaq üçün ümumilikdə qəbul etməyə hazır olduğu risk səviyyəsini müəyyən edə və risk menecment və hesabatlıq üçün nəzarət çərçivəsini tərtib edə bilərlər. Biznes seqmentlər, əməliyyat bölmələri və funksional departamentlərdəki orta menecment kommersiya imkanları ilə bağlı riskləri aşkar edə və onları qiymətləndirə bilər, eləcə də gündəlik əməliyyatlarla bağlı risklərə dair müvafiq nəzarət mexanizmləri və bu risklərin təsirlərinin azaldılması proseslərini icra edə bilər. Əməliyyat bölmələrinin reallaşdırmağa çalışdıqları imkanlar bu imkanlara sərf olunan resursların gözlənilən rentabelliyin əldə olunması risklərinin davamlı olaraq idarə edilməsini tələb edir. Məsələn, iki əlaqəli müəssisə arasındakı təchizat zamanı hazır məhsul ehtiyatı ilə bağlı yarana biləcək riskə

FƏSİL I: QOL UZUNLUĞU PRİNSİPİ - **63**

istehsal həcmini müəyyən edə bilən və qərarvermə prosedurunu icra edən müəssisə tərəfindən nəzarət edilə bilər. İki əlaqəli müəssisə arasındakı əməliyyatla bağlı inventar riskinin idarə edilməsi TMŞ qrupunda müəyyən edilmiş inventarla bağlı dövriyyə kapitalının ümumi səviyyəsi və ya strateji məqsədlərə nail olmaq üçün bazarlar üzrə minimum ehtiyat səviyyəsinin koordinasiyasına dair siyasətdən asılı ola bilər. Hərgah, belə bir geniş siyasətin müəyyən edilməsi bu bənddə qeyd olunmuş təchizat üzrə əməliyyata dair konkret inventar riskinin qəbul edilməsi, ondan imtina edilməsi və ya onun təsirinin azaldılması ilə bağlı qərarlar kimi qəbul edilə bilməz.

D.1.2.1.2. 2-ci mərhələ: Riskin müqavilə əsasında qəbul edilməsi

1. Riskləri qəbul edəcək müəssisə və ya müəssisələr bu risklərin aid olduğu əməliyyatda iştirak edən tərəflər arasında bağlanmış yazılı müqavilələrdə qeyd edilə bilər. Bir qayda olaraq yazılı müqavilə tərəflərin qəbul etməyi nəzərdə tutduqları riski özündə əks etdirir. Bəzi risklər müqavilələrdə aydın bir şəkildə qeyd edilə bilər. Məsələn, distribütor müqaviləyə əsasən onun müstəqil müştərilərə etdiyi satışlarla əlaqədar debitor borcları üzrə riskləri, inventar risklərini və kredit risklərini qəbul edə bilər. Digər risklər bilavasitə qəbul edilə bilər. Məsələn, tərəflərdən birinin nəzərdə tutulmayan halda mükafatlandırılmasını özündə əks etdirən müqavilə öhdəliyi dolayısı ilə bəzi risklərin nəticələrini, o cümlədən gözlənilməyən qazanc və ya itkiləri digər tərəflər paylaşdırmış olur.
2. Riskin müqavilə əsasında qəbul edilməsi dedikdə *risklərin* müsbət təsirlərinin nəticələri ilə əlaqədar əldə edilmiş faydaların bir qismi və ya hamısının qarşılığında həmin *risklərin mənfi* təsirlərinin nəticələrinin səbəb olacağı potensial xərclərin bir qismini və ya hamısını qarşılamaqla bağlı *ilkin* razılaşmanın əldə olunması başa düşülür. Qeyd etmək vacibdir ki, *risklərin* əvvəlcədən müqavilə əsasında qəbul edilməsi bu risklər reallaşmazdan əvvəl onların qəbul edilməsi ilə bağlı öhdəliyin götürüldüyünə dair dəlilidir. Belə bir dəlil vergi orqanı tərəfindən kommersiya və ya maliyyə münasibətlərində risklərlə bağlı aparılan transfer qiymətləri üzrə təhlilin çox vacib bir hissəsini təşkil edir, belə ki, təcrübədə vergi orqanları tərəfindən vergi yoxlamaları əlaqəli müəssisələr tərəfindən bu kimi qərarların verilməsi və onların nəticələri bəlli olduqdan bir neçə il sonra aparılır. Risklərin nəticəsi müəyyən olduğu hallarda əlaqəli müəssisələr tərəfindən bu risklərin qəbulu mahiyyət etibarı ilə bu risklərin qəbul edilməsi hesab edilmir, çünki artıq ortada hər hansı bir risk yoxdur. Oxşar qaydada, *risklərin* nəticələri məlum olduqdan sonra vergi orqanı tərəfindən risklərin bölüşdürülməsi, bu Metodik Göstərişdə, xüsusən də Bölmə D.1.2.1-də yer alan təlimata əsaslanmadıqca, uyğun hesab edilməyə bilər.
3. Hər iki variantın xalis cari dəyəri bərabər olduğu halda risklərin gözlənilən yüksək (yaxud aşağı) nominal gəlir qarşılığında qəbul edilməsi (və ya imtina edilməsi) iqtisadi baxımdan neytral bir mövqedir. Müstəqil tərəflər arasında, məsələn, gəlir gətirən riskli

**64** - FƏSİL I: QOL UZUNLUĞU PRİNSİPİ

aktivlərin satışı satan tərəfin qismən də olsa daha az lakin müəyyən məbləğdə nominal gəlir əldə etmək və belə bir aktivi özündə saxlayacağı halda gözlənilən daha yüksək nominal gəlir əldə etmək imkanından imtina etmək istəyini özündə əks etdirir. Məsələn, müstəqil tərəflər arasında əldə olunan reqres hüquqi olmayan borc faktorinq əməliyyatına dair razılaşmada satan tərəf sabit ödəniş qarşılığında debitor borclarının nominal dəyərini diskontlaşdırır və bununla da daha az gəlir əldə etməsinə baxmayaraq volatilliyi və riski azaltmış olur. Faktorinq əməliyyatları üzrə vasitəçi olaraq çox vaxt riski qəbul etmək, o cümlədən riskləri diversifikasiya etmək və risklərin azaldılması və imkan qarşılığında gəlir əldə etmək üçün funksional potensiala sahib olmaqla müvafiq cavab tədbirlərini həyata keçirmək imkanlarına malik ixtisaslaşmış təşkilat olur. Tərəflərdən heç biri razılaşmaya qatılacağı təqdirdə vəziyyətinin pisləşəcəyini gözləmir, əsasən ona görə ki, onların konkret risklə bağlı imkanlarından irəli gələn risk iştahaları fərqlidir. Satan tərəfdən fərqli olaraq vasitəçinin risk menecment potensialı daha yaxşıdır və tərəflər üçün məqbul şərtlər razılaşdırıla bilər.

1. Bununla belə, əlaqəli müəssisələr arasında müqavilə əsasında hər bir potensial yüksək lakin riskli gəlirlərin aşağı və az riskli gəlirlərlə mübadiləsi avtomatik olaraq qol uzunluğu prinsipinə uyğundur. Bu bölmədə qeyd olunan digər mərhələlərdə əlaqəli müəssisələrin faktiki əməliyyatın dəqiq müəyyən edilməsinə səbəb olan riskin qəbul edilməsi və idarəçiliyi kontekstində necə fəaliyyət göstərdiklərini müəyyən etmək üçün tələb olunan məlumatı təsvir edilir.
2. Riskin qəbul edilməsi əlaqəli müəssisələr arasında transfer qiymətinin müəyyən edilməsinə böyük təsir göstərir və belə bir nəticə çıxardılmamalıdır ki, müqavilələrdə qiymətlərə dair əldə olunmuş razılaşmalar özlüyündə riski qəbul edən tərəfi müəyyən edir. Buna görə də, əlaqəli müəssisələr arasında mallar və ya xidmətlərə görə ödənilmiş qiymətin konkret bir səviyyədə yaxud müəyyən marjaya istinad etməklə müəyyən edildiyi qənaətinə gəlinməməlidir, belə ki, bu risklər əlaqəli müəssisələr tərəfindən hər hansı bir şəkildə öz üzərilərinə götürülüb. Məsələn, istehsalçı digər şirkətlər qrupu tərəfindən onun faktiki xərcləri nəzərə alınmaqla ödəniş edilməsi nəticəsində xammalın qiyməti dəyişikliyi riskindən qorunduğunu iddia edə bilər. İddiadan belə nəticəyə gəlmək olar ki, digər şirkətlər qrupu riski öz üzərinə götürür. Ödənişin forması risklərin qeyri-münasib şəkildə bölüşdürülməsini diktə edə bilməz. Məhz risklərin təhlili prosesinin qalan digər mərhələlərində tərəflərin faktiki olaraq riskləri necə idarə etməsi və onlara necə nəzarət etməsindən asılı olaraq onların üzərilərinə götürəcəkləri riskləri müəyyən edəcək və nəticə etibarı ilə transfer qiymətqoyma ilə bağlı ən uyğun metodun seçilməsini diktə edəcəkdir.

FƏSİL I: QOL UZUNLUĞU PRİNSİPİ - **65**

D.1.2.1.3. 3-cü mərhələ: Risklərə dair funksional analiz

1.82 Bu mərhələdə əməliyyatda iştirak edən əlaqəli müəssisələrin risklə bağlı funksiyaları təhlil edilir. Təhlil əsasında əməliyyatda iştirak edən əlaqəli müəssisələrin konkret, iqtisadi cəhətdən vacib risklərin qəbul edilməsi və idarəçiliyi baxımından necə fəaliyyət göstərdikləri, xüsusən də, konkret hansı müəssisə və ya müəssislərin nəzarət və risklərin azaldılması funksiyalarını icra etdikləri, hansılarının risklərin müsbət və ya mənfi nəticələri ilə qarşılaşdıqları və hansılarının bu riski qəbul etmək üçün maliyyə imkanlarına sahib olduqları müəyyən edilir. Bu mərhələ aşağıdakı nümunələr əsasında izah edilir və Bölmə D.1.2-in sonrakı bəndlərində bu nümunələr əsasında nəticələr çıxardılır.

**Nümunə 1**

1.83 A şirkəti inkişaf üzrə imkanlardan yararlanmaq istəyir və bu sahədə ixtisaslaşmış B şirkətini öz adından araşdırmanın müəyyən bir hissəsini aparmaq üçün işə cəlb edir. Birinci mərhələdə bu əməliyyatla bağlı inkişaf riski iqtisadi cəhətdən vacib risk kimi müəyyən edilib və 2-ci mərhələdə A şirkəti inkişaf riskini müqavilə əsasında öz üzərinə götürür. Üçüncü mərhələdə funksional analiz göstərir ki, A şirkəti inkişaf riskini qəbul edib-etməməklə bağlı bir sıra müvafiq qərarların verilməsində səlahiyyət və imkanlarından istifadə etməklə özünün inkişaf riskinə nəzarət edir. Buraya daxildir: inkişaf üzrə araşdırmanın bir hissəsinin şirkətin özü tərəfindən həyata keçirilməsi, mütəxəssis köməyinin əldə olunması, konkret tədqiqatçının işə cəlb edilməsi, aparılacaq araşdırmanın növü və onun məqsədləri və B şirkətinə ayrılacaq büdcə ilə bağlı qərarların verilməsi daxildir. A şirkəti üzləşdiyi riski tədqiqat işlərinin B şirkətinə ötürülməsi ilə bağlı tədbirləri həyata keçirməklə azaltmışdır ki, buraya B şirkətinin A şirkətinin nəzarəti altında tədqiqat işlərinin gündəlik olaraq aparılması daxildir. B şirkəti A şirkətinə öncədən müəyyən edilmiş vaxtlarda hesabat verir və A şirkəti görülmüş işləri onların cari məqsədlərə uyğunluğu baxımından qiymətləndirir və qiymətləndirmə fonunda bu layihəyə ayrılan investisiyanın özünü doğrultması ilə bağlı qərar qəbul edir. A şirkəti riski qəbul etmək üçün maliyyə imkanlarına sahibdir. B şirkəti inkişaf riskini qiymətləndirmək üçün imkanlara sahib deyil və A şirkətinin fəaliyyətinə dair qərarlar vermir. B şirkətinin üzləşdiyi risk tədqiqat işlərinin peşəkar bir şəkildə aparılması ilə əlaqədardır və o aidiyyəti proseslər, ekspert bilikləri və zəruri aktivlərə dair qərarlar verməklə özünün səlahiyyət və imkanları çərçivəsində bu riskə nəzarət edir. B şirkətinin qəbul etdiyi risk A şirkətinin qəbul etmiş olduğu inkişafla bağlı riskdən fərqlidir və funksional analizin nəticələrinə əsasən bu riskə A şirkəti tərəfindən nəzarət edilir.

**66** - FƏSİL I: QOL UZUNLUĞU PRİNSİPİ

**Nümunə 2**

1.84 B şirkəti A şirkəti üçün məhsullar istehsal edir. Birinci mərhələdə bu əməliyyatda istehsal gücündən istifadə və təchizat zənciri ilə əlaqəli risklər iqtisadi cəhətdən vacib risklər hesab edilmişlər və 2-ci mərhələdə A şirkəti müqavilə əsasında bu riskləri öz üzərinə götürmüşdür. Üçüncü mərhələdə aparılan funksional analiz nəticəsində sübut olunur ki, B şirkəti öz zavodunu A şirkətinin texniki şərtlərinə uyğun tikmiş və təchiz etmiş, məhsulların A şirkətinin təqdim etdiyi texniki tələblərə və layihə şərtlərinə uyğun istehsal edilir, istehsal həcmi A şirkəti tərəfindən müəyyən edilir və istehsal komponentləri və xammalın satın alınması da daxil olmaqla təchizat zəncirini A şirkəti idarə edir. A şirkəti müntəzəm olaraq istehsal prosesinin keyfiyyətini yoxlayır. B şirkəti zavod tikir, təcrübəli istehsalat işçilərini işə alır, onlara təlimlər keçir və A şirkətinin müəyyən etdiyi istehsal həcminə əsasən istehsal təqvimini müəyyən edir. B şirkətinin sabit xərclərinə baxmayaraq, bu xərclərin yaranmasına səbəb olan istehsal vahidlərini müəyyən etməklə onun bu xərclərin ödənilməsi ilə bağlı riski idarə etmək imkanı yoxdur, çünki istehsal həcmini A şirkəti müəyyən edir. A şirkəti həmçinin istehsal komponentləri və xammal, eləcə də təchizatın təhlükəsizliyi ilə bağlı vacib xərcləri müəyyən edir. Əldə olan dəlilin qiymətləndirilməsi göstərir ki, B şirkəti istehsal xidmətlərini həyata keçirir. A şirkəti istehsal fəaliyyəti nəticəsində gəlirin əldə edilməsi ilə bağlı əhəmiyyətli risklərə nəzarət edir. B şirkəti bu xidmətlərin peşəkar bir şəkildə göstərilməsi riskinə nəzarət edir. Hər iki şirkət üzləşdikləri müvafiq riskləri qəbul etmək üçün maliyyə imkanlarına sahibdirlər.

**Nümunə 3**

1.85 A şirkəti maddi aktivlərə sahiblik əldə etmişdir və aktivlərdən müstəqil müştərilərlə əməliyyatlarda istifadə etmək üçün müqavilələr bağlayır. Birinci mərhələdə maddi aktivlərdən istifadə, yəni A şirkətinin çəkdiyi xərcləri qarşılamaq üçün aktivlərə olan tələbatın qeyri-kafi olması ilə bağlı risk, iqtisadi cəhətdən əhəmiyyətli risk kimi müəyyən edilmişdir. İkinci mərhələdə müəyyən edilmişdir ki, A şirkəti C şirkəti ilə xidmətlərin göstərilməsi üçün müqavilə imzalamışdır; müqavilədə maddi aktivlərin sahibi olan A şirkətinin bu aktivlərdən istifadə ilə bağlı riski üzərinə götürməsi nəzərdə tutulmayıb. Üçüncü mərhələdəki funksional analiz onu göstərir ki, şirkətlər qrupunun digər B şirkəti onun tərəfindən müəyyən edilmiş və qiymətləndirilmiş gözlənilən kommersiya imkanları və aktivlərin gözlənilən istismara yararlılıq müddəti fonunda bu aktivlərə qoyulan sərmayanin məqsədəmüvafiqliyinə dair qərar verir; B şirkəti aktivlərlə bağlı texniki şərtləri və kommersiya imkanlarından faydalanmaq üçün unikal funksiyaları təqdim edir və bu aktivlərin özünün texniki şərtlərinə uyğun hazırlanmasını və A şirkətinin bu aktivləri əldə etməsini təmin edir. C şirkəti aktivlərdən necə istifadə olunması ilə bağlı qərar verir, aktivlərin imkanları ilə bağlı üçüncü tərəf müştərilərini məlumatlandırır və onlarla müqavilələrin

FƏSİL I: QOL UZUNLUĞU PRİNSİPİ - **67**

bağlanılmasını razılaşdırır və bu aktivlərin üçüncü tərəflərə lazımi qaydada çatdırılması və quraşdırılmasına təminat verir. A şirkətinin bu aktivin hüquqi sahibi olmasına baxmayaraq, şirkət maddi aktivlərlə bağlı investisiya riskinə nəzarət etmir, belə ki, o konkret aktivə sərmayə qoymaq və aktivlərin reallaşdırılması da daxil olmaqla öz investisiyasının qorunması ilə bağlı qərar qəbul etmək imkanına sahib deyil. A şirkətinin bu aktivin hüquqi sahibi olmasına baxmayaraq, şirkət aktivlərdən istifadə ilə bağlı riskə nəzarət etmir, belə ki, o aktivlərdən istifadə ilə bağlı qərar qəbul etmək imkanına sahib deyil. Onun şirkətlər qrupunun digər şirkətləri tərəfindən risklərin azaldılmasına dair tədbirlərin həyata keçirilməsi və onların qiymətləndirilməsi ilə bağlı qərar qəbul etmək imkanı yoxdur. Bunun əvəzinə, aktivlərə sərmayə qoyuluşu və onlardan istifadə ilə bağlı risklər, risklərin müsbət təsirlərinin artırılması və mənfi təsirlərinin azaldılmasına nəzarət qrupa daxil olan digər şirkətlər tərəfindən həyata keçirilir. A şirkəti aktivlərə sərmayə qoyuluşu və onlardan istifadə ilə bağlı iqtisadi cəhətdən əhəmiyyətli risklərə nəzarət etmir. Aktivlərin hüquqi sahibinin funksional olaraq verə biləcəyi töhfə aktivə çəkilmiş xərc məbləğinə bərabər maliyyə dəstəyinin göstərilməsi ilə məhdudlaşdırılıb. Bununla belə, funksional analiz həmçinin A şirkətinin maliyyə aktivinə sərmayə qoyuluşu ilə bağlı riskə nəzarət etmək imkanı və səlahiyyətinə sahib olmadığını göstərir. A şirkətinin maliyyələşdirmə imkanının qəbul edilməsi və ya ondan imtina edilməsi və ya maliyyələşdirmə imkanları ilə əlaqəli risklərin idarə edilməsi ilə bağlı qərar qəbul etmək imkanı yoxdur. A şirkəti maliyyələşdirmə imkanının qiymətləndirilməsini həyata keçirmir, maliyyələşdirmə imkanları ilə bağlı qiymətlərin müəyyən edilməsi üçün müvafiq risk premiyası və digər məsələləri nəzərə almır və özünün maliyyə investisiyasının müvafiq şəkildə qorunmasına dair qiymətləndirmə aparmır. A, B və C şirkətləri üzərilərinə müvafiq risklər götürmək üçün maliyyə imkanlarına sahibdirlər.

D.1.2.1.4. 4-cü mərhələ: 1-3-cü mərhələlərin şərhi

1. 1-3-cü mərhələlərdə nəzarət olunan əməliyyatla bağlı risklərin qəbul edilməsi və idarəçiliyinə dair məlumatlar toplanılmışdır. Növbəti mərhələ 1-3-cü mərhələdə əldə edilmiş məlumatı şərh etmək və müqavilə əsasında qəbul edilmiş riskin əlaqəli müəssisələrin davranışına uyğunluğunu və (i) əlaqəli müəssisələrin Bölmə D.1.1-dəki prinsiplərə əsasən müqavilə şərtlərinə əməl etdiklərini və (ii) əvvəlki bənd (i) üzrə təhlil edilmiş və riski qəbul edən tərəfin bu riskə nəzarət etdiyini və onu qəbul etmək üçün maliyyə imkanlarına sahib olduğunu təhlil edərək bu məlumatları şərh etmək, eləcə də digər faktları müəyyən etməkdir.
2. Dördüncü mərhələnin əhəmiyyəti aşkar edilmiş faktlardan asılı olacaqdır. Yuxarıda verilmiş Nümunə 1 və 2-dəki şəraitdə bu mərhələ sadə ola bilər. Müqavilə əsasında riski qəbul edən müəssisə öz fəaliyyətində bunu tətbiq etdikdə və həmçinin hər iki müəssisə risklərə nəzarət etdikdə və bu riski qəbul etmək üçün imkana sahib olduqda, artıq

**68** - FƏSİL I: QOL UZUNLUĞU PRİNSİPİ

4(i) və (ii)-ci mərhələdən başqa riskin qəbul edilməsini müəyyən etmək üçün hər hansı analiz aparmaq tələb olunmur. Hər iki nümunədə A və B şirkətləri müqavilə öhdəliklərini yerinə yetirir, əməliyyatla bağlı üzərilərinə götürdükləri risklərə nəzarət edir və müvafiq maliyyə imkanlarına sahibdirlər. 4(ii)-cü mərhələ icra olunduqdan sonra 5-ci mərhələyə ehtiyac qalmır və növbəti mərhələ olaraq 6-cı mərhələ nəzərə alınmalıdır.

1. Müqavilə şərtlərinə dair müzakirəyə uyğun olaraq (bax: Bölmə D.1.1), 4(i)-cü mərhələdə tərəflərin davranışlarının yazılı müqavilədə qeyd olunmuş riskin qəbul edilməsi uyğunluğu və ya müqavilə şərtlərinə əməl olunub-olunmadığı və ya bu şərtlərin natamam olub-olması nəzərə alınmalıdır. Risklərlə bağlı müqavilə şərtləri və tərəflərin iqtisadi cəhətdən önəmli və üçüncü tərəflər arasındakı əməliyyatlarla bağlı qiymətqoymada nəzərə alınacaq davranışları arasında uyğunsuzluq yaranarsa, tərəflərin razılaşdırılmış müqavilə şərtləri fonunda sərgilədikləri davranış onların bu riskin qəbul edilməsinə dair niyyətlərinin bariz nümunəsi kimi nəzərə alınmalıdır.
2. Məsələn, əməliyyatlarda dollardan istifadə edən və digər ölkədə əməliyyatlarında avrodan istifadə edən əlaqəli distribütora mallar satan istehsalçı nümunəsində müqavilədə qeyd olunur ki, distribütor bu nəzarət olunan əməliyyatla bağlı bütün məzənnə risklərini öz üzərinə götürür. Bununla belə, əgər distribütor müəyyən bir dövr ərzində istehsalçıya təqdim edilmiş mallara görə avro ilə ödəniş edərsə, bu halda yazılı müqavilə şərtləri bu tərəflər arasındakı kommersiya və ya maliyyə münasibətlərini əks etdirmiş olmur. Bu əməliyyatda riskin qəbul edilməsi faktiki olaraq tərəflərin əməl etmədikləri müqavilə şərtləri əsasında deyil, onların müqavilə şərtləri fonunda sərgilədikləri davranışları əsasında müəyyən edilməlidir. Bu

prinsip müqavilə əsasında riskin qəbul edilməsi və tərəflərin davranışları arasında uyğunsuzluq olduqda və riskin mənfi nəticələri üzrə xərclərin qarşılanmasına dair dəlil əsasında sübuta yetirildikdə VI Fəslin Əlavəsindəki 7-ci Nümunədə əlavə olaraq izah edilə bilər.

1.90 4(ii) mərhələyə əsasən tərəflərin öz davranışlarında müqavilə şərtlərinə əməl edib-etmədiklərini nəzərə almaqla müqavilə əsasında üzərinə risk götürən tərəfin riskə nəzarət etdiyi və bu riski qəbul etmək üçün maliyyə vəsaitlərinə sahib olub-olmadığı müəyyən edilməlidir. Əgər Nümunə 1-də qeyd edilmiş bütün şərtlər A və B şirkətləri arasındakı müqavilənin inkişaf riskini B şirkətinə ötürülməsi istisna olmaqla dəyişməz qalarsa, və 4(i)-cü mərhələdə tərəflərin davranışlarında müqavilə əsasında riskin ötürülməsi müddəasına əməl olunmadığını güman etməyə əsas verəcək heç bir dəlil yoxdursa, bu halda B şirkəti inkişaf riskini müqavilə əsasında qəbul edir, lakin faktiki olaraq B şirkəti inkişaf riskini qiymətləndirmək potensialına sahib deyil və A şirkətinin fəaliyyətləri ilə əlaqədar

FƏSİL I: QOL UZUNLUĞU PRİNSİPİ - **69**

qərarlar qəbul etmir. B şirkətinin inkişaf riskinin nəticələrinə təsir göstərə biləcək qərarlar qəbul etməklə bu riskə nəzarət etməyə imkan verən qərar qəbuletmə funksiyası yoxdur. Nümunə 1-də təqdim edilmiş məlumatlara əsasən, inkişaf riskinə A şirkəti nəzarət edir. Riski qəbul edən tərəfin həmin riskə nəzarət edən tərəf olmamasının müəyyən edilməsi o deməkdir ki, 5-ci mərhələdə buna yenidən baxmaq lazımdır.

1. Əgər Nümunə 2-də qeyd edilmiş bütün şərtlər A şirkətinin müqavilə üzrə təchizat zənciri risklərini qəbul etməsi istisna olmaqla dəyişməz qalarsa, A şirkəti əsas komponentlər vaxtlı-vaxtında təmin edilmədiyi halda B şirkətinə kompensasiya ödəmir, 4(i)-cü mərhələdəki analiz göstərəcəkdir ki, praktikada müqavilə üzrə təchizat zənciri riski qəbul edilməmişdir, belə ki, faktiki olaraq B şirkəti bu riskin mənfi nəticələrini qəbul edir. Nümunə 2-də təqdim edilmiş məlumatlara əsasən, B şirkəti təchizat zənciri üzrə risklərə nəzarət etmir, hərçənd A şirkəti bu risklərə nəzarəti həyata keçirir. Buna görə də, 4(i)-cü mərhələdə təhlil olunduğu kimi riski qəbul edən tərəf 4(ii)-cü mərhələdə bu riskə nəzarət etmir və 5-ci mərhələdə buna yenidən baxmaq lazımdır.
2. Nümunə 2-də qeyd edilmiş şərtlərdə 4(i)-cü mərhələdə aparılmış təhlil göstərir ki, A şirkəti tərəfindən utilizasiya (aktivlərdən istifadə) riskinin qəbul edilməsi C şirkəti ilə bağlanmış müqavilə şərtlərinə uyğundur, lakin 4(ii)-cü mərhələdə müəyyən edilmişdir ki, A şirkəti investisiya və aktivlərin istismarı ilə bağlı qəbul etmiş olduğu risklərə nəzarəti həyata keçirmir. A şirkətinin risklərin nəticələrinə təsir göstərə biləcək qərarlar qəbul etməklə bu riskə nəzarət etməyə imkan verən qərar qəbuletmə funksiyası yoxdur. 4(ii)-cü mərhələdə riski qəbul edən tərəf bu riskə nəzarəti həyata keçirmir və 5-ci mərhələdə yenidən baxmaq tələb olunur.
3. Bəzi hallarda 3-cü mərhələdə aparılmış təhlil göstərə bilər ki, risklərə nəzarət imkanlarına sahib olan birdən çox TMŞ-in olması mümkündür. Buna baxmayaraq, risklərə nəzarəti həyata keçirmək üçün yuxarıda qeyd olunan imkanlara sahib olmaq və funksional fəaliyyət tələb olunur. Buna görə də, əgər birdən çox müəssisə risklərə nəzarət edə bilirsə, lakin müqavilə üzrə riski qəbul edən tərəf (4(i)-cü mərhələdə təhlil olunduğu kimi) özünün imkanları və funksionallığı vasitəsilə faktiki olaraq riskə nəzarət edən müəssisədirsə, bu halda müqavilə əsasında riski qəbul edən tərəf ona nəzarət edən tərəfdir.
4. Bundan əlavə, bəzi hallarda əməliyyatda iştirak edən birdən çox müəssisə konkret risklə bağlı nəzarəti həyata keçirə bilər. Riski qəbul edən əlaqəli müəssisə (4(i)-cü mərhələdə təhlil olunduğu kimi) həmin riskə 1.65 - 1.66-cı bəndlərin tələblərinə uyğun olaraq nəzarət edirsə, bu halda 4(ii)-cü mərhələdə yalnız bu müəssisənin sözügedən riski qəbul etmək üçün maliyyə imkanlarının olub-olmadığını müəyyən etmək lazım gəlir. Bu halda, eyni riskə digər əlaqəli müəssisələrin də nəzarət etməsi faktı bu riskin birinci qeyd olunmuş müəssisə

**70** - FƏSİL I: QOL UZUNLUĞU PRİNSİPİ

tərəfindən qəbul edilməsinə təsir göstərmir və 5-ci mərhələyə ehtiyac qalmır.

1. Əməliyyatda iştirak edən iki və ya daha çox tərəf konkret bir riski qəbul etdikdə (4(i)-cü mərhələdə təhlil olunduğu kimi), və bundan əlavə onlar birlikdə bu konkret riskə nəzarət etdikdə və hər biri bu riskdən onun payına düşən hissəsini qəbul etmək üçün maliyyə imkanına sahib olduqda, bu halda sözügedən riskin qəbul edilməsi təmin edilməlidir. Nümunə olaraq əməliyyat üzrə inkişaf riskinin müqavilə əsasında qəbul edilməsini göstərmək olar ki, burada müəssisələr yeni məhsulun hazırlanması üzrə xərcləri qarşılamağa razılıq verirlər.
2. Əgər 4(i)-cü mərhələdə təhlil olunduğu kimi riski qəbul edən əlaqəli müəssisə riskə nəzarət etməzsə və ya bu riski qəbul etmək üçün maliyyə imkanlarına sahib deyilsə, bu zaman 5-ci mərhələdə təsvir edilmiş təhlilin aparılmasına ehtiyac yaranır.
3. Əlaqəli müəssisənin üzərinə götürdüyü riskə nəzarət edə bilməsini müəyyənləşdirərkən yarana biləcək çətinliklər fonunda, müqayisə olunan nəzarət olunmayan əməliyyatla bağlı müqayisəli riskin qəbul edilməsi müəyyən edilə bildikdə riskə nəzarət həyata keçirilmiş hesab edilməlidir. Müqayisə oluna bilmək üçün bu riskin qəbul edilməsi əməliyyatların iqtisadi cəhətdən vacib xüsusiyyətlərinin müqayisə oluna bilinməsini tələb edir. Belə bir müqayisə aparılarsa, nəzarət olunmayan əməliyyatla bağlı müqayisəli riski qəbul edən müəssisənin bu riskə nəzarət məqsədilə onun nəzarət olunan əməliyyatla bağlı riski qəbul edən əlaqəli müəssisə ilə risk menecment funksiyalarının müqayisəsini apardığını müəyyən etmək xüsusilə vacibdir. Müqayisədə məqsəd əlaqəli müəssisələrin qəbul etdiyi risklərlə müqayisə edilə biləcək riski qəbul edən müstəqil tərəfin həmçinin əlaqəli müəssisələrin risk menecment funksiyaları ilə müqayisə edilə biləcək risk menecment funksiyalarını da həyata keçirdiyini müəyyən etməkdir.

D.1.2.1.5. 5-ci mərhələ: Risklərin bölüşdürülməsi

1. Əgər 4(ii)-cü mərhələdə 1-4(i) addımlara əsasən riski qəbul edən əlaqəli müəssisə bu riskə nəzarət etmirsə və ya bu riski qəbul etmək üçün maliyyə imkanlarına sahib olmadığı müəyyən edilərsə, bu zaman bu risk ona nəzarət edə biləcək və bu riski qəbul etmək üçün maliyyə potensialına sahib müəssisəyə ötürülməlidir. Əgər bir neçə əlaqəli müəssisənin həm riskə nəzarət edə bildikləri, həm də bu riski qəbul etmək üçün maliyyə imkanlarına sahib olduqları müəyyən edilərsə, bu halda bu risk ona ən çox nəzarət edə biləcək əlaqə müəssisə və ya əlaqəli müəssisələr qrupuna ötürülməlidir. Nəzarət fəaliyyətini həyata keçirən digər müəssisələr icra olunmuş nəzarət fəaliyyətlərinin vacibliyini nəzərə almaqla müvafiq qaydada mükafatlandırılmalıdır.
2. Müstəsna şərtlərdə mümkündür ki, həm riskə nəzarət edə bilən, həm də bu riski qəbul etmək üçün maliyyə imkanlarına sahib olan əlaqəli müəssisənin

FƏSİL I: QOL UZUNLUĞU PRİNSİPİ - **71**

müəyyən edilməsi mümkün olmasın. Üçüncü tərəflər arasındakı əməliyyatlarla bağlı belə bir vəziyyətin yaranma ehtimalı olmadığı üçün bu vəziyyətə gətirib çıxaran səbəb və fəaliyyətləri müəyyənləşdirmək məqsədilə aidiyyəti faktlar və şəraitin təfsilatlı şəkildə təhlili aparılması zəruridir. Bu qiymətləndirməyə əsasən, vergi orqanları əməliyyatın qol uzunluğu üzrə nəticəyə uyğunlaşdırılması üçün ona edilməsi gərəkən düzəlişləri müəyyən edəcəklər. Bölmə D.2-ə əsasən əməliyyatın kommersiya baxımından rasionallığının qiymətləndirilməsi zəruri ola bilər.

D.1.2.1.6. 6-cı mərhələ: Risk bölgüsünün nəticələrini nəzərə alaraq əməliyyatın qiymətləndirilməsi

1.100 Bu bölmədəki təlimata əsasən dəqiq müəyyən edilmiş əməliyyat daha sonra vergi ödəyiciləri və vergi orqanları üçün əlçatan olan, Metodiki Göstərişin növbəti fəsillərində qeyd olunmuş alət və metodlara uyğun olaraq, riskin qəbul edilməsinin maliyyə və digər nəticələrini, eləcə də risk menecmentin mükafatlandırılmasını nəzərə almaqla qiymətləndirilməlidir. Riskin qəbul edilməsi gözlənilən müvafiq gəlirlərlə kompensasiya edilməli və risklərin azaldılması üzrə işlər müvafiq şəkildə mükafatlandırılmalıdır. Beləliklə, riski qəbul edən və onun təsirini azaldan vergi ödəyicisi yalnız riski qəbul edən və ya onu azaldan, lakin eyni zamanda hər ikisini həyata keçirməyən vergi ödəyicisi ilə müqayisədə daha çox gözlənilən mükafat qazanmaq hüququ əldə etmiş olacaq.

1.101 1.83-cü bənddəki Nümunə 1-də qeyd olunan şəraitdə A şirkəti inkişaf riskini qəbul edir və ona nəzarəti həyata keçirir, və uğur və ya uğursuzluq əldə edəcəyi təqdirdə bunların maliyyə nəticələrini özü qarşılamalıdır. B şirkəti göstərdiyi inkişaf xidmətlərinə görə bu xidmətləri peşəkar səviyyədə göstərə bilməməsi riski də nəzərə almaqla müvafiq şəkildə mükafatlandırılmalıdır.

1.102 1.84-cü bənddəki Nümunə 2-də qeyd olunan şəraitdə istehsal xidmətlərinə görə gəlirin əldə edilməsi ilə əlaqədar əhəmiyyətli risklərə A şirkəti tərəfindən nəzarət edilir və buna görə də bu risklərin mənfi və müsbət nəticələri A şirkətinə aid edilməlidir. B şirkəti xidmətlərin peşəkar səviyyədə göstərilməməsi riskinə nəzarət edir və onun mükafatlandırılmasında bu risk, eləcə də istehsal zavodunun alınmasına görə çəkilmiş xərclər nəzərə alınmalıdır. Aktivlərin istehsal gücündən istifadə ilə əlaqədar risklərə A şirkəti nəzarət etdiyindən potensialdan az istifadə edilməsi riski bu şirkətə aid edilməlidir. Bu o deməkdir ki, bu risk reallaşacağı təqdirdə onun sabit xərclər, vəsaitlərin qismən silinməsi və ya zavodun bağlanması xərclərinin qarşılanmaması də daxil olmaqla aidiyyəti maliyyə nəticələri A şirkətinə aid edilməlidir.

1.103 1.85-ci bənddəki Nümunə 3-də qeyd olunan risk bölgüsünün nəticələri 3-cü mərhələdə aparılmış funksional analizdən asılıdır. A şirkəti

**72** - FƏSİL I: QOL UZUNLUĞU PRİNSİPİ

aktivlərə sərmayə qoyuluşu və onların istismarı ilə əlaqədar iqtisadi cəhətdən əhəmiyyətli risklərə nəzarət etmir və bu risklər B və C şirkətlərinin bu risklərə nəzarəti ilə uyğunlaşdırılmalıdır. A şirkətinin funksional olaraq verdiyi töhfə aktivlərin B və C şirkətləri tərəfindən hazırlanması və istismarına çəkilən xərclərin maliyyələşdirilməsi ilə məhdudlaşdırılıb. Bununla belə, funksional analiz həmçinin göstərir ki, A şirkətinin maliyyə aktivinə sərmayə qoyuluşu ilə bağlı riskə nəzarət etmək üçün maliyyə imkanı və səlahiyyətləri yoxdur. A şirkətinin maliyyələşdirmə imkanının qəbul edilməsi və ya ondan imtina edilməsi və ya maliyyələşdirmə imkanları ilə əlaqəli risklərin idarə edilməsi ilə bağlı qərar qəbul etmək imkanı yoxdur. A şirkəti maliyyələşdirmə imkanının qiymətləndirilməsini həyata keçirmir, maliyyələşdirmə imkanları ilə bağlı qiymətlərin müəyyən edilməsi üçün müvafiq risk premiyası və digər məsələləri nəzərə almır və özünün maliyyə investisiyasının müvafiq şəkildə qorunmasına dair qiymətləndirmə aparmır. Nümunə 3-dəki vəziyyətdə A şirkətinin əldə etmək hüququna sahib olduğu risksiz gəlirdən daha çox gəlir3 əldə etmək hüququ olmazdı, belə ki, onun daha riskli maliyyə aktivlərinə investisiya etməklə əlaqədar risklərə nəzarət etmək imkanı yoxdur. Bu risk maliyyə aktivi ilə əlaqədar riskə nəzarət etmək və onu qəbul etməklə bağlı maliyyə imkanlarına sahib olan müəssisəyə ötürüləcəkdir. Nümunədəki vəziyyətdə bu B şirkəti olacaqdır. A şirkəti potensial risk premiyasına sahib investisiya riskinə nəzarət etmir. Əməliyyatla bağlı bütün faktlar və şəraiti nəzərə almaqla onun Bölmə D.2-dəki təlimata əsasən kommersiya baxımından rasionallığının qiymətləndirilməsi zəruri ola bilər.

1.104 Vəsaitlərin ayrılması ilə əlaqədar riskin qəbul edilməsi və bu vəsaitlərin istifadə olunduğu fəaliyyətlər arasındakı münasibətlərə dair istifadə olunan təlimat 6.60-6.64-cü bəndlərdə öz əksini tapıb. Bu bəndlərdə yer alan konsepsiyalar qeyri-maddi aktivlərdən yanaşı digər aktivlərə investisiya qoyuluşuna da bərabər qaydada tətbiq edilə bilər.

1.105 Risklərə nəzarət funksiyalarına görə müəssisə hər zaman müvafiq qaydada mükafatlandırılmalıdır. Adətən, kompensasiya bölüşdürülmüş risk üzrə nəticələrdən qaynaqlanır və buna görə də riski qəbul edən müəssisənin riskin müsbət nəticələrindən faydalanmaq və mənfi nəticələri üzrə yaranmış xərcləri qarşılamaq hüququna sahib olacaqdır. Müəssisə riskə nəzarət edilməsinə öz töhfəsini verdiyi, lakin bu riski qəbul etmədiyi hallarda riskin mənfi və müsbət nəticələrinin bu müəssisənin nəzarətlə bağlı verdiyi töhfənin həcminə uyğun olaraq bölüşdürülməsi uyğun hesab edilə bilər.

1. Əgər əməliyyat Bölmə D.2-yə əsasən nəzərə alınmadıqda, A şirkəti risksiz gəlirdən də az gəlir əldə etmək hüququna sahib ola bilər.

FƏSİL I: QOL UZUNLUĞU PRİNSİPİ - **73**

1.106 Fəsil VI, Bölmə D-də xüsusilə müzakirə edilən müqavilədən *öncəki* və müqavilə *sonrası* gəlirlər arasındakı fərq əsasən təsərrüfat fəaliyyətinin gələcək nəticələri ilə bağlı qeyri-müəyyənliklə əlaqədar risklədən qaynaqlanır. 1.78-ci bənddə müzakirə olundu kimi risklərin *əvvəlcədən* müqavilə əsasında qəbul edilməsi bu risklər reallaşmazdan əvvəl onların qəbul edilməsi ilə bağlı öhdəliyin götürülməsinə dair dəlilidir. Bu bölmədəki mərhələlərdən sonra transfer qiymətlərinin təhlili əməliyyatın risk, o cümlədən gözlənilməyən gəlirlərlə bağlı riskə münasibətdə bu əməliyyatın dəqiq müəyyən edildiyini təsbit edəcəkdir. Bu mərhələlərə əsasən üzərinə risk götürməyən və bu riskə nəzarət olunmasında iştirak etməyən tərəf bu risklə əlaqədar yaranan gözlənilməyən mənfəətlər əldə etmək (gözlənilməz xərcləri qarşılamaq) hüququ əldə etməyəcəkdir. Nümunə 3-dəki vəziyyətdə (bax: 1.85-ci bənd) bu o deməkdir ki, gözlənilməyən mənfəətlər və itkilər A şirkətinə aid edilməyəcəkdir. Nəticə etibarı ilə, Nümunə 3-dəki aktiv gözlənilməz bir halda sıradan çıxmaqla gözlənilməz itkiyə yol açarsa, bu itki transfer qiyməti məqsədləri üçün investisiya riskinə nəzarət edən, bu riskə nəzarət edilməsinə töhfə verən və onu qəbul etmək üçün maliyyə imkanlarına sahib olan şirkət və ya şirkətlərə aid ediləcək və onlar bu aktivlə bağlı yaranacaq gözlənilməz mənfəətlərin əldə edilməsi hüququ qazanacaqlar. Bu şirkət və ya şirkətlərdən 1.103-cü bənddə təsvir olunduğu kimi A şirkətinə əldə etmək hüququ olduğu gəlirə görə kompensasiya ödəmələri tələb olunacaqdır.

***D.1.3. Mal və ya xidmətlərin xüsusiyyətləri***

1.107 Mal və ya xidmətlərin səciyyəvi xüsusiyyətlərindəki fərqlər çox vaxt qismən də olsa onların açıq bazardakı qiymətlərində fərqlərin yaranmasına səbəb olur. Buna görə də, bu xüsusiyyətlərin müqayisəsi əməliyyatın dəqiq müəyyən edilməsi və müqayisə olunan və olunmayan əməliyyatların müqayisəliliyinin müəyyən edilməsində faydalı ola bilər. Nəzərə alınması vacib olan xüsusiyyətlərə bunlar daxildir: maddi əmlakın ötürülməsi zamanı bu əmlakın fiziki xüsusiyyətləri, onun keyfiyyəti, etibarlığı, təchizatın mümkünlüyü və həcmi; xidmətlərin göstərilməsi zamanı xidmətlərin xarakteri və səviyyəsi; qeyri maddi əmlakın (məs., lisenziya və ya satış) ötürülməsi zamanı əmlakın növü (məs., patent, ticarət nişanı və ya nou-hau), bu əmlakın qorunma müddəti və səviyyəsi, və sözügedən əmlakdan istifadə nəticəsində əldə olunması gözlənilən gəlir. Qeyri-maddi aktivlərin müqayisəlilik təhlili baxımından vacib hesab edilə biləcək bəzi konkret xüsusiyyətlərinin, o cümlədən qeyri-maddi aktivlərin ötürülməsi və ya qeyri-maddi aktivlər üzərində hüquqların müzakirəsi üçün bax: Fəsil VI, Bölmə D.2.1

1.108 Transfer qiymətqoyma metodundan asılı olaraq bu faktora daha çox və ya daha az çəki verilməlidir. Bu Metodiki Göstərişin II Fəslində təsvir olunan metodlar arasında əmlak və ya xidmətlərin müqayisəliliyinə qoyulan tələb qiymətlərin müqayisəsi üsulu baxımından ən sərt tələbdir. Qiymətlərin müqayisəsi üsuluna əsasən

**74** - FƏSİL I: QOL UZUNLUĞU PRİNSİPİ

əmlak və ya xidmətlərin xüsusiyyətlərindəki hər hansı əhəmiyyətli fərq onların qiymətlərinə təsir göstərə və müvafiq düzəlişin nəzərə alınmasını tələb edə bilər (bax: 2.16-cı bənd). Təkrarsatış qiymət üsulu və dəyərin toplanması üsuluna əsasən əmlak və ya xidmətlərin xüsusiyyətlərindəki bəzi fərqlərin ümumi mənfəət marjası və ya xərclərin üzərinə qoyulan ticarət əlavələrinə əhəmiyyətli təsir etmək ehtimalı azdır. Əmlak və ya xidmətlərin xüsusiyyətlərindəki fərqlər ənənəvi sövdələşmə üsulları ilə müqayisədə əməliyyatlar üzrə mənfəətin bölüşdürülməsi üsulundan daha az həssasdır. (bax: 2.75-ci bənd). Lakin bu heç də o demək deyildir ki, əmlak və ya xidmətlərin xüsusiyyətlərinin müqayisəliliyi əməliyyat üzrə mənfəətin bölüşdürülməsi üsulları tətbiq edilərkən nəzərə alınmamalıdır, çünki məhsullardakı fərqlər test edilən müəssisələrin müxtəlif funksiyaların icra olunduğunu, müxtəlif aktivlərdən istifadə edildiyini və (və ya) müxtəlif risklərin qəbul olunduğunu göstərə bilər. Test edilən müəssisə anlayışının müzakirəsi üçün 3.18-3.19-cü bəndlərə baxın.

1.109 Təcrübədə müşahidə olunmuşdur ki, ümumi və ya xalis mənfəət indikatorlarına əsaslanan metodlar üçün müqayisəliliklə bağlı təhlillərdə əksər hallarda məhsulların oxşar cəhətlərindən daha çox funksional oxşarlıqlara önəm verilir. Məsələ ilə bağlı faktlar və şəraitdən asılı olaraq oxşar funksiyalara malik lakin fərqli məhsullara dair nəzarət olunmayan əməliyyatları da əhatə etmək üçün müqayisəlilik təhlilinin miqyasını genişləndirmək məqbul hesab edilə bilər. Bununla belə, belə bir yanaşmanın qəbul edilməsi məhsuldakı fərqliliklərin müqayisənin etibarlılığına göstərdiyi təsirdən və daha çox etibarlı məlumatların əldə olub-olmamasından asılıdır. Oxşar funksiyaların icrasına əsaslanan potensial olaraq müqayisə olunan nəzarət olunmayan əməliyyatları əhatə etmək üçün axtarışı genişləndirməzdən əvvəl, bu cür əməliyyatların nəzarət olunan əməliyyat üçün etibarlı müqayisə oluna bilən nümunələr verə biləcəyi haqqında düşünmək lazımdır.

***D.1.4. İqtisadi şərait***

1.110 Qol uzunluğu qiymətləri müxtəlif bazarlarda hətta eyni mal və ya xidmətlərlə bağlı əməliyyatlar da belə fərqli ola bilər; buna görə də müqayisəliliyə nail olmaq üçün müstəqil və əlaqəli müəssisələrin fəaliyyət göstərdikləri bazarlarda qiymətə əhəmiyyətli təsir göstərə biləcək fərqlərin olmaması və ya müvafiq düzəlişlərin edilməsi tələb olunur. İlk addım olaraq mövcud əvəzedici mal və ya xidmətlər nəzərə alınmaqla müvafiq bazar və ya bazarları müəyyənləşdirmək vacibdir. Bazarın müqayisəliliyini müəyyən etmək üçün uyğun ola biləcək iqtisadi şərtlərə bunlar daxildir: coğrafi yerləşmə, bazarların həcmi; bazarlardakı rəqabətin səviyyəsi və alıcı və satıcıların nisbi rəqabət mövqeləri; əvəzedici mal və xidmətlərin (onlarla bağlı risklərin) olması; ümumilikdə və konkret regionlardakı bazarlarda tələb və təklifin səviyyəsi (əgər münasibdirsə); istehlakçının alıcılıq qabiliyyəti;

FƏSİL I: QOL UZUNLUĞU PRİNSİPİ - **75**

bazarın dövlət tərəfindən tənzimlənməsinin xarakteri və dərəcəsi; istehsal xərcləri, o cümlədən torpaq, əmək və kapital xərcləri; nəqliyyat xərcləri; bazarın səviyyəsi (məs., pərakəndə və ya topdansatış); əməliyyatların tarixi və vaxtı; və sair. Konkret məsələ ilə bağlı faktlar və şərait iqtisadi şəraitdəki fərqlərin qiymətə əhəmiyyətli təsir göstərdiyini və bu cür fərqlərin təsirlərini aradan qaldırmaq üçün kifayət qədər dəqiq düzəlişlərin mümkünlüyünü müəyyən edəcəkdir. Yerli bazarların xüsusiyyətlərini, xüsusən də fəaliyyət yerinin dəyişdirilməsi nəticəsində xalis dəyərlə bağlı vəsaitə qənaət edilməsinə səbəb olan yerli bazar xüsusiyyətlərinin müqayisəli təhlilinin əhəmiyyəti barədə daha ətraflı təlimat bu fəslin D.6 bölməsində verilmişdir.

1.111 Dövrülüyün (məs., iqtisadi, biznes və ya məhsul tsikli) olması müəyyən edilməsi gərəkən iqtisadi şərtlərdən biridir. Tsikllər olduğu halda çoxillik məlumatlardan istifadə üçün 3.77-ci bəndə baxın.

1.112 Coğrafi bazar müəyyən edilməli olan digər bir iqtisadi şərtdir. Uyğun bazarın müəyyən edilməsi faktiki bir məsələdir. Bir çox sektorlar üçün birdən çox ölkəni əhatə edən iri regional bazarlar kifayət qədər homogen ola bilər, hərçənd digərləri üçün yerli bazarlar arasındakı (yaxud hətta yerli bazarlar daxilindəki) fərqlər olduqca önəmlidir.

1.113 TMŞ qrupu tərəfindən bir neçə ölkədə oxşar nəzarət olunan əməliyyatlar həyata keçirildikdə və bu ölkələrdə iqtisadi vəziyyət faktiki olaraq kifayət qədər homogen olduqda, TMŞ qrupunun özünün bu ölkələrlə bağlı transfer qiymətqoyma siyasətini dəstəkləməsi üçün bir neçə ölkə üzrə müqayisəlilik təhlilindən istifadə etmək məqsədəmüvafiq hesab edilə bilər. Lakin bir çox hallar da vardır ki, bu zaman TMŞ qrupu hər bir ölkədə çoxsaylı və bir-birindən fərqlənən məhsul və ya xidmətlər təklif edir və ya onların hər birində əhəmiyyətli dərəcədə fərqlənən funksiyalar icra edir (çox fərqli aktivlərdən istifadə edərək və çox fərqli risklər qəbul edərək) və yaxud qrupun biznes strategiyaları və ya iqtisadi vəziyyətləri bir-birindən əhəmiyyətli dərəcədə fərqlənir. Bu sonuncu vəziyyətlərdə çoxsaylı ölkə yanaşmasından istifadə etibarlılığı azalda bilər.

***D.1.5. Biznes strategiyaları***

1.114 Əməliyyatların dəqiq müəyyən edilməsi və transfer qiymətləri məqsədləri üçün müqayisəliliyin müəyyənləşdirilməsi zamanı biznes strategiyalar da yoxlanılmalıdır. Biznes strategiyalarda müəssisənin gündəlik təsərrüfat fəaliyyətinə təsir göstərən innovasiya və yeni məhsulun hazırlanması, diversifikasiya dərəcəsi, riskdən yayınma, siyasi dəyişikliklərin qiymətləndirilməsi, mövcud və planlaşdırılan əmək qanunvericiliyinin tətbiqi, razılaşmaların müddəti və digər bu kimi aspektlər nəzərə alınır. Bu cür biznes strategiyaların nəzarət olunan və olunmayan əməliyyatlar və müəssisələr arasında müqayisəliliyin müəyyən edilməsi zamanı nəzərə alınması zəruridir.

**76** - FƏSİL I: QOL UZUNLUĞU PRİNSİPİ

1.115 Biznes strategiyalara həmçinin bazarlara giriş sxemləri də daxil edilir. Bazara girməyə və ya bazarda iştirak payını artırmağa çalışan vergi ödəyicisi müvəqqəti olaraq həmin bazarda öz mallarına bu mallara oxşar mallara görə təklif olunan qiymətlərdən aşağı qiymətlər təklif edə bilər. Bundan əlavə, yeni bazara daxil olmaq istəyən və ya öz bazar payını genişləndirmək (və ya qoruyub saxlamaq) istəyən vergi ödəyicisi, müvəqqəti olaraq daha yüksək xərclərlə qarşılaşa bilər (məs., ilkin və ya marketinq səylərinin artırılması xərcləri) və buna görə də eyni bazarda fəaliyyət göstərən digər vergi ödəyicilərinə nisbətən daha az qazanc əldə edə bilər.

1.116 Vergi ödəyicisi tərəfindən onu müqayisə edilə biləcək digər vergi ödəyicilərindən fərqləndirən biznes strategiyası həyata keçirildiyini qiymətləndirərkən zamanlama məsələləri vergi orqanları üçün konkret problemlər yarada bilər. Bazara giriş və ya bazar payının artırılması kimi bəzi biznes strategiyalarda gələcəkdə artması gözlənilən mənfəətlərə görə vergi ödəyicisinin cari mənfəətlərinin azaldılması nəzərdə tutulur. Vergi ödəyicisi nəzərdə tutulan biznes strategiyasına faktiki olaraq əməl etmədiyindən gələcəkdə mənfəətdə artım əldə edə bilməzsə, transfer qiymətqoyma ilə bağlı nəticələrə görə transfer qiymətlərinə düzəlişlərin edilməsi tələb olunacaq. Bununla belə, hüquqi məhdudiyyətlər vergi orqanları tərəfindən əvvəlki illərini yenidən yoxlanılmasının qarşısını ala bilər. Qismən də olsa məhz bu səbəbdən vergi orqanları biznes strategiyası ilə bağlı məsələləri xüsusilə araşdırmaq istəyə bilər.

1.117 Vergi ödəyicisinin uzunmüddətli perspektivdə daha yüksək mənfəət əldə etmək üçün müvəqqəti olaraq öz mənfəətlərini azaltmaq kimi bir biznes strategiya yürütdüyünü qiymətləndirərkən bir neçə faktor nəzərə alınmalıdır. Vergi orqanları müəssisələrin davranışlarını araşdırıb onların biznes strategiyaya uyğunluğunu yoxlamalıdırlar. Məsələn, istehsalçı bazara giriş strategiyası olaraq malları özünün əlaqəli distribütoruna bazar qiymətindən aşağı qiymətə verirsə, distribütorun xərclərdə etdiyi qənaət onun öz müştərilərinə təklif etdiyi qiymətdə və ya bazar payının genişləndirilməsi ilə bağlı çəkdiyi xərclərdə öz əksini tapa bilər. TMŞ qrupunun bazara giriş strategiyası ya istehsalçı, ya da istehsalçıdan ayrı müstəqil fəaliyyət göstərən distribütor tərəfindən (və yekun xərclər onlardan biri tərəfindən qarşılanır) və ya onların hər ikisi tərəfindən koordinasiyalı şəkildə həyata keçirilə bilər. Bundan əlavə, olduqca intensiv marketinq və reklam fəaliyyəti çox vaxt bazara giriş və ya bazar payının artırılması strategiyası ilə müşahidə edilir. Nəzərə alınacaq digər faktor nəzarət olunan əməliyyatda iştirak edən tərəflər arasındakı münasibətlərin xarakterinin biznes strategiyası üzrə xərcləri qarşılayan vergi ödəyicisi üçün uyğun olub-olmamasıdır. Məsələn, qol uzunluğu əməliyyatlarında bazarın uzunmüddətli inkişafına görə az məsuliyyət daşıyan və ya ümumiyyətlə məsuliyyət daşımayan və sırf satış agenti kimi fəaliyyət göstərən bir şirkət adətən bazara giriş strategiyası üzrə xərcləri öz üzərinə götürmür. Şirkət öz hesabına bazarın inkişaf etdirilməsi üzrə fəaliyyətlər həyata

FƏSİL I: QOL UZUNLUĞU PRİNSİPİ - **77**

keçirirsə və ticarət nişanı və ticarət markası vasitəsilə məhsulun dəyərini və ya məhsulla bağlı qudvili artırırsa, bu cür vəziyyət müqayisəliliyin müəyyən edilməsi məqsədləri üçün funksiyaların analizində öz əksini tapmalıdır.

1.118 Digər nəzərə alınacaq məqam biznes strategiyaya əməl olunmanın çəkilən xərclərin qol uzunluğu razılaşması üçün məqbul hesab ediləcək bir dövr ərzində ödənilməsi üçün kifayət qədər gəlir qazandıracağına dair inandırıcı bir gözləntinin olmasıdır. Belə qəbul edilib ki, bazara girişlə bağlı biznes strategiyalar uğursuz ola bilər və uğursuzluğun olması bu strategiyaların transfer qiymətqoyma məqsədləri üçün nəzərə alınmamasına imkan vermir. Bununla belə, əməliyyat zamanı belə bir nəticə real görünməzsə və ya biznes strategiyası uğursuz olarsa, lakin buna baxmayaraq müstəqil müəssisənin qəbul edə bilməyəcəyi səviyyədən də çox icra edilərsə, bu biznes strategiyasının qol uzunluğu xarakteri şübhəli görünə göründüyündən transfer qiymətləri baxımından düzəlişlərin olması tələb oluna bilər. Müstəqil müəssisə üçün məqbul hesab ediləcək müddəti müəyyən edərkən vergi orqanları biznes strategiyasının həyata keçirildiyi ölkədə mövcud olan kommersiya strategiyalarını nəzərdən keçirə bilər. Bununla belə, yekunda nəzərə alınacaq ən vacib məqam, sözügedən strategiyanın yaxın gələcəkdə mənfəət qazandıra biləcəyini (strategiyanın uğursuz ola biləcəyini qəbul edərək) və qol uzunluğu prinsipi ilə işləyən müəssisənin oxşar müddət ərzində bu cür iqtisadi şəraitdə və rəqabətlilik mühitində rentabellikdən imtina etməyə hazır olduğunu gözləməkdir.

**D.2. Dəqiq müəyyən edilmiş əməliyyatın qəbul edilməsi**

1.119 Əvvəlki bölmədə yer alan təlimatlara uyğun olaraq transfer qiymətlərinin təhlili tərəflər arasındakı kommersiya və ya maliyyə münasibətlərinin mahiyyətini müəyyən edəcək və iqtisadi cəhətdən vacib xüsusiyyətlərin təhlilini aparmaqla faktiki əməliyyatları dəqiq bir şəkildə müəyyən edəcəkdir.

1.120 Təhlili apararkən tərəflər arasında aparılmış faktiki əməliyyat tərəflər arasındakı yazılı müqavilələr və tərəflərin davranışları əsasında müəyyən ediləcəkdir. Müqavilələrdə qeyd olunan rəsmi şərtlər aydınlaşdırılacaq və tərəflərin davranışları və əməliyyatla bağlı iqtisadi cəhətdən vacib xüsusiyyətlərinin təhlili bura əlavə ediləcəkdir (bax: Bölmə D.1.1). Əməliyyatın iqtisadi cəhətdən əhəmiyyətli xüsusiyyətləri yazılı müqaviləyə uyğun gəlmirsə, bu halda faktiki əməliyyat tərəflərin davranışında öz əksini tapmış əməliyyatın xüsusiyyətlərinə uyğun olaraq dəqiq müəyyənləşdiriləcəkdir. Müqavilə əsasında riskin qəbul edilməsi və bununla bağlı nümayiş etdirilən faktiki davranış bu riskə nəzarət prosesi (1.65-1.68-ci bəndlərdə müəyyən edildiyi kimi) və riski qəbul etmək üçün maliyyə imkanları (1.64-cü bənddə müəyyən edildiyi kimi) nəzərə alınmaqla

**78** - FƏSİL I: QOL UZUNLUĞU PRİNSİPİ

yoxlanılacaq və nəticə etibarı ilə müqavilə əsasında qəbul edilmiş risklər Bölmə D.1.2.1.4 və D.1.2.1.5-də qeyd edilmiş nəzarət olunan əməliyyatla bağlı riskin təhlili prosesinin 4 və 5-ci mərhələlərinə əsasən tərəflərin davranışlarına və digər faktlara uyğun bir şəkildə bölüşdürülə bilər. Buna görə də, tərəflər arasındakı kommersiya və ya maliyyə münasibətlərinin faktiki mahiyyətini ortaya qoyacaq və faktiki əməliyyatı dəqiq bir şəkildə müəyyən etmiş olacaqdır.

1.121 Qol uzunluğu prinsipinə əsasən dəqiq müəyyən edilmiş faktiki əməliyyat üzrə qiymətlərin müəyyən edilməsi üçün hər cür səy göstərilməlidir. Bunu həyata keçirmək üçün vergi ödəyiciləri və vergi orqanları üçün əlçatan olan alət və metodlar Metodiki Göstərişin növbəti fəsillərində qeyd olunub. Aşağıdakı 1.122-1.125-ci bəndlərdə təsvir edilmiş müstəsna vəziyyətlər olmadığı halda vergi orqanı faktiki əməliyyatı diqqətdən kənarda qoymamalı və ya onu başqa əməliyyatlarla əvəz etməməlidir.

1.122 Bu bölmədə tərəflər arasındakı əməliyyatın dəqiq müəyyən edildiyi halda onun transfer qiymətləri məqsədləri üçün nəzərə alınmadığı vəziyyətlər öz əksini tapıb. Əməliyyatın tanınmaması mübahisə yarada və ikiqat vergitutmaya səbəb ola biləcəyindən, əməliyyatın faktiki mahiyyətini müəyyən etmək üçün bütün səylər göstərilməli və dəqiq müəyyən edilmiş əməliyyatla bağlı transfer qiyməti tətbiq edilməli, eləcə də sadəcə qol uzunluğu qiymətinin müəyyən edilməsi çətin olması səbəbindən əməliyyatın tanınmamasına yol verilməməlidir. Eyni əməliyyata müqayisəli şəraitdə müstəqil tərəflər arasında rast gəlinərsə (yəni, tərəflərin əlaqəli müəssisələr olması istisna olmaqla, iqtisadi cəhətdən bütün vacib xüsusiyyətlər yoxlanılan əməliyyatlarla bağlı xüsusiyyətlərlə eynidir) əməliyyatın tanınmaması yolverilməzdir. Qeyd etmək vacibdir ki, əməliyyata müstəqil tərəflər arasında rast gəlmək mümkün deyilsə, bu həmin əməliyyat tanınmaması üçün əsas deyildir. Əlaqəli müəssisələr müstəqil müəssisələrdən fərqli olaraq öz aralarında müxtəlif növ razılaşmalar əldə etmək imkanlarına sahibdirlər və müstəqil tərəflər arasında əvvəllər rast gəlinməyən və ya nadir rast gəlinən xüsusi sövdələşmələr razılaşdıra bilər və bunu əsaslı səbəblərdən həyata keçirə bilərlər. Dəqiq müəyyən edilmiş əməliyyat nəzərə alınmaya bilər və zəruri hallarda alternativ əməliyyatla əvəz edilə bilər ki, bu əməliyyatla bağlı razılaşmalar ümumilikdə nəzərdən keçirildikdə müqayisəli vəziyyətlərdə kommersiya baxımından rasional davranan müstəqil müəssisələr arasındakı razılaşmalardan fərqlənir, bununla da hər iki tərəf üçün onların sövdələşməyə girdikləri zaman müvafiq prespektivləri və hər biri üçün mövcud real variantları nəzərə alaraq məqbul qiymətin müəyyən edilməsinin qarşısını alır. Bu da həmçinin TMŞ qrupunun ümumilikdə vergilər çıxılmazdan öncə pis vəziyyətdə qalıb-qalmadığının araşdırılması baxımından nəzərə alınacaq münasib göstəricidir,

FƏSİL I: QOL UZUNLUĞU PRİNSİPİ - **79**

belə ki, bu yoxlanılan əməliyyatda müstəqil tərəflər arasındakı kommersiya baxımından rasional razılaşmaların olmadığının göstəricisi ola bilər.

1.123 Təhlil zamanı cavablandırılacaq əsas sual eyni əməliyyatın müstəqil tərəflər arasında müşahidə edilib-edilməməsi deyil, müqayisəli iqtisadi şəraitdə müstəqil tərəflər arasındakı faktiki əməliyyatda əldə olunacaq razılaşmaların kommersiya baxımından rasionallığıdır. Qol uzunluğu razılaşması baxımından rasional hesab edilən əməliyyatın tanınmaması qol uzunluğu prinsipinin qeyri-münasib şəkildə tətbiqinə dəlalət edir. Qanuni biznes əməliyyatlarının restrukturizasiyası tamamilə ixtiyari bir səy olardı və onun qeyri-bərabərliyi digər vergi orqanı tərəfindən əməliyyatın strukturu ilə bağlı mövqeylə razılaşmaması nəticəsində yaranan ikiqat vergitutma ilə daha da mürəkkəbləşdirilə bilərdi. Bir daha qeyd etmək lazımdır ki, əməliyyata müstəqil tərəflər arasında rast gəlmək mümkün deyilsə, bu həmin əməliyyatın qol uzunluğu razılaşması xüsusiyyətlərinə sahib olmaması demək deyildir.

1.124 Transfer qiymətqoyma məqsədləri üçün faktiki olaraq vergi ödəyicilərinin qəbul etdiyi strukturu əvəz edən struktur, həyata keçirilmiş faktiki əməliyyatla bağlı faktlara mümkün olduqca daha çox uyğun gəlməli, eyni zamanda razılaşma əldə olunduğu anda tərəflər üçün məqbul qiymətlərin əldə olunmasına imkan verən kommersiya baxımından rasional nəticəyə nail olmalıdır.

1.125 Əməliyyatın tanınmaması ilə bağlı meyarlar aşağıdakı nümunələr əsasında izah edilə bilər.

**Nümunə 1**

1.126 S1 şirkəti əsaslı inventarlaşdırma, eləcə də zavod və avadanlıqlara iri həcmli sərmayə qoyuluşunu özündə ehtiva edən istehsal fəaliyyəti ilə məşğuldur. Şirkət son illərdə daşqınların tez-tez baş verdiyi bir ərazidə yerləşən kommersiya əmlakına sahibdir. Kənar sığortaçılar iri həcmli sığorta tələbləri ilə bağlı çox ciddi qeyri-müəyyənliklərlə qarşılaşırlar və nəticədə bu regionda fəal əmlak sığorta bazarı mövcud deyil. Əlaqəli müəssisə olan S2 şirkəti S1 şirkətinə sığorta xidməti göstərir və S1 şirkəti sahib olduğu inventar, əmlak və bu əmlaka aid olan aksessuarların 80%-i həcmində sığorta premiyası ödəyir. Bu nümunədə S1 şirkəti kommersiya baxımından qeyri-rasional sövdələşməyə girib, belə ki, iri həcmli sığorta tələblərinin mümkünlüyünü nəzərə alaraq burada sığorta bazarı mövcud deyil və əmlakın başqa yerə daşınması və ya onun sığorta edilməməsi daha cəlbedici və real alternativlər ola bilər. Bu əməliyyat kommersiya baxımından qeyri-rasional olduğundan, hər iki şirkətin perspektivi baxımından S1 və S2 şirkətləri üçün məqbul hesab ediləcək qiymət mövcud deyil.

1.127 Bu bölmədəki təlimata əsasən bu əməliyyat tanınmamalıdır. S1 şirkəti sığorta xidməti almır və onun mənfəətləri

**80** - FƏSİL I: QOL UZUNLUĞU PRİNSİPİ

S2 şirkətinə ödənişlər səbəbindən azalmır; S2 sığorta xidməti göstərmir və hər hansı sığorta tələbinə görə məsuliyyət daşımır.

**Nümunə 2**

1.128 S1 şirkəti istehsal edib sata biləcəyi yeni məhsulların hazırlanması üçün istifadə olunacaq qeyri-maddi aktivlərin yaradılması məqsədilə araşdırma və tədqiqat işləri həyata keçirir. O gələcək iyirmi illik fəaliyyət dövrü ərzində yaradılacaq bütün qeyri-maddi aktivlər üzərindəki qeyri-məhdud hüquqlarının əlaqəli S2 şirkətinə birdəfəlik ödəniş qarşılığında ötürülməsinə razılıq verir. Bu razılaşma hər iki tərəf üçün kommersiya baxımından qeyri-rasionaldır, belə ki nə S1 nə də S2 şirkətinin bu ödənişin özündə müvafiq dəyəri əks etdirdiyini müəyyən etmək üçün etibarlı vasitələri yoxdur, əvvəla ona görə ki, S1 şirkətində bu dövr ərzində hansı inkişaf işlərini həyata keçirəcəyi ilə bağlı müəyyənlik yoxdur və potensial nəticələrin qiymətləndirilməsi tamamilə spekulyativ xarakter daşıya bilər. Bu bölmədəki təlimata əsasən vergi ödəyicisi tərəfindən qəbul edilmiş razılaşmanın strukturu, o cümlədən ödənişin formasına transfer qiymətlərinin analizi məqsədləri üçün düzəliş edilməlidir. Əvəz ediləcək strukturda əlaqəli müəssisələr arasındakı kommersiya və maliyyə münasibətlərinin iqtisadi cəhətdən vacib xüsusiyyətləri, o cümlədən icra olunmuş funksiyalar, istifadə edilmiş aktivlər və qəbul edilmiş risklər əldə rəhbər tutulmalıdır. Bu faktlar mümkün ola biləcək alternativ strukturların diapazonunu bu halla bağlı faktlar üçün ən uyğun olan strukturla məhdudlaşdıracaq (məsələn, bu faktlardan asılı olaraq razılaşma S2 şirkətinin maliyyələşdirilməsi və ya S1 şirkəti tərəfindən araşdırma və tədqiqat xidmətlərinin göstərilməsi kimi yaxud konkret qeyri-maddi aktivlər müəyyən edilə bilərsə, bu zaman zəruri hallarda qiymətləndirilməsi çətin olan qeyri-maddi aktivlərə dair təlimatı nəzərə alaraq, bu qeyri-maddi aktivlərin hazırlanmasına dair şərti ödəniş şərtlərini özündə ehtiva edən lisenziya kimi dəyişdirilə bilər).

**D3 Zərərlər**

1.129 TMŞ qrupu ümumilikdə mənfəət əldə etdiyi halda əlaqəli müəssisə davamlı olaraq itkilərlə qarşılaşırsa, bu kimi faktlar transfer qiymətləri məsələlərində bəzi xüsusi araşdırmaların aparılmasına səbəb ola bilər. Əlbəttə, əlaqəli müəssisələr müstəqil müəssisələrdə olduğu kimi ilkin istehsal xərcləri, qeyri-əlverişli iqtisadi şərtlər, qeyri-effektivliklər və ya digər qanuni səbəblərdən yaranan real itkilərlə qarşılaşa bilərlər. Bununla belə, müstəqil müəssisə davamlı olaraq itkilərlə barışmağa hazır deyildir. Davamlı olaraq itkilərlə qarşılaşan müstəqil müəssisə bu cür şərtlər altında fəaliyyətini davam etdirməyəcəkdir. Bunun əksinə, itkilərlə qarşılaşan əlaqəli müəssisənin fəaliyyəti ümumilikdə TMŞ qrupu üçün əlverişlidirsə, bu zaman həmin müəssisə öz fəaliyyətini davam etdirə bilər.

1.130 İtkilərlə qarşılaşan müəssisənin TMŞ qrupunun rentabelli üzvləri ilə iş aparması faktı vergi ödəyicisi və ya vergi orqanlarına transfer qiymətlərinin

FƏSİL I: QOL UZUNLUĞU PRİNSİPİ - **81**

yoxlanılmalı olduğunu göstərə bilər. Zərərlə işləyən müəssisə aid olduğu TMŞ qrupundan qrupun əldə etdiyi gəlirlər əsasında adekvat kompensasiya ala bilməz. Məsələn, TMŞ qrupu rəqabətli olmaq və mənfəət əldə etmək məqsədilə çoxşaxəli mal və xidmətlər istehsal edə bilər, lakin bəzi istehsal xətləri müntəzəm olaraq itkilərlə qarşılaşa bilər. TMŞ qrupunun bir üzvü gəlir gətirməyən məhsullar istehsal etdiyindən davamlı olaraq itkilərlə qarşılaşa bilər, hərçənd digər üzvlər gəlir gətirən məhsullar istehsal edə bilərlər. Müstəqil müəssisə yalnız o zaman belə bir xidmət göstərə bilər ki, bu xidmətə görə adekvat olaraq ödəniş ala bilsin. Buna görə də, bu cür transfer qiymətqoyma problemin həll ilə bağlı bir yanaşma da odur ki, zərərlə işləyən müəssisə müstəqil müəssisələrin qol uzunluğu prinsipi əsasında aldıqları eyni növ xidmət haqqı alsın.

1.131 İtkiləri təhlil edərkən nəzərə alınacaq faktor odur ki, TMŞ qruplarındakı biznes strategiyalar müxtəlif tarixi, iqtisadi və mədəni səbəblərdən fərqli ola bilər. Müəyyən bir dövr üzrə təkrarlanan itkilər bəzi hallarda bazara girmək məqsədilə xüsusi olaraq endirilmiş qiymətlə bağlı biznes strategiyası ilə əsaslandırıla bilər. Məsələn, istehsalçı yeni bazarlara girmək, mövcud bazardakı payını artırmaq, yeni məhsul və xidmətlər təklif etmək və potensial rəqibləri çəkindirməkdən ötrü öz mallarının qiymətlərini o qədər aşağı sala bilər ki, hətta müvəqqəti olaraq itki ilə qarşılaşa bilər. Bununla belə, qiymətlərin aşağı salınmasını uzunmüddətli perspektivdə mənfəətlərin artırılması məqsədilə yalnız müəyyən bir dövr üçün nəzərdə tutmaq məqsədəmüvafiq hesab edilir. Əgər belə bir qiymət strategiyası məqbul bir dövrdən sonra da davam edərsə, xüsusilə də çoxillik məlumatlar itkilərin müqayisə oluna bilən müstəqil müəssisələrə təsir edə biləcək dövrdən daha çox müddətdə davam etdiyini göstərərsə, transfer qiymətlərə düzəlişin edilməsi uyğun hesab edilə bilər. Bundan əlavə, müstəqil müəssisələrin qiymətləri müqayisəli tərzdə müəyyən etməsi gözlənilmədiyi halda, vergi orqanları xüsusilə aşağı qiymətləri (məs., istehsal gücündən tam istifadə edilmədikdə marjinal xərclər əsasında qiymətqoyma) qol uzunluğu qiymətləri kimi qəbul etməməlidirlər.

**D.4. Hökumət siyasətinin təsiri**

1.132 Bəzi hallarda vergi ödəyicisi hesab edə bilər ki, hökumətin qiymətlərə nəzarət (hətta qiymətlərin azaldılması), faiz dərəcələrinə nəzarət, xidmətlərə görə ödənişlər və ya menecment haqları, royaltilərin ödənişinə nəzarət, konkret sektorlara ödənilən subsidiyalar, valyuta məzənnələrinə nəzarət, antidempinq rüsumları və ya valyuta məzənnəsi üzrə siyasətlər kimi müdaxiləsini nəzərə almaq məqsədilə qol uzunluğu qiymətinə düzəliş edilməlidir. Bir qayda olaraq, qeyd olunan müdaxilələr konkret bir ölkədə bazar şərtləri kimi nəzərə alınmalı və vergi ödəyicisinin həmin bazardakı transfer qiymətlərini

**82** - FƏSİL I: QOL UZUNLUĞU PRİNSİPİ

qiymətləndirərkən adi qaydada nəzərə alınmalıdır. Bununla əlaqədar olaraq, bu şərtlər fonunda nəzarət olunan tərəflər arasında aparılmış əməliyyatların müstəqil tərəflər arasındakı əməliyyatlara uyğunluğu ilə bağlı sual yaranır.

1.133 Bu zaman yaranan problem qiymətlərə nəzarətin hansı mərhələdə məhsul və ya xidmətlərin qiymətlərinə təsir göstərdiyini müəyyənləşdirilməsidir. Çox vaxt birbaşa təsir özünü son istehlak qiymətində büruzə verir, lakin bununla belə malların bazara çıxarılması ilə bağlı əvvəlki mərhələlərdə də qiymətlərə təsir göstərilə bilər. Praktikada TMŞ-lər bu cür nəzarət mexanizmlərini nəzərə alaraq özlərinin transfer qiymətlərinə düzəlişlər etməyə və bununla da son satıcını mümkün mənfəətdə məhdudiyyətlərlə qarşı-qarşıya qoya bilərlər və ya onlar elə qiymət müəyyən edə bilərlər ki, son satıcı ilə aralıq təchizatçı arasındakı yükü müəyyən mənada bölüşdürmək mümkün olsun. Müstəqil təchizatçının qiymətlərə nəzarətin səbəb olduğu xərcləri bölüşmək istəyəcəyini və onun alternativ istehsal xətləri və biznes imkanları axtaracağını nəzərə almaq lazımdır. Bununla əlaqədar olaraq, müstəqil müəssisənin gəlir qazandırmayan şərtlər altında məhsul və ya xidmətlər istehsal etmək, paylaşdırma və ya təqdim etməsi ehtimalı çox azdır. Bununla belə, tamamilə aydındır ki, qiymətlərə nəzarət edən ölkə belə bir nəzarətin tətbiq edildiyi qiymətlərlə mal satan müəssisələrin mənfəətlərinə təsir göstərəcəyini nəzərə almalıdır.

1.134 Ölkə bir əlaqəli müəssisənin digər müəssisəyə borclu olduğu vəsaiti ödəməsinin və yaxud qol uzunluğu razılaşması əsasında bir müəssisənin digər müəssisədən qəbul edəcəyi ödənişin qarşısını aldıqda və ya bunu "blokladıqda" xüsusi bir problem ortaya çıxır. Məsələn, valyuta məzənnələrinə nəzarət əlaqəli müəssisənin xarici ölkədə yerləşən digər əlaqəli müəssisədən aldığı kreditlər üzrə ödənişlərini həyata keçirməsinin qarşısını effektiv şəkildə ala bilər. Bu vəziyyət prosesə cəlb olunmuş iki ölkə tərəfindən fərqli şəkildə qiymətləndirilə bilər: borcalanın ölkəsi köçürülməmiş faizləri ödənilmiş və ya ödənilməmiş hesab edə bilər və borc verən ölkə borc verən tərəfi faiz ödənişlərini qəbul etmiş kimi nəzərdə tuta və ya tutmaya bilər. Bir qayda olaraq, hökumətin müdaxiləsi əlaqəli müəssisələr arasındakı və müstəqil müəssisələrin öz aralarında apardıqları əməliyyatlara bərabər şəkildə (qanun çərçivəsində və faktiki olaraq) tətbiq edilirsə, bu problemlə bağlı yanaşma vergi məqsədləri baxımından həm əlaqəli müəssislər, həm də müstəqil müəssisələr arasındakı əməliyyatlar üçün eyni olmalıdır. Hökumətin müdaxiləsi yalnız əlaqəli müəssisələr arasındakı əməliyyatlara şamil edilirsə, bu problemin həlli ilə bağlı sadə həll yolu mövcud deyil. Bunun həlli yollarından biri hökumətin müdaxiləsini əməliyyat şərtlərinə təsir göstərən bir faktor kimi nəzərə alaraq qol uzunluğu prinsipinin tətbiq edilməsi ola bilər. Bu cür vəziyyətlərdə, əldə olunmuş sazişlərdə sazişin tərəfləri üçün əlçatan olan konkret yanaşmalar nəzərdə tutula bilər.

FƏSİL I: QOL UZUNLUĞU PRİNSİPİ - **83**

1.135 Bu analizlə bağlı çətinlik ondan ibarətdir ki, çox vaxt müstəqil müəssisələr ödənişlərin bloklandığı hər hansı sövdələşməni bağlamaqdan imtina edirlər. Bəzən müstəqil müəssisə hökumətin müdaxilələrinin böyük ehtimal razılaşmanın əldə olunduğu tarixdən sonrakı tarixlərdə tətbiq olunduqda vaxtaşırı belə bir razılaşma ilə üzləşə bilirlər. Hökumətin ödənişə təsir edə biləcək müdaxilələrinə baxmayaraq, müstəqil müəssisənin təklif etdiyi biznes strategiyaya əsasən mənfəət üzrə proqnozlar və ya gözlənilən mənfəətlilik məqbul rentabellik normasını təmin etmək üçün kifayət deyilsə, ciddi hökumət müdaxilələrinin olduğu bir halda müstəqil müəssisənin düşünülmüş şəkildə özünü razılaşma əsasında təqdim edilmiş mal və xidmətlərə görə ödəniş edilməməsi riskinə məruz qoyma ehtimalı çox azdır.

1.136 Müstəqil müəssisələr hökumətin müdaxilələrinə məruz qalan sövdələşmələrə girmədiklərinə görə bu halda qol uzunluğu prinsipinin necə tətbiq ediləcəyi aydın deyil. Bir ehtimal budur ki, oxşar vəziyyətdə müstəqil müəssisənin ödənişin bu və ya digər şəkildə aparılmasını tələb edəcəyini güman edərək bunu müstəqil müəssisələr arasında edilmiş ödəniş kimi qiymətləndirmək lazımdır. Bu yanaşma bloklanmış ödənişin ediləcəyi tərəfi TMŞ qrupu üçün xidmət göstərən tərəf kimi nəzərdə tutur. Bəzi ölkələrdə mümkün ola biləcək alternativ yanaşma vergi ödəyicisinin həm gəlir, həm də aidiyyəti xərclərini təxirə salmaq ola bilər. Başqa sözlə, bloklanmış ödənişin ediləcəyi tərəfin bu ödəniş həyata keçirilməyənədək əlavə maliyyələşdirmə kimi xərcləri gəlirdən çıxmasına icazə verilmir. Bu kimi hallarda vergi orqanlarını narahat edən məsələ onların vergitutma bazalarıdır. Əgər əlaqəli müəssisə bloklanmış ödənişə görə vergi hesablamalarında çıxılma edilməsini iddia edirsə, bu halda digər müəssisə də öz balansında müvafiq gəliri göstərməlidir. Hər bir halda, vergi ödəyicisinin əlaqəli müəssisədən alacağı bloklanmış ödənişi, müstəqil müəssisədən alacağı bloklanmış ödənişdən fərqli bir şəkildə qiymətləndirməsinə yol verilməməlidir.

**D.5. Gömrük dəyərinin istifadəsi**

1.137 Qol uzunluğu prinsipi bir çox gömrük orqanları tərəfindən əlaqəli müəssisələrin idxal etdikləri və onlar arasındakı münasibətlərin təsir etdikləri malların dəyərləri ilə müstəqil müəssisələrin idxal etdiyi oxşar malların dəyərləri arasında müqayisəli prinsip kimi istifadə edilir. Buna baxmayaraq, gömrük məqsədləri üçün istifadə edilən qiymətləndirmə metodları İƏİT tərəfindən qəbul edilmiş transfer qiymətləri metodlarına uyğun gəlməyə bilər. Bununla belə, gömrük qiymətləndirilməsi vergi orqanları üçün nəzarət olunan əməliyyatın qiymətinin qol uzunluğu xarakterini və əksinə qiymətləndirilməsində faydalı ola bilər. Gömrük orqanı əməkdaşları transfer qiymətləri məqsədləri üçün uyğun hesab ediləcək əməliyyatla bağlı, ələlxüsus da bu məlumatlar vergi ödəyicisi tərəfindən

**84** - FƏSİL I: QOL UZUNLUĞU PRİNSİPİ

hazırlandıqda, ən son məlumatlara sahib olar bilərlər, vergi orqanlarında isə əməliyyata dair şərait haqqında təfsilatlı məlumatları özündə əks etdirən transfer qiymətinin sənədləşdirilməsi faylı ola bilər.

1.138 Vergi ödəyiciləri gömrük və vergi məqsədləri üçün dəyərlərin müəyyənləşdirilməsində rəqabətli stimullara sahib ola bilərlər. Ümumiyyətlə, mal idxal edən vergi ödəyicisi gömrük məqsədləri üçün sövdələşmə qiymətinin aşağı göstərilməsində maraqlı ola bilər ki, tətbiq ediləcək gömrük rüsumunun məbləği az olsun. (Əlavə dəyər vergiləri, satış vergiləri və aksiz vergiləri ilə də oxşar mülahizələr mümkündür.) Lakin vergi məqsədləri baxımından bu mallar üçün ödənilmiş yüksək qiymət malların idxal olunduğu ölkədə çıxılan xərcləri artıracaq (Bu həmçinin malların ixrac edildiyi ölkədə satan tərəfin satış gəlirlərini də artırmış olacaqdır.). Ölkə daxilindəki vergi və gömrük orqanları arasında transfer qiymətlərinin müəyyən edilməsi sahəsində əməkdaşlıq getdikcə artmaqdadır və bu, gömrük qiymətləndirmələrinin vergi məqsədləri üçün qəbuledilməz olduğu halların sayının azaldılmasına və ya əksinə kömək etməlidir. Məlumat mübadiləsi sahəsində daha geniş əməkdaşlığın qurulması xüsusilə faydalı ola bilər və vergi və gömrük orqanlarının bir təşkilat daxilində idarə edildiyi ölkələrdə buna nail olmaq heç də çətin olmamalıdır. Vergi və gömrük orqanlarının bir-birindən ayrı olduğu ölkələr bu iki qurum arasında məlumat axınını asanlaşdırmaq məqsədilə məlumat mübadiləsinə dair qaydalara düzəliş edilməsini nəzərdən keçirə bilərlər.

**D.6. Fəaliyyət yerinin dəyişdirilməsi nəticəsində qənaət edilən vəsait və bazarların digər lokal xüsusiyyətləri**

1.139 1.110, 1.112 və 6.120-ci bəndlərdə göstərilir ki, təsərrüfat əməliyyatlarının aparıldığı coğrafi bazarın xüsusiyyətləri müqayisəlilik və qol uzunluğu qiymətlərinə təsir göstərə bilər. Coğrafi bazarlar arasındakı fərqləri qiymətləndirərkən və müqayisəlilik məqsədilə edilən müvafiq düzəlişləri müəyyən edərkən bir sıra çətin məsələlər yarana bilər. Bu cür məsələlər müəyyən bir bazarda fəaliyyət göstərməklə əlaqədar yaranan xərclərə qənaətin nəzərə alınması ilə bağlı yarana bilər. Bu cür qənaət edilən vəsaitlərə bəzi hallarda fəaliyyət yerinin dəyişdirilməsi nəticəsində xalis dəyərlə bağlı qənaət edilən vəsait deyilir. Digər vəziyyətlərdə yerli bazarın üstün və ya çatışmayan cəhətlərinin nəzərə alınması ilə bağlı yaranan müqayisəlilik məsələləri ortaya çıxa bilər ki, bunlar da fəaliyyət yerinin dəyişdirilməsi nəticəsində xalis dəyərlə bağlı qənaət edilən vəsaitlə birbaşa əlaqəli olmaya bilər.

***D.6.1. Fəaliyyət yerinin dəyişdirilməsi nəticəsində xalis dəyərlə bağlı qənaət edilən vəsaitlər***

1.140 9.126 - 9.131-ci bəndlərdə biznesin restrukturizasiya baxımından fəaliyyət yerinin dəyişdirilməsi nəticəsində xalis dəyərlə bağlı qənaət edilən vəsaitlərlə bağlı yanaşma müzakirə edilir. Bu bəndlərdə müzakirə edilən prinsiplər yalnız biznesin restrukturizasiyası deyil, fəaliyyət yerinin dəyişdirilməsi nəticəsində xalis dəyərlə bağlı vəsaitə qənaət edildiyi bütün vəziyyətlərə də şamil edilir.

FƏSİL I: QOL UZUNLUĞU PRİNSİPİ - **85**

1.141 9.126 - 9.131-ci bəndlərdəki təlimata əsasən əlverişli bazar mövqeyinin iki və ya daha çox əlaqəli müəssisə arasında bölüşdürülməsini müəyyən edərkən bunları nəzərə almaq vacibdir: (i) fəaliyyət yerinin dəyişdirilməsi nəticəsində xalis dəyərlə bağlı qənaət edilən vəsaitin olması; (ii) qənaət edilən bu vəsaitin məbləği; (iii) bu vəsaitlərin TMŞ qrupunun üzvü və ya üzvləri tərəfindən saxlanılması və ya müstəqil müştərilər və ya təchizatçılara ötürülməsi səviyyəsi; və (iv) qənaət edilən vəsaitin tam olaraq müştərilər və ya təchizatçılara ötürülmədiyi hallarda oxşar şəraitdə fəaliyyət göstərən müstəqil müəssisələr tərəfindən yerlərdə əldə edilmiş xalis gəlirin bölüşdürülməsi.

1.142 Funksional analiz əsasında fəaliyyət yerinin dəyişdirilməsi nəticəsində xalis dəyərlə bağlı qənaət edilən vəsaitin müştərilər və ya tədarükçülərə ötürülməməsi aşkar edildikdə və yerli bazardakı müqayisə edilə biləcək müəssisələr və əməliyyatlar müəyyən edildikdə, yerli bazarlar üzrə bu müqayisə oluna bilən nümunələr qənaət edilən bu xalis gəlirin iki və ya daha çox əlaqəli müəssisə arasında bölüşdürülməsi ilə bağlı daha düzgün təsəvvür formalaşdırır. Beləliklə, yerli bazarlar üzrə bu müqayisə oluna bilən nümunələr olduqda və bunlardan qol uzunluğu qiymətlərinin müəyyən edilməsi üçün istifadə edildikdə, fəaliyyət yerinin dəyişdirilməsi nəticəsində xalis dəyərlə bağlı qənaət edilən vəsaitə müqayisəlilik məqsədilə düzəlişlərin edilməsi tələb olunmamalıdır.

1.143 Yerli bazarlara dair müqayisə oluna bilən nümunələr olmadıqda, fəaliyyət yerinin dəyişdirilməsi nəticəsində xalis dəyərlə bağlı qənaət edilən vəsaitin mövcudluğu və onun TMŞ qrupunun üzvləri arasında bölüşdürülməsinin təyini və qənaət edilən vəsaitin nəzərə alınması üçün müqayisəlilik məqsədilə tələb olunan düzəlişlər əlaqəli müəssisələr tərəfindən icra olunmuş funksiyalar, qəbul edilmiş risklər və istifadə edilmiş aktivlər də daxil olmaqla bütün aidiyyəti fakt və şəraitin 9.126 - 9.131-ci bəndlərdə təsvir edilmiş qaydada təhlilinə əsaslanmalıdır.

***D.6.2. Digər yerli bazarların xüsusiyyətləri***

1.144 Təsərrüfat əməliyyatlarının aparıldığı yerli bazarın xüsusiyyətləri əlaqəli müəssisələr arasındakı əməliyyatlarla üzrə qol uzunluğu qiymətinə təsir göstərə bilər. Hərçənd bu xüsusiyyətlərdən bəziləri fəaliyyət yerinin dəyişdirilməsi nəticəsində xalis dəyərlə bağlı vəsaitə qənaət edilməsinə səbəb ola bilər, digər xüsusiyyətlər birbaşa olaraq bu cür qənaət olunmuş vəsaitlərə aidiyyəti olmayan müqayisəliliklə bağlı problem yarada bilər. Məsələn, konkret məsələ ilə bağlı aparılmış müqayisəlilik təhlili və funksional analiz göstərə bilər ki, məhsulların istehsal olunduğu və satıldığı coğrafi bazarın müvafiq xüsusiyyətləri, həmin bazardakı ev təsərrüfatlarının alıcılıq qabiliyyəti və məhsul seçimi, bazarın böyüməsi və ya kiçilməsi, bazardakı rəqabət səviyyəsi və digər oxşar faktorlar qiymətlərə və bu bazarda əldə ediləcək gəlir marjasına təsir göstərir. Analoji olaraq, konkret məsələ ilə bağlı aparılmış müqayisəlilik təhlili və funksional analiz göstərə bilər ki, ölkədə yerli infrastrukturun olması, ixtisaslı və ya savadlı işçilərin mövcudluğu, gəlirli bazarlara yaxınlığı və təsərrüfat fəaliyyətlərinin aparıldığı coğrafi bazardakı oxşar xüsusiyyətlər bazar üstünlüyü və ya bazar əlverişsizliyinə səbəb olur ki, bunlar nəzərə alınmalıdır. Müqayisəlilik məqsədilə müvafiq düzəlişlər edilməlidir ki, müqayisəliliyi təkmilləşdirəcək etibarlı düzəlişlərin müəyyən ediləcəyi faktorlar da nəzərə alınsın.

1.145 Bu kimi yerli bazar xüsusiyyətləri üçün müqayisəlilik məqsədilə düzəlişlərin tələb olunduğunu qiymətləndirən zaman ən etibarlı yanaşma həmin coğrafi bazarda oxşar funksiyaları icra edən, oxşar risklərlə üzləşən və oxşar aktivlərdən istifadə edən müstəqil tərəflər arasındakı müqayisə olunan nəzarət olunmayan əməliyyatlara dair məlumatlara istinad etməkdir. Bu cür əməliyyatlar nəzarət olunan əməliyyatlar kimi oxşar bazar şəraitində həyata keçirilir və nəticə etibarı ilə yerli bazarda müqayisə olunan əməliyyatlar müəyyən edildikdə, bu yerli bazarın xüsusiyyətlərinə xüsusi düzəlişlərin edilməsi tələb olunmamalıdır.

1.146 Yerli bazarla əlaqədar müqayisə oluna bilən etibarlı nümunələr aşkar edilə bilmədikdə, yerli bazarın xüsusiyyətlərinə müqayisəlilik məqsədilə edilən müvafiq düzəlişlərdə bütün fakt və şəraitlər nəzərə alınmalıdır. Fəaliyyət yerinin dəyişdirilməsi nəticəsində xalis dəyərlə bağlı qənaət edilən vəsaitlə əlaqədar yerli bazarda müqayisə oluna bilən etibarlı nümunələrin aşkar edilə bilinmədiyi hər bir halda bunları nəzərə almaq vacibdir (i) bazarın üstün və çatışmayan cəhətləri varmı, (ii) digər bazarlarda müəyyən edilmiş və yerli bazarın üstün və ya çatışmayan cəhətləri ilə əlaqədar müqayisə olunan bilən nümunələrə *münasibətdə* gəlir, xərc və mənfəətdəki artım və ya azalmanın məbləği, (iii) yerli bazar xüsusiyyətlərinin faydaları və ya yaratdıqları çətinliklərin müstəqil müştərilərə və ya təchizatçılara ötürülmə səviyyəsi, və (iv) yerli bazar xüsusiyyətlərinin faydaları və ya çətinlikləri olduğu və müstəqil müştərilərə və ya təchizatçılara tam ötürülmədiyi hallar, oxşar şəraitdə fəaliyyət göstərən müstəqil müəssisələr tərəfindən bu cür xalis fayda və ya itkilərin bölüşdürülməsi tərzi.

1.147 Yerli bazarla əlaqədar müqayisə oluna bilən etibarlı nümunələrin müəyyən edilmədiyi hallarda, yerli bazarın xüsusiyyətlərinə müqayisəlilik məqsədilə edilən düzəlişlərə olan ehtiyac bir neçə müxtəlif kontekstdə yarana bilər. Bəzi hallarda bazarın üstün və çatışmayan cəhətləri əlaqəli müəssisələr arasında təqdim edilən malların və ya göstərilən xidmətlərin qol uzunluğu qiymətlərinə təsir göstərə bilər.

**86** - FƏSİL I: QOL UZUNLUĞU PRİNSİPİ

1.148 Digər hallarda biznesin restrukturizasiyası və ya əlaqəli müəssisələr arasında qeyri-maddi aktivlərin ötürülməsi tərəflərdən birinin yerli bazarın üstün cəhətlərindən faydalanmasına şərait yaradar və ya həmin tərəfin bu yerli bazarın çatışmayan cəhətlərinin yaratdığı çətinlikləri öz üzərinə götürməsini elə bir formada tələb edə bilər ki, bütün bunlar biznesin restrukturizasiyası və ya qeyri-maddi aktivlərin ötürülməsi olmadığı hallarda mümkün olmasın. Bu kimi hallarda yerli bazarda gözlənilən üstün və çatışmayan cəhətlərin olması biznesin restrukturizasiyası və ya qeyri-maddi aktivlərin ötürülməsi ilə əlaqədar ödənilmiş qol uzunluğu qiymətinə təsir göstərə bilər.

1.149 Transfer qiymətlərini təhlil etdikdə yerli bazarın qeyri-maddi olmayan xüsusiyyətlərini qeyri-maddi ola biləcək müqavilə üzrə hüquqlar, hökumətin verdiyi lisenziyalar və ya bazarın istismari üçün zəruri olan təcrübədən fərqləndirmək vacibdir. Vəziyyətdən asılı olaraq bu kimi əhəmiyyətli dəyərə malik olan qeyri-maddi aktivlər transfer qiymətlərinin təhlilində Fəsil VI-də, o cümlədən müəssisələrin qeyri-maddi aktivlərin hazırlanması ilə əlaqədar funksiyalar, aktivlər və risklərə görə mükafatlandırılmasına dair Fəsil VI, Bölmə B-də yer alan təlimatda qeyd olunduğu qaydada nəzərə alınmalıdır. Bəzi hallarda müqavilə üzrə hüquqlar və hökumətin lisenziyaları rəqiblərin konkret bir bazara çıxışını məhdudlaşdıra bilər və buna görə də yerli bazarın xüsusiyyətlərinin səbəb olduğu iqtisadi nəticələrin konkret əməliyyatda iştirak edən tərəflər arasında bölüşdürülməsi tərzinə təsir göstərə bilər. Digər hallarda müqavilə üzrə hüquqlar və ya hökumətin bazara giriş üçün verdiyi lisenziyalar çox az məhdudiyyət qoymaqla bazar iştirakçılarının çoxu və ya hamısı üçün əlçatan ola bilər.

FƏSİL I: QOL UZUNLUĞU PRİNSİPİ - **87**

1.150 Məsələn, ölkədə investisiya menecmenti ilə məşğul olmaq üçün ilkin şərt olaraq nəzarət orqanından lisenziya alınması tələb oluna bilər və bu zaman bu lisenziyanın verildiyi xarici firmaların sayı məhdudlaşdırıla bilər. Müqayisəlilik təhlili və funksional analiz göstərə bilər ki, bu cür lisenziyanın alınması üçün müvafiq dövlət orqanlarına bu xidməti göstərən tərəfin həmin xidmətin lazımi səviyyədə göstərilməsi üçün müvafiq təcrübə və kapitala sahib olduğunu nümayiş etdirməsi tələb olunur. Belə bir lisenziyanın aid olduğu bazar unikal (özünəməxsus) xüsusiyyətlərə sahib ola bilər. Məsələn, bu elə bir bazar ola bilər ki, burada pensiya və sığorta razılaşmalarının strukturu böyük həcmdə pul hövzəsinin yaradılmasına səbəb olur, investisiyaların beynəlxalq səviyyədə diversifikasiyasına ehtiyac var və nəticədə keyfiyyətli investisiya menecment xidmətləri və xarici maliyyə bazarları haqqında məlumatlılığa yüksək tələb qoyulur ki, bu da sözügedən xidmətlərin göstərilməsi çox gəlirli ola bilər. Müqayisəlilik təhlili yerli bazarın bu xüsusiyyətlərinin müəyyən növ investisiya menecmenti xidmətləri üçün ödəniləcək qiymətə və bu cür xidmətlərin göstərilməsi nəticəsində əldə edilə bilən mənfəət marjasına təsir edə biləcəyini göstərir. Belə bir şəraitdə, sözügedən qeyri-maddi aktivin (investisiya menecmenti xidmətlərinin göstərilməsi üçün nəzarət orqanın verdiyi lisenziya) olmadığı haldan fərqli olaraq, lisenziyaya sahib olan tərəf və ya tərəflərə yerli bazarda fəaliyyət göstərməklə çoxlu fayda əldə etmələrinə, o cümlədən bu bazarın özünəməxsus xüsusiyyətlərinin faydalarından yararlanmağa imkan verə bilər. Bununla belə, nəzarət orqanının verdiyi lisenziyanın təsirini qiymətləndirərkən konkret vəziyyətlə əlaqədar yerli bazardakı yerli qrup üzvünün və yerli bazardan kənar digər qrup üzvlərinin Fəsil VI, Bölmə B-də təsvir olunduğu kimi bu lisenziyanın alınması üçün zəruri olan imkanların

**88** - FƏSİL I: QOL UZUNLUĞU PRİNSİPİ

təqdim edilməsi ilə bağlı verdikləri töhfələri nəzərə almaq vacib ola bilər.

1.151 Fərqli bir vəziyyətdə müqayisəlilik təhlili və funksional analiz hökumətin verdiyi lisenziyaların coğrafi bazarda konkret xidmətin göstərilməsi üçün ilkin şərt olaraq zəruri olduğunu göstərə bilər. Buna baxmayaraq, belə bir lisenziyanın müraciət edən hər bir şəxs üçün əlçatan olması və bazarda rəqiblərin sayının məhdudlaşdırılmasına təsir göstərməməsi mümkündür. Belə bir şəraitdə lisenziya üzrə tələblər bazara giriş üçün maneə olmaya bilər və bu lisenziyaya sahib olma yerli bazarda fəaliyyət nəticəsində əldə edilən faydaların müstəqil tərəflər arasında bölüşdürülməsinə elə bir hiss edilən təsir göstərməyə bilər.

**D.7. Yığılmış işçi qüvvəsi**

1.152 Bəzi müəssisələr xüsusi bacarığı və ya təcrübəsi olan kadr potensialının yığılmasına müvəffəq olurlar. Bu cür kadrların olması həmin işçilər tərəfindən göstərilən xidmətlər üzrə qol uzunluğu qiymətinə və ya müəssisə tərəfindən xidmətlərin göstərilməsi və yaxud malların təqdim edilməsinin effektivliyinə təsir göstərə bilər. Bu cür faktorlar transfer qiymətlərinin müqayisəli təhlilində bir qayda olaraq nəzərə alınmalıdır. Xüsusi olaraq yığılmış işçi qüvvəsinin müəssisələrin potensial müqayisə edilə bilən əməliyyatlara cəlb olunmuş işçi qüvvəsinə *münasibətdə* qazandırdığı faydalar və ya zərərləri müəyyən etmək mümkün olduqda, yığılmış işçilərin mal və xidmətlərin qol uzunluğu qiymətlərinə təsirini göstərmək üçün müqayisəlilik məqsədilə düzəlişlər etmək olar.

1.153 Bəzi biznes restrukturizasiyası və oxşar əməliyyatlarda mümkündür ki, cəlb olunmuş işçilər əməliyyatın tərkib hissəsi olaraq bir əlaqəli müəssisədən digər əlaqəli müəssisəyə ötürülsün. Bu kimi hallarda, müəssisənin digər ötürülmüş aktivləri ilə yanaşı yığılmış işçilərin də başqa müəssisəyə keçirilməsi onları qəbul edən müəssisəyə yeni işçilərin işə alınması və onlara təlim keçirilməsi ilə əlaqədar vaxt və pula qənaət etməsinə imkan verəcəkdir. Ümumilikdə əməliyyatı qiymətləndirmək üçün istifadə edilmiş transfer qiymətqoyma metodlarından asılı olaraq, bu kimi hallarda vaxt və xərcə qənaət edilməsini əksi halda ötürülmüş aktivlərə görə ödənilən qol uzunluğu qiyməti ilə əlaqədar müqayisəlilik məqsədilə düzəlişlərin edilməsi formasında verilməsi uyğun hesab edilə bilər. Digər vəziyyətlərdə yığılmış iççi qüvvəsinin başqa yerə keçirilməsi onları qəbul edən tərəfin biznes əməliyyatlarının restrukturizasiya edilməsi ilə bağlı çevikliyini azalda bilər və işçilər işdən çıxarıldğı halda potensial öhdəliklərin yaranması ilə nəticələnə bilər. Bu kimi hallarda restrukturizasiya ilə bağlı ödənilmiş kompensasiyanın gələcək potensial öhdəliklər və məhdudiyyətləri əks etdirməsi uyğun hesab edilə bilər.

1.154 Növbəti bənd ayrı-ayrı əməkdaşların TMŞ qrupunun üzvləri arasında ötürülməsi və ya ezamiyyəyə göndərilməsinin ümumi bir məsələ olaraq ayrılıqda

FƏSİL I: QOL UZUNLUĞU PRİNSİPİ - **89**

kompensasiya edilməsi fikrinin formalaşdırılması üçün nəzərdə tutulmayıb. Bir çox hallarda işçilərin əlaqəli müəssisələr arasında fərdi qaydada bir müəssisədən digərinə keçirilməsi kompensasiya ödənişinə səbəb olmur. İşçilər ezam olunduqda (göndərən şirkətdən maaş alaraq göndərilən şirkətdə işləyir), bir çox hallarda ezam olunmuş bu işçilərin göstərdikləri xidmətlərə görə qol uzunluğu kompensasiyası tələb olunan yeganə ödəniş olur.

1.155 Bununla belə qeyd etmək lazımdır ki, bəzi vəziyyətlərdə bir və ya bir neçə işçinin başqa iş yerinə keçirilməsi və ya ezam olunması fakt və şəraitdən asılı olaraq dəyərli təcrübənin və ya digər qeyri-maddi aktivlərin bir əlaqəli müəssisədən digərinə ötürülməsi ilə nəticələnə bilər. Məsələn, A şirkətindən B şirkətinə ezam olunmuş işçi A şirkətinin sahib olduğu gizli formula haqqında məlumata sahib ola bilər və bu gizli formulanı kommersiya əməliyyatlarında istifadə etmək üçün B şirkətinə təqdim edə bilər. Eynilə də, A şirkətindən B şirkətinə zavodun inşasına yardım etmək məqsədilə ezam olunmuş işçilər A şirkətinin istehsal üzrə təcrübəsini kommersiya əməliyyatlarında istifadə etmək üçün B Şirkətinə təqdim edə bilərlər. Təcrübənin və ya digər qeyri-maddi aktivlərin ötürülməsi işçilərin bir yerdən başqa yerə keçirilməsi nəticəsində baş veribsə, bu VI Fəslin müddəalarına uyğun olaraq ayrıca təhlil edilməli və bu qeyri-maddi aktivlərdən istifadə hüququnun əldə edilməsinə görə müvafiq qiymət ödənilməlidir.

1.156 Bundan əlavə, həmçinin qeyd edilməlidir ki, xüsusi bacarıq və təcrübəyə malik işçi qüvvəsinin əldə edilməsi bu işçilər başqa iş yerinə keçirilmədikdə belə bəzi hallarda ötürülmüş qeyri-maddi və ya digər aktivlərin dəyərini artıra bilər. VI Fəslin Əlavəsindəki Nümunə 23-də qeyri-maddi aktivlər və toplanmış işçi qüvvəsi arasındakı qarşılıqlı əlaqənin transfer qiymətlərinin təhlilində vacibliyi fakt əsasında göstərilir.

**D.8. TMŞ qrup sinerjiləri**

1.157 Müqayisəliliklə bağlı məsələlər və müqayisəlilik məqsədilə edilən düzəlişlərə olan ehtiyac TMŞ qrupunda sinerjinin olması səbəbindən yarana bilər. Bəzi hallarda TMŞ qrupları və bu qrupları təşkil edən əlaqəli müəssisələr qrup üzvləri arasındakı qarşılıqlı əlaqələrdən və ya sinerjilərdən faydalana bilərlər ki, bu oxşar vəziyyətdə olan müstəqil müəssisələr üçün əlçatan deyil. Bu cür qrup sinerjiləri, məsələn, birgə alıcılıq qabiliyyəti və ya miqyas effekti, birləşdirilmiş və inteqrasiya edilmiş kompüter və kommunikasiya sistemləri, kompleks idarəetmə, təkrarçılıq hallarının aradan qaldırılması, borclanma qabiliyyətinin artırılması və buna bənzər çoxsaylı amillərdən qaynaqlana bilər. Bu cür sinerjilər çox vaxt ümumilikdə şirkətlər qrupu üçün əlverişlidir və buna görə də, gözlənilən xərclərə rəqabətli şərtlər altında qənaət

**90** - FƏSİL I: QOL UZUNLUĞU PRİNSİPİ

olunmasından asılı olaraq qrup üzvlərinin əldə etdikləri məcmu gəlirləri artıra bilər. Digər hallarda bu cür sinerji mənfi təsir göstərə bilər, məsələn, korporativ əməliyyatların həcmi və miqyası kiçik və çevik müəssisələrin qarşılaşmadığı bürokratik əngəllər yaradır və yaxud müəssisənin bir hissəsi TMŞ qrupunun təsis etdiyi standartlara görə onun təsərrüfat fəaliyyəti üçün heç də effektiv olmayan kompüter və ya kommunikasiya sistemi ilə işləmək məcburiyyətində qalır.

1.158 Bu Metodiki Göstərişin 7.13-cü bəndində təklif olunur ki, əlaqəli müəssisə qrupdaxili xidmətlər alan tərəf kimi nəzərdə tutulmamalı və ya ondan sırf iri TMŞ qrupunun üzvü olması səbəbindən əldə etmiş olduğu təsadüfi faydalara görə ödəniş etməsi tələb olunmamalıdır. Bu kontekstdə, təsadüfilik anlayışı yalnız şirkətlər qrupuna aid olması səbəbindən yaranan və şirkətin onları əldə etməsi üçün hər hansı bir əvvəlcədən razılaşdırılmış fəaliyyət həyata keçirmədən və ya sövdələşmələr aparmadan yaranan faydalara aiddir. Təsadüfi termini bu faydaların həcminə aid deyil və ya bu faydaların az və ya nisbətən əhəmiyyətsiz olması güman edilmir. Şirkətlər qrupuna üzvlüyün qazandırdığı faydalarla bağlı ümumi nəzər-nöqteyinə uyğun olaraq sinerji faydaları və ya qrupa üzvlüklə bağlı çətinliklər qrup üzvlərinin əvvəlcədən razılaşdırılmış fəaliyyəti və ya qrup üzvlərinin göstərdikləri xidmətlər və ya icra etdikləri funksiyalar nəticəsində deyil, sırf TMŞ qrupuna üzvlükdən qaynaqlanırsa, qrup üzvlüyünün qazandırdığı bu kimi sinerji faydaları ayrılıqda kompensasiya edilməməli və ya TMŞ qrupunun üzvləri arasında xüsusi olaraq bölüşdürülməməlidir.

1.159 Buna baxmayaraq, bəzi hallarda sinerji faydaları və ya qrupa üzvlüklə bağlı çətinliklər qrup üzvlərinin əvvəlcədən razılaşdırılmış fəaliyyəti nəticəsində yarana bilər və TMŞ qrupuna bazarda şirkətlər qrupunun üzvü olmayan və müqayisə olunan əməliyyatlarda işitrak edən digər bazar iştirakçılarına münasibətdə maddi, aydın şəkildə müəyyən edilə biləcək struktur üstünlüyü və ya çatışmazlıq yarada bilər. Strukturda bu kimi üstün və ya çatışmayan cəhətlərin olması, sinerji faydaları və çətinliklərinin xarakteri və mənbələri, sinerji faydaları və çətinliklərinin əvvəlcədən razılaşdırılmış fəaliyyət nəticəsində yarandığını təfsilatlı funksional analiz və müqayisəlilik təhlili vasitəsilə müəyyən etmək olar.4

1. Yerli qanunlardakı fərqlər fonunda bəzi ölkələr əvvəlcədən razılaşdırılmış fəaliyyəti hər zaman sövdələşmə kimi qiymətləndirdiyi halda, bəziləri bunu belə qəbul etmir. Bununla belə, ümumi qəbul olunmuş fikir belədir ki, hər iki ssenaridə əvvəlcədən razılaşdırılmış fəaliyyət özündə digər bir və ya bir neçə əlaqəli müəssisə üçün funksiyaları icra edən, aktivlərdən istifadə edən və ya riskləri qəbul edən bir əlaqəli müəssisəni ehtiva edir ki, bununla bağlı qol uzunluğu kompensasiyası tələb olunur. Bax: məs., 1.170-1.173-cü bəndlərdəki Nümunə 5.

FƏSİL I: QOL UZUNLUĞU PRİNSİPİ - **91**

1.160 Məsələn, əgər qrup toplu endirimlərdən faydalanmaq üçün satınalma prosesini qrupun bir şirkətində cəmləşdirilməsi ilə bağlı tədbirlər görürsə və həmin şirkət aldıqları aktivləri digər qrup üzvlərinə satırsa, bu zaman qrupun satınalma qabiliyyətindən faydalanmaq üçün əvvəlcədən razılaşdırılmış fəaliyyət özünü büruzə verir. Eynilə, əsas şirkətdəki satınalma üçün əsas menecer və ya regional idarəetmə mərkəzi təchizatçı ilə şirkətlər qrupu üçün endirim razılaşdırmaqla və bütün qrup üçün minimum satın alma şərtilə xidmət göstərirsə, sonradan qrup üzvləri bu təchizatçıdan mal aldıqda endirim əldə edirlər. Bu zaman qrupun əvvəlcədən razılaşdırılmış fəaliyyəti baş tutub, baxmayaraq ki, qrup üzvləri arasında konkret alqı-satqı əməliyyatları aparılmamışdır. Təchizatçı bir tərəfli qaydada qrupun bir üzvünə əlverişli qiymət təklif etməklə digər qrup üzvlərini də cəlb etməyə çalışırsa, bu halda hər hansı əvvəlcədən razılaşdırılmış fəaliyyət baş verməmişdir.

1.161 əvvəlcədən razılaşdırılmış qrup fəaliyyətləri nəticəsində meydana gələn korporativ isnerjilər TMŞ qrupunun üzvünə müqayisə olunan müstəqil şirkətlər üçün səciyyəvi olmayan maddi üstünlüklər və ya çətinliklər yaradarsa, bu zaman bunları müəyyən etmək vacibdir (i) üstün və ya çatışmayan cəhətin xarakteri, (ii) qazanılmış faydanın və ya dəymiş zərərin həcmi və (iii) fayda və ya zərərin TMŞ qrupunun üzvləri arasında bölüşdürülməsi tərzi.

1.162 Əgər əhəmiyyətli qrup sinerjiləri mövcuddursa və əvvəlcədən razılaşdırılmış qrup fəaliyyətlərinə aid edilirsə, bu kimi sinerjilərin faydaları adətən qrup üzvləri arasında olnarın bu sinerjinin yaradılmasına verdikləri töhfələrə uyğun bir şəkildə bölüşdürülür. Məsələn, qrup üzvləri satınalma işlərini konsolidasiya etməklə miqyas effektindən yararlanmaq məqsədilə əvvəlcədən razılaşdırlmış fəaliyyətləri həyata keçirdikdə, satınalma işlərini koordinasiya edən tərəfi müvafiq şəkildə mükafatlandırdıqdan sonra bu iri həcmli satınalma sinerjiləri üzrə qalan faydalar səciyyəvi olaraq qrup üzvləri arasında onların satın aldıqları mal və ya xidmətlərin həcminə uyğun olaraq paylaşdırılmalıdır.

1.163 Şirkətlər qrupunun sinerjisini təmin etmək üçün müqayisəlilik məqsədilə edilən düzəlişlərə ehtiyac duyula bilər.

**92** - FƏSİL I: QOL UZUNLUĞU PRİNSİPİ

**Nümunə 1**

1.164 P şirkəti maliyyə xidmətləri göstərən TMŞ qrupunun əsas şirkətidir. Qrupun konsolidasiya əsasında hazırlanmış balans hesabatı imkan verir ki, P şirkəti davamlı olaraq AAA kredit reytinqi ala bilsin. S şirkəti eyni xidmətləri göstərən TMŞ qrupunun üzvüdür və bu xidmətləri şirkət üçün vacib olan bazarda geniş miqyasda həyata keçirir. Lakin S şirkətinin balans hesabatı ayrılıqda götürüldükdə yalnız Baa kredit reytinqinin əldə edilməsinə imkan verir. Bununla belə, S şirkətinin P şirkətlər qrupuna üzv olmasına görə iri müstəqil kreditorlar ona A reytinqli müstəqil borcalanlara verilən faiz dərəcəsi ilə kredit verməyə hazırdırlar ki, bu faiz dərəcəsi eyni balansa sahib olan S şirkəti müstəqil müəssisə olduğu halda TMŞ qrupunun əsas şirkətinə verilən faizdən daha yüksək faizlə veriləcəkdir.

1.165 Fərz edək ki, S şirkəti müstəqil kreditordan A reytinqli borcalanlar üçün bazar faiz dərəcəsi ilə 50 milyon avro kredit alır. Daha sonra fərz ed ki, S şirkəti eyni vaxtda P şirkətinin digər törəmə şirkəti olan T şirkətindən bir müstəqil debitor kimi 50 milyon avro məbləğində krediti müstəqil kreditorun verdiyi kredit şərtləri və faiz dərəcəsi ilə götürür. (bu faiz dərəcəsi A kredit reytinqinə əsasən nəzərdə tutulub). Daha sonra fərz edək ki, müstəqil kreditor öz şərtlərini müəyyən edərkən S şirkətinin eyni vaxtda T şirkətindən götürdüyü kredit də daxil olmaqla digər borcları haqqında məlumatlıdır.

1.166 Bu şərtlər altında T şirkətinin S şirkətinə verdiyi kreditin faiz dərəcəsi qol uzunluğu faiz dərəcəsidir, çünki (i) bu müstəqil kreditorun müqayisə olunan əməliyyatda S şirkətindən aldığı faiz dərəcəsidir və (ii) S şirkətinin müstəqil kreditordan şirkətlər qrupunun üzvü olmadığı halda əldə edə biləcəyi faiz dərəcəsindən aşağı dərəcə ilə borc almaq imkanı verən qrup sinerjisi əsasında əldə etdiyi faydaya görə ödəniş və ya müqayisəlilik məqsədilə düzəliş edilmir, belə ki, aşağı faizlə kredit götürmək imkanı S şirkətinin TMŞ qrupunun digər üzvləri ilə əvvəlcədən razılaşdırılmış hər hansı fəaliyyətinin nəticəsi olmayıb, sırf onun qrup üzvlüyündən irəli gəlir.

FƏSİL I: QOL UZUNLUĞU PRİNSİPİ - **93**

**Nümunə 2**

1.167 S şirkətinin kredit vəziyyəti və borcalma potensialına dair faktlar əvvəlki nümunədəki faktlarla eynidir. S şirkəti A bankından 50 milyon avro həcmində kredit alır. Funksional analiz A bankının S şirkətinə heç bir rəsmi zəmanət olmadan A reytinqli borcalanlara tətbiq olunan faiz dərəcəsi ilə borc verəcəyini göstərir. Bununla belə, P şirkəti A bankının krediti AAA reytinqli borcalanlara tətbiq olunan faiz dərəcəsi ilə verməsi üçün həmin banka zəmanət verməyə razılıq verir. Bu cür hallarda S şirkəti təcili zəmanətin verilməsinə görə P şirkətinə zəmanət haqqı ödəməlidir. Qol uzunluğuna uyğun zəmanət haqqını hesablayarkən bu haqq S şirkətinin kredit reytinqini Baa-dan AAA-ya deyil, A-dan AAA-ya qaldırılmasına görə əldə olunan faydanı əks etdirməlidir. S şirkətinin kredit reytinqinin Baa-dan A-ya yüksəldilməsi passiv şəkildə də olsa qrupa üzvlükdən qaynaqlanan sinerji səbəbindəndir və bu bölmənin müddəalarına uyğun olaraq kompensasiya edilməsi lazımdır. S şirkətinin kredit reytinqinin A-dan AAA-ya yüksəldilməsi əvvəlcədən razılaşdırılmış fəaliyyətdən, yəni P şirkətinin zəmanət verməsindən irəli gəlir və buna görə də kompensasiya ödənişi həyata keçirilməlidir.

**Nümunə 3**

1.168 Fərz edək ki, A şirkəti bütün şirkətlər qrupu adından satınalma üçün əsas menecer kimi təyin edilmişdir. O müstəqil təchizatçılardan aldıqlarını təkrar əlaqəli müəssisələrə satır. A şirkəti qrupun satınalma qabiliyyətinin danışıqlarda ona qazandırdığı təsir imkanı ilə təchizatçıdan detalların bir ədədinin qiymətinin 200 dollardan 110 dollara azaldılmasına nail olur. Bu şərtlər altında A şirkəti tərəfindən detalların digər qrup üzvlərinə satışı zamanı qol uzunluğu qiyməti 200 dollar və ya ona yaxın bir qiymət olmayacaqdır. Əvəzində qol uzunluğu qiyməti A şirkətini satınalma işlərini koordinasiya edilməsi xidmətlərinə görə mükafatlandıracaqdır. Əgər bu halda müqayisəlilik təhlili və funksional analiz müqayisə oluna biləcək həcmdə satınalmaların aparıldığı müqayisəli nəzarət olunmayan əməliyyatlarda müqayisə olunan koordinasiya xidmətlərinin A şirkətinin xərcləri üstəgəl hər bir detala görə 6 dollar olmaqla ümumi xidmət haqqına bərabər olan ticarət əlavəsinə əsaslanan bir xidmət haqqı ilə nəticələndiyini göstərərsə, o zaman bu detalların şirkət daxilində təkrar satış qiyməti təxminən 116 dollar olacaqdır. Bu şərtlər altında qrupun hər bir üzvü qrupa aid edilə biləcək bir detala görə təxminən 84 dollara ödəmə

1. Nümunə 2-ə maliyyə əməliyyatları ilə əlaqədar zəmanət haqları üzrə transfer qiymətləri dair hərtərəfli təlimat kimi baxılmamalıdır. Qol uzunluğu şərtlərinin müəyyən edilməsi üçün iqtisadi cəhətdən vacib xüsusiyyətlərin müəyyənləşdirilməsi də daxil olmaqla maliyyə əməliyyatları üzrə transfer qiymətlərinə dair əlavə təlimat veriləcəkdir. Bu 2016 və 2017-ci illərdə həyata keçiriləcək.

**94** - FƏSİL I: QOL UZUNLUĞU PRİNSİPİ

qabiliyyətindən yararlanacaqdır. Bundan əlavə, A şirkəti qrup üzvləri tərəfindən özlərinin xidməti funksiyaları üçün alınmış hər bir detala görə 6 dollar qazanacaqdır.

**Nümunə 4**

1.169 Fərz edək ki, faktlar Nümunə 3-dəki faktlara oxşardır və istisna hal odur ki, faktiki olaraq detalları almaq və satmaq əvəzinə A şirkəti endirim edilməsi üçün qrup adından danışıqlar aparır və nəticədə qrup üzvləri bu detalları birbaşa müstəqil təchizatçıdan alır. Bu şərtlər altında fərz edək ki, müqayisəlilik təhlili A şirkətinin qrup üzvləri adından göstərdiyi koordinasiya xidmətlərinə görə hər bir detal üçün 5 dollar xidmət haqqı alacağını güman edir. (Nümunə 3 ilə müqayisədə Nümunədə 4-də güman edilən daha az xidmət haqqı bu xidmətin təchizatçısı ilə əlaqədar riskin daha az olmasını göstərə bilər ki, bu ondan irəli gəlir ki, şirkətin detallar üzərində sahiblik hüququ yoxdur və ya onların inventarlaşdırmasını aparmır.) Detalları alan qrup üzvləri xidmət haqqı ödənildikdən sonra onların fərdi qaydada satın almalarına görə ümumilikdə qrup endirimindən faydalanacaqlar.

**Nümunə 5**

1.170 Fərz edək ki, A ölkəsində yerləşən transmilli şirkətin B və C ölkələrində istehsalçı törəmə şirkətləri vardır. B ölkəsində vergi dərəcəsi 30%, C ölkəsində isə 10%-dir. Şirkətlər qrupunun D ölkəsində ümumi xidmət mərkəzi vardır. Fərz edək ki, B və C ölkələrindəki istehsalçı törəmə şirkətlərinin hər biri istehsal prosesi üçün müstəqil təchizatçının istehsal etdiyi 5000 ədəd detala ehtiyacları var. Daha sonra fərz edək ki, D ölkəsindəki ümumi xidmətlər göstərən şirkət davamlı olaraq göstərdiyi xidmətlərə görə digər qrup üzvləri tərəfindən, o cümlədən B və C ölkəsindəki istehsalçı törəmə şirkətlərdən xərclərin ödənilməsi və əlavə mükafatlandırma üçün kompensasiyalar alır və bu nümunənin məqsədləri üçün göstərdiyi xidmətin səviyyəsi və xarakterinə görə qol uzunluğu ödəniş hesab edilir.

1.171 Müstəqil təzhizatçı detalın bir ədədini 10 dollara satır və 7500 ədəddən çox olmaq şərtilə topdan satın alındıqda hər ədədə 5% endirim siyasətini həyata keçirir. D ölkəsindəki ümumi xidmətlər göstərən mərkəzdəki satınalma meneceri müstəqil təchizatçıya müraciət edir və ondan razılıq alır ki, əgər B və C ölkələrindəki istehsalçı törəmə şirkətlərin hər biri eyni vaxtda 5000 ədəd detal alarsa ki, bu ümumilikdə qrup üçün 10000 ədəd satınalma deməkdir və bu endirim şirkətlər qrupunun bütün üzvlərinə şamil ediləcəkdir. Müstəqil təchizatçı ümumilikdə TMŞ qrupuna 10000 ədəd detalı 95000 dollara satacağını təsdiqləyir ki, bu istehsalçı törəmə şirkətlərin ondan detalları ayrı-ayrılıqda alacaqları təqdirdə ödəyəcəkləri qiymətdən 5% azdır.

FƏSİL I: QOL UZUNLUĞU PRİNSİPİ - **95**

1.172 Ümumi xidmətlər mərkəzindəki satınalma üzrə menecer daha sonra tələb olunan detallar üçün sifariş verir və təchizatçıdan 5 000 ədəd detal üçün B ölkəsindəki şirkətə ümumilikdə 50 000 dollar dəyərində və C ölkəsindəki şirkətə isə 5000 ədəd detal üçün ümumilikdə 45 000 dollar dəyərində hesab-faktura göndərməsini xahiş edir. Təchizatçı bu sorğuya müsbət cavab verir, belə ki, nəticədə təchiz edəcəyi 10000 ədəd detala görə ona razılaşdırılmış 95000 dollar ödəniləcəkdir.

1.173 Bu şərtlər altında B ölkəsi həmin ölkədəki istehsalçı törəmə şirkətinin xərclərinin 2500 dollar məbləğində azaldılması üçün transfer qiymətinə müvafiq düzəliş etmək hüququ əldə edir. Bu halda transfer qiymətinə düzəliş edilməsi münasibdir, çünki qiymətlə bağlı əldə olunmuş razılaşmalar detalların iri həcmdə satın alınması ilə əlaqədar yaranan qrup sinerjisi üzrə faydaları düzgün bölüşdürmür. B ölkəsində istehsalçı törəmə şirkətinin detalları müstəqil şəkildə almaq istədikdə ödəmiş olduğu 50000 dollardan daha az qiymətə ala bilməyəcəyinə baxmayaraq belə bir düzəliş münasib hesab edilir. Satınalmada endirimin əldə olunması məqsədilə əvvəlcədən razılaşdırılmış qrup fəaliyyəti B və C ölkələrindəki istehsalçı şirkətlər arasında hər hansı bir açıq-aşkar əməliyyatın olmasına baxmayaraq, endirimin bir hissəsinin B ölkəsindəki istehsalçı törəmə şirkətə verilməsi üçün zəmin yaradır.

***II Fəsil***

**Transfer Qiymətqoyma Üsulları**

**I Hissə: Transfer Qiymətqoyma Üsulunun Seçilməsi**

1. **Vəziyyətlə bağlı olaraq ən uyğun transfer qiymətqoyma üsulunun seçilməsi** 
   1. Bu fəslin 2-ci və 3-cü hissələri müvafiq qaydada “ənənəvi sövdələşmə üsulları” və “sövdələşmə üzrə mənfəət üsulları”nı təsvir edir. Bu üsullar qarşılıqlı əlaqəsi olan müəssisələr arasında kommersiya və maliyyə münasibətlərinə tətbiq edilən şərtlərin qol uzunluğu prinsipinə uyğun gəlib-gəlmədiyini müəyyənləşdirmək üçün istifadə edilə bilər. Ənənəvi sövdələşmə üsulları dedikdə qiymətlərin müqayisəsi üsulu və ya CUP üsulu, təkrar satış qiyməti üsulu və dəyərin toplanması üsulu nəzərdə tutulur. Sövdələşmə üzrə mənfəət üsullarına rentabellik üsulu və mənfəətin bölüşdürülməsi üsulu aiddir.
   2. Transfer qiymətqoyması üsulunun seçilməsi həmişə konkret bir iş üçün ən münasib üsulun tapılmasını qarşıya məqsəd olaraq qoyur. Bu məqsədlə də seçim prosesi aşağıdakıları nəzərə almalıdır: İƏİT tərəfindən tanınan üsulların müvafiq üstünlükləri və mənfi tərəflərini; nəzərdən keçirilən üsulun xüsusilə də funksional təhlil nəticəsində müəyyən edilmiş nəzarət olunan əməliyyat xarakteri fonunda münasibliyini; seçilmiş üsul və/və ya digər üsulları tətbiq etmək üçün lazım olan etibarlı məlumatın (xüsusilə də nəzarət olunmayan müqayisə edilə bilən məlumatlar haqqında) mövcudluğunu; və nəzarət olunan və nəzarət olunmayan əməliyyatların müqayisəlilik dərəcəsi, o cümlədən onlar arasındakı əhəmiyyətli fərqləri aradan qaldırmaq üçün lazım ola bilən müqayisəlilk məqsədilə edilən düzəlişlərin etibarlılığı. Ayrıca götürülmüş heç bir üsul hər mümkün vəziyyət üçün uyğun gələ bilməz, eləcə də hər hansı konkret üsulun müvafiq şəraitə uyğun gəlmədiyini sübut etməyə də ehtiyac yoxdur.

**98**  2-CI FƏSİL: TRANSFER QİYMƏTQOYMA ÜSULLARI

1. Ənənəvi sövdələşmə üsulları əlaqəli müəssisələr arasındakı ticari və maliyyə münasibətləri şərtlərinin qol uzunluğunda olub-olmadığını müəyyənləşdirmək üçün ən birbaşa vasitə hesab olunur. Bunun səbəbi odur ki, nəzarət olunan əməliyyatın qiyməti ilə müqayisəli nəzarət olunmayan əməliyyatın qiyməti arasında hər hansı fərq normalda birbaşa olaraq müəssisələr arasında formalaşmış və ya tətbiq edilmiş ticari və maliyyə münasibətləri ilə əlaqələndirilə bilər və qol uzunluğu şərtləri müqayisəli nəzarət olunmayan əməliyyatın qiymətini nəzarət olunan əməliyyatın qiyməti ilə birbaşa olaraq əvəzləməklə təyin oluna bilər. Nəticədə 2.2 saylı paraqrafda təsvir edilən meyarları nəzərə almaqla ənənəvi sövdələşmə üsulu ilə sövdələşmə üzrə mənfəət üsulu eyni dərəcədə etibarlı şəkildə tətbiq edilə bilsə də, ənənəvi sövdələşmə üsuluna sövdələşmə üzrə mənfəət üsulu ilə nisbətdə daha çox üstünlük verilir. Bundan başqa 2.2 saylı paraqrafda təsvir edilən meyarları nəzərə almaqla qiymətlərin müqayisəsi üsulu (CUP) və digər transfer qiymətqoyması üsulu eyni dərəcədə etibarlı şəkildə tətbiq edilə bilsə də, üstünlük CUP üsuluna verilir. CUP üsulunun müzakirəsi üçün 2.14-2.26 saylı paraqraflara baxın.
2. Elə vəziyyətlər vardır ki, sövdələşmə üzrə mənfəət üsullarının ənənəvi sövdələşmə üsullarına nisbətən daha uyğun olduğu aşkar edilir. Məsələn, nəzarıt olunan əməliyyat ilə əlaqəli tərəflərin hər birinin unikal və dəyərli töhfə ilə çıxış etdiyi hallar və ya tərəflərin son dərəcə inteqrasiya edilmiş fəaliyyətlərdə iştirak etdiyi hallarda mənfəətin bölüşdürülməsi birtərəfli üsula nisbətən daha uyğun ola bilər. Digər bir nümunə kimi, üçüncü tərəflər barəsində ictimaiyyətə açıq ümumi mənfəət marjası məlumatının olmadığı, yaxud belə məlumatın məhdud olduğu hallarda ənənəvi sövdələşmə üsullarını daxili müqayisə edilə bilən məlumatların olmadığı hallarda tətbiq etmək çətin ola bilər və sövdələşmə üzrə mənfəət üsulu məlumat mövcudluğu baxımından ən uyğun üsul ola bilər.
3. Bununla belə, sövdələşmə üzrə mənfəət üsulunu sadəcə nəzarət olunmayan əməliyyatlara dair məlumatların əldə olunmasının çətinliyi və ya bir və ya daha çox aspektdə bu məlumatların natamamlığı səbəbindən tətbiq edilməsi düzgün deyildir. 2.2 saylı paraqrafda ənənəvi sövdələşmə üsullarının heç birisinin mövcud şəraitdə etibarlı səviyyədə tətbiq edilə bilməməsinə dair ilkin qənaətə gəlmək üçün istifadə edilmiş eyni meyarlar sövdələşmə üzrə mənfəət üsulunun etibarlılığını qiymətləndirmək üçün təkrar nəzərdən keçirilməlidir.
4. Mənfəətə əsaslanan üsullar yalnız İƏİT Model Vergi Konvensiyasının 9-cu Maddəsinə, xüsusilə də müqayisəliliklə əlaqədar olan hissəsinə uyğun gəldikdə qəbul edilə bilər. Buna həmin üsulların qol uzunluğu qiymətqoymasına yaxın bir şəkildə tətbiq edilməsi ilə nail olunur. Qol uzunluğu prinsipinin tətbiq edilməsi bir qayda olaraq konkret nəzarət olunan əməliyyatın qiyməti, marjası və ya mənfəətlərinin müstəqil müəssisələr arasında müqayisə edilən sövdələşmələrin qiyməti, marjası və ya mənfəətləri ilə müqayisəsinə əsaslanır.

2-Cİ FƏSİL: TRANSFER QİYMƏTQOYMA ÜSULLARI – **99**

Mənfəətin bölüşdürülməsi üsulu halında bu müstəqil müəssisələrin əməliyyat(lar)la məşğul olmaqdan gözlədikləri mənfəət bölgüsünün yaxınlığına əsaslanır. (bax paraqraf 2.114).

1. Heç bir halda sövdələşmələr üzrə mənfəət üsulları əsasən müəssisələrin orta səviyyədən aşağı gəlir əldə etdiklərinə görə onlara yüksək vergi mükəlləfiyyətlərinin tətbiq edilməsi ilə, yaxud orta səviyyədən yuxarı gəlir əldə etdiklərinə görə onlara aşağı vergi mükəlləfiyyətlərinin tətbiq edilməsi ilə nəticələnəcək qaydada istifadə olunmamalıdır. Qol uzunluğu prinsipi çərçivəsində orta səviyyədən daha az uğur qazanan müəssisələr üçün əlavə verginin tətbiq edilməsi və ya əksinə, orta səviyyədən daha çox uğur qazanan müəssisələr üçün daha az verginin tətbiq edilməsi (əgər onların bu uğur və ya uğursuzluqlarının səbəbi ticari amillərlə əlaqədardırsa) əsaslandırılmayıb.
2. 2.2-ci paraqrafda transfer qiymətqoyması üsulunun seçilməsi zamanı məqsədin daim hər bir konkret hadisə üzrə ən müvafiq üsulun aşkar edilməsini bildirən yazı heç də o demək deyildir ki, ən münasib üsulu seçmək lazım gəldikdə bütün transfer qiymətqoyması üsulları dərindən təhlil olunmalı və ya hər bir hal üzrə yoxlanılmalıdır. Qəbul edilmiş təcrübəyə uyğun olaraq, ən uyğun üsulun və müqayisə edilə bilən məlumatların seçilməsi dəlillərə əsaslanmalıdır və 3.4-cü paraqrafda təklif olunduğu kimi tipik bir axtarış prosesinin bir hissəsi ola bilər.
3. Bundan başqa, TMŞ qrupları qiymətləri təyin etmək üçün bu Təlimatlarda təsvir edilməyən üsulları (bundan sonra “digər üsullar”) tətbiq etmək hüququna malikdir, bir şərtlə ki, həmin qiymətlər bu Təlimatlara uyğun olaraq qol uzunluğu prinsipinin şərtlərinə cavab versin. Lakin bu kimi digər üsullar həmin halın faktlarına və vəziyyətlərinə daha uyğun olduqda İƏİT tərəfindən tanınan üsullara əvəz olaraq istifadə edilməməlidir. Digər üsulların istifadə edildiyi hallarda belə bir izhat verilməlidir ki, nə üçün bu iş çərçivəsində İƏİT tərəfindən tanınan üsullar daha az uyğun və ya qeyri-işlək hesab edilmiş və eləcə də nə üçün bu seçilmiş digər üsul daha yaxşı həll yolu təkılif edir. Vergi ödəyicisi onun transfer qiymətlərinin necə təyin edildiyini təsdiqləyən sənədləri saxlamalı və onları təqdim etməyə hazır olmalıdır. Sənədlərin müzakirəsi üçün 5-ci Fəsilə baxın.
4. Empirik qaydanın tətbiq edilməsi 1-3-cü Fəsillərin prinsipləri çərçivəsində həyata keçirilmiş tam funksional və müqayisəli təhlili üçün adekvat əvəz təklif etmir. Müvafiq olaraq, empirik qayda qiymət və ya gəlir bölgüsünün qol uzunluğuna uyğun gəldiyini təsdiqləmək üçün də istifadə oluna bilməz.
5. Hər bir halı əhatə edəcək spesifik qaydalar tərtib etmək mümkün deyil. Vergi inzibatçıları xırda və ya böyük düzəlişlər etməkdən çəkinməlidirlər. Ümumiyyətlə, tərəflər müxtəlif üsulların qeyri-dəqiqliyini və yuxarı dərəcəli müqayisəliliyə və sövdələşməyə daha yaxın və birbaşa əlaqəyə üstünlüyün verilməsini nəzərdə saxlayaraq ağlabatan uyğunlaşmaya nail olmalıdır.

**100** – 2-CI FƏSİL: TRANSFER QİYMƏTQOYMA ÜSULLARI

Elə hal olmamalıdır ki, nəzarət olunan əməliyyatlarla eynilik təşkil etməyən nəzarət olunmayan əməliyyatlardan götürülmüş faydalı məlumat hər hansı sərt müqayisəlilik standartına tam uyğun gəlmədiyi üçün rədd edilsin. Bənzər qaydada, nəzarət olunan əməliyyatlarda əlaqəli müəssisələrlə birlikdə iştirak edən müəssisələrdən götürülmüş dəlillər baxılmaqda olan sövdələşməni anlamaqda və ya sonrakı araşdırmanın istiqamətləndirilməsində faydalı ola bilər. Bundan başqa, hər hansı üsulun şamil edildiyi əməliyyat və ya əməliyyatlarda iştirak edən TMŞ qrupun üzvləri və həmin üzvlərin hamısının yurisdiksiyalarındakı vergi idarələri ilə razılışdırılmışdırsa, həmin üsulun tətbiqinə icazə verilməlidir.

1. **Birdən artıq üsuldan istifadə edilməsi** 
   1. Qol uzunluğu prinsipi verilən sövdələşmə (yaxud 3.9 saylı paraqrafda təsvir edilən standarta uyğun olaraq lazımi qaydada aqreqaiya olunmuş sövdələşmələr dəsti) üçün birdən çox üsulun tətbiqini tələb etmir və əslində belə bir yanaşmadan hədsiz asılılıq vergi ödəyiciləri üçün xeyli yük yarada bilər. Beləcə, bu Təlimatlar vergi müfəttişi və ya vergi ödəyicisindən birdən çox üsuldan istifadə etməklə təhlil aparmağı tələb etmir. Bəzi hallarda hər hansı konkret bir üsulun seçilməsi tam aydın olmasa da və başlanğıcda birdən çox üsul nəzərdən keçirilsə də, ümumilikdə qol uzunluğu qiymətini ən yaxşı hesablaya bilən vahid bir üsulun seçilməsi mümkün olacaqdır. Bunula belə, mürəkkəb hallar zamanı hər hansı vahid bir yanaşma qaneedici olmadıqda, çevik yanaşma nəticəsində bir neçə üsulun birlikdə istifadəsi mümkün ola bilər. Belə hallarda konkret halın fakt və vəziyyətlərini, mövcud dəlillərin cəmini və nəzərdən keçirilən bütün üsulların nisbi etibarlılığını nəzərə alaraq iştirak edən bütün tərəflər üçün praktiki nöqteyi-nəzərdən qənaətbəxş qaydada qol uzunluğu prinsipinə uyğun gələn vahid nəticəyə varmaq üçün cəhd edilməlidir. Birdən çox üsulun istifadəsi nəticəsində rəqəmlər silsiləsinin yaranması haqqında müzakirələr üçün 3.58-3.59 saylı paraqraflara baxın.

2-CI FƏSİL: TRANSFER QİYMƏTQOYMA ÜSULLARI – **101**

**II Hissə: Ənənəvi əməliyyat üsulları**

1. **Giriş**
   1. Bu hissədə qol uzunluğu prinsipini tətbiq etmək üçün istifadə olunan ənənəvi əməliyyat üsullarının ətraflı təsviri verilmişdir. Bu üsullara qiymətlərin müqayisəsi üsulu və ya CUP üsulu, təkrar satış qiyməti üsulu və dəyərin toplanması üsulu aiddir.
2. **Qiymətlərin müqayisəsi üsulu (CUP)**

**B.1** **Ümumi məlumat**

1. CUP üsulu müqayisə edilən şəraitdə nəzarət olunan əməliyyatda əmlak və ya xidmətlər üçün tutulan qiymətləri müqayisəli nəzarət olunmayan əməliyyatlarda əmlak və xidmətlər üçün tutulan qiymətlərlə müqayisə edir. Əgər bu iki qiymət arasında hər hansı fərq varsa, bu o demək ola bilər ki, əlaqəli müəssisələrin ticari və maliyyə münasibətləri qol uzunluğu prinsipinə uyğun gəlmir və nəzarət olunmayan əməliyyatdakı qiymətin nəzarət olunan əməliyyatdakı qiymətlə əvəz edilməsi ehtiyacı yarana bilər.
2. 1-ci Fəsildə göstərilmiş prinsiplərə uyğun olaraq, əgər aşağıda göstərilmiş iki şərtdən biri yerinə yetirilərsə, CUP üsulunun məqsədlərinə uyğun olaraq nəzarət olunmayan əməliyyat nəzarət edilən əməliyyatla müqayisə edilə bilər (yəni bu müqayisəli nəzarət olunmayan əməliyyatdır): a) müqayisə edilən əməliyyatlar arasında və ya həmin əməliyyatları icra edən müəssisələr arasındakı fərqlərin heç biri (əgər varsa) açıq bazardakı qiymətə əhəmiyyətli dərəcədə təsir edə bilməz; və ya, b) belə fərqlərin maddi təsirlərini aradan qaldırmaq üçün kifayət qədər dəqiq düəlişlər edilə bilər. Müqayisəli nəzarət olunmayan əməliyyatların müəyyənləşdirilməsi mümkün olan hallarda, CUP üsulu qolun uzunluğu prinsipini tətbiq etmək üçün ən birbaşa və etibarlı yoldur. Nəticə etibarilə, belə hallarda CUP üsuluna bütün digər üsullarla müqayisədə üstünlük verilir.
3. Müəssisələr arasında elə bir əməliyyatı tapmaq çox çətin olar ki, həmin əməliyyat nəzarət olunan əməliyyata o qədər bənzəsin ki, bu iki əməliyyat arasında heç bir fərq qiymət üzərində əhəmiyyətli təsirə malik olmasın.

**102** – 2-CI FƏSİL: TRANSFER QİYMƏTQOYMA ÜSULLARI

Məsələn, nəzarət olunan və nəzarət olunmayan əməliyyatlar zamanı transfer edilmiş əmlakdakı kiçik fərq qiymətə əhəmiyyətli dərəcədə təsir göstərə bilər, baxmayaraq ki, görülən iş fəaliyyətinin xarakteri eyni ümumi mənfəət marjasını yaratmaq üçün kifayət qədər oxşar ola bilər. Belə olduqda, bəzi düzəlişlər etmək məqsədəuyğun olacaqdır. Aşağıdakı 2.17 saylı paraqrafda müzakirə edildiyi kimi bu cür düzəlişlərin həcmi və etibarlılığı CUP üsulu çərçivəsində təhlilin nisbi etibarlılığına təsir göstərəcəkdir.

1. Nəzarət olunan və nəzarət olunmayan əməliyyatların müqayisə edilə bilən olub-olmadığını nəzərdən keçirərkən sadəcə məhsulların müqayisəliliyi (1-ci Fəsil çərçivəsində müqayisəliliyin müəyyənləşdiriməsi ilə əlaqədar faktorlar) deyil, daha geniş biznes funksiyaların qiymətə təsirini də nəzərdə saxlamaq lazımdır. Nəzarət olunan və nəzarət olunmayan əməliyyatlar və ya həmin əməliyyatları yerinə yetirən müəssisələr arasında fərqlər mövcud olarsa, qiymət üzərində təsiri aradan qaldırmaq üçün kifayət qədər dəqiq düzəlişləri müəyyən etmək çətin ola bilər. Kifayət qədər dəqiq düzəlişlərin həyata keçirilməsinə cəhd edərkən yaranan çətinliklər normal qaydada CUP üsulunun mümkün tətbiqini istisna etməməlidir. Praktik mülahizələr CUP üsulunun istifadəsi və zəruri hallarda digər uyğun üsulların da ona əlavə edilməsi üçün daha çevik bir yanaşma tələb edir və bunların hamısı nisbi dəqiqliyinə görə qiymətləndirilməlidir. Məlumatların müvafiq qaydada CUP üsulunda istifadə edilə bilməsi məqsədilə onlara düzəlişlərin edilməsi üçün bütün lazımi səylər göstərilməlidir. Hər hansı bir üsulda olduğu kimi CUP üsulunun nisbi etibarlılığı müqayisəliliyə nail olmaq üçün düzəlişlərin edilə biləcəyi dəqiqlik dərəcəsindən asılıdır.
2. 2.2 saylı paraqrafa uyğun olaraq hansısa konkret vəziyyətdə ən müvafiq transfer qiymətqoyması üsulunu seçmək nöqteyi-nəzərdən CUP üsulu bir qayda olaraq əlaqəli müəssisələr arasında əmtəə transferi məqsədilə qol uzunluğu qiymətini təyin etmək üçün müvafiq transfer qiymətqoyması üsulu olardı. "Əmtəə" ifadəsi, nəzarət olunmayan əməliyyatlarda qiymətləri təyin etmək üçün sənayedəki müstəqil qurumlar tərəfindən kotirovka qiymətinin istinad kimi istifadə olunduğu fiziki məhsullara istinad edir. “Kotirovka qiyməti” ifadəsi müvafiq dövr ərzində beynəlxalq və ya yerli əmtəə birjasında əldə olunmuş əmtəənin qiymətinə istinad edir. Bu kontekstdə kotirovka qiymətinə həmçinin tanınmış və şəffaf hesabat və statistika orqanlarından və ya dövlət qiymətqoyma agentliklərindən əldə olunmuş qiymətlər aiddir, çünki məhz qeyd olunan bu yerlərdə belə indekslər əlaqəsi olmayan qurumlar tərəfindən öz aralarındakı əməliyyatlarda qiymətləri təyin etmək məqsədilə istinad kimi istifadə edilir.
3. CUP üsuluna əsasən əmtəə əməliyyatları üçün qol uzunluğu qiyməti kotirovka qiymətinin təmsil etdiyi müqayisə oluna bilən nəzarət olunmayan əməliyyatlara və müqayisə oluna bilən nəzarət olunmayan razılaşmalara istinad etməklə müəyyən oluna bilər. Kotirovka edilmiş əmtəə qiymətləri ümumiyyətlə bazarda müstəqil alıcılar və satıcılar arasında müəyyən bir müddətdə müəyyən şərtlərdə satılan malın müəyyən bir növü və miqdarı üçün qiymət barədə razılığını əks etdirir.

2-CI FƏSİL: TRANSFER QİYMƏTQOYMA ÜSULLARI – **103**

Müəyyən bir əmtəə üçün kotirovka qiymətinin istifadəsinin məqsədəuyğunluğunu müəyyənləşdirən müvafiq amil, sənayenin adi işgüzar dövründə nəzarət olunan əməliyyatla müqayisə edilə bilən nəzarət olunmayan əməliyyatlar üçün qiymətləri müzakirə etmək məqsədilə kotirovka qiymətinin nə dərəcədə geniş və müntəzəm olaraq istifadə edilməsidir. Müvafiq qaydada hər bir halın faktları və vəziyyətlərindən asılı olaraq kotirovka qiymətləri əlaqəli müəssisələr arasında əmtəə əməliyyatlarının qiymətləndirilməsində bir istinad kimi nəzərdən keçirilə bilər. Vergi ödəyiciləri və vergi idarələri müvafiq qaydada seçilmiş kotirovka qiymətinin tətbiq edilməsində ardıcıl olmalıdırlar.

1. CUP üsulunun əmtəə əməliyyatlarına etibarlı dərəcədə tətbiq edilə bilməsi üçün kotirovka qiymətində təmsil olunan nəzarət olunan əməliyyatın və nəzarət olunmayan əməliyyatların və ya nəzarət olunmayan razılaşmaların iqtisadi cəhətdən uyğun xüsusiyyətləri müqayisə edilə bilən olmalıdır. Əmtəələr üçün iqtisadi cəhətdən uyğun xüsusiyyətlərə aiddir: əmtəənin fiziki xüsusiyyətləri və keyfiyyəti; nəzarət olunan əməliyyatın müqavilə şərtləri, məsələn ticarət həcmləri, razılaşma dövrləri, çatdırma dövrləri və şərtləri, nəqliyyat, sığorta, xarici valyuta şərtləri və s. Müəyyən əmtəələr üçün iqtisadi cəhətdən uyğun xüsusiyyətlərin bəziləri (məsələn, sürətli çatdırma) premium qiymət və ya endirimli qiymətlə nəticələnə bilər. Əgər kotirovka qiyməti qol uzunluğunun qiymətini və ya qiymət aralığını müəyyənləşdirmək üçün istifadə olunarsa, əmtəələrin birjada satıldığı və əmtəənin kotirovka qiymətinə səbəb olan spesifikasiyaları nəzərdə tutan standartlaşdırılmış müqavilələr müvafiq ola bilər. Nəzarət olunan əməliyyatın şərtləri ilə nəzarət olunmayan əməliyyatların şərtləri və ya araşdırılan əmtəə əməliyyatlarının qiymətinə əhəmiyyətli dərəcədə təsir göstərən əmtəə kotirovka qiymətini müəyyən edən şərtlər arasında fərqlər olduqda, əməliyyatların iqtisadi cəhətdən uyğun xüsusiyyətlərinin müqayisəliliyini təmin etmək üçün kifayət qədər dəqiq düzəlişlər edilməlidir. İcra olunan funksiyalar, istifadə edilmiş aktivlər və tədarük zəncirindəki digər təşkilatlar tərəfindən götürülmüş risklər şəklində edilən töhfələr bu Təlimatda göstərilən şərtlərə uyğun olaraq kompensasiya edilməlidir.
2. Vergi idarələrinə vergi ödəyicisinin transfer qiymətqoyması fəaliyyəti ilə bağlı məlumatlı araşdırmanın aparılmasında kömək etmək üçün vergi ödəyiciləri transfer qiymətqoyması sənədlərinin bir hissəsi kimi etibarlı sübut və sənəd təqdim etməlidirlər. Bunlara aiddir: əmtəə əməliyyatları üçün qiymət təyinetmə siyasəti, kotirovka qiymətində təmsil olunan müqayisə oluna bilən nəzarət olunmayan əməliyyatlara və ya müqayisə oluna bilən nəzarət olunmayan razılaşmalara əsasən qiymət düzəlişlərinin əsaslandırılması üçün lazım olan məlumatlar və hər hansı digər müvafiq məlumat, o cümlədən istifadə olunmuş qiymətqoyma düsturları, üçüncü tərəfin son müştəri müqavilələri, tətbiq edilmiş mükafat və ya endirimlər, qiymətqoyma tarixi, tədarük zənciri məlumatları və qeyri-vergi məqsədləri üçün hazırlanmış məlumatlar.

**104** – 2-CI FƏSİL: TRANSFER QİYMƏTQOYMA ÜSULLARI

2.22 Əmtəə əməliyyatları üçün xüsusilə əhəmiyyətli bir amil kotirovka qiymətinə istinad etməklə formalaşdırılan və tərəflərin əmtəə əməliyyatlarının qiymətini təyin etmək üçün seçdikləri spesifik zamana, tarixə və ya müddətə (məsələn, orta qiymətin müəyyən edildiyi spesifik tarixlər aralığı) istinad edən qiymətqoyma tarixidir. Vergi ödəyicisinin nəzarət olunan əmtəə əməliyyatında əlaqəli müəssisələr tərəfindən əməliyyata qoşulduqları anda razılaşdırılmış qiymətqoyma tarixinə dair etibarlı bir dəlil (məsələn, təkliflər və qəbullar, müqavilələr və ya qeydiyyatdan keçmiş müqavilələr və ya razılaşma şərtlərini müəyyən edən digər sənədlər etibarlı dəlil hesab edilə bilər) təqdim edə biləcəyi təqdirdə və bu tərəflərin həqiqi davranışlarına və ya işin digər faktlarına uyğun olduqda, I Fəslin D bölməsində faktiki əməliyyatın dəqiq müəyyənləşdirilməsinə dair təlimata əsasən vergi idarələri əmtəə əməliyyatı üçün qiymətləri əlaqəli müəssisələrin razılaşdırdığı qiymətqoyma tarixinə istinadən müəyyən etməlidirlər. Əgər əlaqəli müəssisələr arasında hər hansı yazılı razılaşmada qeyd edilmiş qiymətqoyma tarixi tərəflərin faktiki davranışına və ya işin digər faktlarına uyğun gəlmirsə, vergi idarələri işin həmin digər faktlarına və müstəqil müəssisələrin müqayisə edilə bilən vəziyyətlərdə razılaşdıracaqlarına (sənayedəki praktikanı nəzərə almaqla) uyğun olaraq fərqli bir qiymətqoyma tarixi müəyyən edə bilər. Vergi ödəyicisi nəzarət olunan əməliyyatda əlaqəli müəssisələr tərəfindən razılaşdırılmış qiymətqoyma tarixinə dair etibarlı bir dəlil təqdim etmədikdə və vergi idarəsi I Fəslin D bölməsindəki təlimata əsasən fərqli qiymətqoyma tarixini müəyyən edə bilmədikdə, onlar əmtəə əməliyyatının qiymətqoyma tarixini əllərində olan dəlillərə əsasən ehtimal edir; bu, nəqliyyat vasitəsindən asılı olaraq konosamentdə və ya ekvivalent sənəddə göstərilmiş göndərmə tarixi ola bilər. Bu o demək olacaqdır ki, əməliyyat aparılan əmtəələrin qiyməti vergi idarəsində olan məlumata əsaslanaraq hər hansı müvafiq müqayisəlilik düzəlişlərini nəzərə alınmaqla göndərmə tarixində orta kotirovka qiymətinə istinadən müəyyən ediəcəkdir. Tətbiq olunan Sazişə əsasən qarşılıqlı razılaşma proseduru vasitəsilə ehtimal olunan qiymətqoyma tarixinin tətbiqindən irəli gələn ikiqat vergi tutulması hallarının həllinə icazə vermək vacibdir.

**B.2** **CUP üsulunun tətbiqinə dair nümunələr**

2.23 Aşağıdakıməlumatlar CUP üsulunun tətbiqini nümayiş etdirir. Buməlumatlardə həmçinin nəzarət olunmayan əməliyyatları müqayisə oluna bilən nəzarət olunmayan əməliyyatlara çevirmək üçün düzəlişlərin edilməli olduğu situasiyalara da yer verilmişdir.

2-CI FƏSİL: TRANSFER QİYMƏTQOYMA ÜSULLARI – **105**

* 1. CUP üsulu xüsusilə etibarlı bir üsuldur, belə ki, burada müstəqil müəssisə iki əlaqəli müəssisə arasında olduğu kimi eyni məhsulu satır. Məsələn, müstəqil müəssisə iki əlaqəli müəssisə arasında satılan qəhvə paxlaları ilə eyni növdə, keyfiyyətdə və kəmiyyətdə brend olmayan Kolumbiya qəhvə paxlaları satır və tutaq ki, nəzarət olunan və nəzarət olunmayan əməliyyatlar təxminən eyni vaxtda, istehsal/paylama zəncirində eyni mərhələdə və bənzər şərtlər altında baş verir. Əgər mövcud yeganə nəzarət olunmayan əməliyyat brend olmayan Braziliya qəhvə paxlalarını əhatə edərdisə, qəhvə paxlaları arasındakı fərqin qiymət üzərində əhəmiyyətli təsirə malik olub-olmadığını müəyyənləşdirmək məqsədəuyğun olardı. Məsələn, qəhvə paxlalarının satış mənbəyindən soruşmaq olar ki, bu məhsulu açıq bazarda premium qiymətə, yoxsa endirimli qiymətlərlə satmaq lazımdır. Bu cür məlumatı əmtəə bazarlarından əldə etmək və ya diler qiymətlərindən çıxarmaq olar. Əgər bu fərq qiymət üzərində əhəmiyyətli təsirə malik olarsa, bəzi düzəlişlər məqsədəuyğun olar. Əgər kifayət qədər dəqiq düzəlişi etmək mümkün olmursa, CUP üsulunun etibarlılığı azalmış olardı və əvəzində digər daha az birbaşa üsulun seçilməsi zərurəti yarana bilərdi
  2. Düzəlişlərin tələb oluna biləcəyi bir nümunəvi hal nəzarət olunan və nəzarət olunmayan satışlarla bağlı vəziyyətlərin identik olduğu (bir fakt istisna olmaqla ki, nəzarət olunan satışlara çatdırma qiyməti daxildir, nəzarət olunmayan satışlara isə çatdırma qiyməti daxil deyil) haldır. Daşınma və sığorta baxımından fərqlər bir qayda olaraq qiymət üzərində müəyyən və aydın şəkildə təsirə malik olur. Ona görə də nəzarət olunmayan satış qiymətini müəyyən etmək üçün çatdırma şərtlərindəki fərqlərə əsasən həmin qiymətə düzəlşilər edilməlidir.
  3. Digər bir nümunəni nəzərdən keçirək. Tutaq ki, vergi ödəyicisi öz TMŞ qrupu çərçivəsində əlaqəli müəssisəyə tonu 80 dollardan olmaqla 1000 ton məhsul satır və eyni zamanda müstəqil bir müəssisəyə 500 ton eyni məhsulu tonu 100 dollardan satır. Bu halda onu qiymətləndirmək lazımdır ki, məhsulun fərqli həcmlərdə olması transfer qiymətində düzəlişin edilməsi ilə nəticələnməlidir ya yox. Oxşar məhsulların iştirakı ilə olan sövdələşmələri təhlil etməklə müvafiq bazarı araşdırmaq lazımdır ki, məhsul həcminə görə səciyyəvi endirimlər müəyyən edilsin.

1. **Təkrarsatış qiyməti üsulu**

**C.1** **Ümumi məlumat**

2.27 Təkrar satış qiyməti üsulu əlaqəli müəssisədən alınan məhsulun müstəqil müəssisəyə təkrar satışı zamanı həmin məhsul üçün qiymətin təyin edilməsi ilə başlayır. Bu qiymətdən (təkrar satış qiyməti) daha sonra bu qiymət üzrə müvafiq ümumi mənfəət marjası (“təkrar satış qiymət marjası”) çıxılır.

**106** – 2-CI FƏSİL: TRANSFER QİYMƏTQOYMA ÜSULLARI

Məhz bu məbləğdən istifadə etməklə ticarət vasitəçisi öz satışlarını və digər əməliyyat xərclərini qarşılamağa və eləcə də icra edilmiş funksiyalar fonunda (istifadə edilmiş aktivlər və qəbul edilmiş riskləri nəzərə almaqla) müvafiq gəlir əldə etməyə çalışacaqdır. Ümumi marjanı çıxdıqdan və məhsulun satışı ilə əlaqədar digər xərclərə (məsələn, gömrük rüsumları) düzəliş etdikdən sonra yerdə qalan qiymət əlaqəli müəssisələr arasında əmlakın ilkin ötürülməsi üçün qol uzunluğu qiyməti hesab edilə bilər. Bu üsul marketinq əməliyyatlarına tətbiq edildikdə demək olar ki, daha faydalı olur.

1. Nəzarət olunan əməliyyatda ticarət vasitəçisinin təkrar satış qiyməti marjası eyni vasitəçinin müqayisə oluna bilən nəzarət olunmayan əməliyyatlarda (“daxili müqayisə edilə bilən məlumatlar”) satılan və alınan məhsullardan qazandığı təkrar satış qiymət marjasına istinad etməklə müəyyənləşdirilə bilər. Eləcə də, nəzarət olunmayan əməliyyatlarda müstəqil müəssisə tərəfindən qazanılmış təkrar satış qiymət marjası bələdçi xarakterinə malik ola bilər (“xarici müqayisə oluna bilən nümunə”). Əgər ticarət vasitəçisi ümumi broker işi ilə məşğuldursa, təkrar satış qiymət marjası brokerlik fəaliyyəti üçün komissiya ilə əlaqələndirilə bilər. Bu komissiya adətən satılan məhsulun satış qiymətinin müəyyən faizin kimi hesablanır. Belə bir halda təkrar satış qiymət marjasının müəyyənləşdirilməsi zamanı brokerin təmsilçi və ya rəhbər kimi fəaliyyət göstərməsi nəzərə alınmalıdır.
2. 1-ci Fəsildəki prinsiplərə uyğun olaraq, aşağıdakı iki şərtdən biri qarşılanarsa, təkrar satış qiymət üsulundan istifadə etdikdə nəzarət olunmayan əməliyyat nəzarət olunan əməliyyatla müqayisə edilə bilər (yəni bu müqayisə oluna bilən nəzarət olunmayan əməliyyat olur): a) müqayisə olunan əməliyyatlar və ya həmin əməliyyatları icra edən müəssisələr arasındakı fərqlərin (əgər varsa) heç biri açıq bazarda təkrar satış qiymət marjasına əhəmiyyətli dərəcədə təsir göstərə bilməz; və ya b) belə fərqlərin maddi təsirlərini aradan qaldırmaq üçün kifayət qədər dəqiq düzəlişlər edilə bilər. Təkrar satış qiyməti üsulu zamanı adətən CUP üsulu ilə müqayisədə məhsul fərqlərini nəzərə almaq üçün daha az düzəlişlər tələb olunur, çünki kiçik məhsul fərqlərinin qiymətdə olduğu kimi mənfəət marjalarına əhəmiyyətli dərəcədə təsir göstərmək ehtimalı azdır.
3. Bazar iqtisadiyyatı şəraitində oxşar funksiyaların yerinə yetirilməsi üçün verilən kompensasiya adətən müxtəlif fəaliyyət növləri üzrə bərabərləşdirilir. Bunun əksinə olaraq, müxtəlif məhsullar üçün qiymətlər ancaq onların bir-birlərini əvəz edəcəkləri dərəcədə bərabərləşməyə meyllidir. Ümumi mənfəət marjaları ümumi kompensasiyanı təmsil etdiyinə görə icra edilmiş müəyyən funksiyalar üzrə maya dəyərindən sonra (istifadə olunmuş aktivlər və qəbul edilmiş riskləri nəzərə almaqla) məhsul fərqləri daha az əhəmiyyət kəsb edir. Məsələn, faktlar ona işarə edə bilər ki, distribütor şirkət toster satsa da, blender satsa da eyni funksiya icra edir (istifadə olunmuş aktivlər və qəbul edilmiş riskləri nəzərə almaqla) və ona görə də bazar iqtisadiyyatında bu iki fəaliyyət üçün eyni dərəcədə kompensasiya olmalıdır. Halbuki, istehlakçılar toster və blenderlərə tam olaraq bir-birlərinin əvəzedicisi kimi baxmadıqlarına görə onların qiymətlərinin də eyni olmasını gözləmək düzgün olmazdı.

2-CI FƏSİL: TRANSFER QİYMƏTQOYMA ÜSULLARI – **107**

1. Baxmayaraq ki, təkrar satış qiymət üsulunda daha geniş sayda müxtəlif məhsullara icazə verilə bilər, nəzarət olunan əməliyyatda ötürülən əmlak yenə də nəzarət olunmayan əməliyyatda ötürülən əmlakla müqayisə edilməlidir. Daha böyük fərqlərin nəzarət olunan və nəzarət olunmayan əməliyyatların tərəfləri arasında icra edilən funksiyalardakı fərqlərdə özünü göstərmə ehtimalı çoxdur. Təkrar satış qiyməti üsulundan istifadə edərkən daha məhsulların daha az müqayisə edilməsi tələb olunsa da, məhsulların daha yaxından müqayisəsinin daha yaxşı nəticə verəcəyi fakt olaraq qalır. 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.
2. Mənfəət marjası əsasən 1-ci Fəsildə müzakirə olunan digər atributlarla (məsələn, icra edilmiş funksiyalar, iqtisadi şərait və s.) əlaqədar olduqda və ötürülən konkret məhsulla yalnız ikinci dərəcədə əlaqələndirildikdə müqayisəliliyin həmin digər attributlarına daha böyük önəm vermək məqsədəuyğun ola bilər. Belə vəziyyət adətən ötürülməkdə olan məhsula mühüm dəyər əlavə etmək məqsədilə unikal aktivlərdən (məsələn, dəyərli, unikal qeyri-maddi aktivlər) istifadə etməyən əlaqəli assoasiasiya üçün mənfəət marjası müəyyən edildikdə mövcud olacaqdır. Beləliklə, nəzarət olunmayan və nəzarət olunan əməliyyatlar məhsulun özündən başqa bütün xüsusiyyətləri üzrə müqayisə edilə bilən olduqda təkrar satış qiyməti üsulu qol uzunluğu şərtlərini CUP üsuluna nisbətən daha etibarlı şəkildə ölçə bilər bir şərtlə ki, ötürülən məhsullardakı fərqləri nəzərə almaq məqsədilə kifayət qədər dəqiq düzəlişlər edilməsin. Eyni məqam aşağıda müzakirə edilən dəyərin toplanması üsulu üçün də doğrudur.
3. İstifadə olunan təkrar satış qiymət marjası müqayisə oluna bilən sövdələşmədə iştirak edən müstəqil müəssisəyə məxsusdursa, əlaqəli müəssisələr və müstəqil müəssisələrin öz bizneslərini idarə etmə üsullarında əhəmiyyətli fərqlər olduqda təkrar satış üsulunun etibarlılığı bundan zərər çəkə bilər. Belə fərqlərə nəzərə alınmış xərclərin səviyyəsinə təsir göstərən fərqlər (məsələn, bu fərqlərə texniki xidmət səviyyələri və diapazonlarına idarəetmə səmərəliliyinin təsiri aid ola bilər) aid ola bilər ki, bunun da müəssisənin gəlirliliyinə təsiri ola bilər, lakin açıq bazarda öz mallarını və ya xidmətlərini aldığı və ya satdığı qiymətə təsiri olmaya da bilər. Bu kimi xüsusiyyətlər nəzarət olunmayan əməliyyatın təkrar satış qiyməti üsulu üçün müqayisə edilə bilən olub-olmadığının müəyyənləşdirilməsi məqsədilə təhlil olunmalıdır.
4. Təkrar satış qiymət üsulu həmçinin icra edilən funksiyaların müqayisəliliyindən asılıdır (istifadə olunmuş aktivlər və qəbul edilmiş riskləri nəzərə almaqla). Nəzarət olunan və nəzarət olunmayan əməliyyatlar və bu əməliyyatların tərəfləri arasında fərqlər olduqda və həmin fərqlərin qol uzunluğu şərtlərini qiymətləndirmək üçün istifadə olunan atribut üzərində həmiyyətli təsir olduqda, bu halda təkrar satış qiymət marjası reallaşdırıldıqda bu daha az etibarlı ola bilər.

**108** – 2-CI FƏSİL: TRANSFER QİYMƏTQOYMA ÜSULLARI

Nəzarət olunan və nəzarət olunmayan əməliyyatlarda qazanılan ümumi marjalara təsir edən əhəmiyyətli fərqlər olarsa (məsələn, əməliyyatların tərəflərinin icra etdiyi funksiyaların xarakterində), belə fərqləri nəzərə alan düzəlişlər etmək lazımdır. Həmin düzəlişlərin dərəcəsi və etibarlılığı hər hansı konkret hal üzrə təkrar satış qiyməti üsulu çərçivəsində təhlilin nisbi etibarlılığına təsir göstərəcəkdir.

1. Ticarət vasitəçisi məhsulun qiymətini çox artırmadığı hallarda müvafiq təkrar satış qiymət marjasını müəyyən etmək çox asan olur. Əksinə, təkrar satışdan əvvəl mallar əlavə emal edilərək daha mürəkkəb bir məhsulun tərkib hissəsinə çevrilirlərsə və onların mənsubiyyəti itər və ya dəyişilərsə (məsələn, komponentlərin hazır və yarımfabrikat məhsullarda birləşdirildiyi yer), qol uzunluğu qiymətinə nail olmaq çətin ola 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 dəyərinə köçürülmüş məhsulların töhfəsini asanlıqla qiymətləndirmək mümkün deyil.
2. Təkrar satış qiymət marjası ticarət vasitəçisinin malları satın almasından sonrakı qısa müddət ərzində reallaşdırıldıqda daha dəqiq olur. Ilkin satınalma 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 olacaqdır.
3. Gözləmək lazımdır ki, təkrar satış qiymət marjasının məbləğinə ticarət vasitəçisi tərəfindən yerinə yetirilən fəaliyyətlərin səviyyəsi təsir göstərəcəkdir. Belə fəaliyyətlər ticarət vasitəçisinin ancaq ekspeditor kimi sadəcə minimal xidmətləri göstərməsindən tutmuş bütün mülkiyyət riskini və eləcə də reklam, marketinq, malların paylanması və onlar üçün zəmanətlərin verilməsi, birjaların maliyyələşdirilməsi və digər əlaqədar xidmətlərdə gözlənən risklər üçün tam məsuliyyəti öz üzərinə götürməsinə qədər dəyişə bilər. Əgər nəzarət olunan əməliyyatda ticarət vasitəçisi əhəmiyyətli ticarət fəaliyyəti yerinə yetirmirsə və yalnız malları üçüncü tərəfə çatdırırsa, təkrar satış qiymət marjası icra edilən funksiyalar fonuinda kiçik ola bilər. Təkrar satış qiymət marjası o halda daha böyük ola bilər ki, ticarət vasitəçisinin belə malların marketinqində xüsusi təcrübəsi olsun və hətta həmin məhsulla əlaqələndirilən qeyri-maddi əmlakın yaradılması və saxlanılmasında üzərinə xüsusi risklər alsın və ya töhfələr versin. Bununla belə, ticarət vasitəçisi tərəfindən yerinə yetirilən fəaliyyətin səviyyəsini, minimal və ya böyük olmasından asılı olmayaraq, müvafiq dəlillərlə təsdiqləmək lazım gələrdi.

2-CI FƏSİL: TRANSFER QİYMƏTQOYMA ÜSULLARI – **109**

Buraya səbəbsiz yerə yüksək hesab edilə bilən marketinq xərclərinin əsaslandırılması daxildir; məsələn, reklam xərclərinin bir qismi və ya böyük hissəsi ticarət nişanının qanuni sahibi üçün xidmət şəklində çəkilmişdirsə. Belə halda dəyərin toplanması üsulu təkrar satış qiyməti üsulunu asanlıqla tamamlaya bilər.

1. Ticarət vasitəçisi təkrar satış fəaliyyətinə əlavə olaraq əhəmiyyətli ticarət fəaliyyəti ilə də aydın surətdə məşğuldursa, kifayət qədər böyük təkrar satış qiyməti marjası gözlənilə bilər. Əgər ticarət vasitəçisi öz fəaliyyətlərində müəyyən aktivlərdən (məsələn, qeyri-maddi aktivlərdən - marketinq 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 düzgün olmaya bilər. Əgər ticarət vasitəçisi marketinq üzrə dəyərli qeyri-maddi aktivlərə sahibdirsə, nəzarət olunmayan əməliyyatdakı təkrar satış qiyməti marjasında nəzarət olunan əməliyyatda ticarət vasitəçisinin ixtiyarı çatan mənfəət lazımi qədər qiymətləndirilməyə bilər (müqayisə oluna bilən nəzarət olunmayan əməliyyatda eyni ticarət vasitəçisi və ya marketinq üzrə oxşar dəyərə malik qeyri-maddi aktivlərə sahib olan ticarət vasitəçisinin iştirak etdiyi halları çıxmaq şərtilə).
2. Əgər malların paylanması vasitəçi şirkət tərəfindən paylanma zənciri vasitəsilə həyata keçirilirsə, vergi idarələrinin təkcə vasitəçi şirkətdən alınmış malların təkrar satış qiymətinə deyil, həm də belə bir şirkətin öz təchizatçısına ödədiyi qiymətə və vasitəçi şirkətin yerinə yetirdiyi funksiyalara baxması məqsədəuyğun ola bilər. Bu məlumatın əldə edilməsi üçün praktiki çətinliklərin olması ilə bərabər vasitəçi şirkətin həqiqi funksiyasını müəyyənləşdirmək də çətin ola bilər. Əgər vasitəçi şirkətin iqtisadi cəhətdən böyük risk aldığını və ya malların qiymətinin artdığı zəncirdə iqtisadi funksiya yerinə yetirdiyi nümayiş oluna bilməzsə, onda vasitəçi şirkətin fəaliyyətlərinə aid olduğu iddia edilən hər hansı qiymət elementini məntiqlə TMŞ qrupu çərçivəsində istənilən digər bir yerə də aid etmək olar, çünki, müstəqil müəssisələr bir qayda olaraq belə bir şirkətin əməliyyatın mənfəətlərinə şərik çıxmasına imkan verməzdilər.
3. Ticarət vasitəçisinin malların təkrar satışını həyata keçirmək üçün eksklüziv hüquqlara malik olub-olmamasından asılı olaraq da təkrar satış qiymət marjasının dəyişməsini gözləmək olar. Bu növdən olan razılaşmalara müstəqil müəssisələr arasındakı əməliyyatlarda rast gəlinir və marjanın formalaşmasına təsir göstərə bilər. Beləliklə, bu cür eksklüziv hüquqlar hər növ müqayisə zamanı nəzərə alınmalıdır. Bu cür eksklüziv hüquqa veriləcək dəyər müəyyən dərəcədə coğrafi əhatə dairəsindən və mümkün əvəzedici malların mövcudluğu və nisbi rəqabətədavamlılığından asılı olacaqdır. Bu cür razılaşma qol uzunluğu əməliyyatında həm təchizatçı, həm də ticarət vasitəçisi üçün dəyərli ola bilər. Məsələn, bu hal ticarət vasitəçisini həvəsləndirə bilər ki, o təchizatçının müvafiq növ mallarını satmaq üçün daha böyük səylər göstərsin.

**110** – 2-CI FƏSİL: TRANSFER QİYMƏTQOYMA ÜSULLARI

Digər tərəfdən, belə bir razılaşma ticarət vasitəçisinə bir növ inhisarçılıq qabiliyyəti verəcəkdir ki, bunun nəticəsində də o, çox səy göstərmədən böyük dövriyyə reallaşdıra biləcək. Müvafiq olaraq, bu faktorun uyğun təkrar satış qiyməti marjası üzərində təsiri hər bir hal üzrə diqqətlə araşdırılmalıdır. 6.118 və 6.120 saylı paraqraflara da baxın.

2.41 Nəzarət olunan əməliyyatla nəzarət olunmayan əməliyyat arasında mühasibatlıq praktikaları fərqləndikdə təkrar satış qiyməti marjasının hesablanması zamanı istifadə olunan məlumatlara müvafiq düzəlişlər edilməlidir ki, ümumi marjanı əldə etmək məqsədilə hər bir hal üçün eyni xərc növlərinin istifadə edilməsi təmin olunsun. Məsələn, elmi-tədqiqat işləri üçün çəkilən xərclər ya əməliyyat xərclərində, ya da satış xərclərində özünü göstərə bilər. Müvafiq ümumi marjalar lazımi düzəlişlər edilmədən müqayisə oluna bilməz.

**C.2** **Təkrarsatış qiyməti üsulunun tətbiqinə dair nümunələr**

1. Tutaq ki, iki distribyutor eyni bazarda eyni brend adı altında eyni məhsulu satırlar. A distribyutoru zəmanət təklif edir; B distribyutoru zəmanət təklif etmir. A distribyutoru zəmanəti qiymət strategiyasına daxil etmir və ona görə də öz məhsulunu baha qiymətə satır. Bu isə öz növbəsində B distribyutoruna nisbətən daha yüksək ümumi mənfəət marjası ilə nəticələnir (əgər zəmanət üzrə xidmətlərin xərcləri nəzərə alınmırsa), çünki o öz məhsulunu daha aşağı qiymətə satır. O fərqin nəzərə alınması üçün kifayət qədər dəqiq düzəlişlər edilməzsə, həmin iki marja bir-biri ilə müqayisə oluna bilməz.
2. Tutaq ki, zəmanət bütün məhsullar üçün təklif edilir ki, bütün daunstrim qiymətlər yekcins olsun. C distribyutoru zəmanət funksiyasını yerinə yetirir, ancaq əslində aşağı qiymət vasitəsilə bu təchizatçı tərəfindən kompensasiya edilir. D distribyutoru zəmanət funksiyasını yerinə yetirmir, həmin funksiya təchizatçı tərəfindən icra edilir (məhsullar zavoda geri qaytarılır). Amma D distribyutorunun təchizatçı üçün çəkdiyi xərc C distribyutorunun təchizatçı xərclərindən çox olur. Əgər C distribyutoru zəmanət funksiyasını yerinə yetirmənin dəyərini satılan malın dəyəri kimi nəzərdə tutursa, onda ümumi mənfəət marjalarındakı fərqlərin düzəlişi avtomatik qaydada olur. Bununla belə, əgər zəmanət xərcləri əməliyyat xərcləri kimi nəzərdə tutulursa, bu o deməkdir ki, marjalarda təhriflər vardır ki, onlar da aradan qaldırılmalıdır. Bunun izahatı ondan ibarət olardı ki, əgər D distribyutoru zəmanəti özü yerinə yetirsə idi, onun təchizatçısı transfer qiymətini azaldardı və ona görə də D distribyutorunun ümumi mənfəət marjası daha böyük olardı.
3. Bir şirkət fililallarının olmadığı beş ölkədə müstəqil distribyutorlar vasitəsilə məhsul satır. Distribyutorlar sadəcə məhsulu bazara çıxarır və hər hansı əlavə iş görmürlər. Ölkələrin birində həmin şirkət filial açır. Həmin bu bazarın strateji əhəmiyyətə malik olduğu üçün şirkət öz

2-CI FƏSİL: TRANSFER QİYMƏTQOYMA ÜSULLARI – **111**

filialından tələb edir ki, ancaq onun məhsullarını satsın və müştərilər üçün texniki xidmətlər göstərsin. Hətta əgər bütün digər faktlar və vəziyyətlər bir-birlərinə bənzəsə də, əgər marjalar müstəsna satış razılaşması olmayan və ya filial tərəfindən həyata keçirilən texniki xidmətləri icra etməyən müstəqil müəssisələrdən qaynaqlanırsa, müqayisəliliyə nail olmaq üçün hər hansı düzəlişlərin edilməli olub-olmadığını düşünmək lazımdır.

**D.** **Dəyərin toplanması üsulu**

**D.1** **Ümumi məlumat**

1. Dəyərin toplanması üsulu əlaqəli alıcıya verilmiş əmlak və ya xidmətlər üçün nəzarət edilən əməliyyatda əmlak (və ya xidmətlər) təchizatçısının çəkdiyi xərlərdən başlayır. Sonra yerinə yetirilən funksiyalar və bazar şərtləri nəzərə alınmaqla müvafiq qazanc əldə etmək üçün bu xərcin üzərinə toplanmış dəyərin müvafiq ticarət əlavəsi gəlir. Yuxarıdakı xərclərin üzərinə xərc və ticarət əlavəsini gəldikdən sonra əldə olunan qiymət orijinal nəzarət olunan əməliyyatın qol uzunluğu qiyməti hesab oluna bilər. Bu üsul, ehtimal ki, əlaqəli tərəflərin ortaq kredit müqavilələri və ya uzunmüddətli alqı-satqı müqavilələri bağladığı və ya nəzarət edilən əməliyyat göstərilən xidmətlərdən ibarət olduğu hallarda əlaqəli tərəflər arasında yarım-fabrikat mallar satıldıqda daha faydalı olur.
2. Təchizatçının nəzarət olunan əməliyyatda xərc və ticarət əlavəsi əslində ideal vəziyyətdə eyni təchizatçının müqayisə oluna bilən nəzarət olunmayan əməliyyatlarda (daxili müqayisə edilə bilən məlumatlar) qazandığı xərc və ticarət əlavəsinə istinadən təyin olunmalıdır. Bundan başqa müstəqil müəssisə tərəfindən müqayisə oluna bilən əməliyyatlarda qazanılmış olacaq xərc və ticarət əlavəsi də istinad kimi istifadə edilə bilər. (xarici müqayisə edilə bilən məlumatlar).
3. 1-ci Fəsildəki prinsiplərə uyğun olaraq, aşağıdakı iki şərtdən biri qarşılanarsa, dəyərin toplanması üsulundan istifadə etdikdə nəzarət olunmayan əməliyyat nəzarət olunan əməliyyatla müqayisə edilə bilər (yəni bu müqayisə oluna bilən nəzarət olunmayan əməliyyat olur): a) müqayisə olunan əməliyyatlar və ya həmin əməliyyatları icra edən müəssisələr arasındakı fərqlərin (əgər varsa) heç biri açıq bazarda təkrar satış qiymət marjasına əhəmiyyətli dərəcədə təsir göstərmir; və ya b) belə fərqlərin maddi təsirlərini aradan qaldırmaq üçün kifayət qədər dəqiq düzəlişlər edilə bilər. Dəyərin toplanması üsulunu tətbiq etmək üçün əməliyyatın müqayisə oluna bilən nəzarət olunmayan əməliyyat olub-olmadığını müəyyənləşdirən zaman 2.29-2.34 saylı paraqraflarda təkrar satış qiyməti üsulu haqqında təsvir edilən eyni prinsiplər şamil olunur. Beləliklə, dəyərin toplanması üsulunda CUP üsuluna nisbətən məhsul fərqlərini nəzərə almaq üçün daha az düzəliş etmək zərurəti yarana bilər. Eləcə də 1-ci Fəsildə təsvir olunan digər müqayisəlilik amillərinə daha çox əhəmiyyət vermək məqsədəuyğun ola bilər. Bu amillərin bəziləri qiymətdən daha çox toplanmış dəyərin ticarət əlavəsinə mühüm təsir göstərə bilər.

**112** – 2-CI FƏSİL: TRANSFER QİYMƏTQOYMA ÜSULLARI

Təkrar satış qiyməti üsulunda olduğu kimi (bax paraqraf 2.34), nəzarət olunan və nəzarət olunmayan əməliyyatlarda qazanılan xərc və ticarət əlavəsinə təsir edən əhəmiyyətli fərqlər olarsa (məsələn, əməliyyatların tərəflərinin icra etdiyi funksiyaların xarakterində), belə fərqləri nəzərə alan kifayət qədər dəqiq düzəlişlər etmək lazımdır. Həmin düzəlişlərin dərəcəsi və etibarlılığı hər hansı konkret hal üzrə dəyərin toplanması üsulu çərçivəsində təhlilin nisbi etibarlılığına təsir göstərəcəkdir.

1. Məsələn, tutaq ki, A Şirkəti istehsal etdiyi tosterləri əlaqəli müəssisəsi olan distribyutora satır, B Şirkəti isə istehsal etdiyi ütüləri müstəqil müəssisə olan distribyutora satır və kiçik məişət texnikası sənayesində adi tosterlər və ütülərin istehsalı üzrə mənfəət marjası bir qayda olarq eynidir (Burada dəyərin toplanması üsulundan istifadə son dərəcə oxşar müstəqil toster istehsalçılarının olmadığını zənn edir). Əgər dəyərin toplanması üsulu tətbiq edilərdisə, nəzarət olunan və nəzarət olunmayan əməliyyatlarda müqayisə olunan ticarət əlavələri istehsalçının distribyutora satış qiyməti ilə məhsulun istehsal xərcləri arasındakı fərq bölünsün məhsulun istehsal xərcləri olardı. Amma elə ola bilərdi ki, A Şirkəti öz istehsalat proseslərində B Şirkətinə nisbətən daha çox səmərəli olsun və bununla da daha az xərci çıxsın. Nəticədə, hətta A Şirkəti toster əvəzinə ütü istehsal etsə və B Şirkətinin ütü üçün qoyduğu eyni qiyməti qoysa da belə (yəni xüsusi şərtlər olmasa idi), A Şirkətinin mənfəət səviyyəsinin B Şirkətinin mənfəət səviyyəsindən çox olması məntiqəuyğun olardı. Beləliklə, bu fərqin təsirinin mənfəət üzərində düzəliş edilə bilməsi hallarını çıxmaq şərtilə, dəyərlərin toplanması üsulunun bu kontekstdə tətbiqi tam etibarlı seçim olmazdı.
2. Dəyərin toplanması üsulu düzgün tətbiq edildikdə, xüsusilə də xərclərin müəyyənləşdirilməsi zamanı bəzi çətinliklər yaradır. Hər hansı bir müəssisənin öz biznes fəaliyyətini davam etdirə bilməsi üçün müəyyən müddət ərzində öz xərclərini ödəyə bilmə iqtidarında olması doğru olsa da, həmin xərclər istənilən bir il ərzində konkret bir hal üzrə müvafiq mənfəətin müəyyənləşdirici faktoru ola bilməz. Bir çox hallarda şirkətlər müvafiq malların yaradılması və ya müvafiq xidmətin göstərilməsi xərclərinə istinad edərək qiymətləri aşağı salmaq üçün rəqabətə təhrik olsalar da, çəkilən xərclərin səviyyəsi ilə bazar qiyməti arasında aydın əlaqənin mövcud olmadığı digər situasiyalar da olmamış deyildir (məsələn, dəyərli bir ixtira edilib və sahibi bunun üçün yalnız kiçik tədqiqat xərcləri çəkib).
3. Bundan başqa, dəyərin toplanması üsulunu tətbiq edərkən müqayisə oluna bilən ticarət əlavəsini müqayisə oluna bilən xərc bazasına tətbiq etmək də lazımdır. Məsələn, dəyərin toplanması üsulunun tətbiq edilməsi zamanı istinad olunan təchizatçı əgər öz fəaliyyətlərini icra edərkən icarə edilmiş biznes aktivlərindən istifadə edirsə, nəzarət olunan əməliyyatdakı təchizatçı isə əksinə, öz biznes aktivlərindən istifadə edirsə, xərc bazası düzəliş edilmədən müqayisə oluna bilməz.

2-CI FƏSİL: TRANSFER QİYMƏTQOYMA ÜSULLARI – **113**

Dəyərin toplanması üsulu nəzarət olunan əməliyyatda çəkilən xərclərə ticarət əlavəsi ilə bir və ya bir neçə müqayisə oluna bilən nəzarət olunmayan əməliyyatda çəkilən xərclərə ticarət əlavəsinin müqayisəsinə əsaslanır. Ona görə də, ticarət əlavəsinin həcminə təsir göstərən nəzarət olunan və nəzarət olunmayan əməliyyatlar arasındakı fərqlər təhlil edilməlidir ki, nəzarət olunmayan əməliyyatların müvafiq ticarət əlavələrinə edilməli düzəlişlər müəyyənləşdirilsin.

2.51 Bu məqsədlə tərəflərin icra etdiyi funksiyalarla və aldıqları risklərlə və ya müqayisə edilən əməliyyatlarla əlaqədar xərclərin səviyyəsi və növləri (əməliyyat xərcləri və qeyri-əməliyyat xərcləri, o cümlədən maliyyə xərcləri) arasındakı fərqləri nəzərdən keçirmək xüsusilə vacibdir. Bu fərqlərin nəzərə alınması aşağıdakı hallara işarə edə bilər:

1. Əgər xərclər həmin üsulun tətbiqi zaman nəzərə alınmayan funksional fərqləri (istifadə edilmiş aktivlər və alınmış riskləri nəzərə almaqla) əks etdirirsə, toplanmış dəyərə ticarət əlavəsinə düzəliş tələb oluna bilər.
2. Əgər xərclər həmin üsulla yoxlanılan fəaliyyətlərdən fərqli olan əlavə funksiyaları əks etdirirsə, bu funksiyalar üçün ayrıca kompensasiya təyin oluna bilər. Belə funksiyalar Bu cür funksiyalar, məsələn, müvafiq mükafat təyin oluna biləcək xidmətlərin həcmini əhatə edə bilər. Eynilə, qeyri-qol uzunluğu razılaşmalarını əks etdirən kapital strukturlarının nəticəsi olan xərclər ayrıca düzəliş tələb edə bilər.
3. Əgər müqayisə olunan tərəflərin xərclərindəki fərqlər nəzarət, ümumi və inzibati xərclərdə olduğu kimi yalnız müəssisələrin səmərəliliyi və qeyri-səmərəliliyini əks etdirirsə, ümumi marjada heç bir düzəliş məqsədəuyğun ola bilməz.

Yuxarıda göstərilən halların hər hansı birində digər üsulların tətbiqi nəticəsində əldə edilmiş nəticələri nəzərə alaraq dəyərin toplanması və təkrar satış qiyməti üsullarını daha da tamamlamaq məqsədəuyğun ola bilər (bax paraqraf 2.12).

2.52 Müqayisəliliyin digər vacib aspekti mühasibat uçotunun dəyişməzliyidir. Əgər nəzarət olunan əməliyyat və nəzarət olunmayan əməliyyatlar arasında mühasibatlıq uçotu praktikaları fərqlənirsə, istifadə edilən məlumatlara müvafiq düzəlişlər edilməlidir ki, ardıcıllıq məqsədilə eyni növ xərclərin istifadəsi təmin olunsun. Əlaqəli müəssisə ilə müstəqil müəssisə arasında ümumi mənfəətin ticarət əlavələri müntəzəm olaraq ölçülməlidir. Bundan əlavə, müəssisələr arasında xərclər sahəsində fərqlər ola bilər ki, bu da etibarlı müqayisəliliyə nail olmaq üçün nəzərə alınmalı olan ümumi mənfəətin ticarət əlavələrinə təsir göstərə bilər.

**114** – 2-CI FƏSİL: TRANSFER QİYMƏTQOYMA ÜSULLARI

Müəyyən hallarda müqayisəlilik və dəyişməzliyə nail olmaq üçün bəzi əməliyyat xərclərini nəzər almaq lazımdır; belə hallarda dəyərin toplanması üsulu ümumi mənfəət təhlilinə deyil, daha çox xalis mənfəət təhlilinə doğru yaxınlaşır. Həmin təhlil əməliyyat xərclərini nəzərə aldıqda, 2.70-2.73 saylı paraqraflarda göstərilən səbəblər onun etibarlılığına mənfi təsir göstərə bilər. Ona görə də belə təhlillərin etibarlılığını qiymətləndirərkən 2.74-2.81 saylı paraqraflarda təsvir olunan təhılükəsizlik tədbirləri məqsədəuyğun ola bilər.

1. Dəqiq mühasibat uçotu standartları və şərtləri fərqli ola bilsə də, ümumiyyətlə götürdükdə, müəssisənin məxaric və məsrəfləri üç geniş kateqoriyaya bölünür. Birincisi, məhsul və ya xidmətin istehsalının birbaşa xərcləri olur, məsələn xammal xərcləri. İkincisi, istehsalatın dolayı xərcləri olur ki, bu da istehsalat prosesi ilə yaxından əlaqəli olsa da, bir neçə məhsul və xidmət üçün ortaq ola bilər (məsələn, müxtəlif məhsulların istehsalında istifadə olunan avadanlıqlara xidmət göstərən təmir şöbəsinin xərcləri). Və nəhayət, bütövlükdə müəssisənin əməliyyat xərcləri olur, məsələn, nəzarət, ümumi və inzibati xərclər.
2. Ümumi və xalis mənfəət təhlilləri arasındakı fərqi aşağıdakı kimi göstərmək olar. Ümumiyyətlə, dəyərin toplanması üsulunda istehsalatın birbaşa və dolayı xərclərindən sonra hesablanmış ticarət əlavələri istifadə olunacaqdır. Xalis mənfəət üsulunda isə, müəssisənin əməliyyat xərclərindən sonra hesablanmış mənfəət də istifadə olunacaqdır. Etiraf etmək lazımdır ki, müxtəlif ölkələrdə fərqli praktikalar tətbiq edildiyi üçün yuxarıda təsvir edilmiş üç kateqoriya arasında dəqiq xətt çəkmək çətindir. Bu səbəbdən də, məsələn, dəyərin toplanması üsulunun tətbiqi hər hansı konkret halda 2.52 saylı paraqrafda müzakirə edildiyi kimi əməliyyat xərcləri hesab edilə biləcək bəzi xərcləri nəzərdə tuta bilər. Buna baxmayaraq, yuxarıda təsvir olunan üç kateqoriyanın hüdudlarının riyazi dəqiqliklə müəyyənləşdirilməsindəki problemlər ümumi və xalis mənfəət yanaşmaları arasındakı əsas praktik fərqi dəyişdirmir.
3. Prinsip etibarilə tarixi məsrəflər ayrıca istehsal vahidlərinə aid edilməlidir, baxmayaraq ki, dəyərin toplanması üsulu tarixi məsrəfləri lazım olandan artıq qiymətləndirə bilər. Bəzi xərclər, məsələn, material, işçi qüvvəsi və nəqliyyat xərcləri müəyyən müddətdən sonra dəyişəcəkdir və belə olacaq halda bu xərclərin həmin müddət ərzində orta qiymətinin çıxarılması məqsədəuyğun ola bilər. Orta qiymətin çıxarılması həm də məhsul qrupları və ya konkret istehsalat xətti üçün də münasib ola bilər. Bundan əlavə, müxtəlif məhsulların istehsalının və ya emalının eyni vaxtda aparıldığı və fəaliyyət həcminin tez-tez dəyişdiyi hallarda əsas vəsaitlərin dəyəri ilə əlaqədar orta qiymətin çıxarılması da məqsədəuyğun ola bilər. Əvəzetmə xərcləri və marjinal xərclər kimi xərclər də ölçülə biləcəyi yerlərdə nəzərə alınmalıdır və onlar müvafiq mənfəətin daha dəqiq hesablanması ilə nəticələnir.

2-CI FƏSİL: TRANSFER QİYMƏTQOYMA ÜSULLARI – **115**

1. Dəyərin toplanması üsulunu tətbiq edərkən nəzərdən keçirilə bilən xərclər yalnız mal və xidmətlərin təchizatçısının çəkdiyi xərclər ola bilər. Bu cür məhdudiyyət təchizatçı və alıcılar arasında bəzi xərcləri necə bölüşdürməklə bağlı problem yarada bilər. Ola bilər ki, bəzi xərclər alıcı tərəfindən çəkiləcəkdir ki, təchizatçının xərc bazası kiçilsin. Çünki ticarət əlavəsi məhz təchizatçının əsas xərcləri (xərc smetası) üzərində hesablanacaqdır. Praktikada Təcrübədə, satıcı tərəfindən (adətən təsisçi şirkət) təchizatçının (adətən filial) xeyri üçün çəkilən əlavə xərcin və digər xərclərin müvafiq hissəsini təchizatçıya aid etməməklə buna nail olmaq olar. Bu bölüşdürmə 1-ci Fəsildə təsvir edildiyi kimi müvafiq tərəflərin yerinə yetirdiyi funksiyaların təhlilinə (istifadə edilmiş aktivlər və alınmış riskləri nəzərə almaqla) əsaslanaraq həyata keçirilməlidir. Əlaqədar problem ondan ibarətdir ki, əlavə xərclər necə, yəni dövriyyə, işçilərin sayı və ya onlara çəkilən xərc yoxsa hər hansı digər meyara istinadən bölüşdürülməlidir. Xərclərin bölüşdürülməsi məsələsi həmçinin xərclər üzrə razılaşmalara həsr olunmuş 8-ci Fəsildə müzakirə edilmişdir.
2. Bəzi hallarda yalnız dəyişən və ya artan (məsələn, marjinal) xərclərdən istifadə üçün əsas ola bilər, çünki həmin əməliyyatlar marjinal istehsalın dayandırılmasını təmsil edir. Əgər mallar müvafiq xarici bazarda daha yuxarı qiymətə satıla bilməzsə, bu cür iddia əsaslandırıla bilərdi (bax həmçinin 1-ci Fəsildə bazara nüfuzetmənin müzakirəsi). Belə bir iddianın qiymətləndirilməsi zamanı nəzərə alına bilən faktorlara aşağıdakılar aiddir: vergi ödəyicisinin eyni xarici bazarda eyni və ya oxşar məhsulun hər hansı digər satışını həyata keçirib-keçirməməsi haqqında məlumat, vergi ödəyicisinin iddia edilən “marjinal istehsalat”ın təmsil etdiyi istehsalat faizi (həm həcm, həm də dəyər nöqteyi-nəzərdən), razılaşmanın müddəti, vergi ödəyicisi və ya TMŞ qrup tərəfindən yerinə yetirilmiş malların həmin xarici bazarda daha yuxarı qiymətə satıla bilməyəcəyi qənaətinə gətirən marketinq təhlilinin təfərrüatları.
3. Bütün hallara şamil edilə biləcək ümumi bir qayda yoxdur. Xərclərin müəyyən edilməsi üçün istifadə edilən müxtəlif üsullar nəzarət olunan və nəzarət olunmayan əməliyyatlar arasında olduğu kimi razılaşdırılmış və müvafiq müəssisələrə münasibətdə müəyyən zaman ərzində uzlaşdırılmış olmalıdır. Məsələn, toplanmış dəyərin müvafiq ticarət əlavəsini müəyyənləşdirərkən məhsulların müxtəlif mənbələr tərəfindən bir-birindən çox fərqlənən qiymətlərə satılmasının mümkün olub-olmamasını nəzərə almaq zərurəti yarana bilər. Əlaqəli müəssisələr öz toplanmış dəyər bazasının standartlaşdırılmış əsasda hesablanması üsulunu seçə bilərlər. Hər hansı müstəqil tərəf yəqin ki, qarşı tərəfin səmərəsizliyi nəticəsində daha yüksək qiymət ödəməyi qəbul etməzdi. Digər tərəfdən, əgər qarşı tərəf normal şəraitdə gözləniləndən daha səmərəlidirsə, həmin qarşı tərəf bu üstünlükdən faydalanmalıdır. Əlaqəli müəssisə dəyərin toplanması üsulunun əsası kimi hansı xərclərin məqbul olması barəsində əvvəlcədən razılığa gələ bilər.

**116** – 2-CI FƏSİL: TRANSFER QİYMƏTQOYMA ÜSULLARI

**D.2** **Dəyərin toplanması üsulunun tətbiqinə dair nümunələr**

1. A şirkəti geniş assortimentdə saat satışı üçün nəzərdə tutulan saat mexanizmlərinin yerli istehsalçısıdır. A şirkəti bu məhsulu xaricdəki törəmə şirkəti olan B şirkətinə satır. A şirkəti öz istehsalat əməliyyatı ilə əlaqədar 5% ümumi mənfəət ticarət əlavəsi qazanır. X, Y, və Z şirkətləri geniş assortimentdə saat satışı üçün nəzərdə tutulan saat mexanizmlərinin yerli müstəqil istehsalçılarıdır. X, Y, və Z şirkətləri müstəqil xarici alıcılara satır. X, Y, və Z şirkətləri öz istehsalat əməliyyatları ilə əlaqədar 3-5% arasında dəyişən ümumi mənfəət ticarət əlavəsi qazanırlar. A şirkəti nəzarət, ümumi və inzibati xərcləri əməliyyat xərcləri kimi nəzərə alır və ona görə də bu xərclər satılan malların maya dəyərində öz əksini tapmır. X, Y, və Z şirkətlərinin ümumi mənfəət ticarət əlavələrində isə nəzarət, ümumi və inzibati xərclər satılan malların maya dəyərinin bir hissəsi kimi nəzərdə tutulur. Ona görə də, mühasibat uçotunda ardıcıllığı təmin etmək məqsədilə X, Y, və Z şirkətlərinin ümumi mənfəət ticarət əlavələrinə düzəlişlər edilməlidir.
2. D ölkəsində yerləşən C Şirkəti F ölkəsində yerləşən E şirkətinin 100% törəmə şirkətidir. F ölkəsi ilə müqayisədə D ölkəsində əmək haqqlar çox aşağıdır. E şirkətinin xərci və riski hesabına C şirkəti tərəfindən televizorlar yığılır. Bütün zəruri komponentlər, bilik və təcrübə və s. E şirkəti tərəfindən təmin olunur. E şirkəti zəmanət verir ki, televizorlar müəyyən keyfiyyət standartlarına cavab verməsə, onları satın alacaqdır. Keyfiyyət yoxlanışından sonra televizorlar E şirkətinin xərci və riski hesabına onun bir neçə ölkədə yerləşən topdan satış mərkəzlərinə gətirilir. C şirkətinin funksiyası sırf müqavilə üzrə istehsal funksiyası kimi təsvir edilə bilər. C şirkətinin qəbul edə biləcəyi risklər razılaşdırılmış keyfiyyət və kəmiyyət ilə yekun keyfiyyət və kəmiyyət arasında mümkün fərqlərdir. Dəyərin toplanması üsulunun tətbiq edilməsi üçün lazımi əsaslar televizorların yığılması fəaliyyətləri ilə əlaqədar bütün xərclərin nəzərə alınması ilə formalaşacaqdır.
3. TMŞ qrupuna daxil olan A şirkəti eyni TMŞ qrupuna daxil olan B şirkəti ilə razılıq əldə edir ki, onun üçün müqavilə üzrə tədqiqat həyata keçirsin. Tədqiqat ilə əlaqədar bütün riskləri B şirkəti öz üzərinə götürür. Bu şirkət, tədqiqat nəticəsində əldə olunacaq bütün qeyri-maddi aktivlərə də sahibdir və buna görə də tədqiqat nəticəsində qazanc əldə etmək şanslarına da malikdir. Dəyərin toplanması üsulunun tətbiq edilməsi üçün bu tipik bir vəziyyətdir. Əlaqəli tərəflərin razılaşdırdıqları bütün tədqiqat xərcləri kompensasiya olunmalıdır. Dəyərin əlavə toplanması həyata keçirilən tədqiqatın necə innovativ və mürəkkəb olduğunu əks etdirə bilər.

2-CI FƏSİL: TRANSFER QİYMƏTQOYMA ÜSULLARI – **117**

**III Hissə: Əməliyyat mənfəəti üsulları**

1. **Giriş**
   1. Bu hissədə əməliyyat üzrə mənfəət üsullarının müzakirəsi təqdim olunmuşdur. Bu üsullar konkret hadisə şəraitində ən münasib üsul olduqda, onlardan qol uzunluğu şərtlərinə uyğun gəlmək məqsədilə istifadə etmək olar (bax paraqraflar 2.1 – 2.12). Sövdələşmə üzrə mənfəət üsulları əlaqəli müəssisələr arasındakı konkret sövdələşmələrdən irəli gələn mənfəətləri araşdırır. Qol uzunluğu prinsipinin tələblərinə cavab verən yeganə mənfəət üsulları İƏİT Nümunəvi Vergi Konvensiyasının 9-cu maddəsinə uyğun gələnlər və bu Təlimatlarda təsvir olunan müqayisəli təhlilin şərtlərini yerinə yetirənlərdir. Xüsusilə də, “müqayisə oluna bilən mənfəət üsulları” və ya “modifikasiya edilmiş dəyərin toplanması/təkrar satış qiyməti üsulları” adlanan üsullar bu Təlimatlara uyğun olduqları dərəcədə məqbul hesab edilirlər.
   2. Sövdələşmə üzrə mənfəət üsulu konkret nəzarət olunan əməliyyatlar nəticəsində yaranan mənfəətləri araşdırır. Bu Təlimatlar çərçivəsində sövdələşmə üzrə mənfəət üsulları dedikdə rentabellik üsulu və mənfəətin bölüşdürülməsi üsulları nəzərdə tutulur. Nəzarət olunan əməliyyat nəticəsində yaranan mənfəət həmin əməliyyatın digər müqayisə oluna bilən bir şəraitdə müstəqil müəssisələr tərəfindən yaradılmış şərtlərdən fərqlənən şərtlərin təsirinə məruz qalıb-qalmamasının müvafiq göstəricisi ola bilər.
2. **Rentabellik üsulu**

**B.1** **Ümumi məlumat**

2.64 Rentabellik üsulu vergi ödəyicisinin nəzarət olunan əməliyyatdan (və ya 3.9 – 3.12 saylı paraqrafların şərtlərinə əsasən birləşdirilə bilən əməliyyatlardan) reallaşdırdığı müvafiq baza (məsələn, xərclər, satışlar, aktivlər) ilə müqayisədə xalis mənfəəti araşdırır. Beləliklə, rentabellik üsulu dəyərin toplanması və təkrar satış qiyməti üsullarına oxşar formada fəaliyyət göstərir. Bu oxşarlıq o deməkdir ki, etibarlı surətdə tətbiq edilə bilmək üçün rentabellik üsulu dəyərin toplanması və təkrar satış qiyməti üsullarına uyğun surətdə tətbiq olunmalıdır. Bu xüsusilə də o deməkdir ki, vergi ödəyicisinin nəzarət olunan əməliyyatdan (və ya 3.9 – 3.12 saylı paraqrafların şərtlərinə

**118** – 2-CI FƏSİL: TRANSFER QİYMƏTQOYMA ÜSULLARI

əsasən birləşdirilə bilən əməliyyatlardan) əldə olunan xalis mənfəət indikatoru ideal olaraq eyni vergi ödəyicisinin müqayisə oluna bilən nəzarət olunmayan əməliyyatlardan qazandığı xalis mənfəət indikatoruna istinadən, yəni “daxili müqayisə edilə bilən məlumatlara” istinadən formalaşdırılmalıdır (bax: paraqraflar 327-3.28). Bunun mümkün olmadığı hallarda müstəqil müəssisə tərəfindən müqayisə oluna bilən əməliyyatlarda qazanılmış xalis mənfəət (“xarici müqayisə edilə bilən məlumatlar”) bələdçi kimi istifadə edilə bilər (bax: paraqraflar 3.29-3.35). Əməliyyatların müqayisə edilə bilən olub-ollmadığını və etibarlı nəticələri əldə etmək üçün hansı düzəlişlərin zəruri olduğunu müəyyənləşdirmək üçün nəzarət olunan və nəzarət olunmayan əməliyyatların funksional təhlili tələb olunur. Bundan əlavə, müqayisəlilik üçün digər tələblər və xüsusilə də 2.74-2.81 saylı paraqrafların tələbləri tətbiq edilməlidir.

1. Əgər əməliyyatın hər bir tərəfi qeyri-adi və dəyərli töhfələr edirsə, rentabellik üsulunun etibarlı olmama ehtimalı var. (bax: paraqraf 2.4.) Belə bir halda sövdələşmə üzrə mənfəətin bölgüsü üsulu bir qayda olaraq ən münasib üsul olacaqdır (bax: paraqraf 2.115). Bununla belə, tərəflərdən biri nəzarət olunan əməliyyatda bütün qeyri-adi və dəyərli töhfələri edirsə və digər tərəfin heç bir qeyri-adi və dəyərli töhfəsi olmursa, belə hallarda birtərəfli üsul (ənənəvi sövdələşmə üsulu və ya rentabellik üsulu) tətbiq oluna bilər. Belə bir halda yoxlanılan tərəf daha az mürəkkəb olmalıdır. Yoxlanılan tərəf anlayışı ilə tanış olmaq üçün 3.18-3.19 saylı paraqraflara baxın.
2. Bir çox hallar da vardır ki, sövdələşmə tərəfi qeyri-maddi aktivlər kimi unikal olmayan töhfələr edir, məsələn, adi biznes prosesləri və ya adi marketinq bilikləri. Belə hallarda ənənəvi sövdələşmə üsulu və ya rentabellik üsulunu tətbiq etmək üçün müqayisəlilik tələblərinə cavab vermək mümkün ola bilər, çünki müqayisə edilə bilən məlumatların adi töhvələrin müqayisə edilə bilən qarışığından istifadə etməsi də gözlənilən olardı.
3. Nəhayət, konkret bir əməliyyatda qeyri-adi və dəyərli töhfələrin olmaması heç də avtomatik olaraq o demək deyil ki, rentabellik üsulu ən müvafiq üsuldur.

**B.2** **Güclü və zəif cəhətləri1**

2.68 Rentabellik üsulunun bir üstünlüyü ondan ibarətdir ki, burada sövdələşmə fərqləri CUP üsulunda istifadə edildiyi kimi qiymətdən fərqli olaraq xalis mənfəət indikatorlarına (məsələn, aktivlərin rentabelliyi, satışlardan əməliyyat gəliri və xalis mənfəətin mümkün digər ölçüləri) daha az təsir göstərir.

1. Ümumi və xalis mənfəət marjalarının həssaslığını təsvir edən nümunə 2-ci Fəslin 1-ci Əlavəsində verilmişdir.

2-CI FƏSİL: TRANSFER QİYMƏTQOYMA ÜSULLARI – **119**

Xalis mənfəət indikatorları həm də ümumi mənfəət marjalarına nisbətən nəzarət olunan və nəzarət olunmayan əməliyyatlar arasındakı bəzi funksional fərqlərə qarşı daha dözümlü ola bilər. Müəssisələrin icra etdikləri funksiyalar arasındakı fərqlər bir qayda olaraq əməliyyat xərclərindəki dəyişikliklərdə özlərini göstərir. Nəticə etibarilə bu, ümumi mənfəət marjalarının müxtəlifliyinə, xalis əməliyyat mənfəət indikatorlarının isə ümumiyyətlə analoji səviyyələrinə gətirib çıxara bilər. Bundan başqa, bəzi ölkələrdə ümumi və ya mənfəət əməliyyatlarında xərclərin təsnifatı ilə əlaqədar ictimaiyyətə açıq məlumatların kifayət qədər aydın olmaması ümumi marjaların müqayisəliliyinin qiymətləndirilməsini çətinləşdirə bilər, halbuki, xalis mənfəət indikatorlarından istifadə bu problemi aradan qaldıra bilər.

1. Rentabellik üsulunun digər praktiki üstünlüyü ondan ibarətdir ki, istənilən birtərəfli üsulda olduğu kimi əlaqəli müəssisələrin yalnız biri üçün (“yoxlanılan” tərəf) maliyyə göstəricisini yoxlamaq zərurəti vardır. Eynilə, biznes fəaliyyətində iştirak edənlərin hamısının mühasibatlıq sənədlərini ümumi əsaslarda açıqlamağa və ya mənfəətinin bölüşdürülməsi üsulunda olduğu kimi bütün iştirakçılar arasında xərcləri bölüşdürməyə bir qayda olaraq ehtiyac olmur. Sövdələşmənin tərəflərindən biri mürəkkəb olduqda və çoxsaylı qarşılıqlı əlaqəsi olan fəaliyyətləri olduqda və ya tərəflərin biri haqqında etibarlı məlumatın əldə edilməsi çətin olduqda yuxarıda qeyd olunan hal praktiki olaraq əlverişli ola bilər. Bununla belə tərəflər arasında sövdələşməni lazımi qaydada xarakterizə etmək və ən müvafiq transfer qiymətqoyması üsulunu seçmək üçün müqayisəlilik (o cümlədən funksional) təhlilini hər zaman etmək lazımdır. Bu təhlil adətən nəzarət olunan əməliyyatla əlaqəli beş müqayisəedici amil haqqında bəzi məlumatların həm yoxlanılan, həm də yoxlanılmayan tərəflərdən toplanmasını zəruri edir (bax: paraqraflar 3.20-3.23).
2. Rentabellik üsulunun həm də bir sıra çatmamazlıqları vardır. Vergi ödəyicisinin xalis mənfəət indikatoruna bir sıra amillər təsir edə bilər. Həmin amillər müstəqil tərəflər arasındakı qiymətə və ya ümumi marjaya ya heç bir təsir göstərməyən, ya da daha az əhəmiyyətli və ya birbaşa təsir göstərən amillərdir. Bu kimi aspektlər qol uzunluğu xalis mənfəət indikatorlarının dəqiq və etibarlı qaydada müəyyənləşdirilməsini çətin edə bilər. Beləliklə, aşağıdakı 2.74-2.81 saylı paraqraflarda qeyd edildiyi kimi, rentabellik üsulu üçün müqayisəliliyin təyin edilməsinə dair bir qədər ətraflı təlimat vermək vacibdir.
3. Hər hansı qol uzunluğu üsulunun tətbiqi nəzarət olunmayan əməliyyatlar haqqında məlumatlar tələb edir ki, həmin məlumatlar nəzarət olunan əməliyyatlar zamanı mövcud olmaya bilər. Belə hal rentabellik üsulunu nəzarət olunan əməliyyatlar zamanı tətbiq etməyə cəhd göstərən vergi ödəyiciləri üçün xüsusilə çətin ola bilər (halbuki 3.75-3.79 saylı paraqraflarda müzakirə edildiyi kimi çoxillik məlumatların istifadəsi bu narahatçılığı azalda bilər). Əlavə olaraq, vergi ödəyiciləri bu üsulu düzgün

**120** – 2-CI FƏSİL: TRANSFER QİYMƏTQOYMA ÜSULLARI

qaydada tətbiq edə bilmək üçün müqayisə oluna bilən nəzarət olunmayan əməliyyatlar üzrə mənfəətlər haqqında kifayət qədər spesifik məlumata sahib olmaya bilər. Əməliyyatlar üçün mənfəət ölçüsü kimi istifadə olunan xalis mənfəət indikatorunu təyin etmək üçün nəzarət edilən əməliyyatlarla bağlı gəlir və əməliyyat xərclərini müəyyənləşdirmək də çətin ola bilər. Vergi idarələri digər vergi ödəyicilərini yoxlamaları nəticəsində daha çox məlumata sahib ola bilərlər. Vergi idarələrində olan və vergi ödəyicisinə açıqlana bilməyən mövcud məlumat haqqında müzakirələr üçün 3.36 saylı paraqrafa, vaxt məsələlərinə dair isə 3.67-3.79 saylı paraqraflara nəzər yetirin.

1. Təkrar satış qiyməti və dəyərin toplanması üsulları kimi rentabellik üsulu da əlaqəli müəssisələrin yalnız birinə tətbiq edilir. Transfer qiymətləri ilə əlaqədar olmayan bir çox amillərin bu üsul çərçivəsində təhlilin birtərəfli xarakteri ilə birlikdə xalis mənfəətlərə təsir edə bilməsi faktı, kifayət qədər müqayisəlilik standartı tətbiq edilməmişdirsə, rentabellik üsulunun ümumi etibarlılığına təsir göstərə bilər. Rentabellik üsulu üçün müqayisəliliyin təyin edilməsi üçün ətraflı təlimat aşağıda 3.1 saylı bölmədə verilmişdir.
2. Rentabellik üsulunu tətbiq edərkən həm də müvafiq uyğun düzəlişin müəyyən edilməsində çətinliklər ola bilər, xüsusilə də transfer qiymətinə qayıtmaq mümkün olmadıqda. Belə halla o vaxt rastlaşmaq olar ki, məsələn, vergi ödəyicisi əlaqəli müəssisələrlə nəzarət olunan əməliyyatın həm alış, həm də satış tərəflərində iş görsün. Belə olan bir halda əgər rentabellik üsulu vergi ödəyicisinin mənfəətinin artırılmalı olduğuna işarə edirsə, əlaqəli müəssisələrdən məhz hansının mənfəətlərinin azaldılmalı olmasına dair qeyri-müəyyənlik yarana bilər.

**B.3** **Tətbiqi barədə təlimat**

***B.3.1*** ***Rentabellik üsuluna tətbiq edilməli olan müqayisəlilik standartı***

2.74 Ən uyğun gələn transfer qiymətqoyması üsulunu seçmək və tətbiq etmək üçün bütün hallarda müqayisəlilik təhlili həyata keçirilməlidir və rentabellik üsulunun seçilməsi və tətbiq edilməsi prosesi digər üsullar üçün olduğundan az etibarlı olmamalıdır. Müsbət praktikaya uyğun olaraq, hər hansı digər üsulda olduğu kimi, rentabellik üsulunu da tətbiq edərkən 3.4 saylı paraqrafda təsvir edilmiş müqayisə edilə bilən sövdələşmələrin müəyyənləşdirilməsi və bu yolla əldə edilmiş məlumatların istifadəsi üçün səciyyəvi proses və ya təhlilin etibarlılığını təmin etmək üçün hazırlanmış hər hansı analoji prosesə riayət olunmalıdır. Bununla yanaşı, praktikada xarici müqayisə oluna bilən əməliyyatlara təsir edən amillər haqqında mövcud olan məlumatların səviyyəsinin çox vaxt məhdud olduğu qəbul edilir. Qol uzunluğu prinsipi üzrə əldə edilmiş nətcənin etibarlı şəkildə qiymətləndirilməsi çeviklik və düzgün mühakimə tələb edir. (bax: paraqraf 1.13).

2-CI FƏSİL: TRANSFER QİYMƏTQOYMA ÜSULLARI – **121**

1. Qiymətlər ehtimal ki, məhsul fərqlərindən asılı olacaqdır, ümumi marjalar isə ehtimal ki, funksiya fərqlərindən asılı olacaqdır, lakin xalis mənfəət indikatorlarına belə fərqlərin təsir göstərməsi ehtimalı azdır. Rentabellik üsulunun bənzədiyi təkrar satış qiyməti və dəyərin toplanması üsullarında olduğu kimi, bu o demək deyil ki, iki müəssisə arasında funksiyaların oxşarlığı mütləq etibarlı müqayisəyə səbəb olacaqdır. Oxşar funksiyaların müəssisələrin həyata keçirə biləcəyi geniş funksiyalar sırasından təcrid oluna biləcəyini fərz etsək, deyək ki, aidiyyəti müəssisələrin bu funksiyaları müxtəlif iqtisadi sahələrdə və ya fərqli gəlirlilik səviyyələri olan bazarlarda icra etdiyi zaman bu üsulu tətbiq etmək üçün bu cür funksiyalarla bağlı xalis mənfəət indikatorları hələ də avtomatik qaydada müqayisə edilən olmaya bilər. İstifadə edilən müqayisə oluna bilən nəzarət olunmayan əməliyyatlar müstəqil müəssisənin olduqda, nəzarət olunan əməliyyatların müqayisə edilə bilməsi üçün iştirak edən əlaqəli müəssisə və müstəqil müəssisənin bir sıra aspektlərində yüksək səviyyədə oxşarlıq tələb olunur; məhsullar və funksiyalardan başqa xalis mənfəət indikatorlarına əhəmiyyətli dərəcədə təsir göstərən müxtəlif amillər vardır.
2. Xalis mənfəət indikatorlarından istifadə transfer qiymətlərinin müəyyənləşdirilməsinə potensial olaraq daha böyük dəyişkənlik elementini iki səbəbdən daxil edə bilər. Birincisi, xalis mənfəət indikatorlarına ümumi marjalar və qiymətlərə təsiri olmayan ( və ya daha az əhəmiyyətli, yaxud birbaşa təsiri olan) bəzi amillər tərəfindən təsir göstərilə bilər, çünki müəssisələr arasında əməliyyat xərclərinin bir-birindən fərqlənmə ehtimalı vardır. İkincisi, xalis mənfəət indikatorlarına ümumi marjalar və qiymətlərə təsir edən bəzi eyni amillər (məsələn, rəqabətə davamlılıq) tərəfindən təsir göstərilə bilər, lakin bu amillərin təsirini aradan qaldırmaq elə də asan olmaya bilər. Ənənəvi sövdələşmə üsullarında bu kimi amillərin təsirini məhsul və funksiya bənzərliyində israr etməklə aradan qaldırmaq mümkündür. İşin faktlar və vəziyyətlərindən, xüsusən də funksional fərqlərin məxaric strukturuna və potensial müqayisə olunan məlumatların gəlirlərinə təsirindən asılı olaraq, xalis mənfəət indikatorları ümumi marjalara nisbətən funksiyaların genişliyi və mürəkkəbliyi sahəsindəki və eləcə də riskin səviyyələrindəki fərqlərə daha az həssas ola bilər. (risklərin müqavilə üzrə bölgüsünün 1-ci Fəslin D.1.2.1 bölməsinə əsasən qol uzunluğuna uyğun olduğunu nəzərə alınmaqla). Digər tərəfdən, işin faktlar və vəziyyətlərindən, xüsusən də sabit və dəyişkən xərclərin nisbətindən asılı olaraq, rentabellik üsulu dəyərin toplanması və ya təkrar satış qiyməti üsullarına nisbətən istehsalat potensialının istifadəsindəki fərqlərə daha həssas ola bilər, çünki dolayı sabit xərclərin (məsələn, sabit istehsal xərcləri və ya sabit paylama xərcləri) mənimsəmə səviyyəsindəki fərqlər xalis mənfəət indikatoruna təsir edə bilər, lakin qiymət fərqlərində əks olunmadıqda ümumi mənfəət marjası və ya ümumi ticarət əlavələrinə təsir edə bilməz. 2-ci Fəslin “Ümumi və xalis mənfəət indikatorlarının həssaslığı” başlıqlı Əlavəsinə baxın.

**122** – 2-CI FƏSİL: TRANSFER QİYMƏTQOYMA ÜSULLARI

1. Xalis mənfəət indikatorları sənayedə mövcud olan aşağıdakı amillərin birbaşa təsirinə məruz qala bilər: yeni şirkətlərin bazara daxil olması, rəqabətədavamlılıq, idarəetmənin səmərəliliyi, və fərdi strategiyalar, əvəzedici məhsulların istehsalı, müxtəlif məxaric strukturları (məsələn, zavod və avadanlıqların yaşında əks olunduğu kimi), kapitalın həcmində fərqlər (məsələn, özünü maliyyələşdirmə və ya borc alma) və biznes stajı (məsələn, biznes yeni başalayıb və ya artıq çoxdan fəaliyyət göstərir). Bu faktorların hər birinə öz növbəsində bir sıra digər elementlər təsir göstərə bilər. Məsələn, bazara yeni daxil olan şirkətin səbəb olduğu narahatçılıq səviyyəsi məhsul müxtəlifliyi, kapital tələbləri, dövlət subsidiyaları və normativ aktlar kimi bir sıra elementlər vasitəsilə müəyyənləşəcəkdir. Bu elementlərin bəziləri həm də ənənəvi sğvdələşmə üsullarının tətbiqinə də təsir göstərə bilər.
2. Tutaq ki, məsələn, vergi ödəyicisi yüksək keyfiyyətə malik audio pleyerləri əlaqəli bir müəssisəyə satır və müqayisə edilə bilən biznes fəaliyyətlərinin mənfəəti haqqında əldə olan yeganə məlumat orta keyfiyyətdə olan audio pleyerlərin satışı haqqındadır. Tutaq ki, yüksək ketfiyyətə malik audio pleyer bazarında satışlar artmaqdadır, bu bazara giriş səddi çox yüksəkdir, çox az sayda rəqib vardır və məhsul müxtəlifliyi üçün geniş imkanlar təqdim edir. Bütün bu fərqlər yoxlanılan və müqayisə edilən fəaliyyətlərin gəlirliliyinə əhəmiyyətli dərəcədə təsir göstərir və ona görə də düzəlişlərə ehtiyac vardır. Digər üsullarda olduğu kimi zəruri düzəlişlərin etibarlılığı təhlilin etibarlılığına təsir göstərəcəkdir. Qeyd etmək lazımdır ki, hətta iki müəssisə eyni sənaye sahəsində çalışırsa belə, gəlirlilik səviyyəsi bazar payları, rəqabətədavamlılıq və s.-dən asılı olaraq dəyişə bilər.
3. Yuxarıda göstərilən amillərdən qaynaqlanan potensial uyğunsuzluqların qolun uzunluq aralığının ölçüsündə əks oluna biləcəyi iddia edilə bilər.Yuxarıda sadalanan amillərdən qaynaqlanan potensial uyğunsuzluqların qol uzunluğu diapazonunun ölçüsündə əks oluna biləcəyi iddia edilə bilər. Diapazondan istifadə müəyyən dərəcədə həmin uyğunsuzluq səviyyəsini azalda bilər, lakin vergi ödəyicisinin mənfəətinin bu vergi ödəyicisinə xas olan bir amil tərəfindən artırıldığı və ya azaldıldığı halları nəzərə almaya bilər. Belə halda, unikal faktorun təsirinə bənzər formada məruz qalan müstəqil müəssisələrin mənfəətini təmsil edən xallar diapazona daxil olmaya bilər. Ona görə də diapazondan istifadə heç də həmişə yuxarıda müzakirə edliən çətinlikləri həll etməyə bilər. 3.55-3.66 saylı paraqraflarda qol uzunluğu diapazonlarının müzakirəsi ilə tanış ola bilərsiniz.
4. Əgər rentabellik üsulu həssaslıqla və yuxarıda göstərilən növ fərqlərini nəzərə almaq üçün müvafiq düzəlişləri tətbiq etməklə istifadə olunarsa, özgə vaxtda həll oluna bilməyən transfer qiymətqoyması problemlərinin praktiki həllini təmin etmək mümkün olar. Xalis mənfəət indikatorları müqayisə edilə bilən şəraitdə eyni vergi ödəyicisinin nəzarət olunmayan əməliyyatlarına əsasən müəyyən edilməzsə və ya müqayisə oluna bilən nəzarət olunmayan əməliyyatlar müstəqil müəssisə tərəfindən yerinə yetirildiyi, həmçinin xalis mənfəət indikatoru üzərində əhəmiyyətli

2-CI FƏSİL: TRANSFER QİYMƏTQOYMA ÜSULLARI – **123**

təsirə malik olan əlaqəli müəssisələr ilə müstəqil müəssisələr arasındakı fərqlərin istifadə edildiyi və adekvat qaydada nəzərə alındığı hallarda rentabellik üsulu tətbiq edilməməlidir. Bir çox ölkələr narahatdırlar ki, ənənəvi sövdələşmə üsulları üçün müəyyən edilmiş təhlükəsizlik tədbirləri rentabellik üsulunun tətbiqi zamanı nəzərdən qaçmış ola bilər. Ona görə də müqayisə edilən müəssisələrin xüsusiyyətləri arasındakı fərqlər istifadə edilən mənfəət indikatorları üzərində əhəmiyyətli təsirə malikdirsə, belə fərqlər üçün müvafiq düzəlişləri etmədən rentabellik üsulunu tətbiq etmək məqsədəuyğun olmazdı. Həmin düzəlişlərin dərəcəsi və etibarlılığı rentabellik üsulu çərçivəsində təhlilin nisbi etibarlılığına təsir göstərəcəkdir. Müqayisəlilik düzəlişləri barəsində müzakirələr üçün 3.47-3.54 saylı paraqraflara baxın.

2.81 Müqayisəliliyin digər bir vacib aspekti ölçmələrin sistematikliyidir. Xalis mənfəət indikatorları əlaqəli müəssisələrlə müstəqil müəssisələr araında sistematik olaraq ölçülməlidir. Bundan əlavə, müəssisələr arasında xalis mənfəətlərə təsir göstərən əməliyyat və qeyri-əməliyyat xərclərinə (məsələn, qiymətdən düşmə və ehtiyatlar yaxud etibarlı müqayisəliliyə nail olmaq üçün nəzərə alınmalı olan vəsaitlər) yanaşma fərqli ola bilər.

***B.3.2*** ***Xalis mənfəət indikatorunun*** ***seçilməsi***

2.82 Rentabellik üsulunu tətbiq edərkən ən müvafiq xalis mənfəət indikatorunun seçilməsi zamanı işin şərtlərinə ən uyğun üsulun seçilməsi ilə bağlı 2.2 və 2.8 saylı paraqraflardakı təlimatlara riayət etmək lazımdır. Burada aşağıdakılar nəzərə alınmalıdır: müxtəlif mümkün indikatorların müvafiq üstünlükləri və mənfi cəhətləri; xüsusilə funksional təhlili yolu ilə müəyyənləşən nəzarət olunan əməliyyatın xarakteri fonunda nəzərə alınan indikatorun uyğunluğu; həmin indikator əsasında rentabellik üsulunu tətbiq etmək üçün lazım olan etibarlı məlumatın (xüsusilə də nəzarət olunmayan müqayisə edilə bilən məlumatlar haqqında) mövcudluğu; və 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. Bu amillər xalis mənfəətin və onun çəkisinin müəyyənləşdirilməsi ilə əlaqədar aşağıdakı paraqraflarda müzakirə edilmişdir.

***B.3.3*** ***Xalis mənfəətin müəyyənləşdirilməsi***

2.83 Prinsip etibarilə, rentabellik üsulunun tətbiqi üçün xalis mənfəət indikatorunun müəyyənləşdirilməsi zamanı yalnız (a) mövcud nəzarət olunan əməliyyatlarla birbaşa və ya dolayı yolla əlaqəsi olan və (b) əməliyyat xarakterli olan predmetlər nəzərə alınmalıdır.

**124** – 2-CI FƏSİL: TRANSFER QİYMƏTQOYMA ÜSULLARI

1. Nəzərdən keçirilən nəzarət olunan əməliyyatla əlaqəsi olmayan xərclər və gəlirlər nəzarət olunmayan əməliyyatlarla müqayisəliliyə əhəmiyyətli dərəcədə təsir göstərdikləri hallarda istisna olunmalıdırlar. Vergi ödəyicisinin nəzarət olunan əməliyyatdan (və ya 3.9–3.12 saylı paraqrafların şərtlərinə əsasən müvafiq qaydada birləşdirilən əməliyyatlardan) qazandığı xalis mənfəəti müəyyənləşdirərkən və ya yoxlayarkən onun maliyyə məlumatlarının müvafiq səviyyədə seqmentləşdirilməsi lazımdır. Ona görə də, əgər şirkət müxtəlif nəzarət olunan əməliyyatlarda iştirak edirsə və həmin əməliyyatlar aqreqat şəkildə müstəqil müəssisənin eyni əməliyyatları ilə müvafiq qaydada müqayisə oluna bilmirsə, rentabellik üsulunun bütün şirkət miqyasında tətbiq edilməsi məqsədəuyğun olmazdı.
2. Eynilə, müstəqil müəssisələr arasındakı əməliyyatları lazım olacaq dərəcədə təhlil edərkən, yoxlanılmaqda olan nəzarət olunan əməliyyatlarla oxşarlığı olmayan əməliyyatlara aid mənfəətlər müqayisədən çıxarılmalıdır. Və nəhayət, müstəqil müəssisələrin xalis mənfəət indikatorları istifadə olunduqda müstəqil müəssisənin əməliyyatlarına aid olan mənfəətləri həmin müəssisənin nəzarət olunan əməliyyatları təhrif etməməlidir. Vergi ödəyicisinin ayrıca və birləşdirilmiş əməliyyatlarının qiymətləndirilməsi haqqında 3.9-3.12 saylı paraqraflara və qeyri-əməliyyat üçüncü tərəf məlumatlarının istifadəsi haqqında isə 3.37 saylı paraqrafa baxın.
3. Faiz gəliri və xərcləri və gəlir vergisi kimi qeyri-əməliyyat elementləri xalis mənfəət indikatorunun müəyyənləşdirilməsi zamanı istifadə olunmamalıdır. Təkrarolunmaz xüsusiyyətə malik müstəsna və qeyri-adi elementlər də bir qayda olaraq istisna edilməlidir. Ancaq bu heç də həmişə belə olmur, çünki elə hallar ola bilər ki, işin şərtlərindən, yoxlanılan tərəfin icra etdiyi funksiyalardan və aldığı risklərdən asılı olaraq onları daxil etmək məqsədəuyğun hesab olunsun. Hətta xalis mənfəət indikatorunun müəyyənləşdirilməsi zamanı müstəsna və qeyri-adi elementlərin nəzərə alınmadığı hallarda belə, onları nəzərdən keçirmək faydalı ola bilər, çünki müqayisəlilik təhlili nöqteyi-nəzərdən onlar dəyərli məlumat təqdim edə bilər (məsələn, yoxlanılan tərəfin müəyyən risk daşıdığını əks etdirməklə).
4. 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 (bax: paraqraflar 3.47-3.54). Buna nümunə kimi aşağıdakı halı göstərmək olar: 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 bilir 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.

2-CI FƏSİL: TRANSFER QİYMƏTQOYMA ÜSULLARI – **125**

1. Müsbət və mənfi məzənnə fərqlərinin xalis mənfəət indikatoruna daxil edilməli və ya oradan çıxarılmalı olması bir sıra mürəkkəb müqayisəlilik məsələlərini ortaya çıxarır. Birincisi, müsbət və mənfi məzənnə fərqlərinin ticarət xarakterli (məsələn, debitor və kreditor borcları üzrə müsbət və ya mənfi məzənnə fərqi) olub-olmaması və yoxlanılan tərəfin buna məsuliyyət daşıyıb-daşımaması nəzərə alınmalıdır. İkincisi, xarici ticarət valyutasının əsas debitor və ya kreditor borcu üzrə hər hansı hedcinqi də xalis mənfəətin müəyyənləşdirilməsində eyni şəkildə nəzərə alınmalı və istifadə edilməlidir. Əslində əgər rentabellik üsulu xarici valyuta riskinin yoxlanılan tərəfin üzərində olduğu əməliyyata tətbiq olunarsa, müsbət və mənfi məzənnə fərqləri daim nəzərə alınmaldır (ya xalis mənfəət indikatorunun hesablanması zamanı ya da ayrılıqda).
2. Vergi ödəyicisi tərəfindən avansların verilməsi və qəbul edilməsinin normal hal olduğu maliyyə fəaliyyətləri üçün xalis mənfəət indikatorunu müəyyənləşdirərkən faizlər və məbləğin faiz xarakterinə təsirini nəzərə almaq bir qayda olaraq məqsədəuyğun olacaqdır.
3. Bəzi elementlərin potensial üçüncü tərəfin müqayisə edilə bilən məlumatları ilə uçotu qaydası qeyri-müəyyən olduqda və ya etibarlı ölçmə və ya düzəlişə imkan vermədikdə mürəkkəb müqayisəlilik problemləri yarana bilər (bax: paraqraf 2.81). Bu xüsusilə qiymətdən düşmə, amortizasiya, səhm opsiyası və pensiya xərcləri üçün aktual ola bilər. Rentabellik üsulunun tətbiq edilməsi üçün xalis mənfəət indikatorunun müəyyənləşdirilməsinə bu cür elementlərin daxil edilib-edilməməsi qərarı həmin elementlərin xalis mənfəət indikatorunun sövdələşmə şəraitinə uyğunluğuna gözlənilən təsirinin ölçülməsi və müqayisənin etibarlılığından asılı olacaq. (bax: paraqraf 3.50).
4. Başlama xərcləri və xitam vermə xərclərinin xalis mənfəət indikatorunun müəyyənləşdirilməsinə daxil edilib-edilməməsi işin faktları və vəziyyətlərindən, həmçinin, müqayisə edilə bilən şəraitdə müstəqil tərəflərin ya funksiyaları icra edən tərəfin başlama və mümkün xitam vermə xərclərini öz üzərinə götürməsinə dair razılığa gəlib-gəlməməsindən; ya da bütün bu xərclərin bir hissəsinin və ya hamısının ticarət əlavəsiz, məsələn, müştəri və ya müdirdən tutulmasından; və ya bütün bu xərclərin bir hissəsinin və ya hamısının ticarət əlavəsi ilə birlikdə, məsələn, funksiyaları icra edən tərəfin xalis mənfəət indikatorunun hesablanmasına daxil etməklə tutulmasından asılıdır. Biznes restrukturizasiyası kontekstində xitam vermə xərclərinin müzakirəsi üçün 9-cu Fəslin, 1-ci Hissəsinin F bölməsinə nəzər salın.

***B.3.4*** ***Xalis mənfəətin ölçülməsi***

2.92 Məxrəcin seçilməsi nəzarət olunan əməliyyatın müqayisəlilik (o cümlədən funksional) təhlili ilə uyğun olmalı və xüsusilə də, tərəflər arasında risklərin paylanmasını özündə əks etdirməlidir (əgər, bu paylanma qol uzunluğuna uyğundursa, bax: 1-ci Fəsil, D bölməsi, paraqraf 1.2.1).

**126** – 2-CI FƏSİL: TRANSFER QİYMƏTQOYMA ÜSULLARI

Məsələn, bəzi istehsalat fəaliyyətləri kimi, kapital tutumlu fəaliyyətlərdə hətta əməliyyat risklərinin (məsələn, bazar riskləri və ya inventar riskləri) məhdud olduğu hallarda belə əhəmiyyətli investisiya riski ola bilər. Belə hallarda rentabellik üsulu tətbiq edildikdə, xalis mənfəət indikatoru investisiyadan qazanılmış gəlirdisə (məsələn, istifadə edilən kapital və ya aktivlər üzrə gəlirlər), investisiya ilə əlaqədar risklər xalis mənfəət indikatorunda əks olunur. Nəzarət olunan əməliyyatın hansı tərəfinin həmin riski daşımasından, eləcə də vergi ödəyicisinin nəzarət olunan əməliyyatında və müqayisə olunan məlumatlarda ola bilən risk fərqlərinin dərəcəsindən asılı olaraq belə indikatora (və ya seçilmiş fərqli xalis mənfəət indikatoru) düzəliş etmək ehtiyacı yarana bilər. Müqayisəlilik məqsədləri ilə düzəliş haqqında müzakirə üçün 3.47-3.54 saylı paraqraflara baxın.

1. Məxrəc istifadə olunan aktivləri və qəbul edilmiş riskləri nəzərə alaraq yoxlanılan əməliyyatda yoxlanılan tərəfin yerinə yetirdiyi funksiyaların dəyərinin müvafiq indikatoruna (indikatorlarına) yönəldilməlidir. Bir qayda olaraq və işin faktları və vəziyyətlərindən asılı olaraq satış və ya paylama üzrə əməliyyat xərcləri paylama fəaliyyəti üçün, tam xərclər və ya əməliyyat xərcləri xidmət və ya istehsal fəaliyyəti üçün və əməliyyat aktivləri isə bəzi istehsalat fəaliyyətləri və ya kommunal xidmətlər kimi kapital tutumlu fəaliyyətlər üçün uyğun baza rolunu oynaya bilər. İşin şərtlərindən asılı olaraq baza rolunu digər amillər də oynaya bilər.
2. Məxrəc nəzarət olunan əməliyyatlardan əsaslı şəkildə asılı olmamalıdır, əks təqdirdə obyektiv başlanğıc nöqtəsi olmazdı. Məsələn, bir distribyutor tərəfindən əlaqəli müəssisədən müstəqil müştərilərə satmaq üçün malların alınmasından ibarət bir əməliyyatı təhlil edilərkən xalis mənfəət indikatorunu satılan malların maya dəyəri ilə müqayisədə ölçmək mümkün olmaz, çünki bu xərclər idarə olunan xərclərdir və onlar üçün qol uzunluğu prinsipinə uyğunluq yoxlanılır. Eynilə, əlaqəli müəssisəyə xidmətlərin satılmasından ibarət nəzarət olunan əməliyyatlarda da xalis mənfəət indikatorunu xidmət satışından əladə edilmiş gəlir ilə müqayisədə ölçmək mümkün olmaz, çünki bu xərclər idarə olunan xərclərdir və onlar üçün qol uzunluğu prinsipinə uyğunluq yoxlanılır. Nəzarət olunan əməliyyatın yoxlama obyekti olmayan xərclərinin (məsələn, baş ofis xərcləri, icarə haqqları və ya əlaqəli müəssisəyə ödənilən royalti) məxrəcə əhəmiyyətli dərəcədə təsir göstərdiyi hallarda xüsusi diqqət nümayiş etdirmək lazımdır ki, qeyd edilmiş nəzarət olunan əməliyyat xərcləri təhlili əhəmiyyətli dərəcədə təhrif etməsin və xüsusilə də onların qol uzunluğu prinsipinə uyğunluğu təmin edilsin.
3. Məxrəc vergi ödəyicisinin nəzarət olunan əməliyyatları səviyyəsində etibarlı və ardıcıl şəkildə ölçülə bilən olmalıdır. Bundan əlavə, müvafiq baza müqayisəli nəzarət olunmayan əməliyyatlar səviyyəsində etibarlı və ardıcıl şəkildə ölçülə bilən olmalıdır.

2-CI FƏSİL: TRANSFER QİYMƏTQOYMA ÜSULLARI – **127**

Bu aşağıda 2.105 saylı paraqrafda təsvir edildiyi kimi məzi indikatorlardan istifadə imkanını məhdudlaşdırır. Bundan başqa, vergi ödəyicisinin nəzərdən keçirilən əməliyyat üçün dolayı xərcləri ayırması zamanla uyğun və ardıcıl olmalıdır.

*B.3.4.1* *Xalis mənfəətin satışa görə ölçüldüyü hallar*

1. 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. Nəzarət olunmayan əməliyyatlardan əldə olunmuş satış gəlirləri (müstəqil tərəflərə təkrar satış üçün müstəqil tərəflərdən satınalmalar) nəzarət olunan əməliyyatlar üçün ödəniş formasının müəyyənləşdirilməsi və ya yoxlanması zamanı aşağıdakı halları çıxmaq şərtilə istifadə olunmamalıdır: nəzarət olunmayan əməliyyatlar müqayisəyə əhəmiyyətli dərəcədə təsir göstərmədikdə; və/və ya nəzarət olunan və nəzarət olunmayan əməliyyatlar bir-birlərinə çox yaxın olub, onları ayrı-ayrılıqda adekvat qaydada qiymətləndirmək mümkün olmadıqda. Sonuncu vəziyyətə dair bir nümunə bəzən nəzarət olunmayan satış sonrası servis fəaliyyəti ilə və ya müstəqil son istifadəçi müştərilərinə distribyutorlar tərəfindən ehtiyat hissələrinin satılması ilə əlaqədar olaraq (onlar eyni müstəqil son istifadəçi müştərilərinə təkrar satış üçün distribyutorun nəzarət olunan satış əməliyyatları ilə yaxından əlaqəli olduqları hallarda ) baş verə bilər, məsələn, çünki servis fəaliyyəti bölüşdürmə üzrə razılaşmaya əsasən verilmiş hüquqlardan və ya digər aktivlərdən istifadə edilməklə yerinə yetirilir. 3.10 saylı paraqrafa həmçinin portfel yanaşmalarının müzakirəsi üçün baxın.
2. Xalis mənfəət indikatorunun satış ilə müqayisədə ölçüldüyü hallarda ortaya çıxan suallardan biri müqayisə edilə bilən məlumatlar və ya vergi ödəyicisi tərəfindən müştərilərə təqdim edilə biləcək güzəştlər və endirimlərin necə uçota alınmasıdır. Mühasibatlıq standartlarından asılı olaraq, güzəştlər və emdirimlər satış gəlirlərinin azaldılması kimi və ya xərclər kimi qeydə alına bilər. Bənzər çətinliklər müsbət və mənfi məzənnə fərqləri ilə əlaqədar da yarana bilər. Bu cür elementlərin müqayisəyə əhəmiyyətli dərəcədə təsir göstərdiyi hallarda əsas məqam ondan ibarətdir ki, oxşar olanlar bir-birləri ilə müqayisə edilsin və həm vergi ödəyiciləri, həm də müqayisə edilə bilən məlumatlar üçün eyni mühasibatlıq prinsiplərinə əməl olunsun.

*B.3.4.2* *Xalis mənfəətin xərclərə görə ölçüldüyü hallar*

2.98 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 edilməli olmasının

**128** – 2-CI FƏSİL: TRANSFER QİYMƏTQOYMA ÜSULLARI

müəyyənləşdirilməsi hər bir konkret hal ilə bağlı faktlar və vəziyyətlərin diqqətlə araşdırılması nəticəsində baş verməlidir. Xalis mənfəət indikatoru xərclərlə müqayisədə ölçüldükdə yalnız birbaşa və ya dolayı yolla cari nəzarət olunan əməliyyatla (və ya 3.9–3.12 saylı paraqrafların şərtlərinə uyğun olaraq birləşdirilən əməliyyatlarla) əlaqədar xərclər nəzərə alınmalıdır. Müvafiq olaraq, digər fəaliyyətlər və əməliyyatlara aid və nəzarət olunmayan əməliyyatlarla müqayisəliliyə əhəmiyyətli təsir göstərən xərclərin məxrəcdən çıxılması üçün vergi ödəyicisinin hesablarının müvafiq səviyyədə seqmentləşdirilməsi lazımdır. Bundan başqa əksər hallarda yalnız əməliyyat xarakterli xərclər məxrəcə daxil edilməlidir. Yuxarıdakı 2.86-2.91 saylı paraqraflar həm də məxrəc qismində olan xərclərə aiddir.

2.99 Xərclərə əsaslanan rentabellik üsulunu tətbiq edərkən, fəaliyyət və ya sövdələşməyə aid bütün birbaşa və dolayı xərclər də daxil olmaqla, biznes müəssisəsinin əlavə xərcləri ilə bağlı müvafiq bölüşdürülmə ilə birlikdə, birləşdirilmiş xərclər tez-tez istifadə olunur. Sual yarana bilər ki, vergi ödəyicisinin xərclərinin əhəmiyyətli hissəsini heç bir mənfəət elementinin aid edilmədiyi göstərilən xidmətlərə görə ötürülən xərclər kimi (yəni, xalis mənfəət indikatorunun məxrəcindən potensial olaraq çıxarıla bilən xərclər kimi) qəbul etmək qol uzunluğu prinsipinə əsasən məqbuldurmu və nərəcədə. Bu, müstəqil tərəfin müqayisə edilə bilən vəziyyətdə çəkdiyi xərclərin bir hissəsi üzrə ticarət əlavəsi qazanmamağı ilə nə dərəcədə razılaşmasından asılıdır. Cavab xərclərin “daxili” və “xarici” xərclər kimi təsnifatına deyil, müqayisəlilik (o cümlədən funksional) təhlilinə əsaslanmalıdır. Bax: paraqraf 7.34.

2.100 Xərclərin göstərilən xidmətlərə görə ötürülən xərclər kimi qəbul edilməsinin qol uzunluğuna uyğun gəldiyi hallarda, müqayisəliliyin nəticələri və qol uzunluğu diapazonunun müəyyənləşdirilməsi haqqında ikinci bir sual yaranır. Oxşar olanların bir-birləri ilə müqayisəsinin zəruri olduğu üçün əgər göstərilən xidmətlərə görə ötürülən xərclər vergi ödəyicisinin xalis mənfəət indikatorunun məxrəcindən çıxılırsa, müqayisə edilə bilən xərclər də müqayisə edilə bilən xalis mənfəət indikatorunun məxrəcindən çıxılmalıdır. Praktikada müqayisə edilə bilən məlumatların xərclərinin bölgüsü haqqında məlumatlar məhdud olarsa, müqayisəliliyə dair problemlər yarana bilər.

2.101 Konkret halın faktları və vəziyyətlərindən asılı olaraq, faktiki xərcləri, eləcə də standard və ya büdcə xərclərini əsas xərclər kimi istifadə etmək münasib ola bilər. Faktiki xərclərdən istifadə problem yarada bilər, çünki yoxlanılan tərəfin xərclərə diqqətlə nəzarət etmək üçün marağı olmaya bilər. Müstəqil tərəflər arasındakı razılaşmalarda xərclərə qənaətin məqsədinin ödəniş üsuluna daxil edilməsi heç də nadir deyil. Müstəqil tərəflər arasında istehsalat razılaşmalarında həm də o baş verə bilər ki, qiymətlər standart xərclərə əsasən təyin edilsin və standart xərclərlə müqayisədə faktiki xərclərdə hər hansı artım, yaxud azalma istehsalçıya aid edilsin. Müstəqil

2-CI FƏSİL: TRANSFER QİYMƏTQOYMA ÜSULLARI – **129**

tərəflər arasındakı razılaşmaları əks etdirdikdə, oxşar mexanizmlər xərcə əsaslanan rentabellik üsulunun tətbiqi zamanı nəzərə alına bilər. Dəyərin toplanması üsulu ilə əlaqədar eyni məsələnin müzakirəsi üçün 2.58 saylı paraqrafa baxın.

2.102 Faktiki xərclərlə büdcə xərcləri arasında böyük fərqlər büdcə xərclərinin istifadəsinə dair bir sıra narahatçılıqlar yarada bilər. Büdcənin təşkilində hansı amillərin nəzərə alınacağına dair razılığa gəlmədən, büdcə xərclərinin əvvəlki illərdə faktiki xərclərlə necə müqayisə olunduğunu nəzərə almadan və gözlənilməz vəziyyətlər zamanı rəftar qaydalarını müəyyənləşdirmədən müstəqil tərəflərin büdcə xərcləri əsasında qiymətləri təyin etmək ehtimalı yoxdur.

*B.3.4.3* *Xalis mənfəətin aktivlərə görə ölçüldüyü hallar*

2.103 Aktivlərin (xərclər və ya satışlar əvəzinə) yoxlanılan tərəfin əlavə etdiyi dəyərin 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. İndikator aktivlərə görə ölçülən xalis mənfəət olarsa, yalnız əməliyyat aktivləri istifadə oluna bilər. Əməliyyat aktivlərinə maddi əməliyyat əsas aktivləri, o cümlədən torpaq və binalar, zavod və avadanlıq, biznes fəaliyyətində istifadə olunan əməliyyat qeyri-maddi aktivləri, məsələn, patentlər, bilik və təvrübə və dövriyyə kapitalı aktivləri, məsələn, inventar və debitor borcları daxildir. İnvestisiyalar və nağd vəsait balansları adətən maliyyə sənaye sektorundan kənarda əməliyyat aktivləri hesab edilmir.

2.104 Xalis mənfəətin aktivlərə görə ölçüldüyü hallarda aktivlərin necə qiymətləndirilməsinə (yəni, balans dəyərinə yoxsa bazar dəyərinə əsasən) dair sual yaranır. Balans dəyərindən istifadənin müqayisəni təhrif etmə ehtimalı var: məsələn, öz aktivlərini dəyərsizləşdirmiş müəssisələrlə nisbətən təzə aktivlərə sahib olub dəyərsizləşdirmə prosesinin hələ də davam etdiyi müəssisələr arasında və qeyri-maddi aktivlərini kənardan əldə edən müəssisələrlə, eyni aktivləri özlərinin hazırladığı müəssisələr arasındakı müqayisə. Bazar dəyərindən istifadə bu narahatçılığı azalda bilsə də, etibarlılığa dair digər problemlərin yaranmasına səbəb ola bilər, məsələn, aktivlərin qiymətləndirilməsi qeyri-müəyyəndir və xüsusilə də qeyri-maddi aktivlər üçün son dərəcə bahalı və ağır nəticələnə bilər. Konkret halın faktları və vəziyyətlərindən asılı olaraq, bu cür müqayisənin etibarlılığını təkmilləşdirmək üçün düzəlişlərin edilməsi mümkün ola bilər. Balans dəyəri, düzəliş edilmiş balans dəyəri, bazar dəyəri və digər mümkün variantlar arasındakı seçim ən etibarlı ölçü vahidini tapmaq məqsədilə sövdələşmənin ölçüsü və mürəkkəbliyi, eləcə də çəkilən xərclər və yüklər nəzərə alınmaqla edilməlidir (bax: 3-cü Fəsil, C Bölməsi).

*B.3.4.4* *Digər mümkün xalis mənfəət indikatorları*

2.105 Sövdələşmələrin faktları və vəziyyətlərindən asılı olaraq digər xalis mənfəət indikatorları da münasib ola bilər. Məsələn, sənaye sahəsi və cari

**130** – 2-CI FƏSİL: TRANSFER QİYMƏTQOYMA ÜSULLARI

Nəzarət olunan əməliyyatdan asılı olaraq müstəqil məlumatların mövcud ola biləcəyi digər məxrəclərə nəzər yetirmək faydalı ola bilər məsələn: pərakəndə satış məntəqələrinin ümumi sahəsi, daşınan məhsulların çəkisi, işçilərin sayı, vaxt, məsafə və s. Yoxlanılan tərəfin nəzarət edilən əməliyyata əlavə etdiyi dəyəri lazımi qaydada təsvir edə biləcəyi hallarda bu cür məxrəclərin istifadəsini istisna etmək üçün heç bir səbəb olmasa da, onlar yalnız bu cür xalis mənfəət indikatorlu üsulun tətbiqinə dəstək olmaq üçün etibarlı müqayisə edilə bilən məlumatların əldə olunması mümkün olan hallarda istifadə edilməlidir.

***B.3.5*** ***Berri əmsalları***

2.106 “Berri əmsalları” dedikdə ümumi mənfəətin əməliyyat xərclərinə olan nisbətləri nəzərdə tutulur. Faiz və xarici gəlir bir qayda olaraq ümumi mənfəətin müəyyənləşdirilməsi zamanı istisna edilir; dəyərsizləşdirmə və amortizasiya xüsusilə də, qiymətqoyma və müqayisəliliklə əlaqədar yarada biləcəkləri mümkün qeyri-müəyyənliklərdən asılı olaraq əməliyyat xərclərinə aid edilə də bilər, edilməyə də bilər.

2.107 Müvafiq maliyyə indikatorunun seçilməsi konkret halın faktları və vəziyyətlərindən asılıdır (bax: paraqraf 2.82). Belə narahatlıqlar ifadə olunmuşdur ki, Berri əmsalları bəzən münasib olmayan hallarda və hər hansı bir transfer qiymətqoyması üsulu və maliyyə indikatorunun seçilməsində və təyin edilməsində zəruri olan ehtiyat nümayiş etdirilmədən istifadə edilir. Xərclərə əsaslnan indikatorların istifadəsi haqqında ümumi məlumat üçün 2.98 saylı paraqrafa nəzər salın. Berri əmsallarının müəyyənləşdirilməsində geniş yayılmış bir çətinlik ondan ibarətdir ki, onlar xərclərin əməliyyat xərcləri olub-olmamalarına dair təsnifatına qarşı çox həssasdırlar və ona görə də müqayisəlilik problemləri yarada bilərlər. Bundan başqa, yuxarıda 2.99 və 2.100 saylı paraqraflarda göstərilən xidmətlərə görə ötürülən xərclərlə əlaqədar məsələlər Berri əmsallarının tətbiqi zamanı da bərabər səviyyədə yaranır. Berri əmsalının nəzarət olunan əməliyyatın ödəniş növünü (məsələn, məhsulların paylanmasından ibarət) yoxlaması məqsədilə münasib olması üçün aşağıdakılar zəruridir:

* Nəzarət olunan əməliyyatda icra edilmiş funksiyaların dəyəri (istifadə edilmiş aktivlər və qəbul edimiş risklər nəzərə alınmaqla) əməliyyat xərcləri ilə mütənasibdir,
* Nəzarət olunan əməliyyatda icra edilmiş funksiyaların dəyərinə (istifadə edilmiş aktivlər və qəbul edimiş risklər nəzərə alınmaqla) bölüşdürülən məhsulların dəyəri əhəmiyyətli dərəcədə təsir göstərmir, yəni satışa mütənasib deyil, və
* Vergi ödəyicisi nəzarət olunan əməliyyatlarda digər bir üsul və ya maliyyə indikatorlarından istifadə etməklə ödənilməli hər hansı digər mühüm funksiyanı (məsələn, istehsal funksiyasını) icra etmir.

2-CI FƏSİL: TRANSFER QİYMƏTQOYMA ÜSULLARI – **131**

2.108 Berri əmsallarının faydalı ola biləcəyi vəziyyətə nümunə kimi vasitəçilik fəaliyyətlərində vergi ödəyicisinin əlaqəli müəssisədən malları satın alıb onları digər əlaqəli müəssisələrə təkrar satması halını göstərmək olar. Belə hallarda, nəzarət olunmayan satışların olmadığını nəzərə alaraq təkrar satış qiyməti üsulu tətbiq oluna bilməz və satılan malların maya dəyərinin üzərinə ticarət əlavəsini nəzərdə tutan dəyərin toplanması üsulu da satılan malların maya dəyəri nəzarət olunan satışların tərkibindədirsə, tətbiq edilə bilməz. Bunun əksinə olaraq, əgər vasitəçi iştirakı ilə olan əməliyyat xərclərinə baş ofis xərcləri, icarə haqqları və ya əlaqəli müəssisəyə ödənilən royalti kimi nəzarət edilən əməliyyat xərcləri əhəmiyyətli dərəcədə təsir göstərməzsə, həmin əməliyyat xərcləri transfer qiymətqoyması formulundan asılı olmaya bilər ki, bunun nəticəsində də konkret halın faktları və vəziyyətlərindən asılı olaraq Berri əmsalı yuxarıdakı şərhləri nəzərə almaqla müvafiq indikator rolunu oynaya bilər.

***B.3.6*** ***Digər təlimatlar***

2.109 Rentabellik üsuluna xas olmasa da, bu üsulu xarici müqayisə edilə bilən məlumatlardan güclü asılılıq səbəbilə tətbiq edərkən sövdələşməyə aid olmayan üçüncü tərəf məlumatının praktikada istifadə edilməsi problemi daha kəskin olur. Problem ona görə yaranır ki, bir qayda olaraq üçüncü tərəfin xalis mənfəət indikatorlarının sövdələşmə səviyyəsində müəyyənləşdirilməsi üçün kifayət qədər ictimai məlumat olmur. Buna görə də nəzarət olunan əməliyyat və müqayisə edilə bilən nəzarət olunmayan əməliyyatlar arasında kifayət qədər müqayisəlilik olmalıdır. Adətən üçüncü tərəflər üçün mövcud olan yeganə məlumatların şirkət miqyasında olan məlumatların olduğunu nəzərə alsaq, ümumi əməliyyatlarında üçüncü tərəfin yerinə yetirdiyi funksiyalar yoxlanılan tərəfin nəzarət olunan əməliyyatları ilə əlaqədar yerinə yetirdiyi funksiyalarla uzlaşmalıdır ki, yoxlanılan tərəf üçün qol uzunluğu nəticəsini müəyyənləşdirmək məqsədilə üçüncü tərəfdən istifadə etmək mümkün olsun. Əsas məqsəd ondan ibarətdir ki, konkret halın faktları və vəziyyətləri əsasında nəzarət olunan əməliyyat üçün etibarlı müqayisə edilə bilən məlumatları təqdim edən seqmentləşmə səviyyəsi müəyyən olunsun. Bu təlimatlarda ideal olaraq təsvir edilmiş sövdələşmə səviyyəsinə praktikada nail olmaq mümkün olmasa, 3.2 saylı paraqrafda müzakirə edildiyi kimi ən etibarlı müqayisə edilə bilən məlumatları əldə olan dəlillərə əsasən müvafiq düzəlişlər etməklə tapmağa çalışmaq yenə də vacibdir.

2.110 Yoxlanılan tərəf haqqında təlimatlar üçün 3.18-3.19 saylı paraqraflara, qol uzunluğu diapazonu haqqında təlimatlar üçün 3.55-3.66 saylı paraqraflara və çoxillik məlumatlardan bəhs edən təlimatlar üçün 3.75-3.79 saylı paraqraflara baxın.

**132** – 2-CI FƏSİL: TRANSFER QİYMƏTQOYMA ÜSULLARI

**B.4** **Rentabellik üsulunun tətbiqinə dair misallar**

2.111 2.59 saylı paraqrafda dəyərin toplanması üsuluna dair nümunə uyğun və etibarlı müqayisəyə nail olmaq üçün sövdələşmələrdən irəli gələn ümumi ticarət əlavəsinə düzəlişin edilmə ehtiyacı nümayiş etdirilir. Müvafiq xərclər asanlıqla təhlil oluna bildikdə belə düzəlişləri çətinlik olmadan həyata keçirmək olar. Bununla belə, düzəlişin tələb edildiyi məlum olduqda, lakin düzəlişin hansı xüsusi xərclər üçün tələb olunduğunu müəyyənləşdirmək mümkün olmadıqda, yenə də sövdələşmədən irəli gələn xalis mənfəəti təyin etmək və bununla da uyğun tədbirlərin istifadəsini təmin etmək mümkün ola bilər. Məsələn, əgər X, Y və Z müstəqil şirkətlərinə satılan malların maya dəyərinin bir hissəsi hesab edilən nəzarət, ümumi və inzibati xərclərini dəyərin toplanması üsulunun etibarlı tətbiqi zamanı ticarət əlavəsinə düzəliş etmək üçün müəyyənləşdirmək mümkün olmursa, daha etibarlı müqayisələrin olmadığı hallarda xalis mənfəət indikatorlarını yoxlamaq zəruri ola bilər.

2.112 Müqayisə olunan tərəflərin icra etdiyi funksiyalar arasında fərqlər olduqda bənzər yanaşma tələb edilə bilər. Tutaq ki, faktlar 2.44 saylı paraqrafda verilmiş nümunədəki ilə eynidir və yeganə fərq ondan ibarətdir ki, əlavə texniki dəstək funksiyasını yerinə yetirən əlaqəli müəssisə deyil, müqayisə edilə bilən müstəqil müəssisələrdir və bu xərclər satılan malların maya dəyərində qeyd olunsa da, ayrılıqda müəyyənləşdirilə bilməz. Məhsul və bazarların müxtəlifliyi səbəbindən müvafiq CUP üsulunu tapmaq mümkün olmaya bilər və təkrar satış qiyməti üsulu etibarsız olardı, çünki əlavə funksiyanı əks etdirmək və naməlum əlavə xərclərin yerini doldurmaq məqsədilə müstəqil müəssisələrin ümumi marjası əlaqəli müəssisəninkindən yuxarı olmalıdır. Bu nümunədə funksiyalardakı fərqləri əks etdirəcək transfer qiyməti fərqlərini qiymətləndirmək üçün xalis mənfəəti yoxlamaq daha etibarlı ola bilər. Bu halda xalis mənfəətlərin istifadəsi müqayisəliliyi nəzərə almalıdır və əlavə funksiya və ya bazar fərqləri xalis mənfəətə əhəmiyyətli dərəcədə təsir göstərərsə, etibarlı ola bilməz.

2.113 Faktlar 2.42 saylı paraqrafdakı ilə eynidir. Bununla belə, A Distribyutorunun çəkdiyi zəmanət xərclərinin miqdarını müəyyənləşdirmək qeyri-mümkün olur, ona görə də, A şirkətinin ümumi mənfəət marjasını B şirkətinin ümumi mənfəət marjası ilə müvafiq qaydada müqayisə edə bilmək üçün A şirkətinin ümumi mənfəətinə etibarlı şəkildə düzəliş etmək mümkün olmur. Lakin, A və B şirkətləri arasında digər əhəmiyyətli funksional fərqlər yoxdursa və A şirkətinin satışına nisbətdə xalis mənfəəti məlumdursa, A şirkətinin satışları ilə xalis mənfəət nisbətinin marjasını eyni əsaslarda B şirkəti üçün hesablanmış marja ilə müqayisə etməklə B şirkətinə rentabellik üsulunun tətbiqi mümkün ola bilər.

2-CI FƏSİL: TRANSFER QİYMƏTQOYMA ÜSULLARI – **133**

**C. Mənfəətin bölüşdürülməsi üsulu**

Bu bölmədə və 2-ci Fəslin II və III əlavələrində əks olunan təlimatların yenilənərək 6 saylı İşçi Qrupun mənfəətin bölüşdürülməsi üsullarının tətbiqi ilə bağlı davam edən işinin nəticələrini özündə əks etdirməsi gözlənilir. BEPS Fəaliyyət Planının 10-cu maddəsi ilə nəzərdə tutulan bu iş qlobal dəyər zəncirləri kontekstində transfer qiymətqoyması üsullarını, xüsusilə də mənfəətinin bölüşdürülməsi üsulunu aydınlaşdırmaq məqsədi daşıyır.

**C1. Ümumi məlumat**

2.114 Mənfəətin bölüşdürülməsi üsulu müstəqil müəssisələrin əməliyyat və ya əməliyyatlarda iştirakı nəticəsində qazanacaqları mənfəət bölgüsünü müəyyənləşdirmək vasitəsilə xüsusi şərtlərin nəzarət olunan əməliyyat (və ya 3.9–3.12 saylı paraqrafların şərtlərinə uyğun olaraq birləşdirilə bilən əməliyyatlar) nəticəsində mənfəətə tətbiq edilən təsirini aradan qaldırmağa çalışır. Mənfəətin bölüşdürülməsi üsulu ilk olaraq, əlaqəli müəssisələrin cəlb olunduğu nəzarət olunan əməliyyatlardan (“məcmu mənfəət”) əlaqəli müəssisələr üçün bölüşdürüləcək mənfəətləri müəyyən edir. “Mənfəətlər”ə istinadın bərabər səviyyədə zərərlərə də aid olması nəzərdə tutulmalıdır. Bölüşdürüləcək mənfəətlərin necə ölçülməli olması haqqındakı müzakirələr üçün 2.130-2.137 saylı paraqraflara baxın. Daha sonra iqtisadi cəhətdən etibarlı əsasda həmin məcmu mənfəət əlaqəli müəssisələr arasında bölüşdürülür. Bu bölüşdürülmə qol uzunluğuna uyğun əldə olunmuş müqavilədə gözləniləcək və əks olunacaq mənfəət bölgüsünə oxşar formada olur. Məcmu mənfəətin necə bölüşdürülməli olması haqqındakı müzakirələr üçün 2.138-2.151 saylı paraqraflara baxın.

**C.2 Güclü və zəif cəhətləri**

2.115 Mənfəətin bölüşdürülməsi üsulunun əsas üstünlüyü ondan ibarətdir ki, o birtərəfli üsulun uyğun olmadığı son dərəcə inteqrasiya olunmuş əməliyyatlar üçün həll yolu təklif edə bilər. Məsələn, əlaqəli müəssisələr arasında maliyyə alətlərinin qlobal ticarətində mənfəətin bölüşdürülməsi üsullarının münasibliyi və tətbiqi haqqında ətraflı məlumat üçün Gəlirlərin Daimi Nümayəndəliklərə Aid Edilməsinə dair Hesabatın2 3-cü Hissəsinin C bölməsinə baxın.

1. Bax: Maliyyə İşləri üzrə Komitə tərəfindən 24 iyun 2008-ci ildə və Şura tərəfindən 17 iyul 2008-ci ildə təsdiqlənmiş Gəlirlərin Daimi Nümayəndəliklərə Aid Edilməsinə dair Hesabat və Maliyyə İşləri üzrə Komitə tərəfindən 22 iyun 2010-ci ildə və Şura tərəfindən 22 iyul 2010-cu ildə təsdiqlənmiş Gəlirlərin Daimi Nümayəndəliklərə Aid Edilməsinə dair Hesabat

**134** – 2-CI FƏSİL: TRANSFER QİYMƏTQOYMA ÜSULLARI

Mənfəətin bölüşdürülməsi üsulu əməliyyatın hər iki tərəfinin əməliyyata qeyri-adi və dəyərli töhfələr (məsələn, unikal qeyri-maddi aktivlər) etdiyi hallarda da ən uyğun üsul kimi istifadə edilə bilər, çünki belə halda müstəqil tərəflər əməliyyatlardan əldə olunan mənfəətləri müvafiq töhfələrinə proporsional olaraq bölüşdürmək istəyə bilərlər və belə hallarda birtərəfli üsula nisbətən ikitərəfli üsulu daha məqsədəuyğun ola bilər. Bundan başqa, qeyri-adi və dəyərli töhfələrin edildiyi halda etibarlı müqayisə edilə bilən məlumatlar haqqında məlumat hər hansı digər bir üsulun tətbiq edilməsi üçün kifayət etməyə bilər. Digər tərəfdən mənfəətin bölüşdürülməsi üsulu adətən əməliyyatın bir tərəfinin yalnız sadə funksiyaları icra etdiyi və hər hansı qeyri-adi töhfə (məsələn, müvafiq vəziyyətlərdə müqavilə üzrə istehsalat və ya müqavilə üzrə xidmət fəaliyyətləri) vermədiyi hallarda istifadə olunmur, belə ki, bu hallarda mənfəətin bölüşdürülməsi üsulu həmin tərəfin funksional təhlili fonunda bir qayda olaraq məqsədəuyğun olmazdı. Mövcud müqayisə edilə bilən məlumatlardakı məhdudiyyətlərlə əlaqədar məlumatlar üçün 3.38-3.39 saylı pararaflara baxın.

2.116 Müqayisə edilə bilən məlumatlar haqqında məlumat mövcud olduğu hallarda, onlar müqayisə edilə bilən vəziyyətlərdə müstəqil tərəflər arasında baş tutacaq mənfəətlərin pay bölgüsünü dəstəkləməklə mənfəətin bölüşdürülməsi təhlillərində faydalı ola bilər. Müqayisə edilə bilən məlumatlar haqqında məlumat mənfəətin bölüşdürülməsi təhlillərində hər bir əlaqəli müəssisənin əməliyyatlara verdiyi töhfələrin dəyərini qiymətləndirmək üçün də münasib ola bilər. Əslində, ehtimal ondan ibarətdir ki, müstəqil tərəflər məcmu mənfəəti əməliyyatda mənfəətin yaranmasına verdikləri töhfələrin dəyərinə mütənasib surətdə bölüşdürəcəklər. Digər tərəfdən, nəzarət olunan əməliyyatlara hər bir əlaqəli müəssisənin verdiyi töhfəni qiymətləndirərkən nəzərdən keçirilən xarici bazar məlumatları digər mövcud üsullarda olduğundan fərqli olaraq, həmin əməliyyatlarla daha az əlaqəli olacaqdır.

2.117 Bununla belə, müstəqil tərəflərin müqayisə edilə bilən vəziyyətlərdə nəzarət olunan əməliyyatda mənfəəti necə bölüşdürəcəkləri haqqında başqa birbaşa dəlillərin olmadığı hallarda mənfəətin bölüşdürülməsi əlaqəli müəssisələrin özləri arasındakı funksiya bölgüsündən (istifadə edilmiş aktivlər və qəbul edilmiş riskləri nəzərə almaqla) asılı ola bilər.

2.118 Mənfəətin bölüşdürülməsi üsulunun digər bir üstünlüyü ondan ibarətdir ki, bu üsul əlaqəli müəssisələrin müstəqil müəssisələrdə olmayan spesifik, ola bilsin ki, uinikal faktlar və vəziyyətlərini nəzərə alaraq çeviklik təklif etməklə bərabər bu üsul müstəqil müəssisələrin eyni vəziyyətlərlə rastlaşacaqları halda onların müvafiq hərəkətlərini əks etdirəcək dərəcədə qol uzunluğu yanaşmasına uyğun gələcəkdir.

2.119 Mənfəətin bölüşdürülməsi üsulunun daha bir üstünlüyü isə odur ki, nəzarət olunan əməliyatın hər hansı bir tərəfinin ifrat dərəcədə və ağıla sığmayan mənfəət nəticəsi ilə üz-üzə qalma ehtimalı azdır, çünki əməliyyatın hər iki tərəfinin qiymətləndirilməsi həyata keçirilir.

2-CI FƏSİL: TRANSFER QİYMƏTQOYMA ÜSULLARI – **135**

Tərəflərin nəzarət olunan əməliyyatlarda istifadə olunan qeyri-maddi əmlakları ilə əlaqədar töhfələrini təhlil edərkən bu aspekt xüsusilə vacib ola bilər. Bu ikitərəfli yanaşmadan həm vergi ödəyicisi, həm də vergi idarələrini məmnun edən miqyas iqtisadiyyatından və ya digər ortaq effektivliklərdən qazanılan mənfəətin bölünməsinə nail olmaq üçün istifadə edilə bilər.

2.120 Mənfəətin bölüşdürülməsi üsulunun mənfi cəhəti onun tətbiqindəki çətinliklərlər əlaqədardır. İlk baxışda mənfəətin bölüşdürülməsi üsulu həm vergi ödəyicisi, həm də vergi idarələri üçün asan görsənə bilər, çünki bu üsul müstəqil müəssisələr haqqındakı məlumatlardan az asılıdır. Lakin əlaqəli müəssisələr və vergi idarələri xarici filiallardan məlumatın əldə edilməsi ilə bağlı çətinliklərlərlə üzləşə bilərlər. Əlavə olaraq, nəzarət olunan əməliyyatlarda iştirak edən bütün əlaqəli müəssisələr üçün birgə gəlir və xərcləri ölçmək çətin ola bilər, belə ki, bu halda mühasibat uçotu sənədləri və qeydlərinin ümumi əsasda tərtibatı və mühasibatlıq praktikaları və valyutalarına düzəlişlərin edilməsi tələb olunur. Bundan başqa, mənfəətin bölüşdürülməsi üsulu əməliyyat mənfəətinə tətbiq edildikdə sövdələşmələrlə əlaqədar müvafiq əməliyyat xərclərini müəyyən etmək və xərcləri əməliyyatlar və əlaqəli müəssisələrin digər fəaliyyətləri arasında bölüşdürmək çətin ola bilər.

**C.3 Tətbiqinə dair təlimat**

***C.3.1*** ***Ümumi məlumat***

2.121 Bu təlimatlar mənfəətin bölüşdürülməsi üsulunun tətbiq edilə biləcəyi vəziyyətlərin müfəssəl kataloqunu təqdim etmək məqsədini daşımır. Üsulun tətbiq edilməsi konkret halın vəziyyətlərindən və mövcud məlumatdan asılı olacaqdır, ancaq burada əsas məqsəd tərəflərin müstəqil müəssisələr olacağı təqdirdə, həyata keçiriləcək mənfəət bölgüsünün maksimal dərəcədə yaxınlaşdırılmasıdır.

2.122 Mənfəətin bölüşdürülməsi üsuluna əsasən məcmu mənfəət əlaqəli müəssisələr arasında iqtisadi cəhətdən etibarlı əsasda bölüşdürülməlidir. Bu bölüşdürülmə qol uzunluğuna uyğun əldə olunmuş müqavilədə gözləniləcək və əks olunacaq mənfəət bölgüsünə oxşar formada olur. Ümumiyyətlə, bölüşdürülməli olan məcmu mənfəət və bölüşdürmə amillərinin müəyyənləşdirilməsi:

* Cari nəzarət olunan əməliyyatın funksional təhlilinə uyğun olmalı və xüsusilə də tərəflər arasında risklərin bölüşdürülməsini əks etdirməlidir,
* Bölüşdürülməli olan məcmu mənfəət və müstəqil tərəflər arasında razılaşdırılmış bölüşdürmə amillərinin müəyyən edilməsində sistematik olmalıdır,

**136** – 2-CI FƏSİL: TRANSFER QİYMƏTQOYMA ÜSULLARI

* Mənfəət bölüşdürülməsi yanaşmasının növünə uyğun olmalıdır (məsələn, aşağıda 2.124-2.151 saylı paraqraflarda müzakirə olunduğu kimi töhfələrin təhlili, qalıq mənfəətin təhlili və ya digər; *ex ante* (ehtimal edilən) yaxud *ex post* (faktiki) yanaşması) və
* Etibarlı formada ölçülə bilən olmalıdır.

2.123 Əlavə olaraq,

* Əgər mənfəətin bölüşdürülməsi üsulu nəzarət olunan əməliyyatlarda transfer qiymətqoyması üçün istifadə olunursa (*ex ante* yanaşması), razılaşmanın müddəti, meyarlar və ya əmsalların əməliyyatdan öncə razılaşdırılacağını gözləmək məqsədəuyğun olardı,
* Mənfəətin bölüşdürülməsi üsulunu tətbiq edən şəxs (vergi ödəyicisi və ya vergi idarəsi) bu üsulun konkret halda nə üçün ən müvafiq üsul hesab edildiyini izah etməyə, eləcə də onun həyata keçirilmə yollarını və xüsusilə də məcmu mənfəətlərin bölüşdürülməsi üçün istifadə edilən meyarlar və əmsallar haqqında məlumat verməyə hazır olmalıdır, və
* Müqayisə edilə bilən vəziyyətlərdə müstəqil tərəflər başqa cür razılaşmasalar və fərqli meyarların və ya əmsalların istifadə səbəbi sənədləşdirilərsə yaxud xüsusi hallar müstəqil tərəflər arasında təkrar danışıqların aparılmasını əsaslandırarsa, bölüşdürülməli olan məcmu mənfəətin və bölüşdürülmə amillərinin müəyyənləşdirilməsi bir qayda olaraq razılaşmanın müddəti boyunca, o cümlədən zərərli illər ərzində ardıcıl olaraq istifadə edilməlidir.

***C.3.2*** ***Mənfəətin bölüşdürülməsi üçün müxətlif yanaşmalar***

2.124 Proqnozlaşdırılan və ya həqiqi mənfəətə əsaslanaraq mənfəətin bölüşdürülməsini qiymətləndirmək üçün müstəqil müəssisələrin razılaşa biləcəyi bir sıra yanaşmalar mövcuddur, bunlardan ikisi aşağıdakı paraqraflarda müzakirə edilmişdir. Bu yanaşmalar (töhfələrin təhlili və qalıq mənfəətin təhlili) heç də müfəssəl və ya ziddiyyətli deyil.

*C.3.2.1 Töhfələrin təhlili*

2.125 Töhfələrin təhlilinə əsasən cari nəzarət olunan əməliyyatdan qazanılan cəmi mənfəəti təşkil edən məcmu mənfəət müstəqil müəssisələrin nəzarət olunan əməliyyatlarda iştirakdan əldə etməsi gözlənilən mənfəət bölüşdürülməsinə kifayət qədər yaxınlaşmaqla əlaqəli müəssisələr arasında bölüşdürülür. Mövcud olduqda, müqayisə edilə bilən məlumatlar haqqında məlumatlar bu cür bölgü zamanı istifadə edilə bilər.

2-CI FƏSİL: TRANSFER QİYMƏTQOYMA ÜSULLARI – **137**

Onlar olmadıqda isə, bu bölgü adətən nəzarət olunan əməliyyatlarda iştirak edən əlaqəli müəssisələrin istifadə edilən aktivlərini və qəbul etdikləri riskləri nəzərə almaqla onların hər biri tərəfindən icra edilən funksiyaların nisbi dəyərinə əsaslanır. Töhfələrin nisbi dəyərini birbaşa ölçməyin mümkün olduğu hallarda, hər bir iştirakçının töhfələrinin faktiki bazar dəyərini təxmin etmək zəruri olmaya bilər.

2.126 Əlaqəli müəssisələrin hər birinin nəzarət olunan əməliyyata etdiyi töhfənin nisbi dəyərini müəyyən etmək çətin ola bilər və buradakı yanaşma adətən hər bir konkret halın faktları və vəziyyətlərindən asılı olur. Hər tərəfin müxtəlif növ töhfələrinin (məsələn, xidmətlərin göstərilməsi, inkişaf xərcləri, kapital qoyuluşu) xarakteri və dərəcəsini müqayisə etməklə və nisbi müqayisə və digər bazar məlumatlarına əsaslanaraq faiz nisbətini təyin etməklə bunu müəyyənləşdirmək mümkündür. Məcmu mənfəətin bölüşdürülməsi haqqında müzakirə üçün 2.138 – 2.151 saylı paraqraflara baxın.

*C.3.2.2 Qalıq mənfəətin təhlilləri3*

2.127 Qalıq mənfəətin təhlili zamanı cari nəzarət olunan əməliyyatdan qazanılmış məcmu mənfəət iki mərhələdə bölünür. Birinci mərhələdə hər bir iştirakçıya onun cəlb olunduğu nəzarət olunan əməliyyatlarla əlaqədar adi töhfələri qarşılığında qol uzunluğuna uyğun qazanc əldə edir. Adətən, bu ilkin qazanc müstəqil müəssisələr arasında nəzarət olunan əməliyyatlardan əldə olunmuş qazanca istinadən ənənəvi sövdələşmə üsulu və ya rentabellik üsullarından birini tətbiq etməklə müəyyən olunur. Ona görə də bu bir qayda olaraq iştirakçıların hər hansı qeyri-adi və dəyərli töhfələri nəticəsində yaranan gəliri nəzərə almır. Məcmu mənfəətin bölüşdürülməsindən bəhs edən 2.138-2.151 saylı paraqraflarda təsvir olunan təlimatlara uyğun olaraq ikinci mərhələdə birinci mərhələ bölgüsündən qalan hər hansı qalıq mənfəət (və ya zərər) faktlar və vəziyyətlərin təhlilinə əsasən tərəflər arasında bölüşdürülür.

2.128 Qalıq mənfəət təhlilinin necə tətbiq olunacağına alternativ bir yanaşma sərbəst bazarda müstəqil müəssisələr arasındakı sövdələşmənin nəticəsini təkrarlamaqdan ibarət ola bilər. Bu kontekstdə ilk mərhələdə, hər bir iştirakçıya verilən ilkin ödəniş, cari vəziyyətdə müstəqil bir satıcının məntiqlə qəbul edəcəyi ən aşağı qiymətə və alıcının məntiqlə ödəməyə hazır olacağı ən yüksək qiymətə uyğun olacaqdır. Bu iki rəqəm arasındakı hər hansı uyğunsuzluq müstəqil müəssisələrin sövdələşəcəyi qalıq mənfəətlə nəticələnə bilər.

1. Qalıq mənfəətin bölüşdürülməsinə dair nümunə ilə 2-ci Fəslin 2-ci Əlavəsində tanış olmaq olar.

**138** – 2-CI FƏSİL: TRANSFER QİYMƏTQOYMA ÜSULLARI

Buna görə də ikinci mərhələdə qalıq mənfəətin təhlili bu mənfəət toplusunu müstəqil müəssisələrin satıcının minimum qiyməti ilə alıcının maksimum qiyməti arasındakı fərqi necə bölüşdürə biləcəyini göstərən və əlaqəli müəssisələrə uyğun olan istənilən amillər əsasında bölə bilər.

2.129 Bəzi hallarda ola bilsin ki, təhlil qalıq mənfəətin bölüşdürülməsinin bir hissəsi kimi və ya mənfəətin müstəqil surətdə bölüşdürülməsi üsulu kimi, biznes fəaliyyətinin gözlənilən müddəti ərzində nəzarət olunan əməliyyatların tərəflərinin əldə etdikləri endirimli pul axınını nəzərə almaqla yerinə yetirilə bilər. Bunun effektiv üsul ola biləcəyi vəziyyətlərdən biri startapların cəlb olunduğu hallardır. Belə ki, layihənin həyat qabiliyyətinin qiymətləndirilməsi zamanı nağd vəsaitlərin hərəkətinin proqnozu verilir və belə hallarda kapital qoyuluşu və satışlar müəyyən dərəcədə əminliklə hesablana bilər. Lakin belə bir yanaşmanın etibarlılığı bazar meyarlarına əsaslanmalı olan uyğun güzəşt dərəcəsinin istifadəsindən asılı olacaqdır. Bununla əlaqədar olaraq qeyd etmək lazımdır ki, güzəştin hesablanması üçün sənaye miqyasında istifadə olunan risk mükafatları nəinki ayrıca biznes seqmentləri, heç şirkətlər arasında da fərq qoymur və bu baxımdan daxilolmaların nisbi vaxtının qiymətləndirilməsi problemli ola bilər. Ona görə də belə bir yanaşma böyük diqqət tələb edir və imkan olduqca burada digər üsullardan əldə edilmiş məlumatlardan istifadə olunmalıdır.

***C.3.3*** ***Bölüşdürülməli məcmu mənfəətin müəyyənləşdirilməsi***

2.130 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. (bax: paraqraflar 3.9-3.12) Vergi ödəyicisinin birdən çox əlaqəli müəssisə ilə nəzarət olunan əməliyyatı olarsa, həmin digər əməliyyatlarla əlaqədar tərəflərin və onlar arasında bölüşdürülməli mənfəətlərin müəyyən edilməsi də vacibdir.

2.131 Bölüşdürülməli məcmu mənfəətin müəyyən edilməsi üçün mənfəətin bölüşdürülməsi üsulunun tətbiq edildiyi əməliyyatın tərəflərinin hesabları mühasibatlıq praktikası və valyuta nəzərə alınmaqla ümumi əsasa gətirilməli və daha sonra birləşdirilməlidir. Mühasibatlıq standartlarının bölüşdürülməli mənfəətlərin müəyyən edilməsinə mühüm təsir göstərə biləcəyini nəzərə alaraq, bu standartlar sözü gedən üsulun tətbiqinə başlamazdan əvvəl seçilməli və razılaşma müddəti boyunca müntəzəm surətdə tətbiq olunmalıdır. Bölüşdürülməli məcmu mənfəətin müəyyən edilməsində ardıcıllıq barəsində ümumi təlimatlar üçün 2.121-2.123 saylı paraqraflara baxın.

2-CI FƏSİL: TRANSFER QİYMƏTQOYMA ÜSULLARI – **139**

2.132 Uyğunlaşdırılmış vergi mühasibatlıq standartlarının olmadığı hallarda maliyyə mühasibatlığı bölüşdürülməli mənfəətin müəyyən edilməsi üçün yaxşı başlanğıc nöqtəsidir. Belə hesabların mövcud, etibarlı, audit edilə bilən və kifayət qədər sövdələşmə əsaslı olduğu hallarda digər maliyyə məlumatlarının (məsələn, məxaric hesabatları) istifadəsinə icazə verilməlidir. Bu kontekstdə məhsul xətti üzrə gəlir bəyannamələri və ya bölmə hesabatları ən faydalı mühasibatlıq qeydləri kimi özünü göstərə bilər.

*C.3.3.1 Faktiki və ya proqnozlaşdırılan mənfəətlər*

2.133 Əgər mənfəətin bölüşdürülməsi üsulu transfer qiymət qoyması məqsədilə nəzarət olunan əməliyyatlarda əlaqəli müəssisələr tərəfindən istifadə edilməli olsa idi (məsələn, *ex ante* yanaşması), onda hər bir əlaqəli müəssisə müstəqil müəssisələrin müqayisə edilə bilən əməliyyatlardan əldə edəcəyini gözlədikləri mənfəət bölgüsünə nail olmağa çalışacaqdır. Faktlar və vəziyyətlərdən asılı olaraq, praktikada faktiki və ya proqnozlaşdırılmış mənfəətlərin istifadə olunduğu mənfəət bölgülərinə rast gəlinir.

2.134 Vergi idarəsi *ex ante* qaydasında istifadə edilmiş bu üsulun qol uzunluğu üzrə transfer qiymətqoymasına etibarlı şəkildə uyğunluğunu qiymətləndirmək üçün həmin üsulun necə tətbiq edildiyini yoxlayırsa, həmin vergi idarəsinin nəzərə alması vacibdir ki, vergi ödəyicisi nəzarət olunan əməliyyatların şərtləri formalaşan zaman biznes fəaliyyətinin faktiki mənfəət təcrübəsinin nədən ibarət olacağını bilməyə bilərdi. Əgər bu məqam nəzərə alınmazsa, vergi idarəsi vergi ödəyicisinin öncədən görə bilməyəcəyi vəziyyətlərə diqqət yetirməklə mənfəətin bölüşdürülməsi üsulunun tətbiqi ilə onu cəzalandıra və ya mükafatlandıra bilər. Bu cür tətbiqetmə qol uzunluğu prinsipinə zidd olardı, çünki bənzər vəziyyətdə olan müstəqil müəssisələr yalnız proqnozlara etibar edə və faktiki mənfəəti öncədən bilməyə bilərdi. Həmçinin bax: paraqraf 3.74.

2.135 Nəzarət olunan əməliyyatların şərtlərini müəyyən etmək məqsədilə mənfəətin bölüşdürülməsi üsulunu istifadə edərkən, əlaqəli müəssisələr müstəqil müəssisələrin əldə edəcəkləri mənfəət bölgüsünə nail olmağa çalışacaqdır. Mənfəətin bölüşdürülməsi üsulundan istifadə etməklə əlaqəli müəssisələrin nəzarət olunan əməliyyatlarının şərtlərinin qiymətləndirilməsi, əlaqəli müəssisələrin öncədən belə şərtləri eyni əsasda müəyyənləşdirdiyi hallarda vergi idarələri üçün asan olacaqdır. Daha sonra isə faktiki mənfəət bölgüsünün qol uzunluğu prinsipinə uyğunluğunu yoxlamaq üçün eyni əsasda qiymətləndirmə başlaya bilər.

2.136 Əlaqəli müəssisələrin öz nəzarət olunan əməliyyatlarındakı şərtləri mənfəətin bölüşdürülməsi üsulu ilə deyil başqa əsasda müəyyənləşdirdikləri halda vergi idarəsi belə şərtləri müəssisənin faktiki mənfəəti əsasında qiymətləndirəcək. Bununla yanaşı, mənfəətin bölüşdrülməsi üsulunun əlaqəli müəssisələrinin praktikada edəcəklərinə bənzər kontekstdə, yəni retrospektiv istifadənin qarşısını almaq üçün sövdələşmənin bağlandığı anda

**140** – 2-CI FƏSİL: TRANSFER QİYMƏTQOYMA ÜSULLARI

əlaqəli müəssisələrin bildiyi və ya ağlabatan surətdə öncədən proqnozlaşdırdığı məlumatlar əsasında tətbiqini təmin etmək üçün diqqətli olmaq lazımdır. Bax: paraqraflar: 2.12 və 3.74.

*C.3.3.2 Mənfəətin müxtəlif ölçüləri 4*

2.137 Ümumiyyətlə, mənfəətin bölüşdürülməsi üsulunda bölüşdürüləcək məcmu mənfəətlər əməliyyat mənfəətləridir. Mənfəətin bölüşdürülməsi üsulunun bu qaydada tətbiqi TMŞ qrupun həm gəliri, həm də xərclərinin müntəzəm əsasda müvafiq əlaqəli müəssisəyə aid edilməsini təmin edir. Bununla yanaşı, bəzən ümumi mənfəətin bölüşdürülməsini həyata keçirmək və daha sonra müvafiq müəssisələr tərəfindən çəkilən və ya onlara aid olan xərcləri buradan çıxmaq (və ümumi mənfəətlərin hesablanmasında nəzərə alınmış xərclərin çıxılması) məqsədəuyğun ola bilər. Belə hallarda, yəni TMŞ qrupun ümumi gəliri və çıxılmalarını əlaqəli müəssisələr arasında bölmək üçün müxtəlif təhlillər tətbiq edildikdə, hər bir müəssisə tərəfindən çəkilən və ya ona aid xərcin burada yerinə yetirilən fəaliyyətlər və risklərə uyğunluğunu və eləcə də ümumi mənfəətin bölüşdürülməsinin fəaliyyətlər və risklərin bölgüsünə uyğun gəldiyini təmin etmək məqsədilə diqqətli olmaq lazımdır. Məsələn, əgər bir TMŞ müxtəlif əmlak növlərini əhatə edən yüksək inteqrasiya edilmiş dünya ticarət əməliyyatları ilə məşğuldursa, xərclərin çəkildiyi (və ya aid olduğu) müəssisələri müəyyənləşdirmək mümkün olsa da, həmin xərclərin aid olduğu konkret ticarət fəaliyyətlərini dəqiq müəyyənləşdirmək mümkün olmaz. Belə olan halda hər bir ticarət fəaliyyətindən əldə edilmiş ümumi mənfəəti bölmək və sonra yekun ümumi mənfəətdən yuxarıda qeyd olunan məqamı nəzərdə saxlamaqla hər bir müəssisə tərəfindən çəkilən və ya ona aid edilən xərcləri çıxmaq məqsədəuyğun ola bilər.

***C.3.4*** ***Məcmu mənfəəti necə bölüşdürməli***

*10.5* *Ümumi məlumat*

2.138 Müqayisə oluna bilən nəzarət olunmayan əməliyyatların və ya daxili məlumatların və mənfəətin qol uzunluğuna uyğun bölgüsünə nail olmaq üçün istifadə edilən meyarların uyğunluğu konkret halın fakt və vəziyyətlərindən asılıdır. Buna görə də, göstəriş xarakterli meyarlar siyahısı və ya bölüşdürmə əmsallarının tərtibatı arzu olunan deyil.

1. Mənfəətin bölüşdürülməsi üsulunu tətbiq edərkən mənfəətin müxtəlif ölçülərini təsvir edən nümunə ilə 2-ci Fəslin 3-cü Əlavəsində tanış olmaq mümkündür.

2-CI FƏSİL: TRANSFER QİYMƏTQOYMA ÜSULLARI – **141**

Bölüşdürmə amillərinin müəyyən edilməsində ardıcıllıq barəsində ümumi təlimatlar üçün 2.121-2.123 saylı paraqraflara baxın. Bundan əlavə mənfəətin bölüşdürülməsi üçün istifadə edilən meyarlar və ya bölüşdürmə əmsalları:

* Transfer qiymətqoyma siyasətinin formalaşmasından asılı olmamalıdır, yəni onlar nəzarət olunan əməliyyatların ödənişləri ilə əlaqədar olan məlumatlara (məsələn, əlaqəli müəssisələrə satışlar) deyil, obyektiv məlumata əsaslanmalıdır (məsələn, müstəqil tərəflərə satışlar), və
* Müqayisə olunan məlumatlar, daxili məlumatlar və ya hər ikisi tərəfindən dəstəklənməlidir.

*C.3.4.2 Müqayisə edilə bilən nəzarət olunmayan əməliyyatların məlumatlarından asılılıq*

2.139 Mümkün yanaşmalardan biri məcmu mənfəətin müqayisə edilə bilən nəzarət olunan əməliyyat nəticəsində yaranan mənfəətin bölgüsünə əsasən bölüşdürülməsidir. Konkret halın faktları və vəziyyətlərindən asılı olaraq mənfəətin bölüşdürülməsi meyarlarının müəyyənləşdirilməsinə kömək edə biləcək nəzarət olunmayan əməliyyatlar barədə mümkün məlumat mənbələrinə aiddir: müstəqil tərəflər arasında mənfəətlərin bölüşdürülməsi üçün birgə müəssisə təşkili haqqında müqavilələr, məsələn 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 razılaşmalar; və s.

*C.3.4.3 Bölüşdürülmə əmsalları*

2.140 Praktikada mənfəətin bölüşdürülməsi üsulu vasitəsilə məcmu mənfəətin bölüşdürülməsi bir qayda olaraq bir və ya bir neçə bölüşdürmə əmsalından istifadə etməklə həyata keçirilir. Konkret halın faktları və vəziyyətlərindən asılı olaraq bölüşdürülmə əmsalı rəqəm (məsələn, müqayisə edilə bilən əməliyyatlarda müstəqil tərəflər arasında baş tutmuş bənzər bölüşdürülməni dəlillərinə əsasən 30%-70%-lik bölüşdürülmə) və ya dəyişən (iştirakçının bazar xərclərinin nisbi dəyəri, yaxud aşağıda müzakirə edildiyi kimi digər mümkün əmsallar) ola bilər. Birdən çox bölüşdürülmə əmsalının istifadə edildiyi hallarda hər bir bölüşdürülmə əmsalının təmsil etdiyi nisbi töhfəni müəyyən etmək üçün istifadə edilən bölüşdürülmə əmsallarını məcmu mənfəətlərdəki qazanclarla müqayisə etmək vacib olacaqdır.

2.141 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

**142** – 2-CI FƏSİL: TRANSFER QİYMƏTQOYMA ÜSULLARI

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.

*Aktivlərə əsaslanan bölüşdürülmə əmsalları*

2.142 Maddi və ya qeyri-maddi aktivlər və ya istifadə edilmiş kapital ilə nəzarət olunan əməliyyat kontekstində dəyərin formalaşması arasında güclü qarşılıqlı əlaqə olduqda aktivlərə və ya kapitala əsaslanan bölüşdürülmə əmsallarından istifadə etmək mümkündür. İstifadə edilən kapitala istinad etməklə məcmu mənfəətin bölüşdürülməsi haqqında qısa müzakirə üçün 2.151 saylı paraqrafa nəzər salın. Bölüşdürülmə əmsalının faydalı olması üçün bu əmsal əməliyyatın bütün tərəflərinə müntəzəm olaraq tətbiq edilməlidir. Rentabellik üsulu kontekstində (eləcə də mənfəətin bölüşdürülməsi üsulu kontekstində) aktivlərin qiymətləndirilməsi ilə əlaqədar müqayisəlilik məsələlərinin müzakirəsi üçün 2.104 saylı paraqrafa nəzər yetirin.

2.143 Mənfəətin bölüşdürülməsi üsulunun ən münasib üsul hesab edilə biləcəyi konkret vəziyyətə əməliyyatın hər bir iştirakçısının qeyri-adi və dəyərli qeyri-maddi aktivlər formasında töhfə verdikləri halı nümunə kimi göstərmək olar. Qeyri-maddi aktivlərin müəyyənləşdirilməsi və qiymətləndirilməsi nöqteyi-nəzərdən çətinliklər olur. Qeyri-maddi aktivlərin müəyyən edilməsi çətin ola bilər çünki, heç də onların hamısı hüquqi cəhətdən qorunmur, qeydiyyata salınmır və ya hesablarda əks olunmur. Mənfəətin bölüşdürülməsi üsulunun mühüm tərkib hissəsi hər bir əlaqəli müəssisə tərəfindən nəzarət olunan əməliyyata nə kimi qeyri-maddi aktivlərin ianə edildiyini və onların nisbi dəyərini müəyyənləşdirməkdir. Qeyri-maddi əmlak haqqında məlumatlarla bu Təlimatların 4-cü Fəslində tanış ola bilərsiniz. Həmçinin 6-cı Fəslin “Qeyri-maddi aktivlər haqqında təlimatlara dair nümunələr” adlı Əlavəsində nümunələrə də nəzər sala bilərsiniz.

*Xərclərə əsaslanan bölüşdürülmə əmsalları*

2.144 çəkilən nisbi xərclərlə əlavə edilən nisbi dəyər arasında güclü qarşılıqlı əlaqə 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 fəalaiyyətləri xərcləri mühüm ticari qeyri-maddi aktivlərin (məsələn, patentlərin) hazırlanmasına aiddirsə, belə xərclər istehsalçılar üçün münasib ola bilər. Bununla yanaşı, əgər, məsələn, tərəflərin hər ikisi müxtəlif dəyərli qeyri-maddi aktivləri ianə edirsə, xərcə əsaslanan bölüşdürülmə əmsalından istifadə məqsədəuyğun olmaz, bir şərtlə ki, xərclər həmin qeyri-maddi

2-CI FƏSİL: TRANSFER QİYMƏTQOYMA ÜSULLARI – **143**

aktivlərin nisbi dəyərinin etibarlı ölçü vahidi olmasın. Məcmu mənfəətlərin əldə olunmasının əsas faktorunun işçi funksiyaları olduğu hallarda ödənişlərdən tez-tez istifadə olunur.

2.145 Xərcə əsaslanan bölüşdürülmə əmsallarının sadəliyi onların üstünlüyüdür. Bununla yanaşı 6.142 saylı paraqrafda müzakirə edildiyi kimi nisbi xərclərlə nisbi dəyər arasında heç də həmişə güclü qarşılıqlı əlaqə olmur. 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

*Vaxt məsələləri*

2.146 Digər vacib bir məsələ 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. Yuxarıda 2.122-2.123 saylı paraqraflarda qeyd edildiyi kimi, bölüşdürülmə əmsalının seçilməsi konkret halın vəziyyətlərinə uyğun olmalıdır və müstəqil tərəflər arasında razılaşdırılacaq mənfəət bölgüsünə etibarlı dərəcədə yaxınlıq nümayiş etdirməlidir.

*C.3.4.4 Vergi ödəyicisinin öz əməliyyatlarına dair məlumatlardan asılılıq (“daxili məlumatlar”)*

2.147 Lazımi etibarlılıq dərəcəsində olan müqayisə edilə bilən nəzarət olunmayan əməliyyatlar məcmu mənfəət bölgüsünü dəstəkləyə bilmirsə, daxili məlumatlar da nəzərdən keçirilməlidir. Çünki daxili məlumatlar mənfəət bölgüsünün qol uzunluğu xarakterini təyin etmək və ya yoxlamaq üçün etibarlı üsullar təqdim edə bilər. Bu cür daxili məlumat növlərinin münasibliyi konkret halın faktları və vəziyyətlərindən asılı olacaq və bu Bölmədə, xüsusilə də 2.122-2.123 və 2.138 saylı paraqraflarda qeyd edilən şərtlərə cavab verməlidir. Onlar bir qayda olaraq vergi ödəyicisinin məxaric hesabatlarından və maliyyə hesabatlarından götürüləcəkdir.

**144** – 2-CI FƏSİL: TRANSFER QİYMƏTQOYMA ÜSULLARI

2.148 Məsələn, xərclərə əsaslanan bölüşdürülmə əmsalından istifadə ediləndə o, əməliyyatın iştirakçılarının balans hesabatlarından götürülmüş məlumata əsaslana bilər. Vergi ödəyicisinin heç də bütün aktivlərinin cari əməliyyatla əlaqədar olmadığı hallara tez-tez rast gəlinir və ona görə də mənfəətin bölüşdürülməsi üsulunun tətbiqi məqsədilə istifadə ediləcək əməliyyat üzrə balans hesabatını tərtib etmək üçün vergi ödəyicisi müəyyən analitik iş yerinə yetirməlidir. Eynilə, vergi ödəyicisinin mənfəət və zərərlər üzrə hesabatından götürülmüş məlumatlara uyğun olaraq xərclərə əsaslanan bölüşdürülmə əmsallarından istifadə edildikdə, nəzarət olunan əməliyyatla əlaqədar olan və bölüşdürülmə əmsalının müəyyənləşdirilməsindən çıxarılmalı xərcləri ayırd edən əməliyyat hesablarının yaradılması zəruri ola bilər. Nəzərə alınan xərclərin növü (məsələn, əmək haqqı, amortizasiya və s.), habelə bu xərcin cari əməliyyatla və ya daha çox vergi ödəyicisinin digər əməliyyatları (məsələn, bu cür mənfəət bölgüsünə aid olmayan digər məhsul xətləri) ilə əlaqəli olub-olmadığını müəyyən etmək üçün istifadə olunan meyarlar əməliyyatın bütün tərəflərinə ardıcıl surətdə tətbiq edilməlidir. Xalis mənfəətin aktivlərlə görə ölçüldüyü rentabellik üsulu kontekstində aktivlərin qiymətləndirilməsi mövzusunun müzakirəsi üçün 2.104 saylı paraqrafa baxın. Bu həm də aktivlərə əsaslanan bölüşdürülmə əmsalının istifadə edildiyi mənfəətin bölüşdürülməsi üsulu kontekstində aktivlərin qiymətləndirilməsi üçün də münasibdir.

2.149 Bölüşdürülmə əmsalı məxaric hesabatları sisteminə əsaslandıqda daxili məlumatlar da faydalı ola bilər (məsələn, əməliyyatın bəzi aspektlərində nəzərə alınan işçi sayı, müəyyən qrup işçilərin müəyyən tapşırıqlara sərf etdiyi vaxt, serverlərin sayı, məlumat yaddaşı, pərakəndə satış məntəqələrinin sahəsi və s.).

2.150 Müvafiq tərəflərin nəzarət olunan əməliyyatlara verdikləri töhfələrinin dəyərinin qiymətləndirilməsi üçün daxili məlumatlar mühüm xarakter kəsb edir. Belə dəyərlərin müəyyənləşdirilməsi tərəflərin nəzarət olunan əməliyyat üçün verdikləri bütün iqtisadi cəhətdən mühüm funksiyaları, aktivləri və riskləri nəzərə alan funksional təhlilə əsaslanmalıdır. Funksiyaların, aktivlərin və risklərin nəzarət olunan əməliyyata əlavə edilən dəyərlə müqayisədə nisbi vacibliyinin qiymətləndirilməsi əsasında mənfəət bölüşdürülməsi həyata keçirildikdə, belə qiymətləndirmə özbaşınalığı məhdudlaşdırmaq üçün etibarlı obyektiv məlumatlarla dəstəklənməlidir. Dəyərli qeyri-maddi aktivlərdən ibarət münasib töhfələrin müəyyənləşdirilməsinə, mühüm risklərin qəbul edilməsinə və bu dəyərli qeyri-maddi aktivlərin və mühüm risklərin yaranmasına səbəb olan amillərin əhəmiyyəti, uyğunluğu və ölçülməsinə xüsusi diqqət verilməlidir.

2.151 Yuxarıda müzakirə olunmayan bir mümkün yanaşma məcmu mənfəətin elə bir formada bölüşdürülməsidir ki, nəzarət olunan əməliyyatlarda iştirak edən əlaqəli müəssisələrin hər biri həmin əməliyyatda işlətdikləri kapital qarşılığında eyni dərəcədə gəlir qazansın.

2-CI FƏSİL: TRANSFER QİYMƏTQOYMA ÜSULLARI – **145**

Bu metod onu güman edir ki, hər bir iştirakçının əməliyyatdakı kapital qoyuluşu oxşar risk səviyyəsinə malikdir, ona görə də belə gözləmək olar ki, iştirakçılar açıq bazarda fəaliyyət göstərsələr analoji səviyyədə gəlir qazanacaqlar. Bununla yanaşı bu cür güman realistik olmaya bilər. Məsələn, o, kapital bazarlarındakı vəziyyəti nəzərə almaz və funksional təhlilin üzə çıxaracağı və mənfəətin bölüşdürülməsi üsulunda nəzərə alınmalı digər münasib aspektləri diqqətdən kənarda qoya bilər.

1. **Əməliyyat mənfəəti üsulları üzrə yekun nəticə**

2.152 Konkret halın vəziyyətlərindən asıllı olaraq ən müvafiq transfer qiymətqoyma üsulunun süçilməsi haqqında təlimatlar üçün 2.1-2.12 saylı paraqraflara baxın.

2.153 Bu Təlimatlarda qeyd olunduğu kimi, rentabellik üsulunun istifadəsinə dair müəyyən narahatlıqlar vardır, xüsusilə də ona görə ki, bu üsul bəzən müqayisə edilən nəzarət olunan və nəzarət olunmayan əməliyyatlar arasında münasib fərqləri adekvat qaydada nəzərə almadan tətbiq edilir. Bir çox ölkələr narahatdırlar ki, ənənəvi sövdələşmə üsullarıüçün təyin edilmiş təhlükəsizlik tədbirləri rentabellik üsulunun tətbiqi zamanı nəzərdən qaça bilər. Ona görə də müqayisə edilən əməliyyatların xüsusiyyətləri arasındakı fərqlər istifadə edilən mənfəət indikatorları üzərində əhəmiyyətli təsirə malikdirsə, belə fərqlər üçün müvafiq düzəlişləri etmədən rentabellik üsulunu tətbiq etmək məqsədəuyğun olmazdı. Bax: 2.74 – 2.81 saylı paraqraflar (rentabellik üsuluna tətbiq edilməli müqayisəlilik standartı)

2.154 Sövdələşmə üzrə mənfəət üsullarının istifadəsinin zəruri ola biləcəyinin qəbul edilməsi müstəqil müəssisələrin bu üsullardan istifadə edərək qiymət təyin edəcəklərini nəzərdə tutmur. İstənilən üsulda olduğu kimi sövdələşmə üzrə mənfəət üsullarının istifadəsi zamanı müvafiq düzəlişlərin hesablana bilməsi vacibdir və qəbul etmək lazımdır ki, bəzi hallarda müvafiq düzəlişlər 3.9-3.12 saylı paraqraflarda təsvir edilən aqreqasiya prinsiplərinə uyğun olaraq müəyyən edilə bilər.

2.155 Bütün hallarda, hər hansı konkret bir halın xüsusi aspektinə ayrılıqda, ya da hər hansı ənənəvi sövdələşmə üsulu ilə birlikdə tətbiq edilən sövdələşmə üzrə mənfəət üsulunun qol uzunluğuna cavab verdiyini müəyyən edərkən ehtiyat nümayiş etdirmək lazımdır. Nəticə etibarilə bu sualı yalnız konkret hal üzrə cavablandırmaq mümkündür. Bunun üçün tətbiq edilməli konkret sövdələşmə üzrə mənfəət üsulunun yuxarıda göstərilən üstünlükləri və mənfi tərəfləri, əməliyyat iştirakçılarının müqayisəlilik (o cümlədən funksional) təhlili və müqayisə oluna bilən məlumatların mövcudluğu və etibarlılığı nəzərə alınmalıdır. Bundan başqa, bu yekun nəticələr onu nəzərdə tutur ki, bu üsulları tətbiq etməmişdən öncə ölkələr öz vergi sistemlərində müəyyən dərəcədə təkmilləşmə aparmış olacaqlar.

3-CÜ FƏSİL: MÜQAYİSƏLİLİK TƏHLİLİ – **147**

***III Fəsil***

**Müqayisəli Təhlil**

1. **Müqayisəli təhlil aparılması** 
   1. Müqayisəlilik haqqında ümumi təlimatlarla 1-ci Fəslin D Bölməsində tanış olmaq mümkündür. Tərifə əsasən müqayisə dedikdə iki ifadənin araşdırılması nəzərdə tutulur: potensial olaraq müqayisəli hesab edilən cari nəzarət olunan əməliyyat və digər nəzarət olunmayan əməliyyatlar. Müqayisə edilə bilən məlumatların axtarılması sadəcə olaraq müqayisəlilik təhlilin tərkib hissəsidir. Bunu müqayisəlilik təhlili ilə nə qarışıdırmaq, nə də ondan ayrırmaq 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 (bax: 1-ci Fəsil, Bölmə D1). Metodik, ardıcıl bir yanaşma müxtəlif addımlar arasında daimi əlaqə saxlamaqla bütün analitik prosesdə müəyyən fasiləsizliyi və ya əlaqəni təmin etməlidir: nəzarət olunan əməliyyatın şərtlərinin ilkin təhlilindən tutmuş potensial müqayisə edilə bilən məlumatların müəyyənləşdirilməsi vasitəsilə transfer qiymətqoyma üsulunun seçilməsinə və sonda yoxlanılan nəzarət olunan əməliyyatların İƏİT Model Vergi Konvensiyasının 9-cu Maddəsinin 1-ci paraqrafında təsvir edildiyi kimi qol uzunluğu prinsipinə uyğun gəlib-gəlmədiyi haqqında qənaətə çatana qədər.
   2. Ən münasib transfer qiymətqoyma üsulunun seçilməsi (bax: paraqraf 2.2) 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 (bax həmçinin: paraqraf 3.56). Bu o demək deyildir ki, müqayisə edilə bilən məlumatların bütün mümkün mənbələrinin müfəssəl axtarışını həyata keçrimək lazımdır, çünki qəbul edilir ki, məlumat məhdudiyyəti mövcuddur və müqayisə edilə bilən məlumatlar haqqında məlumatların axtarışı çox yorucu bir işə çevrilə bilər. Əməletmə səyləri haqqında ətraflı məlumat üçün 3.80-3.83 saylı paraqraflara nəzər sala bilərsiniz.

**148** – 3-CÜ FƏSİL: MÜQAYİSƏLİLİK TƏHLİLİ

3.3 Prosesin şəffaf olması üçün istifadə edilmiş müqayisə edilə bilən məlumatların etibarlılığını dəstəkləmək məqsədilə müqayisə edilə bilən məlumatlardan istifadə edən vergi ödəyicisinin öz transfer qiymətqoymasını dəstəkləməsi və ya müqayisə edilə bilən məlumatlardan istifadə edən vergi idarəsinin transfer qiymətqoymasına düzəlişi dəstəkləməsi, digər maraqlı tərəf (yəni, vergi auditoru, vergi ödəyicisi və ya xarici vergi səlahiyyətli orqanları) üçün müvafiq dəstəkləyici məlumatı təqdim etməsi müsbət praktika hesab edilir. Vergi idarələri üçün mövcud olub, vergi ödəyiciləri ilə paylaşılmayan məlumatların müzakirəsi üçün 3.36 saylı paraqrafa baxın. Sənədləşmə üzrə tələblərə dair ümumi məlumatlar bu Təlimatların 5-ci Fəslində təsvir olunub. 4-cü Fəslin “Qarşılıqlı razılaşma proseduru əsasında transfer qiymətlərinin əvvəlcədən razılaşdırılmasına dair təlimat” adlı Əlavəsinə də baxın.

**A.1** **Səciyyəvi proses**

3.4 Aşağıda müqayisəlilik təhlilini apararkən riayət edilə bilən səciyyəvi proses təsvir edilmişdir. Bu proses qəbul edilmiş müsbət praktika hesab olunur, ancaq icbari deyil və etibarlı müqayisə edilə bilən məlumatların müəyyən edilməsinə gətirib çıxaran hər hansı digər axtarış prosesi məqbu ola bilər, çünki nəticənin etibarlılığı prosesin özündən daha vacibdir (yəni prosesdən keçmək nəticənin qol uzunluğuna uyğun gələcəyinə zəmanət vermir, prosesdən keçməmək isə nəticənin qol uzunluğuna uyğun gəlməyəcəyi demək deyil).

1-ci Addım: Əhatə olunacaq illərin müəyyən edilməsi.

2-ci Addım: Vergi ödəyicisinin vəziyyətlərinin geniş miqyaslı təhlili.

3-cü Addım: Yoxlanılan tərəfi (lazım olduqda), konkret halın vəziyətlərindən asılı olaraq ən münasib transfer qiymətqoyma üsulunu, yoxlanılacaq maliyyə indikatorunu (sövdələşmə üzrə mənfəət üsulu zamanı) və nəzərə alınmalı mühüm müqayisəlilik amillərini müəyyənləşdirmək üçün xüsuilə də funksional təhlilə əsaslanaraq yoxlanılan nəzarət olunan əməliyyat(lar)ın başa düşülməsi.

4-cü Addım: Mövcud daxili müqayisə edilə bilən məlumatların yoxlanması, əgər varsa.

5-ci Addım: Müqayisə oluna bilən xarici məlumatların nisbi etibarlılığı nəzərə alnmaqla onlara ehtiyac olan hallarda onlar haqqında mövcud məlumat mənbələrinin müəyyənləşdirilməsi.

6-cı Addım: Ən münasib transfer qiymətqoyma üsulunun seçilməsi və üsuldan asılı olaraq müvafiq maliyyə indikatorunun müəyyən edilməsi (məsələn, rentabellik üsulu zamanı münasib xalis mənfəət indikatorunun müəyyən edilməsi).

3-CÜ FƏSİL: MÜQAYİSƏLİLİK TƏHLİLİ – **149**

7-ci Addım: Potensial müqayisə edilə bilən məlumatların müəyyənləşdirilməsi: 1-ci Fəslin D1 Bölməsində təsvir olunan müqayisəlilik amillərinə uyğun olaraq və 3-cü addımda müəyyən edilmiş müvafiq amillərə əsaslanaraq hər hansı nəzarət olunmayan əməliyyatın potensial olaraq müqayisə oluna bilən hesab edilməsi üçün yerinə yetirəcəyi mühüm xüsusiyyətlərin müəyyənləşdirilməsi.

8-ci Addım: Müvafiq olduqda müqayisəlilik düzəlişlərinin müəyyənləşdirilməsi və həyata keçirilməsi.

9-cu Addım: Toplanılmış məlumatların şərh edilməsi və istifadəsi,qol uzunluğuna uyğun gələn ödənişlərin müəyyənləşdirilməsi.

1. Praktikada bu proses xətti deyil. Xüsusilə də, 5-7-ci addımların qənaətbəxş nəticə əldə edilənə, yəni ən münasib üsul seçilənə kimi təkrarən yerinə yetirilməsi ehtiyacı ola bilər. Xüsusilə də ona görə ki, mövcud məlumat mənbələrinin araşdırılması bəzi hallarda transfer qiymətqoyması üsulunun seçiminə təsir göstərə bilər. Məsələn, müqayisə edilə bilən əməliyyatlar haqqında məlumatın tapılması (7-ci addım) və/və ya ağlabatan dəqiq düzəlişlərin edilməsi (8-ci addım) mümkün olmadıqda, vergi ödəyiciləri digər transfer qiymətqoyması üsulunu seçməli və prosesi 4-cü addımdan etibarən təkrar etməli ola bilərlər.
2. Transfer qiymətlərinin təyin edilməsi, nəzarətdə saxlanılması və yoxlanması haqqında müzakirələr üçün 3.82 saylı paraqrafa baxın.

**A.2** **Vergi ödəyicisi ilə bağlı vəziyyətin hərtərəfli təhlili**

3.7 Müqayisəlilik təhlilində “geniş miqyaslı təhlil” vacib mərhələni təşkil edir. Bu təhlil vergi ödəyicisi və onun mühitinə təsir göstərən sənaye, rəqabət, iqtisadi və tənzimləyici amillər və digər elementlərin təhlili kimi müəyyən edilə bilər. Lakin bu təhlil hər hansı spesifik əməliyyat kontekstində həyata keçirilmir. Bu addım vergi ödəyicisinin nəzarət olunan əməliyyatının , eləcə də müqayisə ediləcək nəzarət olunmayan əməliyyatın vəziyyətlərini, xüsusilə də əməliyyatın iqtisadi şərtlərini anlamağa kömək edir. (bax: paraqraflar 1.110-1.113).

**A.3** **Nəzarət olunan əməliyyata baxılması və test edilən tərəf seçimi**

3.8 Cari nəzarət olunan əməliyyat(lar)ın yoxlanması, yoxlanılan tərəfin seçilməsinə (lazım olduqda), konkret vəziyyətə ən uyğun gələn transfer qiymətqoyma üsulunun seçilməsi və tətbiq edilməsinə, yoxlanılacaq maliyyə indikatoruna (sövdələşmə üzrə mənfəət üsulu istifadə edilərsə), müqayisə edilə bilən məlumatların seçilməsinə və münasib olduqda, müqayisəlilik üzrə düzəlişlərin müəyyən edilməsinə təsir göstərəcək müvafiq amillərin müəyyənləşdirilməsi məqsədini daşıyır.

**150** – 3-CÜ FƏSİL: MÜQAYİSƏLİLİK TƏHLİLİ

***A.3.1*** ***Vergi ödəyicisinin ayrı və birləşdirilmiş əməliyyatlarının qiymətləndirilməsi***

1. İdeal olaraq, qol uzunluğu şərtlərinə ən dəqiq surətdə yaxınlaşmaq üçün qol uzunluğu prinsipi konkret əməliyyatdan asılı olaraq tətbiq edilməlidir. Bununla yanaşı, tez-tez belə hallar olur ki, ayrı-ayrı əməliyyatlar bir-birləri ilə elə yaxından əlaqəli və ya analoji olurlar ki, onları ayrı-ayrılıqda adekvat surətdə qiymətləndirmək mümkün olmur. Məsələn: a) əmtəə və ya xidmətlərin tədarükü üçün bəzi uzunmüddətli müqavilələr, b) qeyri-maddi aktivlərdən istifadə hüquqları, və c) hər bir məhsul və ya əməliyyatın ayrılıqda qiymətinin müəyyən edilməsinin qeyri-praktiki olduğu bir-birləri ilə yaxından əlaqəli məhsullar silsiləsinin (məsələn, məhsul xəttinin) qiymətləndirilməsi. Digər bir nümunə istehsalat üzrə bilik və təcrübənin lisenziyalaşdırılması və əlaqəli istehsalçıya mühüm komponentlərin təchiz edilməsi olardı; bu iki komponent üçün qol uzunluğu şərtlərinin ayrı-ayrılıqda olmaqdansa, birlikdə qiymətləndirilməsi daha məqsədəuyğun olardı. Belə əməliyyatlar ən müvafiq qol uzunluğu üsulundan istifadə etməklə birlikdə qiymətləndirilməlidir. Digər bir nümunə əməliyyatın fərqli bir əlaqəli müəssisə vasitəsilə yönləndirilməsi olardı; belə halda fərdi əməliyyatları ayrılıqda nəzərdən keçirməkdənsə, yönləndirmənin daxil olduğu əməliyyatı birlikdə nəzərdən keçirmək daha məqsədəuyğun ola bilər. 6-cı Fəslə Əlavədə qeyd olunmuş 26 saylı nümunəyə baxın.
2. Vergi ödəyicisinin əməliyyatlarının birləşdirilə biləcəyi digər bir nümunə portfel yanaşmaları ilə əlaqədardır. Portfel yanaşması vergi ödəyicisinin portfel daxilində hər hansı bir məhsul üzrə deyil, bütün portfel üzrə müvafiq gəlir əldə etmək məqsədilə müəyyən əməliyyatları birləşdirməsindən ibarət olan bir biznes strategiyasıdır. Məsələn, bəzi mallar bazarda vergi ödəyicisi tərəfindən aşağı gəlirlə və ya hətta zərərlə satıla bilər, çünki həmin mallar eyni vergi ödəyicisinin daha yüksək gəlirlə satılan və ya təqdim edilən digər malları və/və ya əlaqədar xidmətləri üçün tələbat yaradır (məsələn, avadanlıq və ondan asılı sərfiyyat malları: kofe aparatı və kofe kapsulları, printer və kartriclər). Bənzər yanaşmalara müxtəlif sənaye sahələrində rast gəlmək olar. Portfel yanaşmalar biznes strategiyasının bir nümunəsidir. Müqayisəlilik təhlili zamanı və müqayisə edilə bilən məlumatların etibarlılığını yoxlayarkən belə yanaşmanı nəzərə almaq ehtiyacı yarana bilər. Biznes strategiyaları haqqında ətraflı məlumat üçün 1.114-1.118 saylı paraqraflara baxın. Bununla yanaşı, 1.129-1.131 saylı paraqraflarda müzakirə edildiyi kimi bu mülahizələr müəyyən zaman ərzində davamlı olaraq baş verən ümumi zərərlər və zəif göstəricilərin səbəbini açıqlamayacaq.

3-CÜ FƏSİL: MÜQAYİSƏLİLİK TƏHLİLİ – **151**

Bundan əlavə, məqbul olmaq üçün portfel yanaşmaları məqsədəuyğun şəkildə yönəldilməlidir, belə ki, fərqli əməliyyatlar fərqli iqtisadi məntiqə malik və seqmentlərə bölünməli olduqda, bu yanaşmalar vergi ödəyicisinin şirkət səviyyəsində transfer qiymətqoyma üsulunun tətbiqi üçün istifadə edilməməlidir. Bax: paraqraflar 2.84-2.85. Nəhayət, yuxarıdakı şərhlər yanlış olaraq elə anlaşılmamalıdır ki, TMŞ qrup çərçivəsində bir müəssisənin eyni qrup çərçivəsindəki digər müəssisəyə fayda verməsi üçün birincinin gəlirinin qol uzunluğundan aşağı olması məqbul hesab edilər. Bax: xüsusilə də paraqraf 1.130

1. Şərtlərin qol uzunluğuna uyğunluğunu müəyyənləşdirmək üçün əlaqəli müəssisələr arasında ayrıca müqavilə ilə nəzərdə tutulan bəzi əməliyyatları birlikdə qiymətləndirmək lazım ola bilsə də, bu cür müəssisələr arasında paket formasında bağlanmış müqavilə ilə nəzərdə tutulan digər əməliyyatları ayrıca qiymətləndirmək lazım gələ bilər. TMŞ bir sıra faydaları vahid əməliyyat kimi birləşdirə və onlar üçün vahid qiymət təyin edə bilər (məsələn, patentlər, bilik-təcdrübə və ticarət nişanları üçün lisenziyalar, texniki və inzibati xidmətlərin təqdim edilməsi və istehsalat qurğularının icarəsi). Bu növ razılaşmaya adətən paket razılaşma deyilir. Belə müfəssəl paketlərə adətən malların satışı daxil olmur, halbuki malların satışından əldə edilən gəlirlər bəzi yardımçı xidmətlərin ödənilməsinə sərf edilə bilər. Bəzi hallarda paketi bütövlükdə qiymətləndirmək mümkün olmaya bilər, ona görə də paketin elementlərini ayırmaq ehtiyacı yarana bilər. Belə hallarda ayrı-ayrı elementlər üçün ayrıca transfer qiymətini müəyyən etdikdən sonra vergi idarəsi bütöv paket üçün transfer qiymətinin qol uzunluğuna uyğun olub-olmadığını nəzərdən keçirməlidir.
2. Hətta nəzarət olunmayan əməliyyatlarda da paket razılaşmalar yerli qanunvericilik və ya gəlir vergisi konvensiyasına uyğun olaraq fərqli vergi rejiminə tabe olan elementləri birləşdirə bilər. Məsələn, royalti ödənişlərindən ödəmə mənbəyində vergi tutula bilər, icarə ödənişləri isə xalis vergiyə cəlb oluna bilər. Belə şəraitdə transfer qiymətinin paket əsasında müəyyən edilməsi hələ də məqsədəuyğun ola bilər. Vergi idarəsi isə daha sonra müəyyən edə bilər ki, paketin elementləri üçün qiymətin təyin olunması digər vergi səbəblərindən zəruridir, yoxsa yox. Bu qərarı verərkən vergi idarələri müstəqil müəssisələr arasındakı oxşar razılaşmaları necə təhlil edirsə, əlaqəli müəssisələr arasındakı paket razılaşmanı da eyni şəkildə araşdırmalıdır. Vergi ödəyiciləri paket razılaşmanın müvafiq transfer qiymətqoyma üsulunu əks etdirməsini göstərməyə hazır olmalıdırlar.

***A.3.2*** ***Öncədən düşünülmüş əvəzləşdirmə***

3.13 Öncədən düşünülmüş əvəzləşdirmə dedikdə əlaqəli müəssisələrin bilərəkdən nəzarət olunan əməliyyatların şərtlərinə daxil etdikləri əvəzləşdirmə nəzərdə tutulur. Bu bir əlaqəli müəssisənin qrup daxilində digər əlaqəli müəssisəyə hər hansı fayda təqdim etdiyi zaman baş verir ki, o da öz növbəsində həmin müəssisədən alınan faydalar qarşılığında müəyyən dərəcədə əvəzləşdirilir.

**152** – 3-CÜ FƏSİL: MÜQAYİSƏLİLİK TƏHLİLİ

Bu müəssisələr göstərə bilərlər ki, hər birinin əldə etdikləri faydalar onların hər birinin həmin faydalar üçün tam və ya qismən ödəmə şəklində verdikləri faydalarla əvəzləşdirilməlidir ki, vergi öhdəliklərinin qiymətləndirilməsi üçün əməliyyatlar üzrə yalnız xalis mənfəət və ya zərər (əgər varsa) nəzərə alınsın. Məsələn, bir müəssisə təqdim edilmiş bilik və təcrübə müqabilində digər müəssisəyə patentdən istifadə üçün icazə verə bilər və qeyd edə bilər ki, həmin əməliyyatlar tərəflərin heç biri üçün mənfəət və ya zərərlə nəticələnməmişdir. Belə razılaşmalara bəzən müstəqil tərəflər arasında rast gəlinə bilər və onlar qol uzunluğu prinsipinə uyğun olaraq qiymətləndirilməlidir ki, əvəzləşdirmələr kimi təqdim olunmuş müvafiq faydaların kəmiyyət dəyərini müəyyən etmək mümkün olsun.

1. Öncədən düşünülmüş əvəzləşdirmə ölçü və mürəkkəblik baxımından fərqlənə bilər. Belə əvəzləşdirmələr iki əməliyyatın sadə saldosundan (məsələn, malların istehsalında istifadə edilmiş xammalın əlverilşli satınalma qiyməti qarşılığında istehsal olunmuş malların əlverilşli satış qiyməti) tutmuş müəyyən müddət ərzində hər iki tərəf üçün toplanan bütün faydaları balanslaşdıran ümumi tənzimləmə haqqında razılaşmaya qədər dəyişə bilər. Əvvəlcədən müqavilə tərtib edilməsə və bütün faydalar kifayət qədər dəqiqliklə hesablanmasa, müstəqil müəssisələrin bu sonuncu qeyd olunan razılaşmanı nəzərdən keçirmə ehtimalı çox aşağı olardı. Əks təqdirdə müstəqil müəssisələr bir qayda olaraq daxilolmalarının və ödənişlərinin bir-birindən müstəqil surətdə hərəkətinə üstünlük verir və hər hansı mənfəət və ya zərəri normal ticarət nəticəsində əldə edirlər.
2. Öncədən düşünülmüş əvəzləşdirmələrin tanınması nəzarət olunan əməliyyatlar üçün transfer qiymətlərinin vergi məqsədlərinə görə qol uzunluğu prinsipinə uyğun gəlməli olmasından ibarət fundamental tələbi dəyişmir. Vergi ödəyiciləri üçün əlaqəli müəssisələr arasında iki və ya daha çox əməliyyata bilərəkdən daxil edilmiş əvəzləşmələrin mövcudluğunu açıqlamaq və əvəzləşmələri nəzərə aldıqdan sonra əməliyyatları tənzimləyən şərtlərin qol uzunluğu prinsipinə uyğun gəldiyini nümayiş etdirmək (və ya müvafiq dəstəkləyici məlumatlara sahib olduqlarını və kifayət qədər təhlil apardıqlarını etiraf etmək) müsbət praktika olardı.
3. Əməliyyatların hər birinin qol uzunluğu prinsipinə uyğun gəldiyini müəyyən etmək üçün onları ayrılıqda qiymətləndirmək zəruri ola bilər. Əgər əməliyyatlar birlikdə təhlil edilməlidirsə, müqayisə edilə bilən əməliyyatların seçilməsi zamanı diqqətli olmaq lazımdır. Bu mövzu haqqında əlavə məlumat üçün 3.9-3.12 saylı paraqraflara baxın. Əlaqəli müəssisələr arasındakı beynəlxalq əməliyyatlarla əlaqədar əvəzləşdirmə şərtləri, müstəqil müəssisələr arasında sırf daxili əməliyyatlarla əlaqədar əvəzləşdirmə şərtlərinə tam uyğun gəlməyə bilər, çünki müxtəlif milli vergi sistemlərində əvəzləşdirmənin və ya ikitərəfli vergi sazişi çərçivəsində ödənişlərin vergiyə cəlb olunmasında fərqlər var. Məsələn, ödəmə mənbəyindən tutulan vergi satış daxilolmaları ilə müqayisədə royaltilərin əvəzləşdirmələrini daha da mürəkkəbləşdirərdi.

3-CÜ FƏSİL: MÜQAYİSƏLİLİK TƏHLİLİ – **153**

3.17 Vergi ödəyicisi yoxlama zamanı vergi tutulan gəlirin təsadüfən artıq göstərilməsinə əsaslanaraq transfer qiymətlərinə edilməli düzəlişin azaldılması üçün müraciət edə bilər. Vergi idarəsi isə öz mülahizəsinə əsaslanaraq bu müraciəti müsbət və ya mənfi cavablandıra bilər. Vergi idarələri həm də belə müraciətləri qarşılıqlı razılıq proseduraları və müvafiq düzəlişlər kontekstində də nəzərdən keçirə bilər (bax: 4-cü Fəsil).

***A.3.3*** ***Yoxlanılan tərəfin seçilməsi***

1. 2-ci Fəsildə təsvir edildiyi kimi dəyərin toplanması, təkrar satıç qiyməti və ya rentabellik üsullarını tətbiq edərkən əməliyyatın hansı tərəfinin maliyyə indikatoru (xərclərin ticarət əlavələri, ümumi marja və ya xalis mənfəət indikatoru) yoxlanılırsa, həmin tərəfi seçmək vacibdir. Yoxlanılan tərəfin seçilməsi əməliyyatın funksional təhlilinə uyğun gəlməlidir. Bir qayda olaraq yoxlanılan tərəf transfer qiymətqoyma üsulunun ən etibarlı qaydada tətbiq edilə biləcəyi tərəfdir və eləcə də məhz həmin tərəf üçün ən etibarlı müqayisə edilə bilən məlumatları tapmaq mümkün olur, yəni başqa sözlə desək, adətən həmin tərəf daha az mürəkkəb funksional təhlili olan tərəfdir.
2. Bunu aşağıdakı kimi təsvir etmək olar. Tutaq ki, A şirkəti iki növ məhsul (P1 və P2) istehsal edir və onları başqa bir ölkədə yerləşən əlaqəli müəssisəyə - B şirkətinə satır. Tutaq ki, A şirkəti B şirkətinə məxsus qeyri-adi, dəyərli aktivlərdən istifadə etməklə və B şirkəti tərəfindən təyin edilmiş texniki spesifikasiyalara riayət etmklə P1 məhsulunu istehsal edir. Tutaq ki, bu P1 əməliyyatında A şirkəti yalnız sadə funksiyaları icra edir və əməliyyata hər hanmsı qeyri-adi, dəyərli töhfə vermir. Bu P1 əməliyyatı üçün yoxlanılan tərəf böyük ehtimalla A şirkəti olacaqdır. İndi isə hesab edək ki, A şirkəti həm də P2 məhsullarını istehsal edir və həmin məhsullar üçün qeyri-adi, dəyərli qeydi-maddi aktivlərə, yəni patentlərə, ticarət nişanlarına sahibdir və onlardan istifadə edir və burada B şirkəti distribyutor kimi çıxış edir. Tutaq ki, bu P2 əməliyyatında B şirkəti yalnız sadə funksiyaları icra edir və əməliyyata hər hanmsı qeyri-adi, dəyərli töhfə vermir. Bu P2 əməliyyatı üçün yoxlanılan tərəf böyük ehtimalla B şirkəti olacaqdır.

***A.3.4*** ***Nəzarət olunan əməliyyat haqqında məlumat***

3.20 Konkret halın vəziyyətlərinə görə ən müvafiq transfer qiymətqoyma üsulunu seçmək və tətbiq etmək üçün cari nəzarət olunan əməliyyatın müqayisəlilik amilləri və xüsusilə də həmin əməliyyatın bütün tərəflərinin, o cümlədən xarici əlaqəli müəssisələrin funksiyaları, aktivləri və riskləri haqqında məlumat tələb olunur . Xüsusilə də əgər birtərəfli üsullar (məsələn, 2-ci Fəsildə ətraflı təsvir edilmiş dəyərin toplanması, təkrar satış qiyməti və ya rentabellik üsulu) yalnız əməliyyatın tərəflərindən birinin (3.18-3.19 saylı paraqraflarda müzakirə edidiyi kimi “yoxlanılan tərəf”) maliyyə indikatoru və ya mənfəət səviyyəsi indikatorunu yoxlamağı tələb edirsə, nəzarət

**154** – 3-CÜ FƏSİL: MÜQAYİSƏLİLİK TƏHLİLİ

olunan əməliyyatı müvafiq qaydada səciyyələndirmək və ən münasib transfer qiymətqoyma üsulunu seçmək üçün nəzarət olunan əməliyyatın müqayisəlilik amilləri və xüsusilə də yoxlanılmayan tərəfin funksional təhlili haqqında bəzi məlumatlar da tələb olunur.

1. Əgər 2.1-2.12 saylı paraqraflardakı təlimatlara uyğun olaraq konkret halda ən münasib transfer qiymətqoyma üsulu kimi mənfəətin bölüşdürülməsi üsulu müəyyən edilibsə, əməliyyatın daxili və xarici olmaqla bütün tərəfləri haqqında maliyyə məlumatı tələb olunur. Bu üsulun ikitərəfli təbiətini nəzərə almaqla mənfəətin bölüşdürülməsi üsulunun tətbiqi əməliyyatın xarici əlaqəli müəssisə olan tərəfi haqqında xüsusilə ətraflı məlumatı zəruri edir. Buraya tərəflər arasında münasibətləri müvafiq qaydada səciyyələndirmək və mənfəətin bölüşdürülməsi üsulunun, eləcə də maliyyə məlumatlarının (bölüşdürüləcək məcmu mənfəətin müəyyən edilməsi və mənfəətlərin bölüşdürülməsi hər ikisi əməliyyatın bütün tərəflərinə, o cümlədən xarici əlaqəli müəssisəyə dair maliyyə məlumatlarından asılıdır) məqsədəuyğunluğunun nümayiş etidirmək üçün beş müqayisəlilik amili haqqında məlumat daxildir. Müvafiq olaraq, əgər konkret halda ən münasib transfer qiymətqoyma üsulu mənfəətin bölüşdürülməsi üsulu olduqda vergi ödəyicilərinin vergi idarələrinə əməliyyatın tərəfi olan xarici əlaqəli müəssisə haqqında zəruri məlumatları, o cümlədən mənfəət bölüşdürülməsini hesablamaq üçün lazım olan maliyyə məlumatını təqdim etməyə hazır olmalarını gözləmək məqsədəuyğun olardı. Bax: 5-ci Fəsil.
2. Əgər 2.1-2.12 saylı paraqraflardakı təlimatlara uyğun olaraq konkret halda ən münasib transfer qiymətqoyma üsulu kimi birtərəfli üsul müəyyən edilibsə, yoxlanılan tərəfin yerli və ya xarici müəssisə olmasından asılı olmayaraq onun haqqında 3.20 saylı paraqrafda istinad olunandan savayı maliyyə məlumatları da lazımdır. Ona görə də əgər ən müvafiq üsul dəyərin toplanması, təkrar satış qiyməti və ya rentabellik üsuludursa və yoxlanılan tərəf xarici müəssisədirsə, seçilmiş üsulu yoxlanılan xarici tərəfə etibarlı surətdə tətbiq edə bilmək və yoxlanılmayan tərəfin məxsus olduğu ölkənin vergi idarəsi tərəfindən yoxlanılan xarici tərəfə üsulun tətbiqinin yoxlanmasını təçşkil etmək üçün kifayət qədər məlumata ehtiyac vardır. Digər tərəfdən, konkret birtərəfli üsul ən münasib üsul kimi seçildikdə və yoxlanılan tərəf yerli vergi ödəyicisi olduqda, vergi idarəsinin adətən yoxlanılan xarici əlaqəli müəsüsisədən ölkələr və ya əsas sənədlər üzrə hesabat tələblərinə uyğun olaraq müraciət etdiyindən əlavə maliyyə məlumatı istəməsi üçün səbəbi yoxdur (bax: 5-ci Fəsil)
3. Yuxarıda izah edildiyi kimi, transfer qiymətqoyma təhlili xarici əlaqəli müəssisələr haqqında bəzi məlumatları zəruri edir. Həmin məlumatların xarakteri və dərəcəsi xüsusilə də transfer qiymətqoyma üsulundan asılıdır.

3-CÜ FƏSİL: MÜQAYİSƏLİLİK TƏHLİLİ – **155**

Bununla yanaşı, vergi ödəyicisi öz məlumatlarını yaradarkən üzləşmədiyi çətinliklərlə belə məlumatın toplanması zamanı üzləşə bilər. Sənədləşmələr haqqında qaydalar və/və ya proseduraları hazırlayarkən bu kimi çətinliklər nəzərə alnmalıdır.

**A.4** **Müqayisə edilə bilən nəzarət olunmayan əməliyyatlar**

***A.4.1*** ***Ümumi Məlumat***

1. Müqayisə edilə bilən nəzarət olunmayan əməliyyat iki müstəqil tərəf arasında elə bir əməliyyatdır ki, cari nəzarət olunan əməliyyatla müqayisə edilə bilir. Bu ya nəzarət olunan əməliyyatın bir tərəfi ilə müstəqil tərəf arasında (“daxili müqayisə oluna bilən nümunə), ya da nəzarət olunan əməliyyatın tərəfləri olmayan iki müstəqil müəssisə arasında müqayisə edilə bilən əməliyyat ola bilər (“xarici müqayisə oluna bilən nümunə”).
2. Eyni və ya fərqli TMŞ qrup tərəfindən vergi ödəyicisinin nəzarət olunan əməliyyatları ilə digər nəzarət olunan əməliyyatlar arasında aparılan müqayisələr qol uzunluğu prinsipinin tətbiqinə uyğun deyil və ona görə də vergi idarəsi tərəfindən transfer qiymətinə düzəlişə əsası kimi və ya vergi ödəyicisi tərəfindən öz transfer qiymətqoyma siyasətini dəstəkləmək üçün istifadə edilməməlidir.
3. Minoritar səhmdarların mövcudluğu vergi ödəyicisinin nəzarət olunan əməliyyatlarının nəticələrinin qol uzunluğuna yaxınlaşmasına səbəb olan amillərdən biri ola bilər, ancaq bu öz-özlüyündə müəyyənedici deyildir. Minoritar səhmdarların təsiri bir sıra amillərdən asılıdır, məsələn onlar əsas və ya törəmə şirkətin kapitalında iştirak edirlərmi, qrupdaxili əməliyyatların qiyməti üzərində təsirə malikdirlərmi və bu təsirdən faktiki olaraq istifadə edirlərmi.

***A.4.2*** ***Daxili müqayisə edilə bilən məlumatlar***

1. 3.4 saylı paraqrafda təsvir olunmuş səciyyəvi prosesin 4-cü addımı mövcud daxili müqayisə edilə bilən məlumatların (əgər varsa) yoxlanmasıdır. Daxili müqayisə edilə bilən məlumatların cari əməliyyat ilə xarici müqayisə edilə bilən məlumatlara nisbətən daha birbaşa və ya dolayı əlaqəsi ola bilər. Maliyyə təhlili daha asan və daha etibarlı ola bilər, çünki o güman ki, daxili müqayisə edilə bilən məlumatlar və nəzarət olunan əməliyyat üçün eyni mühasibatlıq standartları və praktikalarından asılı olacaqdır. Əlavə olaraq, daxili müqayisə edilə bilən məlumatların əldə edilməsi daha dolğun və daha ucuz başa gələrdi.
2. Digər tərəfdən daxili müqayisə edilə bilən məlumatlar heç də həmişə daha etibarlı olmur və burada söhbət ondan getmir ki, vergi ödəyicisi ilə müstəqil tərəflər arasında hər hansı əməliyyat eyni vergi ödəyicisinin icra etdiyi nəzarət olunan əməliyyatlar üçün etibarlı müqayisə oluna bilən

**156** – 3-CÜ FƏSİL: MÜQAYİSƏLİLİK TƏHLİLİ

nümunə hesab edilə bilər. Daxili müqayisə edilə bilən məlumatlar mövcud olduğu hallarda xarici müqayisə edilə bilən məlumatlar kimi 5 müqayisəlilik amilinin tələblərinə cavab verməlidir (bax: paraqraflar 1.33-1.118). Müqayisəlilik üzrə düzəlişlərə dair təlimatlar həm də daxili müqayisə edilə bilən məlumatlara şamil olunur (bax: paraqraflar 3.47-3.54). Tutaq ki, vergi ödəyicisi konkret bir məhsulu istehsal edir və həmin məhsuldan əhəmiyyətli həcmdə özünün xarici əlaqəli pərakəndə satıcısına və müəyyən miqdarda da müstəqil tərəfə satır. Bu halda həcmlərdəki fərq ehtimal ki, iki əməliyyatın müqayisəliliyinə əhəmiyyətli dərəcədə təsir göstərəcəkdir. Əgər bu cür fərqin təsirlərini aradan qaldırmaq üçün kifayət qədər dəqiq düzəliş etmək mümkün deyilsə, vergi ödəyicisi və onun müstəqil müştərisi arasında əməliyyatın etibarlı müqayisə oluna bilən nümunə olması ehtimalı azdır.

***A.4.3*** ***Daxili müqayisə edilə bilən məlumatlar və məlumat mənbələri***

3.29 Potensial xarici müqayisə edilə bilən məlumatları müəyyən etmək üçün müxtəlif məlumat mənbələri vardır. Bu yarımbölmədə kommersiya məlumat bazaları, xarici müqayisə edilə bilən məlumatlar və vergi ödəyiciləri ilə paylaşılmayan məlumatla əlaqədar yaranan konkret məsələlər müzakirə olunur. Əlavə olaraq, etibarlı daxili müqayisə edilə bilən məlumatların mövcud olduğu hallarda xarici müqayisə edilə bilən məlumatların axtarılmasına zərurət olmaya bilər (bax: paraqraflar 3.27-3.28).

*A.4.3.1* *Məlumat bazaları*

1. Geniş yayılmış məlumat mənbəyi kommersiya məlumat bazalarıdır. 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.
2. Tez-tez kommersiya məlumat bazlarının bir sıra məhdudiyyətləri müəyyən edilir. Bu kommersiya məlumat bazaları ictimaiyyət üçün açıq olan məlumata əsaslandığından bütün ölkələrdə yoxdur, çünki heç də 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 bazalarının hansı hallarda və ümumiyyətlə istifadə edilib-edilməməsi ilə əlaqədar diqqətli olmaq lazımdır, çünki onlar qeyri-transfer qiymətqoyma məqsədləri üçün tərtib və təqdim olunur. Heç də həmişə kommersiya məlumat bazaları seçilmiş transfer

3-CÜ FƏSİL: MÜQAYİSƏLİLİK TƏHLİLİ – **157**

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. Qeyri-əməliyyatlar haqqında üçüncü tərəf məlumatının istifadəsinə dair müzakirələr üçün 3.37 saylı para1rafa baxın.

1. Əgər etibarlı məlumatı digər mənbələrdən, məsələn daxili müqayisə edilə bilən məlumatlardan əldə etmək mümkündürsə, kommersiya məlumat bazasından istifadə etmək zəruri olmaya bilər. Kommersiya məlumat bazaları obyektiv tərzdə istifadə olunmalıdır və etibarlı müqayisə oluna bilən məlumatı müəyyən etmək üçün həqiqi səylər edilməlidir.
2. Kommersiya məlumat bazalarından istifadə kəmiyyəti keyfiyyətdən üstün tutmamalıdır. Praktikada sadəcə kommersiya məlumat bazasından istifadə etməklə müqayisəlilik təhlilinin aparılması həmin təhlilin etibarlılığına dair narahatlıqların artmasına gətirib çıxarardı ki, bunun da səbəbi adətən məlumat bazalarından əldə edilə bilən və müqayisəliliyin qiymətləndirilməsinə aid olan məlumatın keyfiyyətidir. Bu narahatlıqları nəzərə almaq üçün məlumat bazaları üzrə axtarışları faktlar və vəziyyətlərdən asılı olaraq ictimaiyyətə açıq olan digər məlumatlarla dəqiqləşdirmək ehtiyacı yarana bilər. Məlumat bazası üzrə axtarışın digər məlumat mənbələrindən istifadə etməklə bu formada dəqiqləşdirilməsinin məqsədi keyfiyyəti standart yanaşmadan öndə tutmaqdır və bu dəqiqləşdirmə həm vergi ödəyiciləri/praktikantları, həm də vergi idarələri tərəfindən həyata keçirilən məlumat bazaları üzrə axtarışlar üçün qüvvədədir. Bu 3.80-3.83 saylı paraqraflarda vergi ödəyiciləri üçün yaradılmış xərclər və əməletmə yükləri haqqında müzakirələr kontekstində anlaşılmalıdır.
3. Eləcə də bəzi konsultativ firmalar tərəfindən hazırlanan və yenilənən özəl məlumat bazaları da mövcuddur. Daha geniş miqyasda kommersiyalaşmış kommersiya məlumat bazaları haqqında yuxarıda qeyd edilən məsələlərdən başqa özəl məlumat bazaları kommersiya məlumat bazalarına nisbətən bazarın daha məhdud bir hissəsinə əsaslanırsa, həm də məlumatın əhatə dairəsinə görə əlavə narahatlıqlar yaradır. Vergi ödəyicisi öz transfer qiymətlərini dəstəkləmək üçün özəl məlumat bazasından istifadə etmişdirsə, vergi idarəsi şəffaflıq səbəbilə vergi ödəyicisinin nəticələrini yoxlamaq məqsədilə həmin məlumat bazasından istifadə üçün müraciət edə bilər.

*A.4.3.2* *Xarici mənbə və ya qeyri-daxili müqayisə edilə bilən məlumatlar*

3.35 Vergi ödəyiciləri heç də həmişə müqayisə edilə bilən məlumatları ölkələr üzrə axtarmırlar (məsələn, daxili səviyyədə kifayət qədər məlumatın olmadığı hallarda və/və ya TMŞ qrupuna daxil olan bir neçə müəssisənin müqayisə edilə bilən funksional təhlilləri olduqda əməletmə xərclərini

**158** – 3-CÜ FƏSİL: MÜQAYİSƏLİLİK TƏHLİLİ

azaltmaq məqsədilə). Qeyri-daxili müqayisə edilə bilən məlumatlar daxili olmadıqları üçün avtomatik qaydada rədd edilməməlidir. Qeyri-daxili müqayisə edilə bilən məlumatların etibarlı olub-olmamasının müəyyənləşdirilməsi konkret hal əsasında və onların beş müqayisəlilik amilinə nə dərəcədə uyğun gəldiklərinə istinad edərək həyata keçirilməlidir. Müqayisə edilə bilən məlumatlar üçün bir regional axtarışın həmin regionda fəaliyyət göstərən TMŞ qrupun bir neçə törəmə şirkətləri üçün etibarlı surətdə istifadə edilə bilib-bilməməsi həmin törəmə şirkətlərin hər birinin fəaliyyət göstərdiyi xüsusi şəraitdən asılıdır. Bazarlararası fərqlər və çoxölkəli təhlillər haqqında məlumatlar üçün 1.112-1.113 saylı paraqraflara nəzər yetirin. Çətinliklər həm də müxtəlif mühasibatlıq standartlarının olmasından irəli gələ bilər.

*A.4.3.3* *Vergi ödəyiciləri ilə paylaşılmayan məlumatlar*

3.36 Vergi idarələrində digər vergi ödəyicilərinin yoxlamalarından və ya digər məlumat mənbələrindən əldə olunmuş məlumatlar ola bilər ki, onu vergi ödəyicisi ilə paylaşa bilməzlər. Bununla yanaşı, vergi idarəsinin öz ölkədaxili məxfilik tələblərinə uyğun olaraq vergi ödəyicisinin öz mövqeyini müdafiə etməsi və məhkəmələr tərəfindən effektiv nəzarəti təmin etməsi məqsədilə adekvat imkanlara malik olması üçün belə məlumatı vergi ödəyicisi ilə paylaşa bilməyəcəyi təqdirdə bu cür məlumat əsasında transfer qiymətqoyma üsulunu tətbiq etmək ədalətli olmazdı.

***A.4.4*** ***Üçüncü tərəfə məxsus qeyri-əməliyyat məlumatlarının istifadəsi***

3.37 Transfer qiymətqoyma üsullarının əməliyyat istiqaməti və vergi ödəyicisinin nəzarət olunan əməliyyatlarının mümkün aqreqasiyası 3.9-3.12 saylı paraqraflarda müzakirə edilmişdir. Digər bir sual ondan ibarətdir ki, üçüncü tərəfə məxsus qeyri-əməliyyat məlumatı vergi ödəyicisinin nəzarət olunan əməliyyatları (və ya 3.9-3.12 saylı paraqraflara uyğun olaraq müntəzəm əsasda aqreqasiya olunan əməliyyatlar toplusu) üçün etibarlı müqayisə edilə bilən məlumatlar təqdim edə bilərmi. Praktikada, üçüncü tərəfə məxsus mövcud məlumat adətən mövcud mühasibatlıq standartlarından asılı olaraq şirkət miqyasında və ya seqment səviyyəsində aqreqasiya olunmuş məlumatdır. Üçüncü tərəfə məxsus bu cür qeyri-əməliyyat məlumatlarının vergi ödəyicisinin nəzarət olunan əməliyyatı və ya 3.9 - 3.12 saylı paraqraflara uyğun olaraq müntəzəm əsasda aqreqasiya olunan əməliyyatlar toplusu üçün etibarlı müqayisə edilə bilən məlumatlar təqdim edə bilib-bilməməsi xüsusilə də üçüncü tərəfin əhəmiyyətli dərəcədə fərqlənən əməliyyatlar silsliləsini həyata keçirib-keçirməməsindən asılıdır. Seqmentləşdirilmiş məlumatın xərclərin müxtəlif seqmentlər arasında bölüşdürülməsi ilə əlaqədar problemlər yarada bilməsinə baxmayaraq, bu məlumatlar daha çox əməliyyat yönümlü olduğuna görə şirkət miqyasında seqmentləşdirilməmiş məlumatlara nisbətən daha yaxşı müqayisə oluna bilən nümunə rolunu oynaya bilər. Eynilə, bəzi hallarda (məsələn, müqayisə

3-CÜ FƏSİL: MÜQAYİSƏLİLİK TƏHLİLİ – **159**

edilə bilən məlumatlarda əks olunan fəaliyyətlərin vergi ödəyicisinin nəzarət olunan əməliyyatlar toplusuna uyğun gəldiyi hallarda) şirkət miqyasında üçüncü tərəf məlumatı üçüncü tərəf seqmentləşdirilimiş məlumata nisbətən daha yaxşı müqayisə oluna bilən nümunə rolunu oynaya bilər.

***A.4.5*** ***Mövcud müqayisə oluna bilən məlumatların məhdudluğu***

3.38 Potensial müqayisə edilə bilən məlumatların müəyyənləşdirilməsinin məqsədi ən etibarlı məlumatların aşkar edilməsi olmalıdır və nəzərdə saxlamaq lazımdır ki, buməlumatlar heç də həmişə ideal olmayacaqdır. Məsələn, müstəqil əməliyyatlar bəzi bazarlar və sənaye sahələrində kasad ola bilər. Axtarışın genişləndirilməsi və eyni sənaye sahəsində və müqayisə oluna bilən coğrafi bazarda baş verən, lakin fərqli biznes strategiyaları, biznes modelləri və ya digər az fərqlənən iqtisadi şəraitə malik ola bilən üçüncü tərəflərin yerinə yetirdiyi nəzarət olunmayan əməliyyatlar haqqında məlumatlardan; eyni sənaye sahəsində, lakin fərqli coğrafi bazarlarda baş verən nəzarət olunmayan əməliyyatlar haqqında məlumatlardan; və ya eyni coğrafi bazarda, lakin fərqli sənaye sahələrində baş verən nəzarət olunmayan əməliyyatlar haqqında məlumatlardan istifadə etməklə konkret haldan asılı olaraq praqmatik həll yolunu tapmaq ehtiyacı yarana bilər. Bu müxtəlif variantlar arasında seçim konkret halın faktları və vəziyyətlərindən və xüsusilə də müqayisəlilik nöqsanlarının təhlilin etibarlılığı üzərində gözlənilən təsirinin dərəcəsindən asılı olacaqdır.

3.39 Mənfəətin bölüşdürülməsi üsulu müvafgiq vəziyyətlərdə müqayisə oluna bilən məlumatlar olmadan tətbiq edilə bilər (məsələn, müqayisə oluna bilən məlumatın olmama səbəbinin hər bir tərəfin əməliyyat üçün verdiyi qeyri-adi və dəyərli qeyri-maddi töhfələrin olduğu hallarda, bax: paraqraf 2.115). Bununla yanaşı hətta müqayisə oluna bilən məlumatın az və qeyri-ideal olduğu hallarda da ən münasib transfer qiymətqoyma üsulunun seçilməsi tərəflərin funksional təhlilinə uyğun gəlməlidir (bax: paraqraf 2.2).

**A.5** **müqayisə edilə bilən Potensial məlumatların seçilməsi və ya qəbul edilməməsi**

1. Potensial olaraq müqayisə edilə bilən üçüncü tərəf əməliyyatlarının müəyyənləşdirilməsinin əsasən iki üsulu var.
2. Birinci, “toplayıcı” yanaşma kimi hesab edilə biləcək yanaşma axtarışı həyata keçirən şəxsin potensial olaraq müqayisə edilə bilən əməliyyatları həyata keçirən üçüncü tərəflərin siyahsını tərtib etməsindən ibarətdir. Daha sonra öncədən təyin edilmiş müqayisəlilik meyarlarına əsasən həmin müqayisə edilə bilən məlumatların məqbul olub-olmadığını təsdiqləmək üçün həmin bu üçüncü tərəflərin yerinə yetirdiyi əməliyyatlar haqqında məlumat toplanır. Demək olar ki, bu yanaşma nəticəsində dəqiq yönəldilmiş nəticələr əldə etmək mümkündür - təhlil zamanı istifadə olunan bütün əməliyyatlar vergi ödəyicisi bazarında kifayət qədər tanınan şəxslər tərəfindən həyata keçirilir. Yuxarıda qeyd edildiyi kimi, kifayət dərəcədə obyektivliyi təmin etmək məqsədilə yerinə yetirilən proseslərin şəffaf, sistemli və həqiqətəuyğun olması vacibdir. Axtarışı həyata keçirən şəxs

**160** – 3-CÜ FƏSİL: MÜQAYİSƏLİLİK TƏHLİLİ

yoxlanılan nəzarət olunan əməliyyat ilə müqayisə edilə bilən əməliyyatlarda iştirak edən bir neçə üçüncü tərəf haqqında məlumata malik olduqda “toplayıcı” yanaşma yeganə yanaşma kimi istifadə edilə bilər. Qeyd etməyinə dəyər ki, “toplayıcı” yanaşmanın daxili müqayisə edilə bilən məlumatları müəyyənləşdirərkən yerinə yetirilən yanaşma ilə oxşarlıqları var. Praktikada “toplayıcı” yanaşma həm daxili, həm də xarici müqayisə oluna bilən nümuələri əhatə edə bilər.

1. İkinci ehtimal, “deduktiv” yanaşma eyni fəaliyyət sektorunda çalışan, oxşar geniş funksiyaları icra edən və açıq-aşkar fərqlənən iqtisadi xüsusiyyətlərə malik olmayan geniş şirkətlər toplusundan başlayır. Daha sonra həmin siyahı seçim meyarları və ictimaiyyətə açıq olan məlumatlardan (məsələn, məlumat bazlarından, internet saytlarından, vergi ödəyicisinin məlum rəqibləri haqqında məlumat) istifadə etməklə dəqiqləşdirilir. Praktikada “deduktiv” yanaşma adətən məlumat bazasında axtarışla başlayır. Ona görə də xarici müqayisə edilə bilən məlumatlarin məlumat mənbələri və daxili müqayisə edilə bilən məlumatlar haqqında təlimatlara riayət etmək vacibdir (bax: paraqraflar 3.24-3.39). Bundan başqa “deduktiv” yanaşma heç də bütün konkret hallar və üsullar üçün münasib deyil və bu bölmədəki müzakirələr 2.1-2.12 saylı paraqraflarda göstərilmiş transfer qiymətqoyma üsulların seçilməsi meyarlarına təsir göstərirmiş kimi şərh edilməməlidir.
2. Praktikada potensial müqayisə edilə bilən məlumatları daxil etmək və ya istisna etmək üçün həm kəmiyyət, həm də keyfiyyət meyarları istifadə edilir. Keyfiyyət meyarlarına dairməlumatlarə məhsul portfelləri və biznes strategiyalarında rast gəlmək olar. Ən çox müşahidə edilən kəmiyyət meyarlarına aiddir:
   * Satışlar, Aktivlər və ya İşçilərin sayı nöqteyi-nəzərdən ölçü meyarları. Mütləq dəyərdə və ya tərəflərin fəaliyyətinə nisbətdə əməliyyatın həcmi alıcının və satıcının nisbi rəqabət mövqelərinə və buna görə müqayisəliliyinə təsir göstərə bilər.
   * Qeyri-maddi aktivlərlə əlaqəli meyarlar, məsələn, Qeyri-maddi aktivlərin xalis dəyəri ilə Cəmi xalis aktivlərin dəyərinin nisbəti və ya Elmi Tədqiqat ilə Satışların nisbəti (əgər varsa): onlar yoxlanılan tərəf dəyərli qeyri-maddi aktivlərdən istifadə etmədikdə və ya mühüm elmi-tədqiqat fəaliyyətlərində iştirak etmədikdə məsələn, dəyərli qeyri-maddi aktivləri və ya əhəmiyyətli elmi-tədqiqat fəaliyyətləri olan şirkətləri istisna etmək üçün istifadə edilə bilər.
   * Əgər münasibdirsə, ixrac satışlarının (Xarici Satışlar/Cəmi Satışlar) vacibliyi ilə əlaqədar meyarlar.
   * Əgər münasibdirsə, mütləq və ya nisbi dəyərdə olan inventarlarla əlaqədar meyarlar.
   * Startap şirkətləri, müflis şirkətlər və s. kimi xüsusi vəziyyətlərdə olan tərəfləri istisna etmək üçün digər meyarlar, belə özünəməxsus vəziyyətlərin açıq-aşkar şəkildə münasib müqayisə olmadığı hallarda.

3-CÜ FƏSİL: MÜQAYİSƏLİLİK TƏHLİLİ – **161**

Seçim meyarlarının seçilməsi və tətbiqi hər bir konkret halın faktları və vəziyyətlərindən asılıdır və yuxarıdakı siyahı nə məhdudlaşdırıcıdır, nə də yönləndirici.

1. “Deduktiv” yanaşmanın bir üstünlüyü ondan ibarətdir ki, o “toplayıcı” yanaşmaya nisbətən daha şəffaf və təkrar hasil edilə biləndir. Bunu həm də yoxlamaq da asandır, çünki yoxlama zamanı diqqət prosesə və istifadə edilən seçim meyarlarının münasibliyinə yönəldilir. Digər tərəfdən qəbul edilir ki, “deduktiv” yanaşmanın nəticəsinin keyfiyyəti onun əsaslandığı axtarış alətlərinin keyfiyyətindən asılıdır (məsələn, məlumat abzasından istifadə edilirsə, onun keyfiyyəti və oradan kifayət qədər ətraflı məlumat alma imkanı). Bu müqayisəli təhlillər zamanı məlumat bazalarının etibarlılığı və faydalılığının sual doğurduğu bəzi ölkələrdə praktiki məhdudiyyət yarada bilər.
2. Bir yanaşmaya digəri ilə müqayisədə sistematik üstünlük vermək düzgün olmaz, çünki konkret halın vəziyyətlərindən asılı olaraq “toplayıcı” və ya “deduktiv” yanaşmanın hər hansı biri və ya hər ikisi dəyərli ola bilər. “Toplayıcı” və “deduktiv” yanaşmalar adətən müstəsna istifadə olunmur. Səciyyəvi “deduktiv” yanaşmada ictimai məlumat bazalarındakı axtarışlardan savayı üçüncü tərəflərin, məsələn, məlum rəqiblərin (və ya vergi ödəyicisinin əməliyyatları ilə potensial olaraq müqayisə oluna bilən əməliyyatları icra etməsi bilinən üçüncü tərəflər) cəlb olunması da geniş yayılmışdır ki, sırf deduktiv yanaşmadan istifadə etməklə onları tapmaq mümkün olmazdı, çünki, məsələn onlar fərqli sənaye kodu altında təsnif edilib. Belə hallarda “toplayıcı” yanaşma bir alət kimi çıxış edərək “deduktiv” yanaşmaya əsasəlanan axtarışı dəqiqləşdirir.
3. Potensial müqayisə edilə bilən məlumatların müəyyənləşdirilməsi üçün riayət edilən proses müqayisəlilik təhlilinin ən mühüm aspektlərindən biridir və şəffaf, sistemli və həqiqətəuyğun olmalıdır. Xüsusilə də seçim meyarının seçilməsi təhlilin nəticəsinə mühüm təsir göstərir və müqayisə edilən əməliyyatların ən faydalı iqtisadi xüsusiyyətlərini əks etdirməlidir. Müqayisə edilə bilən məlumatların seçilməsi zamanı subyektiv mühakimələrin tamamilə kənarlaşdırılması mümkün olmazdı, lakin obyektivlyi artırmaq və subyektiv mühakimələrin tətbiqi zmanı şəffaflığı təmin etmək üçün bir çox işlər görülə bilər. Prosesin şəffaflığının təmin edilməsi potensial müqayisə edilə bilən məlumatlarin seçilməsi üçün istifadə edilmiş meyarların açıqlanması və bəzi potensial müqayisə edilə bilən məlumatlarin istisna səbəbinin izah edilmə dərəcəsindən asılı ola bilər. Prosesin obyektivliyinin artırılması və şəffaflığının təmin edilməsi həm də prosesi yoxlayan şəxsin (vergi ödəyicisi və ya vergi idarəsi) riayət edilən proseslə əlaqədar məlumata və eyni məlumat mənbələrinə nə dərəcədə çıxışının olmasından da asılı ola bilər. Müqayisə edilə bilən məlumatlarin müəyyənləşdirilməsi prosesinin sənədlərinə dair məsələlər 5-ci Fəsildə müzakirə edilmişdir.

**162** – 3-CÜ FƏSİL: MÜQAYİSƏLİLİK TƏHLİLİ

**A.6** **Müqayisə baxımından edilən düzəlişlər**

3.47 Müqayisə edilə bilən məlumatlarə düzəlişlərin edilməsi və dəqiqlik və etibarlılığa dair tələblərə həm ümumiyyətlə qol uzunluğu prinsipinin tətbiqi, həm də xüsusilə hər bir üsulun kontekstində bu Təlimatlarda bir neçə dəfə toxunulmuşdur. Müqayisə edilə bilən olmaq o deməkdir ki, müqayisə edilən vəziyyətlər arasındakı fərqlərin (əgər varsa) heç birisi metod vasitəsilə yoxlanılan vəziyyətə əhəmiyyətli dərəcədə təsir göstərə bilməz və ya hər hansı belə fərqin təsirini aradan qaldırmaq üçün kifayət qədər dəqiq düzəlişlər edilə bilər. Müqayisəlilik məqsədilə edilən düzəlişlərin (və tətbiq olunarsa, hansı düzəlişlərin) konkret bir hal zamanı tətbiqi C bəndinəki xərclərin və əməletmə yüklərinin müzakirəsi fonunda qiymətləndirilməli olan mühakiməyə əsaslanır.

***A.6.1*** ***Müqayisəlilik məqsədilə edilən düzəlişlərin müxtəlif növləri***

1. Müqayisəlilik məqsədilə edilən düzəlişlərə dairməlumatlarə aiddir: nəzarət olunan və nəzarət olunmayan əməliyyatlar arasında müxtəlif mühasibatlıq praktikalarından irəli gələn fərqlərin aradan qaldırılması və uyğunluğun təmin edilməsi üçün edilən mühasibatlıq düzəlişləri; mühüm müqayisə oluna bilinməyən əməliyyatların kənarlaşdırılması üçün maliyyə məlumatlarının seqmentləşdirilməsi; kapital, funksiyalar, aktivlər və risklər arasındakı fərqləri nəzərə alan düzəlişlər.
2. Debitor hesablar, kreditor hesablar və inventarın müxtəlif səviyyələrini əks etdirmək üçün hazırlanmış dövriyyə kapital düzəlişlərinə nümunə 3-cü Fəslə Əlavədə verilmişdir. Belə düzəlişlərə praktikada rast gəlinməsi o demək deyil ki, onları müntəzəm və ya icbari şəkildə yerinə yetirmək lazımdır. Əksinə, bu cür düzəlişləri (hər hansı düzəliş növündə olduğu kimi) təklif edərkən müqayisəlilik təkmilləşmələri nümayiş etdirilməlidir. Bundan əlavə, nəzarət olunan və nəzarət olunmayan tərəflər arasında nisbi dövriyyə kapitalının əhəmiyyətli dərəcədə fərqli səviyyələri potensial müqayisə edilə bilən məlumatların müqayisəlilik xüsusiyyətlərinin əlavə araşdırılması ilə nəticələnə bilər.

***A.6.2*** ***Müqayisəlilik məqsədilə edilən düzəlişlərin məqsədi***

1. Müqayisəlilik məqsədilə edilən düzəlişlər yalnız o zaman nəzərdən keçirilməlidir ki, onların nəticələrin etibarlılığını artırması gözlənilsin. Bununla əlaqədar müvafiq mülahizələrə düzəliş hansı fərq üçün nəzərdən keçirilirsə, həmin fərqin əhəmiyyətliliyi, düzəliş edilməli məlumatların keyfiyyəti, düzəlişin məqsədi və düzəlişin edilməsi üçün istifadə olunan yanaşmanın etibarlılığı daxildir.
2. Burada o vurğulanır ki, müqayisəlilik məqsədilə edilən düzəlişlər yalnız müqayisə üzərində əhəmiyyətli təsirə malik olacaq fərqlər üçün münasibdir. Vergi ödəyicisinin nəzarət olunan əməliyyatları ilə üçüncü

3-CÜ FƏSİL: MÜQAYİSƏLİLİK TƏHLİLİ – **163**

tərəfin müqayisə edilə bilən məlumatlari arasında bəzi fərqlər daim olacaqdır. Düzəliş edilməmiş fərqin olmasına baxmayaraq müqayisə münasib ola bilər, bir şərtlə ki, həmin fərq müqayisənin etibarlılığı üzərində əhəmiyyətli dərəcədə təsirə malik olmasın. Digər tərəfdən, mühüm müqayisəlilik amillərinə çoxsaylı və ya əhəmiyyətli düzəlişlərin edilməsi ehtiyacı ona işarə edə bilər ki, üçüncü tərəfinə əməliyyatları əslində kifayət dərəcədə müqayisə olan bilən deyil.

3.52 Düzəlişlərin edilməsinə heç də həmişə zəmanət verilmir. Məsələn, əgər mühasibatlıq standartlarında mövcud olan əsas fərqlər aradan qaldırıla bilməzsə, debitor hesablardakı fərqlərə görə düzəlişlər elə də faydalı olmaya bilər. Eynilə, bəzən müqayisə edilə bilən məlumatların axtarışının nəticəsinin "elmi", etibarlı və dəqiq olduğu barədə yanlış təəssürat yaratmaq üçün mürəkkəb düzəlişlər tətbiq olunur.

***A.6.3*** ***Düzəlişlərin etibarlılığı***

3.53 Müqayisəlilik məqsədilə edilən bir sıra düzəlişləri (məsələn, dövriyyə kapitalının səviyyələrindəki fərqlər üçün olanları) "adi" və ziddiyyətsiz kimi nəzərdən keçirmək və bəzi digər düzəlişləri (məsələn, ölkə riski üçün olanları) daha subyektiv hesab edərək onların sübut və etibarlılıq üzrə əlavə tələblərə cavab verməsini gözləmək məqsədəuyğun deyil. Ancaq müqayisəliliyi təkmilləşdirməsi gözlənilən düzəlişlər həyata keçirilməlidir.

***A.6.4*** ***Müqayisəlilik məqsədilə edilən düzəlişlərin***

***sənədləşdirilməsi və yoxlanması***

3.54 Müqayisəlilik məqsədilə edilən düzəlişlərin şəffaflığının lazımi səviyyədə təmin edilməsi aparılmış hər hansı düzəlişin izahının mövcudluğundan, düzəlişlərin məqsədəuyğun hesab edilməsinin səbəblərindən, onların necə hesablandıqlarından, müqayisə edilə bilən hər bir məlumatın nəticələrini necə dəyişdiklərindən və düzəlişin müqayisəliliyi necə təkmilləşdirməsindən asılı ola bilər. Müqayisəlilik məqsədilə edilən düzəlişlərin sənədləşdirilməsi haqqında məsələlər 5-ci Fəsildə müzakirə edilmişdir.

**A.7** **Qol uzunluğu intervalı**

***A.7.1*** ***Ümumi məlumat***

3.55 Bəzi hallarda hər hansı bir əməliyyatın şərtlərinin qol uzunluğuna uyğun gəldiyini ən etibarlı üsulla müəyyən etmək məqsədilə vahid rəqəm əldə etmək üçün (məsələn, qiymət və ya marja) qol uzunluğu prinsipini tətbiq etmək mümkün olacaqdır. Bununla yanaşı, transfer qiymətqoymasının dəqiq elm olmadığı üçün bir çox hallar da olacaqdır ki, ən müvafiq üsulun və ya üsulların tətbiq edilməsi bir sıra rəqəmlər ortaya çıxarır ki, hamısı nisbətən eyni dərəcədə etibarlı olur. Belə hallarda, diapazonu təşkil edən rəqəmlərdəki fərqlərə o fakt səbəb ola bilər ki, ümumiyyətlə qol uzunluğu prinsipinin tətbiqi müstəqil müəssisələr arasında yaranacaq şəraitə yalnız yaxın şərait yarada bilər.

**164** – 3-CÜ FƏSİL: MÜQAYİSƏLİLİK TƏHLİLİ

Eyni zamanda mümkündür ki, bir diapazon daxilində müxtəlif vahidlər o faktı təmsil etsin ki, müqayisə edilə bilən vəziyyətlərdə müqayisə edilə bilən əməliyyatlarda iştirak edən müstəqil müəssisələrin həmin əməliyyat üçün sırf eyni qiyməti təyin edə bilməsin.

1. Bəzi hallarda heç də yoxlanılan müqayisə edilə bilən əməliyyatların hamısı nisbətən eyni dərəcədə müqayisəliliyə malik olmayacaqdır. Bəzi nəzarət olunmayan əməliyyatların digərlərinə nisbətən daha az müqayisəliliyə malik olmasını müəyyən etmək mümkün olduqda, həmin əməliyyatlar xaric edilməlidir.
2. Belə də ola bilər ki, daha az müqayisəliliyə malik vahidlərin xaric edilməsi üçün hər cür səy göstərilsə də, müqayisə edilə bilən məlumatların seçilməsində istifadə olunan proses və müqayisə edilə bilən məlumatların çatmamazlığı nəzərə alınmaqla, əldə olunan nəticə bir rəqəmlər diapazonu olacaqdır ki, onların da eyniləşdirilə və/və ya kəmiyyəti müəyyən olunmayan və ona görə də düzəliş edilməyən bəzi müqayisəlilik nöqsanları qalacaqdır. Belə hallarda əgər həmin diapazona ölçülə bilən sayda müşahidələr daxildirsə, diapazonu (məsələn, interkvartil diapazon və ya digər persentillər) daraltmaq üçün mərkəzi tendensiyanı nəzərə alan statistik alətlər təhlilin etibarlılığını artırmaqda kömək edə bilər.
3. Nəzarət olunan əməliyyatı qiymətləndirmək üçün birdən çox üsul tətbiq edilməsi də rəqəmlər diapazonunun yaranması ilə nəticələnə bilər. Məsələn, oxşar dərəcədə müqayisəlilik əldə edən iki üsul nəzarət olunan əməliyyatın qol uzunluğu xüsusiyyətini qiymətləndirmək üçün istifadə edilə bilər. İstifadə edilən üsulların növlərində və konkret üsulun tətbiqi ilə əlaqədar məlumatlardakı fərqlər səbəbindən hər bir üsul bir-birindən fərqlənən nəticələr və ya nəticələr diapazonu yarada bilər. Buna baxmayaraq, hər bir diapazon ayrılıqda qol uzunluğu rəqəmlərinin məqbul diapazonunu müəyyən etmək üçün istifadə edilə bilər. Bu diapazonlardan olan məlumatlar qol uzunluğu diapazonunu daha dəqiq müəyyən etmək məqsədilə, məsələn, diapazonlar üst-üstə düşəndə və ya diapazonlar üst-üstə düşməyəndə istifadə edilmiş üsulların dəqiqliyini yenidən nəzərdən keçirən zaman istifadə edilə bilər. Çoxsaylı üsulların tətbiqindən əldə olunan diapazonların istifadəsi ilə əlaqədar ümumi bir qayda yoxdur, çünki onların istifadəsindən əldə ediləcək nəticələr diapazonların müəyyən edilməsi üçün tətbiq edilmiş üsulların nisbi etibarlılığından və müxtəlif üsulların tətbiqində istifadə edilmiş məlumatın keyfiyyətindən asılı olacaqdır.
4. Ən münasib üsulun (və ya müvafiq hallarda, birdən çox üsulun, bax: paraqraf 2.12) tətbiqi rəqəmlər diapazonu yaradırsa, həmin diapazon daxilindəki vahidlər arasında əhəmiyyətli bir yayınma bəzi vahidlərin müəyyənləşdirilməsində istifadə olunan məlumatların digər vahidlərin müəyyən edilməsində istifadə edilmiş məlumatlar qədər etibarlı olmadığına işarə edə bilər və ya həmin yayınma müqayisə edilə bilən məlumatın düzəliş tələb edən xüsusiyyətləri nəticəsində ola bilər. Belə hallarda həmin vahidlərin hər hansı qol uzunluğu diapazonuna uyğunluğunu qiymətləndirmək üçün onların əlavə təhlilləri zəruri ola bilər

3-CÜ FƏSİL: MÜQAYİSƏLİLİK TƏHLİLİ – **165**

***A.7.2*** ***Diapazon daxilində ən münasib vahidin seçilməsi***

1. Əgər nəzarət olunan əməliyyatın müvafiq şərti (məsələn, qiymət və ya marja) qol uzunluğu diapazonu çərçivəsindədirsə, heç bir düzəliş edilməməlidir.
2. Əgər nəzarət olunan əməliyyatın müvafiq şərti (məsələn, qiymət və ya marja) vergi idarəsi tərəfindən təsdiqlənmiş qol uzunluğu diapazonundan kənarda qalırsa, vergi ödəyicisi nəzarət olunan əməliyyatın şərtlərinin qol uzunluğu prinsipinə cavab verdiyini və nəticənin qol uzunluğu diapazonuna uyğun gəldiyini (yəni qol uzunluğu diapazonunun vergi idarəsi tərəfindən təsdiqlənmiş diapazondan fərqli olduğunu) bildirən arqumentlər təqdim etmək imkanına malik olmalıdır. Əgər vergi ödəyicisi bu faktı sübut etmək iqtidarında deyilsə, vergi idarəsi qol uzunluğu diapazonu çərçivəsində nəzarət olunan əməliyyatın şərtinin tənzimlənəcəyi vahidi təyin etməlidir.
3. Bu vahidi təyin edərkən, diapazona nisbətən bərabər və yüksək etibarlılığa malik nəticələri daxil olarsa, həmin diapazonun hər hansı vahidin qol uzunluğu prinsipinə cavab verdiyini iddia etmək mümkündür. 3.57 saylı paraqrafda müzakirə edildiyi kimi müqayisəlilik nöqsanları qalarsa, bu vahidi təyin etmək üçün yerdə qalan naməlum və ya sayı bilinməyən müqayisəlilik nöqsanları səbəbindən xəta riskini minimuma endirmək məqsədilə mərkəzi tendensiya ölçüsündən (məsələn, məlumat toplusunun xüsusiyyətlərindən asılı olaraq median, riyazi orta və ya orta çəkili dəyər və s.) istifadə etmək məqsədəuyğun ola bilər.

***A.7.3*** ***Kəskin nəticələr: müqayisəlilik haqqında mülahizələr***

3.63 Kəskin nəticələr zərərdən və ya qeyri-adi dərəcədə yüksək mənfəətdən ibarət ola bilər. Kəskin nəticələr seçilmiş üsulda nəzərdən keçirilən maliyyə indikatorlarına təsir edə bilər (məsələn, təkrar saış qiyməti üsulunu tətbiq edərkən ümumi marja və ya rentabellik üsulunu tətbiq edərkən xalis mənfəət indikatoru). Bu nəticələr həmçinin digər elementlərə, məsələn, xəttdən aşağıda olsa da, müstəsna vəziyyətləri əks etdirə bilən müstəsna elementlərə təsir göstərə bilər. Bir və ya daha çox potensial müqayisə edilə bilən məlumat kəskin nəticəyə malik olsa, bu cür kəskin nəticələrin səbəbini anlamaq üçün əlavə yoxlamaya ehtiyac ola bilər. Bu səbəb müqayisəlilik zamanı nöqsan və ya müqayisə edilə bilən üçüncü tərəfin müstəsna xüsusiyyətləri ola bilər. Kəskin nəticə sadəcə təklif olunan "müqayisə edilə bilən məlumat"dan irəli gələn nəticələrin digər təklif olunan "müqayisə edilə bilən məlumat"da müşahidə edilmiş nəticələrdən mümkün fərqlənməsi əsasında deyil, əvvəllər nəzərdən qaçmış mühüm müqayisəlilik nöqsanı aşkar edildikdə də xaric edilə bilər.

**166** – 3-CÜ FƏSİL: MÜQAYİSƏLİLİK TƏHLİLİ

* 1. Müstəqil müəssisənin gələcək mənfəətlərə dair əsaslı gözləntiləri olmazsa, həmin müəssisə zərər gətirən fəaliyyətlərini davam etdirməz (bax: paraqraflar: 1.129-1.131). Xüsusilə də sadə və ya aşağı riskli funksiyaların uzun müddət ərzində zərər gətirməsi gözlənilmir. Lakin bu o demək deyil ki, zərərlə çalışan əməliyyatlar heç vaxt müqayisə edilə bilən ola bilməz. Ümumiyyətlə, bütün müvafiq məlumatlardan istifadə olunmalıdır və zərər yaradan müqayisə edilə bilən məlumatların daxil və ya xaric edilməsi haqqında hər hansı üstələyici qayda olmamalıdır. Əslində, sözü gedən şirkətin maliyyə nəticələri deyil, məhz onunla əlaqədar faktlar və vəziyyətlər onun müqayisə edilə bilən kimi statusunu müəyyən edir.
  2. Ümumiyyətlə danışdıqda, zərərlə çalışan nəzarət olunan əməliyyatı araşdırmaq lazımdır ki, onun müqayisə edilə bilən olub-olmadığını müəyyən etmək mümkün olsun. Zərərlə çalışan əməliyyatların / müəssisələrin müqayisə edilə bilənlər siyahısından çıxarılmalı olduğu vəziyyətlərə zərərin normal iş şəraitini əks etdirmədiyi hallar və üçüncü tərəflərin çəkdiyi zərərin vergi ödəyicisinin nəzarət edilən əməliyyatlarında qəbul etdiyi risk ilə müqayisə edilə bilməyən risk səviyyələrini əks etdirdiyi hallar daxildir. Lakin müqayisəlilik təhlilini qane edən zərər gətirən müqayisə edilə bilən məlumatlardan sadəcə zərər gətirdikləri üçün imtina edilməməlidir.
  3. Digər potensial müqayisə edilə bilən məlumatlarla nisbətdə anormal dərəcədə yüksək mənfəət gətirən potensial müqayisə edilə bilən məlumatları da bənzər qaydada araşdırmaq lazımdır.

1. **Müqayisə ilə bağlı zaman seçimi məsələləri** 
   1. Müqayisəlilik amilləri və müqayisə edilə bilən nəzarət olunmayan əməliyyatlar haqqında məlumatların yaranma, toplanma və istehsal vaxtı ilə əlaqədar müqayisəlilik təhlilində istifadə olunan bir sıra vaxt məsələləri vardır. Transfer qiymətqoyması tələblərinə dair sənədlər kontekstində zaman məsələləri ilə əlaqədar məlumatlar üçün 5-ci Fəslin 5.27-5.36 saylı paraqraflarına baxın.

**B.1** **Məlumatla bağlı vaxt**

3.68 Prinsipcə, nəzarət olunan əməliyyatla eyni vaxtda yerinə yetirilmiş müqayisə edilə bilən nəzarət olunmayan əməliyyatların (eynizamanlı nəzarət olunmayan əməliyyatlar) şəraitləri ilə əlaqədar məlumatın müqayisəli təhlildə istifadə ediləcək ən etibarlı məlumat olacağı gözlənilir, çünki bu vergi ödəyicisinin nəzarət edilən əməliyyatının iqtisadi mühiti ilə eyni olan iqtisadi mühitdə müstəqil tərəflərin necə davrandıqlarını əks etdirir. Bununla yanaşı toplanma zamanından asılı olaraq eynizamanlı nəzarət olunmayan əməliyyatlar haqqında məlumatlar praktikada məhdud ola bilər.

3-CÜ FƏSİL: MÜQAYİSƏLİLİK TƏHLİLİ – **167**

**B.2** **Toplanma vaxtı**

1. Bəzi hallarda vergi ödəyiciləri həmin an əllərində olan məlumata əsaslanaraq öz qrupdaxili əməliyyatları icra olunan zaman, yəni *ex ante* əsasda qol uzunluğu prinsipinə riayət etmək üçün (bundan sonra “qol uzunluğuna görə qiymətqoyma” yanaşması) lazımi tədbirləri gördüklərini nümayiş etdirmək məqsədilə transfer qiymətqoyma sənədləri tərtib edirlər. Belə məlumata nəinki nəzarət olunan əməliyyatlar haqqında əvvəlki illərdən olan məlumatlar, lakin həm də həmin əvvəlki illərlə nəzarət olunan əməliyyatın ili arasında baş vermiş ola biləcək iqtisadi və bazar dəyişiklikləri haqqında məlumatlar da daxildir. Əslində, müstəqil tərəflər müqayisəli şəraitdə qiymət qərarlarını yalnız tarixi məlumatlara əsaslandırmayacaqlar.
2. Digər hallarda vergi ödəyiciləri öz nəzarət olunan əməliyyatlarının faktiki nəticələrini yoxlaya bilərlər ki, bu əməliyyatların şəraitlərinin qol uzunluğu prinsipinə uyğun gəldiyini (yəni *ex* *post* əsasda olduğunu) nümayiş etdirsinlər (bundan sonra “qol uzunluğuna görə nəticə yoxlaması” yanaşması). Bu cür yoxlama adətən ilin sonunda vergi gəlirlərinin hesablanması prosesinin tərkib hissəsi kimi baş verir.
3. Həm qol uzunluğuna görə qiymətqoyma, həm də qol uzunluğuna görə nəticə yoxlaması yanaşmalarına, eləcə də bu iki yanaşmanın birləşməsinə İƏİT üzv ölkələri arasında rast gəlinir. İki əlaqəli müəssisə arasında nəzarət olunan əməliyyatın baş verdiyi və müxtəlif nəticələrə gətirib çıxaran müxtəlif yanaşmaların tətbiq edildiyi hallarda, məsələn, qol uzunluğuna görə qiymətqoyma yanaşmasında nəzərə alınan bazar gözləntiləri ilə qol uzunluğuna görə nəticə yoxlaması yanaşmasında müşahidə edilmiş faktiki nəticələr arasında uyğunsuzluq olduğuna görə ikiqat vergitutma məsələsi yarana bilər. Bax: paraqraflar 4.38 və 4.39. Ölkələrin il sonu düzəlişlərə müxtəlif yanaşmalarından irəli gələn və qarşılıqlı razılaşma proseduru əsasında onlara təqdim edilə bilən hər hansı ikiqat vergitutma problemlərinin həlli üçün səlahiyyətli orqanlara səylərini əsirgəməmələri tövsiyə olunur (İƏİT Model Vergi Konvensiyasının 25-ci Maddəsi).

**B.3** **Başlanğıcda nəzərəçarpacaq dərəcədə qeyri-müəyyən dəyərləndirmə və proqnozlaşdırıla bilməyən hadisələr**

3.72 Sual yaranır ki, transfer qiymətqoyma təhlilində nəzarət olunan əməliyyatın yoxlanması zamanı, xüsusilə də həmin vaxt qiymətləndirmə son dərəcə qeyri-müəyyən idisə, öncədən təxmin edilə bilməyən gələcək hadisələri necə nəzərə almaq lazımdır. Bu sual müstəqil müəssisələrin müqayisə edilə bilən şəraitlərdə əməliyyata qiymət qoyulan zaman qeyri-müəyyənliyi nəzərə almaq üçün nə edəcəklərinə istinad etməklə həm vergi ödəyiciləri, həm də vergi idarələri tərəfindən həll olunmalıdır.

**168** – 3-CÜ FƏSİL: MÜQAYİSƏLİLİK TƏHLİLİ

3.73 Əməliyyatlar zamanı qiymətləndiriliməsi son dərəcə qeyri-müəyyən olan qeyri-maddi aktivlərin cəlb olunduğu əməliyyatların qol uzunluğuna görə qiymətqoyması haqqında təlimatlar təqdim edən 6.181-6.185 saylı paraqraflarda təsvir edilmiş səbəblər analoji olaraq qiymətləndirməsində qeyri-müəyyənliklər olan digər əməliyyat növlərinə də şamil edilir. Əsas məsələ başlanğıcda qiymətləndirmənin qol uzunluğu tərəfləri üçün qiymət düzəlişi mexanizminin tələb ediləcəyi dərəcədə qeyri-müəyyən olmasını və ya dəyər dəyişikliyinin əməliyyata yenidən baxılmasına səbəb olacaq fundamental bir hadisə olduğunu müəyyənləşdirməkdən ibarətdir. Belə olan halda müqayisə edilə bilən nəzarət olunmayan əməliyyatda qol uzunluğunda təqdim ediləcək düzəliş maddəsi və ya təkrar razılaşma əsasında vergi idarəsinin əməliyyat üçün qol uzunluğu qiymətini təyin etməsi əsaslandırılmış olardı. Digər hallarda, qiymətləndirmənin başlanğıcda tərəflərin qiymət düzəlişi maddəsini tələb edəcəyi və ya müqavilə şərtlərinə yenidən baxacaqları dərəcədə qeyri-müəyyən olduğunu düşünmək üçün səbəb olmadıqda vergi idarələri üçün belə düzəlişi etmək məqsədəuyğun olmazdı, çünki bu retrospektiv yanaşmadan qeyri-münasib istifadə demək olardı. Qeyri-müəyyənliyin mövcudluğu müstəqil müəssisələrin nə edəcəklərini və ya öz aralarında nə razılaşdıracaqlarını nəzərə almadan *ex post* düzəliş tələb etməməlidir.

**B.4** **Əməliyyat ilindən sonrakı illərə aid məlumatlar**

3.74 Əməliyyatın baş verdiyi ildən sonrakı illərdən olan məlumatlar da transfer qiymətlərinin təhlili üçün münasib ola bilər, ancaq retrospektiv istifadənin qarşısını almaq üçün ehtiyatlı olmaq lazımdır. Məsələn, konkret üsulun tətbiqində nəzarət olunmayan əməliyyatın müvafiq qaydada müqayisə edilə bilən olduğunu müəyyən etmək məqsədilə sonrakı illərdən olan məlumatlar nəzarət olunan və nəzarət olunmayan əməliyyatların məhsullarının həyat dövrlərinin müqayisə edilməsində faydalı ola bilər. Tərəflərin əməliyyatdan sonrakı illərdəki fəaliyyəti faktiki əməliyyatın dəqiq müəyyənləşdirilməsində də məqsədəuyğun olacaqdır.

**B.5** **Çoxillik məlumatlar**

3.75 Praktikada çoxillik məlumatların araşdırılması adətən müqayisəlilik təhlilində faydalı olur, lakin bu sistematik bir tələb deyildir. Çoxillik məlumatlar transfer qiymət təhlilinə dəyər əlavə etdiyi hallarda istifadə olunmalıdır. Çoxillik təhlillərin əhatə edəcəyi illərin sayı ilə bağlı normativ göstərişlər təyin etmək düzgün olmaz.

3-cü FƏSİL: MÜQAYİSƏLİLİK TƏHLİLİ – **169**

* 1. Nəzarət olunan əməliyyatı əhatə edən faktları və vəziyyətləri tam dolğun anlamaq üçün bir qayda olaraq yoxlanılan il və əvvəlki illərdən olan məlumatları araşdırmaq faydalı ola bilər. Bu cür məlumatın təhlili transfer qiymətinin müəyyənləşməsinə təsir göstərmiş ola bilən (və ya təsir göstərmiş olmalı) faktları açıqlaya bilər. Məsələn, ötən illərin məlumatlarından istifadə vergi ödəyicisinin əməliyyat üzrə bildirilmiş zərərinin oxşar əməliyyatlar üzrə zərər tarixçəsinin bir hissəsi, və ya sonrakı ildə xərclərin artmasına səbəb olan öncəki ildəki xüsusi iqtisadi vəziyyətin nəticəsi, yaxud məhsulun həyat dövrünün sonuna çatdığının göstəricisi olub-olmadığını nümayiş etdirəcəkdir. Belə təhlil sövdələşmə üzrə mənfəət üsulu tətbiq edilən zaman xüsusilə faydalı ola bilər. Zərərin yarandığı vəziyyətləri araşdırarkən çoxillik məlumatın faydalılığı barəsində 1.131 saylı paraqrafa baxın. Çoxillik məlumat həm də uzunmüddətli razılaşmaların daha yaxşı anlaşılmasına səbəb ola bilər.
  2. Çoxillik məlumatlar həm də müqayisə edilə bilən məlumatların müvafiq biznes və məhsulun həyat dövrü haqqında məlumatın təqdim edilməsində faydalı olacaqdır. Biznes və ya məhsulun həyat dövrlərindəki fərqlər müqayisəliliyi müəyyən edərkən dəyərləndirilməli olan transfer qiyməti şərtlərinə əhəmiyyətli dərəcədə təsir göstərə bilər. Əvvəlki illərin məlumatları onu göstərə bilər ki, müqayisə edilə bilən əməliyyatı icra edən müstəqil müəssisə müqayisə edilə bilən iqtisadi şərtlərin təsirinə müqayisə olunan şəkildə məruz qalıbdırmı və ya əvvəlki ildəki fərqli şərtlərin onun qiymətinə və ya mənfəətinə o dərəcədə təsir göstəribdirmi ki, o artıq müqayisə edilə bilən məlumat kimi istifadə olunmamlıdır.
  3. Çoxillik məlumatlar, məsələn, yoxlanılmaqda olan nəzarət olunan əməliyyatın əsas müqayisəlilik xüsusiyyətlərindən mühüm yayınmanı göstərəcək nəticələri müəyyənləşdirmək vasitəsilə üçüncü tərəflərin müqayisə edilə bilən məlumatlarının seçim prosesini də təkmilləşdirə bilər. Bunun nəticəsində bəzi hallarda müqayisə edilə bilən məlumatdan imtina oluna bilər və ya üçüncü tərəfin məlumatındakı anormallıqlar aşkar edilə bilər.
  4. Çoxillik məlumatların istifadəsi heç də həmişə çoxillik orta qiymətlərin istifadəsini nəzərdə tutmur. Bununla yanaşı bəzi hallarda diapazonun etibarlılğını artırmaq üçün çoxillik məlumatlar və orta qiymətlər istifadə edilə bilər. Statistik alətlərin müzakirəsi üçün 3.57-3.62 saylı paraqraflara nəzər yetirin.

1. **Əməletmə məsələləri**
   1. Müqayisəlilik təhlillərinə olan ehtiyacı perspektivdə nəzərdən keçirərkən yaranan suallardan biri mümkün müqayisə edilə bilən məlumatları müəyyən etmək və onlar haqqında ətraflı məlumat öyrənmək üçün vergi ödəyicisinin daşıyacağı yük və xərclərin həcmi haqqındadır.

**170** – 3-CÜ FƏSİL: MÜQAYİSƏLİLİK TƏHLİLİ

Məlumatın dəyərinin, xüsusilə də kiçik–orta ölüçülü əməliyyatlar üçün, həmçinin bir çox ölkələrdə çox sayda nəzarət olunan əməliyyatlarla işləyən TMŞ-lər üçün əsl narahatlıq yarada biləcəyi qəbul edilir. 4.28 saylı paraqraf və 5-ci Fəsildə müqayisəliliyin sənədləşdirilməsi tələbinin məqsədəuyğun surətdə tətbiq edilməsinin zəruriliyi açıq şəkildə vurğulanır.

1. Müqayisəlilik təhlili apararkən bütün mümkün münasib məlumat mənbələrinin hərtərəfli axtarılması üçün bir tələb yoxdur. Konkret müqayisə edilə bilən məlumatların etibarlı olduğunu müəyyən etmək üçün vergi ödəyiciləri və vergi idarələri mühakimə yürütməlidirlər.

1. Əməliyyatların həcmi, onların mürəkkəbliyi, risk səviyyəsi və stabil və ya dəyişən mühitdə icra olunmalarını nəzərə almaqla öz transfer qiymətlərini təyin etmək, izləmək və yoxlamaq üçün bir prosesin təşkil edliməsi vergi ödəyiciləri üçün müsbət bir praktikadır. Belə bir praktiki yanaşma praqmatik riskin qiymətləndirilməsi strategiyasına və ya ehtiyatlı biznes idarəetmə prinsipinə uyğun olardı. Təcrübədə bu o deməkdir ki, vergi ödəyicisinin daha az əhəmiyyətli nəzarət olunan əməliyyatları dəstəkləyən müqayisə edilə bilən məlumatlar tapmaq üçün nisbətən az səy sərf etməsi məqsədəuyğun ola bilər. Sabit mühitdə icra edilən və xüsusiyyətlərinin eyni və ya oxşar olaraq qaldığı sadə əməliyyatlar üçün ətraflı müqayisəlilik (o cümlədən, funksional) təhlilinə hər il ehtiyac olmaya bilər.
2. Kiçik-orta ölçülü müəssisələr transfer qiymətqoyma sahəsinə qədəm qoyur və transsərhəd sövdələşmələrinin sayı daim artmaqdadır. Qol uzunluğu prinsipinin eyni dərəcədə kiçik və orta ölçülü müəssisələrə və əməliyyatlara şamil olunmasına baxmayaraq, hər bir konkret transfer qiymətqoyma halına məntiqli cavab tapmaq üçün praqmatik həll yolları məqsədəuyğun ola bilər.

IV Fəsil

Transfer Qiymətqoyması ilə bağlı Mübahisələrin Qarşısının Alınması və Həlli ilə bağlı İnzibati Yanaşmalar

1. **Giriş** 
   1. Bu fəsildə transfer qiymətqoyması ilə bağlı mübahisələri aradan qaldırmaq və vergi ödəyiciləri ilə vergi orqanları arasında və müxtəlif vergi idarələri arasında belə mübahisələrin yarandığı zaman onların həll olunmasına kömək etmək üçün tətbiq oluna bilən müxtəlif inzibati prosedurlar tədqiq olunur. Bu cür mübahisələr bu Təlimatdakı qaydaya qol uzunluğu prinsipini tətbiq etməyə vicdanla səy göstərərkən riayət olunmasına baxmayaraq yarana bilər. Bəzi transfer qiymətqoyması məsələlərinin mürəkkəbliyini və ayrı-ayrı işlərin hallarının şərh olunmasında və qiymətləndirməsində olan çətinlikləri nəzərə alaraq, vergi ödəyiciləri və vergi orqanlarının tədqiqat altında yoxlanılan əməliyyatlar üzrə qol uzunluğu şərtlərini fərqli-fərqli müəyyənləşdirə biləcəkləri mümkündür.
   2. İki və ya daha çox vergi orqanı qol uzunluğu şərtlərini müəyyənləşdirməkdə fərqli mövqelər nümayiş etdirdikdə, ikiqat vergi tutulması baş verə bilər. İkiqat vergitutma gəlirin fərqli vergi ödəyicilərinin əlində olduqda (assosasiya olunmuş müəssisələr üçün iqtisadi (sərfəli) ikiqat vergitutma) və ya gəlir eyni hüquqi şəxsin əllərində olduqda (daimi müəssisələr üçün hüquqi ikiqat vergitutma) eyni gəlirin bir neçə vergi orqanı tərəfindən vergi bazasına daxil edilməsi deməkdir. İkiqat vergitutma arzuolunmazdır və mümkün olduqda aradan qaldırılmalıdır, çünki bu, beynəlxalq ticarətin və investisiya axınlarının inkişafı üçün potensial maneə təşkil edir. Gəlirin bir neçə yurisdiksiyanın vergi bazasına daxil edilməsi heç də o demək deyildir ki, həmişə gəlirlər iki dəfə vergiyə cəlb olunacaq.
   3. Bu fəsildə transfer qiymətqoyması düzəlişlərinin səbəb olduğu mübahisələri həll etmək və ikiqat vergitutmanın qarşısını almaq üçün bir neçə inzibati yanaşma müzakirə olunur. B Bölməsində vergi administrasiyaları tərəfindən transfer qiymətqoymasının tətbiqi təcrübələri, xüsusən araşdırma təcrübələri, sübut yükü və cəzalar müzakirə olunur. C Bölməsində müvafiq düzəlişlər (OECD (İqtisadi Əməkdaşlıq və İnkişaf Təşkilatı) Model Vergi Konvensiyasının 9-cu maddəsinin 2-ci bəndi) və qarşılıqlı razılaşma proseduru (maddə 25) müzakirə olunur. D Bölməsində iki (və ya daha çox) vergi orqanı tərəfindən transfer qiymətqoyması məsələlərinin (və digər beynəlxalq vergi məsələlərinin) müəyyən olunmasına, işlənməsinə və həll olunmasına kömək etmək üçün paralel vergi araşdırmalarından istifadə edilməsi qeyd olunur. E və F Bölmələrində vergi ödəyiciləri ilə onların vergi orqanları arasında transfer qiymətqoyması ilə bağlı mübahisələrin aradan qaldırılması üçün bəzi imkanlar təsvir olunur. E Bölməsində müəyyən vergi ödəyiciləri üçün təhlükəsiz limanların hazırlanması imkanı nəzərdən keçirilir, F Bölməsi isə transfer qiymətqoyması metodologiyasını və ya vergi ödəyicisinin onları müəyyən yoxlanılan əməliyyatlara tətbiq etməsinin şərtlərinin əvvəlcədən müəyyənləşdirmək imkanlarını cavablandıran əvvəlcədən qiymətqoyma tədbirlərinə həsr olunur. G Bölməsində ölkələr arasında transfer qiymətqoyma ilə bağlı mübahisələri həll etmək üçün arbitraj prosedurlarından istifadə qısa olaraq nəzərdən keçirir.
2. **Transfer qiymətqoyması üzrə əməletmə praktikası** 
   1. Vergi qaydalarına əməletmə təcrübələri hər bir üzv ölkədə daxili qanunvericiliyə və inzibati prosedurlara uyğun olaraq hazırlanır və tətbiq olunur. Əksər daxili vergi qaydalarına əməletmə təcrübələrinin üç əsas elementi var: a) əməletməmə imkanlarını azaltmaq (məsələn, vergilərin tutulması və məlumatların verilməsi yolu ilə); b) əməletmə üçün müsbət yardım göstərmək (məsələn, təhsil və nəşr olunan təlimat vasitəsilə); və c) əməletməmə üçün qabaqlayıcı tədbirlər görmək. Daxili suverenlik məsələsi kimi və çox dəyişən vergi sistemlərinin xüsusiyyətlərini uyğunlaşdırmaq üçün vergi qaydalarına əməletmə təcrübələri hər bir ölkənin ərazisi daxilində qalır. Bununla belə, qol uzunluğu prinsipinin ədalətli tətbiqi vergi ödəyicisinin adekvat qorunmasını təmin etmək və vergi daxilolmalarının həddən artıq sərt prosedur qaydalarının tətbiq olunduğu ölkələrə keçməməsini təmin etmək üçün aydın prosedur qaydaların olmasını tələb edir. Lakin, bir ölkədə yoxlama prosesi altında olan vergi ödəyicisi transmilli şirkətlər qrupunun üzvü olduqda, vergi ödəyicisini yoxlayan hər hansı ölkədə yerli vergi qaydalarını tətbiqetmə təcrübələrinin digər vergi yurisdiksiyalarında da təsirlərinin olacağı mümkündür. Bu, xüsusilə ölkələrarası transfer qiymətqoyması məsələlərin əhatə olunduğu hal ola bilər, çünki transfer qiymətqoyması prosesinin nəzarət edilən əməliyyata cəlb olunan əlaqədar müəssisələrin vergi yurisdiksiyalarında toplanmış vergi üçün təsirlərini göstərir. Əgər həmin transfer qiymətqoyma digər vergi yurisdiksiyasında qəbul edilmirsə, onda 4.2-ci bənddə izah edildiyi kimi Transmilli şirkətlər qrupuna ikiqat vergi tətbiq edilə bilər. Beləliklə, vergi orqanları daxili qaydaları tətbiqetmə təcrübələrini icra edərkən qol uzunluğu prinsipini və digər vergi yurisdiksiyaları üçün onların transfer qiymətqoymalarına tətbiq qaydalarının potensial nəticələrini nəzərə almalı və həm yurisdiksiyalar arasında vergilərin ədalətli bölünməsini, həm də vergi ödəyiciləri üçün ikiqat vergitutmanın qarşısının alınmasına şərait yaratmaq yollarını axtarmalıdır.
   2. Bu bölmədə vergi yurisdiksiyalarına vergi ödəyiciləri və digər yurisdiksiyalar üçün ədalətli olan üsulla öz transfer qiymətqoyması qaydalarını tətbiq etmək üçün kömək etmək məqsədilə xüsusi diqqət yetirilməli olan transfer qiymətqoyması uyğunluğunun üç aspekti təsvir olunur. Digər vergi qanunlarına əməletmə təcrübələri İƏİT üzvü olan ölkələrdə ümumi istifadə olunsa da - məsələn, hər hansı vergi orqanı tərəfindən məlumat tələb olunduqda, lakin təmin edilmədikdə, məhkəmə çəkişmələri və sübutedici sanksiyaların tətbiqi - bu üç aspekt çox vaxt digər yurisdiksiyalarda olan vergi orqanlarının qarşılıqlı müqavilə proseduru prosesinə necə yanaşacağına və öz transfer qiymətqoyması qaydalarına uyğunluğu təmin etmək üçün inzibati qərarlarını müəyyən etmələrinə təsir göstərəcəkdir. Bu üç aspekt aşağıdakılardır: yoxlama təcrübələri, sübut yükü və cərimə sistemləri. Bu üç aspektin qiymətləndirilməsi mütləq əhatə olunan vergi sisteminin xüsusiyyətlərindən asılı olaraq fərqli olacaq ki, buna görə də bütün hallar üçün aktual olacaq vahid prinsiplər və ya məsələlər təsvir etmək mümkün olmur. Bunun əvəzinə, bu bölmədə ortaya çıxa biləcək problemlərin növləri və transfer qiymətqoymaları sorğusunda iştirak edən vergi ödəyicilərinin və vergi idarələrinin maraqlarının tarazlığına nail olmaq üçün müvafiq yanaşmalar ilə bağlı ümumi rəhbərliyi təmin etmək yolları axtarılır.

**B.1 Yoxlama praktikası**

* 1. Yoxlama təcrübələri İƏİT üzvü olan ölkələr arasında çox fərqlidir. Prosedurlardakı fərqlər vergi inzibatçılığı sistemi və strukturu, ölkənin coğrafi ölçüsü və əhalisi, daxili və beynəlxalq ticarətin səviyyəsi və mədəni və tarixi təsirlər kimi amillərdən qaynaqlana bilər.
  2. Transfer qiymətqoymaları ilə bağlı hallar həm vergi orqanı, həm də vergi ödəyicisi üçün normal audit və ya yoxlama təcrübələrinə xüsusi çətinliklər yarada bilər. Transfer qiymətqoyması halları faktiki əsaslarla intensiv olur və müqayisə, bazarlar və maliyyə və ya digər sənaye məhsullarının çətin qiymətləndirilməsini əhatə edə bilər. Nəticə olaraq, bir sıra vergi idarələrində transfer qiymətqoymaları sahəsində ixtisaslaşmış ekspertlər var və transfer qiymətqoymaları yoxlamaları digər yoxlamalara nisbətən daha uzun çəkə və ayrı-ayrı prosedurlara əməl edə bilər.
  3. Transfer qiymətqoyması dəqiq bir elm olmadığı üçün, vahid düzgün qol uzunluğu qiymətini müəyyən etmək həmişə mümkün olmayacaq; əksinə, III fəsildə qəbil olunduğu kimi, düzgün qiymət bir sıra məqbul rəqəmlər hüdudunda qiymətləndirilməli ola bilər. Həmçinin, qol uzunluğunun transfer qiymətqoymasının müəyyənləşdirilməsi metodologiyasının seçimi çox vaxt birmənalı olaraq aydın olmayacaqdır. Vergi orqanı vergi ödəyicisinin istifadə etdiyindən başqa bir metodologiya, məsələn, əməliyyat mənfəət metodu istifadə etməyi təklif etdikdə, vergi ödəyiciləri xüsusi çətinliklərlə üzləşə bilər.
  4. Qiymətləndirilməli olan faktların mürəkkəbliyi səbəbindən transfer qiymətqoyması çətin olduqda, hətta ən yaxşı niyyətli vergi ödəyicisi də vicdanlı səhv edə bilər. Bundan əlavə, hətta ən yaxşı niyyətli vergi müfəttişi də faktlardan yanlış nəticə çıxara bilər. Vergi orqanlarına transfer qiymətqoymalarını yoxlayarkən bu müşahidəni nəzərə almaları tövsiyə olunur. Buradan iki nəticə çıxır. Birincisi, vergi müfəttişlərinə öz yanaşmalarında çevik olmaq və vergi ödəyicilərindən transfer qiymətqoymasında bütün faktlar və şərtlər əsasında real olmayan bir dəqiqlik tələb etməmək tövsiyə olunur. İkincisi, vergi müfəttişlərinə vergi ödəyicisinin qol uzunluğu prinsipinin tətbiqi ilə bağlı kommersiya qərarını nəzərə almaları tövsiyə olunur ki, transfer qiymətqoymasının təhlili iş reallıqlarına uyğun olsun. Buna görə də, vergi müfəttişləri transfer qiymətqoyması təhlilini vergi ödəyicisinin öz qiymətlərini təyin etmək üçün seçdiyi metod baxımından başlamağı öhdələrinə götürməlidirlər. Ən uyğun transfer qiymətqoyması metodunun seçilməsi ilə əlaqədar olan II Fəsilin I Hissəsində göstərilən qayda bu məsələdə faydalı ola bilər.
  5. Vergi orqanı öz audit resurslarının ayrılması zamanı vergi ödəyicisinin qiymət müəyyənləşdirmə prosesini, məsələn transmilli şirkətlər qrupu mənfəət mərkəzi əsasında işləyib-işləməməsini yadda saxlamalıdır. 1.5-ci bəndə baxın.

**B.2 Sübut etmə öhdəliyi**

* 1. Yoxlama təcrübələri kimi, vergi hadisələri üçün sübut öhdəliyi qaydaları da həmçinin İƏİT üzvü olan ölkələr arasında fərqlənir. Əksər yurisdiksiyalarda vergi orqanı həm vergi ödəyicisi ilə münasibətlərdə (məsələn, qiymətləndirmə və müraciətlər) və məhkəmələrdə sübut öhdəliyi daşıyır. Bu ölkələrin bəzilərində vergi ödəyicisinin vicdanla hərəkət etmədiyi, məsələn, əməkdaşlıq etməməsi və ya ağlabatan sənədləşmə tələblərinə riayət etməməsi və ya saxta yaxud yanlış vergi hesabatlarının verilməsi hallarına yol verildiyi aşkar olunarsa, sübut öhdəliyi ləğv oluna bilər. Digər ölkələrdə sübut öhdəliyi vergi ödəyicisinin üzərinə düşür. Lakin bununla əlaqədar 4.16 və 4.17-ci bəndlərin nəticələrini qeyd etmək lazımdır.
  2. Vergi orqanının və vergi ödəyicisinin sübut öhdəliyini tənzimləyən qaydaları ilə davranışa aid müddəa nəzərə alınmalıdır. Məsələn, yerli qanunun predimeti kimi sübut öhdəliyi vergi orqanının üzərinə düşərsə, vergi orqanı qiymətqoymanın qol uzunluğu prinsipinə uyğun olmadığını göstərən sübutların olması faktını təqdim etməyincə, vergi ödəyicisinin öz transfer qiymətqotmasının düzgünlüyünü sübut etmək üçün qanuni öhdəliyi ola bilməz. Hətta belə bir vəziyyətdə, təbii ki, vergi orqanı vergi ödəyicisini vergi orqanının yoxlamanı aparmasına imkan verən uçot sənədlərini hazırlamağı tələb edə bilər. Bəzi ölkələrdə vergi ödəyicilərinin vergi orqanı ilə əməkdaşlıq etmək vəzifəsi qanunla müəyyən olunur. Hər hansı vergi ödəyicisi əməkdaşlıq etmədiyi təqdirdə, vergi orqanına vergi ödəyicisinin gəlirlərini hesablamaq və təcrübəyə əsaslanaraq müvafiq faktları götürmək səlahiyyəti verilə bilər. Belə hallarda vergi orqanları müvafiq vergi ödəyicilərinin əməl etməsini çox çətinləşdirən yüksək əməkdaşlıq tələbi qoymamalıdır.
  3. Sübut öhdəliyinin vergi ödəyicisinə aid olduğu ölkələrdə bir qayda olaraq, vergi orqanları vergi ödəyicilərinə qarşı qanuna tam əsaslanmayan şəkildə qiymətləndirmələr aparmaq hüququ verilmir. Məsələn, qol uzunluğu prinsipini tətbiq edən İƏİT üzvü olan hər hansı ölkənin vergi orqanı dövriyyənin sabit faizi kimi hesablanmış vergi tutulan gəlir əsasında qiymətləndirmə apara bilməz və sadəcə qol uzunluğu prinsipinə əhəmiyyət verməyə bilər. Sübut öhdəliyinin vergi ödəyicisinin üzərinə düşdüyü ölkələrdə məhkəmə çəkişmələri kontekstində sübut öhdəliyi daha çox dəyişən yük kimi görünür. Vergi ödəyicisi məhkəməyə öz transfer qiymətqoymasının qol uzunluği olduğunu irəli sürən əsaslı bir dəlil və sübut təqdim edərsə, sübut öhdəliyi qanuni və ya de-fakto olaraq vergi orqanına ötürülə bilər ki, vergi ödəyicisinin mövqeyinə qarşı çıxsın və vergi ödəyicisinin transfer qiymətqoymasının nə üçün qol uzunluğu olmadığı və qiymətləndirmənin nə üçün düzgün olduğu sübut və dəlilləri təqdim etsin. Digər tərəfdən, vergi ödəyicisi öz transfer qiymətqoymasının qol uzunluğu olduğunu göstərməyə az səy göstərərsə, vergi ödəyicisi üzərinə qoyula sübut öhdəliyi vergi orqanı tərəfindən qanuna əsaslanan qiymətləndirmə aparıldıqda, yerinə yetirilməyəcəkdir.
  4. Transfer qiymətləri ilə bağlı məsələlər mövcud olduqda, İƏİT üzvü olan ölkələr arasında sübut öhdəliyi ilə bağlı fərqli qaydalar bu qaydalarda nəzərdə tutulan ciddi qanuni hüquqlar müvafiq davranış üçün qayda kimi istifadə edilərsə, ciddi problemlər yaradacaqdır. Məsələn, təftiş altında nəzarət olunan əməliyyatın sübut öhdəliyinin vergi ödəyicisi üzərində olduğu bir yurisdiksiyaya və sübut öhdəliyinin vergi orqanı üzərində olduğu ikinci bir yurisdiksiyaya daxil olduğu hala baxaq. Əgər sübut öhdəliyi davranış qaydasıdırsa, birinci yurisdiksiyadakı vergi orqanı vergi ödəyicisinin qəbul edə biləcəyi transfer qiymətqoyması ilə bağlı əsaslandırılmamış bir iddia irəli sürə bilər, ikinci yurisdiksiyadakı vergi orqanı isə qiymətqoymanın düzgün olmadığını sübut etmək öhdəliyi daşıyır. Ola bilər ki, nə ikinci yurisdiksiyada olan vergi ödəyicisi, nə də birinci yurisdiksiyadakı vergi orqanı məqbul qol uzunluğu qiymətini müəyyənləşdirmək üçün səylər göstərməz. Bu cür davranış ciddi qarşıdurma mərhələsini, eləcə də ikiqat vergitutmanı müəyyən edəcəkdir.
  5. Əvvəlki bənddə verilən nümunədəki kimi faktları nəzərdən keçirək. Əgər sübut öhdəliyi yenə də rəhbər davranış olarsa, ikinci yurisdiksiyada olan hər hansı vergi ödəyicisinin törəmə müəssisəsi olan birinci yurisdiksiyanın vergi ödəyicisi (sübut yükü və bu Qaydalar nəzərə alınmadan) öz transfer qiymətqoymasının qol uzunluğu olduğunu göstərə bilməyə yaxud istəməyə bilər. Yoxlamadan sonra birinci yurisdiksiyada olan vergi orqanı ona verilən məlumatlar əsasında vicdanla düzəliş aparır. İkinci yurisdiksiyada olan ana şirkət sübut öhdəliyi vergi orqanında qaldığı üçün transfer qiymətqoymasının qol uzunluğu olduğunu göstərmək üçün öz vergi orqanına hər hansı məlumat vermək öhdəliyi daşımır. Bu, iki vergi orqanının səlahiyyətli orqan işləmlərində razılığa gəlməsini çətinləşdirəcəkdir.
  6. Təcrübədə nə ölkələr, nə də vergi ödəyiciləri yuxarıda göstərilən üsulla sübut öhdəliyindən sui-istifadə etməməlidir. Transfer qiymətqoymalarının təhlili ilə bağlı çətinliklər olduğundan, həm vergi ödəyicilərinin, həm də vergi orqanların xüsusi diqqət göstərmələri və transfer qiymətqoyması faktının araşdırılması zamanı sübut öhdəliyinə etibar edərkən təmkinli olmaları məsləhətdir. Xüsusilə, yaxşı bir təcrübə olaraq, sübut öhdəliyi vergi orqanları və ya vergi ödəyiciləri tərəfindən transfer qiymətqoyması ilə əlaqədar əsassız və ya təsdiqlənməyən fikirlər səsləndirmək üçün sui-istifadə edilməməlidir. Vergi orqanı transfer qiymətqoyması haqqında öz qərarının hətta sübut öhdəliyinin vergi ödəyicisinə aid olduğu halda, qol uzunluğu prinsipinə uyğun olduğunu göstərməklə etibar yaratmağa hazır olmalıdır və eyni zamanda vergi ödəyiciləri də öz transfer qiymətqoymalarının sübut öhdəliyinin mövcudluğundan asılı olmayaraq qol uzunluğu prinsipi ilə uyğun oldğunu göstərməklə etibar yaratmağa hazır olmalıdır.
  7. İƏİT-in Model Vergi Konvensiyasının 9-cu maddəsinin 2-ci bəndinə verilən Şərhdə izah olunur ki, müvafiq düzəlişin aparılması tələb olunan Dövlət yalnız o şərtlə tələbə əməl etməlidir ki, həmin Dövlət “nizamlanmış mənfəətin rəqəmlə göstəricisinin əməliyyatlar qol uzunluğunda olmuş olarsa, mənfəətlərin nələrdən ibarət olduğunu əks etdirməsini nəzərə alınsı”. Bu o deməkdir ki, səlahiyyətli orqanların icraatında ilkin düzəliş təklif edən Dövlət düzəlişin “həm prinsipcə, həm də miqdar baxımından əsaslandırıldığını” digər Dövlətə göstərmək öhdəliyi daşıyır. Qarşılıqlı razılaşma məsələlərinin həll olunmasında hər iki səlahiyyətli orqanın birgə yanaşmadan faydalanacağı gözlənilir.

**B.3 Cərimələr**

* 1. Cərimələr əksər hallarda uyğunsuzluq üçün maneələr yaratmaq istiqamətində yönəldilir, burada verilmə vaxtı uyğunluq zəruri məlumatların verilməsi və ya bəyannamələrin göndərilməsi kimi prosedur tələblərlə yaxud vergi öhdəliyinin ciddi şəkildə müəyyənləşdirilməsi ilə əlaqədar ola bilər. Ümumiyyətlə, cərimələr vergilərin ödənilməməsi və digər uyğunsuzluq növlərinin qaydalara əməletmədən daha baha başa gəlməsini bildirmək üçün hazırlanmışdır. Maliyyə Məsələləri Komitəsi uyğunluğun təşviq edilməsinin mülki vergi cərimələrinin əsas məqsədi olmalı olduğunu qəbul edib. İƏİT Hesabatı Vergi Ödəyicilərinin Hüquqları və Vəzifələri (1990). Qarşılıqlı razılaşma hər hansı düzəlişin ləğv olunması və ya azaldılması ilə nəticələnərsə, vergi orqanları tərəfindən tətbiq olunan cəriməni ləğv etmək və ya yüngülləşdirmək imkanlarının olması vacibdir.
  2. Müxtəlif milli cərimə təcrübələri və siyasətlərini bir-biri ilə müqayisə edərkən diqqətli olmaq lazımdır. Birincisi, hər hansı bir müqayisə eyni məqsədləri yerinə yetirən cərimələr üçün müxtəlif ölkələrdə istifadə olunan fərqli adların ola biləcəyini nəzərə almalıdır. İkincisi, İƏİT üzvü olan hər hansı ölkənin ümumi uyğunluq tədbirləri nəzərə alınmalıdır. Milli vergi uyğunluğu təcrübəsi, yuxarıda göstərildiyi kimi, ölkədəki ümumi vergi sistemindən asılıdır və uyğunsuzluq imkanlarını aradan qaldıran və ya məhdudlaşdıran vergi tədbirlərinin (məsələn, vergi ödəyicilərinə vergi orqanı ilə əməkdaşlıq etmək vəzifəsi qoymaq və ya vergi ödəyicisinin vicdanla hərəkət etmədiyi aşkar olunduğu hallarda sübut öhdəliyini geri götürmək) istifadəsi ilə pul əngəlləyici vasitələrin istifadəsi (məsələn, vergilərin az ödənilməsi nəticəsində əskik ödəniş məbləğinə əlavə olaraq əlavə vergi qoyulur) arasındakı seçim kimi daxili tələb və tarazlıq əsasında hazırlanmışdır. Vergi cərimələrinin mahiyyətinə hər hansı ölkənin məhkəmə sistemi də təsir edə bilər. Əksər ölkələr mütləq cərimələr tətbiq etmir; bəzi ölkələrdə, məsələn, mütləq cərimənin tətbiq edilməsi onların hüquq sisteminin əsas prinsiplərinə zidd olar.
  3. Vergi yurisdiksiyalarının qəbul etdiyi bir sıra müxtəlif cərimə növləri mövcuddur. Cərimələrin həm mülki, həm də cinayət sanksiyalarından ibarət ola bilər - cinayət cəzaları demək olar ki, həmişə çox mühüm saxtakarlıq halları üçün tətbiq olunur və onlar bir qayda olaraq, cəzanı təyin edən tərəf üçün çox yüksək sübut öhdəliyi daşıyır (yəni vergi orqanı). Cinayət cəzaları hər hansı İƏİT üzvü olan ölkədə uyğunluğu təşviq etmək üçün əsas vasitə deyildir. Mülki (və ya inzibati) cərimələr daha ümumi haldır və onlar adətən maliyyə sanksiyasından ibarət olur (baxmayaraq ki, yuxarıda müzakirə olunduğu kimi, prosedur tələbləri yerinə yetirilmədikdə və ya vergi ödəyicisi əməkdaşlıq etmədikdə, sübut öhdəliyinin dəyişməsi qeyri-maddi sanksiyalar və diskresion nizamlamadan effektiv cərimə nəticələri ola bilər).
  4. Bəzi mülki cərimələr hesabatların vaxtında göndərilməsi və məlumatların verilməsi kimi prosedur qaydalara əməl olunmasına yönəldilir. Bu cür cərimələrin miqdarı çox vaxt az məbləğdə olur və məsələn məlumatların göndərilmədiyi hər gün üçün qiymətləndirilə biləcək sabit məbləğə əsasında müəyyən olunur. Mülki cərimələrin daha əhəmiyyətli hissəsi vergi öhdəliyinin azaldılmasına yönəldilən cəzalardır.
  5. Bir sıra ölkələr “cərimə”-yə istinad edə bildikləri halda, başqa bir ölkə tərəfindən eyni və ya oxşar cərimə tətbiqi “faiz” kimi təsnif edilə bilər. Ona görə də bəzi ölkələrin “cərimə” rejimləri verginin ödəniş tarixindən gec ödənilməsi ilə nəticələnən azaldılmalar üçün “əlavə vergi” və ya “faiz”-dən ibarət ola bilər. Bu, əsasən gəlirin itirilən pulun (vergilərin) ən azı həqiqi vaxt rejimində dəyərini kompensasiya etməsini təmin etmək üçün nəzərdə tutulub.
  6. Vergi azaldılmasına görə mülki pul cərimələri adətən aşağıdakılardan biri və ya bir neçəsi nəticəsində baş verir: hər hansı hədd məbləğini aşan vergi öhdəliyinin azaldılması, vergi ödəyicisinin səhlənkarlığı və ya qəsdən vergidən yayınma niyyəti (və həmçinin yalan,baxmayaraq ki, yalan məlumat daha ciddi cinayət cəzalarının tətbiq olunması ilə nəticələnə bilər). Bir çox İƏİT üzvü olan ölkələr səhlənkarlıq və ya qəsdən yayınma niyyəti üçün mülki pul cərimələrini tətbiq etdiyi halda, yalnız bir neçə ölkədə vergi öhdəliyinin “xətasız” azaldılmaları cəzalandırılır.
  7. Xülasədə mülki maliyyə cəzasının miqdarının həddindən artıq olub-olmadığını qiymətləndirmək çətindir. İƏİT üzvü olan ölkələr arasında vergi azaldılmasına görə mülki pul cərimələri vergi azaldılmasının faiz nisbəti kimi hesablanır. Bu faiz əksək hallarda 10%-dən 200%-ə qədər dəyişir. İƏİT üzvü ölkələrin əksəriyyətində cərimənin tətbiq edilməsi şərtləri artdıqca, cərimə dərəcəsi də artır. Məsələn, daha yüksək dərəcədə tətbiq olunan cərimələr yalnız qəsdən yayınma niyyəti kimi vergi ödəyicisinin günahkarlığının yüksək olduğunu göstərməklə tətbiq edilə bilər. “Mütləq” cərimələr istifadə edildikdə, onlar vergi ödəyicisinin günahkarlığının səbəb olduğundan daha aşağı dərəcələrlə qoyulur (baxın bənd 4.28).
  8. Transfer qiymətqoyması sahəsində qaydaların təkmilləşdirilmiş tətbiqi İƏİT üzvü olan ölkələri müəyyən qədər narahat edir və cərimələrin düzgün tətbiqi bu narahatlığın həllində rol oynaya bilər. Bununla belə, transfer qiymətqoyması problemlərinin mahiyyəti ilə əlaqədar olaraq, belə hallarda tətbiq olunan cərimə sisteminin tətbiq edilməsinin vergi ödəyiciləri üçün ədalətli və ağır olmamasını təmin etməyə diqqət yetirilməlidir.
  9. Ölkələrarası transfer qiymətqoyması ilə bağlı məsələlər iki yurisdiksiyanın vergi bazasını əhatə etdiyi üçün, bir yurisdiksiyada həddən artıq sərt cəza sistemi vergi ödəyicilərinə 9-cu maddəyə zidd olaraq həmin yurisdiksiyada vergi tutulan gəliri artırmağa stimul verə bilər. Əgər bu baş verərsə, cərimə sistemi özünün əsas əməletməni təşviq etmək vəzifəsini icra etməkdə uğusuz olur və əvəzində bunun əvəzinə fərqli bir növün yerinə yetirilməməsinə - qol uzunluğu prinsipinin pozulmasına və digər yurisdiksiyada məlumat verilməməsinə gətirib çıxarır. İƏİT üzvü olan hər bir ölkə yuxarıda qeyd olunan kənarlaşmaların qarşısını alaraq, öz transfer qiymətqoymasının tətbiq təcrübələrinin İƏİT Model Vergi Konvensiyasının məqsədlərinə uyğun olmayan şəkildə həyata keçirilməsini təmin etməlidir.
  10. Ümumiyyətlə İƏİT üzvü olan ölkələr hesab edir ki, cərimə sisteminin ədalətliliyi cərimələrin pozuntu halına mütənasib olub-olmamasına istinad etməklə müəyyən olunmalıdır. Bu, o deməkdir ki, məsələn, cərimənin kəskinlik dərəcəsi onun tətbiq ediləcəyi şərtlər əsasında nizamlanacaq və cərimə nə qədər sərt olarsa, onun tətbiq olunacağı şərtlər bir o qədər məhdud olacaq.
  11. Cərimələr vergi sisteminin çox sayda inzibati və prosedur aspektlərindən yalnız biri olduğu üçün, vergi sisteminin digər aspektlərini nəzərə almadan müəyyən bir cərimənin ədalətli olub olmadığını müəyyən etmək çətindir. Buna baxmayaraq, İƏİT üzvü olan ölkələr müəyyən bir ölkədə vergi sisteminin başqa aspektlərindən asılı olmayaraq, aşağıdakı nəticələrin əldə edilə biləcəyi ilə razılaşırlar. Birincisi, müəyyən bir məbləğin azaldılmasının sadəcə mövcudluğuna əsaslanan böyük bir “günahsız” cərimənin tətbiq olunması o vaxt çox sərt olar ki, bu, səhlənkarlıqdan və ya vergidən həqiqətən yayınmaq niyyətdən çox vicdanlı xətaya aid olsun. İkincisi, əlaqəli müəssisələrlə əməliyyatlarının şərtlərini qol uzunluğu prinsipinə uyğun olaraq təyin etmək üçün vicdanla səy göstərən vergi ödəyicilərinə böyük həcmdə cərimələr tətbiq etmək ədalətsizlik olardı. Xüsusilə, vergi ödəyicisinə onun çıxış imkanı olmadığı məlumatları nəzərdən keçirməməyə və ya vergi ödəyicisində verilməyən məlumatları tələb edən transfer qiymətqoyması metodunu tətbiq etməməyə görə transfer qiymətqoyması cəriməsini tətbiq etmək düzgün olmaz. Vergi orqanlarının cəza müddəalarının tətbiq olunması zamanı qaydalara bu cür əməl olunmasını nəzərə almaları tövsiyə olunur.

**C. Müvafiq düzəlişlər və qarşılıqlı razılaşma proseduru: İƏİT Model Vergi Konvensiyasının 9-cu və 25-ci Maddələri[[1]](#footnote-1)**

**C.1 Qarşılıqlı razılaşma proseduru**

* 1. Qarşılıqlı razılaşma proseduru yaxşı təşkil olunmuş bir vasitədir. Bu vasitə ilə vergi orqanları ikiqat vergi konvensiyalarının tətbiqi ilə bağlı mübahisələrin həll etmək üçün məsləhətləşmə aparırlar. İƏİT Model Vergi Konvensiyasının 25-ci maddəsi ilə müəyyən olunmuş və icazə verilən bu prosedur transfer qiymətqoymasının tənzimlənməsi nəticəsində yarana biləcək ikiqat vergitutmanın aradan qaldırılması üçün istifadə edilə bilər.
  2. 25-ci maddədə ümumiyyətlə qarşılıqlı razılaşma prosedurlarının istifadə olunduğu üç fərqli sahə müəyyən olunur. Birinci sahəyə “Konvensiyanın müddəalarına uyğun olmayan vergi” halları daxildir və həmin maddənin 1 və 2-ci bəndlərində əhatə olunur. Bu sahədə prosedurlar adətən vergi ödəyicisi tərəfindən başlanır. Vergi ödəyicisini lazımi qədər əhatə etməyən digər iki sahə 3-cü bənddə nəzərdən keçirilmiş və “Konvensiyanın təfsiri və ya tətbiqi” və Konvensiyada başqa hallar nəzərdə tutulmadığı hallarda ikiqat vergitutmanın aradan qaldırılması ilə əlaqəli suallara aiddir. 25-ci maddənin Şərhinin 10-cu bəndində aydın göstərilir ki, 25-ci maddənin səlahiyyətli orqanlar tərəfindən nəinki hüquqi ikiqat vergitutma problemlərinin, 9-cu maddənin 1-ci bəndinə əsasən edilən transfer qiymətqoyması düzəlişləri zamanı yaranan iqtisadi ikiqat vergitutma problemlərinin həllində istifadə edilməsi nəzərdə tutulur.
  3. 2008-ci ildə İƏİT Model Vergi Konvensiyasına daxil edilmiş 25-ci maddənin 5-ci bəndində müəyyən olunur ki, 25-ci Maddənin 1-ci bəndi əsasında işin başlanmasından iki il ərzində səlahiyyətli orqanlar razılığa gələ bilmədiyi qarşılıqlı razılaşma prosedurlarında həll edilməmiş məsələlər işi təqdim edən şəxsin müraciəti ilə arbitraj yolu ilə həll ediləcəkdir. Qarşılıqlı razılaşma prosedurunun bu cür uzadılması səlahiyyətli orqanların hər hansı işin həllinə mane olan bir və ya daha çox iş üzrə razılığa gələ bilmədikdə, o işin həlli həmin məsələləri arbitraja təqdim etməklə mümkün olacağını təmin edir. Həmin müddəaya uyğun olaraq bir və ya bir neçə məsələ arbitraj məhkəməsinə təqdim edildikdə və iş birbaşa təsirinə məruz qalan şəxs arbitraj qərarını həyata keçirən qarşılıqlı razılaşmanı qəbul etməyincə, o qərar hər iki Dövlət üçün icbari xarakter daşımalıdır, işin təsirinə məruz qalan şəxsdən vergitutması arbitraja təqdim olunan məsələlər üzrə alınan qərara uyğun olmalıdır və arbitraj prosesində verilən qərarlar bu şəxslərə təqdim ediləcək qarşılıqlı razılaşmada öz əksini tapacaqdır. Müəyyən ikitərəfli sazişdə 25-ci maddənin 5-ci bəndinə bənzər hər hansı arbitraj müddəası yoxdursa, səlahiyyətli orqanlar mübahisələrin həlli üçün razılığa gəlmək məcburiyyətində deyillər; 25-ci maddənin 2-ci bəndi yalnız səlahiyyətli orqanların “işin qarşılıqlı razılıq yolu ilə həll edilməsinə” səy göstərməsini tələb edir. Səlahiyyətli orqanlar ziddiyətli daxili qanunlar və ya vergi orqanının güzəştetmə səlahiyyətinə dair daxili qanunla müəyyən edilən məhdudiyyətlər səbəbiylə razılığa gələ bilməyə bilərlər. Hətta hər hansı müəyyən ikitərəfli sazişdə 25-ci maddənin 5-ci bəndinə bənzər icbari arbitraj müddəası olmadıqda belə, Müqavilə Dövlətlərinin səlahiyyətli orqanları qarşılıqlı razılaşma yolu ilə ümumi tətbiq və ya müəyyən bir məsələni həll etmək üçün icbari arbitraj proseduru müəyyən edə bilərlər (İƏİT Model Vergi Konvensiyasının 25-ci maddəsinə verilən Şərhin 69-cu bəndinə baxın). Həmçinin qeyd etmək lazımdır ki, əlaqəli müəssisələrin mənfəətinin nizamlanması ilə əlaqədar ikiqat vergitutmanın aradan qaldırılması haqqında çoxtərəfli Konvensiya[[2]](#footnote-2) (Arbitraj Konvensiyası) 23 iyul 1990-cı ildə Avropa Birliyinə Üzv Dövlətlər tərəfindən imzalanmışdır; 1 yanvar 1995-ci ildə qüvvəyə minən Arbitraj Konvensiyası Avropa Birliyinə Üzv Dövlətlər arasındakı transfer qiymətqoyması ilə bağlı mübahisələri həll etmək üçün bir arbitraj mexanizmi müəyyən edir.

**C.2 Müvafiq düzəlişlər: 9-cu Maddənin 2-ci paraqrafı**

* 1. Transfer qiymətqoyması ilə bağlı işlərdə ikiqat vergitutmanın aradan qaldırılması üçün vergi orqanları 9-cu maddənin 2-ci bəndində göstərilən müvafiq düzəlişlər ilə bağlı müraciətləri nəzərə ala bilərlər. Təcrübədə qarşılıqlı razılaşma prosedurunun bir hissəsi olaraq icra edilə bilən müvafiq düzəliş bir vergi orqanı hər hansı ikinci vergi yurisdiksiyasında əlaqəli müəssisəni əhatə edən əməliyyatlara qol uzunluğu prinsipinin tətbiq olunması nəticəsində hər hansı şirkətin vergi tutulan mənfəətlərini artırdıqda (yəni ilkin düzəliş edir) ikiqat vergitutmanı azaldacaq və ya aradan qaldıra bilər. Belə bir vəziyyətdə müvafiq düzəliş ikinci yurisdiksiyanın vergi orqanı tərəfindən əlaqəli müəssisənin vergi öhdəliyinə edilən azaltma düzəlişi olur, ona görə də iki yurisdiksiya arasında mənfəətin bölüşdürülməsi əsas düzəlişə uyğun gəlir və ikiqat vergitutma halı baş vermir. Birinci vergi orqanının ikinci vergi orqanı ilə məsləhətləşmə prosesinin bir hissəsi kimi ilkin düzəlişin azaldılmasına (və ya ləğv edilməsinə) razı olacağı da mümkündür, bu halda müvafiq düzəliş daha kiçik olar (və ya bəlkə də lazımsız). Qeyd etmək lazımdır ki, transmilli şirkətlər qrupuna nəzarət edilən əməliyyatlar hər şeydən əvvəl qol uzunluğu şərtlərində aparılmış olduğu haldan böyük fayda vermək üçün müvafiq düzəliş nəzərdə tutulmamışdır.
  2. 9-cu maddənin 2-ci paraqrafındə xüsusilə müəyyən olunur ki, müvafiq düzəlişləri təyin etmək üçün səlahiyyətli orqanlar lazım olarsa, bir-biri ilə məsləhətləşmələr aparmalıdır. Bu, 25-ci maddənin qarşılıqlı razılaşma prosedurundan müvafiq düzəliş tələblərini nəzərdən keçirmək üçün istifadə edilə biləcəyini təsdiqləyir. Həmçinin İƏİT Model Vergi Konvensiyasının 25-ci maddəsinə verilən Şərhin 10-cu bəndinə da baxın (“... [9-cu maddə]-nin 2-ci bəndinə uyğun olaraq müvafiq düzəlişlər ... həm əsaslı olub olmadığını qiymətləndirməklə bağlı narahatlıqlar kimi, həm də onların miqdarını müəyyən etmək üçün qarşılıqlı razılaşma prosedurunun həcminə daxildir”). Bununla belə, iki Maddə arasında üst-üstə düşmə iki Müqavilə Dövləti arasında ikitərəfli vergitutma konvensiyasında 9-cu maddənin 2-ci bəndi ilə müqayisə edilə bilən bir müddəa olmadıqda İƏİT üzvü olan ölkələrin qarşılıqlı razılaşma proseduru arasında ikitərəfli mənfəət vergisi konvensiyasında müvafiq düzəlişlərin aparılması üçün istifadə oluna biləcəyini düşünməyə səbəb olub. İƏİT Model Vergi Konvensiyasının 25-ci maddəsinə verilən Şərhin 11-ci və 12-ci bəndlərində İƏİT üzv ölkələrinin əksəriyyətinin baxışı açıq şəkildə bildirilir ki, qarşılıqlı razılaşma prosedurutransfer qiymətqoymasını nizamlama hallarını tətbiq etmək, o cümlədən hətta 9-cu Maddənin 2-ci bəndi ilə müqayisə oluna bilən hər hansı müddəanın olmadığı halda belə müvafiq düzəlişin aparılmalı olub-olmadığı məsələləri üçün nəzərə alınır. 12-ci bənddə qeyd olunur ki, təcrübədə bu fikirlə razılaşmayan Dövlətlər öz daxili qanunlarında müddəalardan istifadə etməklə vicdanlı şirkətlərlə əlaqəli əksər hallarda iqtisadi ikiqat vergitutmanın aradan qaldırılması üçün üsullar tapırlar.
  3. 9-cu maddənin 2-ci bəndinə əsasən, müvafiq düzəliş edilmiş qiymətdən istifadə edən ölkədə əlaqəli müəssisə üçün vergi tutulan mənfəəti yenidən hesablamaqla və ya hesablama sahəsinə icazə verməklə və transfer qiymətinin düzəliş olunması nəticəsində düzəliş edən Dövlət tərəfindən əlaqəli müəssisəyə hesablanan əlavə vergi üçün həmin Dövlətdə ödədiyi vergisinə qarşılıq əlaqəli müəssisəyə yardım verməklə Müqavilə Dövləti tərəfindən müvafiq düzəliş aparıla bilər. Əvvəlki üsul İƏİT üzvü olan ölkələr arasında daha çox tətbiq olunur.
  4. Müvafiq düzəliş etməyi nəzərdə tutan 25-ci maddənin 5-ci bəndində müəyyən olunan arbitraj proseduruna uyğun bir arbitraj qərarı olmadıqda, vergi orqanlarının qarşılıqlı razılaşma proseduru əsasında razılığa gəlmək məcburiyyətində olmadığı qaydasını göstərməklə müvafiq düzəlişlərin aparılması məcburi deyildir. 9-cu maddənin 2-ci bəndinə əsasən, vergi orqanı yalnız ilkin düzəlişin həm prinsipcə, həm də həcmcə əsaslandırıldığını hesab etdikdə, müvafiq düzəliş etməlidir. Müvafiq düzəlişlərin qeyri-məcburi xarakteri ona görə lazımdır ki, bir vergi orqanı başqa bir Dövlətin təsadüfi və ya dəyişkən düzəlişinin nəticələrini qəbul etmək məcburiyyətində qalmasın. İƏİT üzvü olan hər bir ölkənin maliyyə suverenliyini qoruması da mühümdür.
  5. Vergi orqanı müvafiq düzəliş etmək barədə razılığa gəldikdən sonra, düzəlişin düzəlişə səbəb olan nəzarət edilən əməliyyatların baş verdiyi ilə yaxud əsas düzəlişin müəyyən olunduğu il kimi alternativ ilə aid olub-olmadığını müəyyən etmək lazımdır. Bu məsələ həmçinin tez-tez müvafiq düzəliş etməyə razılıq vermiş yurisdiksiyada vergi ödəyicisinin həddindən artıq ödənilməsinə görə faiz hüququ verməsi məsələsini qaldırır (4.65-4.67-ci bəndlərdə müzakirə olunur). Birinci yanaşma daha məqsədəuyğundur, çünki bu yanaşma ilə gəlir və xərclərin uyğunlaşdırılmasına nail olunur və nəzarət edilən əməliyyatlar qol uzunluğunda olmuş olduğu iqtisadi vəziyyəti daha yaxşı əks etdirir. Bununla belə, düzəliş ilə əhatə olunan il və vergi ödəyicisi tərəfindən onun qəbul edildiyi il və ya yekun məhkəmə qərarı arasında uzun gecikmələrin olduğu hallarda, vergi orqanı əsas düzəlişin qəbul olunduğu il və ya əsas düzəliş haqqında qərarın ili üçün müvafiq düzəlişlərin edilməsi barədə razılığa gəlmək çevikliyinə malik olmalıdır. ilkin düzəlişdə. Bu yanaşmanın tətbiq olunması üçün daxili qanunlara əsaslanması lazımdır. Bir qayda olaraq, üstünlük verilməsə də, həyata keçirilməsini asanlaşdırmaq və vaxt məhdudiyyətlərini aradan qaldırmaq üçün müstəsna hallarda bu, ədalətli tədbir kimi uyğun ola bilər.
  6. Müvafiq düzəlişlər transfer qiymətqoyması ilə bağlı düzəlişləri nəticəsində ikiqat vergitutmadan azad olmaq üçün çox effektiv bir vasitə ola bilər. İƏİT üzvü olan ölkələr ümumiyyətlə qarşılıqlı razılaşma proseduru tətbiq edildikdə razılığa gəlmək üçün vicdanla səy göstərirlər. Qarşılıqlı razılaşma proseduru vasitəsi ilə vergi orqanları əsasən bütün tərəflərin maraqları çərçivəsində razılaşdırılan həllə nail olmaqla mübahisəsiz bir məhkəmə prosesində həll edə bilər. Bu həmçinin, vergi orqanlarına imkan verir ki, vergilərin tutulması kimi digər vergi hüquqları ilə bağlı məsələləri də nəzərə alsınlar.
  7. Ən azı bir İƏİT üzvü olan ölkədə vergi ödəyicisinə vergi məqsədləri üçün transfer qiymətqoymasını, yəni vergi ödəyicisinin fikrincə, hətta bu qiymət əlaqəli müəssisələr arasında həqiqi hesablanan məbləğdən fərqlənsə də belə, nəzarət edilən əməliyyat üzrə qol uzunluğu qiymətini bildirmək üçün vergi ödəyicisinə imkan verməklə əsas düzəlişlərə olan ehtiyacı azalda biləcək prosedur var. Bəzən “kompensasiyaedici düzəliş” kimi bilinən bu düzəliş vergi bəyannaməsi təqdim olunmazdan əvvəl ediləcəkdir. Kompensasiyaedici düzəlişlər vergi ödəyiciləri tərəfindən vergi tutulan gəlirlər barədə məlumatları qol uzunluğu prinsipinə uyğun olaraq hesabatını asanlaşdıra bilər, çünki nisbətən nəzarət olunmayan əməliyyatlar barədə məlumat əlaqəli müəssisələrin nəzarət etdikləri əməliyyatların qiymətlərini müəyyənləşdirən zaman mövcud olmaya bilər. Beləliklə, düzgün vergi bəyannaməsi təqdim etmək üçün vergi ödəyicisinə qol uzunluğu qiyməti ilə öz uçot kitablarında və sənədlərində qeyd olunan faktiki qiymət arasındakı fərqi göstərəcək bir kompensasiyaedici düzəlişin aparılmasına icazə veriləcəkdir.
  8. Bununla belə, vergi bəyannaməsi faktiki əməliyyatları əks etdirməli olduğuna görə kompensasiyaedici düzəlişlər əksər İƏİT üzvü ölkələri tərəfindən tanınmır. Bir əlaqəli müəssisənin yerləşdiyi ölkədə kompensasiyaedici düzəlişlərə icazə verildiyi (və ya tələb olunduğu), lakin digər əlaqəli müəssisənin ölkəsində icazə verilmədiyi təqdirdə, bu hal ikiqat vergitutmaya səbəb ola bilər, çünki ilkin düzəliş edilmədikdə, müvafiq düzəlişdən azadolma mövcud ola bilməz. Qarşılıqlı razılaşma proseduru kompensasiyaedici düzəlişlər nəticəsində ortaya çıxan çətinlikləri aradan qaldırmaq üçün mövcuddur və səlahiyyətli orqanlara bu ilin sonuna qədər düzəlişlərə müxtəlif ölkələrin yanaşmalarından yarana biləcək hər hansı ikiqat vergitutma məsələsini həll etmək üçün bütün səyləri göstərmələri tövsiyə olunur.

**C.3 Prosedurlarla bağlı narahatlıqlar**

* 1. Müvafiq düzəliş və qarşılıqlı razılaşma prosedurları transfer qiymətqoyması ilə bağlı əksər münaqişələri həll edə biləcəyini sübut etsə də, vergi ödəyiciləri tərəfindən ciddi narahatlıqlar ifadə edilmişdir. Məsələn, transfer qiymətqoyması ilə bağlı məsələlər mürəkkəb olduğu üçün vergi ödəyiciləri ikiqat vergitutmaya qarşı prosedurlarda kifayət qədər təminat verilməməsindən narahatlıqlarını ifadə ediblər. Bu narahatlıqlar əsasən vergi ödəyicilərinə səlahiyyətli orqanların iki il ərzində qarşılıqlı razılaşma əldə etməsinə əngəl olmuş həlli yarımçıq qalmış məsələlərin arbitraj qaydada həllini tələn etməyə imkan verən bir mexanizm təqdim edən 25-ci Maddənin yeni 5-ci bəndinin İƏİT Model Vergi Konvensiyasının 2008-ci il yenilənmiş nəşrinə təqdim olunması ilə aradan qaldırılır. 25-ci Maddənin Şərhində həmçinin arbitrajdan əlavə vasitəçilik və faktiki mübahisələrin üçüncü tərəf ekspertlərinə göndərilməsi də daxil olmaqla mübahisələrin həlli ilə bağlı əlavə mexanizmlərin istifadəsinin əlverişli müzakirəsi mövcuddur.
  2. Vergi ödəyiciləri həmçinin öz işlərinin fərdi mahiyyətlərinə görə deyil, digər işlərdəki nəticələrin tarazlığına istinad edilməklə bağlı qorxularını ifadə etmişlər. Yaradılmış yaxşı bir təcrübə odur ki, qarşılıqlı razılaşma işlərinin həllində hər hansı səlahiyyətli orqanın digər səlahiyyətli orqanlar ilə müzakirələri prinsipial, ədalətli və obyektiv şəkildə hər bir işin öz mahiyyətinə uyğun qərarlaşdırılmaqla və digər hallarda nəticələrin hər hansı bir tarazlığına istiad etməməklə aparmalıdır. Bu məqsədlə, bu Qaydalar və BEPS-in 14-cü Fəaliyyət Hesabatında təfsilatlı qeyd olunan təkliflər (minimum standart və ən yaxşı təcrübələr arasındakı fərqi nəzərə alaraq) prinsipial yanaşmanın işlənib hazırlanması üçün uyğun bir əsasdır. Eynilə, müvafiq düzəliş tələb olunduğu ölkə tərəfindən cavab qorxusu və ya kompensasiyaedirici düzəlişləri ola bilər. Bu, vergi orqanlarının cavab tədbirləri görmək niyyəti deyil; vergi ödəyicilərinin qorxuları bu faktın lazım olmayan şəkildə bildirilməsinin nəticəsi ola bilər. Vergiorqanları vergi ödəyicilərinə cavab tədbirlərindən çəkinməmələrini və hər tərəfin iş prinsipinə uyğun olaraq hər bir işin öz nəticələrinə görə həll etməsini təmin etmək üçün tədbirlər görməlidir. Vergi ödəyicilərinin 25-ci maddənin tətbiq olunduğu hallarda qarşılıqlı razılaşma prosedurlarına başlamalarına mane olunmamalıdır.
  3. Müvafiq düzəlişlərə təsir göstərdiyindən, qarşılıqlı razılaşma proseduru ilə bağlı ifadə olunan narahatlıqlar aşağıdakı bölmələrdə ayrıca müzakirə olunan aşağıdakı bəndləri əhatə edir:

1. Vergi ödəyicilərinə transfer qiymtqoyması ilə bağlı işlərdə qarşılıqlı razılaşma proseduruna çıxış imkanı verilməyə bilər;
2. Daxili qanuna əsasən vergi qiymətləndirmələrində düzəlişlərin aparılması üçün vaxt məhdudiyyətləri müvafiq vergi sazişində həmin məhdudiyyətlər nəzərdə tutulmazsa, müvafiq düzəlişləri qyri-mümkün edir;
3. Qarşılıqlı razılaşma proseduru uzun müddət davam edə bilər;
4. Vergi ödəyicisinin iştirakı məhdudlaşdırıla bilər;
5. Nəşr olunmuş təlimat qarşılıqlı razılaşma prosedurunun necə istifadə olunmasına dair vergi ödəyicilərinə təlimat vermək üçün əlverişli olmaya bilər.
6. Vergi çatışmazlqılarının toplanmasını və ya qarşılıqlı razılaşma proseduru ilə bağlı işin faiz yığılmasını ləngidən həllini dayandırmaq üçün heç bir prosedur olmaya bilər.

**C.4 Qarşılıqlı razılaşma proseduru ilə bağlı narahatlıqları aradan qaldırmaq üçün təlimat, yanaşmalar və görülən tədbirlər**

*C.4.1 Transfer qiymətqoyması işlərində qarşılıqlı razılaşma proseduruna çıxış imkanından imtina olunması*

* 1. Müvafiq düzəlişlərə aid olduğu üçün qarşılıqlı razılaşma proseduru ilə bağlı əsas narahatlıq transfer qiymətqoyması halları üzrə qarşılıqlı razılaşma proseduruna çıxış imkanının verilməməsidir. Konvensiyaya uyğun olmayan vergitutma hallarını qarşılıqlı razılıq yolu ilə həll etmək öhdəliyi Müqavilə Dövləti tərəfindən vergi sazişinə bağlayarkən üzərinə götürdüyü öhdəliklərin ayrılmaz tərkib hissəsidir və bu öhdəliklər vicdanla yerinə yetirilməlidir. Saziş tərəfinin transfer qiymətqoyması düzəlişləri ilə bağlı qarşılıqlı razılaşma prosedurlarına çıxış imkanının verilməməsi vergi müqavilələrinin əsas məqsədini poza bilər. BEPS-in Fəaliyyət Planının 14-cü Fəaliyyətində qeyd olunan iş 14-cü Fəaliyyətin (minimum standart) 1.1-ci elementi kimi transfer qiymətqoyması hallarında qarşılıqlı razılaşma proseduruna çıxış imkanını təmin etmək öhdəliyi də daxil olmaqla, saziş tərəfinin transfer qiymətqoyması düzəlişləri ilə bağlı qarşılıqlı razılaşma proseduruna çıxış imkanından imtina ilə əlaqədar narahatlıqları aradan qaldırdı.
  2. Fəaliyyət 14 minimum standartı qarşılıqlı razılaşma proseduruna çıxış imkanının imtina olunması ilə bağlı daha çox ümumi olan narahatlıqları aradan qaldırmaq üçün nəzərdə tutulmuş bir sıra digər elementlərdən ibarətdir. Bunlara aşağıdakılar daxildir: Müqavilənin pozulma əleyhinə müddəanın tətbiqi şərtlərinin yerinə yetirilib yetirilmədiyi və yaxud daxili qanun pozuntularına qarşı müddəanın tətbiqi müqavilənin müddəalarına zidd olub-olmaması məsələsinə dair düzəliş edən vergi ödəyicisi ilə vergi orqanları arasında fikir ayrılığı olduğu hallarda qarşılıqlı razılaşma proseduruna çıxış təmin etmək öhdəliyi (element 1.2); qarşılıqlı razılaşma proseduruna dair qaydaların, təlimatların və prosedurların dərc edilməsi (element 2.1) və həmin təlimatda vergi ödəyicisindən qarşılıqlı razılaşma proseduru yardımı üçün müraciət ilə təqdim etmək tələb olunan xüsusi məlumat və sənədləri müəyyənləşdirmək öhdəliyi (element 3.2); vergi orqanları ilə vergi ödəyiciləri arasında audit hesablaşmalarının qarşılıqlı razılaşma proseduruna çıxış imkanına mane olmadığını aydınlaşdırmaq öhdəliyi (element 2.6); və (i) Müqavilə Dövlətinin səlahiyyətli orqanına müraciətlər olunmasına icazə vermək üçün Maddə 25(1)-ə düzəliş etməklə və ya (ii) ya işin verildiyi səlahiyyətli orqanın vergi ödəyicisinin əsaslandırılmalı olan etirazını nəzərə almadığı hallarda ikitərəfli bildiriş və ya məsləhətləşmə prosesini həyata keçirməklə hər iki səlahiyyətli orqanın qarşılıqlı razılaşma proseduru yardımı ilə bağlı müraciətlərdən xəbərdar olmasını təmin etmək öhdəliyi (element 3.1).

*C.4.2 Vaxt məhdudiyyətləri*

* 1. 9-cu maddənin 2-ci bəndinə uyğun azadolma o şərtlə mümkün olmaya bilər ki, müvafiq düzəlişlərin edilməsi üçün saziş və ya daxili qanunvericilikdə nəzərdə tutulmuş müddət başa çatmış olsun. 9-cu maddənin 2-ci bəndində müvafiq düzəlişlərin edilməməsi üçün müddətin olub-olmaması müəyyən edilmir. Bəzi ölkələr ikiqat vergitutmanın azaldılması üçün açıq müddətli yanaşmaya üstünlük verirlər. Digər ölkələr açıq müddətli yanaşmanı inzibati məqsədlər üçün məqsədəuyğun hesab etmirlər. Ona görə də, azadolma tətbiq olunan sazişin daxili vaxt məhdudiyyətlərini ləğv edib-etməməsindən, digər vaxt məhdudiyyətlərini müəyyənləşdirməsindən və ya azadolmanın tətbiqini daxili qanunla müəyyən edilmiş müddətlərlə əlaqələndirməsindən asılı ola bilər.
  2. Vergi ödəyicisinin vergi öhdəliyini tamamlaması üçün vaxt məhdudiyyətləri vergi ödəyicilərinə və vergi orqanlarına yəqinliyi təmin etmək üçün lazımdır. Transfer qiymətqoyması işində hər hansı ölkə öz daxili qanunvericiliyinə uyğun olaraq, müvafiq əlaqəli müəssisənin vergi öhdəliyinin başa çatması üçün müddət başa çatarsa, heç bir müvafiq düzəliş edə bilməz. Buna görə də, ikiqat vergitutmanın minimuma endirilməsi üçün belə vaxt məhdudiyyətlərinin mövcudluğu və onların ölkədən-ölkəyə fərqli olması nəzərə alınmalıdır.
  3. İƏİT Model Vergi Konvensiyasının 25-ci maddəsinin 2-ci bəndi səlahiyyətli orqanların qarşılıqlı razılaşma proseduruna əsasən əldə etdiyi hər hansı bir razılaşmanın Müqavilə Dövlətlərinin daxili qanunvericiliyindəki vaxt məhdudiyyətlərindən asılı olmayaraq həyata keçirilməsini tələb edərək vaxt məhdudiyyəti məsələsini cavablandırır. 25-ci maddəyə Şərhinin 29-cu Paraqrafında qəbul olunur ki, Maddə 25(2)-nin sonuncu cümləsində birmənalı şəkildə bu cür müqavilələrin icrası ilə bağlı öhdəlik müəyyən olunur (və qeyd edilir ki, vergi sazişi bağlandığı vaxt mövcud olan icra prosesinə mane olan qeydlər ümumiyyətlə müqavilənin özünün şərtlərinə daxil edilməlidir). Ona görə də vaxt məhdudiyyəti ikitərəfli müqavilədə bu müddəanın olduğu yerlərdə müvafiq düzəlişlərin edilməsinə mane olmur. Lakin bəzi ölkələr daxili vaxt məhdudiyyətlərini bu yolla ləğv etmək istəmirlər və ya edə bilmirlər və bu məsələyə dair açıq şərtlər daxil etmişlər. Bu səbəbdən, İƏİT üzvü olan ölkələrinə qarşılıqlı razılaşma prosedurları tətbiq edildikdə, müvafiq düzəlişləri etmək məqsədilə daxili vaxt məhdudiyyətlərini mümkün qədər uzatmaq tövsiyə olunur.
  4. İkitərəfli müqavilə qarşılıqlı razılaşma proseduru məqsədləri üçün daxili vaxt məhdudiyyətlərini ləğv etmədiyi təqdirdə, vergi orqanları vergi ödəyicisinin tələbi ilə düzəliş edilməsini əngəlləyən istənilən müddətin bitməsindən əvvəl, təcili müzakirələrə başlamağa hazır olmalıdır. Bundan əlavə, İƏİT üzvü olan ölkələrə vergi öhdəliklərinin müəyyənləşdirilməsi müddətinin müzakirələr başa çatana qədər dayandırılmasına imkan verən daxili qanun qəbul edilməsi tövsiyə olunur.
  5. BEPS-in Fəaliyyət Planının 14-cü maddəsi əsasında iş birbaşa daxili qanunun vaxt məhdudiyyətlərinin effektiv qarşılıqlı razılaşma prosedurlarına ola biləcəyi maneələrə ünvanlanır. Fəaliyyət 14 minimum standartının 3.3-cü Elementində bir tövsiyyə verilir. Bu tövsiyyə ilə ölkələr daxili qanuni vaxt məhdudiyyətlərinin (1) səlahiyyətli orqanların qarşılıqlı razılaşmalarının həyata keçirilməsinə mane olmamasını və (2) bununla da Konvensiyaya uyğun olmayan vergitutma məsələlərinin həll edilməsi məqsədini pozmamasını təmin etmək üçün öz vergi sazişlərinə 25-ci maddənin 2-ci bəndinin ikinci cümləsini daxil etməlidirlər.
  6. Hər hansı ölkə 25-ci maddənin 2-ci bəndinin ikinci cümləsini vergi sazişinə daxil edə bilmədiyi təqdirdə, Fəaliyyət 14 minimum standartının 3.3-cü elementində bildirilir ki, Müqavilə Dövlətinin 9(1) Maddəsinə müvafiq olaraq düzəliş etməli olduğu müddəti məhdudlaşdıran alternativ saziş müddəasını qəbul etmək könüllü olmalıdır ki, qarşılıqlı razılaşma prosedurundan azadolmanın olmayacağı ilə bağlı düzəlişlərin gecikməsi aradan qaldırılsın. Həmin ölkə alternativ saziş müddəasının o ölkənin daxili qanununda nəzərdə tutulan düzəlişlər üçün vaxt məhdudiyyətlərini əks etdirmək üçün hazırlandığı minimum standartın bu elementini yerinə yetirəcəkdir. Bu alternativ müddəa BEPS-in 14-cü Fəaliyyət Hesabatında üzrə təqdim olunduğu kimi, aşağıdakı redaksiyada verilir:

[9-cu Maddədə]:

3. Hər hansı Müqavilə Dövləti müəssisəyə hesablanmış olacaq, lakin 1-ci bənddə müəyyən edilən şərtlər səbəbilə, müəssisəyə hesablanacaq mənfəətdə vergi tutulan ilin sona çatmasından [ikitərəfli razılaşdırılmış müddət] sonra hesablanmamış mənfəətləri müəssisənin mənfəətlərinə və müvafiq olaraq vergiyə daxil etməməlidir. Bu bəndin müddəaları fırıldaqçılıq, kobud səhlənkarlıq və ya qəsdən öhdəliyini pozma hallarında tətbiq edilmir.

Fəaliyyət 14 minimum standartın 3.3-cü Elementində həmçinin göstərilir ki, belə bir ölkə daimi təsisata aid olan mənfətlərə düzəlişlər ilə əlaqədar olaraq 7-ci Maddədə oxşar alternativ müddəanı qəbul edir.

* 1. İlkin qiymətləndirmələrə dair ümumiyyətlə vaxt məhdudiyyəti təklif etmək mümkün olmadığı halda, vergi orqanlarına bu qiymətləndirmələri uzadılma olmadan öz daxili vaxt məhdudiyyətləri çərçivəsində aparmaları tövsiyə olunur. Əgər işin mürəkkəbliyi və ya vergi ödəyicisi tərəfindən əməkdaşlıq edilməməsi müddətin uzadılmasını şərtləndirərsə, onda həmin uzadılma minimum və müəyyən edilmiş müddətə müəyyən edilməlidir. Bundan əlavə, daxili vaxt məhdudiyyəti vergi ödəyicisinin razılığı ilə uzadıla biləcəyi təqdirdə, bu cür uzadılma yalnız vergi ödəyicisinin həqiqətən könüllü razılığı olduqda edilməlidir. Vergi müfəttişlərinə vergi ödəyicilərinə erkən mərhələdə ölkələrarası transfer qiymətqoyması əsasında qiymətləndirmə aparmaq niyyətində olduqlarını bildirmək tövsiyə olunur ki, vergi ödəyicisi istədiyi təqdirdə digər maraqlı Dövlətin vergi orqanına məlumat verə bilsin. Həmin maraqlı Dövlət mümkün qarşılıqlı razılaşma proseduru məqsədi ilə müvafiq məsələlərə baxmağa başlaya bilər.
  2. Nəzərdən keçirilməli olan başqa bir vaxt məhdudiyyəti İƏİT Model Vergi Konvensiyasının 25-ci maddəsinə əsasən vergi ödəyicisinin qarşılıqlı razılaşma prosedurunu tətbiq etməli olduğu üç illik müddətdir. Üç illik dövr Konvensiyanın müddəalarına uyğun olmayan vergitutma ilə nəticələnən hərəkət haqqında ilk bildirişdən başlayır, bu, vergi orqanı birinci dəfə vergi ödəyicisinə “düzəliş hərəkəti” və ya “vergitutma aktı” kimi təsvir olunan təklif edilən düzəliş barədə məlumat verən vaxt və ya 25-ci Maddəyə Şərhin 21-24-cü bəndlərində müzairə olunan daha erkən tarix ola bilər. Bəzi ölkələr proseduru tətbiq etmək üçün üç ili çox qısa hesab etsə də, digər ölkələr bunu çox uzun hesab edir və bu məsələ ilə bağlı düzəlişlər edib. 25-ci maddənin Şərhində göstərilir ki, vaxt məhdudiyyəti “Müqavilə Dövlətlərin vergi ödəyicilərinin maraqları çərçivəsində daha uzun müddətə dair öz ikitərəfli konvensiyalarında razılığa gəlməkdə azad buraxıldığı üçün minimum hesab olunmalıdır”. Bununla əlaqədar olaraq, qeyd etmək lazımdır ki, Fəaliyyət 14 minimum standartının 1.1-ci elementində Şərhdə izah edildiyi kimi, ölkələrin vergi sazişlərinə 25-ci maddənin 1-dən 3-ə qədər olan bəndlərini daxil etmələri tövsiyyəsi verilir.
  3. Üç-illik vaxt məhdudiyyəti 25-ci Maddəyə Şərhin 21-24-cü bəndlərində cavablandırılan başlanma tarixini müəyyən etmə məsələsini qaldırır. Xüsusilə 21-ci bənddə görtərilir ki, üç-illik vaxt məhdudiyyəti “vergi ödəyicisinə ən əlverişli olan yolla şərh olunmalıdır”. 22-ci Bənddə vergitutma aktının tarixinin müəyyən olunmasına dair təlimat verilir. 24-cü Bənddə aydınlaşdırılır ki, “Konvensiyaya zidd olaraq vergi tutulması ilə nəticələnməklə hər iki Müqavilə Dövlətində verilən qərarlar və ya aktlar paketi olarsa, vaxt məhdudiyyəti ən sonuncu qərar və ya akt haqqında ilk bildirişdən tətbiq olunmağa başlayır.”
  4. Vaxt məhdudiyyətlərinin qarşılıqlı razılaşma prosedurunun ikiqat vergitutmadan azadolmanı və ya onun qarşısının alınmasını effektiv təmin etməsinə mane ola biləcəyi mümkünlüyünü aradan qaldırmaq üçün vergi ödəyicilərinə ən erkən mümkün mərhələdə bu prosedurdan yararlanmalarına icazə verilir. Hər hansı vergi orqanı tərəfindən qəti addımlar atılmazdan əvvəl səlahiyyətli orqanların erkən məsləhətləşmələri müzakirələrin qarşılıqlı məqbul nəticəyə çatması üçün prosedur maneələrin mümkün qədər az olmasını təmin edə bilər. Lakin bəzi səlahiyyətli orqanlar belə bir erkən mərhələdə iştirak etməkdən xoşlanmaya bilərlər, çünki təklif olunan düzəliş son qərar ilə nəticələnə bilməz və ya müvafiq düzəliş üçün iddia qaldıra bilməz. Nəticə etibarilə qarşılıqlı razılaşma prosesinin tez bir zamanda tətbiqi lazımsız iş yarada bilər.

C.4.3 Qarşılıqlı razılaşma icraatlarının müddəti

* 1. Qarşılıqlı razılaşma proseduru çərçivəsində müzakirələr başlandıqdan sonra məhkəmə uzun müddət davam edə bilər. Transfer qiymətqoyması işlərinin mürəkkəbliyi səlahiyyətli orqanların sürətli qərara gəlməsini çətinləşdirə bilər. Məsafələr səlahiyyətli orqanların tez-tez görüşməsini çətinləşdirə bilər və yazışmalar əksər hallarda üz-üzə müzakirələrin lazımsız əvəzlənməsi olur. Çətinliklər dil, prosedur və hüquqi və mühasibat sistemlərindəki fərqlərdən də qaynaqlanır və bunlar prosesin müddətini uzada bilər. Vergi ödəyicisi səlahiyyətli orqanların transfer qiymətqoyması məsələsi və ya məsələlərini tam şəkildə başa düşməsi üçün tələb etdiyi bütün məlumatları təmin etməkdə gecikərsə, proses də uzana bilər.
  2. Qarşılıqlı razılaşma proseduru işini həll etmək üçün çəkilən vaxt mürəkkəbliyinə görə dəyişə bilərsə, əksər səlahiyyətli orqanlar 24 ay ərzində qarşılıqlı razılaşma proseduru işinin həlli üçün ikitərəfli razılığa gəlməyə səy göstərirlər. Müvafiq olaraq, müqavilə ilə bağlı mübahisələrin vaxtında, effektiv və səmərəli həllini təmin etmək üçün, BEPS-in Fəaliyyət Planının 14-cü maddəsi üzrə iş kontekstində qəbul olunmuş minimum standart 24 aylıq orta müddət ərzində qarşılıqlı razılaşma proseduru işlərinin həll etmək üçün yollar axtarmaq öhdəliyini özündə birləşdirir (element 1.3). Bu hədəfə çatmaqda ölkələrin inkişafı Fəaliyyət 14 minimum standartının tətbiq edilməsinin təsirlərini qiymətləndirmək üçün real tədbir təmin etmək üçün hazırlanmış qarşılıqlı razılaşma proseduru statistik məlumatlar[[3]](#footnote-3) üçün razılaşdırılmış hesabat bazası əsasında vaxtaşırı nəzərdən keçiriləcəkdir (bax 1.5 və 1.6-ci elementlərə baxın). Bundan əlavə, qarşılıqlı razılaşma proseslərinə cavabdeh olan işçilərin səlahiyyətləri ilə əlaqədar Fəaliyyət 14 minimum standartının digər elementlərinin (element 2.3), səlahiyyətli orqanın funksiyalarının fəaliyyət göstəricilərinin (element 2.4) və müvafiq səlahiyyətli orqan mənbələrinin (element 2.5) qarşılıqlı razılaşma proseduru işlərinin vaxtında həll olunmasına töhfə verməsi gözlənilir.
  3. Daha əsaslı olaraq, səlahiyyətli orqanların bu müddəada göstərilən iki il ərzində həll edə bilmədiyi məsələlərin həlli üçün 25-ci maddənin 5-ci bəndinə bənzər məcburi arbitraj müddəasının vergi sazişlərində qəbul edilməsi qarşılıqlı razılaşma prosedurlarının uzanması riskini əhəmiyyətli dərəcədə azaltmalıdır. 4.177-4.179-cu bəndlərə baxın.

C.4.4 Vergiödəyicisinin iştirakı

* 1. İƏİT Model Vergi Konvensiyasının 25-ci maddəsinin 1-ci bəndi vergi ödəyicilərinə qarşılıqlı razılaşma prosedurunun başlanması ilə bağlı müraciət etmək hüququ verir. Vergi ödəyicisinin proseduru başlatmaq hüququ olsa da, prosesdə iştirak etmək üçün xüsusi hüququ yoxdur. Sübut olunur ki, vergi ödəyicisinin qarşılıqlı razılaşma prosedurunda iştirak etmək, ən azı işini hər iki səlahiyyətli orqana təqdim etmək və müzakirələrin gedişatı barədə məlumat almaq hüququ olmalıdır. Bu baxımdan qeyd etmək lazımdır ki, təcrübədə qarşılıqlı razılaşmanın həyata keçirilməsi vergi ödəyicisinin onu qəbul etməsindən asılı olur. Bəzi vergi ödəyicilərinin nümayəndələri vergi ödəyicisinin səlahiyyətli orqanlar arasında üz-üzə müzakirələrdə iştirak etmək hüququnun olmasını təklif etdilər. Məqsəd səlahiyyətli orqanlar tərəfindən vergi ödəyicisinin işi ilə əlaqədar olan faktlar və arqumentlərin düzgün anlaşılmasını təmin etməkdir.
  2. İƏİT Model Vergi Konvensiyasının 25-ci maddəsində nəzərdə tutulmuş və bir çox ikitərəfli müqavilələrdə qəbul edilmiş qarşılıqlı razılaşma proseduru məhkəmə prosesi deyildir. Bəzi hallarda vergi ödəyicisinin töhfəsi prosedur üçün faydalı ola bilsə də, yadda saxlamaq lazımdır ki, qarşılıqlı razılaşma proseduru hökumətlərarası prosesdir və bu prosesdə hər hansı bir vergi ödəyicisinin iştirakı səlahiyyətli orqanların istəyi və qarşılıqlı razılığı ilə mümkün olur.
  3. Səlahiyyətli orqanlar arasındakı faktiki müzakirələrin çərçivəsindən kənar vergi ödəyicisinin səlahiyyətli orqanlara məsələ ilə bağlı bütün məlumatları vaxtında vermələri vacibdir. Səlahiyyətli orqanlar məhdud resurslara malikdir və vergi ödəyiciləri əlaqəli müəssisələrin fəaliyyətlərini tam və dəqiq anlamaq üçün səlahiyyətli orqanlara çətin ola biləcəyi mürəkkəb, faktiki traqnsfer qiymətqoyması hallarında bu prosesi asanlaşdırmaq üçün səy göstərməlidirlər. Bundan başqa, qarşılıqlı razılaşma proseduru əsasən hər bir vergi ödəyicisinə yardım etmək üçün bir vasitə kimi hazırlanmış olduğu üçün, səlahiyyətli orqanlar vergi ödəyicilərinə müvafiq faktları və arqumentləri onlara təqdim etmək üçün bütün imkanları yaradır ki, məsələnin mümkün qədər yanlış anlaşılmaması təmin olunsun.
  4. Təcrübədə bir çox İƏİT üzvü olan ölkələrin səlahiyyətli orqanları müntəzəm olaraq vergi ödəyicilərinə belə imkanlar verir, müzakirələrin gedişatı ilə bağlı onları məlumatlandırır və müzakirələr zamanı tez-tez səlahiyyətli orqanlar tərəfindən nəzərdə tutulmuş yaşayış məntəqələrini qəbul edə biləcəklərini soruşurlar. Əksər ölkələrdə artıq standart prosedur olan bu təcrübələr mümkün qədər geniş şəkildə qəbul edilməlidir. Bunlar İƏİT-nin Səmərəli Qarşılıqlı Razılaşma Prosedurlarına dair Təlimatında əks olunmuşdur.

C.4.5 Qarşılıqlı razılaşma proseduru proqramına dair təlimatın dərc olunması

* 1. Vergi ödəyicilərinin qarşılıqlı razılaşma proseduru prosesinə verdiyi töhfələr təbii ki, tətbiq olunan prosedurlar barədə ictimai rəhbərliyin asanlıqla əldə edildiyi hallarda asanlaşır. BEPS-in Fəaliyyət Planının 14-cü Fəaliyyəti üzrə iş bu cür rəhbərliyin təmin edilməsinin əhəmiyyətli olduğunu qəbul edib. Fəaliyyət 14 minimum standartının 2.1-ci maddəsində deyilir ki, ölkələr qarşılıqlı razılaşma proseduru ilə bağlı qaydalar, təlimatlar və prosedurları hazırlamalı və dərc etməli və bu məlumatları vergi ödəyicilərinə təqdim etmək üçün müvafiq tədbirlər görməlidirlər. Bu təlimatda vergi ödəyicilərinin səlahiyyətli orqana kömək istəməsi barədə məlumatlar olmalıdır. Təlimat açıq və sadə dildə hazırlanmalı və ictimaiyyətə açıq olmalıdır. BEPS-in 14-cü Fəaliyyəti Hesabatında həmçinin qeyd olunur ki, belə məlumatlar saziş tərəfi yurisdiksiyasında əlaqəli müəssisə ilə nəzarət edilən əməliyyatla bağlı transfer qiymətqoymasına düzəliş edildiyi hallar kimi, hər hansı düzəliş məsələləri əsasən hər hansı vergi sazişinin həcmi çərçivəsində əhatə etdikdə, xüsusi əhəmiyyətə malik ola bilər və belə hallarda ölkələr qarşılıqlı razılaşma proseduru üzrə proqram təlimatının vergi ödəyicilərinə verilməsini təmin etmək üçün müvafiq səylər göstərməlidir. Bu cür dərc olunmuş təlimatın şəffaflığını və yayılmasını təşviq etmək üçün Fəaliyyət 14 minimum standartının 2.2-ci elementində səlahiyyətli orqanın geniş mövcud olan əlaqə məlumatlarını, müvafiq daxili təlimata linləri və digər faydalı ölkəyə məxsus məlumatları vermək üçün ümumi ictimai platformada ölkənin qarşılıqlı razılaşma profillərinin dərci olunması əhatə olunur. Bu məqsədlə hazırlanmış razılaşdırılmış hesabat şablonuna uyğun olaraq BEPS üzrə İnklüziv Çərçivənin[[4]](#footnote-4) üzvləri tərəfindən hazırlanan bu ölkə profilləri İƏİT-nin vebsaytında[[5]](#footnote-5) dərc edilmişdir.
  2. Fəaliyyət 14 üzrə iş həmçinin qarşılıqlı razılaşma proseduru üzrə proqram təlimatının mətni ilə əlaqədar bir sıra digər aspektləri cavablandırır:
* Fəaliyyət 14 minimum standartın 3.2-ci Elementində göstərilir ki, ölkələr öz qarşılıqlı razılaşma proseduru üzrə proqram təlimatında səlahiyyətli orqanın yardımına müraciət ilə birlikdə vergi ödəyicisindən təqdim etməsi tələb olunan xüsusi məlumat və sənədləri müəyyən etməlidirlər. 3.2-ci elementə əsasən ölkələr vergi ödəyicisinin tələb olunan məlumat və sənədləri həmin təlimata uyğun şəkildə təqdim etmiş olduğu təqdirdə, vergi ödəyicisinin əskik məlumatlar vermiş olduğu arqumentinə əsaslanaraq qarşılıqlı razılaşma proseduruna çıxış imkanından imtina etməməlidir.
* Fəaliyyət 14 minimum standartının 2.6-cı elementində göstərilir ki, ölkələr qarşılıqlı razılaşma proseduru proqramında vergi orqanları ilə vergi ödəyiciləri arasındakı audit hesablaşmalarının qarşılıqlı razılaşma proseduruna çıxış imkanına mane olmadığını aydınlaşdırmalıdırlar.
* Tətbiqi məcburi olmayan 14-cü Fəaliyyətdəki ən yaxşı təcrübələr ilə əlavə olaraq tövsiyyə olunur ki, ölkələrin qarşılıqlı razılaşma proseduru proqramının təlimatına aşağıdakılar daxil edilsin: qarşılıqlı razılaşma proseduru ilə daxili qanun üzrə inzibati və məhkəmə üsulları arasındakı əlaqənin izahı (ən yaxşı təcrübə 8); qarşılıqlı razılaşma prosedurunda faiz və cərimələrin nəzərdən keçirilməsinə dair təlimat (ən yaxşı təcrübə 10); çoxtərəfli qarşılıqlı razılaşma prosedurları və əvvəlcədən qiymət tənzimləmələri barədə təlimat (ən yaxşı təcrübə 11). Ən yaxşı təcrübə 9-da tövsiyyə olunur ki, bu təlimat ilə vergi ödəyicilərinə qarşılıqlı razılaşma proseduruna çıxış imkanı təmin ediləcək ki, səlahiyyətli orqanlar məsləhətləşmə yolu ilə vicdanlı vergi ödəyicisi xarici düzəlişlərə başlamış olduqda, yarana biləcək ikiqat vergi tutuma məsələsini həll edə bilsinlər.
  1. Səlahiyyətli orqanların proseduru tənzimləyən qaydalarla və ya təlimatlarla razılaşmasına ehtiyac yoxdur, çünki qaydalar və ya təlimatlar səlahiyyətli orqanın ondan kömək istəyən vergi ödəyiciləri ilə münasibətləri ilə məhdudlaşacaqdır. Bununla belə, səlahiyyətli orqanlar bu cür birtərəfli qaydaları və ya təlimatları saziş tərəflərinin səlahiyyətli orqanlarına müntəzəm olaraq çatdırmalı və ölkələrinin qarşılıqlı razılaşma proseduru profillərinin (yuxarıda 4.62-ci bəndə baxın) yenilənmiş vəziyyətdə saxlanmasını təmin etməlidirlər.

C.4.6 Vergi çatışmazlıqlarının toplanması və faizlərin hesablanması ilə əlaqədar problemlər

* 1. Müvafiq düzəliş yolu ilə ikiqat vergitutmadan azadolmanın alınması prosesi vergi çatışmazlıqlarının toplanması və bu çatışmazlıqlar və ya artıq ödəmələr üzrə faizlərin qiymətləndirilməsi ilə əlaqəli problemlər yarada bilər. Birinci problem odur ki, toplanmanın dayandırılmasına imkan verən daxili prosedurların olmaması səbəbindən qiymətləndirilmiş çatışmazlığın müvafiq düzəliş proseduru bitmədən əvvəl toplana bilməsidir. Bu, transmilli şirkətlər qrupunun məsələlər həll olunana qədər iki dəfə eyni vergini ödəməsinə səbəb ola bilər. Bu problem yalnız qarşılıqlı razılaşma proseduru çərçivəsində deyil, həm də daxili müraciətlər üçün yaranır. BEPS-in Fəaliyyət Planının 14-cü Fəaliyyəti üzrə iş qarşılıqlı razılaşma proseduru ilə işin həllini gözləyən hər iki Müqavilə Dövlətinin vergi toplaması vergi ödəyicisinin biznes fəaliyyətinə əhəmiyyətli təsir göstərə biləcəyini (məsələn, pul axını ilə bağlı problemlər nəticəsində) qəbul edib. Bu cür vergi yığılması səlahiyyətli orqanın artıq yığılmış vergiləri geri qaytarmalı olacağını hesab etdikdə, onun qarşılıqlı razılaşma proseduru müzakirələrini vicdanla keçirməsini də bilər. BEPS-in 14-cü Fəaliyyət Hesabatına müvafiq olaraq ən yaxşı təcrübə 6 kimi bir tövsiyyə daxildir ki, ölkələr qarşılıqlı razılaşma proseduru işinin gözləndiyi müəddət ərzind vergi toplanmasının dayandırılmasını təmin etmək üçü müvafiq tədbirləri görsün; vergi toplanmalarının bu cür dayandırılması minimum daxili inzibati və ya məhkəmə üsulunu izləyən hər hansı şəxsə tətbiq olunan şərtlər əsasında aparılsın. Bununla əlaqədar olaraq qeyd etmək lazımdır ki, Fəaliyyət 14 minimum standartının 2.2-cü elementinə əsasən ölkənin hazırlanmış qarşılıqlı razılaşma proseduru profillərinə (baxın bənd 4.62) konkret ölkələrdə vergi toplanmalarının dayandırılması üçün prosedurların mövcudluğu barədə məlumatlar daxildir.
  2. Vergi çatışmazlığının toplanmasının dayandırılıb-dayandırılmamasından və ya qismən dayandırılmasından asılı olmayaraq, digər çətinliklər yarana bilər. Bir çox transfer qiymətqoyması işlərinə baxılması uzun müddətli olduğuna görə, çatışmazlıqla bağlı ödənilməli olan faizlər və ya müvafiq düzəlişə icazə verilərsə, digər ölkədəki verginin artıq ödənilməsi ilə bağlı faiz vergi məbləğinin özünə bərabər ola və ya ondan çox ola bilər. Ölkələr iki yurisdiksiyada uyğun olmayan faiz qaydalarının transmilli şirkətlər qrupu üçün əlavə xərcə səbəb ola biləcəyini qarşılıqlı razılaşma prosedurlarında və ya digər hallarda nəzarət edilən əməliyyatlar orijinal qaydada qol uzunluğu əsasında həyata keçirilmiş olarsa, verilməmiş olacaq transmilli şirkətlər qrupuna fayda verə biləcəyini (məsələn, müvafiq düzəlişi edən ölkədə ödənilən faiz ilkin düzəlişi edən ölkədə qoyulan faizdən çox olduqda) nəzərə almalıdırlar. Yuxarıda qeyd edildiyi kimi, BEPS-in 14-cü Fəaliyyət Hesabatı ən yaxşı təcrübə 10 kimi bir tövsiyyə daxildir ki, ölkələrin dərc olunmuş qarşılıqlı razılaşma proseduru təlimatlarında qarşılıqlı razılaşma proseduruna marağın nəzərə alınmasına dair təlimat verilsin. Bundan əlavə, Fəaliyyət 14 minimum standartının 2.2-ci elementinə uyğun hazırlanmış ölkələrin qarşılıqlı razılaşma proseduru profilləri faiz və cərimələrin qarşılıqlı razılaşma proseduru kontekstində konkret ölkələr tərəfindən necə tətbiq edildiyi barədə məlumatları əhatə edir.
  3. Faiz miqdarı (tətbiq olunduğu dərəcədən fərqli olaraq) həmçinin müvafiq düzəlişi edən yurisdiksiyanın müvafiq düzəlişləri təyin etdiyi il ilə əlaqəli ola bilər. Müvafiq düzəliş edən yurisdiksiya ilkin düzəlişin müəyyən olunduğu ildə düzəliş etmək qərarına gələ bilər, bu zaman nisbətən kiçik faizin (faiz dərəcəsindən asılı olmayaraq) ödənilməsi ehtimalı var, baxmayaraq ki ilkin düzəliş edən yurisdiksiya nəzarət edilən əməliyyatların baş verdiyi ildən etibarən azaldılmış və açılmamış vergi öhdəliyinə faiz tətbiq etmək istəyə bilər (baxmayaraq ki, nisbətən aşağı faiz dərəcəsi tətbiq oluna bilər). Müvafiq düzəlişin aid olduğu ilin məsələsi 4.36-cı bənddə qaldırılır. Müəyyən hallarda hər iki səlahiyyətli orqanın müzakirə edilən düzəlişlə əlaqədar faizləri qiymətləndirməməsi və ya ödəməməsi barədə razılığa gəlməsi məqsədəuyğun ola bilər, lakin müvafiq ikitərəfli müqavilədə bu məsələni həll edən konkret müddəa olmadıqda bu, mümkün olmaya bilər. Bu yanaşma həmçinin inzibati çətinlikləri azaldır. Bununla belə, çatışmazlıq üzrə faiz və artıq ödəniş üzrə olan faiz müxtəlif yurisdiksiyalarda fərqli vergi ödəyicilərinə aid olduğundan, belə bir yanaşma əsasında müvafiq iqtisadi nəticənin əldə olunacağına dair heç bir təminat olmaz.

**C.5 Yardımçı düzəlişlər**

* 1. Müvafiq düzəlişlər yalnız ilkin transfer qiymətqoyması ilə bağlı düzəlişlərin təkan verə biləcəyi düzəlişlər deyil. İlkin transfer qiymətqoyması ilə bağlı düzəlişlər və müvafiq düzəlişlər vergi məqsədləri üçün transmilli şirkətlər qrupunun vergi tutulan mənfəətlərinin ayrılmasını dəyişdirir, lakin onlar düzəlişlə əks olunan artıq mənfəətin idarə edilən əməliyyatlar qol uzunluğu əsasında həyata keçirilərsə, qaldırılmış olan nəticəsi ilə uyğun olmama faktını dəyişdirmir. Mənfəətlərin ilkin transfer qiymətqoyması düzəlişinə uyğun həqiqi ayrılmasını təmin etmək üçün, transfer qiymətqiymətqoyması düzəlişini təklif edən bəzi ölkələr öz daxili qanunvericiliklərinə əsasən, konstruktiv əməliyyatı (ikinci dərəcəli əməliyyat) təsdiq edəcəklər, bununla ilkin düzəliş nəticəsində yaranan artıq mənfəətlər başqa formada köçürülmüş və uyğun olaraq vergi tutulmuş hesab olunur. Bir qayda olaraq, ikinci dərəcəli əməliyyatlar konstruktiv dividendlər, konstruktiv kapital qoyuluşları və ya konstruktiv kreditlər formasında olacaqdır. Məsələn, xarici ana şirkətin törəmə müəssisəsinin gəlirlərinə ilkin düzəliş edən hər hansı ölkə xarici ana şirkətin əlində olan artıq mənfəəti dividend kimi köçürülmüş hesab edə bilər ki, bu zaman ödəmə mənbəyində tutulan vergi tətbiq oluna bilər. Ola bilər ki, törəmə müəssisə ödəmə mənbəyində tutulan vergini aradan qaldırmaq vasitəsi kimi ana şirkətə artıq transfer qiyməti ödəmiş olsun. Beləliklə, ikinci dərəcəli düzəlişlər təkrar müəyyən edilmiş vergi tutulan mənfəətlər ilə əvvəlcə qeyd olunan mənfəətlər arasındakı fərqi hesablamağa çalışır. İkinci dərəcəli əməliyyatın vergiyə cəlb olunması ikinci dərəcəli transfer qiymətqoyması düzəlişinə (ikinci düzəliş) səbəb olur. Bunun da nəticəsində ikinci dərəcəli düzəlişlər vergidən yayınmanın qarşısını almağa xidmət edə bilər. İkinci dərəcəli əməliyyatın aldığı və sonrakı ikinci düzəlişin dəqiq forması iş üzrə faktlardan və ikinci dərəcəli düzəlişin aparılmasını tələb edən ölkənin vergi qanunlarından asılı olacaqdır.
  2. İkinci dərəcəli əməliyyatı aparmaq istəyən vergi orqanına başqa bir nümunə ilkin düzəlişi edən vergi orqanının artıq mənfəətləri bir əlaqəli müəssisədən digər əlaqəli müəssisəyə konstruktiv kredit kimi hesab etməsi ola bilər. Bu zaman krediti qaytarmaq öhdəliyi yarana bilər. İlkin düzəlişi edən vergi orqanı qol uzunluğu faiz dərəcəsini şərti hesablamaq üçün bu ikinci dərəcəli əməliyyata qol uzunluğu prinsipini tətbiq etməyə çalışa bilər. Tətbiq olunacaq faiz dərəcəsi, əgər varsa, faiz ödəənişlərini etmək üçün əlavə olunacaq vaxt və faizlərin kapitallaşdırılmalı olub-olmaması məsələsi ümumilikdə həll olunmalıdır. Konstruktiv kredit yanaşması yalnız ilkin düzəlişin aid olduğu il üçün deyil, konstruktiv kreditin ödənmiş kimi ikinci dərəcəli düzəlişi təsdiq edən vergi orqanı tərəfindən nəzərdən keçiriləcəyi vaxta qədər sonrakı illərə də təsir edə bilər.
  3. İkinci dərəcəli düzəliş nəticəsində ola biləcək əlavə vergi öhdəliyi üçün müvafiq kredit və ya hər hansı başqa formada azadolma digər ölkə tərəfindən verilməyincə, ikinci dərəcəli düzəliş ikiqat vergitutma ilə nəticələnə bilər. İkinci dərəcəli düzəliş konstruktiv dividend formasını aldıqda, həmin vaxt müəyyən edilən ödəmə mənbəyində tutulan vergi tutulmaya bilər, çünki digər ölkənin daxili qanunvericiliyinə əsasən nəzərdə tutulan qəbz olmaya bilər.
  4. İƏİT Model Vergi Konvensiyasının 9-cu maddəsinin 2-ci bəndinə Şərhdə qeyd olunur ki, bu Maddə ikinci düzəlişlərə aid deyil və ona görə də bu, vergi orqanından təkrar düzəlişlərin edilməsini nə qadağan etmir, nə də tələb etmir. Geniş mənada ikiqat vergi müqavilələrinin məqsədi ikiqat vergitutmanın aradan qaldırılması və gəlir və kapital vergiləri ilə bağlı maliyyə yayınmalarının qarşısının alınması kimi ifadə edilə bilər. Bir çox ölkələr ya təcrübənin predimeti kimi ikinci dərəcəli düzəlişləri etmirlər, ya da onlarda olan müvafiq daxil müddəalar səbəbindən həmin düzəlişləri etmirlər. Bəzi ölkələr digər ölkələrin əlavə düzəlişləri ilə əlaqədar azadolmanı verməkdən imtina edə bilər və həqiqətən onlardan 9-cu maddəyə əsasən bu cür etmək tələb olunmur.
  5. İkinci dərəcəli düzəlişlər yaratdıqları təcrübi çətinliklər səbəbindən görə bəzi ölkələr tərəfindən rədd edilir. Məsələn, ilkin düzəliş qız şirkətləri arasında edildikdə, ikinci dərəcəli düzəliş hər hansı zəncirdən yuxarı olan bu şirkətlərdən birindən ümumi ana şirkətə hipotetik divident gətirə bilər, bunun ardınca əməliyyata cəlb olunmuş başqa şirkətə çatmaq üçün başqa bir mülkiyyət zəncirindən aşağı konstruktiv kapital qoyuluşları ola bilər. Vergi nəticələrinin ilkin düzəlişin edildiyi əməliyyata cəlb olunanlardan əlavə başqa yurisdiksiyalarda başlanıb-balanmaması suallarını qaldırmaqla bir çox hipotetik əməliyyatlar yaradıla bilər. Əgər ikinci dərəcəli əməliyyat kredit olarsa, bunun qarşısını almaq olar, lakin əksər ölkələr tərəfindən konstruktiv kreditlər bu məqsədlə istifadə edilmir və onlar şərti hesablanmış faizlə əlaqədar məsələlər üzündən öz çətinliklərini çəkirlər. Nəzarət edilən əməliyyatların tərəfi olmayan və müvafiq olaraq artıq nağd pul almamış azlıq təşkil edən səhmdarların konstruktiv dividentin alıcıları hesab olunmaları üçün uyğun olmayacaq, hətta baxmayaraq ki, qeyri-proporsional divident tətbiq olunan korporativ hüququn tələblərinə zidd hesab edilə bilər. Bundan əlavə, xarici vergi kredit sistemi ilə qarşılıqlı əlaqə nəticəsində ikinci dərəcəli düzəliş transmilli şirkətlər qrupunun ümumi vergi yükünü həddən artıq azalda bilər.
  6. Yuxarıda göstərilən çətinlikləri nəzərə alaraq, ikinci dərəcəli düzəlişlər zəruri hesab edildikdə, vergi orqanlarına vergi ödəyicisinin davranışının ödəmə mənbəyində tutulan verginin aradan qaldırılması məqsədilə hər hansı dividenti gizləmək məqsədi daşıdığı hallar istisna olmaqla, bu cür düzəlişləri onların nəticəsində ikiqat vergitutma ehtimalının minimallaşdırılacağı üsulla tərtib etmək tövsiyyə olunur. Bundan əlavə, bu məsələ ilə bağlı siyasətin hazırlanması və ya nəzərdən keçirilməsi prosesində olan ölkələrə yuxarıda göstərilən çətinliklərin nəzərə alınması tövsiyə olunur.
  7. İkinci dərəcəli düzəlişləri qəbul etmiş bəzi ölkələr ilkin düzəlişləri qəbul edən vergi ödəyicisinə başqa bir variant verir. Bu variant vergi ödəyicisinə üzvü olduğu transmilli şirkətlər qrupunun vergi ödəyicisinin hesablarını ilkin düzəlişlərə uyğunlaşdırmasına imkan verən artıq mənfəətləri qaytarmasını təşkil etməklə ikinci dərəcəli düzəlişdən imtina etməsinə imkan verir. Qaytarılma ya debitor borcu yaratmaqla, ya da ana şirkət ilə törəmə müəssisə arasında düzəlişin edildiyi dividend ödəmələri, əlavə transfer qiymətinin ödənişi (ilkin qiymət çox aşağı olduqda) və ya transfer qiymətinin geri qaytarılması (ilkin qiymət çox yüksək olduqda) kimi digər köçürmələri yenidən təsnif etməklə həyata keçirilə bilər.
  8. Qaytarılma hər hansı divident ödənişini yenidən təsnif etməyi nəzərdə tutarsa, dividentin məbləği (ilkin düzəlişin məbləğinə qədər) alıcının ümumi gəlirindən çıxılacaqdır (çünki bu, artıq ilkin nizamlama ilə hesablanırdı). Nəticələr alıcının hər hansı dolayı vergi kreditini (və ya azadolma sistemində bir dividentdən azadolma imtiyazını) və divident üzrə icazə verilmiş ödəmə mənbəyində tutulan vergi üçün krediti itirməsi ola bilər.
  9. Qaytarılma hesabda debitor borcu yaratmağı nəzərdə tutduqda, faktiki pul vəsaitlərinin hərəkəti ilə bağlı düzəlişlər zamanla aparılacaq, baxmayaraq ki, daxili qanun hesabın təmin oluna biləcəyi müddəti məhdudlaşdıra bilər. Bu yanaşma konstruktiv kreditin idarə edilən əməliyyatın tərəflərindən birinin əlindəki artıq mənfəəti nəzərə almaq üçün ikinci dərəcəli əməliyyat kimi istifadə etməyə oxşayır. Lakin hesab üzrə faizlərin hesablanması onun özünün vergi nəticələri ola bilər və bu, daxili qanunvericiliyə əsasən faizlərin hesablanmağa başladığından asılı olaraq prosesi çətinləşdirə bilər (4.69-cu bənddə müzakirə olunduğu kimi). Bəzi ölkələr səlahiyyətli orqanın razılığının bir hissəsi olaraq bu hesablar üzrə hesablanan faizlərdən imtina edə bilər.
  10. Qaytarılma tələb olunduqda, sual yaranır ki, belə ödənişlər yaxud ödəmələr ödənişin əlaqəli müəssisəyə qaytaran vergi ödəyicisinin hesablarında qeydə alınmaldırmi ki, həm əlaqədar müəssisə, həm də həmin ölkənin vergi orqanı qaytarılmanın baş verdiyini və ya müəyyənləşdirildiyini bilsinlər. Qaytarılmanın tələb olunduğu müəssisənin hesablarında qaytarılmanın faktiki qeydə alınması yekunda qaytarılmanın həyata keçirilmə formasından asılı olacaqdır. Məsələn, hər hansı divident qəbulu ilkin düzəlişi aparan vergi orqanı tərəfindən və dividenti alan vergi ödəyicisi tərəfindən qaytarılma hesab olunarsa, onda bu hesablaşma növünün dividenti ödəyən əlaqəli müəssisənin hesablarında xüsusi olaraq qeydlınmasına ehtiyac yoxdur, çünki bu cür ödəmə əllərindəki dividentin məbləğinə və ya təyinatına təsir göstərə bilməz. Digər tərəfdən, ödəniş üçün hesab açıldıqda, həm hesablanacaq borcu qeyd alan vergi ödəyicisi, həm də həmin ölkənin vergi orqanı kreditor borcunun qaytarılmadan məlumatı olmalıdır ki, hesabdan və ya həmin hesabda ödənilməmiş balans üzrə faizdən hər hansı geri qaytarılmalar həmin ölkənin daxili qanunlarına müvafiq olaraq aydın müəyyən edilsin və həll olunsun. Bundan əlavə, valyuta mübadiləsindən qazanclar və zərərləri ilə bağlı məsələlər təqdim oluna bilər.
  11. İƏİT üzvü olan ölkələrin əksəriyyətinin bu zaman qaytarılma əməliyyatından istifadə sahəsində çox təcrübəsi olmadığı üçün, vergi ödəyiciləri ilə vergi orqanları arasında qaytarılmanın aparılmasına dair bağlanmış müqavilələrin əlaqədar ilkin düzəliş səbəbindən başlanılmış qarşılıqlı razılaşma icraatında müzakirə edilməsi tövsiyə olunur.

**D. Sinxron vergi yoxlamaları**

**D.1 Anlayış və ümumi məlumat**

* 1. Paralel vergi yoxlaması iki və ya daha çox ölkəyə vergi araşdırmalarında əməkdaşlıq etməyə imkan verən çox sayda beynəlxalq məsələlərdə istifadə olunan qarşılıqlı yardım formasıdır. Paralel vergi yoxlamaları üçüncü ölkədə olan məlumatların vergi araşdırması üçün açar rolu oynadığı hallarda xüsusilə faydalı ola bilər, çünki onlar ümumiyyətlə məlumat mübadiləsinin vaxtında və daha effektiv aparılmasına səbəb olur. Tarixən, transfer qiymətqoyma məsələlərinin paralel vergi yoxlamaları əməliyyatların əsl mahiyyətinin vergi sığınacaqları vasitəsilə ilə gizlədildiyi hallara yönəldilib. Bununla belə, mürəkkəb transfer qiymətqoyması hallarında, paralel yoxlamalar daha geniş rol oynaya biləcəyi təklif olunur, çünki onlar transfer qiymətqoymasında təhlillərin aparılması üçün iştirak edən vergi orqanlarına verilən məlumatları uyğunluğunu təkmilləşdirə bilər. Həmçinin paralel yoxlamaların iqtisadi ikiqat vergitutma ehtimallarını minimallaşdıra, vergi ödəyicilərinə uyğunluq dəyərini azaltmağa və məsələlərin həlli prosesini sürətlənməyə kömək edə biləcəyi təklif olunur. Paralel müayinə zamanı təkrar qiymətləndirmə aparılarsa, iştirak edən hər iki ölkə transmilli şirkətlər qrupu üçün ikiqat vergitutmanın qarşısını alan nəticəyə nail olmaq üçün səy göstərməlidir.
  2. Paralel vergi yoxlamaları İƏİT-nin Paralel Vergi Yoxlamalarının Keçirilməsi üçün Model Müqavilənin (İƏİT Model Müqaviləsi) A Hissəsində müəyyən olunur. Bu müqaviləyə görə, paralel vergi yoxlaması “əldə etdikləri hər hansı müvafiq məlumatların mübadiləsi məqsədi ilə ümumi və ya əlaqəli maraqları olan (a) vergi ödəyicisinin (ödəyicilərinin) vergi işlərini eyni vaxtda və müstəqil olaraq hər birinin öz ərazisində araşdırması üçün iki və ya daha çox tərəf arasında tədbiri” bildirir. Qarşılıqlı yardımın bu forması qarşılıqlı razılaşma prosedurunu əvəz etmək məqsədi daşımır. Paralel vergi yoxlaması nəticəsində hər hansı məlumat mübadiləsi səlahiyyətli orqanlar vasitəsi ilə bu cür mübadilələrə verilən bütün təminatlarla davam etdirilir. Paralel yoxlamalara dair təcrübi məlumatları 23 yanvar 2006-cı il tarixində Maliyyə İşləri Komitəsi tərəfindən qəbul olunmuş Məlumat Mübadiləsinə dair Təlimatın müvafiq modulundan əldə edə bilərsiniz (baxın <http://www.oecd.org/ctp/eoi/manual>).
  3. İƏİT Model Vergi Konvensiyasının 26-cı maddəsinə uyğun olan müddəalar paralel yoxlamaların keçirilməsi üçün hüquqi əsaslarını müəyyən edə bilsə də, səlahiyyətli orqanlar bir qayda olaraq, paralel vergi yoxlaması proqramlarının və paralel vergi yoxlaması və məlumat mübadiləsi ilə əlaqədar təcrübi prosedurları müəyyən edən iş razılaşması bağlayırlar. Təqdim ediləcək ümumi istiqamətlər üzrə belə bir razılıq əldə edildikdən və konkret hallar müəyyən edildikdən sonra, hər dövlətin vergi müfəttişləri və qiymətləndiriciləri yoxlamaları öz yurisdikasiyaında və daxili qanunlarına və inzibati təcrübəsinə uyğun qaydada ayrıca aparacaqlar.

**D.2 Sinxron vergi yoxlamaları üzrə hüquqi baza**

* 1. Paralel vergi yoxlamaları İƏİT Model Vergi Konvensiyasının 26-cı maddəsinə əsasən məlumat mübadiləsinin təmin olunması həcminə daxildir. 26-cı Maddə Müqavilə Dövlətlərinin səlahiyyətli orqanları arasında Konvensiyanın müddəalarının və ya Konvensiyanın əhatə etdiyi vergilərə dair daxili qanunlarının həyata keçirilməsi üçün lazım olan məlumat mübadilələri formasında əməkdaşlığın aparılmasını nəzərdə tutur. 26-cı maddə və Şərh şərhdə göstərilən məlumat mübadiləsinin üç üsuluna (tələb əsasında mübadilə, kortəbii mübadilə və avtomatik mübadilə) kömək imkanlarını məhdudlaşdırmır.
  2. Paralel vergi yoxlamalarına ikiqat vergi sazişləri kontekstində icazə verilə bilər. Məsələn, Vergi Məsələləri üzrə Qarşılıqlı İnzibati Yardım haqqında Konvensiyanın 12-ci maddəsi Şimal ölkələri arasında məlumat mübadiləsi və vergilərin yığılmasına kömək məsələlərini tənzimləyir və paralel vergi yoxlamalarının mümkünlüyünü təmin edir. Bu konvensiya işlərin seçilməsinə və bu cür yoxlamaların aparılmasına dair ümumi qaydalar müəyyən edir. Vergi Məsələləri üzrə Qarşılıqlı İnzibati Yardım haqqında birgə Avropa Şurası və İƏİT Konvensiyasının 8-ci maddəsi ilə paralel vergi yoxlamalarının keçirilməsinin mümkünlüyünü də açıq şəkildə təmin olunur.
  3. Bütün hallarda hər hansı dövlətin vergi orqanı tərəfindən əldə edilən məlumatlar həmin dövlətin daxili qanunvericiliyinə uyğun olaraq məxfi hesab edilməlidir və yalnız müəyyən vergi məqsədləri üçün istifadə edilə və yalnız vergi sazişi və ya qarşılıqlı yardım müqaviləsi ilə əhatə olunan xüsusi müəyyən edilmiş vergi məsələlərində iştirak edən bəzi şəxslərə və orqanlara açıqlana bilər. Təsirə məruz qalan vergi ödəyicilərinə bir qayda olaraq paralel yoxlama üçün seçilmiş olduğu fakt haqqında məlumat verilir və bəzi ölkələrdə onların vergi orqanlarının paralel vergi yoxlamasını nəzərdən keçirməsi və ya məlumatların 26-cı Maddəyə uyğun olaraq ötürülməsi haqqında bildiriş almaq hüququ ola bilər. Belə hallarda, səlahiyyətli orqan xarici dövlətdəki həmkarına bu cür açıqlamanın baş verəcəyi barədə məlumat verməlidir.

**D.3 Sinxron vergi yoxlamaları və transfer qiymətqoyması**

* 1. Paralel yoxlamaların transfer qiymətqoyması işlərinin seçilməsi zamanı müxtəlif ölkələrdə və yoxlamaya açıq olan müxtəlif vergi dövrlərində yoxlamaların keçirilməsi və ya qiymətləndirmələrin aparılması üçün vaxt məhdudiyyətlərində fərqlərin səbəb olduğu əsas maneələr ola bilər. Bunla belə, bu problemlər hansı hallarda vergi yoxlaması dövrlərinin üst-üstə düşməsini müəyyənləşdirmək və gələcək yoxlama dövrlərini sinxronizə etmək üçün müvafiq səlahiyyətli orqanlar arasında yoxlama qrafiklərinin erkən mübadiləsi yolu ilə aradan qaldırıla bilər. İlk baxışda yoxlama qrafiklərinin vaxtından əvvəl mübadiləsi səmərəli görünsə də, bəzi ölkələr təklifi qəbul edən saziş tərəfinin imkanlarının digər tərəf paralel yoxlamanın keçirilməsini əsaslandırmaq üçün məsələləri daha ətraflı təqdim edə bildikdə, xeyli yaxşı olacağını müəyyən edib.
  2. Paralel yoxlama üçün iş seçildikdən sonra, vergi müfəttişlərinin və ya qiymətləndiricilərin görüşmək, planlaşdırmaq, əlaqələndirmək və paralel vergi yoxlamasının gedişatını yaxından izləmək normal haldır. Xüsusilə mürəkkəb hallarda, faktiki məsələlərə aydınlıq gətirmək üçün vergi ödəyicilərinin iştirakı ilə vergi müfəttişlərinin və ya müvafiq qiymətləndiricilərin görüşləri keçirilə bilər. Vergi ödəyicisinin başqa bir vergi orqanına məlumat verilmədən əvvəl məsləhətləşmə hüququna malik olduğu ölkələrdə bu prosedur eyni vaxtda yoxlanılması məqsədilə də aparılmalıdır. Bu vəziyyətdə həmin vergi orqanı paralel yoxlamanın başlanmasından əvvəl bu tələbə əməl edəcəyi barədə saziş tərəfinə məlumat verməlidir.
  3. Paralel vergi yoxlamaları məsələn, xərclərin bölüşdürüldüyü və ya tutulduğu və mənfəətin müxtəlif vergi yurisdiksiyalarında və ya ümumiyyətlə transfer qiymətqoyması məsələlərinin əhadə olunduğu yerlərdə vergi ödəyiciləri arasında bölüşdürüldüyü hallarda əlaqəli müəssisələrin düzgün vergi öhdəliklərini müəyyənləşdirmək üçün faydalı vasitə ola bilər. Paralel vergi yoxlamaları çoxmilli iş təcrübələri, mürəkkəb əməliyyatlar, xərclərin bölüşdürülməsinə dair razılaşma və qlobal ticarət və innovativ maliyyə əməliyyatları kimi xüsusi sahələrdə mənfəət bölüşdürmə metodları haqqında məlumatların mübadiləsini asanlaşdıra bilər. Nəticədə, vergi orqanları hər hansı transmilli şirkətin ümumi fəaliyyətini daha yaxşı anlaya və dərk edə və beynəlxalq əməliyyatları müqayisə və yoxlamaq üçün geniş imkanlar əldə edə bilərlər. Paralel vergi yoxlamaları vergi ödəyicisinin davranışı, təcrübələr və hər hansı sahədəki cərəyanlar haqqında biliklərin və yoxlanılan müəyyən hallardan kənar müvafiq ola biləcək məlumatların hazırlanması məqsədi daşıyan, sənayedə geniş yayılmış məlumat mübadiləsini də dəstəkləyə bilər.
  4. Paralel vergi yoxlamalarının bir məqsədi transfer qiymətqoymasını qaydalarına əməletməni təşviq etməkdir. Lazımi məlumatların əldə edilməsi və iki və ya daha çox vergi yurisdiksiyasında əlaqəli müəssisələr arasında nəzarət edilən əməliyyatların transfer qiymətqoyması şərtləri kimi məsələlərə haqqında fakt və halların müəyyənləşdirilməsi xüsusən yurisdiksiyasında olan vergi ödəyicisinin əməkdaşlıq etmədiyi və ya lazımi məlumatları vaxtında təqdim etmədiyi hallarda vergi orqanı üçün çətin ola bilər. Paralel vergi yoxlaması prosesi vergi orqanlarına bu faktları daha sürətli və daha effektli və sərfəli şəkildə aşkarlamağa kömək edə bilər.
  5. Bu proses həmçinin potensial transfer qiymətqoyması ilə bağlı mübahisələrin erkən mərhələdə müəyyənləşdirilməsinə imkan verə və bunun nəticəsində vergi ödəyiciləri ilə məhkəmə çəkişmələrini minimuma endirə bilər. Bu, paralel vergi yoxlaması zamanı əldə edilən məlumatlara əsasında iştirak edən vergi qiymətləndiriciləri və ya müfəttişləri əlaqəli müəssisələr arasında mövcud olan tarsnfer qiymətqoyması şərtləri ilə bağlı hər hansı fikir ayrılıqlarını müzakirə etmək və bu fikir ayrılıqlarını aradan qaldırmaq imkanı olduqda baş verə bilər. Belə bir proses həyata keçirildikdə, müvafiq vergi qiymətləndiriciləri və ya müfəttişləri qiymətləndirmə ilə bağlı hər hansı fikir ayrılığını bildirərək əlaqəli müəssisələr arasında nəzarət edilən əməliyyatların fakt və hallarının və əlaqəli müəssisələr arasında mövcud olan transfer qiymətqoyması şərtlərinin hüquqi qiymətləndirilməsi ilə əlaqədar hər hansı fərqlərin müəyyənləşdirilməsi və qiymətləndirilməsi ilə bağlı mümkün qədər bir-birinə uyğun bəyanatlar verməlidirlər. Bu kimi bəyanatlar sonrakı qarşılıqlı razılaşma prosedurları üçün əsas ola bilər və saziş tərəfi olan ölkə müvafiq əlaqəli müəssisənin vergi öhdəliyini yekun olaraq həll etdikdən sonra, vergi ödəyicisinin işlərini araşdıran hər hansı ölkənin səbəb olduğu problemlərin qarşısını ala bilər. Məsələn, belə bir yanaşma müvafiq məlumatların olmaması səbəbindən qarşılıqlı razılaşma proseduru ilə bağlı çətinlikləri minimuma endirə bilər.
  6. Bəzi hallarda paralel vergi yoxlaması proseduru iştirakçı vergi orqanlarına əlaqəli müəssisələr arasında nəzarət edilən əməliyyatın transfer qiymətqoyması şərtləri barədə razılığa gəlməsinə imkan verə bilər. Razılıq əldə edildiyi təqdirdə, vaxt məhdudiyyəti və iqtisadi ikiqat vergitutmanın qarşısını alaraq müvafiq düzəlişlər erkən mərhələdə edilə bilər. Bundan əlavə, əlaqəli müəssisələrin transfer qiymətqoyması barədə razılıq vergi ödəyicilərinin razılığı ilə əldə olunarsa, vaxt aparan və bahalı məhkəmə çəkişmələrinin qarşısını almaq olar.
  7. Əlaqəli müəssisələrin transfer qiymətqoyması ilə bağlı paralel vergi yoxlaması zamanı vergi orqanları arasında heç bir razılıq əldə oluna bilməsə də, İƏİT Model Müqavilə ilə nəzərdə tutulur ki, hər hansı əlaqəli müəssisənin paralel vergi yoxlaması olmazsa, olduğundan daha erkən mərhələdə iqtisadi vergitutumanın qarşısını almaq üçün hər hansı qarşılıqlı razılaşma prosedurunun açılması üçün tələb təqdim edə bilər. Əgər belə bir vəziyyət olarsa, onda paralel vergi yoxlamaları vergi orqanının vergi ödəyicisinin vergi öhdəliyinə etdiyi düzəlişlər ilə qarşılıqlı razılaşma prosedurunun tətbiqi arasındakı vaxtı xeyli azalda bilər. Bundan əlavə, İƏİT Model Müqaviləsində paralel vergi yoxlamalarının qarşılıqlı razılaşma prosedurlarını asanlaşdıra biləcəyi nəzərdə tutulur, çünki vergi orqanları vergi ödəyicisi tərəfindən qarşılıqlı razılaşma proseduru tələb oluna biləcəyi vergi düzəlişləri üçün daha dolğun faktiki sübutlar hazırlaya biləcəklər. Yuxarıda göstərilən vergi orqanlarının bəyanatlarında qeyd olunan faktların müəyyənləşdirilməsi və qiymətləndirilməsi və transfer qiymətqoyması ilə məsələlərin təklif olunan qaydada həlli əsasında, qarşılıqlı razılaşma prosedurunun təcrübi işlənməsi əhəmiyyətli dərəcədə təkmilləşdirilə bilər ki, bu da səlahiyyətli orqanların daha asanlıqla razılaşma əldə etməsinə imkan verir.
  8. Əlaqəli müəssisələr həmçinin cəlb olunan vergi orqanlarının sorğularının əlaqələndirilməsi və təkrarlanmaların aradan qaldırılması səbəbindən vaxt və mənbələrə qənaət etməklə paralel vergi yoxlamalarından faydalana bilərlər. Bundan əlavə, iki və ya daha çox vergi orqanının əlaqəli müəssisələr arasında transfer qiymətqoymasının araşdırılmasında iştirak etməsi hər hansı transmilli şirkətinə öz transfer qiymətqoyması məsələsinin həll olunmasında daha fəal iştirak etmək imkan verə bilər. Vergi yoxlaması zamanı iştirak edən vergi orqanlarının hər birinə müvafiq faktlar və arqumentlər təqdim etməklə əlaqəli müəssisələr anlaşılmazlıqların qarşısını almağa kömək edə bilər və vergi orqanlarının onların transfer qiymətqoyması şərtlərini müəyyənləşdirməsinə və qiymətləndirməsinə kömək edə bilər. Beləliklə, əlaqəli müəssisələr transfer qiymətqoyması ilə bağlı ilk mərhələdə əminlik əldə edə bilərlər. 4.79-cu bəndə baxın.

**D.4 Sinxron vergi yoxlamalarının istifadəsinə dair tövsiyələr**

* 1. İƏİT üzvü olan ölkələr arasında paralel vergi yoxlamalarından daha çox istifadə edilməsi nəticəsində Maliyyə Məsələləri Komitəsi bu növ əməkdaşlıq edə bilən və etmək istəyən ölkələr üçün İƏİT Model Müqavilənin hazırlanmasının faydalı olacağını müəyyən edib. 23 İyul 1992-ci ildə İƏİT-in Şurası üzv ölkələrə bu əməkdaşlıq formasının hüquqi və praktiki aspektlərinə dair qaydalar təmin edən bu Model Müqavilədən istifadə etmək ilə bağlı tövsiyə verdi.
  2. Ticarət və biznesin beynəlmiləlləşməsinin artması və transmilli şirkətlərin əməliyyatlarının mürəkkəbləşməsi ilə transfer qiymətqoyması məsələsi getdikcə daha vacib olub. Paralel vergi yoxlamaları həm vergi ödəyicilərinin, həm də vergi orqanlarının transmilli şirkətlərin transfer qiymətqoyması ilə əlaqədar olan çətinliklərini yüngülləşdirə bilər. Ona görə də transfer qiymətqoyması hallarının araşdırılmasında və məlumat mübadiləsi və qarşılıqlı razılaşma prosedurlarının işlənməsini asanlaşdırmaq üçün paralel vergi yoxlamalarından daha çox istifadə olunması tövsiyə olunur. Paralel yoxlama zamanı əgər təkrar qiymətləndirmə aparılarsa, iştirak edən hər iki ölkə transmilli şirkətlər qrupu üçün ikiqat vergitutmanın qarşısını alan nəticə əldə etməyə çalışmalıdır.

**E. Təhlükəsiz limanlar**

**E.1 Giriş**

* 1. Qolun uzunluğu prinsipinin tətbiqi resurs tələb edən proses ola bilər. Bu, vergi ödəyiciləri və vergi orqanları üzərinə düşən və həm mürəkkəb qaydalar, həm də yaranan əməletmə tələbləri ilə ağırlaşa biləcək ağır inzibati öhdəlik qoya bilər. Bu faktlar İƏİT üzvü olan ölkələrin təhlükəsizlik limanı qaydalarının transfer qiymətqoyması ərazisində uyğun olub olmadığını və həmin qaydalar tətbiq olunduqda nəzərdən onları keçirməsinə səbəb olub.
  2. Bu Təlimatlar 1995-ci ildə qəbul ediləndə, təhlükəsizlik limanı qaydaları ilə bağlı ifadə olunan fikir ümumiyyətlə mənfi idi. Bildirilmişdir ki, təhlükəsiz limanların transfer qiymətqoymasına əməletməni və idarəçiliyi asanlaşdıra biləcəyinə baxmayaraq, təhlükəsizlik limanı qaydaları ciddi problemlər yarada bilər ki, bu da nəzarət edilən əməliyyatlarla məşğul olan müəssisələrin qiymətqoyma ilə bağlı qərarlarına əks təsir göstərə bilər. Təklif olunmuşdur ki, birtərəfli təhlükəsiz limanlar təhlükəsiz limanı tətbiq edən ölkənin vergi gəlirlərinə, eləcə də əlaqəli müəssisələri hər hansı təhlükəsiz limanı seçən vergi ödəyiciləri ilə nəzarət edilən əməliyyatlar həyata keçirən ölkələrin ölkələrin vergi gəlirlərinə mənfi təsir göstərə bilər. Bundan əlavə, qeyd olunmuşdur ki, təhlükəsiz limanlar qol uzunluğu prinsipinə uyğun olmaya bilər. Buna görə də, belə qərara gəlinmişdir ki, transfer qiymətqoyması tətbiq olunan təhlükəsiz limanlar ümumiyyətlə məsləhətli deyil və nəticə etibarilə, təhlükəsiz limanlardan istifadə tövsiyyə olunmur.
  3. Ümumiyyətlə mənfi nəticələrə baxmayaraq, bir sıra ölkələr təhlükəsizlik limanı qaydaları qəbul ediblər. Bu qaydalar adətən kiçik vergi ödəyicilərinə və/və ya daha az mürəkkəb əməliyyatlara şamil edilmişdir. Bunlar ümumiyyətlə həm vergi orqanları, həm də vergi ödəyiciləri tərəfindən müsbət qiymətləndirilir, onlar qeyd edirlər ki, təhlükəsiz limanların faydaları bu qaydalar diqqətlə hədəf seçildikdə və müəyyən olunduqda və zəif hesab olunan təhlükəsizlik limanı rejimlərindən yarana biləcək problemlərin qarşısını almaq üçün səy göstərildikdə əlaqədar çətinliklərindən daha çox olur.
  4. Təhlükəsiz limanların məqsədəuyğunluğu vergi ödəyicilərinə və/və ya transfer qiymətqoyması ilə bağlı riskləri olan vergi ödəyicilərinə və/yaxud əməliyyatlara yönləndirildikdə və ikitərəfli və ya çoxtərəfli əsasda qəbul edildikdə, çox aydın şəkildə olması gözlənilə bilər. Təhlükəsizlik limanı ilə bağlı müddəanın təhlükəsiz limanı aydın şəkildə qəbul etmiş vergi orqanında başqa hər hansı vergi orqanına heç bir halda aid olmadığı və ya onu məhdudlaşdırmadığı qəbul edilməlidir.
  5. Təhlükəsiz limanların əsasən vergi ödəyicilərinə fayda verərək resurslardan daha optimal istifadəni təmin etməsinə baxmayaraq, vergi orqanlarına da fayda verə bilərlər. Vergi orqanları daha kiçik vergi ödəyicilərindən və daha az mürəkkəb əməliyyatlardan (adətən təcrübədə həm transfer qiymətqoyması metodologiyasına, həm də faktiki nəticələrə görə ardıcıl olaraq həll edilə bilən) audit və yoxlama resurslarını daha mürəkkəb, daha yüksək risk hallarına keçirə bilərlər. Eyni zamanda, vergi ödəyiciləri uyğun əməliyyatlara qiymət verə və vergi bəyannamələrini daha əminliklə və daha aşağı əməletmə öhdəlikləri ilə təqdim edə bilərlər. Bununla belə, təhlükəsiz limanların dizaynı uyğun vergi ödəyiciləri üçün təhlükəsizlik limanı qaydaları əsasında transfer qiymətmətlərinin müəyyənləşdirilməsi zamanı icazə verilə bilən qol uzunluğu qiymətlərinə yaxınlaşma dərəcəsi, oxşar yerləşmiş vergi ödəyiciləri ilə ədalətli davranma və gəlirdən ikiqat vergitutmama daxil olmaqla uyğun olmayan vergi planlaşdırma imkanlarının yaradılması potensialı və qol uzunluğu prinsipi və ya başqa ölkələrin təcrübələrindən istifadə etməklə təhlükəsiz limanların mümkün uyğunsuzluğu nəticəsində ikiqat vergitutma potensialı ilə əlaqədar məsələlərə lazımi diqqət yetirməyi tələb edir.
  6. Aşağıdakı müzakirədə təhlükəsizlik limanı müddəalarının faydaları və həmin müddəalarla bağlı narahatlıqlar nəzərdən keçirilir və təhlükəsiz limanların qol uzunluğu prinsipinə əsasında transfer qiymətqoyma sistemində tətbiq oluna biləcəyi hallara dair təlimat təqdim olunur.

**E.2 Təhlükəsiz liman anlayışı və konsepsiyası**

* 1. Qol uzunluğu prinsipini tətbiq edərkən ortaya çıxan bəzi çətinlikləri uyğun vergi ödəyicilərinin aydın və diqqətlə müəyyən edilmiş əməliyyatlarla əlaqədar müəyyən edilmiş sadə bir köçürmə qiymətqoyması qaydaları paketinə əməl etməyi seçə biləcəyi və ya ümumi transfer qiymətqoyması qaydalarının tətbiqindən azad ola biləcəyi halları təmin etməklə aradan qaldırıla bilər. Əvvəlki vəziyyətdə belə qaydalar əsasında müəyyən olunmuş qiymətlər bu cür qaydaları açıq şəkildə qəbul etmiş vergi orqanları tərəfindən avtomatik olaraq qəbul ediləcəkdir. Bu seçkili müddəalar adətən “təhlükəsiz limanlar” adlandırılır.
  2. Transfer qiymətqoyması rejimində təhlükəsizlik limanı vergi ödəyicilərinin müəyyən bir kateqoriyasına və ya əməliyyatlara aid olan və uyğun vergi ödəyicilərini ölkənin ümumi transfer qiymətqoyması qaydaları ilə müəyyən edilmiş digər öhdəliklərdən azad edən bir müddəadır. Təhlükəsizlik limanı ümumi transfer qiymətqoyması rejimində olanlar üçün daha sadə öhdəlikləri əvəz edir. Belə bir müddəanın olması məsələn, vergi ödəyicilərinə transfer qiymətlərini müəyyən üsulla, məsələn, vergi orqanının təqdim etdiyi sadələşdirilmiş transfer qiymətqoyması yanaşması tətbiq etməklə təyin etməyə imkan verə bilər. Alternativ olaraq, təhlükəsizlik limanı vergi ödəyicilərinin müəyyən bir kateqoriyasını və ya əməliyyatları ümumi transfer qiymətqoyması qaydalarının hamısını və ya bir hissəsini tətbiq etməkdən azad edə bilər. Adətən təhlükəsizlik limanı müddəasına əməl edən uyğun vergi ödəyiciləri bəzi və ya bütün əlaqəli transfer qiymətqoyması sənədləri ilə bağlı tələblər də daxil olmaqla, çətin əməletmə öhdəliklərindən azad olunacaqlar.
  3. Bu Bölmədəki müzakirə məqsədləri üçün təhlükəsiz limanlara birbaşa qol uzunluğu qiymətlərinin müəyyənləşdirməyi birbaşa əhatə etməyən inzibati sadələşdirmə tədbirləri, məsələn sadələşdirilmiş sənədləşmə tələbləri (qiymətqoyma olmadıqda) və ya prosedurları və ya belə tələb və prosedurlardan azadolma tədbirləri daxil deyil, bununla da vergi orqanı və vergi ödəyicisi bu fəslin F Bölməsində müzakirə olunan nəzarət edilən əməliyyatlardan əvvəl (əvvəlcədən qiymət razılaşmaları) əvvəlcədən transfer qiymətqoyması barədə razılığa gəlirlər. Bu hissədəki müzakirə həmçinin hər hansı xarici törəmə müəssisədəki “artıq” borcun qarşısını almaq üçün nəzərdə tutulmuş vergi müddəalarına da aid deyil (“incə kapitallaşma” qaydaları).
  4. Təhlükəsiz limanın yuxarıda göstərilən təsvirinə tam cavab verməsələr də, bəzi ölkələrin bu Bölmədə müzakirə olunan bir sıra üstünlükləri həyata keçirmək üçün fərziyyələrdən istifadə edən digər inzibati sadələşdirmə tədbirlərini qəbul etməsi halları ola bilər. Məsələn, vergi orqanı tərəfindən vergi ödəyicisinin transfer qiymətqoymasının qol uzunluğu prinsipinə uyğun olduğunu göstərmək hüququ nəzərə alınmaqla vergi orqanı tərəfindən məcburi qiymət hədəfinin müəyyənləşdiriləcəyi barədə təkzibedici ehtimal müəyyən edilə bilər. Belə bir sistemdə vergi ödəyicisinin qiymətinin bu sistem olmadığı təqdirdə daha uzun bir prinsipə uyğun olduğunu göstərmək üçün daha yüksək bir yük daşımaması əsas məsələdir. Hər hansı bir sistemdə məcburi prezumpsiyanın tətbiqi nəticəsində yaranan ikiqat vergitutması hallarının qarşılıqlı razılaşma yolu ilə həllinə icazə verilməlidir.

**E.3 Təhlükəsiz limanın faydası**

* 1. Təjlükəsiz limanların əsas faydaları aşağıdakılardan ibarətdir:

1. Nəzarət edilən əməliyyatların kvolifikasiyası üçün müvafiq şərtlərin müəyyən olunması və sənədləşdirilməsi zamanı uyğun vergi ödəyiciləri üçün əməletmənin sadələşdirilməsi və əməletmə xərclərinin azaldılması;
2. Nəzarət edilən əməliyyatların kvolifikasiyası üzrə hesablanan yaxud ödənilən qiymətin təhlükəsiz limanı məhdud audit ilə və ya vergi ödəyicinin təhlükəsizlik limanı müddəalarının uyğunluq şərtlərini yerinə yetirmiş olmasını və həmin müddəalara əməl etmiş olmasını təmin etməkdən kənar audit olmadan təhlükəsiz limanını qəbul etmiş vergi orqanları tərəfindən qəbul olunacağı ilə bağlı uyğun vergi ödəyicilərinə əminlik verilməsi;
3. Vergi orqanlarına daha aşağı riskli əməliyyatların yoxlanmasından daha mürəkkəb və ya daha yüksək riskli əməliyyatların və vergi ödəyicilərinin yoxlanmalarına qədər inzibati resurslarını yönləndirmək üçün icazə verilməsi.

E.3.1 Əməletmədən azadolma

* 1. Qol uzunluğu prinsipinin tətbiqi əldə olunması və ya qiymətləndirilməsi çətin ola yaxud baha başa gələ biləcəyi məlumatların toplanmasını və təhlilini tələb edir. Müəyyən hallarda bu cür əməletmə öhdəliyi vergi ödəyicisinin ölçüsünə, onun yerinə yetirilmiş funksiyalarına və onun nəzarət edilən əməliyyatlarına aid transfer qiymətqoyması risklərinə proporsional olmaya bilər.
  2. Müvafiq qaydada hazırlanmış təhlükəsizlik limanları həmin limanlar tərəfindən müəyyən edilən parametrlər çərçivəsində vergi ödəyicisinin əməliyyatları kvolifikasiya etmək qarşılığında məlumatların toplanması və əlaqədar sənədləşmə tələblərini aradan qaldırmaqla əməletmə öhdəliklərini əhəmiyyətli dərəcədə asanlaşdıra bilər. Xüsusilə transfer qiymətqoyması ilə bağlı risklər kiçik olduğu və əməletmə və sənədləşmə öhdəliyinin transfer qiymətqoymasının aparılmasında proporsional olduğu sahələrdə belə bir əvəzləşmə vergi ödəyiciləri və vergi orqanları üçün qarşılıqlı faydalı ola bilər. Təhlükəsizlik limanı əsasında vergi ödəyiciləri müqayisəli əməliyyatlar üzrə axtarış aparmaq və ya həmin vergi orqanlarına transfer qiymətqoymasına əməletməni göstərmək üçün resurslar xərcləmək öhdəliyi olmayan təhlükəsiz limanı təmin edən vergi orqanları tərəfindən tələb olunmayacaq transfer qiymətlərini müəyyən edə bilərlər.

E.3.2 Əminlik

* 1. Hər hansı təhlükəsizlik limanı tərəfindən təmin olunan başqa bir üstünlük əminlikdir ki, bu da vergi ödəyicilərinin təhlükəsizlik limanı müddəalarının uyğun şərtlərini yerinə yetirməsi və həmin müddəalara əməl etməsi şərtilə vergi ödəyicisinin transfer qiymətlərinin təhlükəsiz limanı təmin edən vergi orqanı tərəfindən qəbul olunacağından ibarətdir. Vergi orqanı məhdud yaxud heç bir araşdırma olmadan təhlükəsizlik limanı parametrləri çərçivəsində transfer qiymətlərini qəbul edəcəkdir. Vergi ödəyiciləri vergi orqanı tərəfindən kvolifikasiya əməliyyatı üçün müvafiq hesab olunan transfer qiymətini təmin edəcək lazımi parametrlərlə təmin oluna bilər.

E.3.3 İnzibati sadəlik

* 1. Hər hansı təhlükəsizlik limanı vergi orqanı üçün inzibati sadəlik dərəcəsi ilə yaradacaq. Təhlükəsizlik limanı üzrə müəyyən vergi ödəyicilərinin və ya əməliyyatların uyğunluğunun diqqətlə qiymətləndirilməli olduğuna baxmayaraq, konkret təhlükəsizlik limanı müddəasından asılı olaraq, belə qiymətləndirmələrin transfer qiymətqoyması təcrübəsi olan auditorlar tərəfindən yerinə yetirilməli olduğu mütləq deyil. Təhlükəsizlik limanı üçün uyğunluq müəyyən olunduqdan sonra, tələblərə cavab verən vergi ödəyiciləri təhlükəsizlik limanı üçün uyğun gələn nəzarət edilən əməliyyatların transfer qiymətləri ilə əlaqədar minimal yoxlama tələb edəcək. Bu, vergi orqanlarına məhdud inzibati resurs öhdəliyi olan aşağı riskli vəziyyətlərdə vergi gəlirlərini təmin etməyə və səylərini daha mürəkkəb yaxud daha riskli əməliyyatların və vergi ödəyicilərinin yoxlanmasına birləşdirməyə imkan verir. Təhlükəsizlik limanı həmçinin başqa cür öz transfer qiymətqoyması təcrübələrinin yoxlamadan yayınacağına inana biləcək kiçik vergi ödəyiciləri arasında əməletmə səviyyəsini artıra bilər.

**E.4 Təhlükəsizlik limanla bağlı narahatlıqlar**

* 1. Vergi ödəyicilərinin və ya əməliyyatların hər hansı müəyyən kateqoriyası üçün təhlükəsizlik limanlarının varlığının mənfi nəticələri də ola bilər. Bu narahatlıqlar aşağıdakı faktlardan qaynaqlanır:

1. Hər hansı müəyyən ölkədə təhlükəsiz limanın icrası qol uzunluğu prinsipinə uyğun olmadığı bildirilən gəlirdən vergi tutulmasına səbəb ola bilər;
2. Təhlükəsizlik limanları birtərəfli qəbul olunduqda ikiqat vergitutma və ya ikiqat vergitutmama riskini artıra bilər;
3. Təhlükəsizlik limanları uyğun olmayan vergi planlaşdırması üçün geniş perspektivlər açır, və
4. Təhlükəsizlik limanları iştirak payı və vahid forma ilə bağlı məsələləri qaldıra bilər.

E.4.1 Qol uzunluğu prinsipindən kənarlaşma

* 1. Təhlükəsizlik limanı sadələşdirilmiş transfer qiymətqoyması yanaşmasını təmin edərsə, bütün hallarda, ümumi transfer qiymətqoyması müddəalarına əsasən vergi ödəyicisinin fakt və hallarına tətbiq olunan ən uyğun metoda uyğun gəlməyə bilər. Məsələn, hər hansı təhlükəsizlik limanı vergi ödəyicisi başqa bir metodun faktlar və hallar əsasında ən uyğun metod olduğunu müəyyən etdikdə, müəyyən bir metodun istifadəsini tələb edə bilər. Belə bir vəziyyəti ən uyğun metodun istifadəsini tələb edən qol uzunluğu prinsipinə zidd hesab etmək olar.
  2. Təhlükəsizlik limanları qol uzunluğu prinsipinə ciddi əməletmə və idarəetmə qabiliyyəti arasında tarazlığın olmasını təmin edir. Onlar ayrı-ayrı vergi ödəyicilərinin və əməliyyatlarının fərqli fakt və hallarına tam uyğunlaşdırmaq üçün yerinə yetirilməyib. Təhlükəsizlik limanı əsasında müəyyən edilmiş qiymətlərin qol uzunluğu prinsipinə uyğun olaraq müəyyənləşdirilmiş qiymətlərlə yaxınlaşma dərəcəsi müvafiq xarakterli nəzarət olunmayan tərəflər müvafiq əməliyyat növləri ilə əlaqədar qiymətlər və qiymətqoyma prosesinin inkişafı ilə əlaqədar məlumat toplamaq, müqayisə etmək və sürətli yeniləməklə təkmilləşdirilə bilər. Bununla belə, qol uzunluğu prinsipini təmin etmək üçün təhlükəsizlik limanı parametrlərini kifayət qədər dəqiqlik təyin etmək səyləri təhlükəsizlik limanının inzibati sadəliyini aradan qaldıra bilər.
  3. Vergi ödəyicilərinin qol uzunluğu prinsipinə uyğun olaraq təhlükəsizlik limanı və ya qiymət əməliyyatlarını seçmək imkanı olduqda, vergi ödəyicilərinə qol uzunluğu əsasında qiymətqoymadan yayınan təhlükəsizlik limanlarından olan hər hansı bir çatışmazlıqlar aradan qaldırılır. Belə bir yanaşma ilə, təhlükəsizlik limanına inanan vergi ödəyiciləri onlardan qol uzunluğu üzrə məbləğdən artıq olan gəlirin miqdarı barədə hesabat verməyi tələb edər və ümumi transfer qiymətqoyması qaydalarını tətbiq edə bilər. Belə bir yanaşma təhlükəsizlik limanı rejimi çərçivəsində uzun müddətli qiymətlər arasındakı fərqi məhdudlaşdırsa da, təhlükəsizlik limanının vergi orqanına inzibati üstünlüklərini də məhdudlaşdıracaqdır. Bundan əlavə, vergi orqanları hər hansı belə yanaşmadan vergi gəlirinin potensial itgini nəzərə almalıdır, bu zamanı vergi ödəyiciləri yalnız təhlükəsizlik limanı məbləğindən və ya qol uzunluğu həcmindən az məbləğ üzrə vergini ödəyəcək. Təhlükəsizlik limanının istifadəsinin müəyyən bir ildə vergi ödəyicisi üçün əlverişli olub-olmamasından asılı olaraq, ölkələr vergi ödəyicilərinin hər hansı təhlükəsizlik limanında iştirak edib etməmək qabiliyyəti ilə bağlı da narahat ola bilərlər. Ölkələr vergi ödəyicisinin təhlükəsizlik limanı üçün uyğun ola biləcəyi şərtlərə nəzarət etməklə, məsələn, vergi ödəyicilərindən təhlükəsizlik limanını istifadə etməzdən əvvəl vergi orqanına məlumat verməsini və ya müəyyən illər ərzində istifadəsinə dair öhdəlik götürməsini tələb etməklə bu riskə görə daha çox rahatlıq əldə edə bilərlər.

E.4.2. İkiqat vergitutma riski, ikiqat vergitutmama və qarşılıqlı razılaşma ilə bağlı narahatlıqlar

* 1. Təhlükəsizlik limanının yaratdığı əsas narahatlıq odur ki, bu, ikiqat vergitutma riskini artıra bilər. Əgər hər hansı vergi orqanı öz ölkəsində hesabatı verilən mənfəəti artırmaq üçün təhlükəsizlik limanı göstəricilərini ya qol uzunluğu qiymətlərindən yuxarı, ya da aşağı səviyyələrdə müəyyən edərsə, bu hal təhlükəsizlik limanı ölkəsində transfer qiymətoyması araşdırılmasını aradan qaldırmaq üçün vergi ödəyicilərini onların nəzarət edilən tərəflərə hesablamış və ya ödəmiş olduğu qiymətləri dəyişdirməyə məcbur edə bilər. Əgər təhlükəsizlik limanını təmin edən ölkə verginin azaldılması və ya sənədləşdirmə tələblərinin yerinə yetirilməməsinə görə ciddi cərimələr tətbiq edərsə və bunun da nəticəsində transfer qiymətqoymasının həmin ölkədə əlavə baxış keçirilmədən qəbul edilməsini təmin etmək üçün həvəsləndirici vasitələr əlavə oluna bilərsə, təhlükəsizlik limanını təmin edən ölkədə vergi tutulan gəlirin mümküm artıq bəyan olunması ilə əlaqədar narahatlıq daha böyük olur.
  2. Əgər təhlükəsizlik limanı vergi ödəyicilərinə gəlirləri qol uzunluğu səviyyələrindən yuxarı bildirməyə səbəb olarsa, bu, həmin yerli vergi ödəyiciləri tərəfindən daha çox vergi tutulan gəlir haqqında məlumat verildiyi üçün təhlükəsizlik limanını təmin edən vergi orqanının xeyrinə olacaqdır. Digər tərəfdən, təhlükəsizlik limanı əməliyyatın digər tərəfi olan xarici əlaqəli müəssisənin vergi yurisdiksiyasında az vergi tutulan gəlirin olmasına səbəb ola bilər. Digər vergi orqanları təhlükəsizlik limanının tətbiqi nəticəsində yaranan qiymətlərə etiraz edə bilər ki, bunun da nəticəsində vergi ödəyicisinin ikiqat vergitutmanın perspektivi ilə üzləşər. Ona görə də təhlükəsizlik limanı ölkəsinin vergi orqanı tərəfindən əldə edilən hər hansı inzibati üstünlüklər əsasən digər ölkələrin xərci hesabına əldə olunar, həmin ölkələr təhlükəsizlik limanı əsasında icazə verilən qiymətlərin və ya nəticələrin onların öz transfer qiymətqoyması qaydalarının tətbiqi ilə əldə olunan nəticələrə uyğun olub-olmadığını sistemli şəkildə müəyyən etməlidirlər. Təhlükəsizlik limanını təklif edən ölkə tərəfindən saxlanan inzibati öhdəlik bu səbəbdən xarici yurisdiksiyalara dəyişdiriləcəkdir.
  3. Daha kiçik vergi ödəyicilərinin və ya nisbətən az mürəkkəb əməliyyatların cəlb olunduğu hallarda təhlükəsizlik limanlarının faydaları bu cür müddəaların qaldırdığı problemlərdən üstün ola bilər. Təhlükəsizlik limanı seçildiyi təqdirdə, vergi ödəyiciləri təhlükəsizlik limanı səbəbindən meydana gələrsə, orta səviyyədə ikiqat vergitutma səviyyəsinin mürəkkəb transfer qiymətqoyması qaydalarına riayət etmək zərurətindən azadolmanı almaq üçün məqbul qiymət olmasını nəzərdən keçirə bilərlər. Hər tərəf vergi ödəyicisinin ikiqat vergitutma imkanının məqbul olub-olmadığına dair təhlükəsizlik limanı seçilməsində öz qərarını verə biləcəyini iddia edə bilər.
  4. Təhlükəsizlik limanları birtərəfli qaydada qəbul edildikdə, ikiqat vergitutmanın qarşısını almaq üçün təhlükəsizlik limanı parametrlərinin müəyyən olunması zamanı diqqətli olmaq lazımdır və təhlükəsizlik limanını qəbul edən ölkə ümumiyyətlə ikiqat vergitutma riskini aradan qaldırmaq üçün qarşılıqlı razılaşma prosedurları çərçivəsində ayrı-ayrı işlərdə təhlükəsizlik limanı nəticələrinin dəyişdirilməsini nəzərdən keçirməyə hazır olmalıdır. Ən azı, vergi ödəyicilərinin tam məlumatlı əsaslarla qərarlar qəbul etmələrini təmin etmək üçün təhlükəsizlik limanını təklif edən ölkə təhlükəsizlik limanından istifadə nəticəsində baş vermiş hər hansı ikiqat vergitutmanın azaldılmasına cəhd edib-etməyəcəyini qabaqcadan açıqlamalı olacaq. Aydındır ki, əgər təhlükəsizlik limanı seçimə görə olmazsa və sözügedən ölkə ikiqat vergitutmadan azadolmanı nəzərdən keçirməkdən imtina edərsə, təhlükəsizlik limanından irəli gələn ikiqat vergitutma riski çox yüksək olar və sazişlərin ikiqat vergitutmadan azadolma müddəalarına zidd olar.
  5. Digər tərəfdən, əgər birtərəfli təhlükəsizlik limanı vergi ödəyicilərinə təhlükəsizlik limanını təmin edən ölkədə gəlir səviyyəsinin aşağı həddindən aşağı hesabat verməyə imkan verərsə, vergi ödəyiciləri təhlükəsizlik limanının tətbiqini seçmək üçün maraqları olar. Bu zaman vergi ödəyicisinin digər ölkələrdəki gəlirlərini ardıcıl olaraq və ya təhlükəsizlik limanına əsaslanaraq qol uzunluğu səviyyələrindən yuxarı səviyyədə hesabat verəcəyinə dair heç bir əminlik olmaz. Bundan əlavə, digər vergi orqanlarının gəlirlərin qol uzunluğu səviyyələrindən yuxarı bildirilməsini tələb etmək səlahiyyətinə malik olması ehtimalı az olar. Belə vəziyyətlərdə az vergitutma öhdəliyi yalnız təhlükəsizlik limanı müddəasını qəbul edən ölkənin üzərinə düşməsinə və digər ölkələrin qol uzunluğu üzrə gəlir məbləğlərindən vergi ödəmək qabiliyyətinə mənfi təsir göstərməsə də, ikiqat vergitutmama qaçılmaz olacaq və investisiya və ticarətdə təhriflərin olması nəticələnə bilər.
  6. Təhlükəsizlik limanları altında yaranan qol uzunluğuna əsaslanan nəticələrin olmaması, potensial ikiqat vergitutma və ikiqat vergitutmama ilə bağlı problemlərin təhlükəsizlik limanları ölkələr arasında səlahiyyətli orqan razılaşmalar yolu ilə ikitərəfli və ya çoxtərəfli əsasda qəbul olunarsa, geniş miqyasda aradan qaldırıla biləcəyini müşahidə etmək vacibdir. Bu prosedur əsasında iki və ya daha çox ölkə razılaşma ilə təhlükəsizlik limanı müddəasının tətbiq ediləcəyi vergi ödəyicilərini və / və ya əməliyyatları müəyyən edə bilər və ölkələrin hər birində ardıcıl tətbiq edilərsə, müqavilə bağlayan ölkələrin hər biri tərəfindən qəbul ediləcək qiymətqoyma parametrlərini razılaşma ilə müəyyən edə bilər. Bu cür razılaşmalar əvvəlcədən dərc edilə bilər və vergi ödəyiciləri razılaşmaya uyğun olaraq təsirə məruz qalan ölkələrin hər birində nəticələr haqqında ardıcıl məlumat verə bilər.
  7. Potensial fərqli maraqları olan iki və ya daha çox ölkənin olması ciddiliyi birtərəfli təhlükəsizlik limanını başqa cür xarakterizə edə biləcək və təhlükəsizlik limanının səbəb olduğu ikiqat vergitutma və ikiqat vergitutmama problemlərini əhəmiyyətli dərəcədə aradan qaldıracaq bəzi özbaşınalıqları məhdudlaşdırmağa xidmət etməlidir. Xüsusilə bəzi daha kiçik vergi ödəyiciləri və / və ya nisbətən az mürəkkəb əməliyyatlar üçün səlahiyyətli orqanın razılığı ilə ikitərəfli və ya çoxtərəfli təhlükəsizlik limanlarının yaradılması birtərəfli təhlükəsizlik limanı rejimlərinin bəzi potensial tələlərin qarşısını alacaq transfer qiymətqoymasının sadələşdirilməsi üçün səmərəli olan yanaşma təmin edə bilər.
  8. Bu Təlimatın IV Fəslinin I Əlavəsi ölkənin səlahiyyətli orqanlarının transfer qiymətqoyması hallarının ümumi sinifləri üçün müvafiq vəziyyətlərdə ikitərəfli və ya çoxtərəfli təhlükəsizlik limanlarının yaradılması məqsədilə istifadə edə biləcəyi nümunə anlaşma memorandumlarından ibarətdir. Bu nümunə anlaşma memorandumlarının istifadəsi ikitərəfli və ya çoxtərəfli təhlükəsizlik limanlarının yaradılmasında ya məcburi, ya da tövsiyə xarakterli sənəd hesab olunmamalıdır. Əksinə, onlar müvafiq ölkələrin vergi orqanlarının müəyyən ehtiyaclarına uyğunlaşma üçün mümkün bir çərçivəni təmin etmək məqsədi daşıyır.

E.4.3 Vergi planlaşdırması üçün prospektlərin açılması mümkünlüyü

* 1. Təhlükəsizlik limanları vergi ödəyicilərinə vergi planlaşdırma imkanları da verə bilər. Müəssisələrin vergi tutulan gəlirləri digər yurisdiksiyalara köçürmək məqsədilə öz transfer qiymətlərini dəyişdirmək üçün stimulu ola bilər. Bu, həmçinin ola bilsin ki, təhlükəsizlik limanı müddəalarından sui-istifadə məqsədilə süni razılaşmaların bağlanması ilə vergidən yayınmaya səbəb ola bilər. Məsələn, əgər təhlükəsizlik limanları “sadə” və ya “kiçik” əməliyyatlara müraciət edərsə, vergi ödəyiciləri əməliyyatları sadə və ya kiçik görstərmək üçün onları hissələrə bölməyə çalışa bilərlər.
  2. Əgər hər hansı təhlükəsizlik limanı bir sahənin orta göstəricisinə əsaslanmış olarsa, vergi planlaşdırması imkanları orta rentabellikdən daha yaxşı səviyyəyə malik vergi ödəyiciləri üçün vergi planlaşdırma imkanları mövcud ola bilər. Məsələn, qol uzunluğuna əsaslanan qiymətə satan rentabelli şirkət nəzarət edilən satışlarda 15%-lik ticarət əlavəsi qazanır. Əgər hər hansı ölkə 10% ticarət əlavəsi tələb edən bir təhlükəsizlik limanını qəbul edərsə, şirkət təhlükəsizlik limanına əməl etmək üçün stimula malik ola və qalan 5%-i aşağı vergi yurisdiksiyasına keçirə bilər. Nəticə etibarilə vergi tutulan gəlir ölkədən kənarlaşdırılar. Geniş miqyasda tətbiq edildikdə, bu, təhlükəsizlik limanı təklif edən ölkə üçün əhəmiyyətli gəlir itkisi demək ola bilər.
  3. Təhlükəsizlik limanlarının ikitərəfli və ya çoxtərəfli əsasda qəbul edilməsinin 4.119-cu bəndində göstərilən qaydada bu narahatlığı geniş miqyasda aradan qaldırmaq olar, beləliklə də eyni liman transfer qiymətqoyması ilə əlaqədar ölkələrin iştirak etdiyi əməliyyatlarda təhlükəsiz limanların tətbiqini məhdudlaşdırmaq olar. İkitərəfli və çoxtərəfli təhlükəsizlik limanlarını qəbul edərkən vergi orqanları bu cür razılaşmaların geniş bir şəbəkəsinin yaradılması, daha əlverişli təhlükəsiz limanları olan ərazilər vasitəsilə əməliyyatların istiqamətləndirilməsi yolu ilə “təhlükəsizlik limanı alış-verişini” stimullaşdıra biləcəyini və bu ehtimalın qaqarşısını almaq bunun üçün müvafiq addımların atılacağını bilməlidirlər. Eynilə, ikitərəfli təhlükəsizlik limanlarını qəbul edən ölkələrə məqbul nəticələrin kifayət qədər dar diapazonunu hədəf alması və təhlükəsiz liman razılaşmasının tərəfi olan hər bir ölkədə gəlir barədə ardıcıl hesabat verilməsini tələb etmələri tövsiyə olunur. Sazişdəki məlumat mübadiləsi müddəaları belə ikitərəfli təhlükəsizlik limanı əsasında ardıcıl hesabatlardan istifadəsini təsdiqləmək üçün lazım olduqda ölkələr tərəfindən istifadə edilə bilər.
  4. Hər hansı ölkənin təhlükəsizlik limanı tətbiq edərkən öz vergi bazasının müəyyən qədər aşınmasından mümkün əziyyət çəkməyə hazır olub-olmaması həmin ölkənin qərar verməsi üçün ilkin şərtdir. Belə bir siyasət qərarının verilməsində əsas güzəşt bir tərəfdən vergi ödəyiciləri və vergi orqanları üçün təhlükəsizlik limanına olan əminlik və onun inzibati sadəliyi ilə digər tərəfdən vergi gəlirlərinin aşınma ehtimalı arasındadır.

E.4.4 Pay kapitalı və vahid forma məsələləri

* 1. Təhlükəsizlik limanları pay kapitalı və vahid forma məsələlərini qaldıra bilər. Təhlükəsizlik limanı tətbiq etməklə, hər hansı tərəf transfer qiymətqoyması sahəsində iki aydın qaydalar dəsti yaradacaqdır. Təhlükəsizlik limanı üçün uyğun olan vergi ödəyicilərini və ya əməliyyatları fərqləndirmək üçün aydın və dəqiq hazırlanmış meyarlar tələb olunur ki, bu da oxşar liman və ya rəqabət aparan vergi ödəyicilərinin təhlükəsizlik limanı həddinin qarşı tərəfində olduqlarını və ya əksinə təhlükəsizlik limanının tətbiq olunmasına icazə verilməsini minimuma endirsin. istənməyən vergi ödəyiciləri və ya əməliyyatları. Lazımi qədər dəqiq olmayan meyarlar oxşar vergi ödəyicilərinin fərqli vergi rejiminə keçməsinə səbəb ola bilər: birinə təhlükəsizlik limanı qaydalarını yerinə yetirməyə və beləliklə ümumi transfer qiymətqoyması üzrə əməletmə müddəalarıdan azad olunmasına icazə verilir, digəri isə əməliyyatlarını ümumi transfer qiymətqoyması üzrə əməletmə müddəalarına uyğun şəkildə öz əməliyyatlarını qiymətləndirməyə məcbur olur. Vergi ödəyicilərinin müəyyən bir kateqoriyası üçün təhlükəsizlik limanı rejimləri əsasında imtiyazlı vergi rejimi ayrı-seçkilik və rəqabətli təhriflərə səbəb ola bilər. İkitərəfli və ya çoxtərəfli təhlükəsizlik limanlarının qəbulu bəzi hallarda vergi rejimində fərqlilik potensialını artıra bilər, müxtəlif, lakin oxşar vergi ödəyiciləri ilə fərqli yurisdiksiyalarda əlaqəli müəssisələr ilə vergi ödəyəcisi tərəfindən həyata keçirilən oxşar əməliyyat arasında vergi rejimində fərqlilik potensialını artıra bilər.

**E.5 Təhlükəsiz limanların istifadəsinə dair tövsiyələr**

* 1. Transfer qiymətqoymasına əməletmə və idarəçilik çox mürəkkəb, vaxt aparan və baha başa gələn bir prosesdir. Müvafiq olaraq hazırlanmış təhlükəsizlik limanı müddəaları münasib vəziyyətlərdə tətbiq olunmaqla bu öhdəliklərin bir hissəsini aradan qaldırmağa və vergi ödəyicilərinə daha çox əminlik verməyə kömək edə bilər.
  2. Təhlükəsizlik limanı müddəaları nəzarət edilən əməliyyatlarla məşğul olan müəssisələrin qiymətqoyma ilə bağlı qərarlarına mənfi təsir göstərməsi və təhlükəsizlik limanını tətbiq edən ölkənin vergi gəlirlərinə, eləcə də əlaqəli müəssisələrinin təhlükəsizlik limanını seçən vergi ödəyiciləri ilə nəzarət edilən əməliyyatlarla məşğul olan ölkələrə mənfi təsir göstərməsi kimi məsələləri qaldıra bilər. Bundan əlavə, birtərəfli təhlükəsizlik limanları ikiqat vergitutma və ya ikiqat vergi tutmama üçün potensiala gətirib çıxara bilər.
  3. Bununla belə, daha kiçik vergi ödəyicilərinin və ya nisbətən az mürəkkəb əməliyyatların olduğu hallarda, təhlükəsizlik limanlarının faydaları bu cür müddəaların yaratdığı problemlərdən çox ola bilər. Vergi ödəyicilərinə bu cür təhlükəsizlik limanlarını seçimli etmək qol uzunluğu qiymətqoymasından yayınmanı daha da məhdudlaşdıra bilər. Ölkələr təhlükəsizlik limanlarını qəbul etdikdə, ikiqat vergitutma riskini məhdudlaşdırmaq üçün qarşılıqlı razılaşma prosedurlarında təhlükəsizlik limanı nəticələrini dəyişdirmək istəyinin olması məsləhətli ahl olur.
  4. Təhlükəsizlik limanlarının ikitərəfli və ya çoxtərəfli əsasda razılaşdırıla biləcəyi təqdirdə, onlar ikiqat vergitutma və ya ikiqat vergitutmama problemlərini yaratmadan əməletmə öhdəliklərindən və inzibati mürəkkəblikdən əhəmiyyətli azadolmanı təmin edə bilər. Buna görə də düzgün vəziyyətlərdə ikitərəfli və ya çoxtərəfli təhlükəsizlik limanlarının istifadəsi təşviq olunmalıdır.
  5. Aydın qəbul etmək lazımdır ki, birtərəfli və ya ikitərəfli əsasda qəbul edilməsindən asılı olmayaraq hər hansı təhlükəsizlik limanı heç bir halda təhlükəsizlik limanını qəbul etməmiş ölkələr üçün məcburiyyət və ya prioritet deyildir.
  6. Daha mürəkkəb və daha yüksək riskli transfer qiymətqoyması məsələləri üçün təhlükəsizlik limanlarının bu Təlimatın müddəalarına əsasən qol uzunluğu prinsipinin ciddi, vəziyyətdən asılı olaraq tətbiqinə işlək alternativ təmin edəcəyi ehtimalı azdır.
  7. Ölkənin vergi orqanları təhlükəsizlik limanlarının faydaları və onlarla bağlı narahatlıqları müvafiq hesab etdikləri müddəalardan istifadə etməklə diqqətlə müəyyənləşdirməlidir.

**F. Qiymətlərin əvvəlcədən razılaşdırılması[[6]](#footnote-6)**

**F.1 Qiymətlərin əvvəlcədən razılaşdırılması anlayışı və konsepsiyası**

* 1. Transfer qiymətqoymasının əvvəlcədən razılaşdırılması (TQƏR) nəzarət edilən əməliyyatlarından əvvəl müəyyən müddət ərzində bu əməliyyatlar üçün transfer qiymətqoymasının müəyyənləşdirilməsi üçün müvafiq meyarlar toplusunu (məsələn, metod, müqayisə edilə bilən məlumatlar və onlara müvafiq düzəlişlər, gələcək hadisələrə dair kritik fərziyyələr) müəyyənləşdirən razılaşmadır. TQƏR rəsmi olaraq hər hansı vergi ödəyicisi tərəfindən başlanılır və vergi ödəyicisi, bir və ya daha çox əlaqəli müəssisə və bir və ya daha çox vergi orqanı arasında danışıqların aparılmasını tələb edir. TQƏR-lər transfer qiymətqoyması məsələlərni həll etmək məqsədilə ənənəvi inzibati, məhkəmə və saziş mexanizmlərini tamamlamaq niyyəti daşıyır. Onlar ənənəvi mexanizmlər uğursuz olduqda və ya onları tətbiq etmək çətin olduqda, ən faydalı ola bilər. Qarşılıqlı razılaşma proseduru əsasında transfer qiymətqoymasının əvvəlcədən razılaşdırılmasının (QRP TQƏR) həyata keçirilməsi üçün təfsilatlı qaydalar 1999-cu ilin oktyabr ayında qəbul olunmuş və bu fəslin Əlavəsi kimi müəyyənləşdirilmişdir. BEPS-in Fəaliyyət Planının 14-cü Fəaliyyətinə uyğun iş müqavilə ilə bağlı mübahisələrin vaxtında, effektiv və səmərəli həllini təmin etmək üçün ən yaxşı təcrübə 4 olaraq tövsiyə olunmur ki, ölkələr TQƏR-lərin hər iki saziş tərəfi yurisdiksiyalarında daha böyük əminlik səviyyəsini təmin etdiyini, ikiqat vergitutma ehtimalını azaltdığını və transferqiymətqoyması ilə bağlı mübahisələriin qarşını fəal şəkildə ala biləcəyini qəbul edərək potensialları olan kimi ikitərəfli TQƏR proqramlarını tətbiq etməlidirlər. Bununla əlaqədar olaraq, qeyd etmək lazımdır ki, minimum standart olan 14-cü Fəaliyyətin 2.2-ci elementinə uyğun hazırlanmış ölkənin qarşılıqlı razılaşma proseduru profillərinə ikitərəfli TQƏR proqramları barədə məlumatlar daxildir.
  2. TQƏR-lər konsepsiyasında əsas məsələlərdən biri onların vergi ödəyicisinin illər ərzində transfer qiymətlərini müəyyən etməkdə nə dərəcədə spesifik ola bilməsifir, məsələn, yalnız transfer qiymətqoyması metodologiyası və ya daha konkret nəticlər müəyyən bir halda müəyyənləşdirilə bilər. Ümumiyyətlə, TQƏR metodologiyadan kənara çıxarsa, onun tətbiq olunacağı üsula və ciddi fərziyyələrə çox diqqətli olmaq lazımdır, çünki daha konkret nəticələr gələcək hadisələrlə bağlı proqnozlara söykənir.
  3. TQƏR-də istifadə olunan hər hansı proqnozun etibarlılığı həm proqnozun xarakterindən, həm də proqnozun əsaslandığı ciddi fərziyyələrdən asılı olur. Məsələn, qrupdaxili borc götürmə üzrə müəyyən bir korporasiya üçün qol uzunluğu üzrə qısamüddətli borc dərəcəsinin bütün qarşıdakı üç il ərzində 6% səviyyəsində qalacağını iddia etmək ağlabatan olmaz. Faiz dərəcəsinin LIBOR və sabit faiz nisbəti olacağını proqnozlaşdırmaq daha düzgün olardı. Şirkətin kredit reytinqi ilə bağlı müvafiq ciddi fikir əlavə edilərsə, proqnoz daha da etibarlı olar (məsələn, kredit reytinqi dəyişərsə, LIBOR-a əlavə dəyişilcək).
  4. Başqa bir nümunə olaraq, müəssisələr arasında funksiyaların bölgüsünün qeyri-sabit olacağı gözlənilərsə, əlaqəli müəssisələr arasında mənfəət bölgüsü düsturunu göstərmək düzgün olmaz. Bununla belə, hər bir müəssisənin rolu ciddi fərziyyələrdə formalaşdırılmış olarsa, mənfəət bölgüsü düsturunu müəyyən etmək mümkün olar. Müəyyən hallarda, kifayət qədər fərziyyə verilmiş olarsa, həqiqi mənfəət bölgüsü nisbətinin uyğunluğu barədə münasib proqnoz vermək də mümkün olar.
  5. Konkret bir vəziyyətdə hər hansı TQƏR-in nə qədər məxsusi olacağını qərarlaşdırarkən, vergi orqanları mütləq gələcək mənfəət təcrübəsinin proqnozlarının ən az məqbul olduğunu qəbul etməlidirlər. Müstəqil müəssisələrin mənfəət nisbətlərini müqayisə edilə bilən məlumatlar kimi istifadə etmək mümkündür, lakin bunlar da çox vaxt dəyişkən olur və onları proqnozlaşdırmaq çətindir. Müvafiq ciddi fərziyyələrdən istifadə və silsilələrin tətbiqi proqnozların etibarlılığını gücləndirə bilər. Müzakirə olunan sənayedəki tarixi məlumatlar da bələdçi ola bilər.
  6. Nəticə etibarilə hər hansı proqnozun etibarlılığı hər bir aktual işin faktları və hallarından asılıdır. Vergi ödəyiciləri və vergi idarələri bir TQƏR-in əhatə dairəsini nəzərdən keçirərkən proqnozun etibarlılığına diqqət yetirməlidirlər. Etibarsız proqnozlar TQƏR-lərə daxil edilməməlidir. Hər hansı metodun və onun tətbiqinin məqsədəuyğunluğu ümumiyyətlə proqnozlaşdırıla bilər və gələcək nəticələrdən (qiymət və ya mənfəət səviyyəsi) daha etibarlılığı ilə müvafiq ciddi fərziyyələr irəli sürülə bilər.
  7. Bəzi ölkələr vergi orqanı və yurisdiksiyasında olan vergi ödəyicisi arasında digər maraqlı vergi orqanlarının iştirakı olmadan bir razılaşma əldə olunduğu ikitərəfli razılaşmalara icazə verir. Bununla yanaşı, birtərəfli TQƏR digər vergi yurisdiksiyalarında əlaqəli müəssisələrin vergi öhdəliyinə təsir göstərə bilər. Birtərəfli TQƏR-lərə icazə verildiyi təqdirdə, digər maraqlı ölkələrin səlahiyyətli orqanlarına qarşılıqlı razılaşma proseduru çərçivəsində ikitərəfli razılaşmanı nəzərdən keçirməyə razı olub olmadığını müəyyən etmək üçün mümkün qədər əvvəlcədən məlumat verilməlidir. İstənilən halda ölkələr vergi ödəyicisi ilə bağlaya biləcəkləri hər hansı birtərəfli TQƏR-ə belə bir tələb qoymamalıdırlar ki, vergi ödəyicisi transfer qiymətqoyması ilə bağlı mübahisə yaranarsa qarşılıqlı razılaşma prosedurundan istifadə imkanından imtina edir və əgər başqa bir ölkə ikitərəfli TQƏR ilə əhatə olunan hər hansı əməliyyat və ya məsələ ilə bağlı transfer qiymətqoymasının nizamlanması məsələsini qaldırarsa, birinci ölkəyə müvafiq düzəlişin məqsədəuyğunluğunu nəzərdən keçirmək və qəti həll kimi ikitərəfli TQƏR-ə baxmamaq tövsiyyə olunur.
  8. İkiqat vergitutma ilə əlaqədar narahatlıqlara görə, əksər ölkələr ikitərəfli və ya çoxtərəfli TQƏR-lərə üstünlük verirlər (yəni iki və ya daha çox ölkənin razılaşdırdığı bir düzəliş) və həqiqətən bəzi ölkələr birtərəfli TQƏR-i (yəni vergi ödəyicisi ilə vergi orqanı arasında razılaşma) öz yurisdiksiyalarında olan vergi ödəyicilərinə vermirlər. İkitərəfli (və ya çoxtərəfli) yanaşma düzəlişlərin ikiqat vergi tutma riskini azaldacağını, bütün vergi orqanları və cəlb edilmiş vergi ödəyiciləri üçün bərabər olacağını və əlaqədar vergi ödəyicilərinə daha böyük əminlik verəcəyini təmin etməsi çox da inandırıcı deyil. Bəzi ölkələrdə daxili müddəaların vergi orqanlarına birbaşa vergi ödəyiciləri ilə məcburi müqavilələr bağlamasına icazə verilməməsi, TQƏR-in yalnız saziş tərəfinin səlahiyyətli orqanı ilə yalnız qarşılıqlı razılaşma proseduru əsasında bağlanmasına imkan vermir. Bu hissədəki müzakirə məqsədləri üçün bir tərəfli TQƏR-ə xüsusi istinad edildiyi hallar istisna olmaqla, hər hansı birtərəfli razılaşmanı daxil etmək üçün nəzərdə tutulmur.
  9. Vergi orqanları qlobal qiymətli kağızlar və əmtəə ticarət əməliyyatları kontekstində orataya çıxan mənfəətin bölüşdürülməsi və ya gəlirin ayrılması məsələlərində və həmçinin çoxtərəfli xərclərin bölüşdürülməsinə dair razılaşmaların idarə olunmasında xüsusilə faydalıdır. TQƏR-lər konsepsiyası həmçinin bölüşdürmə problemləri, daimi təsisatlar və filial əməliyyatları ilə əlaqədar İƏİT Model Veri Konvensiyasının 7–ci Maddəsi ilə qaldırılan məsələlərin həll olunmasında səmərəli ola bilər.
  10. TQƏR-lər, o cümlədən birtərəfli razılaşmalar bəzi vergi orqanlarının vergi ödəyicilərinə verdikləri daha ənənəvi özəl qərarlardan müəyyən dərəcədə fərqlənir. Bir TQƏR ümumiyyətlə faktiki məsələlərlə bağlı olur, halbuki daha çox ənənəvi özəl qərarlar vergi ödəyicisinin təqdim etdiyi faktlara əsaslanaraq hüquqi xarakterli sualların həlli ilə məhdudlaşır. Özəl qərar tələbinə əsaslanan faktlar vergi orqanı tərəfindən sorğu-sual edilə bilməz, halbuki bir TQƏR-də faktların tam təhlil və araşdırılacağı ehtimal olunur. Bundan əlavə, TQƏR əsasən bir neçə əməliyyatı, davamlı əsasda həyata keçirilən bir neçə növ əməliyyatı və ya vergi ödəyicisinin müəyyən bir müddət ərzində bütün beynəlxalq əməliyyatlarını əhatə edir. Bunun əksinə olaraq, hər hansı xüsusi qərar tələbi bir qayda olaraq yalnız müəyyən bir əməliyyat üçün məcburidir.
  11. Əlaqəli müəssisələrin əməkdaşlığı TQƏR ilə bağlı danışıqların uğurlu aparılması üçün vacibdir. Məsələn, əlaqəli müəssisələrin adətən vergi orqanlarını konkret faktlar və hallar əsasında ən münasib hesab etdikləri metodologiya ilə təmin etmələri gözlənilir. Əlaqəli müəssisələr, məsələn, sənayenin, bazarların və sazişin əhatə ediləcəyi ölkələrə aid məlumatlardan ibarət olan təkliflərin məqsədəuyğunluğunu təsdiqləyən sənədləri təqdim etməlidirlər. Bundan əlavə, əlaqəli müəssisələr həyata keçirilən iqtisadi fəaliyyət və transfer qiymətqoyması şərtləri, yəni çəkilən iqtisadi xərclər və risklər baxımından əlaqəli müəssisələrin bizneslərinə bənzər və ya oxşar olan nəzarətsiz müəssisələri müəyyən edə və bi Təlimatın I Fəslində göstərilən funksional təhlili keçirə bilər.
  12. Bir qayda olaraq, əlaqəli müəssisələrə müvafiq vergi orqanlarına işi təqdim etmək və danışıqlar aparmaqla, lazımi məlumat vermək və transfer qiymətqoyması məsələləri ilə bağlı razılığa gəlməklə TQƏR-in əldə olunması prosesində iştirak etməyə icazə verilir. Əlaqəli müəssisələr perspektivindən bu iştirak qabiliyyəti şərti qarşılıqlı razılaşma proseduru üzərində üstünlük kimi görünə bilər.
  13. Hər hansı TQƏR prosesinin yekunlaşması zamanı vergi orqanları öz yurisdiksiyasındakı əlaqəli müəssisələrə vergi ödəyicisi razılaşmanın şərtlərinə əməl etdiyi müddətdə heç bir transfer qiymətqoymasına düzəlişin edilməyəcəyi barədə təsdiq cavabını verəlidir. Həmçının hər hansı TQƏR-də (ola bilsin əməliyyat dairəsinə istinadla) iş əməliyyatları əhəmiyyətli dərəcədə dəyişdikdə və ya nəzarətsiz iqtisadi vəziyyətlər (məsələn, valyuta məzənnələrində ciddi dəyişikliklər) müstəqil müəssisələrin öz transfer qiymətqoyması məqsədləri ilə əhəmiyyətli hesab etdikləri üsulla metodologiyanın etibarlılığına ciddi təsir etdikdə, gələcək illər üçün razılaşmanın yenidən nəzərdən keçirilməsini və ya ləğv edilməsini təmin edən bir müddəa olmalıdır.
  14. Hər hansı TQƏR hər hansı vergi ödəyicisinin bütün transfer qiymətqoyması məsələlərini əhatə edə bilər (bəzi ölkələrin üstünlük verdiyi kimi) və ya vergi ödəyicisinə TQƏR tələbini müəyyən olunmuş filialları və şirkətlərarası əməliyyatlarla məhdudlaşdırmaq imkanı verə bilər. TQƏR perspektiv illərə və əməliyyatlara şamil ediləcək və həqiqi müddət aidiyyəti sənaye, məhsul və ya əməliyyatlardan asılı olacaq. Əlaqəli müəssisələr tələblərini müəyyən edilmiş perspektiv vergi illəri ilə məhdudlaşdıra bilərlər. TQƏR açıq əvvəlki illərdə oxşar transfer qiymətqoyması məsələlərini həll etmək üçün razılaşdırılmış transfer qiymətqoyması metodologiyasını tətbiq etmək imkanı verə bilər. Lakin bu tətbiq vergi orqanının vergi ödəyicisinin və lazım olduqda müqavilə tərəfinin razılığının olmasını tələb edir. 14-cü Fəaliyyət minimum standartın 2.7-ci elementində deyilir ki, ikitərəfli TQƏR proqramları olan ölkələr vaxt məhdudiyyətlərinin tətbiq olunduğu müvafiq hallarda (məsələn qiymətləndirmələr üçün daxili qanunun məhdudiyyətlə bağlı maddələri) erkən vergi illərində müvafiq fakt və halları eyni olduqda və bu faktlar və halların yoxlanmaq üçün auditə təqdim olunduqda, TQƏR-lərin qiymətlərinin əvvəlki vəziyyətə qayıtmasınıTQƏR-in həqiqi həcmi daxilində olmayan əvvəl qeydə alınmış vergi illərə qaytarılmasını) təmin etməlidirlər.
  15. TQƏR-ə cəlb olunan hər bir vergi orqanı təbii ki, vergi ödəyiciləri tərəfindən öz yurisdiksiyalarında TQƏR-ə uyğunluğu müşahidə etmək istəyəcək və bu, ümumiyyətlə iki şəkildə aparılır. Birincisi, TQƏR-ə daxil olan vergi ödəyicisindən onun şərtlərinə və dərəcələrinə uyğunluğunu və tənqidi fərziyyələrin aktuallığını göstərən illik hesabatları təqdim etməsini tələb edə bilər. İkincisi, vergi orqanı vergi ödəyicisini müntəzəm yoxlama dövrünün bir hissəsi kimi yoxlamaqla, metodologiyanı yenidən qiymətləndirmədən davam etdirə bilər. Bunun əvəzinə, vergi orqanı transfer qiymətqoymasının araşdırılmasını TQƏR təklifi ilə əlaqəli ilkin məlumatların yoxlanılması və vergi ödəyicisinin TQƏR-in şərtlərinə uyğun olub olmadığını müəyyənləşdirməklə məhdudlaşdıra bilər. Transfer qiymətqoyması ilə əlaqədar, hər hansı vergi idarəsi həmçinin TQƏR və illik hesabatlarındakı nümayəndəliklərin etibarlılığı və düzgünlüyünü və xüsusi metodologiyanın necə tətbiq olunduğunun doğruluğunu və ardıcıllığını araşdıra bilər. TQƏR ilə əlaqədar olmayan bütün digər məsələlər müntəzəm audit yurisdiksiyasına aid olur.
  16. Hər hansı TQƏR danışıqlarının aparılması zamanı fırıldaqçılıq və ya səhv məlumat verildiyi təqdirdə və ya vergi ödəyicisi hər hansı TQƏT-in şərt və müddəalarına əməl etmədikdə, hətta təkrar qüvvəyə minmə imkanı olsa da, ləğv edilməlidir. Hər hansı TQƏR-in ləğv olunması təklif edildikdə, tədbiri təklif edən vergi orqanı digər vergi orqanlarını öz niyyəti və bu tədbirini səbəbləri barədə məlumatlandırmalıdır.

**F.2 Qiymətlərin** **əvvəlcədən razılaşdırılmasını tənzimləyən hüquqi və inzibati qaydalaa dair mümkün yanaşmalar**

* 1. Saziş tərəfinin səlahiyyətli orqanını əhatə edən TQƏR-lər İƏİT Model Vergi Konvensiyasının 25-ci maddəsinə əsasən qarşılıqlı razılaşma prosedurunun həcmi çərçivəsində hətta belə razılaşmaların açıq göstərilməməsinə baxmayaraq, nəzərdən keçirilməlidir. Bu maddənin 3-cü bəndi səlahiyyətli orqanların Konvensiyanın təfsiri və ya tətbiqi ilə əlaqədar yaranan hər hansı bir çətinlik və ya şübhəni qarşılıqlı razılaşdırmaqla həll etməyə səy göstərməsini təmin edir. Şərhin 50-ci bəndində bu bənddə göstərilən məsələlərin vergi ödəyicilərinə aid bir kateqoriyaya aid ümumi bir çətinlik olduğu ifadə edilsə də, məsələlərin ayrı bir işlə əlaqədar yarana biləcəyi xüsusi olaraq təsdiqlənir. Bir sıra hallarda TQƏR-lər vergi ödəyicisinin müəyyən bir kateqoriyasına köçürmə qiymətlərinin tətbiq edilməsi şübhə və çətinliklər yaradan hallardan yaranır. 25-ci maddənin 3-cü bəndin də göstərilir ki, səlahiyyətli orqanlar Konvensiyada nəzərdə tutulmayan hallarda ikiqat vergitutmanın aradan qaldırılması üçün birlikdə məsləhətləşə bilərlər. İkitərəfli TQƏR-lər bu müddəaya aid olmalıdır, çünki onların məqsədlərindən biri ikiqat vergitutmanın qarşısını almaqdır. Konvensiyada transfer qiymətqoyması ilə bağlı düzəlişlər nəzərdə tutulsa da, 9-cu maddədə göstərilən qol uzunluğu prinsipindən başqa heç bir metodologiya və ya prosedur göstərilmir. Beləliklə, hesab edilə bilər ki, TQƏR-ə uyğun olaraq xüsusi transfer qiymətqoyma halları Konvensiyada başqa cür təmin edilmədiyi üçün 25-ci maddənin 3-cü bəndi ilə TQƏR-lərə icazə verilir. 26-cı maddədəki məlumat mübadiləsi müddəası da TQƏR-ləri asanlaşdıra bilər, çünki bu müddəa səlahiyyətli orqanlar arasında məlumat mübadiləsi formasında əməkdaşlığı təmin edir.
  2. Vergi orqanları əlavə olaraq vergiləri tətbiq etmək üçün ümumi daxili səlahiyyətə TQƏR-lərə daxil olmaq səlahiyyəti kimi etibar edə bilər. Bəzi ölkələrdə vergi orqanları vergi ödəyicilərinə əməliyyatların müvafiq vergi rejimini və müvafiq qiymət metodologiyasını izah edən xüsusi inzibati və ya prosedur qaydaları verə bilər. Yuxarıda qeyd edildiyi kimi, bəzi İƏİT üzvü olan ölkələrin vergi məcəllələrində vergi ödəyicilərinə fərqli məqsədlər üçün konkret qərarlar qəbul etməyə imkan verən müddəalar mövcuddur. Bu qayda TQƏR-i əhatə etmək üçün xüsusi olaraq hazırlanmamış olsa da, onlar TQƏR-lərin daxil edilməsi üçün istifadə oluna biləcək qədər geniş ola bilər.
  3. Bəzi ölkələrin daxili qanunlarında TQƏR-lər daxil olmaq üçün əsas yoxdur. Bununla belə, hər hansı vergi konvensiyasında İƏİT Model Vergi Konvensiyasının 25-ci maddəsinə bənzər qarşılıqlı razılaşma proseduru ilə bağlı bir bənd varsa, səlahiyyətli orqanlara, ümumiyyətlə, vergi qiymətləri məsələsində ikiqat vergitutma ilə nəticələnə bilərsə yaxud Konvensiyanın təfsiri və ya tətbiqi ilə bağlı çətinliklər və ya şübhələr yaradarsa, TQƏR-in bağlanmasına icazə verilməlidir. Belə bir razılaşma hər iki dövlət üçün qanuni olaraq məcburi xarakter daşıyacaq və müvafiq vergi ödəyiciləri üçün hüquqlar yaradacaqdır. İkiqat vergi sazişləri daxili qanunvericilikdən üstün olduğundan, daxili qanunlarda TQƏR-lərin daxil olması üçün bir əsasın olmaması qarşılıqlı razılaşma proseduru əsasında TQƏR-lərin tətbiqinə mane ola bilməz.

**F.3 Qiymətlərin əvvəlcədən razılaşdırılmasının üstünlükləri**

* 1. TQƏR proqramı beynəlxalq əməliyyatlarda vergi rejiminin əvvəlcədən proqnozlaşdırılmasını gücləndirərək qeyri-müəyyənliyi aradan qaldırmaqla vergi ödəyicilərinə kömək edə bilər. Ciddi fərziyyələrə cavab verildiyi təqdirdə, hər hansı TQƏR müəyyən müddət ərzində TQƏR-in əhatə etdiyi transfer qiymətqoyması məsələsində vergi qaydasında müəyyən dərəcədə iştirak etmiş vergi ödəyicilərinə məlumat verə bilər. Bəzi hallarda, TQƏR tətbiq olunan müddətin uzadılması üçün bir seçim də verə bilər. TQƏR-in müddəti başa çatdıqda, müvafiq vergi orqanları və vergi ödəyiciləri üçün TQƏR-i yenidən müzakirə etmək imkanı da mövcud ola bilər. Hər hansı TQƏR-in verdiyi əminlik səbəbindən vergi ödəyicisi öz vergi öhdəliklərini proqnozlaşdırmaq üçün daha yaxşı vəziyyətdə ola bilər ki, bununla da investisiya üçün əlverişli olan vergi mihiti təmin olunar.
  2. TQƏR-lər həm vergi orqanları, həm də vergi ödəyiciləri üçün mübahisəsiz vəziyyətdə və mühitdə məsləhətləşmək və əməkdaşlıq etmək imkanı verə bilər. Transfer qiymətqoyması yoxlaması ilə müqayisədə mürəkkəb vergi məsələlərini daha az qarşıdurma şəraitində müzakirə etmək imkanı, hüquqi cəhətdən düzgün və təcrübi olaraq işlək nəticəyə çatmaq üçün iştirak edən bütün tərəflər arasında sərbəst məlumat axınını stimullaşdıra bilər. Mübahisəsiz mühit daha çox mübahisəli kontekstdə (məsələn, məhkəmə çəkişmələri) baş verdiyindən daha çox təqdim olunan məlumat və informasiyaların daha obyektiv araşdırılmasına səbəb ola bilər. Hər hansı TQƏR proqramında vergi orqanları arasında tələb olunan sıx məsləhətləşmə və əməkdaşlıq eyni zamanda transfer qiymətqoyması məsələləri ilə bağlı saziş tərəfi ilə daha sıx əlaqələrə səbəb olur.
  3. TQƏR vergi ödəyiciləri və vergi orqanları üçün əsas transfer qiymətqoyması məsələlərinin bahalı və vaxt aparan yoxlamalaırın və məhkəmə çəkişmələrinin qarşısını ala bilər. Hər hansı TQƏR razılaşdırıldıqdan sonra, vergi ödəyicisinin hesabatının sonrakı yoxlaması üçün daha az vəsait tələb oluna bilər, çünki vergi ödəyicisi haqqında daha çox məlumatlar məlum olur. Lakin razılaşmanın tətbiqinə nəzarət etmək hələ də çətin ola bilər. TQƏR prosesinin özü həm vergi ödəyiciləri, həm də vergi orqanları üçün şərti müayinədən keçmək üçün vaxt qənaətini təmin edə bilər, baxmayaraq ki, ümumilikdə məsələn, audit proseduru olmayan yurisdiksiyalarda və və TQƏR-in mövcudluğunun uyğunluğa aydılan resursların miqdarına təsir edə bilmədikdə, xalis vaxt qənaəti olmaya bilər.
  4. İkitərəfli və çoxtərəfli TQƏR-lər bütün müvafiq ölkələrin iştirak etdiyi üçün hüquqi və ya iqtisadi ikiqat vergitutma və ya vergitutmama imkanlarını əhəmiyyətli dərəcədə azaldır və ya aradan qaldırır. Bunun əksinə olaraq, birtərəfli TQƏR-lər ikiqat vergitutmanın azaldılmasına əminlik vermir, çünki TQƏR-in əhatə etdiyi əməliyyatların təsirinə məruz qalan vergi orqanları qəbul edilmiş metodologiyanın qol uzunluğu prinsipinə uyğun bir nəticə vermədiyini düşünə bilər. Bundan əlavə, ikitərəfli və çoxtərəfli TQƏR-lər qarşılıqlı razılaşma prosedurunu razılaşdırma üçün lazım olan vaxtı əhəmiyyətli dərəcədə azaltmaqla gücləndirə bilər, çünki səlahiyyətli orqanlar istehsal etmək çətin və vaxt aparan ola bilən əvvəlki ilin məlumatlarından fərqli olaraq cari məlumatlarla işləyirlər.
  5. TQƏR proqramının açıqlanması və informasiya aspektləri, eləcə də hər hansı İƏİT-in razılaşdırıla biləcəyi əsasda əməkdaşlıq münasibəti vergi orqanlarına transmilli şirkətlər tərəfindən həyata keçirilən mürəkkəb beynəlxalq əməliyyatlar barədə məlumat əldə etməyə kömək edə bilər. TQƏR proqramı beynəlxalq ticarət və əlaqədar vergi problemləri kimi sahələrdə yüksək texniki və faktiki vəziyyət haqqında bilik və anlaşmanı inkişaf etdirə bilər. Müəyyən sahələrə və ya müəyyən əməliyyat növləri üzrə ixtisaslaşmış mütəxəssis bacarıqlarının inkişafı vergi orqanlarına oxşar hallarda digər vergi ödəyicilərinə daha yaxşı xidmət göstərməyə imkan verəcəkdir. TQƏR proqramı vasitəsilə vergi orqanları faydalı sənaye məlumatlarına və kooperativ şəraitdə qiymət metodologiyalarının təhlilinə çıxış imkanı əldə edə bilərlər.

**F.4 Qiymətlərin** **əvvəlcədən razılaşdırılması ilə bağlı əlverişsiz cəhətlər**

* 1. Birtərəfli TQƏR-lər həm vergi idarələri, həm də vergi ödəyiciləri üçün əhəmiyyətli problemlər yarada bilər. Digər vergi administrasiyaları nöqteyi-nəzərindən, həmin orqanlar TQƏR-in nəticələri ilə razılaşmaya biləcəyi üçün problemlər ortaya çıxır. Mavfiq əlaqəli müəssisələr baxımından bir problem əlaqəli müəssisələrin davranışlarına olan mümkün təsirdir. İkitərəfli və ya çoxtərəfli TQƏR-lərdən fərqli olaraq, birtərəfli TQƏR-lərdən istifadə cəlb olunan vergi ödəyicisi üçün etimad səviyyəsinin artmasına və transmilli şirkətlər qrupu üçün iqtisadi və ya hüquqi ikiqat vergitutmanın azalmasına səbəb ola bilməz. Vergi ödəyicisi uzun və bahalı transfer qiymətqoyması sorğularının və ya həddindən artıq cərimələrin qarşısını almaq üçün TQƏR-i təşkil edən ölkəyə həddindən artıq gəlir gətirən bir razılaşmanı qəbul edərsə, inzibati öhdəlik TQƏR-i təmin edən ölkədən digər vergi yurisdiksiyalarına köçür. Vergi ödəyiciləri bu səbəblərə görə özlərini TQƏR-lərə daxil olmaq məcburiyyətində qalmış kimi hiss etməməlidirlər.
  2. Birtərəfli TQƏR ilə əlaqədar digər bir problem müvafiq düzəlişlərin aparılması məsələsidir. TQƏR-in çevikliyi vergi ödəyicisinin və əlaqəli tərəfin öz qiymətlərini TQƏR-də icazə verilən qiymət aralığında müəyyən etməsinə səbəb ola bilər. Birtərəfli TQƏR-də bu çevikliyin qol uzunluğu prinsipini qoruyub saxlaması çox vacibdir, çünki hər hansı xarici səlahiyyətli orqanın, uyğun olaraq, qolu uzunluğu prinsipinə uyğun olmayan düzəlişlərə icazə verməməsi ehtimalı yüksəkdir.
  3. Digər bir mümkün əngəl yuxarıda müzakirə edildiyi kimi, hər hansı TQƏR-in müvafiq ciddi fərziyyələr olmadan bazar şərtlərinin dəyişməsinə dair etibarsız proqnozu əhatə edəcəyi təqdirdə ortaya çıxacaq. İkiqat vergitutma riskini aradan qaldırmaq üçün, hər hansı TQƏR proqramının çevik qalması lazımdır, çünki statik TQƏR qol uzunluğu şərtlərini lazımi qədər əks etdirməyə bilər.
  4. TQƏR proqramı əvvəlcə transfer qiymətqoymasının audit resursları üzərində gərginlik yarada bilər, çünki vergi orqanları ümumiyyətlə digər məqsədlər üçün təyin edilmiş mənbələri (məsələn, müayinə, məsləhət, məhkəmə işi və s.) TQƏR proqramına yönəltməli olacaqlar. Öz biznes məqsədlərini və vaxt şkalalarını yadda saxlayaraq TQƏR tələbinə ən tez mümkün cavabı istəyən vergi ödəyiciləri tərəfindən hər hansı vergi orqanının resursları ilə bağlı tələblər verilə bilər və TQƏR proqramı ümumilikdə biznes cəmiyyətinin tələbərindən asılı olacaqdır. Bu tələblər vergi orqanlarının resurs planlaşdırması ilə üst-üstə düşə bilməz və bununla da həm TQƏR-ləri, həm də digər bərabər əhəmiyyətli işlərin səmərəli işlənməsini çətinləşdirir. Bununla belə, TQƏR-in yenilənməsi ehtimal ki, TQƏR-in başlanması prosesindən daha az vaxt aparacaq. Yeniləmə prosesi faktları, iş və iqtisadi meyarları və hesablamaları yeniləməyə və nizamlamağa yönələ bilər. İkitərəfli razılaşamalar olduqda, ikiqat vergitutma (və ya vergitutmama) halına yol verməmək üçün TQƏR-in yenilənməsi barədə hər iki Müqavilə Dövlətinin səlahiyyətli orqanlarının razılığı alınmalıdır.
  5. Digər bir potensial maneə bir vergi orqanının hər hansı transmilli şirkətlər qrupu tərkibində olan əlaqəli müəssisələrin yalnız müəyyən hissəsini əhatə edən bir sıra ikitərəfli TQƏR-ləri təmin etmiş olduqda baş verə bilər. Digər bazarlarda qüvvədə olan şərtlərə lazımi qədər əhəmiyyət verilmədən, əvvəllər bağlanmışlara TQƏR-lərə oxşar üsulla sonrakı TQƏR-lərin bağlanması üçün əsasları uyğunlaşdırmaq meyli mövcud ola bilər. Buna görə əvvəllər bağlanmış TQƏR-in nəticələrini bütün bazarlarda təmsilçi kimi şərh etməyə diqqət yetirmək lazımdır.
  6. Həmçinin narahatlıqlar ifadə olundu ki, TQƏR prosedurunun mahiyyəti səbəbindən bu, yaxşı könüllü əməletmə tarixçəsi olan vergi ödəyicilərini maraqlandıracaqdır. Bəzi ölkələrdə təcrübə göstərdi ki, əksər hallarda TQƏR-lərlə maraqlanacaq vergi ödəyiciləri müntəzəm olaraq audit ediləcək və qiymətqoyma metodologiyaları ilə istənilən halda yoxlanılacaq çox böyük şirkətlərdir. Onların transfer qiymətlərinə dair keçirilən yoxlamadakı fərq nə dərəcədə olmasından çox, vaxt müəəyyənləşdirmədən biri olacaqdır. Həmçinin, bu, TQƏR-in həmin vergi ödəyiciləri üçün yeganə və ya prinsipial maraq göstərəcəyini nümayiş etdirməyib. Həqiqətən, bəzi vergi ödəyicilərinin transfer qiymətqoyması ilə bağlı vergi orqanlarında çətinlik çəkdikləri və bu çətinliklərin davam etməsini istəmədikləri üçün tez-tez TQƏR-ə müraciət etməkdə maraqlı olduqlarına dair bəzi göstərişlər var. Bundan başqa, vergi ödəyicilərinə yönəldilən və daha az vergi ödəyicilərinin vergi gəlirlərini itirmə riskini azaltmaq üçün bu mənbələrin daha yaxşı yerləşdirilə biləcəyi təqdirdə, audit mənbələrinin və yoxlamanın ciddi təhlükəsi var. Uyğunluq resurslarının tarazlığına nail olmaq xüsusilə çətin ola bilər, çünki hər hansı TQƏR proqramı yüksək təcrübəli və daha çox ixtisaslaşmış kadr tələb edir. TQƏR-ə tələblər müəyyən sahələrdə və ya sektorlarda, məsələn, qlobal ticarət sahəsində cəmlənə bilər və bu, səlahiyyətli orqanlar tərəfindən artıq bu sahələrə ayrılmış mütəxəssis resurslarını üstələyə bilər. Vergi orqanları vergi ödəyicilərinin həmin sahələrdə TQƏR-lər üçün nəzərdə tutulmayan tələblərini yerinə yetirmək məqsədilə ixtisaslaşmış sahələrdə mütəxəssis hazırlamaq üçün vaxt tələb edir.
  7. Yuxarıda göstərilən narahatlıqlar ilə yanaşı, hər hansı TQƏR proqramı düzgün tətbiq edilməzsə, aşağıda təsvir edilən bir sıra mümkün maneələr olur və TQƏR təcrübəsi genişləndiyi üçün TQƏR-lərdən istifadə edən vergi orqanları bu problemlərin yaranmasını aradan qaldırmaq üçün səy göstərməlidirlər.
  8. Məsələn, TQƏR transfer qiymətqiymətqoyması yoxlamasında sənaye və vergi ödəyicilərinə aid tələb olunandan daha ətraflı məlumat istəyə bilər. Prinsip etibarilə, bu olmamalıdır və hər hansı TQƏR-də vergi orqanında proqnozların təfərrüatları və həmin proqnozların əsası olmalı olduğu hallar istisna olmaqla, hər hansı TQƏR üçün tələb olunan sənədlər müəyyən bir yoxlama üçün daha ağır olmamalıdır. Əslində hər hansı TQƏR yuxarıda müzakirə olunduğu kimi sənədləşməni məhdudlaşdırmağa çalışmalı və sənədləşməyə vergi ödəyicisinin iş təcrübələri baxımından məsələlər üzrə daha diqqətlə yanaşmalıdır. Vergi orqanları aşağıdakıları qəbul etməlidir:

a) Rəqiblər və müqayisə edilə bilən nümunələr haqqında ümumi mövcud olan məlumatlar məhduddur;

b) Bütün vergi ödəyicilərinin dərin bazar təhlili aparmaq imkanı yoxdur; və

c) Yalnız ana şirkətlər qrupun qiymətqoyma siyasəti haqqında məlumatlı ola bilərlər.

* 1. Başqa bir mümkün narahatlıq TQƏR-in vergi orqanına faktlar və hallardan asılı olaraq, transfer qiymətqoyması yoxlaması kontekstində baş verən və məsələ olan əməliyyatların daha yaxından tədqiq olunmasına imkan verə bilməsi ilə bağlıdır. Vergi ödəyicisi transfer qiymətqoyması ilə bağlı ətraflı məlumat verməli və TQƏR-in şərt və müddəalarına əməl olunmasının yoxlanılması üçün müəyyən olunmuş digər tələbləri yerinə yetirməlidir. Eyni zamanda, vergi ödəyicisi digər məsələlərə görə vergi orqanı tərəfindən normal və müntəzəm yoxlamalarından yayınmır. TQƏR həmçinin vergi ödəyicisini transfer qiymətqoyması fəaliyyətlərinin yoxlanmasından qorumur. Vergi ödəyicisi hələ də TQƏR-in şərt və müddəalarına vicdanla riayət etdiyini, TQƏR-də ciddi vədlərin qüvvədə qaldığını, metodologiyanı tətbiq edərkən istifadə olunan dəstəkləyici məlumatların düzgün olduğunu və TQƏR-in əsası olan ciddi fərziyyələrin hələ də qüvvədə olduğunu və uyğun qaydada tətbiq edildiyini və mütodologiyanın lazımi formada istifadə olunduğunu müəyyən edə bilməlidir. Ona görə də, vergi orqanları TQƏR prosedurlarının lazımsız həcmdə olmadığını və onların vergi ödəyicilərindən TQƏR-in tətbiq həcmi ilə ciddi tələb olunanlardan çox tələblər etmədiyini təmin təmin etmək yollarını axtarmalıdırlar.
  2. Vergi orqanları hər hansı TQƏR-də əldə edilmiş məlumatları öz yoxlama təcrübələrində yanlış istifadə edərsə, yenə problemlər yarana bilər. Vergi ödəyicisi APA tələbindən geri çəkilərsə və ya bütün faktlar nəzərdən keçirildikdən sonra vergi ödəyicisinin müraciəti rədd edilərsə, TQƏR müraciəti ilə əlaqədar vergi ödəyicisinin hesablaşma təklifləri, əsaslandırmalar, rəylər və mülahizələr kimi təqdim etdiyi hər hansı fakt olmayan məlumatlar yoxlama ilə münasibətdə uyğun hesab oluna bilməz. Bundan əlavə, hər hansı vergi ödəyicisinin TQƏR-ə uğursuz müraciət etməsi vergi orqanı tərəfindən həmin vergi ödəyicisinin yoxlanmasının başlayıb-başlamadığını müəyyənləşdirmə zamanı nəzərə alınmamalıdır.
  3. Vergi orqanları həmçinin hər hansı TQƏR icraatı zamanı onlara təqdim olunan ticarət sirlərinin və digər həssas məlumat və sənədlərin məxfiliyini təmin etməlidirlər. Ona görə də belə məlumatların açıqlanması əleyhinə daxili qaydalar tətbiq edilməlidir. Hər hansı ikitərəfli TQƏR-də saziş tərəflərinə məxfilik tələbləri tətbiq ediləcək və bununla da məxfi məlumatların ictimaiyyətə açıqlanmasının qarşısı alınacaqdır.
  4. TQƏR proqramı bütün vergi ödəyiciləri tərəfindən istifadə edilə bilməz, çünki prosedur baha və vaxt aparan ola bilər və ümumiyyətlə kiçik vergi ödəyiciləri bunun öhdəsindən gəlməyə bilərlər. Müstəqil ekspertlərin cəlb edilməsi xüsusilə doğru olar. Buna görə də, TQƏR-lər yalnız böyük transfer qiymətqoyması məsələsinin həllində kömək edə bilər. Bundan əlavə, hər hansı TQƏR proqramının resurs nəticələri vergi orqanının qəbul edə biləcəyi tələblərin sayını məhdudlaşdıra bilər. TQƏR-ləri qiymətləndirərkən vergi orqanları sorğu səviyyəsinin cəlb olunan beynəlxalq əməliyyatların ölçüsünə uyğunlaşdırılmasını təmin etməklə bu potensial problemləri aradan qaldıra bilərlər.

**F.5 Tövsiyələr**

F.5.1 Ümumi

* 1. Təlimat 1995-ci ildə öz orijinal versiyasında nəşr olunduğuna görə İƏİT üzvü olan ölkələrin əksəriyyəti TQƏR-lərlə təcrübə əldə ediblər. Müəyyən qədər təcrübəsi olan ölkələr bu günə qədər məmnun görünürlər, buna görə uyğun şərtlər altında TQƏR-lərlə təcrübənin genişlənməyə davam edəcəyini gözləmək olar. TQƏR proqramlarının uğuru ciddi fərziyyələrə əsaslanaraq razılaşma üçün düzgün spesifiklik dərəcəsinin müəyyənləşdirilməsinə, proqramın düzgün idarə edilməsinə və yuxarıda təsvir olunan maneələrin qarşısını almaq üçün lazımi təminatların olmasına, həmçinin bütün tərəflərin prosesə yanaşdığı çeviklik və səmimiliyə verilən diqqətdən asılı olacaq.
  2. Üzv ölkələr arasında tam həll edilməsi və razılaşdırılması üçün daha böyük təcrübə tələb edən TQƏR-lərin forma və həcmi ilə əlaqədar bir sıra davam edən məsələlər, məsələn, birtərəfli TQƏR-lər məsələsi mövcuddur. Maliyyə Məsələləri Komitəsi TQƏR-lərdən ekstensiv istifadəyə diqqətlə nəzarət etmək və onlardan istifadə etməyi seçən ölkələr arasında təcrübədə daha çox ardıcıllığı təşviq etmək niyyətindədir.

F.5.2 Razılaşmanın əhatə dairəsi

* 1. Hər hansı TQƏR həcmini nəzərdən keçirərkən, vergi ödəyiciləri və vergi orqanları etibarsız proqnozları kənarlaşdırmaq kimi hər hansı proqnozların etibarlılığına lazımi qədər diqqət yetirməlidirlər. Ümumiyyətlə TQƏR metodologiyadan, onun tətbiqindən və ciddi hesablamalardan kənara çıxarsa, böyük diqqət yetirilməlidir. 4.134-4.139-cu bəndlərə baxın.

F.5.3 Birtərəfliyə qarşı ikitərəfli (çoxtərəfli) razılaşmalar

* 1. Mümkün olduqda, müvafiq sazişin qarşılıqlı razılaşma proseduru ilə səlahiyyətli orqanlar arasında ikitərəfli və ya çoxtərəfli əsasda TQƏR bağlanmalıdır. İkitərəfli TQƏR baha və uzun müddətli sorğuların və mümkün cərimələrin qarşısını almaq üçün vergi ödəyicilərinin TQƏR-ə daxil olmaqda və ya qeyri-qol uzunluğu müqaviləni qəbul etməkdə özünü məcbur hissetməsi kim az risk daşıyır. Bundan əlavə, qarşılıqlı razılaşma proseduru ilə TQƏR-in bağlanması vergi orqanının qəbul edə bildiyi yeganə forma ola bilər ki, bunda da vergi ödəyicisi ilə birbaşa öhdəlik müqavilələri bağlamaq üçün yerli qanunvericilik yoxdur.

F.5.4 Bütün vergi ödəyiciləri üçün TQƏR-lərə bərabər çıxış imkanı

* 1. Yuxarıda müzakirə edildiyi kimi, TQƏR icraatlarının mahiyyəti de facto olaraq onların böyük vergi ödəyicilərinə çıxış imkanlarını məhdudlaşdıra bilər. Böyük vergi ödəyicilərinə TQƏR-lərin məhdudlaşdırılması bərabərlik və vahid forma ilə bağlı suallar yarada bilər, çünki eyni vəziyyətlərdə olan vergi ödəyicilərinə fərqli münasibət göstərilməməlidir. Yoxlama mənbələrinin çevik bölgüsü bu narahatlıqları yüngülləşdirə bilər. Vergi orqanları də kiçik vergi ödəyiciləri üçün asanlaşdırılmış giriş əldə etmək imkanlarını nəzərdən keçirməlidirlər. Vergi orqanları sorğu səviyyələrini TQƏR-ləri qiymətləndirərkən, cəlb olunan beynəlxalq əməliyyatların ölçüsünə uyğunlaşdırmağa diqqət etməlidirlər.

F.5.5 Səlahiyyətli orqanlar ilə təkmilləşdirilmiş prosedurlar arasında işçi müqavilələrinin işlənib hazırlanması

* 1. TQƏR-lərdən istifadə edən ölkələr arasında TQƏR sahəsində təcrübədə daha böyük vahid forma həm vergi orqanları, həm də vergi ödəyiciləri üçün faydalı ola bilər. Müvafiq olaraq, həmin ölkələrin vergi orqanları TQƏR-in icrası üçün səlahiyyətli orqanlarla iş müqavilələrini nəzərdən keçirmək istəyə bilər. Bu müqavilələrdə vergi ödəyicisinin transfer qiymətqoyması məsələlərini ehtiva edən hər hansı TQƏR-i tələb etdiyi hallarda qarşılıqlı razılığın əldə olunması üçün ümumi qaydalar və anlaşmalar müəyyən edilə bilər.
  2. Bundan əlavə, müqavilə tərəfləri ilə ikitərəfli TQƏR-lər müəyyən tələblərə cavab verməlidir. Məsələn, hər vergi orqanına eyni vaxtda lazımlı və müvafiq məlumatlar verilməli və razılaşdırılmış metodologiya qol uzunluğu prinsipinə uyğun olmalıdır.

**G. Arbitraj**

* 1. Ticarət və investisiya arta istiqamətdə beynəlxalq xarakter aldıqca, bu cür fəaliyyətlərdən yaranan vergi mübahisələri də getdikcə beynəlxalq hala gəlir. Daha konkret desək, mübahisələr artıq vergi ödəyicisi ilə onun vergi orqanı arasında sadəcə ziddiyyəti əks etdirmir, eyni zamanda vergi orqanlarının özləri arasındakı fikir ayrılıqlarına da aiddir. Bu vəziyyətlərin çoxunda transmilli şirkətlər qrupu ilk növbədə maraqlı tərəfdir, maraqlanan həqiqi tərəflər isə müvafiq hökumətlərdir. Ənənəvi olaraq ikiqat vergitutma problemləri qarşılıqlı razılaşma proseduru ilə həll olunsa da, vergi orqanları məsləhətləşmələrdən sonra öz aralarında razılığa gələ bilmirlərsə və mübahisənin həlli mümkünlüyünü təmin etmək üçün 25-ci Maddənin 5-ci bəndinə oxşar hər hansı arbitraj bəndi kimi heç bir bir mexanizm olmazsa, azadolmaya zəmanət verilmir. Lakin müəyyən bir vergi sazişində 25-ci maddənin 5-ci bəndinə oxşar bir arbitraj bəndi olarsa, qarşılıqlı razılaşma prosedurunun bu cür uzadılması səlahiyyətli orqanların əldə edə bilmədiyi bir və ya bir neçə məsələni məhkəməyə təqdim etməklə işin arbitraj qaydada həllini mümkün edir.
  2. 2008-ci ildə İƏİT Model Vergi Konvensiyasına edilən dəyişiklikdə 25-ci maddəyə yeni 5-ci bənd əlavə olundu. Həmin bəndlə müəyyən olunur ki, səlahiyyətli orqanların iki il ərzində razılığa gələ bilmədiyi hallarda həll olunmayan məsələlər işi təqdim edən şəxs tələbi ilə arbitraj prosesində həll olunacaq. Qarşılıqlı razılaşma prosedurunun bu cür uzadılması ilə təmin olunur ki, səlahiyyətli orqanlar hər hansı işin həllinə mane olan bir və ya bir neçə məsələ ilə bağlı razılığa gələ bilmədikdə, həmin iş arbitraja təqdim edilməklə həlli mümkün olacaqdır. 25-ci maddənin 5-ci bəndinə əsasən arbitraj qarşılıqlı razılaşma prosedurunun ayrılmaz tərkib hissəsidir və Dövlətlər arasında vergi sazişi mübahisələrini həll etmək üçün alternativ yol deyil. 25-ci maddəyə Şərhinin 63-85-ci bəndlərində qarşılıqlı razılaşma prosedurunun arbitraj mərhələsinə dair təlimat verilir.
  3. Müəyyən ikitərəfli sazişdə 25-ci maddənin 5-ci bəndinə oxşar bir arbitraj bəndinin olması hətta arbitraja müraciət edilməsi lazım olmayan hallarda belə, qarşılıqlı razılaşma prosedurunu daha səmərəli etməlidir. Həm hökumətlərin, həm də vergi ödəyicilərinin başlayarkən qarşılıqlı razılaşma proseduruna ayrılan vaxt və səylərin qənaətbəxş nəticə verəcəyini biləcəkləri üçün məhz bu imkanın mövcudluğu qarşılıqlı razılaşma prosedurundan daha geniş istifadəni təşviq etməlidir. Bundan başqa, hökumətlər sonrakı əlavə prosedurların zəruriliyinin qarşısını almaq üçün qarşılıqlı razılaşma prosedurunun səmərəli keçirilməsini təmin etmək məqsədilə bir təşviqedici alətə sahib olacaqlar.

**V Fəsil**

**Sənədləşmə**

**A. Giriş**

* 1. Bu fəsildə vergi orqanlarının transfer qiymətqoyması sorğusu və ya risk qiymətləndirməsi ilə əlaqədar vergi ödəyicilərindən alınacaq sənədləşmə qaydalarını və/və ya prosedurlarını hazırlamaqda nəzərə alınması üçün təlimat təqdim olunur. Burada həmçinin, vergi ödəyicilərinə əməliyyatlarının qol uzunluğu prinsipinə uyğun olduğunu və buna görə transfer qiymətqoyması məsələlərini həll etməkdə və vergi yoxlamalarının keçirilməsini asanlaşdırmaqda kömək edəcək sənədləri müəyyənləşdirməkdə yardımçı olmaq üçün təlimat verilir.
  2. Bu Təlimatın V Fəsli 1995-ci ildə qəbul edildikdə, vergi orqanları və vergi ödəyicilərinin transfer qiymətqoyması ilə bağlı sənədləri yaratmaq və istifadə etmək təcrübəsi az idi. Təlimatın V Fəslindəki əvvəlki dil sənədləşmə prosesində həm vergi ödəyiciləri, həm də vergi orqanları baxımından məqbul olmanın vacibliyini, eləcə də vergi orqanları ilə vergi ödəyiciləri arasında eyni zamanda qol uzunluğu prinsipini etibarlı şəkildə tətbiq etmək üçün müvafiq məlimatları müəyyən edərkən həddən artıq sənədləşməyə əməletmə öhdəliklərinin qarşısını almaq məqsədilə sənədləşmə məsələlərinin cavablandırılmasında daha yüksək səviyyədə əməkdaşlıq etmək istəyini vurğulayır. V Fəslin əvvəlki dili transfer qiymətqoymasının sənədlər paketinə daxil edilməli olan sənədlərin siyahısını müəyyən etməmiş və transfer qiymətqoymasının sənədləşdirilməsi prosesi, cərimələrin tətbiqi və sübut öhdəliyi arasındakı əlaqə ilə bağlı dəqiq qayda təmin etməmişdir.
  3. O vaxtdan bəri, bir çox ölkələr transfer qiymətqoyması ilə bağlı sənədləşmə qaydaları qəbul edib və beynəlxalq qruplararası ticarətin həcminin və mürəkkəbliyinin dramatik şəkildə artması ilə bərabər bu tələblərin geniş yayılması və vergi orqanları tərəfindən transfer qiymətqoyması məsələlərinin güclü araşdırılması vergi ödəyiciləri üçün əməletmə xərclərində ciddi artım ilə nəticələnib. Buna baxmayaraq, vergi orqanları tez-tez hesab edirlər ki, transfer qiymətqoyması ilə bağlı sənədlər tam deyil, əskik məlumat verəcək və vergi tətbiqetmə və risk qiymətləndirmə ehtiyaclarına uyğun olmayacaq.
  4. Aşağıdakı müzakirə transfer qiymətqoyması ilə bağlı sənədləşmə qaydalarının üç məqsədini müəyyənləşdirir. Bu müzakirə həmçinin, belə qaydaların işlənib hazırlanması üçün təlimatı təmin edir, ona görə də transfer qiymətqoyması tətbiqi ölkələr arasında daha düz və daha uyğun olduğu halda, eyni zamanda vergi orqanlarını transfer qiymətqoyması riskinin qiymətləndirilməsi və auditlər üçün daha məqsədəuyğun və faydalı məlumatlar ilə təmin edir. Bu cür qaydaların hazırlanmasında vacib olan ümumi bir fikir vergi ödəyicilərinin üzərinə qoyulmuş hər hansı bir artan əməletmə öhdəlikləri ilə transfer qiymətqoyması risklərinin qiymətləndirilməsi və digər məqsədlər üçün vergi orqanlarına məlumatların faydalılığını nizamlamaqdır. Bu baxımdan aydın və geniş şəkildə qəbul edilmiş sənədləşmə qaydaları transfer qiymətqiymətqoyması ilə bağlı mübahisədən başqa cür yarana biləcək əməletmə xərclərini azalda biləcəyi qeyd olunur.

**B. Transfer qiymətqoyması üzrə sənədləşmə tələblərinin məqsədi**

* 1. Transfer qiymətqoyması ilə bağlı sənədləşmənin üç məqsədi var:

1. vergi ödəyicilərini əlaqəli müəssisələr arasında əməliyyatlar aparmaq üçün qiymətlərin və digər şərtlərin müəyyənləşdirilməsində və bu cür əməliyyatlardan əldə olunan gəlirlərin öz vergi hesabatlarında verilməsində transfer qiymətqoyması ilə bağlı tələblərə müvafiq rəylərini verməyi təmin etmək;
2. vergi orqanlarını transfer qiymətqoyması ilə bağlı bildirilmiş risklərin qiymətləndirilməsini keçirmək üçün lazım olan faydalı məlumatlarla təmin etmək;
3. vergi orqanlarını öz yurisdiksiyalarında vergi tutulan müəssisələrin transfer qiymətqoyması sahəsində təcrübələrinin müvafiq qaydada tam auditini keçirmək üçün faydalı məlumatlarla təmin etmək, baxmayaraq ki, audit zamanı sənədlərə əlavə məlumatlar əlavə etmək lazım gələ bilər.

* 1. Bu məqsədlərin hər biri müvafiq daxili transfer qiymətqoyması ilə bağlı sənədləşmə tələblərinin hazırlanmasında nəzərə alınmalıdır. Vergi ödəyicilərindən vergi bəyannaməsi təqdim edilərkən və ya təqdim edilməmişdən əvvəl tətbiq olunan transfer qiymətqoyması qaydalarına əməletmə səviyyəsini diqqətlə qiymətləndirilməsinin tələb olunması vacibdir. Həmçinin vergi orqanlarının audit aparıb-aparmaması barədə məlum qərar vermək üçün transfer qiymətqoyması ilə bağlı risk qiymətləndirməsini həyata keçirmələri üçün lazım olan məlumatlara çıxış imkanlarının olması zəruridir. Bundan əlavə, vergi orqanlarının belə bir yoxlama aparmaq qərarı verildikdən sonra hərtərəfli yoxlama aparmaq üçün lazım olan bütün əlavə məlumatları vaxtında əldə edə və ya tələb edə bilməsi vacibdir.

**B.1. Vergi ödəyicisi tərəfindən özünün qol uzunluğu prinsipinə uyğunluğunun qiymətləndirilməsi**

* 1. Vergi ödəyicilərindən inandırıcı, ardıcıl və mənfi transfer qiymətqoyması ilə bağlı mövqelərini ifadə etmələrini tələb etməklə, transfer qiymətqoyması ilə əlaqədar sənədləşmə əməletmə mədəniyyətinin yaradılmasını təmin etməyə kömək edə bilər. Normal hazırlanmış sənədlər vergi orqanına vergi ödəyicisinin vergi bəyannamələri ilə bağlı hesabatlarını təhlil etdiyini, müqayisə edilə bilən məlumatları nəzərdən keçirdiyini və ardıcıl transfer qiymətqoyması mövqelərinə çatdığına dair bir əminlik verəcəkdir. Bundan əlavə, müasir sənədləşmə tələbləri vergi ödəyicilərinin mövqelərinin bütövlüyünü təmin etməyə kömək edəcək və vergi ödəyicilərini faktdan sonra öz mövqelərini əsaslandırmaqdan çəkindirəcəkdir.
  2. Bu əməletmənin məqsədi iki vacib yolla dəstəklənə bilər. Birincisi, vergi orqanları transfer qiymətqoyması ilə bağlı sənədləşmə tələblərinin müasir bir şəkildə təmin edilməsini tələb edə bilərlər. Bu, sənədlərin əməliyyat zamanı və ya istənilən halda, əməliyyatın keçirildiyi maliyyə ili üçün vergi bəyannaməsinin doldurulması və təqdim olunması vaxtından gec olmayaraq hazırlanması deməkdir. Əməletmənin təşviq edilməsinin ikinci yolu, transfer qiymətqoyması sənədlərinin vaxtında və dəqiq hazırlanması və vergi ödəyicisinin transfer qiymətqoyması mövqelərinin vaxtında, diqqətlə nəzərdən keçirilməsi üçün stimul yaratmaq məqsədilə transfer qiymətqoyması ilə bağlı cərimə rejimlərini yaratmaqdır. Sənədləşmə ilə bağlı təqdimetmə tələbləri və cərimə müddəaları aşağıda D bölməsində daha ətraflı müzakirə olunur.
  3. İdeal olaraq vergi ödəyiciləri transfer qiymətqoyması ilə bağlı sənədləşmədən transfer qiymətqoyması siyasəti üçün yaxşı düşünülmüş bir əsas ortaya qoymaq imkanı kimi istifadə etdikləri və bununla da bu cür tələblərin vacib bir məqsədi yerinə yetirdikləri halda, xərclər, vaxt məhdudiyyətləri kimi məsələlər və müvafiq heyətin diqqətinə rəqabətli tələblər bəzən bu vəzifələri poza bilər. Buna görə də ölkələrin sənədləşmə tələblərini ən vacib məsələlərə diqqətlə yanaşmasını təmin etmək üçün münasib səviyyədə və maddi əməliyyatlara yönəldilərək saxlamaları vacibdir.

**B.2. Transfer qiymətqoyması riskinin müəyyən edilməsi**

* 1. Risklərin effektiv müəyyənləşdirilməsi və qiymətləndirilməsi transfer qiymətqoyması auditləri və ya sorğuları üçün müvafiq halların seçilməsi və bu cür yoxlamaların ən vacib məsələlərə yönəldilməsi prosesində vacib olan ilkin mərhələdir. Vergi orqanları məhdud resurslarla işlədikləri üçün, onların mümkün auditin başlanması zamanı vergi ödəyicisinin transfer qiymətqoyması ilə bağlı razılaşmaların hərtərəfli yoxlamanın aparılmasına zəmanət verib vermədiyini və əhəmiyyətli vergi tətbiqi resursları ilə bağlı öhdəliyi dəqiq qiymətləndir mühafizə mənbələrinin öhdəliyinə malik olub-olmamasını dəqiq qiymətləndirməsi zəruridir. Xüsusilə transfer qiymətqoyması məsələləri (ümumiyyətlə mürəkkəb və faktiki məsələlər) ilə əlaqədar olaraq, risklərin effektiv qiymətləndirilməsi məqsədyönlü və resursla səmərəli olan auditin vacib şərtidir. *Transfer Qiymətqoyması Risklərinin Qiymətləndirilməsinə dair İƏİT Təlimatı* bu cür risk qiymətləndirmələrinin aparılmasında nəzərə alınmalı olan faydalı bir vasitədir.
  2. Vergi orqanı tərəfindən transfer qiymətqoyması risklərinin düzgün qiymətləndirilməsi ilkin mərhələdə kifayət qədər, müvafiq və etibarlı məlumatlar əldə etməyi tələb edir. Müvafiq məlumat mənbələri çox olsa da, transfer qiymətqoyması ilə bağlı sənədlər bu cür məlumatların əsas mənbələrindən biridir.
  3. Vergi ödəyicilərinin transfer qiymətqoyması risklərinin müəyyənləşdirilməsi və qiymətləndirilməsi üçün istifadə olunan müxtəlif vasitələr və məlumat mənbələri, o cümlədən trasnfer qiymətqoyması formaları (illik vergi bəyannaməsi təqdim ediləcək), transfer qiymətləri, risklərin müəyyən sahələrinə yönəlmiş transfer qiymətqoymasına dair məcburi anketlər, vergi ödəyicisinin qol uzunluğu prinsipinə əməl etməsini göstərmək üçün lazım olan dəstəkləyici sənədləri müəyyən edən ümumi transfer qymətqoyması sənədlərinə olan tələblər və vergi orqanları ilə vergi ödəyiciləri arasında əməkdaşlıq müzakirələri mövcuddur. Hər vasitə və məlumat mənbəyi eyni fundamental müşahidəni cavablandırmaq üçün meydana çıxır: vergi orqanlarının dəqiq və məlum transfer qiymətqoyması risklərinin qiymətləndirilməsini təmin etmək üçün ilkin mərhələdə müvafiq məlumatlara hazır çıxış imkanının olmasına ehtiyac var. Yüksək keyfiyyətli transfer qiymətqoyması risklərinin qiymətləndirilməsinin səmərəli şəkildə aparılacağına və düzgün etibarlı məlumatların verilməsinə təminat transfer qiymətqoyması ilə bağlı sənədləşmə qaydalarının tərtib edilməsində vacib məsələlərdən biri olmalıdır.

**B.3. Transfer qiymətqoyması üzrə audit**

* 1. Transfer qiymətqoyması ilə bağlı sənədləşmənin üçüncü bir məqsədi vergi orqanlarını transfer qiymətqoyması prosesinin tam auditini aparmaq üçün istifadə ediləcək faydalı məlumatlar ilə təmin etməkdir. Transfer qiymətqoyması prosesinin yoxlanılması halları əsasən faktlara söykənir. Bunlar adətən bir neçə əməliyyatın və bazarların müqayisə imkanının çətin qiymətləndirilməsi ilə əlaqədar olur. Bunlar maliyyə, faktiki və digər sənaye məlumatlarının ətraflı nəzərdən keçirilməsini tələb edə bilər. Audit zamanı müxtəlif mənbələrdən müvafiq məlumatların olması vergi orqanının vergi ödəyicisinin əlaqəli müəssisələrlə idarə edilən əməliyyatları nizamlı şəkildə araşdırmasını və qüvvədə olan transfer qiymətqoyması qaydalarının tətbiq olunmasını asanlaşdırmaq üçün vacibdir.
  2. Müvafiq transfer qiymətqoyması risklərin qiymətləndirilməsi bir və ya bir neçə məsələ ilə əlaqədar transfer qiymətqoyması prosesinin tam auditinin təmin olunduğunu önə sürdüyü hallarda, aydın məsələdir ki, vergi orqanı münasib müddət ərzində vergi ödəyicisinin sahibliyində olan bütün müvafiq sənədləri və məlumatları əldə etmək imkanına malik olmalıdır. Buraya vergi ödəyicisinin əməliyyatları və funksiyaları haqqında məlumatlar, vergi ödəyicisinin nəzarət edilən əməliyyatlar apardığı əlaqəli müəssisələrin əməliyyatları, funksiyaları və maliyyə nəticələri barədə müvafiq məlumatlar, potensial müqayisə edilə bilən nümunələrə aid məlumatlar, o cümlədən daxili müqayisə edilə bilən məlumatlar və potensial müqayisə edilə bilən nəzarət edilməyən əməliyyatlar və əlaqəli olmayan tərəflərin əməliyyatları və maliyyə nəticələri ilə bağlı sənədlər daxildir. Bu məlumatların transfer qiymətqoyması ilə bağlı sənədlərinə daxil olacağı təqdirdə, xüsusi məlumat və sənədlərin hazırlanması prosedurlarının qarşısını almaq olar. Bununla belə, qəbul etmək lazımdir ki, tam audit üçün tələb oluna biləcək bütün məlumatları əvvəlcədən müəyyənləşdirməyə cəhd etməkdən ötrü transfer qiymətqoyması sənədləri üçün həddən artıq ağır və səmərəsiz olar. Ona görə də, vergi orqanları sənədlər paketinə daxil olmayan məlumatları əldə etmək istədikdə, vəziyyət qaçılmaz olacaq. Beləliklə, vergi orqanının məlumat əldə etmək imkanları məhdudlaşdırılmamalı və ya transfer qiymətqoyması risklərini qiymətləndirmək üçün sənədlər paketi ilə məhdudlaşmamalıdır. Hər hansı yurisdiksiyada transfer qiymətqoyması prosesinin yoxlanması məqsədlərilə müəyyən məlumatların saxlanması tələb olunduğu təqdirdə, bu cür tələblər vergi orqanının məlumatlara olan ehtiyacını və vergi ödəyicilərinə əməletmə öhdəliklərini tarazlaşdırmalıdır.
  3. Transfer qiymətqoyması prosesinin yoxlanılması üçün tələb olunan sənədlərin və digər məlumatların araşdırılmaqda olan yerli filialdan başqa transmilli şirkətlər qrupunun üzvlərinin sahibliyində olacağı vəziyyət tez-tez baş verə bilər. Çox vaxt lazımi sənədlər vergi orqanı tərəfindən auditin keçirildiyi ölkənin xaricində yerləşəcəkdir. Ona görə də, vergi orqanının bilavasitə və ya məlumat bölüşməklə, məsələn məlumat mübadiləsi mexanizmləri vasitəsilə ölkənin hüdudlarından kənarda olan məlumatları əldə etməsi vacibdir.

**C. Transfer qiymətqoyması ilə bağlı sənədləşməyə üçpilləli yanaşma**

* 1. B Bölməsində təsvir olunan məqsədlərə nail olmaq üçün ölkələr transfer qiymətqoyması ilə bağlı sənədləşməyə standartlaşdırılmış yanaşma tətbiq etməlidirlər. Bu bölmədə (i) Transmilli şirkətlər qrupunun bütün üzvləri üçün standartlaşdırılmış məlumatlardan ibarət olan master fayldan; (ii) yerli vergi ödəyicisinin maddi əməliyyatlara aid lokal fayldan; və (iii) Transmilli şirkətlər qrupu daxilində iqtisadi fəaliyyət yerlərinin müəyyən göstəriciləri ilə birlikdə Transmilli şirkətlərin gəlir və ödənilmiş vergilərinin qlobal bölgüsü ilə əlaqədar müəyyən məlumatları əhatə edən Ölkələr üzrə Hesabatından təşkil olunan üçsəviyyəli struktur təsvir olunur.
  2. Transfer qiymətqoyması ilə bağlı sənədləşməyə bu cür yanaşma vergi orqanlarına transfer qiymətqoyması risklərinin səmərəli və sağlam qiymətləndirməsinin təhlilini aparmaq üçün müvafiq və etibarlı məlumatlar təqdim edəcəkdir. Bu, həmçinin audit üçün zəruri olan məlumatların hazırlana biləcəyi bir platformanı təmin edəcək və vergi ödəyicilərinə maddi əməliyyatlarda qol uzunluğu prinsipinə əməletmələrini əhəmiyyətli dərəcədə nəzərdən keçirmək və təsvir etmək üçün vasitə və stimul verəcəkdir.

**C.1. Master fayl**

* 1. Master fayl transmilli şirkətlər qrupunun biznesinin, o cümlədən qlobal biznes əməliyyatlarının xarakteri, onun ümumi transfer qiymətqoyması siyasətləri və vergi orqanlarına mühüm transfer qiymətqoyması riskinin mövcudluğunu qiymətləndirməsində kömək etmək üçün qlobal gəlir və iqtisadi fəaliyyət bölgüsünü əks etdirməlidir. Ümumiyyətlə, master fayl transmilli şirkətlər qrupunun transfer qiymətqoyması təcrübələrini qlobal iqtisadi, hüquqi, maliyyə və vergi kontekstində yerləşdirmək üçün yüksək səviyyəli bir məlumat təqdim etmək məqsədi daşıyır. Təfərrüatların tam siyahılarını (məsələn, transmilli şirkətlər qrupunun üzvlərinin mülkiyyətində olan hər bir patentin siyahısını) tələb etmək nəzərdə tutulmur, çünki bu həm çox ağır, həm də əsas sənədin məqsədlərinə zidd olar. Əsas sənədin o cümlədən, mühüm razılaşmaların, qeyri-maddi əlaqələrin və əməliyyatların siyahısının hazırlanmasında vergi ödəyiciləri vergi orqanlarının Transmilli şirkətlərin qlobal əməliyyatları və siyasətlərinə yüksək səviyyədə baxışın keçirilməsini təmin etməkdən ötrü əsas sənədin məqsədini nəzərə alaraq təqdim olunan məlumatlar üçün müvafiq əhatəlilik səviyyəni müəyyənləşdirərkən toxunulmazlıqdan ehtiyatlı istifadə etməlidirlər. Master faylın tələbləri digər mövcud sənədlərə xüsusi çarpaz istinadlar etməklə tam yerinə yetirilə bildikdə, müvafiq sənədlərin surətləri ilə birlikdə bu cür çarpaz istinadlar uyğun tələbi ödəmək üçün nəzərə alınmalıdır. Əsas sənədin hazırlanması məqsədləri üçün, verilməməsi transfer qiymətqoyması nəticələrinin etibarlılığına təsir göstərən məlumatlar vacib hesab olunur.
  2. Master faylda tələb olunan məlumatlar transmilli şirkətlər qrupunun planını təqdim edir və beş kateqoriyada qruplaşdırıla bilən müvafiq məlumatları ehtiva edir: a) Transmilli şirkətlər qrupunun təşkilati strukturu; b) Transmilli şirkətin biznes və ya bizneslərinin təsviri; c) Transmilli şirkətin qeyri-maddi aktivləri; d) Transmilli şirkətin şirkətlərarası maliyyə fəaliyyəti; və (e) Transmilli şirkətin maliyyə və vergi vəziyyəti.
  3. Vergi ödəyiciləri məlumatları ümumilikdə transmilli şirkətlər üçün olan master faylda təqdim etməlidirlər. Bununla belə, biznes xətti ilə təqdim olunan məlumatların təşkilinə o halda icazə verilir ki, faktlarla yaxşı əsaslandırılmış olsun, məsələn, transmilli şirkətlər qrupunun strukturu bəzi mühüm biznes xətlərinin geniş sərbəstliklə işlədiyi yaxud ən son əldə olunduğu qaydada olsun. Biznesin təqdimat xətti istifadə edildikdə, mərkəzləşdirilmiş qrup funksiyalarının və biznes xətləri arasındakı əməliyyatların master faylda düzgün təsvir olunmasını təmin etməyə diqqət yetirilməlidir. Hətta biznes xəttinin təqdim olunması seçildikdə belə, bütün biznes xətlərindən ibarət olan bütün master fayl hər bir ölkəyə verilməlidir ki, transmilli şirkətlər qrupunun biznes fəaliyyətinə müvafiq qaydada ümumi baxış təmin olunsun.
  4. Bu Təlimatın V Fəslinin I Əlavəsi master fayla daxil edilməli olan məlumatları müəyyən edir.

**C.2. Lokal fayl**

* 1. 5.18-ci bənddə göstərildiyi kimi yüksək səviyyədə icmalı təmin edən master faylın əksinə olaraq, lokal fayl xüsusi şirkətlərarası əməliyyatlarla bağlı daha ətraflı məlumat verir. Lokal faylda tələb olunan məlumatlar master fayla əlavələr edir və vergi ödəyicisinin müəyyən bir yurisdiksiyaya təsir göstərən öz əsas transfer qiymətqoyması mövqelərində qol uzunluğu prinsipinə əməl etməsini təmin etmək məqsədini yerinə yetirməyə kömək edir. Lokal faylda yerli ölkə filialı ilə müxtəlif ölkələrdəki əlaqəli müəssisələr arasında baş verən və yerli ölkənin vergi sistemi çərçivəsində əhəmiyyətli olan əməliyyatlar ilə bağlı transfer qiymətqoymasının təhlilinə uyğun məlumatlara diqqət yetirilir. Bu məlumatlara həmin konkret əməliyyatlarla bağlı müvafiq maliyyə məlumatları, müqayisəli təhlil və ən uyğun transfer qiymətqoyması metodunun seçilməsi və tətbiqi daxildir. Lokal faylın tələbi master faylda olan məlumatlara xüsusi çarpaz istinad etməklə yerinə yetirilərsə, bu cür çarpaz istinad kifayət etməlidir.
  2. Bu Təlimatın V Fəslinin II Əlavəsi lokal fayla daxil edilməli olan məlumatları müəyyən edir.

**C.3. Ölkələrarası Hesabat**

* 1. Ölkələr üzrə Hesabat gəlirlərin qlobal bölgüsü, ödənilən vergilər və Transmilli şirkətlər qrupunun fəaliyyət göstərdiyi vergi yurisdiksiyaları arasında iqtisadi fəaliyyətin yerinin müəyyən göstəriciləri ilə bağlı bütün məcmu vergi yurisdiksiyası haqqında məlumatları tələb edir. Hesabatda həmçinin maliyyə məlumatlarının verildiyi bütün Təsis Qurumlarının siyahısı, o cümlədən qeydiyyat yerinin vergi yurisdiksiyasından fərqli olan təsis olunduğu vergi yurisdiksiyası, eləcə də həmin Təsis Qurumları tərəfindən həyata keçirilən əsas iş fəaliyyətinin xarakteri haqqında məlumatlar tələb olunur.
  2. Ölkələr üzrə Hesabatı yüksək transfer qiymətqoyması risklərinin qiymətləndirilməsi məqsədilə faydalı olacaqdır. Heabat həmçinin vergi orqanları tərəfindən digər BEPS ilə əlaqədar risklərin qiymətləndirilməsində və iqtisadi və statistik təhlil üçün uyğun olduqda istifadə edilə bilər. Bununla belə, Ölkə üzrə Hesabatındakı məlumatlar tam funksional təhlil və tam müqayisə təhlili əsasında ayrı-ayrı əməliyyatlar və qiymətlərin ətraflı transfer qiymətqoyması təhlili üçün əvəzləyici vasitə kimi istifadə edilməməlidir. Ölkə üzrə Hesabatdakı məlumatlar özlüyündə transfer qiymətqoymasının uyğun olub-olmadığını təsdiq edən fakt deyildir. Bu, formula əsasında qlobal proporsional bölüşdürülmə əsasında transfer qiymətqoyması düzəlişlərini təklif üçün istifadə edilməməlidir.
  3. Bu Təlimatın V Fəslinin III Əlavəsində müşayiət edən göstərişlərlə birlikdə Ölkələr üzrə Hesabat üçün nümunə şablon verilir.

**D. Əməletmə məsələləri**

**D.1. Aktual sənədləşmə**

* 1. Hər vergi ödəyicisi əməliyyat vaxtı münasib olan məlumatlar qol uzunluğu prinsipinə müvafiq olaraq vergi məqsədləri üçün transfer qiymətlərini müəyyənləşdirməyə çalışmalıdır. Ona görə də, istənilən vergi ödəyicisi bir qayda olaraq, öz transfer qiymətlərinin qiymətqoymanın müəyyənləşdirilməsindən əvvəl vergi məqsədləri üçün uyğun olub-olmadığını nəzərə almalı və vergi hesabatlarının təqdim olunması zamanı öz maliyyə nəticələrinin qol uzunluğu üzrə xarakterini təsdiq etməlidir.
  2. Vergi ödəyicilərindən sənədərin hazırlanmasında lazımsız yüksək xərclər və yüklər çəkəcəyi gözlənilməməlidir. Ona görə də, vergi orqanları hazırlanma ilə bağlı vergi ödəyicisinə gözlənilən xərc və inzibati məsrəflər əsasında sənədlər üçün tələbləri nizamlamalıdır. Bu Təlimatın prinsiplərini nəzərə almaqla vergi ödəyicisi müqayisəli məlumatların olub-olmadığını və ya müqayisəli məlumatların yerləşdirilməsi xərclərinin mübahisə mövzusu olan məbləğlərə nisbətən lazım olmayacaq qədər yüksək olub-olmadığını göstərərsə, vergi ödəyicisində belə məlumatları axtararkən xərcləri çəkmək tələb olunmur.

**D.2. Zaman çərçivəsi**

* 1. Sənədlərin hazırlanması vaxtları ilə bağlı təcrübələr ölkələr arasında fərqlənir. Bəzi ölkələr vergi hesabatının təqdim olunması vaxtına qədər məlumatların yekunlaşdırılmasını tələb edir. Digər ölkələr auditin başlayacağı vaxta qədər sənədlərin hazır olmasını tələb edir. Təcrübədə həmçinin sənədləşmə və digər audit ilə bağlı məlumat müraciətləri üçün vergi orqanının xüsusi müraciətlərini cavablandırmaqdan ötrü vergi ödəyicilərinə verilən vaxt müddəti ilə bağlı müxtəliflik vardır. Məlumatların verilməsin vaxtla bağlı tələblərdə olan bu fərqlər priorietetlərin müəyyənləşdirilməsində və düzgün vaxtda vergi orqanlarına düzgün məlumatların təqdim olunmasında vergi ödəyicilərinin çətinliklərini artıra bilər.
  2. Ən yaxşı təcrübə müzakirə olunan maliyyə ili üçün vergi hesabatının təqdim olunması üçün ödəniş tarixindən gec olmayaraq lokal faylın yekunlaşdırılmasını tələb etməkdir. Master fayl nəzərdən keçirilməli və lazım olarsa, transmilli şirkətlər qrupunun əsas ana şirkəti üçün vergi hesabatının verilməli olduğu tarix ilə yenilənməlidir. Kooperativ əməletmə proqramları əsasında baş verdiyi üçün audit əməliyyatları siyasətlərini həyata keçirən ölkələrdə vergi hesabatın təqdim olunmasından qabaq verilməli olan müəyyən məlumatlar üçün lazım ola bilər.
  3. Ölkələr üzrə Hesabat ilə əlaqədar olaraq, qəbul olunur ki, bir sıra hallarda III Əlavədə qeyd edilən ölkələr üzrə məlumatlar üçün müvafiq ola biləcək yekun qanuni maliyyə bəyannamələri və digər maliyyə məlumatları bəzi ölkələrdə həmin maliyyə ili üçün vergi hesabatlarının verilməli olduğu tarixdən sonraya qədər yekunlaşdırıla bilmir. Qeyd edilən vəziyyətlərdə bu Təlimatın V Fəslinin III Əlavəsində göstərilən Ölkələr üzrə Hesabatın tamamlanması tarixi transmilli şirkətlər qrupunun əsas ana şirkətinin maliyyə ilinin sonuncu günündən sonrakı bir ilə qədər uzadıla bilər.

**D.3. Maddi əhəmiyyət**

* 1. Əlaqəli müəssisələr arasında baş verən bütün əməliyyatlar heç də lokal faylda tam sənədləri tələb etmək üçün lazımi qədər material deyil. Vergi orqanlarının ən vacib məlumatları görməkdə marağı olduğu halda, eyni zamanda onlar həmçinin transmilli şirkətlərin ən mühüm məsələləri nəzərdən keçirməməsi və sənədləşdirməməsi ilə nəticələnən əməletmə tələbləri ilə əzilmədiyini görməkdə marağı var. Beləliklə, ayrı-ayrı ölkələrin bu Təlimatın V Fəslinin II Əlavəsi əsasında transfer qiymətqoyması sənədləri ilə bağlı tələblərinə yerli iqtisadiyyatın ölçü və xarakteri, həmin iqtisadiyyatda transmilli şirkətlər qrupunun əhəmiyyəti və yerli fəaliyyət göstərən müəssisələrin ölçü və xarakteri, həmçinin transmilli şirkətlər qrupunun ümumi ölçü və xarakterini nəzərə alan xüsusi kəmiyyət həddi daxildir. Kəmiyyət ölçüləri nisbi şərtlərdə (məsələn, gəlirin faiz nisbətindən və ya xərc ölçüsünün faiz nisbətindən çox olmayan əməliyyatlar) və ya mütləq miqdar şərtlərində (məsələn, müəyyən sabit miqdarını keçməyən əməliyyatlar) nəzərdən keçirilməlidir. Ayrı-ayrı ölkələr yerli şəraiti nəzərə alaraq lokal fayl məqsədləri üçün öz kəmiyyət standartlarını müəyyən etməlidirlər. Kəmiyyət standartları kommersiya təcrübəsində ümumi başa düşülən və qəbul olunan obyektiv standartlar olmalıdır. Master faylın tamamlanmasına tətbiq olunan kəmiyyət standartları üçün 5.18-ci bəndə baxın.
  2. Bir sıra ölkələr öz transfer qiymətqoyması ilə bağlı sənədləşmə qaydalarında sadələşdirmə tədbirləri keçiriblər. Bu sadələşdirmələr ilə kiçik və orta ölçülü müəssisələri transfer qiymətqoyması ilə bağlı sənədləşmə tələblərindən azad olunur yaxud belə müəssisələr tərəfindən təqdim olunması tələb olunan məlumatlar məhdudlaşdırılır. Vəziyyətlərə uyğun olmayan xərc və öhdəliklərin vergi ödəyicilərinin üzərinə qoyulmaması üçün tövsiyyə olunur ki, KOM-lər daha böyük müəssisələrdən gözlənilən miqdarda sənədlər hazırlamaq tələb olunmasın. Bununla belə, KOM-lar vergi yoxlaması gedişində vergi orqanının xüsusi tələbi ilə və ya transfer qiymətqoymasındakı risklərin qiymətləndirilməsi məqsədləri üçün öz əsas ölkələrarası əməliyyatları haqqında məlumat və sənədləri təqdim etmək öhdəliyi daşımalıdır.
  3. Bu Təlimatın V Fəslinin III Əlavəsinin məqsədləri üçün Ölkələr üzrə Hesabata transmilli şirkətlər qrupunun vergi məqsədləri üçün rezident müəssisəsi olduğu bütün vergi yurisdiksiyaları həmin yurisdiksiyadakı biznes əməliyyatlarının ölçüsündən asılı olmayaraq daxil edilməlidir.

**D.4. Sənədlərin saxlanması**

* 1. Vergi ödəyiciləri sənədləri istər ana şirkət, istərsə də yerli müəssisə səviyyəsində daxili qanunvericiliyin tələblərinə uyğun olaraq lazımi müddət artıq saxlamağa borclu deyillər. Bununla belə, sənədlər paketində tələb olunan materiallar və məlumatlar (master fayl, lokal fayl və Ölkələr üzrə Hesabat) sonrakı il üçün məsələn, vergi ödəyicilərinin könüllü olaraq saxladığı yerlərdə köçürmə qiymətləri sorğusu ilə əlaqəli ola bilər. uzunmüddətli müqavilələrə dair bu kimi qeydlər və ya sonrakı ildə köçürmə qiymətləri metodunun tətbiqi ilə əlaqəli müqayisə standartlarının tələb olunduğunu müəyyən etmək. Vergi idarələri əvvəlki illərdəki sənədləri tapmaqda çətinlik çəkdiyini nəzərə almalı və bu sənədləri nəzərdən keçirmək üçün araşdırılan əməliyyatla əlaqəli səbəbləri olan hallarda məhdudlaşdırmalıdırlar.
  2. Lazımi sənədlər yoxlama prosesində vergi orqanı tərəfindən tələb olunanda vaxtında təqdim edildikdə vergi orqanının əsas marağı yerinə yetirildiyi üçün, sənədlərin saxlanma üsulu - kağız, elektron forma və ya hər hansı başqa sistemdə - vergi ödəyicisinin ixtiyarına buraxılmalıdır, bir şərtlə ki, müvafiq məlumatlar yerli ölkə qaydaları və təcrübələri ilə müəyyən edilən formada vergi orqanına dərhal verilə bilsin.

**D.5. Sənədlərin yenilənmə tezliyi**

* 1. Tövsiyyə olunur ki, funksional və iqtisadi təhlillərin hələ də dəqiq olub-olmadığını müəyyənləşdirmək və tətbiq olunan transfer qiymətqoyması metodologiyasının etibarlılığını təsdiq etmək üçün transfer qiymətqoyması ilə bağlı sənədlərə mütəmadi olaraq baxılsın. Bununla belə qəbul olunur ki, bir çox vəziyyətlərdə biznes təsvirləri, funksional təhlillər və müqayisə edilə bilən məlumatların xüsusiyyətləri ildən ilə əhəmiyyətli dərəcədə dəyişə bilməz.
  2. Vergi ödəyiciləri üzərinə qoyulan əməletmə öhdəliklərini sadələşdirmək üçün vergi orqanları əməliyyat şərtlərinin dəyişilməz qaldığı müddətdə müəyyən edə bilərlər ki, lokal faylın müqayisə edilə bilən məlumat kimi yardımçı hissəsi üçün məlumat bazalarında axtarışlar illik deyil, hər üç ildən bir yenilənsin. Buna baxmayaraq, müqayisə edilə bilən nümunələrə dair maliyyə məlumatları hər il yenilənməlidir ki, qol uzunluğu prinsipi etibarlı tətbiq olunsun.

**D.6. Dil**

* 1. Sənədlərin yerli dildə təqdim olunması zərurəti sənədlərin tərcüməsinə xeyli vaxt və xərc tələb olunacağını nəzərə almaqla transfer qiymətqiymətqoymasına əməletmə ilə bağlı çətinləşdirici amil ola bilər. Transfer qiymətqoyması sənədlərinin təqdim ediləcəyi dil yerli qanunlar ilə müəyyən olunmalıdır. Ölkələrə transfer qiymətqoyması sənədlərinin sənədlərin faydalılığını itirməyəcəyi təqdirdə ümumi istifadə olunan dillərdə təqdim edilməsinə icazə verilmələri tövsiyə olunur. Vergi orqanları sənədlərin tərcüməsinin zəruri olduğunu hesab edərsə, tərcüməyə görə konkret müraciətlər etməli və həmin tərcüməni mümkün qədər rahat etdirmək üçün kifayət qədər vaxt verməlidirlər.

**D.7. Cərimələr**

* 1. Transfer qiymətqoyması ilə bağlı sənədləşmə tələblərinin səmərəli işləməsini təmin etmək üçün bir çox ölkələr sənədləşdirmə ilə əlaqəli cərimə tədbirləri qəbul ediblər. Onlar onun üçün hazırlanıb ki, tələblərə əməletməmənin əməletmədən baha başa gəldiyi göstərilsin. Cərimə rejimləri hər bir ölkənin qanunları ilə tənzimlənir. Transfer qiymətqoyması sənədləri ilə əlaqədar cərimələr sahəsində ölkələrin təcrübələri çox fərqlidir. Fərqli yerli ölkə cərimə rejimlərinin mövcudluğu vergi ödəyicilərinin əməletmə təcrübələrində bir ölkədən digərinə üstünlük verməsi üçün vergi ödəyicilərinin əməletmə keyfiyyətinə təsir göstərə bilər.
  2. Transfer qiymətqoyması ilə bağlı sənədləşmə tələblərinə əməl edilməməsinə və ya lazımi məlumatların vaxtında verilməməsinə görə sənədləşmə ilə bağlı tətbiq olunan cərimələr adətən mülki (və ya inzibati) pul cərimələrindən ibarət olur. Bu sənədlərlə əlaqəli cərimələr buraxılmış hər sənəd üçün və ya nəzərdən keçirilən hər bir maliyyə ili üçün qiymətləndirilə bilən və ya sonda müəyyən edilmiş əlaqədar vergi azaldılmasının faizi, gəlirə əlaqədar düzəlişin faizi yaxud sənədləşdirilməmiş ölkələrarası əməliyyatların həcminin faiz nisbəti kimi kimi hesablana bilən sabit bir məbləğə əsaslanır.
  3. Hər hansı vergi ödəyicisinə transmilli şirkətlər qrupunun çıxış imkanı olmadığı məlumatları təqdim etməməsinə görə sənədlərlə bağlı cərimə tətbiq edilməməsinə diqqət yetirilməlidir. Bununla belə, sənədlərlə bağlı cərimələrin tətbiq edilməməsi haqqında qərar qiymətlər qol uzunluğu prinsipinə uyğun olmayan hallarda gəlirə düzəlişlər edilə bilməyəcəyini nəzərdə tutmur. Vəziyyətlərin tam sənədləşdirilməsi faktı o demək deyil ki, vergi ödəyicisinin mövqeləri düzgündür. Bundan əlavə, yerli müəssisənin digər qrup üzvlərinin transfer qiymətqoymasına əməletməyə məsul olması barədə təsdiqi həmin müəssisənin tələb olunan sənədləri verə bilməməsi üçün yetərli səbəb deyil və ya belə bir iddia lazımi məlumatların gəlmədiyi təqdirdə, sənədləşmə qaydalarına əməl etməməyə görə cərimə tətbiq olunmasının qarşısını almamalıdır.
  4. Ölkələrin vergi ödəyicilərini transfer qiymətqoyması ilə bağlı sənədləşmə tələblərini yerinə yetirməyə təşviq etməsinin başqa bir yolu cərimə müdafiəsi və ya sübut öhdəliyində dəyişiklik kimi əməletməyə həvəsləndirici vasitələr hazırlamaqdır. Sənədlər tələblərə cavab verərsə və vaxtında təqdim olunarsa, vergi ödəyicisi vergi cərimələrindən azad edilə bilər və ya sənədlərin verilməsindən asılı olmayaraq transfer qiymətqoymasında düzəliş edilərsə və saxlanarsa, aşağıda dərəcə ilə cərimə tətbiq oluna bilər. Vergi ödəyicisinin transfer qiymətqoyması məsələləri ilə bağlı sübut öhdəliyi daşıdığı bəzi yurisdiksiyalarda sübut öhdəliyinin müvafiq sənədlər vaxtında verildiyi təqdirdə vergi orqanına keçməsi transfer qiymətqoyması ilə bağlı sənədləşməyə əməletmə üçün həvəsləndirici vasitə yaratmaq üçün istifadə edilə bilən başqa bir tədbirin keçirilməsini təklifini irəli sürür.

**D.8. Məxfilik**

* 1. Vergi orqanları məxfi məlumatların (ticarət sirləri, elmi sirlər və s.) və sənədlər paketində digər kommersiya baxımdan həssas məlumatların (master fayl, likal fayl və Ölkələr üzrə Hesabat) ictimaiyyətə açıqlanmamasını təmin etmək üçün bütün lazımi addımları atmalıdır. Vergi orqanları həmçinin vergi ödəyicilərini transfer qiymətqoyması sənədlərində təqdim olunan məlumatların məxfi saxlanacağına əmin etməlidir. Açıq məhkəmə iclasında və ya məhkəmə qərarlarında açıqlanmanın tələb olunduğu hallarda, məxfiliyin qorunması və məlumatların yalnız lazım olduğu qədər açıqlanmasının təmin edilməsi üçün bütün səylər göstərilməlidir.
  2. Vergi məqsədləri üçün mübadilə edilən məlumatların məxfiliyinin qorunmasına dair İƏİT Təlimatı *Təhlükəsiz Saxlanma* (2012) məlumat mübadiləsi mexanizmləri ilə mübadilə edilən vergi məlumatlarının məxfiliyini təmin etmək üçün mövcud olmalı olan qaydalar və təcrübələrə dair məlumatları təqdim edir.

**D.9. Digər məsələlər**

* 1. Ən etibarlı məlumatlardan istifadə etmək tələbi həmişə olmasa da, əksər hallarda yerli müqayisə edilə bilən məlumatlar lazımi şəkildə mövcud olduqda, regional müqayisə edilə bilən məlumatlardan çox yerli müqayisə edilə bilən məlumatlardan istifadəni tələb edəcəkdir. Müvafiq yerli müqayisə edilə bilən məlumatlar olmayacağı vəziyyətlərdə eyni coğrafi bölgədəki ölkələr üçün hazırlanmış transfer qiymətqoyması sənədlərində regional müqayisə edilə bilən məlumatlardan istifadə bəzi hallarda ən etibarlı məlumatlara etibar etmək məcburiyyətində qalmayacaqdır. Hər hansı şirkətin həyata keçirməsi tələb olunan müqayisəli axtarışların sayının məhdudlaşdırılmasının sadələşdirmə faydaları məlumdur və kəmiyyət və əməletmə xərcləri nəzərə alınmalı olan müvafiq amillər olduğu halda, əməletmə proseslərinin sadələşdirilməsi istəyi müəyyən həddi aşmamalıdır ki, mövcud ən etibarlı məlumatlardan istifadə tələbinə əməl olunması prosesi pozulsun. Bazar fərqləri və yerli müqayisə edilə bilən məlumatlara üstünlük verilməli olduğu haqqında əlavə məlumatlar üçün çoxölkəli təhlillər ilə bağlı 1.112-1.113-cü bəndlərə baxın.
  2. Xüsusilə transfer qiymətqoyması risklərinin qiymətləndirilməsi mərhələsində, transfer qiymətqoyması sənədlərinin kənar auditor və ya digər üçüncü tərəf tərəfindən təsdiqlənməsini tələb etmək tövsiyə olunmur. Eynilə, transfer qiymətqoyması sənədlərini hazırlamaq üçün məsləhətçi firmalardan məcburi istifadə də tövsiyə olunmur.

**E. İcra**

* 1. Bu fəsildəki təlimatın və xüsusilə Ölkələr üzrə Hesabatın səmərəli və müvafiq qaydada həyata keçirilməsi vacibdir. Ona görə də, İƏİT/G20-in Vergitutma Bazasının Aşınması və Mənfəətin Köçürülməsi (BEPS) Layihəsində iştirak edən ölkələr transfer qiymətqoyması sənədlərinin və Ölkələr üzrə Hesabatın icra olunması üzrə aşağıdakı təlimatı işləyib hazırlamışdır.

**E.1. Master fayl və lokal fayl**

* 1. Tövsiyyə olunur ki, transfer qiymətqoyması ilə bağlı sənədləşmə standartının master faylı və lokal faylı yerli ölkə qanunvericiliyi və ya inzibati prosedurlar vasitəsilə icra olunsun və master faylı və lokal faylı vergi orqanları tərəfindən tələb olunan hər müvafiq yurisdiksiyada həmin orqanlarda birbaşa təqdim olunsun. İƏİT/G20 BEPS Layihəsində iştirak edən ölkələr razılaşırlar ki, master faylı və lokal fayl ilə əlaqədar olaraq, bu Təlimatın V Fəslinin I və II Əlavəsində verilən standartların məxfiliyi və onlardan lazımi qaydada istifadə bu elementlərin yerli ölkə qanunvericiliyində və ya inzibati prosedurlarda təqdim olunması zamanı nəzərə alınmalıdır.

**E.2. Ölkələrarası hesabat**

E.2.1. Vaxt müəyyənləşdirmə: Ölkələrarası Hesabatlılıq tələbi nə vaxt başlamalıdır?

* 1. Tövsiyə olunur ki, birinci Ölkələr üzrə Hesabatlar maliyyə ili 1 yanvar 2016-ci il tarixindən və həmin tarixdən sonra başlayan Transmilli şirkətlər üçün təqdim olunsun. Bununla belə, təsdiq olunur ki, bəzi yurisdiksiyalara qanunvericiliyə lazımi düzəlişlərin edilməsi məqsədilə müəyyən daxili qanunvericilik proseslərini izləmək üçün vaxt lazım ola bilər. Qanunvericiliyin vaxtında hazırlanmasında ölkələrə kömək etmək məqsədilə, Transmilli şirkətlər qruplarının əsas ana müəssisələrindən rezident olduqları yurisdiksiyalarında Ölkələr üzrə Hesabatı təqdim etməyi tələn edən nümunə qanunvericilik işlənib hazırlanıb (bu Təlimatın V Fəslinin IV Əlavəsinə baxın). Yurisdiksiyalar bu nümunə qanunvericiliyi öz qanunvericiliklərinə uyğunlaşdıra biləcəklər. Transmilli şirkətlərə Ölkələr üzrə Hesabatın aid olduğu maliyyə ilinin bağlanmasında bir il əvvəl Ölkələr üzrə Hesabatı hazırlamağa və təqdim etməyə icazə verildiyi 31-ci bənddəki tövsiyəni nəzərə alaraq, bu tövsiyədə nəzərdə tutulur ki, birinci Ölkələr üzrə Hesabat 31 dekabr 2017-ci il tarixinə qədər təqdim olunsun. Maliyyə ili 31 dekabrdan başqa tarixdə bitən Transmilli şirkətlər üçün birinci Ölkələr üzrə Hesabatların daha sonra 2018-ci ildə Transmilli şirkətin müvafiq maliyyə ilinin bağlandıqdan sonra on iki aylıq müddət üçün təqdim olunması tələb olunur və həmin hesabatlarda birinci maliyyə ili 1 yanvar 2016-cı il tarixindən sonra başlayan Transmilli şirkətlər qrupuna dair məlumatlar verilir. Bu tövsiyədən irəli gələn odur ki, İƏİT/G20 BEPS Layihəsində iştirak edən ölkələr razılaşırlar ki, onlar maliyyə ili 1 yanvar 2016-cı ildə bitən Transmilli şirkətdən yeni şablon əsasında Ölkələr üzrə Hesabatı təqdim etməyi tələb etməyəcəklər. Transmilli şirkətin maliyyə ili vergi tutulan illərə və ya ayrı-ayrı törəmə müəssisələrin maliyyə hesabatı dövrlərə deyil, maliyyə hesabatının məqsədləri üçün konkret hesabat dövrünə aid olur.

E.2.2. Hansı Transmilli şirkətlər qruplarından Ölkələr üzrə Hesabatı təqdim etmək tələb olunmalıdır?

* 1. Tövsiyyə olunur ki, bütün Transmilli şirkətlər qruplarından aşağıdakı hallar istisna olmaqla hər il Ölkələr üzrə Hesabatı təqdim etmək tələb olunsun.
  2. Əvvəlki maliyyə ilində 2015-ci ilin yanvarına 750 milyon Avro məbləğindən və ya daxili valyuta ilə buna ekvivalent məbləğdən az olan illik konsolidə edilmiş qrup gəlirləri olan Transmilli şirkətlər qruplar ümumi hesabat təqdimetmə tələbindən azad olunur. Beləliklə, məsələn əgər təqvim ili əsasında öz maliyyə hesabatlarını saxlayan hər hansı Transmilli şirkətin 2015-ci təqvim ili üçün 625 milyon Avro konsolidə edilmiş qrup gəliri olarsa, heç bir ölkədə həmin şirkətdən maliyyə ilinin 31 dekabr 2016-cı ildə bitməsi ilə əlaqədar Ölkələr üzrə Hesabat təqdim etmək tələb olunmayacaq.
  3. Hesab olunur ki, 750 milyon Avro həddini təmin edən 52-ci bənddə göstərilən azadolma təxminən 85-90% Transmilli şirkətlər qruplarını Ölkələr üzrə Hesabat vermək tələbindən azad edəcək, lakin buna baxmayaraq, Ölkələr üzrə Hesabat korporativ gəlirlərin təxminən 90% hissəsinə nəzarət edən Transmilli şirkətlər qrupları tərəfindən təqdim olunacaqdır. Ona görə də qeyd olunan azadolma həddi vergi orqanlarına hesabat öhdəliyinin və faydanın uyğun tarazlığını əks etdirir.
  4. İƏİT/G20 BEPS Layihəsində iştirak edən ölkələrin niyyəti 2020-ci il yeni standartın icrasına baxışları ilə əlaqədar olaraq əvvəlki bənddə göstərilən tətbiq edilən gəlir həddinin məqsədəuyğunluğunu, eləcə də əlavə və ya fərqli məlumatların bildirilib bildirilməməsini yenidən nəzərdən keçirməkdən ibarətdir.
  5. Hesab edilir ki, Ölkələr üzrə Hesabat təqdim etməkdən azadolmalar bu bölmədə qeyd olunan azadolmalardan kənar qəbul edilməməlidir. Xüsusilə, heç bir xüsusi istehsalat azadolmaları verilməməlidir, investisiya fondları üçün heç bir ümumi azadolma təmin edilməməlidir və qeyri-korporativ müəssisələr və ya qeyri-ictimai korporativ müəssisələr üçün heç bir azadolma verilməməlidir. Bu nəticəyə baxmayaraq, İƏİT/G20 BEPS Layihəsində iştirak edən ölkələr razılaşırlar ki, aidiyyəti üzrə tətbiq olunan və vergi hüquqlarının xüsusi olaraq bir yurisdiksiyaya verilməsini müəyyən edən saziş müddəaları ilə əhatə olunan beynəlxalq daşımadan və ya daxili sularda həyata keçirilən daşımalardan gəlir əldə edən Transmilli şirkətlər qrupları həmin gəlirlər ilə bağlı ölkələr üzrə şablon ilə tələb olunan məlumatları müvafiq saziş müddəalarının bu vergi hüquqlarını verdiyi yurisdiksiyanın adı qarşısında daxil etməlidir.

E.2.3. Ölkələr üzrə Hesabatın əldə olunması və istifadəsinə aid lazımi şərtlər

* 1. İƏİT/G20 BEPS Layihəsində iştirak edən ölkələr Ölkələr üzrə Hesabatın əldə olunması və istifadəsinə aid aşağıdakı şərtlərlə razılaşır.

*Məxfilik*

* 1. Yurisdiksiyalar hazır olmalı və bildirilən məlumatların məxfiliyinin qanuni qorunması şərtlərini tətbiq etməlidir. Bu cür qorunma şərtləri Vergi Məsələlərində Qarşılıqlı İnzibati Yardıma dair Çoxtərəfli Konvensiyasının, Vergi Məlumat Mübadiləsi Sazişi (TİEA) yaxud məlumatların beynəlxalq razılaşdırılmış standarta cavab verən hər hansı vergi sazişinin müddəaları əsasında Vergi Məqsədləri üçün Şəffaflıq və Məlumat Mübadiləsinə dair Qlobal Forum tərəfindən baxılan qaydada tələb əsasında ölkəyə verilmiş olarsa, ən azı tətbiq olunacaq qorunma şərtlərinə bərabər tutulan qaydada Ölkələr üzrə Hesabatın məxfiliyini saxlayacaq. Bu cür qorunma tədbirlərinə məlumatlardan istifadənun məhdudlaşdırılması, məlumatların açıqlana biləcəyi şəxslər haqqında qaydalar və s. daxildir.

*Uyğunluq*

* 1. Yurisdiksiyalar 5.52-ci bənddə müəyyən olunan qaydada azad olunmayınca, öz rezidentləri olan Transmilli şirkətlər qruplarının əsas ana müəssisələrinin Ölkələr üzrə Hesabat hazırlaması və təqdim etməsi ilə bağlı qanuni tələbi qəbul etməyə çalışmalıdırlar. Yurisdiksiyalar bu Təlimatın V Fəslinin III Əlavəsində verilən standart şablondan istifadə etməlidirlər. Başqa cür göstərilməzsə, bu şərtə əsasən heç bir yurisdiksiyada Ölkələr üzrə Hesabatda III Əlavədə verilməyən əlavə məlumatlar olması tələb olunmayacaq yaxud III Əlavədə qeyd olunan məlumatların bildirilməsi tələb edilməyəcək.

*Müvafiq İstifadə*

* 1. Yurisdiksiyalar 5.25-ci bəndə müvafiq olaraq, Ölkələr üzrə Hesabatdakı məlumatlardan müvafiq qaydada istifadə etməlidir. Xüsusilə, yurisdiksiyalar yüksək səviyyəli transfer qiymətqoyması riskini qiymətləndirmək üçün Ölkələr üzrə Hesabatdan istifadə etməyi qarşılarına vəzifə qoyacaqlar. Yurisdiksiyalar həmçinin digər BEPS ilə əlaqədar risklərin qiymətləndirilməsi üçün Ölkələr üzrə Hesabatdan istifadə edə bilərlər. Yurisdiksiyalar Ölkələr üzrə Hesabatdakı məlumatlara istinad edərək gəlir bölüşdürmə düsturu əsasında hər hansı vergi ödəyicisinin gəlirinə düzəlişlər etməyi təklif etməməlidir. Onlar əlavə olaraq öhdələrinə götürəcəklər ki, əgər Ölkələr üzrə Hesabat məlumatları əsasında belə düzəlişlər yurisdiksiyanın yerli vergi orqanı tərəfindən edilərsə, yurisdiksiyanın səlahiyyətli orqanı hər hansı müvafiq səlahiyyətli orqanının icraatında düzəliş aparılmasına dərhal icazə verəcəkdir. Lakin bu, o demək deyil ki, yurisdiksiyaların Transmilli şirkətlərin transfer qiymətqoyması razılaşmalarına yaxud vergi auditinin aparılması zamanı digər vergi məsələlərinə əlavə sorğular etmək üçün əsas kimi Ölkələr üzrə Hesabat məlumatlarından istifadə etməsinin qarşısı alınacaq.[[7]](#footnote-7)

E.2.4. Ölkələr üzrə Hesabatları və icra paketini mübadilə etmək üçün hökumətlərarası mexanizmlər üçün çərçivə

*E.2.4.1. Çərçivə*

* 1. Yurisdiksiyalar öz ölkələrində rezident olan və E.2.2 Bölməsində istinad olunan Transmilli şirkətlər qruplarının əsas ana müəssisələrindən Ölkələr üzrə Hesabatları vaxtında verməyi tələb etməli və bu məlumatları avtomatik olaraq Transmilli şirkətlər qrupunun fəaliyyət göstərdiyi və E.2.3-cü Bölmədə qeyd olunan şərtləri yerinə yetirən yurisdiksiyalarla mübadilə etməlidirlər. Hər hansı yurisdiksiya E.2.3-cü Bölmədə göstərilən şərtləri yerinə yetirən bir yurisdiksiyaya məlumat verə bilmədiyi təqdirdə, bunun səbəbi (a) yurisdiksiyanın bu cür Transmilli şritkərlər qruplarının əsas ana müəssisəsindən Ölkələr üzrə Hesabatı tələb etməməsi, (b) Ölkələrarası hesabatların mübadiləsi üçün yurisdiksiyanın cari beynəlxalq müqavilələri əsasında səlahiyyətiyyətli orqanın razılığının razılaşdırılmamış olması, yaxud (c) hər hansı yurisdiksiya ilə razılaşdırılqdan sonra həmin yurisdiksiyada təcrübədə məlumat mübadiləsinin aparılmamış olduğu olarsa, ikinci dərəcəli mexanizm Ölkələr üzrə Hesabatın yerli təqdim olunması ilə və ya həmin hesabatın əsas ana müəssisənin yerində çıxış edən transmilli şirkətlər qrupunun təyin olunmuş üzvü tərəfindən təqdim olunması ilə və vergi rezidenti olduğu ölkə tərəfindən bu hesabatların avtomatik mübadilə edilməsi ilə məqbul hesab olunacaqdır.

*E.2.4.2. İcra Paketi*

* 1. İƏİT/G20 BEPS Layihəsində iştirak edən ölkələr ona görə bu Təlimatın V Fəslinin IV Əlavəsində verilən Ölkələr üzrə Hesabatların hökumətlərarası mübadiləsi üçün icra paketini işləyib hazırlayıblar.

Daha konkret:

* Hər hansı Transmilli şirkətlər qrupunun əsas ana müəssisəsindən rezident olduğu yurisdiksiyada Ölkələr üzrə Hesabatı təqdim etməyi tələb edən nümunə qanunvericilik işlənib hazırlanıb. Yurisdiksiyalar cari qanunvericiliyə dəyişikliklərin ediləməsi tələb olunduqda, bu nümunə qanunvericiliyi öz qanunvericiliklərinə uyğunlaşdıra biləcəklər.
* Beynəlxalq sazişlər əsasında Ölkələr üzrə Hesabatların avtomatik mübadiləsinə dair icra razılaşmaları E.2.3-cü Bölməsində müəyyən olunan şərtlərə uyğun işlənib hazırlanıb. Bu cür icra razılaşmalarına mövcud beynəlxalq sazişlər (Vergi Məsələlərində Qarşılıqlı İnzibati Yardıma dair Çoxtərəfli Konvensiya, ikitərəfli vergi sazişləri və TİEA-lar) əsasında səlahiyyətli orqanlar arasında razılaşmalar daxildir və maliyyə hesabatı ilə bağlı məlumatların avtomatik mübadiləsi üçün G20 ölkələri ilə işləyən İƏİT tərəfindən hazırlanmış mövcud nümunələrə əsaslanır.

* 1. İştirakçı yurisdiksiyalar vaxtaşırı olaraq lazımi qaydada daxili qanunvericilik təqdim etməyə çalışır. Həmçinin onlara məlumat mübadiləsinə dair tərəf olduqları beynəlxalq sazişlərin əhatə dairəsini genişləndirmək tövsiyyə olunur. Paketin icrasının cari əsasda monitorinqi aparılacaq. Bu monitorinqin nəticələri 2020-ci il baxışında nəzərə alınacaqdır.

***VI Fəsil***

**Qeyri-maddi aktivlərlə bağlı xüsusi mülahizələr**

* 1. İƏİT-nin Model Vergi Konvensiyasının 9-cu maddəsinə əsasən iki əlaqəli müəssisə arasında qeyri-maddi aktivlərin istifadəsinə və ya transferinə tətbiq olunan şərtlər müstəqil müəssisələr arasında tətbiq olunan şərtlərdən fərqli olduqda, bu şərtlərə görə müəssisələrdən birinə hesablanmalı olan hər hansı bir mənfəət bu şərtlər səbəbində hesablanmamışdırsa, mənfəət həmin müəssisənin hesabına daxil edilə və müvafiq qaydada vergiyə cəlb oluna bilər.
  2. Bu fəsilin məqsədi qeyri-maddi aktivlərin istifadəsi və ya transferini əhatə edən əməliyyatlarla bağlı qol uzunluğu şərtlərini müəyyənləşdirmək üçün xüsusi hazırlanmış təlimatlarla təmin etməkdir. İƏİT-nin Model Vergi Konvensiyasının 9-cu maddəsi əlaqəli müəssisələr arasındakı əməliyyatları adlandırmaqla deyil, bu cür əməliyyatların şərtləri ilə məşğul olur. Nəticə olaraq, əsas məsələ əməliyyatın bir əlaqəli müəssisədən digərinə iqtisadi dəyər ötürüb-ötürməməsini, eləcə də bu dəyərin maddi əmlakdan, qeyri-maddi aktivlərdən, xidmətlərdən, yoxsa digər elementlərdən və ya fəaliyyətlərdən ötürüldüyünü müəyyən etməkdir. VI Fəsildə xüsusi olaraq göstərilməməsinə baxmayaraq, bir element və ya fəaliyyət iqtisadi dəyər verə bilər. Bir element və ya fəaliyyət iqtisadi dəyər verdikdə, qol uzunluğunun qiymətini müəyyən edən zaman 6.6-cı bəndin tərifinə uyğun olaraq onun qeyri-maddi aktiv olub-olmadığı nəzərə alınmalıdır.
  3. Bu Təlimatların I - III fəsillərinin prinsipləri qeyri-maddi aktivlərlə əlaqədar olan və olmayan əməliyyatlara bərabər şəkildə tətbiq olunur. Digər transfer qiymətqoyması məsələlərində olduğu kimi bu prinsiplərə əsasən də qeyri-maddi aktivlərin istifadəsi və ya transferi ilə bağlı halların təhlili həmin halların əhatə etdiyi əməliyyatları dəqiq təsvir etmək üçün əlaqəli müəssisələr arasındakı kommersiya və ya maliyyə münasibətlərini, eləcə də bu münasibətləri əhatə edən şərtləri və iqtisadi cəhətdən vacib xüsusiyyətləri hərtərəfli müəyyənləşdirməklə başlamalıdır. Funksional təhlillər MNE qrupunun hər bir müvafiq üzvü tərəfindən icra edilmiş funksiyaları, istifadə edilmiş aktivləri və götürülmüş riskləri[[8]](#footnote-8) müəyyənləşdirməlidir. Qeyri-maddi aktivlərin istifadəsi və ya transferi ilə əlaqədar hallarda, funksional təhlillər MNE-nin qlobal ticarətini, həmçinin bütün təchizat zənciri boyunca dəyər qatmaq və ya yaratmaq üçün MNE tərəfindən qeyri-maddi aktivlərin istifadə üsulunu anlamağa əsaslandırılmalıdır. Zəruri olduqda, təhlil I fəslin D.2 bölməsi çərçivəsində müstəqil tərəflərin razılaşmaya daxil olub-olmamasını və əgər varsa, razılaşdırılmalı olan şərtləri nəzərə almalıdır.
  4. Qeyri-maddi aktivlərin istifadəsi və ya transferi üçün qol uzunluğu şərtlərini müəyyən etmək məqsədilə I fəslin D.1 bölməsinə uyğun olaraq funksional və müqayisəlilik təhlili aparmaq vacibdir. Bu zaman, müqaviləyə əsaslanan düzəlişlərdə qeyri-maddi aktivlərin və əlaqəli risklərin müəyyənləşdirilməsinə əsaslanmaq və icra edilmiş funksiyalara, istifadə edilmiş aktivlərə və götürülmüş risklərə (o cümlədən, əhəmiyyətli funksiyalara və iqtisadi cəhətdən əhəmiyyətli risklərə nəzarətə) görə tərəflərin faktiki davranışlarının yoxlanması ilə bağlı təhlilləri əlavə etmək lazımdır. Müvafiq olaraq, növbəti gələn A bölməsi qeyri-maddi aktivlərin müəyyənləşdirilməsinə dair təlimatları təsvir edir. B bölməsi funksiyalara, aktivlərə və risklərə görə tərəflərin davranışlarının dəyərləndirilməsinə dair təlimatlarla yanaşı qanuni mülkiyyət və digər müqavilə şərtlərini araşdırır. C bölməsi qeyri-maddi aktivlərlə əlaqəli bəzi səciyyəvi ssenarilər təsvir edir. D bölməsi isə qiymətqoyma metodlarının və qiymətləndirmə texnikasının tətbiqi də daxil olmaqla qol uzunluğu şərtlərinin müəyyənləşdirilməsinə dair təlimatları göstərir, eləcə də çətin qiymətləndirilən qeyri-maddi aktivlər kateqoriyası üçün qol uzunluğu şərtlərinin müəyyənləşdirilməsindən ötrü yanaşma ilə təmin edir. Təlimatları təsvir edən nümunələr bu fəslin Əlavələrində verilmişdir.

### Qeyri-maddi aktivlərin müəyyən edilməsi

### Ümumi məlumat

* 1. Transfer qiymətqoyması təhlillərində qeyri-maddi aktivlər termininin ya çox dar, ya da çox geniş tərif edilməsi səbəbindən çətinliklər yarana bilər. Qeyri-maddi aktivlər termini həddindən artıq dar tərif edildikdə, vergi ödəyiciləri və ya hökumətlər müəyyən elementlərin tərifdən kənar olduğunu iddia edə bilər və buna görə də, bu cür istifadə və transfer müstəqil müəssisələr arasında kompensasiyaya səbəb olsa belə, əlavə kompensasiya vermədən həmin elementləri istifadə və ya tranfer edə bilərlər. Geniş tərif olunarsa, ya vergi ödəyiciləri, ya da hökumətlər iddia edə bilərlər ki, müstəqil müəssisələr arasında olan əməliyyatlarda kompensasiyaya səbəb olmayan elementlərin əlaqəli müəssisələr arasında olan əməliyyatlarda istifadəsinə və ya transferinə görə kompensasiya verilsin.
  2. Buna görə də, Təlimatlarda "qeyri-maddi aktivlər" sözü fiziki aktiv və ya maliyyə aktivi[[9]](#footnote-9) olmayan, kommersiya fəaliyyətlərində istifadə üçün sahib və ya idarə oluna bilən, eləcə də istifadəsi və ya transferi müstəqil tərəflər arasında müqayisə oluna bilən hallarla bağlı əməliyyatda baş verdikdə kompensasiya edilən obyektləri nəzərdə tutur. Mühasibat uçotu və ya hüquqi təriflərə diqqət yetirməkdənsə, qeyri-maddi aktivlərlə bağlı transfer qiymətqoyması təhlilinin əsas istiqaməti müstəqil tərəflər arasında müqayisə edilə bilən bir əməliyyat üçün razılaşdırılacaq şərtlərin müəyyən edilməsindən ibarət olmalıdır
  3. Transfer qiymətqoyması məqsədləri üçün nəzərə alınması vacib olan qeyri-maddi aktivlər mühasibat uçotu mənasında həmişə qeyri-maddi aktiv sayılmır. Məsələn, tədqiqat və inkişaf və reklama çəkilən məsrəflər hesabına qeyri-maddi aktivlərin daxildə yaradılması ilə bağlı xərclər bəzən mühasibat uçotunda kapital əvəzinə məsrəf kimi göstərilir. Bu səbəbdən, belə məsrəflərdən yaranan qeyri-maddi aktivlər balans hesabatında həmişə əks etdirilmir. Buna baxmayaraq, belə qeyri-maddi aktivlər əhəmiyyətli iqtisadi dəyər yaratmaq üçün istifadə oluna bilər və transfer qiymətqoyması məqsədləri üçün nəzərə alınmalıdır. Bundan əlavə, birlikdə istifadə edildikdə qeyri-maddi aktivlərin tamamlayıcı xüsusiyyətlərindən yarana biləcək əlavə dəyər artımı balans hesabatında həmişə göstərilmir. Müvafiq olaraq, İƏİT-nin Model Vergi Konvensiyasının 9-cu maddəsinə əsasən bir elementin transfer qiymətqoyması məqsədləri üçün qeyri-maddi aktiv hesab edilib-edilməməsi mühasibat uçotu məqsədləri üçün olan xarakteristikası ilə təsvir edilə bilsə də, yalnız bu xarakteristika ilə müəyyən edilməyəcəkdir. Bundan əlavə, elementin transfer qiymətqoyması məqsədləri üçün qeyri-maddi aktiv sayılması ümumi vergi məqsədləri üçün xarakteristikasını müəyyən etmir və bu xarakteristikadan irəli gəlmir: məsələn, məsrəf və ya amortizasiya edilə bilən aktiv kimi.
  4. Hüquqi, müqaviləyə əsaslanan və ya digər qorunma formalarının mövcudluğu və əhatəsi bir elementin dəyərinə və ondan gələn gəlirə təsir göstərə bilər. Bu cür qorunmanın mövcudluğu bir elementin transfer qiymətqoyması məqsədlərinə görə qeyri-maddi aktiv olaraq xarakterizə edilməsi üçün zəruri şərt deyildir. Eynilə, bəzi qeyri-maddi aktivlər ayrıca müəyyənləşdirilib və ayrı-ayrılıqda transfer olunsa da, bəziləri yalnız digər ticari aktivləri ilə birlikdə transfer edilə bilər. Buna görə də, ayrıca tranfer oluna bilmək bir elementin transfer qiymətqoyması məqsədlərinə görə qeyri-maddi aktiv olaraq xarakterizə edilməsi üçün zəruri şərt deyil.
  5. Qeyri-maddi aktivləri bazar şərtlərindən və ya yerli bazar şəraitindən fərqləndirmək vacibdir. Yerli bazarın xüsusiyyətlərinə — məsələn, bazarda olan ailələrin gəlir səviyyəsi, habelə bazarın ölçüsü və ya nisbi rəqabət qabiliyyəti, sahib oluna və ya onlara nəzarət edilə bilmir. Bəzi hallarda onlar müəyyən bir əməliyyat üçün qol uzunluğu qiymətinin müəyyənləşdirilməsinə təsir göstərə bilsələr və müqayisəlilik təhlillərində nəzərə alınmalı olsalar da, VI fəslin məqsədləri üçün qeyri-maddi aktiv hesab edilmirlər. I fəslin D.6 bölməsinə baxın.
  6. Elementin qeyri-maddi aktiv olduğunu müəyyənləşdirmə hər hansı bir halın faktlar və şəraitinə görə elementin istifadə və transfer qiymətinin müəyyən edilməsi prosesindən ayrı və fərqlidir. Sənaye sektorundan və müəyyən bir hal üçün xarakterik olan digər faktlardan asılı olaraq, qeyri-maddi aktivlərin istismarı MNE tərəfindən dəyər yaradılması prosesinin ya böyük, ya da kiçik hissəsini təşkil edə bilər. Vurğulamaq lazımdır ki, bütün qeyri-maddi aktivlər istifadə olunduqları hər bir halda mallar və ya xidmətlər üçün tələb olunan ödənişdən əlavə kompensasiyaya layiq görülmürlər və bütün qeyri-maddi aktivlər istifadə olunduqlari hər bir halda əlavə gəlirlərin gəlməsinə səbəb olmurlar. Məsələn, belə bir vəziyyət düşünün: bir müəssisə qeyri-unikal bir nou-hau istifadə edərək xidmət göstərir, digər müqayisə oluna bilən xidmət təchizatçıları da müqayisə oluna bilən nou-hauya sahibdirlər. Bu halda, nou-hau qeyri-maddi aktiv olmasına baxmayaraq, faktlar və şəraitə əsasən müəyyən edilə bilər ki, nou-hau müəssisəyə müqayisə oluna bilən qeyri-unikal nou-hau istifadə edərək bənzər xidmət göstərən müqayisə oluna bilən təchizatçıların qazandıqları normal gəlirlərdən artıq əlavə gəlir gətirməyə əsas vermir. Birinci fəslin D.1.3 bölməsinə baxın. Eyni zamanda, 'unikal' qeyri-maddi aktivlərin tərifi üçün 6.17-ci bəndə də baxın.
  7. Qeyri-maddi aktivlərin nə zaman mövcud olub-olmadığını və qeyri-maddi aktivin istifadə və ya tranfer olduğunu müəyyənləşdirməyə diqqət yetirilməlidir. Məsələn, tədqiqat və inkişaf məsrəflərinin hamısı qeyri-maddi aktiv yaratmır və ya onları təkmilləşdirmir, eləcə də bütün marketinq fəaliyyətləri qeyri-maddi aktivlərin yaradılması və ya təkmilləşdirilməsi ilə nəticələnmir.
  8. Qeyri-maddi aktivlərlə əlaqəli məsələlərin transfer qiymətqoyması təhlili zamanı müvafiq qeyri-maddi aktivlərin xüsusiyyətlər ilə birgə müəyyənləşdirilməsi vacibdir. Funksional təhlillər müzakirə olunan müvafiq qeyri-maddi aktivlərin baxılan əməliyyatlarda dəyər yaradılmasına və qeyri-maddi aktivlərin yaradılması, təkmilləşdirilməsi, saxlanması, qorunması və istismarı üçün icra edilən funksiyalara və götürülən risklərə hansı tərzdə töhfə verdiklərini, eləcə də dəyər yaratmaq üçün digər qeyri-maddi aktivlər, maddi aktivlər və ticari əməliyyatlarla hansı tərzdə qarşılıqlı təsir göstərdiklərini müəyyən etməlidirlər. Bəzi hallarda, qeyri-maddi aktivlərin istifadəsi və ya transferi üçün qol uzunluğu şərtlərini müəyyənləşdirmək məqsədilə qeyri-maddi aktivləri birləşdirmək məqsədəuyğun olsa da, tam dəqiqləşdirilməmiş və ya fərqləndirilməmiş qeyri-maddi aktivlərin qol uzunluğunun qiymətinə və ya digər şərtlərə təsir göstərməsini bildirmək kifayət deyil. Hərtərəfli funksional təhlil, o cümlədən müəyyən edilimiş müvafiq qeyri-maddi aktivlərin MNE-nin qlobal ticarətindəki əhəmiyyətinin təhlili qol uzunluğu şərtlərinin müəyyənləşdirilməsinə dəstək olmalıdır.

### Digər vergi məqsədləri üçün bu fəslin müvafiq olması

* 1. Bu fəsildə olan təlimat yalnız transfer qiymətqoyması məsələlərini həll etmək üçün irəli sürülüb. Digər vergi məqsədlərinə uyğun olması nəzərdə tutulmur. Məsələn, İƏİT-nin Model Vergi Konvensiyasının 12-ci maddəsinə verilən Şərh bu maddəyə (8-19-cu bəndlər) əsasən royaltinin tərifini ətraflı müzakirə edir. 12-ci maddənin "royalti" anlayışı müstəqil tərəflər arasında qeyri-maddi aktivlərin istifadəsi və ya transferi üçün olacaq mümkün ödəniş və onun qiyməti barədə heç bir təlimat nəzərdə tutmur. Buna görə transfer qiymətaqoyması məqsədləri üçün uyğun deyil. Bundan əlavə, transfer qiymətqoyması məqsədləri üçün əməliyyatların səciyyələndirilməsi tərzinin müəyyən bir ödənişin royalti olub-olmaması və ya həmin ödənişin 12-ci maddəyə əsasən ödəmə mənbəyində tutulan vergi ilə əlaqəli olması məsələsi ilə heç bir əlaqəsi yoxdur. Transfer qiymətqoyması məqsədləri üçün qeyri-maddi aktivlər anlayışı və İƏİT-nin Model Vergi Konvensiyasının 12-ci maddəsinin məqsədləri üçün royalti anlayışı iki fərqli anlayışdır və onları uyğunlaşdırmağa ehtiyac yoxdur. Belə ola bilər ki, əlaqəli müəssisələr arasında edilən ödəniş 12-ci maddənin məqsədləri üçün royalti kimi qəbul olunmasın, lakin bu fəslin prinsiplərinin tətbiq oluna biləcəyi bir ödəniş kimi transfer qiymətqoyması məqsədləri üçün istifadə edilə bilsin. Qudvil və ya müəssisənin davamlı fəaliyyət dəyəri ilə bağlı müəyyən ödənişlər buna nümunə ola bilər. Belə də ola bilər ki, müvafiq Sazişin 12-ci maddəsinə əsasən royalti hesab edilən bir ödəniş bu fəslin məqsədlərinə görə qeyri-maddi aktivlər üçün qonorar kimi ödənilməsin. Texniki xidmətlər üçün müəyyən ödənişlər buna nümunə ola bilər. Eynilə, bu fəsildə yer alan təlimatların gömrük məqsədləri üçün uyğun olması nəzərdə tutulmur.
  2. Bu fəsildəki təlimat gəlirlərin tanınması, qeyri-maddi aktivlərin yaradılması xərclərinin kapitallaşdırılması, amortizasiya və ya oxşar məsələlər üçün də uyğun deyil. Beləliklə, misal üçün deyə bilər ki, bir ölkə xüsusi şərtlər daxilində müəyyən növ qeyri-maddi aktivlərin transferi üçün vergi tətbiq etməyə bilər. Eyni şəkildə, bir ölkə bu fəsilin tərifinə görə qeyri-maddi aktiv hesab edilən bəzi satın alınmış elementlərin dəyərini amortizasiya etməyə icazə verməyə bilər. Bununla belə, həmin elementlərin transferi transfer zamanı hüquqlarını ötürənin ölkəsində vergiyə cəlb oluna bilər. Bu məsələlərə dair ayrı-ayrı ölkələrin qanunları arasındakı uyğunsuzluğun bəzən ya ikiqat vergitutmaya, ya da heç vergitutmağa səbəb ola biləcəyi qəbul edilir.

### Qeyri-maddi aktivlərin kateqoriyası

* 1. Qeyri-maddi aktivlərlə əlaqəli transfer qiymətqoyması müzakirələri zamanı bəzən qeyri-maddi aktivlərin müxtəlif kateqoriyalari təsvir olunur və müxtəlif adlandırılmalardan istifadə olunur. Bəzən ticari qeyri-maddi aktivlər və marketinq qeyri-maddi aktivləri, "yumşaq" və "sərt" qeyri-maddi aktivlər, rutin və qeyri-rutin qeyri-maddi aktivlər, eləcə də digər siniflər və kateqoriyalar arasında fərq qoyulur. Bu fəsildə göstərilən qeyri-maddi aktivlərlə əlaqədar hallarda qol uzunluğu qiymətlərini müəyyənləşdirmək üçün yanaşma bu kateqoriyalar nəzərə almır. Müvafiq olaraq, bu Təlimatlarda qeyri-maddi aktivlərin müxtəlif siniflərini və ya kateqoriyalarını dəqiq təsvir etmək və ya bu cür kateqoriyaların yaratdığı nəticələri müəyyən etmək üçün heç bir şərh yoxdur.
  2. Buna baxmayaraq, qeyri-maddi aktivlərin bəzi kateqoriyalarına transfer qiymətqoymaları məsələlərində istinad olunur. Müzakirələri asanlaşdırmaq üçün Sözlükdə "marketinqə qeyri-maddi aktivləri" və "ticari qeyri-maddi aktivlər" kimi çox istifadə olunan iki terminin tərifi yer alır və zaman-zaman bu Təlimatlarda olan müzakirələrdə onlara istinad edilir. Vurğulanmalıdır ki, marketinq qeyri-maddi aktivlərinə və ya ticari qeyri-maddi aktivlərə edilən ümumi istinadlar vergi ödəyicilərini və ya vergi idarələrini transfer qiymətqoyması təhlili zamanı müvafiq qeyri-maddi aktivləri xüsusiyyətləri ilə birlikdə müəyyənləşdirmək öhdəliyindən nə azad edir, nə də bu terminlərin istifadəsi marketinq qeyri-maddi aktivləri və ya ticari qeyri-maddi aktivlər ilə əlaqəli əməliyyatlar üçün qol uzunluğu şərtlərini müəyyənləşdirməkdən ötrü başqa yanaşma təkilf edir.
  3. Bəzi hallarda bu Təlimatlar "unikal və dəyərli" qeyri-maddi aktivlər termininə istinad edir. "Unikal və qiymətli" qeyri-maddi aktivlər bunlardır: (i) potensial olaraq müqayisə oluna bilən əməliyyatlar üçün tərəflər tərəfindən istifadə olunan və ya onların istifadəsi üçün nəzərdə tutulan qeyri-maddi aktivlərlə müqayisə olunmayan (ii) ticari işlərdə (məsələn, istehsalat, xidmətlərin göstərilməsi, marketinq, satış və ya idarəetmə) istifadəsinin yoxluğundan daha böyük iqtisadi fayda verəcəyi gözlənilən qeyri-maddi aktivlər.

### Təsvirlər

* 1. Bu bölmədə qeyri-maddi aktivlərlə əlaqəli transfer qiymətqoyması təhlili zamanı tez-tez nəzərə alınan elementlərin nümunələri verilmişdir. Nümunələr A.1 bölməsinin müddəlarını aydınlaşdırmaq üçün nəzərdə tutulub. Bununla belə, bu siyahı təfsilatlı təhlilə əvəzedici kimi istifadə edilməməlidir. Nümunələrin müfəssəl olması, həmçinin bu nümunələrin qeyri-maddi aktiv olan və ya olmayan elementlərin tam siyahısını təmin etməsi nəzərdə tutulmamışdır. Bu nümunələrin siyahısına daxil edilməyən bir çox element transfer qiymətqoyması məqsədləri üçün qeyri-maddi aktiv sayıla bilər. Bu hissədəki nümunələr hər bir ölkədə hökm sürən xüsusi hüquqi və tənzimləyici şəraitə uyğunlaşdırılmalıdır. Bundan əlavə, bu bölmədəki nümunələr qeyri-maddi aktiv sayılmayan müəyyən qeyri-maddi aktivlərin və elementlərin MNE-nin qlobal ticarəti konteksində iqtisadi dəyər yaratmağa necə töhfə verdiyini daha yaxşı anlamaq məqsədilə nəzarət olunan əməliyyatların müqayisəlilik təhlili (o cümlədən, funksional təhlil) konteksində nəzərdən keçirilməməli və dəyərlndirilməməlidir. Vurğulamaq lazımdır ki, nümunələrin siyahısına daxil olan bir elementə ümumi istinad vergi ödəyicilərini və ya vergi idarəsini A.1 bölməsinin təlimatına əsasən müvafiq qeyri-maddi aktivləri xüsusiyyəti ilə birlikdə transfer qiymətqoyması təhlili üçün müəyyənləşdirmək öhdəliyindən azad etmir.

#### Patentlər

* 1. Patent ixtiranın sahibinə müəyyən bir coğrafiya daxilində və məhdud bir müddət ərzində bu ixtiradan müstəsna olaraq istifadə etmək haqqı verən hüquqi sənəddir. Patent fiziki obyektə və ya bir prosesə aid ola bilər. Patentli ixtiralar adətən riskli və baha başa gələn tədqiqat və inkişaf işləri sayəsində yaradılır. Bununla belə, bəzi hallarda kiçik tədqiqat və inkişaf məsrəfləri ilə yüksək dəyərli patent ixtiralarını yaratmaq mümkündür. Patent sahibi yaratmaq üçün çəkdiyi xərcləri patentin əhatə etdiyi məhsulların satışı, digərlərinin patentləşdirilmiş ixtiradan istifadəsi üçün lisenziyanın verilməsi və ya patentin açıq şəkildə satılması yolu ilə geri qaytarmağa (və gəlir əldə etməyə) çalışa bilər. Bəzi hallarda, patent tərəfindən verilən müstəsnalıq patent sahibinə ixtirasının istifadəsinə görə əlavə gəlirlər əldə etməyə imkan verə bilər. Bəzən isə patentli ixtira sahibini rəqibləri üçün əlçatmaz olan xərclər üzərində üstünlüklər ilə təmin edə bilər. Belə vəziyyət də ola bilər ki, patentlər əhəmiyyətli bir kommersiya üstünlüyü təmin etməsin. Patentlər A.1 bölməsinə görə qeyri-maddi aktiv sayılır.

#### Nou-hau və ticari sirlər

6.20 Nou-hau və ticari sirr kommersiya fəaliyyətinə kömək edən və ya onları təkminləşdirən, lakin patent və ya ticarət nişanı kimi qorunmasından ötrü qeydiyyata alınmayan xüsusi məlumat və ya bilikdir. Ümumiyyətlə, nou-hau və ticari sirlər müəssisənin əməliyyatlarına praktiki tətbiq olunan və əvvəlki təcrübələrdən irəli gələn sənaye, kommersiya və ya elmi xarakterli açıqlanmayan məlumatlardan ibarətdir. Nou-hau və ticari sirlər istehsalat, marketinq, tədqiqat və inkişaf və ya digər bir kommersiya fəaliyyəti ilə əlaqəli ola bilər. Nou-hau və ticari sirlərin dəyəri çox vaxt müəssisənin nou-hau və ya ticari sirrin məxfiliyini qorumaq qabiliyyətindən asılıdır. Bəzi sənayelərdə patent əldə etmək üçün zəruri olan məlumatları açıqlamaq şərti rəqiblərin alternativ həllər hazırlamasına yardım edə bilər. Buna görə də, müəssisə əsaslı ticari səbəblərə görə müəssisənin uğuruna əhəmiyyətli dərəcədə töhfə verən və patent ala biləcəyi nou-hauları qeydiyyata almamağı qərarlaşdıra bilər. Nou-hau və ticari sirrlərin məxfi xarakteri müəyyən dərəcədə (i) ədalətsiz rəqabət və ya oxşar qanunlar, (ii) əmək müqavilələri və (iii) rəqabətə qoyulan iqtisadi və texnologi əngəllər vasitəsilə qoruna bilər. Nou-hau və ticari sirlər A.1 bölməsinə görə qeyri-maddi aktiv sayılır.

#### Ticarət nişanları, ticarət adları və brendlər

* 1. Ticarət nişanı sahibinin məhsullarını və xidmətlərini digər qurumların təklif etdiklərindən fərqləndirmək üçün istifadə edə biləcəyi xüsusi ad, simvol, loqo və ya şəkildir. Ticarət nişanlarında mülkiyyət hüquqları adətən bir qeydiyyat sistemi vasitəsilə təsdiqlənir. Ticarət nişanının qeydə alınmış sahibi başqaları tərəfindən bazarda qarışıqlıq yaradacaq şəkildə ticarət nişanından istifadəni qadağan edə bilər. Ticarət nişanı davamlı olaraq istifadə edildikdə və qeydiyyatı müvafiq qaydada yeniləndikdə, ticarət nişanının qeydiyyatı qeyri-müəyyən müddətə davam edə bilər. Ticarət nişanları mallar və ya xidmətlər üçün təsis edilə, eləcə də ya yeganə bir məhsul və ya xidmətə, ya da məhsul və ya xidmətlər növünə tətbiq oluna bilər. Ticarət nişanları istehlak bazarı səviyyəsində daha yaxşı tanınsa da bütün bazar səviyyələrində ona rast gəlmək mümkündür. Ticarət nişanları A.1 bölməsinə görə qeyri-maddi aktiv sayılır.
  2. Ticarət adı (çox vaxt müəssisə adı olsa da, belə olmaya da bilər) ticarət nişanı ilə eyni bazara nüfuz etmə faktoruna sahib ola və müəyyən bir formada qeydiyyata alına bilər. Bəzi MNE-lərin ticarət adları asanlıqla tanına bilər, eləcə də bir sıra məhsul və xidmətlərin marketinqində istifadə edilə bilər. Ticarət adları A.1 bölməsinə görə qeyri-maddi aktiv sayılır.
  3. "Brend" termini bəzən "ticarət nişanı" və "ticarət adı" terminlərinin əvəzinə istifadə olunur. Digər kontekstlərdə brend sosial və kommersiya əhəmiyyəti daşıyan ticarət nişanı və ya ticarət adları kimi anlaşılır. Əslində, brend qeyri-maddi aktivlərin və/və ya elementlərin, o cümlədən ticarət nişanları, ticarət adları, müştəri münasibətləri, nüfuz xüsusiyyətləri və qudvilin birləşməsini təmsil edə bilər. Bəzən brend dəyərinə töhfə verən müxtəlif elementləri ayırmaq və ya ayrıca transfer etmək çətin və ya qeyri-mümkün ola bilər. Brend A.1 bölməsinə görə tək bir qeyri-maddi aktivdən və ya qeyri-maddi aktivlər toplusundan ibarət ola bilər.

#### Müqavilələrə və dövlət lisenziyalarına əsasən verilən hüquqlar

* 1. Dövlət lisenziyaları və konsessiyalar müəyyən bir ticarət üçün vacib ola bilər və geniş ticari münasibətləri əhatə edə bilər. Bunlara misal olaraq xüsusi təbii sərvətlərdən və ya ictimai mallardan (məsələn, bant genişliyi spektrumu) istifadəyə və ya xüsusi ticarət fəaliyyəti aparmağa görə hökumət tərəfindən verilən lisenziyalar daxildir. Hökumət lisenziyaları və konsessiyalar A.1 bölməsinə görə qeyri-maddi aktiv sayılır. Bununla belə, hökumət lisenziyaları və konsessiyalar müəyyən bir yurisdiksiyada ticarət fəaliyyəti göstərmək üçün ilkin şərt olan şirkət qeydiyyatı öhdəliklərindən fərqləndirilməlidir. Belə öhdəliklər A.1 bölməsinə görə qeyri-maddi aktiv sayılmır.
  2. Müəyyən bir ticarət üçün müqavilələrə əsasən verilən hüquqlar əhəmiyyətli ola və geniş ticari münasibətləri əhatə edə bilər. Bunlara, misal olaraq, təchizatçılar və əsas müştərilərlə bağlanmış müqavilələr, eləcə də bir və ya bir neçə əməkdaşın xidmətləridən istifadə üçün razılaşmalar daxil ola bilər. Müqavilə üzrə hüquqlar A.1 bölməsinə görə qeyri-maddi aktiv sayılır.

#### Qeyri-maddi aktivlər üzrə lisenziyalar və oxşar məhdud hüquqlar

6.26 Qeyri-maddi aktivlər üzrə məhdud hüquqlar bir qayda olaraq lisenziyalar, yaxud da yazılı, şifahi və ya nəzərdə tutulan digər oxşar müqaviləyə əsaslanan düzəlişlər yolu ilə verilir. Belə lisenziyalı hüquqlar istifadə sahəsinə, istifadə müddətinə, coğrafiyasına və ya başqa şərtlərə görə məhdud ola bilər. Qeyri-maddi aktivlər üzrə belə məhdud hüquqlar A.1 bölməsinə görə özləri də qeyri-maddi aktiv sayılır.

#### Qudvil və müəssisələrin davamlı fəaliyyət dəyəri

* 1. Konteksdən asılı olaraq qudvil termini bir sıra fərqli anlayışlara istinad etmək üçün istifadə edilə bilər. Bəzi mühasibat uçotu və ticarət dəyərləndirməsi konteksində qudvil fəaliyyət göstərən biznesin ümumi dəyəri ilə ayrı-ayrı maddi və qeyri-maddi aktivlərin dəyərlərinin cəmi arasındakı fərqi əks etdirir. Buna əlavə olaraq, qudvil bəzən fərdi şəkildə təyin edilə bilməyən və ayrıca tanınmayan ticari aktivlər ilə əlaqəli gələcək iqtisadi mənfəətlər kimi təsvir edilir. Daha başqa bir konteksdə, qudvil mövcud müştərilərlə gözlənilən gələcək ticarətə istinad edir. Müəssisələrin davamlı fəaliyyət dəyəri termini fəaliyyət göstərən müəssisənin fərdi aktivlərinin ayrılıqda dəyərləri cəmi ilə aktivlərin birlikdə olan dəyəri arasındakı fərqi ifadə edir. Ümumi olaraq belə qəbul olunur ki, qudvil və müəssisələrin davamlı fəaliyyət dəyəri digər ticarət aktivlərindən ayrıla və ya ayrıca transfer oluna bilməz. Müəssisələrin yenidən qurulması ilə əlaqədar müəssisələrin davamlı fəaliyyət dəyərinin bütün elementlərinin transferi ilə bağlı anlayış haqqında müzakirə üçün 9.68-9.70 bəndlərə baxın.
  2. Transfer qiymətqoyması məqsədləri üçün qudvilin və ya müəssisələrin davamlı fəaliyyət dəyərinin dəqiq tərifini vermək, yaxud da qudvil və ya müəssisələrin davamlı fəaliyyət dəyərinin nə zaman qeyri-maddi aktiv olub-olmadığını müəyyən etmək bu fəslin yazılma məqsədləri üçün əhəmiyyət daşımır. Bununla belə, müstəqil müəssisələr arasında fəaliyyət göstərən biznesin bəzi və ya bütün aktivləri transfer olunduqda ödənilən kompensasiyanın əhəmiyyətli bir hissəsi qudvil və ya müəssisələrin davamlı fəaliyyət dəyərininə alternativ olan bir şey üçün kompensasiyanı təmsil edə bilər. Əlaqəli müəssisələr arasında oxşar əməliyyatlar baş tutduqda belə dəyərlər əməliyyat üçün qol uzunluğu qiymətinin müəyyənləşdirilməsində nəzərə alınmalıdır. Qudvil termini tərəfindən bəzən istinad edilən nüfuz dəyəri ticarət nişanı və ya digər qeyri-maddi aktivlərin transferi və ya lisenziyası vasitəsi ilə əlaqəli bir müəssisəyə transfer olunduqda və ya onunla bölüşdürüldükdə, nüfuz dəyəri uyğun kompensasiyanın müəyyən edilməsində nəzərə alınmalıdır. Yüksək keyfiyyətli məhsullar istehsal etmək və ya yüksək keyfiyyətli xidmətlərlə təmin etmək nüfuzu kimi xüsusiyyətlər bir şirkətə məhsullar və xidmətlərinə belə nüfuzu olmayan şirkətdən daha yüksək qiymət qoymağa imkan verirsə və bu xüsusiyyətlər qudvil və ya müəssisələrin davamlı fəaliyyət dəyəri kimi səciyyələndirilə bilərlərsə, belə xüsusiyyətlərin qudvil kimi səciyyələndirilmələsindən asılı olmayaraq, əlaqəli müəssisələr arasında malların satışı və xidmətlərin göstərilməsi üçün qol uzunluğu qiymətini təyin edərkən nəzərə alınmalıdırlar. Başqa sözlə, bir tərəfədən digərinə keçən dəyər töhfəsini qudvil və ya müəssisələrin davamlı fəaliyyət dəyəri kimi adlandırmaq belə töhfələrə görə kompensasiya ödəməməyə əsas vermir. Bənd 6.2-yə baxın.
  3. Əməliyyatlara qiymət qoyan zaman qudvili və müəssisələrin davamlı fəaliyyət dəyərini nəzərə almaq tələbi heç bir şəkildə bildirmir ki, müəyyən mühasibat uçotu və ya biznesin dəyərləndirilməsi məqsədlərindən törəyən qudvilin qalıq miqdarı əlaqəli qudvil və müəssisələrin davamlı fəaliyyət dəyəri ilə birlikdə transfer olunmuş ticarət və lisenziya hüquqları üçün müstəqil tərəflər tərəfindən ödənilən qiymətə mütləq şəkildə uyğun gələn miqdardır. Qudvil və müəssisələrin davamlı fəaliyyət dəyərinin mühasibat uçotu və biznesin dəyərləndirilməsində olan miqdarı bir qayda olaraq transfer qiymətqoyması təhlilində transfer olunmuş qudvilin və ya müəssisələrin davamlı fəaliyyət dəyərinin qol uzunluğu qiymətinə uyğun gəlmir. Bununla belə, faktlar və şəraitdən asılı olaraq, mühasibat uçotu dəyərləndirmələri və bu dəyərləndirmələri dəstəkləyən məlumatlar transfer qiymətqoyması təhlilinin aparılması üçün faydalı başlanğıc nöqtəsi ola bilər. Qudvilin dəqiq bir tərifinin yoxluğu vergi ödəyiciləri və vergi idarələrinə transfer qiymətqoyması təhlili ilə bağlı müvafiq qeyri-maddi aktivləri xüsusi şəkildə təsvir etməyi və müqayisə oluna bilən şəraitdə müstəqil müəssisələrin belə qeyri-maddi aktivlər üçün kompensasiya verib-verməyəcəyini nəzərə almağı zəruri edir.

#### Qrup sinergiyaları

6.30 Bəzi hallarda qrup sinergiyası MNE qrupunun əldə etdiyi gəlir səviyyəsinə töhfə verir. Qrup sinergiyaları müxtəlif formalarda ola bilər: rasionallaşdırılmış idarəetmə, baha başa gələn cəhdlərin təkrarlanmasının aradan qaldırılması, inteqrasiya olunmuş sistemlər, satınalma və borc alma gücü və s. Belə xüsusiyyətlər nəzarət olunan əməliyyatlar üçün qol uzunluğu şərtlərini müəyyən etməyə təsir göstərə bilər və müqayisəlilik amilləri kimi transfer qiymətqoyması məqsədlərinə tətbiq olunmalıdır. Müəssisələr tərəfindən sahib və idarə olunmadıqları üçün A.1 bölməsinə görə qeyri-maddi aktiv sayılmırlar. Qrup sinergiyalarının transfer qiymətqoyması rejimi haqqında müzakirələri üçün I fəslin D.8 bölməsinə baxın.

#### Bazara məxsus xüsusiyyətlər

* 1. Hər hansı bir bazara məxsus xüsusiyyətlər bazardakı əməliyyatların qol uzunluğu şərtlərinə təsir edə bilər. Məsələn, müəyyən bir bazarda insanların yüksək alıcılıq qabiliyyəti bəzi lüks istehlak malları üçün ödənilən qiymətə təsir edə bilər. Eynilə, ucuz işçi qüvvəsinin çox olması, bazarlara yaxınlıq, əlverişli iqlim şəraiti və digər amillər müəyyən bazarlarda bəzi mallar və xidmətlər üçün ödənilən qiymətə təsir edə bilər. Buna baxmayaraq, bazara məxsus belə xüsusiyyətlər sahib və idarə oluna bilmirlər. Buna görə də, A.1 bölməsinə görə qeyri-maddi aktiv sayılmırlar və tələb olunan müqayisəlilik təhlili vasitəsilə transfer qiymətqoyması təhlillərində nəzərə alınmalıdırlar. Bazara məxsus xüsusiyyətlərin transfer qiymətqoyması rejiminə aid təlimatları üçün I fəslin D.6 bölməsinə baxın.

### Qeyri-maddi aktivlərə sahiblik və qeyri-maddi aktivlərin hazırlanması, təkmilləşdirilməsi, saxlanması, qorunması və istismarı ilə bağlı fəaliyyətlər

* 1. Qeyri-maddi aktivlər ilə bağlı transfer qiymətqoyması hallarında MNE qrupu daxilində qeyri-maddi aktivlərin istismarı nəticəsindən qrup tərəfindən əldə olunan gəlirləri bölüşdürülməyə hüququ olan qurum və ya qurumların müəyyən edilməsi vacibdir[[10]](#footnote-10). Bundan irəli gələn məsələ qrupa daxil olan hansı qurumun və ya qurumların qeyri-maddi aktivlərin yaradılması, təkmilləşdirilməsi, saxlanması, qorunması və istismarı ilə bağlı xərcləri, investisiyaları və digər yükləri üzərinə götürməsi ilə bağlıdır. Baxmayaraq ki, qeyri-maddi aktivin qanuni sahibi onun istismarından gəlir əldə edə bilər, qanuni sahibin daxil olduğu MNE qrupunda yer alan digər üzvlər qeyri-maddi aktivin dəyərinə töhfə verən funksiyalar icra edə, aktivlər istifadə edə və risklər götürə bilərlər. Belə funksiyaları icra edən, aktivləri istifadə edən[[11]](#footnote-11) və risklər götürən MNE qrupunun üzvləri qol uzunluğu prinsipinə əsasən töhfələrinə görə kompensasiya olunmalıdırlar. B bölməsi göstərir ki, qeyri-maddi aktivlərin istismarı nəticəsinədə MNE qrupu tərəfindən əldə olunan gəlirlərin, eləcə də MNE qrupunun üzvləri arasında qeyri-maddi aktivlərə görə çəkilən xərclərin və digər yüklərin bölüşdürülməsinə I-III fəsillərdə təsvir olunan prinsiplərə əsasən qeyri-maddi aktivlərin yaradılması, təkmilləşdirilməsi, saxlanması, qorunması və istismarı üçün icra etdikləri funksiyaya, istifadə etdikləri aktivlərə və götürdükləri risklərə görə MNE qrupunun üzvlərini kompensasiya etməklə nail olunur.
  2. I-III fəsillərin müddəalarını bu məsələlərin həlli üçün tətbiq etmək bir sıra səbəblərdən dolayı olduqca çətin ola bilər. Qeyri-maddi aktivlərlə bağlı halların faktlarından asılı olaraq, aşağıdakı amillər çətinliklər yarada bilər:
     1. Əlaqəli müəssisələrin bir-biri ilə apardığı qeyri-maddi aktivlərlə bağlı əməliyyatlarla müstəqil müəssisələrin bir-biri ilə apardığı eyni əməliyyatlar arasında müqayisəliliyin yoxluğu;
     2. Sözügedən qeyri-maddi aktivlər arasında müqayisəliliyin yoxluğu;
     3. MNE qrupuna daxil olan müxtəlif əlaqəli müəssisələr tərəfindən qeyri-maddi aktivlərin mülkiyyəti və ya istifadəsi;
     4. Hər hansı bir qeyri-maddi aktivin MNE qrupunun gəlirlərinə olan təsirini ayırd etməkdən doğan çətinlik;
     5. MNE qrupunun müxtəlif üzvlərinin qeyri-maddi aktivlərin yaradılması, təkmilləşdirilməsi, saxlanması, qorunması və istismarı ilə əlaqəli fəaliyyətlərini çox vaxt müstəqil müəssisələr arasında müşahidə olunmayan bir şəkildə və inteqrasiya səviyyəsi ilə həyata keçirə bilməsi;
     6. MNE qrupunun müxtəlif üzvlərinin qeyri-maddi aktivlərin dəyərinə töhfəni hər hansı əlaqəli gəlirin reallaşdırıldığı illərdən fərqli illərdə verə bilməsi; və
     7. Vergi ödəyicisi strukturlarının qeyri-maddi aktivlərin mülkiyyəti, riskin daşınmasını və/və ya onlara qoyulan investisiyaların maliyyələşdirilməsini vacib funksiyaların icra edilməsindən, riskə nəzarətdən və investisiya ilə əlaqəli qərarlardan müstəqil müəssisələr arasındakı əməliyyatlarda müşahidə edilməyən, həmçinin baza aşınmasına və mənfəətin dəyişməsinə səbəb ola biləcək şəkildə ayıran əlaqəli müəssisələr arasında bağlanmış müqavilə şərtlərinə əsaslana bilməsi.

Bu potensial çətinliklərə baxmayaraq, müəyyən edilmiş çərçivə daxilində qol uzunluğu prinsipini və I - III fəsillərin müddəalarını tətbiq etmək qeyri-maddi aktivlərin istismarı nəticəsində MNE qrupunun əldə etdiyi gəlirlərin əksər hallarda münasib bölgüsünə gətirib çıxara bilər.

* 1. Əlaqəli müəssisələr arasında qeyri-maddi aktivlərlə əlaqəli əməliyyatların təhlili üçün struktur I fəslin D.1 bölməsində göstərilən ticari və ya maliyyə münasibətlərinin müəyyənləşdirilməsinə dair təlimata uyğun olaraq aşağıdakı addımların atılmasını tələb edir:
     1. Əməliyyatda istifadə və ya transfer olunan qeyri-maddi aktivin xüsusiyyətlərini, eləcə də qeyri-maddi aktivlərin yaradılması, təkmilləşdirilməsi, saxlanması, qorunması və istismarı ilə əlaqəli spesifik və iqtisadi cəhətdən əhəmiyyətli riskləri müəyyənləşdirmək;
     2. Hüquqi razılaşmaların, o cümlədən müvafiq qeydiyyatların, lisenziya razılaşmalarının, digər əlaqəli müqavilələrin və qanuni mülkiyyətin digər elementlərinin şərtlər və qaydalarına əsasən qeyri-maddi aktivlərin qanuni mülkiyyətinin müəyyənləşdirilməsinə xüsusi diqqət yetirilməklə tam müqaviləyə əsaslana düzəlişləri, eləcə də əlaqəli müəssisələr arasında olan münasibətlərdə riskin müqavilə əsasında qəbul edilməsi də daxil olmaqla müqavilədən irəli gələn hüquqları və öhdəlikləri müəyyənləşdirmək;
     3. Funksional təhlillər vasitəsi ilə qeyri-maddi aktivlərin yaradılması, təkmilləşdirilməsi, saxlanması, qorunması və istismarı ilə əlaqəli funksiyaları icra edən (o cümlədən 6.56-cı bənddə təsvir edilmiş vacib funksiyalar), aktivləri istifadə edən və riskləri idarə edən tərəfləri müəyyənləşdirmək və hansı tərəflərin autsorsinq edilən funksiyaları, habelə spesifik və iqtisadi cəhətdən əhəmiyyətli riskləri idarə etməsini müəyyənləşdirmək;
     4. Müqaviləyə əsaslanan müvafiq düzəlişlərin şərtləri ilə tərəflərin davranışları arasındakı uyğunluğu göstərmək, eləcə də 1.60-cı bəndin 4 (i) mərhələsinə əsasən iqtisadi cəhətdən əhəmiyyətli riskləri götürən tərəfin riskləri idarə edib-etmədiyini və qeyri-maddi aktivlərin yaradılması, təkmilləşdirilməsi, saxlanması, qorunması və istimarı ilə bağlı riskləri daşımaq üçün maliyyə gücünün olub-olmadığını müəyyənləşdirmək;
     5. Qeyri-maddi aktivlərin mülkiyyətinə, müvafiq qeydiyyatlara və müqavilələrə əsasən digər əlaqəli müqavilə münasibətlərinə və tərəflərin davranışlarına, o cümlədən I fəslin D.1.2.1 bölməsinə əsasən risklərin təhlili və bölüşdürülmə strukturuna diqqət yetirməklə, həmçinin tərəflərin funkisyalara, aktivlərə və risklərə müvafiq töhfələrini nəzərə alınmaqla qeyri-maddi aktivlərin yaradılması, təkmilləşdirilməsi, saxlanması, qorunması və istismarı ilə əlaqəli faktiki nəzarət olunan əməliyyatları dəqiq təsvir etmək;
     6. I fəslin D.2 bölməsində olan təlimat tətbiq edilmədiyi təqdirdə hər bir tərəfin icra edilən funkisyalara, istifadə edilən aktivlərə və götürdüyü risklərə verdiyi töhfəyə uyğun olaraq həmin əməliyyatlar üçün, mümkün olduqda, qol uzunuluğu qiymətini müəyyənləşdirmək.

### Qeyri-maddi aktivlərə sahiblik və qeyri-maddi aktivlərlə bağlı müqavilə şərtləri

* 1. Qanuni hüquqlar və müqaviləyə əsaslanan düzəlişlər qeyri-maddi aktivlərin əhatə etdiyi əməliyyatların transfer qiymətqoyması təhlilləri üçün başlanğıc nöqtəsini təşkil edir. Əməliyyatın şərtləri yazılı müqavilələrdə, patent və ya ticarət nişanlarının qeydiyyatı kimi dövlət uçotlarında və ya tərəflər arasında yer alan yazışmalarda və/və ya digər əlaqə vasitələrində göstərilə bilər. Müqavilələrdə əlaqəli müəssisələrin qeyri-maddi aktivlərlə münasibətdə rolu, məsuliyyəti və hüquqları təsvir edilə bilər. Onlar hansı qurum və ya qurumların sərmayə ilə təmin etdiyini, tədqiqat və inkişaf işləri apardığını, qeyri-maddi aktivlərin saxlanmasını və qorunmasını həyata keçirdiyini, eləcə də qeyri-maddi aktivlərin istismarı üçün zəruri olan istehsal, marketinq və paylama kimi funksiyaları icra etdiyini təsvir edə bilər. Onlar qeyri-maddi aktivlərlə əlaqəli MNE-lərin mədaxilinin və xərclərinin necə bölüşdürüləcəyini təsvir edə və verdikləri töhfələrə görə qrupun bütün üzvlərinə olan ödəmənin formasını və miqdarını müəyyən edə bilər. Bu cür müqavilələrdə yer alan qiymətlər və digər şərtlər qol uzunluğu prinsipinə uyğun ola və ya olmaya bilər.
  2. Yazılı şərtlər olmadıqda və ya müəyyən bir vəziyyətlə əlaqəli faktlar, o cümlədən tərəflərin davranışları aralarındakı hər hansı bir razılaşmanın yazılı şərtlərindən fərqləndikdə və ya bu yazılı şərtlərdə nəzərdə tutulanlardan başqa olduqda, faktiki əməliyyat müəyyən edilmiş faktlara, o cümlədən tərəflərin davranışına əsasən müəyyən edilməlidir (I fəslin D.1.1 bölməsinə baxın). Buna görə əlaqəli müəssisələrin qeyri-maddi aktivlərlə bağlı əhəmiyyətli hüquqların bölüşdürülməsi haqqında qərarlarını və məqsədlərini sənədləşdirməsi yaxşı praktikadır. Ümumiyyətlə, bu cür qərarların və məqsədlərin, o cümlədən yazılı razılaşmaların sənədləşdirilməsi əlaqəli müəssisələrin qeyri-maddi aktivlərin yaradılmasına, təkmilləşdirilməsinə, saxlanmasına, qorunmasına və istismarına gətirib çıxaran əməliyyatlara daxil olduğu zaman və ya ondan öncə hazır olmalıdır.
  3. Qeyri-maddi aktivin bəzi növlərindən istifadə hüququ xüsusi əqli mülkiyyət qanunlarına və qeydiyyat sistemlərinə əsasən qorunur. Patentlər, ticarət nişanları və müəllif hüquqları bu cür qeyri-maddi aktivlərə nümunədir. Ümumiyyətlə, bu cür qeyri-maddi aktivlərin qeydə alınmış qanuni sahibinin qeyri-maddi aktivdən istifadəyə görə müstəsna qanuni və kommersiya hüququ, habelə başqalarının qeyri-maddi aktivdən istifadəsinə və ya başqa şəkildə müdaxilə etməsinə mane olmaq hüququ vardır. Bu hüquqlar müəyyən bir coğrafi bölgə daxilində və/və ya müəyyən bir müddət üçün verilə bilər.
  4. Xüsusi əqli mülkiyyət qeydiyyatı sistemləri tərəfindən qorunmayan, lakin ədalətsiz rəqabət qanunvericiliyinə və ya qüvvədə olan digər qanunlara və ya müqaviləyə əsasən icazəsiz mənimsənilmədən və ya təqlid edilmədən qorunan qeyri-maddi aktivlər də var. Ticari qablaşdırma, ticari sirlər və nou-hau belə qeyri-maddi aktivlər kateqoriyasına aid edilə bilər.
  5. Tətbiq olunan qanunvericiliyə əsasən mövcud qorunmanın dərəcəsi və xarakteri belə qorunmanın əsaslandığı şərtlərin təmin olması kimi ölkədən ölkəyə fərqli ola bilər. Bu cür fərqlər ya ölkələr arasında olan əqli mülkiyyət qanunlarındakı əsaslı fərqlər, ya da bu qanunların icrasındakı praktiki fərqlər nəticəsində yarana bilər. Məsələn, bəzi qeyri-maddi aktivlərin üçün qanuni qorunmanın təminatı qeyri-maddi aktivin davamlı olaraq kommersiya istifadəsi və ya qeydiyyatın vaxtında yenilənməsi kimi şərtlərdən asılı ola bilər. Bu o deməkdir ki, bəzi hallarda və yurisdiksiyalarda qeyri-maddi aktivin qorunma dərəcəsi hüquqi və ya praktiki cəhətdən çox məhdud ola bilər.
  6. Qanuni sahib transfer qiymətqoyması məqsədlərinə görə də qeyri-maddi aktivin sahibi hesab olunur. Mövcud qanunvericiliyə və ya müqavilələrə görə qeyri-maddi aktivin qanuni sahibi müəyyən edilmədiyi təqdirdə faktlara və şəraitə əsaslanaraq qeyri-maddi aktivin istimarına aid qərarlara nəzarət edən və başqalarının qeyri-maddi aktivdən istifadəsini məhdudlaşdırmaq üçün praktik potensiala sahib olan MNE qrupunun üzvü transfer qiymətqoyması məqsədlərinə görə qeyri-maddi aktivin qanuni sahibi hesab ediləcək.
  7. Qeyri-maddi aktivlərin qanuni sahibi müəyyən edilərkən, həmin qeyri-maddi aktivlə əlaqəli hər hansı bir qeyri-maddi aktiv və lisenziya transfer qiymətqoyması məqsədlərinə görə hər birinin fərqli sahibi olan ayrı qeyri-maddi aktiv hesab olunur. 6.26-ci bəndə baxın. Məsələn, ticarət nişanını qanuni sahibi olan A şirkəti B şirkətinə ticarət nişanından istifadə edərək məhsul istehsal etməsi, tanıtması və satması üçün müstəsna lisenziya verə bilər. Bir qeyri-maddi aktiv olan ticarət nişanı qanuni olaraq A şirkətinə məxsusdur. Digər qeyri-maddi aktiv olan ticarət nişanlı məhsulların istehsalı, marketinqi və paylanması üçün ticarət nişanından istifadə lisenziyası isə qanuni olaraq B şirkətinə məxsusdur. Faktlar və şəraitdən asılı olaraq, lisenziyaya əsasən B şirkətinin həyata keçirdiyi marketinq fəaliyyəti potensial olaraq qanunən A şirkətinə məxsus əsas qeyri-maddi aktivin, B şirkətinə məxsus lisenziyanın və ya hər ikisinin dəyərinə təsir göstərə bilər
  8. Qanuni mülkiyyət və müqaviləyə əsaslanan düzəlişlərin müəyyənləşdirilməsi təhlilin vacib bir mərhələsi olsa da, bu müəyyənləşdirmələr qol uzunluğu prinsipinə əsasən qonorar ödənilməsi məsələsindən ayrı və fərqlidir. Baxmayaraq ki, ödəmələr qanuni sahibin qeyri-maddi aktivlərin istirmarı üzərində olan qanuni və müqavilə hüququ səbəbindən ilkin olaraq ona çata bilər, transfer qiymətqoyması məqsədlərinə görə qeyri-maddi aktivin qanuni mülkiyyəti özlüyündə qeyri-maddi aktivin istismarı nəticəsində MNE qrupunun əldə etdiyi gəlirlərə yiyələnmək üçün heç bir hüququ vermir. Son nəticədə, qanuni sahib tərəfindən yiyələnilən və ya ona aid edilən gəlirlər onun icra etdiyi funksiyalardan, istifadə etdiyi aktivlərdən və götürdüyü risklərdən, eləcə də digər MNE qrupu üzvlərinin icra etdikləri funksiyalar, istifadə etdikləri aktivlər və götürdükləri risklər vasitəsilə verdikləri töhfələrdən asılıdır. Məsələn, müəssisə daxilində qeyri-maddi aktivin yaradıldığı zaman əgər qanuni sahib müvafiq funksiyaları icra etməzsə, aktivlərindən istifadə etməzsə və riskləri götürməzsə və yalnız mülkiyyət hüququna sahib bir qurum kimi fəaliyyət göstərərsə, qanuni sahib qeyri-maddi aktivin istismarı nəticəsində MNE qrupu tərəfindən əldə olunan gəlirlərdən (varsa, qol uzunluğu kompensasiyasından başqa) son nəticədə pay almaq hüququna malik olmayacaq.
  9. Qanuni mülkiyyət və müqaviləyə əsaslanan münasibətlər qeyri-maddi aktivlərlə əlaqəli nəzarət olunan əməliyyatları təhlil və müəyyən etmək, eləcə də bu əməliyyatlarla əlaqədar olan nəzarət olunan qrupun üzvlərinə müvafiq qonorarı müəyyən etmək üçün sadəcə istinad nöqtəsi rolunu oynayır. Qanuni mülkiyyətin müəyyənləşdirilməsi icra edilən müvafiq funksiyaların, istifadə olunan aktivlərin və bütün iştirakçı üzvlər tərəfindən götürülmüş risklərin müəyyənləşdirilməsi ilə birlikdə qeyri-maddi aktivlərin daxil olduğu əməliyyatların qol uzunluğu qiymətini və digər şərtlərini müəyyən etmək üçün analitik strukturu ilə təmin edir. Digər əməliyyatlar kimi təhlil müəyyən bir halda mövcud olan bütün faktları və şəraiti nəzərə almalıdır. Eyni zamanda, qiymət müəyyənləşdirmə prosesi müvafiq qrup üzvlərinin real alternativlərini əks etdirməlidir. Bu bəndin prinsipləri VI fəslin Əlavəsində yer alan 1-6-cı nümunələr ilə təsvir edilmişdir.
  10. Qeyri-maddi aktivin yaradılması və ya satın alınması ilə əlaqəli risklərin faktiki nəticəsi və zaman keçdikcə yarana biləcək fəsadları MNE qrupunun üzvlərinə qeyri-maddi aktivlərlə bağlı qərar verdikləri vaxt məlum olmadığı üçün bunları bir-birindən fərqləndirmək vacibdir: (a) gözlənilən (və ya ex ante) qonorar — əməliyyat zamanı MNE qrupunun üzvü tərəfindən gələcəkdə əldə olunması gözlənilən gəlir; və (b) həqiqi (və ya ex post) qonorar — qeyri-maddi aktivin istismarı nəticəsində qrupu üzvü tərəfindən qazanılan gəlir.
  11. Qeyri-maddi aktivlərin yaradılmasına, təkmilləşdirilməsinə, saxlanmasına, qorunmasına və istismarına töhfə verən MNE qrupunun üzvlərinə ödənilməli olan kompensasiya şərtləri adətən *ex ante* əsasında müəyyənləşdirilir: yəni ki, əməliyyatlara daxil olunduğu zaman və qeyri-maddi aktivlərlə əlaqəli risklər yaranmadan öncə müəyyən edilir. Belə kompensasiya forması sabit və ya şərti ola bilər. MNE qrupunun digər üzvlərinə kompensasiya verildikdən sonra biznesin həqiqi (*ex post*) mənfəəti və ya itkisi gözlənilən mənfəətdən qeyri-maddi aktivlərə əlaqəli risklərin, yaxud da əməliyyat və ya razılaşmalarla ilə əlaqəli olan digər müvafiq risklərin necə ortaya çıxdığından asılı olaraq fərqlənə bilər. I fəslin D.1 bölməsində müəyyənləşdirildiyi kimi dəqiq təsvir edilmiş əməliyyat hansı əlaqəli qurumun bu cür riskləri götürdüyünü və risklərin gözləniləndən fərqli şəkildə reallaşdıqda nəticələrini (xərclər və ya əlavə gəlirlər) daşıyacağını (B.2.4 bölməsinə baxın) müəyyənləşdirir.
  12. Vergi ödəyicisinin müqaviləyə əsaslanan düzəlişləri, qeyri-maddi aktivlərin qanuni mülkiyyəti və tərəflərin davranışları ilə müəyyən edilmiş bir çərçivə daxilində funksiyalarına, aktivlərinə və risklərinə görə uyğun olaraq qrup üzvlərinə ödəniləcək qol uzunluğu qonorarının necə müəyyənləşdirilməli olunduğu mühüm bir məsələdir. B.2 bölməsində qeyri-maddi aktivlərlə bağlı vəziyyətlərə qol uzunluğu prinsipinin tətbiqi müzakirə olunur. Bölmə qeyri-maddi aktivlərlə əlaqəli funksiyalar, aktivlər və risklər haqqındadır. Əksi qeyd edilmirsə, B.2 bölməsində qol uzunluğu gəliri və qol uzunluğu qonorarı dedikdə gözlənilən (*ex ante*) gəlirə və qonorara istinad edilir.

### Qeyri-maddi aktivlərlə bağlı funksiyalar, aktivlər və risklər

* 1. Yuxarıda qeyd edildiyi kimi bir qrup üzvünün qeyri-maddi aktivlərin qanuni sahibi olması barədə təsbit özlüyündə qanuni sahibi MNE qrupunun digər üzvlərinə icra etdikləri funkisyaya, istifadə etdikləri aktivlərə və götürdükləri risklərə görə kompensasiya verildikdən sonra ticarətdən gələn gəliri əldə etmək hüququ ilə mütləq şəkildə təmin etmir.
  2. Əlaqəli müəssisələr arasında aparılan əməliyyatlara görə qol uzunluğu qiymətlərinin müəyyənləşdirilməsi zamanı qrup üzvlərinin qeyri-maddi dəyər yaradılması üçün verdiklər töhfələri nəzərə alınmalı və qrup üzvləri müvafiq dərəcədə mükafatlandırılmalıdırlar. Qol uzunluğu prinsipi və I - III fəsillərin prinsipləri qrupun bütün üzvlərinin qeyri-maddi aktivlərin yaradılması, təkmilləşdirilməsi, saxlanması, qorunması və istismarı ilə əlaqədar icra etdikləri hər hansı funksiyaya, istifadə etdikləri aktivlərə və götürdüyü risklərə görə müvafiq kompensasiya almalarını tələb edir. Buna görə də funksional təhlil vasitəsilə müəyyən etmək lazımdır: hansı üzv(lər) yaradılma, təkmilləşdirmə, saxlanma, qorunma və isitmar funksiyaları üzərində nəzarət həyata keçirir, hansı üzv(lər) sərmayə və digər aktivlər ilə təmin edir və hansı üzv(lər) qeyri-maddi aktivlərlə bağlı müxtəlif riskləri daşıyır. Əlbəttə ki, bu halların hər birində sözügedən üzv qeyri-maddi aktivin qanuni sahibi ola və ya olamaya bilər. 6.133-cü bənddə qeyd olunduğu kimi icra edilən funksiyalara, istifadə edilən aktivlərə və götürülən risklərə görə qol uzunluğu kompensasiyasının müəyyənləşdirilməsi zamanı MNE qrupu tərəfindən qeyri-maddi aktivlərin istismarından əldə edilən gəlirlərin əmələ gəlməsinə və ya dəyər yaradılmasına töhfə verə biləcək müqayisəlilik amillərini nəzərə almaq vacibdir.
  3. Qrup üzvləri tərəfində icra edilən funksiyalar, istifadə edilən aktivlər və götürülmüş risklər şəklində qeyri-maddi aktivlərin dəyərinin yaradılması üçün verilən töhfələrin nisbi əhəmiyyəti şəraitdən asılı olaraq dəyişəcəkdir. Məsələn, fəzr edək ki, yaradılması tamamlanmış və istismar hazıra bir qeyri-maddi aktiv bir qrup üzvü tərəfindən üçüncü tərəfdən satın alınır, eləcə də həmin satın alan qurum tərəfindən fəal şəkildə idarə və nəzarət edilən bu qeyri-maddi aktiv digər qrup üzvləri tərəfindən istehsal və paylama funksiyalarında istismar olunur. Güman edək ki, bu qeyri-maddi aktivin yaradılması üçün əlavə əmək sərf etmək lazım olmayacaq, eləcə də qorunması və ya saxlanması üçün heç bir iş (ya da az ) görmək lazım olmaycaq, habelə alış zamanı nəzərdə tutulan istismar sahəsindən başqa sahədə faydalılığı məhdud olacaq. Qeyri-maddi aktivin alışı və istismarı ilə bağlı risklər olsa da, yaradılması ilə bağlı risk olmayacaq. Alıcı tərəfindən icra edilən əsas funksiyalar bazarda ən uyğun qeyri-maddi aktivi seçmək, MNE qrupu tərəfindən istifadə edildiyi təqdirdə potensial faydalarını təhlil etmək və qeyri-maddi aktivin alışı ilə götürülən risklərin yaratdığı fürsətdən istifadə etmək ilə bağlıdır. İstifadə olunan əsas aktiv qeyri-maddi aktivi almaq üçün tələb olunan sərmayədir. Əgər alıcının səriştəsi varsa və qeyri-maddi aktivin alışı və istismarı ilə əlaqəli risklərə nəzarət də daxil olmaqla təsvir olunan əsas funksiyaları icra edirsə, belə qənaətə gəlmək olar ki, digər əlaqəli müəssisələrin istehsal və paylama funksiyaları üçün qol uzunluğu ödəməsini etdikdən sonra qeyri-maddi aktivlərin sahibi istismar nəticəsində əldə edilmiş hər hansı bir gəlirə və ya zərərə yiyələnmək və ya satınalma sonrası yaranan gəliri və zərəri özünə aid etmək hüququna malikdir. Belə sadə bir fakt nümunəsinə I - III fəsillərin birbaşa tətbiq olunmasına baxmayaraq, təhlil aşağıdakı hallarda daha çətin ola bilər:
     1. Qeyri-maddi aktivlər beynəlxalq bir qrup tərəfindən daxili məqsədləri üçün yaradıldıqda, xüsusən belə qeyri-maddi aktivlər hələ yaradılma mərhələsində əlaqəli müəssisələr arasında transfer olunduqda;
     2. Alınmış və daxili məqsədlər üçün yaradılmış qeyri-maddi aktivlər gələcək inkişaf üçün platforma rolunu oynayır; və ya
     3. Marketinq və istehsalat kimi digər aspektlər dəyər yaratmaq üçün xüsusi önəm daşıyır.

Aşağıda təsvir olunmuş ümumən tətbiqi olunan təlimat daha çətin hallar üçün xüsusilə uyğundur və bu cür hallar üçün nəzərdə tutulmuşdur.

#### Funksiyaların icrası və nəzarət

* 1. I-III fəsillərin prinsiplərinə əsasən MNE qrupunun hər bir üzvü icra etdikləri funksiyalara görə qol uzunluğu kompensasiyasını almalıdırlar. Qeyri-maddi aktivlərlə əlaqəli hallara qeyri-maddi aktivlərin yaradılması, təkmilləşdirilməsi, saxlanması, qorunması və istismarı ilə bağlı funksiyalar daxil edilir. Buna görə də, qeyri maddi aktivlərin yaradılması, təkmilləşdirilməsi, saxlanması, qorunması və istismarı ilə bağlı funkisyaları icra edən qrup üzvü və ya üzvlərinin kimliyi nəzarət olunan əməliyyatların qol uzunluğu şərtlərinin müəyyən edilməsindən əsas diqqət yetirilməli olan məsələlərdən biridir.
  2. İcra etdikləri funksiyalara, töhfə verdikləri aktivlərə və götürdükləri risklərə uyğun olaraq MNE qrupunun bütün üzvlərini kompensasiya ilə təmin etmək nəzərdə tutur ki, əgər qeyri-maddi aktivin qanuni sahib istismardan əldə olunan bütün gəlirlərə yiyələnmək hüququnun olmasını istəyirsə, qanuni sahib qeyri-maddi aktivin yaradılması, təkmilləşdirilməsi, saxlanması, qorunması və istismarı ilə bağlı bütün funksiyaları icra etməli, istifadə olunan bütün aktivlərə töhfə verməli və bütün riskləri daşımalıdır. Buna baxmayaraq, MNE qrupunu təşkil edən əlaqəli müəssisələrin öz fəaliyyətlərini qeyri-maddi aktivin yaradılması, təkmilləşdirilməsi, saxlanması, qorunması və istismarı uyğun şəkildə qurmalı olduğu nəzərdə tutulmur. Qeyri-maddi aktivlərin istismarı nəticəsində MNE qrupu tərəfindən əldə olunan gəlirlərin bir hissəsinə yiyələnmək və ya aid edilmək hüququna malik olmaq üçün qanuni sahib öz şəxsi heyəti vasitəsilə qeyri-maddi aktivin yaradılması, təkmilləşdirilməsi, saxlanması, qorunması və istismarı ilə bağlı bütün funksiyaları fiziki olaraq icra etməli deyil. Müstəqil müəssisələr arasında olan əməliyyatlarda bəzi funksiyaların icrası autsorsinq edilir. MNE qrupunun üzvü olan qeyri-maddi aktivin qanuni sahibi də qeyri-maddi aktivin yaradılması, təkmilləşdirilməsi, saxlanması, qorunması və istismarı ilə bağlı funksiyaları ya müstəqil, ya da əlaqəli müəssisələrdən tədarük edə bilər.
  3. Qanuni sahibdən başqa digər əlaqəli müəssisələr qeyri-maddi aktivlərin dəyərinə töhfə verməsi gözlənilən müvafiq funksiyaları icra etdikdə, I-III fəsillərdə göstərilən prinsiplərə uyğun olaraq icra etdikləri funksiyalara görə qol uzunluğu əsasında kompensasiya olunmalıdırlar. Funksional töhfələr üçün qol uzunluğu kompensasiyasının müəyyənləşdirilməsi müqayisə oluna bilən nəzarət olunmayan əməliyyatların mövcudluğunu, qeyri-maddi aktivə aid dəyərin yaradılması üçün icra edilən funksiyaların əhəmiyyətini və tərəflərin real mövcud variantlarını nəzərə almalıdır. 6.53-6.58-ci bəndlərdə təsvir olunan xüsusi mülahizələrə də diqqət yetirilməlidir.
  4. Müstəqil müəssisələr arasında autsorsinq əməliyyatları zamanı qanuni sahibin adından qeyri-maddi aktivin yaradılması, təkmilləşdirilməsi, saxlanması, qorunması və istismarı ilə bağlı funksiyaları icra edən qurum çox zaman qanuni sahibin nəzarəti altında fəaliyyət göstərəcək (1.65-ci bənddə müzakirə olunduğu kimi). Bununla belə, MNE qrupunun üzvü olan əlaqəli müəssisələr arasındakı münasibətin xarakteri səbəbindən əlaqəli müəssisə tərəfindən icra edilən autsorsinq olunmuş əməliyyatlara qeyri-maddi aktivin sahibindən başqa bir qurum tərəfindən nəzarət edilə bilər. Belə hallarda, qeyri-maddi aktivin qanunu sahibi qol uzunluğu əsasında qeyri-maddi aktivin yaradılması, təkmillləşdirilməsi, saxlanması, qorunması və istismarı ilə əlaqəli funksiyalara nəzarət edən quruma da kompensasiya ödəməlidir. MNE qrupunun hansı üzvünün faktiki olaraq müvafiq funksiyaların icrasına nəzarət etdiyini dəyərləndirərkən, prinsiplər I fəslin D.1.2.1 bölməsində yer alan risklər üzərində nəzarətin müəyyənləşdirilməsi üçün olan dəyərləndirmələrə analoji qaydada tətbiq olunur. Müəyyən bir qurumun nəzarəti həyata keçirmə qabiliyyətini və nəzarət funksiyalarının faktiki icrasını dəyərləndirmək təhlilin vacib hissəsini təşkil edir.
  5. Əgər qanuni sahib qeyri-maddi aktivin yaradılması, təkmilləşdirilməsi, saxlanması, qorunması və istismarı ilə bağlı funksiylara nə nəzarət edirsə, nə də onları icra edirsə o zaman qanuni sahib autsorsinq olunmuş funksiyalara aid edilən davamlı gəlirlərə yiyələnmək hüququna malik olmayacaq. Faktlardan asılı olaraq, qanuni sahib tərəfindən qeyri-maddi aktivin yaradılması, təkmilləşdirilməsi, saxlanması, qorunması və istismarı ilə bağlı funksiyaları icra və ya nəzarət edən əlaqəli müəssisəyə ödənilməli olan qol uzunluğu kompensasiyası qeyri-maddi aktivin istismarından əldə olunan gəlirin müəyyən bir hissəsini təşkil edə bilər. Qanuni sahib qeyri-maddi aktivin yaradılması, təkmilləşdirilməsi, saxlanması, qorunması və istismarı ilə bağlı müvafiq funksiyaları icra etmirsə, qeyri-maddi aktivin yaradılması, təkmilləşdirilməsi, saxlanması, qorunması və istismarı ilə əlaqəli funksiyaların icrası və nəzarəti ilə bağlı gəlirlərin bir hissəsinə yiyələnmək hüququna malik olmayacaq. İcra etdiyi funksiyaya, istifadə etdiyi aktivə və götürdüyü riskə görə qanuni sahibin qol uzunluğu kompensasiyasına hüququ ola bilər. B.22-B.2.3 bölmələrə baxın. Faktiki olaraq icra etdiyi funksiyaları, istifadə etdiyi aktivləri və götürdüyü riskləri müəyyənləşdirmək üçün I fəslin D.1.2 bölməsindəki təlimatdan istifadə xüsusən məqsədəuyğundur.
  6. Qeyri-maddi aktivin yaradılması, təkmilləşdirilməsi, saxlanması, qorunması və istismarına verilən töhfənin nisbi dəyəri vəziyyət ilə əlaqədar müəyyən faktlardan asılı olaraq dəyişir. MNE qrupunun üzvü(ləri) nisbətən daha yüksək qonorar alacaqları vəziyyətlərdə daha əhəmiyyətli töhfələr verirlər. Məsələn, şirkət tədqiqat və inkişafa yalnız maliyyə ayırdıqda tədqiqat və inkişafə həm maliyyə ayırdığı, həm də nəzarət etdiyi haldan daha az gəlir əldə etməsi gözlənilir. Digər amillər dəyişmədikdə, əgər qurum tədqiqat və inkişafı maliyyələşdirərsə, idarə edərsə və fiziki olaraq icra edərsə, daha yüksək gözlənilən gəlir əldə etməlidir. B.22 bölməsində yer alan maliyyələşdirmə haqqında müzakirələrə də baxın.
  7. MNE qrupunun daxil olan müxtəlif üzvlərin funksional töhfələrinə görə qol uzunluğu kompensasiyasını nəzərə alan zaman bəzi vacib funksiyalar xüsusi əhəmiyyət kəsb edəcək. Hər hansı bir xüsusi vəziyyətdə həmin vacib funksiyaların xarakteri faktlar və şəraitdən asılı olacaq. Gələcəkdəki inkişaf fəaliyyətlərinə platforma rolunu oynayacaq şəxsi məqsədlər üçün hazırlanmış qeyri-maddi aktivlərə, yaxud da şəxsi məqsədlər üçün hazırlanmış və ya satın alınmış qeyri-maddi aktivlərə görə sözügedən vacib funksiyalara nümunə olaraq daxildir: marketinq və araşdırma proqramlarının tərtibi və idarə edilməsi, yaradıcı təşəbbüslərin istiqaməti və prioritetləri, o cümlədən “mavi səma” (nəticəsi dərhal biliməyən) araşdırmalarının gedişatının müəyyənləşdirilməsi, qeyri-maddi aktivlərin yaradılması proqramları ilə bağlı strateji qərarlar üzərində nəzarət, eləcə də büdcənin idarə edilməsi və nəzarəti. Hər hansı bir qeyri-maddi aktivə (həm şəxsi məqsədlər üçün hazırlanmış, həm də alınmış qeyri-maddi aktivlər) görə olan vacib funksiyalara daxildir: qeyri-maddi aktivin müdafiəsi və qorunması ilə bağlı əhəmiyyətli qərarlar və qeyri-maddi aktivlərə böyük təsir göstərə biləcək əlaqəli və ya müstəqil müəssisələr tərəfindən icra olunan funksiyalar üzərində davamlı olaraq keyfiyyətə nəzarət. Bu vacib funksiyalar adətən qeyri-maddi aktivlərin dəyərinə əhəmiyyətli töhfə verir. Əgər əlaqəli müəssisələr arasında olan əməliyyatlarda bu vacib funksiyalar qanuni sahib tərəfindən autsorsinq olunarsa, bu funksiyaların icrası qeyri-maddi aktivlərin istismarı nəticəsində MNE qrupu tərəfindən əldə olunan gəlirin bir hissəsinə uyğun olaraq kompensasiya olunmalıdır.
  8. Bu cür vacib funksiyaların autsorsinqi ilə əlaqəli müqayisə oluna bilən əməliyyatları tapmaq çətin ola biləcəyinə görə vacib funksiyaların icrasını lazımi qaydada kompensasiya etmək üçün transfer qiymətqoyması metodunu müqayisə oluna bilən məlumatlara, o cümlədən əməliyyatdan gələn mənfəətin bölüşdürülməsi üsullarına və ex-ante dəyərləndirmə texnikalarına əsasən olmasa da istifadə etmək zəruri ola bilər. Qanuni sahib vacib funksiyaların çox hissəsini və ya hamısını digər qrup üzvlərinə autsorsinq etdikdə və funksiyalara görə onlar kompensasiya olunduqdan sonra qeyri-maddi aktivin istismarı nəticəsində əldə olunan gəlirin əhəmiyyətli hissəsinin qanuni sahibə aid edilməsi üzərində I fəslin D.1.2 bölməsində yer alan təlimata əsasən qanuni sahibin faktiki olaraq icra etidyi funksiyanı, istifadə etdiyi aktivi və götürdüyü riski nəzərə alaraq diqqətlə düşünülməlidir. VI fəslin Əlavələrində yer alan nümunə 16 və 17 bu bənddə əhatə olunan prinsipləri təsvir edir.
  9. 6.56-cı bənddə təsvir edilən vacib funksiyalar qeyri-maddi aktivlərin müvəfəqiyyətlə yaradılması, təkmilləşdirilməsi, saxlanması, qorunması və istimarı üçün əsas rol oynayan funksiyaların icrasını, aktivlərin istifadəsini və risklərin götürülməsini idarə etmək üçün əhəmiyyətli olduğuna və bu səbəbdən qeyri-maddi aktivin dəyərinin yaradılmasında çox mühüm rol oynadığına görə vacib funksiyaları icra edən tərəflər və digər əlaqəli müəssisələr arasında olan əməliyyatları ehtiyatla dəyərləndirmək lazımdır. Xüsusilə, vacib funksiyaların əhəmiyyətli hissələrini icra edən tərəf və ya tərəflər test edilən tərəf və ya tərəflər kimi qəbul olunarsa, birtərəfli köçürmə qiymətləri metodunun etibarlılığı əhəmiyyətli dərəcədə azalacaqdır. Nümunə 6-ya baxın.

#### Aktivlərin istifadəsi

* 1. Qeyri-maddi aktivlərin yaradılması, təkmilləşdirilməsi, saxlanması, qorunması və istismarı üçün aktivlərdən istifadə edən qrup üzvləri bunun üçün müvafiq kompensasiya almalıdırlar. Bu cür aktivlərə misal olaraq tədqiqat, inkişaf və ya marketinqdə istifadə olunan qeyri-maddi aktivlər (məsələn, nou-hau, müştəri münasibətləri və s.), fiziki aktivlər və ya sərmayə daxil ola bilər. MNE qrupunun bir üzvü qeyri-maddi aktivlərin yaradılması, təkmilləşdirilməsi, saxlaması və qorunmasını ilə bağlı xərclərin bir qismini və tamamını maliyyələşdirə bilər. Bununla bərabər, bir və ya bir neçə digər üzv isə bütün müvafiq funksiyaları icra edə bilər. Belə vəziyyətlərdə maliyyələşdirmədən gözlənilən gəliri qiymətləndirərkən qəbul edilməlidir ki, qol uzunluğu əməliyyatlarında sərmayə ilə təmin edən, lakin maliyyələşdirilən fəaliyyət və aktivlə bağlı digər risklərə nəzarət və funksiyaları icra etməyən tərəfin bir qayda olaraq gözlənilən gəliri maliyyələşdirilən fəaliyyətlə əlaqəli vacib funksiyaları icra, eləcə də əhəmiyyətli risklərə nəzarət edən başqa bir oxşar investorun gəlirlərinə bərabər deyil. Qeyri-maddi akitvlərlə ilə əlaqəli xərcləri çəkən bir müəssisəyə verilən kompensasiyanın xarakteri və miqdarı bütün müvafiq faktlar əsasında müəyyən edilməlidir və müstəqil qurumlar arasında olan oxşar maliyyə razılaşmalarına uyğun olmalıdır. I Fəslin D.1.2.1.6 bölməsindəki təlimata və xüsusilə, 1.85 və 1.103-cü bəndlərdə yer alan və maliyyəni təmin edən tərəfin maliyyələşdirmə ilə əlaqəli maliyyə risklərinə nəzarət etmədiyi halı göstərən 3-cü nümunəyə baxın.
  2. Maliyyələşdirmənin və risk götürmənin bir-biri ilə sıx bağlı olması o deməkdir ki, maliyyələşdirmə tez-tez müəyyən risklərin götürülməsinə gətirib çıxarır (məsələn, maliyyələşdirən tərəf müqavilədə öz vəsaitlərini itirmək riskini götürür). Bununla belə, götürülən riskin xarakteri və ağırlığı əməliyyatın iqtisadi cəhətdən vacib xüsusiyyətlərindən asılı olaraq dəyişəcəkdir: məsələn, kredit qabiliyyətinin aşağı olduğu və ya maliyyələşdirilmə üçün zəmanət olmadıqda və ya maliyyələşdirilən investisiyanın riski yüksək olduğu hallarla müqayisədə maliyyələşdirilən tərəf yüksək kredit qabiliyyətinə sahib olduqda və ya aktivlərin girov qoyulduğu zaman və ya investisiya qoyuluşu aşağı riskli olduqda götürülən risk daha aşağı olur. Bundan əlavə, təmin edilən vəsaitin miqdarı nə qədər böyükdürsə, sərmayəçiyə riskin potensial təsiri bir o qədər çox olar.
  3. I fəslin D.1.2 bölməsində yer alan prinsiplərə əsasən risklərlə münasibətdə transfer qiymətqoyması təhlilinin ilk mərhələsi iqtisadi cəhətdən əhəmiyyətli riskləri spesifikliyi ilə müəyyənləşdirməkdir. İnvestisiya ilə əlaqədar riskləri spesifikliyi ilə müəyyən edərkən, investisiya üçün təmin edilmiş vəsait ilə əlaqəli olan maliyyə riskləri ilə maliyyələşdirmənin istifadə olunduğu operativ fəaliyyətlər (məsələn, maliyyə yeni bir qeyri-maddi aktivin yaradılması üçün istifadə edildikdə yaradılma ilə bağlı risklər) ilə əlaqəli olan əməliyyat risklərini bir-birindən ayırmaq vacibdir. Sərmayəçi digər hər hansı bir xüsusi riski daşımadan, yalnız maliyyələşdirmə ilə əlaqəli maliyyə riskinə nəzarəti həyata keçirirsə, o, ümumilikdə, qoyulan vəsait ilə bağlı risklərin tənzimlənməsindən gələn gəlirə ümid edə bilər.
  4. Ümumiyyətlə, tərəflərin davranışlarında əks olunduğu kimi əməliyyatın iqtisadi xüsusiyyətləri tərəfindən aydınlaşdırıldığına və ya tamamlandığına görə müqaviləyə əsaslanan düzəlişlər maliyyələşdirmə əməliyyatlarının şərtlərini müəyyənləşdirəcək.[[12]](#footnote-12) Sərmayəçi tərəfindən gözlənilən gəlir risklərin tənzimlənməsindən gələn gəlirə bərabər olacaq. Belə gəlirləri, misal üçün, kapitalın xərcinə və ya müqayisə oluna bilən iqtisadi xüsusiyyətlərə malik real alternativ investisiyanın gəlirlərinə əsaslanaraq müəyyən etmək olar. Maliyyələşdirmə fəaliyyətlərinə görə münasib gəliri təyin edərkən, maliyyə vəsaitini alan tərəf üçün mövcud real maliyyələşdirmə variantlarını nəzərə almaq lazımdır. Sərmayəçi tərəfindən ex ante əsasında gözlənilən gəlir ilə ex post əsasında alınan həqiqi gəlir arasında fərq ola bilər. Məsələn, sərmayəçi sabit faiz dərəcəsi ilə və sabit məbləğli bir borc verdikdə, həqiqi və gözlənilən gəlirlər arasındakı fərq borcalanın ödəmələrin bir hissəsini və ya hamısını ödəyə bilməməsi riskini əks etdirir.
  5. Maliyyələşdirmə ilə bağlı olan maliyyə riski üzərində nəzarəti həyata keçirmək üçün lazım olan fəaliyyətlərin dərəcəsi və forması riskdə olan pul məbləği və vəsaitin istifadə olunacağı investisiyalar nəzərə alınmaqla maliyyələşdirən üçün qoyulan investisiyanın riskliliyindən asılı olacaqdır. Bu Təlimatların 1.65 və 1.66-cı bəndlərində əks olunan nəzarət anlayışına uyğun olaraq, xüsusi bir maliyyə riski üzərində nəzarəti həyata keçirmək götürülən risklərin yaratdığı fürsətdən istifadə ilə yanaşı qərar qəbuletmə funksiyalarının faktiki icrası ilə əlaqədar qərar qəbul etmək qabiliyyətinə sahib olmağı tələb edir. Bundan əlavə, maliyyə riskləri üzərində nəzarəti həyata keçirən tərəf bu risklərlə bağlı gündəlik risklərin azaldılması tədbirləri ilə əlaqədar 1.65 və 1.66-cı bəndlərdə göstərilən fəaliyyətləri, əgər sözügedən tərəf həmin fəaliyyətləri özü icra etmirsə, yəni belə fəaliyyətlər autsorsinq olunduqda və qərar qəbuletməni asanlaşdırmaq üçün zəruri olan hər hansı bir hazırlıq işləri ilə bağlı olduqda icra etməlidir.
  6. Qeyri-maddi aktivin yaradılması üçün bir tərəfə sərmayə verildikdə, götürülən risklərin yaratdığı fürsətdən istifadə və ya imtina ilə əlaqəli müvafiq qərarlar və fürsət ilə əlaqəli risklərə reaksiya verib-verməmək və necə reaksiya vermək barədə qərarlar maliyyələşdirmənin təmin edilməsi və əməliyyatların şərtləri ilə bağlı qərarlardır. Faktlar və şəraitdən asılı olaraq, belə qərarlar vəsaiti alan tərəfin kredit qabiliyyətinin dəyərləndirilməsindən və yaradılma layihələri ilə əlaqədar risklərin verilən vəsaitin gəlirləri və tələb olunan vəsait ilə bağlı gözləntilərə necə təsir edəcə biləcəyinin dəyərləndirilməsindən asılı ola bilər. Sərmayənin təmin edilməsinin əsasını təşkil edən şərtlər maliyyələşdirmə gəlirlərinə təsir edəcək yaradılma barədə əsas qərarları ilə maliyyələşdirmə qərarlarını əlaqələndirmək ehtimalını əhatə edə bilər. Məsələn, layihənin növbəti mərhələyə keçirib-keçirməməsi və ya bahalı aktivlərə investisiya qoyulmasına icazə verilib-verilməməsi barədə qərarlar qəbul edilə bilər. Yaradılma ilə bağlı risk nə qədər yüksəkdirsə və bu risklə əlaqədar maliyyə riski nə qədər ağırdırsa, gözlənilən sərmayə gəlirini əldə etməkdən ötrü sərmayəçinin qeyri-maddi aktivin yaradılmasıdakı irəliləyişi və bu irəliləyişin nəticələrini qiymətləndirməsi üçün daha çox bacarığa ehtiyacı olacaq, eləcə də maliyyə riskinə təsir edə biləcək əsas operativ yaradılma işləri ilə maliyyə təminatını daha yaxından əlaqələndirə biləcək. Sərmayəçi davamlı maliyyələşdirmə ilə bağlı dəyərləndirmələr aparmaq üçün bacarıqlara sahib olmalı və real olaraq belə dəyərləndirmələr aparmalıdır. Bu dəyərləndirmələr maliyyələşdirmə ilə bağlı müvafiq qərarlar qəbul edərkən sərmayəçi tərəfindən nəzərə alınmalıdır.

#### Riskin daşınması

* 1. Qeyri-maddi aktivlərlə bağlı əməliyyatlara dair funksional təhlil zamanı əhəmiyyətli ola biləcək risk növləri aşağıdakılardır: (i) qeyri-maddi aktivlərin yaradılması ilə əlaqəli risklər, o cümlədən bahalı tədqiqat və inkişaf və ya marketinq fəaliyyətlərinin uğursuz ola bilməsi riski və investisiyanın qoyulma zamanının nəzərə alınması (məsələn investisiyanın erkən mərhələdə, inkişaf prosesinin ortasında və ya son mərhələdə qoyulub-qoyulmaması əsas investisiya riskinin səviyyəsinə təsir edəcək); (ii) məhsulun köhnəlməsi riski, o cümlədən rəqiblərin texnoloji inkişafının qeyri-maddi aktivlərin dəyərlərinə mənfi təsir göstərmə ehtimalı; (iii) pozuntu riski, o cümlədən qeyri-maddi aktivlərə dair hüquqların müdafiəsinin və ya digər şəxslərin pozuntu iddialarına qarşı müdafiənin vaxt aparan, xərcli və/və ya faydasız ola biləcəyi riski; (iv) məhsulla bağlı ictimai öhdəliklər və qeyri-maddi aktivlərə əsaslanan məhsul və xidmətlər ilə əlaqəli oxşar risklər; və (v) istismar riskləri, qeyri-maddi aktivlərin yaradacağı gəlirlərlə bağlı qeyri-müəyyənliklər. Bu cür risklərin mövcudluğu və səviyyəsi hər bir fərdi hala aid faktlar və şəraitdən, həmçinin sözügedən qeyri-maddi aktivin xüsusiyyətlərindən asılı olacaq.
  2. Qeyri-maddə aktivlərin yaradılması, təkmilləşdirilməsi, saxlanması, qorunması və istismarı ilə əlaqəli riskləri götürən qrup üzvünün və ya üzvlərinin kimliyi nəzarət olunan əməliyyatların qiymətlərinin müəyyənləşdirilməsində vacib amildir. Riskin daşınması risk reallaşdığı təqdirdə hansı qurumun və ya qurumların nəticələrə görə cavabdeh olacağını müəyyənləşdirəcəkdir. I fəslin D.1 bölməsindəki təlimata əsasən nəzarət olunan əməliyyatın dəqiq müəyyən edilməsi qanuni sahibin və ya onun əvəzində qrupun digər üzvlərinin riski götürdüyünü, eləcə də bu töhfəsinə görə həmin üzvlərə kompensasiya verilməli olduğunu müəyyən edə bilər.
  3. Qrupun hansı üzvünün və ya üzvlərinin qeyri-maddi aktivlərlə əlaqəli riskləri götürəcəyini müəyyən edərkən I fəslin D.1.2 bölməsinin prinsipləri tətbiq olunur. Xüsusilə, 1.60-cı bənddə göstərilən nəzarət olunan əməliyyatlarda riskin təhlilinin aparılması barədə 1-5-ci mərhələlərə hansı tərəfin qeyri-maddi aktivin yaradılması, təkmilləşdirilməsi, saxlanması, qorunması və istismarı ilə əlaqəli riskləri götürdüyünü müəyyənləşdirməkdən ötrü əməl edilməlidir.
  4. Riski götürməyə görə gələn gəlirlərə hüququ olduğu qəbul edilən qrup üzvünün(lərinin) görülməsi lazım olan tədbirlərə və müvafiq risk reallaşdıqda çəkilə biləcək xərclərə görə həqiqətən məsuliyyət daşımasını təmin etmək xüsusilə vacibdir. Xərclər yaranarsa və ya tədbirlər bu təlimatların 1.60-cı bəndində göstərilən riskin təhlili strukturunda müəyyən edildiyi kimi riski götürən əlaqəli müəssisədən başqa bir əlaqəli müəssisə tərəfindən yerinə yetirilərsə, transfer qiymətqoyması düzəlişləri elə edilməlidir ki, xərclər riski daşıyan tərəfə yönləndirilsin və digər əlaqəli müəssisə riskin reallaşması ilə əlaqədar həyata keçirdiyi fəaliyyətə görə müvafiq qaydada qonorar alsın. VI fəslin Əlavələrində yer alan 7-ci nümunə bu prinsipi təsvir edir.

#### Həqiqi, ex post gəlirlər

* 1. Həqiqi (*ex post*) gəlirliliyin gözləniləndən (*ex ante*) fərqli olması məlumdur. Bu, ehtimal edilməyən hadisələrin baş verməsi səbəbindən risklərin gözləniləndən başqa bir tərzdə meydana gəlməsi nəticəsində yarana bilər. Məsələn, rəqabət qabiliyyətli bir məhsulun bazardan çıxarılması, əsas bazarda təbii fəlakətin baş verməsi, gözlənilməz səbəblərə görə əsas aktivin nasazlığı və ya rəqib tərəfindən yaradılan texnoloji sıçrayışın sözügedən qeyri-maddi aktivlə məhsul istehsalını vaxtıkeçmiş və ya arzuolunmaz etməsi nəticəsində yarana bilər. Belə də ola bilər ki, *ex ante* gəlirlərinin və kompensasiya razılaşmalarının hesablanması üçün əsas götürülən maliyyə proqnozları riskləri və mənitqli şəkildə proqnozlaşdırılan hadisələrin baş vermə ehtimalını düzgün nəzərə alsın, eləcə də həqiqi və gözlənilən gəlirlilik arasındakı fərqlər bu risklərin baş verməsini əks etdirsin. Nəhayət, belə də ola bilər ki, *ex ante* gəlirlərinin və kompensasiya razılaşmalarının hesablanması üçün əsas götürülən maliyyə proqnozları baş verən müxtəlif hadisələrin riskini düzgün nəzərə almasın və buna görə də, gözlənilən mənfəətin həddən artıq çox və ya az qiymətləndirilməsinə səbəb olsun. Belə hallarda sözügedən qeyri-maddi aktivin yaradılmasına, təkmilləşdirilməsinə, saxlanmasına, qorunmasına və istismarına töhfə verən MNE qrupunun üzvləri arasında mənfəət və ya zərərin necə bölüşdürülməsi haqqında sual yaranır.
  2. Bu sualın cavabı MNE qrupunda yer alan hansı müəssisənin və ya müəssisələrin həmin əməliyyatı müəyyən edərkən iqtisadi cəhətdən əhəmiyyətli riskləri götürdüyünü diqqətlə təhlil etməyi tələb edir (I fəslin D.1 bölməsinə baxın). Bu analitik strukturda göstərildiyi kimi iqtisadi cəhətdən əhəmiyyətli riskləri götürən tərəf qeyri-maddi aktivin qanuni sahibi kimi bu riskləri müqavilə ilə öz üzərinə götürən əlaqəli müəssisə və ya investisiyanı maliyyələşdirən sərmayəçi ola və ya olmaya bilər. Tərəflər 6.56-cı bənddə əks olunduğu kimi mühüm funksiyaları icra etmirlərsə və ya 1.105-ci bənddə göstərildiyi kimi iqtisadi cəhətdən əhəmiyyətli risklər üzərində nəzarəti təmin etmirlərsə, I fəslin D.1.2.1.4-D.1.2.1.6-cı bölməsində olan prinsiplərə əsasən gözlənilən və həqiqi nəticələr arasındakı fərqi yaradan riskləri götürməyən tərəfin həqiqi və gözlənilən mənfəət arasındakı fərqə hüququ olmayacaq və ya bu risklər reallaşacağı təqdirdə həmin fərqlər nəticəsində yaranan zərərləri ödəmək öhdəliyi olmayacaq. Eləcə də, bu funksiyaların qol uzunluğu qonorarına mənfəətin bölünməsi üçün elementin daxil olacağı müəyyən edilmişdir. Bundan əlavə, MNE qrupunun üzvlərinə icra etdikləri funksiyaya, istifadə etdikləri aktivlərə və götürülən risklərə görə ödənilən ex-ante qonorarının qol uzunluğu prinsipinə həqiqətən uyğun olub-olmamasına diqqət yetirilməlidir. Məsələn, qrupun gözlənilən mənfəəti lazımından çox və ya az qiymətləndirməsinin mümkünlüyünü və bu səbəbdən, bəzi qrup üzvlərinə töhfələrinə görə az və ya çox (ex-ante əsasında müəyyən edilir) ödəmə edilidiyini müəyyənləşdirməyə diqqət yetirilməlidir. Əməliyyat zamanı dəyərinin çox qeyri-müəyyən olduğu əməliyyatlar dəyərinin lazımından çox və ya az qiymətləndirilməsinə xüsusilə həssasdır. Bu, D.4 bölməsində də müzakirə olunur.

#### B.1 və B.2 bölmələrini tətbiq etməyin bəzi məqsədləri

* 1. Əgər qeyri-maddi aktivin qanuni sahibi:
     + qeyri-maddi aktivin yaradılması, təkmilləşdirilməsi, saxlanması, qorunması və istismarı ilə əlaqəli bütün funksiyaları (6.56-cı bənddə təsvir edilmiş vacib funksiyalar da daxil olmaqla) icra edirsə və onlara nəzarət edirsə;
     + qeyri-maddi aktivin yaradılmas, təkmilləşdirilməsi, saxlanması, qorunması və istismarı üçün zəruri olan bütün aktivləri, o cümlədən sərmayəni təmin edirsə; və
     + qeyri-maddi aktivin yaradılması, təkmilləşdirilməsi, saxlanması, qorunması və istismarı ilə əlaqədar bütün riskləri öz üzərinə götürürsə;

o zaman MNE qrupunun qeyri-maddi aktivin istismarından əldə olunması gözlənilən (*ex ante)*  gəlirinə hüququ olacaqdır. Qanuni sahibdən başqa MNE qrupunun bir və ya bir neçə üzvü funksiyaları icra edirsə, aktivlərdən istifadə edirsə və ya qeyri-maddi aktivin yaradılması, təkmilləşdirilməsi, saxlanması, qorunması və istismarı ilə əlaqəli riskləri götürürsə, həmin əlaqəli müəssisələr verdikləri töhfələrə görə qol uzunluğu prinsipinə əsasən kompensasiya edilməlidirlər. Faktlardan və şəraitdən asılı olaraq, bu kompensasiya qeyri-maddi aktivin istismarından əldə edilməsi gözlənilən gəlirin hamısını və ya əhəmiyyətli bir hissəsini təşkil edə bilər.

* 1. MNE qrupunun hər hansı bir üzvünün həqiqi (*ex post*) və düzgün dəyərləndirilmiş gözlənilən (*ex ante*) gəlirlilik arasındakı fərqlə əlaqəli mənfəət və ya zərərə olan hüququ həmin əməliyyatı müəyyələşdirərkən MNE qrupunda yer alan hansı müəssisənin və ya müəssisələrin əslində riskləri öz üzərinə götürməsindən asılı olacaqdır (I fəslin D.1 bölməsinə baxın). Bu, həmçinin 6.56-cı bənddə göstərildiyi kimi vacib funksiyaları icra edən və ya 1.105-ci bənddə yer alan iqtisadi cəhətdən əhəmiyyətli risklərə nəzarəti həyata keçirən qurum və ya qurumlardan asılı olacaqdır. Bundan başqa, bu qurumlar üçün müəyyən edilmişdir ki, həmin funksiyaların qol uzunluğu qonorarına mənfəətin bölünməsi üçün element daxil olacaq.

### Nəzarət olunan əməliyyatlarla bağlı qiymətlərin və digər şərtlərin tanınması və müəyyən edilməsi

* 1. Bu fəsilə əlavə olaraq, I fəslin D.1 bölməsində təsvir edilmiş təhlili aparmaq qanuni mülkiyyətin, funksiyaların, aktivlərin və qeyri-maddi aktivlərlə əlaqəli risklərin dəqiq dəyərləndirilməsini, eləcə də qiymətlərinin və digər şərtlərinin müəyyən edilməsi tələb olunan əməliyyatların dəqiq təyin edilməsini asanlaşdırmalıdır. Ümumiyyətlə, MNE qrupu tərəfindən müvafiq qeydiyyatlar və müqavilələrdə təyin olunmuş əməliyyatlar qiymətləri və digər şərtləri qol uzunluğu prinsipi ilə müəyyənləşdiriləcək əməliyyatlardır. Bununla birlikdə, təhlillər qeydlərdə və müqavilələrdə təsvir edilən əməliyyatlara əlavə və ya onlardan fərqli əməliyyatların olduğunu aşkar edə bilər. I fəslin D.1 bölməsinə uyğun olaraq təhlil ediləcək əməliyyatlar (və onların həqiqi şərtləri) tərəflərin mövcud davranışlarına və digər əlaqəli faktlara müvafiq olaraq baş verdiyi müəyyən edilənlərdir.
  2. Qol uzunluğu qiymətləri və əməliyyatlara dair digər şərtlər I - III fəsillərdəki təlimatlara əsasən icra edilən funksiyaların, istifadə olunan aktivlərin və götürülən risklərin bu fəslin B bölməsində deyildiyi kimi bu funksiyaları icra edən, aktivləri istifadə edən və riskləri götürən zaman qeyri-maddi aktivlərin gözlənilən dəyərlərinə verdiyi töhfələri nəzərə alaraq müəyyən edilməlidir. Bu fəslin D bölməsində transfer qiymətqoyması metodlarının, həmçinin qol uzunluğu qiymətlərinin və qeyri-maddi aktivlərlə bağlı əməliyyatlara dair digər şərtlərin müəyyənləşdirilməsində tətbiq olunan digər məsələlər barədə əlavə təlimatlar verilir.

### Spesifik faktiki vəziyyətlərlə bağlı yuxarıda göstərilən prinsiplərin tətbiqi

* 1. B bölməsində göstərilən prinsiplər qeyri-maddi aktivlərin yaradılması, təkmilləşdirilməsi, saxlanması, qorunması və istismarı ilə əlaqəli müxtəlif vəziyyətlərdə tətbiq olunmalıdır. Hər bir məsələdə əsas məqam odur ki, qanunən qrupun başqa üzvünə məxsus olan qeyri-maddi aktivin yaradılmasına, təkmilləşdirilməsinə, saxlanmasına, qorunmasına və ya istismarına töhfə verən əlaqəli müəssisələr icra etdikləri funksiyalara, götürdükləri risklərə və istifadə etdikləri aktivlərə görə qol uzunluğu kompensasiyası almalıdırlar. Qeyri-maddi aktivin yaradılması, təkmilləşdirilməsi, saxlanması, qorunması və istismarı ilə əlaqəli funksiyaları icra edən və riskləri götürən əlaqəli müəssisələrin qol uzunluğu əsasında kompensasiya olunub-olunmadığını qiymətləndirərkən (i) həyata keçirilən fəaliyyətin səviyyəsini və xarakterini; və (ii) ödənilən kompensasiyanın miqdarını və formasını nəzərə almaq lazımdır. Nəzarət olunan əməliyyata görə verilən kompensasiyanın qol uzunluğu prinsipinə uyğun olub-olmadığını qiymətləndirərkən oxşar funksiyaları icra edən müqayisə oluna bilən nəzarət olunmayan qurumların fəaliyyət səviyyəsinə və xarakterinə, oxşar funksiyaları icra edən müqayisəli oluna bilən nəzarət olunmayan qurumların aldığı kompensasiyaya və oxşar funksiyaları icra edən müqayisə oluna bilən nəzarət olunmayan qurumlar tərəfindən qeyri-maddi aktivə aid gözlənilən dəyərin yaradılmasına istinad edilməlidir. Bu bölmədə bu prinsiplərin tez-tez baş verən fakt nümunələrində tətbiqi təsvir edilmişdir.

#### Marketinq qeyri-maddi aktivlərinin yaradılması və təkmilləşdirilməsi

* 1. Ticarət nişanlarının qanuni sahibi ilə əlaqəli bir müəssisə ticarət nişanının qanuni sahibinə fayda gətirən marketinq və ya satış funksiyalarını icra edərkən (məsələn marketinq razılaşmaları və ya paylama / marketinq razılaşmaları vasitəsi ilə), bu prinsiplərin tətbiq edilməli olduğu ümumi bir vəziyyətdir. Belə hallarda, marketoloq və ya distribyutorun fəaliyyətinə görə necə kompensasiya edilməli olduğunu müəyyənləşdirmək lazımdır. Bir vacib məsələ marketoloqa/distribyutora yalnız tanıtım və paylama xidmətləri göstərdiyinə görə, yoxsa ticarət nişanlarına və digər marketinq qeyri-maddi aktivlərinə aid dəyəri icra etdiyi funksiyalar, istifadə etidyi aktivlər və götürdüyü risklər vasitəsilə artırdığına görə də kompensasiya verilib-verilməməli olduğudur.
  2. Bu məsələnin təhlili bunların dəyərləndirilməsini tələb edir: (i) hüquqi qeydiyyatlarda və tərəflər arasında olan razılaşmalarda göstərilən öhdəliklərin və hüquqların; (ii) tərəflərin icra etdiyi funksiyaların, istifadə etdiyi aktivlərin və götürdüyü risklərin; (iii) marketoloqun/distribyutorun fəaliyyəti nəticəsində yaranması gözlənilən qeyri-maddi aktivlərin dəyərinin; və (iv) marketoloqun/distribyutorun icra etdiyi funksiyalara görə nəzərdə tutulmuş kompensasiyanın (istifadə edilmiş aktivlər və götürülmüş risklər nəzərə alınmaqla). Distribyutor sadəcə bir təmsilçi kimi fəaliyyət göstərdiyi, eləcə də tanıtım xərclərinə görə kompensasiya olunduğu və fəaliyyəti ticarət nişanları və digər marketinq qeyri-maddi aktivlərinin sahibi tərəfindən idarə olunduğu hal nisbətən aydın bir haldır. Bu halda, distribyutor adətən yalnız təmsilçilik fəaliyyətinə uyğun kompensasiya almaq hüququna malikdir. Ticarət nişanının və digər marketinq qeyri-maddi aktivlərinin sonrakı inkişafı ilə bağlı riskləri daşımır və buna görə də, əlavə qonorar almaq hüququna malik deyil.
  3. Distribyutor marketinq fəaliyyəti ilə bağlı xərcləri faktiki olaraq özü çəkdikdə (məsələn, qanuni sahibin xərcləri ödəməsi ilə bağlı bir razılaşma olmadıqda) təhlil distribyutorun icra etdiyi funksiyalara, istidadə etdiyi aktivlərə və götürdüyü risklərə görə əldə etdiyi və ya edəcəyi potensial gəliri nə dərəcədə bölüşdürə biləcəyini araşdırmalıdır. Ümumiyyətlə, qol uzunluğu əməliyyatlarında ticarət nişanlarının və digər marketinq qeyri-maddi aktivlərinin qanuni sahibi olmayan tərəfin həmin qeyri-maddi aktivlərin dəyərini artıran marketinq fəaliyyətlərindən mənfəət əldə etməsi əsasən həmin tərəfin hüquqlarının mahiyyətindən asılı olacaq. Məsələn, distribyutora ticarət nişanlı məhsulu paylamaq üçün müstəsna hüquq verən uzunmüddətli müqavilə olduqda distribyutor ticarət nişanı və marketinq qeyri-maddi aktivlərinin dövriyyəsindən və bazar payından onlara dəyər qatmaq üçün icra etidyi funksiyalara, istifadə etdiyi aktivlərə və götürdüyü risklərə görə mənfəət əldə edə bilər. Belə bir vəziyyətdə, distribyutorun səyləri onun öz qeyri-maddi aktivlərinin dəyərlərini, yəni paylama hüquqlarını artıra bilər. Belə hallarda distribyutorun mənfəətdəki payı müstəqil distribyutorun müqayisə oluna bilən şəraitdə ala biləcəyinə əsaslanaraq müəyyənləşdirilməlidir. Bəzi hallarda, distribyutor oxşar hüquqları olan müstəqil distribyutorun öz paylama fəaliyyətindən fayda götürmək üçün həyata keçirə biləcəyindən artıq funksiyaları icra edə, aktivləri istifadə edə və riskləri götürə bilər. Bu zaman, yaradılan dəyər oxşar marketoloqlar/distribyutorlar tərəfindən yaradılan dəyərdən artıq olur. Belə bir vəziyyətdə, müstəqil distribyutor adətən ticarət nişanının və ya digər qeyri-maddi aktivin sahibindən əlavə qonorar tələb edir. Distribyutorları funksiyalara, aktivlərə, risklərə və gözlənilən dəyər yaratmasına görə kompensasiya etmək üçün belə qonorarlar daha yüksək paylanma mənfəəti (məhsulun alış qiymətinin azalması nəticəsində), royatlini faiz dərəcəsinin azalması və ya ticarət nişanının və ya digər marketinq digər qeyri-maddi aktivlərinin dəyərinin artması ilə əlaqəli mənfəətin bir hissəsi şəklində ola bilər. VI fəsildə olan Əlavələrdə yer alan 8-13-cü nümunələr marketinq və paylama razılaşmaları kontekstində müzakirə etidyimiz B bölməsinin daha təfərrüatlı tətbiqini təsvir edirlər.

#### Tədqiqat, inkişaf və proseslərin təkmilləşdirilməsinə dair razılaşmalar

* 1. Yuxarıdakı bəndlərdə göstərilən prinsiplər yaranacaq qeyri-maddi aktivlərin qanuni sahibi olacaq əlaqəli müəssisə ilə müqaviləyə əsaslanan düzəlişlər əsasında MNE qrupunun bir üzvü tərəfindən tədqiqat və inkişaf funksiyalarının icrası ilə əlaqəli vəziyyətlərdə də tətbiq olunur. Tədqiqat xidmətləri üçün müvafiq kompensasiya tədqiqat qrupunun tədqiqata aid unikal bacarıq və təcrübəyə sahib olması, riskləri öz üzərinə götürməsi (məsələn, "mavi səma"(nəticəsi dərhal bilinməyən) tədqiqatının aparıldığı yer), öz qeyri-maddi aktivlərindən istifadə etməsi və ya başqa bir tərəf tərəfindən nəzarət və idarə olunması kimi bir çox faktlar və şərtaidən asılı olacaq. Xərclərin və məqbul marjanın geri ödənilməsinə əsaslanan kompensasiya tədqiqat qrupunun töhfələrinin gözlənilən dəyərini və ya qol uzunluğu qiymətini bütün hallarda əks etdirməyəcək.
  2. Bu bölmədə göstərilən prinsiplər MNE qrupunun bir üzvünün müəyyən prosesin və ya məhsulun qanuni sahibliyini daşıyan əlaqəli müəssisə adından həmin proses və məhsulun təkmilləşdirilməsi üçün istehsalat xidmətləri verdiyi hallarda eyni qaydada tətbiq olunur. VI fəsilə olan Əlavələrdə yer alan 14-17-ci nümunələr tədqiqat və inkişaf razılaşmaları konteksində müzakirə etdiyimiz B bölməsinin tətbiqini daha təfərrüatlı təsvir edir.

#### Şirkətin adından istifadə üçün ödənişlər

* 1. Qrup adları, ticarət adları və oxşar qeyri-maddi aktivlərin istifadəsinə görə qol uzunluğu kompensasiyası ilə bağlı suallar tez-tez ortaya çıxır. Bu cür məsələlərin həlli B bölməsinin prinsiplərinə, habelə əlaqəli kommersiya və hüquqi amillərə əsaslanmalıdır. Bir qayda olaraq, qrupa üzvlüyün sadəcə olaraq tanınması və ya yalnız qrupa üzvlüyü göstərmək üçün qrup adından istifadəyə görə heç bir ödəniş transfer qiymətqoyması məqsədiləri üçün qəbul edilməməlidir. 7.12-ci bəndə baxın
  2. Qrupun bir üzvü ticarət nişanının və ya digər qeyri-maddi aktivin qrup adından sahibi olarsa və həmin addan istifadə qeyri-maddi aktivin qanuni sahibindən başqa qrupun digər üzvlərinə maddi gəlir gətirərsə, bu qənaətə gəlmək olar ki, istifadəyə görə ödəniş qol uzunluğu əməliyyatlarında edilmişdi. Eyni şəkildə, bir qrup üzvü qeydiyyata alınmamış ticarət nişanının ticarəti ilə bağlı qudvilə sahib olduqda, bu ticarət nişanının digər tərəf tərəfindən istifadəsi təhrif əmələ gətirdikdə və ticarət nişanının istifadəsi qudvil və qeydiyyata alınmamış ticarət nişanının sahibindən başqa digər bir qrup üzvünə maddi gəlir gətirdikdə, belə ödəmələr etmək məqsədəuyğun ola bilər.
  3. Qrup adı ilə əlaqədar ödəmə məbləğini təyin edərkən bu addan istifadəyə görə əldə olunan maddi faydanın miqdarını, digər alternativlərlə əlaqəli xərcləri və faydaları, eləcə də qanuni sahib və adı istifadə edən qurum tərəfindən icra edilmiş funksiyalar, istifadə edilmiş aktivlər və götürülmüş risklər vasitəsi ilə yaradılmış adın dəyərinə verilən nisbi töhfələri nəzərə almaq vacibdir. Ad istifadəçisinin öz yurisdiksiyasında adın dəyərini yaratmaq və ya artırmaq üçün icra etdiyi funksiyalara, istifadə etdiyi aktivlərə və götürdüyü risklərə diqqətlə yanaşmaq lazımdır. I-III fəsillərin prinsiplərini tətbiq edən müqayisə oluna bilən müstəqil hallara əsasən müstəqil müəssisəyə verilən adın lisenziyasında vacib olan amillər nəzərə alınmalıdır.
  4. Mövcud uğurlu bir müəssisə başqa bir uğurlu müəssisə tərəfindən satın alındıqda və satın alınmış müəssisə satın alan müəssisənin adını, ticarət nişanını və ya başqa brend işarələrini istifadə etməyə başladıqda, bu cür istifadəyə görə ödəniş edilməli olduğu barədə avtomatik mülahizələr olmamalıdır. Satın alınmış şirkətin satın alan şirkətin brendinqindən istifadə nəticəsində maddi fayda götürməsi ilə bağlı gözləntilər olarsa, istənilən ödənişin miqdarı gözlənilən fayda səviyyəsinə uyğunlaşdırılmalıdır.
  5. Belə hal da ola bilər ki, satın alan müəssisə satın alınmış müəssisəni öz brendindən istifadə etməyə məcbur etməklə onun fəaliyyət yerlərində öz ticarətini geinişləndirmək üçün satın alınmış müəssisənin mövcud mövqeyindən istifadə etsin. Bu halda, satın alanın adının istifadəsi ilə əlaqədar satın alınmış müəssisənin icra etdiyi funksiyalara, götürdüyü risklərə və istifadə etdiyi aktivlərə (o cümlədən bazar mövqeyinə) görə satın alanın ödəniş və ya başqa şəkildə kompensasiya etməsi məsələsinə diqqət yetirilməlidir.

### Qeyri-maddə aktivlərin istifadəsi və ya ötürülməsini əhatə edən əməliyyatlar

* 1. Müəyyən bir transfer qiymətqoyması məsələsi ilə bağlı qeyri-maddi aktivi və belə qeyri-maddi aktivlərin sahibini müəyyənləşdirməklə yanaşı, qeyri-maddi aktivlərlə əlaqəli olan hər hansı bir transfer qiymətqoyması təhlilinin əvvəlində qeyri-maddi aktivlərin iştirak etdiyi nəzarət olunan xüsusi əməliyyatları müəyyənləşdirmək və düzgün səciyyələndirmək lazımdır. Qeyri-maddi aktivlərin istifadəsi və ya transferi ilə əlaqəli əməliyyatların müəyyənləşdirilməsi və dəqiq müəyyən edilməsində I fəslin prinsipləri tətbiq olunur. Mövcud əməliyyatların (I fəslin D.1 bölməsi) və ticarətin restrukturizasiyasının (IX fəsil, xüsusən I hissə) müəyyənləşdirilməsi haqqında təlimata əlavə olaraq, bu fəsiln C bölməsidə qeyri-maddi aktivlərin və ya bu aktivlərlə aid hüquqların əməliyyatlarda istifadə edilib-edilməməsini müəyyən etməyə faydalı ola biləcək bəzi səciyyəvi ssenariləri təsvir edilmişdir. Nümunə 19-a baxın. Transfer qiymətqoyması məqsədlərinə görə əməliyyatın səciyyələndirilməsinin İƏİT-nin Model Vergi Konvensiyasının 12-ci maddəsinə əsasən müəyyənləşdirilməsi üçün heç bir əhəmiyyəti yoxdur. Məsələn, İƏİT-nin Model Vergi Konvensiyasının 12-ci maddəsinə verilən Şərhin 8-19-cu bəndlərinə baxın.
  2. Qeyri-maddi aktivlərin müəyyənləşdirilməsinin və yoxlanmasının transfer qiymətqoyması məqsədlərinə uyğun olacağı iki ümumi əməliyyat növü var: (i) qeyri-maddi aktivlərin və ya qeyri-maddi aktivlərə aid hüquqların transferi ilə bağlı əməliyyatlar; və (ii) məhsulların satılmasına və ya xidmətlərin göstərilməsinə görə qeyri-maddi aktivlərin istifadəsi ilə bağlı əməliyyatlar.

### Qeyri-maddi aktivlər və ya onlarla bağlı hüquqların ötürülməsini əhatə edən əməliyyatlar

#### Qeyri-maddi aktivlərin və ya qeyri-maddi aktivlərə aid hüquqların transferi

* 1. Qeyri-maddi aktivlərə aid hüquqlar nəzarət olunan əməliyyatlarda transfer oluna bilər. Bu cür əməliyyatlar qeyri-maddi aktivlərə aid bütün hüquqların (məsələn, qeyri-maddi aktivin və ya qeyri-maddi aktivin istifadəsi üçün müstəsna və müddətsiz lisenziyanın satılması) transferini və ya yalnız məhdud hüquqların (məsələn, lisenziya və ya coğrafi məhdudiyyətlərə, məhdud müddətə, yaxud da istifadə etmək, istismar etmək, çoxaltmaq, gələcəkdə transfer etmək və ya gələcəkdə yaratmaq ilə bağlı hüquqlara olan məhdudiyyətlərə məruz qalan qeyri-maddi aktivin məhdud istifadə hüquqlarının oxşar transferi) verilməsini əhatə edə bilər. I - III fəsillərin prinsipləri qeyri-maddi aktivlərin və ya onlara aid hüquqların transferi ilə bağlı əməliyyatlara tətbiq olunur. Belə əməliyyatlar üçün qol uzunluğu şərtlərinin müəyyənləşdirilməsinə dair əlavə təlimat bu fəslin D.1, D.2 və D.3 bölmələrində də verilmişdir.
  2. Qeyri-maddi aktivlərin və ya qeyri-maddi aktivlərə aid hüquqların transferi ilə bağlı əməliyyatlar zamanı əlaqəli müəssisələr arasında transfer olunan qeyri-maddi aktivin və onlara aid hüquqların xüsusiyyətlərini müəyyənləşdirmək vacibdir. Transfer olunan hüquqlara məhdudiyyətlər qoyulduğu təqdirdə bu məhdudiyyətlərin mahiyyətini və transfer olunan hüquqların tam həcmini də müəyyən etmək lazımdır. Bununla əlaqədar olaraq qeyd etmək lazımdır ki, əməliyyatlara tətbiq olunan adlandırmalar transfer qiymətqoyması təhlilinə nəzarət etmir. Məsələn, X ölkəsində bir patenti istismar etmək üçün müstəsna hüquq transfer olunduqda, vergi ödəyicisinin əməliyyatı ya X ölkəsi üzrə patent hüquqlarının tam satılması, ya da dünya üzrə patent hüquqlarının bir hissəsinin müddətsiz və müstəsna olaraq lisenziyalaşdırılması kimi xarakterizə etmək qərarı qol uzunluğu qiymətinin müəyyənləşdirilməsinə o halda təsir etmir ki, qiyməti qoyulan əməliyyat patentin qalan müddəti ərzində X ökəsində istismarına aid müstəsna hüquqları transfer edilən əməliyyat olsun. Beləliklə, funksional təhlillər transfer olunan qeyri-maddi aktivlərə aid hüquqların xarakterini spesifikliyi ilə müəyyən etməlidir.
  3. Yeni qeyri-maddi aktivlərin və ya məhsulların gələcəkdə yaradılması üçün qeyri-maddi aktivlərin istifadəsinə dair lisenziyalara və digər oxşar razılaşmalara tətbiq olunan məhdudiyyətlər adətən transfer qiymətqoyması təhlilində böyük əhəmiyyət kəsb edir. Buna görə də, qeyri-maddi aktivlərə aid hüquqların transferinin xarakterini müəyyən edərkən transfer edən tərəfin transfer olunan qeyri-maddi aktivi gələcək tədqiqat və inkişaf məqsədləri üçün istifadə hüququna yiyələnib-yiyələnmədiyini nəzərə almaq vacibdir. Müstəqil müəssisələr arasında aparılan əməliyyatlarda transfer edilən tərəfin/lisenziarın lisenziyanın müddəti ərzində lisenziyalı qeyri-maddi aktivin təkmilləşdirmə hüququnu özündə saxladığı barədə razılaşmalara rast gəlinir. Müstəqil müəssisələr arasında əməliyyatlarda transfer edən tərəfin/lisenziatın ya lisenziyanın müddəti ərzində, ya da müddətsiz olaraq qeyri-maddi aktivi təkmilləşdirmək hüququnu özündə saxladığı hallar da müşahidə olunur. Tranfer olunan qeyri-maddi aktivlərin gələcək inkişafına, yaxud da transfer edən və transfer edilən tərəfin belə təkmilləşdirilmələrdən iqtisadi fayda əldə etməsinə qoyulan məhdudiyyətlərin mahiyyəti transfer edilən hüquqların dəyərinə, eləcə də digər eyni və ya yaxından müqayisə oluna bilən qeyri-maddi aktivlərlə əlaqəli iki əməliyyatın müqayisəsinə təsir göstərə bilər. Belə məhdudiyyətlər razılşamaların yazılı şərtlərinə və aidiyyəti tərəflərin davranışlarına əsasən dəyərləndirilməlidir.
  4. I fəslin D.1.1 bölməsinin müddəaları qeyri-maddi aktivlərə və ya onlara aid hüquqların transferi ilə bağlı əməliyyatların spesifik xarakteristikasının, transfer olunan hər hansı qeyri-maddi aktivin xarakteristikasının və bu qeyri-maddi aktivlərin istifadəsinə dair transfer şərtlərinə tətbiq olunan məhdudiyyətlərin müəyyənləşdirilməsi zamanı tətbiq olunur. Məsələn, lisenziyanın qeyri-müstəsna və ya məhdud müddətli olduğuna dair yazılı bir şərt tərəflərin davranışları ilə uzlaşmırsa, vergi rəhbərliyi həmin şərtə uymamalıdır. VI fəsildə olan Əlavələrdə yer alan 18-ci nümunə bu bəndin müddəalarını təsvir edir.

#### Qeyri-maddi aktivlər birləşməsinin transferi

* 1. Qeyri-maddi aktivlər (o cümlədən qeyri-maddi aktivlərə aid məhdud hüquqlar) ayrı-ayrılıqda və ya digər qeyri-maddi aktivlərlə birlikdə transfer edilə bilər. Qeyri-maddi aktiv birləşmələrinin transferi ilə bağlı əməliyyatların nəzərdən keçirilməsi zamanı tez-tez iki əlaqəli məsələ meydana çıxır.
  2. Bunlardan birincisi müxtəlif qeyri-maddi aktivlər arasındakı qarşılıqlı əlaqələrin xarakterini və iqtisadi nəticələrini əhatə edir. Bəzi qeyri-maddi aktivlər digər qeyri-maddi aktivlərlə birləşmələrdə ayrı-ayrılıqda nəzərə alınacaqları haldan daha dəyərli ola bilərlər. Buna görə birləşmələr şəklində transfer olunan qeyri-maddi aktivlər arasındakı hüquqi və iqtisadi əlaqələrin xarakterini müəyyənləşdirmək vacibdir.
  3. Məsələn, bir əczaçılıq məhsulu adətən özündə üç növ və ya daha çox qeyri-maddi aktiv birləşdirir. Aktiv əczaçılıq maddəsi bir və ya daha çox patentlə qoruna bilər. Məhsul, həmçinin bir test prosesindən keçirilir, eləcə də bu test əsasında dövlətin bir tənzimləyici orqanı tərəfindən müəyyən bir coğrafi bazar daxilində və müəyyən təsdiqlənmiş göstəricilərə görə məhsulu satmaq üçün icazə verilə bilər. Məhsul müəyyən bir ticarət nişanı altında satıla bilər. Belə qeyri-maddi aktivlər birləşmə halında son dərəcə qiymətli ola bilir. Ayrıca nəzərə alındıqda onlardan biri və ya bir neçəsinin dəyəri daha az ola bilər. Məsələn, patenti və icbari marketinq razılığı olmayan ticarət nişanı məhdud dəyərə malik ola bilər, çünki məhsul marketinq razılığı olmadan satıla bilməz və patent olmadan rəqiblər bazardan çıxarıla bilməz. Eynilə, icbari marketinq razılığı alındıqdan sonra patentin dəyəri marketinq razılığının olmaması halından daha çox ola bilər. Bu qeyri-maddi aktiv siniflərinin hər biri arasındakı qarşılıqlı əlaqə, habelə qeyri-maddi aktivin təminatı üçün hansı tərəflərin funksiyaları icra etməsi, riskləri daşıması və məsrəfləri çəkməsi qeyri-maddi aktivlərin transferi ilə bağlı transfer qiymətqoyması təhlilini yerinə yetirməkdə çox vacibdir. Müxtəlif əlaqəli müəssisələr istifadə edilən qeyri-maddi aktivlər üzərində hüquqlara sahib olduqları zaman onların dəyər yaradılmasına olan nisbi töhfəsini nəzərdən keçirmək vacibdir.
  4. İkinci əlaqəli məsələ müəyyən bir əməliyyatda transfer olunan bütün qeyri-maddi aktivləri müəyyənləşdirməyin vacibliyini əhatə edir. Məsələn, qeyri-maddi aktivlər substantiv maddə kimi bir-birinə o qədər nüfuz edə bilərlər ki, birini transfer etmədən digərini transfer etmək mümkün olmaya bilər. Əslində, bir qeyri-maddi aktivin transferi tez-tez digər qeyri-maddi aktivin transferini zəruri edəcək. Belə hallarda, I fəslin D.1 bölməsinin prinsiplərini tətbiq etməklə transfer edən tərəfin qeyri-maddi aktivlərin transferi nəticəsində əldə etdiyi bütün qeyri-maddi aktivləri müəyyən etmək vacibdir. Məsələn, lisenziya müqaviləsinə əsasən ticarət nişanını istifadə etmək hüququnun transferi adətən lisenziarın yaratdığı, ticarət nişanına aid olan və bəzən qudvil adlandırılan nüfuz dəyərinin də lisenziyasıyalaşdırılması anlamına gələcək. Tələb olunan istənilən lisenziya haqqı həm ticarət nişanını, həm də əlaqəli nüfuz dəyərini nəzərə almalıdır. VI fəsilin Əlavələrində yer alan 18-ci nümunə bu bəndin müddəalarını təsvir edir.
  5. Vergi ödəyicilərinin və ya vergi idarələrinin müqayisə oluna bilən hallarda substantiv maddə kimi müstəqil tərəflərin ayırmayacaqları qeyri-maddi aktivləri süni şəkildə ayırmaq istədikləri halları müəyyən etmək vacibdir. Məsələn, ticarət nişanlarını və ya ticarət adlarını onlarla əlaqəli olan qudvil və ya nüfuz dəyərdən süni şəkildə ayırmaq cəhdləri müəyyən olunmalı və tənqidi şəkildə təhlil edilməlidir. VI fəsilin Əlavələrində yer alan 18-ci nümunə bu bəndin müddəalarını təsvir edir.
  6. Qəbul etmək lazımdır ki, müəyyən bir əməliyyatda transfer olunan bütün qeyri-maddi aktivlərin müəyyənləşdirilməsi prosesi I fəslin D.1 bölməsinin prinsiplərini tətbiq etməklə, habelə yazılı razılaşmalara və tərəflərin həqiqi davranışlarına istinad etməklə həyata keçirilmiş həqiqi əməliyyatların müəyyənləşdirməsi ilə bağlıdır.

#### Qeyri-maddi aktivlərin və ya qeyri-maddi aktivlərə aid hüquqların digər ticari əməliyyatlarla birlikdə transferi

* 1. Bəzi hallarda qeyri-maddi akitvlər və ya qeyri-maddi akitvlərə aid hüquqlar maddi ticari aktivlər və ya xidmətlərlə birilikdə transfer edilə bilər. Belə bir vəziyyətdə, qeyri-maddə aktivin həqiqətən də əməliyyatla əlaqədar olaraq transfer olunduğunu müəyyənləşdirmək vacibdir. Müəyyən bir əməliyyatla əlaqədar olaraq transfer olunan bütün qeyri-maddi aktivlərin müəyyənləşdirilməsi və transfer qiymətqoyması təhlili zamanı nəzərə alınması da vacibdir. VI fəsilin Əlavələrində yer alan 23-cü və 25-ci nümunə bu bəndin müddəalarını təsvir edir.
  2. Bəzi hallarda, transfer qiymətqoyması təhlilini aparmaq üçün maddi məhsullar və ya xidmətlərdə olan əməliyyatları qeyri-maddi akitvlərin və ya onlara aid hüquqların transferindən ayırmaq həm mümkün, həm də məqsədəuyğun ola bilər. Bu hallarda, əməliyyatın hər bir elementinin qol uzunluğu prinsipinə uyğun olduğunu sübut etmək üçün ümumi müqavilənin qiymətini onu təşkil edən hissələrə bölmək lazımdır. Digər hallarda, əməliyyatlar bir-biri ilə o qədər sıx bağlı ola bilər ki, maddi məhsul və ya xidmət əməliyyatlarını qeyri-maddi aktivlərin və ya onlara aid hüquqların transferindən ayırmaq çətin olsun. Mövcud müqayisə oluna bilən nümunələrin etibarlılığı əməliyyatların birləşdirilməsi və ya ayrılması nəzərdən keçirilərkən əhəmiyyətli amil olacaq. Xüsusilə, mövcud müqayisə oluna bilən nümunələrin əməliyyatlar arasındakı qarşılıqlı əlaqəni dəqiq qiymətləndirməyə imkan verib-verməyəcəyini nəzərə almaq vacibdir.
  3. Qeyri-maddi aktivlər və ya onlara aid hüquqlar ilə bağlı əməliyyatların başqa əməliyyatlarla birləşdirilə bildiyi bir vəziyyət də ticari françayzinq razılaşmalarının bağlanması ilə bağlıdır. Belə bir razılaşmaya əsasən MNE qrupunun bir üzvü vahid ödəniş müqabilində əlaqəli müəssisəyə xidmətlərin və qeyri-maddi akitvlər birləşməsinin verilməsinə razı ola bilər. Belə bir razılaşmaya əsasən təqdim olunan xidmətlər və qeyri-maddi aktivlər bütün xidmətlər/qeyri-maddi akitvlər paketi üçün etibarlı müqayisə oluna bilən nümunələri müəyyənləşdirməyə imkan verməyəcək qədər unikaldırsa, transfer qiymətqoyması mülahizələrini ayrı-ayrı nəzərdən keçirmək üçün xidmətləri və qeyri-maddi akitvlər paketini müxtəlif hissələrə ayırmaq lazım ola bilər. Bununla yanaşı, müxtəlif qeyri-maddi aktivlər və xidmətlər arasındakı qarşılıqlı əlaqələrin hər ikisinin dəyərini artıra biləcəyi unudulmamalıdır.
  4. Digər hallarda, bir xidmətlə təchizat ilə bir və ya bir neçə qeyri-maddi aktivin transferi bir-birilə o qədər sıx bağlı ola bilər ki, transfer qiymətqoyması təhlilini aparmaq üçün əməliyyatları ayırmaq çətin ola bilər. Məsələn, proqram təminatına vaxtaşırı yeniləmələri əhatə edən proqram təminatının davamlı saxlanması xidmətlərini təmin etmək üçün proqram təminatındakı bəzi hüquqların transferi transfer edilən tərəfindən götürülən öhdəliklə birləşdirilə bilər. Qeyri-maddi akitvlərlə bağlı xidmətlərin və transferlərin bir-birinə qarışdığı hallarda, qol uzunluğu qiymətlərinin birləşmiş əsasda müəyyənləşdirilməsi zəruri ola bilər.
  5. Vurğulamaq lazımdır ki, məhsul və ya xidmətlərlə təchiz etmə, yaxud da qeyri-maddi akitvlərin transferi və ya hər ikisinin birləşməsi kimi əməliyyatları dəqiq müəyyən etmək üçün transfer qiymətqoyması metodundan istifadə məcbur deyil. Məsələn, dəyərin toplanması yanaşması bütün xidmət əməliyyatları üçün uyğun olmayacaq, eləcə də qeyri-maddi aktivlərlə bağlı bütün əməliyyatlar kompleks dəyərləndirmələrin aparılmasını və ya mənfəət bölüşdürmə metodlarının tətbiqini tələb etmir. Hər bir konkret vəziyyətin faktları və tələb olunan funksional təhlilin nəticələri transfer qiymətqoyması məqsədləri üçün əməliyyatların birləşdirilməsinin, dəqiq müəyyən edilməsinin və təhlilinin hansı tərzdə aparılmasına, habelə müəyyən bir vəziyyətdə ən uyğun transfer qiymətqoyması metodunun seçilməsinə istiqamət verəcək. Son məqsəd müqayisə oluna bilən əməliyyatlarda müstəqil müəssisələr arasında təyin ediləcək qiymətləri və digər müvafiq şərtləri müəyyən etməkdir.
  6. Bundan əlavə, təhlil üçün əməliyyatların birləşdirilməsi və ya ayrılması kimi qərarlar adətən yazılı razılaşmalara və tərəflərin faktiki davranışlarına əsasən aparılan mövcud əməliyyatların müəyyənləşdirilməsini əhatə edir. Aparılan faktiki əməliyyatla əlaqədar qərarlar müəyyən bir halda ən uyğun transfer qiymətqoyması metodunun müəyyənləşdirilməsi üçün zəruri olan elementlərdən birini təşkil edir.

### Malların təqdim edilməsi və ya xidmətlərin göstərilməsi ilə bağlı qeyri-maddi aktivlərin istifadəsini əhatə edən əməliyyatlar

* 1. Qeyri-maddi akitvlər qeyri-maddi aktivlərin və ya onlara aid hüquqların transferi olmadıqda nəzarət olunan əməliyyatlarla əlaqədar hallarda istifadə edilə bilər. Məsələn, qeyri-maddi aktivlər əlaqəli müəssisələrə satılan məhsulların istehsalı, əlaqəli müəssisədən satın alınan malların marketinqi və ya əlaqəli müəssisənin adından xidmətlərin göstərilməsi ilə əlaqədar nəzarət olunan əməliyyat üçün bir və ya hər iki tərəf tərəfindən istifadə edilə bilər. Belə bir əməliyyatın xarakteri dəqiq göstərilməlidir. Eləcə də, tərəflərin hər biri tərəfindən nəzarət olunan əməliyyatla əlaqəli istifadə edilən istənilən qeyri-maddi aktiv müəyyənləşdirilməli, habelə müqayisəlilik təhlilində, ən uyğun transfer qiymətqoyması metodunun seçilməsində və tətbiq edilməsində və test edilən tərəfin seçimində nəzərə alınmalıdır. Məhsul satışı və ya xidmət göstərilməsi ilə əlaqədar qeyri-maddə aktivlərin istifadəsinə dair əməliyyatlar üçün qol uzunluğu şərtlərinin müəyyənləşdirilməsi haqqında əlavə təlimat bu fəslin D.1 və D.4 bölməsində yer almışdır.
  2. Məhsulların satışı ilə bağlı nəzarət olunan əməliyyatlara görə tərəflərin qeyri-maddi aktivləri istifadə etməsini nəzərdən keçirmək ehtiyacı aşağıdakı kimi göstərilə bilər. Fərz edək ki, avtomobil istehsalçısı avtomobili istehsal etmək üçün dəyərli mülkiyyətçi patentindən istifadə edir və sonra avtomobilləri əlaqəli distribyutora satır. Fərz edək ki, patentlər maşınların dəyərinə çox əhəmiyyətli töhfə verir. Əməliyyatlar üçün ən münasib transfer qiymətqoyması metodunu və test edilən tərəfi seçməklə, patentlər və onların verdikləri töhfə müəyyənləşdirilməli, eləcə də avtomobil istehsalçısı tərəfindən əlaqəli distribyutorlara avtomobil satılmasından ibarət olan əməliyyaların müqayisəlilik təhlilində nəzərə alınmalıdır. Bununla belə, avtomobilləri alan əlaqəli distribyutorlar istehsalçının patentlərindən heç bir hüquq əldə etmirlər. Bu halda, patentlər istehsalatda istifadə oluna və avtomobillərin dəyərinə təsir göstərə bilər, lakin patentlər özü transfer olunmurlar.
  3. Nəzarət olunan əməliyyatlarla əlaqədar olaraq qeyri-maddi aktivlərin istifadəsinə başqa bir nümunə göstərmək üçün fərz edək ki, bir tədqiqat şirkəti dəyərli geoloji verilənlər və təhlillər, habelə tədqiqat üçün inkişaf etmiş proqram təminatı və nou-hau satın alır və ya yaradır. Əlavə olaraq fərz edək ki, sözügedən şirkət əlaqəli müəssisəyə tədqiqat xidmətləri göstərmək üçün həmin qeyri-maddi aktivlərdən istifadə edir. Əməliyatlar üçün ən münasib transfer qiymətqoyması metodunu və test edilən tərəfi seçməklə, bu qeyri-maddi aktivlər müəyyənləşdirilməli, eləcə də tədqiqat şirkəti ilə əlaqəli müəssisə arasındakı xidmət əməliyyatlarının müqayisəlilik təhlilində nəzərə alınmalıdır. Fərz edək ki, tədqiqat şirkəti ilə əlaqəli müəssisə tədqiqat şirkətinə məxsus olan qeyri-maddi aktivlərdən heç bir hüquq əldə etmir. Qeyri-maddi aktivlər xidmətlərin göstərilməsində istifadə olunurlar və xidmətlərin dəyərinə təsir göstərə bilərlər, lakin transfer olunmurlar.

### Qeyri-maddi aktivlərin cəlb olunduğu hallarda qol uzunluğu şərtlərini müəyyən etmək üçün əlavə təlimat

* 1. Qeyri-maddi aktivlərə aid müvafiq əməliyyatları müəyyən etdikdən, spesifik olaraq həmin əməliyyatlarda iştirak edən qeyri-maddi aktivləri təyin etdikdən, hansı qurum və ya qurumların qeyri-maddi aktivlərin hüquqi sahibi olduğunu müəyyən etdikdən, həmçinin hansı qurumların qeyri-maddi aktivlərin dəyərini artırdığını müəyyən etdikdən sonra müvafiq əməliyyatlar üçün qol uzunluğu şərtlərini müəyyən etmək mümkün olacaqdır. Bu Təlimatın I-III Fəsillərində verilən prinsiplər qol uzunluğu şərtlərinin müəyyən edilməsi üçün qeyri-maddi aktivlərin iştirak etdiyi əməliyyatlara tətbiq edilməlidir. Xüsusi olaraq, 3.4 bəndində tövsiyə edilən doqquz-addımlıq proses qeyri-maddi aktivlərin iştirak etdiyi əməliyyatlar üçün qol uzunluğu şərtlərinin müəyyən edilməsində faydalı ola bilər. 3.4-cü madədə təsvir edilmiş proses çərçivəsində müqayisəli təhlilin aparılmasında III Fəsildəki prinsiplərin tətbiq edilməsinin mühüm bir hissəsi kimi VI Fəslin A, B, və C bölmələrindəki prinsiplər nəzərə alınmalıdır.
  2. Lakin, I-III saylı Fəsillərdəki prinsipləri qeyri-maddi aktivlərin iştirak etdiyi nəzarət edilən əməliyyatlara tətbiq etmək çətin ola bilər. Qeyri-maddi aktivlər müqayisə edilə bilən nümunələrin axtarışını və bəzi hallarda əməliyyat anında qiymətqoymanı çətinləşdirən bir sıra xüsusiyyətlərə malik ola bilər. Əlavə olaraq, tamamilə qanuni biznes səbəblərindən dolayı, aralarındakı münasibətdən irəli gələrək, əlaqədar qurumlar bəzən qeyri-maddi aktivlərin iştirak etdiyi əməliyyatları elə qura bilər ki, müstəqil qurumlar onları görə bilməsin. Bax bənd 1.11. Qeyri-maddi aktivlərin istifadə və ya transferi müqayisəlilik, transfer qiymətqoyması üsullarının seçimi və əməliyyatlar üçün qol uzunluğu şərtlərinin müəyyən edilməsinə dair çətinliklər yarada bilər. Qeyri-maddi aktivlərin iştirak etdiyi nəzarət edilən əməliyyatlar üçün qol uzunluğu şərtlərinin müəyyən edilməsi üçün I-III Fəsillərdəki prinsiplərin tətbiqi zamanı D bölməsindəki əlavə təlimatlar istifadə edilə bilər.
  3. D.1 bölməsində qeyri-maddi aktivlərin iştirak etdiyi bütün əməliyyatlarla əlaqədar əlavə ümumi təlimatlar verilir. D.2 bölməsində spesifik olaraq qeyri-maddi aktivlərin və ya qeyri-maddi aktiv hüquqlarının transferi üzrə əməliyyatlara dair əlavə təlimatlar verilir. D.3 bölməsində transfer anında dəyəri qeyri-müəyyən olan qeyri-maddi aktivlərin və ya qeyri-maddi aktiv hüquqlarının transferi barədə əlavə təlimatlar verilir. D.4 bölməsində çətin dəyərləndirilən qeyri-maddi aktivlərin qiymətləndirilməsinə dair yanaşma verilir. D.5 bölməsində, qeyri-maddi aktivlərin transfer hüquqlarının olmadığı hallarda malların satılması və ya xidmətlərin göstərilməsi ilə əlaqədar olaraq qeyri-maddi aktivlərdən istifadəyə dair əməliyyatlara tətbiq edilə bilən əlavə təlimatlar verilir.

### D.1 Qeyri-maddi aktivlərin cəlb olunduğu əməliyyatlarda tətbiq edilən ümumi prinsiplər

* 1. I Fəslin D bölməsində və III Fəsildə müqayisəli təhlil aparılan zaman nəzərə alınacaq prinsiplər və əməl olunması tövsiyə edilən proses verilmişdir. Təlimatın həmin bölmələrində təsvir edilən prinsiplər qeyri-maddi aktivlərin iştirak etdiyi bütün nəzarət edilən əməliyyatlara tətbiq edilir.
  2. Müqayisəli təhlilin məzmunu və prosesi ilə əlaqədar Təlimatın prinsiplərini qeyri-maddi aktivlərin iştirak etdiyi əməliyyatlara tətbiq edən zaman, transfer qiymətqoyması təhlilində əməliyyatda iştirak edən hər bir tərəf üçün real olaraq əlçatan variantlar nəzərə alınmalıdır.
  3. Tərəflər üçün real olaraq əlçatan seçim variantlarını nəzərə alarkən əməliyyatda iştirak edən hər bir tərəfin fikirləri nəzərə alınmalıdır. Əməliyyatın yalnız bir tərəfinə istiqamətləndirilmiş müqayisəli təhlil adətən qeyri-maddi aktivlərin qiymətləndirilməsi üçün kafi bünövrə yaratmır (bir-tərəfli transfer qiymətqoyması üsulunun yekun olaraq müəyyən edildiyi hallar daxil olmaqla).
  4. Müqayisəli təhlil aparan zaman əməliyyatda iştirak edən hər iki tərəfin fikrinin nəzərə alınması nə qədər vacib olsa da, tərəflərdən birinin spesifik biznes şəraitləri, digər tərəf üçün real olaraq əlçatan variantlara zidd olan nəticənin əldə edilməsi üçün göstəriş kimi istifadə edilə bilməz. Məsələn, əlaqədar transfer edilən (ötürülən) qurum qeyri-maddi aktivin ötürülən hüquqlarından effektiv şəkildə istifadə etmək üçün kifayət qədər resursa malik olmadıqda, transfer edən (ötürən) tərəfin öz qeyri-maddi aktiv hüquqları və ya onun bir hissəsi müqabilində təklif olunan və digər real əlçatan variantlarla müqayisədə (ümumiyyətlə transferin edilməməsi daxil olmaqla) daha az sərfəli olan qiyməti qəbul etməsi gözlənilmir. Eynilə, transfer edilən tərəfin bir və ya bir neçə qeyri-maddi aktivin hüquqlarının transferi müqabilində öz biznesində qeyri-maddi aktivin üzərindəki hüquqlarından istifadə edərək mənfəət əldə etmək gözləntilərini qeyri-mümkün edən qiyməti qəbul etməsi gözlənilməməlidir. Belə bir nəticə transfer edilən tərəf üçün, real olaraq mövcud olan transferdən ümumiyyətlə imtina etmək variantından daha arzuolunmazdır.
  5. Bir çox hallarda qeyri-maddi aktivlərin iştirak etdiyi əməliyyatların qiyməti hər bir tərəf üçün real olaraq əlçatan variantlara uyğun olan bir qiymət olaraq təyin edilir. Belə qiymətlərin mövcudluğu transmilli şirkətlər qrupu tərəfindən resursların ayrılmasının optimallaşdırılmasına dair mülahizəyə uyğun gəlir. Əgər transfer edən tərəf üçün həqiqi mövcud variantlara əsasən məqbul olan minimal qiymət transfer edilən tərəf üçün həqiqi mövcud variantlara əsasən maksimal məqbul qiymətdən çox olarsa, o zaman, I Fəslin D.2 bölməsindəki tanımama meyarları çərçivəsində əməliyyatı etibarsız hesab etmək və ya əməliyyatın şərtlərində düzəliş aparmaq lazım ola bilər. Oxşar qaydada, qeyri-maddi aktivin cari istifadəsinin və ya həqiqətən mövcud variantın (məs. qeyri-maddi aktivdən alternativ istifadə yolu) resursların ayrılmasını optimallaşdırmadığı iddia edilərsə, həmin iddianın həqiqi fakt və şərtlərə müvafiq olub-olmamasını yoxlamaq lazım ola bilər. Bu müzakirə, qeyri-maddi aktivlərin iştirak etdiyi faktiki əməliyyatları təsvir edən zaman bütün müvafiq fakt və şərtlərin nəzərə alınmasının vacibliyini vurğulayır.

### D.2. Qeyri-maddi aktivlər və ya onlara aid hüquqların ötürülməsinə dair əlavə təlimat

* 1. Bu bölmədə qeyri-maddi aktivlərin və ya qeyri-aktiv hüquqlarının əlaqədar qurumlar arasında transferi ilə əlaqədar yaranan spesifik məsələlərlə bağlı əlavə təlimat verilir. Belə əməliyyatlara qeyri-maddi aktrivlərin satışı, habelə iqtisadi nöqteyi-nəzərdən satışa ekvivalent olan əməliyyatlar daxildir. Belə əməliyyatlara həmçinin bir və ya bir neçə qeyri-maddi aktiv üzrə hüquq lisenziyasının alınması və ya oxşar əməliyyatlar daxildir. Bu bölmədə belə qeyri-maddi aktiv transferlərinin transfer qiymətqoyması rejiminə dair ətraflı məlumat verilməsi nəzərdə tutulmamışdır. Bunun əvəzində, qeyri-maddi aktivlərin transferi və ya qeyri-maddi aktiv hüquqlarının transferi çərçivəsində belə transferlərlə bağlı tez-tez meydana çıxan müəyyən mövzulara dair təlimat verməklə yanaşı, I-III saylı Fəsillərdəki müddəaları və bu Fəslin A, B, C və D.1 bölmələrindəki başqa hallarda tətbiq edilə bilən təlimatları təqdim edir.

#### D.2.1. Qeyri-maddi aktivlərin və qeyri-maddi aktiv hüquqlarının müqayisəliliyi

* 1. I-III saylı fəsillərin müddəalarını qeyri-maddi aktivlərin və ya qeyri-maddi aktiv hüquqlarının ötürülməsinə dair əməliyyatlara tətbiq edərkən nəzərdə tutmaq lazımdır ki, qeyri-maddi aktivlər çox vaxt özünəməxsus xüsusiyyətlərə malik olurlar və nəticədə, çox fərqli gəlir gətirmə və ya gələcəkdə fayda vermə potensialına malik olurlar. Qeyri-maddi aktivlərin transferinə dair müqayisəli təhlil aparan zaman, qeyri-maddi aktivlərin özünəməxsus xüsusiyyətlərini nəzərə almaq vacibdir. Bu, qiymətlərin müqayisəsi üsulunun (CUP) ən münasib transfer qiymətqoyması üsulu olduğunun hesab edildiyi hallarda xüsusilə vacibdir. Lakin müqayisə edilən nümunələrə əsaslanan digər üsulların tətbiqi zamanı da əhəmiyyətə malikdir. Qeyri-maddi aktiv və ya qeyri-maddi aktiv hüquqlarının transferi quruma bazarda yeganə olan rəqabətlilik üstünlüyünü verirsə, müqayisə edilə bilən olduğu güman edilən qeyri-maddi aktivlər və ya əməliyyatlar diqqətlə yoxlanmalıdır. Potensial müqayisə edilə bilən nümunələrin həqiqətən oxşar mənfəət potensialını nümayiş etdiyib-etdirməməsini yoxlamaq vacibdir.
  2. Qeyri-maddi aktivlərin və ya qeyri-maddi aktiv hüquqlarının transferinə dair müqayisəlilik təhlilində, qeyri-maddi aktivlərin vacib ola biləcək bəzi özünəməxsus xüsusiyyətləri aşağıda təqdim edilmişdir. Aşağıdakı siyahı tam deyil və spesifik hallarda əlavə və ya fərqli amillərin nəzərə alınması müqayisəli təhlilin vacib hissəsi ola bilər.

###### Ekslüzivlik

* 1. Qeyri-maddi aktivlərin və ya qeyri-maddi aktiv hüququqların ötürülməsi ilə əlaqədar müəyyən əməliyyat üçün müvafiq olan qeyri-maddi aktiv hüquqlarının eksklüsiv və ya qeyri-eksklüsiv olması müqayisəlilik üzrə nəzərə alınmalı vacib amildir. Bəzi qeyri-maddi aktivlər öz sahiblərinə digərlərini həmin qeyri-maddi aktivdən istifadə etməkdən kənarlaşdırmağa imkan verir. Məsələn, patent özünün aid olduğu ixtiradan eksklüziv olaraq illər ərzində istifadə etmək haqqı verir. Qeyri-maddi aktiv hüquqlarına nəzarət edən tərəf digər qurumları bazardan kənarlaşdıra bilərsə və ya onları bazarda üstünlük verən qeyri-maddi aktivlərdən istifadə etməkdən kənarlaşdıra bilərsə, həmin tərəf yüksək dərəcəli bazar üstünlüyü və ya nüfuzu əldə etmiş olur. Qeyri-eksklüziv qeyri-maddi aktiv hüquqlarına malik tərəf bütün rəqibləri kənarlaşdıra bilməyəcək və ümumiyyətlə, eyni dərəcəli bazar üstünlüyü və ya nüfuzuna malik olmayacaqdır. Müvafiq olaraq, qeyri-maddi aktivlər və ya qeyri-maddi aktiv hüquqlarının eksklüziv və ya qeyri-eksklüziv olması müqayisəli təhlildə nəzərə alınmalıdır.

###### Hüquqi mühafizənin miqyası və müddəti

6.119 Müəyyən transferdə iştirak edən qeyri-maddi aktivlərin hüquqi mühafizəsinin miqyası və müddəti müqayisə zamanı nəzərə alınmalı vacib amil ola bilər. Bəzi qeyri-maddi aktivlər ilə əlaqəli hüquqi mühafizələr rəqiblərin müəyyən bazara daxil olmasının qarşısını ala bilər. Nou-hau və ya ticarət sirrləri kimi digər qeyri-maddi aktivlər üçün mövcud hüquqi mühafizələr fərqli məzmunda ola və ya eyni gücə və ya eyni istismar müddətinə malik olmaya bilər. Məhdud istismar müddəti olan qeyri-maddi aktivlər üçün hüquqi mühafizə müddəti vacibdir, çünki qeyri-maddi aktiv hüquqlarının müddəti tərəflərin qeyri-maddi aktivin istismarından gözlənən faydalar barəsində transferdən gözləntilərinə təsir edəcəkdir. Məsələn, əgər iki patentdən birinin müddəti ilin sonunda, digərinin müddəti isə on ildən sonra bitərsə, başqa cəhətdən müqayisə edilə bilən həmin iki patentin dəyəri bərabər olmayacaqdır.

###### Coğrafi əhatə dairəsi

6.120 Qeyri-maddi aktivlərin və ya qeyri-maddi aktiv hüquqlarının coğrafi əhatə dairəsi müqayisəlilik təhlili zamanı nəzərə alınmalı vacib amildir. Məhsulun növündən və nəzərdən keçirilən bazarların növündən asılı olaraq, qeyri-maddi aktivə verilmiş qlobal miqyaslı hüquqlar bir və bir neçə ölkə ilə məhdudlaşan hüquqlardan daha dəyərli ola bilər.

###### İstismar müddəti

* 1. Bir çox qeyri-maddi aktivlər məhdud istismar müddətinə malikdirlər. Yuxarıda qeyd edildiyi kimi, qeyri-maddi aktivə verilən hüquqi mühafizənin növü və müddəti müəyyən qeyri-maddi aktivin istismar müddətinə təsir edə bilər. Həmçinin sənayedə baş verən texnoloji dəyişikliklərin sürəti və yeni və potensial olaraq mükəmməlləşdirilmiş məhsulların hazırlanması bəzi qeyri-maddi aktivlərin istismar müddətinə təsir edə bilər. Bəzi hallarda müəyyən qeyri-maddi aktivlərin istismar müddəti uzadıla bilər.
  2. Beləliklə, müqayisəli təhlil aparan zaman, nəzərdə tutulan qeyri-maddi aktivlərin gözlənilən istismar müddətini diqqətə almaq vacib olacaqdır. Ümumiyyətlə daha uzun müddət ərzində bazarda üstünlük verməsi gözlənən qeyri-maddi aktivlər oxşar, başqa cəhətdən analoji, lakin daha qısa müddətli faydalar təqdim edən qeyri-maddi aktivlərlə müqayisədə daha dəyərlidir. Qeyri-maddi aktivlərin istismar müddətini qiymətləndirən zaman qeyri-maddi aktivdən necə istifadə ediləcəyini nəzərə almaq vacibdir. Cari tədqiqat və hazırlığın əsasını təşkil edən qeyri-maddi aktivin istismar müddəti həmin qeyri-maddi aktivə əsaslanan cari nəslə aid məhsul xəttinin ticari keyfiyyətini saxlama dövründən daha uzun müddətli ola bilər.

###### Hazırlanma mərhələləri

* 1. Müqayisəli təhlil aparan zaman müəyyən qeyri-maddi aktivlərin hazırlanma mərhələsinin nəzərə alınması vacib ola bilər. Çox vaxt, qeyri-maddi aktiv nəzarət edilən əməliyyat çərçivəsində elə zaman transfer edilir ki, həmin qeyri-maddi aktiv ticari rəqabətə davamlı məhsulu dəstəkləyəcəyini tam nümayiş etməzdən öncəki mərhələsində olur. Tez-tez istifadə edilən nümunə kimi əczaçılıq sənayesini göstərmək olar, burada kimyəvi birləşmələr patentləşdirilə bilər və patent (və ya patentdən istifadə hüququ) nəzarət edilən əməliyyatda transfer edilə bilər və bu proseslər həmin birləşmənin müəyyən xəstəliyin təhlükəsiz və effektiv müalicə edə bilməsinə dair əlavə tədqiqat, hazırlıq və sınaq işlərinin aparılmasından çox daha öncə baş tuta bilər.
  2. Ümumi qayda olaraq, ticari rəqabətə davamlılığı sübut olunmuş məhsullarla əlaqəli qeyri-maddi aktivlər digər başqa cəhətdən müqayisə oluna bilən, lakin ticari rəqabətə davamlılığı hələ sübut olunmayan məhsullarla əlaqəli patentlərlə müqayisədə daha dəyərli olacaqdır. Qismən hazırlanmış qeyri-maddi aktivlərə dair müqayisəli təhlil aparan zaman, gələcəkdəki hazırlanma işlərinin ticari nöqteyi nəzərdən əhəmiyyətli faydalara gətirib çıxarma ehtimalını qiymətləndirmək lazımdır. Müəyyən hallarda, növbəti hazırlıq işləri ilə əlaqəli risklərə dair sənaye məlumatları belə qiymətləndirmədə faydalı ola bilər. Lakin, hər hansı fərdi halların spesifik şərtləri həmişə nəzərə alınmalıdır.

###### Təkmilləşdirmə, düzəliş və yenilənmələr üzrə hüquqlar

* 1. Qeyri-maddi aktivlərə dair müqayisəli təhlil aparan zaman, tərəflərin gələcək təkmilləşdirmə, düzəliş və yenilənmələrə dair hüquqlarının nəzərə alınması tez-tez vacib olur. Bəzi sənayelərdə qeyri-maddi aktivlərlə mühafizə olunan məhsullar qeyri-maddi aktivlərin davamlı hazırlanma və təkmilləşdirmələrinin olmadığı təqdirdə, nisbətən qısa müddət ərzində köhnəlir və ya rəqabətə davamsız olur. Nəticədə qeyri-maddi aktivlərin üstünlüklərinin uzun müddətli və ya qısa müddətli fayda verməsi onların yenilənmə və təkmilləşdirmələri əldə etməsi imkanından asılı olur. Buna görə də, müqayisəlilik məqsədləri üçün qeyri-maddi aktiv hüquqlarının həmin qeyri-maddi aktivlərin təkmilləşdirmə, düzəliş və yenilənməsinə imkan verib-vermədiyini nəzərə almaq lazımdır.
  2. Oxşar qaydada, müqayisəli təhlil zamanı, qeyri-maddi aktivlərin transfer edildiyi tərəfin həmin qeyri-maddi aktivlərdən yeni və təkmilləşdirilmiş qeyri-maddi aktivlərin yaradılmasına istiqamətlənən tədqiqatlarda istifadə etmə hüququnu əldə edib-etməməsi kimi bir sual yaranır. Məsələn, mövcud proqram təminatı platformasına əsaslanaraq yeni proqram təminatı məhsullarının yaradılması hüququnun olması hazırlıq dövrünü qısalda və bazara yeni məhsul və ya proqram təminatını birinci çıxarmağa və ya tanınmış rəqabətli məhsulların zəbt etdiyi bazara çıxmağa imkan verir. Beləliklə qeyri-maddi aktivlərə dair müqayisəli təhlildə məhsulların yeni və ya təkmilləşdirilmiş variantlarının hazırlanmasında qeyri-maddi aktivlərdən istifadəyə dair tərəflərin malik olduğu hüquqlar nəzərə alınmalıdır.

###### Gələcək faydalara dair gözləntilər

* 1. Yuxarıda göstərilən müqayisəlilik mülahizələrinin hər biri tərəflərin sözügedən qeyri-maddi aktivlərin istifadəsindən əldə ediləcək gələcək fayda ilə bağlı əməliyyat gözləntisi ilə əlaqədar olan bir nəticəyə malikdir. Əgər hər hansı bir səbəbdən bir qeyri-maddi aktiv ilə müqayisədə digər qeyri-maddi aktivdən istifadədən gözlənən gələcək faydalar arasında əhəmiyyətli uyğunsuzluq varsa, etibarlı müqayisə edilən amillər üzrə tənzimləmələrin olmadığına görə, həmin qeyri-maddi aktivləri müayisə edilən nümunələrə əsasıanan transfer qiymətqoyması təhlilini dəstəkləyəcək qədər müqayisə edilə bilən hesab etmək çətindir. Xüsusi olaraq, qeyri-maddi aktivlərə əsaslanan məhsulların və ya potensial məhsulların faktiki və potensial gəlirliliyini nəzərə almaq vacibdir. Yüksək mənfəət gətirən məhsul və ya xidmətlərin əsasını təşkil edən qeyri-maddi aktivlər yalnız sənaye miqyasında orta mənfəət gətirən məhsul və ya xidmətləri dəstəkləyən qeyri-maddi aktivlərlə güman ki, müqayisə edilməyəcəkdir. Tərəflərin nəzarət olunan əməliyyatlarda qeyri-maddi aktivdən gələcəkdə mənfəət əldə edilməsinə dair gözləntilərinə maddi təsir göstərən hər hansı amil müqayisəlilik təhlili aparılan zaman nəzərə alınmalıdır.

#### Qeyri-maddi aktivlər və ya qeyri-maddi aktiv hüquqlarının transfer əməliyyatlarındakı risklərin müqayisəsi

* 1. I Fəslin D.1.2 Bölməsində verilmiş çərçivədə təhlil edilməli olan risklərin tərəflər arasında bölünməsi daxil olmaqla, qeyri-maddi aktivlərin və ya qeyri-maddi aktiv hüquqlarının ötürülməsini əhatə edən müqayisəli təhlil aparan zaman, transfer edilən qeyri-maddi aktivlərin gələcək iqtisadi mənfəəti ilə əlaqədar risklərin mövcudluğunu nəzərə almaq lazımdır. Digərləri risk növləri ilə bərabər, qeyri-maddi aktivlərin və ya qeyri-maddi aktiv kombinasiyalarının ötürülməsinin və qeyri-maddi aktivlərin özlərinin müqayisə edilə bilən olub-olmamasının qiymətləndirilməsi zamanı aşağıdakı risk növləri nəzərə alınmalıdır.
     + Qeyri-maddi aktivlərin gələcəkdə hazırlanması ilə bağlı risklər. Buraya qeyri-maddi aktivlərin ticari rəqabətə davamlı məhsullarla əlaqəli olub-olmamasının qiymətləndirilməsi, qeyri-maddi aktivlərin gələcəkdə ticari rəqabətə davamlı məhsulları dəstəkləyib-dəstəkləməyəcəyi, tələb edilən gələcək inkişaf və sınaqlar üçün gözlənən xərclər, hansı belə inkişaf və sınağın uğurlu olacağı ehtimalı və analoji mülahizələr daxildir. Hazırlanma riskinin nəzərə alınması xüsusilə qismən hazırlanmış qeyri-maddi aktivlərin iştirak etdiyi hallarda vacibdir.
     + Məhsulun köhnəlməsi və ya qeyri-maddi aktivlərin dəyərinin amortizasiyası ilə əlaqədar risklər. Buraya rəqiblərin təhlil edilən qeyri-maddi aktivlərə əsaslanan məhsullardan ibarət bazarı əhəmiyyətli dərəcədə məhv edəcək məhsul və ya xidmətləri gələcəkdə təqdim etməsi ehtimalının qiymətləndirilməsi daxildir.
     + Qeyri-maddi aktiv hüquqlarının pozulması ilə əlaqədar risklər. Burada digər tərəflərin qeyri-maddi aktivlərə əsaslanan məhsullarının onların qeyri-maddi aktiv hüquqlarını pozduğuna dair müvəffəqiyyətli iddia irəli sürməsi və belə iddialardan qorunmaq üçün ehtimal edilən xərclərin qiymətləndirilməsi daxildir. Buraya həmçinin qeyri-maddi aktiv hüquqlarının sahibinin digər tərəflər tərəfindən qeyri-maddi aktiv hüquqlarının pozulmasının qarşısını müvəffəqiyyətlə alması ehtimalı, kontrafakt məhsulların müvafiq bazarların gəlirliliyini azaltması riski və pozulma halında, əhəmiyyətli zərərlərin toplanması ehtimalının qiymətləndirilməsi daxildir.
     + Qeyri-maddi aktivlərdən gələcək istifadə ilə əlaqədar məhsul keyfiyyətinin etibarlılığı və oxşar risklər.

#### Qeyri-maddi aktiv və ya qeyri-maddi aktiv hüquqlarının transferinə dair müqayisəlilik düzəlişləri

* 1. 3.47-3.54 saylı bəndlərdəki müqayisəlilik düzəlişlərinə dair prinsiplər qeyri-maddi aktivlər və ya qeyri-maddi aktiv hüquqlarının transferinə dair əməliyyatlara tətbiq edilir. Qeyd etmək lazımdır ki, qeyri-maddi aktivlər arasındakı fərqlərin çox ciddi iqtisadi nəticələri ola bilər ki, onlara etibarlı qaydada düzəltmək çətin olsun. Müqayisəlilik düzəlişlərinə aid xərclərin qeyri-maddi aktivə görə veriləcək kompensasiyanın böyük bir hissəsini təşkil etdiyi hallarda, spesifik faktlardan asılı olaraq, düzəlişin etibarlı olaraq hesablanmadığına və müqayisə edilən qeyri-maddi aktivlərin əslində etibarlı transfer qiymətqoymasıtəhlilini dəstəkləmək üçün kifayət qədər müqayisə edilə bilən olmadığına inanmağa əsas ola bilər. Etibarlı müqayisəlilik düzəlişlərinin aparılması mümkün deyilsə, müqayisə edilə bilən qeyri-maddi aktivlər və ya etibarlı əməliyyatların müəyyən edilməsindən daha az asılı olan transfer qiymətqoyması üsulunu seçmək lazım ola bilər.

#### Məlumat bazalarından götürülmüş müqayisə olunan nümunələrdən istifadə

6.130 Müqayisəlilik və müqayisəlilik düzəlişlərinin edilməsi imkanı kommersial məlumat bazaları və ya ictimaiyyətə açıq olan lisenziya və ya oxşar müqavilələrin özəl toplularından götürülmüş potensial olaraq müqayisə edilə bilən qeyri-maddi aktivlərin və onlarla əlaqəli royalti tariflərinin nəzərə alınması zamanı xüsusilə vacibdir. III Fəslin A.4.3.1 bölməsinin prinsipləri belə mənbələrdən götürülmüş əməliyyatların faydalılığının qiymətləndirilməsi zamanı bütövlüklə tətbiq edilir.Xüsusi ilə, kommersial məlumat bazası və özəl toplulardan götürülən məlumatların, qeyri-maddi aktivlərin müqayisəli təhlilini aparan zaman vacib ola biləcək spesifik xüsusuyyətlərinin qiymətləndirilməsinə izin verəcək qədər təfərrüatlı olub-olmadığını qiymətləndirmək vacibdir. Məlumat bazasında görülən müqayisə oluna bilən lisensiya müqavilələrini qiymətləndirən zaman tətbiq edilən metodologiya daxil olmaqla, həmin müqavilənin spesifik faktları 3.38 saylı bəndin müddəaları kontekstində nəzərə alınmalıdırlar.

#### Qeyri-maddi aktivlər və ya qeyri-maddi aktiv hüquqlarının ötürüldüyü hallarda ən müvafiq transfer qiymətqoyması üsullarının seçilməsi

* 1. Cari Təlimatın ən müvafiq transfer qiymətqoyması üsulunun seçilməsinə dair prinsipləri 2.1–2.12 bəndlərində təsvir edilmişdir. Həmin prinsiplər qeyri-maddi aktivlərin və ya qeyri-maddi aktiv hüquqlarının transferinə dair hallara bütövlüklə tətbiq edilir. Qeyri-maddi aktivlərin və ya qeyri-maddi aktiv hüquqlarının transferi hallarında transfer qiymətqoymasının ən müvafiq üsulunu seçən zaman, (i) müvafiq qeyri-maddi aktivlərin növü, (ii) əksər hallarda müqayisə edilə bilən nəzarət edilməyən əməliyyatların və qeyri-maddi aktivlərin müəyyən edilməsinin çətin olması və (i) II Fəsildə təsvir edilən bəzi transfer qiymətqoyması üsullarının qeyri-maddi aktivlərin transferi hallarına tətbiq edilməsinin çətin olması nəzərə alınmalıdır. Aşağıda müzakirə edilən məsələlər Təlimat çərçivəsində transfer qiymətqoyması üsullarının seçimi zamanı xüsusi əhəmiyyətə malikdirlər.
  2. Qeyri-maddi aktivlərin və ya qeyri-maddi aktiv hüquqlarının transferinə dair hallara 2.1 - 2.12 bəndlərinin prinsiplərinin tətbiq edildiyi zaman, fərqli struktura malik əməliyyatların oxşar iqtisadi nəticələrinin ola biləcəyini nəzərə almaq lazımdır.Məsələn qeyri-maddi aktivlərdən istifadə edən xidmətin icrasının qeyri-maddi aktivin transferi (və ya qeyri-maddi aktiv hüquqlarının transferi) əməliyyatı ilə çox oxşar iqtisadi nəticələri ola bilər, çünki hər ikisi qeyri-maddi aktivin dəyərini transfer edilən şəxsə verir. Müvafiq olaraq, qeyri-maddi aktivlərin və ya qeyri-maddi aktivlərin hüquqlarının transferinə dair əməliyyatlarla əlaqədar ən müvafiq transfer qiymətqoyması üsulunu seçən zaman, əsassız olaraq davam etmək əvəzinə, əməliyyatın iqtisadi nəticələrini nəzərə almaq lazımdır.
  3. Bu fəsil göstərir ki, qeyri-maddi aktivlərin və ya qeyri-maddi aktiv hüquqlarının ötürülməsinə dair hallarda, funksiyaları icra edənlərə məhdud miqdarda gəlir gəldikdən sonra qalıq mənfəətin bütövlüklə hüquq sahiblərinə veriləcəyi güman edilməməlidir. Ən uyğun transfer qiymətqoyması üsulunun seçilməsi transmilli şirkətin qlobal biznes prosesləri haqqında aydın anlayış təqdim edən funksional təhlilə və ötürülən qeyri-maddi aktivlərin digər funksiyalar, aktivlər və risklərlə qarşılıqlı əlaqəsinə əsaslanmalıdır. Funksional təhlil dəyərin yaranmasına töhfə verən bütün amilləri müəyyən etməlidir, buraya yaranan risklər, spesifik bazarın xüsusiyyətləri, yeri, biznes strategiyalar və transmilli şirkət qruplarının əməkdaşlıqları daxildir. Seçilmiş transfer qiymətqoyması üsulu və müqayisəli təhlilə əsasən həmin üsula tətbiq edilən hər hansı düzəlişlərdə yalnız qeyri-maddi aktivlər və gündəlik funksiyalar deyil, həmçinin dəyərin yaranmasına maddi töhfə verən bütün müvafiq amillər nəzərə alınmalıdır.
  4. 2.12, 3.58 və 3.59 bəndlərində birdən çox transfer qiymətqoyması üsulundan istifadəyə dair verilən prinsiplər qeyri-maddi aktivlərin və ya qeyri-maddi aktiv hüquqlarının transferinə dair hallara tətbiq edilir.
  5. 3.9–dən 3.12–dək və 3.37 saylı bəndlərdə transfer qiymətqoyması təhlili məqsədi ilə ayrı-ayrı əməliyyatların toplanmasına dair təlimatlar verirlir. Həmin prinsiplər qeyri-maddi aktivlər və ya qeyri-maddi aktiv hüquqlarının transferinə dair hallara bütövlüklə tətbiq edilir və bu fəsli C bölməsindəki təlimatlarla tamamlanır. Həqiqətən də, qeyri-maddi aktivlər tez-tez digər qeyri-maddi aktivlərlə birlikdə və ya malların satışı və ya xidmətlərin göstərilməsinə dair əməliyyatlarla birlikdə transfer edilə bilər. Belə hallarda, yaxşı olar ki, ən etibarlı transfer qiymətqoyması təhlilində, həmin təhlilin etibarlılığının təkmilləşdirilməsi üçün lazım olan qaydada, qarşılıqlı əlaqədə olan əməliyyatlar da birlikdə nəzərə alınsın.

#### Qeyri-maddi aktivlərin və ya qeyri-maddi aktiv hüquqlarının transferi hallarında transfer qiymətinin müəyyən edilməsi üsullarına dair əlavə təlimat

* 1. Spesifik faktlardan asılı olaraq, II Fəsildə təsvir edilən beş İƏİT transfer qiymətqoyması üsulundan hər hansı biri, bir və ya bir neçə qeyri-maddi aktivin nəzarət edilən transferinə dair əməliyyatların şərtləri üçün ən müvafiq transfer qiymətqoyması üsulu ola bilər. Münasib hallarda alternativ üsullardan da istifadə edilə bilər.
  2. Müqayisəli təhlildə müqayisə edilə bilən, nəzarət olunmayan əməliyyatlarla əlaqədar etibarlı məlumatları təyin edildikdə, müvafiq və etibarlı müqayisəlilik düzəlişləri aparıldıqdan sonra, belə müqayisə oluna bilən nümunələrə əsasən qeyri-maddi aktivlər və ya qeyri-maddi aktiv hüquqlarının transferi üçün qol uzunluğu qiymətləri müəyyən edilə bilər.
  3. Lakin, qeyri-maddi aktivlərin və ya qeyri-maddi aktiv hüquqlarının transferinə dair məsələlərdə müqayisəli təhlil (funksional təhlil daxil olmaqla) tez-tez göstərir ki, qol uzunluğu qiyməti və digər şərtlərin müəyyən edilməsi üçün etibarlı, müqayisə edilə bilən, nəzarət olunmayan əməliyyatlar yoxdur. Bu, müzakirə edilən qeyri-maddi aktivlərin özüməxsus xüsusiyyətləri olduqda və ya onlar yalnız əlaqədar qurumlar arasında transfer ediləcək dərəcədə həlledici əhəmiyyətə malik olduqda baş verə bilər. Bu həmçinin potensial olaraq müqayisə edilə bilən əməliyyatlara dair məlumatların olmaması və ya digər səbəblərdən dolayı baş verə bilər. Etibarlı müqayisə edilə bilən nümunələrin olmamasına baxmayaraq, adətən nəzarət olunan əməliyyat üçün qol uzunluğu qiyməti və digər şərtlərin müəyyən edilməsi mümkün olur.
  4. Etibarlı, müqayisə edilə bilən, nəzarət olunmayan əməliyyatlara dair məlumatlar müəyyən edilə bilmədikdə, nəzarət olunmayan tərəflərin müqayisə edilə bilən şərtlər çərçivəsində razılaşacağı qiyməti müəyyən etmək məqsədilə, qol uzunluğu prinsipi digər üsuldan istifadə edilməsini tələb edir. Bu qiymətlərin müəyyən edilməsi zamanı aşağıdakı nəzərə almaq vacibdir:
     + Müvafiq tərəflərin əməliyyatla əlaqədar funksiya, aktiv və riskləri;
     + əməliyyatda iştirak etmək üçün biznes səbəbləri
     + əməliyyatda iştirak hər bir tərəfin perspektivləri və reallığa uyğun seçim variantları
     + Qeyri-maddi aktivlərin verdiyi rəqabət üstünlükləri, xüsusilə qeyri-maddi aktivlərlə əlaqədar məhsul və xidmətlərin və ya potensial məhsul və xidmətlərin nisbi gəlirliliyi.
     + Əməliyyatdan gözlənən gələcək iqtisadi faydalar.
     + Yerli bazarların xüsusiyyətləri, mənfəətli yerləşmə, toplanmış iş qüvvəsi və transmilli şirkətlərin əməkdaşlığı kimi digər müqayisəlilik amilləri.
  5. Müqayisə edilə bilən şərtlər altında müstəqil qurumlar arasında razılaşdırılan qiymət və digər şərtləri müəyyən edən zaman, həmin tərəflər arasındakı münasibətlər nəticəsində yaranan nəzarət edilən əməliyyatın özünəməxsus tərəflərini diqqətlə müəyyən etmək vacibdir. Əlaqədar qurumların əməliyyatları müstəqil qurumların qurduğu qaydada qurmasına dair heç bir tələb yoxdur. Lakin əlaqəli qurumlar tərəfinədn müstəqil tərəflər arasında aparılan əməliyyatlara bənzəməyən tipdə əməliyyat strukturlarından istifadə edildikdə, müqayisə edilə bilən şərtlər altında nəzarət edilməyən tərəflər arasında razılaşdırılmalı olan həmin strukturların qiymətlərə və digər şərtlərə göstərdiyi təsiri, hər bir tərəfin qol uzunluğunda əldə edəcəyi mənfəəti qiymətləndirən zaman nəzərə almaq lazımdır.
  6. Müəyyən İƏİT transfer qiymətqoyması üsullarını qeyri-maddi aktivlərin və ya qeyri-maddi aktiv hüquqlarının transferinə dair məsələlərə tətbiq edən zaman ehtiyatlı olmaq lazımdır. Növbəti satış qiyməti üsulu və ya təmiz mənfəət üsulu daxil olmaqla, tək-tərəfli üsullar adətən qeyri-maddi aktivlərin birbaşa qiymətləndirilməsi üçün etibarlı üsullar deyil. Bəzi şərtlərdə belə mexanimzlər həmin funksiyalar üçün dəyərləri o üsullardan istifadə edərək müəyyən etməklə və qeyri-maddi aktivləri qalıq dəyərini çıxarmaqla qeyri-maddi aktivləri dolayı yolla dəyərləndirmək üçün istifadə edilə bilər. Lakin, belə yanaşmalara əməl edən zaman 6.133 saylı bəndin prinsipləri əhəmiyyət daşıyır və bütün funksiya, risklər, aktivlər və digər amillərin düzgün qaydada təyin edildiyi və qiymətləndirildiyini təmin etmək üçün diqqətli olmaq lazımdır.
  7. Qeyri-maddi aktivlərin hazırlanması xərclərinə əsaslanaraq qeyri-maddi aktiv dəyərini hesablayan transfer qiymətqoyması üsullarından istifadə edilməsi adətən tövsiyə edilmir. Nadir hallarda, qeyri-maddi aktivlərin hazırlanmasına çəkilən xərc və onların dəyəri və ya hazırlanmış qeyri-maddi aktivin transfer dəyəri arasında əlaqə olur. Beləliklə, qeyri-maddi aktivlərin hazırlanması xərclərinə əsaslanan transfer qiymətinin müəyyən edilməsi üsullarından qaçınmaq lazımdır.
  8. Lakin, bəzi məhdud hallarda, qeyri-maddi aktivin təkrar istehsalı və ya əvəzedilməsinin təxmin edilən qiymətinə əsaslanan transfer qiymətinin müəyyən edilməsi üsullarından istifadə edilə bilər. Belə yanaşmalar bəzən xüsusilə qeyri-maddi aktivlərin özünəməxsus və ya dəyərli olmadığı hallarda, daxili biznes əməliyyatları (məs., daxili proqram təminatı sistemləri) üçün istifadə edilən qeyri-maddi aktivlərin hazırlanmasında əsaslı olaraq istifadə edilə bilər. Lakin bazarda satılan məhsullarla əlaqəli qeyri-maddi aktivləri nəzərə alan zaman, əvəzetmə xərclərinin qiymətləndirilməsi üsulları ciddi müqayisəlilik problemləri yarada bilər. Digər narahatlıq doğuran amillərlə yanaşı, qeyri-maddi aktivlərin hazırlanmasının təxirə salınması ilə əlaqədar gecikmələrin həmin qeyri-maddi aktivin dəyərinə göstərdiyi təsiri qiymətləndirmək lazımdır. Bir çox hallarda, bazara erkən tarixdə məhsulu yerləşdirən tərəf (ilk hərəkət edən tərəf kimi) əhəmiyyətli üstünlüyə malik olur. Nəticədə gələcək dövrlərdə hazırlanan analoji məhsul (və onu dəstəkləyən qeyri-maddi aktivlər) hazırda satışda olan eyni məhsul (və onu dəstəkləyən qeyri-maddi aktivlər) qədər dəyərli olmayacaqdır. Belə halda, təxmin edilən əvəzetmə xərci hazırda transfer edilən qeyri-maddi aktivin dəyəri üçün etibarlı əsas olmayacaqdır. Oxşar qaydada, qeyri-maddi aktivin hüquqi mühafizəsi və ya ekslüzivlik xüsusiyyətləri varsa, rəqiblərin qeyri-maddi aktivdən istifadəsinə qadağa qoya bilməyin dəyəri əvəzetmə dəyərinə əsaslanan təhlildə öz əksini tapmayacaqdır. Xərclərə əsaslanan qiymətləndirmə adətən qismən hazırlanmış qeyri-maddi aktivlərin müstəqil qiymətinin müəyyən edilməsinə tətbiq edilən zaman etibarlı olmur.
  9. Ümumi qaydalardan istifadə dair 2.10 saylı bəndin müddəaları, qeyri-maddi aktivlərdən istifadə və ya transferinə dair hallarda daxil olmaqla, hər hansı nəzarət edilən əməliyyatda düzgün transfer qiymətini müyyən edilməsinə tətbiq edilə bilər. Müvafiq olaraq, xüsusilə qeyri-maddi aktiv lisenziarı və lisenziatı arasında gəlirin bölgüsü daxil olmaqla, ümumi qaydadan qiymət və ya gəlir bölgüsünün qol uzunluğunda olmasının sübutu üçün istifadə edilə bilməz.
  10. Bir və ya bir neçə qeyri-maddi aktivin iştirak etdiyi məsələlərdə faydalı olan transfer qiymətqoyması üsulları Qiymətlərin müqayisəsi üsulu (CUP) və əməliyyat mənfəətinin bölgüsü üsuludur. Qiymətləndirmə üsulları da faydalı ola bilər. Transfer qiymətinin müəyyən edilməsinə dair əlavə təlimatlar ehtimal ki, aşağıda verilən qeyri-maddi aktiv transferləri ilə əlaqədar hallarda faydalı olacaqdır.

###### Qiymətlərin müqayisəsi üsulunun (CUP) tətbiqi

* 1. Etibarlı müayisə edilə bilən, nəzarət edilməyən əməliyyatların müəyyən edilə bildiyi hallarda, CUP üsulu qeyri-maddi aktivlərin və ya qeyri-maddi aktiv hüquqlarının ötürülməsi üçün qol uzunluğu şərtlərinin müəyyən edilməsi məqsədi ilə tətbiq edilə bilər. Qeyri-maddi aktivlərin ötürülməsi əməliyyatları ilə əlaqədar CUP üsulundan istifadə edildikdə 2.14-2.26 saylı bəndlərdəki ümumi prinsiplər tətbiq edilir. Qeyri-maddi aktivlərin ötürülməsi əməliyyatları ilə əlaqədar CUP üsulundan istifadə edildiyi hallarda, nəzarət edilən əməliyyatda və potensial müqayisə edilə bilən, nəzarət olunmayan əməliyyatlarda ötürülən qeyri-maddi aktivlərin və ya qeyri-maddi aktiv hüquqlarının müqayisəliliyi xüsusilə nəzərə alınmalıdır. I Fəslin D.1 bölməsində təsvir edilən, iqtisadi nöqteyi-nəzərdən müvafiq xüsusiyyətlər və ya müqayisəlilik amilləri nəzərə alınmalıdır. D.2.1-D.2.4 Bölmələrində təsvir edilən məsələlər spesifik ötürülən qeyri-maddi aktivlərin müqayisəliliyinin qiymətləndirilməsi zamanı və mümkün olan hallarda, müqayisəlilik düzəlişləri edildikdə xüsusi əhəmiyyətə malikdir. Qeyd edilməlidir ki, qeyri-maddi aktivlərin iştirak etdiyi bir çox hallarda etibarlı müqayisə edilə bilən məlumatların müəyyən edilməsi çətin və ya qeyri-mümkün ola bilər.
  2. Bəzi hallarda transmilli şirkətlər qrupu tərəfindən müstəqil qurumlardan əldə edilən qeyri-maddi aktivlər satınalmadan dərhal sonra nəzarət edilən əməliyyat vasitəsilə transmilli şirkətlər qrupunun bir üzvünə ötürülür. Bu halda əldə edilən qeyri-aktivlər üçün ödənilən qiymət (təkrar-transfer edilən deyil, əldə edilən aktivlər üçün düzəlişlər daxil olmaqla, müvafiq düzəlişlərdən sonra) CUP üsulu çərçivəsində nəzarət edilən əməliyyat üçün müstəqil qiymətin müəyyən edilməsi üçün faydalı, müqayisə edilən nümunəni təmsil edir. Hətta qeyri-maddi aktivlər dolayı yolla səhmlərin alındıqda və ya səhm və ya aktivlər üçün üçüncü tərəf tərəfindən ödənilən qiymətin satın alınan aktivlər üçün balans qiymətindən artıq olduqda belə, fakt və şəraitdən asılı olaraq, belə hallarda üçüncü tərəf tərəfindən satınalma qiyməti qol uzunluğu qiymətinin və nəzarət edilən əməliyyat üçün digər şərtlərin müəyyən edildiyi zaman əhəmiyyətə malik olacaqdır. VI fəslin Əlavəsindəki 23 və 26 saylı nümunələr bu bəndin
  3. prinsiplərini təsvir edir.

###### Əməliyyat mənfəətinin bölüşdürülməsi üsulunun tətbiqi6

* 1. Bəzi şərtlərdə belə ötürmələr üçün etibarlı müqayisə edilə bilən, nəzarət olunmayan əməliyyatın tapılmadığı hallarda, əməliyyat mənfətinin bölüşdürülməsi üsulu qeyri-maddi aktivlərin və ya qeyri-maddi aktiv hüquqlarının ötürülməsi üçün qol uzunluğu şərtlərinin müəyyən edilməsi məqsədi ilə istifadə edilə bilər. II fəslin C bölməsində əməliyyat mənfəətinin bölünməsi üsullarının tətbiqi üzrə nəzərə alınacaq təlimatlar verilmişdir.

6 BEPS-in Fəaliyyət Planının 10-cu Fəaliyyətindəki göstərişə əsasən, güman ki, VI Fəslin D.2.6.2. Bölməsinə əməliyyat mənfəətinin bölüşdürülməsi üsullarının tətbiqi üzrə işlərin nəticələrini əks etdirəcək qaydada düzəliş ediləcəkdir. Bu iş 2016 və 2017-ci ildə icra ediləcəkdir.

Təlimat qeyri-maddi aktiv və ya qeyri-maddi aktiv hüquqlarının ötürülməsinə dair məsələlərə bütövlüklə tətbiq edilə bilər. Lakin, əməliyyat mənfəətinin ötürülməsi üsullarının etibarlılığının qiymətləndirilməsi zamanı birləşdirilmiş mənfəət, müvafiq olaraq ayrılmış xərclər və birləşdirilmiş mənfəətin bölüşdürülməsi üçün istifadə edilən etibarlılıq amillərinə dair etibarlı və müvafiq məlumatların mövcudluğu bütövlüklə nəzərə alınmalıdır.

* 1. Mənfəətin ötürülməsi üsulu qeyri-maddi aktivlərin tam hüquqlarının satışı ilə əlaqədar tətbiq edilə bilər. Mənfəətin bölüşdürülməsi üsulunun digər tətbiqlərinə gəldikdə isə, icra edilən funksiyaları, məqbul risklər və hər bir tərəfin istifadə etdiyi aktivlər nəzərə alan tam funksional təhlil təhlilin vacib hissəsidir. Mənfəətin bölüşdürülməsi təhlili planlaşdırılan gəlir və xərclərə əsaslandıqda, D.2.6.4.1 Bölməsində təsvir edilən belə proqnozların düzgünlüyünə dair narahatlıq doğuran amillər nəzərə alınmalıdır.
  2. Bəzən təklif edilir ki, mənfəətin bölünməsi təhlili qismən hazırlanmış qeyri-maddi aktivlərin transferlərinə tətbiq edilsin. Belə təhlildə, qeyri-maddi aktivlərin transferdən əvvəl və sonra qeyri-maddi aktivlərin hazırlanmasına verilən töhvələrin nisbi dəyəri bəzən yoxlanır. Belə yanaşmada, əlavə hazırlanma işlərinin olmayacağını güman edərək, transfer edən tərəfin həmin töhfənin bəyan edilən istifadə dövrü ərzində, qismən hazırlanmış qeyri-maddi aktivə verdiyi töhfəni amortizasiya etmək cəhdini ehtiva edə bilər.
  3. Belə yanaşma adətən transferdən sonra hər hansı gələcək tarixdə və gələcək hazırlıq fəaliyyətlərinin təxmin edilən uğurlu tamamlanmasından sonra gözlənilən pul axını və faydalara dair planlara əsaslanır. Transferdən sonraki illərdə gəlirin yaranmasında tərəflərin töhfələrinin təxmin edilən miqdarının müəyyən edilməsində və ya qismən hazırlanmış qeyri-maddi aktivi nəzərə alaraq gələcək gəlirin qol uzunluğu ayrılmasına mənfəətin bölüşdürülməsi yanaşmalarının tətbiqi zamanı ehtiyatlı olmaq lazımdır.Töhfə və ya transferdən öncə icra edilmiş işlərin dəyəri həmin işin qiyməti ilə əlaqəsiz ola bilər. Məsələn, potensial olaraq uğurlu farmasevtik göstəriciləri olan kimyəvi birləşmə laboratoriyada nisbətən az xərclə hazırlana bilər. Əlavə olaraq, belə mənfəətin bölüşdürülməsi təhlilində müxtəlif qiymətləndirilməsi çətin olan amillər nəzərə alınmalıdır. Buraya transferdən öncə və sonra tədqiqat töhfələrinin nisbi riskliliyi və dəyəri, nisbi risk və onun dəyərə təsiri, transferdən öncə və sonra icra edilmiş digər hazırlıq fəaliyyətləri üçün qeyri-maddi aktivin dəyərinə müxtəlif töhfələr üçün müvafiq amortizasiya dəyərləri, hər hansı potensial yeni məhsulun təqdim ediləcəyi vaxta dair ehtimallar və qeyri-maddi aktivdən başqa yekun mənfəətin çıxarılmasına təsir edən töhfələrin dəyəri daxildir. Gəlir və pul axınına dair proqnozlar bəzən xüsusilə mücərrəd ola bilər.

Bu amillər birlikdə mənfəətin bölüşdürülməsi təhlilinin belə tətbiq edilməsinin etibarlılığını sual altında qoyur. Çətin qiymətləndirilən qeyri-maddi aktivlər barədə məlumat əldə etmək üçün D.4 Bölməsinə baxın.

* 1. Tam hazırlanmış qeyri-maddi aktivin məhdud hüquqlarının lisenziya və ya analoji əməliyyatla transfer edildiyi hallarda və etibarlı müqayisə edilə bilən, nəzarət olunmayan əməliyyatlar müəyyən edilə bilmədikdə, əməliyyat mənfəətinin bölüşdürülməsi üsulu tərəflərin birgə gəlirin qazanılmasına verdiyi müvafiq töhfəni hesablamaq üçün istifadə edilə bilər. Bu şərtlər altında, lisenziar və ya hər hansı digər transfer edən tərəfin təqdim etdiyi qeyri-maddi aktiv hüquqlarından alınan gəlirə verilən töhfə transferdən sonra gəlirin əldə edilməsində iştirak edən amillərdən biri olacaqdır. Lakin, digər amillər də nəzərə alınmalıdır. Xüsusilə, lisenziar/transfer edən tərəfin icra etdiyi funksiyalar və ya üzərinə götürdüyü risklər belə təhlildə spesifik olaraq nəzərə alınmalıdır. lisenziar/transfer edən və lisenziat/transfer edilən tərəfin müvafiq bizneslərində istifadə etdikləri digər qeyri-maddi aktivlər, həmçinin digər müvafiq amillər oxşar olaraq nəzərə alınmalıdır. Cari tədqiqat və hazırlıq məqsədlərinə müvafiq olaraq, belə təhlildə transfer şərtlərində lisenziat/transfer edilən tərəfindən qeyri-maddi aktivlərdən istifadəyə və lisenziat/transfer edilən tərəfin qeyri-maddi aktivlərdən istifadə hüququna qoyduğu məhdudiyyətlərə xüsusi diqqət ayrılmalıdır. əlavə olaraq lisenziat tərəfin lisenziyalaşdırılmış qeyri-maddi aktivlərin dəyərini artıran töhfələri vacib ola bilər. Müvafiq qəbul edilən risklərin təhlili daxil olmaqla, belə təhlildə gəlirin ayrılması funksional təhlilin nəticələrindən asılı olacaqdır. Lizensiyalaşdırma sazişi ilə əlaqədar mənfəətin bölüşdürülmısi təhlilində funsksional gəlirdən qalan qalıq mənfəətin hamısının lisenziya verən/ötürən tərəfə ayrılacağı güman edilməməlidir.

###### Qiymətləndirmə üsullarından istifadə

* 1. Bir və ya bir neçə qeyri-maddi aktivin transferi üçün etibarlı, müqayisə edilə bilən, nəzarət olunmayan əməliyyatların təyin edilə bilmədiyi hallarda, əlaqədar qurumlar arasında transfer edilən qeyri-maddi aktivlər üçün qol uzunluğu qiymətinin proqnozlaşdırılması üçün qiymətləndirmə üsulundan istifadə etmək olar. Ayrıca olaraq, əldə edilən gəlirə əsaslanan qiymətləndirmə üsulları, xüsusilə dəyərləndirilən qeyri-maddi aktivi istismarından əldə edilməsi proqnozlaşdırılan gələcək gəlir axınları və ya pul axınlarının güzəştli dəyərinin hesablanmasına əsaslanan qiymətləndirmə üsulları düzgün tətbiq edildikdə faydalı ola bilər. Fakt və şərtlərdən asılı olaraq qiymətləndirmə üsulları vergi ödəyiciləri və vergi idarələri tərəfindən II Fəsildə təsvir edilən beş İƏİT transfer qiymətləndirmə üsullarının birinci hissəsi kimi və ya qol uzunluğu qiymətinin təyin edilməsi üçün faydalı olaraq tətbiq edilə bilən vasitə kimi istifadə edilə bilər.
  2. Qiymətləndirmə üsullarından qeyri-maddi aktivlərin və ya qeyri-maddi aktiv hüquqlarının transferinə dair transfer qiymətinin təhlilində istifadə edildiyi hallarda, bu üsulları elə tətbiq etmək lazımdır ki, onlar qol uzunluğu prinsipləri və ya bu Təlimatın prinsiplərinə uyğun olsun. Xüsusi olaraq, I-III Fəsillərdəki prinsiplərə lazımi diqqət ayrılmalıdır.Real olaraq mövcud seçim variantları, iqtisadi cəhətdən münasib xüsusiyyətlər risk qəbulu (I Fəslin D.1 Bölməsinə baxın) və əməliyyatların toplanması (3.9-3.12 saylı bəndlər) ilə əlaqəli prinsiplər qiymətləndirmə üsullarından transfer qiymətqoyması təhlilində istifadə edildiyi zaman bütövlüklə tətbiq edilir. Əlavə olaraq, bu Təlimatın transfer qiymətqoyması üsulunun seçimə dair qaydaları belə üsullardan istifadə zamanını müəyyən etmək üçün tətbiq edilir (bax bənd 2.1-2.12). Bu fəslin A, B, C və D.1 Bölmələri həmçinin qiymətləndirmə üsullarından istifadənin nəzərə alındığı hallarda tətbiq edilə bilər.
  3. Qiymətləndirmə üsullarının tətbiqlərinin əsasını təşkil edən mülahizələr və digər məqsədləri nəzərə almaq vacibdir. Göstəricilərin mühasibatlıq uçotuna əsasən düzgün qaydada ifadə edilməsi məqsədi ilə, bəzi qiymətləndirmə mülahizələri bəzən konservativ mülahizələri və şirkətin balansında əksini tapan aktivlərin təxmin edilən dəyərini əks etdirə bilər. Bu daxili konservatizm transferrin qiymətqoyması məqsədləri üçün həddən artıq dar olan ifadələrə və qol uzunluğu prinsipinə tam uyğun gəlməyən qiymətləndirmə yanaşmalarına yol aça bilər. Beləliklə mühasibatlıq məqsədi ilə icra edilmiş qiymətləndirmənin əsaslandığı mülahizələri diqqətlə təhlil etmədən, həmin qiymətləndirmənin transfer qiymətqoyması üçün qol uzunluğu qiymətləri və ya dəyərlərini əks etdirən məqsədlər kimi qəbul etməzdən öncə zaman ehtiyatlı olmaq lazımdır. Xüsusi olaraq, mühasibat uçotu məqsədləri üçün icra edilən satınalma qiymətinin bölüşdürülməsinə daxil olan qeyri-maddi aktivlərin qiymətləndirmələri transfer qiymətqoyması məqsədləri üçün həll edici deyil və onun əsasını təşkil edən mülahizələri diqqətlə nəzərdən keçirmək lazımdır.
  4. Bu Təlimatın məqsədi qiymətləndirmə peşakarları tərəfindən istifadə edilən qiymətləndirmə üsullarının ətraflı xülasəsinin verilməsi deyil. Oxşar qaydada bu Təlimatların məqsədi qiymətləndirmə və ya mühasibat peşəkarları tərəfindən istifadə edilən bir və ya bir neçə qiymətləndirmə standartını təsdiq və ya inkar etmək və ya bir və ya neçə spesifik qiymətləndirmə yol və üsullarını transfer qiymətqoymasının təhlili üçün xüsusilə uyğun olan üsul kimi ətraflı müzakirə etmək və ya spesifik olaraq tövsiyə etmək deyil. Lakin qiymətləndirmə üsullarının bu Təlimata lazımi diqqətin verildiyi qaydada, həmin halın spesifik faktları, etibarlı qiymətləndirmə prinsipləri və praktikaları və qiymətləndirmənin əsasını təşkil edən fərziyyələrin düzgünlüyünü və bu mülahizələrin qol uzunluğu prinsiplərinə uyğunluğunu lazımi qaydada nəzərə alaraq tətbiq edildiyi hallarda, etibarlı müqayisə edilə bilən, nəzarət olunmayan əməliyyatların olmadığı təqdirdə, belə üsullar transfer qiymətqoyması təhlilində faydalı vəsaitlər ola bilər.

Lakin, 6.142 and 6.143 saylı bəndlərdə qeyri-maddi aktivlərin hazırlanma qiymətlərinə əsaslanan qiymətləndirmə üsullarının etibarlılığı və tətbiq üsulları müzakirə edilir.

* 1. Transfer edilən qeyri-maddi aktiv və ya qeyri-maddi aktivlərin istismarından əldə edilməsi proqnozlaşdırılan gələcək pul axınının güzəştli dəyərini təxmin edən qiymətləndirmə üsulları düzgün tətbiq edildikdə xüsusilə faydalı ola bilər. Bu qiymətləndirmə üsullarının müxtəlif növləri vardır. Ümumiyyətlə, belə üsullar qeyri-maddi aktivin dəyərini, ondan gələcəkdə gözlənən istismar müddəti ərzində əldə edilə biləcək pul axınlarının təxmin edilən dəyərinə əsasən qiymətləndirirlər. Həmin dəyəri, gözlənən gələcək pul axınlarını cari dəyərə qədər azaldaraq hesablamaq olar. 7 Bu yanaşma çərçivəsində qiymətləndirmə başqa amillərlə bərabər həmçinin reallığa uyğun və etibarlı maliyyə proqnozları, inkişaf sürəti, güzəştli qiymətlər, qeyri-maddi aktivlərin istismar müddəti və əməliyyatın vergi təsirinin müəyyən edilməsini tələb edilir. Əlavə olaraq, müvafiq olan hallarda yekun dəyərlərin nəzərə alınmasına da yol açır. Fərdi hallara dair fakt və şərtlərdən asılı olaraq, qeyri-maddi aktivin istismarından əldə edilməsi proqnozlaşdırılan pul axınının cari dəyərinin hesablanması qol uzunluğu qiymətində razılaşdırılmış əməliyyatda iştirak edən hər iki tərəfin nöqteyi-nəzərindən qiymətləndirilməlidir. Qol uzunluğu qiyməti ötürən və ötürülən tərəfindən nöqteyi-nəzərindən qiymətləndirilən cari dəyərlərin diapazonunda olacaqdır. VI fəslin 27-29 saylı Əlavələrindəki nümunələr bu bölmənin müddəalarını təsvir edir.

###### Proqnozlaşdırılan pul axınlarının cari dəyərinə əsasən üsulların tətbiqi zamanı narahatlıq doğuran məqamlar

* 1. Proqnozlaşdırılan pul axınına əsaslanan qiymətləndirmə üsulları daxil olmaqla, qiymətləndirmə üsullarını tətbiq edən zaman nəzərdə tutmaq lazımdır ki, belə üsullara əsaslanan dəyər proqnozları dəyişkəndir. Qiymətləndirmə modelinin əsasını təşkil edən bu və ya digər mülahizədə və ya bir və ya bir neçə qiymətləndirmə paramterində baş verən kiçik dəyişikliklər qeyri-maddi aktivin model tərəfindən verilən dəyərində böyük fərqə yol aça bilər. Güzəştli tarifdə kiçik faizlik dəyişiklik, maliyyə proqnozları verən zaman qəbul edilən artma tariflərində kiçik faizlik dəyişiklik və ya qeyri-maddi aktivin istismar müddətinə dair mülahizələrdə kiçik dəyişikliklər yekun qiymətləndirməyə böyük təsir edə bilər. Əlavə olaraq iki və ya daha çox qiymətləndirmə mülahizəsi və ya parametri eyni zamanda dəyişdirildikdə, bu dəyişkənlik çox hallarda mürəkkəbləşir.

1. Maliyyə qiymətləndirilməsi proqnozlara əsaslandıqda, təhlil tez-tez pul axınlarının proqnozlarına əsaslanır. Mühasibat və ya vergi məqsədi ilə hesablanmış gəlir göstəriciləri kimi yığıma əsaslanan gəlir meyarları pul axınlarının vaxtını düzgün əks etdirməyə bilər, bu da öz növbəsində gəlir və pul axınına əsaslanan yanaşmaların nəticələri arasında fərq yarada bilər. Lakin, bəzi məqamları nəzərə alaraq, pul axınları proqnozlarındansa gəlir proqnozlarından istifadə praktiki yolla, transfer qiymətqoyması çərçivəsində daha etibarlı nəticə verə bilər. Gəlir və ya pul axınına əsaslanan meyarların nizamlı qaydada və müvafiq şərtlərdə tətbiq edilməsini təmin etmək üçün diqqətli olmaq lazımdır. Bu səbəbdən, bu sənəddə pul axınına edilən istinadlar elə geniş mənada oxunmalıdır ki, düzgün olaraq tətbiq edilmiş pul axını və gəlir meyarlarını ehtiva etsin.
   1. Qiymətləndirmə modelindən istifadə edərək yaranmış qeyri-maddi aktiv dəyərinin etibarlılığı xüsusi olaraq onun əsasını təşkil edən mülahizə və proqnozların etibarlılığından və mülahizələrin təsdiqi və qiymətləndirmə parametrlərinin proqnozlaşdırılmasında istifadə edilən lazımi cəhd və mühakimədən asılıdır.
   2. Bünövrəsini təşkil edən mülahizə və qiymətləndirmə parametrlərinin əhəmiyyətindən dolayı, transfer edilən qeyri-maddi aktivlər üçün qol uzunluğu qiymətlərinin müəyyən edilməsi zamanı qiymətləndirmə üsullarından istifadə edən vergi ödəyiciləri və vergi idarələri qiymətləndirmə modelinin qurulması zamanı istifadə edilən hər bir mülahizəni aşkar olaraq göstərməli, qiymətləndirma parametrlərinin seçim parametrlərini təsvir etməıi və belə mülahizə və qiymətləndirmə parametrlərinin məntiqliliyini müdafiə etməyə hazır olmalıdırlar. Əlavə olaraq, alternativ mülahizə və parametrlər qəbul edildikdə, qiymətləndirmə üsullarına əsaslanan vergi ödəyicilərinin transfer qiymətqoyması təhlilinin bir hissəsi kimi model tərəfindən təqdim edilən təxmini hesablanmış qeyri-maddi aktiv dəyərindəki yekun dəyişiklikləri əks etdirən həssaslıq təhlilinin təqdim edilməsi yaxşı olardı.
   3. Qiymətləndirmə modelinin etibarlılığının qiymətləndirilməsi zamanı qiymətləndirmənin aparılma məqsədlərinin qiymətləndirilməsi və vergi ödəyicisi tərəfindən qeyri-vergi məqsədləri ilə icra edilmiş müxtəlif qiymətləndirmələrə dair mülahizə və qiymətləndirmə parametrlərini yoxlamaq münasib ola bilər. Vergi idarəsi transfer qiymətqoyması mqəsədi və digər səbəblərdən dolayı qeyri-maddi aktivin qiymətləndirilməsi zamanı edilən mülahizələrdə hər hansı uyğunsuzluqlara görə izahatın verilməsi üçün müraciət edə bilər. Məsələn, mümkün birləşmə və əldəetmələrin qiymətləndirilməsi zamanı şirkətin mütəmadi olaraq aşağı güzəştli tariflərdən istifadə etdiyi halda, transfer qiymətqoyması təhlilində yüksək güzəştli tarifdən istifadə edildiyi hallarda belə müraciətlərin edilməsi münasibdir. Müəyyən qeyri-maddi aktivlərin qısa istismar müddəti olduqda lakin digər biznes planlaşdırılması kontekstlərində istifadə edilən proqnozlarda əlaqədar qeyri-maddi aktivlərin transfer qiymətqoyması məqsədi ilə bəyan edilmiş “istismar müddətini”ndən sonrakı illərdə pul axını gətirdiyini nümayiş olunursa, belə müraciətlərin edilməsi həmçinin münasib sayılır. Transmilli şirkətlər qrupu tərəfindən cari biznes qərarları verilən zaman istifadə edilən qiymətləndirmələr əməliyyat səviyyəsində biznes qərarların verildiyi zaman sırf transfer qiymətqoyması təhlili üçün hazırlanan qiymətləndirmələrdən daha etibarlı ola bilər.
   4. Aşağıdakı bölmələrdə diskontlaşdırılmış pul axınına əsaslanan qiymətlənidrmə modelindəki hesablamaların əsaslandığı müəyyən vacib mülahizələri qiymətləndirən zaman nəzərə alınmalı olan spesifik narahatlıq doğuran məqamlar göstərilmişdir. Qiymətləndirmə üsulunun spesifik tətbiqinin etibarlılığının qiymətləndirilməsində bu narahatlıq doğuran məqamlar vacib rol oynayır.Yuxarıda qeyd edilən və aşağıdakı bəndlərdə təfərrüatlı izah edilən müxtəlif narahatlıq doğuran məqamlara baxmayaraq, şərtlərdən asılı olaraq, xüsusilə etibarlı, müqayisə oluna bilən, nəzarət olunmayan əməliyyatların olmadığı təqdirdə, beş İƏİT transfer qiymətqoymasıüsullarından biri olaraq və ya faydalı vəsait olaraq belə qiymətləndirmə üsulunun tətbiqi, hər hansı digər transfer qiymətqoyması üsulunun tətbiqindən daha etibarlı ola bilər.
      * + 1. Maliyyə proqnozlarının düzgünlüyü
   5. Transfer edilən qeyri-maddi aktivin qiymətləndirilməsinin etibarlılığı diskontlaşdırılmış pul axını və ya gəlirin qiymətləndirilməsinin etibarlılığı həmin qiymətləndirmənin əsaslandığı gələcək pul axınları və gəlir proqnozlarının düzgünlüyündən asılıdır. Lakin, maliyyə proqnozlarının düzgünlüyünü qiymətləndirilən zaman naməlum və anlaşılmaz bazar hadisələrindən asılı olduğuna görə və bu münasibətdə bütün belə proqnozların mücərrəd olduğunu nəzərə alaraq, vergi ödəyiciləri və vergi idarələrinin həm gələcək gəlir və gələcək xərclərin proqnozlarının əsasını təşkil edən mülahizələri diqqətlə yoxlaması vacibdir. Maliyyə proqnozlarının qiymətləndirilməsi zamanı proqnozların mənbə və məqsədləri xüsusilə vacib ola bilər. Bəzi hallarda, vergi ödəyiciləri mütəmadi olaraq biznes planlaşdırılması məqsədi ilə mütəmadi olaraq maliyyə proqnozları hazırlaya bilərlər. Ola bilər ki, belə təhlillər biznesin rəhbərliyi tərəfindən biznes və kapital qoyuluşu qərarlarının verilməsi üçün istifadə edilsin. Adətən, qeyri-vergi biznes planlaşdırılmış məqsədləri ilə hazırlanmış proqnozlar sırf vergi məqsədi və ya sırf transfer qiymətqoyması təhlili məqsədi ilə hazırlanmış proqnozlardan daha etibarlı olur.
   6. Proqnozların əhatə etdiyi vaxt müddəti belə proqnozların etibarlılığının qiymətləndirilməsi zamanı həmçinin nəzərə alınmalıdır. nəzərdə tutulan qeyri-maddi aktivin müsbət pul axını verməsinin gözləndiyi gələcək nə qədər uzaqdırsa, gəlir və xərc proqnozlarının etibarlılığının da o qədər az olması təxmin edilir.
   7. Proqnozlarının etibarlılığının qiymətləndirilməsi zamanı qeyri-maddi aktivlərin və ya onlarla əlaqədar məhsul və xidmətlərin maliyyə göstəricilərinin bərqərar olmuş fəaliyyət göstəricilərinin olub-olmaması nəzərə alınmalıdır. Bir çox amillərin dəyişə biləcəyinə görə, keçmiş fəaliyyətin gələcəyə etibarlı bələdçi olacağını təxmin etmək təhlükəlidir. lakin, keçmiş fəaliyyət göstəriciləri qeyri-maddi aktivlərdən asılı olan məhsul və ya xidmətlərin gələcək göstəriciləri üçün faydalı bələdçi ola bilər. şübhəsizdir ki, bazarda təqdim edilməmiş və ya hələ də hazırlanmaqda olan məhsul və ya xidmətlərə dair proqnozlar artıq fəaliyyət göstəriciləri olan məhsul və xidmətlərə dair proqnozlardan daha az etibarlılığa malikdir.
   8. Pul axını proqnozlarına hazırlanma xərclərinin daxil edilib-edilməyəcəyinə dair qərar verən zaman transfer edilən qeyri-maddi aktivin xüsusiyyətlərini nəzərə almaq vacibdir. Bəzi qeyri-maddi aktivlər qeyri-müəyyən istismar müddətinə malik ola və tədricən hazırlana bilər. Bu hallarda pul axını proqnozlarında gələcək hazırlıq xərclərinin ehtiva edilməsi münasibdir. Digərləri, məsələn spesifik bir patent artıq bütövlüklə hazırlanmış ola və əlavə olaraq digər qeyri-maddi aktivlərin hazırlanmış üçün platforma təqdim etməyə bilər. Bu hallarda, transfer edilmiş qeyri-maddi üzrə pul axını proqnozlarına heç bir hazırlanma xərclıri daxil edilməməlidir. Yuxarıda qeyd edilən və ya hər hansı digər səbəblərdən dolayı qiymətləndirmənin əsasını təşkil edən proqnozların etibarsız və ya mücərrəd hesab edilməsinə səbəb varsa, D.3 və D.4 Bölmələrində təlimatlara diqqət yetirilməlidir.

##### Artım sürəti ilə əlaqəli mülahizələr

6.169 Pul axınları üzrə bəzi proqnozların diqqətlə nəzərdən keçirilməli olan əsas elementi proqnozlaşdırılan artım sürətidir. Gələcək pul axınlarının proqnozları tez-tez faiz artım tempindən istifadə etməklə artırılmış cari pul axınlarına əsaslanır (və ya qismən hazırlanmış qeyri-maddi aktivlər halında məhsul buraxılışndan sonra fərz olunan ilkin pul axınları). Bu halda fərz olunan artım sürətini təşkil edən baza nəzərdən keçirilməlidir. Xüsusilə, müəyyən məhsuldan əldə olunmuş gəlirlərin uzun müddət ərzində sabit sürətlə artması nadir haldır. Buna görə də oxşar məhsulların və bazarın təcrübəsinə və ya bazarın gələcək şərtlərinin inandırıcı qiymətləndirməsinə əsaslanmayan xətti artım sürətini proqnozlaşdıran sadə modellərdən istifadə edərkən ehtiyatlı olmaq lazımdır. Adətən, proqnozlaşdırılan gələcək pul axınlarına əsaslanan qiymətləndirmə üsulu etibarlı şəkildə tətbiq olunarkən, sənaye sektorunun və ya şirkətin oxşar məhsullar üzrə gəlirlərinin və xərclərinin artımı trayektoriyasının nəzərdən keçirilməsi gözlənilir.

##### Güzəştli tarif

* 1. Proqnozlaşdırılan pul axınlarının cari dəyərinin hesablanması üçün istifadə olunan güzəştli tarif və ya tarifləri qiymətləndirmə modelinin mühüm elementidir. Güzəştli tarif pulun zaman dəyərini və gözlənilən pul axınlarının qeyri-müəyyənliyi ilə əlaqəli riski nəzərə alır. Seçilmiş güzəştli tariflərdə baş verən kiçik dəyişikliklər bu üsullardan istifadə etməklə hesablanan qeyri-maddi aktivlərin dəyərində geniş fluktuasiyalara səbəb ola bilər. Vergi ödəyiciləri və vergi idarələri qiymətləndirmə modelində istifadə olunan güzəştli tarif və ya tarifləri seçərkən aparılan təhlilə və qəbul edilən fərziyyələrə diqqət etməlidirlər.
  2. Bütün hallarda transfer qiymətqoyması üçün məqbul sayılan güzəştli tarifin vahid göstəricisi mövcud deyil. Nə vergi ödəyiciləri, nə də vergi idarələri güzəştli tarifinin kapitalın ölçülmüş orta xərci (KÖOX) yanaşmasına əsaslandığını fərz etməməlidirlər və ya müvafiq güzəştli tarifin müəyyən edilməsi mühüm olduqda transfer qiymətqoymasının təhlilində digər göstəricidən istifadə edilməlidir. Bunun əvəzinə, güzəştli tarifi müəyyən edərkən, nəzərdən keçirilən vəziyyətin faktları ilə əlaqəli xüsusi şərtlər və risklər, xüsusilə də nəzərdə tutulmuş müəyyən pul axınları qiymətləndirilməlidir.
  3. Güzəştli tarifi müəyyən edərkən və hesablayarkən nəzərə almaq lazımdır ki, bəzi hallarda, xüsusilə də hazırlanmaqda olan qeyri-maddi aktivlərin qiymətləndirilməsi ilə əlaqəli hallarda qeyri-maddi aktivlər vergi ödəyicisinin biznesinin ən riskli elementlərindən biri ola bilər. Həmçinin nəzərə almaq lazımdır ki, bəzi bizneslər təbii olaraq digər biznes sahələri ilə müqayisədə daha yüksək riskə malikdirlər və bəzi pul axınları digərləri ilə müqayisədə təbii olaraq daha dəyişkəndir. Məsələn, proqnozlaşdırılan tədqiqat və inkişaf xərclərinin çəkilməsi ehtimalı proqnozlaşdırılan gəlirlərin əldə olunması ehtimalından yüksəkdir. Güzəştli tarif və ya tariflər ümumi biznesin risk səviyyəsini və hər vəziyyət üçün səciyyəvi olan şərtlər altında proqnozlaşdırılan müxtəlif pul axınlarının gözlənilən dəyişkənliyini əks etdirməlidir.
  4. Maliyyə proqnozları hazırlanarkən və ya güzəştli tarif hesablanarkən bəzi risklər nəzərə alındığına görə, risklərin ikiqat hesablanmasına yol verməmək üçün diqqətli olmaq lazımdır.

##### Qeyri-maddi aktivlərin istismar müddəti və qalıq dəyəri

* 1. Qiymətləndirmə üsulları çox hallarda nəzərdən keçirilən qeyri-maddi aktivin istismar müddəti ərzində istismardan əldə olunacaq pul axınlarının proqnozuna əsaslanır. Bu hallarda qeyri-maddi aktivin faktiki istismar müddətinin müəyyən edilməsi qiymətləndirmə modelini təşkil edən mühüm fərziyyələrdən biridir.
  2. Müəyyən qeyri-maddi aktivlərin proqnozlaşdırılan istismar müddəti bütün əlaqəli faktlara və şərtlərə əsaslanaraq müəyyən edilməlidir. Müəyyən qeyri-maddi aktivlərin proqnozlaşdırılan istismar müddəti bu qeyri-maddi aktiv üçün təqdim olunan hüquqi müdafiənin xarakterindən və davametmə müddətindən asılıdır. Sənaye sahəsində baş verən texnoloji dəyişikliklərin sürəti və müvafiq iqtisadi mühitdəki rəqabətə təsir göstərən digər amillər qeyri-maddi aktivlərin istismar müddətinə təsir edə bilər. 6.121 və 6.122 bəndlərinə baxın.
  3. Bəzi hallarda müəyyən qeyri-maddi aktivlər hüquqi müdafiə başa çatdıqdan və ya bu aktivlərin əlaqəli olduğu məhsulların bazarda satışı dayandırıldıqdan bir neçə il sonra pul axınlarının meydana gəlməsinə töhfə verir. Bu o halda baş verir ki, birinci nəsil qeyri-maddi aktivlər gələcək nəsil qeyri-maddi aktivlərin və yeni məhsulların hazırlanmasının əsasını təşkil edir. Aktivlərin davamlı təsiri müşahidə olunduqda, proqnozlaşdırılan yeni məhsullardan əldə olunan davamlı pul axınlarının müəyyən hissəsinin artıq istismar müddəti başa çatmış qeyri-maddi aktivlərə aid edildiyi hallar olur. Nəzərə almaq lazımdır ki, bəzi qeyri-maddi aktivlər qiymətləndirilən zaman qeyri-müəyyən istismar müddətinə malik olsalar da, bu demək deyil ki, qeyri-müntəzəm gəlirlərin bu növ aktivlərə davamlı olaraq şamil olunmalıdır.
  4. Bununla əlaqədar, müəyyən qeyri-maddi aktivlər əsaslı maliyyə proqnozlarının aid edildiyi dövrdən sonra pul axınlarının davam etməsinə gətirib çıxarırsa, bəzi hallarda pul axınları ilə əlaqəli qeyri-maddi aktivlərlə əlaqəli pul axınlarının qalıq dəyəri hesablanır. Qalıq dəyərlər qiymətləndirmədə istifadə olunursa, bu hesablamaların əsasını təşkil edən fərziyyələr, xüsusilə, fərz olunan artım sürətləri aydın şəkildə müəyyən edilməli və diqqətlə nəzərdən keçirilməlidir.

##### Vergilər üzrə fərziyyələr

* 1. Qiymətləndirmə üsulunun məqsədi qeyri-maddi aktivlərlə əlaqəli pul axınlarını proqnozlaşdırmaqdırsa, proqnozlaşdırılan gələcək gəlir vergilərinin proqnozlaşdırılan pul axınlarına təsirini hesablamaq və kəmiyyətini müəyyən etmək lazımdır. Verginin nəzərə alınacaq təsirlərinə aşağıdakılar aiddir: (i) gələcək pul axınlarından tutulacaq proqnozlaşdırılan vergilər, (ii) transfer alıcısı üçün əlçatan olacaq vergi amortizasiyasının proqnozlaşdırılan güzəştləri və mövcud olduqda, (iii) transferin nəticəsi olaraq transfer edən tərəfdən tutulacaq proqnozlaşdırılan vergilər.

#### D.2.7. Ödəniş qaydası

* 1. Vergi ödəyiciləri transfer olunan qeyri-maddi aktivlər müqabilində ediləcək ödəniş qaydasını müəyyən etmək üzrə geniş səlahiyyətlərə malikdirlər. Müstəqil müəssisələr arasında aparılan əməliyyatlarda qeyri-maddi aktivlər müqabilində edilən ödənişlərin birdəfəlik vahid ödəniş şəklində edilməsi geniş yayılıb. Qeyri-maddi aktivlər müqabilində müəyyən müddət ərzində dövri ödənişlər edilməsinə də tez-tez rast gəlinir. Dövri ödənişləri əhatə edən razılaşmalar sabit məbləğdə hissə-hissə ödənişlər şəklində və ya şərti ödənişlər şəklində strukturlaşdırıla bilər. Sonuncu halda ödənişin həcmi qeyri-maddi aktivlərin əsasını təşkil etdiyi məhsulların satış həcmindən, mənfəət səviyyəsindən və ya digər amillərdən asılıdır. Ödənişin qaydası ilə əlaqədar vergi ödəyicisinin bağladığı razılaşmaları qiymətləndirərkən I fəslin D.1.1 bölməsində qeyd olunan prinsiplərə əməl edilməlidir.
  2. Ödəniş qaydası ilə əlaqədar vergi ödəyicisinin bağladığı razılaşmaların müddəalarını dəyərləndirərkən nəzərə almaq lazımdır ki, bəzi ödəniş şəkilləri tərəflərdən biri üçün daha yüksək və ya aşağı riski ehtiva edəcək. Məsələn, gələcək satış və ya mənfəət həcmindən asılı ödənişlər öz şərti təbiətinə görə, adətən, vahid birdəfəlik ödəniş şəklində və ya sabit məbləğdə hissə-hissə edilən silsilə ödənişlər şəklində edilən ödənişlərlə müqayisədə transfer edən üçün daha yüksək risk təşkil edəcək. Seçilmiş ödəniş qaydası hər vəziyyət üçün səciyyəvi olan faktlara və şərtlərə, o cümlədən, yazılı müqavilələrə, tərəflərin faktiki davranışlarına və tərəflərin müvafiq ödəniş risklərini qəbul etmək və öhdəsindən gəlmək bacarıqlarına uyğun olmalıdır. Xüsusilə, müəyyən olunmuş ödənişlərin həcmi pulun müvafiq zaman dəyərini və seçilmiş ödəniş şəklinin risk xüsusiyyətlərini əks etdirməlidir. Məsələn, əgər qiymətləndirmə üsulunun tətbiqi transfer edilən qeyri-maddi aktiv müqabilində birdəfəlik ödənişin cari dəyərin hesablanması ilə nəticələnirsə və vergi ödəyicisi gələcək satışlardan asılı olan ödəniş qaydasından istifadə edirsə, qeyri-maddi aktivlərin istismar müddəti ərzində şərti ödənişlərin birdəfəlik hesablanmasında istifadə olunan güzəştli tarif transfer edən üçün satışların reallaşmaması və gələcək ödənişlərin edilə bilməməsi, həmçinin ödənişlərin növbəti illərə təxirə salınması nəticəsində pulun zaman dəyərinin dəyişməsi ilə əlaqəli yüksək riskləri əks etdirməlidir.

### Əməliyyat vaxtı qiymətləndirilməsi kifayət qədər qeyri-müəyyən olan qeyri-maddi aktivlərin cəlb olunduğu əməliyyatlara dair qol uzunluğu qiyməti

* 1. Qeyri-maddi aktivlərin və ya qeyri-maddi aktiv hüquqların müəyyən xüsusiyyətləri müqayisə oluna bilən nümunələrin axtarışını və bəzi hallarda əməliyyat vaxtı qeyri-maddi aktivin dəyərinin müəyyən edilməsini çətinləşdirir. Əməliyyat vaxtı qeyri-maddi aktivin və ya qeyri-maddi aktivlərə hüququn qiymətləndirilməsi yüksək dərəcədə qeyri-müəyyən olduqda, qol uzunluğu qiymətinin müəyyən olunması ilə əlaqədar sual meydana gəlir. Bu məsələni həll etmək üçün vergi ödəyiciləri və vergi idarələri müqayisə oluna bilən şərtlər altında olan müstəqil müəssisələrin əməliyyatların qiymətləndirilməsində meydana gələn qeyri-müəyyənlikləri necə nəzərə aldıqlarına istinad etməlidirlər. Bununla əlaqədar, I fəslin D bölməsindəki təlimatlar və tövsiyə olunan proses, III fəslin prinsipləri və müqayisəlilik təhlilinin aparılması üzrə bu fəsildə təqdim olunan prinsiplər tətbiq oluna bilər.
  2. Faktlardan və şərtlərdən asılı olaraq, əməliyyat zamanı qeyri-maddi aktivlərin qiymətləndirilməsində meydana gələn yüksək qeyri-müəyyənliyi nəzərə almaq üçün müstəqil müəssisələrin qəbul etdiyi müxtəlif mexanizmlər mövcuddur. Məsələn, əməliyyatın əvvəlində qiymətin müəyyən edilməsi üsulu kimi gözlənilən faydadan (bütün iqtisadi amillərin nəzərə alınması ilə) istifadə etmək olar. Gözlənilən faydanı müəyyən edərkən müstəqil müəssisələr sonrakı gedişatların qabaqcadan nə qədər görülə bilən və təxmin edilə bilən olduğunu nəzərə alırlar. Bəzi hallarda müstəqil müəssisələr hadisələrin sonrakı gedişatının kifayət qədər təxmin edilə bilən olduğunu hesab edə və buna görə də gözlənilən fayda proqnozlarının kifayət qədər etibarlı olduğunu düşünərək, əməliyyatların əvvəlində sabit qiyməti müəyyən etmək üçün bu proqnozlara əsaslana bilərlər.
  3. Digər vəziyyətlərdə müstəqil müəssisələr aşkar edə bilərlər ki, yalnız gözlənilən fayda əsasında qiymətlərin müəyyən edilməsi qeyri-maddi aktivlərin qiymətləndirilməsi zamanı qeyri-müəyyənliyin yüksək olması nəticəsində meydana gələn risklərə qarşı müdafiə etmir. Bu hallarda müstəqil müəssisələr, məsələn, qısamüddətli razılaşmalar bağlaya, qiymətlərə düzəliş etmək üzrə maddələri razılaşmanın şərtlərinə daxil və ya əvvəlcədən kifayət qədər təxmin edilə bilməyən sonrakı gedişatlara qarşı müdafiə üçün şərti ödənişləri əhatə edən ödəniş strukturunu qəbul edə bilərlər. Bu halda şərti qiymətqoyma tədbirləri ödənişlərin miqdarının və ya vaxtının şərti hadisələrdən, o cümlədən, satış və ya mənfəətin həcmi əvvəlcədən müəyyən edilmiş maliyyə hədlərindən və ya əvvəlcədən müəyyən olunan hazırlanma mərhələrindən (məs., royalti və ya dövrü aralıq ödənişləri) asılı olduğu qiymətqoyma tədbirlərindən ibarət olur. Məsələn, royalti faiz dərəcəsi lisenziatın satışları artdıqca arta bilər və ya müəyyən hazırlanma hədəflərinə uğurla nail olunduqda əlavə ödənişlərin edilməsi tələb oluna bilər. Qeyri-maddi aktivlərin kommersiyalaşmağa hazır olmadığı və daha çox təkmilləşdirilməli olduğu mərhələdə qeyri-maddi aktivlərin və ya qeyri-maddi aktiv hüquqlarının transfer edilməsi üçün ilkin transfer üzrə müstəqil müəssisələrin qəbul etdiyi ödəniş şərtləri hazırlığın müəyyən edilmiş aralıq mərhələlərinə nail olduqdan sonra ödənməli olan əlavə şərti məbləğlərin müəyyən edilməsini əhatə edə bilər.
  4. Həmçinin müstəqil müəssisələr qabaqcadan görülə bilməyən sonrakı gedişatlar üzrə risk götürməyə qərar verə bilərlər. Lakin tərəflərin əməliyyat zamanı qabaqcadan görə bilmədiyi mühüm hadisələrin və ya gedişatların meydana gəlməsi və ya baş vermə ehtimalı aşağı olan, lakin qiymətqoymanın təməl fərziyyələrini dəyişə biləcək qabaqcadan görülə bilən hadisələrin və ya gedişatların meydana gəlməsi tərəflər arasında bağlanan razılaşmanın qiymətqoyma tədbirlərinin hər iki tərəf üçün faydalı olacaq şəkildə təkrar danışıqların aparılmasına səbəb ola bilər. Məsələn, patentləşdirilmiş dərman preparatının satışına tətbiq olunan royalti faiz dərəcəsi aşağı məsrəfli alternativ müalicə üsulunun hazırlanması nəticəsində həddən artıq yüksək hesab olunursa, qol uzunluğuna uyğun olaraq təkrar danışıqlar aparıla bilər. Həddən artıq yüksək royalti lisenziatın dərman preparatını istehsal etmək və ya satmaq stimulunu zəiflədə bilər, bu halda lisenziat razılaşma üzrə təkrar danışıqların aparılmasında maraqlı olacaq. Ola bilər ki, lisenziar dərman preparatını bazarda saxlamaqda və lisenziatın müəyyən bacarıqlara və təcrübəyə malik olduğuna və ya onlar arasında uzunmüddətli əməkdaşlıq münasibətləri mövcud olduğuna görə dərman preparatının eyni lisenziat tərəfindən istehsal edilməsini və satılmasını qoruyub saxlamaqda maraqlı ola bilər. Bu şərtlər altında tərəflər gələcəyi nəzərə alaraq qarşılıqlı fayda məqsədilə razılaşmanın bir hissəsini və ya bütün hissələri üzrə təkrar danışıqlar apara və daha aşağı royalti faiz dərəcəsi təyin edə bilərlər. Hər iki halda təkrar danışıqların aparılması hər vəziyyət üçün səciyyəvi olan faktlardan və şərtlərdən asılı olacaq.
  5. Əgər müqayisə oluna bilən şərtlər altında olan müstəqil müəssisə qeyri-maddi aktivlərin qiymətləndirilməsi zamanı yüksək qeyri-müəyyənliyi nəzərə almaq üçün müəyyən bir mexanizm qəbul etməyə razılıq verirsə (məsələn, qiymətlərə düzəliş maddəsi), vergi idarəsinə, qeyri-maddi aktivlərin iştirak etdiyi əməliyyatın qiymətqoyma mexanizmini və ya bu mexanizm əsasında qeyri-maddi aktiv hüquqları müəyyən etməyə icazə verilməlidir. Eynilə, müqayisə oluna bilən şərtlər altında olan müstəqil müəssisələr sonrakı hadisələri, baş verdikdə əməliyyatın qiymətqoyma mexanizmi üzrə təkrar danışıqlara səbəb olacaq qədər əhəmiyyətli hesab edirlərsə, bu hadisələr əlaqəli müəssisələr arasında aparılan əməliyyatların qiymətqoyma mexanizminə düzəliş edilməsinə səbəb olmalıdır.

### Çətin qiymətləndirilən qeyri-maddi aktivlər (ÇQQMA)

* 1. Vergi idarəsi qeyri-maddi aktivlərin transferini əhatə edən əməliyyatların və ya qeyri-maddi aktiv hüquqların qiymətləndirilməsi üçün müvafiq hesab olunan gedişatların və ya hadisələrin müəyyən edilməsi və ya təsdiqlənməsi və bu gedişat və hadisələrin meydana gəlməsi, inkişaf istiqamətinin qabaqcadan görülməsi və ya əməliyyatın aparıldığı vaxtda müəyyən dərəcədə qabaqcadan görülməsi ilə əlaqədar çətinliklərlə qarşılaşa bilər. Qeyri-maddi aktivlərin qiymətləndirilməsi ilə əlaqəli gedişatlar və ya hadisələr çox hallarda qeyri-maddi aktivin hazırlandığı və ya istismar olunduğu biznes mühiti ilə əlaqəli olur. Buna görə də, hansı gedişat və ya hadisələrin müvafiq olduğunun qiymətləndirilməli və bu gedişat və ya hadisələrin meydana gəlməsi qabaqcadan qabaqcadan görülməlidir və ya görülə bilməsi üçün peşəkar biliklər, təcrübə və qeyri-maddi aktivin hazırlandığı və istismar edildiyi biznes mühiti haqqında məlumatlılıq lazımdır. Bundan əlavə, qeyri-maddi aktivlərin və ya qeyri-maddi aktivlərə hüququn qiymətləndirilməsi zamanı aparılan ehtiyatlı qiymətləndirmələr transmilli şirkət qrupunun apardığı digər transfer qiymətqoyması məqsədləri üçün zəruri və ya faydalı olmaya bilər. Bu halda transfer qrup daxilində baş verirsə, bu qiymətləndirmələrin nəticəsi müfəssəl olmayacaqdır. Məsələn, müəssisə hazırlanma prosesinin ilkin mərhələlərində qeyri-maddi aktivləri əlaqəli müəssisəyə transfer edə, transfer zamanı qeyri-maddi aktivin dəyərini müvafiq şəkildə əks etdirməyən faiz dərəcəsi müəyyən edə bilər və sonra iddia edə bilər ki, transferin icrası zamanı məhsulun sonrakı uğurunu tam müəyyən etmək mümkün olmayıb. Beləliklə, vergi ödəyicisi iddia edəcək ki, qeyri-maddi aktivin *ex ante* (əvvəlki) və *ex post* (sonrakı) dəyəri arasındakı fərq gözləniləndən daha əlverişli gedişata aid edilməlidir. Bu cür hallarda vergi idarəsinin ümumi təcrübəsi göstərir ki, idarə vergi ödəyicisinin iddiasını nəzərdən keçirmək üçün müvafiq biznes səriştəsinə və ya məlumatlara malik olmaya bilər və vergi ödəyicisi qeyri-maddi aktivin *ex ante* (əvvəlki) və *ex post* (sonrakı) dəyəri arasındakı fərqin qiymətlərin qol uzunluğuna uyğun müəyyən edilməməsi fərziyyələri ilə əlaqəli olduğunu iddia edə bilər. Bunun müqabilində, vergi ödəyicisinin iddialarını nəzərdən keçirən vergi idarəsi vergi ödəyicisinin təqdim etdiyi bilik və məlumatlardan asılı olacaq. Vergi ödəyicisi və vergi idarəsi arasındakı məlumat asimmetriyası ilə əlaqəli olan bu hallar transfer qiymətqoyması riskinə səbəb ola bilər. 6.191 bəndinə baxın.
  2. Qeyri-maddi aktivlərin və ya qeyri-maddi aktivə hüquqların transferini əhatə edən bu cür vəziyyətlərdə ex post (sonrakı) nəticələr vergi idarəsi üçün əlaqəli müəssisələr tərəfindən müəyyən olunmuş ex ante (əvvəlki) qiymətlərinin qol uzunluğu tədbirləri və əməliyyat zamanı qeyri-müəyyənliklərin olması ilə əlaqədar göstərici rolunu oynaya bilər. Qabaqcadan görülə bilməyən gedişatlar və ya hadisələr səbəbilə *ex ante* (əvvəlki) proqnozlar və *ex post* (sonrakı) nəticələr arasında fərqlər meydana gəlibsə, bu fərq ona işarə edə bilər ki, əlaqəli müəssisələr əməliyyat aparılan zaman qiymətləri razılaşdırarkən qeyri-maddi aktivin dəyərinə və qəbul edilmiş qiymətqoyma şərtlərinə təsir göstərdiyi ehtimal olunan müvafiq gedişat və ya hadisələri nəzərə almamış ola bilər.
  3. Bu bölmə yuxarıda müzakirə olunan məsələlərə cavab olaraq vergi idarəsinin qəbul edə biləcəyi qol uzunluğu prinsipinə uyğun yanaşmanı əhatə edir ki, vergi idarəsi bu yanaşmadan istifadə edərək, vergi ödəyicisi tərəfindən müəyyən edilmiş qiymətqoyma mexanizmlərinin hansı hallarda qol uzunluğu prinsipinə müvafiq olub-olmadığını və çətin qiymətləndirilən qeyri-maddi aktivlərin qiymətləndirilməsi ilə əlaqəli olan, qabaqcadan görülən gedişat və ya hadisələrin müvafiq çəkisinə əsaslanıb-əsaslanmadığını müəyyən edə bilər. Bu yanaşmaya əsasən, *ex post* (sonrakı) dəlillər əməliyyatın yerinə yetirildiyi zamanda mövcud olan qeyri-müəyyənliklər üzrə, vergi ödəyicisinin əməliyyat zamanı qabaqcadan görülə bilən gedişat və ya hadisələri müvafiq şəkildə nəzərə alıb-almadığına və bu növ qeyri-maddi aktivlərin və ya qeyri-maddi aktivlərə hüququn transferi üzrə transfer qiymətinin *ex ante* (əvvəlcədən) müəyyən edilməsi zamanı istifadə olunan məlumatların etibarlılığına dair mümkün dəlillər təqdim edir. Bu növ ehtimal olunan tədbirlərin qol uzunluğu qiymətinin dəqiq şəkildə müəyyən edilməsinə təsir göstərmədiyi nümayiş olunarsa, dəlillər 6.193 və 6.194 bəndlərinə əsasən təkzib oluna bilər. Bu hal əməliyyatın yerinə yetirildiyi vaxtda əlaqəli müəssisələr tərəfindən bilinməli və nəzərə alınmalı *ex post* (sonrakı) nəticələrin əsaslandığı məlumatları nəzərə almadan vergi qiymətləndirməsi məqsədilə *ex post* (sonrakı) nəticələrin alınması zamanı edilən ehtiyatsızlıq hallarından fərqləndirilməlidir.
  4. Çətin qiymətləndirilən qeyri-maddi aktivlər (ÇQQMA) əlaqəli müəssisələr arasında transfer edilən zaman (i) etibarlı müqayisə oluna bilən nümunələrin olmadığı və (ii) əməliyyat vaxtı transfer edilən qeyri-maddi aktivdən əldə olunması gözlənilən gələcək pul axını və ya gəlir proqnozlarının, ya da qiymətləndirmə zamanı çox qeyri-müəyyən olan və transfer vaxtı qeyri-maddi aktivin yekun uğur səviyyəsi üzrə proqnozun verilməsini çətinləşdirən fərziyyələrin istifadə olunduğu qeyri-maddi aktivləri və ya bu qeyri-maddi aktiv hüquqlarını əhatə edir.
  5. 6.189 bəndindəki ÇQQMA-nın transferini və ya istifadəsini əhatə edən əməliyyatlar aşağıdakı xüsusiyyətlərə malik ola bilərlər:
     + Qeyri-maddi aktiv transfer anında qismən hazırlanmış olur.
     + Qeyri-maddi aktivin kommersiya istismarı əməliyyatdan bir neçə il sonra gözlənilir.
     + Qeyri-maddi aktiv 6.189 bəndində təsvir olunan ÇQQMA tərifinə uyğun gəlmir, lakin ÇQQMA tərifinə uyğun gələn digər qeyri-maddi aktivlərin hazırlanması və ya təkmilləşdirilməsində istifadə olunur.
     + Qeyri-maddi aktivin transfer vaxtı yeni olan üsulla istismar edilməsi gözlənilir və oxşar qeyri-maddi aktivlərin hazırlanması və ya istismarına dair qeydlərin olmaması proqnozları qeyri-müəyyən edir.
     + ÇQQMA tərifinə uyğun gələn qeyri-maddi aktiv 6.189 bəndinə uyğun olaraq birdəfəlik ödəniş müqabilində əlaqəli müəssisəyə transfer edilib.
     + Qeyri-maddi aktiv xərclərin bölüşdürülməsinə dair razılaşma və ya oxşar razılaşmalarla əlaqəli istifadə olunur və ya onlara uyğun şəkildə hazırlanıb.
  6. Vergi ödəyicisi və vergi idarələri arasındakı məlumat asimmetriyası, o cümlədən, əməliyyatın qiymətqoyması zamanı vergi ödəyicisinin nəzərə aldığı məlumatlar bu cür qeyri-maddi aktivlər üçün kəskin problem yarada və 6.186 bəndində izah olunan səbəblərə görə qiymətqoymanın əsaslandığı qol uzunluğu prinsipinin təsdiqlənməsi zamanı vergi idarəsinin qarşılaşdığı çətinlikləri artıra bilər. Nəticədə, vergi idarəsi transferdən sonrakı illərdə *ex post* (sonrakı) nəticələr aşkar olunana qədər transfer qiymətqoyması məqsədilə risk qiymətləndirməsini həyata keçirərkən, vergi ödəyicisi tərəfindən icra olunan qiymətqoymanın əsaslandığı məlumatların etibarlılığını qiymətləndirərkən, qeyri-maddi aktivlərin və ya qeyri-maddi aktivlərlə hüquqların qol uzunluğu qiyməti ilə müqayisədə aşağı və ya yuxarı qiymətə transfer edildiyini nəzərdən keçirərkən çətinliklərlə üzləşəcək.
  7. Bu vəziyyətlərdə vergi idarəsi *ex ante* (əvvəlki) qiymətqoyma razılaşmalarının müvafiqliyini müəyyən etmək üçün ehtimal olunan dəlillər qismində *ex post* (sonrakı) nəticələri nəzərdən keçirə bilər. Lakin *ex post* (sonrakı) dəlillərin nəzərdən keçirilməsi belə bir müddəaya əsaslanmalıdır ki, *ex ante* (əvvəlki) qiymətqoymanın əsaslandığı məlumatların etibarlılığını qiymətləndirmək üçün bu dəlillərin nəzərə alınması zərurət təşkil edir. Bu bölmədə təsvir olunan yanaşmaya baxmayaraq, vergi idarəsi *ex ante* (əvvəlki) qiymətqoymanın əsaslandığı məlumatların etibarlılığını təsdiq edə bildikdə, *ex post* (sonrakı) mənfəət səviyyəsinə əsaslanaraq düzəlişlər edilməməlidir. *Ex ante* (əvvəlki) qiymətqoyma tədbirlərini qiymətləndirərkən, vergi idarəsi qol uzunluğu qiyməti tədbirlərinin, o cümlədən, 6.185 bəndinə əsasən, müstəqil müəssisələr arasında əməliyyatlardaki asılı qiymətqoyma tədbirlərinin müəyyən edilməsində istifadə etmək üçün lazım olan maliyyə nəticələri üzrə *ex post* (sonrakı) dəlillərdən istifadə etmək hüququna malikdir. Hadisə ilə əlaqəli faktlardan və şərtlərdən asılı olaraq və III fəslin B.5 bölməsindəki təlimatları nəzərə alaraq, bu yanaşmanın tətbiqi üçün məlumatların çoxillik təhlilinin aparılması məqsədəuyğun ola bilər.
  8. Aşağıdakı istisna hallarından ən az biri baş verikdə, bu yanaşma 6.189 bəndinin əhatə dairəsinə aid olan ÇQQMA-nın transferi və ya istifadəsini əhatə edən əməliyyatlara şamil olunmayacaq:

1. Vergi ödəyicisi aşağıdakıları təqdim etdikdə:
   1. Qiymətqoyma razılaşmalarının müəyyən edilməsi məqsədilə transfer zamanı istifadə olunan *ex ante* (əvvəlki) proqnozların təfərrüatları, o cümlədən, qiymətqoyma zamanı (məsələn, ehtimal çəkili) risklərin necə nəzərə alınması və qabaqcadan görülən hadisələrin və digər risklərin meydana gəlmə ehtimalının müvafiq şəkildə nəzərə keçirilməsi ilə əlaqəli təfərrüatlar; və
   2. Maliyyə proqnozları və faktiki nəticələr arasındakı nəzərəçarpacaq fərqlərin aşağıdakı səbəblərə görə meydana gəldiyini göstərən etibarlı dəlillər: a) qiymət müəyyən edildikdən sonra meydana gəlmiş, əlaqəli müəssisələr arasında aparılan əməliyyat zamanı gözlənilməyən, qabaqcadan görülə bilməyən gedişat və ya hadisələr və ya b) qabaqcadan görülə bilən nəticələrin meydana gəlmə ehtimalının reallaşması və bu ehtimalların əməliyyat vaxtı həddən artıq və ya həddən aşağı qiymətləndirilməməsi.
2. ÇQQMA-nın transferi, onu icra edən və qəbul edən ölkələr arasında nəzərdə tutulan dövrdə qüvvədə olan qiymətin əvvəlcədən razılaşdırılması üzrə ikitərəfli və ya çoxtərəfli sazişlərdə əhatə olunur.
3. Yuxarıda i) bəndində qeyd olunmuş maliyyə proqnozları və faktiki nəticələr arasındakı nəzərəçarpacaq fərqlər ÇQQMA üzrə ödənilən kompensasiyanın əməliyyat vaxtı müəyyən edilmiş kompensasiyanın 20%-dən çox azaldılmasına və ya artırılmasına təsir göstərə bilməz.

Beşillik kommersiyalaşma dövrü o zaman başa çatır ki, ÇQQMA transfer qəbul edən tərəf üçün müstəqil tərəf ilə müqayisə oluna bilən gəlir meydana gətirsin və kommersiyalaşma dövründə i) bəndində qeyd olunmuş maliyyə proqnozları və faktiki nəticələr arasındakı nəzərəçarpacaq fərqlər bu dövr üçün edilmiş proqnozlardan 20%-dən çox fərqlənməsin. 8

* 1. İlk istisna göstərir ki, maliyyə nəticələrinə dair *ex post* (sonrakı) dəlillər *ex ante* (əvvəlki) qiymətqoyma tədbirlərinin müvafiqliyi üzrə vergi idarəsinə münasib biliklər təqdim edir. Lakin vergi ödəyicisi əməliyyat vaxtı qabaqcadan görülə bilən və qiymətqoyma fərziyyələrində əks olunan amilləri və proqnoz ilə nəticələr arasındakı fərqin meydana gəlməsinə səbəb olan gedişatın qabaqcadan görülə bilməyən hadisələrdən qaynaqlandığını qaneedici şəkildə nümayiş etdirə bildikdə, vergi idarəsi *ex post* (sonrakı) nəticələrə əsaslanaraq *ex ante* (əvvəlki) qiymətqoyma mexanizminə düzəliş edə bilməz. Məsələn, əgər maliyyə nəticələrinə dair dəlillər transfer olunmuş qeyri-maddi aktivləri istismar edən məhsulların satışının ildə 1000 ədəd olduğunu göstərirsə, lakin *ex ante* (əvvəlki) qiymətqoyma mexanizmi illik satışın maksimum 100 ədəd olması proqnozuna əsaslanıbsa, vergi idarəsi satış həcminin nə üçün daha yüksək olduğunu nəzərdən keçirməlidir. Əgər satışın daha böyük həcmi, məsələn, təbii fəlakətlə və ya qeyri-maddi aktivi istismar edən məhsullara olan tələbin əməliyyat zamanı aşkar şəkildə qabaqcadan görülə bilməyən, baş vermə ehtimalı çox aşağı olan digər gözlənilməz hadisə nəticəsində eksponensial artımı ilə əlaqəlidirsə, *ex ante* (əvvəlki) qiymətqoyma mexanizminin qol uzunluğu prinsipinə uyğun olduğu qəbul olunur. Bu halda qiymətqoymanın qol uzunluğuna əsaslanmadığına işarə edən *ex post* (sonrakı) maliyyə nəticələrinin olduğu hallar istisna təşkil edir.
  2. ÇQQMA yanaşmasının tətbiqindən qaynaqlanan ikiqat vergitutma hallarının aradan götürülməsi məqsədilə, müvafiq sazişin qarşılıqlı razılaşma proseduruna çıxışı təmin etməklə icazə vermək lazımdır.

1. Bəzi biznes sektorlarında qeyri-maddi aktivin ikinci və ya sonrakı istifadəsi ilə əlaqədar şərtlərlə transfer edilməsi hallarına rast gəlinir. Qeyri-maddi aktivlərin bu növü ilə əlaqəli vəziyyətlərdə istismar müddəti yeni kommersiyalaşma dövrü ilə başlayır.

### D.5. Malların satışı və ya xidmətlərin göstərilməsi ilə bağlı qeyri-maddi aktivlərin istifadəsini əhatə edən əməliyyatlar üzrə əlavə təlimat

* 1. Bu bölmə nəzarət olunan əməliyyatın bir və ya hər iki tərəfinin əmtəələrin satışı və ya xidmətlərin göstərilməsi ilə əlaqəli qeyri-maddi aktivlərdən istifadə etdiyi, lakin qeyri-maddi aktivlərin transferinin baş vermədiyi və ya qeyri-maddi aktivlərdə iştirak payının olmadığı hallarda I – III fəsillərdəki qaydalarının tətbiqi üzrə əlavə təlimatlar təqdim edir. Qeyri-maddi aktivlər mövcud olduqda, transfer qiymətqoymasının təhlili zamanı nəzərdən keçirilən qeyri-maddi aktivlərin nəzarət olunan əməliyyatların qiymətlərinə və digər şərtlərinə təsiri diqqətlə nəzərə alınmalıdır.

#### *Qeyri-maddi aktivlərdən istifadəni əhatə edən əməliyyatlarda qeyri-maddi aktivlər müqayisəlilik faktoru kimi*

* 1. I və III fəslin D.1 bölməsinin ümumi qaydaları həm də əmtəələrin satışı və ya xidmətlərin göstərilməsini əhatə edən nəzarət olunan əməliyyatlar zamanı qeyri-maddi aktivlərdən istifadəni əhatə edən əməliyyatların müqayisəlilik təhlilini müşayiət etmək üçün tətbiq olunur. Lakin qeyri-maddi aktivlər bəzən mürəkkəb müqayisəlilik məsələləri meydana gətirə bilər.
  2. Təkrar satış qiyməti, əlavə dəyər üsulu və ya əməliyyatın xalis marja üsulu transfer qiymətqoymasının ən uyğun üsulları olduqda, transfer qiymətqoymasının təhlili zamanı nəzarət olunan əməliyyatın daha az mürəkkəbliyə malik tərəfi yoxlanan tərəf seçilir. Bir çox hallarda qol uzunluğu qiyməti və ya yoxlanan tərəfin mənfəət səviyyəsi əməliyyat ilə əlaqəli istifadə olunan qeyri-maddi aktivlərin qiymətləndirməsi aparılmadan müəyyən oluna bilər. Bu, yalnız yoxlanmayan tərəflərin qeyri-maddi aktivlərdən istifadə etdiyi hallarda mümkündür. Lakin bəzi hallarda nisbətən az mürəkkəbliyə malik əməliyyatlara baxmayaraq, yoxlanan tərəf qeyri-maddi aktivlərdən istifadə edə bilər. Eyni şəkildə, potensial olaraq müqayisə oluna bilən nəzarət olunmayan əməliyyatların tərəfləri qeyri-maddi aktivlərdən istifadə edə bilərlər. Bu hallardan biri meydana gəlsə, yoxlanan tərəfin və və potensial olaraq müqayisə oluna bilən nəzarət olunmayan əməliyyatların tərəflərinin istifadə etdiyi qeyri-maddi aktivlər təhlilin müqayisəlilik amillərindən biri kimi nəzərdən keçirilməlidir.
  3. Məsələn, marketinqlə və nəzarət olunan əməliyyat ilə satın alınmış əmtəələrin paylanması ilə məşğul olan yoxlanan tərəf öz əməliyyatlarını icra etdiyi coğrafi ərazidə qeyri-maddi aktivlər, o cümlədən, müştərilərin siyahısı, müştəri əlaqələri və müştərilər haqqında verilənlər hazırlaya bilər. O, həmçinin faydalı logistik nou-hau və ya proqram təminatı və paylama biznesini icra edərkən istifadə olunan digər alətlər hazırlamış ola bilər. Müqayisəlilik təhlili aparılarkən bu qeyri-maddi aktivlərin yoxlanan tərəfin gəlirliliyinə təsiri nəzərə alınmalıdır.
  4. Lakin qeyd etmək lazımdır ki, çox hallarda yoxlanan tərəf bu cür qeyri-maddi aktivlərdən istifadə edirsə, nəzarət olunmayan müqayisə oluna bilən əməliyyatların tərəfləri həmçinin eyni növ qeyri-maddi aktivlərə malik olacaqlar. Buna görə də paylama ilə məşğul olan şirkət halında, yoxlanan tərəfin sənayesi və bazarındakı subyektlər də potensial müştərilər haqqında biliyə və əlaqə məlumatlarına malik olacaq, müştəri verilənlərini toplayacaq, öz səmərəli logistika sistemlərinə malik olacaq və digər məsələlərdə yoxlanan tərəflə eyni qeyri-maddi aktivlərə malik olacaqlar. Bu halda müqayisəlilik dərəcəsi o qədər yüksək olacaq ki, yoxlanan tərəfin yerinə yetirdiyi funksiyalar və malik olduğu qeyri-maddi aktivlər üzrə qol uzunluğu kompensasiyasının müvafiq göstəricisi kimi potensial müqayisə oluna bilən nümunələrin ödəniş etdiyi qiymətlərə və ya qazanılan marjalara əsaslanmaq olar.
  5. Yoxlanan tərəf və potensial müqayisə oluna bilən nümunələr müqayisə oluna bilən qeyri-maddi aktivlərə malikdirlərsə, 6.17 bəndinə əsasən, qeyri-maddi aktivlər qeyri-adi və dəyərli qeyri-maddi aktivləri təşkil etməyəcək və buna görə də bu aktivlərlə əlaqədar müqayisəlilik məqsədilə düzəlişlər edilməyəcək. Bu vəziyyətdə potensial müqayisə oluna bilən nümunələr yoxlanan tərəfin qeyri-maddi aktivlərinin mənfəətə göstərdiyi təsirə dair ən yaxşı dəlilləri təqdim edəcək. Lakin yoxlanan tərəf və ya potensial müqayisə olunan nümunə öz biznesində qeyri-adi və dəyərli qeyri-maddi aktivlərə malikdirsə və bu aktivlərdən istifadə edirsə, müqayisəlilik məqsədilə müvafiq düzəlişlər etmək və ya fərqli transfer qiymətqoyması üsulundan istifadə etmək zəruri ola bilər. Bu hallarda D.2.1-D.2.4 bölmələrində qeyd olunmuş prinsiplər qeyri-maddi aktivlərin müqayisəliliyinin qiymətləndirilməsinə tətbiq oluna bilər.
  6. Həm vergi ödəyiciləri, həm də vergi idarəsi potensial müqayisə oluna bilən əməliyyatların tərəflərindən birinin və ya yoxlanan tərəfin qeyri-maddi aktivlərdən istifadəsi əsasında potensial müqayisə oluna bilən nümunələrin təkzib edilməsində təmkinli olmalıdırlar. Potensial olaraq müqayisə oluna bilən nümunələr ümumilikdə göstərilməyən qeyri-maddi aktivlərin mövcud olması əsasında və ya qeyd olunmuş xoş məram əsasında təkzib edilməməlidir. Qeyd olunmuş əməliyyatlar və ya şirkətlər digər göstəricilər üzrə müqayisə oluna bilərsə, test olunan tərəfin və ya potensial olaraq müqayisə oluna bilən əməliyyatların tərəflərinin malik olduğu və ya istifadə etdiyi nisbətən az əhəmiyyətli qeyri-maddi aktivlərə baxmayaraq, bu göstəricilər qol uzunluğu prinsipinə əsaslanan ən yaxşı qiymətqoyma prinsipini nümayiş etdirə bilərlər. Potensial olaraq müqayisə oluna bilən əməliyyatlar yalnız o halda müqayisə oluna bilməyən qeyri-maddi aktivlərin mövcud olması və istifadəsinə əsaslanaraq sərf-nəzər edilə bilər ki, nəzərdən keçirilən qeyri-maddi aktivlər bariz və aydın şəkildə müəyyən edilsin və qeyri-maddi aktivlər aşkar olaraq qeyri-adi və dəyərli qeyri-maddi aktivlər olsun.

#### Əmtəələrin satışı və ya xidmətlərin göstərilməsi ilə əlaqədar qeyri-maddi aktivlərdən istifadəni əhatə edən əməliyyatların qol uzunluğu qiymətlərinin müəyyən edilməsi

* 1. Əmtəələrin satışı və ya xidmətlərin göstərilməsi ilə əlaqədar qeyri-maddi aktivlərdən istifadəni əhatən edən əməliyyatlar üçün qol uzunluğu qiymətləri müəyyən olunarkən I -III fəsillərin prinsipləri tətbiq olunur. Nümunələrin iki ümumi kateqoriyası meydana gələ bilər. Nümunələrin birinci kateqoriyasına əsasən, müqayisəlilik təhlili, o cümlədən, funksionallıq təhlili müqayisə oluna bilən nümunələrə əsaslanaraq transfer qiymətqoymasıüsulundan istifadə edən əməliyyat üçün qol uzunluğu şərtlərini müəyyən etməyə imkan verən kifayət qədər etibarlı müqayisə oluna bilən nümunələrin mövcud olduğunu aşkar edəcək. Nümunələrin ikinci kateqoriyasında müqayisəlilik təhlili, o cümlədən, funksionallıq təhlili çox hallarda əməliyyatın bir və ya hər iki tərəfinin qeyri-adi və dəyərli qeyri-maddi aktivlərdən istifadəsi nəticəsində müqayisə oluna bilən etibarlı nəzarət olunmayan əməliyyatları müəyyən edə bilməyəcək. Nümunələrin bu iki kateqoriyasına transfer qiymətqoyması yanaşmaları aşağıdakı təsvir olunub.

###### Etibarlı müqayisə oluna bilən nümunələrin mövcud olduğu hallar

* 1. Tez-tez elə hallar olur ki, əmtəələrin nəzarət olunan satışı və ya xidmətlərin göstərilməsi ilə məşğul olan tərəflərdən biri və ya hər ikisinin qeyri-maddi aktivlərdən istifadəsinə baxmayaraq, etibarlı müqayisə olunan nümunələri müəyyən etmək mümkündür. Əməliyyat əmtəələrin nəzarət olunan satışı və ya xidmətlərin göstərilməsi ilə əlaqədar qeyri-maddi aktivlərdən istifadəni əhatə edirsə və etibarlı müqayisə oluna bilən nümunələr mövcuddursa, xüsusi faktlardan asılı olaraq, II fəsildə təsvir olunan İƏİT-nin beş transfer qiymətqoyması prinsipindən biri ən uyğun transfer qiymətqoymasıüsulu ola bilər.
  2. Yoxlanan tərəf qeyri-adi və dəyərli qeyri-maddi aktivlərdən istifadə etmirsə və etibarlı müqayisə edilə bilən nümunələr müəyyən oluna bilirsə, qol uzunluğu qiymətləri birtərəfli üsullar, o cümlədən, müqayisə oluna bilən nəzarət olunmayan qiymət üsulu, təkrar satış qiyməti, əlavə dəyər və xalis mənfəət üsulları əsasında müəyyən edilə bilər. I – III fəsillərdə təsvir olunmuş təlimatlar bu cür vəziyyətlərdə qol uzunluğu qiymətlərinin müəyyən edilməsi üçün kafi olacaq və əməliyyatın digər tərəfinin istifadə etdiyi qeyri-maddi aktivlərin xüsusiyyətlərinin ətraflı təhlilinə ehtiyac duyulmayacaq.
  3. Yoxlanan tərəfin istifadə etdiyi qeyri-maddi aktivlərin müəyyən edilmiş müqayisə oluna bilən nəzarət olunmayan əməliyyatlardan asılı olub-olmadığını və ya müqayisəlilik məqsədilə düzəlişlər tələb edib-etmədiyini müəyyən etmək üçün bu fəslin D.2.1 – D.2.4 bölmələrində təsvir edilmiş prinsiplər tətbiq olunmalıdır. Yoxlanan tərəfin istifadə etdiyi qeyri-maddi aktivlər qeyri-adi və dəyərli olarsa, müqayisəlilik məqsədilə düzəlişlər etmək və ya müqayisə oluna bilən nəzarət olunmayan əməliyyatlardan daha az asılı olan transfer qiymətqoyması üsulunu tətbiq etmək zərurəri yaranacaq. Yoxlanan tərəfin istifadə etdiyi qeyri-maddi aktivlər qeyri-adi və dəyərli deyilsə, ödənilən və ya qəbul edilən qiymətlər və ya müqayisə oluna bilən nəzarət əməliyyatların tərəflərinin əldə etdiyi gəlir marjası qol uzunluğu şərtlərinin müəyyən edilməsi üçün etibarlı əsas təşkil edə bilər.
  4. Nəzarət olunan əməliyyat zamanı yoxlanan tərəfin istifadə etdiyi qeyri-maddi aktivlər və potensial olaraq müqayisə oluna bilən nəzarət olunan əməliyyatların tərəfinin istifadə etdiyi qeyri-maddi aktivlər arasında fərq meydana gələ bilər. Bu fərqlərə görə müqayisəlilik məqsədilə düzəlişlər etmək zərurəti yarandıqda, edilmiş düzəlişləri müəyyən edərkən mürəkkəb suallar meydana gəlir. Bu məsələlər qeyri-maddi aktivlərin qiymətlərə və mənfəətə təsiri ilə əlaqədar müvafiq faktların və şərtlərin və mövcud verilənlərin ətraflı şəkildə nəzərdən keçirilməsini zəruri edir. İstifadə olunan qeyri-maddi aktivlərin xassələrindəki fərqlər qiymətə nəzərəçarpacaq dərəcədə aşkar təsir göstərirsə, lakin bu təsiri dəqiq hesablamaq mümkün deyilsə, etibarlı müqayisə oluna bilən nümunələrdən daha az asılı olan fərqli transfer qiymətqoyması üsulundan istifadə etmək zəruri ola bilər.
  5. Həmçinin qəbul etmək lazımdır ki, əmtəələrin və ya xidmətlərin nəzarət olunan satışında qeyri-maddi aktivlərdən istifadə ilə əlaqəli məsələlərdə, istifadə olunan qeyri-maddi aktivlərin xüsusiyyətlərindəki fərqlərdən əlaqədar olmayan amillər üzrə müqayisəlilik məqsədilə düzəlişlər etmək tələb oluna bilər. Xüsusilə, bazarlar arasındakı fərqlər, məkan ilə əlaqəli üstünlüklər, biznes strategiyaları, sərəncamda olan iş qüvvəsi, korporativ sinergiya və digər oxşar amillər üzrə müqayisəlilik məqsədilə düzəlişlər etmək zəruri ola bilər. Bu amillər A.1. fəslində təsvir olunan qeyri-maddi aktivlər tərifinə uyğun gəlməsə də, qeyri-maddi aktivlərdən istifadə ilə əlaqəli məsələlərdə qol uzunluğu qiymətlərinə mühüm təsir göstərə bilərlər.

###### Etibarlı müqayisə oluna bilən nümunələrin mövcud olmadığı hallar

* 1. Etibarlı nəzarət olunmayan əməliyyatların müəyyən edilə bilmədiyi hallarda, qeyri-maddi aktivlərdən istifadəni əhatə edən əmtəələrin satışı və ya xidmətlərin göstərilməsi üzrə fəaliyyətlərdə mənfəətin qol uzunluğu bölgüsünü müəyyən etmək üçün əməliyyatdan əldə olunan mənfəətin bölgüsü üsulundan istifadə etmək olar. Əməliyyatın hər iki tərəfi əməliyyata qeyri-adi və dəyərli töhfələr verirsə, əməliyyatdan əldə olunan mənfəətin bölgü üsullarından istifadə etmək məqsədəuyğun ola bilər.
  2. II fəslin III hissəsinin C bölməsi əməliyyatdan əldə olunan mənfəətin bölgüsü üsullarının tətbiqi üzrə təlimatları ehtiva edir. Bu təlimat nəzarət olunan əməliyyatlarda əmtəələrin satışı və ya xidmətlərin göstərilməsi ilə əlaqədar qeyri-maddi aktivlərin istifadə olunduğu hallara tam şəkildə tətbiq oluna bilər.
  3. Qeyri-maddi aktivlərdən istifadə zamanı mənfəətin bölgüsü üsulunu tətbiq edərkən, nəzərdən keçirilən qeyri-maddi aktivlərin müəyyən edilməsinə, bu qeyri-maddi aktivlərin dəyər yaradılmasındakı rolunun və digər gəlir gətirən funksiyaların, risklərin və istifadə olunan aktivlərin qiymətləndirilməsinə xüsusi diqqət yetirmək lazımdır. Qeyd olunmamış qeyri-maddi aktivlərin mövcudluğu və istifadəsi ilə əlaqəli qeyri-dəqiq iddialar mənfəətin bölgüsü üsulunun etibarlı şəkildə tətbiq edilməsinə imkan verməyəcək.
  4. Müvafiq vəziyyətlərdə müqayisə oluna bilən etibarlı nəzarət olunmayan əməliyyatların müəyyən edilməsindən asılı olmayan transfer qiymətqoymasıüsulları və ya qiymətləndirmə üsulları həm də əməliyyat ilə əlaqədar qeyri-maddi aktivlərin istifadə olunduğu məhsulların satışı və ya xidmətlərin göstərilməsi kimi fəaliyyətlər üzrə qol uzunluğu şərtlərini müəyyən etmək üçün istifadə oluna bilər. Seçilmiş alternativ təmin olunan əmtəə və ya xidmətlərin xüsusiyyətlərini və qeyri-maddi aktivlərin və digər uyğun amillərin dəyər yaradılmasına töhfəsini əks etdirməlidir.

***VII Fəsil***

**Qrupdaxili xidmətlər üzrə xüsusi mülahizələr**

### Giriş

* 1. Bu fəsil transfer qiymətqoyması məqsədilə xidmətlərin transmilli şirkət qrupunun bir üzvünün tərəfindən digər üzvlərə xidmət göstərib-göstərmədiyinin və göstərdiyi halda bu qrupdaxili xidmətlər üçün qol uzunluğu qiymətlərinin müəyyən edilməsi zamanı meydana gələn məsələlərin müzakirəsini əhatə edir. Təsadüfi hallar istisna olmaqla, bu fəsil xərclərin bölüşdürülməsinə dair razılaşma əsasında xidmətlərin göstərilib-göstərilmədiyini və ya göstərildiyi halda müvafiq qol uzunluğu qiymətqoyma mexanizmini təsvir etmir. Xərclərin bölüşdürülməsinə dair razılaşmalar VIII fəsildə əhatə olunub.
  2. Demək olar ki hər bir transmilli şirkət qrupu çox növdə xidmətləri, xüsusilə də inzibati, texniki, maliyyə və kommersiya xidmətlərini elə təşkil etməlidir ki, qrup üzvləri üçün əlçatan olsun. 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. Transmilli şirkət qrupu zəruri olmayan xərclərin çəkilməsinə yol verməməyə və qrupdaxili xidmət səmərəli şəkildə icra etməyə səy göstərir. Bu fəsildə təsvir olunan təlimatın tətbiqi xidmətlərin müvafiq şəkildə müəyyən edilməsini və əlaqəli xərclərin qol uzunluğu prinsipinə uyğun olaraq transmilli şirkət qrupu daxilində müvafiq şəkildə bölüşdürülməsini təmin etməlidir.
  3. Xidmətlərin icrası üzrə qrupdaxili razılaşmalar bəzən əmtəələrin və ya qeyri-maddi aktivlərin transferi ilə (və ya lisenziyalaşdırma) əlaqəli olur. Xidmət elementini ehtiva edən nou-hau müqavilələri olduğu kimi, bəzi hallarda qeyri-maddi aktivlərin və ya qeyri-maddi aktiv hüquqların transferi və xidmətlərin icrası arasındakı fərqi dəqiq müəyyən etmək çətin ola bilər. Köməkçi xidmətlər çox hallarda texnologiya transferini ehtiva edə bilər. Buna görə də, III fəsildə təsvir olunan xidmətlərin və mülkiyyətin qarışıq transferini əhatə edən əməliyyatların aqreqasiya və seqreqasiya prinsiplərini nəzərdən keçirmək lazımdır.
  4. 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.

### Əsas məsələlər

* 1. Qrupdaxili xidmətlər üçün transfer qiymətqoymasının təhili zamanı iki problem meydana gəlir. Birinci problem qrupdaxili xidmətlərin həqiqətən icra olunub-olunmamasıdır. Digər məsələ isə vergiqoyma məqsədilə bu xidmətlər müqabilində tələb olunan hansı qrupdaxili ödənişlərin qol uzunluğu prinsipinə uyğun olmalı olduğunu müəyyən etməkdir. Hər iki məsələ aşağıdakı müzakirə olunub.

### Qrupdaxili xidmətlərin göstərilməsinin müəyyən edilməsi

#### Faydalılıq testi

* 1. Qol uzunluğu prinsipinə əsasən, bir və ya bir neçə qrup üzvü üçün fəaliyyət icra olunan zaman bir qrup üzvünün qrupdaxili xidməti icra edib-etməməsi müvafiq qrup üzvünün biznes mövqeyini qoruyub-saxlamaq və ya genişləndirmək məqsədilə bu qrupu iqtisadi və ya kommersiya dəyəri ilə təmin etməsindən asılıdır. Bu hal müqayisə oluna bilən vəziyyətlərdə müstəqil müəssisənin, bu fəaliyyətin digər müəssisə tərəfindən icra edilməsi üçün ödəniş etmək istəməsi və ya bu fəaliyyəti şirkət daxilində icra etmək istəməsini nəzərdən keçirməklə müəyyən edilə bilər. Əgər müstəqil müəssisənin bu fəaliyyətin icrası müqabilində ödəniş etmək və ya bu fəaliyyəti şirkət daxilində icra etmək niyyəti yoxdursa, bu fəaliyyət qol uzunluğu prinsipinə əsasən qrupdaxili xidmət kimi nəzərdən keçirilmir.
  2. Yuxarıda təsvir olunan təhlil aşkar şəkildə mövcud faktlardan və şərtlərdən asılıdır və hansı xidmətlərin qrupdaxili xidmət sayılıb-sayılmadığını qısa şəkildə əvvəlcədən qeyd etmək mümkün deyil. Buna baxmayaraq, transmilli şirkət qruplarında icra edilən ümumi xidmət növlərini necə təhlil etmək üzrə bəzi təlimatlar təqdim edilə bilər.
  3. Bəzi qrupdaxili xidmətlər transmilli şirkət qrupunun bir üzvü tərəfindən qrupun bir və ya daha çox üzvünün müəyyən olunmuş ehtiyaclarını qarşılamaq məqsədilə icra olunur. Bu halda, xidmətin icra edilib-edilmədiyini sadə yolla müəyyən etmək olar. Adətən, müqayisə oluna bilən şərtlər altında olan müstəqil müəssisə müəyyən olunmuş ehtiyacı ödəmək məqsədilə fəaliyyəti müəssisə daxilində icra edir və ya üçüncü tərəf bu fəaliyyəti müəssisə üçün icra etmiş olur. Məsələn, əlaqəli müəssisə transmilli şirkət qrupunun digər üzvünün istehsalatda istismar etdiyi avadanlıqları təmir edərkən qrupdaxili xidmət göstərmiş olur. Lakin xərclərin xidmətin icraçısı tərəfindən çəkildiyini təsdiqləmək üçün vergi idarəsinə etibarlı sənədləşmənin təqdim olunması vacibdir.

#### Səhmdarların fəaliyyəti

* 1. 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.
  2. 7.6 bəndində təsvir olunmuş səhmdar fəaliyyətləri üzrə xərclərə nümunələr aşağıda təqdim olunub:
     1. Əsas müəssisənin hüquqi strukturu ilə əlaqəli xərclər, məsələn, əsas müəssisənin səhmdarlarının iclasları, əsas müəssisədə səhmlərin buraxılması, əsas müəssisənin səhmlərinin birjada satışa çıxarılması və idarə heyətinin xərcləri;
     2. Əsas müəssisənin hesabatlılıq tələbləri (maliyyə hesabatlılığı və audit daxil olmaqla) üzrə, o cümlədən, hesabatların birləşdirilməsi üzrə xərclər, yalnız əsas müəssisənin maraqlarına uyğun şəkildə törəmə şirkətin hesablarının auditinin aparılması ilə əlaqəli xərclər və transmilli şirkətin birləşdirilmiş maliyyə hesabatlarının tərtibi ilə əlaqəli xərclər (lakin təcrübədə xərcləri düzgün şəkildə müəyyən edib ayırmaq mümkün olmadıqda, törəmə şirkətlərin xərcləri əsas və ya holdinq müəssisə tərəfindən qarşılana bilməz);
     3. İştirak payının satın alınması məqsədilə resursların cəlb edilməsi üzrə və əsas müəssisənin investor əlaqələri, məsələn, əsas müəssisənin səhmdarları ilə kommunikasiya strategiyası, maliyyə təhlilçiləri, resurslar və əsas müssisənin digər tərəfdaşları üzrə xərclər;
     4. Əsas müəssisənin müvafiq vergi qanunvericiliyinə əməl etməsi ilə əlaqəli xərclər;
     5. Ümumilikdə transmilli şirkətin korporativ idarəetməsi üzrə köməkçi xərclər.

Bunun əksinə, məsələn, əsas müəssisə digər qrup üzvünün yeni şirkət satın alması məqsədilə onun adından resurslar cəlb edirsə, əsas müəssisə qrup üzvünə xidmət göstərmiş olur. 1984-ci il hesabatı həmçinin “iştirak payı kimi investisiyaların idarə edilməsi və qorunması ilə əlaqədar idarəetmə və nəzarət (monitorinq) fəaliyyətləri üzrə xərcləri” qeyd edir. Bu fəaliyyətlərin təlimatlarda qeyd olunan səhmdar fəaliyyətinin tərifinə o zaman uyğun gəlir ki, müqayisə oluna bilə faktlar və şərtlər əsasında müstəqil müəssisə bu fəaliyyət müqabilində ödəniş etmək və ya müəssisə daxilində icra etmək istəsin. Yuxarıda təsvir olunan fəaliyyətlər qrup üzvü olan digər şirkətlərdəki mülkiyyət maraqları ilə deyil, qrup müəssisəsi tərəfindən digər məqsədlərlə icra olunduqda, bu qrup müəssisəsi səhmdar fəaliyyəti ilə məşğul olmur, lakin əsas və ya holdinq şirkəti üçün bu fəsildə təsvir olunmuş təlimatın şamil olunduğu xidməti icra etmiş olur.

#### Təkrarlanma

* 1. Ümumilikdə, bir qrup üzvü digər qrup üzvünün şirkət daxilində icra etdiyi və ya üçüncü tərəfin digər qrup üzvləri üçün icra etdiyi xidmətləri duplikasiya edərək fəaliyyətlər üzrə heç bir qrupdaxili xidməti icra edə bilməz. Xidmətlərin duplikasiyasının müvəqqəti olduğu hallar istisna təşkil edə bilər, məsələn, transmilli şirkət qrupu öz idarəetmə funksiyalarını mərkəzləşdirmək məqsədilə yenidən təşkil etdikdə. Başqa bir istisna yanlış işgüzar qərar ilə əlaqədar riski azaltmaq məqsədilə edilmiş (yəni, məsələ üzrə ikinci hüquqi rəy aldıqda) duplikasiyadır. Xidmətlərin mümkün duplikasiyası nəzərdən keçirilərkən, ətraflı şəkildə xidmətlərin növü və səmərəli praktikalara zidd olaraq, müəssisənin öz xərclərini duplikasiya etməsinin səbəbi göstərilməlidir. Məsələn, şirkət daxilində marketinq xidmətlərini icra edilməsi və qrup daxilindəki şirkətə marketinq xidmətləri müqabilində ödəniş edilməsi faktı özlüyündə duplikasiya deyil, çünki marketinq bir sıra fəaliyyətləri əhatə edən geniş anlayışdır. Vergi ödəyicisinin təqdim etdiyi məlumatın təhlili zamanı qrupdaxili xidmətlərin şirkət daxilində icra edilən xidmətlərdən fərqli olub-olmadığı, bu xidmətlərə əlavə və ya tamamlayıcı olduğu müəyyən edilə bilər. Bu halda fayda testi qrupdaxili xidmətlərin duplikasiya olunmamış elementlərinə tətbiq olunur. Bəzi tənzimlənən sektorlar nəzarət funksiyalarının əsas müəssisə tərəfindən lokal səviyyədə və konsolidə edilmiş əsasda icra edilməsini tələb edir. Bu tələblər duplikasiya iddialarına əsaslanaraq təkzib oluna bilməz.

#### Təsadüfi faydalar

* 1. Bəzi hallarda səhmdar və ya koordinasiya mərkəzi kimi qrup üzvlərinin icra etdiyi qrupdaxili xidmətlər yalnız bəzi qrup üzvləri üçün icra olunur, lakin digər qrup üzvlərinə də fayda verir. Bu hallara qrupun təkrar təşkil edilməsi, yeni üzvlərin əlavə edilməsi və ya hər hansı şöbənin ləğv olunması misal göstərilə bilər. Bu fəaliyyətlər, məsələn, bir qrup üzvü şirkət daxilində bir şöbə yaratdıqda və ya ləğv etdikdə, aidiyyatlı qrup üzvləri üçün qrupdaxili xidmətləri təşkil edə bilər. Lakin bu fəaliyyətin icrası qərarvermə prosesində birbaşa iştirak etməyən digər qrup üzvləri üçün də fayda yarada bilər, belə ki, fəaliyyətin təhlili həmin qrup üzvlərinin öz işgüzar fəaliyyətləri üçün faydalı məlumat təqdim edə bilər. Təsadüfi faydalar, adətən, digər qrup üzvləri üçün qrupdaxili xidmətlərin icra edildiyinə işarə etmir, çünki fayda yaradan bu fəaliyyətlər müstəqil bir müəssisənin müqabilində ödəniş etmək istəyəcəyi fəaliyyətlərə daxil deyil.
  2. Eynilə, əlaqəli müəssisə icra etdiyi hər hansı spesifik fəaliyyətlə əlaqəli olaraq deyil, yalnız böyük bir konsernin bir hissəsi olduğu üçün təsadüfi fayda əldə etdikdə qrupdaxili xidmət əldə etmiş hesab edilmir. Məsələn, əlaqəsiz müəssisə ilə müqayisədə, əlaqəli müəssisə yalnız qrupun üzvü olduğu üçün daha yüksək kredit reytinqi əldə etdikdə qrupdaxili xidmət əldə etmiş olmur. Lakin xidmət, adətən, o halda qrupdaxili xidmət hesab olunur ki, müəssisə digər qrup üzvünün verdiyi zəmanətlə və ya qlobal marketinq və ictimaiyyətlə əlaqələr üzrə fəaliyyətlərin nəticəsi olaraq yüksək kredit reytinqi əldə etmiş olsun. Bu mənada, passiv assosiasiya transmilli şirkət qrupunun göstəricilərini təkmilləşdirməklə, müəyyən üzvlərinin mənfəətliliyini artıran fəaliyyətlərdən fərqləndirilməlidir. Hər nümunə öz faktları və şərtləri əsasında nəzərdən keçirilməlidir. Transmilli şirkət qrupunun sinergiyası haqqında I fəslin D.8 bölməsinə baxın.

#### Mərkəzləşdirilmiş xidmətlər

* 1. Ümumilikdə qrupa aid olan digər fəaliyyətlər əsas müəssisədə və qrupun ya bir və ya bir neçə xidmət mərkəzində mərkəzləşdirilən (regional qərargah şirkəti) və bütün qrup (və ya onun bir neçə üzvü) üçün əlçatan olan fəaliyyətlərdir. Mərkəzləşdirilmiş fəaliyyətlər biznes fəaliyyətinin növündən və qrupun təşkilati strukturundan asılıdır, lakin ümumilikdə bu xidmətlərə planlaşdırma, koordinasiya, büdcəyə nəzarət, maliyyə məsləhətləri, mühasibatlıq, audit işi, hüquqi, faktorinq və kompüter xidmətləri kimi inzibati xidmətlər, pul axınına və ödəmə qabiliyyətinə nəzarət, kapital artımı, icarə müqavilələri, faiz dərəcəsi və məzənnə risklərinin idarə edilməsi və təkrar maliyyələşmə kimi maliyyə xidmətləri, istehsal, satınalma, bölgü və marketinq kimi fəaliyyətlərə yardım və işə götürmə və təlim kimi heyətlə əlaqəli xidmətlər daxildir. Qrupun xidmət mərkəzləri həmçinin idarəetmə, müştəri xidmətləri və zəng mərkəzi, tədqiqat və inkişaf fəaliyyətlərini icra edir və ya transmilli şirkət qrupunun bütün üzvləri üçün qeyri-maddi aktivlərin idarə edilməsini və mühafizəsini icra edir. Bu növ fəaliyyətlər, adətən, qrupdaxili xidmətlər hesab olunur, çünki müstəqil müəssisələr bu cür fəaliyyətlərin icrası müqabilində ödəniş etmək istəyir və ya bu xidmətlər müəssisə daxilində icra olunur.

#### Mükafatlandırma üsulu

* 1. Müstəqil müəssisələr arasında xidmətlərin göstərilməsi üçün ödənişin edilib-edilmədiyini nəzərə alarkən, müstəqil müəssisələr arasında edilən əməliyyat halında qol uzunluğu prinsipinin necə tətbiq olunacağını müəyyən etmək məqsədəuyğundur. Məsələn, kredit, xarici valyuta və ya hedcinq kimi maliyyə xidmətləri icra olunarkən bütün mükafatlar hissəli ödənişdə birləşdirilə bilər və xidmət müqabilində əlavə ödənişin edilməsi məqsədəuyğun deyil. Eynilə, bəzi satınalma və ya təchizat xidmətlərində komisyon xərclər təchiz olunan məhsulun və ya xidmətin qiymətinə daxil edilir və əlavə xidmət haqqı alınmır.
  2. Digər problem “müraciət əsasında” göstərilən xidmətlərlə əlaqədar meydana gəlir. Məsələ bu xidmətlərin əlçatanlığının özlüyündə xidmət olub-olmaması və bu xidmət üçün qol uzunluğu ödənişinin təyin edilib-edilməməsidir(həqiqətən göstərilmiş xidmətlər üçün hər hansı məxariclər istisna olmaqla). Əsas müəssisə və ya qrupun bir və ya bir neçə xidmət mərkəzi maliyyə, idarəetmə, texniki, hüquqi və ya vergi məsləhəti kimi xidmətlər göstərmək və qrup üzvlərinə istənilən vaxt kömək etmək üçün hər zaman əlçatan ola bilər. Bu halda, heyət, avadanlıq və s. resurslar olduqda əlaqəli müəssisəyə xidmət göstərilə bilər. Xidmət o halda qrupdaxili hesab olunur ki, müqayisə olunan vəziyyətdə olan müstəqil müəssisə zərurət halında bu xidmətlərin əlçatan olması üçün “gözləmə” ödənişi etməsi əsaslandırılmış sayılsın. Məsələn, məlumdur ki, müstəqil bir müəssisə hüquqi məsləhət hüququnu təmin etmək və məhkəmə işi açıldıqda təmsil olunmaq üçün hüquq şirkətinə illik “xidmət” haqqı ödəyir. Başqa bir misal, qəza halında kompüter şəbəkəsinin prioritet təmiri məqsədilə bağlanılan xidmət müqaviləsidir.
  3. Bu xidmətlər müraciət əsasında əlçatan ola bilər və ildən-ilə həcminə və əhəmiyyətinə görə dəyişə bilər. Xidmət üçün potensial ehtiyac olmadıqda, müraciət əsasında xidmətin üstünlüyü olmadıqda və ya müraciət əsasında göstərilən xidmətlər gözləmə razılaşmaları olmadan digər mənbələrdən qısa müddətdə və asanlıqla əldə oluna bildikdə, müstəqil müəssisənin gözləmə ödənişləri etməsi ehtimalı aşağıdır. Buna görə də, qrupdaxili xidmətin göstərilib-göstərilmədiyini müəyyən etmək üçün, qrup şirkətinin müraciət əsasında göstərilən xidmət razılaşmalarından əldə etdiyi fayda ödənişin edilməli olduğu tək ilə deyil, bu xidmətlərin göstərildiyi illərə nəzər salmaqla nəzərdən keçirilməlidir.
  4. Fərz olunan xidmətlər müqabilində əlaqəli müəssisəyə edilən ödəniş həqiqətən bu xidmətlərin göstərilib-göstərilmədiyini müəyyən etmək üçün faydalı ola bilər, lakin bu ödənişin, məsələn, “idarəetmə ödənişləri” kimi təsnifatı ilk baxışdan bu xidmətlərin göstərildiyinə dair dəlil kimi nəzərdən keçirilməməlidir. Eyni zamanda, ödənişlər və ya müqavilələr olmadıqda, birbaşa qrupdaxili xidmətlərin icra olunmadığı qənaətinə gəlmək olmaz.

### Qol uzunluğu ödənişinin müəyyən edilməsi

#### Ümumi vəziyyət

* 1. Qrupdaxili xidmətin icra edildiyi müəyyən olunduqdan sonra ödəniş edildikdə, qrupdaxili transferin digər növlərində olduğu kimi, ödənişin qol uzunluğu prinsipinə uyğun olub-olmadığını müəyyən etmək lazımdır. Bu deməkdir ki, qrupdaxili xidmət üzrə ödəniş müqayisə oluna bilən şərtlər altında olan müstəqil müəssisənin edəcəyi və ya qəbul edəcəyi ödənişə uyğun olmalıdır. Nəticədə, bu cür əməliyyatlar vergiqoyma məqsədilə müstəqil müəssisələr arasındakı müqayisə oluna bilən əməliyyatlardan fərqləndirilməlməlidir, çünki əməliyyatlar əlaqəli müəssisələr arasında baş verir.

#### Qrupdaxili xidmətlər müqabilində ödəniş üzrə faktiki razılaşmaların müəyyən edilməsi

* 1. Ödəniş edildikdə, vergi idarəsi xidmətlər müqabilində edilən ödənişin faktiki məbləğini müəyyən etmək üçün əlaqəli müəssisələr arasında göstərilən xidmətlər üzrə ödənişlərə vasitəçilik etmək məqsədilə hansı tədbirlərin görüldüyünü müəyyən etməlidir.

###### B.2.2.1 Birbaşa ödəniş üsulları

* 1. Müəyyən hallarda qrupdaxili xidmətlər üzrə ödənişin tutulması məqsədilə görülən tədbirlər asanlıqla müəyyən oluna bilər. Buraya transmilli şirkət qrupunun birbaşa ödəniş üsulundan istifadə etdiyi, yəni, əlaqəli müəssisələrdən müəyyən xidmətlər müqabilində ödəniş tutulduğu halları aid etmək olar. Ümumilikdə, birbaşa ödəniş üsulu təcrübədə vergi idarəsinin işini əhəmiyyətli dərəcədə asanlaşdırır, çünki bu üsul xidmətin göstərildiyini və ödənişin əsasını aydın şəkildə müəyyən etməyə imkan verir. Buna görə də, birbaşa ödəniş üsulu ödənişin qol uzunluğu prinsipinə uyğun olub-olmadığını müəyyən etməyə kömək edir.
  2. Xüsusilə, əgər əlaqəli müəssisələr üçün icra olunan xidmətlər həm də müstəqil tərəflərin göstərdiyi xidmətlərlə oxşarlıq təşkil edirsə, transmilli şirkət qrupu birbaşa ödəniş üzrə tədbirlər görə bilər. Müəyyən xidmətlər yalnız əlaqəli müəssisələr tərəfindən deyil, həm də oxşar şəkildə müstəqil müəssisələr tərəfindən icra olunursa və biznesin mühüm hissəsini təşkil edirsə, transmilli şirkətin ödəniş üçün fərqli əsas göstərməsi fərz oluna bilər (yəni, yerinə yetirilən işlərin, ödənişin əsasının və üçüncü tərəflə bağlanan müqavilələrin icrası zamanı çəkilən xərclərin qeydiyyatının aparılması yolu ilə). Nəticə etibarilə, bu halda transmilli şirkətlər əlaqəli müəssisələrlə aparılan əməliyyatlarda birbaşa ödəniş üsulunu tətbiq etməlidirlər. Lakin, məsələn, müstəqil tərəflərə göstərilən xidmətlərin vaxtaşırı icra olunduğu və ya kiçik həcmli olduğu hallarda, bu yanaşma məqsədəuyğun olmaya bilər.

###### B.2.2.2 Dolayı ödəniş üsulları

* 1. 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 üsullarını hazırlayıblar. Belə hallarda, transmilli şirkət qruplarının alternativləri az ola bilər, lakin aşağıda B.2.3 bölməsində qeyd olunan prinsiplərə əsasən qol uzunluğu ödənişini hesablamaq üçün əsas olaraq, müəyyən hesablamanın və təxmini uyğunlaşdırmanın tələb olunduğu xərclərin paylanması və bölgüsü üsullarından istifadə etmək olar. Bu üsullar ümumilikdə dolayı ödəniş üsulları adlanır və alıcılara göstərilən xidmətlərin dəyəri və müstəqil müəssisələr arasında müqayisə olunan xidmətlərin miqyası kifayət qədər nəzərə alındığı təqdirdə məqbuldur. 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 istifafə etmək məqbul deyil. Göstərilən xidmət müqabilində ədalətli ödəniş etmək üçün səy göstərmək lazımdır və hər ödəniş qabaqcadan görülə bilən, müəyyən olunmuş və əsaslandırılmış faydaya əsaslanmalıdır. Dolayı ödəniş üsulu hər fərdi nümunənin kommersiya xüsusiyyətlərinə qarşı həssas olmalı (yəni, xərclərin paylanmasının əsası bu şərtlərə uyğun olmalıdır), manipulyasiyalara qarşı dayanıqlı olmalı və etibarlı mühasibatlıq prinsiplərinə əsaslanmalı, xidmətin alıcısının faktiki və əsaslı gözlənilən faydasına müvafiq olan ödənişlərə və ya xərclərin paylanmasına imkan verməlidir.
  2. Göstərilən xidmətin xüsusiyyətlərindən asılı olaraq, bəzi hallarda dolayı ödəniş üsullarının tətbiqi zəruri ola bilər. Məsələn, müxtəlif əlaqədar şirkətlərə göstərilən xidmətlərin dəyərinin təxmini olduğu və ya hesablama əsası olmayan hallar istisna olmaqla, kəmiyyət olaraq ölçülə bilmədikdə. Bu problem, məsələn, o halda meydana gələ bilər ki, 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 etsin. 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.
  3. 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. Paylanma üsulunun münasibliyi xidmətlərin xüsusiyyətlərindən və istifadəsindən asılıdır. Məsələn, əmək haqlarının ödənilməsi xidmətləri dövriyyə ilə deyil, əməkdaşların sayı ilə daha çox əlaqəli ola bilər, lakin kompüter məlumatlarının prioritetli ehtiyat nüsxələrinin hazırlanması üzrə gözləmə xərcləri qup üzvlərinin kompüter avadanlığına çəkilən nisbi xərclərinin payına uyğun bölüşdürülə bilər.
  4. Dolayı ödəniş üsulundan istifadə edildikdə icra olunan xidmətlər və edilən ödəniş arasındakı əlaqə qeyri-məlum ola bilər və əldə olunan faydanı hesablamaq çətin ola bilər. Təcrübədə bu deməkdir ki, xidmət haqqı tutulan müəssisə göstərilən xidmətlə ödənişi əlaqələndirməyə bilər. Nəticədə ikiqat vergitutma riski arta bilər, çünki kompensasiya asanlıqla müəyyən edilə bilmədikdə qrup üzvlərinin çəkdiyi xərclərə tətbiq olunan vergi güzəştlərini müəyyən etmək və ya xidmətlərin icra olunduğunu göstərmək mümkün olmadıqda xidmətin alıcısının ödədiyi məbləğə tətbiq olunacaq vergi güzəştini müəyyənləşdirmək çətinləşir.

###### B.2.2.3 Kompensasiya qaydası

* 1. Əlaqəli müəssisəyə göstərilən xidmətlər müqabilində ödənilən kompensasiya digər transferlərin qiymətlərinə daxil edilə bilər. Məsələn, patentin və ya nou-hau fəaliyyətinin lisenziyalaşdırılması qiymətinə texniki yardım xidmətləri, lisenziat üçün göstərilmiş mərkəzləşdirilmiş xidmətlər və ya bu lisenziya ilə istehsal olunan məhsulların marketinqi üzrə idarəetmə məsləhətləri üçün edilmiş ödəniş daxil edilə bilər. Bu hallarda vergi idarəsi və vergi ödəyiciləri tutulan əlavə xidmət haqqının olmadığını və ikiqat vergi güzəştinin edilmədiyini yoxlamalıdırlar.
  2. “Müraciət əsasında” göstərilən xidmətlər müqabilində ödənişlərin edilməsi üzrə tədbirləri müəyyən edərkən (7.16 və 7.17 bəndlərində müzakirə olunduğu kimi), bu xidmətlərin faktiki istifadəsi üzrə şərtləri nəzərdən keçirmək zəruri ola bilər. Çünki burada belə bir şərt ola bilər ki, istifadə əvvəlcədən müəyyən olunan səviyyədən yuxarı olmadıqda faktiki istifadə üçün ödəniş tutulmamalıdır.

#### Qol uzunluğu kompensasiyasının müəyyən edilməsi

* 1. Qrupdaxili xidmətlər üzrə qol uzunluğu qiymətini müəyyən edərkən, həm xidmətin icraçısının, həm də xidmət alıcısının nöqteyi-nəzərindən məsələyə baxış keçirmək lazımdır. Bu mənada alıcıya göstərilən xidmətin dəyəri və müqayisə oluna bilən müstəqil müəssisənin müqayisə oluna bilən şərtlər altında bu xidmət müqabilində ödəmək istəyəcəyi ödəniş, həmçinin xidmət alıcısının xərcləri nəzərə alınmalıdır.
  2. Məsələn, xidmət almaq üçün müraciət edən müstəqil müəssisənin nöqteyi-nəzərindən, bazardakı xidmətin icraçıları müstəqil müəssisənin ödəməyə hazır olduğu qiymət müqabiliyində bu xidməti icra etmək istəməyə və ya icra etmək iqtidarında olmaya bilər. Əgər xidmət icraçısı müstəqil müəssisənin ödəməyə hazır olduğu qiymət aralığında tələb olunan xidməti icra edə bilərsə, razılaşma əldə olunacaq. Xidmətin icraçısının nöqteyi-nəzərindən, xidmətin göstəriləcəyi qiymətdən aşağı qiymət və xərclər nəzərə alınmalı məsələlərdir, lakin hər vəziyyətdə həlledici ünsürlər deyil.

###### B.2.3.1 Üsullar

* 1. Qrupdaxili qiymətlər üzrə qol uzunluğu prinsipi əsasında transfer qiymətqoymasımexanizmini müəyyən etmək üçün istifadə olunacaq üsul I, II və III fəsillərdə təsvir olunan təlimatlara əsasən müəyyən edilməlidir. Bu təlimatlar tətbiq edilərkən tez-tez qiymətlərin müqayisəli üsulundan və ya xərc-əsaslı üsuldan (əlavə dəyər üsulu və ya xərc-əsaslı xalis mənfəət üsulu) istifadə olunacaq. Qiymətlərin müqayisəli üsulu alıcı bazarında müstəqil müəssisələr arasında və ya müstəqil müəssisəyə müqayisə olunan bilən şərtlər altında xidmət göstərən əlaqəli müəssisələr tərəfindən müqayisə oluna bilən xidmətlərin icra olunduğu hallarda ən uyğun üsuldur. Müqayisə oluna bilən nəzarət olunan və nəzarət olunmayan əməliyyatlar əsasında icra olunan mühasibatlıq, audit, hüquqi və ya kompüter xidmətləri bu hallara misal göstərilə bilər. Fəaliyyətlərin xüsusiyyətləri, istifadə olunan aktivlər və götürülən risklərin müstəqil müəssisələr tərəfindən hesablanmış göstəricilərə uyğun olduğu hallarda qiymətlərin müqayisəli üsulunun tətbiqi mümkün deyilsə, xərc-əsaslı üsulu ən məqsədəuyğun üsuldur. II fəslin II hissəsində qeyd olunduğu kimi, xərc üsulu tətbiq olunarkən xərclərin təsnifatındakı nəzarət olunan və nəzarət olunmayan əməliyyatlar arasında uyğunluq olmalıdır. Müstəsna hallarda, məsələn, qiymətlərin müqayisəli üsulu və ya xərc üsulunun tətbiqi çətin olduqda, qol uzunluğu qiymətinin qənaətbəxş şəkildə müəyyən edilməsi üçün bir neçə üsulun nəzərə alınması daha faydalı ola bilər (2.12 bəndinə baxın)
  2. Müvafiq xidmətlərlə qrupun müxtəlif üzvlərinin fəaliyyətləri və performansı arasında əlaqə yaratmaq üçün qrup üzvlərinin funksionallıq təhlilini yerinə yetirmək zəruri ola bilər. Bundan əlavə, xidmətin yalnız bilavasitə təsirini deyil, həm də uzunmüddətli təsirini nəzərə almaq və yadda saxlamaq lazımdır ki, bəzi xərclərin çəkildiyi zaman gözlənilən fayda heç vaxt reallaşmaya bilər. Məsələn, marketinq fəaliyyətlərinin hazırlığına çəkilən xərclərin həcmi üzvün mövcud resursları ilə müqayisədə ilk baxışda həddən artıq çox olduğuna görə üzv tərəfindən qarşılanmaya bilər. Bu halda ödənişin qol uzunluğu prinsipinə uyğun olub-olmadığını müəyyən edərkən əməliyyatdan gözlənilən faydanı və bəzi qol uzunluğu mexanizmlərində ödənişin məbləğinin və vaxtının əməliyyatın nəticələrindən asılı olduğunu nəzərə almaq lazımdır. Bu hallarda vergi ödəyicisi əlaqəli müəssisələr qarşısında bu ödənişləri əsaslandırmağa hazır olmalıdır.
  3. Xərc üsulunun ən məqsədəuyğun üsul olduğu müəyyən olunduqda, nəzarət olunan və nəzarət olunmayan əməliyyatların müqayisəsinin etibarlılığını təmin etmək məqsədilə təhlil zamanı qrup üçün xidmət icraçısının çəkdiyi xərclərə düzəliş etməyin lazım olub-olmadığı nəzərdən keçirilməlidir.
  4. Əlaqəli müəssisə yalnız agent qismində və ya xidmətlərin göstərilməsi zamanı vasitəçi qismində fəaliyyət göstərirsə, xərc-əsaslı üsul tətbiq olunarkən gəlir və ya qiymət əlavəsi xidmətlərin icra olunmasına deyil, agentliyin funksiyalarının icra olunmasına müvafiq olmalıdır. Bu halda qiymətqoymanın qol uzunluğu prinsipinə əsaslanan qiymət əlavəsi xidmət xərcinə uyğun deyil, agentliyin funksiyalarının icrası üçün çəkilən xərclərə müvafiq olaraq müəyyən edilməlidir. Məsələn, əlaqəli müəssisə reklam üçün məkan icarəyə götürərkən qrup üzvlərinin müstəqil müəssisələr olduğu halda çəkəcəyi xərcləri qrup üzvləri adından qarşılayır. Bu cür hallarda xərclərin qrup üzvləri arasında bölüşdürülməsi zamanı qiymət əlavəsinin əlavə edilməməsi və qiymət əlavəsinin yalnız agentliyin funksiyalarını icra edərkən vasitəçinin çəkdiyi xərclərə əlavə edilməsi məqsədəuyğundur.

###### B.2.3.2 Mənfəət elementinin daxil edilməsi üzrə mülahizələr

* 1. Qrupdaxili xidmətlər üzrə qol uzunluğu ödənişinin müəyyən edilməsi zamanı istifadə olunan üsuldan asılı olaraq, ödənişin xidmətin icraçısı üçün mənfəət yaratmalı olub-olmadığı məsələsi meydana gəlir. Qol uzunluğu prinsipinə uyğun aparılan əməliyyatlarda müstəqil müəssisə, adətən, xidmətlərə çəkilən xərclərə uyğun deyil, mənfəət əldə edəcək şəkildə ödəniş tələb edir. Qol uzunluğu ödənişini müəyyən edərkən, xidmət alıcısı üçün əlçatan iqtisadi alternativlər də nəzərə alınmalıdır. Lakin elə vəziyyətlər olur ki (məs., I fəsildə biznes strategiyalarına dair müzakirələrdə təsvir olunan vəziyyətlər), müstəqil müəssisələr xidmətlərin icrasından mənfəət əldə etmir. Məsələn, icraçının çəkdiyi (gözlənilən və ya faktiki) xərclər bazar qiymətindən yüksək olduqda, lakin təchizatçı öz icra etdiyi fəaliyyətləri tamamlamaq yolu ilə mənfəət qabiliyyətini artırmaq məqsədilə xidmət göstərməyə razılaşdıqda. Buna görə də qol uzunluğu qiymətinin qrupdaxili xidməti icra edən əlaqəli müəssisəyə həmişə mənfəət gətirməsi mütləq deyil.
  2. Məsələn, qrupdaxili xidmətin bazar qiyməti xidmətin icraçısının çəkdiyi xərcdən yüksək olmaya bilər. Bu hal o zaman baş verir ki, göstərilən xidmətin icra edənin adi və təkrar olaraq icra etdiyi fəaliyyətlərə daxil deyil və bəzən transmilli şirkət qrupu üçün yerinə yetirilir. Qrupdaxili xidmətlərin qiymətinin müstəqil müəssisədən əldə olunacaq qiymətlə eynilik təşkil etdiyini müəyyən edərkən, əməliyyatların müqayisəliliyini qiymətləndirmək üçün funksiyalar və gözlənilən faydalar müqayisə olunmalıdır. Transmilli şirkətlər qrupu bir sıra səbəbdən üçüncü tərəfin xidmətlərindən istifadə etmədən qrup daxilində xidmətləri icra etməyə qərar verə bilər. Məsələn, ola bilər ki, xidmətlər qrup daxilində fayda verir (bu məqsədlə qol uzunluğuna uyğun kompensasiya daha məqsədəuyğun ola bilər). Bu hallarda yalnız əlaqəli müəssisənin mənfəət əldə etməsi məqsədilə xidmətin qiymətini xərc-əsaslı üsulun müəyyən etdiyi səviyyədən yüksək təyin etmək məqsədəuyğun olmaya bilər. Lakin xidmətin alıcı üçün yaratdığı fayda diqqətlə nəzərdən keçirilməlidir.
  3. Vergi idarəsi və vergi ödəyiciləri qiymətqoyma mexanizmi olaraq qol uzunluğu prinsipini tətbiq etməlidilər, lakin bəzi hallarda vergi idarəsi öz istəyinə görə xidmətlərin qol uzunluğu qiymətini hesablamamağa və bu qiymət üzrə vergi tutmamağa qərar verə bilər. Bu hal vergi idarəsinin müəyyən vəziyyətlərdə xidmətin icraçısı olan vergi ödəyicisinin xərcləri bölüşdürməsinə imkan verməsi halından fərqlənir. Məsələn, xərc-fayda təhlili göstərə bilər ki, toplanacaq əlavə vergi gəlirləri bəzi hallarda müvafiq qol uzunluğu qiymətini müəyyən etməyin xərclərini və inzibati yükünü qarşılamır. Belə olan halda, transmilli şirkətlər və vergi idarələri üçün qol uzunluğu qiymətinin deyil, müvafiq xərclərin tutulması qənaətbəxş nəticə verə bilər. Əlaqəli müəssisənin əsas məşğuliyyəti xidmətlərin icrası olduqda, vergi idarəsinin bu cür güzəştlər etməsi ehtimalı aşağıdır. Çünki bu halda mənfəət elementi mühüm rol oynayır və ya qol uzunluğu qiymətin müəyyən olunarkən xərclərin birbaşa tutulması mümkündür.

### Qrupdaxili xidmətlərə aid bəzi nümunələr

* 1. Bu bölmə qrupdaxili xidmətlərin icrasında transfer qiymətqoyması ilə əlaqəli bir neçə nümunəni təqdim edir. Nümunələr yalnız tədris xarakteri daşıyır. Fərdi hallar nəzərdən keçirilərkən hər hansı transfer qiymətqoymasıüsulunun tətbiqi zamanı mövcud faktlar və şərtlər nəzərdən keçirilməlidir.
  2. Bir nümunə borc-faktorinq xidmətləridir, bu zaman transmilli şirkət qrupu iqtisadi səbəblərlə fəaliyyətləri mərkəzləşdirməyə qərar verir. Məsələn, likvidliyin, valyuta və borc risklərinin daha yaxşı idarə olunması və inzibati səmərəlilik məqsədilə borc-faktorinq fəaliyyətlərini mərkəzləşdirmək daha məqsədəuyğundur. Bu öhdəliyi qəbul edən borc-faktorinq mərkəzi qol uzunluğu qiymətinin tutulduğu qrupdaxili xidmətləri icra edir. Belə olan halda xərc-əsaslı üsul daha məqsədəuyğundur.
  3. Qrupdaxili fəaliyyətləri təsvir edən başqa bir nümunə istehsal və ya quraşdırma fəaliyyətləridir. Bu fəaliyyətlər müxtəlif şəkillərdə, o cümlədən, adətən, müqavilə əsasında istehsal şəklində ola bilər. Bəzən müqavilə əsasında istehsal edən istehsalçı nə istehsal etmək, hansı miqdarda və keyfiyyətdə istehsal etmək üzrə qarşı tərəfin müfəssəl təlimatları əsasında fəaliyyət göstərir. Bəzi hallarda qarşı tərəf xammal və ya hissəcikləri istehsalçıya təchiz edir. Keyfiyyət tələblərinə əməl olunduqda, istehsal şirkətinə istehsal olunan bütün məhsulun satın alınacağı zəmanəti verilir. Bu vəziyyətdə istehsal şirkəti qarşı tərəf üçün aşağı riskə malik xidmət göstərmiş olur və əlavə dəyər üsulu II fəsildə təsvir olunan prinsiplərə əsasən ən uyğun transfer qiymətqoymasıüsulu ola bilər.
  4. Tədqiqat fəaliyyəti də qrupdaxili xidmətlərə daxildir. Fəaliyyətin şərtləri xidməti icraçı tərəflə bağlanan ətraflı müqavilədə qeyd olunur və adətən, müqavilə tədqiqatı adlanır. Fəaliyyət yüksək ixtisaslı heyət cəlb edilməsi ilə yetirilir və öz xüsusiyyətlərinə və qrupun uğuru üçün əhəmiyyətinə görə dəyişir. Faktiki razılaşmalar müxtəlif formalarda ola bilər, bu formalara əsas tərəfin müəyyən etdiyi ətraflı proqramın həyata keçirilməsindən tədqiqat şirkətinin öz istəyi üzrə geniş şəkildə müəyyən olunmuş kateqoriyalar daxilində fəaliyyətinə qədər fəaliyyətlər aiddir. Sonuncu halda, kommersiya cəhətdən qiymətli sahələrin müəyyən edilməsi və uğursuz tədqiqat riskinin qiymətləndirilməsi kimi əlavə funksiyalar ümumilikdə qrupun fəaliyyətində həlledici amil ola bilər. Buna görə də müvafiq transfer qiymətqoymasımetodologiyasını müəyyən etməzdən əvvəl ətraflı maliyyə təhlili aparılmalı və tədqiqatın mahiyyəti, həmçinin şirkət daxilində fəaliyyətlərin necə icra olunduğu aydın şəkildə nəzərdən keçirilməlidir. Tədqiqatı sifariş edən tərəf üçün əlçatan seçimlərin real şəkildə nəzərdən keçirilməsi ən uyğun transfer qiymətqoymasımexanizminin seçimi üçün də faydalı ola bilər. VI fəslin B.2 bölməsinə baxın.
  5. Qrupdaxili xidmətlərə başqa bir nümunə lisenziyaların idarə edilməsidir. Qeyri-maddi aktivlər üzrə mülkiyyət hüququnun idarə edilməsi və qanunla tətbiq edilməsi bu məqsədlə həmin hüquqlardan istifadə hallarından fərqləndirilməlidir. Lisenziya hüququnun pozulması və lisenziya hüquqlarının qanun üzrə tətbiq edilməsi hallarında, lisenziyanın qorunması qrupun bu lisenziyaya nəzarət öhdəliyi olan xidmət mərkəzi tərəfindən icra olunur.

### Aşağı dəyər əlavə edən qrupdaxili xidmətlər

* 1. Bu bölmə qrupdaxili xidmətlərin aşağı dəyər əlavə edən qrupdaxili xidmətlər adlanan xüsusi kateqoriyası ilə əlaqəli spesifik təlimatları təqdim edir. D.1 bölməsi aşağı dəyər əlavə edən qrupdaxili xidmətlərin tərifini verir. D.2 bölməsi aşağı dəyər əlavə edən qrupdaxili xidmətlər üçün qol uzunluğu ödənişinin müəyyən edilməsi məqsədilə elektiv, sadələşdirilmiş yanaşmanı, o cümlədən, sadələşdirilmiş fayda testini təqdim edir. D.3 bölməsi bu sadələşdirilmiş yanaşmanı tətbiq etməyi seçmiş transmilli şirkət qrupunun təmin etməli olduğu sənədləşmə və hesabatlılıq tələbləri üzrə təlimatları əhatə edir. Nəhayət, D.4 bölməsi aşağı dəyər əlavə edən qrupdaxili xidmətlər üzrə ödənişlərə qoyulan gəlir vergisi ilə əlaqəli suallara cavab verir. Nəticə etibarilə, sadələşdirilmiş yanaşmaya əsasən, aşağı dəyər əlavə edən xidmətlərə qoyulan qol uzunluğu qiymətləri xərclərlə sıx əlaqəlidir, xidmətlərdən faydalanan qrup şirkətlərinə hər kateqoriyaya aid xidmətlərin göstərilməsi xərclərini bölür və bundan sonra bütün xidmət kateqoriyaları üzrə eyni qiymət əlavəni tətbiq edir. Bu bölmədə təsvir olunan sadələşdirilmiş yanaşmanı tətbiq etməyə qərar verməmiş transmilli şirkət qrupları aşağı dəyər əlavə edən xidmətlərlə əlaqədar transfer qiymətqoyması mexanizmi üçün A və B bölmələrinə istinad edə bilərlər.

### Aşağı dəyər əlavə edən qrupdaxili xidmətlər anlayışı

* 1. Bu bölmə D.2 bölməsində müzakirə olunan elektiv, sadələşdirilmiş yanaşmanın tətbiqi məqsədilə aşağı dəyər əlavə edən qrupdaxili xidmətlərlə əlaqəli müəyyən məsələləri müzakirə edir. Əvvəlcə elektiv, sadələşdirilmiş yanaşmanın tətbiqi üçün aşağı dəyər əlavə edən qrupdaxili xidmətlərə aid xüsusiyyətlər sadalanır. Sonra isə sadələşdirilmiş yanaşmanın tətbiqi üçün aşağı dəyər əlavə edən qrupdaxili xidmətlərə aid olmayan xüsusiyyətlər müəyyən olunur. Nəhayət, sadələşdirilmiş yanaşmanın tətbiqi üçün aşağı dəyər əlavə edən qrupdaxili xidmətlərə aid ola biləcək xidmətlərə nümunələr göstərilir.
  2. Sadələşdirilmiş yanaşma məqsədilə aşağı dəyər əlavə edən qrupdaxili xidmətlər transmilli şirkət qrupunun bir və ya bir neçə üzvünün adından bu qrupun bir və ya bir necə üzvü tərəfindən yerinə yetirilən xidmətlərdir. Bu xidmətlər
     + dəstəkləyici xarakter daşıyır,
     + transmilli şirkət qrupunun əsas biznesinə daxil deyil (yəni, mənfəət gətirən fəaliyyətlər deyil və ya transmilli şirkət qrupunun iqtisadi cəhətdən mühüm fəaliyyətlərinə töhfə vermir),
     + qeyri-adi və dəyərli qeyri-maddi aktivlərdən istifadəni tələb etmir və qeyri-adi və dəyərli qeyri-maddi aktivlərin yaradılması ilə nəticələnmir və
     + xidmətin icraçısı üçün mühüm risk təşkil etmir və xidməti icra edən üçün mühüm risk meydana gətirmir.
  3. Bu bölmədəki təlimatlar aşağı dəyər əlavə edən xidmətlərə aid olan və transmilli şirkət qrupunun üzvlərinin əlaqəsi olmayan müştəriləri üçün icra edilən xidmətlərə şamil olunmur. Bu hallarda müqayisə oluna bilən etibarlı, daxili nümunələr mövcud olur və qrupdaxili xidmətlər üçün qol uzunluğu qiymətinin müəyyən edilməsində istifadə oluna bilər.
  4. Bu bölmədə təsvir olunan sadələşdirilmiş yanaşma aşağıdakı fəaliyyət növlərinə tətbiq olunmur:
     + transmilli şirkət qrupunun əsas biznesini təşkil edən xidmətlər;
     + Tədqiqat və inkişaf xidmətləri (o cümlədən, 7.49 bəndindəki informasiya texnologiyaları kateqoriyasına düşməyən proqram təminatı xidmətləri);
     + istehsal və istehsal xidmətləri;
     + Emal və ya istehsal proseslərində istifadə olunan xammal və digər materiallarla əlaqəli satınalma fəaliyyətləri;
     + satış, marketinq və paylama xidmətləri;
     + maliyyə əməliyyatları;
     + təbii resursların hasilatı, kəşfiyyatı və emalı;
     + sığorta və təkrarsığorta;
     + baş korporativ idarəetmə xidmətləri (7.45 bəndindəki tərifə əsasən, aşağı dəyər əlavə edən qrupdaxili xidmətlər kimi təsnif olunan idarəetməyə nəzarət xidmətləri istisna olmaqla).
  5. Fəaliyyətin 7.45 bəndində təsvir edilmiş sadələşdirilmiş yanaşmaya aid olmaması bu fəaliyyətin yüksək gəlir gətirdiyinə işarə etmir. Fəaliyyət hələ də aşağı əlavə dəyər yarada bilər və bu fəaliyyət üçün qol uzunluğu ödənişi 7.1 – 7.42 bəndlərində müəyyən olunmuş təlimatlar əsasında müəyyən olunmalıdır.
  6. Aşağıdakı siyahı 7.45 bəndində tərifi verilmiş aşağı dəyər əlavə edən qrupdaxili xidmətlərin tərifinə uyğun gələn xidmətlərə nümunələr təqdim edir:
     + mühasibatlıq və audit, məsələn, maliyyə hesabatlarından istifadə məqsədilə məlumatların toplanması və nəzərdən keçirilməsi, mühasibatlıq qeydlərinin saxlanması, maliyyə bəyannamələrinin tərtibi, əməliyyat və maliyyə auditlərinin hazırlanması və ya yardım, mühasibatlıq qeydlərinin həqiqiliyinin və etibarlılığının təsdiqlənməsi və verilənlrin yığılması və məlumatların toplanması yolu ilə büdcələrin tərtibinə yardım;
     + qəbul edilməli və ödənilməli məbləğlərin emalı və idarə edilməsi, məsələn, müştərilərin və ya alıcıların xərclərinə dair məlumatların toplanması, kredit nəzarətinin yoxlanması və emalı;
     + insan resursları üzrə aşağıdakı fəaliyyətlər:
       - kadr yığımı və işə götürmə, məsələn, işə götürmə prosedurları, müraciətçilərin qiymətləndirilməsinə yardım, heyətin seçilməsi və işə təyini, işə götürülən yeni əməkdaşlar, fəaliyyətin qiymətləndirilməsi və karyeranın müəyyən edilməsində yardım, heyətin işdən azad edilməsi proseduruna yardım, artıq heyət üçün proqramlara yardım;
       - əməkdaşların təlimi və inkişafı, məsələn, təlim ehtiyaclarının qiymətləndirilməsi, daxili təlim və inkişaf proqramlarının yaradılması, idarəetmə bacarıqları və karyeraq inkişafı üzrə proqramların yaradılması;
       - mükafatlandırma xidmətləri, məsələn, əməkdaşların əmək haqqı və səhiyyə və həyat sığortası kimi güzəştlər üzrə tövsiyələr və siyasətin müəyyən edilməsi, səhmdar hissələri planları və təqaüd rejimləri; işə davamiyyət və iş vaxtının təsdiqlənməsi, əmək haqlarının ödənilməsi üzrə xidmətlər, o cümlədən, sənədləşdirmə və vergi əməletməsi;
       - heyətin sağlamlığının, məşğulluq üzrə təhlükəsizlik və ətraf mühit standartlarının hazırlanması və monitorinqi
     + biznes sahəsini tənzimləyən sağlamlıq, təhlükəsizlik, ətraf mühit və digər standartların monitorinqi və verilənlərin toplanması;
     + qrupun əsas fəaliyyətinin bir hissəsi olmayan informasiya texnologiyaları üzrə xidmətlər, məsələn, biznesdə istifadə olunan İT sistemlərinin təminatı və yenilənməsi; informasiya sisteminə texniki dəstək (buraya mühasibatlıq, istehsal, müştərilərlə əlaqələr, insan resursları və əmək haqqı və elektron məktub sistemləri daxildir); informasiya sistemlərindən istifadə və ya tətbiqi üzrə, həmçinin məlumatların toplanması, emalı və təqdim edilməsi məqsədilə tətbiq olunan avadanlıqdan istifadə üzrə təlim; İT təlimatlarının hazırlanması, telekommunikasiya xidmətlərinin göstərilməsi, İT dəstək xidməti, İT təhlükəsizlik sistemlərinin tətbiqi və texniki təchizatı; İT şəbəkələrin dəstək, təminatı və nəzarət (yerli sahə şəbəkəsi, geniş sahə şəbəkəsi, internet);
     + daxili və xarici kommunikasiyalara və ictimaiyyətlə əlaqələrə dəstək (xüsusi reklam və ya marketinq fəaliyyətləri, o cümlədən, əsas strategiyaların inkişafı istisna olmaqla);
     + hüquqi xidmətlər, məsələn, müqavilələrin, razılaşmaların və digər hüquqi sənədlərin tərtibi və baxışı, hüquqi konsultasiya və rəy vermə, şirkətin təmsil olunması (məhkəmə çəkişmələri, arbitraj kollegiyaları, inzibati prosedurlar), hüquqi tədqiqat və qeyri-maddi aktivlərin qeydiyyatı və mühafizə edilməsi üzrə hüquqi və inzibati işlər;
     + vergi öhdəlikləri üzrə fəaliyyətlər, məsələn, məlumatların toplanması və vergi bəyannamələrinin hazırlanması (gəlir vergisi, satış vergisi, ƏDV, əmlak vergisi, rüsumlar və aksizlər), vergilərin ödənilməsi, vergi idarələrinin audit yoxlamalarının cavablanması və vergi məsələləri üzrə məsləhət;
     + ümumi inzibati və ya dəftərxana xidmətləri.
  7. Aşağıdakı nümunələr aşağı dəyər əlavə edən qrupdaxili xidmətlərin tərifinin mühüm hissəsini təsvir edir, yəni, bu xidmətlərə transmilli şirkətin əsas biznes fəaliyyətinin bri hissəsini təşkil edən xidmətlər aid edilə bilməz. Mahiyyətcə ilk baxışda oxşar görünən xidmətlər (məsələn, kredit riskinin təhlili) xüsusi vəziyyətdən və şərtlərdən asılı olaraq aşağı dəyər əlavə edən qrupdaxili xidmətlər ola və ya olmaya bilər. Nümunələr həm də bəzi xidmətlər aşağı dəyər əlavə edən qrupdaxili xidmətlərə aid edilməyə bilər, çünki onlar müəyyən vəziyyətdə yüksək risk və ya qeyri-adi və dəyərli qeyri-maddi aktivlər yarada bilər.

1. A ölkəsində yerləşən A şirkəti ayaqqabı istehsalçısıdır və şimal-şərq regionunda ayaqqabıların topdan distribüsiyası ilə məşğul olur. Onun tam sahib olduğu B törəmə şirkəti B ölkəsində yerləşir və cənub-şərq regionunda A şirkətinin istehsal etdiyi ayaqqabıların topdan distribüsiyası ilə məşğul olur. Fəaliyyətinin bir hissəsi olaraq A kredit hesabatı agentliyindən satın aldığı hesabatlar əsasında müntəzəm olaraq öz müştərilərinin kredit riskini qiymətləndirir. A şirkəti B şirkətinin adından eyni üsul və yanaşmalardan istifadə edərək B şirkətinin müştərilərinin oxşar kredit riski təhlilini aparır. Bu vəziyyətdə və bu şərtlər altında belə bir nəticəyə gəlmək olar ki, A şirkəti B şirkəti üçün aşağı dəyər əlavə edən qrupdaxili xidmət göstərir.
2. X şirkəti qlobal investisiya bankı qrupunun törəmə şirkətidir. X şirkəti törəmə maliyyə alətləri üzrə müqavilə əməliyyatları üçün potensial tərəfdaşların kredit riski təhlilini aparır və qlobal investisiya bankı qrupu üçün kredit hesabatları tərtib edir. X şirkətinin apardığı kredit riski təhlili qrup tərəfindən qrupun müştəriləri üçün törəmə maliyyə alətlərinin qiymətlərini müəyyən edərkən istifadə olunur. X şirkətinin heyəti xüsusi təcrübə qazanıb və şirkət daxilində hazırlanmış məxfi kredit riskinin təhlili modellərindən, alqoritmlərindən və proqram təminatından istifadə edirlər. Bu vəziyyətdə və şərtlər altında X şirkətinin qlobal investisiya bankı qrupu üçün göstərdiyi xidmət aşağı dəyər əlavə edən qrupdaxili xidmət hesab oluna bilməz.
   1. Aşağı dəyər əlavə edən qrupdaxili xidmətlərin tərifi bu xidmətlərin dəstəkləyici xarakterli olduğunu və transmilli şirkət qrupunun əsas biznesinin bir hissəsini təşkil etmədiyini qeyd edir. Aşağı dəyər əlavə edən qrupdaxili xidmətlər qrupun əsas biznesi ilə əlaqəli olmamaq şərtilə, faktiki olaraq, xidmətin icrası ilə məşğul olan hüquqi şəxslərin əsas biznes fəaliyyəti, məsələn, ortaq xidmət mərkəzi ola bilər. məsələn, transmilli şirkət dünya üzrə süd məhsullarının hazırlanması, istehsalı, satışı və marketinqi ilə məşğul olur. Qrup ortaq xidmət mərkəzi yaradır və bu mərkəz fəaliyyəti qlobal İT dəstək xidməti mərkəzi olaraq fəaliyyət göstərir. İT dəstək xidmətinin icraçısının nöqteyi-nəzərindən, İT xidmətlərinin icrası bu şirkətin əsas biznes fəaliyyətidir. Lakin xidmət alıcılarının və ümumilikdə transmilli şirkətlər qrupunun nöqteyi-nəzərindən, xidmət əsas biznes fəaliyyətinin bir hissəsi deyil və buna görə də aşağı dəyər əlavə edən qrupdaxili xidmət hesab olunmur.

### Aşağı dəyər əlavə edən qrupdaxili xidmətlər üzrə qol uzunluğu ödənişinin sadə yolla müəyyən edilməsi

* 1. Bu altbölmə aşağı dəyər əlavə edən qrupdaxili xidmətlər üzrə sadələşdirilmiş ödəniş mexanizminin elementlərini təqdim edir. Sadələşdirilmiş üsul belə bir müddəaya əsaslanır ki, transmilli şirkət qrupunun üzvlərinin biznes fəaliyyətini dəstəkləyən aşağı dəyər əlavə edən qrupdaxili xidmətlər müqabilində çəkilən xərclər bu üzvlər arasında bölünməlidir. Sadələşdirilmiş üsuldan istifadənin aşağıdakı faydaları var: (1) fayda testinə uyğun olan əməletmə səylərinin azaldılması və qol uzunluğu ödənişlərinin nümayişi; (2) 7.45 bəndində təsvir olunmuş sadələşdirilmiş yanaşmanın şərtləri təmin olunduqda, bu yanaşmanı tətbiq edən vergi idarələrinin müvafiq fəaliyyətlərə qoyulan qiymətləri qəbul edəcəyinə dair transmilli şirkət qruplarına zəmanətin verilməsi və (3) əməletmə risklərinə səmərəli şəkildə baxış keçirilməsi üçün nəzərdə tutulmuş sənədlərin vergi idarələrinə təqdim edilməsi. Bu sadələşdirilmiş yanaşmanı tətbiq etməyə qərar vermiş transmilli şirkət təcrübədə bu üsulu mümkün olduğu qədər ardıcıl və fəaliyyət bütün qrup üzrə göstərdiyi bütün ölkələrdə tətbiq edəcək.
  2. Vergi idarəsi sadələşdirilmiş yanaşmanı tətbiq etmədikdə və nəticə etibarilə transmilli şirkət qrupu yerli yurisdiksiyanın tələblərinə əməl etdikdə bu əməletmə transmilli şirkət qrupunun digər yurisdiksiyalarda sadələşdirilmiş yanaşmanı tətbiq etməsinə mane ola bilməz. Bundan əlavə, bütün transmilli şirkət qrupları şaquli inteqrasiya edilməyib və öz idarəetmə və dəstək strukturuna malik regional və filial altqruplarına malikdirlər. Buna görə də, transmilli şirkətlər qrupu alt-holdinq şirkəti səviyyəsində sadələşdirilmiş yanaşmanı tətbiq etməyə qərar verə və bu yanaşmanı alt-holdinq şirkətinin bütün törəmə şirkətlərində ardıcıl şəkildə tətbiq edə bilər. Transmilli şirkət qrupu sadələşdirilmiş yanaşmanı tətbiq etməyə qərar verdikdə, bu altbölmədəki təlimatlara müvafiq şəkildə müəyyən olunan və ya müəyyən olunmuş aşağı dəyər əlavə edən qrupdaxili xidmətlər üzrə ödənişlər qol uzunluğu prinsipi əsasında müəyyən olunur. Bu məsələləri həll etmək üçün VIII fəsildə əhatə olunan xərclərin bölüşdürülməsinə dair razılaşma adlı alternativ yanaşmadan istifadə etmək olar.

#### Aşağı dəyər əlavə edən qrupdaxili xidmətlərə fayda testinin tətbiqi

7.53 7.6 bəndində müzakirə olunduğu kimi, qol uzunluğu prinsipinə əsasən, qrupdaxili xidmətlər müqabilində ödəniş etmək zərurəti o halda meydana gəlir ki, fayda testi müsbət nəticə verir, yəni, fəaliyyət ödəniş edəcək qrup üzvlərinin kommersiya mövqeyini qoruyub saxlamaq və ya genişləndirmək üçün iqtisadi və kommersiya dəyərinə malikdir. Bu hal isə, öz növbəsində, müqayisə oluna bilən şərtlər altında olan müstəqil müəssisənin bu xidmətlərin digər müstəqil müəssisə tərəfindən icra olunduğu halda ödəniş edib-etməyəcəyi və ya bu xidmətləri müəssisə daxilində icra edib-etməyəcəyini nəzərdən keçirməklə qiymətləndirilməlidir. Lakin bu bölmədə müzakirə olunan aşağı dəyər əlavə edən qrupdaxili xidmətlərin xüsusiyyətlərini nəzərə aldıqda, bunu müəyyən etmək çətinləşir və ya bu xidmət üçün edilən ödənişdən daha çox məsrəf tələb olunur. Buna görə də, bu bölmədə müzakirə olunan şərtlər altında və xüsusilə də, aşağıdakı D.3 bölməsində müzakirə olunan sənədləşmə və hesabatlılıq qaydalarına uyğun olaraq, sadələşdirilmiş yanaşma tətbiq edilən hallarda vergi idarələri, adətən, fayda testinə baxış keçirməkdən və ya bu testdən şübhələnməkdən imtina etməlidirlər.

* 1. Aşağı dəyər əlavə edən qrupdaxili xidmətlər bu xidmətlərin bütün alıcılarına fayda versə də, bu faydanın dərəcəsi və müstəqil tərəflərin bu xidmətlər müqabilində ödəniş etmək istəyib-istəməməsi və ya bu xidmətləri müəssisə daxilində icra edib-etməməsi ilə əlaqəli suallar meydana gələ bilər. Transmilli şirkət qrupu D.3 bölməsinə müzakirə olunan sənədləşmə və hesabatlılıq məsələləri üzrə sadələşdirilmiş yanaşma təlimatlarına əməl edərkən, fayda testinin aşağı dəyər əlavə edən qrupdaxili xidmətlərin xüsusiyyətlərinə uyğun olaraq tətbiq edildiyinə dair qənaətbəxş sübutlar təqdim etməlidir. Vergi idarələri fayda testini qiymətləndirən zaman faydanı müəyyən ödəniş bazasına əsasən deyil, xidmətlərin kateqoriyalarına əsasən nəzərdən keçirməlidirlər. Beləliklə, vergi ödəyicisi tutulan xərclər müqabilində icra olunan fərdi fəaliyyətləri müəyyən etmək əvəzinə, məsələn, əmək haqlarının ödənilməsi üzrə kömək göstərilməsinə dair sübut təqdim etməlidir. Vergi idarələri üçün nəzərdə tutulmuş bu məlumatların 7.64 bəndində təsvir olunduğunu nəzərə alaraq, bu ödənişləri əsaslandırmaq üçün xidmətlərin kateqoriyasını təsvir edən vahid illik qəbz kifayətdir və fərdi fəaliyyətlər üzrə yazışma və ya digər sübutlar tələb olunmur. Aşağı dəyər əlavə edən qrupdaxili xidmətlərdən transmilli şirkət qrupunun yalnız bir üzvü faydalanırsa, üzvün bu xidmətdən əldə etdiyi fayda ayrıca təqdim olunmalıdır.

#### Qruplaşdırılmış xərclərin müəyyən edilməsi

* 1. Aşağı dəyər əlavə edən qrupdaxili xidmətlərə sadələşdirilmiş yanaşmanın tətbiq edilməsində ilk addım aşağı dəyər əlavə edən qrupdaxili xidmətlərin hər bir kateqoriyasının icrası zamanı tranmilli şirkət qrupunun bütün üzvlərinin çəkdiyi qruplaşdırılmış xərclərin illik əsasda hesablanmasıdır. Qruplaşdırılacaq xərclər xidmətlərin göstərilməsi üçün çəkilmiş birbaşa və dolayı xərcləri, həmçinin uyğun olduqda əməli xərclərin müvafiq hissəsini (məs., nəzarət, ümumi və inzibati) əhatə edir. Xərclər xidmət kateqoriyalarına uyğun qruplaşdırılmalı və qrupların yaradılmasında istifadə olunan xərclərin uçot mərkəzini müəyyən etməlidir. Xərc qrupundakı ötürülən xərclər 7.61 bəndinin müddəaları tətbiq olunmaqla müəyyən olunmalıdır. Bu xərc qrupu şirkət daxilində icra olunan və yalnız icraçı şirkətin faydalandığı xidmətləri (o cümlədən, səhmdar şirkətin icra etdiyi səhmdar fəaliyyətləri) əhatə etməməlidir.
  2. İkinci addım kimi, transmilli şirkət qrupu bir qrup üzvünün yalnız digər qrup üzvünün adından icra etdiyi xidmətlərə çəkilən xərcləri müəyyən etməli və xərc qrupundan istisna etməlidir. Əmək haqqı xərcləri üzrə qrup yaradarkən müvafiq xərclər ayrıca müəyyən edilməli və xərc qrupundan çıxarılmalıdır, məsələn, A şirkəti yalnız qrup üzvü olan B şirkətinə əmək haqlarının ödənilməsi üzrə xidmət göstərdikdə. Lakin əgər A şirkəti həm özü, həm də B şirkəti üçün əmək haqlarının ödənilməsi üzrə xidmət göstərirsə, müvafiq xərclər xərc qrupuna daxil edilməlidir.
  3. Hesablamaların bu mərhələsində transmilli şirkət qrupu, qrupun bir neçə üzvü üçün icra edilən aşağı dəyər əlavə edən xidmətlərin kateqoriyaları üzrə xərc qruplarını müəyyən etmiş olur.

#### Aşağı dəyər əlavə edən xidmətlərin xərclərinin bölüşdürülməsi

* 1. Aşağı dəyər əlavə edən qrupdaxili xidmətlər üzrə xərclərin sadələşdirilmiş ödəniş üsulunun son mərhələsi qrupun bir neçə üzvünün faydalandığı xidmətlər üzrə xərc qruplarına aid xərclərin qrup üzvləri arasında bölüşdürülməsidir. Bu məqsədlə, vergi ödəyicisi aşağıdakı prinsiplər əsasında xərclərin bir və ya bir neçə bölüşdürmə əmsalını seçməlidir. Müvafiq bölgü prinsipi və ya prinsipləri xidmətlərin xüsusiyyətlərindən asılıdır. Xərclərin eyni bölüşdürmə əmsalı və ya əmsalları ardıcıl əsasda eyni xidmət kateqoriyası üzrə xərclərin bölüşdürülməsində istifadə olunmalıdır. 7.24 bəndinin təlimatına uyğun olaraq, hər xidmət kateqoriyası üzrə çəkilən xərclərlə əlaqədar seçilmiş bölüşdürülmə əmsalı və ya əmsalları müəyyən xidmətərə duyulan ehtiyacı əks etdirməlidir. Məsələn, insanlarla əlaqəli xidmətlər üzrə xərclərin bölüşdürülməsi əmsalı hər qrupdakı işçi sayının qrupun işçilərinin ümumi sayındakı payını əks etdirə bilər, İT xidmətləri istifadəçilərin ümumi sayındakı paydan, mühasibatlığa dəstək xidmətləri müvafiq əməliyyatların ümumi həcmindəki payından və ya ümumi aktivlərdəki payından istifadə edə bilər. Bir sıra hallarda qrup üzvünün ümumi dövriyyədəki payı uyğun bölüşdürmə əmsalı qismində istifadə edilə bilər.
  2. Əvvəlki bənddə xərclərin bölüşdürülməsi əmsalı üzrə təqdim olunan nümunələr müfəssəl siyahı deyil. Faktlardan və şərtlərdən asılı olaraq, daha təfərrüatlı bölüşdürmə əmsallarından istifadə etmək olar. Lakin nəzəri təfərrüat və praktiki tətbiq arasındakı tarazlıq qorunmalıdır və yadda saxlamaq lazımdır ki, bu xərclər qrup üçün yüksək dəyər yaratmır. Əgər vergi ödəyicisi sadə bölüşdürmə əmsalının müvafiq faydaları lazımi səviyyədə əks etdirdiyini əsasandıra bilsə, təfərrüatlı bölüşdürmə əmsallarından istifadə zəruri deyil. Ardıcıllığı təmin etmək üçün aşağı dəyər əlavə edən qrupdaxili xidmətlərin eyni növü üzrə xərcləri qrup daxilindəki bütün alıcılar arasında bölüşdürərkən eyni bölüşdürmə əmsalı və ya əmsalları tətbiq edilməlidir və fərqli əmsaldan istifadə zərurəti olmadıqca, eyni bölüşdürmə əmsalı hər il eyni qaydada tətbiq olunmalıdır. Vergi idarələri və vergi ödəyiciləri nəzərə almalıdırlar ki, məqbul bölüşdürmə əmsalının dəyişdirilməsi müəyyən çətinliklərə səbəb ola bilər. Vergi ödəyicisi sənədlərdə (7.64 bəndinə baxın) bölüşdürmə əmsalının hər xidmət alıcısının əldə etdiyi faydanı əsaslı şəkildə əks etdirən nəticələr meydana gətirdiyini göstərən dəlillər təqdim etməlidir.

#### Mənfəət əlavəsi

7.61 Aşağı dəyər əlavə edən qrupdaxili xidmətlər üzrə qol uzunluğu ödənişini müəyyən edərkən xidmətlərin icraçısı olan transmilli şirkət 2.99 və 7.34 bəndlərində müəyyən olunmuş ötürülən xərclər istisna olmaqla, qrupdakı bütün xərclərə mənfəət əlavəsini tətbiq edəcək. Eyni mənfəət əlavəsi xidmətin kateqoriyasından asılı olmayaraq aşağı dəyər əlavə edən bütün xidmətlər üçün istifadə olunacaq. D.2.2 bölməsində qeyd olunduğu kimi, mənfəət əlavəsi müvafiq xərclərin 5%-ni təşkil edəcək. Sadələşdirilmiş yanaşmaya əsasən əlavə müqayisəli təhlil ilə əsaslandırılmamalıdır. Eyni mənfəət əlavəsi qrupun bir üzvü tərəfindən yalnız digər bir üzv üçün göstərilən aşağı dəyər əlavə edən xidmətlərə tətbiq olunacaq və bu xərclər 7.57 bəndində ayrıca qeyd olunub. Qeyd edilməlidir ki, aşağı dəyər əlavə edən qrupdaxili xidmətlərə edilən mənfəət əlavəsi əsaslandırma və təhlil aparılmadan aşağı dəyər əlavə edən qrupdaxili xidmətlərin tərifinə uyğun gəlməyən və ya elektiv, sadələşdirilmiş mexanizmə daxil olmayan oxşar xidmətlər üzrə qol uzunluğu qiymətinin müəyyən edilməsi üçün nümunə hesab edilə bilməz.

#### Aşağı dəyər əlavə edən xidmətlər üzrə ödəniş

7.62 7.55 bəndinin müddəalarına əsasən, qərar verən transmilli şirkət qrupunun hər hansı üzvü üçün icra edilən xidmətlər üzrə ödəniş aşağıdakı xərclərin cəminə bərabərdir: (i) 7.57 bəndində ətraflı izah edilmiş ikinci mərhələyə uyğun olaraq qrupun xüsusilə bir üzvünə xidmət göstərən digər üzvün göstərdiyi xərclər, (ii) seçilmiş bölüşdürmə əmsalı və seçilmiş mənfəət əlavəsindən istifadə edərək, 7.59 bəndində təsvir edilmiş üçüncü mərhələyə uyğun olaraq qrupun üzvünə şamol edilən qruplaşdırılmış xərclərin payı. Ödəniş bu xərc qrupundakı xərcləri çəkən üzvə ödənilməlidir. Bu xərcləri bir neçə qrup üzvü çəkirsə, ödəniş üzvlərin qruplaşdırılmış xərclərdəki payına əsasən edilir.

#### Sadələşdirilmiş yanaşmanın tətbiq həddi

* 1. Aşağı dəyər əlavə edən qrupdaxili xidmətlərə bu fəsildə təsvir edilmiş sadələşdirilmiş yanaşma tətbiq edən vergi idarələri müvafiq hədd qəbul edə və bu hədd keçildiyində sadələşdirilmiş yanaşmalara baxış keçirmək üçün həddi tətbiq edə bilərlər. Bu hədd, məsələn, qəbul edən tərəfin sabit maliyyə payına əsaslana bilər (yəni, qrupdaxili xidmət xərclərinin ümumi xərclərdəki payı və ya qrupdaxili xidmətlər müqabilində əvvəlcədən edilən ödənişdən qazanılan mənfəət), ya da transmilli şirkət qrupunun ümumi xidmət xərclərinin dövriyyəsinə nisbəti və ya başqa bir müvafiq göstərici ola bilər. Bu növ hədd tətbiq edilərkən aşağı dəyər əlavə edən qrupdaxili xidmətlərə görə tutulan məbləğ həddən yüksək olduqda, vergi idarəsi sadələşdirilmiş yanaşmanı qəbul etməyə bilər və müəyyən xidmət ödənişlərinə fayda testinin tətbiqi daxil olmaqla, funksionallıq və müqayisəlilik təhlilinin aparılmasını tələb edə bilər.

### Sənədləşmə və hesabatlılıq

* 1. Sadələşdirilmiş metodologiyanı tətbiq etməyə qərar vermiş transmilli şirkət aşağı dəyər əlavə edən xidmətlər üzrə ödəniş edən və ya ödəniş qəbul edən qrup üzvlərinə aid aşağıdakı məlumatları və sənədləri hazırlamalıvə vergi idarəsinin sorğusu üzrə təqdim etməlidir.
     + İcra edilən aşağı dəyər əlavə edən qrupdaxili xidmətlərin təsviri; benefisiarların şəxsiyyəti; aşağı dəyər əlavə edən qrupdaxili xidmətlər kateqoriyasının D.1 bölməsində təqdim olunmuş tərifə uyğun gəlməsini əsaslandıran səbəblər; transmilli şirkətin biznesi çərçivəsində xidmətlərin göstərilməsinin əsaslandırılması; hər xidmət kateqoriyası üzrə faydanın və ya gözlənilən faydanın təsviri; xərclərin seçilmiş bölüşdürülmə əmsallarının təsviri və bu əmsalların əldə edilmiş faydanı əsaslı şəkildə əks etdirən nəticələr verdiyini əsaslandıran səbəblər və tətbiq olunan mənfəət əlavəsinin təsdiqi;
     + Xidmətlərin göstərilməsi üzrə yazılı müqavilələr və ya razılaşmalar və bu bölmənin bölgü qaydalarına əməl edən qrupun müxtəlif üzvlərinin razılığını əks etdirən müqavilələrə və razılaşmalara edilən hər hansı dəyişikliklər. Bu növ yazılı müqavilələr və razılaşmalar iştirakçı subyektləri, xidmətlərin xüsusiyyətlərini və bu xidmətlərin hansı şərtlər altında göstərildiyini müəyyən edən müvəqqəti sənəd şəklində ola bilərlər;
     + Müvafiq xərclərin kateqoriyaları və məbləğlərinin müfəssəl siyahısı daxil olmaqla, D.2.2 bölməsində təsvir olunan qruplaşdırılmış xərclərin müəyyən edilməsini təsvir edən sənədlər və hesablamalar və tətbiq olunan mənfəət əlavəsi, o cümlədən, yalnız bir qrup üzvünə göstərilən xidmətlərin xərcləri;
     + Müəyyən bölüşdürmə əmsallarının tətbiqini göstərən hesablamalar.

### Aşağı dəyər əlavə edən qrupdaxili xidmətlər üzrə ödənişlərlə bağlı ödəmə mənbəyində verginin tutulması

Aşağı dəyər əlavə edən qrupdaxili xidmətlərin göstərilməsinə dair ödəmə mənbəyində vergisinin tutulması xidmətlərin icraçısının bu xidməti göstərmək üçün çəkdiyi xərcləri bərpa etməsinə mane ola bilər. Xidmətlərin ödənişi mənfəət elementi və ya ticarət əlavəsini ehtiva etdikdə, ödəmə mənbəyində vergi tətbiq edən vergi administrasiyalarına bunu yalnız mənfəət elementinə və ya ticarət əlavəsinə tətbiq etməsi tövsiyə edilir.

***VIII Fəsil***

**Xərclərin Bölüşdürülməsinə dair Razılaşmalar (CCA)**

### Giriş

* 1. Bu fəsil iki və ya daha çox əlaqəli müəsissə arasındakı xərclərin bölüşdürülməsi üzrə razılaşmaları (CCA) əhatə edir. Bu fəslin məqsədi xərclərin bölüşdürülməsi üzrə razılaşmaların əhatə etdiyi əməliyyatlarda əlaqəli müəssisələr tərəfindən qoyulan şərtlərin qol uzunluğu prinsipinə uyğun olub-olmadığını müəyyən etmək üçün ümumi təlimatları təqdim etməkdir. Qeyd olunan razılaşmaların strukturunun təhlili zamanı bu fəslin müddəalarına, bu təlimatların digər müddəalarına və razılaşmanın müvafiq sənədlərinə əsaslanmalıdır.
  2. B bölməsi xərclərin bölüşdürülməsi üzrə razılaşmalar konsepsiyasının ümumi tərifini və icmalını verir. C bölməsi qol uzunluğu prinsipinin xərclərin bölüşdürülməsi üzrə razılaşmalara tətbiqi üzrə təlimatlar təqdim edir, həmçinin bu razılaşmalara töhfəni necə ölçmək və balans ödənişlərinin zəruri olub-olmadığını müəyyən etmək və töhfələrə və balans ödənişlərinə vergilərin necə tətbiq edilməsi üzrə təlimatları əhatə edir. Bu bölmə həmçinin xərclərin bölüşdürülməsi üzrə razılaşmalarda iştirakçıların müəyyən edilməsi, iştirakçıların razılaşmalara daxil olması və ya çıxması və xərclərin bölüşdürülməsi üzrə razılaşmaların ləğv edilməsi məsələlərini əhatə edir. Nəhayət, D bölməsi xərclərin bölüşdürülməsi üzrə razılaşmaların strukturu və sənədləşdirilməsi üzrə tövsiyələri müzakirə edir.

### Xərclərin bölüşdürülməsi üzrə razılaşma konsepsiyası

### Ümumi məlumat

* 1. CCA qeyri-maddi aktivlərin, maddi aktivlərin və ya xidmətlərin hazırlanması, istehsalı və əldə edilməsi zamanı töhfələrin və risklərin bölüşdürməsi üzrə biznes müəssisələri arasında bağlanmış müqavilə razılaşmasıdır ki, bu qeyri-maddi aktivlər, maddi aktivlər və ya xidmətlərin hər bir iştirakçının fərdi biznesi üçün fayda yaratması gözlənilir. CCA ayrıca hüquqi subyekt və ya razılaşmanın bütün iştirakçılarının sabit biznes məkanı deyil, müqavilə razılaşmasıdır. CCA iştirakçılardan öz fəaliyyətlərini müəyyən nizamda saxlamağı, məsələn, qeyri-maddi aktivlərin ortaq istismarını və ya gəlir və ya mənfəətlərini bölüşdürməyi tələb etmir. Bunun əvəzinə, CCA-in iştirakçıları fərdi biznesləri vasitəsilə CCA-in nəticələrindən öz maraqları üçün istifadə edə bilərlər. Transfer qiymətqoyması məsələsi iştirakçılar arasındakı kommersiya və ya maliyyə əlaqələrinə və bu nəticələri əldə etmək üçün imkanlar yaradan iştirakçıların töhfələrinə əsaslanır.
  2. I fəslin D.1 bölməsində qeyd olunduğu kimi, icra edilmiş faktiki əməliyyatın müəyyən edilməsi transfer qiymətqoyması təhlilinin birinci mərhələsini təşkil edir. Müqavilə razılaşması faktiki əməliyyatı müəyyən etmək üçün başlanğıc nöqtəsi rolunu oynayır. Bu mənada, funksionallıq təhlilinin müəyyən etdiyi öhdəliklərin, risklərin və gözlənilən nəticələrin bölüşdürülməsi məsələrində CCA və digər müqavilə razılaşmalarının transfer qiymətqoyması mexanizmləri arasında fərq mövcud deyil. Digər iqtisadi xarakteristikaların müəyyən edilməsi üzrə təlimatlar digər müqavilə razılaşmaları ilı bərabər CCA -ə, o cümlədən, bu təlimatların 1.60 bəndində müəyyən edilmiş risk təhlili çərçivəsi əsasında müqaviləyə görə riskləri qəbul edən tərəflərin bu riskləri həqiqətən də qəbul edib-etmədiklərinin qiymətləndirilməsinə də şamil oluna bilər. Nəticə etibarilə, müqavilə razılaşmasının CCA kimi səciyyələndirilməsindən asılı olmayaraq, oxşar iqtisadi xarakteristikalara malik razılaşmalara əsasən öz fəaliyyətlərini icra edən tərəflər oxşar gözlənilən nəticələr əldə etməlidirlər. Lakin CCA-nın müəyyən xarakteristikaları xüsusi olaraq nəzərdən keçirilməlidir.
  3. CCA-in əsas xüsusiyyəti töhfələrin bölüşdürülməsidir. Qol uzunluğu prinsipinə əsasən, CCA-ə daxil olarkən hər bir iştirakçının CCA-a verilən ümumi töhfədəki nisbi payı bu razılaşma əsasında əldə olunacaq gözlənilən faydadakı nisbi payına uyğun olmalıdır. Bundan əlavə, qeyri-maddi və maddi aktivlərin hazırlanmasını, istehsalını və ya əldə edilməsini əhatə edən CCA-da müqavilə əsasında hər bir iştirakçının, CCA-in fəaliyyətindən doğan maddi və ya qeyri-maddi aktivlər mülkiyyətində iştirak payı təmin olunur. Xidmətlər üzrə CCA-in hər bir iştirakçısı bu razılaşmanın fəaliyyəti nəticəsində meydana gələn xidmətlərdən faydalanmaq hüququna malikdir. Hər iki halda iştirakçılar maraqlarından, hüquq və ya imtiyazlarından istifadə üçün digər tərəfə əlavə ödəniş etmədən (C.4 və C.5 bölmələrində təsvir olunan töhfələr və balans ödəmələri istisna olmaqla) bu maraq və hüquqlardan istifadə edə bilərlər.
  4. CCA fəaliyyətindən əldə ediləcək bəzi faydalar əvvəlcədən müəyyən oluna bilsə də, bəzi faydaları müəyyən etmək mümkün deyil. CCA fəaliyyətinin bəzi növləri qısa müddətdə fayda gətirir, digər fəaliyyətlər isə daha uzunmüddətli faydanı nəzərdə tuta bilər və ya uğursuz ola bilər. Buna baxmayaraq, hər bir iştirakçı CCA-dan öz töhfəsinə, cümlədən, CCA-in lazımi qaydada tətbiqində iştirak hüquqlarına uyğun fayda gözləyir. Bir tərəfin iştirakçı payının digər iştirakçıların payından asılı olduqda belə, hər bir iştirakçının CCA -in nəticələrindəki iştirak payı əvvəlcədən müəyyən edilməlidir. Belə ki, hazırlanmış qeyri-maddi və ya maddi aktivlər üzərində hüquqi mülkiyyət yalnız bir iştirakçıya məxsus olsa da, bütün iştirakçılar müqavilə razılaşmasında qeyd olunan qeyri-maddi və ya maddi aktivlərdən istifadə etmək və ya istismar etmək hüququna malik ola bilərlər (məsələn, fərdi iştirakçının fəaliyyət göstərdiyi ərazi üzrə davamlı, təmənnasız lisenziyalar).
  5. Bəzi hallarda CCA-lar çoxsaylı əməliyyatları faydalı şəkildə sadələşdirməyə kömək edir (yadda saxlamaq lazımdır ki, bu əməliyyatlardan tutulan vergilər qüvvədə olan yerli qanunlara uyğun tənzimlənir). Əlaqəli müəssisələrin həm digər qrup üzvləri üçün fəaliyyətlər icra etdiyi, həm də digər qrup üzvlərinin icra etdiyi fəaliyyətlərdən faydalandığı vəziyyətlərdə CCA əhatə olunmuş bütün fəaliyyətlərdən əldə olunan ümumi faydalar və töhfələr əsasında qrupdaxili qol uzunluğu ödəmələrinin ayrı-ayrı şəbəkələrini daha nizamlı şəbəkələşmiş ödəmələrlə əvəz etmək üçün mexanizm təqdim edə bilər (həmçinin bu təlimatların 3.9-3.17 bəndlərini nəzərdən keçirin). Qeyri-maddi aktivlərin hazırlanması zamanı müştərək fəaliyyət üzrə CCA mürəkkəb çarpaz lisenziya razılaşmalarının və bu razılaşmalarla əlaqəli risklərin bölüşdürülməsi zərurətini aradan qaldıra və bu razılaşmaları töhfələrin və risklərin daha nizamlı bölüşdürülməsi prosesi ilə əvəz edə bilər. Nəticədə, yaradılmış qeyri-maddi aktivlər üzərində mülkiyyət payı CCA şərtlərinə uyğun bölüşdrülə bilər. Lakin CCA-nın tətbiqi nəticəsində meydana gələn axınların nizama salınması tərəflərin etdiyi töhfələrin ayrılıqda müvafiq şəkildə qiymətləndirilməsinə təsir göstərmir.
  6. CCA -a nümunə kimi, məhsulların istehsalı ilə məşğul olan və üç müəssisə ilə işləyən transmilli şirkət qrupunu nəzərdən keçirək. Bu müəssisələrin hər biri istehsal sahəsinə və istehsal prosesini təkmilləşdirmək üçün müxtəlif layihələrə cəlb olunmuş tədqiqat və inkişaf komandalarına malikdir. Üç müəssisə istehsal prosesinin təkmilləşdirilməsi məqsədilə CCA bağlayırlar və nəticədə, öz təcrübələrini və risklərini bölüşdürürlər. CCA olmadığı halda hər bir fərdi müəssisə digər müəssisələrə hazırladığı müəyyən qeyri-maddi aktivlərdən istifadə hüququnu vermək üçün çarpaz lisenziya tazılaşması bağlayır. razılaşmaları CCA hər iştirakçıya layihənin nəticələrindən faydalanmaq hüququ verdiyinə görə, bu halda çarpaz lisenziya razılaşması CCA ilə əvəz olunur.

### Digər fəsillərlə əlaqə

* 1. 8.4 bəndində qeyd olunduğu kimi, müqavilə əlaqələrinin digər növlərinin təhlili ilə CCA üzrə transfer qiymətlərinin təhlili arasında fərq mövcud deyil. I fəslin D bölməsində təsvir olunan təlimat əlaqəli müəssisələr arasında bağlanan bütün əməliyyatların təhlilində istifadə oluna bilər və tərəflər arasında CCA-da qeyd olunmuş kommersiya və maliyyə münasibətlərinin iqtisadi xarakteristikalarını müəyyən etmək üçün tətbiq olunur. CCA-nın müqavilə şərtləri tərəflər arasında bağlanan əməliyyatların müəyyən edilməsi və razılaşmaya daxil olarkən öhdəliklərin, risklərin və gözlənilən nəticələrin necə bölüşdürüldüyünü müəyyən etmək üçün başlanğıc nöqtəsi rolunu oynayır. Lakin təlimatlarda qeyd olunduğu kimi, tərəflərin davranışı haqqında dəlillər razılaşmanın müəyyən aspektlərini aydınlaşdıra və ya tamamlaya bilər. I fəslin D.1.2.1 bölməsində qeyd olunmuş risk təhlilinin strukturu tərəflərin CCA-da nəzərdə tutulan və bu fəslin C.2 bölməsində müzakirə olunmuş riskləri qəbul edib-etmədiklərini və riski qəbul etmədən və ya digər funksiyaları icra etmədən aparılan maliyyələşdirmənin nəticələrini müəyyən etmək üçün tətbiq oluna bilər. VI fəsil qeyri-maddi aktivlərdən istifadəni və ya bu aktivlərin transferini ehtiva edən əməliyyatların qol uzunluğu prinsiplərini müəyyən etmək üçün təlimatlar təqdim edir. 6.60-6.64 bəndləri tədqiqat və inkişaf layihələrinə qoyulan investisiyalar üzrə maliyyə riskinə nəzarət üçün təlimatları izah edir. VI fəslin D.3 və D.4 bölmələrində çətin qiymətləndirilən qeyri-maddi aktivlər üzrə təlimatlar həm də CCA-a tətbiq oluna bilər. VII fəsil transfer qiymətqoyması məqsədilə transmilli şirkət qrupunun bir üzvünün digər üzvü üçün xidmət icra edib-etmədiyini və icra etdiyi halda bu qrupdaxili xidmətlər üçün qol uzunluğu qiymətini müəyyən edən zaman yaranan problemlərin həlli üzrə təlimat təqdim edir. Bu fəslin məqsədi resurs və bacarıqların qruplaşdırıldığı və əldə edilmiş mükafatlandırmanın gözlənilən qarşılıqlı faydaya qismən və ya ümumilikdə uyğun olduğu vəziyyətlər üçün əlavə təlimatları təqdim etməkdir. Bu məqsədlə, VI və VII fəsillər və bu təlimatların digər fəsilləri müvafiq dərəcədə töhfələrin nisbi payını müəyyən etmə prosesinin bir hissəsi olaraq, CCA-a edilən töhfələrin dəyərinin ölçülməsi kimi məsələlərə tətbiq oluna bilər. Transmilli şirkətlər daxil olduğu CCA-nın qol uzunluğu prinsipinə uyğun fəaliyyət göstərdiyinə zəmanət vermək üçün bu fəslin təlimatlarını nəzərdən keçirməlidirlər.

### CCA-lərin növləri

* 1. Adətən, CCA-nin iki növünə rast gəlinir: qeyri-maddi və ya maddi aktivlərin müşətərək hazırlanması, istehsalı və ya əldə edilməsi üçün bağlanmış müqavilə (“hazırlıq CCA-ları”) və xidmətlərin əldə edilməsi üçün bağlanmış müqavilələr (“xidmət CCA-ları”). Hər CCA öz faktları və şərtlərinə uyğun nəzərdən keçirilməlidir, lakin ümumi olaraq CCA-nın iki növü arasındakı əsas fərq ondan ibarətdir ki, hazırlıq CCA-ları iştirakçılar üçün davamlı, gələcək faydalar meydana gətirir, xidmət CCA-ları isə yalnız qısamüddətli faydanı nəzərdə tutur. Xüsusilə, qeyri-maddi aktivlərin iştirak etdiyi hazırlıq CCA-ları tez-tez qeyri-müəyyən və uzun müddətdə əldə olunacaq faydalarla əlaqəli nəzərəçarpacaq riskləri ehtiva edir, xidmət CCA-ları isə daha aşağı qeyri-müəyyənliyə və riskə malik faydaları nəzərdə tutur. Bu fərqlərin qeyd edilməsi ona görə əhəmiyyətlidir ki, xüsusilə, töhfələrin qiymətləndirilməsi zamanı xidmət CCA-ları ilə müqayisədə hazırlıq CCA-ları üçün daha müfəssəl təlimatlar tələb oluna bilər və bu məsələ növbəti bəndlərdə müzakirə olunacaq. Lakin CCA təhlili səthi fərqlərə əsaslanmamalıdır: bəzi hallarda cari xidmətləri əldə etmək üçün bağlanmış CCA davamlı və qeyri-müəyyən fayda yaradan qeyri-maddi aktivi meydana gətirə və ya genişləndirə bilər və CCA-a əsasən yaradılmış qeyri-maddi aktiv qısamüddətli və nisbətən aşağı qeyri-müəyyənliyə malik fayda yarada bilər.

* 1. Hazırlıq CCA-a əsasən, hər bir iştirakçı yaradılmış qeyri-maddi və maddi aktivlərdən istifadə hüququna malikdir. Qeyri-maddi aktivlər üzrə bu növ hüquqlar çox hallarda müəyyən coğrafi məkanda və ya müəyyən məqsədlə qeyri-maddi aktivlərin istismarı üzrə ayrıca hüquqlar şəklini alır. Hüquqlar ayrılıqda əldə edilibsə, iştirakçının daxil olduğu CCA-a əsasən müəyyən olunmuş iştirak payına uyğun olaraq hazırlanmış mülkiyyətdən istifadə üçün faiz və ya başqa ödənişlər edilməməlidir (lakin iştirakçının töhfəsi gözlənilən faydaya mütənasib deyilsə, bu töhfəyə düzəliş edilməlidir. C.5 bölməsinə baxın).

### Qol uzunluğu prinsipinin tətbiqi

### Ümumi məlumat

* 1. CCA-nın şərtlərinin qol uzunluğu prinsipinə uyğun olması üçün iştirakçıların töhfələrinin dəyəri müqayisə oluna bilən şərtlər altında bu razılaşmadan gözlənilən əsaslandırılmış faydaların nisbi payına mütənasib olmalı və müstəqil müəssisələrin verməyə razılaşacağı töhfəyə uyğun olmalıdır. CCA-a verilən töhfənin mülkiyyət və ya xidmətin qrupdaxili transferindən fərqi ondadır ki, iştirakçıların gözlədiyi kompensasiyanın bir hissəsi və ya hamısı resursların və bacarıqların müştərək istifadəsindən gözlənilən qarşılıqlı və mütənasib faydadır. Bundan əlavə, xüsusilə hazırlıq CCA-nın iştirakçıları CCA-dan gözlənilən nəticələrin əldə edilməsi ilə əlaqəli risklərin müsbət və mənfi nəticələrini bölüşdürməyə razılıq verirlər. Nəticədə, məsələn, lisenziarın hazırlıqla əlaqəli riskləri müstəqil olaraq qəbul etdiyi və qeyri-maddi aktivlərin hazırlanması başa çatdıqdan sonra lisenziya rüsumları şəklində kompensasiya lisenziyalaşma fəaliyyəti və bütün tərəflərin töhfə verdiyi və qeyri-maddi aktivlərin inkişafı ilə əlaqədar meydana gəlmiş risklərin fəsadlarının bölüşdüruldüyü hazırlıq CCA arasında fərq mövcuddur. Bu iştirakçılar verdikləri töhfələr nəticəsində qeyri-maddi aktivlərdən istifadə hüququna malik olurlar.
  2. Qarşılıqlı və mütənasib fayda gözləntisi reallaşan risklərin fəsadlarının bölüşdürülməsi və resurslardan və bacarıqlardan müştərək istifadə üzrə razılaşmanın müstəqil müəssisələr tərəfindən qəbul edilməsinin əsasını təşkil edir. Müstəqil müəssisələr tələb edir ki, hər bir iştirakçının razılaşmaya verilən ümumi faktiki töhfələdəki nisbi payı bu iştirakçıların razılaşmaya əsasən gözlənilən ümumi faydadakı nisbi payına mütənasib olmalıdır. Qol uzunluğu prinsipini CCA-a tətbiq edərkən, razılaşmanın bütün tərəflərinin əsaslı fayda gözləntisi olmalıdır. Növbəti addım olataq, hər iştirakçının müştərək fəaliyyətə verdiyi töhfə hesablanmalı və nəticə olaraq CCA töhfələrinin bölgüsünün (iştirakçılar arasında edilən balans ödənişlərinə əsasən uyğunlaşdırılan) onların gözlənilən faydadakı nisbi payına müvafiq olduğu dəqiqləşdirilməlidir. Qeyd etmək lazımdır ki, xüsusilə hazırlıq CCA-da bu hesablamalar nisbətən qeyri-müəyyən olacaq. CCA-nın iştirakçıları arasında töhfələrin bölüşdürülməsi üçün potensial mövcuddur ki, bu da bəzi ölkələrdə qol uzunluğu prinsipi ilə ölçülmüş verginin tətbiq olunduğu mənfəətin həcmini olduğundan çox, digər ölkələrdə mənfəətin vergi tətbiq olunan həcmini olduğundan aşağı göstərir. Buna görə də vergi ödəyiciləri CCA ilə əlaqədar öz iddialarını əsaslandırmağa hazır olmalıdırlar (E bölməsinə baxın).

### İştirakçıların müəyyən edilməsi

* 1. CCA-nın əsasını qarşılıqlı fayda təşkil etdiyinə görə belə bir nəticəyə gəlmək olar ki, bir tərəfin CCA-nın fəaliyyətinin hədəflərindən faydalanma gözləntisi yoxdursa (və fəaliyyətin yalnız bir hissəsinin və ya bütün fəaliyyətlərin icrasından deyil), o tərəf razılaşmanın iştirakçısı hesab olunmur. Məsələn, qeyri-maddi və maddi aktivlərin istismarı və ya CCA vasitəsilə icra olunan xidmətlərdən faydalanmaq hüququndan istifadə kimi fayda gözləntiləri olmadıqda. Beləliklə, iştirakçı CCA-nın şamil olunduğu qeyri-maddi, maddi aktivlər və xidmətlərdə iştirak payına və onlardan istifadə hüququna malik olmalı və bu maraqdan və ya hüquqlardan faydalanmaq gözləntisi olmalıdır. Yalnız subyekt fəaliyyəti ilə məşğul olan, məsələn, tədqiqat funksiyalarını icra edən, lakin CCA-da iştirak payı olmayan və onun nəticələrindən faydalanmayan müəssisə CCA-nın iştirakçısı deyil və CCA-nın xidmət icraçısı hesab olunmur, çünki müəssisə icra etdiyi xidmət müqabilində CCA-dan kənarda qol uzunluğu prinsipinə əsaslanan kompensasiya alacaq. 8.18 bəndinə baxın. Eynilə, tərəf hər hansı vəziyyətdə öz biznesində CCA-nın nəticələrindən istifadə edə bilmirsə, CCA-nın iştirakçısı hesab olunmur.
  2. Tərəf CCA altında qəbul etdiyi xüsusi risklərə nəzarət etmirsə və bu riskləri qəbul etmək üçün maliyyə imkanlarına malik deyilsə, CCA-da iştirak etməyəcək, belə ki, bu tərəf icra etdiyi funksiyalara əsasən CCA-nın nəzərdə tutduğu nəticədə iştirak payına sahib olmayacaq. Bu təlimatların I fəslində müəyyən edilmiş riskin qəbul edilməsi üzrə ümumi prinsiplər CCA-nı əhatə edən vəziyyətlərə şamil olunur. Hər iştirakçı CCA-nın məqsədlərinə müəyyən töhfələr verir və müqavilə əsasında müəyyən riskləri qəbul edir. I fəslin D.1 bölməsində faktiki əməliyyatın müəyyən edilməsi üzrə təlimat bu risklərlə əlaqədar transfer qiymətqoymasının təhlilinə şamil olunacaq. Bu deməkdir ki, 1.60 bəndində risklərin təhlili üzrə çərçivənin 4 (i) addımında təsvir olunan təhlilə əsasən (“CCA-a əsasən, risklərin götürülməsi”), CCA əsasında riski qəbul edən tərəf bu risklərə nəzarət etməli və bu riskləri qəbul etmək üçün maliyyə imkanlarına sahib olmalıdır. Xüsusilə, CCA iştirakçısı bu halda: (i) CCA-da iştirakın nəticəsi olaraq riskli fəaliyyət fürsətlərinin qəbul edilməsi, xitam verilməsi və ya imtina edilməsi üzrə qərar qəbul etmək imkanlara malik olmalı və qərar vermə funksiyasını faktiki olaraq icra etməlidir; (ii) bu fürsətlə əlaqəli risklərə reaksiya verib-verməmək və necə reaksiya vermək üzrə qərar qəbul etmək iqtidarında olmalıdır və bu qərar vermə funksiyasını faktiki olaraq icra etməlidir. Razılaşma tərəfinin CCA fəaliyyətləri ilə əlaqəli risklərin azaldılması üzrə gündəlik funksiyaları icra etmək zərurəti olmasa da, bu hallarda risklərin azaldılması üzrə digər tərəfin icra edəcəyi fəaliyyətlərin məqsədlərini müəyyən etmək, həmin tərəfə bu fəaliyyətlərin icrasını həvalə edib-etməmək üzrə qərar vermək, məqsədlərə münasib şəkildə nail olunduğunu qiymətləndirmək və zəruri olduqda razılaşmaya düzəliş etmək və ya ləğv etmək üzrə qərar vermək imkanına malik olmalı və bu qiymətləndirmə və qərar vermə fəaliyyətlərini icra etməlidir. Etibarlı biznes idarəetməsi prinsiplərinə uyğun olaraq, razılaşma ilə əlaqəli risklərin səviyyəsi tələb olunan bacarıqların və nəzarətin səviyyəsini müəyyən edəcək. 6.60-6.64 bəndlərində təsvir olunan təlimat maliyyələşdirən tərəfin CCA-a verdiyi töhfələr üzrə risklərə nəzarət etmək üçün funksional bacarığa malik olub-olmadığını və bu funksiyaları faktiki olaraq icra edib-etmədiyini qiymətləndirmək üçün tətbiq oluna bilər. Bu prinsipin təsviri üçün bu fəslin əlavəsindəki 4-cü və 5-ci nümunələrə baxın.
  3. İştirakçıların CCA-a verdiyi spesifik töhfələrin xüsusiyyətlərinin fərqli olduğunu nəzərə alaraq, məs., iştirakçıların tədqiqat və inkişaf fəaliyyətlərinin fərqli növlərini icra etdiyini və ya tərəflərdən birinin mülkiyyət, digərinin isə tədqiqat və inkişaf fəaliyyətləri şəklində töhfə verdiyini nəzərə alaraq, 6.64 bəndindəki təlimat eynilə tətbiq oluna bilər. Bu deməkdir ki, bir tərəfin icra etdiyi hazırlıq fəaliyyəti ilə əlaqədar hazırlıq riski nə qədər yüksəkdirsə və bu tərəfin qəbul etdiyi risk hazırlıq riskinə nə qədər yaxındırsa, tərəf qeyri-maddi aktivin hazırlanmasının gedişatını və gözlənilən faydanın əldə edilməsi üçün bu gedişatın nəticələrini qiymətləndirmək üçün daha yüksək bacarıqlara malik olmalı və CCA-a davamlı töhfə verməklə əlaqəli faktiki qərar vermə fəaliyyətini CCA-nın şərtlərinə əsasən spesifik risklərə təsir edəcək əsas əməli gedişatlarla daha yaxından əlaqələndirilməlidir. Faydalarının qeyri-müəyyən və uzun müddətdən sonra əldə olunacağı hazırlıq CCA-ı cari faydanın əldə olunduğu xidmət CCA-ı ilə müqayisədə daha yüksək riskləri ehtiva edir.
  4. Əvvəlki bəndlərdə təsvir olunduğu kimi, CCA-nın iştirakçılarının bütün CCA-nın fəaliyyətlərini öz işçi heyəti ilə icra etməsi zəruri deyil. Bəzi hallarda CCA-nın iştirakçıları subyekt fəaliyyəti üzrə funksiyaları yuxarıdakı 8.14 bəndinin standartına uyğun olaraq razılaşmanın iştirakçısı olmayan bir subyektdən xaricdən tədarük edə bilər. Bu vəziyyətlərdə CCA-nın iştirakçıları razılaşmanın şərtlərinə əsasən götürdükləri risklərə nəzarətin icra olunmasına qoyulan tələblərə fərdi şəkildə əməl etməlidirlər. Bu tələblərə CCA-nın ən az bir iştirakçısının xaricdən tədarük edilən funksiyalara nəzarət etməsi daxildir. CCA-nın məqsədləri qeyri-maddi aktiv hazırlamaqdırsa, CCA-nın ən az bir iştirakçısı xaricdən tədarük olunan mühüm hazırlanma, genişləndirmə, maddi-texniki təchizat, mühafizə və istismar funksiyalarına nəzarət etməlidir. CCA-nın iştirakçısının razılaşmaya verdiyi töhfə xaricdən tədarük edilən funksiyalardan fərqli olan fəaliyyətlərdən ibarətdirsə, xüsusilə, risklər xaricdən tədarük edilən funksiyalarla əlaqəli olduqda, 8.15 bəndindəki təlimat razılaşma tərəfinin CCA şərtləri altında qəbul etdiyi risklərə nəzarət etmək üçün funksional bacarıqlara malik olub-olmadığını nəzərdən keçirmək üçün uyğundur.
  5. CCA-nın fəaliyyətləri xarici mənbədən tədarük edildikdə, CCA-nın iştirakçıları üçün icra olunan xidmətlər və ya digər töhfələr müqabilində müəssisənin qol uzunluğu prinsipinə uyğun mükafatlandırılması məqsədəuyğun olar. Müəssisə bir və ya bir neçə CCA iştirakçısının əlaqəli müəssisəsidirsə, qol uzunluğu ödənişi, o cümlədən, yerinə yetirilən funksiyalar, istifadə olunan aktivlər və qəbul edilən risklər, həmçinin VI və VII fəsillərdə (qiymətləndirilməsi çətin olan qeyri-maddi aktivlər üzrə təlimatlar daxil olmaqla) təsvir olunan xidmətlər müqabilində və/və ya qeyri-maddi aktivlərlə əlaqəli qol uzunluğu ödənişlərinə təsir edən xüsusi amillər I – III fəsillərin ümumi prinsipləri əsasında müəyyən olunacaq.

### CCA üzrə gözlənilən faydalar

* 1. Gözlənilən faydaların nisbi payı razılaşmanın nəticəsi olaraq hər iştirakçının əldə etdiyi əlavə gözlənilən gəlir, xərclərə qənaət və ya digər faydalar əsasında hesablana bilər. Təcrübədə xidmətlər CCA-ı üzrə tez-tez istifadə olunan yanaşma müvafiq bölüşdürmə əmsallarından istifadə edərək iştirakçıların gözlənilən faydadakı nisbi payının müəyyən edilməsidir. Satış həcmi (dövriyyəsi), mənfəət, istifadə olunan, istehsal edilən və ya satılan məhsul vahidlərinin sayı, işçilərin sayı və digər göstəricilər bölüşdürmə əmsalı qismində istifadə oluna bilər.
  2. Hazırlıq CCA-ları üçün səciyyəvi olan halda CCA fəaliyyəti üzrə əldə ediləcək faydanın böyük hissəsinin və ya ümumi həcminin yalnız xərclərin çəkildiyi ildə deyil, gələcəkdə də əldə ediləcəyi gözlənilirsə, töhfələr bölüşdürülən zaman iştirakçıların bu faydadakı payı üzrə proqnozlar nəzərə alınmalıdır. Proqnozlardan istifadə etmək bu proqnozların əsaslandığı fərziyyələri təsdiqləyərkən və verilən proqnozların faktiki nəticələrdən nəzərəçarpacaq dərəcədə fərqləndikdə vergi idarələrinin işini çətinləşdirə bilər. CCA-nın fəaliyyəti gözlənilən faydanın reallaşmasından bir neçə il əvvəl başa çatmışsa, vəziyyət daha da mürəkkəbləşir. Xüsusilə faydaların gələcəkdə reallaşması gözlənilirsə, faydadakı nisbi payların dəyişməsi nəticəsində müvafiq şərtlərdəki dəyişiklikləri əks etdirmək üçün CCA əsasında nisbi paylara gələcəyin nəzərə alınması ilə mümkün düzəlişlərin edilməsi məqsədəuyğundur. Faydaların faktiki payları proqnozlardan əhəmiyyətli dərəcədə fərqlənirsə, vergi idarələri müqayisə oluna bilən şərtlər altında fəaliyyət göstərən müstəqil müəssisələrin bu proqnozları məqbul hesab edib-etmədiyini araşdırmaq istəyəcək. Bu halda, bütün iştirakçılar tərəfindən əsaslı şəkildə qabaqcadan görülə bilən bütün gedişatlar keçmişə nəzər salmadan nəzərə alınacaq. CCA-dan gözlənilən faydalar qeyri-maddi aktivlər üzərində hüquq şəklindədirsə və hazırlanma layihəsinin əvvəlində bu aktivlərin qiymətləndirilməsi çətindirsə və ya əvvəlcədən mövcud olan, çətin qiymətləndirilən qeyri-maddi aktivlər CCA-nın bir hissəsini təşkil edirsə, VI fəslin D.3 və D.4 bölmələrində çətin qiymətləndirilən qeyri-madi aktivlər üzrə təqdim olunan təlimat hər bir iştirakçının CCA-a verdiyi töhfənin dəyərinin ölçülməsi üçün tətbiq oluna bilər.
  3. Razılaşma çox sayda fəaliyyətləri ehtiva edirsə, bölüşdürmə üsulu elə nəzərdən keçirilməlidir ki, hər iştirakçının verdiyi töhfənin dəyəri iştirakçıların gözlənilən faydasına mütənasib olsun. Bu yanaşmalardan biri (lakin bu, yeganə yanaşma deyil) bir neçə bölüşdürmə əmsalımım istifadə etməkdir. Məsələn, CCA-da beş nəfər iştirak edirsə və bu tərəflərdən biri CCA çərçivəsində icra olunan müəyyən xidmətlərdən faydalana bilmirsə, töhfələrin hesablanması və ya azaldılması qaydası mövcud olmadıqda bu fəaliyyətlər üzrə verilən töhfələr digər dörd iştirakçı arasında bölüşdürülə bilər. Bu vəziyyətdə töhfələrin bölüşdürülməsi üçün iki bölüşdürmə əmsalından istifadə etmək olar. Müəyyən bölüşdürmə əmsalının uyğun olub-olmaması CCA fəaliyyətinin xüsusiyyətlərindən və bölüşdürmə əmsalı ilə gözlənilən fayda arasındakı əlaqədən asılıdır. Bu mənada, VII fəsildə xidmətlər müqabilində qol uzunluğu ödənişlərinin müəyyən edilməsi üçün dolayı üsullarından istifadə üzrə təqdim olunan təlimatlar (7.23-7.26 bəndləri) faydalı ola bilər. Bunun əksinə olaraq, 8.8 bəndində təsvir olunan CCA-a əsasən, istehsal sahələrini işlədən üç müəssisə istehsal proseslərini təkmilləşdirmək məqsədilə çox sayda layihələrdən faydalanacaqlar və istehsal potensialının nisbi ölçüsünə əsaslanaraq bölüşdürmə əmsallarını tətbiq edə bilərlər. Müəssisələrdən biri müəyyən layihənin nəticələrini tətbiq etməməyi seçirsə, bu hal faydanın nisbi payına və ya istifadə olunan bölüşdürmə əmsalına təsir etməməlidir. Lakin bu vəziyyətlərdə müəssisənin nə üçün bu nəticəni tətbiq etməməyə qərar verdiyini, bu qərarın hansi niyyətlə verildiyini, gözlənilən faydanın hazırlanmış CCA düzəlişlərinə uyğun qəbul edilməli olub-olmadığını və bu niyyətin nə vaxt dəyişdiyini diqqətlə nəzərdən keçirmək lazımdır.
  4. İştirakçıların gözlənilən faydadakı payını hesablamaq üçün istifadə olunan üsuldan asılı olmayaraq, iştirakçıların əldə edilən faydadakı gözlənilən və faktiki payı arasındakı fərqləri nəzərə almaq üçün istifadə olunan göstəricilərə düzəliş etmək zərurəti yarana bilər. İştirakçıların gələcək töhfələrinə müvafiq düzəlişlər etmək məqsədilə CCA müntəzəm olaraq faydadakı payların töhfələrlə müqayisəli qiymətləndirməsini nəzərdə tutmalıdır. Buna görə də, müəyyən CCA üçün ən uyğun olan bölüşdürmə əmsal(lar)ı vaxt keçdikcə dəyişə bilər və gələcəkdə düzəlişlərin edilməsinə gətirib çıxara bilər. Bu düzəlişlər tərəflərin vaxt keçdikcə qabaqcadan görülə bilən (lakin qeyri-müəyyən) və ya qabaqcadan görülə bilməyən hadisələr haqqında daha etibarlı məlumata malik olduğunu əks etdirə bilər.

### Hər iştirakçının töhfəsinin dəyəri

* 1. CCA-nın qol uzunluğu prinsipinə əməl etdiyini – yəni, hər iştirakçının CCA-a verilən ümumi töhfədəki nisbi payının iştirakçının ümumi gözlənilən faydadakı nisbi payına mütənasib olduğunu müəyyən etmək üçün hər bir iştirakçının razılaşmaya verdiyi töhfənin dəyəri ölçülməlidir.
  2. CCA-a müxtəliq yollarla töhfə vermək olar. Xidmətlər CCA-ı üzrə töhfələr, əsasən, xidmətlərin icra edilməsindən ibarətdir. Hazırlıq CCA-ları üzrə töhfələr, adətən, hazırlanma fəaliyyətlərinin icra edilməsindən (məs., tədqiqat və inkişaf, marketinq) ibarətdir və çox hallarda əvvəlcədən mövcud olan maddi və ya qeyri-maddi aktivlər kimi hazırlıq CCA-ı ilə əlaqəli əlavə töhfələri əhatə edir. CCA-nın növündən asılı olmayaraq, cari və ya əvvəlcədən mövcud dəyərə malik bütün töhfələr müəyyən edilməli və qol uzunluğu prinsipinə uyğun olaraq lazımi şəkildə nəzərdən keçirilməlidir. Hər bir iştirakçının töhfələrdəki nisbi payı onun gözlənilən faydadakı nisbi payına uyğun olmalı olduğuna görə, ardıcıllığı təmin etmək üçün balans ödənişlərinin edilməsi zəruri ola bilər. Bu fəsildə istifadə olunan “töhfələr” termini iştirakçıların CCA-a verdiyi, əvvəlcədən mövcud olan və cari dəyərə malik töhfələri nəzərdə tutur.
  3. Qol uzunluğu prinsipinə əsasən, hər iştirakçının verdiyi töhfənin dəyəri oxşar şərtlər altında olan müstəqil müəssisələrin bu töhfəyə verəcəyi dəyərlə uyğunluq təşkil etməlidir. Bu deməkdir ki, töhfələrin dəyəri, töhfələrin verildiyi vaxtda malik olduğu dəyərə əsasən qiymətləndirilməlidir. Bu zaman qol uzunluğu prinsipinə əməl etmək üçün risklərin qarşılıqlı bölüşdürülməsi və iştirakçıların CCA-dan əldə etdiyi gözlənilən müvafiq faydanın xüsusiyyətləri və həcmi nəzərə alınmalıdır. CCA-a verilən töhfələrin dəyərini müəyyən edərkən bu təlimatlarda yer almış qaydalara əməl edilməlidir.
  4. Töhfələri qiymətləndirərkən əvvəlcədən mövcud olan töhfələr cari töhfələrdən fərqləndirilməlidir. Məsələn, qeyri-maddi aktivin hazırlanması üçün bağlanmış CCA-da bir iştirakçının patentləşdirilmiş texnologiyanın hazırlanmasına verdiyi töhfə CCA-nın məqsədlərinə xidmət edən bu qeyri-maddi aktivin hazırlanması üçün faydalı olacaq, əvvəlcədən mövcud olan dəyərin töhfəsini əks etdirir. Bu texnologiyanın dəyəri I – III və VI Fəsillərdə təsvir edilən təlimatlardan, o cümlədən, uyğun olduqda VI fəsildə təsvir edilmiş qiymətləndirmə üsullarından istifadə etməklə, qol uzunluğu prinsipinə uyğun müəyyən edilməlidir. Hazırlıq CCA şərtləri altında bir və ya bir neçə əlaqəli müəssisə tərəfindən icra edilən cari tədqiqat və inkişaf fəaliyyəti cari töhfəni təşkil edir. Cari funksional töhfələrin dəyəri texnologiyanın sonrakı tətbiqindən yaranan potensiala dəyər deyil, icra olunan funksiyaların dəyərinə əsaslanmalıdır. Texnologiyanın sonrakı tətbiqi nəticəsində meydana gələcək potensial dəyər əvvəlcədən mövcud olan töhfələrin dəyəri və CCA-nın iştirakçılarının əldə etdiyi gözlənilən fayda payına mütənasib olan layihə riskinin bölüşdürülməsi vasitəsilə nəzərdən keçirilir. Cari töhfələrin dəyəri I – III, VI və VII fəsillərdə təsvir olunan təlimatlara əsasən müəyyən edilməlidir. 6.79 bəndində qeyd olunduğu kimi, xərclərin ödənilməsi və kiçik qiymət əlavəsi əsasında ödənilən kompensasiya bütün hallarda tədqiqat komandasının töhfəsinin gözlənilən dəyərinə və ya qol uzunluğu qiymətinə əsaslanmalıdır.
  5. Bütün töhfələr öz dəyəri əsasında qiymətləndirilməli olsa da (8.28 bəndinə baxın), vergi ödəyiciləri üçün töhfələrin xərci müqabilində ödəniş etmək daha rahat ola bilər. Bu, xüsusilə hazırlıq CCA-ları üçün daha uyğun ola bilər. Bu yanaşmadan istifadə edərkən, əvvəlcədən mövcud olan töhfələr CCA resurslarına ex ante (əvvəlcədən) töhfə vermək öhdəliklərinin fürsət xərclərini qarşılamalıdır. Məsələn, CCA üçün müəyyən işləri yerinə yetirmək məqsədilə tədqiqat və inkişaf fəaliyyətləri ilə məşğul iş qüvvəsini cəlb edən müqavilə razılaşması (yəni, CCA) bu fəaliyyətlərin xərclərinə uyğun töhfəni nəzərdə tutur və mövcud töhfələrdə alternativ tədqiqat və inkişaf fəaliyyətlərinin fürsət xərclərini (məsələn, tədqiqat və inkişaf xərcləri üzrə qol uzunluğuna uyğun qiymət əlavəsinin cari dəyəri) əks etdirməlidir (bu fəslin Əlavəsində 1A nümunəsinə baxın).
  6. Əvvəlcədən mövcud olan töhfələrin dəyərinin xərclərə müvafiq olduğu fərz edilə bilməsə də, bəzi hallarda cari töhfələrin nisbi dəyərini ölçmək üçün praktiki üsul kimi xərclərdən istifadə oluna bilər. Lakin cari töhfələrin xərclər əsasında ölçüldüyü digər vəziyyətlərdə (məsələn, iştirakçıların verdiyi faydalar xüsusiyyətlərinə görə fərqlidirsə və müxtəlif növ xidmətləri və/və ya qeyri-maddi və ya digər aktivləri əhatə edirsə) tərəflərin nisbi töhfələrinin dəyərini etibarlı əsasda müəyyən etmək mümkün olmur və bu da qol uzunluğu prinsipinə uyğun olmayan nəticələrə səbəb ola bilər. Hazırlıq CCA-larında cari töhfələrin xərclər əsasında ölçülməsi (8.27 bəndindəki inzibati təlimatlardan başqa) qol uzunluğu prinsipinin tətbiqi üçün etibarlı əsas təşkil etməyəcək. Bu təlimatın tətbiqi üçün bu fəsilə əlavədəki 1-3-cü nümunələri nəzərdən keçirin. Nəzarət olunmayan razılaşmaların əlaqəli müəssisələr arasında CCA-da nəzərdə tutulmuş razılaşmalarla oxşar olduğu iddia edilə və bu nəzarət olunmayan razılaşmalara əsasən, töhfələrin xərclərə uyğun olması tələb oluna bilər. Bu halda, razılaşmaların daha geniş çərçivəsində əməliyyatların uyğun iqtisadi xarakteristikalarının müqayisəliliyini, o cümlədən, nəzarət olunmayan əməliyyatların tərəfləri arasında mövcud olan iqtisadi xarakterli əməliyyatların daha geniş mexanizmlərinin və risklərin bölüşdürülməsinin təsirini nəzərə almaq lazımdır. Nəzarət olunmayan razılaşmalarda digər ödənişlərin edilib-edilmədiyinə xüsusi diqqət yetirmək lazımdır. Məsələn, xərclərin qarşılanmasına əlavə olaraq mərhələli ödənişlər və ya kompensasiya edici töhfələr ödənilə bilər.
  7. Töhfələrin gözlənilən faydalara əsaslanması o deməkdir ki, cari töhfələrin xərc əsasında qiymətləndirilməsinə icazə verildikdə təhlil həmişə büdcədə əks olunmuş xərclərə əsaslanmalıdır. Bu, xərclərin sabit olmasını şərtləndirmir, belə ki, büdcə mexanizmi tələbin dəyişən səviyyəsi kimi amillərin təsiri ilə meydana gələn dəyişkənliyi nəzərə almalıdır (məsələn, büdcə xərcləri faktiki satışların sabit faizi şəklində qeyd oluna bilər). Bundan əlavə, CCA-nın icra müddətində büdcədə nəzərdə tutulmuş xərclərlə faktiki xərclər arasında fərqlər meydana gələ bilər. Qol uzunluğu prinsipinə uyğun vəziyyətdə tərəflər arasında razılaşdırılmış şərtlər bu fərqlərin necə nəzərdən keçiriləcəyini müəyyən edəcək, belə ki, 2.96 bəndində qeyd olunduğu kimi, müstəqil tərəflər büdcə tərtib olunarkən hansı amillərin nəzərə alınacağını və qabaqcadan görülə bilməyən şərtlərin necə nəzərdən keçiriləcəyini razılaşdırmadan büdcədə nəzərdə tutulan xərcləri reallaşdırmayacaqlar. Büdcədə nəzərdə tutulmuş xərclərlə faktiki xərclər arasında meydana gəlmiş fərqlərin səbəblərinə xüsusi diqqət yetirilməldir, çünki fərqlər fəaliyyətlərin əhatə dairəsinə dəyişikliklərin edildiyinə işarə edə bilər və bütün tərəflər bu dəyişikliklərdən fəaliyyətlərin əvvəlcədən hazırlandığı şəkildə faydalanmaya bilər. Lakin ümumi mənada, xərclər cari töhfələrin ölçülməsi üçün münasibdirsə, bu məqsəd üçün faktiki xərclərdən istifadə etmək qənaətbəxş ola bilər.
  8. Qiymətləndirmə prosesi razılaşmanın bütün tərəflərinin verdiyi töhfəni nəzərə almalıdır. Buraya CCA-nın əvvəlində bir və ya bir neçə tərəfin verdiyi töhfələr (məsələn, əvvəlcədən mövcud olan qeyri-maddi aktivlər töhfəsi), həmçinin CCA müddətində davamlı olaraq verilən töhfələr aiddir. Nəzərə alınacaq töhfələrə həm yalnız CCA fəaliyyətlərində istifadə olunan mülkiyyət və ya xidmətlər (yəni, ortaq istifadə olunan mülkiyyət və ya xidmətlər), həm də qismən CCA-da, qismən də iştirakçının ayrı biznes fəaliyyətlərində istifadə olunan mülkiyyət və xidmətləri əhatə edir. Mülkiyyət və xidmətlərdən ortaq istifadə olunduqda, məsələn, iştirakçı biznes binaları və ya İT sistemləri kimi aktivlərinin bir qismini töhfə verdikdə və ya həm CCA, həm də öz biznesi üçün nəzarət, dəftərxana və inzibati funksiyaları icra etdikdə, bu töhfələri ölçmək çətin ola bilər. CCA ilə əlaqəli istifadə olunan aktivlərin və xidmətləri payı və qəbul olunmuş mühasibatlıq prinsiplərinə, və faktlara əsaslanaraq kommersiya cəhətdən əsaslandırılmış qaydada müəyyən edilməli və müxtəlif yurisdiksiyalar üzrə fəaliyyətin uyğunluğunu təmin etmək üçün düzəlişlər edilməlidir. Paylar müəyyən edildikdən sonra töhfələr bu fəslin növbəti bəndlərində təqdim olunan prinsiplər əsasında ölçülməlidir.
  9. 6.56 bəndində təsvir edildiyi kimi, hazırlıq CCA-da CCA-a, onun fəaliyyətlərinə və risklərə nəzarət və idarəetmə şəklində verilən töhfələr qeyri-maddi və ya maddi aktivlərin hazırlanması, istehsalı və ya əldə edilməsi ilə əlaqəli mühüm funksiyalardır və VI fəsildə təsvir olunan prinsiplərə uyğun olaraq qiymətləndirilməlidir.
  10. Aşağıdakı ssenari iştirakçıların, faydadakı payların və töhfələrin dəyərinin müəyyən edilməsi üzrə təlimatları təsvir edir.
  11. A ölkəsində fəaliyyət göstərən A şirkəti və B ölkəsində fəaliyyət göstərən B şirkəti transmilli şirkət qrupunun üzvləridir və qeyri-maddi aktivlərin hazırlanması məqsədilə CCA bağlayıblar. CCA-a əsasən, B şirkəti B ölkəsində qeyri-maddi aktivlərdən istifadə etmək hüququna malikdir və A şirkətinə CCA-a əsasən dünyanın qalan ölkələrində qeyri-maddi aktivlərdən istifadə etmək hüququ verilib. Tərəflər gözləyir ki, A şirkəti satışların ümumi həcminin 75%-ni, B şirkəti isə satışların ümumi həcminin 25%-ni əldə edəcək və CCA-dan gözlənilən faydanın 75:25 nisbətindədir. Həm A, həm də B şirkəti qeyri-maddi aktivlərin hazırlanmasında təcrübəyə malikdir və öz tədqiqat və inkişaf heyəti var. CCA-ya əsasən, hər biri 8.14-8.16 bəndlərində təsvir olunan şərtlər altında inkişaf risklərinə nəzarət edirlər. A şirkəti son vaxtlarda üçüncü tərəfdən əldə etdiyi əvvəlcədən mövcud qeyri-maddi aktivləri CCA-a töhfə verir. B şirkəti bazarda irəliləmə səmərəliliyini artırmaq və sürətləndirmək üçün sahib olduğu analitik üsulları töhfə verir. Əvvəlcədən mövcud olan aktivlərə aid hər iki töhfə I-III və VI fəsillərdə təqdim olunan təlimatlara əsasən qiymətləndirilməlidir. Gündəlik tədqiqat şəklində verilən cari töhfələrin 80%-ini B şirkəti, 20%-ni isə A şirkəti icra edəcək və fəaliyyətlərə A şirkətinin xeyrinə olan 90:10 nisbətində hər iki şirkətin əməkdaşlarından təsis olunmuş idarəetmə komandası rəhbərlik edəcək. Cari töhfələrin iki növü I-III və VI fəslin təlimatları əsasında ayrı təhlil olunmalı və qiymətləndirilməlidir. CCA-dan gözlənilən töhfələr inkişaf layihəsinin əvvəlində çətin qiymətləndirilən qeyri-maddi aktivlər üzərində mülkiyyət hüququndan ibarətdirsə və ya çətin qiymətləndirilən və əvvəlcədən mövcud qeyri-maddi aktivlər CCA layihəsinə verilən töhfələrin bir hissəsini təşkil edirsə, VI fəslin D.3 və D.4 bölmələrində təsvir olunan çətin qiymətləndirilən qeyri-maddi aktivləri əhatə edən təlimatlar CCA-nın iştirakçılarının hər birinin töhfələrini dəyərləndirmək üçün tətbiq oluna bilər.

### Balanslaşdırıcı ödənişlər

* 1. CCA o halda qol uzunluğu prinsipinə əməl etmiş olur ki, hər iştirakçının razılaşmaya verilən ümumi töhfələrdəki nisbi payı (əvvəlcədən edilmiş balans ödənişləri daxil olmaqla) bu razılaşmaya əsasən iştirakçının gözlənilən faydadakı nisbi payına mütənasib olsun. Töhfə verilən zaman CCA şərtləri altında iştirakçının verilən ümumi töhfədəki iştirak payının dəyəri iştirakçının razılaşmaya əsasən gözlədiyi faydadakı nisbi payına uyğun deyilsə, ən az bir iştirakçının verdiyi töhfə qeyri-kafi, ən az bir iştirakçının verdiyi töhfə isə həddən artıq olacaq. Bu halda, qol uzunluğuna əsasən düzəlişlərin edilməsi zəruri olur. Bu, ümumilikdə balans ödənişlərinin edilməsi və ya (gələcək ödənişin) hesablanması şəklində həyata keçirilir. Bu növ balans ödənişləri ödəyicinin töhfələrinin dəyərini artırır və ödəniş alıcısının töhfələrinin dəyərini azaldır.
  2. Balans ödənişləri iştirakçıların nisbi töhfələrinin gözlənilən nisbi faydasından aşağı olduğu hallarda töhfələrin dəyərini “artırmaq” üçün icra oluna bilər. Bu düzəlişlər CCA-nın iştirakçıları tərəfindən gözlənə bilər və ya gözlənilən faydadakı və/və ya verilən töhfələrdəki payın vaxtaşırı yenidən qiymətləndirilməsi nəticəsində edilə bilərlər (8.22 bəndinə baxın).
  3. Vergi idarələri o hallarda balans ödənişlərinin edilməsini tələb edə bilərlər ki, töhfə verilən zaman iştirakçıların mülkiyyət və ya xidmətlər şəklində verdiyi töhfələrin dəyəri səhv müəyyən olunsun və ya iştirakçıların gözlənilən faydadakı nisbi payı düzgün qiymətləndirilməmiş olsun. Məsələn, xərclərin bölüşdürülməsi əmsalı sabit olduqda və ya dəyişən şərtlər altında əmsala düzəliş edildikdə bu əmsal gözlənilən fayda nisbətlərini düzgün əks etdirməyə bilər. Adətən, düzəlişlər bir iştirakçıdan digər iştirakçıya balans ödənişlərinin edilməsi ilə və ya nəzərdən keçirilən dövr üçün balans ödənişlərinin hesablanması yolu ilə edilir.
  4. Müəyyən bir ildə hazırlıq CCA-da iştirakçının ümumi töhfələrdəki nisbi payı ilə ümumi gözlənilən faydadakı nisbi payı arasında fərq meydana gələ bilər. CCA digər hallarda məqbuldursa və etibarlı şəkildə icra olunursa, E bölməsinin tövsiyələrinə əsasən vergi idarələri yalnız bir fiskal ilin nəticələrinə əsaslanaraq düzəliş etməkdən imtina etməlidirlər. Bir neçə il ərzində hər bir iştirakçının ümumi töhfələrdəki nisbi payının razılaşmadan əldə olunacaq ümumi faydadakı nisbi payına uyğun olub-olmadığına xüsusi diqqət yetirilməlidir (3.75-3.79 bəndlərinə baxın). Əvvəlcədən verilmiş töhfələr üçün ayrıca balans ödənişləri edilə bilər. Alternativ olaraq, əvvəlcədən verilmiş töhfələr və cari töhfələr üçün birlikdə balans ödənişlərinin edilməsi daha etibarlı və ya rahat ola bilər. Bu fəslin Əlavəsindəki 4-cü nümunəyə baxın.
  5. 8.33 bəndindəki nümunədə A və B iştirakçı şirkətləri CCA-dan 75:25 nisbətində fayda əldə etməyi gözləyirlər. Birinci ildə A şirkətinin əvvəlcədən verdiyi töhfələrin dəyəri 10 milyon, B şirkətinin verdiyi töhfənin dəyəri isə 6 milyondur. Nəticədə, A şirkəti B şirkətinə xalis balans ödənişi olaraq 2 milyon ödəməlidir ki (yəni, A şirkətindən B şirkətinə 4.5 milyon ödənişlə B şirkətindən A şirkətinə 2.5 milyon ödəniş arasındakı fərq), A şirkətinin verdiyi töhfənin dəyəri 12 milyona yüksəlsin (ümumi töhfənin 75%-i) və B şirkətinin verdiyi töhfənin dəyəri 4 milyona qədər azalsın (ümumi töhfənin 25%-i).

### Faktiki əməliyyatın tam dəqiq şəkildə müəyyənləşdirilməsi

* 1. 8.9 bəndində qeyd olunduğu kimi, razılaşmanın I fəslin D bölməsində təsvir olunan təlimatlara əsasən müəyyən olunmuş iqtisadi xarakteristikaları faktiki əməliyyatlar və iştirakçıların əvvəlcədən razılaşdığı CCA şərtləri arasında fərqlərin meydana gəldiyinə işarə edə bilər. Məsələn, iddia olunan tərəflərin biri və ya bir neçəsinin CCA fəaliyyətindən əsaslandırılmış fayda gözləntisi olmaya bilər. İştirakçının gözlənilən faydadakı payının kiçik olması razılaşmadakı iştirakını məhdudlaşdırmır. Lakin bütün subyekt fəaliyyətlərini icra edən iştirakçı gözlənilən ümumi faydanın yalnız kiçik bir hissəsindən faydalanacaqsa, bu tərəf üçün razılaşmanın resursları qruplaşdırmaq və riskləri bölüşdürmək məqsədilə bağlanması və ya daha əlverişli vergi şərtləri altında fəaliyyət göstərmək üçün qarşılıqlı faydaların bölüşdürülməsi təəssüratının yaradılması məsələsi araşdırılmalıdır. Maliyyələşmə əməliyyatı kimi bütün iqtisadi xarakteristikalar nəzərə alınaraq, iştirakçılarn töhfələrdəki və faydadakı nisbi payı arasındakı nəzərəçarpacaq fərqlərdən qaynaqlanan balans ödənişlərinin edilməsi halında, qarşılıqlı faydanın mövcud olub-olmadığı və ya əməliyyatların dəqiq şəkildə müəyyən edilib-edilmədiyi ilə əlaqəli suallar meydana gəlir.
  2. 8.33 bəndində qeyd olunduğu kimi, çətin qiymətləndirilən qeyri-maddi aktivlər üzrə VI fəsildə təsvir olunan təlimatlar CCA-ları əhatə hallara da eyni şəkildə şamil oluna bilər. CCA-nın məqsədi həm hazırlanma layihəsinin əvvəlində çətin qiymətləndirilən yeni qeyri-maddi aktivlərin hazırlanması olduqda, bu təlimat həm də töhfə olaraq verilən əvvəlcədən mövcud olan qeyri-maddi aktivlərin dəyərini müəyyən etmək üçün tətbiq oluna bilər. Nəzərdən keçirilən razılaşmalar ümumilikdə I fəslin D.2 bölməsindəki meyarlara əsasən kommersiya cəhətdən əsaslı deyilsə, CCA sərf-nəzər edilə bilər.

### Töhfələr və balanslaşdırıcı ödənişlər üzrə vergi rejimi

* 1. Vergi system(lər)inin ümumi qaydaları iştirakçının CCA xaricində verdiyi töhfələrə necə tətbiq olunursa, CCA-nın qaydaları altında icra olunan fəaliyyətləri icra edən CCA iştirakçısının verdiyi töhfələrə, o cümlədən etdiyi balans ödənişlərinə də eyni qaydada tətbiq olunmalıdır. Töhfələrin xarakteri CCA şərtlərinə əsasən icra olunan fəaliyyətin xüsusiyyətlərindən asılıdır və vergi qaydalarının necə tətbiq olunması bu xüsusiyyətlərlə müəyyən edilir.
  2. Xidmət CCA-da iştirakçılar CCA-a çox hallarda xərclərə qənaət etməklə fayda verəcək (bu halda CCA fəaliyyəti birbaşa gəlir meydana gətirməyə bilər). Hazırlıq CCA-larda töhfələr verildikdən bir müddət sonraya qədər iştirakçılar üçün gözlənilən fayda meydana gəlməyə bilər və buna görə də iştirakçılar töhfələr verildiyi zaman qısa müddətdə gəlir əldə etməyə bilərlər.
  3. İstənilən balans ödənişi ödəyicinin verdiyi töhfəyə əlavə kimi və ödənişinin alıcısının töhfəsində azalma kimi nəzərdən keçirilməlidir. Töhfələrlə bərabər balans ödənişlərinin xarakteri və tətbiq olunan vergi qaydaları yerli qanunvericiliyə, o cümlədən, vergi müqavilələrinə əsasən müəyyən olunacaq.

### CCA-ə daxil olma, razılaşmadan çıxma və razılaşmaya xitam

* 1. CCA üzvlərinin dəyişməsi dəyişikliklər ümumilikdə iştirakçıların töhfələrdəki və gözlənilən faydadakı nisbi payının təkrar qiymətləndirilməsinə səbəb olacaq. Artıq qüvvədə olan CCA-in yeni iştirakçısı olan subyekt CCA-in əvvəlki fəaliyyətlərinin məsələn, hazırlanmış və ya hazırlanmaqda olan qeyri-maddi və ya maddi aktivlər kimi nəticələrində iştirak payı əldə edə bilər. Bu hallarda köhnə iştirakçılar CCA-nın əvvəlki fəaliyyətinin nəticələrindəki iştirak paylarının müvafiq hissəsini yeni iştirakçıya transfer edirlər. Qol uzunluğu prinsipinə əsasən, qeyri-maddi və ya maddi aktivlərin transferi transfer olunan iştirak paylarının qol uzunluğu dəyəri əsasında kompensasiya edilməlidir. Bu qəbildən olan ödənişlər bu fəsildə “giriş haqqı” adlanır.
  2. Giriş haqqının məbləği yeni iştirakçının əldə etdiyi qeyri-maddi və/və ya maddi aktivlərdəki iştirak payının dəyərinə (yəni, qol uzunluğu qiyməti) əsasən müəyyən olunmalıdır və bu zaman yeni iştirakçının CCA-in şərtlərinə əsasən əldə edəcəyi ümumi gözlənilən faydadakı nisbi payı nəzərə alınmalıdır. Bəzi hallarda yeni iştirakçı əvvəlcədən mövcud olan qeyri-maddi və ya maddi aktivləri müqaviləyə daxil edir. Belə olan halda bu töhfəni kompensasiya etmək üçün digər iştirakçıların balans ödənişləri etməsi məqsədəuyğun ola bilər. Yeni iştirakçıdan tələb olunan giriş haqqı bu iştirakçıya ediləcək balans ödənişlərindən çıxılmalıdır, lakin vergi idarələrinə təqdim etmək məqsədilə ayrı-ayrı ödənişlərin tam məbləği üzrə müvafiq qeydlər aparılmalıdır.
  3. İştirakçı CCA-i tərk etdikdə oxşar məsələlər meydana gələ bilər. Xüsusilə, CCA-i tərk edən iştirakçı digər iştirakçıların xeyrinə keçmiş (o cümlədən, icra olunmaqda olan) CCA fəaliyyəti ilə əlaqəli nəticələrdəki payına xitam verə bilər. Bu transfer qol uzunluğu prinsipinə əsasən kompensasiya edilməlidir. Kompensiya bu fəsildə “çıxış haqqı” adlandırılır.
  4. I – III və VI fəsillərdə təsvir olunan təlimat giriş haqqının, çıxış haqqının və ya tələb olunan balans ödənişlərinin qol uzunluğu məbləğini müəyyən etmək üçün tam şəkildə tətbiq oluna bilər. Qol uzunluğuna əsasən, bu cür ödənişlərin zəruri olmadığı hallar ola bilər. Məsələn, inzibati xidmətlərdən müştərək istifadə üzrə bağlanmış CCA iştirakçılar üçün davamlı dəyərləri nəticələr deyil, cari əsasda fayda gətirəcək.
  5. Müvafiq iştirakçılara tətbiq olunan vergi system(lər)inin ümumi qaydalarına (o cümlədən, ikiqat vergitutmaya yol verməmək üçün tətbiq olunan qaydalar) əsasən, CCA-nın əvvəlki fəaliyyətinin nəticələrində iştirak paylarının əldə etmək və xitam vermək üçün nəzərdə tutulan şəkildə CCA-dan kənarda ediləcək ödənişlərə tətbiq olunan vergi qaydaları eyni qaydada giriş və çıxış haqlarına da tətbiq olunur.
  6. Qol uzunluğu prinsipinə əsasən, CCA-ə xitam verildikdə olunduqda müqavilənin qüvvədə olduğu müddət ərzində iştirakçıların CCA fəaliyyətinin nəticələrində iştirak payı CCA-ə verilən töhfələrdəki nisbi payına uyğun qorunub saxlanmalıdır (faktiki olaraq edilən balans ödənişləri, o cümlədən, ləğvetmə nəticəsində edilən ödənişlər nəzərə alınmaqla) və ya iştirak paylarını digər iştirakçılara transfer edən iştirakçılar müvafiq şəkildə kompensasiya edilməlidirlər.

### CCA-lərin strukturlaşdırılması və sənədləşdirilməsinə dair tövsiyələr

* 1. Ümumilikdə nəzarət olunan tərəflər arasında bağlanmış CCA aşağıdakı şərtlərə əməl etməlidir:
     1. Yalnız CCA fəaliyyətlərinin nəticələrindən (fəaliyyətlərin bir hissəsini və ya bütün fəaliyyətləri icra etməkdən deyil) qarşılıqlı və müvafiq fayda gözləyən müəssisələr iştirakçı ola bilərlər. 8.14 bəndinə baxın.
     2. Razılaşma hər iştirakçının CCA fəaliyyətinin nəticələrindəki iştirak payının xüsusiyyətlərini və dərəcəsini, həmçinin gözlənilən faydadakı nisbi payını müəyyən edəcək.
     3. CCA töhfələri, müvafiq balans ödənişləri və giriş haqları istisna olmaqla, CCA vasitəsilə əldə edilmiş qeyri-maddi aktivlərdə, maddi aktivlərdə və ya xidmətlərdə iştirak payının və ya hüquqların əldə edilməsi üçün əlavə ödənişlər edilməməlidir.
     4. İştirakçıların verdiyi töhfələrin dəyəri bu təlimatlara uyğun şəkildə müəyyən ediləcək və zəruri olduqda, töhfələrin nisbi payının razılaşmadan gözlənilən faydanın nisbi payına uyğunluğuna zəmanət vermək üçün balans ödənişləri edilməlidir.
     5. İştirakçılar arasında gözlənilən faydanın nisbi payına edilən nəzərəçarpacaq dəyişiklikləri əvvəlcədən əks etdirmək üçün müəyyən müddətdən sonra razılaşma balans ödənişlərinin edilməsi və/və ya töhfələrin bölüşdürülməsinə dəyişikliklərin edilməsi üzrə müddəaları müəyyənləşdirə bilər.
     6. İştirakçı razılaşmaya daxil olduqda və ya razılaşmanı tərk etdikdə və CCA-yə xitam verildikdə müvafiq düzəlişlər (giriş və çıxış haqlarının ödənilməsi daxil olmaqla) edilməlidir.
  2. Transfer qiymətqoyması prinsipi üzrə V fəsildə müəyyən edilmiş sənədləşmə standartı hesabatların qeyri-maddi aktivlərlə əlaqəli xidmət razılaşmaları və mühüm müqavilələr, o cümlədən, CCA-nın master faylı əsasında tərtib edilməsini tələb edir. Lokal fayl əməliyyatların təsviri, ödənişlərin məbləği və qəbzlər, şirkətlər arasında bağlanmış razılaşmaların fiziki surətləri və qiymətqoyma üzrə malumatlar, o cümlədən, əməliyyatlara qol uzunluğu prinsipinə uyğun qiymət qoyulduğunu təsdiqləmək üçün müxtəlif dəlillər kimi əməliyyat məlumatlarının qeyd edilməsini tələb edir. Bu sənədləşmə tələblərinə əməl etmək məqsədilə CCA-nın iştirakçılarının subyekt fəaliyyətinin xüsusiyyətləri, razılaşmanın şərtləri və qol uzunluğu prinsipnə uyğunluğu haqqında materiallar hazırlaması və ya əldə etməsi gözlənilir. Bu şərt ehtiva edir ki, CCA-nın vergi ödəyicisi üçün mürəkkəbliyindən və əhəmiyyətindən asılı olaraq, CCA şərtləri altında icra edilən fəaliyyətlər, CCA-da iştirak edən digər tərəflərin şəxsiyyəti və məkanı, verilən töhfələr və müəyyən olunmuş gözlənilən fayda, CCA-nın büdcədə nəzərdə tutulan və faktiki xərcləri üzrə təfərrüatlar iştirakçılar üçün tamamilə əlçatan olmalıdır. Bütün bu məlumatlar CCA çərçivəsində vergi idarəsi üçün əhəmiyyətli və münasib ola bilər və master və ya məlumatlar lokal fayla daxil edilməyibsə, vergi ödəyicisi sorğu üzrə bu məlumatları təqdim etməyə hazır olmalıdırlar. Qeyd etmək lazımdır ki, bu siyahıda sadalanan məlumatlar vergi idarəsinin tələb etmək hüququna malik olduğu sənədlərin nə minimum, nə də tam siyahısını əhatə edir.
  3. Aşağıda CCA-nın ilkin şərtləri ilə əlaqəli faydalı məlumatlar təqdim olunub:
     1. iştirakçıların siyahısı
     2. CCA fəaliyyətində iştirak edəcək və ya subyekt fəaliyyətinin nəticələrini istismar və ya istifadə etməsi gözlənilən bütün əlaqəli müəssisələrin siyahısı
     3. CCA-nın ehtiva etdiyi fəaliyyətlərin və xüsusi layihələrin əhatə dairəsi və CCA fəaliyyətlərinin idarə edilməsi və nəzarət
     4. Razılaşmanın davametmə müddəti
     5. iştirakçıların gözlənilən faydadakı nisbi paylarının ölçülməsi üsulu və bu zaman istifadə olunan proqnozlar
     6. gələcək faydaların (məsələn, qeyri-maddi aktivlərin) gözlənilən istismar üsulları
     7. hər bir iştirakçının töhfələrinin forması və dəyəri və ilkin və davamlı töhfələrin müəyyən edilməsinin müfəssəl təsviri (o cümlədən, büdcədə nəzərdə tutulmuş və faktiki düzəlişlərin müqayisəsi), xərclərin və töhfələrin dəyərinin müəyyən edilməsi zamanı mühasibatlıq prinsiplərinin bütün iştirakçılara ardıcıl şəkildə necə tətbiq edildiyinin təsviri
     8. öhdəliklərin və tapşırıqların gözlənilən bölgüsü, bu öhdəlik və tapşırıqların idarə edilməsi və nəzarəti üzrə mexanizmlər, o cümlədən, CCA fəaliyyətində istifadə olunan qeyri-maddi və ya maddi aktivlərin hazırlanması, genişləndirilməsi, maddi-texniki təchizatı, mühafizəsi və ya istismarı ilə əlaqəli öhdəliklər və tapşırıqlar
     9. İştirakçının CCA-a daxil olması və çıxması, CCA-a xitam verilməsi üzrə prosedurlar
     10. Balans ödənişləri üzrə müddəalar və ya iqtisadi şərtlərdəki dəyişiklikləri əks etdirmək üçün razılaşmanın şərtlərinə edilən dəyişikliklər üzrə müddəalar.
  4. CCA müddətində aşağıdakı məlumatların nəzərə alınması faydalı ola bilər:
     1. razılaşmaya edilən dəyişikliklər (məs., şərtlər, iştirakçılar, subyektin fəaliyyəti) və bu dəyişikliklərin nəticələri
     2. CCA fəaliyyətindən əldə olunacaq faydaların gözlənilən payının və faktiki payların müəyyən edilməsi üçün istifadə olunan proqnozların müqayisəsi (lakin 3.74 bəndi nəzərə alınmalıdır)
     3. CCA fəaliyyətinin icra edilməsinə çəkilən xərclər, CCA müddəti ərzində hər bir iştirakçının verdiyi töhfələrin forması və dəyəri və töhfələrin dəyərinin necə müəyyən edilməsinin müfəssəl təsviri.

***IX Fəsil***

**Biznes restrukturizasiyasının transfer qiymətqoyma aspektləri**

**Giriş**

### Əhatə dairəsi

* 1. **Bu fəslin əhatə etdiyi biznes restrukturizasiyası**
  2. Biznes restrukturizasiyasının qəbul olunmuş hüquqi və ümumi tərifi mövcud deyil. Bu fəsil çərçivəsində biznes restrukturizasiyası əlaqəli müəssisələr arasındakı kommersiya və ya maliyyə əlaqələrinin yenidən transsərhəd təşkilini, o cümlədən, mövcud razılaşmaların ləğv edilməsini və ya nəzərəçarpacaq dərəcədə təkrar danışıqların aparılmasını ehtiva edir. Restrukturizasiya üçünçü tərəflərlə əlaqələrin (məs., təchizatçılar, subpodratçılar, müştərilər) təsiri ilə icra oluna və ya bu münasibətlərə təsir göstərə bilər.
  3. Biznes restrukturizasiyaları çox hallarda qeyri-maddi aktivlərin, risklərin və ya funksiyaların və bu amillərlə potensial olaraq əlaqəli mənfəətin mərkəzləşdirilməsini ehtiva edir. Buraya, adətən, aşağıdakı fəaliyyətlər aiddir:
     + Baş müəssisə kimi fəaliyyət göstərən əlaqəli xarici müəssisə üçün tam hüquqlu distribütorların (nisbətən iri miqyaslı funksiyalara və risklərə malik müəssisələr) məhdud riskli distribütorlara, satıcılara, satış agentlərinə və ya *komissionerlərə* (nisbətən kiçik miqyaslı funksiyalara və risklərə malik müəssisələr) çevrilməsi
     + Əsas müəssisə kimi fəaliyyət göstərən xarici əlaqəli müəssisə üçün tam hüquqlu istehsalçıların (nisbətən iri miqyaslı funksiyalara və risklərə malik müəssisələr) podratçı istehsalçılara və ya aralıq məhsul istehsal edən müəssisələrə (nisbətən kiçik miqyaslı funksiyalara və risklərə malik müəssisələr) çevrilməsi
     + Qrup daxilində qeyri-maddi aktivlərin və ya qeyri-maddi aktiv hüquqların mərkəzi subyektə (məs., “İP şirkəti”) transfer edilməsi
     + Funksiyaların regional və ya mərkəzi subyektdə toplanması və müvafiq olaraq lokal səviyyədə icra olunan məsələn, tədarük, satış dəstəyi, dəyər zənciri üzrə logistika kimi funksiyaların əhatə dairəsinin və ya miqyasının azaldılması.
  4. Biznes restrukturizasiyası üzrə bəzi fəaliyyətlərdə qeyri-maddi aktivlər və ya risklər əməliyyat subyektləri arasında bölüşdürülür (məs., istehsalçılara və ya distribütorlara). Biznes restrukturizasiyaları həm də fəaliyyətlərin rasionallaşdırılması, ixtisaslaşması və ya qeyri-ixtisaslaşmasını (istehsal sahələri və/və ya prosesləri, tədqiqat və inkişaf fəaliyyətləri, satış, xidmətlər), o cümlədən fəaliyyətlərin ixtisarı və ya ləğv edilməsini əhatə edə bilər. Restrukturizasiya əməliyyatlarınin daha çox və ya daha az mərkəzləşmiş biznes modelinin tətbiqi ilə nəticələnməsindən asılı olmayaraq, qol uzunluğu prinsipi və bu fəsildə təsvir olunan təlimatlar biznes restrukturizasiyasını təşkil edən bütün növ əməliyyatlara eynilə tətbiq oluna bilər.
  5. Biznes restrukturizasiyasının qeyd olunmuş məlum səbəbləri sinergiyanın və miqyas iqtisadiyyatının maksimallaşdırılması, biznes istiqamətlərinin idarə edilməsinin sadələşdirilməsi və təchizat zəncirinin səmərəliliyinin təkmilləşdirilməsi, qlobal təşkilatların meydana gəlməsinə imkan verən veb-əsaslı texnologiyaların inkişafından faydalanmaq daxildir. Bundan əlavə, mənfəətliliyin qorunub saxlanması və ya itkilərin azaldılması, məsələn, iqtisadiyyatın həddən artıq yükləndiyi və ya tənəzzül vəziyyətində biznes restrukturizasiyalarının icrası zəruri ola bilər.

### Bu fəslin əhatə etdiyi məsələlər

* 1. Bu fəsil biznes restrukturizasiyalarının transfer qiymətqoymasıaspektlərinin müzakirəsini, yəni, İƏİT Vergi Konvensiyası modelinin 9-cu maddəsinin və cari təlimatların biznes restrukturizasiyalarına tətbiq edilməsi üzrə müzakirələri əhatə edir.
  2. Biznes restrukturizasiyaları, adətən, restrukturizasiyadan dərhal sonra və ya sonrakı bir neçə il ərzində transmilli şirkət qrupunun üzvləri arasında mənfəət potensialının təkrar bölüşdürülməsi ilə müşayiət olunur. 9-cu maddə ilə əlaqədar, bu fəslin əsas məqsədi mənfəət potensialının təkrar bölüşdürülməsinin qol uzunluğu prinsipinə uyğunluğu dərəcəsini və ümumilikdə qol uzunluğu prinsiplərinin biznes restrukturizasiyalarına necə tətbiq olunduğunu müzakirə etməkdir. İnteqrasiya edilmiş biznes modellərinin tətbiqi və qlobal təşkilatların meydana çıxması müqayisə oluna bilən əməliyyatlarda və vəziyyətlərdə müstəqil müəssisələr arasında meydana gələcək şərtlərə istinadən transmilli şirkət qrupunun üzvlərinin mənfəətini müəyyən edən qol uzunluğu prinsipinin tətbiq olunmasını mürəkkəbləşdirə bilər. Təcrübədə qol uzunluğu prinsipinin tətbiqinin mürəkkəbliyi bu təlimatlarda qeyd olunub (1.10-1.11 bəndlərinə baxın). Buna baxmayaraq, hazırkı təlimatlar İƏİT üzv ölkələrinin qol uzunluğu prinsipinə və prinsipinin tətbiq edilməsini və praktikada fəaliyyətinə dəqiqləşdirmək səyrlərini əsaslı şəkildə əks etdirir (1.14-1.15 bəndlərinə baxın). Biznes restrukturizasiyaları çərçivəsində meydana gələn məsələlərin müzakirəsi zamanı İƏİT reallığa əsaslanan və əsaslı dərəcədə praqmatik yanaşmaları hazırlayarkən bu prinsipin mürəkkəbliyini nəzərə alıb.
  3. Bu fəsil İƏİT Vergi Konvensiyası modelinin 9-cu maddəsi kontekstində əlaqəli müəssisələr arasındakı əməliyyatları əhatə edir və İƏİT Modeli Vergi Konvensiyasının 7-ci maddəsi əsasında bir müəssisə daxilində mənfəətin təsnifatı məsələsinə toxunmur, belə ki, bu məsələ Mənfəətin Daimi Müəssisələr arasında bölüşdürülməsi üzrə Hesabatın subyektidir.1
  4. Bu fəsil sui-istifadə əleyhinə yerli qaydaları və xarici nəzarət olunan şirkətlər üzrə qanunvericiliyi əhatə etmir. Qol uzunluğu ödənişlərinə tətbiq olunan vergi rejimi, o cümlədən, bu ödənişlərə güzəşt edilmə qaydaları və qol uzunluğu ödənişinə uyğun kapital gəlirlərinə tətbiq olunan yerli vergi müddəaları bu fəslin əhatə dairəsinə daxildir. Bundan əlavə, ƏDV və dolayı vergilər biznes restrukturizasiyaları çərçivəsində mühüm suallar meydana gətirsə də, bu məsələlər bu fəsil çərçivəsində müzakirə olunmur.

1

22-23 iyun 2010-cu ildə Fiskal Məsələlər üzrə Komitə və 22 iyul 2010-cu ildə Şura tərəfindən tərəfindən nəşr üçün təsdiqlənən *Mənfəətin Daimi Müəssisələr arasında bölüşdürülməsi üzrə Hesabata* baxın.

### Biznes restrukturizasiyasına İƏİT Model Vergi Konvensiyasının 9-cu maddəsinin və bu Təlimatın tətbiqi: nəzəri çərçivə

* 1. Bu fəsil əvvəlcədən strukturlaşdırılmış əməliyyatlarla müqayisədə qol uzunluğu prinsipinin və hazırkı təlimatların restrukturizasiyalara və ya restrukturizasiyadan sonra bağlanan əməliyyatlara fərqli şəkildə tətbiq olunmamalı olduğu prinsipi ilə başlayır. İƏİT Vergi Konvensiyası modelinin 9-cu maddəsi və qol uzunluğu prinsipinə uyğun olaraq, biznes restrukturizasiyaları zamanı yaradılan və ya tətbiq olunan şərtlərin müstəqil müəssisələr arasında qoyulan şərtlərdən fərqlənib-fərqlənməməsidir. Bu fəsildə təsvir olunan təlimatlar qeyd olunan nəzəri çərçivə daxilində nəzərdən keçirilməlidir. Bu fəsildə təqdim olunan təlimat iki hissədən ibarətdir: birinci hissə restrukturizasiya üçün qol uzunluğu kompensasiyasının müəyyən edilməsi üzrə təlimatlar təqdim edir. İkinci hissə restrukturizasiyadan sonra nəzarət olunan əməliyyatların mükafatlandırılması məsələlərini əhatə edir. Hər iki hissəsi birlikdə oxunmalı və hazırkı Təlimatın digər təlimatlarına o cümlədən, I fəsildəki təlimatlara uyğun şəkildə tətbiq olunmalıdır.

# I hissə: Restrukturizasiya ilə bağlı qol uzunluğu kompensasiyası

### Giriş

* 1. Biznes restrukturizasiyasının adir hallarda baş verməsinə baxmayaraq, restrukturizasiya dəyərə malik aktivlərin, məsələn, dəyərli qeyri-maddi aktivlərin transsərhəd transferini əhatə edə bilər. Restrukturizasiya həm də mövcud razılaşmaların, məsələn, istehsal razılaşmalarının, paylama razılaşmalarının, lisenziyaların, xidmət müqavilələrinin ləğvini və ya təkrar danışıqlarını əhatə edə və ya əvəz edə bilər. Biznes restrukturizasiyalarının transfer qiymətqoyması aspektləri üzrə təhlilində birinci addım kommersiya və ya maliyyə münasibətlərinin müəyyən edilməsi vasitəsilə biznes restrukturizasiyasını təşkil edən əməliyyatların və transmilli şirkət qrupunun üzvləri arasında dəyərlərin transferinin əsasını təşkil edən şərtlərin dəqiq şəkildə müəyyən olunmasını ehtiva edir. Bu məsələ B bölməsində müzakirə olunur. C bölməsi biznesin restrukturizasiyasını təşkil edən və dəqiq şəkildə müəyyənləşdirilən əməliyyatların tanınmasını nəzərdən keçirir. D bölməsində biznesin restrukturizasiyası və potensial mənfəətin təkrar bölüşdürülməsi məsələri əhatə olunur. Dəyər transferinin transfer qiymətqoymasından doğan nəticələri bu hissənin E bölməsində və mövcud razılaşmaların ləğvi və ya təkrar danışıqların aparılmasının transfer qiymətqoymasından doğan nəticələr F bölməsində müzakirə olunur.
  2. Transfer qiymətqoyması üçün aparılan təhlilin məqsədi İƏİT Modelinin Vergi Konvensiyasının 9-cu Maddəsinə əsasən biznes restrukturizasiyasını təşkil edən əməliyyatlarda qoyulan və ya tətbiq olunan şərtlərin müstəqil müəssisələr arasında bağlanan əməliyyatlarda yer alan və ya tətbiq olunan şərtlərdən fərqlənib-fərqlənmədiyini müəyyən etməkdir. Fərq mövcud olduqda, bu şərtlərin tətbiq olunmadığı hallarda əldə edilməli olan, lakin bu şərtlər tətbiq olunduğuna görə əldə olunmayan mənfəəti müəyyən etmək və müəssisələrin mənfəətinə əlavə etmək, həmçinin müvafiq vergi qaydlarını tətbiq etmək lazımdır.
  3. Qol uzunluğu prinsipi müəssisə səviyyəsində əlaqəli müəssisələr arasında qoyulan və ya tətbiq olunan şərtlərin qiymətləndirilməsini tələb edir. Biznes restrukturizasiyasının, transmilli şirkət qrupu səviyyəsində, məsələn, sinergiya yaratmaq üçün əsaslı kommersiya səbəbləri ilə motivasiya edilməsi restrukturizasiya edilən hər bir müəssisənin nöqteyi-nəzərindən restrukturizasiyanın qol uzunluğu prinsipinə uyğun olub-olmadığını müəyyən etmir.

### Restrukturizasiyanın başa düşülməsi

* 1. Nəzarət olunan əməliyyatlarda olduğu kimi, qol uzunluğu prinsipinin biznes restrukturizasiyasına tətbiqi biznes restrukturizasiyasına daxil olan əlaqəli müəssisələr arasındakı kommersiya və ya maliyyə münasibətlərinin və bu münasibətlərə xas şərtlərin və iqtisadi mühitin müəyyən edilməsi ilə başlanmalıdır. Bununla da biznes restrukturizasiyasında iştirak edən nəzarət olunan əməliyyatlar dəqiq şəkildə müəyyən edilir. I fəslin D.1 bölməsindəki ümumi təlimatlar bu məqsədlə tətbiq oluna bilər. Təlimatlar aktivlərin və qəbul edilən risklər nəzərə alınması ilə əlaqəli müəssisələr arasında kommersiya və ya maliyyə münasibətlərinin iqtisadi xarakteristikalarının, xüsusilə, biznes restrukturizasiyasının müqavilə şərtlərinin (D.1.1 bölməsi), restrukturizasiyada iştirak edən bütün tərəflərin restrukturizasiyadan əvvəl və sonra icra etdiyi funksiyaların (D.1.2 bölməsi), tərəflərin iqtisadi vəziyyətinin (D.1.4 bölməsi) və biznes strategiyalarının (D.1.5 bölməsi) nəzərdən keçirilməsini tələb edir. Bundan əlavə, təhlil zamanı restrukturizasiyanın işgüzar səbəblərinə və əldə olunan faydaya, o cümlədən, sinergiyaların roluna və tərəflər üçün əlçatan olan reallığa uyğun seçimlərin nəzərdən keçirilməsi ilə əldə olunan məlumatlardan istifadə olunur. 1.33 bəndinə qeyd olunduğu kimi, dəqiq şəkildə müəyyən olunmuş əməliyyatların şərtləri və iqtisadi göstəriciləri müstəqil müəssisələr arasında bağlanan müqayisə oluna bilən əməliyyatların şərtləri və iqtisadi göstəriciləri ilə müqayisə olunacaq.
  2. Biznes restrukturizasiyalarının qol uzunluğu şərtlərinin müəyyən edilməsi üçün xüsusilə münasib olan tərəflər arasındakı kommersiya və ya maliyyə əlaqələrinin müəyyən edilməsi aspektləri aşağıdakı bölmələrdə təhlil olunur:
     + Biznes restrukturizasiyasını təşkil edən əməliyyatların və restrukturizasiyadan əvvəl və sonra funksiyaların, aktivlərin və risklərin dəqiq şəkildə müəyyən edilməsi (B.1 bölməsinə baxın);
     + Restrukturizasiyanın işgüzar səbəbləri və gözlənilən fayda, o cümlədən, sinergiyaların rolu (B.2 bölməsi);
     + Tərəflər üçün əlçatan olan digər real seçimlər (B.3 bölməsi).

### Biznes restrukturizasiyasını təşkil edən əməliyyatların dəqiq başa düşülməsi: restrukturizasiyadan əvvəlki və sonrakı funksiyalar, aktivlər və risklər

* 1. Restrukturizasiyalar müxtəlif formada aparıla bilər və transmilli şirkətin iki və ya daha çox üzvünü əhatə edə bilər. Məsələn, restrukturizasiya öncəsi sadə razılaşma məhsul istehsal edən və bazarda satış məqsədilə məhsulları tam hüquqlu distribütora satan tam hüquqlu istehsalçını ehtiva edə bilər. Restrukturizasiya ikitərəfli razılaşmalara düzəliş edə bilər. Nəticədə, distribütor məhdud riskli distribütora və ya komissionerə *çevrilə* bilər və əvvəllər tam hüquqlu distribütora xas risklər istehsalçıya transfer edilə bilər (I fəslin D.1 bölməsindəki təlimatı nəzərə almaqla). Çox hallarda restrukturizasiya daha da mürəkkəbləşəcək və icra olunan funksiyalar, istifadə olunan aktivlər və alınan risklər qrupun bir üzvündən digər üzvünə ötürüləcək.
  2. Transmilli şirkət qrupu daxilində restrukturizasiya olunan hər hansı müəssisəyə ol uzunluğu kompensasiyasının ödənilməli olub-olmadığını və ödənilməli olduğu halda kompensasiya məbləğinin, o cümlədən ödəniş etməli olan qrup üzvünü müəyyən etmək üçün restrukturizasiya edilən müəssisə ilə qrupun digər üzvləri arasında bağlanmış əməliyyatlar dəqiq şəkildə müəyyən edilməlidir. Bu təlimatın I fəslinin D bölməsində təsvir olunan müfəssəl təlimatlar bu məqsədlə tətbiq oluna bilər.
  3. Biznes restrukturizasiyasının şərtləri transmilli şirkət tərəfindən yazılı şəkildə rəsmiləşdirildikdə (məs., yazılı müqavilə razılaşmaları, yazışmalar və/və ya digər kommunikasiyalar), bu razılaşmalar restrukturizasiyada iştirak edən transmilli şirkətlər arasındakı biznes restrukturizasiyasını təşkil edən əməliyyatların dəqiq müəyyən edilməsi üçün başlanğıc rolunu oynayır. Müqavilənin şərtləri restrukturizasiya öncəsi bağlanmış razılaşmaya əsasən restrukturizasiya olunan müəssisənin icra etdiyi rolları, öhdəliklərini və hüquqlarını (o cümlədən, müvafiq şəraitdə müqavilə və kommersiya qanunları altında mövcud olan hüquqlar) və restrukturizasiya nəticəsində bu hüquq və öhdəliklərin necə dəyişdiyini təsvir edə bilər. Lakin şərtlər yazılı şəkildə mövcud olmadıqda və ya nümunə üzrə faktlar, o cümlədən tərəflərin davranışı bu tərəflər arasında bağlanmış hər hansı razılaşmanın yazılı şərtlərindən əhəmiyyətli dərəcədə fərqlənirsə, ya da bu yazılı şərtləri tamamlayırsa, biznes restrukturizasiyasını təşkil edən faktiki əməliyyatlar faktlar əsasında, o cümlədən, tərəflərin davranışı əsasında müəyyən oluna bilər (I fəslin D.1.1 bölməsinə baxın).
  4. Biznes restrukturizasiyasını təşkil edən əməliyyatların dəqiq şəkildə müəyyən edilməsi restrukturizasiyadan əvvəl və sonra əlaqəli tərəflərin icra olunan mühüm fəaliyyətləri və öhdəlikləri, istifadə olunan və töhfə verilən aktivləri və alınan riskləri müəyyən etmək məqsədi daşıyan funksional təhlilin aparılmasını tələb edir. Müvafiq olaraq, təhlil tərəflərin adətən icra etdiyi fəaliyyətlərini və imkanlarını, həmçinin restrukturizasiyadan əvvəlki və sonrakı vəziyyətdə tərəflərin istifadə etdiyi və ya töhfə verdiyi aktivlərin növünü və xassələrini nəzərdən keçirir. I fəslin D.1.2 bölməsinə baxın. Biznes restrukturizasiyalarının təhlilində riskin əhəmiyyətini nəzərə alaraq, növbəti bölmə biznes restrukturizasiyalarının ehtiva etdiyi əməliyyatlarda risk təhlili üzrə xüsusi təlimatları təsvir edir.

#### B.1.1 Biznes restrukturizasiyaları çərçivəsində risk təhlili

* 1. Biznes restrukturizasiyaları çərçivəsində risk mühüm əhəmiyyət daşıyır. Adətən, açıq bazarda kommersiya fürsəti ilə əlaqəli qəbul edilən risk bu fürsətin mənfəət gətirmə potensialına təsir edir və qəbul edilən riskin tərəflər arasında bölüşdürülməsi əməliyyat nəticəsində meydana gələn mənfəətin və ya itkinin əməliyyatın qol uzunluğu prinsipinə uyğun qiymətləndirilməsi yolu ilə necə bölüşdürüldüyünə təsir göstərir. Biznes restrukturizasiyaları tez-tez lokal fəaliyyətlərin aşağı riskə malik əməliyyatlara çevrilməsi ilə (məsələn, “aşağı riskə malik distribütorlar” və ya “aşağı riskə malik podrat istehsalçıları”) və iqtisadi cəhətdən əhəmiyyətli risklərin digər tərəfə ötürülməsi nəticəsində daha kiçik gəlir əldə olunması ilə nəticələnir. Bu risklərlə əlaqəli mənfəət və itkilər isə bu riskləri alan digər tərəfə ötürülür. Buna görə də restrukturizasiyadan əvvəl və sonra əlaqəli müəssisələr arasında risklərin bölüşdürülməsinin qiymətləndirilməsi funksional təhlilin mühüm hissəsidir. Bu növ təhlil vergi idarələrinə imkan verir ki, restrukturizasiya edilən bizneslə əlaqəli iqtisadi əhəmiyyətə malik risklərin transferi qiymətləndirilsin, həm də bu transferin, restrukturizasiyaya və restrukturizasiyadan sonrakı əməliyyatlarda qol uzunluğu prinsipinin tətbiq edilməsinə necə təsir etdiyi nəzərdən keçirilsin.
  2. I fəslin D.2.1 bölməsində təsvir olunan risk təhlili üzrə çərçivə və müfəssəl təlimatlar biznes restrukturizasiyaları kontekstində risklərin təhlilinin aparılması və xüsusilə nəzarət və maliyyə imkanlarına istinad edərək hansı tərəfin müəyyən riskləri qəbul etdiyini müəyyənləşdirmək üçün tətbiq olunur. Bu çərçivənin restrukturizasiyadan əvvəl və sonra hansı tərəfin müəyyən riskləri qəbul etdiyinin müəyyən edilməsinə tətbiq olunması mühüm əhəmiyyət daşıyır. Məsələn, restrukturizasiya inventar riskinin transferini ehtiva edirsə, yalnız müqavilə şərtlərinin deyil, həm də bu çərçivənin 3-cü addımına əsasən, tərəflərin davranışını qiymətləndirmək məqsədəuyğundur (məs., restrukturizasiyadan əvvəl və ya sonra hər hansı inventar hesabdan silindikdə, inventarların hesabdan silinməsi üzrə kompensasiya ödənib-ödənməməsi, hansı tərəfin riskə nəzarət funksiyalarını icra etmək və riski üzərinə götürmək üçün maliyyə imkanlarına sahib olması). Bu təhlil nəticəsində müəyyən etmək olar ki, tərəflərdən biri inventar riskini qəbul edib və müqavilədəki şərtlərin dəyişməsinə baxmayaraq, həmin tərəf eyni riskləri qəbul etməyə davam edir. Bu vəziyyətdə risk həmin tərəfə ötürülməyə davam edəcək. Bu fəsildəki "transfer riski", "riskin yer dəyişməsi", "riskin ötürülməsi" və ya "riskdən azad edilmə" istinadları I fəslin D.1 bölməsindəki təlimat kontekstində nəzərdən keçirilməlidir. Xüsusilə, riskin transfer edildiyi subyekt o halda riski qəbul etmiş hesab olunur ki, nəzarət olunan əməliyyatlarda risk təhlili üçün çərçivədə müəyyən olunmuş şərtlərə əməl olunsun (I fəslin D.1.2.1 bölməsi).
  3. İkinci nümunə biznes restrukturizasiyasının bir hissəsi kimi kredit riskini nəzərdə tutulan transferi ilə əlaqədardır. I fəslin D.1.2.1 bölməsinə uyğun aparılan təhlil restrukturizasiyadan əvvəlki və sonrakı müqavilə şərtlərini nəzərə alacaq və tərəflərin restrukturizasiyadan əvvəlki və sonrakı risklə əlaqədar necə fəaliyyət göstərdiyini qiymətləndirəcək. Təhlil müqavilə əsasında riski qəbul edən tərəfin 1.65 bəndində təsvir olunan müvafiq imkanlar və qərar vermə bacarıqları vasitəsilə təcrübədə riskə nəzarət edib-etmədiyini və 1.64 bəndində müəyyən edilmiş bu riskləri qəbul etmək üçün maliyyə imkanlarının olub-olmadığına nəzər salacaq. Qeyd etmək lazımdır ki, I fəslin D.1.2.1 bölməsindəki təhlilə əsasən, restrukturizasiyadan əvvəl riski qəbul etməyən tərəf riski digər tərəfə transfer edə bilməz və restrukturizasiyadan sonra bu risklə əlaqədar potensial mənfəətdən faydalana bilməz.
     + Məsələn, fərz edək ki, biznes restrukturizasiyasından əvvəl tam hüquqlu distribütor müqavilə əsasında şübhəli borc riskini qəbul edir və bu risk ilin sonunda balans hesabatında əks olunur. Lakin yuxarıda təsvir olunan təhlil göstərir ki, biznesin restrukturizasiyasından əvvəl müştərilərə kredit verilməsi şərtlərinin uzadılması və borcların geri qaytarılması üzrə qərarlar distribütor tərəfindən deyil, əlaqəli müəssisə tərəfindən qəbul edilib və əlaqəli müəssisə bərpa olunmayan borclarla əlaqəli xərcləri ödəyib. Həmçinin müəyyən olunub ki, əlaqəli müəssisə riskə nəzarət edən və şübhəli borc riskini qəbul etmək üçün maliyyə imkanı olan yeganə subyektdir və restrukturizasiyadan əvvəl distribütorun riskləri qəbul etmədiyi qənaətinə gəlinib. Bu halda distribütor üçün biznes restrukturizasiyasının bir hissəsi olaraq transfer edilməli şübhəli borc riski mövcud deyil.
     + Digər vəziyyətlərdə aşkar oluna bilər ki, biznes restrukturizasiyasından əvvəl distribütor şübhəli borc riskinə nəzarət edib və müqavilə əsasında qəbul etdiyi riskə nəzarət etmək imkanına malik olub, lakin kompensasiya tədbirləri və ya borc faktorinqi üzrə tədbirlər vasitəsilə əlaqəli müəssisə ilə müvafiq kompensasiya müqabilində risklərini azaldıb. Beləliklə, risk transfer olunub, lakin riskin distribütorun keçmişdə əldə etdiyi mənfəəti ilə müqayisədə riskin transferindən sonra əldə edəcəyi gələcək mənfəətə təsiri məhdud ola bilər. Belə ki, distribütorun işinin nəticələri ilə əlaqəli riskləri azaltmaq üçün restrukturizasiyadan əvvəl müvafiq addımlar atılıb və xərclər çəkilib.
  4. Nəzarət olunan əməliyyatlarda risklərin təhlili zamanı əsas məsələlərdən biri risklərin iqtisadi əhəmiyyətə, yəni, nəzərəçarpacaq mənfəət potensialına malik olub-olmadığını və nəticədə, bu riskin mənfəət potensialının nəzərəçarpacaq dərəcədə təkrar bölüşdürülməsini əsaslandırmağa qadir olub-olmadığını müəyyən etməkdir. Riskin əhəmiyyəti bu riskin reallaşma ehtimalından və bu riskdən doğan potensial mənfəətin və ya itkilərin həcmindən asılıdır. Əgər keçmiş fəaliyyətlər cari risklərin göstəricisidirsə, lakin maliyyə hesablarında ayrıca qeyd olunmamış iqtisadi əhəmiyyətə malik risklər (məs., bazar riskləri) mövcuddursa, maliyyə hesabatları müəyyən risklərin (məs., şübhəli borc riskləri, inventar riskləri) meydana gəlmə ehtimalı və miqyası üzrə faydalı məlumatlar təqdim edə bilər. Əgər risk subyekt üçün iqtisadi əhəmiyyətə malikdirsə, bu halda risk subyektin mənfəət potensialının mühüm hissəsini izah etməyəcək. Qol uzunluğu prinsipinə əsasən, subyekt (tərəf) öz mənfəət potensialının əhəmiyyətli dərəcədə azalması müqabilində iqtisadi cəhətdən az əhəmiyyətə malik riskini azaltmayacaq.
  5. Məsələn, restrukturizasiya edilmiş müəssisədə inventar üzrə risklərin azalması və ya aradan qaldırılması nəticəsində tam hüquqlu distribütor məhdud riski distribütora və ya *komissionerə* çevrilirsə, bu riskin iqtisadi cəhətdən əhəmiyyətini müəyyən etmək üçün vergi idarəsi aşağıdakı göstəriciləri təhlil edə bilər:
     + İnvetarın biznes modelindəki rolu (məsələn, bazara irəliləmə sürəti, çox çeşidlilik),
     + İnventarın xüsusiyyəti (məsələn, ayrı-ayrı hissələr, təzə çiçəklər),
     + İnventara qoyulan investisiyanın həcmi,
     + İnventarların hesabdan silinməsinə və ya köhnəlməsinə səbəb olan amillər (məsələn, müvəqqəti dəyərə malik olmaq, qiymətlərin yüksəlmə tendensiyası, texniki təkmilləşmələrin sürəti, bazar şərtləri),
     + Hesabdan silinmə və ehtiyatların köhnəlməsi tarixi və cari riskin göstəricisi kimi kommersiya dəyişikliklərinin keçmiş fəaliyyətlərin etibarlılığına təsir edib-etməməsi,
     + İnventara dəyən zərər və ya itkinin sığortalanması xərcləri və
     + Zərər və ya itkilərin tarixi (sığortalanmadıqda).

### Restrukturizasiyanın, o cümlədən sinerjilərin rolu ilə bağlı kommersiya baxımından əsaslandırma və gözlənilən faydaların başa düşülməsi

* 1. Bəzi bizneslər göstərir ki, transmilli bizneslər istehsal etdikləri məhsullardan və ya xidmətlərdən asılı olmayaraq istehsala, tədqiqata və paylama funksiyalarına daha mərkəzləşdirilmiş nəzarət və idarəetməni təmin etmək üçün öz quruluşlarını təkrar təşkil ediblər. Qloballaşmış iqtisadiyyatda rəqabət təzyiqi, miqyas iqtisadiyyatından əldə olunan qənaət, ixtisaslaşma tələbatı, səmərəliliyi artırmaq və xərcləri azaltmaq ehtiyacı biznes restrukturizasiyasının aparıcı amilləri hesab olunur. Gözlənilən sinergiyalar vergi ödəyicisi tərəfindən biznes restrukturizasiyası üçün mühüm işgüzar səbəb kimi təqdim olunduqda, restrukturizasiya qərarı verildikdə və ya tətbiq olunduqda vergi ödəyicisinin gözlənilən sinergiyaların nə olduğunu və gözləntilərin hansı fərziyyələr əsasında formalaşdığını sənədləşdirməsi məqsədəuyğundur. Bu növ sənədlər qrup səviyyəsində restrukturizasiyanın qərar vermə prosesinə dəstək məqsədilə tərtib olunur və vergi məqsədləri üçün istifadə olunmur. 9-cu maddənin tətbiq olunması məqsədilə, vergi ödəyicisi bu sinergiyaların mənbəyini və gözlənilən sinergiyaların subyekt səviyyəsində qol uzunluğu prinsipinin tətbiqinə necə təsir etdiyini sənədləşdirməsi tövsiyə olunur (I fəslin D.8 bölməsinə baxın). Biznes restrukturizasiyası vasitəsilə nəzərdə tutulmuş və razılaşdırılmış qrup fəaliyyətləri icra olunduqda, sinergiya təsirinə töhfə vermiş əlaqəli müəssisələrin restrukturizasiyadan sonra müvafiq şəkildə mükafatlandırılmasına diqqət etmək lazımdır (növbəti bənddəki nümunəyə baxın). Bundan əlavə, gözlənilən sinergiyaların biznes restrukturizasiyasının başa düşülməsi ilə əlaqəli olduğu üçün, *ex post* (sonrakı) təhlillərdə retrospektiv təhlildən istifadə etməmək üçün ehtiyatlı olmaq lazımdır (3.74 bəndinə baxın).
  2. Məsələn, biznes restrukturizasiyası transmilli şirkət qrupu tərəfindən bir sıra əlaqəli müəssisələrin tədarük fəaliyyətlərini əvəz edən mərkəzi tədarük fəaliyyətinin təsis edilməsini ehtiva edə bilər. 1.160 bəndində əks olunmuş təlimatda olduğu kimi, transmilli şirkət həcm güzəştlərindən faydalanmaq və inzibati xərclərə potensial olaraq qənaət etmək üçün tədarük fəaliyyətlərini vahid qrup şirkətində mərkəzləşdirilmək üçün müsbət addımlar atıb. I fəsildəki təlimata uyğun olaraq, nəzərdə tutulmuş və razılaşdırılmış qurp fəaliyyətinin faydaları sinergiya meydana gətirən əlaqəli müəssisələr arasında bölüşdürülməlidir. Lakin biznes restrukturizasiyasında mərkəzi tədarük şirkəti həm də müqavilə əsasında əmtəələrin satın alınması, saxlanması və təkrar satışı üzrə riskləri qəbul edə bilər. Əvvəlki bölmədə qeyd olunduğu kimi, I fəslin D.1.2.1 bölməsində təsvir olunan çərçivə daxilində riskin təhlili riskin iqtisadi əhəmiyyətini və hansı tərəfin bu riski qəbul edib-etmədiyini müəyyən edəcək. Mərkəzi tədarük fəaliyyəti əmtəələrin satın alınması, saxlanması və təkrar satışı ilə əlaqəli riskləri qəbul edərkən mənfəət potensialından faydalanmaq hüququna malik olsa da, qrupun alıcılıq qabiliyyətindən meydana gələn mənfəəti saxlamaq hüququna malik deyil, belə ki, sinergiyanın meydana gəlməsinə töhfə vermir (1.168 bəndinə baxın).
  3. Biznes restrukturizasiyalarının gözlənilən sinergiyalar ilə əlaqəli olması faktı restrukturizasiyadan sonra transmilli şirkət qrupunun mənfəətinin nəzərəçarpacaq dərəcədə artacağı mənasına gəlmir. Ola bilər ki, genişləndirilmiş sinergiyalar restrukturizasiyanın baş vermədiyi vəziyyətlə müqayisədə gələcəkdə əlavə gəlir əldə etsin, lakin restrukturizasiya öncəsi vəziyyətlə müqayisədə əlavə mənfəət əldə ediləcəyi mütləq deyil. Məsələn, restrukturizasiya rəqabət qabiliyyətini artırmaq üçün deyil, qorumaq üçün icra edildikdə. Bundan əlavə, gözlənilən sinergiyalar həmişə reallaşmır – daha geniş qrup sinergiyalarının formalaşması məqsədilə qlobal biznes modelinin tətbiq olunduğu bəzi hallar faktiki olaraq əlavə xərclərin çəkilməsinə və səmərəliliyin aşağı düşməsinə səbəb olur.

### Tərəflər üçün real olaraq mövcud olan digər variantlar

* 1. Qol uzunluğu prinsipi belə bir anlayışa əsaslanır ki, müstəqil müəssisələr potensial əməliyyatın şərtlərini qiymətləndirərkən bu əməliyyatı müəssisə üçün əlçatan olan digər real seçimlərlə müqayisə edəcək və əməliyyata yalnız o halda daxil olacaqlar ki, onların kommersiya məqsədlərinə nail olmaq üçün aşkar şəkildə daha cəlbedici fürsət təklif edən alternativ olmasın. Başqa sözlə, müəssisələr yalnız o əməliyyatda iştirak edəcəklər ki, əməliyyat onların növbəti ən yaxşı seçimindən daha pis olmasın. Tərəflərin nisbi mövqeyini başa düşmək məqsədilə aparılan müqayisəlilik təhlili üçün real olaraq əlçatan olan digər seçimlərin nəzərdən keçirilməsi uyğun ola bilər.
  2. Buna görə də qol uzunluğu prinsipini tətbiq edərkən vergi idarəsi, I fəslin D bölməsindəki təlimata əsasən, hər bir əməliyyatı dəqiq şəkildə müəyyən etməli və icra olunan restrukturizasiya ilə müqayisədə kommersiya məqsədlərinə nail olmaq üçün daha cəlbedici fürsətlər təklif edən və real olaraq əlçatan olan başqa seçimin olmadığı qənətinə gəlmək üçün tərəflərin iqtisadi xarakteristikalarını nəzərdən keçirməlidirlər (1.38 bəndinə baxın). Bu qiymətləndirməni apararkən, biznes restrukturizasiyasını təşkil edən əməliyyatların, iqtisadi əməliyyatların daha geniş tədbirləri kontekstində qiymətləndirilməsi zəruri və ya faydalı ola bilər.
  3. Qol uzunluğu prinsipi tətbiq olunarkən elə hallar meydana gəlir ki, restrukturizasiya edilmiş müəssisənin restrukturizasiyanın şərtlərini qəbul etməkdən daha cəlbedici olan əlçatan seçimi olmur, məs., aşağıda F bölməsində müzakirə olunan, kompenasiyanın ödənməsi və ya ödənməməsi ilə müqavilənin ləğv edilməsi. Daha uzunmüddətli müqavilələrdə bu vəziyyət müqavilənin müddəti başa çatmazdan əvvəl bir tərəfin müqavilədən çıxmaq üçün əsaslı bir səbəb təqdim etməsi ilə meydana gələ bilər. Tərəflərə müqavilədən imtina etmək imkanı təqdim edən müqavilələrdə, iştirakçı müqaviləyə xitam vermə şərtlərinə uyğun olaraq müqaviləni o halda poza bilər ki, müqavilənin funksiyalarından istifadə etməkdən imtina etmək və ya bu funksiyaları internalizə etmək, daha ucuz və ya səmərəli fəaliyyət göstərən podratçı ilə işləmək, ya da daha əlverişli fürsətlər axtarmaq daha sərfəli olsun. Restrukturizasiya edilmiş müəssisə öz hüquqlarını, aktivlərini və ya digər davamlı fəaliyyətlərini başqa tərəfə transfer edirsə, aşağıda müzakirə olunan E bölməsinə uyğun şəkildə bu transfer müqabilində kompensasiya oluna bilər.
  4. Qol uzunluğu prinsipi tətbiq olunarkən elə hallar olur ki, restrukturizasiyanın şərtlərini qəbul etməklə müqayisədə subyektin məqsədlərinə xidmət edən daha cəlbedici fürsətlər təklif edən bir və ya bir neçə real seçim, o cümlədən, restrukturizasiya əməliyyatında iştirak etməmək seçimi mövcud olur (bütün uyğun şərtlər, o cümlədən, gələcəkdəki kommersiya və bazar şərtləri, müxtəlif seçimlərin mənfəət potensialı və restrukturizasiya müqabilində verilən kompensasiya və ya təzminat). Bu hallarda müstəqil tərəf restrukturizasiyanın şərtləri ilə razılaşmaz və qoyulan və ya tətbiq olunan şərtlərə düzəlişlər etmək zəruri olur.
  5. Real olaraq əlçatan seçim anlayışına istinad etmənin məqsədi vergi ödəyicilərindən real olaraq əlçatan olan bütün mümkün hipotetik seçimləri sənədləşdirilməyi tələb etmək deyil. Bunun əvəzinə, məqsəd aşkar şəkildə daha cəlbedici olan əlçatan real seçim mövcud olduqda, restrukturizasiyanın şərtlərinin təhlilini təhlil edərkən bu seçimi nəzərdən keçirmək zərurəti haqqında təsəvvür yaratmaqdır.

### Biznes restrukturizasiyası ilə bağlı transfer qiymətqoymasına dair sənədləşmə

* 1. Master faylda (V fəslin I əlavəsinə baxın) vergi ödəyicilərindən il ərzində baş vermiş mühüm biznes restrukturizasiyası əməliyyatlarınin təsvir olunması tələb olunur. Bundan əlavə, lokal faylda vergi ödəyicilərindən il ərzində və ya keçən il lokal subyektin biznes restrukturizasiyasında iştirak edib-etmədiyini və ya restrukturizasiya aparıb-aparmadığını qeyd etmək və lokal subyektə təsir edən bu əməliyyatların aspektlərini izah etmək tələb olunur (V fəslin II əlavəsinə baxın).
  2. Transfer qiymətqoymasının sənədləşmə prosesinin bir hissəsi kimi, transmilli şirkət qruplarına tövsiyə olunur ki, biznes restrukturizasiyaları ilə əlaqəli qərarlarını və məqsədlərini, xüsusilə də əhəmiyyətli riskləri öz üzərinə götürmək və ya transfer etməklə əlaqəli qərarlarını və restrukturizasiyadan doğan əhəmiyyətli risklərin mənfəət potensialına təsirinin qiymətləndirilməsini sənədləşdirsinlər. Biznes restrukturizasiyasının bir hissəsi olaraq müəssisənin riskləri qəbul etməsini təsvir edərkən, vergi ödəyicilərinin I fəslin D.1.2.1 bölməsində müəyyən olunmuş çərçivədən istifadə etmələri tövsiyə olunur.

**C. Biznes restrukturizasiyasını təşkil edən dəqiq müəyyən edilmiş əməliyyatların qəbul edilməsi**

9.34 Transmilli şirkətlər (TMŞ) öz biznes fəaliyyətlərini uyğun bildikləri şəkildə təşkil etməkdə sərbəstdirlər. Vergi administrasiyaları TMŞ-ə strukturunu necə tərtib edəcəyini və ya biznes fəaliyyətlərinin harada yerləşəcəyini diktə etmək hüququna malik deyildir. Kommersiya qərarı verərkən vergi məsələləri rol oynaya bilər. Vergi administrasiyaları, müqavilələrin və xüsusən də İƏİT Model Vergi Konvensiyasının 9-cu maddəsinin tətbiq edilməsinə əsasən, TMŞ tərəfindən istifadə edilən strukturun vergi ilə bağlı nəticələrini müəyyən etmək hüququna malikdir. Bu o deməkdir ki, vergi administrasiyaları, lazım olduqda, İƏİT Model Vergi Konvensiyasının 9-cu maddəsinə və öz daxili qanunvericiliyi ilə icazə verilən digər düzəlişlərə (məsələn, vergidən yayınmaya qarşı ümumi və ya xüsusi qaydalara əsasən) uyğun olaraq mənfəətə düzəlişlər edə bilər, lakin bu cür düzəlişlər onların müqavilə öhdəliklərinə uyğun olan hədd daxilində edilməlidir.

9.35 Biznesin restrukturizasiyası əksər hallarda TMŞ qruplarını öz qrup olmaq və inteqrasiya olunmuş bir şəkildə işləyə bilmək üstünlüklərini nəzərə alaraq, müstəqil müəssisələr arasında demək olar heç vaxt mümkün olmayacaq qlobal biznes modellərini həyata keçirməyə yönəldir. Məsələn, TMŞ qrupları müstəqil müəssisələr arasında müşahidə olunmayan qlobal tədarük zəncirlərini və ya mərkəzləşdirilmiş funksiyaları həyata keçirə bilər. Müqayisə edilə bilən belə əməliyyat çatışmazlığı bu cür qlobal biznes modellərinin tətbiqinin qol uzunluğu prinsipinə uyğun olmadığı anlamını ifadə etmir. Qol uzunluğu prinsipinə uyğun olaraq səlis şəkildə təhlil və izah edilən restrukturizasiya əməliyyatları üçün qiymətləri dəqiq müəyyənləşdirmək üçün hər cür səy göstərilməlidir. Vergi administrasiyası restrukturizasiyanın bir hissəsini və ya tamamını saymazdan gəlməməli və ya 1.122-ci bənddə göstərilən müstəsna hallara əməl edilmədikdə başqa əməliyyatları əvəz etməməlidir. Bu hallarda I Fəslin D.2 bölməsindəki qaydalar tətbiq edilə bilər. Faktiki olaraq vergi ödəyiciləri tərəfindən qəbul ediləni əvəz edən transfer qiymətqoyma məqsədləri üçün olan struktur, razılaşmanın əldə edildiyi anda, tərəflərin hər ikisi üçün məqbul bir qiyməti müəyyən etmək imkan verəcək ticarət baxımından rasional gözlənilən nəticəni əldə edərkən reallaşdırılan faktiki əməliyyata dair faktlar ilə mümkün qədər çox uyğunlaşmalıdır. Məsələn, restrukturizasiya tənzimləməsinin bir elementi bir fabrikin bağlanmasını nəzərdə tutursa, transfer qiymətləri məqsədi ilə qəbul edilmiş struktur artıq fabrikin fəaliyyət göstərməməsi həqiqətini gözardı edə bilməz. Eynilə, restrukturizasiyanın bir elementi əhəmiyyətli biznes funksiyalarının faktiki ötürülməsini ehtiva edərsə, transfer qiymətləri məqsədləri üçün qəbul edilmiş struktur bu funksiyaların əslində ötürülməsi faktını görməzdən gələ bilməz.

9.36 I Fəslin D.2 Bölməsinə uyğun olaraq qəbul edilməməsi üçün qaydalara görə həyata keçirilən yenidən restrukturizasiyanın kommersiya baxımından rasionallığını qiymətləndirərkən, iqtisadi cəhətdən bir-biri ilə əlaqəli olan digər əməliyyatları nəzərə alaraq ayrılıqda bir əməliyyata, yoxsa daha geniş bir kontekstdə araşdırmağın lazım gəldiyi sualı ortaya çıxa bilər. Ümumiyyətlə, restrukturizasiyanın kommersiya baxımından rasional olmasına bir bütün olaraq baxmaq daha münasibdir. Məsələn daha geniş restrukturizasiyanın bir hissəsi olan qeyri-maddi aktivin satışının araşdırıldığı zaman, qeyri-maddi aktivin inkişaf etdirilməsi və istifadəsi ilə əlaqəli tənzimləmələrə dəyişikliklər edilərsə, bu zaman qeyri-maddi aktivin satışı ilə bağlı kommersiyanın rasionallığı bu dəyişikliklərdən ayrı araşdırıla bilməz. Digər tərəfdən, restrukturizasiya birdən artıq elementə dəyişiklikləri və ya iqtisadi baxımdan qarşılıqlı əlaqəli olmayan biznes aspektini nəzərdə tutursa, xüsusi dəyişikliklərlə bağlı kommersiya baxımından rasionallıq ayrı-ayrılıqda baxılmalıdır. Məsələn, restrukturizasiya, qrupun satınalma funksiyasını və satınalma funksiyası ilə əlaqəsi olmayan dəyərli qeyri-maddi əmlaka sahibliyi mərkəzləşdirməyi əhatə edilə bilər. Bu halda, satınalma funksiyasını və satınalma funksiyası ilə əlaqəsi olmayan dəyərli qeyri-maddi əmlaka sahibliyi mərkəzləşdirmənin kommersiya rasionallığı bir-birindən ayrı qiymətləndirilməlidir.

9.37TMŞ qrupunun restrukturizasiyası üçün qrup səviyyəsində olan biznes səbəbləri yer ala bilər. Bununla yanaşı, bir daha vurğulamaq lazımdır ki, qol uzunluğu prinsipi üzrə TMŞ qrupunun üzvlərinə vahid bir biznesin ayrı hissələrində olduğu kimi deyil, ayrı-ayrı şəxslər kimi baxılır (paraqraf 1.6-a baxın). Nəticə olaraq, restrukturizasiya ilə bağlı tənzimləmənin ümumilikdə qrup üçün kommersiya önəmi daşıdığı transfer qiymətləri baxımından kifayət etmir: tənzimləmə hər bir fərdi vergi ödəyicisi səviyyəsində, hüquqları və digər aktivləri, tənzimləmədən gözlənilən faydalar (yəni restrukturizasiyadan sonrakı tənzimləmənin nəzərdən keçirilməsi, üstəgəl uyğun olunarsa, restrukturizasiya üzrə hər hansı kompensasiya ödənişləri) və real olaraq mövcud variantları nəzərə alınmaqla qol uzunluğuna uyğun olmalıdır. Restrukturizasiya bütün qrup üçün vergi öncəsi dövr əsas götürülməklə kommersiya baxımından əhəmiyyət daşıyırsa, müvafiq transfer qiymətinin (yəni restrukturizasiya sonrası tənzimləmə üçün hər hansı kompensasiya və mümkün olarsa, restrukturizasiyasının özü üçün kompensasiya ödəmələri) ümumiyyətlə təşəbbüsdə iştirak edən hər bir qrup üzvü üçün özündə biznesin restrukturizasiyasını ehtiva edən təhlil edilmiş və başa düşülmüş əməliyyat üçün qol uzunluğu kompensasiyası təmin edəcəyi gözlənilir.

9.38 İƏİT Model Vergi Konvensiyasının 9-cu maddəsinə əsasən, biznesin restrukturizasiyası ilə bağlı tənzimləmənin vergi üstünlüyü əldə etmək məqsədi ilə edilməsi faktı özlüyündə bunun qeyri-qol uzunluğu tənzimləməsi qənaətinə gəlməyə əsas vermir[[13]](#footnote-13)[[14]](#footnote-14). Vergi motivi və ya məqsədinin olması özlüyündə tərəflərin xarakteristikası və ya tənzimləmənin quruluşunun tanınmamasına əsas vermir. Bununla yanaşı, qrup səviyyəsində vergi üstünlükləri, strukturizasiyanın təsirinə məruz qalan vergi ödəyicisi üçün qol uzunluğu prinsipinin müəssisə səviyyəsində qənaətbəxş olub-olmadığını müəyyənləşdirmir (əvvəlki abzasa baxın). Bundan əlavə, 1.122-ci bənddə göstərildiyi kimi, bütün olaraq TMŞ qrupunun, vergi öncəsi əsasla nəzərə salsaq, daha çətin vəziyyətdə olması, restrukturizasiyanın kommersiya rasionallığının müəyyənləşdirilməsi üçün müvafiq işarə ola bilər.

**D. Biznesin restrukturizasiyasının nəticəsində mənfəət potensialının yenidən bölüşdürülməsi**

**D.1. Mənfəət potensialı**

9.39 Müstəqil müəssisə, öz biznes tənzimləməsindəki dəyişiklik mənfəət potensialının və ya gözlənilən gələcək mənfəətin azalmasına səbəb olduqda, mütləq qaydada kompensasiya ilə təmin edilmir. Qol uzunluğu prinsipi üzrə, müəssisənin gələcək mənfəətini gözləyən sadəcə bir azalma üçün kompensasiya tələb edilmir. Qol uzunluğu prinsipini biznesin restrukturizasiyasına tətbiq edərkən, dəyərli bir şeyin (aktiv və ya fəaliyyətin davamlılıq prinsipi) təhvil verilməsi və ya mövcud tənzimləmələrin ləğvi və ya əsaslı şəkildə yenidən razılaşdırılması və ötürülmənin, ləğv edilməsinin və ya əsaslı şəkildə yenidən razılaşdırılmanın müqayisəli şəraitdə müstəqil tərəflər arasında kompensasiya edilib-edilməyəcəyi sual doğurur. Bu iki vəziyyət aşağıda E və F bölmələrdə müzakirə olunur.

9.40 Bu Təlimatda "mənfəət potensialı" "gözlənilən gələcək mənfəət" mənasını ifadə edir. Bəzi hallarda zərəri əhatə edə bilər. "Mənfəət potensialı" anlayışı çox vaxt qeyri-maddi aktivlərin və ya fəaliyyətin davamlılıq prinsipinin ötürülməsi üçün qol uzunluğuna uyğun kompensasiyanı təyin edərkən və ya mövcud olan tənzimləmələrin ləğvi və ya əsaslı şəkildə yenidən razılaşdırılması üçün qol uzunluğu qiymətinə əsasən sığortanın müəyyənləşdirilməsində qiymətləndirmə məqsədləri üçün, istifadə olunur. Bu, müvafiq bir kompensasiyanın və ya sığortanın müqayisə oluna bilən hallarda müstəqil tərəflər arasında baş verməsi aşkar edilərsə istifadə edilir.

9.41 Biznesin restrukturizasiyası kontekstində mənfəət potensialı, sadəcə restrukturizasiya öncəsi tənzimləmənin qeyri-müəyyən şəkildə davam edəcəyi təqdirdə baş verəcək mənfəət/zərər kimi şərh edilməməlidir. Bir tərəfdən, əgər restrukturizasiya zamanı müəssisənin aydın görünən hüquqları və ya digər aktivləri yoxdursa, o zaman kompensasiya oluna bilən mənfəət potensialı yoxdur. Digər tərəfdən, restrukturizasiya zamanı xeyli hüquqlara və ya digər aktivlərə sahib olan bir müəssisənin, qurban verdiyi mənfəət potensialını əsaslandırmaq üçün sonda müvafiq qaydada mükafatlandırılmalı olan nəzərəçarpacaq mənfəət potensialı ola bilər.

9.42. Restrukturizasiyanın özünün qol uzunluğu prinsipi üzrə kompensasiyaya səbəb olub-olmadığını müəyyən etmək üçün, strukturizasiyanı, o cümlədən baş verən dəyişiklikləri, onların tərəflərin funksional təhlilinə necə təsir etdiyini və biznes üçün səbəblərin nə olması, restrukturizasiyadan gözlənilən faydaların nə olduğu və B Bölməsində müzakirə olunduğu kimi tərəflər üçün real olaraq hansı variantların mövcud olduğunu başa düşmək üçün lazımdır.

**D.2 Risklər və mənfəət potensialının yenidən bölüşdürülməsi**

9.43 Risklərin transfer qiymət aspektləri ilə bağlı ümumi təlimat la I Fəslin D.1.2.1 Bölməsində tanış olmaq olar və biznesin restrukturizasiyası nəticəsində yaranan risklərin yenidən bölüşdürülməsi, restrukturizasiya nəticəsində tərəfin üzərinə düşən riskə nəzarət edə biləcəyini və risk götürmək üçün maliyyə qabiliyyətinə malik olub-olmadığını müəyyən etmək üçün, həmin Bölmədə müəyyən edilmiş çərçivədə təhlil edilməlidir.

9.44 Tam hüquqlu müstəqil istehsalçının podrat müqaviləsi üzrə fəaliyyət göstərən istehsalçıya çevrilməsini misalına nəzər salaq. Belə olan halda, podrat müqaviləsi üzrə restrukturizasiya sonrası istehsal fəaliyyətlərini həyata keçirmək üçün, xərcin ödənilməsi üstəgəl mükafat qol uzunluğuna uyğun ola bilərsə, yaranan digər bir sual, hüquqları, digər aktivləri və iqtisadi cəhətdən uyğun xüsusiyyətləri nəzərə alınmaqla istehsalçı tərəfindən daha riskli mənfəət potensialından imtina edilməsi ilə nəticələnən mövcud tənzimləmələr üzrə dəyişikliyə qol uzunluğu kompensasiyasının verilib-verilməməsidir. Sığorta ödənişi F hissəsində müzakirə olunur.

9.45 Digər bir misal olaraq, tam hüquqlu müstəqil bir distribütorun müəyyən bir əməliyyat növü üçün uzunmüddətli müqavilə əsasında fəaliyyət göstərdiyini güman edək. Bu əməliyyatlarla bağlı uzunmüddətli müqavilə üzrə hüquqlarına əsasən xarici əlaqəli müəssisə üçün fəaliyyət göstərən məhdud riskli distribütora çevrilməyi qəbul və ya imtina etmək üçün mümkün olan bir seçimi olduğunu, bu qədər aşağı risk distribütor fəaliyyətinin illik + 2% sabit mənfəətli olduğunu və bu arada risklərlə əlaqəli ifrat mənfəət potensialının xarici əlaqəli müəssisəyə aid ediləcəyini fərz edək. Bu nümunə məqsədi ilə restrukturizasiyanın mövcud müqavilə sazişlərinin yenidən müzakirə olunmasına səbəb olduğunu, lakin bu, uzunmüddətli müqavilə çərçivəsində hüquqlarından başqa aktivlərin ötürülməsinə səbəb olmadğıını düşünün. Distribütor nöqteyi-nəzərindən, yeni tənzimləmənin (həm restrukturizasiyası sonrası əməliyyatlar üçün ödənilən mükafatı, həm də restrukturizasiyanın özü üçün hər hansı bir kompensasiyanı nəzərə alaraq) riskli olsa da bunu real alternativ kimi daha yaxşı hala gətiriləcəyinin gözlənilən olub-olmaması ilə bağlı sual yaradır. Əgər mümkün deyilsə, bu, restrukturizasiyası sonrası razılaşmanın qol uzunluğuna uyğun qiymətləndirilmədiyi və restrukturizasiya üçün distribütorun müvafiq qaydada mükafatlandırılması üçün əlavə kompensasiyanın tələb olunacağı və ya əməliyyatın kommersiya rasionallığının D.2Bölməsinə əsaslanaraq, qiymətləndirilməsinin lazım gələ biləcəyi mənasını ifadə edəcək. Bundan əlavə, transfer qiyməti məqsədləri üçün, biznesin restrukturizasiyanın bir hissəsi kimi müqavilə üzrə ötürülən risklərin I fəslinin D.1 Bölməsində göstərilən təlimata uyğun olaraq, xarici əlaqəli müəssisə tərəfindən götürüldüyünün müəyyənləşdirilməsi vacibdir.

9.46 Qol uzunluğu üzrə, cavab tərəflərin hüquqlarından və digər aktivlərindən, distribütorun və onunla əlaqəli müəssisənin həm biznes modeli (tam hüquqlu və aşağı riskli distribütor) həm də yeni tənzimləmənin gözlənilən müddəti ilə bağlı olaraq mənfəət potensialından asılı ola bilər. Xüsusilə, mənfəət potensialını qiymətləndirərkən keçmiş mənfəətin (qolun uzunluğu prinsipinə uyğun olaraq müəyyənləşdirilmiş) gələcək mənfəət potensialının göstəricisi olub olmadığını və ya keçmiş fəaliyyətin mənfəət potensialının göstəricisi olmadığını bildirən restrukturizasiya dövründə biznes mühitindəki dəyişikliklərin olub-olmadığını qiymətləndirmək lazımdır. Məsələn, rəqabətyönümlü məhsullar rentabelliyə mənfi təsir edə bilər və yeni texnologiya və ya istehlakçı yanaşması məhsulları daha az cəlbedici edə bilər. Bu amillərin distribütor baxımından nəzərdən keçirilməsini aşağıdakı nümunə ilə göstərmək olar.

Qeyd: Bu nümunə yalnız təsvir məqsədi daşıyır. Ən uyğun transfer qiymətləri üsulunun seçimi, əməliyyatların məcmusu və ya distribütor fəaliyyətləri üçün qol uzunluğu ödənişləri haqqında bir şey nəzərdə tutulmur. Bu misalda, distribütor üzrə riskin bölüşdürülməsində baş verən dəyişiklik tərəflər arasında riskləri yenidən bölüşdürülməsi əhatə edilən mövcud distribütor razılaşmasının yenidən müzakirə edilməsindən qaynaqlandığı ehtimal edilir. Bu nümunə distribütor perspektivindən göstərmək üçün nəzərdə tutulmuşdur. Xarici əlaqəli müəssisə (əsas tərəf) nəzərə alınmır, baxmayaraq ki, transfer qiymətlərinin təhlilində hər ikisi nəzərə alınmalıdır.

|  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- |
|  | **Ssenari 1** | | **Ssenari 2** | **Ssenari 3** |
| Tam hüquqlu distribütor  Keçmiş rentabellik məlumatları  (son 5 il) | | İl 1: - 2%  İl 2: 4%  İl 3: 2%  İl 4: 0%  İl 5: 6% | İl 1: 5%  İl 2: 10%  İl 3: 5%  İl 4: 5%  İl 5: 10% | İl 1: 5%  İl 2: 7%  İl 3: 10%  İl 4: 8%  İL 5: 6% |
| Tam hüquqlu distribütor  Proqnozlaşdırılan rentabellik (müqavilənin qalan müddətində) | | (-2)% - 6%  Bu intervaldakı əhəmiyyətli qeyri-müəyyənliklərlə | 5% - 10%  Bu intervaldakı əhəmiyyətli qeyri-müəyyənliklərlə | 0% - 4%  Bu intervaldakı əhəmiyyətli qeyri-müəyyənliklərlə (yeni rəqabət təzyiqləri səbəbindən) |
| Məhdud riskli distribütor  Proqnozlaşdırılan rentabellik  (növbəti üç il) | | İlə 2% | İlə 2% | İlə 2% |

9.47 Ssenari 1-də, distribütor nisbətən aşağı, lakin sabit bir gəlirlilik dərəcəsi üçün əhəmiyyətli qeyri-müəyyənliklər olan mənfəət potensialından imtina edir. Müstəqil tərəfin bunu etmək istəməsi, hər iki ssenari üzrə gözlənilən qazanc, riskə dözümlülük səviyyəsindən, mümkün olan real variantlardan və restrukturizasiyanın özü üzrə mümkün kompensasiyadan asılı olacaqdır. Ssenari 2-də olduğu kimi, distribütorla eyni vəziyyətdə olan müstəqil tərəflərin başqa bir seçim etmək imkanları olsaydı heç bir əlavə kompensasiya olmadan riskləri və aidiyyəti mənfəət potensialını köçürməyə razı olması az ehtimalı edilir. Ssenari 3-də, təhlili zamanı davam edən mənfəət potensialının nəzərə alınmalı olduğu və kommersiya və iqtisadi mühitdə əhəmiyyətli bir dəyişiklik olduğu təqdirdə, yalnız tarixi məlumatlara güvənməyin kifayət etməyəcəyi faktı göstərilir.

**E. Müəyyən dəyərə malik bir şeyin ötürülməsi (məsələn, aktivin və ya fəaliyyətin fasiləsizlik prinsipinin)**

9.48 Aşağıdakı E.1-dən E.3-ə qədər olan Bölmələrdə biznesin restrukturizasiyası zamanı yarana biləcək bəzi tipik ötürmələr: maddi aktivlərin, qeyri-maddi aktivlərin və bu aktivlərlə bağlı hüquqların və fəaliyyətlərin (davamlı fəaliyyət) ötürmələsi müzakirə olunur.

**E.1 Maddi aktivlər**

9.49 Biznesin restrukturizasiyası, belə müəssisə tərəfindən maddi aktivlərin (məsələn, avadanlıq) xarici əlaqəli müəssisəyə ötürülməsini əhatə edə bilər. Ümumi məsələlərdən biri, restrukturizasiya olmuş istehsalçı və ya distributor tərəfindən xarici əlaqəli müəssisəyə (məsələn, əsas müəssisəyə) çevrildikdən sonra ötürülən inventarın qiymətləndirilməsi ilə əlaqədardır, burada sonuncu yeni biznes modelinin və təchizat zəncirinin tənzimlənməsinin tətbiqi ilə əlaqədar inventar üzərində hüquqa sahib olur.

Təsviri

Qeyd: Aşağıdakı nümunə yalnız inventar köçürmələrinin qiymətləndirilməsi məsələsini göstərmək üçün nəzərdə tutulmuşdur. I Fəslin D.1 Bölməsinə əsasən səlis bir şəkildə təhlil edildiyi kimi, nə özündə biznesin restrukturizasiyasını əks etdirən əməliyyatların təhlilini aparmağı, nə də müəyyən bir transfer qiymət metodunun restrukturizasiya edilmiş əməliyyatlar üçün hər zaman məqbul olmasını təklif etməyi nəzərdə tutmur.

9.50 Ehtimal edək ki, TMŞ qrupunun üzvü olan bir vergi ödəyicisini "tam hüquqlu" istehsalçı və distribütor kimi işləyib. Restrukturizasiya öncəsi biznes modelinə əsasən, vergi ödəyicisi xammal satın alıb, maddi əmlak və ona aid və ya icarəyə götürülmüş/lisenziyalı qeyri-maddi aktivlərdən istifadə edərək hazır məhsul istehsal edib, marketinq və paylama funksiyalarını yerinə yetirmiş və hazır məhsulları üçüncü tərəf müştərilərə təqdim etmişdir. Bununla, vergi ödəyicisi inventar riskləri, ümidsiz borc riskləri və bazar riskləri kimi bir sıra riskləri öz üzərinə götürmüşdür.

9.51. Razılaşmanın restrukturizasiya edildiyini və vergi ödəyicisinin hazırda "aralıq məhsul istehsalçısı" və "məhdud riskli distribütor" olaraq fəaliyyət göstərdiyini güman edin. Restrukturizasiyanın bir hissəsi olaraq, xarici əlaqəli müəssisənin vergi ödəyicisi də daxil olmaqla müxtəlif filiallardan müxtəlif qeyri-maddi aktivlər əldə etdiyi müəyyən edilir. Restrukturizasiya işindən əlavə xammal xarici əlaqəli müəssisə tərəfindən alınır və istehsal haqqı müqabilində istehsal üçün vergi ödəyicisinin obyektində saxlanır. Hazır məhsul ehtiyatı xarici əlaqəli müəssisəyə aid olacaq və üçüncü tərəf müştərilərinə dərhal təkrar satılması üçün vergi ödəyicisi tərəfindən əldə ediləcəkdir (yəni vergi ödəyicisi hazır məhsulu yalnız müştəri ilə satış müqaviləsi bağladıqdan sonra alacaq). Bu yeni biznes modelinə əsasən xarici əlaqəli müəssisə əvvəllər vergi ödəyicisi tərəfindən daşınan inventar risklərini müqavilə ilə öz üzərinə götürür və risk üzərində nəzarət və risk daşımaq üçün maliyyə imkanları ilə bağlı tələblərə cavab verir.

9.52 Əvvəlcədən mövcud olan razılaşmalardan restrukturizasiya edilənə keçmək üçün, yeni razılaşma tətbiq edildiyi anda vergi ödəyicisinin balans hesabatında olan xammal və hazır məhsulların xarici əlaqəli müəssisəyə verildiyini düşünək. Sual yaranır ki, çevrilmədən sonra ehtiyatlar üçün qol uzunluğu transfer qiymətini necə təyin etmək olar. Bu, adətən bir biznes modelindən digərinə keçid olduğu zaman qarşılaşıla biləcək bir məsələdir. Qol uzunluğu prinsipi müxtəlif vergi yurisdiksiyalarında yerləşən qarşılıqlı surətdə asılı olan müəssisələr arasında inventar köçürmələrinə aiddir. Müvafiq transfer qiymətləri metodunun seçimi əməliyyat tərəflərinin müqayisəli (o cümlədən funksional) təhlilindən asılıdır. Funksional analiz köçürmənin həyata keçirildiyi keçid dövrünü əhatə etməli ola bilər. Məsələn, yuxarıdakı misalda olduğu kimi:

* Bir ehtimal, müqayisə oluna bilən nəzarət olunmayan qiymətlərə istinad etməklə xammal və hazır məhsullar üçün qol uzunluğu qiymətini müəyyən etmək olar. Bu müqayisəlilik amillərinə belə müqayisə edilə bilən nəzarət olunmayan qiymətlərlə əməl ediləcək həddə qədər olmalıdır, yəni nəzarət olunmayan əməliyyatın şərtləri restrukturizasiya kontekstində baş verən ötürülmə şərtləri ilə müqayisə oluna bilməlidir.
* Başqa bir ehtimal, hazır məhsulların transfer qiymətini müştərilərə təkrarsatış qiymətindən hələ həyata keçiriləcək marketinq və distribütor funksiyalarına görə qol uzunluğu ödənişinı çıxmaqla müəyyənləşdirmək ola bilər.
* Daha bir ehtimal, istehsalat xərclərindən başlayaraq, istehsalçının yerinə yetirdiyi funksiyalara, istifadə etdiyi aktivlərə və inventara münasibətdə götürdüyü risklərə görə mükafatlandırılması üçün qol uzunluğu qiymət əlavəsinin əlavə edilməsi ola bilər. Bununla belə, elə hallar var ki, inventarın bazar dəyəri qol uzunluğuna uyğun olaraq xərcə əlavə olunmaq üçün mənfəət elementi olaraq çox aşağıdır.

9.53 Müvafiq transfer qiyməti üsulunun seçilməsi, qismən əməliyyatın hansı hissəsinin daha az mürəkkəb olduğundan və daha böyük əminliklə qiymətləndirilə biləcəyindən asılıdır (istehsalçı yerinə yetirdiyi funksiyalar, istifadə etdiyi aktivlər və daşıdığı risklər və ya bu funksiyaları yerinə yetirmək üçün istifadə ediləcək aktivlər və daşınacaq riskləri nəzərə alınmaqla yerinə yetirilməli olan marketinq və satış funksiyaları). Test edilən tərəfin seçilməsi barədə məlumat almaq üçün 3.18-3.19-cu maddələrə baxın.

9.54 Təcrübədə, restrukturizasiya zamanı inventar ilə əlaqəli görüləcək işlər, əlaqəli olmayan tərəflər tərəfindən ümumi sövdələşmənin şərtlərini razılaşdırmaq üçün nəzərə alınacaq və inventarizasiya biznesin restrukturizasiyasından ibarət olan faktiki əməliyyatların təhlili və başa düşülməsinin bir hissəsi kimi təhlil edilməlidir. Əsas məsələ inventara xas olan risklərlə necə davranmaq və iki dəfə sayılmanın qarşısını almaqdır, yəni risklərini azaldan tərəfə artıq daşımadığı risklərə görə ödəniş edilməməlidir. Əgər dəyəri 100 olan xammalın bazar qiyməti indi 80 və ya 120 olarsa, o zaman ötürülmə restrukturizasiyanın tərəflərindən birinə əhəmiyyətli maneə ola biləcək bir itki və ya qazanc yarada bilər. Bu məsələ, ehtimal ki, restrukturizasiyanın ümumi şərtlərinin bir hissəsi kimi həll olunmalı və müvafiq olaraq təhlil edilməlidir. Təcrübədə bu zaman keçid dövrü tətbiq edilə bilər, belə olan halda, inventarizasiya yeni tənzimləmələrə başlamazdan əvvəl dayandırılır və beləliklə inventarın ötürülməsi aparılmır, xüsusən inventar üzərində hüquqi sahibliyin ölkələrarası köçürülməsi baş verən zaman transfer qiymətqoymasından əlavə bir sıra çətinliklər yarana bilər.

**E.2 Qeyri-maddi aktivlər**

9.55. Qeyri-maddi aktivlər və ya bununla bağlı hüquqların ötürülməsi həm ötürülən qeyri-maddi aktivlərin müəyyənləşdirilməsində, həm də onların qiymətləndirilməsində çətin məqamlar doğurur. Müəyyənləşdirmə çətin ola bilər, çünki heç də bütün qiymətli qeyri-maddi aktivlər qanuni şəkildə qorunmur və qeydiyyata alınmır və heç də bütün qiymətli qeyri-maddi aktivlər mühasibat uçotu məqsədləri üçün tanınmır və qeyd edilmir. Müvafiq qeyri-maddi aktivlərə potensial olaraq patentlər, ticarət nişanları, ticarət adları, dizayn və ya modellər, habelə ədəbi, bədii və ya elmi əsərlərin (proqram təminatı daxil olmaqla) və intellektual müəllif hüquqlarını əhatə edə bilən nou-hau və ticarət sirləri kimi sənaye aktivlərindən istifadə hüququ daxildir. Bunlara müştəri siyahıları, paylama kanalları, unikal adlar, simvollar və ya şəkillər də daxil ola bilər. Biznesin restrukturizasiyası üzrə təhlilin vacib bir hissəsi xüsusilə də (əgər varsa) ötürülən müvafiq qeyri-maddi aktivləri və onlarla bağlı hüquqları müəyyənləşdirməkdir, məsələ müstəqil tərəflərin belə ötürülmə üçün ödəniş edib-etməməsi və onların qol uzunluğu dəyərinin nə olmasıdır.

9.56. Qeyri-maddi aktivlər və ya bununla bağlı hüquqların ötürülməsi üçün qol uzunluğu qiymətinin müəyyənləşdirilməsi VI Fəslin D.1 Bölməsindəki təlimata uyğun aparılmalıdır. Buna qeyri-maddi aktivin istismarından gözlənilən faydanın çəkisi, müddəti və riskli olması, qeyri-maddi aktivlər üzrə hüquqların xüsusiyyəti və onunla bağlı məhdudiyyətlər (istifadə və ya istismar üsulu ilə əlaqədar məhdudiyyətlər, coğrafi məhdudiyyətlər, vaxt məhdudiyyətləri), onun hüquqi qorunma dərəcəsi və qalan müddəti (varsa) və hüququna əlavə edilə bilən hər hansı bir eksklüzivlik müddəası kimi bir sıra amillər təsir edəcək. VI Fəslin D.2.1 Bölməsinə baxın. Qeyri-maddi aktivlərin qiymətləndirilməsi mürəkkəb və qeyri-müəyyən ola bilər. VI və VIII Fəsillərdə rast gəlinən qeyri-maddi aktivlər və xərclərin bölüşdürülməsinə dair ümumi göstəriş biznesin restrukturizasiyası kontekstində tətbiq olunur.

***E.2.1 Yerli əməliyyatla qeyri-maddi aktivlər və ya qeyri-maddi aktivlər üzrə hüquqların mərkəzə (xarici əlaqəli müəssisə) ötürülməsi***

9.57 Biznesin restrukturizasiyası bəzən əvvəllər bir və ya daha çox yerli əməliyyata (obyektlərə) məxsus olan qeyri-maddi aktivlər və ya qeyri-maddi aktivlərə hüquqi sahibliyin, başqa bir vergi yurisdiksiyasında yerləşən mərkəzi yerə (məsələn, əsas və ya "IP şirkəti" kimi fəaliyyət göstərən digər xarici əlaqəli müəssisə) köçürülməsini əhatə edir. Bəzi hallarda transfer edən tərəf transfer edilmiş qeyri-maddi aktivi istifadə etməyə davam edir, lakin bunu başqa bir hüquqi formada edir (məsələn, transfer edilən tərəfin lisenziatı olaraq və ya transfer edilmiş patentlərdən istifadə etməklə müqavilə üzrə istehsal razılaşması kimi qeyri-maddi aktivlər üzərində məhdud hüquqlara sahibliyi əhatə edən müqavilə ilə; və ya ötürülmüş ticarət nişanından istifadə edilən məhdud riskli distribütor fəaliyyəti). VI Fəsildə göstərilən göstərişə uyğun olaraq, qeyri-maddi aktiv üzrə hüquqi sahibliyin TMŞ qrupunun həmin qeyri-maddi aktivin istifadəsindən əldə etdiyi gəlirləri saxlamaq üçün heç bir hüququ vermədiyini xatırlamaq vacibdir (bax. 6.42). Əvəzində, qeyri-maddi aktivlərin inkişafı, genişləndirilməsi, saxlanması, qorunması və ya istismarı ilə əlaqəli funksiyaları yerinə yetirən və ya nəzarət edən əlaqəli müəssisələrə ödənilməsi tələb olunan kompensasiya qeyri-maddi aktivlərdən əldə ediləcəyi gözlənilən ümumi gəlirin hər hansı bir hissəsini təşkil edə bilər (bax. 6.54). Buna görə də, biznesin restrukturizasiyası zamanı qeyri-maddi aktiv üzərindəki hüquqi sahiblikdəki dəyişiklik, həmin qeyri-maddi aktiv üzrə əldə edilən gəlir üzərində hansı tərəfin hüququnun olmasına təsir göstərə bilməz.

9.58 TMŞ qruplarında qeyri-maddi aktiv və ya qeyri-maddi aktiv üzərindəki hüquqlarla bağlı mülkiyyətin mərkəzləşdirilməsi üçün əsaslı biznes səbəbləri ola bilər. Biznesin restrukturizasiyası kontekstində TMŞ qrupu daxilində istehsal sahələrinin ixtisaslaşması ilə müşayiət olunan qeyri-maddi aktivlər üzərində hüquqi mülkiyyətin ötürülməsini misal göstərmək olar. Restrukturizasiya öncəsi mühitdə - məsələn, istehsal sahələri tarixən qeyri-maddi aktivlər ilə birlikdə üçüncü tərəflərdən alınmışdırsa, hər bir istehsal müəssisəsi bir sıra patentlərin sahibi və meneceri ola bilər. Qlobal biznes modelində, hər bir istehsal sahəsi istehsal patentinə görə deyil, prosesin növünə və ya coğrafi əraziyə görə ixtisaslaşa bilər. Belə bir restrukturizasiyanın nəticəsi olaraq, TMŞ qrupu bütün yerli mülkiyyətdə olan patentlərin mərkəzi mülkiyyətə verilməsinə davam edə bilər ki, bu da öz növbəsində onlara qrupun bütün istehsal sahələrinə qrup daxilində ilkin olaraq eyni və ya başqa bir müəssisənin mülkiyyətində olan patentlərdən istifadə edərək yeni səlahiyyət sahələrinə aid məhsulları istehsal etmək üçün müqavilə üzrə tənzimlənən hüquqlar (lisenziyalar və ya istehsal müqavilələri vasitəsilə) verəcəkdir. Belə bir ssenaridə faktiki əməliyyatı təhlil edib başa düşmək və qanuni mülkiyyət hüququnun ötürülməsinin inzibati baxımdan sadələşmə üçün olub olmadığını (VI fəslə Əlavənin 1-ci misalında olduğu kimi) və ya restrukturizasiyanın qeyri-maddi aktivlərin inkişafı, genişləndirilməsi, saxlanması, qorunması və istismarı ilə əlaqəli funksiyaları həyata keçirən və ya nəzarət edən tərəflərin xüsusiyyətini dəyişdirib-dəyişmədiyini başa düşmək vacibdir.

9.59 Qol uzunluğu prinsipi, qarşılıqlı surətdə asılı olan müəssisələr arasında müəyyən edilmiş və ya qoyulmuş şərtlərin hər birinin səviyyəsində qiymətləndirilməsini tələb edir. Qeyri-maddi aktivlər üzərində hüquqi sahibliyin mərkəzləşdirilməsinin TMŞ qrupu səviyyəsində əsaslı kommersiya səbəbləri ilə motivasiya edilə bilməsi faktı, ötürülmə şərtlərinin həm transfer edən, həm də transfer edilən tərəf baxımından qol uzunluğuna uyğun olub-olmadığına dair suala cavab vermir.

9.60 Həmçinin, yerli bir əməliyyatla xarici əlaqəli müəssisəyə öz qeyri-maddi aktivləri üzərində hüquqi mülkiyyəti ötürülürsə, qeyri-maddi aktivləri istifadə etməyə davam edilirsə, lakin bu fərqli bir hüquq formada (məsələn, lisenziat olaraq) həyata keçirilirsə, bu halda köçürmənin şərtləri həm transfer edən, həm də transfer edilən baxımından qiymətləndirilməlidir. Ötürülən qeyri-maddi aktivin sonrakı mülkiyyət, nəzarət və istismarı üçün qol uzunluğunun müəyyənləşdirilməsi zamanı ötürülən qeyri-maddi aktiv ilə əlaqədar tərəflərin yerinə yetirdiyi funksiyalar, istifadə etdiyi aktivlər və tərəflərin daşıdığı risklər və xüsusilə də qeyri-maddi aktivin hazırlanması, inkişaf etdirilməsi, texniki xidmət, qorunması və ya istismarı ilə əlaqədar yerinə yetirilən funksiyalar və risklərə nəzarəti diqqətə alınmalıdır.

9.61 Biznesin restrukturizasiyası, transfer edən tərəfin ötürülən qeyri-maddi aktivlərin istifadəsini davam etdirəcəyi yeni razılaşma ilə izlənən qeyri-maddi aktivin ötürülməsini nəzərdə tutur. Əməliyyatın dəqiq müəyyənləşdirilməsi üçün tərəflər arasındakı kommersiya razılaşması tam olaraq araşdırılmalıdır. Müstəqil bir tərəf istismarını davam etdirmək niyyətində olduğu bir aktivi ötürürsə, ötürülmə şərtləri ilə bərabər gələcək istifadə şərtlərini (məsələn, lisenziya müqaviləsi üzrə) müzakirə etməsi məntiqli olardı. Əslində, ümumiyyətlə ötürülmə üzrə qol uzunluğu kompensasiyasının müəyyənləşdirilməsi, aktivi ötürən tərəfin aktivdən istifadə etməyi davam etdirə bilməsi üçün ödənilməli gələcək lisenziya haqları kimi ötürülən qeyri-maddi aktivlərlə əlaqədar restrukturizasiya sonrası əməliyyatlar üçün qol uzunluğu kompensasiyasının müəyyən edilməsi ilə aktivi ötürən tərəfin aktivdən gələcək istifadə üzrə gözlənilən gələcək rentabelliyi arasında əlaqə olmalıdır. Məsələn, N ilində patentin 100 qiymətinə ötürüldüyü razılaşmada və patenti ötürən tərəfin 10 il ərzində 100 məbləğində royalti müqabilində ötürülmüş patenti istifadə etməyə davam ediləcəyi lisenziya müqaviləsi paralel bağlanılır. Ehtimal ki, ən azı iki qiymətdən biri qol uzunluğu qiyməti deyil və ya razılaşma satış və paralel lisenziyadan başqa bir şey olaraq təhlil edilib başa düşülməlidir. Bəzi hallarda, əməliyyatın dəqiq müəyyənləşdirilməsi nəticəsində, VI Fəslə Əlavənin 16-cı Nümunəsində göstərildiyi kimi, tənzimləmələrin maliyyələşdirmə ilə bağlı maddəni əks etdirməsi qənaətinə gəlinə bilər.

***E.2.2 Qeyri-maddi aktivlə bağlı qiymətləndirmənin çox qeyri-müəyyən olduğu bir zamanda ötürülməsi***

9.62. Əməliyyat zamanı qeyri-maddi aktiv və ya onunla bağlı hüquqların qiymətləndirilməsinin çox qeyri-müəyyən olduğu hallarda biznesin restrukturizasiyası kontekstində çətinliklər yarana bilər. Bu hallarda, qol uzunluğu qiymətinin necə müəyyənləşdiriləcəyi sualı yaranır. Bu suala cavab vermək üçün, həm vergi ödəyiciləri, həm də vergi administrasiyası müstəqil müəssisələrin müqayisəli şəraitdə əməliyyatın qiymətləndirilməsi ilə bağlı qiymətləndirmədəki qeyri-müəyyənliyi nəzərə alıb nəyi əsas götürüb hansı işlər görəcəyini müəyyən etməlidir. Bu məqsədlə, VI fəslin D.3 Bölməsindəki göstəriş aktualdır.

9.63 Bundan əlavə, restrukturizasiya nəticəsində ötürülən qeyri-maddi aktiv 6.189-cu bəndində çətin dəyərləndirilən hesab olunan aktivlərlə bağlı meyarlara cavab verdikdə, VI Fəslin D.4 Bölməsindəki göstəriş tətbiq olunur.

***E.2.3 Yerli qeyri-maddi aktivlər***

9.64 Yerli tam hüquqlu bir fəaliyyət məhdud qeyri-maddi aktivdən istifadə edilərək və aşağı kompensasiya alaraq məhdud riskli fəaliyyətə çevrilirsə, bu çevrilmənin restrukturizasiya olmuş yerli müəssisə tərəfindən qiymətli qeyri-maddi aktivlər və ya qeyri-maddi aktivlər üzrə hüquqların xarici əlaqəli müəssisəyə ötürülməsini əhatə edib etmədiyi və yerli tərəfə qalan yerli qeyri-maddi aktivlərin olub-olmaması sualı yaranır.

9.65 Xüsusilə, tam hüquqlu bir distribütorun, məsələn, məhdud riskli distribütora və ya komisyonçuya çevrilməsi vəziyyətində, distribütorun restrukturizasiya olunmasından əvvəlki illərdə qeyri-maddi marketinq aktivləri hazırlayıb hazırlamadığını araşdırmaq, əgər olubsa, bu qeyri-maddi aktivlərin xarakteri və dəyərinin nə qədər olmasını bilmək və onların əlaqəli müəssisəyə köçürülüb-köçürülmədiyini öyrənmək lazımlı ola bilər. Belə yerli qeyri-maddi aktivlərin mövcud olduğu və xarici əlaqəli müəssisəyə ötürüldüyü aşkar edilərsə, müstəqil tərəflər arasında müqayisəli əməliyyat üzrə necə razılaşdırılacağını əsas götürərək belə bir ötürülmənin kompensasiya olunub olunmayacağını və ya ehtiyac olarsa necə olacağını müəyyən etmək üçün qol uzunluğu prinsipi tətbiq edilməlidir. hallar. Bu baxımdan, restrukturizasiyadan sonra ötürülməni həyata keçirən tərəf (ötürücü) ötürülən qeyri-maddi aktivlərin hazırlanması, genişləndirilməsi, texniki xidmət, qorunması və ya istismar ilə əlaqəli funksiyaları yerinə yetirməyə davam edirsə, onun(ötürülmüş qeyri-maddi aktivlər üzrə olan qol uzunluğu kompensasiyasına əlavə olaraq) qol uzunluğu kompensasiyası almalı olduğunu qeyd etmək lazımdır(VI Fəslin B.2.1 Bölməsinə baxın). Digər tərəfdən, belə lokal qeyri-maddi aktivlərin mövcud olması və restrukturizasiya edilmiş müəssisədə qalması aşkar edildikdə, restrukturizasiyadan sonrakı fəaliyyətlərin funksional təhlili zamanı bunlar nəzərə alınmalıdır. Müvafiq kompensasiyanın müəyyənləşdirilməsi üçün, onlar müvafiq olaraq restrukturizasiyadan sonrakı nəzarət olunan əməliyyatlar üçün ən uyğun transfer qiymətləri üsulunun seçilməsinə və tətbiqinə təsir göstərə bilər[[15]](#footnote-15).

***E.2.4 Müqavilə üzrə hüquqlar***

9.66 Müqavilə üzrə hüquqları dəyərli qeyri-maddi aktiv ola bilər. Qarşılıqlı surətdə asılı olan müəssisələr arasında müqavilə üzrə qiymətli hesab edilən hüquqlar ötürüldükdə (və ya imtina edildikdə), həm ötürməni edən tərəf, həm də ötürülən tərəfin nöqteyi-nəzərindən ötürülən hüquqların dəyəri nəzərə alınmaqla, onlar qol uzunluğu ödənişi edilməlidir.

9.67 Vergi administrasiyaları, xarici əlaqəli müəssisənin oxşar müqavilə bağlamasına və ona bağlı olan qazanc potensialından yararlanmasına imkan vermək üçün bir müəssisənin ona üstünlük təmin edən müqaviləyə könüllü olaraq xitam verdiyi halları praktikada müşahidə etdikləri üçün narahatlıqlarını bildirdilər. Məsələn, A şirkətinin ona əhəmiyyətli qazanc gətirmək potensialına sahib müstəqil müştərilərlə uzunmüddətli müqavilələrin olduğunu düşünək. Fərz edək ki, müəyyən bir anda A şirkəti özü ilə eyni TMŞ qrupunda təmsil olunan B şirkəti ilə müqavilə bağlamaları şərti ilə könüllü olaraq müştəriləri ilə olan müqavilələrini dayandırır və müştərilər qanuni və ya kommersiya baxımından oxşar şərtlər daxilində B ilə müqavilə bağlayır. Nəticədə A şirkətinə məxsus olan müqavilə hüquqları və bundan yaranan mənfəət potensialı B şirkətinə keçir. Əgər faktiki vəziyyət B şirkətinin yalnız A-nın onun xeyrinə müqavilə hüquqlarından imtina etməsi şərti ilə müştərilərlə müqavilələr bağlaya biləcəyindən və A-nın müştərilərinin qanuni və ya kommersiya baxımından oxşar şərtlər daxilində B ilə müqavilə bağlayacaqlarını bilərək müqavilələrini dayandıracağından ibarətdirsə, bu, üçtərəfli bir əməliyyatdır və bu, A və B baxımından A tərəfindən verilmiş hüquqların dəyərindən asılı olaraq, qol uzunluğu ilə mükafatlandırılmalı ola bilən qiymətli müqavilə hüquqlarının A-dan B-yə ötürülməsini təşkil edə bilər.

### E.3 Fəaliyyətin ötürülməsi (fəaliyyətin fasiləsizlik prinsipi)

#### E.3.1 Fəaliyyətin ötürülməsinin dəyərləndirilməsi

9.68 Biznesin restrukturizasiyası bəzi hallarda fəaliyyətin davamlılıq prinsipini, yəni fəaliyyət göstərən, iqtisadi cəhətdən inteqrasiya olunmuş biznes vahidini nəzərdə tutur. Bu kontekstdə belə bir biznes vahidinin ötürülməsi müəyyən funksiyaları yerinə yetirmək və müəyyən risklər götürmək qabiliyyəti ilə birləşdirilmiş olan aktivlərin ötürülməsi anlamını ifadə edir. Bu cür funksiyalar, aktivlər və risklər digər şeylərlə yanaşı: maddi əmlak və qeyri-maddi aktivlər; tədqiqat-inkişaf və istehsal kimi müəyyən aktivlərin saxlanması və müəyyən funksiyaların yerinə yetirilməsi ilə əlaqəli öhdəliklər; ötürən tərəfin ötürmədən əvvəl həyata keçirdiyi fəaliyyətləri həyata keçirmək qabiliyyəti; və hər hansı resurslar, imkanlar və hüquqları özündə birləşdirə bilər. Fəaliyyətin davamlılıq prinsipinin ötürülməsinin qiymətləndirilməsi müqayisəli şəraitdə müstəqil tərəflər arasında ödəniləcək bütün dəyərli elementləri əks etdirməlidir. VI Fəslin A.4.6 Bölməsinə baxın. Məsələn, digər şeylərlə yanaşı, təcrübəli işçi heyəti ilə təmin olunmuş tədqiqat mərkəzlərini əhatə edən bir biznes vahidinin ötürülməsini özündə ehtiva edən biznes restrukturizasiyası halında, bu cür fəaliyyətin davamlılıq prinsipinin qiymətləndirilməsi, digər şeylərlə yanaşı, qurğuların dəyərini və cəlb edilmiş işçi qüvvəsinin qol uzunluğu qiymətinə təsirini əks etdirməlidir. I fəslin D.7 Bölməsində toplanmış işçi qüvvəsinin transfer qiymətləri üzrə dəyərləndirilməsi barədə məlumat əldə edə bilərsiniz.

9.69 Fəaliyyətin davamlılıq prinsipinin ötürülməsi üçün qol uzunluğuna uyğun kompensasiyanın təyin edilməsi mütləq bir şəkildə məcmu ötürülməni özündə birləşdirən hər bir ayrıca elementin ayrı şəkildə qiymətləndirmələrinin cəminə bərabər olmur. Xüsusilə, fəaliyyətin davamlılıq prinsipinin ötürülməsi bir-biri ilə əlaqəli aktivlərin, risklərin və ya funksiyaların çoxsaylı mövcud ötürülmələrindən ibarətdirsə, bu ötürülmələrin məcmu əsasda qiymətləndirilməsi fəaliyyətin davamlılıq prinsipi üçün qol uzunluğu qiymətinin ən etibarlı şəkildə ölçülməsinə nail olmaq üçün lazım ola bilər. Satınalma müqavilələrində müstəqil tərəflər arasında istifadə olunan qiymətləndirmə üsulları əlaqəli müəssisələr arasında fəaliyyətin davamlılıq prinsipinin ötürülməsini qiymətləndirmək üçün faydalı ola bilər. Qeyri-maddi aktivlər və onlarla bağlı hüquqların ötürülməsi ilə bağlı əməliyyatlar üçün qiymətləndirmə üsullarından istifadə barədə məlumatı VI Fəslin D.2.6.3 Bölməsində əldə etmək olar.

9.70 Məsələn TMŞ qrupuna daxil olan M1 müəssisəsi tərəfindən yerinə yetirilən istehsal fəaliyyətinin (məsələn, yerləşmə yeri ilə bağlı edilə biləcək qənaətdən faydalanmaq üçün)başqa bir M2 müəssisəsinə köçürülməsinə nəzər salaq. Fərz edin ki, M1 öz maşın və avadanlıqlarını, ehtiyatlarını, patentlərini, istehsal proseslərini və nou-hau və tədarükçülər və müştərilərlə əsas müqavilələrini M2-yə təhvil verir. Fərz edin ki, M1-nin bir neçə işçisi istehsalat fəaliyyətinin başlamasında M2-yə kömək etmək üçün M2-yə köçürülüb. Belə bir ötürülmənin fəaliyyətin davamlılıq prinsipinin ötürülməsi kimi qəbul ediləcəyini güman etsək, bu müstəqil tərəflər arasında baş verə bilərdi. Qarşılıqlı surətdə asılı olan müəssisələr arasında belə bir ötürülmə olarsa, onun qol uzunluğu ödənişini müəyyən etmək üçün, təcrid olunmuş aktivlərin ötürülməsi ilə deyil, müstəqil tərəflər arasında fəaliyyətin davamlılıq prinsipinin ötürülməsi ilə müqayisə etmək lazımdır.

***E.3.2 Zərər yaradan fəaliyyətlər***

9.71 Restrukturizasiya edilmiş müəssisənin öz funksiyalarının, aktivlərinin və risklərinin azalması ilə qarşılaşdığı hər vəziyyət gözlənilən gələcək mənfəətin faktiki itirilməsini ehtiva etmir. Restrukturizasiya ilə bağlı bəzi vəziyyətlərdə, belə bir hal ola bilər ki, restrukturizasiya edilən müəssisə “mənfəət əldə etmək fürsətini” itirməkdənsə, “zərərlə işləmə ehtimalı”-ndan xilas olur. Müəssisə biznesdən ümumiyyətlə getməkdən daha yaxşı variant kimi restrukturizasiyaya razılıq verə bilər. Əgər restrukturizasiya edilmiş müəssisə restrukturizasiya olmayacağı təqdirdə (məsələn, ucuz mal idxalının səbəb olduğu artan rəqabətə görə rentabelli olmayan istehsal müəssisəsi işlədir) gələcək zərərlərinin nə olacağını proqnozlaşdırırsa, o zaman əslində restrukturizasiyadan yaranan hər hansı bir mənfəət yaradan fürsətlə bağlı, mövcud biznesini davam etdirməkdən fərqli olaraq heç bir zərər ola bilməz. Belə bir vəziyyətdə restrukturizasiya, ona məruz qalan müəssisəyə gələcək zərərləri (əgər bu zərərlər restrukturizasiya xərclərindən artıq olarsa) azaltmaq və ya aradan qaldırmağa fayda verə bilər.

9.72. Ötürülən tərəfin zərər yaradan fəaliyyətə cəlb olunması üçün ötürən şəxs tərəfindən kompensasiya olunub-olunmaması barədə sual yarana bilər. Cavab müstəqil tərəfin müqayisəli şəraitdə zərər yaradan fəaliyyətdən yaxa qurtarmaq üçün ödəməyə razı olub -olmayacağından və ya fəaliyyətin dayandırılması kimi digər variantları nəzərdən keçirməsindən asılıdır; həmçinin üçüncü tərəfin zərər yaradan fəaliyyəti (məsələn, öz fəaliyyəti ilə mümkün ola bilən sinerji səbəbindən) əldə etmək istəyinin olub-olmamasından və əgər belə bir istəyi olarsa, hansı şərtlərlə, məsələn bəlkə də kompensasiya müqabilində, əldə etməsindən asılıdır. Müstəqil bir tərəf məsələn, əgər fəaliyyətin bağlanmasının maliyyə xərcləri və sosial riskləri o dərəcədə olarsa ki, ötürən tərəfin bu fəaliyyəti geri qaytarmağa cəhd edəcək və ehtiyac yarana bilən hər hansı bir ixtisar planı üçün cavabdehlik daşıyacaq ötürülən tərəfə, ödəniş etməyi daha sərfəli hesab edərsə, ödəməyə hazır olacağı məqamlar ola bilər.

9.73. Lakin zərər yaradan fəaliyyəti eyni vergi ödəyicisinin həyata keçirdiyi digər fəaliyyətlərlə sinerji kimi digər töhfələr təmin edirsə, vəziyyət fərqli ola bilər. Bütövlükdə qrupa bir sıra fayda da gətirdiyi üçün zərər yaradan fəaliyyətin davam etdirildiyi hallar ola bilər. Belə olan təqdirdə sual yaranır ki, zərər yaradan fəaliyyəti saxlayan müəssisəyə bundan yararlananlar tərəfindən qol uzunluğu kompensasiyası ödənilməlidirmi? I Fəslin D.3 Bölməsinə baxın.

**E.4 Autsorsinq**

9.74 Kənar mənbədən istifadə olunan zaman, tərəfin könüllü olaraq restrukturizasiya olunmaq barədə qərar verməsi və gözlənilən qənaət müqabilində aidiyyəti restrukturizasiya xərclərini qarşılaması baş verə bilər. Məsələn, məhsulu daha baha başa gələn yurisdiksiyada istehsal edən və satan bir vergi ödəyicisi istehsal fəaliyyətini aşağı vergi dərəcəsi tətbiq edilən bir yurisdiksiyada yerləşən onunla qarşılıqlı surətdə asılı olan müəssisəyə ötürmək qərarına gəlir. Restrukturizasiyadan sonra vergi ödəyicisi onunla qarşılıqlı surətdə asılı olan müəssisənin istehsal etdiyi məhsulları ondan satın alacaq və üçüncü tərəf müştərilərinə satmağa davam edəcəkdir. Restrukturizasiya vergi ödəyicisi üçün müvafiq xərclər ilə nəticələnə bilər, amma eyni zamanda öz istehsal xərcləri ilə müqayisədə, gələcək satınalmalara çəkilən xərclərdən faydalanmaq imkanı yarada bilər. Kənardan bir mənbə ilə bağlanan razılaşmadan belə şəkildə istifadə həyata keçirən müstəqil tərəflər, məsələn, transferi həyata keçirən tərəf üçün gözlənilən faydalar restrukturizasiya xərclərindən daha çox olduğu halda, transfer edilən şəxsdən mütləq qaydada açıq kompensasiya tələb etmir[[16]](#footnote-16).

1. [**Mövcud razılaşmalara**](file:///C:\Documents%20and%20Settings\UserXP\Desktop\TP%20GUİDELİNES\AZE%20TP%20parts\transfer%20pricing%20guidline-new%20conversion.docx#page396#page396) **xitam verilməsi və ya əhəmiyyətli şəkildə yenidən müzakirə olunması ilə bağlı restrukturizasiya olunmuş müəssisənin sığortalanması**

9.75 F Bölməsində restrukturizasiya olunmuş müəssisənin mövcud razılaşmalara (bu razılaşmalar əvvəlki bölmədə müraciət edilən dəyərli bir şeyin ötürülməsini nəzərdə tuta və ya tutmaya bilər) xitam verildikdən və ya əsaslı şəkildə yenidən razılaşdırıldıqdan sonra təminat olaraq qol uzunluğuna uyğun gələn kompensasiya almalı olub-olmaması məsələsinə diqqət çəkilir. Bu fəsil nöqteyi-nəzərindən, təminat dedikdə, restrukturizasiya olunmuş müəssisənin çəkdiyi zərər üçün ödənilə bilən hər hansı bir kompensasiya nəzərdə tutulur. Bu, əvvəlcədən ödəmə şəklində, restrukturizasiya xərclərinin bölüşdürülməsi şəklində, restrukturizasiya, sonrası fəaliyyətlər kontekstində daha aşağı (və ya daha yüksək) satınalma (və ya satış) qiymətləri şəklində və ya hər hansı digər formada ola bilər.

9.76 Razılaşmalara xitam verilməsi və ya yenidən razılaşdırılması ümumiyyətlə tərəflər arasında mənfəət potensialının bölüşdürülməsi ilə nəticələnən risk və funksional profillərdəki dəyişiklikləri əhatə edir. Bundan əlavə, biznesin restrukturizasiyası kontekstində müqavilə üzrə münasibətləri dayandırılması və ya yenidən razılaşdırılması, restrukturizasiya edilmiş müəssisənin müvafiq restrukturizasiya xərcləri (məsələn, aktivlərin silinməsi, əmək müqavilələrinə xitam verilməsi), rekonversiya xərcləri (məsələn, mövcud əməliyyatını digər müştəri ehtiyaclarına uyğunlaşdırmaq məqsədi ilə) çəkməsinə və/və ya mənfəət potensialının itirilməsinə səbəb ola bilər. Bu vəziyyətlərdə, restrukturizasiya edilmiş müəssisəyə qol uzunluğu kompensasiyasının ödənib ödənməyəcəyi və əgər belə bir kompensasiya ödənəcəksə, onu necə müəyyənləşdirmək sualı ortaya çıxır.

9.77 Mövcud razılaşmalara xitam verilməsi və ya yenidən müzakirə edilməsi dəyərli bir şeyin ötürülməsini ehtiva edərsə (məsələn, distribütor müqaviləsinə xitam verilməsi bəzən qeyri-maddi aktivlərin ötürülməsi ilə müşayiət olunur), E Bölməsindəki göstəriş dəyərli bir şeyin ötürülməsinə tətbiq edilir və bu Bölmədə çəkilən zərərlə bağlı başqa kompensasiya zəmanətinin verilib verilməyəcəyi nəzərdən keçirilir.

9.78 Bütün müqavilələrə xitam verilməsi və ya əhəmiyyətli dərəcədə yenidən müzakirəsinin qol uzunluğu kompensasiyası hüququ verməsi barədə heç bir ehtimal olmamalıdır, çünki bu, hər bir hala dair fakt və şərtlərdən asılı olacaqdır. Kompensasiyaya verilən zəmanətin qol uzunluğuna uyğun olub olmamasının təhlili restrukturizasiyadan əvvəl və sonra (I Fəslin D.1 Bölməsində və Bu hissənin B.1 Bölməsindəki göstərişlərə əsasən) tənzimləmələrin dəqiq müəyyənləşdirilməsi və tərəflərin mövcud real variantları əsasında aparılmalıdır.

9.79 Restrukturizasiya tədbirləri dəqiq müəyyənləşdirildikdən və tərəflər üçün mümkün olan variantlar qiymətləndirildikdən sonra aşağıdakı aspektlər nəzərə alınmalıdır.

• Kommersiya hüququ işə dair faktlar üzrə restrukturizasiya olunmuş müəssisənin kompensasiya hüququnu dəqiq müəyyənləşdirildiyi kimi dəstəkləyirmi (F.1 Bölməsinə baxın);

• Razılaşmanın şərtlərinə uyğun olaraq kompensasiya bəndinin və ya oxşar müddəaların (habelə mövcud olduğu zaman belə bir bəndin şərtləri) mövcudluğu və ya olmaması dəqiq müəyyənləşdirildiyi kimi qol uzunluğuna uyğundurmu (aşağıda F.2 Bölməsinə baxın).

• Sazişə xitam verilməsindən və ya yenidən müzakirə edilməsindən əziyyət çəkən tərəfin kompensasiyası ilə bağlı xərclərini sonda hansı tərəf üzərinə götürməlidir (aşağıda F.3 Bölməsinə baxın).

**F.1. Dəqiq müəyyən edildiyi üzrə, kommersiya hüququnun işə dair faktlara əsasən restrukturizasiya olunmuş müəssisənin kompensasiya hüquqlarını dəstəkləməsi**

9.80 Mövcud razılaşmaya xitam verilməsi və ya yenilənməməsi ilə bağlı şərtlərin qol uzunluğu prinsipinə uyğun olub-olmadığının qiymətləndirilməsi zamanı, mövcud kommersiya hüququ üzrə təklif edilə bilən mümkün tələb bəzi faydalı məqamlara aydınlıq gətirə bilər. Mövcud kommersiya qanunvericiliyi və ya presedent hüquq, kompensasiya hüquqları və məsələn, distribütorluq haqqında saziş kimi müəyyən saziş növlərinə xitam verildiyi təqdirdə ortaya çıxa biləcək şərt və müddəalar haqqında faydalı məlumat verə bilər. Belə qaydalara əsasən, müqavilədə nəzərdə tutulmasından asılı olmayaraq, xitam verilən tərəf məhkəmə qarşısında kompensasiya tələb etmək hüququna malikdir. Tərəflər eyni TMŞ qrupuna aid olduğu zaman, lakin praktikada xitam verilmiş tərəfin belə bir kompensasiya tələb etmək üçün onunla qarşılıqlı surətdə asılı olan qarşı məhkəmə qarşısında iddia qaldıracağı ehtimal edilmir, buna görə də xitamın şərtləri oxşar şəraitdə müstəqil müəssisələr arasındakı şərtlərdən fərqli ola bilər.

**F.2 Dəqiq müəyyən edildiyi üzrə, razılaşma şərtlərinə əsasən kompensasiya ilə bağlı maddənin və ya oxşar müddəaların (eləcə də belə bir maddə olduqda onun şərtlərinin) mövcud olmasının və ya olmamasının qol uzunluğu prinsipinə uyğunluğu**

9.81. Əməliyyatın dəqiq təhlil edilib başa düşülməsi, razılaşmalara xitam verilməsi, yenilənməməsi və yenidən müzakirə edilməsindən sonra, kompensasiya ilə bağlı bəndin və ya tənzimlənmənin olub olmadığını müəyyənləşdirəcəkdir. Bunu etmək üçün başlanğıc nöqtəsi xitam, yenilənməmə və ya yenidən razılaşdırılma üçün kompensasiya bəndinin və ya bənzər bir müddəanın olub-olmadığını və müqavilənin xitam, yenilənməmə və ya yenidən razılaşdırılma şərtlərinə əməl olunub olunmadığını (məsələn, tələb olunan hər hansı bildiriş müddətinə münasibətdə) nəzərdən keçirmək olmalıdır. Bununla belə, göstərilən xitam verilmiş, yenilənməmiş və ya yenidən razılaşdırılmış müqavilə kompensasiya nəzərdə tutmadığı və ya aşağıda müzakirə edildiyi kimi, oxşar müddəanın olması onun mütləq şəkildə qol uzunluğuna uyğun olması mənasını ifadə etmədiyi üçün, qarşılıqlı surətdə asılı olan müəssisələr arasındakı müqavilə şərtlərinin araşdırılması sadə bir faktı olaraq transfer qiymətləri baxımından kifayət etməyə bilər.

9.82. 1.46-cı paraqrafda qeyd olunduğu kimi, müstəqil müəssisələr arasındakı əməliyyatlarda tərəflər arasındakı maraqların ayrılığı verilənləri təmin edir: (i) müqavilə şərtləri hər iki tərəfin maraqlarını əks etdirən formada bağlanır (ii) tərəflər adətən bir-birinin müqavilə şərtlərinə əməl etməsinə çalışır və (iii) müqavilə şərtləri ümumiyyətlə yalnız iki tərəfin maraqlarına uyğun olduqda nəzərə alınmır və dəyişdirilir. Bununla belə, bu eyni maraq ayrılığı qarşılıqlı surətdə asılı olan müəssisələr üçün mövcud olmaya bilər və ya bu cür ayrılıqlar qarşılıqlı surətdə asılı olan müəssisələr arasındakı münasibətlər ilə müəyyən edilən üsullarla idarə edilə bilər və bu, yalnız və ya başlıca olaraq müqavilə sazişləri ilə edilməz. Bu səbəbdən, iş üzrə faktlar tərəflər arasındakı müqavilənin yazılı şərtlərindən fərqli olduqda və ya yazılı şərtlər olmadıqda, kompensasiya bəndinin olmaması və ya mövcudluğu (və onun şərtləri) tərəflərin davranışından müəyyən edilir. Məsələn, ola bilər ki, iş üzrə faktlar qarşılıqlı surətdə asılı olan müəssisələrin faktiki davranışları əsasında müqavilənin müddətinin, erkən xitam verildiyi təqdirdə xitam verilən tərəfə müəyyən kompensasiya hüququ verən yazılı müqavilədə müəyyən edilmiş müddətdən daha uzun olduğu müəyyən edilir.

9.83. Müqavilələrə xitam verilməsi, yenilənməməsi və ya əsaslı şəkildə yenidən müzakirə edildikdən sonra restrukturizasiya olunmuş müəssisənin xeyrinə olan kompensasiya bəndinin mövcudluğu və ya olmaması müəyyən edildikdə, təhlil zamanı bu kompensasiya bəndinin və onun şərtlərinin (və ya olmamasının) qol uzunluğuna uyğunluğunun qiymətləndirilməsinə diqqət yönəldilməlidir. Müqayisə olunan əməliyyatlarla bağlı məlumatlar bənzər vəziyyətdə oxşar kompensasiya bəndinin olduğunu (və ya mövcud olmadığını) sübut edirsə, nəzarət olunan əməliyyatda kompensasiya ilə bağlı bəndin olması (və ya mövcud olmaması) qol uzunluğu kimi qəbul ediləcəkdir.

9.84 Lakin, belə müqayisə edilə bilən məlumatların tapılmadığı təqdirdə, kompensasiya ilə bağlı bəndinin (və ya onun olmamasının) qol uzunluğunun müəyyənləşdirilməsi zamanı razılaşmanın imzalanması, ona xitam verilməsi və ya yenidən müzakirəsi zamanı tərəflərin hüquqları və digər aktivləri nəzərə alınmalıdır. Bu təhlilin aparılmasına tərəflər üçün real mövcud olan variantların araşdırılması da kömək edə bilər, çünki bəzi hallarda, müqayisə oluna bilən şəraitdə, müstəqil tərəfin özü üçün müqaviləyə xitam və ya əsaslı şəkildə yenidən müzakirə edilməsi şərtlərini qəbul etməkdən daha cəlbedici ola biləcək mümkün real hər hansı bir seçimi olmuş olmayacaqdı. I Fəslin D Bölməsindəki göstəriş, eləcə də bu Hissənin B bölməsindəki göstəriş tətbiq olunur.

9.85 Kompensasiya ilə bağlı bəndə dair razılaşma şərtlərinin qol uzunluğuna uyğun olub olmadığını qiymətləndirmək üçün lazım ola biləcək başqa bir məqam, bir-biri ilə əlaqəli ola bildiyi üçün razılaşmanın və xitama dair maliyyə şərtlərinin obyekti olan əməliyyatların mükafatlandırılmasıdır. Əslində, xitama dair bəndin şərtləri (və ya olmaması) əməliyyatların və xüsusən də tərəflərin risklərinin təhlilinin əhəmiyyətli bir elementi ola bilər və əməliyyatlar üçün qol uzunluğuna uyğun mükafatlandırma müəyyən edilərkən müvafiq olaraq nəzərə alınmalıdır. Eynilə, əməliyyatlarla bağlı mükafatlandırma razılaşmaya xitam verilməsinin şərtlərinin qol uzunluğuna uyğun olub olmadığını müəyyənləşdirməyə təsir edəcəkdir.

9.86 Müəssisənin restrukturizasiyası vergi ödəyicisinin işçi qüvvəsində təmsil olunan üzvlərinin əmək müqavilələrinə xitam verilməsinə səbəb ola bilər. Bununla əlaqədar olaraq, restrukturizasiyanın qol uzunluğu prinsipinə uyğun aparılıb-aparılmadığını müəyyən edərkən, aparılan təhlil zamanı vergi ödəyicisinin işçi qüvvəsi ilə əlaqəli restrukturizasiyadan əvvəl və sonra mövcud olan faktlar və şərtlər nəzərə alınmalıdır. Buraya razılaşmalara xitam verildikdə qarşılıqlı surətdə asılı olan müəssisələr arasında dəyərli bir şeyin ötürülüb-ötürülməməsi məsələn, əvvəllər bu işçi qüvvəsi vasitəsilə fəaliyyət göstərən tərəfə ödənilməli olan hər hansı kompensasiya məbləğində əks etdirilməli olan işçi qüvvəsində təmsil olunan üzvlərin əmək müqavilələrində qapalı və ya açıq şəkildə verilmiş məhdudlaşdırıcı maddələrin (məsələn, rəqabəti qadağan edən müddəanın) olub-olmaması kimi faktlar və şərtlər daxildir.

9.87 Xüsusi diqqət verilməli olan məsələ, artıq xitam verilmiş müqavilə üzrə yalnız onun uzun müddət davam edəcəyi təqdirdə qol uzunluğu gəlirinin əsaslı şəkildə gözlənilə biləcəyi əhəmiyyətli bir investisiyanın iştirakçı tərəfdən tələb edilməsi vəziyyətidir. Bu, belə bir müddətin sonuna qədər müqaviləyə xitam verildiyi təqdirdə, investisiya qoyan tərəf üçün maliyyə riski yaradır. Risk dərəcəsi, sərmayənin yüksək dərəcədə ixtisaslaşmış olması və ya digər müştərilər üçün də istifadə oluna bilməsindən (yəqin ki, bəzi uyğunlaşmalar aparılmaqla) asılı olacaqdır. Riskin maddi əhəmiyyət daşıdığı yerlərdə, müstəqil tərəflərin müqaviləni müzakirə edərkən müqayisə edilə bilən vəziyyətdə bunu nəzərə alması məqsədəmüvafiq olardı.

9.88 Qarşılıqlı surətdə asılı olan müəssisələr arasında istehsal müqaviləsi üzrə istehsalçının yeni bir istehsal kompleksinə investisiya qoymasının tələb edilməsi buna nümunə ola bilər. Ən azı beş il davam edən istehsal müqaviləsinə əsasən, ildə ən azı X ədəd məhsul istehsal fəaliyyəti və yeni bir istehsal kompleksinə qoyulan ümumi sərmayə üzrə qol uzunluğu gəlirinə səbəb olacağı gözlənilərək hesablanacaq (məsələn y$/vahid) istehsal fəaliyyəti üçün müqavilənin bağlandığı anda istehsalçı tərəfindən investisiya üzrə qol uzunluğu gəlirinin gözlənilən olmasını ağlabatan olduğunu güman edək. Tutaq ki, üç ildən sonra qarşılıqlı surətdə asılı olan müəssisə, istehsal fəaliyyətlərinin qrup miqyasındakı restrukturizasiyası kontekstində şərtlərə uyğun olaraq müqaviləyə xitam verir. Güman edək ki, istehsal kompleksi yüksək dərəcədə ixtisaslaşmış bir kompleksdir və istehsalçının xitamın ardından aktivlərin silinməsindən başqa çıxış yolu yoxdur.

9.89.İstehsalçı investisiya ilə əlaqəli riskləri qol uzunluğuna uyğun olaraq aşağıdakı yolla azalda bilər:

• vaxtından əvvəl xitam verildiyi təqdirdə müvafiq kompensasiya bəndini və ya cərimələri və ya müqaviləyə sonuncu tərəfindən vaxtından əvvəl xitam verilməsi səbəbindən investisiyanın birinci üçün yararsız olduğu halda investisiya qoyan tərəfin müəyyən bir qiymətə digər tərəfə ötürməsi variantını müqaviləyə daxil etməklə.

• müqaviləyə mümkün xitam riskinin müqavilənin əhatə etdiyi fəaliyyətlər üçün mükafatın müəyyən edilməsi zamanı nəzərə alınması (məsələn, risk daşıyan üçüncü tərəfə aid müqayisə oluna bilən əməliyyatların müəyyən edildiyi istehsal fəaliyyəti üçün mükafatın təyin edilməsi zamanı riskin nəzərə alınması, güman ki, başlanğıc mərhələdəki ödəniş strukturunu daxil etməklə). Bu vəziyyətdə investisiya qoyan tərəf şüurlu şəkildə riski qəbul edir və buna görə mükafatlandırılır; müqaviləyə xitam verilməsi üçün ayrıca kompensasiyaya zərurət yoxdur.

9.90. Ümumi bir qayda olaraq, istehsalçı tərəfindən qoyulan investisiya xas olan risklərin azaldılması, yalnız istehsalçının risk götürdüyü təqdirdə nəzərə alınması vacibdir. Təcrübədə, müəssisənin gəliri əldə etmək üçün tam olaraq başqa bir qarşılıqlı surətdə asılı olan müəssisədən asılı olduğu istehsal zavoduna qarşılıqlı surətdə asılı olan müəssisə tərəfindən investisiya qoyuluşu risklərin müəyyənləşdirilməsi və bu risklərin necə idarə olunduğunu diqqətlə araşdırmağı tələb edir. 1.84 və 1.102-ci maddələrdə Nümunə 2-də izah edildiyi kimi, istehsal fəaliyyətindən gəlir götürməklə əlaqəli əhəmiyyətli riskləri yalnız (bu riskin öhdəsindən gəlmək üçün maliyyə imkanları olan)digər tərəfin idarə etdiyi, daha sonra həmin digər tərəf üçün tam istifadə edilməməsi, silinməsi və bağlanması xərcləri daxil olmaqla bu risklərin müsbət və mənfi nəticələri bölüşdürülür. Bu vəziyyətdə, istehsalçı erkən xitam vermə ilə bağlı yaranan maliyyə nəticələrinə məruz qalmamalıdır, çünki bağlanmaya səbəb olan iqtisadi cəhətdən əhəmiyyətli riskləri o idarə etməmişdir və bu vəziyyətdə istehsalçının üzərinə götürmədiyi riskləri azaltması da gözlənilən deyildir.

9.91 Tərəfin ilk dövrdə zərər və ya aşağı gəlir ilə nəticələnən inkişaf səylərini həyata keçirdiyi və müqaviləyə xitam verildikdən sonrakı dövrlərdə normadan yüksək gəlir gözlənildiyi zaman eyni məsələ ortaya çıxa bilər. Belə olan zaman, tərəfin mahiyyət etibarilə inkişaf səylərindən yaranan nəticələrdə iştirak edib etmədiyini və ya sadəcə təxirə salınmış ödəniş şərtlərini qəbul edib etmədiyini müəyyən etmək üçün faktiki razılaşmaları çox diqqətlə təhlil etmək lazımdır. I Fəslin D.1.2.1 Bölməsində riskə nəzarət ilə bağlı göstəriş təhlil həyata keçirilərkən aktual olacaqdır. Tərəf risklərə nəzarət edərsə, cəza və ya kompensasiya şərtləri vasitəsilə özünü əvvəlki vəziyyətini bərpa etməmə riskindən qorumağa çalışacağını gözləmək olar. Tərəf əvvəlki vəziyyətini bərpa etməmə risklərini idarə etməyibsə, o zaman şərtlərin qol uzunluğuna uyğun olacağı ehtimalı edilmir.

9.92 Mövcud razılaşmalara xitam verilməsi, yenilənməməsi və ya əsaslı şəkildə yenidən müzakirə edilməsi ilə bağlı qarşılıqlı surətdə asılı olan müəssisələr arasında formalaşan və ya qoyulan şərtlər müstəqil müəssisələr arasında olacaq şərtlərdən fərqli olduqda, bu şərtlərə görə müəssisələrdən biri üçün qazanılmış olacaq mənfəət həmin şərtlərə görə qazanıla bilinməmişdirsə, həmin müəssisənin mənfəətinə daxil edilə və müvafiq olaraq vergi tutula bilər.

**F.3**  [**Müqaviləyə**](file:///C:\Documents%20and%20Settings\UserXP\Desktop\TP%20GUİDELİNES\AZE%20TP%20parts\transfer%20pricing%20guidline-new%20conversion.docx#page402#page402) **xitam verilməsi və ya təkrar müzakirə edilməsindən əziyyət çəkən tərəfin sonda kompensasiyası ilə bağlı xərclərini çəkən tərəf**

9.93 Müqaviləyə xitam verilməsi və yaəsaslı şəkildə yenidən müzakirəsişərtlərinin qol uzunluğu xüsusiyyətinə dair transfer qiymətinin təhlili zamanı həm ötürməni həyata keçirən, həm də ötürməni qəbul edən tərəf nəzərə alınmalıdır. Ötürməni qəbul edən tərəfi nəzərə almaq həm kompensasiya olduğu təqdirdə onun qol uzunluğuna uyğun ödəniş miqdarını, həm də onun hansı tərəfin üzərinə düşəcəyini müəyyən etmək üçün vacibdir. Bütün hallar üçün vahid cavab tapmaq mümkün deyil və cavabın tapılması hal üzrə faktların və vəziyyətin, xüsusən də tərəflərin hüquqları və digər aktivlərinin, tərəflərin üzərinə götürdüyü risklərin, xitam verilməsinin iqtisadi səbəbi, bundan hansı tərəfin (tərəflərin) faydalanacağının gözlənildiyinin müəyyən edilməsinin və tərəflər üçün real olaraq mövcud olan variantların araşdırılmasına əsaslanmalıdır. Bunu aşağıdakı kimi göstərmək olar.

9.94 Qarşılıqlı surətdə asılı olan iki A və B müəssisəsi arasındakı istehsal müqaviləsinə A tərəfindən xitam verildiyini fərz edək (B müəssisəsi istehsalçıdır). Fərz edin ki, A müəssisəsi, əvvəllər B tərəfindən yerinə yetirilən istehsalını davam etdirmək üçün onunla qarşılıqlı surətdə asılı olan başqa bir C müəssisəsindən istifadə etməyi qərara alır. 9.78-ci paraqrafda qeyd olunduğu kimi, bütün müqavilə xitamları və ya əsaslı olaraq yenidən razılaşdırılması ilə bağlı qol uzunluğuna uyğun kompensasiya hüququnun verilməsi ehtimalı mövcud olmamalıdır. Fərz edin ki, bu bölmədəki göstərişə əsasən, qol uzunluğuna uyğun olan hal üzrə olan vəziyyətdə B müəssisəsi xitam səbəbindən dəyən zərərin kompensasiya edilməsini tələb etmək iqtidarında olacağı müəyyən edilir. Sual yaranır ki, yekunda B-yə ödəniləcək kompensasiyaya görə hansı tərəf öhdəlik daşıyır: bu, A (yəni müqaviləyə xitam verən tərəf), C (yəni əvvəllər B tərəfindən həyata keçirilmiş istehsal fəaliyyətini həyata keçirən tərəf) yoxsa TMŞ qrupuna daxil olan və restrukturizasiyadan faydalanan digər bir tərəf olmalıdır. Bu təhlil özündə müəssisənin restrukturizasiyasını ehtiva edən faktiki əməliyyatların dəqiq şəkildə başa düşülməsi ilə başlamalı və nəzarət olunan əməliyyatın müəyyən edilməsinə kömək edə biləcək, TMŞ qrupundakı digər müəssisələrlə olan iqtisadi baxımdan əlaqəli əməliyyatlar nəzərə alınmalıdır (1.36-1.38-ci paraqraflara baxın).

9.95 Elə hallar ola bilər ki, A müəssisəsinin qol uzunluğuna uyğun kompensasiya xərclərini daşımaq niyyəti nümayiş etdirməsi mümkündür, məsələn, B ilə bağlanmış müqaviləyə xitam verilməsinin, C ilə olan yeni istehsal müqaviləsi vasitəsilə xərclərə qənaət etməyə imkan verəcəyini və xərclərlə bağlı gözlənilən qənaətinin cari dəyərinin kompensasiya məbləğindən daha çox olacağını gözləməsi bunun səbəbi ola bilər.

9.96 Məsələn əgər yeni istehsal müqaviləsindən gözlənilən əldə ediləcək mənfəətin cari dəyəri onu C üzrə investisiya üçün məqsədəmüvafiq edərsə, C müəssisəsinin A müəssisəsindən istehsal müqaviləsi hüquqlarını əldə etmək üçün qabaqcadan ödəniş etmək istəyi yarana bilər. Belə hallarda C tərəfindən edilən ödəniş müxtəlif yollarla təşkil edilə bilər, məsələn C müəssisəsi A müəssisəsinə ödəməkdə olacaq və ya C müəssisəsi A müəssisəsinin B müəssisəsi qarşısındakı kompensasiya öhdəliyini yerinə yetirməklə A müəssisəsinə konstruktiv şəkildə ödəniş edəcəkdir. Məsələn, B müəssisəsi müəyyən hüquqlara malik olduqda və C müəssisəsi B müəssisəsinə həmin hüquqların ötürülməsi üçün ödəniş etməyə hazır olduğu hallarda, C müəssisəsi B müəssisəsinə ödəniş etməyə hazır olması da mümkündür.

9.97 Bəzi hallarda A və C müəssisələri qol uzunluğu prinsipinə uyğun olaraq kompensasiya xərclərini bölüşməyə hazır ola bilər. Restrukturizasiyanın nəticəsindən TMŞ qrupu daxilindəki digər tərəfə faydalandığı təqdirdə, həmin digər tərəf birbaşa və ya dolayı yolla kompensasiya xərclərini üzərinə götürə bilər.

**II hissə: Restrukturizasiya sonrası nəzarət olunan əməliyyatlar üçün ödəniş**

**A. Biznes restrukturizasiyasının “strukturlaşdırma” ilə müqayisəsi**

**A.1 Ümumi prinsip: qol uzunluğu prinsipinin fərqli olmayan tətbiqi**

9.98 Qol uzunluğu prinsipi və bu Təlimat əvvəldən belə strukturlaşdırılmış əməliyyatların əksinə olaraq restrukturizasiya sonrası əməliyyatlara fərqli şəkildə tətbiq edilmir və tətbiq edilməməlidir. Əksinin edilməsi öz fəaliyyətlərini restrukturizasiya edən mövcud oyunçularla öz bizneslərini restrukturizasiya etməli olmadan eyni biznes modelini həyata keçirən yeni iştirakçılar arasındakı rəqabət qaydalarının korlanmasını yaradacaq.

9.99 Müqayisəli vəziyyətlər, əvvəllər mövcud olan bir strukturun biznes restrukturizasiyası nəticəsində meydana gəlməsindən və ya gəlməməsindən asılı olmayaraq, eyni şəkildə nəzərə alınmalıdır. Müvafiq transfer qiyməti üsulunun seçilməsi və praktik tətbiqi, faktiki əməliyyatın dəqiq təhlil edilib başa düşülməsinə səbəb olan əməliyyatın iqtisadi cəhətdən müvafiq hesab edilən xüsusiyyətlərinə əsaslanmalıdır.

9.100 Lakin, biznesin restrukturizasiyası halları dəyişikliklərə səbəb olur və qol uzunluğu prinsipi yalnız restrukturizasiya sonrası əməliyyatlara deyil, həm də biznesin restrukturizasiyasına aid olan əlavə əməliyyatlara da tətbiq edilməlidir. Bu əlavə əməliyyatlara qol uzunluğu prinsipinin tətbiqi bu Fəslin I Hissəsində müzakirə olunur.

9.101 Bundan əlavə, biznesin restrukturizasiyası nəticəsində meydana gələn bir dəyişiklik üzrə müqayisəli təhlil, aşağıda müzakirə edildiyi kimi əvvəlcədən bu cür olan struktur forması ilə müqayisədə bəzi faktiki fərqləri üzə çıxara bilər. Bu faktiki fərqlər qol uzunluğu prinsipinə və ya bu Təlimatdakı göstərişin şərh edilməsi və tətbiq olunması formasına təsir göstərmir, lakin müqayisəli təhlilə təsir edə bilər, buna görə də onun tətbiqinin nəticəsinə də təsir edər. Restrukturizasiya öncəsi və restrukturizasiya sonrası vəziyyətlərin müqayisəsi barədə D Bölməsində məlumat ala bilərsiniz.

**A.2** [**Restrukturizasiyanın nəticəsi olan vəziyyətlə başlanğıcdan belə strukturlaşdırılmış vəziyyət arasındakı mümkün faktiki fərqlər**](file:///C:\Documents%20and%20Settings\UserXP\Desktop\TP%20GUİDELİNES\AZE%20TP%20parts\transfer%20pricing%20guidline-new%20conversion.docx#page405#page405)

9.102 Qarşılıqlı surətdə asılı olan müəssisələr arasındakı razılaşma mövcud razılaşmanı (restrukturizasiyanı) əvəz etdikdə, yeni qurulmuş fəaliyyətə dair mövqe ilə müqayisə edərkən, restrukturizasiya olunmuş müəssisənin başlanğıc mövqeyində faktiki fərqlər ola bilər. Bəzən restrukturizasiya sonrası razılaşma əvvəlcədən müqavilə və ticarət əlaqələri olmuş tərəflər arasında müzakirə olunur. Belə bir vəziyyətdə, iş üzrə fakt və vəziyyətlərdən və xüsusilə də tərəflərin əvvəlki razılaşmadan əldə etdiyi hüquq və vəzifələrindən asılı olaraq, bu, yeni razılaşmanın şərtlərini müzakirə edərkən tərəflər üçün real mövcud olan variantlara və buna görə də restrukturizasiya və restrukturizasiya sonrası razılaşmanın şərtlərinə (restrukturizasiyanın özü ilə bağlı qol uzunluğuna uyğun kompensasiyasının müəyyən edilməsi kontekstində real mövcud variantların müzakirəsi üçün 9.27-9.31-ci paraqraflara baxın) təsir göstərə bilər. Məsələn, bir tərəfin marketinq və satış funksiyalarının hamısını yerinə yetirən, dəyərli marketinq qeyri-maddi aktivlərindən istifadə edib inkişaf etdirən və fəaliyyəti ilə əlaqədar inventar riskləri, ümidsiz borc riskləri və bazar riskləri kimi bir sıra riskləri öz üzərinə götürən tam hüquqlu bir distribütor kimi keçmişdə fəaliyyət göstərdiyinin sübut olunduğunu fərz edək. Güman edin ki, onun distribütor fəaliyyət müqaviləsi yenidən müzakirə olunur və “məhdud riskli distribütor” müqaviləsinə çevrilir, bununla da o, xarici əlaqəli müəssisənin nəzarəti altında məhdud marketinq fəaliyyəti həyata keçirəcək, məhdud marketinq qeyri-maddi aktivlərindən istifadə edəcək və xarici əlaqəli müəssisə və müştərilərlə münasibətlərdə məhdud risklər daşıyacaqdır. Belə bir vəziyyətdə restrukturizasiya olunmuş distribütor yeni yaradılmış distribütorla eyni vəziyyətdə olmazdı.

9.103 Restrukturizasiyadan əvvəl və sonra tərəflər arasında davam edən işgüzar əlaqələrin olduğu yerlərdə, aşağıda C Bölməsində müzakirə edildiyi kimi, bir tərəfdən restrukturizasiya öncəsi fəaliyyət şərtləri və/və ya restrukturizasiyanın özü ilə, digər tərəfdən isə restrukturizasiya sonrası razılaşma şərtləri arasında qarşılıqlı əlaqəlilik də ola bilər.

9.104 Yeni qurulmuş müəssisənin mövqeyi ilə müqayisədə restrukturizasiya olunmuş müəssisənin başlanğıc mövqeyindəki bəzi fərqlər yeni müəssisənin oturuşmuş vəziyyəti ilə bağlı ola bilər. Məsələn, uzun müddət əvvəl yaradılmış tam hüquqlu bir distribütorun məhdud riskli distribütora çevrildiyi vəziyyəti qrupun əvvəllər kommersiya fəaliyyətinin olmadığı bir bazarda məhdud riskli distribütorun yaradılması vəziyyəti ilə müqayisə etsək, bazara yeni daxil olan müəssisə üçün çevrilmiş müəssisənin ehtiyac duymadığı bazara daxil olma səyləri tələb oluna bilər. Bu hal, hər iki vəziyyətdə müqayisəli təhlil və qol uzunluğuna uyğun mükafatlandırmaya təsir edə bilər.

9.105 Uzun müddətdir qurulmuş tam hüquqlu bir distribütorun bazarda eyni müddət ərzində mövcud olan vəziyyətdəki məhdud riskli distribütorla müqayisə etdikdə fərqlər də ola bilər, çünki çevrilmədən əvvəl tam hüquqlu bir distribütor bəzi funksiyaları yerinə yetirmiş, bəzi xərcləri (məsələn, marketinq xərclərini) daşımış, bəzi riskləri öz üzərinə götürmüş və bəzi qeyri-maddi aktivlərin hazırlanmasına töhfə vermiş ola bilər ki, bunu da uzun müddətdir mövcud olan “məhdud riskli distribütor” yerinə etməmiş, daşımamış, üzərinə götürməmiş və ya töhfə verməmiş ola bilər. Sual yaranır ki, bu qədər əlavə funksiyalar, aktivlər və risklər yalnız distribütorun çevrilməzdən əvvəl olan ödəmələrinə qol uzunluğuna uyğun təsir göstərə bilər, çevrilmə zamanı baş verən ötürmələrlə bağlı mükafatlanma müəyyən etmək üçün nəzərə alınmalıdır (alınmalıdırsa necə), bunlar restrukturizasiya olunmuş məhdud riskli distribütora olan kompensasiyaya təsir göstərməlidirmi (və əgər göstərəcəksə necə) və ya bu üç ehtimal birgə olmalıdır. Məsələn, restrukturizasiyadan əvvəlki tədbirlər nəticəsində uzun müddətdir qurulmuş məhdud riskli distribütorun bəzi qeyri-maddi aktivlərə sahib olmadığı halda tam hüquqlu distribütorun onlara sahib olduğu aşkar olunarsa, qol uzunluğu prinsipi tam hüquqlu distribütor tərəfindən bu qeyri-maddi aktivlər xarici əlaqəli müəssisəyə ötürülürsə restrukturizasiya zamanı ödənilməsini və ya ötürülmədiyi təqdirdə restrukturizasiya sonrası fəaliyyətlərin qol uzunluğu ödənişinin müəyyənləşdirilməsi üçün nəzərə alınmasını tələb edə bilər (yuxarıdakı I Hissənin E.2 Bölməsinə və bu Təlimatın VI Fəslinə baxın).

9.106. Restrukturizasiya əvvəllər vergi ödəyicisi tərəfindən götürülmüş risklərin xarici əlaqəli müəssisəyə ötürülməsini ehtiva edərsə, risklərin ötürülməsinin yalnız restrukturizasiyadan sonrakı fəaliyyətlə əlaqədar gələcək risklərə, yoxsa həm də çevrilmə öncəsi fəaliyyət nəticəsində restrukturizasiya vaxtı mövcud olan risklərə da aid olub olmadığını araşdırmaq vacib ola bilər, çünki risklərdə azalma ola bilər. Məsələn, “məhdud riskli distribütor” kimi restrukturizasiyasından sonra əvvəllər ümidsiz borclara görə riski götürmüş bir distribütorun, uzun müddətdir qurulmuş və heç vaxt ümidsiz borclara görə risk götürməmiş “məhdud riskli distribütor” ilə müqayisə edildiyi bir vəziyyətə nəzər salaq. I Fəslin D.1.2.1 Bölməsindəki göstərişə əsasən, çevrilmə nəticəsində yaranan "məhdud riskli distribütorun" hələ də tam hüquqlu distribütor olduğu dövrdə restrukturizasiyadan əvvəl yaranmış yaranan ümidsiz borclarla bağlı riskləri öz üzərinə götürüb götürmədiyini və ya çevrilmə zamanı mövcud olanlar da daxil olmaqla bütün ümidsiz borc risklərinin ötürülüb ötürülmədiyini araşdırmaq hər iki vəziyyəti müqayisə edərkən vacib ola bilər.

9.107 Eyni şərh və suallar digər restrukturizasiya növlərinə, o cümlədən satış fəaliyyətinin restrukturizasiyası, eləcə də istehsal fəaliyyətinin, tədqiqat və inkişaf fəaliyyətinin və ya digər xidmətlər kimi restrukturizasiya növlərinə də tətbiq olunur.

1. [**Biznes restrukturizasiyası vəziyyətinə tətbiqi:**](file:///C:\Documents%20and%20Settings\UserXP\Desktop\TP%20GUİDELİNES\AZE%20TP%20parts\transfer%20pricing%20guidline-new%20conversion.docx#page407#page407)

[**restrukturizasiya sonrası nəzarət olunan əməliyyatlar üçün transfer**](file:///C:\Documents%20and%20Settings\UserXP\Desktop\TP%20GUİDELİNES\AZE%20TP%20parts\transfer%20pricing%20guidline-new%20conversion.docx#page407#page407) **qiyməti üsulunun seçilməsi və tətbiqi**

9.108 Restrukturizasiyadan sonrakı nəzarət olunan əməliyyatlar üçün transfer qiyməti üsulunun seçilməsi və tətbiqi nəzarət olunan əməliyyatın iqtisadi cəhətdən dəqiq xüsusiyyətlərinin təhlilindən irəli gəlməlidir. Restrukturizasiyadan sonrakı əməliyyatlara cəlb olunan funksiyaların, aktivlərin və risklərin nədən ibarət olduğunu və onları hansı tərəfin həyata keçirdiyini, istifadə etdiyini və ya götürdüyünü anlamaq vacibdir. Bu, əməliyyatın hər iki tərəfinin funksiyaları, aktivləri və riskləri barədə məlumatın olmasını tələb edir, məs. Restrukturizasiya olunmuş müəssisə və onun əməliyyat apardığı xarici əlaqəli müəssisə. Bəzən "komisyonçu" və ya "məhdud riskli distribütor" kimi təsnifatlandırılmış bir müəssisənin dəyərli lokal qeyri-maddi aktivlərə sahib ola və öz üzərinə əhəmiyyətli bazar riskləri götürməyə davam edə bildiyi üçün və "müqavilə üzrə işləyən istehsalçı" kimi təsnifatlandırılan bir müəssisənin bəzən əhəmiyyətli inkişaf fəaliyyətlərini davam etdirə və ya unikal qeyri-maddi aktivlərə sahib ola və istifadə edə bildiyini müşahidə etdiyimiz üçün, təhlillər restrukturizasiya olunmuş müəssisəyə aid edilən təsnifatı aşa da bilər. Restrukturizasiyadan sonrakı vəziyyətlərdə, effektiv olaraq restrukturizasiya olunmuş müəssisədə qalan iqtisadi cəhətdən əhəmiyyətli risklərin və qiymətli qeyri-maddi aktivlərin (o cümlədən mümkün olarsa qorunmayan lokal qeyri-maddi aktivlərin) müəyyənləşdirilməsinə və qeyri-maddi aktivlərin və risklərin bu cür bölüşdürülməsinin qol uzunluğu prinsipinə uyğun olub olmadığına xüsusi diqqət yetirilməlidir. qeyri-maddi və risklər qolun uzunluğu prinsipini təmin edir. Ödəniş forması uyğun olmayan risk bölgüsünü diktə edə bilməz. Bu, I Fəsildə risklərin təhlili prosesində göstərildiyi kimi, tərəflərin riskləri faktiki olaraq necə idarə etdiyini və risk daşımaq üçün maliyyə imkanlarının olub olmadığını müəyyənləşdirmək üçündür. Bununla tərəflərin risk daşıması müəyyən edilir və ən uyğun transfer qiymətləri üsulunun seçilməsi diktə olunur. Risklər və qeyri-maddi aktivlərlə bağlı məsələlər bu fəslin I Hissəsində müzakirə olunur.

9.109 Restrukturizasiyadan sonrakı razılaşmalar, restrukturizasiya üzrə müstəqil müəssisələr arasında çətin müşahidə olunan bir biznes modeli tətbiq etdiyi hallarda, potensial müqayisəli əməliyyatların müəyyənləşdirilməsi ilə bağlı müəyyən çətinliklər yarada bilər. Qeyd etmək lazımdır ki, müstəqil müəssisələr arasında razılaşmaya rast gəlinməməsinin sadə səbəbi, onun qol uzunluğuna uyğun gəlmədiyi və ya kommersiya baxımından səmərəsiz olmadığı mənasını ifadə etmir. Bundan əlavə, restrukturizasiya əməliyyatları üçün qol uzunluğu prinsipinə uyğun olan qiymətin müəyyənləşdirilməsi üçün səy göstərilməlidir.

9.110 Həyata keçirilən müqayisə ilə bağlı mümkün düzəlişlərə uyğun olaraq, müqayisə edilə bilən (daxili müqayisə edilə bilənlər daxil olmaqla) əməliyyatların mövcud olduğu hallar vardır. CUP üsulunun mümkün tətbiqinin bir nümunəsi TMŞ qrupu ilə müstəqil əməliyyat aparmış bir müəssisənin alınması və bu alışın ardından indi nəzarət olunan əməliyyatların restrukturizasiyası halları ola bilər. İqtisadi cəhətdən beş müvafiq xüsusiyyət və ya müqayisəlilik amillərinin və müxtəlif vaxtlarda baş verən nəzarət olunan və olunmayan əməliyyatların mümkün təsirinin nəzərdən keçirilməsin uyğun olaraq, satın alınmadan əvvəlki nəzarət olunmayan əməliyyatların şərtləri satın alınmadan sonrakı nəzarət olunan əməliyyatlar üçün CUP təmin edir. Əməliyyatların şərtlərinin restrukturizasiya edildiyi hallarda belə, işə dair fakt və şəraitdən asılı olaraq, funksiyaların, aktivlərin və / və ya risklərin restrukturizasiya zamanı baş vermiş ötürülməsini tənzimləmək hələ mümkün ola bilər. Məsələn, fərqli bir tərəfin ümidsiz borc riski götürməsi faktını nəzərə almaq üçün müqayisə baxımından düzəliş aparıla bilər.

9.111 CUP üsulunun mümkün tətbiqinə dair başqa bir nümunə müstəqil tərəflərin restrukturizasiyaya uğramış filialın təqdim etdiyi fəaliyyətlərlə müqayisə edilə bilən istehsal, satış və ya xidmət fəaliyyətləri həyata keçirməsi ola bilər. Son zamanlarda autsorsinq fəaliyyətinin inkişafını nəzərə alsaq, bəzi hallar üçün restrukturizasiya sonrası nəzarət olunan əməliyyatların qol uzunluğu qiymətini təyin etmək məqsədilə CUP üsulundan istifadəyə əsas verən müstəqil autsorsinq əməliyyatları tapmaq mümkündür. Əlbəttə ki, bu, autsorsinq əməliyyatlarının nəzarət olunmayan əməliyyatlar olaraq münasib olacağı və iqtisadi cəhətdən xarakterizə olunan beş xüsusiyyətin və ya müqayisəlilik amillərinin nəzərdən keçirilməsinin ya nəzarət olunmayan autsorsinq əməliyyatlarının şərtləri ilə restrukturizasiyadan sonrakı nəzarət olunan əməliyyatların şərtləri arasında heç bir ciddi fərq olmadığını və ya bu fərqləri aradan qaldırmaq üçün kifayət qədər etibarlı düzəlişlərin edilə bilməsi (və effektiv şəkildə edilməsi) üçün kifayət qədər rahatlıq təmin etdiyi şərtə uyğundur.

9.112 Müqayisə edilə bilən əməliyyat təklif edildikdə, aradakı maddi fərqləri müəyyənləşdirmək eləcə də, zəruri və mümkün olduqda, bu fərqləri tənzimləmək üçün, nəzarət olunan və olunmayan əməliyyatların müqayisəli təhlilinin aparılmasını təmin etmək vacibdir. Xüsusilə, müqayisəlilik baxımından aparılan təhlil nəticəsində restrukturizasiya edilmiş müəssisənin dəyərli və əhəmiyyətli funksiyaları yerinə yetirməyə davam etdiyi və/və ya restrukturizasiyadan sonra “əmlaksız” müəssisədə lokal qeyri-maddi aktivlərin və/və ya iqtisadi cəhətdən əhəmiyyətli risklərin mövcud olduğu aşkar edilə bilər. Restrukturizasiya edilmiş fəaliyyətlər və startapla bağlı vəziyyətlər arasındakı mümkün fərqlər barədə məlumat almaq üçün A Bölməsinə baxa bilərsiniz.

9.113 Potensial müqayisə oluna bilən əməliyyatların müəyyənləşdirilməsi, mövcud məlumatlar və müvafiq əməletmə xərcləri ilə bağlı məhdudiyyətlər nəzərə alınmaqla, işə dair vəziyyətə aid ən etibarlı müqayisə edilə bilən məlumatların tapılması məqsədi aparılır (3.2 və 3.80-ci paraqraflara baxın). Əldə edilən məlumatlar heç də həmişə mükəmməl olmayacaqdır. Müqayisə edilə bilən məlumatların tapılmayacağı hallar da olacaq, məsələn, restrukturizasiya nəticəsində, inteqrasiya edilmiş funksiyaların, qarşılıqlı surətdə asılı olmayan tərəflər arasında müşahidə edilməyəcək bir tərzdə, qrupun bir neçə şirkəti arasında fraqmentasiyaya səbəb olduğu zaman bu baş verə bilər. Bu, nəzarət olunan əməliyyatın şərtlərinin mütləq bir şəkildə qol uzunluğuna uyğun gəlmədiyini ifadə etmir. Müqayisə olunan əməliyyatların axtarışı prosesində yarana biləcək çətinliklərə baxmayaraq, transfer qiymətləri üzrə bütün hallar üçün ağlabatan həllin tapılması lazımdır. 2.2-ci paraqrafdakı göstərişə əsasən, hətta müqayisə edilə bilən məlumatların kifayət qədər və tam olmadığı təqdirdə belə, işə dair vəziyyətə ən uyğun olan transfer qiyməti üsulunun seçilməsi, xüsusən də funksional təhlil vasitəsi ilə müəyyən edilmiş nəzarət olunan əməliyyatın xarakterinə uyğun olmalıdır.

**C.** [**Restrukturizasiya üzrə kompensasiya ilə restrukturizasiya sonrası ödəniş arasındakı əlaqə**](file:///C:\Documents%20and%20Settings\UserXP\Desktop\TP%20GUİDELİNES\AZE%20TP%20parts\transfer%20pricing%20guidline-new%20conversion.docx#page409#page409)

9.114 Bəzi hallarda restrukturizasiyaüçün ödənilən kompensasiya ilə biznesin restrukturizasiyasonrası fəaliyyəti üçün olan qol uzunluğu mükafatı arasında vacib qarşılıqlı əlaqə ola bilər. Bu, vergi ödəyicisinin biznes fəaliyyətini sonda həmin fəaliyyətin bir hissəsi kimi biznesi həyata keçirməli olduğu onunla qarşılıqlı surətdə asılı olan müəssisəyə ötürməsi halında baş verə bilər. Belə bir əlaqəyə dair bir nümunəni, autsorsinqlə bağlı 9.74-cü paraqrafda görmək olar.

9.115 Digər bir misal olaraq, gələcəkdə istehsal etdiyi malları satacağı xarici əlaqəli müəssisəyə öz distribütor fəaliyyətini ötürməklə restrukturizasiyaya uğrayan istehsal və distribütor fəaliyyətini həyata keçirən vergi ödəyicisini göstərmək olar. Xarici əlaqəli müəssisə biznesi əldə etməsi və fəaliyyətinə qoyduğu sərmayə qarşılığında biznes üçün qol uzunluğu prinsipinə uyğun mükafat əldə edə biləcəyini gözləyir. Bu vəziyyətdə, vergi ödəyicisi xarici əlaqəli müəssisə ilə biznes üçün qol uzunluğu prinsipinə uyğun qabaqcadan ödənilə bilən kompensasiyanın bir hissəsini və ya hamısını almaqdan imtina etmək barədə razılığa gələ bilər və əvəzində öz mallarını xarici əlaqəli müəssisəyə sonuncunun qabaqcadan ödənilmiş kompensasiya olmuş olsaydı razılaşacağı qiymətdən daha yüksək qiymətlərlə təqdim etməklə, müəyyən bir zaman ərzində müqayisə edilə bilən maliyyə töhfəsi əldə edə bilər. Alternativ olaraq, tərəflər istehsal olunan məhsullar üçün gələcəkdə daha aşağı transfer qiymətləri ilə qismən əvəzləşdirilən restrukturizasiya ilə bağlı, başqa cür təyin edilməkdənsə, qabaqcadan verilən kompensasiya ödənişi təyin etmək barədə razılığa gələ bilərlər. Bu fəslin I Hissəsində restrukturizasiya üzrə qol uzunluğu kompensasiyasının ödənilə biləcəyi vəziyyətlər barədə məlumat ala bilərsiniz.

9.116 Başqa sözlə, vergi ödəyicisinin əvvəllər vergi ödəyicisi tərəfindən həyata keçirilmiş fəaliyyəti həyata keçirən xarici əlaqəli müəssisə ilə təchizatçı qismində davam edən işgüzar münasibətlərinin olacağı bu vəziyyətdə, vergi ödəyicisi və xarici əlaqəli müəssisə aralarındakı münasibət (məsələn, malların satış qiyməti) vasitəsilə iqtisadi və kommersiya faydası əldə etmək imkanları var. Bu da məsələn biznesin ötürülməsi üçün qabaqcadan kapital ödənişi vasitəsilə kompensasiyanın niyə ləğv edildiyini və ya fəaliyyət həyata keçirilmədiyi təqdirdə məhsulların gələcək transfer qiymətinin razılaşdırılmış qiymətlərdən fərqli ola biləcəyini izah edə bilər. Təcrübədə, belə bir tənzimləməni qurmaq və monitorinq etmək çətin ola bilər. Vergi ödəyiciləri qabaqcadan və ya zamanla verilən kompensasiya ödənişlərinin formasını seçməkdə azad olsalar da, bu razılaşmalara baxarkən vergi administrasiyaları restrukturizasiyanın özü ilə bağlı hər hansı imtina edilmiş kompensasiyanı nəzərə almaqla restrukturizasiya sonrası fəaliyyətə necə təsir etdiyini bilmək istəyəcək. Xüsusilə, belə bir vəziyyətdə vergi administrasiyası restrukturizasiya və restrukturizasiya sonrası əməliyyatlar üçün qol uzunluğu kompensasiyası barədə ayrıca qiymətləndirmə ilə təmin edilsə də, razılaşmaları bütünlüklə görmək istəyə bilər.

**D. Restrukturizasiya öncəsi və sonrası vəziyyətlərin müqayisəsi**

9.117 Sual yaradan məsələ restrukturizasiyadan əvvəl və sonra, nəzarət olunan əməliyyatda iştirak edən tərəfin faktiki qazandığı mənfəətlə bağlı edilə bilən müqayisələrdən hər hansı birinin roludur. Xüsusilə, restrukturizasiyaya məruz qalmış müəssisənin restrukturizasiya sonrası mənfəətini, müəyyən funksiyalar, aktivlər və risklərin ötürülməsi və ya geri alınmasını əks etdirmək üçün tənzimlənən restrukturizasiyadanəvvəlki mənfəətinə istinad etməklə müəyyənləşdirilməsinin məqsədəuyğun olub-olmadığı soruşula bilər[[17]](#footnote-17).

9.118 Bu əvvəl və sonrakı müqayisələr ilə bağlı vacib məsələlərdən biri restrukturizasiya sonrası nəzarət olunan əməliyyatlardan əldə edilən mənfəətin restrukturizasiya öncəsi nəzarət olunan əməliyyatlardan əldə edilən mənfəətlə müqayisə edilməsi qənaətbəxş deyil, çünki İƏİT Model Vergi Konvensiyasının 9-cu maddəsində müqayisənin nəzarət olunmayan əməliyyatlarla edilməsi nəzərdə tutulmuşdur. Vergi ödəyicisinin nəzarət olunan əməliyyatlarının digər nəzarət olunan əməliyyatlarla müqayisə edilməsi qol uzunluğu prinsipinin tətbiqi üçün müvafiq deyil və buna görə də vergi administrasiyası tərəfindən transfer qiyməti ilə bağlı düzəlişin aparılması və ya vergi ödəyicisi tərəfindən transfer qiymət siyasətini dəstəkləmək üçün əsas götürülməməlidir.

9.119 Əvvəlki və sonrakı müqayisə ilə əlaqəli digər bir məsələ restrukturizasiyaya uğramış müəssisə tərəfindən itirilmiş funksiyalar, aktivlər və riskləri dəyərləndirmənin ehtimal edilən çətinliyidir. Unutmaq olmaz ki, bu funksiyalar, aktivlər və risklər heç də həmişə digər tərəfə ötürülmür.

9.120 Digər tərəfdən biznesin restrukturizasiyası zamanı əvvəlki və sonrakı müqayisələrin restrukturizasiyanı dərk etməkdə rolu olu bilər və tərəflər arasında mənfəət/zərərin bölüşdürülməsi zamanı baş verən dəyişikliklərin səbəbi olan dəyişiklikləri başa düşmək üçün əvvəl və sonrakı müqayisəli (o cümlədən funksional) təhlilinin bir hissəsini təşkil edə bilər. Əslində, restrukturizasiyadan əvvəl mövcud olan razılaşmalar və restrukturizasiyanın şərtləri barədə məlumat, restrukturizasiya sonrası razılaşmaların tətbiqi kontekstini başa düşmək və bu razılaşmalara dair qol uzunluğunu müəyyən etmək üçün vacib ola bilər. Bu, həmçinin restrukturizasiya edilmiş müəssisə üçün real olaraq mövcud olan variantları üzə çıxara bilər[[18]](#footnote-18).

9.121 Biznesin restrukturizasiyadan əvvəlki və sonrakı təhlili, bəzi funksiyalar, aktivlər və risklər təhvil verilsə də, digər funksiyaların hələ də onları "təhvil verən" müəssisə tərəfindən həyata keçirilə biləcəyini göstərir. Səciyyəvi olaraq, restrukturizasiyasının bir hissəsi kimi müəssisə sanki qeyri-maddi aktivlər və ya riskdən məhrum edilmiş ola bilər, lakin restrukturizasiyadan sonra da əvvəllər həyata keçirdiyi funksiyaların bəzisini və ya hamısını yerinə yetirməyə davam edir. Bununla belə, restrukturizasiyadan sonra, funksiyalarını "təhvil verən" müəssisə xarici əlaqəli müəssisəyə bu funksiyaları müqavilə üzrə yerinə yetirir. Xarici əlaqəli müəssisə ilə funksiyalarını "təhvil verən" müəssisə arasındakı faktiki əməliyyatın dəqiq müəyyənləşdirilməsi, onlar arasındakı faktiki ticarət və ya maliyyə əlaqələrini, o cümlədən müqavilə şərtlərinin tərəflərin davranışlarına və işə dair digər faktlara uyğun olub-olmamasını müəyyənləşdirəcək. Restrukturizasiyadan sonra hər bir tərəf üçün qol uzunluğu kompensasiyası onun yerinə yetirdiyi faktiki funksiyalara, istifadə etdiyi aktivlərə və daşıdığı risklərə uyğun olmalıdır.

9.122 Misal üçün, hər hansı bir TMŞ dəyəri məhsulların texniki xüsusiyyətləri ilə deyil, istehlakçı tərəfindən markanın tanınması ilə yaranan məhsul istehsal edir və distribütor fəaliyyətini həyata keçirir[[19]](#footnote-19). TMŞ, diqqətlə hazırlanmış və bahalı marketinq strategiyasını həyata keçirərək böyük dəyərə malik markaları inkişaf etdirib rəqiblərindən fərqlənmək istəyir. Markanın təmsil etdiyi ticarət nişanları, ticarət adları və digər qeyri-maddi aktivlər A ölkəsində yerləşən A şirkətinə məxsusdur və A şirkəti həmin qeyri-maddi aktivlərə sahiblik, onların inkişafı və istismarı ilə bağlı riskləri daşıyır. Bütün dünyada istifadə edilən marketinq strategiyasının hazırlanması, saxlanması və həyata keçirilməsi A şirkətinin baş ofisində 125 işçi tərəfindən həyata keçirilən TMŞ-nin əsas dəyər yaradan amildir. Qeyri-maddi aktivlərin dəyəri məhsullar üzrə yüksək istehlak qiymətinə səbəb olur. A şirkətinin baş ofisi qrupun törəmə şirkətləri üçün (məsələn, insan resurslarının idarə edilməsi, hüquqi, vergi kimi) vacib xidmətlər göstərir. Məhsullar A Şirkəti ilə müqavilə əsaslı istehsal razılaşmaları üzrə onunla əlaqəli olan müəssisələr tərəfindən istehsal olunur. Məhsullar üzrə distribütor fəaliyyəti onları A şirkətindən satın alan şirkətlər tərəfindən həyata keçirilir. Müqavilə üzrə fəaliyyət göstərən istehsalçılar və distribütorlar arasında qol uzunluğuna uyğun şəkildə bölüşdürüldükdən sonra A şirkətinin mənfəəti A şirkətinin qeyri-maddi aktivləri, marketinq fəaliyyəti və mühüm xidmətlərinə görə əldə edilən mükafat hesab olunur.

9.123 Sonra restrukturizasiya baş verir. Brend ilə təmsil olunan ticarət nişanları, ticarət adları və digər qeyri-maddi aktivlər üzərindəki qanuni sahiblik A şirkəti tərəfindən birdəfəlik ödəmə qarşılığında yeni yaradılan filiala, Z ölkəsindəki Z şirkətinə ötürülür. Restrukturizasiyadan sonra A Şirkəti Z şirkəti və qrupun qalan üzvləri üçün həyata keçirdiyi xidmətlərə görə dəyər toplanmasına (xərcin üzərinə ticarət əlavəsini gəlməklə) uyğun olaraq mükafatlandırılır. Əlaqəli müqavilə üzrə fəaliyyət göstərən istehsalçılar və distribütorlar üçün olan ödəniş eyni qalır. Müqavilə üzrə fəaliyyət göstərən istehsalçılar, distribütorlar və A Şirkətinin baş ofis xidmətləri üzrə ödənişlərdən sonra, qalan mənfəət Z Şirkətinə verilir. Restrukturizasiyadan əvvəl və sonrakı əməliyyatların dəqiq təyin edilməsi aşağıdakıları müəyyən edir:

* Z Şirkəti yerli trast şirkəti tərəfindən idarə olunur. Belə şirkətin fəaliyyət yerinə yetirmə və əslində brend ilə təmsil olunan təmsil olunan ticarət nişanları, ticarət adları və ya digər qeyri-maddi aktivlərlə sahiblik və ya strateji inkişaf ilə əlaqəli risklərə münasibətdə nəzarət funksiyaları yerinə yetirmək qabiliyyəti olan heyəti (işçilər və ya direktorlar) olmur. Bu risklər daşımaq üçün maddi imkanları da olmur.
* A şirkətinin baş ofisinin yüksək vəzifəli əməkdaşları ildə bir dəfə şirkətin fəaliyyət göstərməsi üçün zəruri olan strateji qərarların təsdiqlənməsi üçün Z ölkəsinə uçur. Bu qərarlar A şirkətinin A ölkəsindəki baş ofisi tərəfindən Z ölkəsindəki görüşlərdən əvvəl hazırlanır. TMŞ bu fəaliyyətləri A şirkətinin baş ofisinin Z üçün həyata keçirdiyi xidmət fəaliyyətləri hesab edir. Bu strateji qərarvermə fəaliyyətləri üzrə ödəniş mühüm xidmətlər üçün olan eyni ödəniş formasında həyata keçirilir (məsələn, insan resurslarının idarə edilməsi, hüquqi, vergi).
* Dünyəvi marketinq strategiyasının hazırlanması, saxlanması və icrası hələ də A şirkətinin baş ofisinin eyni işçilər tərəfindən həyata keçirilir və ödəniş isə dəyər toplanması (cost plus) əsasında aparılır.

9.124 Əldə edilən bu məlumatlara əsasən, belə nəticəyə gəlmək olar ki, A şirkəti restrukturizasiyadan əvvəl də olduğu kimi eyni funksiyaları yerinə yetirməyə və eyni riskləri daşımağa davam edir. Xüsusilə, A şirkəti faktiki olaraq qeyri-maddi aktivlərin istismarı riski ilə əlaqədar nəzarət funksiyalarını yerinə yetirmək qabiliyyətinə malikdir və buna davam edir. Bununla yanaşı, dünya səviyyəli marketinq strategiyasının hazırlanması, saxlanması və icrası ilə əlaqəli funksiyaları da həyata keçirir. Z Şirkəti nəzarət funksiyalarını yerinə yetirmək qabiliyyətinə malik deyil və əslində qeyri-maddi aktivlərlə əlaqəli risklər daşımaq üçün lazım olan nəzarət funksiyalarını yerinə yetirmir. Buna görə, restrukturizasiyadan sonra əməliyyat dəqiq təhlil edilib başa düşülməsi, bunun qeyri-maddi aktivlərin idarə olunmasının mərkəzləşdirilməsi üçün olan restrukturizasiyadan daha çox A Şirkəti və Z Şirkəti arasında olan maliyyələşdirmə razılaşması olduğu qənaətinə gəlməyə səbəb ola bilər. Əməliyyata dair bütün faktlar və hallar nəzərə alınmaqla, qiymətləndirmə I Fəslin D.2 Bölməsindəki göstərişə əsasən əməliyyatın kommersiya baxımından rasionallığı üçün lazım ola bilər[[20]](#footnote-20).

9.125 Ayrıca, restrukturizasiyadan əvvəl edilən əməliyyatlara nəzarət edilmədiyi üçün, əvvəl və sonrakı müqayisələrin edilə biləcəyi hallar da ola bilər. Restrukturizasiya satın alınmadan sonra baş verirsə, restrukturizasiyadan əvvəlki nəzarət olunmayan əməliyyatlar və restrukturizasiyadan sonrakı nəzarət olunan əməliyyatları nəzərə almaqla etibarlı şəkildə düzəlişlərin ediləcəyi buna misal ola bilər. 9.110-cu paraqrafda verilən nümunəyə baxın. Bu cür nəzarət olunmayan əməliyyatların etibarlı müqayisə təmin edib-etməməsi 3.2-ci paraqrafdakı göstəriş nəzərə alınmaqla müəyyənləşdirilməlidir.

**E. Fəaliyyət yeri üzrə vəsaitlərə edilən qənaət**

9.126 TMŞ qrupu bu cür qənaəti bəzi fəaliyyətlərini onların ilkin olaraq başladığı yerdəki xərclərdən (əmək dəyəri, daşınmaz əmlak xərcləri və s.) daha aşağı xərclər olan yerə köçürən zaman əldə edə bilər, bu zaman yerdəyişmə ilə əlaqəli mümkün xərclər (məsələn, mövcud əməliyyatın dayandırılması xərcləri, yeni ərazidə daha yüksək infrastruktur xərcləri, yeni bazardan daha uzaq olduqda nəqliyyat xərcləri, yerli işçilərin təlim xərcləri və s.) nəzərə alınmalıdır. Qənaət əldə etməyə yönəlmiş bir biznes strategiyası restrukturizasiya üçün bir biznes səbəbi olaraq irəli sürüldüyü zaman, I Fəslin D.1.5-ci Bölməsindəki məlumatı istifadə edə bilərsiniz.

9.127 Biznes restrukturizasiyasından sonra yerləşmə yeri baxımından əhəmiyyətli qənaət əldə edilirsə, belə bir qənaətin tərəflər arasında necə bölüşdürülməsi və bölüşdürülürsə necə edilməsi barədə sual yaranır. Bu məsələ ilə bağlı I Fəslin D.6-cı Bölməsindəki göstərişə istinad edilə bilər.

9.128 Brend paltar hazırlayan, istehsal edən və satan bir müəssisəni misal götürək. İstehsal prosesinin təməl bir proses və markanın məşhur və yüksək qiymətli bir qeyri-maddi aktiv olduğunu fərz edək. Müəssisənin işçilik xərclərinin yüksək olduğu A Ölkəsində qurulduğunu və A ölkəsindəki istehsal fəaliyyətlərini bağlamağı və işçilik xərclərinin əhəmiyyətli dərəcədə aşağı olduğu B ölkəsindəki bir filial şirkətinə köçürülməsini qərara aldığını düşünək. A ölkəsindəki müəssisə brend adı üzərindəki hüququnu özündə saxlayır və paltarla bağlı dizaynı davam etdirir. Bu restrukturizasiyadan əlavə paltarlar müqavilə əsaslı istehsal razılaşması əsasında B ölkəsindəki filial tərəfindən istehsal ediləcəkdir. Razılaşma, filiala məxsus və ya lisenziya ilə verilmiş hər hansı əhəmiyyətli bir qeyri-maddi aktivdən istifadəni və ya B ölkəsindəki filial tərəfindən hər hansı bir əhəmiyyətli risk almaq ehtimalını özündə cəmləşdirmir. B ölkəsindəki filial tərəfindən istehsal edildikdən sonra, geyimlər üçüncü tərəf müştərilərə satılacağı A ölkəsindəki müəssisəyə satılacaqdır. Fərz edək ki, bu restrukturizasiya A ölkəsindəki müəssisənin və onun B ölkəsindəki filialının yaratdığı qrupa yerləşmə yeri ilə bağlı əhəmiyyətli qənaət etmək imkanı verir. Belə bir sual ortaya çıxır, yerləşmə yeri ilə bağlı əldə edilən qənaət A ölkəsindəki müəssisəyə, yoxsa onun B ölkəsindəki filialına və ya hər ikisinə (və əgər belədirsə, hansı nisbətdə) bölüşdürülməlidir.

9.129 Yer dəyişən fəaliyyətin yüksək rəqabət qabiliyyətli olduğunu nəzərə alsaq, belə bir misalda, A ölkəsindəki müəssisənin ya B ölkəsindəki filialından, ya da üçüncü tərəf istehsalçısından istifadə etmək üçün real mövcud olan imkanı var. Nəticədə, üçüncü tərəfin müəssisəyə qol uzunluğu qiymətinə uyğun olaraq paltar hazırlamağa hazır olub-olmayacağı şərtlərini müəyyən etmək üçün müqayisə edilə bilən məlumatlar tapmaq mümkün olmalıdır. Belə bir vəziyyətdə, müqavilə üzrə fəaliyyət göstərən istehsalçıya yerləşmə yeri baxımından edilən qənaətin qol uzunluğu qiyməti ilə çox az bir hissəsi (əgər olsa) bölüşdürülər. Əks təqdirdə, qarşılıqlı surətdə asılı olan istehsalçı ilə müstəqil istehsalçı arasında fərqli bir vəziyyət yaranar və bu da qol uzunluğu prinsipinə zidd olardı.

9.130 Digər bir misal olaraq, indi isə gəlin X ölkəsindəki bir müəssisənin müstəqil müştərilərə yüksək səviyyəli və keyfiyyətli mühəndislik xidmətləri göstərdiyini fərz edək. Müstəqil müştərilərinə oxşar xidmətlər üçün eyni bazarda rəqiblərin müəyyən etdiyi sabit saatlıq ödəniş nisbətdə bir ödəniş tətbiq edir. Fərz edək ki, X Ölkəsində ixtisaslı mühəndislərin əmək haqları yüksəkdir. Müəssisə mühəndislik işlərinin böyük bir hissəsini subpodrat müqaviləsi üzrə Y Ölkəsindəki yeni bir törəmə şirkətə həvalə edir. Y Ölkəsindəki törəmə müəssisə, X Ölkəsindəki ixtisaslı mühəndislərlə eyni səviyyədə olan mühəndisləri daha az əmək haqqı ödəməklə işə götürür və bununla da müəssisə tərəfindən yaradılan qrup üçün yerləşmə yeri baxımından əhəmiyyətli bir qənaətə nail olur və onun törəmə Müştəriləri birbaşa X Ölkəsindəki müəssisə ilə işləməyə davam edirlər və sub-podrat müqaviləsi barədə mütləq şəkildə bir məlumat əldə etmirlər. Müəyyən bir müddət, X Ölkəsindəki tanınmış müəssisə, mühəndis xərclərinin əhəmiyyətli dərəcədə azaldılmasına baxmayaraq, xidmətlərini əvvəlki saat hesabı qiymət ilə göstərməyə davam edə bilir. Müəyyən bir müddətdən sonra, rəqabətyönümlü təzyiqlər səbəbindən saat hesabı qiyməti (X Ölkəsindəki şirkətə, X Ölkəsindəki ixtisaslı mühəndislərin əmək haqqını ödəmək imkan verməyəcək, lakin bu xidmətlər Y Ölkəsinin ixtisaslı mühəndisləri tərəfindən təmin edildiyində hələ də faydalı olacaq məbləğdə) azaltmaq məcburiyyətində qalır. Yerləşmə yeri baxımından qənaətinin bir hissəsi öz müştərilərinə ötürülür. Bu vəziyyətdə də sual yaranır ki, yerləşmə yeri baxımından əldə edilən qənaətin müştərilərə: Y Ölkəsindəki törəmə müəssisə, X Ölkəsindəki müəssisə və ya hər ikisinə (lakin hansı nisbətlə) ötürülməyən qol uzunluğu prinsipinə uyğun hansı hissəsi TMŞ qrupundakı tərəfə (tərəflərə) bölüşdürülməlidir.

9.131 Yerləmə yeri baxımından edilən qənaətin hansı tərəfə (tərəflərə) aid edilməli olduğunu müəyyən edərkən, tərəflərin funksiyaları, riskləri və aktivləri, habelə real olaraq onların hər biri üçün mümkün olan variantları nəzərə almaq vacibdir. Belə bir misal göstərək, X Ölkəsindəki şirkətin satdığı mühəndislik xidmətlərinə yüksək tələbatın olduğunu düşünək. Həm də fərz edək ki, Y Ölkəsindəki törəmə müəssisə, bu cür xidmətləri tələb olunan keyfiyyət standartı ilə təmin edə bilən, daha ucuz yerdə fəaliyyət göstərən yeganə şirkətdir və Y Şirkəti rəqabətli qiymət təzyiqlərinə tab gətirə bilir, çünki yaratmış olduğu texniki nou-hau rəqabətə qarşı maneə rolunu oynayır. Bundan əlavə, ixtisaslı mühəndislərin əmək haqlarının dəyəri müştərilərə tətbiq olunan saatlıq qiymətlə müqayisədə çox olduğu üçün, X Ölkəsindəki şirkətin həmin ölkədə bu xidmətləri göstərmək üçün ixtisaslı mühəndisləri cəlb etmək variantı yoxdur. Bunu nəzərə alsaq, X Ölkəsindəki müəssisənin bu xidmət təchizatçısının xidmətindən istifadə etməkdən başqa variantları yoxdur. X Şirkəti tərəfindən Y Şirkətinə ödəniləcək məbləğdə, bu xidmətlərin göstərilməsində istifadə olunan hər hansı qeyri-maddi aktivlər də daxil olmaqla öz xidmətlərinin dəyərinə əlavə olaraq Y Şirkətinin yaratdığı yerləşmə yeri baxımdan edilən qənaəti nəzərə alınmalıdır. Bəzi hallarda, X ölkəsindəki müəssisə və onun Y ölkəsindəki törəmə şirkəti tərəfindən verilən töhfələrin xarakteri, rentabellik üsulunun istifadəsi meyarlarına cavab verə bilər.

**Əlavələrin siyahısı**

• İƏİT Transfer Qiymətləndirmə Qaydalarına Əlavə: İƏİT Transfer Qiymətləndirmə Qaydalarına dair monitorinq prosedurları barədə Qaydalar və biznes dairələrinin cəlb edilməsi

• II fəsildə I Əlavə: Ümumi və xalis mənfəət göstəricilərinin həssaslığı

• II fəslə II Əlavə: Qalıq mənfəətin bölüşdürülməsi üsulunun tətbiqini göstərmək üçün nümunə

• II fəsilə III Əlavə: Əməliyyat üzrə mənfəətin bölüşdürülməsi üsulunu tətbiq edilərkən mənfəətlə bağlı müxtəlif tədbirlərin əks edilməsi

• III fəslə Əlavə: İşçi kapitala edilən düzəlişə dair nümunə

• IV Fəsildə I Əlavə: Səlahiyyətli orqanlar üçün ikitərəfli təhlükəsiz limanların yaradılmasına dair anlaşma memorandumları

• IV Fəsildə II Əlavə: Qarşılıqlı Razılaşma Proseduru çərçivəsində Qiymətlərin Qabaqcadan Razılaşdırılmasının (MAP APA) aparılması qaydaları

• V fəslə I Əlavə: Transfer qiymətləndirməsinə dair sənədləşmə - Master fayl

• V fəslə II Əlavə: Transfer qiymətləndirməsinə dair sənədləşmə - Lokal sənəd

• V fəslə III Əlavə: Transfer qiymətləndirməsinə dair sənədləşmə - Ölkələrarası hesabat

• V fəslə IV Əlavə: Ölkələrarası hesabatlılığın icrası paketi.

• VI Fəslə Əlavə: Qeyri-maddi aktivlərə dair təlimatları göstərmək üçün nümunələr

• VIII Fəslə Əlavə: Xərclərin Bölüşdürülməsinə dair Razılaşmalar barədə təlimatları əks etdirmək üçün nümunələr.

***İƏİT-in Transfer Qiymətqoymasına dair Təlimatına Əlavə***

[**İƏİT-in Transfer Qiymətqoymasına dair Təlimatı və**](file:///C:\Documents%20and%20Settings\UserXP\Desktop\TP%20GUİDELİNES\AZE%20TP%20parts\transfer%20pricing%20guidline-new%20conversion.docx#page420#page420) **Biznes Sferasının Cəlb edilməsi haqqında Monitorinq Prosedurlarına dair Göstərişlər**

**A. Ümumi məlumat**

1. 1995-ci ilin iyulunda İƏİT Şurası, Maliyyə İşləri Komitəsi ("Komitə") tərəfindən təqdim edilmiş Transmilli şirkətlər və Vergi Administrasiyaları üçün Transfer Qiymətləndirmə Qaydalarının (Qaydalar) dərc edilməsini təsdiqlədi. Eyni zamanda, İƏİT Şurası, üzv ölkələrin və biznes dairələrinin Qaydalarda göstərilən prinsip və metodların tətbiqi təcrübəsinə əsaslanaraq, Komitənin Qaydaların lazım gəldikdə mütəmadi olaraq nəzərdən keçirilməsi və yenilənməsi barədə tövsiyəsini təsdiqlədi. Bu məqsədlə və davam edən dəqiqləşdirmələr və təkmilləşdirmələri asanlaşdırmaq üçün, İƏİT Şurası Komitəyə beynəlxalq transfer qiymətləndirmə təcrübəsinin monitorinqini aparmaq tapşırığını verdi. Monitorinq rolu 1995-ci ilin iyulunda əldə olunmuş razılaşmanın tərkib hissəsi kimi görülür və onun müvəffəqiyyətlə həyata keçirilməsi Qaydaların ardıcıl tətbiq edilməsinin əsas xüsusiyyətidir. Şuranın Tövsiyəsi “Maliyyə Məsələləri Komitəsinə 1995-ci il Hesabatının üzv ölkələrin vergi orqanları ilə birlikdə və biznes dairələrinin iştirakı ilə yerinə yetirilməsini monitorinq etməyi tapşırır və lazım olduqda, Şuraya monitorinqin nəticələrini nəzərə alaraq 1995-ci il Hesabatına dəyişiklik və düzəlişlər etməyi tapşırır”.

2. Monitorinqin əsas məqsədi üzv ölkələrin qanunvericiliyinin, qaydalarının və inzibati təcrübələrinin Qaydalara nə dərəcədə uyğun olduğunu araşdırmaq və Qaydalara dəyişiklik və əlavələrin tələb oluna biləcəyi sahələri müəyyən etməkdir. Monitorinq yalnız problemli məsələlərin müəyyənləşdirilməsinə deyil, həmçinin Qaydaların digər ölkələrə də faydalı olaraq yayıla biləcək şəkildə tətbiqi zamanı bir və ya bir neçə üzv ölkə tərəfindən izlənilən təcrübələrin müəyyənləşdirilməsinə gətirib çıxarmalıdır. Monitorinq məxsusi işlər üzrə arbitraj üçün nəzərdə tutulmur.

3. Monitorinqin Qaydalara dair bütün aspektləri əhatə etmək üçün davam edən bir proses olması gözlənilir, lakin əməliyyat yönümlü mənfəət üsullarının istifadəsinə xüsusi diqqət yetirilməlidir. Bu qeydi etməkdə məqsəd, monitorinqin aparılması üçün bəzi prosedurları müəyyən etmək və bununla da İƏİT Şurasının tapşırığını yerinə yetirməkdir. Bu prosedurlar tədricən həyata keçiriləcəkdir. Prosedurlar tətbiq edildikdən sonra əlavə düzəlişlər tələb oluna bilər.

4. Şuranın Tövsiyəsinə uyğun olaraq, monitorinqdə biznes dairələrinin öz rolu olacaq və bu rol C Bölməsində təsvir edilib.

**B. Proses**

5. Monitorinq prosesi dörd əlaqəli layihə vasitəsilə həyata keçiriləcəkdir: 1. üzv ölkələrin təcrübələri ilə bağlı ekspert qiymətləndirməsi; 2. çətin hallarla bağlı paradiqmaların müəyyənləşdirilməsi və təhlili; 3. qanunvericilik, qaydalar və inzibati təcrübədəki dəyişikliklərin nəzərdən keçirilməsi; və 4. nümunələrin hazırlanması. Bunların hər biri aşağıda müzakirə olunur.

**B.1 Ekspert qiymətləndirməsi**

6. Transmilli şirkətlərin Vergiyə Cəlb Olunması barədə 6 Saylı İşçi Qrup ("İşçi Qrup ") son bir neçə il ərzində üzv ölkələrin transfer qiymətləndirmə praktikaları barədə ekspert qiymətləndirməsi həyata keçirir. Ekspert qiymətləndirmələri üzv ölkələrdə qanunvericilik, təcrübə və transfer qiymət təcrübələri haqqında ətraflı məlumat əldə etmək məqsədi daşıyır. İşçi Qrupun Nümayəndələri birlikdə hansı ölkənin qiymətləndirilməli və hansı ölkələrin qiymətləndirməni həyata keçirəcəyi barədə qərar qəbul edirlər. Bu qiymətləndirmələrlə bağlı Komitə tərəfindən təsdiq edilmiş qaydalara əməl olunur.

7. Ekspert qiymətləndirməsi qaydaları nəzərdən keçirilən hər bir ölkə üçün İşçi Qrupa hesabatın təqdim edilməsini tələb edir. Hesabatda transfer qiymətləri ilə əlaqəli istifadə edilən hüquqi baza, tətbiq təcrübələrinə istiqamətləndirmək üçün hər hansı ölkənin qaydaları, mürəkkəb transfer qiymətləri probleminin həlli üçün istifadə olunan yanaşmalar, transfer qiymətləri ilə bağlı işlərlə məşğul olmaq üçün inzibati qaydaları, presedent hüquq prinsipləri və məlumatların toplanması və vergi ödəyicisinin sənədləşdirilməsi təcrübəsi əhatə olunur. Hesabatda transfer qiymətləri ilə bağlı mübahisələrin (məsələn, qarşılıqlı razılaşma proseduru, qiymətlərin qabaqcadan razılaşdırılması və təhlükəsiz limanlar) qarşısını almaq və həll etmək üçün inzibati yanaşma ilə bağlı təcrübə təsvir edilmişdir.

8. Ekspert qiymətləndirməsi üç fərqli səviyyədə olmaqla davam etdiriləcək:

1. Birinci səviyyə “məsələnin qiymətləndirilməsi” olacaq ki burada da geniş əhəmiyyətə malik xüsusi bir məsələyə bütün üzv ölkələr tərəfindən tətbiq edilən yanaşmaya baxılacaqdır. İdeal yanaşsaq, qiymətləndirmə monitorinq prosesinin digər aspektləri ilə əlaqələndirilməlidir. Məsələn, belə bir qiymətləndirmədən irəli gələn hər hansı bir problemi həll etməyin ən yaxşı yolu bu halla bağlı çətin paradiqmaları hazırlamaqla məsələni daha ətraflı təhlil etmək (Bu Əlavənin B.2 Bölməsinə baxın) və ya Təlimata daxil edilməsi üçün praktik nümunələr hazırlamaq ola bilər (Bu Əlavənin B.4 Bölməsinə baxın).

2. İkinci səviyyə yalnız müəyyən bir ölkənin və ya ölkələrin müəyyən və nisbətən geniş olmayan bir məsələyə yanaşmasına baxılacaq “məhdud qiymətləndirilmə” olacaqdır. Bu qiymətləndirmə hər bir ölkə üçün iki qiymətləndirici tərəfindən aparılacaq və lazımi giriş səviyyəsi məsələnin xarakterindən asılı olacaqdır.

3. Üçüncü səviyyə xüsusi bir ölkənin “tam qiymətləndirilməsi” olacaqdır ki, bu da bu Əlavənin 7-ci paraqrafında istinad edilən mövcud ekspert qiymətləndirməsi qaydalarına əsasən həyata keçiriləcəkdir. Buna görə də "tam qiymətləndirilmə" birbaşa olaraq xüsusi üzv ölkədəki Təlimatın birbaşa şərhi və tətbiqinə yönələcəkdir.

***Seçim meyarları***

9. Ekspert qiymətləndirmə prosesinin effektivliyini artırmaq üçün, qiymətləndirmənin seçilmiş şəkildə aparılması və Təlimatı tətbiq etməkdə ən çox çətinlik çəkilən sahələrə fikir cəmləşdirilməsi vacibdir. Üç növ qiymətləndirmədən hər hansı birini həyata keçirmək üçün yekun qərar tam İşçi Qrup tərəfindən veriləcəkdir, bu zaman həm Təlimatın tətbiqini monitorinq etməkdə tam İşçi Qrupun işinə hər hansı bir qiymətləndirmənin ümumi faydalılığı həm də təklif olunan qiymətləndirməni həyata keçirmək üçün kifayət qədər mənbələrin mövcud olub olmadığı nəzərə alınır. Həyata keçirilən zaman dəyərli nəticələrin çıxara bilinməsi üçün hər hansı bir qiymətləndirilmənin yüksək standartlar səviyyəsində aparılması və başa çatdırılması çox vacibdir.

**B.2 Çətin paradiqmaların müəyyənləşdirilməsi və təhlili**

10. Monitorinqin əsas istiqaməti ilə praktik nümunələr ilə təsvir edilən və Təlimatda göstərilən transfer qiyməti üsullarının beynəlxalq qaydaya uyğun tətbiqinə maneələr yaradan işin çətin faktiki vəziyyətinə dair nümunələri və problemli sahələri müəyyənləşdirmək və sonra isə təhlil etmək olacaqdır. Monitorinq həmçinin Təlimatın vergi orqanlarına və ya vergi ödəyicilərinə heç bir və ya qeyri-kafi göstəriş təqdim etdiyi sahələri də əhatə edəcəkdir. Bütün üzv ölkələr bu prosesdə fəal iştirak edəcəklər və bunun uğurlu olmasını təmin etmək üçün resursların tələb olunacağını qəbul edirlər. Monitorinqdə həm də biznes dairələri də iştirak edəcək (bu əlavənin C bölməsinə baxın).

11. Birinci məsələ Təlimatın heç bir və ya qeyri-kafi istiqamət verəcəyi və ya üzv ölkələrin Təlimatı fərqli şəkildə şərh edə biləcəyi və bu səbəbdən Təlimatın beynəlxalq səviyyəyə uyğun tətbiq edilməsinə maneə yaradan məsələlərə və vəziyyətlərə diqqət yetirməklə çətin paradiqmaları müəyyənləşdirmək üçün istifadə ediləcək prosedur və müəyyən ediləcək məsuliyyət məsələsidir. Üzv ölkələr öz mülahizələrinə uyğun olaraq Təlimatla müəyyən bir məsələnin həll edilə bilməyəcəyi və ya lazımi səviyyədə həll edə bilməyəcəyi sahələri müəyyən edə bilərlər.

12. Maliyyə İşləri Komitəsi tərəfindən təşkil edilən vergi müfəttişlərinin müntəzəm iclasları kontekstində, İşçi Qrup çətin iş paradiqmalarını müzakirə etmək və Təlimata müvafiq yeniliklərin əlavəsi ilə bağlı hər hansı məsələni daxil etmək üçün vergi yoxlayıcılarının iki ildən bir keçirilən görüşlərini təşkil edəcəkdir. İƏİT çətin iş paradiqmalarını yalnız Təlimatın tətbiqinin monitorinqi baxımından nəzərə alacaqdır.

13. Ayrı-ayrı ölkələr 6 saylı İşçi Qrupunun iclaslarında çətin iş paradiqmalar və praktik nümunələrlə göstərilə bilən problemli sahələr barədə müzakirələrin istiqamətləndirilməsi üçün məsuliyyət daşıyacaqlar.

14. İşçi Qrupu tərəfindən çətin iş paradiqmalarının müəyyənləşdirilməsi və təhlili üzrə nəzərdə tutulan nəticələr, artıq Təlimata daxil edilmiş prinsiplərin tətbiq oluna biləcəyi (müzakirə üçün müəyyənləşdirilmiş) hallarda Təlimatın tətbiq edilməsini əks etdirən nümunələrin hazırlanmasını əhatə edə bilər. Burada daha aydın verilən göstərişi təmin etməsi üçün Təlimatın dəyişdirilə biləcəyi və ya Təlimata yeni materialların daxil edilə biləcəyi sahələrin müəyyənləşdirilməsi də əhatə edilə bilər.

**B.3 Qanunvericilik və praktikanın yeniləməsi**

15. Katiblik üzv ölkələrdən Şuranın təklifinə uyğun olaraq oradakı transfer qiymətləri qanunvericiliyi, qaydalar və inzibati təcrübələrdə olan inkişafla barədə hesabatlarını tələb edəcəkdir.

**B.4 Nümunələrin hazırlanması**

16. Yuxarıda göstərilən monitorinq prosedurları Təlimata əlavə ediləcək əlavə hipotetik nümunələrin hazırlanmasını paralel aparacaqdır. Nümunələr yeni prinsiplər hazırlamaq və ya yeni mövzuları əhatə etmək üçün deyil, əsasən Təlimatda müzakirə olunan çətin məsələlərin həllinə diqqət yönəltmək və prinsiplərin təfsirinə köməklik göstərmək üçün nəzərdə tutulub. Onların praktik əhəmiyyətə malik olmasını təmin etmək və həddən artıq göstəriş verici olmasının qarşısını almaq üçün, təmin etdiyi göstəriş dar və məhdud çərçivədə tətbiq edilməsin deyə, nümunələr göstərilən faktlara əsaslanaraq qısa və birbaşa hədəfə yönəlmiş olacaqdır. Nümunələr iki geniş kateqoriyaya bölünəcəkdir. Birincisi, Təlimatda təsvir olunan üsulların və yanaşmaların təsvirlərindən ibarət olacaqdır. Nümunələrin ikinci dəsti isə uyğun gələn transfer üsulu və ya üsullarının seçilməsinə kömək üçün hazırlanacaqdır. Hipotetik olsa da, nümunələrdə Təlimata əsasən vergi administrasiyaları və vergi ödəyicilərinin qol uzunluğu prinsipini tətbiq edərkən müraciət etdiyi praktiki təcrübələrdən istifadə ediləcək və qabaqcıl təcrübələrin müəyyən edilməsinə öz töhfəsini verəcəkdir.

**C. Biznes dairələrinin cəlb edilməsi**

17. OECD-nin məqsədi vergi ödəyicisi ilə vergi administrasiyası arasındakı transfer qiymətləri ilə bağlı mübahisələrin həllinə müdaxilə etmək deyildir. Monitorinq prosesi arbitraj forması kimi nəzərdə tutulmayıb və buna görə də vergi ödəyiciləri fərdi işləri İşçi Qrup tərəfindən həll edilmək üçün təqdim edə bilməyəcəklər. Buna baxmayaraq, Təlimatda və Şuranın Tövsiyəsində göstərildiyi kimi, işgüzar dairələr Təlimatın beynəlxalq səviyyəyə uyğun tətbiqi ilə bağlı suallar yaradan (əsasən praktik, lakin hipotetik nümunələrlə təsvir olunan) problemli məsələlərin müəyyən edilməsi üçün motivasiya ediləcəkdir.

18. Biznes Sənayesi Məşvərət Komitəsi ("BIAC") məlumatın məxfiliyinə əməl edilməklə, belə sahələrə münasibətdə Təlimatda əks olunan göstərişin adekvatlığını nəzərə almaq üçün İşçi Qrupa Təlimatın tətbiq edilməsinin monitorinqindəki praktik çətinlikləri təqdim etmək üçün dəvət ediləcəkdir.

19. OECD-nin Təlimatın icrasını monitorinq etmək roluna töhfə verərkən, işgüzar dairələrə bu əlavənin 17-ci paraqrafında verilən tövsiyələri xüsusi diqqətə almaları tövsiyə olunacaqdır. Buna görə də, transfer qiymətləri ilə bağlı spesifik və həll olunmamış hallar deyil, ya nəzəri ya da praktik çətinliklər yaradan məsələlərə diqqət yetirilməlidir. Bununla birlikdə, hipotetik (fərziyyəyə əsaslanan) nümunəyə istinad etməklə müəyyən bir məsələni təsvir etmək faydalı ola bilər. Bir sıra real hallar üzrə götürülmüş xüsusiyyətlərə əsaslanacaq belə bir nümunə göstərərkən, onun hipotetik olaraq qalmasına və cari məsələyə bənzəməməsinə diqqət yetirilməli və fərdi bir halın həlli ilə bağlı hər hansı ümumi presedentin təyin edilməsi təəssüratının qarşısını almaq üçün, təsvir olunan xüsusiyyətlər müvafiq problemli məsələlərlə məhdudlaşmalıdır.

**C.1 Ekspert qiymətləndirməsi**

20. Hiss olunur ki, ekspert qiymətləndirməsiprosesinin güclü tərəflərindən biri də budur ki, qiymətləndirmə yalnız ekspertlər tərəfindən, yəni bu halda digər üzv ölkələr tərəfindən aparılır. Bu yolla proses müsbət və konstruktiv şəkildə aparılır ki, bununla da ən yaxşı təcrübələr ötürülür və daha zəif təcrübə isə inkişaf etdirilsin. Bununla birlikdə, işgüzar dairələr üçün olan ümumi göstəriş onların sonrakı təhlillər üçün uyğun ola biləcək problemli məsələləri müəyyən etməsinə kömək edir və İşçi Qrupu yenidən baxılmış ekspert qiymətləndirməsi məsələlərinin yekun seçimini edərkən bu məlumatları nəzərə ala biləcək.

21. Belə nəzərdə tutulur ki, məsələ və ya ölkə İşçi Qrupu tərəfindən növbəti qiymətləndirmə üçün seçildikdən sonra, şərh vermək imkanı olması üçün BIAC-a qərar barədə məlumat veriləcəkdir. Əgər bu, BIAC tərəfindən əvvəlcədən müəyyən edilmiş məsələdirsə - xüsusən məsələlərin qiymətləndirilməsikontekstində - onlar İşçi Qrupun bu məsələlər barədə müzakirəsi haqqında məlumatlandırılacaq və zərurət olduqda əlavə dəqiqləşdirmələrin aparılması istəniləcəkdir. Bununla belə, BIAC üçün ekspert qiymətləndirməsi prosesində təsvir olunandan əlavə rolu hazırda düşünülmür.

**C.2 Çətin hal paradiqmalarının müəyyən edilməsi və təhlili və nümunələrin hazırlanması**

22. Çətin hal paradiqmaları Təlimatın heç bir və ya lazımi istiqamət təmin etmədiyi hallarda, məsələlərin və vəziyyətlərin təsvir edilməsi üçün nəzərdə tutulur. Praktik nümunələr tamamlandıqdan sonra müəyyən prinsiplərin təsvirlərini təqdim etmək üçün Təlimata daxil ediləcəkdir. Biznes dairələrin paradiqma və ya nümunələrin hazırlanmasına öz üzvlərinin praktik təcrübələrini töhfə verməklə kömək etmək üçün aydın bir rol müəyyənləşdirilmişdir. Hazırlanma mərhələsində, İşçi Qrupu müntəzəm mərhələlər şəklində, həm çətin iş paradiqmaları, həm də praktik nümunələrə dair rəy istəyəcəkdir. BIAC özü də, bu əlavənin 17-ci paraqrafındakı şərtlərə müəyyən bir transfer qiyməti məsələsinin həlli üçün istifadə olunan proseslə bağlı heç bir sual yaranmayacaq şəkildə əməl olunmaq şərti ilə, paradiqma və ya nümunələr hazırlaya bilər.

**C.3 Qanunvericilik və praktikanın yenilənməsi**

23. Monitorinq prosesində bu elementin məqsədi üzv ölkələrin bir-birlərində baş verən hadisələr barədə məlumatlı olmasını təmin etməkdir. Ümumiyyətlə, biznes dairələrinin üzv ölkələrdəki transfer qiymətlərinə dair qanunvericilik, qaydalar və inzibati təcrübələrdəki hər hansı inkişafa töhfə verə biləcəyi ölkə səviyyəli oturuşmuş vasitələr mövcuddur. İƏİT səviyyəsində, BIAC, həm üzv, həm də üzv olmayan ölkələrdəki qanunvericilik və ya təcrübələrdə Təlimata uyğun olmadığını və ya ayrı-ayrı işlərə istinad etmədən həyata keçirilməsi baxımından praktiki problemlərə səbəb ola biləcəyini düşündüyü dəyişiklikləri İşçi Qrupunun diqqətinə çatdırmaq imkanı əldə edəcəkdir.

24. BIAC tərəfindən verilən məlumatlar BIAC və İşçi Qrup arasında müntəzəm müştərək görüşlərdə müzakirə ediləcəkdir.

**II Fəslə I Əlavə**

**Ümumi və xalis mənfəət indikatorlarının həssaslığı**

Rentabellik üsulunun tətbiqi barədə ümumi istiqamət əldə etmək üçün bu Təlimatın II Fəsli, III Hissə, B Bölməsinə baxın.

Aşağıdakı misallarda qol uzunluğu düzəlişləri ilə bağlı təxminlər yalnız təsvir məqsədləri üçün nəzərdə tutulmuşdur və müəyyən fəaliyyət sahələri ilə bağlı faktiki vəziyyətlərdə müəyyən edilmiş düzəlişlər və qol uzunluğu tənzimləmələri kimi qəbul edilməməlidir. İstinad etdikləri Təlimatda göstərilən bölmələrin prinsiplərini nümayiş etdirməyə çalışsalar da, həmin prinsiplər hər bir iş üzrə konkret faktlara və hallara görə tətbiq olunmalıdır.

Bundan əlavə, işə dair faktları və halları, xüsusən də əməliyyatın müqayisəli (funksional) təhlili və nəzarət olunmayan əməliyyatlar barədə mövcud məlumatlara baxılmasını nəzərə alsaq, aşağıdakı şərhlər istifadə edilmək üçün ən uyğun üsul olduğu müəyyən edilən rentabellik üsulunun tətbiqi ilə əlaqədardır.

1. Rentabellik üsulunun məhsulların xüsusiyyətindəki bəzi fərqlərə münasibətdə, qiymətlərin müqayisəsi və ya təkrarsatış qiyməti üsullarına nisbətən daha az həssas ola biləcəyi qəbul edilir. Praktikada, rentabellik üsulunu tətbiq edərkən diqqət daha çox məhsulların xüsusiyyətlərinə deyil ümumiyyətlə funksional müqayisəyə verilir. Rentabellik üsulu aşağıda göstərildiyi kimi əməliyyat xərclərindəki dəyişikliklərdə əks olunan bəzi funksiyalardakı fərqlərə münasibətdə daha az həssas ola bilər*.*

***Təsvir 1: Distribütorun həyata keçirdiyi marketinq funksiyasının miqyası və mürəkkəbliyi ilə bağlı fərqin təsiri***

*Aşağıdakı nümunə yalnız təsvir məqsədi daşıyır.**Bu, transfer qiymətləndirmə üsulunun və ya müqayisə oluna bilən əməliyyatların seçilməsi, distribütorların səmərəliliyi və ya gəlirin qol uzunluğu dərəcəsi barədə hər hansı təlimat vermək nəzərdə tutmur, yalnız distribütorun həyata keçirdiyi marketinq funksiyasının miqyası və mürəkkəbliyindəki fərqin təsirini təsvir edir.*

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
|  | **1-ci Hal Distribütor məhdud marketinq funksiyası yerinə yetirir** | **2-ci Hal Distribütor daha əhəmiyyətli marketinq funksiyası yerinə yetirir** |
| **Məhsul satışı (Təsvir məqsədləri üçün, hər ikisinin eyni məhsulu eyni həcmdə eyni bazarda eyni qiymətə satdığını güman edin)** | 1 000 | 1 000 |
| **Funksional təhlilə uyğun olaraq marketinq funksiyasının əhəmiyyətini nəzərə alaraq istehsalçıdan alış qiyməti** | 600 | 480 (\*) |
| **Ümumi marja** | 400 (40%) | 520 (52%) |
| **Marketinq xərcləri** | 50 | 150 |
| **Digər xərclər (faktur xərcləri)** | 300 | 300 |
| **Xalis mənfəət marjası** | 50 (5%) | 70 (7%) |

(\*) Bu vəziyyətdə əməliyyat qiymətindəki 120 fərqin distribütorun həyata keçirdiyi marketinq funksiyasının miqyası və mürəkkəbliyi arasındakı fərqə uyğun olduğunu fərz edin (100 əlavə xərc üstəgəl distribütorun həyata keçirdiyi funksiya üçün ödəniş)

2. 1-ci təsvirə əsasən, vergi ödəyicisi 2-ci halda olduğu kimi əlaqəli istehsalçı ilə işləyirsə və üçüncü tərəfə aid "müqayisə edilə bilən əməliyyatlar" 1-ci halda olduğu kimi işləyirsə, məsələn üçüncü tərəfə aid "müqayisə edilə bilən əməliyyatlar" barədə kifayət qədər ətraflı məlumat göstərilməməsi səbəbindən marketinq funksiyasının miqyası və mürəkkəbliyi arasındakı fərqin müəyyən edilmədiyini fərz etsək, o zaman ümumi marja üsulu tətbiq edilərkən səhv riski 120 (12% x 1 000) olar ki, bu, xalis marja üsulu tətbiq edilsəydi 20 (2% x 1 000) təşkil edəcəkdi. Bu, hala dair vəziyyətdən və xüsusən funksional fərqlərin xərc strukturu və “müqayisə edilə bilən əməliyyatlar” üzrə gəlirlərə təsirindən asılı olaraq, xalis mənfəət marjalarının ümumi funksiyaların miqyası və mürəkkəbliyi üzrə fərqlərə münasibətdə ümumi mənfəət marjalarına nisbətən daha az həssas ola biləcəyini göstərir.

***Təsvir 2: Bir distribütorun daşıdığı risk səviyyəsindəki fərqin təsiri***

*Aşağıdakı nümunə yalnız təsvir məqsədini daşıyır. Bu, transfer qiymətləndirmə üsulunun və ya müqayisə oluna bilən əməliyyatların seçilməsi, distribütorların səmərəliliyi və ya gəlirin qol uzunluğu dərəcəsi barədə hər hansı təlimat vermək nəzərdə tutmur, yalnız distribütorun daşıdığı və müqayisə oluna bilən əməliyyatlar üzrə olan risk səviyyəsindəki fərqin təsirini təsvir edir.*

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
|  | **1-ci hal**  Distribütor məhsulların köhnəlməsi riskini daşımır, çünki satılmamış inventarların hamısı istehsalçı tərəfindən geri satın alındığı üçün "geri alma" bəndindən faydalanır. | **2-ci hal**  Distribütor məhsulların köhnəlmə riskini öz üzərinə götürür. İstehsalçı ilə olan müqaviləsi üzrə “geri alma” bəndindən faydalanmır. |
| Məhsul satışı  (Təsvir məqsədləri üçün, hər ikisinin eyni məhsulu eyni həcmdə eyni bazarda eyni qiymətə satdığını fərz edin) | 1 000 | 1 000 |
| Funksional təhlilə uyğun olaraq köhnəlmə riskini nəzərə almaqla istehsalçıdan alış qiyməti | 700 | 640 (\*) |
| Ümumi marja | 300 (30%) | 360 (36%) |
| Köhnəlmiş inventar üzrə zərər | 0 | 50 |
| Digər xərclər (faktura xərcləri) | 250 | 250 |
| Xalis mənfəət marjası | 50 (5%) | 60 (6%) |

(\*) Bu halda əməliyyat qiymətindəki 60 fərqi istehsalçı ilə distribütor arasında köhnəlmə riskinin bölüşdürülməsi ilə bağlı fərqə (təxmin edilən əlavə zərərin 50 üstəgəl distribütor riski üzrə ödəniş), yəni müqavilə üzrə “geri alma” bəndinin qiymətinə uyğun gəlir.

3. 2-ci təsvirə əsasən, nəzarət olunan əməliyyat 1-ci halda olduğu kimi həyata keçirilirsə və üçüncü tərəfə aid "müqayisə edilə bilən əməliyyatlar" 2-ci halda olduğu kimi işləyirsə, üçüncü tərəfə aid "müqayisə edilə bilən əməliyyatlar" barədə kifayət qədər ətraflı məlumat göstərilməməsi səbəbindən risk səviyyələri arasındakı fərqin müəyyən edilmədiyini fərz etsək, o zaman ümumi marja üsulu tətbiq edilərkən səhv riski 60 (6% x 1 000) olar ki, bu, xalis marja üsulu tətbiq edilsəydi 10 (1% x 1 000) təşkil edəcəkdi. Bu, hala dair vəziyyətdən və xüsusən risk səviyyələri fərqlərinin xərc strukturu və “müqayisə edilə bilən əməliyyatlar” üzrə gəlirlərə təsirindən asılı olaraq, xalis mənfəət marjalarının risk səviyyələri üzrə fərqlərə münasibətdə ümumi mənfəət marjalarına nisbətən daha az həssas ola biləcəyini göstərir.

4. Nəticədə etibarilə, fərqli funksiyaları yerinə yetirən müəssisələr geniş ümumi mənfəət marjasına sahib ola bilər, lakin bununla belə qazandıqları xalis mənfəətin səviyyəsi oxşar olaraq qalar. Məsələn, biznes şərhçiləri qeyd edirlər ki, rentabellik üsulu funksiyaların və əməliyyat xərclərinin həcmi, dərəcəsi və mürəkkəbliyi üzrə fərqlərə daha az həssas olacaqdır. Digər tərəfdən, rentabellik üsulu istehsal gücündən istifadə əmsalındakı fərqlərə dəyərin toplanması və ya təkrarsatış qiymət üsullarından daha həssas ola bilər, çünki dolayı sabit xərclərin mənimsəmə səviyyəsindəki fərqlər (məs. sabit istehsal xərcləri və ya sabit bölüşdürmə xərcləri) xalis mənfəətə təsir göstərəcək, lakin aşağıda göstərildiyi kimi qiymət fərqlərində əks olunmayıbsa, xərclər üzrə ümumi marja və ya ümumi qiymət əlavəsinə təsir göstərə bilməz.

***Təsvir 3: İstehsalçıların istehsal gücündən istifadəsi arasındakı fərqlərin təsiri***

*Aşağıdakı nümunə yalnız təsvir məqsədi daşıyır.**Bu, transfer qiymətləndirmə üsulunun və ya müqayisə edlə bilən əməliyyatların seçilməsi, gəlirin qol uzunluğu dərəcəsi barədə hər hansı təlimat vermək nəzərdə tutmur, yalnız istehsalçıların istehsal gücündən istifadəsi arasındakı fərqlərin və müqayisə edilə bilən əməliyyatların təsirini təsvir edir.*

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| **Pul vahidi ilə (p.v.)** | 1-ci hal  İstehsalçı tam gücü ilə işləyir: ildə 1 000 ədəd | 2-ci hal İstehsalçı izafi güclə işləyir, yəni tam gücü ilə istehsal edə biləcəyi məhsulun yalnız 80%-ni istehsal edir: ildə 800 ədəd |
| İstehsal olunan məhsulların satışı (Təsvir məqsədləri üçün, hər iki istehsalçının eyni ümumi gücü olduğunu və eyni məhsulu istehsal etdiklərini və eyni bazarda hər bir istehsal olunan məhsulun qiymətini eyni pul vahidi ilə 1 olmaqla eyni qiymətə satdıqlarını düşünün) (\*) | 1 000 | 800 |
| Satılmış malların maya dəyəri: birbaşa xərclər üstəgəl dolayı istehsal xərclərinin standart bölüşdürülməsi. (Təsvir məqsədləri üçün hər iki istehsalçının da istehsal vahidi üzrə satılan malların maya dəyərinin eyni dəyişkən dəyərinə malik olmasını, yəni istehsal olunan məhsul başına pul vahidi ilə 0.75 və 50 dəyərində sabit işçi heyət xərcləri olduğunu düşünün). | Dəyişkən: 750  Sabit: 50  Cəmi: 800 | Dəyişkən: 600  Sabit: 50  Cəmi: 650 |
| Satılan malların maya dəyərinə ümumi qiymət əlavəsi | 200 (25%) | 150 (23%) |
| Dolayı xərclər (Təsvir məqsədləri üçün, hər iki istehsalçının dolayı xərclərinin eyni olduğunu güman edin) | 150 | 150 |
| Xalis mənfəət marjası | 50 (5%) | Başabaş (mənfəətin sıfır olması) |

(\*) Buradan belə təxmin edilir ki, istehsalçının istehsal gücündən istifadəsi istehsal olunan məhsulların qol uzunluğu qiymətinə təsir etməmişdir.

5. 3-ci təsvirə əsasən, nəzarət olunan əməliyyat 1-ci halda olduğu kimi həyata keçirilirsə və üçüncü tərəfə aid "müqayisə edilə bilən əməliyyatlar" 2-ci halda olduğu kimi işləyirsə, üçüncü tərəfə aid "müqayisə edilə bilən əməliyyatlar" barədə kifayət qədər ətraflı məlumat göstərilməməsi səbəbindən istehsal gücünün istifadəsindəki fərqin müəyyən edilmədiyini fərz etsək, o zaman ümumi marja üsulu tətbiq edilərkən səhv riski 16 (2% x 800) olar ki, bu, xalis marja üsulu tətbiq edilsəydi 50 (5% x 1 000) təşkil edəcəkdi. Bu, hala dair vəziyyətdən və xüsusən dəyişkən və sabit xərclərin payından və bunun istehsal gücünün üzərində olan “müqayisə edilə bilən əməliyyat” və ya vergi ödəyicisi olmasından asılı olaraq, xalis mənfəət indikatorlarının istehsal gücündən istifadədəki fərqlərə münasibətdə ümumi qiymət əlavəsi və ya ümumi marjaya nisbətən daha həssas ola biləcəyini göstərir.

**II Fəslə II Əlavə**

**Qalıq mənfəətin bölüşdürülməsi üsulunun Tətbiqini əks etdirən Nümunə**

Mənfəətin bölüşdürülməsi üsulunun tətbiqi barədə ümumi istiqamət əldə etmək üçün bu Təlimatın II Fəsli, III Hissə, C Bölməsinə baxın.

Aşağıdakı misallarda qol uzunluğu tənzimləmələri barədə düzəlişləri və təxminlər yalnız təsvir məqsədləri üçün nəzərdə tutulmuşdur və xüsusi fəaliyyət sahələri və faktiki vəziyyətlər ilə bağlı müəyyən edilmiş düzəlişlər və qol uzunluğu tənzimlənmələri kimi qəbul edilməməlidir. İstinad etdikləri Təlimatda göstərilən Bölmələrin prinsiplərini nümayiş etdirməyə çalışsalar da, həmin prinsiplər hər bir iş üzrə həmin işə dair konkret faktlara və hallara görə tətbiq olunmalıdır.

1. Elektronika məhsulun müvəffəqiyyəti həm onun həm elektron proseslərinin, həm də əsas komponentinin yenilikçi texnoloji dizaynı ilə əlaqəlidir. Bu komponent A şirkəti tərəfindən dizayn edilmiş və istehsal edilmiş, sonra məhsulun qalan hissəsini hazırlayan və istehsal edən qarşılıqlı surətdə asılı olan B şirkətinə ötürülür və sonra distribütor fəaliyyəti qarşılıqlı surətdə asılı olan C şirkəti tərəfindən həyata keçirilmişdir. C şirkətinin distribütor funksiyaları və risklərinin B-dən C-yə təqdim edilən hazır məhsulun transfer qiyməti ilə müvafiq olaraq ödənilmiş olmasını təkrarsatış qiyməti üsulu ilə yoxlamaq üçün məlumat mövcuddur.

2. Kifayət qədər oxşar olan müqayisə edilə bilən məlumat tapıldığı təqdirdə A-dan B-yə ötürülmüş komponenti qiymətləndirmək üçün ən uyğun üsul CUP üsulu ola bilər. Təlimatın 2.15-ci paraqrafına baxın. Lakin A-dan B-yə ötürülən komponent bu bazarda A şirkətinə məxsus olan innovativ texnoloji tərəqqini əks etdirdiyinə görə, bu misaldan A-nın öz məhsulu üçün qol uzunluğuna uyğun tələb edə biləcəyi düzgün qiyməti hesablamaq üçün etibarlı bir CUP tapmaq mümkün olmadığı (müvafiq funksional və müqayisəli təhlillər aparıldıqdan sonra) görünür. A-nın istehsal xərcləri üzrə gəlirliyinin hesablanması, işlədilən qeyri-maddi aktivlər üzrə mənfəət elementini nəzərə almadan, A-nın istehsal funksiyaları üçün ödəniləcək mənfəət elementini hesablaya bilər. Qeyri-maddi aktivlərinə aid mənfəət elementini nəzərə almadan onun istehsal funksiyalarından əldə etdiyi mənfəətini hesablamaq üçün B şirkətinin istehsal xərcləri üzərində də oxşar hesablama aparıla bilər. B-nin C-yə satış qiyməti məlum olduğundan və qol uzunluğu qiyməti olaraq qəbul edildiyi üçün, A və B-nin öz qeyri-maddi əmlaklarının istismarı nəticəsində birlikdə qazandıqları qalıq mənfəətin məbləği təyin edilə bilər. Təlimatın 2.114 və 2.127-ci paraqraflarına baxın. Bu mərhələdə hər bir müəssisəyə müvafiq olaraq aid edilən bu qalıq mənfəətin payı müəyyən edilməmiş qalır.

3. Qalıq mənfəət, əlavə ödənişin qol uzunluğuna uyğun necə bölüşdürülmüş ola biləcəyini göstərən faktlar və şərtlərin təhlili əsasında, bölüşdürülə bilər. Təlimatın 2.127-ci paraqrafına baxın. Hər bir şirkətin araşdırma və inkişaf fəaliyyəti eyni sinfə aid texnoloji dizayn istiqamətində yönəldilir və bu nümunənin məqsədləri üçün araşdırma və inkişaf xərcinin aidiyyəti məbləğlərinin şirkətlərin töhfələrinin nisbi dəyərini etibarlı şəkildə ölçməsi müəyyən edilmişdir. Təlimatın 2.126-cı paraqrafına baxın. Bu isə o deməkdir ki, hər bir şirkətin məhsulun texnoloji yeniliyinə verdiyi töhfə onların araşdırma və inkişaf xərcləri ilə etibarlı şəkildə ölçülə bilər. Əgər A-nın araşdırma və inkişaf işləri üçün xərcləri 15 və B-nin xərcləri 10 olduqda, qalıq A üçün 3/5, B üçün isə 2/5 olmaqla bölünür.

4. Bəzi rəqəmlər nümunəni başa düşməkdə kömək edə bilər:

**a) A və B-nin mənfəət və zərəri**

|  |  |  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- |
|  | **A** | | | **B** | | | |
| **Satışlar** |  | 50 | |  | 100 | | |
| **çıxılsın:** |  |  | |  |  | | |
| **Alışlar** |  | (10) | |  | (50) | | |
| **İstehsal xərcləri** |  | | (15) |  | | (20) | |
| **Ümumi mənfəət** |  | | 25 |  | | | 30 |
| **çıxılsın:** |  | |  |  | | |  |
| Araşdırma və inkişaf (**R&D)** | 15 | |  | 10 | | |  |
| **Əməliyyat xərcləri** | 10 | | (25) | 10 | | | (20) |
| **Xalis mənfəət** |  | | **0** |  | | | **10** |

**b) A və B üzrə istehsaldan gündəlik mənfəəti müəyyənləşdirmək və ümumi qalıq mənfəəti hesablamaq**

5. Hər iki yurisdiksiyada, innovativ qeyri-maddi mülkiyyəti olmayan üçüncü tərəf müqayisə oluna bilən istehsalçıların istehsal xərcləri (alışlar istisna olmaqla) 10% (xalis mənfəətin istehsalın birbaşa və dolayı xərclərinə nisbəti) həcmində qazanc əldə etməsi müəyyən edilmişdir1[[21]](#footnote-21). Təlimatın 2.127-ci paraqrafına baxın. A-nın istehsal xərcləri 15-dir və buna görə də xərclər üzrə qazanc A-ya 1.5-ə bərabər istehsal mənfəəti şamil edəcəkdir. B-nin ekvivalent xərcləri 20-dir və buna görə də xərclər üzrə qazanc B-yə 2.0-a bərabər istehsal mənfəəti şamil edəcəkdir. Buna görə qalıq mənfəət 6,5-dir, bu isə 10-a bərabər birləşdirilmiş xalis mənfəətdən 3.5-ə bərabər istehsal mənfəətini çıxmaqla əldə edilir.

**c) Qalıq mənfəətin bölüşdürülməsi**

6. Mənfəətin ilkin bölüşdürülməsi (A üçün 1.5 və B üçün 2.0) A və B-nin istehsal funksiyalarına uyğun aparılır, lakin onların texnoloji cəhətdən inkişaf etmiş bir məhsulla nəticələnən müvafiq araşdırma və inkişaf dəyəri qəbul edilmir. Bu qalıq, onların ümumi araşdırma və inkişaf xərclərindəki paya görə A və B arasında bölünə bilər, çünki bu nümunə2[[22]](#footnote-22)məqsədi ilə, şirkətlərin araşdırma və inkişaf üzrə xərclərinin, onların məhsulun texnoloji innovasiyası dəyəri ilə bağlı töhfələrini dəqiq şəkildə əks etdirməsini etibarlı şəkildə təxmin etmək olar. Birləşdirilmiş araşdırma və inkişaf xərclərinin 25-ə bərabər olduğunu nəzərə alsaq, A-nın araşdırma və inkişaf xərcləri 15, B-nin bu xərcləri isə 10-a bərabərdir. Qalıq 6.5 isə A üçün 15/25 və B üçün 10/25 olmaqla bölüşdürülə bilən qalıq 6.5 isə aşağıda göstərildiyi kimi müvafiq olaraq 3.9 və 2.6 nisbətində bölüşdürülə bilər:

A-nın payı 6.5 x 15/25 = 3.9

B-nin payı 6.5 x 10/25 = 2.6.

**d) Mənfəəti yenidən hesablamaq**

7. Beləliklə, A-nın xalis mənfəət 1,5 + 3.9 = 5.4 olacaqdır. B-nin xalis mənfəəti isə 2.0 + 2.6 = 4.6 olacaqdır. Vergi məqsədləri üçün yenidən işlənmiş P & L aşağıdakı kimi olacaqdır:

|  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- |
|  | **A** | | **B** | |
| Satışlar |  | 55.4 |  | 100 |
| çıxılsın: |  |  |  |  |
| Alışlar |  | (10) |  | (55.4) |
| Istehsal xərcləri |  | (15) |  | (20) |
| Ümumi mənfəət |  | 30.4 |  | 24.6 |
| çıxılsın: |  |  |  |  |
| Araşdırma və inkişaf (R&D) | 15 |  | 10 |  |
| Əməliyyat xərcləri | 10 | (25) | 10 | (20) |
| Xalis mənfəət |  | **5.4** |  | **4.6** |

**Qeyd**

8. Nümunənin məqsədi qalıq mənfəətin bölüşdürülməsi mexanizmlərini sadə şəkildə izah etməkdir və qol uzunluğuna uyğun gələn müqayisə edilə bilən əməliyyatların və müvafiq bölüşdürülməni müəyyən etmək üçün qol uzunluğu prinsipinin necə tətbiq ediləcəyi barədə ümumi göstəriş müəyyən etmir. Onun göstərməyə cəhd etdiyi prinsiplərin iş üzrə konkret faktları və halları nəzərə almaqla hər bir vəziyyətdə tətbiq olunması vacibdir. Xüsusilə, qeyd etmək lazımdır ki, qalıq mənfəətin bölüşdürülməsi bunun üçün müvafiq bazanı müəyyənləşdirmək və miqdarı tapmaq üçün, praktikada əhəmiyyətli dərəcədə dəqiqləşdirmə tələb edə bilər. Araşdırma və inkişaf xərcləri istifadə edildikdə, aparılan araşdırma və inkişaf növlərindəki fərqləri nəzərə almaq lazım gələ bilər, məsələn fərqli araşdırma və inkişaf növləri ilə bağlı müxtəlif risk səviyyələri ola bilər, bu da gözlənilən müxtəlif qol uzunluğu gəlir səviyyələrinə gətirib çıxaracaq. Cari araşdırma və inkişaf xərclərinin nisbi səviyyələri keçmişdə hazırlanmış və ya əldə edilmiş qeyri-maddi əmlaka aid olan cari mənfəətlərin əldə olunmasına olan töhfəni də lazımi səviyyədə əks etdirə bilməz.

**II Fəslə III Əlavə**

**Əməliyyat mənfəəti bölüşdürmə üsulunu tətbiq edən zaman fərqli mənfəət ölçülərinin təsviri**

Əməliyyat mənfəətinin bölüşdürülməsi üsulunun tətbiqi barədə ümumi istiqamət əldə etmək üçün bu Təlimatın II Fəsli, III Hissə, C Bölməsinə baxın.

Aşağıdakı misallarda qol uzunluğu tənzimləmələri barədə təxminlər yalnız təsvir məqsədləri üçün nəzərdə tutulmuşdur və xüsusi fəaliyyət sahələri üzrə faktiki vəziyyətlər ilə bağlı təyin edilmiş düzəlişlər və qol uzunluğu tənzimlənmələri kimi qəbul edilməməlidir. İstinad edilən Təlimatda göstərilən bölmələrin prinsipləri nümayiş etdirilməyə cəhd edilsə də, həmin prinsiplər hər bir iş üzrə həmin işə dair konkret faktlara və hallara görə tətbiq olunmalıdır.

Bundan əlavə, aşağıdakı şərhlər, hala dair faktlar və şərtlər, xüsusilə də əməliyyatın müqayisəli (o cümlədən funksional) təhlili və nəzarət olunmayan müqayisə edilə bilən əməliyyatlar bərədəki mövcud məlumatlara baxıldığını nəzərə alsaq, rentabellik üsulunun tətbiq edilmək üçün ən uyğun üsul olduğu təsbit edildiyi hallarda, belə bir üsulun tətbiqi ilə əlaqədardır.

1. Aşağıda, əməliyyat mənfəətinin bölüşdürülməsi üsulu tətbiq edilərkən, bölüşdürüləcək birləşmiş mənfəəti müəyyən etmək üçün mənfəət ölçüsünü seçmənin təsirinə dair bəzi nümunələr verilmişdir.

2. A və B-nin müxtəlif vergi yurisdiksiyalarında yerləşən iki qarşılıqlı surətdə asılı olan müəssisə olduğunu fərz edin. Hər ikisi də eyni avadanlıq istehsal edir və qarşılıqlı istifadə edə biləcəkləri qeyri-maddi aktivin yaradılması ilə nəticələnən xərcləri çəkirlər. Bu nümunə baxımından, bu xüsusi aktivin xüsusiyyətcə, sözügedən ildə A və B-nin hər birinə aid edilən aktiv üzrə töhfənin dəyərinin A və B-nin həmin ildə aktiv üzrə nisbi xərclərinə mütənasib olduğu fərz edilir. (Qeyd etmək lazımdır ki, bu fərziyyə praktikada heç də həmişə həqiqətə uyğun olmayacaqdır. Ona görə ki, hər tərəfə aid olan aktiv üzrə töhfələrin nisbi dəyərlərinin əvvəlki, həm də cari illərdəki ümumi xərcə əsaslanacağı hallar ola bilər.) A və B-nin məhsullarını eksklüziv olaraq üçüncü tərəflərə satdığını fərz edin. Tətbiq ediləcək ən uyğun üsulun qalıq mənfəətin bölüşdürülməsi üsulu olaraq müəyyən edildiyini və A və B-nin istehsal fəaliyyətlərinin malların maya dəyərinin 10%-i həcmində ilkin qazanc bölüşdürülməsi ilə olan sadə, qeyri-adi olmayan əməliyyatlar olduğunu və qalıq mənfəətin A və B-nin qeyri-maddi aktivlər üzrə xərclərinə nisbətdə proporsional olaraq bölüşdürülməli olduğunu fərz edin. Aşağıdakı rəqəmlər yalnız təsvir məqsədi daşıyır:

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
|  | **A** | **B** | **A + B birgə** |
| **Satışlar** | 100 | 300 | 400 |
| **Malların maya dəyəri** | 60 | 170 | 230 |
| **Ümumi mənfəət** | 40 | 130 | 170 |
| **Faktura xərcləri** | 3 | 6 | 9 |
| **Digər əməliyyat xərcləri** | 2 | 4 | 6 |
| **Qeuri-maddi aktiv xərci** | 30 | 40 | 70 |
| **Əməliyyat mənfəəti** | 5 | 80 | 85 |

3. Birinci mərhələ: qeyri-adi olmayan istehsal əməliyyatları üçün ilkin gəlirin müəyyənləşdirilməsi (bu nümunədə Malların maya dəyəri + 10%)

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| **A** | 60 + (60 \* 10 %) = 66 | A-nın istehsal əməliyyatları üzrə ilkin gəliri = | 6 |
| **B** | 170 + (170 \* 10 %) = 187 | B-nın istehsal əməliyyatları üzrə ilkin gəliri = | 17 |
|  | | İlkin gəlir vasitəsilə bölüşdürülən ümumi mənfəət = | 23 |

4. İkinci mərhələ: bölüşdürüləcək qalıq mənfəətin müəyyən edilməsi

a) Əməliyyat mənfəəti kimi müəyyən edildikdə:

|  |  |
| --- | --- |
| Birləşdirilmiş əməliyyat mənfəəti | *85* |
| Artıq ayrılmış olan mənfəət (istehsal əməliyyatları üzrə ilkin qazanclar ) | *23* |
| A və B-nin qeyri-maddi aktivlər üzrə xərclərinə proporsional bölünmüş qalıq mənfəət | *62* |

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| **A-ya ayrılmış qalıq mənfəət** | 62 \* 30/70 | 26.57 |
| **B-yə ayrılmış qalıq mənfəət** | 62 \* 40/70 | 35.43 |
| **A-ya ayrılmış ümumi mənfəət** | 6 (ilkin qazanc) + 26.57 (qalıq) | 32.57 |
| **B-yə ayrılmış ümumi mənfəət** | 17 (ilkin qazanc) + 35.43 (qalıq) | 52.43 |
| *Cəmi* |  | *85* |

*b) Faktura xərclərindən əvvəlki əməliyyat mənfəəti kimi müəyyənləşdirildiyi təqdirdə (A və B-nin faktura xərclərinin araşdırılan əməliyyatla əlaqəli olmadığı müəyyənləşdirildikdə və bölüşdürüləcək birləşdirilmiş mənfəət müəyyənləşdirilərkən çıxılmalıdır):*

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
|  | **A** | **B** | **A + B birgə** |
| **Satışlar** | 100 | 300 | 400 |
| **Malların maya dəyəri** | 60 | 170 | 230 |
| **Ümumi mənfəət** | 40 | 130 | 170 |
| **Digər əməliyyat xərcləri** | 2 | 4 | 6 |
| **Qeyri-maddi aktiv üzrə xərc** | 30 | 40 | 70 |
| **Faktura xərclərindən əvvəlki əməliyyat mənfəəti** | 8 | 86 | 94 |
| **Faktura xərcləri** | 3 | 6 | 9 |
| **Əməliyyat mənfəəti** | 5 | 80 | 85 |

|  |  |
| --- | --- |
| Faktura xərclərindən əvvəl birləşdirilmiş əməliyyat mənfəəti | 94 |
| Artıq ayrılmış olan mənfəət (istehsal əməliyyatları üzrə ilkin qazanclar ) | 23 |
| A və B-nin qeyri-maddi aktivlər üzrə xərclərinə proporsional bölünmüş faktura xərclərindən əvvəlki qalıq mənfəət | 71 |

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| **A-ya ayrılmış qalıq mənfəət** | 71 \* 30/70 | 30.43 |
| **B-yə ayrılmış qalıq mənfəət** | 71 \* 40/70 | 40.57 |
| **A-ya ayrılmış ümumi mənfəət** | 6 (ilkin qazanc) + 30.43 (qalıq) – 3 (faktura xərcləri) | 33.43 |
| **B-yə ayrılmış ümumi mənfəət** | 17 (ilkin qazanc) + 40.57 (qalıq) - 6 (faktura xərcləri) | 51.57 |
| ***Cəmi*** |  | *85* |

5. Yuxarıdakı nümunədə göstərildiyi kimi, bölüşdürüləcək birləşdirilmiş mənfəətin müəyyən edilməsindən olan bəzi xüsusi məqamların çıxarılması, hər bir tərəfin bununla bağlı öz xərcləri üçün cavabdeh qaldığı mənasını ifadə edir. Nəticədə, bəzi müəyyən məqamların istisna edilib edilməməsi barədə qərar əməliyyatın müqayisəli (o cümlədən funksional) təhlilinə uyğun olmalıdır.

6. Digər bir nümunə olaraq, bəzi hallarda qalıq mənfəətin bölüşdürülməsinin təhlilində istifadə olunan bölüşdürmə açarlarının həmin xərclərə istinad edəcəyi dərəcədə xərclər kateqoriyasından imtina etmək uyğun ola bilər. Məsələn, qeyri-maddi aktivin hazırlanmasına töhfə verən nisbi xərclərin ən uyğun mənfəət bölüşdürülməsi faktoru olduğu müəyyən edildiyi təqdirdə, qalıq mənfəət bu xərcdən əvvəlki əməliyyat mənfəətinə əsaslanır. Qalıq mənfəətin bölüşdürülməsini müəyyən etdikdən sonra, qarşılıqlı surətdə asılı olan hər bir müəssisə öz xərclərini çıxır. Bunu aşağıdakı kimi göstərmək olar. Faktların yuxarıdakı 2-ci paraqrafda göstərilən nümunədəki ilə eyni olduğunu və faktura xərclərinin bölüşdürüləcək qalıq mənfəətin müəyyənləşdirilməsi üzrə istisna edilmədiyini fərz edək.

7. Birinci mərhələ: istehsal fəaliyyətləri üçün əsas gəlirin müəyyən edilməsi (bu nümunədə satılan malların maya dəyəri + 10%)

Eynilə 3-cü paraqrafda olduğu kimi.

8. İkinci mərhələ: bölüşdürüləcək qalıq mənfəətin müəyyən edilməsi

a) Qeyri-maddi aktiv xərclərindən sonra əməliyyat mənfəəti kimi müəyyən edildikdə:

Eynilə 4-cü paraqrafda olduğu kimi, a) halı

b) Qeyri-maddi aktiv xərcindən əvvəl əməliyyat mənfəəti kimi müəyyən edildikdə:

|  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- |
|  | **A** | | **B** | **A + B birgə** |
| Satışlar | 100 | 300 | | 400 |
| Satılan malların maya dəyəri | 60 | 170 | | 230 |
| Ümumi mənfəət | 40 | 130 | | 170 |
| Faktura xərcləri | 3 | 6 | | 9 |
| Digər əməliyyat xərcləri | 2 | 4 | | 6 |
| Əməliyyat mənfəəti qeyri-maddi aktiv xərci | 35 | 120 | | 155 |
| Qeyri-maddi aktiv xərci | 30 | 40 | | 70 |
| Əməliyyat mənfəəti | 5 | 80 | | 85 |

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| *Qeyri-maddi aktiv xərcindən əvvəl birləşmiş əməliyyat mənfəəti* | | *155* |
| *Artıq bölüşdürülmüş mənfəət (istehsal əməliyyatı üzrə ilkin gəlirlər)* | | *23* |
| *A və B-ni qeyri-maddi aktiv xərcinə mütənasib bölünəcək qeyri-maddi aktiv xərcindən əvvəl qalıq mənfəət* | | *132* |
| *A-ya bölünmüş qalıq mənfəət* | *132\*30/70* | *56.57* |
| *B-yə bölünmüş qalıq mənfəət* | *132\*40/70* | *75.43* |
| *A-ya bölünmüş ümumi mənfəət* | 6 (ilkin gəlir) + 56.57 (qalıq) – 30 (qeyri-maddi aktiv xərci) | *32.57* |
| *B-yə bölünmüş qalıq mənfəət* | 17 (ilkin gəlir) + 75.43 (qalıq)  – 40 (qeyri-maddi aktiv xərci) | *52.43* |
| *Cəmi* | *85* | |

yəni A və B-yə bölüşdürüləcək mənfəət qeyri-maddi aktiv xərcindən sonra əməliyyat mənfəəti kimi müəyyən edildiyi halda olduğu kimi eyni mənfəət bölünür, yuxarıdakı a) halına baxın.

9. Bu nümunədə belə bir fakt vurğulanır ki, qalıq mənfəətin bölüşdürülməsi üçün istifadə edilən bölüşdürmə açarı dövr ərzində çəkilən xərclər kateqoriyasına əsaslandığı təqdirdə, bölüşdürüləcək qalıq mənfəətin deyilən xərclərdən əvvəl müəyyənləşdirilib müəyyənləşdirilmədiyi və xərcləri hər bir tərəfin çıxıb çıxmadığı və ya bölüşdürülən qalıq mənfəətin adıçəkilən xərclərdən sonra müəyyənləşdirilib müəyyənləşdirilmədiyi əhəmiyyət kəsb etmir. Bölüşdürülmə amili əvvəlki və cari illərin ümumi xərclərinə əsaslandığı təqdirdə nəticə fərqli ola bilər (yuxarıdakı 2-ci paraqrafa baxın).

**III Fəslə Əlavə**

**Dövriyyə Kapitalına edilən Düzəlişə dair nümunə**

Müqayisəlilik baxımından düzəlişlər barədə ümumi istiqamət barədə məlumat əldə etmək üçün bu Təlimatın III Fəsli, A6 Bölməsinə baxın.

Aşağıdakı misallarda qol uzunluğu tənzimləmələri barədə təxminlər yalnız təsvir məqsədləri üçün nəzərdə tutulmuşdur və xüsusi fəaliyyət sahələri üzrə faktiki vəziyyətlər ilə bağlı təyin edilmiş düzəlişlər və qol uzunluğu tənzimləmələri kimi qəbul edilməməlidir.

İstinad edilən Təlimatda göstərilən bölmələrin prinsipləri nümayiş etdirilməyə cəhd edilsə də, həmin prinsiplər hər bir iş üzrə həmin işə dair konkret faktlara və hallara görə tətbiq olunmalıdır.

Bu nümunə yalnız bir vasitəni, yəni belə bir düzəlişin hesablana biləcəyi mütləq şəkildə vacib olan yolu təsvir etmədiyi üçün yalnız təsvir məqsədi üçün verilmişdir..

### Bundan əlavə, aşağıdakı şərhlər, hala dair faktlar və şərtlər, xüsusilə də əməliyyatın müqayisəli (o cümlədən funksional) təhlili və nəzarət olunmayan müqayisə edilə bilən əməliyyatlar bərədəki mövcud məlumatlara baxıldığını nəzərə alsaq, rentabellik üsulunun tətbiq edilmək üçün ən uyğun üsul olduğu təsbit edildiyi hallarda, belə bir üsulun tətbiqi ilə əlaqədardır.

**Giriş**

* 1. Bu sadə nümunə bir tərəf (TestCo) ilə müqayisə olunan (CompCo) tərəf arasındakı dövriyyə kapitalı səviyyələrindəki fərqlərin qəbul olunması zamanı düzəlişin necə ediləcəyini göstərir. Müqayisəlilik baxımından düzəlişlər barədə ümumi məlumat almaq üçün bu Təlimatın 3.47-3.54-cü paraqraflarına baxın. Rentabellik üsulunu tətbiq edərkən dövriyyə kapitalı barədə düzəlişlərə zəmanət verilə bilər. Praktikada onlara ümumiyyətlə rentabellik üsulunu tətbiq edilərkən rast gəlinir, bununla belə onlar dəyərin toplanması üsulu və ya təkrarsatış qiyməti üsulunda da tətbiq oluna bilər. Dövriyyə kapitalı üzrə düzəlişlər yalnız müqayisə oluna bilən əməliyyatların etibarlılığı yüksəldildikdə nəzərə alınmalıdır və ağlabatan dəqiq düzəlişlər edilə bilər. Onlar avtomatik olaraq edilməməli və vergi administrasiyaları tərəfindən avtomatik olaraq qəbul olunmamalıdır.

**Dövriyyə kapitalına düzəliş edilməsinin səbəbi nədir?**

2. Rəqabət şəraitində pul zaman dəyərinə malikdir. Bir şirkət, məsələn, hesabların ödənilməsi üçün 60 günlük ticarət şərtləri təqdim edərsə, malların qiyməti təcili ödəniş qiyməti üstəgəl təcili ödəniş qiyməti ilə əlaqədar 60 günlük faizə bərabər olmalıdır. Yüksək debitor borclar daşımaqla bir şirkət müştərilərinə öz hesablarını ödəmələri üçün nisbətən uzun bir müddət təmin edir. Kredit şərtlərini maliyyələşdirmək üçün borc olaraq pul götürməli və\və ya başqa bir şəkildə investisiya qoya biləcəyi nağd izafisi məbləğində azalmaya məruz qalmalı olacaq. Rəqabət mühitində, buna görə qiymətə bu ödəmə şərtlərini əks etdirən və vaxt effektini kompensasiya edəcək bir element daxil olmalıdır.

3. Əksi isə daha yüksək debitor borclara tətbiq edilir. Şirkət yüksək debitor borcları daşımaqla, tədarükçülərinə ödəniş etmək üçün nisbətən uzun müddətdən bəhrələnir. Satınalmaları maliyyələşdirmək və / və ya investisiya üçün mövcud olan nağd izafisi məbləğindəki artımdan faydalanmaq üçün daha az pul vəsaiti borc götürməli olacaq. Rəqabət mühitində satılan malların dəyəri bu ödəmə şərtlərini əks etdirən və vaxt effektini kompensasiya edəcək elementi əhatə etməlidir.

4. İnventarizasiyasının yüksək səviyyədə olduğu bir şirkətə eynilə ya satınalmanı maliyyələşdirmək üçün borc götürmək, ya da şirkətin investisiya edə biləcəyi nağd izafisi məbləğini azaltması lazım gələcək. Nəzərə almaq lazımdır ki, faiz dərəcəsi maliyyələşdirmə strukturunun (məsələn, inventar alınmasının qismən kapital ilə maliyyələşdirildiyi zaman) və ya xüsusi inventar növlərinə sahibliklə bağlı riskin təsirinə məruz qala bilər.

5. Dövriyyə kapitalına düzəlişin edilməsi, fərqin mənfəətdə əks olunacağı fərziyyəsi ilə, test edilən tərəf ilə müqayisə edilə bilən potensial əməliyyatlar arasındakı pulun zaman dəyərindəki fərqlərə düzəliş etmək cəhdindən ibarətdir. Əsas səbəblər odur ki:

• Şirkətin vəsait yatırdığı vaxt (yəni təchizatçıya pul ödəyir) ilə sərmayəni topladığı vaxt (yəni müştərilərdən pulu toplayır) arasındakı zaman boşluğunu örtmək üçün maliyyələşdirməyə ehtiyacı olacaqdır.

• Bu zaman boşluğu aşağıdakı kimi hesablanır: inventarın müştərilərə satılması üçün lazım olan müddət + (üstəgəl) müştərilərdən pulu yığmaq üçün lazım olan müddət – (çıxılsın) tədarükçülərə borc ödəmək üçün verilən müddət.

6. Dövriyyə kapitalı düzəlişlərinin hesablanması prosesi:

a) Dövriyyə kapitalı səviyyəsindəki fərqləri müəyyənləşdirmək. Ümumiyyətlə bu zaman nəzərə alınan üç hesab ticari debitor borcları, inventar və ticari kreditor borcları olmalıdır. Rentabellik üsulu müvafiq bazaya nisbətdə tətbiq olunur, məsələn xərclər, satışlar və ya aktivlər (Təlimatın 2.64-cü paraqrafına baxın). Müvafiq baza satışlardırsa, məsələn, o zaman dövriyyə kapitalı səviyyələrindəki hər hansı fərq satışa nisbətən ölçülməlidir.

b) Müvafiq bazaya nisbətdə test edilən tərəflə müqayisə edilə bilən əməliyyat arasındakı dövriyyə kapitalı səviyyəsindəki fərqlər üzrə dəyəri hesablamaq və müvafiq faiz dərəcəsindən istifadə etməklə pulun zaman dəyərini əks etdirmək.

c) Nəticəyə dövriyyə kapitalı səviyyəsindəki fərqləri əks etdirəcək şəkildə düzəliş etmək. Aşağıdakı nümunədə test edilən tərəfin dövriyyə kapitalının səviyyəsini əks etdirmək üçün, müqayisə oluna bilən əməliyyatın nəticəsinə düzəliş edilir. Alternativ hesablamalar dövriyyə kapitalının müqayisə edilə bilən səviyyələrini əks etdirmək üçün test edilən tərəfin nəticələrinə düzəliş etmək və ya "sıfır" dövriyyə kapitalını əks etdirmək üçün, həm test edilən tərəf ilə bağlı nəticələr, həm də müqayisə edilə bilən əməliyyatla bağlı nəticələrə düzəliş etmək üçündür.

**Dövriyyə kapital düzəlişlərinin hesablanmasına dair praktiki nümunə:**

7. Aşağıdakı hesablama hipotetikdir (fərziyyə əsaslı). Bu, yalnız dövriyyə kapitalına edilən düzəlişinin necə hesablanacağını göstərmək üçündir.

|  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| **TestCo** | **İl 1** | **İl 2** | **İl 3** | **İl 4** | **İl 5** |
| **Satışlar** | $179.5m | $182.5m | $187m | $195m | $198m |
| **Faiz və Vergilərdən əvvəlki gəlir (EBIT)** | $1.5m | $1.83m | $2.43m | $2.54m | $1.78m |
| **EBIT/Satışlar (%)** | 0.8% | 1% | 1.3% | 1.3% | 0.9% |
|  | | | | | |
| **Dövriyyə kapitalı (ilin sonuna)1[[23]](#footnote-23)** | | | | | |
| **Ticari debitor borclar (R)** | $30m | $32m | $33m | $35m | $37m |
| **İnventar (I)** | $36m | $36m | $38m | $40m | $45m |
| **Ticari kreditor borclar (P)** | $20m | $21m | $26m | $23m | $24m |
| **Debitor borclar (R) + İnventar (I) – Kreditor borclar (P)** | $46m | $47m | $45m | $52m | $58m |
| **(R + I – P) / Satışlar** | 25.6% | 25.8% | 24.1% | 26.7% | 29.3% |

|  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| **CompCo** | **İl 1** | **İl 2** | **İl 3** | **İl 4** | **İl 5** |
| **Satışlar** | $120.4m | $121.2m | $121.8m | $126.3m | $130.2m |
| **Faiz və Vergilərdən əvvəlki gəlir (EBIT)** | $1.59m | $3.59m | $3.15m | $4.18m | $6.44m |
| **EBIT/Satışlar (%)** | 1.32% | 2.96% | 2.59% | 3.31% | 4.95% |
|  | | | | | |
| **Dövriyyə kapitalı (ilin sonuna)1** | | | | | |
| **Ticari debitor borclar (R)** | $17m | $18m | $20m | $22m | $23m |
| **İnventar (I)** | $18m | $20m | $26m | $24m | $25m |
| **Ticari kreditor borclar (P)** | $11m | $13m | $11m | $15m | $16m |
| **Debitor borclar (R) + İnventar (I) – Kreditor borclar (P)** | $24m | $25m | $35m | $31m | $32m |
| **(R + I – P) / Satışlar** | 19.9% | 20.6% | 28.7% | 24.5% | 24.6% |

|  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| **Dövriyyə kapitalı** | **İl 1** | **İl 2** | **İl 3** | **İl 4** | **İl 5** |
| **TestCo (R + I – P) / Satışlar** | 25.6% | 25.8% | 24.1% | 26.7% | 29.3% |
| **CompCo (R + I – P) / Satışlar** | 19.9% | 20.6% | 28.7% | 24.5% | 24.6% |
| **Fərq (D)** | 5.7% | 5.1% | -4.7% | 2.1% | 4.7% |
| **Faiz dərəcəsi (i)** | 4.8% | 5.4% | 5.0% | 5.5% | 4.5% |
| **Düzəliş (D\*i)** | 0.27% | 0.28% | -0.23% | 0.12% | 0.21% |
| **CompCo EBIT/Satışlar(%)** | 1.32% | 2.96% | 2.59% | 3.31% | 4.95% |
| **Dövriyyə kapitalı düzəliş edilmiş EBIT / CompCo üzrə satışlar** | 1.59% | 3.24% | 2.35% | 3.43% | 5.16% |

1. Bəzi müşahidələr:

• Dövriyyə kapitalı düzəlişlərinin aparılması ilə bağlı bir məqam debitor borclar, inventar və kreditor borcların test edilən tərəf və müqayisə oluna bilən əməliyyatlar arasında nə zaman müqayisə olunmasıdır. Yuxarıdakı nümunədə onların səviyyələrinin maliyyə ilinin son günündə müqayisəsi nəzərdə tutulur. Bununla belə, əgər bu zamanlama dövriyyə kapitalının il ərzində təmsil etdiyi səviyyəni əks etdirmirsə, bu, uyğun olmaya bilər. Belə hallarda əgər orta göstəricilər dövriyyə kapitalının il ərzindəki səviyyəsini daha yaxşı əks etdirsə, onlar istifadə edilə bilər.

• Dövriyyə kapitalı düzəlişlərinin aparılması ilə bağlı əsas məsələ istifadə edilən müvafiq faiz dərəcəsinin (və ya dərəcələrinin) seçilməsini əhatə edir. Faiz dərəcəsi (və ya dərəcələri) ümumiyyətlə test edilən tərəf olaraq eyni bazarda fəaliyyət göstərən ticarət müəssisəsinə tətbiq olunan faiz dərəcəsinə (dərəcələrinə) istinadən müəyyən edilməlidir. Əksər hallarda kommersiya kredit dərəcəsi müvafiq olacaqdır. Test edilən tərəfin dövriyyə kapitalı balansı neqativ olduğu hallarda (yəni kreditor borclar > debitor borcları + inventar), fərqli bir dərəcə müvafiq ola bilər. Yuxarıdakı misalda istifadə olunan dərəcə TestCo-nun yerli bazarda vəsaiti götürə biləcəyi dərəcəni əks etdirir. Bu nümunədə həmçinin eyni faiz dərəcəsinin kreditor borc, debitor borc və inventar üçün uyğun olduğu da ehtimal edilir, lakin praktikada bu ola da bilər, olmaya da bilər. Fərqli faiz dərəcələrinin ayrı-ayrı aktiv və ya passiv sinifləri üçün müvafiq şəkildə tətbiq oluna bildiyi zaman, hesablanması yuxarıda göstəriləndən çox daha mürəkkəb ola bilər.

• Dövriyyə kapitalı düzəlişlərinin məqsədi müqayisə oluna bilən əməliyyatların etibarlılığını yüksəltməkdir. Bəzi müqayisə edilə bilən əməliyyatların nəticələrinə etibarlı düzəlişlərin edilməsi mümkün olduqda və bəzi nəticələr üçün isə mümkün olmadıqda dövriyyə kapitalı düzəlişlərinin edilib edilməməsi sualı ortaya çıxa bilər.

***IV Fəslə I Əlavə***

[**İkitərəfli Təhlükəsiz Limanların Yaradılması üzrə**](file:///C:\Documents%20and%20Settings\UserXP\Desktop\TP%20GUİDELİNES\AZE%20TP%20parts\transfer%20pricing%20guidline-new%20conversion.docx#page452#page452) **Səlahiyyətli Orqanlar üçün Anlaşma Memorandumu Nümunəsi**

**Giriş**

Bu Əlavədə, aşağı riskli distribütor funksiyaları, aşağı riskli istehsal funksiyaları və aşağı riskli araşdırması və inkişaf funksiyaları ilə əlaqəli ümumi transfer qiymət kateqoriyalar üzrə səlahiyyətli orqanlar tərəfindən ikitərəfli təhlükəsiz limanların müzakirəsi üçün istifadə olunan Anlaşma Memorandumları (AM) nümunəsi mövcuddur. Bu, ikitərəfli təhlükəsiz limanlar vasitəsilə, ölkələrə hər bir hal üzrə ayrılıqda baxıldıqda, hazırda xeyli zaman sərf edilən və zəhmət çəkilən mühüm transfer qiymətləndirmə hallarına baxılan zaman, uyğunlaşdıra və istifadə edə biləcəkləri bir alət təqdim etmək məqsədi daşıyır. Səlahiyyətli orqanlar, əlbəttə ki, öz ikitərəfli müqavilələrini bağlayarkən nümunə sazişin istənilən müddəasını dəyişdirmək, əlavə etmək və ya silməkdə sərbəstdirlər.

**Təhlükəsiz Liman barədə İkitərəfli Anlaşma Memorandumunun bağlanması səbəbləri**

Bu Təlimatın IV Fəslində, E.4 Bölməsində təsvir olunduğu kimi, birtərəfli transfer qiymətləri üzrə təhlükəsiz limanların istifadəsi ilə əlaqədar ola biləcək problemlərdən biri də onların ikiqat vergitutma və ikiqat vergi tutmama riskini artıra bilməsidir. Bu, birtərəfli təhlükəsiz liman təqdim etmiş ölkənin məqbul qol uzunluğu mənfəət intervalının ən son nöqtəsinə doğru yaxınlaşdığı halda baş verə bilər, halbuki müqavilənin digər tərəfindəki müqavilə tərəfdaşı isə müəyyən edilmiş təhlükəsiz liman mənfəət səviyyəsinin qol uzunluğunu əks etdirməsi ilə razılaşmır. Bəzi tənqidçilər təhlükəsiz liman mənfəət intervalının zaman keçdikcə artacağı tendensiyasının olduğu və bunun da potensial problemi daha da dərinləşdirəcəyini iddia edirlər. Bəzən, birtərəfli təhlükəsiz limanların vergi ödəyicilərini gəlirlərinin qol uzunluğu səviyyəsindən daha yüksək olması barədə hesabat verməyə məcbur edə biləcəyi və bəzilərinin inzibati baxımdan daha rahat və sadə olması üçün ödəniləcək qiymət şəklində ikiqat vergi tutmaya səbəb ola biləcəyi iddia olunur. Nəhayət, birtərəfli təhlükəsiz limanlar zaman-zaman vergi ödəyiciləri üçün gözlənilməz gəlir yarada bilər. Bu ödəyicilər barədəki spesifik faktlar təhlükəsiz liman səviyyəsindən daha yuxarı olan gəlirin qol uzunluğuna daha çox uyğun gəldiyini göstərə bilər.

Bu ikiqat vergitutma və gözlənilməz gəlir daxilolması məsələləri barədə, çox güman ki, ən geniş yayılmış transfer qiymətləri əməliyyatları üzrə yönəldilmiş təhlükəsiz limanlarla əlaqədar xeyli danışılacaqdır. Yerli bazarda məhdud bir risk əsasında yenidən satılması üçün yerli törəmə distribütora malların satılması, müqavilə üzrə istehsala dair razılaşmalar və müqavilə üzrə araşdırma razılaşmaları kimi əməliyyatlar bu problemləri açıq şəkildə qaldıra bilər. Bəlkə də bu səbəbdəndir ki, azsaylı ölkələr (əgər olsa), ümumi növ transfer qiymətləri məsələsi ilə məşğul olmaq üçün funksional təhlükəsiz limanlar hazırlayırlar.

Distribütor fəaliyyəti ilə bağlı marjalar və istehsala dair qiymət əlavələri bəzən coğrafi yerləşmə və bir çox sənaye sahələri üzrə kifayət qədər uyğun ola bilər. Buna görə də, nəticələrə dair ağlabatan interval ikitərəfli qaydada razılaşdırıla və dərc oluna bilsəydi, bu tip hallar üçün normal tənzimləmə intervallarına dair göstəriş transfer qiymətinə dair audit yoxlamalarının sayı və səlahiyyətli orqan bəyannamələrinin və transfer qiymətlərinə dair digər mübahisələrin əhəmiyyətli dərəcədə azalmasına təsir göstərə bilərdi.

Bu tip məsələlərə səlahiyyətli orqanlar tərəfindən qəbul edilmiş və ictimailəşdirilən ikitərəfli AM-lər vasitəsilə potensial şəkildə diqqət yönəltmək olardı. Bəzi ölkələr bu cür razılaşmaları ikitərəfli əsasda qəbul ediblər. Belə ölkələrin ümumi mövqeyi ondan ibarətdir ki, İƏİT Model Vergi Konvensiyasının 25(3)-cü Maddəsinə əsaslanan müqavilə müddəaları təhlükəsiz liman qaydası ilə bağlı bir çox oxşar vergi ödəyicilərinə tətbiq ediləcək səlahiyyətli orqanlar arasında ikitərəfli razılaşmanı dəstəkləmək üçün kifayət qədər səlahiyyət verir. 25(3)-cü Maddəyə əsasən: “Razılığa gələn Dövlətlərin səlahiyyətli orqanları Konvensiyanın təfsiri və ya tətbiqi ilə əlaqədar yaranan hər hansı çətinlik və ya şübhələri qarşılıqlı razılaşma ilə həll etməyə cəhd etməlidirlər. Onlar Konvensiyada nəzərdə tutulmayan hallarda ikiqat vergitutmanın aradan qaldırılması üçün birlikdə məsləhətləşə bilərlər." ikitərəfli transfer qiyməti ilə bağlı təhlükəsiz liman haqqında səlahiyyətli orqanlar arasındakı razılaşma, Müqavilənin 9-cu Maddəsinin "təfsiri və ya tətbiqi ilə əlaqədar yaranan çətinlik və ya şübhələri həll edən" qarşılıqlı razılaşma "kimi xarakterizə olunmalıdır.

Ölkələrin səlahiyyətli orqanlarına 25(3)-cü maddəyə əsasən təhlükəsiz liman müddəalarını çoxtərəfli əsaslarla qəbul etməyə heç nə mane olmasa da, əgər şərtlər və vəziyyət imkan verərsə, yuxarıda təsvir olunan əməliyyatların xüsusi növləri elədir ki, ölkələr çox vaxt ikitərəfli yanaşma tətbiq etməyi qəbul edirlər.

Əgər belə Anlaşma Memorandumları mövcud olsaydı, tələblərə cavab verən vergi ödəyiciləri öz maliyyə göstəricilərinin razılaşdırılmış təhlükəsiz liman intervalına düşməsinin öhdəsindən gələ bilər, həmin göstəricilərin müvafiq Memorandumla razılaşan hər iki ölkədə qəbul olunacağını anlamağı təmin edə bilərdilər. Bu cür yanaşma üçün ən çox səsləndirilən vəziyyət ABŞ və Meksika arasındakı *makuiladora* əməliyyatları üçün təhlükəsiz liman mənfəət zonalarına dair razılaşmadır.

• Səlahiyyətli orqanlar arasında olan Anlaşma Memorandumu vasitəsilə həyata keçirilən ikitərəfli yanaşma, təhlükəsiz limana dair müddəaların ikiqat vergitutma və ya ikiqat vergitutulmama ilə nəticələnmədiyi ehtimalını artıra bilər.

• İkitərəfli təhlükəsiz limanlar müəyyən bir bazarın iqtisadi vəziyyətinə və şəraitə uyğunlaşdırıla bilər və beləliklə də qol uzunluğu prinsipinə uyğun ola bilər.

• İkitərəfli təhlükəsiz limanlar barədə razılaşmalar oxşar vergi dərəcələrinə malik olan ölkələr arasında seçilmiş əsaslarla imzalana bilər, beləliklə təhlükəsiz liman barədə müddəanın özünün transfer qiymətlərinin manipulyasiyasına şərait yaratması ehtimalı minimuma enər və təhlükəsiz limanın transfer qiymətləri riskinin olduqca aşağı olduğu vəziyyətlərə tətbiqini məhdudlaşdıran bir vasitə təmin edə bilər.

• Müvafiq ölkələrin istəyindən asılı olaraq, başqa bir formada təhlükəsiz liman nəticəsində yarana biləcək dövlət vergi daxilolmasına cəlb olunmasını məhdudlaşdırmaq üçün, ikitərəfli təhlükəsiz limanlar əvvəlcə kiçik vergi ödəyiciləri və/və ya kiçik əməliyyatlarla məhdudlaşdırıla bilər.

• Səlahiyyətli orqanlar arasında olan AM ilə qəbul edilən təhlükəsiz limanlar, müddəaların aktuallığını və daha geniş iqtisadi inkişaf proseslərini əks etdirməsini təmin etmək üçün, səlahiyyətli orqanlar arasındakı razılaşma ilə zaman-zaman nəzərdən keçirilə və dəyişdirilə bilər.

• Ciddi resurs məhdudiyyəti olan inkişaf etməkdə olan ölkələr üçün bir sıra müqavilə tərəfdaşları tərəfindən bağlanmış İkitərəfli Anlaşma Memorandumları, həddindən artıq məcburi icra cəhdləri olmadan transfer qiymətlərinə dair ümumi faktiki vəziyyətdə yerli vergi bazasının qorunması üçün bir vasitə təmin edə bilər.

Danışıqlar və AM-in imzalanması zamanı aşağıdakı elementlər aktual ola bilər.

1) Səlahiyyətli müəssisələrin təsviri və yerinə yetirilməli meyarlar. Bunlara aşağıdakılar aid edilə bilər:

a) Təhlükəsiz limanın tətbiqi üçün şərt olaraq yerinə yetirilməli (və ya icazə verilməyən) funksiyaların təsviri;

b) İştirakçı müəssisələr tərəfindən təhlükəsiz limanın tətbiqi üçün şərt olaraq qəbul ediləcək risklər;

c) Təhlükəsiz limanın tətbiqi şərti kimi iştirakçı müəssisələrin istifadəsinə icazə verilən aktivlərin qarışığı;

d) Təhlükəsiz liman müddəasından çıxarılan müəssisə siniflərinin təsviri (ölçüsü, fəaliyyət sahəsi baxımından və s.).

2) AM-in əhatə etdiyi və tələblərə cavab verən əməliyyatların təsviri;

3) Test edilən tərəf üzrə kompensasiyanın qol uzunluğu intervalının müəyyənləşdirilməsi;

4) AM –in tətbiq olunduğu illər;

5) AM-in cəlb olunan hər iki vergi administrasiyası üçün məcburi olmasına dair bəyanat;

6) AM üçün hesabatvermə və monitorinq prosedurları;

7) İştirakçı müəssisələr tərəfindən aparılacaq sənədləşmə və məlumat:

8) Mübahisələrin həlli mexanizmi;

Aşağıda üç növ əməliyyata dair AM nümunələri verilmişdir: aşağı riskli istehsal xidmətlərinin göstərilməsi; (ii) aşağı riskli distribütor xidmətlərinin göstərilməsi; və (iii) aşağı riskli müqavilə əsaslı araşdırma və inkişaf xidmətlərinin göstərilməsi.

### Aşağı Riskli İstehsal Xidmətlərinə dair Anlaşma Memorandumu nümunələri

### Ön söz

### 1. [A Dövləti] və [B Dövləti]-nin səlahiyyətli orqanları [B dövlətində] rezident olan əlaqəli müəssisə adından [A Dövlətində] rezident olan Səlahiyyətli Müəssisə tərəfindən və [A dövlətində] rezident olan əlaqəli müəssisə adından [B Dövlətində] rezident olan Səlahiyyətli Müəssisə tərəfindən təsvir edilən şərtlər daxilində həyata keçirilən aşağı riskli istehsal xidmətlərinə tətbiq olunan qol uzunluğuna uyğun ödəniş ilə bağlı bir anlaşma əldə etmişlər. Bu anlaşma memorandumunun məqsədi [A Dövləti] və [B Dövləti]-ndə transfer qiymətlərinə dair qaydalara riayət etmək və ikiqat vergitutmanın aradan qaldırılması üçün xüsusi prosedurlar müəyyən etməklə Səlahiyyətli Müəssisələr üçün hüquqi sabitlik təmin etməkdir.

### 2. Bu anlaşma memorandumu [A Dövləti] və [B Dövləti] arasındakı [Vergi Müqaviləsi]-nin (“Müqavilə”) [25-ci] maddəsinə uyğun imzalanır. Müqavilənin [9-cu] maddəsinin prinsipləri burada təsvir olunan hallarda həyata keçirilir. Bu, [20\_\_] –ci ildən [20\_\_]-ci ilədək olan təqvim illərində başa çatan Səlahiyyətli Müəssisələr üzrə vergi tutulan illərə tətbiq edilir. Hər hansı bir Dövlət bu anlaşma memorandumuna [20\_\_]-ci il 31 dekabr tarixində və ya ondan əvvəl xitam vermək niyyəti barədə digərinə yazılı şəkildə bildirməyirsə, bu müddət daha beş il uzadılacaqdır. Bu anlaşma memorandumu müddətinin başa çatması, onun tətbiqinə xitam verildiyi təqvim ilinin son günündən sonra başa çatan Səlahiyyətli Müəssisələrinin vergi illəri üzrə qüvvədə olacaqdır.

### 3. Bu anlaşma memorandumu məqsədləri üçün "müəssisə" Müqavilənin [3-cü] maddəsinin [1-ci] paraqrafında müəyyən edilmiş müəssisə deməkdir.

**Səlahiyyətli Müəssisə**

4. Bu Anlaşma Memorandumunun məqsədləri üçün bir SəlahiyyətliMüəssisə bu paraqrafda təsvir olunan xüsusiyyətlərin hər birinə malik olmalıdır.

(a) SəlahiyyətliMüəssisə Müqavilənin məqsədləri üçün Razılığa gələn Dövlətin rezidentidir və biznes fəaliyyətini əsasən bu Dövlətdə aparmalıdır.

b) SəlahiyyətliMüəssisənin əsas biznes fəaliyyəti ya Razılığa gələn digər Dövlətdə rezident olan əlaqəli müəssisə adından rezidenti olduğu Dövlətdə istehsal xidmətlərinin göstərilməsi (Müqavilənin [9-cu] Maddəsinin ifadə etdiyi məna çərçivəsində), və ya alternativ olaraq, belə qarşılıqlı surətdə asılı olan müəssisəyə satmaq üçün istehsal olunan məhsulların hazırlanmasıdır.

(c) SəlahiyyətliMüəssisə ilə bağlı müvafiq vergi ili başlamazdan əvvəl Səlahiyyətli Müəssisə onunla qarşılıqlı surətdə asılı olan müəssisə ilə yazılı müqavilə imzalamış olmalıdır. Buna uyğun olaraq, qarşılıqlı surətdə asılı olan müəssisə SəlahiyyətliMüəssisənin istehsal fəaliyyəti ilə əlaqəli əsas biznes risklərini öz üzərinə götürür və SəlahiyyətliMüəssisəni anlaşma memorandumuna uyğun səviyyədə istehsal fəaliyyətlərinə görə kompensasiya etməyə razılıq verir.

(d) SəlahiyyətliMüəssisənin illik tədqiqat, inkişaf və məhsulla bağlı mühəndislik xərcləri ümumilikdə onun xalis satış gəlirinin [-] faizindən az olmalıdır.

(e) SəlahiyyətliMüəssisə istehsal etdiyi məhsul ilə bağlı reklam, marketinq və distribütor funksiyaları, kredit və toplanma funksiyaları və ya zəmanət üzrə inzibatçılıq funksiyaları ilə məşğul olmur.

(f) SəlahiyyətliMüəssisə hazır məhsul fabriki tərk etdikdən sonra onun üzərində hüquqa malik olmur, belə hazır məhsul üzrə heç bir nəqliyyat və ya fraxt xərci çəkmir və tranzit zamanı hazır məhsullara dəyən zərər və itkiyə görə zərər riski daşımır.

(g) SəlahiyyətliMüəssisə öz istehsal fəaliyyətinin icrası ilə əlaqəli olan idarəetmə, hüquqi, mühasibat uçotu və ya işçi heyətin idarə olunması funksiyalarıı ilə məşğul ola bilər, lakin onun istehsal fəaliyyətinin icrası ilə birbaşa əlaqəsi olmayan bu cür funksiyalarla məşğul ola bilməz.

(h) SəlahiyyətliMüəssisə aktivlərinin ən azı [---] faizi, SəlahiyyətliMüəssisənin müvafiq vergi ili ərzində dörd rüblük dövrlərin hər birinin son günündə aktivlərin ortalama dərəcəsi əsasında hesablanmış istehsal texnikası və avadanlıqları, xammal inventarı və istehsalı tamamlanmamış inventardan ibarət olur.

(i) SəlahiyyətliMüəssisəsinin hazır məhsul inventarı, yuxarıdakı (h) paraqrafında təsvir edildiyi kimi ortalama aktiv dərəcəsi əsasında hesablanan SəlahiyyətliMüəssisə üzrə illik xalis satışın [---] faizindən çox olmamalıdır.

5. SəlahiyyətliMüəssisə aşağıdakıları edə bilməz:

(a) Öz əsas biznes fəaliyyətini aşağıdakı fəaliyyət sahələrindən birində həyata keçirmək: [---].

(b) [---] -dən artıq illik xalis satışlara malik olmaq.

(c) [---] -dən artıq cəmi aktivlərə malik olmaq.

(d) Öz xalis gəlirlərinin [---] faizindən çoxunu İcazə verilən əməliyyatlardan fərqli olan əməliyyatlardan əldə etmək.

(e) Ötən [---] il ərzində [A Dövləti] və ya [B Dövləti]-ndə [---]-dən artıq düzəlişlərə səbəb olan transfer qiymətləri ilə bağlı audit olunmaq.

**İcazə verilən Əməliyyat**

6. Bu Anlaşma Memorandumunun məqsədləri üçün İcazə verilən Əməliyyat hər bir hal üzrə digər əməliyyatlar və ya tərəflərin qarşılıqlı iştirakı olmadan (i) digər Razılığa gələn Dövlətin rezidenti olan əlaqəli müəssisənin adından Səlahiyyətli Müəssisə tərəfindən istehsal xidmətlərinin göstərilməsi və/və ya (ii) Səlahiyyətli Müəssisə tərəfindən istehsal olunmuş məhsulların Razılığa gələn digər Dövlətin rezidenti olan əlaqəli müəssisəyə satışı olmalıdır.

**Səlahiyyətli Müəssisənin vergiyə cəlb olunan gəlirinin müəyyən edilməsi**

7. SəlahiyyətliMüəssisənin bu anlaşma memorandumunun müddəalarını tətbiq etməyi seçdiyi təqdirdə:

(a) SəlahiyyətliMüəssisə, İcazə verilən Əməliyyatlar ilə əlaqədar xammal və istehsalı başa çatmamış inventar üzərində mülkiyyətə sahib olduqda, Səlahiyyətli Müəssisənin vergi ili üzrə İcazə verilən Əməliyyatları ilə əlaqədar vergidən əvvəlki xalis gəliri, mənfəət faizinin hesablanması üçün olan bazadan yalnız xalis faiz xərcləri, valyuta üzrə mənfəət və ya zərər və hər hansı birdəfəlik xərcləri çıxılmaqla, SəlahiyyətliMüəssisəsinin ümumi xərclərinin [\_\_ ilə \_] faizi [bərabəri] intervalında olmalıdır.

(b) Əlaqəlimüəssisə, İcazə verilən Əməliyyatlar ilə əlaqədar xammal və istehsalı başa çatmamış inventar üzərində mülkiyyətə sahib olduqda, Səlahiyyətli Müəssisənin vergi ili üzrə İcazə verilən Əməliyyatları ilə əlaqədar vergidən əvvəlki xalis gəliri, mənfəət faizinin hesablanması üçün olan bazadan yalnız xalis faiz xərcləri, valyuta üzrə mənfəət və ya zərər və hər hansı birdəfəlik xərcləri çıxılmaqla, SəlahiyyətliMüəssisənin ümumi xərclərinin [\_\_ ilə \_\_ ] faizi [bərabəri] intervalında olmalıdır.

(c) Bu anlaşma memorandumunda istifadə edilmiş mühasibat şərtləri Səlahiyyətli Müəssisənin rezident ölkəsində mövcud olan ümumi qəbul edilmiş maliyyə uçot prinsiplərinə uyğun olaraq müəyyənləşdirilir.

8. [A Dövləti] və [B Dövləti]-nin hər biri İcazə verilən Əməliyyat üçün bu anlaşma memorandumuna əsasən hesablanmış kompensasiyanın, bu Dövlətin transfer qiymətləri qaydalarının və Müqavilənin [9-cu] maddəsinin müddəalarının tətbiqi məqsədləri üçün, qol uzunluğu kompensasiyası səviyyəsində olduğu hesab edilir.

**Daimi Nümayəndəlik**

9. [A Dövləti] və [B Dövləti]-nin Səlahiyyətli Orqanları Səlahiyyətli Müəssisə adından aşağı riskli istehsal xidmətlərini yerinə yetirməsi səbəbindən və ya Səlahiyyətli Müəssisənin rezident ölkəsinin icazə verilən Müəssisəsi tərəfindən istehsal olunan məhsullar üzərində mülkiyyət hüququ alan belə bir əlaqəli müəssisə səbəbindən İcazə verilən Əməliyyatın tərəfi olan əlaqəli müəssisənin Səlahiyyətli Müəssisənin rezident ölkəsində daimi nümayəndəliyə malik olmasının nəzərə alınmaması barədə razılaşdılar.

**Seçim və Hesabatlılıq Tələbləri**

10. Səlahiyyətli Müəssisə və müvafiq əlaqəli müəssisə bu anlaşma memorandumunun müddəalarının İcazə verilən Əməliyyatları əhatə edən [- -]-dən gec olmayaraq, [A Dövləti] üzrə [- -] və [B Dövləti] üzrə [- -] bildiriş verməklə müvafiq olaraq [A Dövləti] və [B Dövləti]-də tətbiq edilməsini seçə bilərlər.

11. Tələb olunan bildirişə aşağıdakılar daxildir:

Vergi ödəyicilərinin [cari il üçün] [cari ildən başlayaraq (---) il müddətinə] tətbiq etmək istədikləri və öhdəlik götürdüyü bu anlaşma memorandumu ilə bağlı təsdiqedici bəyanat;

• İcazə verilən Əməliyyatlar üzrə əldə olunan gəlir və xərclərin bu razılaşmaya uyğun olaraq [A Dövləti] və [B Dövləti]-də davamlı olaraq bəyan ediləcəyi barədə təsdiqedici bəyanat;

• İcazə verilən Əməliyyatlar barədə sözlü təsviri;

• İcazə verilən Əməliyyatların tərəfi olan əlaqəli müəssisələrin hər birinin müəyyənləşdirilməsi;

• Səlahiyyətli Müəssisəsinin Səlahiyyətli Müəssisəsə olaraq statusunu nümayiş etdirmək üçün müvafiq il üzrə audit edilmiş maliyyə hesabatları və kifayət qədər əlavə maliyyə və mühasibat məlumatı;

• Bu Anlaşma Memorandumu prinsiplərini tətbiq etməklə Səlahiyyətli Müəssisəsinin İcazə verilən Əməliyyatlardan əldə etdiyi gəlirinin ətraflı şəkildə hesablanması;

• Bu Anlaşma Memorandumu üzrə vergi rejiminin tətbiqi ilə bağlı müəssisənin səlahiyyətinin yoxlanması üçün zəruri hesab olunan məlumatların rezidenti olduğu ölkənin vergi orqanı tərəfindən istənilməsi ilə bağlı sorğuya Səlahiyyətli Müəssisəsinin 60 gün ərzində cavab verəcəyi barədə bəyanat;

12. Anlaşma memorandumu üzrə seçki və hesabatlılıq tələblərinin təmin edilməsi və il üzrə vaxtında təqdim edilmiş vergi bəyannaməsindəki şərtlərə uyğun hesablana gəlirlərin bəyan edilməsi, Səlahiyyətli Müəssisəni və ondan qarşılıqlı surətdə asılı olan müvafiq müəssisəni İcazə verilən Əməliyyatlara münasibətdə [A Dövləti] və [B Dövləti]-nin mövcud transfer qiymətləndirməsi üzrə sənədləşdirmə tələblərinə əməl etmək öhdəliyindən azad edir.

13. Bu Anlaşma Memorandumu üzrə vergi rejiminə tabe tutulmasını seçməyən Səlahiyyətli Müəssisə və ondan qarşılıqlı surətdə asılı olan müvafiq müəssisə, bu Anlaşma Memorandumu qüvvədə olmadığı zaman baş verə biləcəyi kimi, öz İcazə verilən Əməliyyatlarına [A Dövləti] və [B Dövləti]-nin transfer qiymətləri və sənədləşmə qaydalarının tətbiqinə əməl etməlidir.

14. Bu anlaşma memorandumun tətbiqi ilə bağlı bütün mübahisələr qarşılıqlı razılıq yolu ilə həll edilməsi üçün [A Dövləti] və [B Dövləti]-nin səlahiyyətli orqanlarına göndərilməlidir.

15. [A Dövləti] və [B Dövləti]-nin səlahiyyətli orqanları Müqavilənin [26-cı] maddəsinin müddəalarına əsasən bu razılaşmanı həyata keçirmək üçün lazım olduqda məlumat mübadiləsi həyata keçirə bilər.

**Razılaşmaya xitam verilməsi**

16. Razılığa gələn digər Dövlətin səlahiyyətli orqanına yazılı bildiriş göndərildikdən və bu bildiriş dərc edildikdən sonra, [A Dövləti] və ya [B Dövləti] bu anlaşma memorandumuna istənilən vaxt xitam verə bilər. Belə bir xitam, xitam barədə bildiriş verilən və dərc olunan təqvim ilinin son günündən sonra başlayaraq Səlahiyyətli Müəssisələrinin vergi illəri üzrə qüvvəyə minəcək.

**Aşağı Riskli Distribütor Xidmətləri barədə Anlaşma Memorandumu Nümunəsi**

17. [A Dövləti] və [B Dövləti]-nin səlahiyyətli orqanları [B dövlətində] rezident olan əlaqəli müəssisə adından [A Dövlətində] rezident olan Səlahiyyətli Müəssisə tərəfindən və [A dövlətində] rezident olan əlaqəli müəssisə adından [B Dövlətində] rezident olan Səlahiyyətli Müəssisə tərəfindən, təsvir edilən şərtlər daxilində, həyata keçirilən aşağı riskli distribütor xidmətlərinə tətbiq olunan qol uzunluğuna uyğun ödəniş ilə bağlı anlaşma əldə etmişlər. Bu anlaşma memorandumunun məqsədi [A Dövləti] və [B Dövləti]-ndə transfer qiymətlərinə dair qaydalara riayət etmək və ikiqat vergitutmanın aradan qaldırılması üçün xüsusi prosedurlar müəyyən etməklə Səlahiyyətli Müəssisələr üçün hüquqi sabitlik təmin etməkdir.

18. Bu anlaşma memorandumu [A Dövləti] və [B Dövləti] arasındakı [Vergi Müqaviləsi]-nin (“Müqavilə”) [25-ci] maddəsinə uyğun imzalanır. Müqavilənin [9-cu] maddəsinin prinsipləri burada təsvir olunan hallarda həyata keçirilir. Bu, [20\_\_] –ci ildən [20\_\_]-ci ilədək olan təqvim illərində başa çatan Səlahiyyətli Müəssisələr üzrə vergi tutulan illərə tətbiq edilir. Hər hansı bir Dövlət bu anlaşma memorandumuna [20\_\_]-ci il 31 dekabr tarixində və ya ondan əvvəl xitam vermək niyyəti barədə digərinə yazılı şəkildə bildirməyirsə, bu müddət daha beş il uzadılacaqdır. Bu anlaşma memorandumu müddətinin başa çatması, onun tətbiqinə xitam verildiyi təqvim ilinin son günündən sonra başa çatan Səlahiyyətli Müəssisələrinin vergi illəri üzrə qüvvədə olacaqdır.

19. Bu anlaşma memorandumu məqsədləri üçün "müəssisə" Müqavilənin [3-cü] maddəsinin [1-ci] paraqrafında müəyyən edilmiş müəssisə deməkdir.

**Səlahiyyətli Müəssisə**

20. Anlaşma Memorandumunun məqsədləri üçün, SəlahiyyətliMüəssisə bu paraqrafda təsvir olunan xüsusiyyətlərin hər birinə malik olmalıdır.

(a) SəlahiyyətliMüəssisə Müqavilənin məqsədləri üçün Razılığa gələn Dövlətin rezidenti olmalı və biznes fəaliyyətini əsasən bu Dövlətdə aparmalıdır.

b) SəlahiyyətliMüəssisənin əsas biznes fəaliyyəti ya Razılığa gələn digər Dövlətdə rezident olan əlaqəli müəssisə adından rezidenti olduğu Dövlətdə marketinq və distribütorluq xidmətlərinin göstərilməsi (Müqavilənin [9-cu] Maddəsinin ifadə etdiyi məna çərçivəsində) və ya alternativ olaraq, öz rezidenti olduğu ölkədə əlaqəli olmayan müştərilərə təkrar satmaq üçün, Razılığa gələn digər Dövlətdə rezident olan əlaqəli müəssisədən malların satın alınması olmalıdır.

(c) SəlahiyyətliMüəssisə ilə bağlı müvafiq vergi ili başlamazdan əvvəl Səlahiyyətli Müəssisə onunla qarşılıqlı surətdə asılı olan müəssisə ilə yazılı müqavilə imzalamış olmalıdır. Buna uyğun olaraq, qarşılıqlı surətdə asılı olan müəssisə SəlahiyyətliMüəssisənin marketinq və distribütorluq fəaliyyəti ilə əlaqəli əsas biznes risklərini öz üzərinə götürür və SəlahiyyətliMüəssisənin anlaşma memorandumuna uyğun səviyyədə marketinq və distribütorluq fəaliyyətlərinə görə kompensasiya ediləcəyinə təminat verməyə razılıq verir.

(d) SəlahiyyətliMüəssisənin illik tədqiqat, inkişaf və məhsulla bağlı mühəndislik xərcləri ümumilikdə onun xalis satış gəlirinin [-] faizindən az olmalıdır.

(e) SəlahiyyətliMüəssisə bazarladığı və ya distribütor fəaliyyətini həyata keçirdiyi məhsullarla bağlı istehsal və yığma (montaj) funksiyaları ilə məşğul olmur.

(f) SəlahiyyətliMüəssisənin ümumi marketinq və reklam xərci onun xalis satışlarının [---]-dən artıq olmamalıdır.

(g) SəlahiyyətliMüəssisə öz marketinq və distribütor fəaliyyətinin icrası ilə əlaqəli olan idarəetmə, hüquqi, mühasibat uçotu və ya işçi heyətin idarə olunması funksiyaları ilə məşğul ola bilər, lakin marketinq və distribütor fəaliyyətinin icrası ilə birbaşa əlaqəsi olmayan bu cür funksiyalarla məşğul ola bilməz.

(h) SəlahiyyətliMüəssisənin hazır məhsul inventarı SəlahiyyətliMüəssisənin müvafiq vergi ili ərzində dörd rüblük dövrlərin hər birinin son günündə inventarın ortalama dərəcəsi əsasında hesablanmış SəlahiyyətliMüəssisənin illik xalis satışlarının [---] faizindən artıq olmamalıdır.

21. Səlahiyyətli Müəssisə aşağıdakıları edə bilməz:

(a) Öz əsas biznes fəaliyyətini aşağıdakı fəaliyyət sahələrindən birində həyata keçirmək: [---].

(b) [---] -dən artıq illik xalis satışlara malik olmaq.

(c) [---] -dən artıq cəmi aktivlərə malik olmaq.

(d) Öz xalis gəlirlərinin [---] faizindən çoxunu İcazə verilən əməliyyatlardan fərqli olan əməliyyatlardan əldə etmək.

(e) Ötən [---] il ərzində [A Dövləti] və ya [B Dövləti]-ndə [---]-dən artıq düzəlişlərə səbəb olan transfer qiymətləri ilə bağlı audit olunmaq.

**İcazə verilən əməliyyatlar**

22. Bu Anlaşma Memorandumunun məqsədləri üçün İcazə verilən Əməliyyat hər bir hal üzrə digər əməliyyatlar və ya tərəflərin qarşılıqlı iştirakı olmadan (i) digər Razılığa gələn Dövlətin rezidenti olan əlaqəli müəssisənin adından Səlahiyyətli Müəssisə tərəfindən marketinq və distribütor xidmətlərinin göstərilməsi və/və ya (ii) Səlahiyyətli Müəssisə tərəfindən Razılığa gələn digər Dövlətin rezidenti olan əlaqəli müəssisədən satın alınmış məhsulların əlaqəli olmayan müştərilərə satışı olmalıdır.

**Səlahiyyətli Müəssisəsinin vergiyə cəlb olunan gəlirinin müəyyən edilməsi**

23. SəlahiyyətliMüəssisənin bu anlaşma memorandumunun müddəalarını tətbiq etməyi seçdiyi təqdirdə:

(a) Səlahiyyətli Müəssisənin vergi ili üzrə İcazə verilən Əməliyyatları ilə əlaqədar vergidən əvvəlki xalis gəliri, SəlahiyyətliMüəssisəsinin ümumi xalis satışlarının [\_\_ ilə \_\_] faizi [bərabəri] intervalında olmalıdır.

(b) Bu anlaşma memorandumunda istifadə edilmiş mühasibat şərtləri Səlahiyyətli Müəssisənin rezident ölkəsində ümumi olaraq qəbul edilmiş maliyyə uçot prinsiplərinə uyğun olaraq müəyyənləşdirilir.

24. [A Dövləti] və [B Dövləti]-nin hər biri İcazə verilən Əməliyyat üçün bu anlaşma memorandumuna əsasən hesablanmış kompensasiyanın, bu Dövlətin transfer qiymətləri qaydalarının və Müqavilənin [9-cu] maddəsinin müddəalarının tətbiqi məqsədləri üçün, qol uzunluğu kompensasiyası səviyyəsində olduğu hesab edilir.

**Daimi Nümayəndəlik**

25. [A Dövləti] və [B Dövləti]-nin Səlahiyyətli Orqanları İcazə verilən Əməliyyatın tərəfi olan qarşılıqlı surətdə asılı olan müəssisənin, Səlahiyyətli Müəssisə tərəfindən onun adından aşağı riskli marketinq və distribütor xidmətləri həyata keçirildiyi üçün və ya qarşılıqlı surətdə asılı olmayan müştərilərə təkrar satış həyata keçirmək üçün İcazə verilən Əməliyyatın tərəfi olan belə qarşılıqlı surətdə asılı olan müəssisədən məhsul satın alan Səlahiyyətli Müəssisənin olduğuna görə, Səlahiyyətli Müəssisənin rezident olduğu ölkədə daimi nümayəndəliyə malik olduğu hesab edilməməsi barədə razılığa gəlirlər.

**Seçim və hesabat tələbləri**

26. Səlahiyyətli Müəssisə və aidiyyəti əlaqəli müəssisə İcazə verilən Əməliyyatları əhatə edən [---] gec olmayaraq, [A Dövləti] [---] və [B Dövləti]-nə [---] bildiriş verməklə, bu anlaşma memorandumunun müddəalarını sistemli olaraq [A Dövləti] və [B Dövləti] -ndə tətbiq etməyi seçə bilər.

27. Tələb olunan bildirişə aşağıdakılar daxildir:

• [Cari ildən başlayaraq (---) il müddətinə] [cari il üçün] vergi ödəyicilərinin istifadə etmək niyyətində olduğu və bu anlaşma memorandumu ilə öhdəlik daşıdığı təsdiqedici bəyanat;

• İcazə verilən Əməliyyatlar üzrə gəlir və xərclər barədə bu razılaşmaya uyğun olaraq [A Dövləti] və [B Dövləti]-də ardıcıl olaraq hesabat veriləcəyi barədə təsdiqedici bəyanat;

• İcazə verilən Əməliyyatların yazılı təsviri;

• İcazə verilən Əməliyyatların iştirakçıları olan əlaqəli müəssisələrin hər birinin müəyyənləşdirilməsi;

• Səlahiyyətli Müəssisəsinin mövcud statusunu göstərə bilmək üçün müvafiq il üzrə Səlahiyyətli Müəssisəyə dair audit edilmiş maliyyə hesabatları və kifayət qədər əlavə maliyyə və mühasibat məlumatları;

• Anlaşma Memorandumunun prinsiplərini tətbiq etməklə Səlahiyyətli Müəssisənin İcazə verilən Əməliyyatlar üzrə gəlirlərinin ətraflı hesablanması;

• Səlahiyyətli Müəssisənin bu Anlaşma Memorandumu üzrə cəlb olunması üçün müəssisənin səlahiyyətini yoxlamaq üçün vergi orqanı tərəfindən zəruri hesab olunan məlumatlar üçün rezidenti olduğu ölkənin vergi orqanının istənilən sorğusuna 60 gün ərzində cavab verəcəyi barədə bəyanat;

28. Bu Anlaşma Memorandumunun seçki və hesabatlılıq tələblərini təmin etməsi və il üzrə vaxtında təqdim edilmiş vergi bəyannaməsi şərtlərinə uyğun olaraq hesablanmış gəlirlər barədə hesabatlılığı, Səlahiyyətli Müəssisə və onunla qarşılıqlı surətdə əlaqəli olan müvafiq müəssisəni [A Dövləti] və [B Dövləti]-nin İcazə verilən Əməliyyatlara münasibətdə mövcud transfer qiymətləndirmə sənədləşməsi tələblərinə əməl etmək öhdəliyindən azad edir.

29. Öz İcazə verilən Əməliyyatlarının bu Anlaşma Memorandumu çərçivəsində cəlb edilməsini seçməyən Səlahiyyətli Müəssisə və onunla qarşılıqlı surətdə asılı olan müvafiq müəssisə, [A Dövləti] və [B Dövləti]-nin transfer qiymətləndirmə və sənədləşmə qaydalarının tətbiqinə tabe tutulur, sanki belə bir Anlaşma Memorandumu qüvvəyə minməmişdir.

30. Bu Anlaşma Memorandumunun tətbiqi ilə bağlı yaranan bütün mübahisələr qarşılıqlı razılaşma yolu ilə həll edilməsi üçün [A Dövləti] və [B Dövləti]-nin səlahiyyətli orqanlarına göndərilməlidir.

31.[A Dövləti] və [B Dövləti]-nin səlahiyyətli orqanları Müqavilənin [26-cı] maddəsinin müddəalarına əsasən bu razılaşmanı həyata keçirmək üçün lazım olduqda məlumat mübadiləsi apara bilər.

**Razılaşmaya Xitam Verilməsi**

32. Razılığa gələn digər Dövlətin səlahiyyətli orqanına yazılı bildiriş göndərildikdən və bu bildiriş dərc edildikdən sonra, [A Dövləti] və ya [B Dövləti] bu anlaşma memorandumuna istənilən vaxt xitam verə bilər. Belə bir xitam, həmin xitam barədə bildiriş verilən və dərc olunan təqvim ilinin son günündən sonra başlayaraq Səlahiyyətli Müəssisələrin vergi illəri üzrə qüvvəyə malik olacaq.

**Aşağı Riskli Araşdırma və İnkişaf Xidmətləri barədə Anlaşma Memorandumu Nümunəsi**

**Ön söz**

33. [A Dövləti] və [B Dövləti]-nin Səlahiyyətli Orqanları [B dövlətində] rezident olan əlaqəli müəssisə adından [A Dövlətində] rezident olan Səlahiyyətli Müəssisə tərəfindən və [A dövlətində] rezident olan əlaqəli müəssisə adından [B Dövlətində] rezident olan Səlahiyyətli Müəssisə tərəfindən, təsvir edilən şərtlər daxilində, həyata keçirilən aşağı riskli araşdırma və inkişaf xidmətlərinə tətbiq olunan qol uzunluğuna uyğun ödəniş ilə bağlı anlaşma əldə etmişlər. Bu anlaşma memorandumunun məqsədi [A Dövləti] və [B Dövləti]-ndə transfer qiymətlərinə dair qaydalara riayət etmək və ikiqat vergitutmanın aradan qaldırılması üçün xüsusi prosedurlar müəyyən etməklə, Səlahiyyətli Müəssisələr üçün hüquqi sabitlik təmin etməkdir.

34. Bu anlaşma memorandumu [A Dövləti] və [B Dövləti] arasındakı [Vergi Müqaviləsi]-nin (“Müqavilə”) [25-ci] maddəsinə uyğun imzalanır. Müqavilənin [9-cu] maddəsinin prinsipləri burada təsvir olunan hallarda həyata keçirilir. Bu, [20\_\_] –ci ildən [20\_\_]-ci ilədək olan təqvim illərində başa çatan Səlahiyyətli Müəssisələr üzrə vergi tutulan illərə tətbiq edilir. Hər hansı bir Dövlət bu anlaşma memorandumuna [20\_\_]-ci il 31 dekabr tarixində və ya ondan əvvəl xitam vermək niyyəti barədə digərinə yazılı şəkildə bildirməyirsə, bu müddət daha beş il uzadılacaqdır. Bu anlaşma memorandumu müddətinin başa çatması, onun tətbiqinə xitam verildiyi təqvim ilinin son günündən sonra başa çatan Səlahiyyətli Müəssisələrin vergi illəri üzrə qüvvəyə malik olacaqdır.

35. Bu anlaşma memorandumunun məqsədləri üçün "müəssisə" Müqavilənin [3-cü] maddəsinin [1-ci] paraqrafında müəyyən olunan müəssisə deməkdir.

### Səlahiyyətli Müəssisə

36. Bu Anlaşma Memorandumunun məqsədləri üçün, SəlahiyyətliMüəssisə bu paraqrafda təsvir olunan xüsusiyyətlərin hər birinə malik olmalıdır.

(a) SəlahiyyətliMüəssisə Müqavilənin məqsədləri üçün Razılığa gələn Dövlətin rezidenti olmalı və biznes fəaliyyətini əsasən bu Dövlətdə həyata keçirməlidir.

b) SəlahiyyətliMüəssisənin əsas biznes fəaliyyəti (Müqavilənin [9-cu] Maddəsinin ifadə etdiyi məna çərçivəsində) Razılığa gələn digər Dövlətdə rezident olan əlaqəli müəssisə adından rezidenti olduğu Dövlətdə araşdırma və inkişaf xidmətlərinin göstərilməsi olmalıdır.

(c) SəlahiyyətliMüəssisə ilə bağlı müvafiq vergi ili başlamazdan əvvəl SəlahiyyətliMüəssisə onunla qarşılıqlı surətdə asılı olan müəssisə ilə yazılı müqavilə imzalamış olmalıdır. Buna uyğun olaraq (i) qarşılıqlı surətdə asılı olan müəssisə araşdırma və inkişaf fəaliyyətinin uğursuzluğu ilə bağlı olan risklər də daxil olmaqla, SəlahiyyətliMüəssisənin araşdırma və inkişaf fəaliyyəti ilə əlaqəli əsas bzines risklərini öz üzərinə götürür və (ii) Səlahiyyətli Müəssisə, araşdırma və inkişaf xidmətləri vasitəsilə inkişaf etdirilən qeyri-maddi aktivlərlə bağlı bütün iştirak paylarının əlaqəli müəssisəyə aid edilməsinə razılıq verir; və (iii) Qarşılıqlı surətdə asılı olan müəssisə SəlahiyyətliMüəssisənin anlaşma memorandumuna uyğun səviyyədə araşdırma və inkişaf xidmətlərinə görə kompensasiya ediləcəyinə təminat verməyə razılıq verir.

(d) SəlahiyyətliMüəssisə məhsul istehsalı və yığım (montaj) funksiyaları, reklam, marketinq və distribütor funksiyaları, kredit və toplanması funksiyaları və ya zəmanət ilə bağlı inzibatçılıq funksiyaları ilə məşğul ola bilməz.

(e) SəlahiyyətliMüəssisə öz araşdırma və inkişaf xidmətlərini göstərən zaman, onunla qarşılıqlı surətdə asılı olan müəssisə tərəfindən təqdim edilən patentlər, nou-haular, ticarət sirləri və ya digər qeyri-maddi aktivlərdən başqasını istifadə edə bilməz.

(f) SəlahiyyətliMüəssisə öz araşdırma və inkişaf xidmətlərinin icrası ilə əlaqəli olan idarəetmə, hüquqi, mühasibat uçotu və ya işçi heyətin idarə olunması funksiyalarıı ilə məşğul ola bilər, lakin araşdırma və inkişaf xidmətlərinin icrası ilə birbaşa əlaqəsi olmayan bu cür funksiyalarla məşğul ola bilməz.

(g) SəlahiyyətliMüəssisə tərəfindən həyata keçirilən araşdırma və inkişaf proqramı onunla qarşılıqlı surətdə asılı olan müəssisə tərəfindən dizayn edilir, istiqamətləndirilir və nəzarət edilir.

37. Səlahiyyətli Müəssisə aşağıdakıları edə bilməz:

(a) Öz əsas biznes fəaliyyətini aşağıdakı fəaliyyət sahələrindən birində həyata keçirmək: [---].

(b) [---] -dən artıq illik əmək haqqı və digər əməliyyat xərclərinə malik olmaq.

(c) [---] -dən artıq cəmi aktivlərə malik olmaq.

(d) Öz xalis gəlirlərinin [---] faizindən çoxunu İcazə verilən əməliyyatlardan fərqli olan əməliyyatlardan əldə etmək.

(e) Ötən [---] il ərzində [A Dövləti] və ya [B Dövləti]-ndə [---]-dən artıq düzəlişlərə səbəb olan transfer qiymətləri ilə bağlı audit olunmaq.

**İcazə verilən əməliyyatlar**

38. Bu Anlaşma Memorandumunun məqsədləri üçün İcazə verilən Əməliyyat, digər əməliyyatlar və tərəflərin müdaxiləsi olmadan, digər Razılığa gələn Dövlətin rezidenti olan əlaqəli müəssisənin adından Səlahiyyətli Müəssisə tərəfindən araşdırma və inkişaf xidmətlərinin göstərilməsidir.

**Səlahiyyətli Müəssisəsinin vergiyə cəlb olunan gəlirinin müəyyən edilməsi**

39. SəlahiyyətliMüəssisənin bu anlaşma memorandumunun müddəalarını tətbiq etməyi seçdiyi təqdirdə:

(a) Səlahiyyətli Müəssisənin vergi ili üzrə İcazə verilən Əməliyyatları ilə əlaqədar vergidən əvvəlki xalis gəliri, araşdırma və inkişaf xidmətlərinin həyata keçirilməsi zamanı SəlahiyyətliMüəssisə tərəfindən çəkilən ümumi xərclərin [\_\_ ilə \_\_] faizi [bərabəri] intervalında olmalıdır. Burada mənfəət faizinin hesablanması bazasından yalnız xalis faiz xərcləri, valyuta mənfəəti və ya zərər və birdəfəlik xərclər çıxılır.

(b) Bu anlaşma memorandumunda istifadə edilmiş mühasibat şərtləri Səlahiyyətli Müəssisənin rezident ölkəsində ümumi olaraq qəbul edilmiş maliyyə uçot prinsiplərinə əsasən müəyyənləşdirilir.

40. [A Dövləti] və [B Dövləti]-nin hər biri İcazə verilən Əməliyyat üçün bu anlaşma memorandumuna əsasən hesablanmış kompensasiyanın, bu Dövlətin transfer qiymətləri qaydalarının və Müqavilənin [9-cu] maddəsinin müddəalarının tətbiqi məqsədləri üçün, qol uzunluğu kompensasiyası səviyyəsində olduğu hesab edilir.

### Daimi Nümayəndəlik

41. [A Dövləti] və [B Dövləti]-nin Səlahiyyətli Orqanları İcazə verilən Əməliyyatın tərəfi olan qarşılıqlı surətdə asılı olan müəssisənin, Səlahiyyətli Müəssisə tərəfindən onun adından aşağı riskli araşdırma və inkişaf xidmətlərinin yerinə yetirilməsinə görə Səlahiyyətli Müəssisənin rezident ölkəsində daimi nümayəndəliyə malik olduğu hesab edilməməsi barədə razılığa gəlirlər.

**Seçim və hesabatlılıq tələbləri**

42. Səlahiyyətli Müəssisə və aidiyyəti əlaqəli müəssisə İcazə verilən Əməliyyatları əhatə edən [---] gec olmayaraq, [A Dövləti] [---] və [B Dövləti]-nə [---] bildiriş verməklə, bu anlaşma memorandumunun müddəalarını sistemli olaraq [A Dövləti] və [B Dövləti]-ndə tətbiq etməyi seçə bilər.

43. Tələb olunan bildirişə aşağıdakılar daxildir:

• [Cari ildən başlayaraq (---) il müddətinə] [cari il üçün] vergi ödəyicilərinin istifadə etmək niyyətində olduğu və bu anlaşma memorandumu ilə öhdəlik daşıdığı təsdiqedici bəyanat;

• İcazə verilən Əməliyyatlar üzrə gəlir və xərclər barədə bu razılaşmaya uyğun olaraq [A Dövləti] və [B Dövləti]-ndə sistemli şəkildə hesabat veriləcəyi barədə təsdiqedici bəyanat;

• İcazə verilən Əməliyyatların yazılı təsviri;

• İcazə verilən Əməliyyatların iştirakçıları olan əlaqəli müəssisələrin hər birinin müəyyənləşdirilməsi;

• Səlahiyyətli Müəssisəsinin mövcud statusunu göstərə bilmək üçün müvafiq il üzrə Səlahiyyətli Müəssisəyə dair audit edilmiş maliyyə hesabatları və kifayət qədər əlavə maliyyə və mühasibat məlumatları;

• Anlaşma Memorandumunun prinsiplərini tətbiq etməklə Səlahiyyətli Müəssisənin İcazə verilən Əməliyyatlar üzrə gəlirlərinin ətraflı hesablanması;

• Səlahiyyətli Müəssisənin bu Anlaşma Memorandumu üzrə cəlb olunması üçün müəssisənin səlahiyyətini yoxlamaqdan ötrü vergi orqanı tərəfindən zəruri hesab olunan məlumatlar üçün rezidenti olduğu ölkənin vergi orqanının istənilən sorğusuna 60 gün ərzində cavab verəcəyi barədə bəyanat;

44. Bu Anlaşma Memorandumunun seçim və hesabatlılıq tələblərinin təmin edilməsi və onun şərtlərə uyğun olaraq il üzrə vaxtında təqdim edilmiş vergi bəyannaməsi ilə hesablanmış gəlirlər barədə hesabat vermək, Səlahiyyətli Müəssisə və onunla qarşılıqlı surətdə əlaqəli olan müvafiq müəssisəni [A Dövləti] və [B Dövləti]-nin İcazə verilən Əməliyyatlara münasibətdə mövcud transfer qiymətləndirmə sənədləşməsi tələblərinə əməl etmək öhdəliyindən azad edir.

45. Öz İcazə verilən Əməliyyatlarına bu Anlaşma Memorandumu çərçivəsində münasibət bildirilməsini seçməyən Səlahiyyətli Müəssisə və onunla qarşılıqlı surətdə asılı olan müvafiq müəssisə, qüvvədə olmayan Anlaşma Memorandumu ilə bağlı vəziyyətdə olduğu kimi, [A Dövləti] və [B Dövləti]-nin transfer qiymətləndirmə və sənədləşmə qaydalarının tətbiqinə tabe tutulur.

46. Bu Anlaşma Memorandumunun tətbiqi ilə bağlı yaranan bütün mübahisələr qarşılıqlı razılaşma yolu ilə həll edilməsi üçün [A Dövləti] və [B Dövləti]-nin səlahiyyətli orqanlarına göndərilir.

47.[A Dövləti] və [B Dövləti]-nin səlahiyyətli orqanları Müqavilənin [26-cı] maddəsinin müddəalarına əsasən bu razılaşmanı həyata keçirmək üçün lazım olduqda məlumat mübadiləsi apara bilər.

**Razılaşmaya Xitam Verilməsi**

48. Razılığa gələn digər Dövlətin səlahiyyətli orqanına yazılı bildiriş göndərildikdən və bu bildiriş dərc edildikdən sonra, [A Dövləti] və ya [B Dövləti] bu anlaşma memorandumuna istənilən vaxt xitam verə bilər. Belə bir xitam, həmin xitam barədə bildiriş verilən və dərc olunan təqvim ilinin son günündən sonra başlayaraq Səlahiyyətli Müəssisələrin vergi illəri üzrə qüvvəyə malik olacaq.

**IV Fəslə II Əlavə**

[**Qarşılıqlı Razılaşma Proseduru üzrə**](file:///C:\Documents%20and%20Settings\UserXP\Desktop\TP%20GUİDELİNES\AZE%20TP%20parts\transfer%20pricing%20guidline-new%20conversion.docx#page474#page474) **Qiymətlərin Əvvəlcədən Razılaşdırılmasınn** [**(MAP APAs)**](file:///C:\Documents%20and%20Settings\UserXP\Desktop\TP%20GUİDELİNES\AZE%20TP%20parts\transfer%20pricing%20guidline-new%20conversion.docx#page474#page474) **həyata keçirilməsinə dair Təlimat**

**A. Ümumi məlumat**

**A.1 Giriş**

1. Qiymətlərin Əvvəlcədən Razılaşdırılması ("APA") Transmilli Şirkətlər və Vergi Administrasiyaları üzrə Transfer Qiymətləndirməsinə dair Təlimatın IV Fəslinin F Bölməsində geniş müzakirə edilir. 4.175-ci maddədə səlahiyyətli orqanlar arasında iş mexanizminin işlənib hazırlanması nəzərdən keçirilir: APA-ların istifadə edildiyi ölkələr arasında, APA praktikaları arasındakı oxşarlıq nə qədər çox olarsa bu, həm vergi administrasiyaları, həm də vergi ödəyiciləri üçün daha faydalı ola bilər. Müvafiq olaraq, belə ölkələrin vergi administrasiyaları, APA-nın icrası üçün səlahiyyətli orqanlarla iş mexanizmini nəzərdən keçirmək arzusunda ola bilər. Bu mexanizm vasitəsilə vergi ödəyicisinin transfer qiymətləri ilə bağlı APA üçün müraciət etdiyi hallarda, qarşılıqlı razılaşmanın əldə olunması üçün ümumi qaydalar və anlayışlar müəyyən edilə bilər. Qeyd etmək lazımdır ki, yuxarıda adıçəkilən "razılaşma" ifadəsinin istifadəsi, belə prosedur tənzimləmələr üçün İƏİT Model Vergi Konvensiyasının Qarşılıqlı Razılaşma barədə Maddəsində nəzərdə tutulandan daha artıq bir status müəyyən etmək məqsədi daşımır. Bundan əlavə, Təlimatın 4.171-ci paraqrafında Maliyyə Məsələləri Komitəsi ilə bağlı qeyd edilir ki, o, “APA-ların genişləndirilmiş istifadəsini diqqətlə monitorinq etmək və onlardan istifadə etməyi seçən ölkələr arasında praktikada daha çox əməletməyə təşviq” məqsədi daşıyır.

2. Bu əlavədə yuxarıda göstərilən tövsiyələrə əməl olunur. Məqsəd isə vergi administrasiyalarına APA-ları əhatə edən qarşılıqlı razılaşma prosedurlarının necə aparılması barədə istiqamət verməklə APA-ların tətbiqinin sistemliliyini artırmaqdır. Baxmayaraq ki, əlavədə vergi administrasiyalarının oynadığı rola diqqət çəkilir, vergi ödəyicisinin bu prosesə ən yaxşı necə töhfə verə biləcəyi də müzakirə edilir. Bu istiqamət həm APA-ları istifadə etmək istəyən İƏİT üzv, həm də üzv olmayan ölkələrin istifadəsi üçün nəzərdə tutulmuşdur.

**A.2 APA anlayışı**

3. Bir çox yurisdiksiyada bir müddət vergi ödəyicisinə qanunun müəyyən bir şəraitdə necə tətbiq ediləcəyinə dair müəyyən dərəcədə əminlik əldə etməyə imkan verən prosedurlar (məsələn, qərarlar) mövcud olmuşdur. Təklif olunan tədbirin hüquqi nəticələri, faktiki əsaslar barədə fərziyyələrə əsaslanaraq əvvəlcədən müəyyən edilir. Bu müəyyənləşdirmənin etibarlılığı, faktiki əməliyyatlar baş verdiyi zaman faktlarla təsdiqlənən fərziyyələrdən asılıdır. APA termini, potensial transfer qiymətləri ilə bağlı mübahisələrin vergi ödəyicisi və ya vergi ödəyiciləri ilə vergi administrasiyası arasında əvvəlcədən həll etmək üçün nəzərdə tutulmuş prosedur tənzimləməyə aiddir. APA klassik qərar verilməsi prosedurundan fərqlənir, buna görə də hər hansı qəti bir qərarın verilməsindən əvvəl müfəssəl nəzərdən keçirilmə və lazımi dərəcədə hüquqi nəticələrin müəyyənləşdirilməsinin əsaslandığı faktiki fərziyyələrin yoxlanılmasını tələb edir. Bundan əlavə, APA faktiki fərziyyələrin APA dövrü ərzində qüvvədə qalıb qalmamasının davamlı monitorinqini nəzərdə tutur.

4. APA, Təlimatın 4.134-cü paraqrafının birinci cümləsində "nəzarət olunan əməliyyatlardan əvvəl, müəyyən edilmiş müddət ərzində bu əməliyyatlar üçün transfer qiymətinin müəyyənləşdirilməsindən ötrü müvafiq meyarları (məsələn, üsul, müqayisə oluna bilən əməliyyatlar və müvafiq düzəlişlər, gələcəkdə baş verəcək hallarla dair kritik fərziyyələr) müəyyən edən tənzimləmə" kimi müəyyən edilmişdir”. 4.142-ci paraqrafda həmçinin qeyd edilir ki, "APA anlayışı bölüşdürmə problemləri, daimi nümayəndəliklər və filiallarla bağlı əməliyyatlarla əlaqədar İƏİT Model Vergi Konvensiyasının 7-ci maddəsinə əsasən yaranan məsələlərin həllində faydalı ola bilər."

5. Təlimatda (4.140-cü paraqrafa baxın) yalnız bir vergi ödəyicisi və ya vergi ödəyiciləri ilə bir vergi administrasiyası arasındakı tənzimləmələr "birtərəfli APA"lar adlanır. Təlimatda ikitərəfli APA-lar təşviq edilir və 4.173-cü paraqrafda tövsiyə olunur ki, "Mümkün olduğu təqdirdə, müvafiq müqavilədə nəzərdə tutulan qarşılıqlı razılaşma proseduru vasitəsi ilə səlahiyyətli orqanlar arasında ikitərəfli və ya çoxtərəfli əsasda bir APA olmalıdır". İkitərəfli APA müvafiq müqavilə üzrə iki vergi administrasiyasının səlahiyyətli orqanları arasında vahid qarşılıqlı razılaşmaya əsaslanır. Çoxtərəfli APA, birdən çox ikitərəfli qarşılıqlı razılaşmanın olduğu vəziyyəti izah etmək üçün istifadə olunan termindir.

6. Baxmayaraq ki, bir qayda olaraq, APA ölkələrarası əməliyyatlarını əhatə edəcək birdən çox vergi ödəyicisi və hüquqi müəssisəni, yəni bir TMŞ qrupunun üzvləri arasındakı əməliyyatları əhatə edir, APA-nın yalnız bir vergi ödəyicisinə və hüquqi müəssisəyə tətbiq edilməsi mümkündür. Məsələn, B, C və D ölkələrindəki filiallar vasitəsilə ticarət aparan A ölkəsindəki bir müəssisəni nəzərdən keçirək. İkiqat vergitutmanın baş verməyəcəyinə əmin olmaq üçün, A, B, C və D ölkələrinin İƏİT Model Vergi Konvensiyasının 7-ci maddəsinə əsasən həmin ticarət fəaliyyətinə dair hər bir yurisdiksiyaya aid ediləcək mənfəət ölçüsü barədə ümumi anlayışı bölüşməsi lazım gələcəkdir. Bu əminliyə ayrı-ayrı, lakin qarşılıqlı ardıcıl olan ikitərəfli qarşılıqlı razılaşmaların, yəni A və B, A və C və A və D arasında danışıqlar yolu ilə nail olmaq mümkündür. Çoxsaylı ikitərəfli qarşılıqlı razılaşmaların mövcudluğu bir çox xüsusi məsələlər ortaya çıxarır, bunlar B Bölməsində, bu əlavənin 21-27-ci paraqrafında daha ətraflı müzakirə olunur.

7. APA-nın müxtəlif növlərini ayırd etmək vacib əhəmiyyət kəsb edir və buna görə də bu əlavədə əks olunan əsas mövzu olan ikitərəfli və ya çoxtərəfli APA-lar bundan sonra “MAP APA-lar” adlandırılacaqdır. Qarşılıqlı razılaşma barədə danışıqlara aid olmayan APA-lar “birtərəfli APA” adlanır. Ümumi "APA" termini isə müzakirə ediləcək xüsusiyyət APA-nın hər iki növünə aid olduğu təqdirdə istifadə olunur. Qeyd etmək lazımdır ki, əksər hallarda ikitərəfli APA ikiqat vergitutmanın aradan qadırılmasına dair konvensiyanın qarşılıqlı razılaşma proseduruna əsasən bağlanacaqdır. Ancaq ikitərəfli APA-nın olmasına cəhd edildiyi və müqavilənin uyğun gəlmədiyi və ya müqavilənin mövcud olmadığı bəzi hallarda bəzi ölkələrin səlahiyyətli orqanları bununla belə vergi orqanlarının rəhbərlərinə verilmiş icraedici səlahiyyətdən istifadə edərək razılaşma imzalaya bilər. MAP APA termini, zəruri uyğunlaşmalar tətbiq edilməklə, bu cür müstəsna razılaşmaları əhatə edəcək şəkildə şərh olunmalıdır.

8. Bu əlavədə vergi orqanlarına mübahisələri qarşılıqlı razılaşma proseduru ilə həll etmək və bununla da potensial ikiqat vergitutma riskini aradan qaldırmağa kömək etmək və vergi ödəyicisinə vergi rejimi ilə bağlı əminlik verməyə imkan yaratmaq üçün olan göstərişlərə diqqət yönəldilir. Bununla belə, qeyd etmək lazımdır ki, bu əlavədə müzakirə olunmayan eyni məqsədlərə çatmaq üçün başqa mexanizmlər də mövcuddur.

**A.3 APA prosesinin məqsədləri**

9. Bu bir sıra ölkələrin təcrübəsi göstərmişdir ki, transfer qiymətləri ilə bağlı mübahisələrin ənənəvi audit və ya yoxlama üsulları ilə həll edilməsi vergi ödəyiciləri və vergi orqanları üçün həm vaxt, həm də resurslar baxımından çox vaxt həm çətin, həm də bahalı olmuşdur. Transfer qiymətləri (və onunla bağlı şərtlər), bu cür üsullar ilə, istər-istəməz müəyyənləşdirildikdən bir müddət sonra yoxlanılır və müəyyənləşdirildiyi vaxt qol uzunluğu qiymətlərinin tətbiq olunduğunu düzgün qiymətləndirmək üçün kifayət qədər məlumat əldə etməkdə həqiqətən çətinliklər yarana bilər. Bu çətinliklər yuxarıda göstərilən bəzi problemlərin qarşısını almaq üçün bəzi hallarda transfer qiymətləri məsələsinin həlli üçün alternativ yol kimi APA prosesinin inkişafına gətirib çıxarıb. APA prosesinin məqsədləri prinsipial, praktik və kooperativ danışıqları asanlaşdırmaq, transfer qiymətləri məsələlərini tez və perspektiv şəkildə həll etmək, vergi ödəyicisi və vergi administrasiyasına aid mənbələrdən daha səmərəli istifadə etmək və vergi ödəyicisi üçün proqnozlaşdırma ilə bağlı meyar təmin etməkdir.

10. Uğurlu olmaq üçün prosesin münaqişəsiz, səmərəli və praktik şəkildə idarə olunması lazımdır və bütün iştirakçı tərəflərin əməkdaşlığı tələb edilir. Transfer qiymətləri məsələsinin həlli üçün ənənəvi inzibati, məhkəmə və müqavilə mexanizmlərini əvəz etməkdənsə, əlavə etmək nəzərdə tutulur. Qol uzunluğu prinsipinin tətbiqi metodologiyası etibarlılıq və dəqiqliklə bağlı vacib suallar ortaya çıxardıqda və ya transfer qiyməti məsələləri üzrə konkret vəziyyət qeyri-adi dərəcədə mürəkkəb olduqda APA-nın nəzərə alınması ən məqsədəuyğun proses ola bilər.

11. MAP APA prosesinin əsas məqsədlərindən biri də potensial ikiqat vergitutmanın aradan qaldırılmasıdır. Birtərəfli APA-lar bu sahədə bir çox narahatlıqlara səbəb olur, buna görə də "əksər ölkələr ikitərəfli və ya çoxtərəfli APA-lara üstünlük verir" (Təlimatın 4.141-ci paraqrafına baxın). Bununla belə, iştirak edən hər bir yurisdiksiyada MAP APA-nı reallaşdırmaq üçün vergi ödəyicisi ilə vergi administrasiyası arasında bir növ təsdiq və ya razılaşma tələb olunur. Belə təsdiq və ya razılaşmanın dəqiq forması hər bir yurisdiksiyada olan daxili prosedurlardan asılıdır (bu əlavənin 65-66-cı paraqraflarında daha ətraflı müzakirə olunur). Belə bir təsdiq və ya razılaşma həmçinin vergi ödəyicisinin bu təsdiq və ya razılaşmaya əsaslandığı MAP APA-nın müddəa və şərtlərinə uyğun gəldiyini təmin etmək üçün mexanizm təqdim edir.

12. Bundan əlavə, bu bölmədə təsvir olunan məqsədlərə çatmaq üçün, MAP APA prosesinin neytral qaydada aparılması lazımdır. Xüsusilə, vergi ödəyicisinin rezidentliyi, MAP APA sorğusunun verildiyi yurisdiksiya, vergi ödəyicisinin auditi və yoxlanılması vəziyyəti və ümumilikdə auditi və yoxlama üçün vergi ödəyicilərinin seçilməsi ilə bağlı proses neytral olmalıdır. APA prosesində əldə edilmiş məlumatların yoxlanılması praktikasında vergi administrasiyaları tərəfindən mümkün sui-istifadə halları ilə bağlı Təlimatın 4.167-ci paraqrafındakı göstəriş da nəzərə alınmalıdır. Bu əlavədə verilən göstəriş bu bölmədə təsvir olunan məqsədlərə çatmaqda kömək etmək üçün nəzərdə tutulmuşdur.

1. **MAP APA şərtlərinə uyğunluq** 
   1. **Müqavilə məsələləri**
2. Yaranan ilk sual müəyyən bir hal üçün APA müqaviləsi bağlamağın mümkün olub-olmamasını müəyyən etməkdir. Vergi ödəyicisinin birtərəfli APA-ya müraciət etmək hüququ müvafiq vergi idarəsinin xüsusi daxili tələbləri ilə müəyyən ediləcəkdir. MAP APA-lar tətbiq olunan ikiqat vergitutma sazişinin qarşılıqlı razılaşma proseduru (İƏİT-nin Model Vergi Konvensiyasının 25-ci maddəsi) ilə tənzimlənir və müvafiq vergi idarəsinin istəyi ilə idarə olunur. Tətbiqi məcburi olmayan ən yaxşı təcrübə 4 kimi BEPS Fəaliyyət Planının 14-cü Fəaliyyətinə uyğun olan tədbirlər müqavilədən irəli gələn mübahisələrin vaxtında, effektiv və səmərəli həllini təmin etmək üçün tövsiyə edir; APA-ların müqavilənin iki tərəfdaş yurisdiksiyasına daha yüksək əminlik təmin etdiyini, ikiqat vergitutma ehtimalını azaltdığını və transfer qiymətqoyması ilə bağlı mübahisələrin qarşısını öncədən ala biləcəyini qəbul edərək ölkələr mümkün olan kimi ikitərəfli APA proqramlarını tətbiq etməlidirlər. Bununla əlaqədar olaraq qeyd edilməlidir ki, 14-cü Fəaliyyətin 2.2-ci bəndinin minimun standartlarına uyğun olaraq hazırlanmış ölkələrin qarşılıqlı razılaşma proseduru profillərinə ikitərəfli APA proqramları barədə məlumatlar daxildir.
3. Bəzi hallarda vergi ödəyicisi yalnız birtərəfli APA üçün müraciət edəcəkdir. Vergi ödəyəcisinin hansı səbəbdən MAP APA-ya müraciət etməməsi araşdırılmalıdır. Təlimatların 4.174-cü bəndində yer alan “mümkün olan hər yerdə APA ikitərəfli və ya çoxtərəfli əsasda bağlanmalıdır” təlimatına uyğun olaraq, əgər şərtlər ödənilirsə, vergi orqanları vergi ödəyicilərini MAP APA-ya müraciət etməyə təşviq etməlidir. Bəzi ölkələr başqa bir vergi idarəsinin prosesə cəlb edilməli olduğu müəyyənləşdirilərsə, vergi ödəyiciləri təkid etsə belə, birtərəfli danışıqlara aparmaqdan imtina edə bilərlər.
4. MAP APA üçün danışıqlar aparmaqdan ötrü müvafiq səlahiyyətli orqanların razılığı tələb olunur. Bəzi hallarda vergi ödəyicisi təşəbbüs göstərərək aidiyyəti səlahiyyətli orqanlara eyni vaxtda müraciət göndərəcəkdir. Başqa bir halda MAP APA-nın mümkünlüyünü müəyyən etmək üçün vergi ödəyicisi müvafiq daxili prosedura uyğun olaraq, bir yurisdiksiyaya sorğu göndərə və ondan digər aidiyyəti yurisdiksiyayla(larla) əlaqə yaratmağını xahiş edə bilər. Nəticədə, inzibati cəhətdən mümkün olan kimi, həmin yurisdiksiyadakı səlahiyyətli orqan müvafiq vergi müqaviləsi tərəfdaşının(larının) iştirak etmək istəyib-istəmədiklərini müəyyən etmək üçün onlara bildiriş göndərməlidir. Həmin vergi idarəsi iştiraklarının mümkünlüyünü dəyərləndirmək üçün ehtiyac duyulan vaxtı nəzərə alaraq, dəvətə mümkün qədər tez cavab verməlidirlər.
5. Bununla belə, 25-ci maddə səlahiyyətli orqanları vergi ödəyicisinin müraciəti ilə MAP APA-ya daxil olmağa məcbur etmir. MAP APA-lara daxil olmaq istəyi bir ölkənin xüsusi siyasətindən və onun ikitərəfli müqavilələrin qarşılıqlı razılaşma maddəsini necə şərh etməsindən asılı olacaq. Bəzi səlahiyyətli orqanlar bu razılaşmanı yalnız "Konvensiyanın təfsiri və ya tətbiqi ilə əlaqədar yaranan çətinliklərin və ya şübhələrin" həllinin lazım olduğu hallarda tətbiq edəcəklər. Odur ki, vergi ödəyicisinin əminlik yaratmaq istəyi özlüyündə yuxarıdakı razılıq həddini keçmək üçün kifayət deyil. Başqa səlahiyyətli orqanlar isə MAP APA prosesini dəstəkləmək yolunu seçdiklərinə görə MAP APA-ya daxil olmaq üçün az məhdudlaşdırıcı hədd tətbiq edə bilərlər. Bundan əlavə, vergi ödəyicisi müəyyən bir müqavilənin şərtlərinə (məsələn, Razılığa gələn Dövlətlərdən birinin rezidenti olmaqla) uyğun olmalı və qarşılıqlı razılaşma maddəsində yer alan digər meyarlara cavab verməlidir.
   1. **Digər amillər**
6. Vergi ödəyicisinin audit və ya təftiş altında olması onun nəzərdə tutulan əməliyyatlarla bağlı MAP APA-ya müraciət etməsinə mane olmamalıdır. Audit və ya təftiş qarşılıqlı razılaşma prosedurundan fərqli prosesdir və ayrı-ayrılıqda həll edilə bilərlər. MAP APA-nın nəzərdən keçirildiyi müddətdə MAP APA əldə edilməsinin audit və ya təftişin tamamlanmasına təsir göstərdiyi bütün tərəflər tərəfindən razılaşdırılmadığı təqdirdə audit və ya təftiş işləri vergi idarəsi tərəfindən dayandırılmayacaqdır. Bunanla belə, yoxlanılan və ya təftiş edilən əməliyyatlar haqqında məlumatlar MAP APA-ya əsasən razılaşdırılmış metodologiyaya uyğun olaraq o halda verilə bilər ki, həmin əməliyyatı əhatə edən faktlar və şərait nəzərədə tutulan razılaşma əməliyyatlarını əhatə edənlərlə müqayisə oluna bilsin. Bu məsələ daha sonra aşağıdakı 69-cu bənddə müzakirə olunur.
7. MAP APA-nın bağlanmasının mümkünlüyü vergi ödəyicisinin tam əməkdaşlığı ilə müəyyən edilir. Vergi ödəyicisi və hər hansı əlaqəli müəssisələr: a) təkliflərinin dəyərləndirilməsinə köməklik göstərmək üçün vergi idarələri ilə tam əməkdaşlığı etməlidirlər; və b) göndərilən sorğuya əsasən bu dəyərləndirmə üçün zəruri olan hər hansı bir əlavə məlumatı təmin etməlidir: məsələn, transfer qiymətqoyması əməliyyatlarının təfərrüatları, ticari razılaşmalar, proqnozlar və biznes planları, eləcə də maliyyə göstəriciləri. MAP APA prosesinə başlamazdan əvvəl vergi ödəyicisi ilə bu öhdəliyin razılaşdırılması arzu olunandır.
8. Bəzi hallarda bir və ya hər iki səlahiyyətli orqanın MAP APA-ya razılıq vermək azadlığı məhdudlaşdırıla bilər: məsələn, APA təkliflərinə aid məsələlərə təsir edən hüquqi qərar ilə. Belə hallarda, MAP APA prosesi konsensual olunduğundan aidiyyəti səlahiyyətli orqanların (yerli qanunlara və hər bir yurisdiksiyanın siyasətinə tabe olmaqla) MAP APA müzakirələrində iştirak edib-etməməsi özlərinin istəklərindən asılıdır. Məsələn, səlahiyyətli bir orqan digər səlahiyyətli orqanın mövqeyinə qoyulmuş belə bir məhdudiyyətin qarşılıqlı razılaşma ehtimalını qəbuledilməz dərəcədə azaltdığını müəyyənləşdirsə, müzakirələrə girməkdən imtina edə bilər. Bununla belə, bir və ya hər iki səlahiyyətli orqanın azadlığı məhdudlaşdırılsa da, bir çox hallarda MAP APA müzakirələrini aparmağın yenə də məqsədəuyğun sayılacağı ehtimal edilir. Bu səlahiyyətli orqan üçün bu məsələ hər bir halı fərdi qaydada həll etmək məsələsidir.
9. MAP APA-nın məqsədəuyğun olub-olmadığına qərar verərkən, əsas diqqət bu metodu razılaşdırmaqla əvvəlcədən ikiqat vergitutma riskinin qarşısını almağın verəcəyi mənfəətin həcminə yetirilməlidir. Bu, ikiqat vergitutma ehtimalını azaltmaq məqsədi ilə mühakimələrin yürüdülməsini, eləcə də məhdud maliyyə və insan resurslarının səmərəli istifadəsini və balanslaşdırılmasını tələb edir. Vergi idarələri aşağıdakı bəndləri münasib hesab edə bilər:
   1. Təklifin metodologiyası, eləcə də digər şərtlər və qaydaları Təlimatlarda yer alan təlimatlara uyurmu? Elə deyilsə, qarşılıqlı razılığa gəlmək şansını artırmaq üçün vergi ödəyicisinin müvafiq olaraq təklifi yenidən nəzərdən keçirməsi məqsədəuyğundur. Təlimatların müqədimməsinin17-ci bəndində qeyd olunduğu kimi "bu təlimatlar əsasən qarşılıqlı razılaşma prosedurlarında transfer qiymətqoyması məsələsinin həllini tənzimləmək üçün nəzərdə tutulmuşdur".
   2. "Konvensiyanın təfsiri və ya tətbiqi ilə bağlı çətinliklər və ya şübhələr" ikiqat vergitutma riskini əhəmiyyətli dərəcədə artıra və buna görə də, təklif olunan əməliyyatlardan əvvəl hər hansı bir problemi həll etmək üçün resurslardan istifadəni əsaslandıra bilərmi?
   3. Təklifin əhatə etdiyi əməliyyatlar xüsusiyyətcə davamlıdırmı və məhdud həyat layihəsinin əhəmiyyətli hər hansı bir hissəsi qalıbmı?
   4. Sözügedən əməliyyatlar üzərində ciddi şəkildə və fərziyyələrə əsaslanmadan düşünülübmü? Bu proses vergi idarəsinin ümumi prinsiplərlə bağlı düşüncələrini müəyyən etmək üçün istifadə edilməməlidir

– bir çox ölkədə bunu etmək üçün hazırlanmış başqa üsullar mövcuddur.

* 1. Fakt nümunələrinin əsaslı şəkildə oxşar olduğu ötən illərdəki transfer qiymətqoymasının auditi davam edirmi? Əgər elədirsə, auditin nəticəsi MAP APA-da iştirak ilə sürətlənə bilər. MAP APA-nın şərtləri sonradan audit və əvvəlki illərin həll edilməmiş qarşılıqlı razılaşmalarını həll etmək üçün tətbiq oluna bilər.
  2. **Çoxtərəfli MAP APA-lar**

1. Əminlik arzusu vergi ödəyicilərində qlobal əməliyyatları əhatə edən çoxtərəfli MAP APA-lardan istifadə etmək meylinin yaranması ilə nəticələndi. Bu halda, vergi ödəyicisi aidiyyəti yurisdiksiyaların hər birinə ümumi bir təkliflə yanaşır və danışıqların hər bir vergi orqanı ilə ayrı-ayrı deyil, bütün aidiyyəti yurisdiksiyaları əhatə edən çoxtərəfli əsasda aparılmasının məqsədəuyğun olacağını təklif edir. Qeyd etmək lazımdır ki, ayrı-ayrı bir neçə ikitərəfli MAP APA-lar bağlamaqdan başqa hər hansı bir mümkün razılığın həyata keçirilməsində başqa çoxtərəfli metod yoxdur. Danışıqların ikitərəfli silsilə MAP APA-lar şəklində uğurla aparılması MNE qrupuna ayrı-ayrı MAP APA-ların ikitərəfli və bir-birindən təcrid olunmuş şəkildə aparılmasından daha böyük əminlik gətirəcək və aşağı xərclərə başa gələcək.
2. Yuxarıda göstərildiyi kimi, çoxtərəfli MAP APA-ların bağlamağın bir çox potensial faydaları olmasına baxmayaraq, bir sıra məsələlər də nəzərə alınmalıdır. Birincisi, yeganə bir transfer qiymətqoyması metodologiyasını geniş çeşidli faktlara və şəraitə, əməliyyatlara və çoxtərəfli MAP APA predmeti ola biləcək ölkələrə tətbiq etmək məqsədəuyğun deyildir. Bu səbəbdən, metodologiya hər bir ölkəyə məxsus faktlar və şəraitə uyğunlaşdırılmalıdır. Eyni zamanda, iştirak edən bütün yurisdiksiyalar metodologiyanın ölkəyə uyğunlaşdırıldıqdan sonra belə yerli şəraitdə qol uzunluğu prinsipini pozmadan tətbiq edilməsinə diqqət yetirməlidirlər.
3. İkinci tərəfdən, problemlər ona görə yaranırkı, bir çoxtərəfli MAP APA çərçivəsində ikitərəfli proseslər üçün hazırlanmış bir prosesdə bir neçə səlahiyyətli orqan effektiv şəkildə iştirak edir. Bir məsələ bütün aidiyyəti yurisdiksiyalar arasında məlumat mübadiləsinin hansı dərəcədə zəruri ola biləcəyidir. Bu, iki və ya daha çox müqavilə tərəfdaşı arasında əməliyyat axını və ya ümumi əməliyyatlar olmadıqda problemli ola bilər. Buna görə də məlumatın müzakirə olunan ikitərəfli MAP APA ilə əlaqəli olub-olmadığına şübhə yaradır. Bununla yanaşı, oxşar əməliyyatların MNE-nin müxtəlif hissələri tərəfindən həyata keçirildiyi və ya baxılan sahənin vahid əsasda ticarətlə əlaqəli olduğu hallarda, müəyyən ikitərəfli MAP APA-nın predmeti olan axınları anlamaq və dəyərləndirmək üçün digər tərəflər arasında olan axınlar haqqında məlumata ehtiyac ola bilər. Digər bir problem odur ki, bu məlumatların əldə edilməzdən əvvəl həqiqətən lazımlı olub-olmadığını mühakimə etmək çətin ola bilər.
4. Bundan əlavə, məlumat konkret ikitərəfli MAP APA ilə əlaqəli olsa da, məlumat mübadiləsinə mane olan potensial məxfilik problemləri ola bilər: ya müvafiq müqavilənin məlumat mübadiləsi maddəsinin(lərinin) şərtləri və ya iştirak edən vergi idarələrindən birinin daxili qanunu səbəbindən. Çoxtərəfli MAP APA-larda mümkün halların çoxluğu ehtimalını nəzərə alaraq, bu problemlərə ümumi bir həll təklif oluna bilməz. Əksinə, bu kimi məsələlər ayrıca ikitərəfli MAP APA-ların hər birində fərdi şəkildə həll edilməlidir.
5. Digər tərəflər arasındakı axınlar haqqında məlumatın uyğun olduğu aşkar edildiyi təqdirdə bəzi məlumat mübadiləsi problemlərini müqavilə məlumat mübadiləsi müddəalarına əsasən deyil, vergi ödəyicisindən bütün aidiyyəti vergi idarələrinə məlumat vermək məsuliyyətin üzərinə götürməyi tələb etməklə aradan qaldırmaq olar (baxmayaraq ki, bütün vergi idarələrinə həqiqətən eyni məlumatların verildiyini yoxlamaq üçün prosedurlar lazım olacaq). Nəhayət, baxmayaraq ki, İƏİT-nin Model Vergi Konvensiyasının qarşılıqlı razılaşma maddəsi bir çox hallarda ikiqat vergitutmanı aradan qaldırılmasına kömək etmək üçün hazırlanmışdır və və buna görə də, əksər hallarda adekvat səlahiyyətlə təchiz edir, bəzi hallarda müvafiq müqavilələrin qarşılıqlı razılaşma maddələri belə çoxtərəfli nəzarət və müzakirə üçün adekvat əsasları təmin etməyə bilər
6. Xülasə, A bölməsində müzakirə olunduğu kimi vergi ödəyicisinin əminlik yaratmaq arzusu vergi idarəsini əlverişsiz ola biləcək MAP APA-ya daxil olmağa məcbur etməsi üçün özlüyündə kifayət deyil. Buna görə də, çoxtərəfli MAP APA-da iştirak üçün dəvət ikitərəfli MAP APA-nın yerinə yetirilməsinin və təklif olunan hər bir ikitərəfli APA-nın ayrı-ayrı qiymətləndirilməsinin mümkün olub-olmaması kimi həmişəki meyarlara uyğun olaraq dəyərləndiriləcəkdir. Bundan sonra, idarənin davam etdirmək qərarına gəldiyi ikitərəfli MAP APA-larla bağlı danışıqların başa çatdırılmasına idarənin qarşılıqlı danışıqlarda iştiakının kömək edib-etməyəcəyi barədə qərar qəbul ediləcək. Bu qiymətləndirmə hər bir hal üçün fərdi qaydada aparılacaqdır.
7. Bəlkə də qlobal ticarət sahəsində istisna olmaqla digər sahələrdə çoxtərəfli MAP APA-nın inkişafı nisbətən erkən mərhələdədir. Əslində, qlobal ticarətin tam inteqrasiya olunmuş əsasda aparıldığı yerlərdə (yəni maliyyə məhsullarının sifarişinin ticarəti və risklərinin idarəedilməsi, adətən ən azı üç olmaqla, bir çox müxtəlif yerlərdə həyata keçirilir) ikitərəflidən fərqli olaraq çoxtərəfli APA normaya[[24]](#footnote-24) çevrilib. Çoxtərəfli MAP APA-lar sahəsindəki gələcək inkişafları yaxından izləmək nəzərdə tutulur.
8. **MAP APA-lara müraciət**
   1. **Giriş**
9. MAP APA-nın məğzi vergi idarələri arasında razılaşmanı əhatə etsə də, prosesin uğuru vergi ödəyicisi və ya vergi ödəyicilərinin həmin prosesdə ciddi şəkildə iştirakını tələb edir. Bu bölmə sözügedən prosesin ilk mərhələlərinə, yəni adətən vergi ödəyicisi(ləri) tərəfindən edilən MAP APA-lara müraciəti təhlil edir (Qeyd: Bəzi vergi idarələri hesab edirlər ki, özləri təşəbbüs göstərməli və vergi ödəyicilərini müvafiq hallarda – məsələn, audit və risklərin qiymətləndirilməsi tamamlandıqdan sonra, müraciət etməyə təşviq etməlidirlər). MAP APA-nın həqiqətən uyğun olduğu qərara alındıqdan sonra vergi ödəyicisinin(lərinin) əsas məsuliyyəti iştirakçı vergi idarələrini qarşılıqlı razılaşma danışıqlarını apara bilməsi üçün kifayət qədər məlumatla təmin etməkdir. Nəticədə, vergi ödəyicisi müvafiq vergi idarəsinə baxılması üçün təfsilatlı təklif təqdim etməli və vergi idarəsinin tələbi ilə əlavə məlumat verməyə hazır olmalıdır.
   1. **İlkin müzakirələr**
10. Birtərəfli APA-nı əldə etmək üçün bir çox yerli prosedurların ortaq xüsusiyyəti rəsmi müraciət edilmədən əvvəl ilkin görüş (və ya görüşlər) keçirməkdir. Belə görüş (və ya görüşlər) vergi ödəyicisinə vergi idarəsi ilə APA-nın uyğunluğunu, tələb oluna biləcək məlumatların növü və həcmini, eləcə də uğurlu APA-nın tamamlanması üçün lazımi təhlillərin əhatə dairəsini müzakirə etmək imkanı verir (məsələn, əlaqəli müəssisələrin müəyyən funksional təhlilinin perimetri; müqayisə oluna bilən məlumatların müəyyənləşdirilməsi, seçilməsi və razılaşdırılması; bazar, sənaye və coğrafi təhlillərə olan ehtiyac və onların əhatə dairəsi). Bununla yanaşı, proses vergi ödəyicisinə məlumatların açıqlanması və məxfiliyinə dair qayğısını, APA-nın müddəti və digər mövzular haqqında müzakirə etmək imkanı verir. Təcrübə ümumiyyətlə göstərmişdir ki, belə ilkin müzakirələrin aparılması sonrakı rəsmi MAP APA təklifinin işlənməsi prosesini sürətləndirir.
11. MAP APA kontekstində müvafiq səlahiyyətli orqanların da vergi ödəyicisi(ləri) ilə ilkin müzakirələr aparması faydalı ola bilər. Yuxarıda göstərilənlərə əlavə olaraq, müzakirələr şəraitin MAP APA üçün uyğun olub-olmadığını (məsələn, “Konvensiyanın təfsiri və ya tətbiqi ilə bağlı çətinliklər və ya şübhələr”in olub-olmadığı) müəyyən etməyə kömək ola bilər.
12. İlkin görüş, həmçinin vergi ödəyicisinin(lərinin) və vergi idarəsinin gözləntilərinin və məqsədlərinin aydınlaşdırılmasında faydalı rol oynaya bilər. Bununla yanaşı, müzakirərlər prosesi və vergi idarəsinin MAP APA-lara dair siyasətini izah etmək, eləcə də bitdikdən sonra razılaşmanı yerli qanunvericilikdə qüvvəyə mindirəcək istənilən prosedurların təfərrüatını anlatmaq imkanı verir. Eyni zamanda, vergi idarəsi təklifin məzmunu, habelə qarşılıqlı razılaşmanın qiymətləndirilməsi və bağlanması üçün lazımi müddətə dair məlumat verə bilər. Vergi idarələri Təlimatların 4.62-4.63-cü bəndlərində yer alan digər qarşılıqlı razılaşmalar barədə tövsiyəyə uyğun olaraq, MAP APA prosesinə dair ümumi təlimatları dərc etməlidirlər.
13. İlkin görüş prosesi yerli qayda və təcrübədən asılı olaraq anonim və ya ad göstərilərək aparıla bilər. Görüş anonim şəkildə olsa belə, müzakirələrin faydalı olması üçün əməliyyatlar haqqında kifayət qədər məlumat tələb olunacaq. Hər hansı bir görüşün formatı tərəflər arasında razılaşdırılmalıdır. İlkin görüşün formatı qeyri-rəsmi müzakirədən rəsmi təqdimata qədər ola bilər. Vergi idarəsinə müzakirə mövzularını izah edən bir memorandumu təqdim etmək adətən vergi ödəyicisinin marağında olur. MAP APA müraciətinin potensial uyğunluğu (təqribi əhatə dairəsi, metodologiyanın münasibliyi və ya vergi ödəyici tərəfindən veriləcək məlumatın növü və həcmi) haqqında qeyri-rəsmi müzakirələr aparmaq üçün birdən çox ilkin görüş lazım ola bilər.
14. Vergi ödəyicisi(ləri) ilə qeyri-rəsmi müzakirələrdə olduğu kimi, müvafiq səlahiyyətli orqanların MAP APA-nın məqsədəuyğun olub-olmaması barədə əvvəlcədən fikir mübadiləsi aparması faydalı ola bilər. Nəzərdə tutulan səlahiyyətli orqanlardan birinin razılaşmada iştirakı lazım olmadıqda, belə mübadilələr faydasız işlərin qarşısını ala bilər. Bu müzakirələr qeyri-rəsmi xarakter daşıyır və rəsmi üzbəüz formatda olması mütləq deyil. Eyni zamanda, səlahiyyətli orqanların mütəmadi görüşləri və danışıqları zamanı bu cür fikir mübadilələrinin aparılmasına imkan ola bilər.
    1. **MAP APA təklifləri**

***C.3.1 Giriş***

1. Vergi ödəyicisi MAP APA-ya müraciət etmək istəsə, yerli prosedur qaydalarına (məsələn, yerli vergi idarəsinin təyin olunmuş orqanı ilə müraciətin sənədləşdirilməsi) uyğun olaraq müvafiq vergi idarəsinə təfərrüatlı təklif göndərməlidir. MAP APA çərçivəsində vergi ödəyicisi tərəfindən verilən təklifinin məqsədi müvafiq səlahiyyətli orqanları təklifi qiymətləndirmək və qarşılıqlı razılaşma müzakirələrini aparmaq üçün lazımi məlumatlarla təmin etməkdir. Ölkələr səlahiyyətli orqanların lazımi məlumatları əldə etmələrini təmin etmək üçün bir sıra üsullardan istifadə edirlər. Bir üsul vergi ödəyicisinin təklifi birbaşa səlahiyyətli orqana göndərməsidir. Bu məqsədə çatmağın digər bir yolu vergi ödəyicisi tərəfindən APA təklifinin bir nüsxəsinin digər iştirakçı yurisdiksiyalara təqdim edilməsidir. Ən yaxşı halda, təklifin dəqiq forması və məzmunu ilkin iclaslarda müəyyənləşdirilir

***C.3.2. MAP APA prosesində adətən əhatə olunan fəaliyyətlər***

1. MAP APA-nın əhatə dairəsi iştirakçı yurisdiksiyaların və vergi ödəyicisinin istəklərindən asılı olacaq. Bu saziş İƏİT-nin Model Konvensiyasının 7 və 9-cu maddələrində əhatə olunan məsələlərin həlli üçün tətbiq oluna bilər və cəlb olunan vergi yurisdiksiyalarında nə qədər mənfəət əldə olunacağını müəyyən edə bilər.
2. MAP APA vergi ödəyicisinin (və ya MNE qrupunun üzvlərinin) bütün transfer qiymətqoyması məsələlərini əhatə edə və ya təsiri daha məhdud ola bilər: məsələn, müəyyən bir əməliyyat, əməliyyatlar toplusu, məhsul növləri və ya MNE qrupunun bəzi üzvlərinə tətbiq oluna bilər. Bəzi ölkələr prosesdə çevikliyə ehtiyac olduğunu qəbul etsə də, xüsusi məsələlər üzrə APA-ların məqsədəuyğunluğu barəsində qayğıları var. Bəzi məsələləri ayrı-ayrılıqda dəyərləndirmək çətin ola bilər: məsələn, təklifdə əhatə olunan əməliyyatlar təklifdə əhatə olunmayan əməliyyatlarla sıx əlaqədə olduqda və ya təhvil vermə səbəbi ilə transfer qiymətləri məsələlərini daha geniş kontekstdə təhlil etmək zərurəti olduqda (Təlimatların 3.13-3.17-ci bəndlərinə baxın).
3. MAP APA transfer qiymətqoyması metodologiyasından başqa digər məsələləri o halda əhatə edir ki, əvvəlcədən həll edilə bilmələri üçün həmin məsələlər aydın şəkildə əsas transfer qiymətqoyması məsələsinə bağlı olsun və müvafiq sazişin qarşılıqlı razılaşma maddəsinin şərtlərindən irəli gəlsin. Bu hər bir fərdi hal üçün aidiyyəti tərəflər arasında qərarlaşdırılmalıdır.
   * 1. ***MAP APA təklifinin məzmunu***
4. Təklifin məzmunu, eləcə də lazımi dəstəkləyici məlumatların və sənədlərin həcmi hər bir halın faktları və şəraitindən, həmçinin iştirak edən vergi idarələrinin tələblərindən asılı olacaqdır. Buna görə də təmin olunacaqların dəqiq siyahısını hazırlamaq və müəyyən etmək mümkün deyil. Bununla belə, təklif olunan metodologiyaya aid olan faktları izah etməkdən ötrü lazımi məlumat və sənədləri təmin etmək və müvafiq müqavilənin müvafiq maddəsinə uyğun olaraq tətbiqini göstərmək üçün aparıcı prinsip olmalıdır. Buna görə də, təklif İƏİT-nin Model Vergi Konvensiyasının müvafiq maddələri barədə Şərhində verilmiş ümumi göstərişlə və Təlimatların 9-cu maddəsində yer alan və əlaqəli müəssisələr arasında transfer qiymətqoyması halı olduqda tətbiq olunan qol uzunluğu prinsipi haqqında təlimatla ahəngdə olmalıdır.
5. Əlavə ediləcək dəstəkləyici məlumat və sənədlər üçün Təlimatların IV fəslində (4.165-4.168-ci bəndlər) və V fəslində olan sənəd tələbləri haqqında təlimatını nəzərə almaq lazımdır. Bununla birlikdə, bu razılaşma perspektiv xarakterli olduğu üçün artıq aparılmış əməliyyatlarla əlaqədar qarşılıqlı razılaşma hallarında olduğundan fərqli məlumatları təmin etmək tələb oluna bilər. Baxmayaraq ki, aşağıda göstərilən siyahının tam və ya direktiv xarakterli olmadığı vurğulanır, aşağıdakı məlumatlar MAP APA-lar üçün ümumi əhəmiyyətə malik olub yol göstərə bilər:
   1. Təklifin əhatə edəcəyi əməliyyatlar, məhsullar, ticarətlər və ya razılaşmalar; (o cümlədən, mümkün olarsa, müraciət edən vergi ödəyicisinin(lərinin) niyə bütün əməliyyatlarını, məhsullarını, ticarətlərini və razılaşmalarını daxil etmədiyinin qısa izahı);
   2. Bu əməliyyatlar və ya razılaşmalarda iştirak edən müəssisələr və daimi təşkilatlar;
   3. İştirak etmələri üçün müraciət göndərilmiş digər ölkə və ya ölkələr;
   4. Bütün əlaqəli müəssisələrin dünya miqyasında təşkilati quruluşu, tarixi, maliyyə hesabatı məlumatları, məhsulları, fəaliyyəti və aktivləri (maddi və qeyri-maddi) haqqında məlumat;
   5. Təklif olunan transfer qiymətqoyması metodologiyasının təsviri və bu metodologiyanı dəstəkləyən məlumat və təhlillər: məsələn, müqayisə oluna bilən qiymətlərin və ya marjaların, eləcə də gözlənilən nəticələrin diapazonunun müəyyən edilməsi və s.;
   6. Təklifi dəstəkləyən mülahizələr və bu mülahizələrdə, eləcə də digər hadisələrdə (təklifin davamlılığına təsir göstərə biləcək gözlənilməz nəticələr kimi) baş verə biləcək dəyişikliklərin təsiri haqqında müzakirələr;
   7. Mühasibat uçot dövrləri və ya vergi illəri əhatə olunmalıdır;
   8. Bazar şəraitinin ümumi təsviri (məsələn, sənaye trendləri və rəqabət mühiti);
   9. Təklif olunan metodologiya səbəbindən qaldırılan müvafiq yardımçı vergi məsələlərinin müzakirəsi;
   10. Təkliflə bağlı müəyyən yerli qanunvericilik, vergi müqaviləsi müddəaları və İƏİT-nin təlimatlarına əməletmənin müzakirəsi və nümayişi;
   11. Cari və ya təklif olunan transfer qiymətqoyması metodologiyasına, eləcə də müraciətdəki istənilən tərəf üçün əsas olan verilənlərə təsir edə biləcək hər hansı digər məlumat.

Bu bölmənin qalan hissələri yuxarıda göstərilən siyahıdan bəzi vacib bəndləri daha ətraflı şəkildə izah edir.

* + 1. ***Müqayisə oluna bilən qiymətqoyma məlumatları***

1. Vergi ödəyicisi müqayisə oluna bilən qiymətqoyma məlumatlarının mövcudluğu və istifadəsi barədə müzakirələri daxil etməlidir. Buraya müqayisə oluna bilən məlumatların axtarışının necə aparıldığının (o cümlədər, istifadə olunmuş axtarış meyarları), nəzarət olunmayan əməliyyatlarla bağlı hansı məlumatların əldə edildiyinin və bu məlumatların müqayisə oluna bildiyi halda necə qəbul və ya rədd edildiyinin təsviri daxildir. Vergi ödəyicisi nəzarət olunan və olunmayan əməliyyatlar arasındakı fərqlərin (əgər varsa) uçotuna etdiyi düzəlişlərlə yanaşı müqayisə oluna bilən əməliyyatların təqdimatını da daxil etməlidir. Müqayisə oluna bilən məlumatların müəyyən edilə bilmədiyi hallarda, vergi ödəyicisi seçilmiş metodologiyanın qol uzunluğu prinsipini necə düzgün əks etdirdiyini müvafiq bazar və maliyyə məlumatlarına (o cümlədən, vergi ödəyicisinin daxili məlumatları) istinad edərək göstərməlidir.
   * 1. ***Metodologiya***
2. MAP APA təklifi seçilmiş metodologiyanın tam təsvirini əks etdirməlidir. Əlaqəli müəssisələrin daxil olduğu hallarda seçilmiş metodologiya İƏİT-nin Model Vergi Konvensiyasının 9-cu maddəsinin qol uzunluğu prinsipinin tətbiqi ilə bağlı Təlimatlardakı təlimata də əməl etməlidir. Təlimatların 2.11-ci bəndində qeyd edilir ki, "bundan əlavə, metodologiyanın tətbiq olunduğu əməliyyatda və ya əməliyyatlarda iştirak edən MNE qrupunun üzvlərinə, habelə bütün üzvlərin yurisdiksiyasındakı vergi idarələrinə tətbiqi uyğun olan istənilən üsula icazə verilməlidir". Transfer qiymətqoyması metodlarının istifadəsinə dair bu təlimat MAP APA kontekstində xüsusilə əhəmiyyətlidir, çünki istifadə edilən üsul barədə əvvəlcədən razılıq əldə etmək mümkündür. Metodologiyanın tətbiqi MAP APA dövründə vergi ödəyicisinə böyük yük qoymadan əldə edilə və yenilənə bilən, eləcə də vergi idarələri tərəfindən effektiv şəkildə nəzərdən keçirilə və yoxlanıla bilən məlumatlarla dəstəklənməlidir.
3. Vergi ödəyicisi təklif olunan razılaşma dövrü ərzində seçilmiş metodologiya və ya metodologiyaların təsirinin təhlili ilə mümkün olduğu qədər çox təmin etməlidir. Belə bir təhlil mütləq proqnozlaşdırılan nəticələrə əsaslanmalıdır. Bu proqnozları əldə etmək üçün yürüdülən mülahizələrin təfərrüatlarına da ehtiyac olacaqdır. APA metodologiyası və ya metodologiyalarının tətbiq olunmasının təsirini APA dövründən əvvəl olan dövrlərlə müqayisə etməklə bilmək olar. Bir nümunə kimi bu təhlilin faydalılığı təklifdə nəzərdə tutulan perspektiv əməliyyatlarla yerinə yetirilməsi nəzərdə tutulan əməliyyatları əhatə edən faktların və şəraitin müqayisəsindən asılı olacaq.
   * 1. ***Vacib mülahizələr***
4. Hələ həyata keçirilməmiş nəzarət olunan əməliyyatlarda olan qol uzunluğu prinsipi ilə əlaqəli MAP APA-a müraciət edərkən, bu əməliyyatlar həyata keçilirəcəyi zaman onlara təsir edəcək operativ və iqtisadi şərtlər barədə müəyyən mülahizələr yürütmək lazımdır. Vergi ödəyicisi təklifdə metodologiyanın gələcək əməliyyatlarda qol uzunluğu prinsipini dəqiq əks etdirmək imkanı ilə bağlı mülahizələrini təsvir etməlidir. Bundan əlavə, vergi ödəyicisi seçilmiş metodologiyanın bu mülahizələrdəki hər hansı bir dəyişiklikliyin öhdəsindən necə gələcəyini izah etməlidir. Əməliyyatlar baş verdiyi anda mövcud faktiki şərtlər ehtimal olunan şərtlərdən metodologiyanın qol uzunluğu prinsipini əks etdirə bilməyəcəyi qədər fərqləndiyi təqdirdə mülahizələr "vacib" olaraq qiymətləndirilir. Bir nümunə yeni texnologiya, hökumət qaydaları və ya istehlakçı davranışlarının dəyişməsi nəticəsində yaranan bazardakı əsaslı dəyişiklik ola bilər. Bu vəziyyətdə, həmin fərq razılaşmanın yenidən baxılmasının və ya dayandırılmasının lazım olacağı mənasına gələ bilər.
5. MAP APA metodologiyasının etibarlılığını artırmaq üçün vergi ödəyiciləri və vergi idarələri mümkün olduqca müşahidə oluna bilən, etibarlı və müstəqil verilənlərə əsaslanan vacib mülahizələri müəyyən etməyə çalışmalıdırlar. Bu cür mülahizələr yalnız vergi ödəyicisinin nəzarəti altındakı elementlərlə məhdudlaşmır. Hər hansı bir vacib mülahizələr toplusu vergi ödəyicisinin fərdi vəziyyətinə, müəyyən ticarət mühitinə, metodologiyaya və əhatə olunan əməliyyatların növünə uyğunlaşdırılmalıdır. Mülahizələr razılaşma ilə təmin olunan əminliyi təhlükə altına qoyacaq qədər sərt olmamalıdır. Əksinə, razılaşma tərəflərinin özlərini əlverişli vəziyyətdə hiss etməkləri üçün əsas faktlardakı dəyişiklər diapazonunu mümkün qədər geniş şəkildə əhatə etməlidirlər. Ümumiyyətlə, vacib mülahizələr nümunə kimi aşağıdakıları əhatə edə bilər:
   1. Müvafiq yerli vergi qanunvericiliyi və müqavilə müddəaları haqqında mülahizələr ;
   2. Tariflər, rüsumlar, idxal məhdudiyyəti və hökumət qaydaları haqqında mülahizələr;
   3. İqtisadi şərait, bazar payı, bazar şəraiti, son satış qiyməti və satış həcmi haqqında mülahizələr;
   4. Əməliyyatlarda iştirak edən müəssisələrin fəaliyyəti və riskləri haqqında mülahizələr;
   5. Valyuta məzənnələri, faiz dərəcələri, kredit reytinqi və kapital quruluşu haqqında mülahizələr;
   6. İdarəetmə və ya maliyyə uçotu, eləcə də gəlirin və xərclərin təsnifatı haqqında mülahizələr; və
   7. Hər bir yurisdiksiyada fəaliyyət göstərəcək müəssisələr və bunu hansı formada edəcəkləri haqqında mülahizələr.
6. Lazımi çevikliyi təmin etməkdən ötrü bəzi mülahizələr üçün yaranacaq fərqlərin məqbul səviyyəsini müəyyən edən parametrləri əvvəlcədən təyin etmək də faydalı ola bilər. Bu parametrlər hər bir MAP APA üçün fərdi qaydada müəyyən olunmalıdır və səlahiyyətli orqanlar arasında aparılan danışıqların bir hissəsini təşkil edəcəkdir. Yalnız öngörülən fərq parametrdən çox olarsa, mülahizə “vacib” sayılacaq və nəzərdə tutulan düzəlişlər yerinə yetirləcək. Bu düzəlişlər mülahizənin quruluşundan və fərqin səviyyəsindən asılı ola bilər.
7. Təklif olunan transfer qiymətqoyması metodologiyasının etibarlılığının məzənnə dəyişkənliyinə həssas olduğu məlum olarsa, müəyyən səviyyədə təxmin edilən dəyişikliyə uyğunlaşa bilən metodologiyanın hazırlanması məqsədəuyğun olar: məzənnə dəyişikliyini nəzərə alaraq qiymətlərin tənzimlənmsini təmin etməklə ola bilər. Eyni zamanda, əvvəlcədə razılaşdırmaq olar ki: müəyyən bir istiqamətdə X% qədər dəyişiklik olduqda heç bir düzəliş yerinə yetirilməyəcək, dəyişiklik X%-dən çox Y%-az olduqda metodologiyanın uyğunluğundan əmin olmaq üçün perspektiv yoxlanma aparılacaq, dəyişikliyin Y%-dən çox olması vacib mülahizənin pozulduğu mənasına gələcək və bu halda MAP APA üçün yeniden danışıqların aparılması lazım olacaq. Bu parametrlər hər bir MAP APA üçün fərdi qaydada müəyyən olunmalıdır və səlahiyyətli orqanlar arasında aparılan danışıqların bir hissəsini təşkil edəcəkdir.
   * 1. ***Gözlənilməz nəticələr***
8. MAP APA-da razılaşdırılmış transfer qiymətqoyması metodologiyasının tətbiqinin nəticələri tərəflərdən birinin gözləntilərini doğrultmadıqda problem yarana bilər, çünki həmin tərəf vacib mülahizələrin və dəstəklədiyi metodologiyanın hələ də etibarlı olub-olmadığını sual altına qoya bilər. Bu cür məsələlərin həlli xeyli vaxt və səy tələb edə, bununla da bütün prosesin məqsədlərindən birini rədd edə bilər. Bu problemin mümkün bir həlli faktlar və şəraitdəki dəyişikliklərlə ayaqlaşması üçün təklifə kifayət qədər çeviklik daxil etməkdir. Bununla da, gözlənilməz nəticələrin baş vermə ehtimalı və təklifə əsaslanan MAP APA razılaşması üçün yenidən danışıqların aparılması riski azalır. Əlbəttə ki, təklif yenə də qol uzunluğu prinsipinə uyğun olmalıdır.
9. Yuxarıda göstərilən məqsədə çatmağın bir yolu faktlar və şəraitdə ehtimal olunan dəyişiklikləri müvafiq qaydada nəzərə alan metodologiya tərtib etməkdir; məsələn, proqnozlaşdırılan və faktiki satış həcmi arasındakı bəzi variasiyalar qiymət tənzimlənməsi barədə bəndlər daxil etməklə və ya qiymətlərin həcmlə dəyişməsinə imkan verməklə əvvəlcədən qiymətqoyma metodologiyasına uyğunlaşdırıla bilər. Mümkün olan fərq səviyyəsi müstəqil tərəflər tərəfindən məqbul hesab edilən fərqə istinad edilməklə müəyyən edilməlidir.
10. Əminliyi artırılmağın başqa bir yolu MAP APA metodunun tətbiqi zamanı yaranan nəticələrin məqbul sayılacaq diapazonunu razılaşdırmaqdır. Qol uzunluğu prinsipinə uyğun olması məqsədilə diapazon bütün aidiyyəti tərəflər tərəfindən əvvəlcədən yalnış anlaşılmaların qarşısını almaq üçün razılaşdırılmalı və müqayisə oluna bilən şəraitlərdə müstəqil tərəflərin razı olduqlarına əsaslanmalıdır (diapazon anlayışının müzakirə üçün 3.55-3.66-cı bəndlərinə baxın). Məsələn, royalti kimi bir elementin miqdarı mənfəətin bir hissəsi kimi ifadə olunan müəyyən bir diapazonda qaldıqda məqbul hesab ediləcəkdir.
11. Nəticələr razılaşdırılmış diapazondan kənara çıxarsa, görüləcək tədbirlər tərəflərin istəyinə uyğun olaraq təklifdə aparılmış danışıqlardan asılı olacaqdır. Bəzi tərəflər nəticələrin gözlədiklərindən əhəmiyyətli dərəcədə fərqli olacağı təqdirdə risk almaq istəməyə bilərlər. Buna görə, onlar 46-cı bənddə göstərildiyi kimi vacib mülahizənin pozulmadığını müəyyən etmək üçün diapazon konsepsiyasından istifadə edəcəklər. Digər tərəflər əminlik rejiminə gözlənilməz nəticələrin qarşısını almaqdan daha çox önəm verə bilərlər. Buna görə razılaşa bilərlər ki, MAP APA-da nəticələrin əvvəlcədən razılaşdırılmış diapazona daxil olmasını nizamlamaq üçün mexanizm olmalıdır.
    * 1. ***MAP APA-nın müddəti***
12. APA perspektiv əməliyyatlara tətbiq olunur və buna görə də, qərar verilməli əsas məsələlərdən biri onun nə qədər müddət qüvvədə qalmasıdır. Uyğun müddətin tapılması üçün aparılan danışıqlara təsir edən iki ziddiyyətli məqsəd qrupu var. Bir tərəfdən, məqbul bir əminlik rejimi təmin etmək üçün kifayət qədər uzun bir müddətin olması arzu edilir. Əks təqdirdə, normal audit və ya vergi bəyannaməsi yoxlanılması prosedurları nəticəsində ortaya çıxan problemləri həll etməkdən fərqli olaraq, potensial transfer qiymətqoyması problemlərini öncədən həll etmək üçün ilkin səy göstərməyin əhəmiyyəti olmaya bilər. Digər tərəfdən, uzun müddət qarşılıqlı razılaşma danışıqlarının əsası olan gələcəkdəki vəziyyət haqqında qeyri-dəqiq proqnozlara gətirib çıxarır. Bu da MAP APA təkliflərinin etibarlılığını şübhə altına qoyur. Bu iki məqsəd qrupu arasındakı optimal balans, sənaye, əlaqəli əməliyyatlar və iqtisadi mühit kimi bir sıra amillərdən asılı olacaqdır. Buna görə müddət səlahiyyətli orqanlar arasında hər bir hal üçün fərdi qaydada müzakirə edilməlidir. Bu günə qədər olan təcrübə göstərir ki, MAP APA orta hesabla 3-5 il davam edə bilər.
13. **MAP APA-nın yekunlaşdırılması**
    1. **Giriş**
14. Ənənəvi audit və ya təftiş metodlarına alternative olan MAP APA prosesinin müvəffəqiyyəti bütün iştirakçıların öhdəçiliyindən böyük dərəcədə asılıdır. Müvafiq səlahiyyətli orqanların tez bir zamanda razılığa gəlməsi həm öz fəaliyyətləri, həm də, ən başlıcası, vergi ödəyicisinin(lərinin) mümkün qədər tez lazımi məlumatları göndərməyi ilə müəyyən ediləcəkdir. Vergi ödəyicisinin müraciətində əhatə olunması təklif olunan müddətin sona çatmasına qədər MAP APA razılaşdırılmasa, vergi ödəyiciləri və vergi orqanları üçün prosesin faydalılığı əhəmiyyətli dərəcədə azalacaqdır. Bu cür gecikmə təklifi qiymətləndirərkən sonradan düzəlişlərin qarşısını almağı çətinləşdirə bilər, çünki metodologiyanın nəticələri MAP APA-da təklif olunan müddətin böyük bir hissəsində artıq məlum olacaq. Belə anlaşılır ki, MAP APA prosesinin inkişafının nisbətən erkən mərhələsini nəzərə alsaq, tez bir zamanda həllə çatmaq məqsədinə keçmişdə həmişə nail olunmayıb. Əlbəttə ki, prosesin bir qədər gecikməsi bəzi hallarda qaçılmazdır; MAP APA-ları böyük vergi ödəyiciləri, mürəkkəb fakt nümunələri və çətin hüquqi və iqtisadi məsələlərlə məşğul olur. Bunların hamısını anlamaq və dəyərləndirmək üçün vaxt və vəsait tələb olunur.
15. İşlərin tez və səmərəli həll edilməsini təmin etmək üçün vergi orqanlarına kifayət qədər resurs və ixtisaslı kadrları bu prosesə ayırmaları tövsiyə olunur. Bəzi vergi orqanları prosesi başa çatdırmaq üçün lazım olan vaxta qeyri-rəsmi hədəflər qoymaqla və orta başa çatdırılma vaxtını yayımlamaqla MAP APA proqramlarının səmərəliliyini artırmağa səy göstərə bilərlər. Müəyyən müqavilə tərəfdaşları ikitərəfli danışıqları başa çatdırmaq üçün qeyri-rəsmi hədəflər qoymağa razı ola bilərlər. Mürəkkəb və çətin fakt nümunələrini, tərcümələrə mümkün ehtiyacı və bu cür razılaşmaların nisbətən yeniliyini nəzərə alaraq, bu mərhələdə MAP APA-nın bağlanması üçün daha konkret və ya məcburi hədəflərin qoyulması məqsədəuyğun deyil. Bununla belə, gələcəkdə MAP APA prosesində təcrübə qazandıqca başa çatdırılma vaxtı üçün daha konkret hədəflər təyin etmək məqsədəuyğun olacaq.
16. Vergi ödəyicisinin təklifi vergi idarələri tərəfindən qəbul edildikdən sonra, onlar MAP APA-ya baxılmasının, qiymətləndirilməsinin və danışıqlarının koordinasiyası barədə qarşılıqlı razılığa gəlməlidirlər. MAP APA prosesini, hər biri haqqında aşağıda daha ətraflı danışılan, iki əsas mərhələyə bölmək olar; a) faktların aşkarlanması, nəzərdən keçirilməsi və qiymətləndirilməsi və b) səlahiyyətli orqanların müzakirələri.
    1. **Faktların aşkarlanması, nəzərdən keçirilməsi və qiymətləndirilməsi**
       1. ***Ümumi***
17. MAP APA təklifini nəzərdən keçirərkən, vergi idarələri qarşılıqlı razılaşma prosedurunu aparmaq üçün həmin şəraitdə məqsədəuyğun hesab etdikləri hər hansı bir addımı ata bilərlər. Bunlara daxildir, lakin bunlarla məhdudlaşmır: vergi ödəyicisinin təklifini nəzərdən keçirmək və qiymətləndirmək üçün əhəmiyyətli hesab etdikləri əlavə məlumatları tələb etmək, sahə işlərinin aparılması (məsələn, vergi ödəyicisinin mülklərinə baş çəkmək, işçi heyəti ilə müsahibə aparmaq, maliyyə və ya idarəetmə əməliyyatlarına baxış və s.) və mütəxəssislərin prosesə cəlb edilməsi. Vergi idarələri başqa mənbələrdən toplanmış məlumatlara, o cümlədən müqayisə oluna bilən vergi ödəyiciləri haqqında məlumat və verilənlərə müraciət edə bilər.
18. MAP APA prosesinin bu mərhələsinin məqsədi iştirakçı səlahiyyətli orqanları bütün lazımi məlumatlar, verilənlər və təhlillərlə təmin etməkdir. Bir vergi idarəsi vergi ödəyicisi haqqında MAP APA-nın predmetinə aid əlavə məlumat əldə etdikdə (məsələn, vergi ödəyicisinin işçi heyəti ilə görüşdə), həm vergi ödəyicisi, həm də vergi idarəsi məlumatın digər iştirakçı vergi idarəsinə(lərinə) çatmasını təmin etməlidir. Müvafiq səlahiyyətli orqanlar vergi ödəyicilərinin verdikləri sənədlərin və məlumatların dolğunluğunu və təfərrüatlarını təsdiqləmək üçün vergi ödəyicilərini də daxil etməklə öz aralarında uyğun mexanizm yaratmalıdırlar. İştirak edən səlahiyyətli orqanların tələblərinə hörmət edilməlidir. Məsələn, bir çox yurisdiksiya yalnız eyni faktiki məlumatların iştirakçı səlahiyyətli orqanlara göndərilməsini deyil, həmçinin, mümkün olarsa, bütün orqanların məlumatları eyni zamanda əldə etməsini təmin etməyi tələb edir.
19. MAP APA-nın perspektiv xarakteri əksər hallarda vergi ödəyicisi tərəfindən hadisədən sonra verilən məlumata nisbətən açıqlanması daha həssas ola biləcək proqnozlara aid kommersiya məlumatlarının verilməsini əhatə edir. Müvafiq olaraq, vergi ödəyicilərinin MAP APA prosesinə inamını təmin etmək üçün vergi idarələri MAP APA prosesi zamanı əldə olunan vergi ödəyiciləri ilə bağlı məlumatların digər vergi ödəyiciləri məlumatları kimi müvafiq yerli qanunvericiliyin eyni gizlilik, məxfilik və şəxsilik təminatlarına tabe olmasını təmin etməlidirlər. Bundan əlavə, səlahiyyətli orqanlar arasında vergi sazişinin şərtləri çərçivəsində məlumatlar mübadiləsi olarkən, həmin məlumat sazişin müəyyən edilimiş şərtlərinə uyğun olaraq açıqlana bilər və istənilən mübadilə müvafiq sazişin məlumatların mübadiləsi maddəsinə tabe olmalıdır.
20. Ümumiyyətlə, səlahiyyətli orqanlar vergi ödəyicisinin təklifinə eyni vaxtda müstəqil şəkildə baxacaqlar və dəyərləndirəcəklər. Lazım olduqda, bu tapşırığı icra edərkən vergi idarəsindəki transfer qiymətqoyması, sənayə və digər mütəxəssislərin köməyinə müraciət edə bilərlər. Bununla yanaşı, uyğun hallarda faktların birgə aşkarlanması müəyyən dərəcədə daha səmərəli ola bilər. Bu, faktların birgə aşkarlnaması üçün olan vaxtaşırı görüşlərdən və ya sahənin ziyarət edilməsindən tutmuş təyin olunmuş işçi qrupunun birgə hesabat hazırlamasına qədər müxtəlif formaları əhatə edə bilər.
    * 1. **Faktların aşkarlanması, nəzərdən keçirilməsi və qiymətləndirilməsi prosesində vergi ödəyicisinin rolu**
21. Bu prosesi sürətləndirmək məqsədilə vergi ödəyiciləri səlahiyyətli orqanların danışıqlara başlamadan öncə eyni faktlara və lazımi məlumatlara sahib olduğunu, eləcə də məsələləri hərtərəfli anladığını təmin etmək məsuliyyətini götürməlidirlər. Buna vergi ödəyiciləri bir vergi idarəsi tərəfindən istənilən məlumatın müntəzəm olaraq və eyni zamanda digər vergi idarələrinə təqdim etməklə, bir vergi idarəsi tərəfindən keçirilən faktların aşkarlanması üzrə görüşün qeydlərini hazırlamaqla və digər vergi idarələrinə göndərməklə, eləcə də iqtisadi və lojistik cəhətdən mümkün olduqda faktların birgə aşkarlanması üçün görüşlərin keçirilməsinə dəstək verməklə nail ola bilər. Bununla yanaşı, vergi ödəyicisi lazımi tərcümələrin edilməsini təşkil etməli və əlavə məlumatlar üçün tələblərin cavablandırılmasında böyük gecikmələrin olmamasını təmin etməlidir. Təklifin nəzərdən keçirilməsi və qiymətləndirilməsi zamanı hər iki tərəf üçün münasib olduqda vergi ödəyicisinin vergi idarələri ilə görüşmək hüququ olmalıdır, habelə vergi ödəyiciləri irəliləyişlər barədə məlumatlandırılmalıdır.
    1. **Səlahiyyətli orqanlar arasında müzakirələr aparılması** 
       1. **Səlahiyyətli orqanlar arasında koordinasiya**
22. Bir çox ölkələr başladığı andan prosesdə tam şəkildə iştirak etməyi üstün tuturlar və digər səlahiyyətli orqanlarla yaxından işləmək istəyirlər. Başqa ölkələr isə tamamlanmağa yaxın olduqda MAP APA təkliflərini nəzərdən keçirmək və şərh etmək ilə iştiraklarını məhdudlaşdırmağı üstün tuturlar. Bununla belə, iştirak edən hər bir vergi idarəsinin resurs məhdudiyyətləri nəzərə alınmaqla, prosesə erkən mərhələdən cəlb edilməsi tövsiyə olunur. Bu praktika prosesin səmərəliliyini maksimallaşdırmalı və qarşılıqlı razılaşmaların aparılmasında lazımsız gecikmələrin qarşısını almalıdır.
23. Səlahiyyətli orqanlar qarşılıqlı razılaşma müzakirələrini vaxtında aparmalıdırlar. Bunun üçün prosesə kifayət qədər resurs və uyğun bacarıqlı əməkdaşlar cəlb edilməlidir. Səlahiyyətli orqanların bu mövzularla bağlı fəaliyyət planını müzakirə və koordiansiya etməsi arzuolunandır: səlahiyyətli məmurun təyinatı, məlumatların mübadiləsi, təklifin nəzərdən keçirilməsinin və qiymətləndirilməsinin koordinasiyası, gələcək məsləhətləşmələr üçün tarixlərin ilkin cədvəli, danışıqların və münasib razılaşmanın bağlanması. Lazım olan daxilolmaların və resursların miqdarı hər bir halın fərdi tələbinə uyğunlaşdırılmalıdır.
24. Təcrübə onu da göstərir ki, problem yaranan andan etibarən səlahiyyətli orqanlar araında erkən və sıx-sıx müzakirələrin aparılması faydalı ola bilər və proses müddətində xoşagəlməz gözlənilməzliklərin qarşısını ala bilər. MAP APA-ların xarakterini nəzərə alsaq, sadəcə mövqe bildirən sənədlərin mübadiləsi ilə həll oluna bilməyən əhəmiyyətli problemlər tez-tez olacaq. Buna görə də, səlahiyyətli orqanlar arasında üzbəüz görüşlər kimi daha rəsmi mübadilələr tələb oluna bilər. Belə hallarda, konfrans zənglərindən və ya video konfransdan istifadə də faydalı ola bilər.
    * 1. ***Səlahiyyətli orqanların müzakirələrində vergi ödəyicisinin rolu***
25. MAP-ın yekunlaşdırılmasının hökumətlərarası bir proses olduğunu nəzərə alsaq, vergi ödəyicisinin bu prosesdəki rolu faktların aşkarlanması prosesində olandan daha məhduddur. Səlahiyyətli orqanlar müzakirələrə başlamazdan və vergi ödəyicisi məkanı tərk etmədən öncə vergi ödəyicisinin faktiki və hüquqi məsələlər barədə təqdimat etməsinə razı ola bilərlər. Müzakirələr zamanı yarana biləcək faktlarla bağlı sualları cavablandırmaq üçün vergi ödəyicisi ilə həmin anda zəng vasitəsilə əlaqə yaratmağı təmin etmək də faydalı ola bilər. Vergi ödəyicisi bu görüşdə faktlarla bağlı yeni məlumatlar təqdim etməkdən və əlavə müraciətlər etməkdən çəkinməlidir. Vergi orqanları bu halda məsələlərə baxılması üçün vaxt tələb edəcək və təklif olunan MAP-a dair yekun qərarın verilməsi təxirə salınacaqdır. Bu cür məlumatlar müzakirə başlamamışdan əvvəl təqdim edilməli idi.
    * 1. ***APA prosesindən geri çəkilmə***
26. Vergi ödəyicisi və ya vergi idarəsi istənilən vaxt MAP APA prosesindən geri çəkilə bilər. Bununla birlikdə, xüsusilə də gec mərhələdə və heç bir tutarlı səbəb olmadan prosesdən çəkilmək resursların qaçılmaz israfına səbəb olacağı üçün tövsiyə olunmur. MAP APA müraciəti geri çəkildikdən sonra nə vergi ödəyicisi, nə də vergi idarələrinin bir-birləri qarşısında hər hansı bir öhdəliyi qalmır. Daxili qanunvericilikdə başqa hal tələb olunmadıqda (məsələn, APA üçün ödənilən istifadəçi haqqı geri qaytarılmaya bilər) tərəflər arasında əvvəlcədən həyata keçirilmiş razılıqlar və anlaşmalar qüvvədən düşür. Bir vergi idarəsi geri çəkilməyi təklif edərsə, vergi ödəyicisinə bu hərəkətin səbəbləri barədə məlumat verilməli və növbəti müraciət üçün imkan yaradılmalıdır.
    * 1. ***Qarşılıqlı razılaşma sənədi***
27. İştirak edən səlahiyyətli orqanlar metodologiya, eləcə də, digər şərtlər və qaydalar barədə razılığa gəldikdə qarşılıqlı razılaşma layihəsi hazırlamalıdırlar. Səlahiyyətli orqanların səylərinə baxmayaraq, təklif olunan qarşılıqlı razılaşma ikiqat vergitutmanı tamamilə aradan qaldırmaya bilər. Buna görə vergi ödəyicisinə(lərinə) yekunlaşdırmadan əvvəl belə bir MAP APA layihəsinin onlar üçün məqbul olub-olmadığını bildirməyə imkanı verilməlidir; vergi ödəyicisinin razılığı olmadan belə bir razılaşmanın əvvəlcədən tətbiqi mümkün deyil.
28. MAP APA yazılı sənəd şəklində olacaq, həmçinin məzmunu, tərtibatı və s. iştirakçı səlahiyyətli orqanlar tərəfindən müəyyənləşdiriləcəkdir. Qarşılıqlı razılaşmanın aydın anlaşılmasını və müqavilənin effektiv şəkildə həyata keçirilməsini təmin etmək məqsədilə, qarşılıqlı razılaşma ən azı aşağıdakı məlumatları ehtiva etməli və ya bu məlumatların MAP APA təklifi sənədində göstərildiyi yerə istinad edilməlidir:
    1. Razılaşmanın əhatə etdiyi müəssisələrin adı və ünvan;
    2. Əhatə olunan əməliyyatlar, sazişlər və ya razılaşmalar, vergi illəri və ya mühasibat uçotu dövrləri;
    3. Razılaşdırılmış metodologiyanın və razılaşdırılmış müqayisə oluna bilən məlumatların və ya gözlənilən nəticələrin diapazonu kimi digər əlaqəli məsələlərin təsviri;
    4. Metodologiyanın tətbiqi və hesablanmasının əsasını təşkil edən müvafiq terminlərin tərifi (məsələn, satış, satış xərcləri, ümumi mənfəət və s.);
    5. Metodologiyanın əsaslandığı və pozulması müqavilə danışıqlarının yenidən başlamasına səbəb olacaq vacib mülahizələr;
    6. Razılaşma üzrə danışıqların yenidən başlanmasına zərurət verməyən faktiki şəraitdəki dəyişikliklərlə əlaqəli istənilən razılaşdırılmış prosedurlar;
    7. Olarsa, köməkçi məsələlərin razılaşdırılmış vergi rejimi;
    8. Qarşılıqlı razılığın qüvvədə qalması üçün vergi ödəyicisininə əməl etməli olduğu şərtlər və qaydalar, eləcə də vergi ödəyicisinin bu şərtlər və qaydaları yerinə yetirməsini təmin edən prosedurlar;
    9. MAP APA-nın ölkədə tətbiqi nəticəsində vergi ödəyicilərinin vergi idarəsi qarşısında olan öhdəliklərinin təfərrüatlar (məsələn, illik hesabatlar, uçotun aparılması, vacib mülahizələrin dəyişməsi barədə bildiriş və s.); və
    10. Vergi ödəyicilərinin və səlahiyyətli orqanların məlumatların sərbəst şəkildə mübadilə edildiyi MAP APA prosesinə etibarını təmin etmək məqsədilə MAP APA-ya vergi ödəyicisi tərəfindən verilmiş bütün məlumatların (vergi ödəyicisinin kimliyi də daxil olmaqla) müvafiq yurisdiksiyaların daxili qanunlarına əsasən mümkün qədər açıqlanmaqdan qorunacağı və bu işdə iştirak edən səlahiyyətli orqanlar arasında mübadilə edilən bütün məlumatların müvafiq ikitərəfli vergi sazişinə və tətbiq olunan daxili qanunlara uyğun olaraq qorunacağı barədə təminat.
    11. **MAP APA-nın tətbiqi**
        1. ***MAP APA-nın qüvvəyə minməsi və vergi ödəyicisinə təsdiq verilməsi***
29. MAP APA razılaşdırıldıqdan sonra iştirak edən vergi orqanları razılaşmanı öz yurisdiksiyasında qüvvəyə mindirməlidirlər. Vergi idarələri iştirak edən səlahiyyətli orqanların bağladığı qarşılıqlı razılaşmaya uyğun olaraq müvafiq vergi ödəyiciləri ilə bir növ təsdiqləmə və ya razılaşmaya nail olmalıdırlar. Bu təsdiqləmə və ya razılaşma vergi ödəyicisini əmin edəcək ki, vergi ödəyicisi qarşılıqlı razılaşma da yer alan şərtlər və qaydalara yerli təsdiqləmə və ya razılaşmada əks olunduğu kimi əməl edərsə və proses ərzində illik əməletməyə dair hesabatlarında verilmiş ifadələr də daxil olmaqla əhəmiyyətli dərəcədə yanlış və ya yanıltıcı ifadələr verməzsə, MAP APA-nın əhatə etdiyi transfer qiymətqoyması əməliyyatları tənzimlənməyəcək. Şərtlər və qaydalara yerinə yetirilmədiyi təqdirdə tənzimlənməsini və ya razılaşmaya yenidən baxılmasınını tələb edən müəyyən mülahizələr daxildir.
30. Bu təsdiqləmə və ya razılaşmanın verilməsi üsulu ölkədən ölkəyə dəyişəcək və dəqiq forması yerli qanunvericilik və təcrübədən asılı olacaq. Bəzi ölkələrdə təsdiqləmə və ya razılaşma müvafiq daxili prosedura uyğun olaraq APA şəklində olacaq. Qarşılıqlı razılaşmanı effektiv şəkildə həyata keçirmək üçün yerli təsdiqləmə və ya razılaşma MAP APA-ya uyğun olmalıdır və vergi ödəyicisinə ən azı qarşılıqlı razılaşmada göstərilən imtiyazları verməlidir. Bundan əlavə, ikiqat vergitutmanı tamamilə ləğv etməyin mümkün olmadığı yerlərdə iştirakçı yurisdiksiyaların biri tərəfindən qalan ikiqat vergitutmanın birtərəfli şəkildə yüngülləşdirilməsi daxili təsdiqləmə prosedurununa uyğun olaraq mümkündür. Həm də bu təsdiqləmə və ya razılaşma MAP APA-da ehtiva edilənlərdən əlavə məsələləri əhatə edə bilər: məsələn, digər və ya köməkçi məsələlərin yerli vergi rejimini, əlavə uçotun aparılmasını və ya sənədləşdirmə tələblərini və hesabatların verilməsini. Diqqət yetirmək lazımdır ki, daxili təsdiqləmənin və ya razılaşmanın əhatə etdiyi heç bir əlavə şərt MAP APA şərtlərinə zidd olmasın.
    * 1. ***Mümkün geriyə təsir qüvvəli tətbiq ("Roll back")***
31. Nə vergi idarələri, nə də vergi ödəyicisi MAP APA-da razılaşdırılmış metodologiyanı MAP APA-nın birinci ilindən əvvəl başa çatan vergi illərinə tətbiq etməyə məcbur deyillər (əksər hallarda “geri dönmə” adlanır). Əslində, başqa bir fakt nümunəsi üstünlük təşkil edərsə bunu etmək qeyri-mümkün ola bilər. Bununla belə, MAP APA çərçivəsində tətbiq ediləcək metodologiya əvvəlki illərdə müqayisə oluna bilən əməliyyatlara necə baxıldığını təyin etmək üçün yol göstərə bilər. Bəzi hallarda, transfer qiymətləri MAP APA-nın tətbiqindən əvvəlki mühasibat uçotu dövrlərində bir vergi idarəsi tərəfindən sorğulana bilər. Vergi idarəsi və vergi ödəyicisi təhqiqatı həll etmək üçün razılaşdırılmış metodologiyadan istifadə etmək istəyə bilər və ya yerli qanunvericiliyin tələblərinə uyğun olaraq, vergi idarəsi vergi ödəyicisinin müraciəti və ya razılığı olmadan belə addım atmağa qərar verə bilər. 14-cü Fəaliyyətin 2.7-ci bəndinin minimum standartında deyilir ki, əvvəlki illərdə müvafiq şərtlər və qaydalar eynidirsə və bu, auditlə yoxlanıbsa, ikitərəfli APA proqramları olan ölkələr müvafiq hallarda tətbiq olunan müddətə uyğun olaraq (dəyərləndirməni məhdudlaşdıran yerli hüquqi qaydalar kmi), APA-nın geri dönməsini (əvvəlki vergi illəri APA-nın orijinal əhatə dairəsinə daxil edilmir) təmin etməlidirlər.
32. **MAP APA-nın monitorinqi**
33. Vergi ödəyicisinin qarşılıqlı razılaşmanın əsaslandığı şərtlərə və qaydalara onun müddəti ərzində tabe olmalarının vergi idarələri tərəfindən təsis edilməsi vacibdir. Qarşılıqlı razılaşma vergi idarələri arasında əldə edildiyi və vergi ödəyicisinin razılaşmanın tərəfi olmadığı üçün vergi idarələri vergi ödəyicisinin əməletməsinin monitorinqi üçün yuxarıda təsvir edilən yerli təsdiqləmə və ya razılaşma proseduruna arxalanır. Vergi ödəyicisi MAP APA-nın şərtlərinə və qaydalarına əməl etmirsə, razılaşmanın artıq tətbiq edilməsinə ehtiyac yoxdur. Buna görə də bu bölmədə MAP APA-nın müvəffəqiyyətlə həyata keçirilməsi üçün zəruri olan yerli prosedurların aspektləri və vergi ödəyicisinin bütün şərtlər və qaydalara əməletməsini təmin etmək üçün lazımi tədbirlər barədə məlumat verilir.
    1. **Uçot qaydası**
34. Vergi ödəyicisi və vergi idarələri vergi ödəyicisinin MAP APA-ya əməletmə dərəcəsini yoxlamaq məqsədi ilə vergi ödəyicisini saxlamalı və tutmalı olduğu sənədlərin və uçotların növünü (lazımi tərcümələr də daxil olmaqla) razılaşdırmalıdırlar. Təlimatların IV və V fəsillərindəki təlimatlara sənədləşmə tələblərinin həddən artıq ağır olmaması üçün riayət edilməlidir. Saxlama müddəti, həmçinin sənədlərin və uçotların hazırlanması üçün cavab müddəti ilə bağlı müddəalar da daxil edilə bilər.
    1. **Monitorinq mexanizmləri**
       1. ***İllik hesabatlar***
35. MAP APA-nın əhatə etdiyi hər vergi ili və ya mühasibat uçotu dövrü üçün vergi ödəyicisindən vergi bəyannaməsinə əlavə olaraq vergi ödəyicisinin cari il üçün faktiki əməliyyatlarını təsvir edən, eləcə də vacib mülahizələrin və ya digər təminatların təmin olunduğunu müəyyən etmək üçün lazım olan məlumatlar da daxil olmaqla MAP APA-nın şərt və qaydalarına əməletməsini əks etdirən illik hesabat təqdim etmək tələb oluna bilər. Bu məlumat vergi ödəyicisi tərəfindən daxili təsdiqləmə və ya razılaşma bağladığı vergi idarəsinə müvafiq yerli qanunlar və ya prosedurlarda nəzərdə tutulmuş şəkildə verilməlidir.

* + 1. ***Audit***

1. MAP APA yalnız müqavilədə göstərilən tərəflərə və nəzərdə tutulmuş əməliyyatlara tətbiq olunur. Belə bir razılaşmanın mövcudluğu iştirakçı vergi idarələrinin gələcəkdə audit fəaliyyətini həyata keçirməsinə mane olmur. Bunula belə, MAP APA-ya daxil olan əməliyyatların auditi vergi ödəyicisinin razılaşmanın şərtlərinə və qaydalarına nə dərəcədə əməletməsini və seçilmiş metodologiyanın etibarlı tətbiqi üçün zəruri olan şəraitin və mülahizələrin mövcud olub-olmamasını müəyyən etməklə məhdudlaşacaqdır. Aidiyyəti vergi idarələri vergi ödəyicisindən tələb edə bilər ki, aşağıdakıları təmin etsin :
   1. Vergi ödəyicisi MAP APA-nın şərtlərinə və qaydalarına əməl etsin;
   2. Təklifdə, illik hesabatlarda və hər hansı təsdiqedici sənəddə göstərilənlər qüvvədə qalsın və faktlara və ya şəraitə edilən istənilən dəyişiklik illik hesabatlara daxil edilsin;
   3. Metodologiya MAP APA-nın şərtlərinə və qaydalarına görə dəqiq və müvafiq şəkildə tətbiq edilsin; və
   4. Transfer qiymətqoyması metodologiyasına əsaslanan vacib mülahizələr qüvvədə qalsın.
   5. **Əməletməmənin və ya vəziyyətdəki dəyişmələrin nəticələri**
2. Ümumiyyətlə, MAP APA-nın şərtlərinə və qaydalarına əməletməmə və ya vacib mülahizəyə cavab verməməyin nəticələri bunları hərəkət keçirəcək : a) MAP APA-nın şərtlərini, b) bu əməletməmə və ya uyğunsuzluqla necə mübarizə aparacağına dair səlahiyyətli orqanlar arasında əlavə razılaşmanı və c) tətbiq olunan yerli qanunları və ya prosedura müddəalarını. Yəni, MAP APA-nın özü əməletməmə və ya uyğunsuzluq halında izləniləcək proseduraları təyin edə və ya yaranacaq nəticələri təsvir edə bilər. Belə vəziyyətdə, səlahiyyətli orqanlar istəyərlərsə, hər fərdi hal üçün hansı tədbirin görülməsi barədə müzakirələrə qoşula bilərlər. Nəhayət, yerli qanun və ya prosedura müddəaları vergi ödəyicisinə və aidiyyəti vergi idarəsinə nəticələr və ya öhdəliklər tətbiq edə bilər. Aşağıdakı bəndlərdə bəzi yurisdiksiyalarda qəbul edilmiş və bütövlükdə işləyən proseduralara bənzər təlimatlar təklif edilir. Bununla yanaşı, vurğunlamalıdır ki, bəzi vergi idarələri fərqli proseduralar və yanaşmalar tətbiq etmək istəyə bilər.
3. Vergi idarələri MAP APA-nın hər hansı bir tələbinin yerinə yetirilmədiyini müəyyənləşdirirsə, MAP APA-nın şərtlərinə və qaydalarına əsasən razılaşmanın tətbiq olunmağa davam etməsinə müəyyən hallarda razı ola bilərlər: məsələn, əməletməmənin təsirinin maddi olmadığı yerlərdə. MAP APA-nın tətbiqinin davam etməsinə razı olmadıqda, vergi idarələrinin müraciət edə biləcəyi üç seçim ola bilər. Görüləcək tədbirin xarakteri əməletməmənin ciddiliyindən asılıdır.
4. Ən kəskin tədbir ləğvdir. Bu halda, vergi ödəyicisinə MAP APA-ya heç daxil olmadığı kimi münasibət göstərilir. Buna nisbətən yüngül tədbir müqaviləni dayandırmaqdır, yəni MAP APA-nın dayandırmaya qədər qüvvədə olduğu dövrdə vergi ödəyicisinə münasibət göstərilir. MAP APA dayandırılarsa və ya ləğv edilərsə, dayandırmanın və ya ləğvin qüvvədə olduğu vergi illəri və ya mühasibat uçotu dövrlərində müvafiq vergi idarələri və vergi ödəyiciləri MAP APA-ya daxil olmadıqları haldakı kimi bütün hüquqlarını yerli qanunlara və müqavilə müddəalarına uyğun olaraq saxlayacaqlar. Nəhayət, MAP APA yenidən işlənə bilər. Bu da o deməkdir ki, işlənmə tarixindən əvvəl və sonra fərqli şərtlər tətbiq olunsa da, işlənmə müddəti ərzində vergi ödəyicisi MAP APA-nın imtiyazlarından isitifadə edə biləcək. Əlavə məlumatlar aşağıda verilmişdir.
   * 1. ***MAP APA-nın ləğvi***
5. Vergi idarəsi aşağıdakı halları müəyyənləşdirildiyi təqdirdə bir tərəfli və ya qarşılıqlı razılaşma ilə MAP APA-nı ləğv edə bilər:
   1. MAP APA üçün müraciət və təqdimat verilərkən, illik hesabatlar, digər dəstəkləyici sənədlər və ya sadəcə verilən müəyyən məlumatlarda vergi ödəyicisinin səhlənkarlığına, diqqətsizliyinə və ya bilərəkdən gizlətməsinə görə təhrif, səhv və ya nöqsan olduqda; və ya
   2. İştirak edən vergi ödəyicisi(ləri) MAP APA-nın təməl şərt və qaydalarına ciddi şəkildə əməl edə bilmədikdə.
6. MAP APA ləğv edildikdə, ləğvetmə MAP APA-nın qüvvədə olduğu ilk vergi ilinin və ya mühasibat uçotu dövrünün ilk gününə də şamil olunur. Bununla da, MAP APA-nın aidiyyəti vergi ödəyicisi(ləri) və digər vergi idarələri üzərində daha təsiri olmayacaq. Bu tədbirin ciddi təsiri olduğuna görə MAP APA-nın ləğv edilməsini təklif edən vergi idarəsi müvafiq faktları diqqətlə və hərtərəfli qiymətləndirdikdən sonra bu qərarı verməlidir. Eyni zamanda, həmin vergi idarəsi aidiyyəti vergi ödəyicisinə(lərinə) və digər vergi idarəsinə(lərinə) vaxtında məlumat verməli və onlarla məsləhətləşməlidir.
   * 1. ***MAP APA-nın ləğv edilməsi***
7. Vergi idarəsi aşağıdakı hallardan birinin meydana gəldiyi müəyyən edildiyi təqdirdə MAP APA-nı birtərəfli qaydada və ya qarşılıqlı razılaşma ilə dayandıra bilər :
   1. MAP APA üçün müraciət və təqdimat verilərkən, illik hesabatlar, digər dəstəkləyici sənədlər və ya sadəcə verilən müəyyən məlumatlarda vergi ödəyicisinin səhlənkarlığından, diqqətsizliyindən və ya bilərəkdən gizlətməsdən başqa səbəblərə görə təhrif, səhv və ya nöqsan olduqda;
   2. İştirak edən vergi ödəyicisi(ləri) MAP APA-nın hər hansı şərt və qaydasına ciddi şəkildə əməl edə bilmədikdə; və ya
   3. Bir və ya daha çox vacib mülahizə ciddi şəkildə pozulduqda; və ya
   4. Vergi qanunvericiliyində, o cümlədən MAP APA ilə əhəmiyyətli dərəcədə bağlı olan müqavilə müddəasında dəyişiklik olduqda; və dəyişiklik edilmiş halları nəzərə almaq üçün razılaşmaya yenidən baxılması (aşağıdakı 80-82-ci bəndlərə baxın) mümkün olmadıqda.
8. MAP APA dayandırıldıqda, dayandırma tarixi buna səbəb olan hadisənin xarakteri ilə müəyyənləşdiriləcəkdir. Bu, konkret bir tarix ola bilər: məsələn, dayandırılmaya səbəb vergi qanunvericiliyində əhəmiyyətli bir dəyişiklik olsa (bununla belə, MAP APA yenə də qanunda dəyişiklik tarixi ilə dayandırma tarixi arasında keçid dövrünün olmasını təmin edə bilər). Digər hallarda, dayandırma müəyyən vergi ili və ya mühasibat uçotu dövrü üçün qüvvədə olacaq: məsələn, həmin vergi ilində və ya hesabat dövründə müəyyən bir tarixə aid edilə bilməyən vacib mülahizələrin birində ciddi dəyişiklik baş verdikdə. MAP APA-nın dayandırıldığı gündən aidiyyəti vergi ödəyicisi(ləri) və digər vergi idarələri üzərində artıq bir təsiri olmayacaq.
9. Vergi idarəsi dayandırmadan o halda imtina edə bilər ki, vergi ödəyicisi vergi idarəsini qane edən məqbul səbəb göstərə bilsin və vergi ödəyicisi təhrifi, səhvi, nöqsanı və ya əməletməməni düzəltmək üçün vergi idarəsinin təklif etdiyi düzəlişləri icra etməyə və ya vacib mülahizələrdə, vergi qanunvericiliyi və ya APA ilə əlaqəli müqavilə müddəalarındakı dəyişiklikləri nəzərə almağa razı olsun. Bu cür tədbirlər MAP APA-ya yenidən baxılmasına səbəb ola bilər (aşağıya baxın).
10. Dayandırmanı təklif edən vergi idarəsi aidiyyəti vergi ödəyicisinə(lərinə) və digər vergi idarəsinə(lərinə) vaxtında məlumat verməli və onlarla məsləhətləşməlidir. Bu məsləhətləşməyə APA-nın dayandırılması təklifini izah edən səbəblər daxil olmalıdır. Hər hansı bir son qərar verilmədən əvvəl vergi ödəyicisinə sualları cavablandırmaq üçün fürsət verilməlidir.
    * 1. ***MAP APA-ya yenidən baxılması***
11. Transfer qiymətqoyması metodologiyasının etibarlılığı MAP APA-nın müddəti ərzində mütəmadi tətbiq olunan vacib mülahizələrdən asılıdır. MAP APA, eləcə də hər hansı yerli təsdiqləmə və ya razılaşma vergi ödəyicisindən istənilən dəyişiklik barədə aidiyyəti vergi idarələrini məlumatlandırmağı tələb etməlidir. Vergi idarələri tərəfindən qiymətləndirildikdən sonra vacib mülahizədə qeyd olunan şərtlərdə ciddi dəyişiklik olduğu müəyyən edilərsə, dəyişiklikləri əks etdirmək üçün MAP APA yenidən işlənə bilər. Yuxarıda müzakirə edildiyi kimi, MAP APA-nın etibarlılığı üçün vacib olmasa da yoxlanılması aidiyyəti tərəflər tərəfindən zəruri hesab edilən mülahizələr ola bilər. Belə bir yoxlanmanın nəticələrindən biri MAP APA-nın yenidən işlənməsi ola bilər. Bununla belə, bir çox hallarda MAP APA-nın şərtləri və qaydaları yenidən işlənməyə ehtiyac olmadan bu cür dəyişikliklərin təsirini nəzərə almaq üçün kifayət qədər çevik ola bilər.
12. Vergi ödəyicisi vergi idarələrinə dəyişiklik baş verdikdən və ya vergi ödəyicisi dəyişiklikdən xəbərdar olduqdan mümkün qədər qısa müddət sonra bildiriş göndərməli və tələb olunarsa, göndərmə tarixindən gec olmadan həmin dəyişiklik illik hesabatda və ya mühasibat uçotu dövrü sənədlərində göstərilməlidir. Aidiyyəti tərəflərə MAP APA-nın yenidən işlənməsi barədə razılığa gəlmək üçün daha çox vaxt vermək və bununla da, dayandırma ehtimalını azaltmaq məqsədilə erkən bildirişlərin göndərilməsi məqsədəuyğun hesab edilir.
13. Yenidən işlənmiş MAP APA-da düzəlişin qüvvəyə mindiyi tarix və ilkin MAP APA-nın qüvvədən düşdüyü tarix göstərilməlidir. Dəyişiklik tarixini dəqiq müəyyənləşdirmək olarsa, yenidən işlənmiş müqavilə normal olaraq həmin gündən qüvvəyə minir. Dəqiq bir tarix müəyyən edilə bilmədikdə MAP APA dəyişikliyin baş verdiyi mühasibat uçotu dövründən sonra gələn dövrün ilk günündən qüvvəyə minir. Vergi idarələri və vergi ödəyicisi yenidən işlənmiş MAP APA-nın zəruri olub-olmaması və ya MAP APA-nın necə işlənməsi barədə razılığa gələ bilmirsə, MAP APA dayandırılacaq, həmçinin iştirak edən vergi ödəyiciləri və vergi idarələri üzərində təsiri olmayacaq. MAP APA-nın dayandırılması üçün effektiv tarixinin müəyyənləşdirilməsi baxılma tarixini təyin etmək üçün tətbiq olunan prinsiplərə uyğun olacaq.
    1. **MAP APA-nın yenilənməsi**
14. Vergi ödəyicisinə(lərinə) və vergi idarələrinə yenilənmə müraciətini nəzərdən keçirmək və qiymətləndirmək, həmçinin razılığa gəlmək üçün lazım olacaq vaxtı nəzərə alaraq, MAP APA-nı yeniləməkdən ötrü müraciət iştirak edən vergi idarələri tərəfindən müəyyən edilmiş vaxtda edilməlidir. Mövcud MAP APA-nın müddəti bitməmişdən əvvəl yeniləmə prosesinə başlamaq faydalı ola bilər.
15. Yeniləmə ərizəsinin formatı, işlənməsi və qiymətləndirilməsi ümumi olaraq ilkin MAP APA ərizəsi ilə oxşar olacaqdır. Bununla birlikdə, iştirakçı vergi idarələrinin razılığı ilə lazımi məlumatların həcmi, xüsusən də faktlar və şəraitdə ciddi dəyişiklik olmadıqda, azaldıla bilər. MAP APA-nın yenilənməsi avtomatik deyil. Bu, bütün tərəflərin razılığından və vergi ödəyicisinin mövcud MAP APA-nın şərtlərinə və qaydalarına əməletməsindən asılıdır. Əlbəttə ki, yenilənmiş MAP APA-nın metodologiyası, eləcə də şərtlər və qaydaları əvvəlki MAP APA-dan fərqli ola bilər.

***V Fəslə I Əlavə:***

**Transfer Qiymətqoymasına dair Sənədləşmə - Master Fayl**

Master faylda aşağıdakı məlumatlar əks olunmalıdır:

### Təşkilati struktur:

* + - TMŞ şirkətlər qrupunun təşkilati-hüquqi formasını və səhmdarlarını və fəaliyyətdə olan müəssisələrin cografi yerləşməsini göstərən diaqram.

### TMŞ-nın fəaliyyətinin təsviri

* + - TMŞ-nın biznes fəaliyyətinin ümumi təsvirinə aşağıdakılar daxildir:
      * Biznes mənfəətin əsas mənbələri;
      * Şirkətlər qrupunun beş ən böyük məhsulu/xidməti üzrə təchizat zəncirinin dövriyyələrlə birgə təsviri, əlavə olaraq qrupun ümumi dövriyyəsinin 5%-dən çoxunu təşkil edən digər məhsul və xidmətlər. Tələb edilən bu təsvir sxem yaxud diaqram formasında ola bilər;
      * Tədqiqatlar və inkişaf üzrə xidmətlər istisna olunmaqla TMŞ qrupunun üzvləri arasındakı vacib xidmət müqavilələrinin siyahısı və onların qısa təsviri, o cümlədən vacib xidmətlər göstərən müəssisələrin potensialının, xidmətlər üzrə xərclərin bölüşdürülməsi və müəssisədaxili xidmətlər üzrə ödənişlərin məbləğlərinin müəyyən edilməsinə dair transfer qiymətqoyma siyasətlərinin təsviri;
      * Qrupun yuxarıdakı ikinci bənddə istinad edilmiş məhsul və xidmətləri üçün əsas coğrafi bazarların təsviri;

**502** – 5-Cİ FƏSLƏ ƏLAVƏ: TRANSFER QİYMƏTQOYMASI SƏNƏDLƏRİ - MASTER FAYL

* Qrup daxilindəki şirkətlərin dəyərlərin yaradılmasında verdikləri əsas töhfələri təsvir edən icmal funksional analiz; yəni, icra edilmiş əsas funksiyalar, ehtimal edilən əhəmiyyətli risklər və istifadə edilmiş vacib aktivlər;
* Maliyyə ili ərzində baş vermiş biznes restrukturizasiyası, aktivlərin əldə edilməsi və realizasiyası üzrə əməliyyatların təsviri.

### Transmilli müəssisənin qeyri-maddi aktivləri (Bu Təlimatların VI fəslində müəyyən olunduğu kimi)

* TMŞ qrupunun əsas TA mərkəzlərinin və TA-ın idarəçiliyinin yerləşməsi də daxil olmaqla qeyri maddi aktivlərin hazırlanması, sahiblik və istismarına dair ümumi strategiyası.
* Transfer qiymətqoyması məqsədləri üçün vacib olan TMŞ qrupunun qeyri-maddi aktivlərinin və ya qeyri-maddi aktivlər qrupunun siyahısı və onların hüquqi sahibləri barədə məlumat.
* Xərc bölüşdürmə razılaşmaları, əsas araşdırma xidməti razılaşmları və lisenziya müqavilələri daxil olmaqla, qeyri-maddi aktivlərlə əlaqədar müəyyən olunmuş əlaqədar şirkətlər arasında vacib razılaşmaların siyahısı.
* Tədqiqat və araşdırma və qeydi-maddi aktivlərlə bağlı qrupun transfer qiymətqoyması siyasətinin ümumi təsviri.
* Qurumlar, ölkələr və müvafiq təzminatlar daxil olmaqla, müvafiq maliyyə ili ərzində əlaqəli müəssisələr arasında qeyri-maddi aktivlərin faizlərinin vacib transferlərinin ümumi təsviri.

### TMŞ-in şirkətdaxili maliyyə fəaliyyəti

* Əlaqəli olmayan kreditorlarla vacib maliyyə anlaşmaları daxil olmaqla, qrupun necə maliyyələşdirilməsinin ümumi təsviri.
* Qurumun əməliyyatlarının əsaslandığı qanunların olduğu və belə qurumların idarə olunması məkanının yerləşdiyi ölkə daxil olmaqla, qrupa mərkəzi maliyyəşdirmə funksiyası təmin edən TMŞ qrupun hər hansı üzvlərinin müəyyən olunması.
* Əlaqəli müəssisələrin maliyyələşməsi ilə əlaqədar TMŞ-nin ümumi transfer qiymətqoyması siyasətlərinin ümumi təsviri.

### TMŞ-in maliyyə və vergi mövqeləri

* Maliyyə hesabatlılığı, qanunvericilik, daxili idarəetmə, vergi və digər məqsədlər üçün hazırlanması istisna olmaqla, müvafiq maliyyə ili üçün TMŞ-nin illik konsolidasiya olunmuş maliyyə hesabatı.
* Ölkələr arasında gəlirin bölüşdürülməsi ilə əlaqədar olaraq, TMŞ qrupun mövcud birtərəfli transfer qiymətinin əvvəlcədən razılaşdırılması müqavilələrinin (APA) siyahısı və qısa təsviri.

***V FƏSLƏ II ƏLAVƏ:***

**TRANSFER QİYMƏTQOYMASINA DAİR SƏNƏDLƏŞMƏ - LOKAL FAYL**

Lokal faylda aşağıdakı məlumatlar qeyd edilməlidir:

### Yerli müəssisə

* Yerli müəssisənin idarəçilik strukturunun, təşkilati struktur, və yerli rəhbərliyin hesabat verdiyi şəxslərin və həmin şəxslərin işlədiyi baş ofislərin yerləşdiyi ölkə(lər)in təsviri.
* Yerli müəssisənin biznes fəaliyyəti və yürütdüyü biznes strategiya, o cümlədən cari yaxud ötən ildə baş vermiş biznes restrukturizasiyası yaxud qeyri-maddi aktivlərin köçürülməsi prosesinə cəlb olunması yaxud bu proseslərin ona təsir etməsinin göstəriciləri və yerli müəssisəyə təsir göstərən əməliyyatların qeyd edilən aspektlərinin şərhi.
* Əsas rəqiblər.

### Nəzarət olunan əməliyyatlar

Müəssisənin iştirak etdiyi nəzarət edilən əməliyyatlardakı hər bir maddi kateqoriya üzrə aşağıdakı məlulatları daxil edin:

* Maddi nəzarət edilən əməliyyatların (məs., istehsal xidmətlərinin alınması, malların alınması, xidmətlərin göstərilməsi, kreditlərin verilməsi, maliyyə və icra zəmanətləri, qeyri-maddi aktivlərin lisenziyaları və s.) təsviri və bu əməliyyatların həyata keçirildiyi şərait.
* Ödənişləri həyata keçirən yaxud onları qəbul edən müəssisənin yerləşdiyi xarici ölkədəki vergi orqanı tərəfindən aparılmış təsnifləşdirmə əsasında yerli müəssisənin cəlb olunduğu nəzarət edilən əməliyyatların hər bir kateqoriyası üzrə müəssisədaxili ödənişlərin məbləğləri və müvafiq ödəniş qəbzləri (yəni, mal, xidmət, royalti, faiz və s. üzrə ödənişlər və qəbzlər).

**506** – 5-Cİ FƏSLƏ ƏLAVƏ II: TRANSFER QİYMƏTQOYMASI SƏNƏDLƏRİ - LOKAL FAYL

* Nəzarət edilən əməliyyatlara dair hər bir kateqoriya üzrə cəlb edilmiş əlaqəli müəssisələrin və onların arasındakı əlaqələrin müəyyənləşdirilməsi.
* Yerli müəssisə tərəfindən imzalanmış bütün müəssisədaxili razılaşmaların surətləri.
* Nəzarət edilən əməliyyatların sənədləşdirilmiş hər bir kateqoriyası ilə əlaqədar olaraq vergi ödəyicisi və müvafiq əlaqəli müəssisələrə dair təfsilatlı müqayisəlilik təhlili və funksional təhlil, o cümlədən əvvəlki illərlə müqayisədə baş vermiş dəyişikliklər.1
* Əməliyyat kateqoriyası ilə əlaqədar ən münasib transfer qiymətqoyma metodu olmasının göstəricisi və bu metod seçiminin əsaslandırılması.
* Yoxlanılan tərəf olaraq seçilmiş əlaqəli müəssisə və əgər mümkündürsə, seçimin əsaslandırılması.
* Transfer qiymətqoyma metodologiyasının tətbiqi ilə bağlı vacib fərziyyələrin icmalı.
* Zəruri hallarda çoxillik analizin aparılmasının əsaslandırılması.
* Seçilmiş müqayisə edilən bilən, nəzarət edilməyən əməliyyatların (daxili yaxud xarici) siyahısı və təsviri, mümkün olduqca transfer qiymətqoyma analizində istinad edilmiş müstəqil müəssisələrlə bağlı münasib maliyyə indikatorlarına dair məlumat, o cümlədən müqayisə edilən bilən axtarış metodologiyası və bu cür məlumatların mənbəyi.
* Müqayisəliliyin aparılması üçün edilən düzəlişlərin təsviri, düzəlişin yoxlanılan tərəfin nəticələrinə, müqayisə edilə bilən nəzarət edilməyən əməliyytatlara yaxud hər ikisinə tətbiq edildiyinin göstəricisi.
* Aidiyyəti əməliyyatların seçilmiş transfer qiymətqoyma metodu əsasında qol uzunluğu qiymətləri ilə aparıldığını təsdiqləyən səbəblərin təsviri.

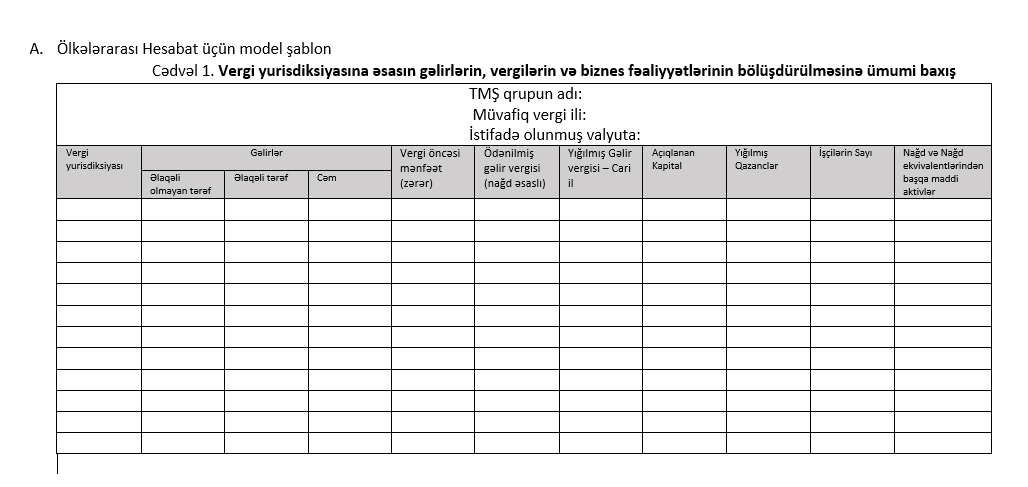
1 Master faylda funksional təhlilin eynisi olarsa, master fayla çarpaz istinad yetərlidir.

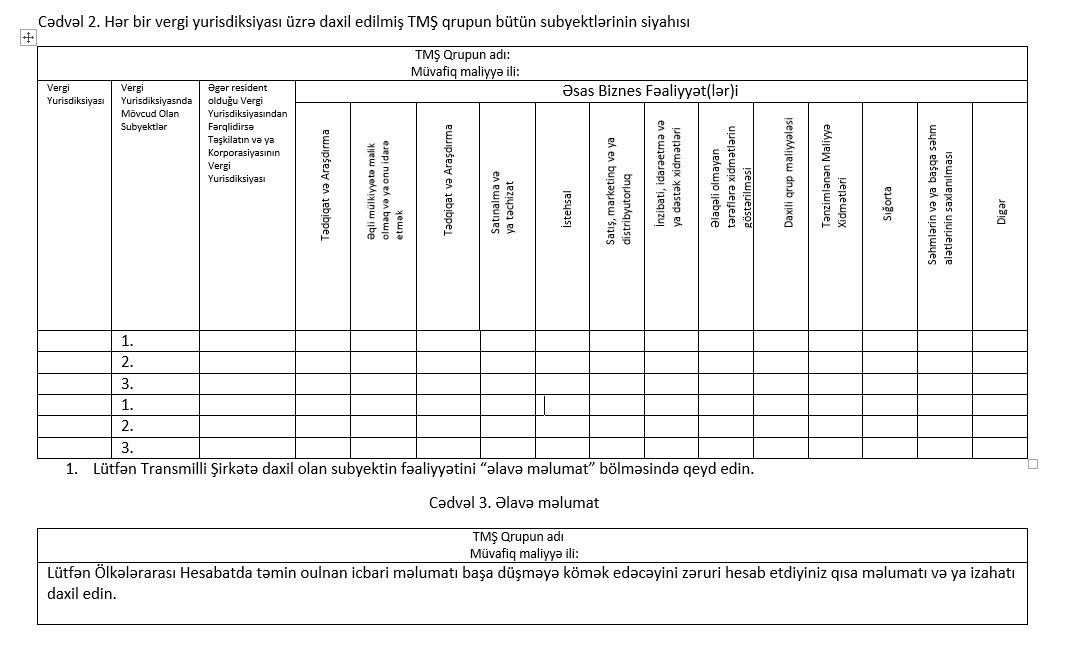
* Transfer qiymətqoyma metodologiyasının tətbiqi ilə bağlı istifadə edilmiş maliyyə məlumatlarının icmalı.
* Yerli vergi orqanının tərəfdaş olmadığı və yuxarıda təsvir edilmiş nəzarət edilən əməliyyatlara dair mövcud transfer qiymətinin əvvəlcədən razılaşdırılmasına dair ikitərəfli / çoxtərəfli sazişlərin və digər vergi qərarlarının mübadiləsinin nüsxələri.

### Maliyyə məlumatları

* Aidiyyəti maliyyə ili üzrə yerli müəssisənin illik maliyyə hesabları. Yoxlanılmış hesabatlar varsa təqdim edilməli, əgər yoxdursa, bu halda yoxlanılmamış hesabatlar təqdim edilməlidir.
* Transfer qiymətqoyma üsulunun tətbiqi zamanı istifadə edilmiş maliyyə məlumatlarının illik maliyyə hesabatları ilə əlaqələndirə biləcək məlumatlar və bölüşdürmə cədvəlləri.
* Təhlillərdə istifadə edilmiş müqayisə oluna bilən nümunələr üçün aidiyyəti maliyyə məlumatlarının icmal cədvəlləri və məlumatların əldə edildiyi mənbələr.».

***V FƏSLƏ III ƏLAVƏ***

**Transfer Qiymətqoymasına dair Sənədləşmə - Ölkələrarası Hesabatlılıq**



### Ölkələrarası hesabat üçün şablon - Ümumi təlimatlar

**Məqsəd**

Bu Təlimatların 5-ci Fəslinə Əlavə III-də transmilli şirkətin (TMŞ) vergi-yurisdiksiyasıları arası olmaqla gəlirin bölüşdürülməsi, vergi və biznes fəaliyyətləri ilə bağlı məlumatları ehtiva edən şablon yer alır. Bu təlimatlar ölkələrarası hesabat üçün model şablonun bir hissəsini təşkil edir.

### Anlayışlar

#### Hesabatçı TMŞ

Hesabatçı TMŞ, TMŞ qrupun mütləq təsisçi qurumudur.

#### Subyekt

Əlavə III-ün tamamlanması məqsədi ilə TMŞ qrupun subyekti (i) TMŞ Qrupunun maliyyə hesabatlığı məqsədləri üçün konsolidasiya edilmiş maliyyə hesabatlarına daxil edilmiş hər hansı ayrıca biznes qurumudur və ya əgər TMŞ-nin belə bir biznes qurumunun səhm faizləri ictimai qiymətli kağızlar birjasında alınıb satılarsa belə hesabatlara daxil edilə bilər.

1. və belə biznes qurumu sadəcə ölçüsünə və vaciblik səbəbinə görə TMŞ qrupun Konsolidasiya Olunmuş Maliyyə hesabatlarından çıxarılır; və
2. (i) -ə və ya (ii)-yə daxil edlmiş TMŞ qrupun hər hansı ayrı biznes qurumunun daimi müəssisəsi, o şərtlə ki, biznes qurumu belə daimi müəssisə üçün maliyyə hesabatlılığı, qanunvericilik, vergi hesabatı və ya daxili idarəetmə nəzarət məqsədləri üçün ayrıca maliyyə hesabatı hazırlasın.

#### Filiallar və Daimi Müəssisələrin Nəzərə Alınması

Daimi müəssisənin məlumatları, hissəsi olduğu biznes qurumunun rezident olduğu vergi yurisdiksiyasında deyil, özünün yerləşdiyi vergi yurisdiksiyasına istinadən açıqlanmalıdır. Daimi müəssisənin hissəsi olduğu biznes qurumu üçün rezident vergi yurisdiksiyasına edilən hesabatlarda daimi müəssisə ilə olan hissələr çıxarılmalıdır.

#### Konsolidasiya Olunmuş Maliyyə Hesabatları

TMŞ qrupunun konsolidasiya olunmuş maliyyə hesabatları, mütləq təsisçi qurumun və subyektlərin aktivləri, öhdəlikləri, gəlirləri, məsrəflər və nağd pul vəsaitlərinin hərəkəti tək bir iqtisadi qurum olaraq təqdim olunur.

#### İllik şablon ilə əhatə olunan dövr

Şablon TMŞ-in maliyyə ilini əhatə etməlidir. Hesabat verən TMŞ-nin səlahiyyəti daxilində olan subyektlərlə bağlı şablon (i) hesabatçı TMŞ-nin maliyyə ili ilə eyni tarixdə başa çatan və ya bu tarixdən öncə 12 ay ərzində başa çatan müvafiq subyektlərin maliyyə ili ilə bağlı məlumat və ya (ii) hesabat verən TMIŞ-nin maliyyə ili üçün hesabatı verilən bütün müvafiq subyektlər üçün məlumat.

#### Məlumatın mənbəyi

Şablonu dolduran zaman hesabat verən TMŞ ilbəil eyni məlumat mənbəyindən istifadə etməlidir. Hesabat verən TMŞ, müstəqil qurumun məcburi maliyyə hesabatları, tənzimləyici maliyyə hesabatları və ya daxili idarəetmə hesabları arasından öz konsolidasiya olunmuş hesabatlılıq paketlərindən məlumatdan istifadə etməyi seçə bilər. Şablondakı gəliri, mənfəəti və vergi hesabatlılğını konsolidasiya olunmuş maliyyə hesabatları ilə uzlaşdırmaq zəruri deyil. Əgər məcburi maliyyə hesabatları hesabatlılıq üçün istifadə olunursa, şablonun əlavə məlumat bölməsində bildirilən il üçün orta məzənnə ilə hesabat verən TMŞ-nin funksional valyutasında qeyd olunmalıdır. Düzəlişlərin edilməsinə ehtiyac yoxdur, amma vergi yurisdiksiyaları arasında tətbiq olunan mühasibat prinsiplərində fərqlər üçün edilə bilər.

Hesabat verən TMŞ şablonun Əlavə Məlumat bölməsində şablonu hazırlamaq üçün istifadə olunan məlumatların mənbələrinin qısa təsvirini təmin etməlidir. Əgər ilbəil istifadə olunan mənbə məlumatlarında dəyişiklik edilibsə, hesabat verən TMŞ dəyişikliklərin səbəbini və onun nəticələrini şablonun Əlavə Məlumat bölməsində izah etməlidir.

### Ölkələrarası hesabat üçün şablon - Xüsusi təlimatlar

**Vergi yurisdiksiyası üzrə gəlirin, vergilərin və biznes fəaliyyətlərinin ümumi mənzərəsi (Cədvəl 1)**

#### Vergi yurisdiksiyası

Şablonun birinci sütununda hesabat verən TMŞ, TMŞ qrupun subyektlərinin vergi rezidentləri olduğu bütün vergi yurisdiksiyalarının siyahısını verməlidir. Vergi yurisdiksiyası maliyyə avtonomiyası olan ölkə və ya qeyri-ölkə yurisdiksiyadır. Hesabat verən TMŞ tərəfindən vergi məqsədləri üçün vergi yurisdiksiyasında rezident hesab olunmayan bütün subyektlər üçün ayrıca cərgə olmalıdır. Subyekt bir deyil, bir neçə vergi yurisdiksiyasında rezident olanda, rezident vergi yurisdiksiyasını müəyyən etmək üçün mövcud vergi sazişi çərçivəsində ikiqat vergitutmadan yayınmaq üçün hansı ölkənin vergi tətbiq edəcəyi müəyyənləşməlidir. Heç bir tətbiqi mümkün vergi sazişi mövcud olmayanda, subyekt öz idarəetmə fəaliyyətini icra etdiyi vergi yurisdiksiyasında öz hesabatlarını verməlidir. İdarəetmə fəaliyyətinin icra yeri İƏİT model vergi konvensiyasının 4-cü maddəsinin müddəaları və onunla birgə olan şərhlər bölümünə əsasən müəyyən edilməlidir.

#### Gəlirlər

Gəlirlər başlıqlı şablonun üç sütununda, hesabatçı TMŞ aşağıdakı məlumatları açıqlamalıdır: (i) TMŞ qrupunun müvafiq vergi yurisdiksiyasında bütün subyektlərinin əlaqəli müəssisələr ilə əməliyyatlardan əldə bütün gəlirlərin cəmi; (ii) TMŞ qrupunun müvafiq vergi yurisdiksiyasında bütün subyektlərinin müstəqil tərəflər ilə əməliyyatlardan əldə bütün gəlirlərin cəmi; və (iii) (i) ilə (ii)-nin cəmi. Gəlirlərə inventar və mülkiyyətin, xidmətlərin satışından, royaltidən, faizdən, premiumdan (üstün qiymət) və hər hansı digər məbləğlərdən gələn gəlirlər daxil olmalıdır. Ödəyicinin vergi yurisdiksiyasında dividendlər olaraq qeyd olunan, digər subyektlərdən alınmış ödənişlər gəlirlərə daxil edilməməlidir.

#### Gəlir Vergisindən Öncə Mənfəət (zərər)

Şablonun beşinci sütununda hesabatçı TMŞ müvafiq vergi yurisdiksiyasında rezident olan bütün subyektlərin gəlir vergisindən öncə mənfəətinin (xərc) cəmini bildirməlidir. Gəlir vergisindən öncə mənfəətə (zərər) bütün qeyri-adi gəlir və xərc vahidləri daxil olmalıdır.

#### Ödənilmiş Gəlir Vergisi (Nağd pul əsasında)

Şablonun altıncı sütununda hesabatçı TMŞ müvafiq vergi yurisdiksiyasında bütün subyektlər tərəfindən müvafiq maliyyə ili üçün ödənilmiş gəlir vergisinin ümumi məbləğini bildirməlidir. Ödənilmiş vergilərə subyekt tərəfindən rezident vergi yurisdiksiyasına və bütün digər vergi yurisdiksiyasına ödənilmiş nağd vergilər daxildir. Ödənilmiş vergilərə, subyektə digər qurumlar (əlaqəli müəssisələr və müstəqil qurumlar) tərəfindən edilmiş ödənişlərə əlaqədar ödəmə mənbəyində tutulan vergilər daxil olmalıdır. Beləliklə, əgər A vergi yurisdiksiyasında A rezident şirkəti B vergi yurisdiksiyasında faiz qazanarsa, B yurisdiksiyasında tutulmuş vergi A şirkəti tərəfindən bildirilməlidir.

#### Toplanmış Gəlir Vergisi (Cari il)

Şablonun yeddinci sütununda hesabatçı TMŞ müvafiq vergi yurisdiksiyasında bütün subyektlər tərəfindən müvafiq maliyyə ili üçün vergi tutulan mənfəət və ya zərərə yazılmış toplam cari vergi xərcini bildirməlidir. Cari vergi xərci yalnız cari ildəki əməliyyatları əks etdirməli və bəzi qeyri-müəyyən vergi öhdəlikləri üçün təxirə salınmış vergiləri və ya ehtiyat vəsaitləri ehtiva etməməlidir.

#### Açıqlanan Kapital

Şablonun səkkizinci sütununda hesabatçı TMŞ müvafiq vergi yurisdiksiyasında rezident olan bütün subyektlərin vergi kapitalını bildirməlidir. Daimi müəssisələrlə əlaqədar, qanunvericilik nöqteyi-nəzərindən daimi müəssisənin vergi yurisdiksiyasında müəyyən olunmuş kapital tələbi olmazsa, açıqlanan kapital daimi müəssisə olan hüquqi şəxs tərəfindən açıqlanmalıdır.

#### Yığılmış Qazanclar

Şablonun doqquzuncu sütununda hesabatçı TMŞ müvafiq vergi yurisdiksiyasında rezident olan bütün subyektlərin vergi yığılmış qazanclarını bildirməlidir. Daimi müəsslələrlə bağlı olaraq, toplanılan qazanclar daimi müəssisənin əlaqəli olduğu hüquqi şəxs tərəfindən hesabat şəklində təqdim edilməlidir.

#### İşçilərin Sayı

Şablonun onuncu sütununda hesabatçı TMŞ müvafiq vergi yurisdiksiyasında rezident olan bütün subyektlərin tam ştatlı ekvivalent əsasınd bütün işçilərin sayını bildirməlidir. İşçilərin sayı barədə ilin sonuna, il üzrə illik məşğulluq əsasında və ya ilbəil mütəmadi olaraq vergi yurisdiksiyalarında tətbiq edilən digər əsaslarla hesabat verilə bilər. Bu məqsədlə, subyektin adi əməliyyatlarında iştirak edən müstəqil podratçılar işçilər kimi göstərilə bilər. İşçilərin sayının məntiqə uyğun şəkildə yuvarlaqlaşdırılması və yaxın rəqəmlə verilməsi mümkündür, o şərtlə ki, belə yuvarlaqlaşdırma və ya yaxın rəqəmlə verilmə müxtəlif yurisdiksiyalar üzrə işçilərin nisbi paylanmasını təhrif etməsin. Mütəmadi yanaşmalar ilbəil və qurumlar üzrə tətbiq edilməlidir.

#### Nağd və nağd ekvivalentlərindən kənar maddi aktivlər

Şablonun on birinci sütununda hesabatçı TMŞ müvafiq vergi yurisdiksiyasında rezident olan bütün subyektlərin maddi aktivlərinin xalis balans dəyərinin cəmini bildirməlidir. Daimi qurumlarla bağlı olaraq, aktivlərlə bağlı daimi qurumun yerləşdiyi vergi yurisdiksiyasına istinadən hesabat verməlidir. Maddi aktivlərə bu məqsədlə nağd və nağd ekvivalentləri, qeyri-maddi aktivlər və ya maliyyə aktivləri daxil deyil.

### Hər bir vergi yurisdiksiyası (cədvəl 2) üzrə hər bir cəmə daxil edlmiş TMŞ qrupun bütün subyektlərinin siyahısı

#### Vergi Yurisdiksiyasında rezident olan subyektlər

Hesabatçı TMŞ müvafiq vergi yurisdiksiyasında rezident olan bütün subyektlərin yurisdiksiya əsasında və hüquqi qurum adı ilə siyahısını təqdim etməlidir. Daimi qurumlarla bağlı olaraq, daimi qurum, yerləşdiyi vergi yurisdiksiyasına istinadən siyahıda qeyd edilməlidir. Daimi qurumu olduğu hüquqi şəxs qeyd edilməlidir (məs. XYZ corp - vergi yurisdiksiyası Daimi qurum).

#### Əgər Rezidenti olduğu Vergi Yurisdiksiyasından fərqlidirsə, təşkilatın və ya korporasiyanın yurisdiksiyası

Əgər rezidenti olduğu vergi yurisdiksiyasından fərqlidirsə, hesabatçı TMŞ, TMŞ-nin subyektinin öz fəaliyyətini təşkil edərkən əsaslı qanunları tərtib edən vergi yurisdiksiyasının adını hesabatda qeyd etməlidir.

#### Əsas Biznes Fəaliyyəti(ləri)

Hesabatçı TMŞ subyektin müvafiq vergi yurisdiksiyasında yerinə yetirdiyi əsas biznes fəaliyyətlərinin mahiyyətini bir və ya bir neçə müvafiq xanaya klikləməklə müəyyən etməlidir.

|  |
| --- |
| **Biznes Fəaliyyətləri** |
| Tədqiqat və araşdırma |
| Əqli mülkiyyətin saxlanılması və ya idarə olunması |
| Alış və ya satınalma |
| İstehsal |
| Satış, marketinq və ya distribütorluq |
| İnzibati, idarəetmə və ya dəstək xidmətləri |
| Əlaqəli olmayan tərəflərə xidmətin göstərilməsi |
| Daxil qrup maliyyəsi |
| Tənzimlənən maliyyə xidmətləri |
| Sığorta |
| Səhmlərin və ya digər aksiya alətlərinin saxlanılması |
| Fəaliyyətsiz |
| Başqa |

1 Lütfən əlavə məlumat bölməsində subyektin fəaliyyətinin mahiyyətini qeyd edin.

***V FƏSLƏ IV ƏLAVƏ***

**Ölkələrarası Hesabatlılığın İcrası Paketi**

### Giriş

BEPS-in (Vergitutma Bazasının Aşınması və Mənfəətin Köçürülməsi) Fəaliyyət Planının (BEPS Fəaliyyət Planı, İƏİT, 2013) 13-cü Fəaliyyəti üzrə hazırlanmış Ölkələrarası Hesabatlılığın davamlı və çevik şəkildə icrası üçün Ölkələrarası Hesabatlılıq üzrə İcra Paketi İƏİT/G20 BEPS Layihəsində iştirak edən ölkələrlə razılaşdırılmışdır. İcra Paketi aşağıdakılardan ibarətdir: i) ölkələr tərəfindən TMŞ Qrupunun Əsas müəssisədən rezident olduğu yurisdiksiya üzrə Ölkələrarası Hesabatın təqdim edilməsini tələb etmək üçün istifadə edilən model qanunvericilik, o cümlədən ehtiyat hesabatlılıq tələbləri və 1) Vergi Məsələləri üzrə Qarşılıqlı İnzibati Yardım haqqında Konvensiya, 2) İkiqat Vergitutmanın Aradan Qaldırılmasına dair Sazişlər və 3) Vergi Məlumatlarının Mübadiləsinə dair Razılaşma əsasən Ölkələrarası Hesabatların mübadiləsini həyata keçirmək üçün istifadə olunan ii) Səlahiyyətli Orqanlar arasında Razılaşmaya dair üç ədəd nümunə. Belə qəbul olunur ki, inkişaf etməkdə olan ölkələrin ölkələrarası hesabatlılığın icrası üçün dəstəyə ehtiyaca ola bilər.

#### Model qanunvericilik

Ölkələrarası Hesabatlığın İcra Paketində yer alan nümunə nə qanunvericilik konstitusional hüquq və hüquqi sistemi, nə də öz hüquqi sistemlərinə hər hansı konkret yurisdiksiyanın strukturu və redaktəsini qəbul etmir. Yurisdiksiyalar bu model qanunvericiliyi hazırki qanunvericiliyə dəyişikliklərin tələb olunduğu yerlərdə öz hüquqi sistemlərinə uyğunlaşdıra biləcək.

#### Səlahiyyətli Orqanlar arasında Razılaşmalar

*Vergi Məsələlərində Qarşılıqlı İnzibati Yardım Konvensiyası* (Konvensiya) 6-cı maddəsinə əsasən Konvensiyasnın Səlahiyyətli Qurumlarının məlumatı avtomatik müdabilə etmək və riayət etməli olduğu

prosedurla bağlı qarşılıqlı razılaşma əldə etmələrini tələb edir. Vahid Hesabatlılıq Standartı çərçivəsində bu tələb Səlahiyyətli Orqanlar arasında Çoxtərəfli Razılaşma formasına salınmış ki, burada avtomatik məlumat mübadiləsinin miqyası, vaxtı, aidiyyəti prosedurlar və təhlükəsizlik tədbirləri müəyyən olunur.

Çoxtərəfli Səlahiyyətli Qurum Anlaşması vasitəsilə məlumatın avtomatik mübadiləsinin həm vaxt həm də resurs cəhətdən səmərəli olduğu sübut olunduğu üçün, eyni yanaşmadan ölkələrarası hesabatlardan məlumatların avtomatik mübadiləsi üçün də istifadə oluna bilər. Ona görə də, Ölkələrarası Hesabatların Mübadiləsinə dair Səlahiyyətli Orqanlar arasında Çoxtərəfli Razılaşma ("CbC MCAA") Konvensiya əsasında işlənib hazırlanmış və Vahid Hesabatlıq Standartı çərçivəsində bağlanmış Səlahiyyətli Orqanlar arasında Çoxtərəfli Razılaşmaya istinad edilmişdir. Bundan əlavə, Ölkələrarası Hesabatların mübadiləsi üçün iki ədəd səlahiyyətli orqanlar arasında nümunə razılaşma işlənib hazırlanmışdır; bunlarda biri kiqat Vergitutmanın Aradan Qaldırılmasına dair Sazişlər və digəri Vergi Məlumatlarının Mübadiləsinə dair Razılaşma əsasında mübadilənin aparılması üçün nəzərdə tutulmuşdur.

Bu Təlimatların 5-ci fəsinin 5-ci paraqrafına uyğun olaraq, transfer qiymətqoyması sənədlərinin üç hədəfindən biri vergi orqanlarına transfer qiyməti riskinin məlumatla zəngin qiymətləndirməsini aparmaq üçün zəruri olan məlumatı təmin etməkdir, bu təlimatların 5-ci fəslinin 10-cu paraqrafı isə səmərəli risk müəyyənləşdirilməsi və qiymətləndirməsi transfer qiymətləndirməsi auditi üçün müvafiq halların seçilməsi prosesinin vacib ilkin mərhələsidir. Ölkələrarası Hesabatlığın cari İcra Paketində yer alan səlahiyyətli orqanlar arasında nümunə razılaşmalar əsasında mübadilə edilmiş Ölkələrarası Hesabatlar transfer qiymətlərinin sənədləşdirilməsi ilə bağlı 3 mərhələdən birini təşkil edir və bu Təlmiatların 16-cı, 17-ci və 25-ci paraqraflarına əsasən vergi inzibatçılıqlarına transfer qiymətlərinə dair risk qiymətləndirməsi ilə bağlı səmərəli və çevik təhlilin aparılması üçün müvafiq və etibarlı məlumatlarla təmin edəcəkdir. Bu baxımdan, model səlahiyyətli qurum anlaşmaları belə məlumatın məlumatın avtomatik mübadiləsi vasitəsilə öz vergi qanunlarının idarə edilməsi və tətbiq üçün uyğun olarsa, ölkələrarası hesabatda yer alan məlumatı əlaqədar vergi orqanlarına əlçatan etməyi hədəf götürür.

Ölkələrarası Hesabatların Mübadiləsinə dair Səlahiyyətli Orqanlar arasında Çoxtərəfli Razılaşmanın məqsədi TMŞ Qrupunun hesabat verən müəssisəsi tərəfindən hazırlanmış Ölkələrarası Hesabatların avtomatik mübadiləsi üçün BEPS-in 13-cü Fəaliyyətinin icrası edən yurisdiksiyaların

Səlahiyyətli Orqanları üçün zəruri ola biləcək qayda və prosedurların müəyyən edilməsidir.

Əksər müddəaların mətni Ümumi Hesabat Standartları çərçivəsində müdabilə məqsədi ilə Çoxtərəfli Səlahiyyətli Qurum Müqaviləsinin mətni ilə əsasən eynidir. Müvafiq olan yerlərdə bu Təlmatların 5-ci fəslində qeyd olunan Ölkələrarası Hesabatlılıq mövzusunda təlimatı əks etdirmək üçün mətn tamamlanıb və ya dəyişdirilib.

Növbəti mərhələ kimi ölkələrarası hesabatların elektron mübadiləsini nəzərdə tutmaqla XML sxemi və əlaqədar İstifadəçi Təlimatının hazırlanması nəzərdə tutulur.

# Ölkələrarası Hesabatlılıq ilə bağlı model qanunvericilik

#### Maddə 1 Təriflər

[qanunun adı] məqsədləri çərçivəsində aşağıdakı terminlər aşağıdakı mənalara malikdirlər:

* 1. "Qrup" - qüvvədə olan mühasibatlıq prinsiplərinə əsasən maliyyə hesabatlığı məqsədləri üçün konsolidasiya edilmiş maliyyə hesabatları hazırlanması tələb olunan və ya qrupun hər hansı müəssisəsinin nizamnamə kapitalındakı iştirak payları qiymətli kağızlar bazarında satışa çıxarıldığı halda bu cür hesabatlar hazırlaması tələb olunan, sahiblik yaxud nəzarət vasitəsilə bir-biri ilə qarşılıqlı surətdə əlaqəli olan müəssisələr qrupu.
  2. "TMŞ Qrupu” termini - (i) müxtəlif yurisdiksiyalarda vergi rezidenti olan iki və ya daha çox müəssisəyə və ya bir yurisdiksiyada vergi rezidenti olan və digər yurisdiksiyada daimi nümayəndəlik vasitəsilə təsərrüfat fəaliyyəti ilə məşğul olduğuna görə vergiyə cəlb olunan müəssisəyə sahib olan və (ii) Nəzərə alınmayan transmilli şirkətlər qrupu olmayan şirkətlər qrupu deməkdir.
  3. "Nəzərə alınmayan transmilli şirkətlər qrupu" termini Qrupun hər hansı maliyyə ili baxımından əvvəlki maliyyə ili üçün Konsolidasiya Edilmiş Maliyyə Hesabatlarına əks olunan [750 milyon avrodan az]/[2015-ci ilin yanvar ayından etibarən 750 milyon avroya ekvivalent olaraq yerli valyutada bir məbləğ daxil edin] gəlir qazanması mənasına gəlir.
  4. "Transmilli şirkətə daxil olan müəssisə" - (i) TMŞ Qrupunun maliyyə hesabatlılığı məqsədləri üçün konsolidasiya edilmiş maliyyə hesabatlarına daxil edilmiş və ya qrupun hər hansı müəssisəsinin nizamnamə kapitalındakı iştirak payları qiymətli kağızlar bazarında satışa çıxarıldığı halda bu cür hesabatlar hazırlaması tələb olunan təsərrüfat subyekti (ii) sırf ölçü və ya maddi səbəblərdən TMŞ Qrupun konsolidasiya edilmiş maliyyə hesabatlarında nəzərə alınmamış təsərrüfat subyekti və (iii) TMŞ Qrupunun (i) və ya (ii) kateqoriyaya daxil edilən təsərrüfat subyektinin daimi nümayəndəliyi, bir şərtlə ki, təsərrüfat subyekti maliyyə, icbari, vergi hesabatlığı və ya daxili nəzarət məqsədləri üçün bu daimi nümayəndəliklə bağlı müstəqil maliyyə hesabatı hazırlayır.
  5. “Hesabatçı Qurum” dedikdə TMŞ qrupun adından vergi rezidentliyi olan yurisdiksiyanın 4-cü maddəsinin tələblərinə uyğun şəkildə ölkələrarası hesabatı doldurması tələb olunan subyekt başa düşülür. Hesabatçı qurum Mütləq Təsisçi Qurum, Surroqat Təsisçi Qurum və ya 2-ci maddənin 2-ci paraqrafında təsvir olunan hər hansı qurum ola bilər.
  6. “Mütləq Təsisçi Qurum” termini aşağıdakı meyarlara cavab verən subyekt deməkdir:
     1. o, TMŞ-in bir və ya bir neçə subyektində birbaşa və ya dolayı ilə marağa malikdir və ondan vergi rezidenti olduğu yurisdiksiyada ümumi şəkildə təbtiq olunan mühasibat prinsipləri çərçivəsində Konsolidasiya olunmuş Maliyyə Hesabatları hazırlaması tələb olunur və ya vergi rezidenti olduğu yurisdiksiyada ictimai qiymətli kağızlar birjasında adi səhmləri alınıb satılacağı təqdirdə ondan tələb olunur; və
     2. birinci qeyd olunan subyektdə (i) alt bölməsində təsvir olunan şəkildə birbaşa və ya dolayı marağa malik olan başqa TMŞ qrup subyekti yoxdur.
  7. "Surroqat Əsas Müəssisə" - TMŞ qrupuna daxil olan, qrupun təyin etdiyi və onun Əsas Müəssisəsini əvəz edən, aid olduğu yurisdiksiyada vergi rezidenti olan, TMŞ adından Ölkələrarası Hesabatlığı verməli olan və 2-ci maddənin 2-ci paraqrafının (ii) alt bölməsində qeyd olunan şərtlərdən biri və ya bir neçəsinin şamil edilə biləcəyi müəssisə.
  8. “Maliyyə İli” termini TMŞ-nin Mütləq Təsisçi Qurumunun öz maliyyə hesabatlarını hazırladığı illik mühasibat dövrü deməkdir.
  9. “Hesabat Maliyyə ili” termini 4-cü maddədə müəyyə olunan ölkələrarası hesabatda maliyyə və əməliyyat nəticələrinin əks olunduğu Maliyyə İli deməkdir.
  10. “Kvalifikasiyalı Səlahiyyətli Qurum” razılaşması (i) Beynəlxalq Müqavilənin tərəfləri olan yurisdiksiyaların səlahiyyətli nümayəndələri arasında olan və (ii) tərəf yurisdiksiyalarıa arasında ölkələrarası hesabatın avtomatik mübadiləsini tələb edən razılaşmadır.
  11. “Beynəlxalq Müqavilə” termini vergi məsələlərində, [ölkənin] tərəf kimi iştirak etdiyi, yurisdiksiyalar arasında, məlumatın avtomatik müdabiləsi daxil olmaqla hər hansı ikitərəfli və çoxtərəfli vergi konvensiyası və ya hər hansı vergi məlumatı mübadiləsi razılaşması

deməkdir.

* 1. “Konsolidasiya olunmuş maliyyə hesabatları” o deməkdir ki, TMŞ qrupunun maliyyə hesabatları mütləq təsisçi qurumun və subyektlərin aktivləri, öhdəlikləri, gəlirləri, məsrəflər və nağd pul vəsaitlərinin hərəkəti tək bir iqtisadi qurumunku olaraq təqdim olunur.
  2. Yurisdiksiya ilə bağlı “sistemli xəta” o deməkdir ki, yurisdiksiyanın [Ölkədə] qüvvədə olan “Kvalifikasiyalı Səlahiyyətli Qurum” razılaşması var, amma avtomatik mübadiləni təxirə salıb (Razılaşmanın müddəalarına uyğun olan səbəblərdən kənar) və ya [Ölkədə] subyektləri olan TMŞ qruplarının [Ölkədəki] ölkələrarası hesabatlarını avtomatik olaraq təmin etməyib.

#### Maddə 2 Hesabatların Təqdim Olunması Öhdəliyi

1. [Ölkəsində] vergi məqsədləri üçün rezident olan TMŞ qrupun hər bir mütləq təsisçi qurumu [Ölkənin Vergi Orqanına] 5-ci maddədə göstərilən tarixdə və ya ondan əvvəl qeyd olunan Hesabat Maliyyə İli ilə bağlı 4-cü maddənin tələblərinə uyğun şəkildə ölkələrarası hesabatı təqdim etməlidir.
2. Əgər aşağıdakı meyarlara cavab verilibsə, TMŞ Qrupun Mütləq Təsisçi Müəssisəsi olmayan subyekt, subyekti olduğu TMŞ-nin Maliyyə İli baxımından [Ölkənin Vergi Orqanına] 5-ci maddədə göstərilən tarixdə və ya ondan əvvəl qeyd olunan Hesabat Maliyyə İli ilə bağlı 4-cü maddənin tələblərinə uyğun şəkildə ölkələrarası hesabatı təqdim etməlidir:
   1. qurum [ölkəsində] vergi rezidentidir; və
   2. aşağıdakı şərtlərdən biri tətbiq olunur:
      1. TMŞ-in təsisçi müəssisəsi vergi rezidenti olduğu yurisdiksiyada ölkələrarası hesabatlığı təqdim etmək öhdəliyi daşımır; yaxud
      2. Mütləq Təsisçi Qurumun vergi məqsədləri üçün rezident olduğu, [ölkənin] tərəf kimi iştirak etdiyi Beynəlxalq Razılaşmanı imzalayıb, amma Maliyyə Hesabat İli üçün ölkələrarası hesabatın təqdim olunması üçün 5-ci maddədə göstərilən vaxta qədər

[ölkənin] tərəf olduğu Kvalifikasiya Səlahiyyətli Qurum Razılaşması olmadığı ölkənin yurisdiksiyası; və ya,

* + 1. [Ölkədə] rezident qurumun [ölkənin vergi orqanının] məlumatlandırdğı Mütləq Təsisçi Müəssisənin vergi rezidenti olduğu yurisdiksiyasında sistemli xəta baş verib.

[Ölkədə] vergi məqsədləri üçün rezident olan TMŞ qrupunun bir neçə subyekti olarsa və yuxarıdakı (ii)-dəki şərtlərdən biri və ya bir neçəsi qarşılanarsa, 5-ci maddədə göstərilən vaxta qədər və ya o tarixdə hər hansı maliyyə hesabatı ili üçün [ölkənin vergi orqanına] 4-cü maddənin tələblərinə uyğun olaraq ölkələrarası hesabatı təqdim etmək üçün belə subyektlərdən birini təyin edə və [ölkənin vergi orqanını] hesabatlılığın məqsədinin [ölkənin] vergi rezidentləri olan TMŞ Qrupu subyektlərinin hesabatlılıq tələblərini qarşılamaq üçün etdiyini bildirə bilər.

1. 2-ci maddənin 2-ci paraqrafının (ii) alt bölməsində verilən şərtlərdən biri və ya bir neçəsinin tətbiq olunduğu bu 2-ci maddənin 2-ci paraqrafının müddəalarından asılı olmayaraq, bu 2-ci maddənin 2-ci paraqrafında təsvir olunan qurumun [ölkənin vergi orqanına] müvafiq maliyyə hesabatı ili üçün ölkələrarası hesabatı təqdim etməsi tələb olunmur, o şərtlə ki, subyekti olduğu TMŞ Qrupuna, 5-ci maddədə göstərilən vaxta qədər və ya o tarixdə öz yurisdiksiyasının vergi orqanına 4-cü maddənin tələblərinə uyğun olaraq ölkələrarası hesabatı təqdim Surroqat Təsisçi Qurum vasitəsilə belə maliyyə ili üçün əlçatan edilmiş olsun və aşağıdakı şərtləri yerinə yetirmiş olsun:
   1. Surroqat Təsisçi Qurumun vergi rezidenti olduğu yurisdiksiyası 4-cü maddənin tələblərinə uyğun gələn ölkələrarası hesabatların doldurulmasıni tələb edir;
   2. maliyyə hesabat ili üçün ölkələrarası hesabatın təqdim olunması üçün 5-ci maddədə qeyd olunan vaxta qədər Surroqat Təsisçi Qurumun vergi rezidenti oluğu yurisdiksiya [ölkənin] tərəf olduğu “Kvalifikasiyalı Səlahiyyətli Qurum” razılaşmasını qüvvədə saxlayır;
   3. Surroqat Təsisçi Qurumun vergi rezidenti olduğu yurisdiksiyası sistemli xəta barədə [Ölkənin Vergi Orqanını] məlumatlandırmayıb;
   4. Surroqat Təsisçi Qurumun vergi rezidenti olduğu yurisdiksiyası onun Surroqat Təsisçi Qurum olması barədə 3-cü maddə, 1-ci paraqrafa əsasən öz yurisdiksiyasında vergi rezidenti olan subyekt tərəfindən məlumatlandırılıb; və
   5. 3-cü maddənin 2-ci paraqrafına uyğun olaraq bildiriş [Ölkənin Vergi Orqanına] çatdırılıb.

#### Maddə 3 Bildiriş

1. [Ölkəsində] vergi məqsədləri üçün rezident olan TMŞ qrupunun hər hansı subyekti özünün Mütləq Təsisçi Qurum və ya Surroqat Təsisçi Qurum olması ilə bağlı [Ölkənin Vergi Orqanına], [belə TMŞ qrupun maliyyə hesabat ilinin sonuncu günün]-dən gec olmamaqla məlumat verməlidir.
2. [Ölkəsində] vergi məqsədləri üçün rezident olan TMŞ qrupunun hər hansı subyekti özünün Mütləq Təsisçi Qurum və ya Surroqat Təsisçi Qurum olmadıqda, hesabatçı qurumun kimliyi və vergi rezidentliyi ilə bağlı [Ölkənin Vergi Orqanına], [belə TMŞ qrupun maliyyə hesabat ilinin sonuncu günün]-dən gec olmamaqla məlumat verməlidir.

#### Maddə 4

***Ölkələrarası Hesabat***

1. Bu [qanunun adı] məqsədi ilə, TMŞ Qrup baxımından ölkələrarası hesabat aşağıdakıları ehtiva edən bir hesabatdır:
2. TMŞ qrupunun fəaliyyət göstərdiyi hər bir yurisdiksiya ilə bağlı olaraq nağd və qeyri-nağd ekvivalentlərindən fərqli olan qeyri maddi aktivlər, gəlirin məbləği, vergidən öncə mənfəət (xərc), ödənilən gəlir vergisi, toplanılmış gəlir vergisi, açıqlanan kapital, yığılmış qazanclar, işçilərin sayı ilə bağlı cəm məlumat.
3. Belə subyektin vergi yurisdiksiyasını müəyyən edən TMŞ Qrupun hər bir subyektinin identifikasiyası, vergi rezidensiyasının yurisdiksiyasından fərqli olanda belə subyektin fəaliyyətinin əsaslandığı qanunlar çərçivəsində olan yurisdiksiya və belə subyektin əsas biznes fəaliyyəti və ya fəaliyyətləri.
4. Ölkələrarası hesabat [vaxt aşırı dəyişdirilə biləcəyinə görə İƏİT Transfer Qiymətqoyması Təlimatlarının 5-ci Fəslinin III Əlavəsi] / [Transfer Qiymətqoyması Sənədləri ilə bağlı Hesabatın III əlavəsi

və Vergi Bazasının Aşınması və Mənfəətin Bölüşdürülməsi ilə bağlı İƏİT/G20 fəaliyyət planı] / [bu qanuna edilmiş əlavə]-dəki standart şablonda yer alan təriflər və təlimatlara oxşar şəkildə və onlara əməl etməklə təqdim olunmalıdır.

#### Maddə 5

#### Hesabatın Təqdim Olunma Vaxtı

#### 

Bu [qanunun adı] ilə tələb olunan Ölkələrarası Hesabat TMŞ Qrupunun Hesabatçı Maliyyə İlinin Son günündən 12 aydan çox olmamaqla doldurulmalıdır.

#### Maddə 6

***Ölkələrarası Hesabat Məlumatlının İstifadəsi və Məxfiliyi***

1. [Ölkənin Vergi Orqanı] tətbiq olunan transfer qiymətləri qaydalarına TMŞ Qrupun üzvlərinin əməl etməməsi riskinin qiymətləndirilməsi daxil olmaqla [Ölkədəki] yüksək səviyyəli transfer qiymətqoyması risklərini, başqa vergi bazası erroziyası və risklərlə əlaqədar mənfəət paylaşmasını qiymətləndirmək üçün ölkələrarası hesabatdan və münasib olan yerlərdə iqtisadi və statistik təhlildən istifadə etməlidir . [Ölkənin Vergi Orqanı] tərəfinən edilən transfer qiymətqoyması düzəlişləri ölkələrarası hesabata əsaslanmayacaq.
2. [Ölkənin Vergi Orqanı] ölkələrarası hesabatda yer alan məlumatların məxfiliyini ən azı Vergi Məsələləri üzrə Qarşılıqlı İnzibati Yardım üzrə Çoxtərəfli Konvensiyanın müddəaları çərçivəsində təmin olunacağına oxşar şəkildə qorumalıdır.

#### Maddə 7 Cərimələr

Bu qanunvericilik modeli ölkələrarası hesabatla bağlı hesabatlılıq tələblərinə Hesabat Verən Qurumun əməl etməyəcəyi təqdirdə tətbiq oluna biləcək müddəaları ehtiva etmir. Belə güman olunur ki, yurisdiksiyalar transfer qiymətqoyması sənədlərinin cərimə rejimini Ölkələrarası Hesabatın təqdim olunması tələblərinə qədər genişləndirəcək.

***Maddə 8***

***Qüvvəyə Minmə Tarixi***

Bu [qanunun adı] [1 yanvar 2016] tarixində və ya ondan sonra TMŞ Qrupunun Hesabat Maliyyə İlləri üçün qüvvədədir.

# Ölkələrarası Hesabatın Mübadiləsinə dair Səlahiyyətli Orqanlar arasında Çoxtərəfli Razılaşma

Ölkələrarası Hesabatlığın Mübadiləsinə dair Səlahiyyətli Orqanlar arasında Çoxtərəfli Razılaşmanı ("Razılaşma") imzalamış tərəflərin yurisdiksiyaları Vergi Məsələləri üzrə Qarşılıqlı İnzibati Yardım haqqında Konvensiya yaxud Protokol əsasında düzəlişlər edilmiş Vergi Məsələlərinə dair Qarşılıqlı İnzibati Yardım haqqında Konvensiyanı ("Konvensiya") imzalamış və ya onu imzalamaq niyyəti olduqlarını bəyan etmiş Tərəflər yaxud bu Konvensiya ilə əhatə olunan ərazilərdir və onlar qəbul edirlər ki, Ölkələrarası Hesabatlığın Mübadiləsi avtomatik olaraq həyata keçirilməzdən öncə bu Konvensiya qüvvədə olmalı və onlara aidiyyəti olmalıdır;

Konvensiyanı imzalamış və ya onu imzalamaq niyyəti olduğunu bəyan etmiş ölkə Konvensiyaya tərəfdar çıxdıqdan sonra yalnız bu Razılaşmanın 1-ci Bölməsində müəyyən edilmiş Yurisdiksiya hesab ediləcəkdir;

Yurisdiksiyalar transfer qiymətqoyması üzrə yüksək səviyyəli risklərin və vergitutma bazasının aşınması və mənfəətin köçürülməsinə dair digər risklərin qiymətləndirilməsi, eləcə də zəruri hallarda iqtisadi və statistik təhlillərin aparılması məqsədilə beynəlxalq vergi şəffaflığını və özlərinin səlahiyyətli orqanlarının qlobal gəlirlərinin bölüşdürülməsi, vergilərin ödənilməsi və Transmilli Şirkətlərin illik Ölkələrarası Hesabatların avtomatik mübadiləsi vasitəsilə fəaliyyət göstərdikləri vergi yurisdiksiyalarındakı iqtisadi fəaliyyətlərinin coğrafi stukturuna dair konkret göstəricilər üzrə məlumatlara çıxışını artırmaq istəyir;

Müvafiq Yursidiksiyaların qanunları TMŞ Qrupunun hesabat verən müəssisəsindən hər il Ölkələrarası Hesabatlığı həyata keçirməsini tələb edir və ya bunu tələb etməsi gözlənilir;

Ölkələrarası Hesabatlığın qlobal master fayl və lokal faylla birlikdə üç pilləli strukturun tərkib hissəsi olması nəzərdə tutulur ki, birlikdə bunlar transfer qiymətinin sənədləşdirilməsi ilə bağlı standartlaşdırılmış yanaşmanı təmin edir və bu vergi inzibatçılıqlarını transfer qiymətqoymasına dair risklərin səmərəli və çevik analizini aparmaq üçün aidiyyəti və etibarlı məlumatlarla təchiz edir;

Konvensiyanın 3-cü Fəsli vergi məqsədləri üçün məlumat mübadiləsinə, o cümlədən avtomatik məlumat mübadiləsinə imkan verir və Yurisdiksiyaların səlahiyyətli orqanlarına bu cür avtomatik məlumat mübadilələrinin həcmi və aparılması şərtlərinə dair razılığa gəlmələrinə izacə verir;

Konvensiyanın 6-cı maddəsində qeyd olunur ki, iki və ya daha çox Tərəf qarşılıqlı şəkildə məlumatların avtomatik mübadiləsinə dair razılığa gələ bilərlər, hərçənd məlumat mübadiləsi Səlahiyyətli Orqanlar arasında ikitərəfli qaydada həyata keçiriləcək;

İlkin Ölkələrarası Hesabatlığın mübadiləsi baş verdikdə Yurisdiksiyalar aşağıdakılara sahib olmalı və ya onların bunlara sahib olmaları gözlənilir: (i) bu Razılaşmaya əsasən əldə edilmiş informasiyanın məxfiliyini təmin etmək üçün müvafiq qoruyucu tədbirlər və Razılaşmanın 5-ci Bölməsinə uyğun olaraq, bu məlumatlardan transfer qiymətqoyması üzrə yüksək səviyyəli risklərin və vergitutma bazasının aşınması və mənfəətin köçürülməsinə dair digər risklərin qiymətləndirilməsi, eləcə də zəruri hallarda iqtisadi və statistik təhlillərin aparılması məqsədilə istifadə olunması, (ii) səmərəli məlumat mübadiləsinə dair münasibətlərin qurulması üçün infrastruktur (o cümlədən məlumatların vaxtında, dəqiq və məxfi mübadiləsini təmin etmək üçün müəyyən edilmiş proseslər və mübadiləyə dair məsələlərin və ya mübadiləyə dair müraciətlərin çevik həlli və bu Razılaşmaının 4-cü Bölməsindəki müddəaların icrası) və (iii) hesabat verən müəssisənin Ölkələrarası Hesabatlılığı təmin etməsini tələb edən zəruri qanunvericilik;

Yurisdiksiyalar fərdi müəssəsilər də daxil olmaqla , arzuolunmaz iqtisadi nəticələrə dair məsələlərin tənzimlənməsi məqsədilə *onları* Konvensiyanın 24-cü maddəsinin 2-ci paraqrafı, eləcə də bu Razılaşmanın 6-cı Bölməsinin 1-ci paraqrafına uyun olaraq müzakirə etməlidirlər;

Məsələn, ikiqat vergitutmanın aradan qaldırılmasına dair konvensiya əsasında Səlahiyyətli Orqanların yurisdiksiyaları arasında bağlanmış qarşılıqlı razılaşma üzrə prosedurlar Ölkələrarası Hesabatlılığın bu Razılaşma əsasında mübadilə edildiyi hallarda qüvvədə qalır;

Yurisdiksiyaların Səlahiyyətli Orqanları yerli qanunvericilik prosedurlarına (əgər belə bir qanunvericilik varsa) zidd olmayacaq şəkildə bu Razılaşmanı Konvensiyada nəzərdə tutulan məxfilik və digər mühafizə tədbirlərinə, o cümlədən bu Razılaşma əsasında mübadilə edilən məlumatlardan istifadəni məhdudlaşdırmaqla bağlı müddəalara əməl etmək şərtilə bağlamaq niyyətindədirlər;

Bununla da, Səlahiyyətli Orqanlar aşağıdakılarla bağlı razılığa gəlmişlər:

### BÖLMƏ 1

#### Anlayışlar

1. Bu Razılaşmanın məqsədləri üçün aşağıda qeyd olunan anlayışlar müvafiq mənalar kəsb edirlər:
   1. **"Yurisdiksiya”** termini maddə 28-ə uyğun olaraq ratifikasiya, qəbul və ya təsdiqetmə yaxud Maddə 29-a uyğun olaraq ərazi genişlənməsi nəticəsində Konvensiyanın qüvvədə olduğu və tətbiq olunduğu, və bu Razılaşmanı imzalamış ölkə və ya ərazi deməkdir;
   2. **"Səlahiyyətli Orqan”** termini hər bir müvafiq Yurisdiksiya üzrə Konvensiyanın B saylı Əlavəsində qeyd olunmuş şəxslər və qurumlar deməkdir;
   3. **"Qrup"** termini qüvvədə olan mühasibatlıq prinsiplərinə əsasən maliyyə hesabatlığı məqsədləri üçün konsolidasiya edilmiş maliyyə hesabatları hazırlanması tələb olunan və ya qrupun hər hansı müəssisəsinin nizamnamə kapitalındakı iştirak payları qiymətli kağızlar bazarında satışa çıxarıldığı halda bu cür hesabatlar hazırlaması tələb olunan, sahiblik yaxud nəzarət vasitəsilə bir-biri ilə qarşılıqlı surətdə əlaqəli olan müəssisələr qrupu deməkdir;
   4. **"Transmilli Şirkətlər Qrupu"** termini (i) müxtəlif yurisdiksiyalarda vergi rezidenti olan iki və ya daha çox müəssisəyə və ya bir yurisdiksiyada vergi rezidenti olan və digər yurisdiksiyada daimi nümayəndəlik vasitəsilə təsərrüfat fəaliyyəti ilə məşğul olduğuna görə vergiyə cəlb olunan müəssisəyə sahib olan və (ii) Nəzərə alınmayan transmilli şirkətlər qrupu olmayan şirkətlər qrupu deməkdir;
   5. **"Nəzərə alınmayan transmilli şirkətlər qrupu"** termini Qrupun maliyyə hesabatlığı ilindən bir əvvəlki maliyyə ili üzrə konsolidə edilmiş və onun bu maliyyə ili üzrə konsolidə edilmiş maliyyə hesabatlarında əz əksini tampış gəliri Yurisdiksiyanın yerli qanunvericiliyi ilə müəyyən edilmiş həddən aşağı olması və 2020-ci il üzrə nəzərdə tutulmuş yoxlamaya əsasən düzəliş edilə biləcək 2015-ci il Hesabatına uyğun olması səbəbindən Ölkələlərarası Hesabatlıq verməsi tələb olunmayan şirkətlər qrupu deməkdir;
   6. **"Transmilli şirkətə daxil olan müəssisə"** - (i) TMŞ Qrupunun maliyyə hesabatlığı məqsədləri üçün konsolidasiya edilmiş maliyyə hesabatlarına daxil edilmiş və ya qrupun hər hansı müəssisəsinin

nizamnamə kapitalındakı iştirak payları qiymətli kağızlar bazarında satışa çıxarıldığı halda bu cür hesabatlar hazırlaması tələb olunan təsərrüfat subyekti (ii) sırf ölçü və ya maddi səbəblərdən TMŞ Qrupun konsolidasiya edilmiş maliyyə hesabatlarında nəzərə alınmamış təsərrüfat subyekti və (iii) TMŞ Qrupunun (i) və ya (ii) kateqoriyaya daxil edilən təsərrüfat subyektinin daimi nümayəndəliyi, bir şərtlə ki, təsərrüfat subyekti maliyyə, icbari, vergi hesabatlığı və ya daxili nəzarət məqsədləri üçün bu daimi nümayəndəliklə bağlı müstəqil maliyyə hesabatı hazırlayır.

* 1. **"Hesabat verən müəssisə"** termini vergi rezidenti olduğu yurisdiksiyanın yerli qanunvericiliyinə əsasən TMŞ Qrupu adından öz səlahiyyətləri çərçivəsində Ölkələlərarası Hesabatı hazırlayan, transmilli şirkətə daxil olan müəssisə deməkdir;
  2. **"Ölkələlərarası Hesabat"** - hesabat verən müəssisə tərəfindən vergi rezidenti olduğu yurisdiksiyanın qanunvericiliyinə əsasən və bu qanunvericilik əsasında təqdim edilməsi tələb olunan məlumatları əks etdirən, illik qaydada hazırlanan və 2015-ci il Hesabatında qeyd edilmiş və 2020-ci il üzrə nəzərdə tutulmuş yoxlamaya əsasən düzəliş edilə biləcək bəndlər və təsbit edilmiş formata uyğun olaraq təqdim edilən hesabat;
  3. **"2015-ci il Hesabatı"** - Vergitutma Bazasının Aşınması və Mənfəətin Köçürülməsinə dair İƏİT/G20-in Fəaliyyət Planındakı 13-cü Fəaliyyətlə əlaqədar "Transfer Qiymətinin Sənədləşdirilməsi və Ölkələrarası Hesabatlıq" adlı konsolidə edlmiş hesabat;
  4. **"Koordinasiya Edici Qurum"** - Konvensiyanın 24-cü Maddəsinin 3-cü bəndinə uyğun olaraq Konvensiyanı bu Konvensiyaya qoşulmuş Tərəflərin səlahiyyətli orqanlarının nümayəndələrindən ibarət koordinasiya edici qurum deməkdir;
  5. **"Koordinasiya Edici Qurumun Katibliyi"** -Konvensiyanın 24-cü Maddəsinin 3-cü bəndinə uyğun olaraq İƏİT-in Koordinasiya edici quruma dəstək göstərən Katibliyi deməkdir;
  6. **"Qüvvədə olan razılaşma"** - hər hansı iki Səlahiyyətli Orqanla əlaqədar olaraq bu orqanların bir-biri ilə avtomatik məlumat mübadiləsi aparmaq niyyətini bəyan etməsi və 8-ci Bölmənin 2-ci bəndində qeyd edilmiş digər şərtləri təmin etməsi deməkdir. Bu Razılaşmanın qüvvədə olduğu Səlahiyyətli Orqanların siyahısı İƏİT-in internet səhifəsində dərc olunacaq.

1. Bu Razılaşmanın hər hansı Yurisdiksiyanın Səlahiyyəti Orqanı tərəfindən istənilən bir vaxtda icrasına gəlincə, bu Razılaşmada müəyyən edilməmiş hər hansı anlayış kontekstual olaraq başqa cür müəyyən edilməsi tələb olunmursa və ya Səlahiyyətli Orqanlar ümumi məna ilə bağlı razılığa gəlməzlərsə (daxili qanunvericiliyin yol verdiyi halda), həmin vaxtda bu Razılaşmanı tətbiq edən yurisdiksiyanın qanunvericiliyinə uyğun olaraq kəsb etdiyi mənanı bildirəcək, və anlayışın bu yurisdiksiyanın qüvvədə olan vergi qanunvericiliyinə uyğun olaraq kəsb etdiyi mənası bu yurisdiksiyanın digər qanunvericiliyə əsasında bu anlayışla bağlı müəyyən edilmiş mənadan üstündür.

### BÖLMƏ 2

#### TMŞ ilə bağlı məlumatların mübadiləsi

1. Konvensiyanın 6, 21 və 22-ci Maddələrinin müddəalarına əsasən, hər bir Səlahiyyətli Orqan öz yurisdiksiyasında vergi rezident olan hesabat verən müəssisədən aldığı Ölkələrarası Hesabatı aralarında Razılaşmanın qüvvədə olduğu bütün digər bu cür Səlahiyyətli Orqanlarla illik olaraq avtomatik qaydada mübadilə edir və Ölkələrarası Hesabatdakı məlumatlara əsasən hesabat verən müəssisənin aid olduğu TMŞ Qrupunun bir və ya bir neçə müəssisəsi ya vergi rezidentdir yaxud daimi nümayəndəlik vasitəsilə həyata keçirdikləri təsərrüfat fəaliyyətlərinə görə vergiyə cəlb edilirlər.
2. Əvvəlki paraqrafdan şərtlərinə baxmayaraq, 8-ci Bölmənin 1 b) saylı paraqrafına uyğun olaraq təqdim etdikləri bildirişə əsasən qarşılıqlı məlumat mübadiləsi aparmayan yurisdiksiyalar kimi qeydiyyata alınmalı olduqlarını bildirmiş Yurisdiksiyalardakı Səlahiyyətli Orqanlar, paraqraf 1-ə uyğun olaraq Ölkələrarası Hesabatları təqdim edəcək, lakin bu Razılaşmaya əsasən sözügedən hesabatları almayacaqlar. Qarşılıqlı məlumat mübadiləsi aparmayan yurisdiksiyalar kimi siyahıya alınmamış Yurisdiksiyaların Səlahiyyətli Orqanları paraqraf 1-də müəyyən edilmiş məlumatları göndərəcək və qəbul edə biləcəklər. Bununla belə, Səlahiyyətli Orqanlar yuxarıda qeyd edilmiş qarşılıqlı məlumat mübadiləsi aparmayan yurisdiksiyaların siyahısına daxil edilmiş Yurisdiksiyaların Səlahiyyətli Orqanlarına bu cür məlumatlar göndərməyəcəklər.

### BÖLMƏ 3

#### Məlumat Mübadiləsinin Vaxtı və Aparılması Qaydası

1. Bölmə 2-dəki məlumat mübadiləsi məqsədləri üçün Ölkələrarası Hesabatda yer alan məbləğlərin valyutaları dəqiqləşdirilir.
2. Bölmə 2, paraqraf 1-ə uyğun olaraq, ilk öncə TMŞ Qrupunun Səlahiyyətli Orqan tərəfindən Bölmə 8, paraqraf 1 a) uyğun olaraq təqdim edilmiş bildirişdəki tarixdə və ya ondan sonra başlayan maliyyə ilinə dair Ölkələrarası Hesabatı mümkün olduqca ən qısa zamanda və maliyyə ilinin sonuncu günündən sonrakı 18 aydan gec olmayaraq mübadilə edilməlidir. Yuxarıda qeyd olunanlara baxmayaraq, Ölkələrarası Hesabatın mübadiləsi yalnız o halda tələb olunur ki, hər iki Səlahiyyətli Orqan arasında belə bir Razılaşma qüvvədə olsun və onların Yurisdiksiyalarında hesabatın aid olduğu maliyyə ilinə dair Ölkələrarası Hesabatın təqdim edilməsini tələb edən qanunvericiliyə sahib olsun və Bölmə 2-də nəzərdə tutulan mübadilə prosesinin əhatəliliyinə uyğun olsun.
3. 2-ci paraqrafın şərtlərini nəzərə alaraq, Ölkələrarası Hesabat mümkün olduqca ən qısa zamanda və hesabatın aid olduğu TMŞ Qrupunun maliyyə ilinin sonuncu günündən sonrakı 15 aydan gec olmayaraq mübadilə edilməlidir.
4. Səlahiyyətli Orqanlar Ölkələrarası Hesabatları genişlənən işarələmə dili (XML dili) vasitəsilə avtomatik olaraq mübadilə edəcəklər.
5. Səlahiyyətli Orqanlar standartlaşdırmanın artırılması və çətinliklər və xərclərin azaldılması məqsədilə məlumatların elektron ötürülməsi məqsədilə bir və ya bir neçə metod, o cümlədən şifrələmə standartları üzərində işləyəcək və razılığa gələcək və Koordinasiya Edici Qurumun Katibliyinə bu standartlaşdırılmış ötürmə və şifrələmə metodları haqqında məlumat verəcəklər.

### BÖLMƏ 4

#### Əməletmə və Tətbiqin Təmin Edilməsi ilə bağlı Əməkdaşlıq

Səlahiyyətli Orqan digər digər Səlahiyyətli Orqanın yurisdiksiyasında vergi rezidenti olan hesabat verən müəssisə ilə əlaqədar olaraq baş vermiş xətanın yanlış və ya natamam hesabatın verilməsinə səbəb olduğuna və ya hesabat verən müəssisənin Ölkələrarası Hesabatın təqdim edilməsi ilə bağlı öhdəliyə əməl etmədiyini güman etmək üçün əsası olduğunda bu barədə həmin Səlahiyyətli Orqana məlumat verəcəkdir. Məlumat verilmiş Səlahiyyətli Orqan özünün yerli qanunvericiliyinə əsasən bildirişdə qeyd edilmiş xətaların aradan qaldırılması yaxud əməletməmə ilə bağlı müvafiq tədbirlər görəcəkdir.

### BÖLMƏ 5

#### Məxfilik, Məlumatların Qorunması və Məqsədyönlü İstifadə

1. Mübadilə edilən bütün məlumatlara Konvensiyada nəzərdə tutulan məxfiliklə bağlı qaydalar və mühafizə tədbirləri, o cümlədən mübadilə edilən məlumatlardan istifadəni məhdudlaşdıran müddəalar şamil edilir.
2. Paraqraf 1-də yer alan məhdudiyyətlərdən əlavə, informasiyadan istifadə bu paraqrafda təsvir edilmiş yol verilən məqsədlərlə də əlavə olaraq məhdudlaşdırılacaq. Xüsusi olaraq, ölkələrarası hesabatlılıq vasitəsilə əldə olunmuş məlumat transfer qiymətqoyması və vergitutma bazasının aşınması və mənfəətin köçürülməsinə dair digər yüksək səviyyəli risklərin qiymətləndirilməsi və zəruri hallarda iqtisadi və statistik təhlillər üçün istifadə ediləcək. Məlumatdan tam funksional analiz və tam müqayisəlilik təhlili əsasında ayrı-ayrı əməliyyatlar və qiymətlərlə bağlı təfsilatlı transfer qiymətqoyması analizi üçün əvəzləyici kimi istifadə edilməyəcək. Ölkələrarası Hesabatlıqdakı məlumatların özü-özlüyündə transfer qiymətlərinin münasib olub-olmamasına dair inandırıcı sübut olmadığı qəbul edilib və nəticə etibarı ilə transfer qiymətlərinə düzəlişlərin edilməsi Ölkələrarası Hesabata əsaslanmayacaq. Yerli vergi inzibatçılıqları tərəfindən bu paraqrafın tələblərinin zidd olaraq aparılan uyğunsuz düzəlişlər istənilən səlahiyyətli orqan tərəfindən icraata qəbul ediləcək. Yuxarıda qeyd olunanlara baxmayaraq, Ölkələrarası Hesabatdakı məlumatlardan TMŞ Qrupunun transfer qiymətləri üzrə mexanizmləri və ya vergi yoxlamaları zamanı vergi məsələləri ilə bağlı əlavə sorğular üçün istifadə edilməsinə dair heç bir qadağa yoxdur və nəticə etibarı ilə Transmilli şirkətə daxil olan müəssisənin vergi tutulan gəlirlərinə müvafiq düzəlişlər edilə bilər.
3. Qüvvədə olan qanunvericilik yol verdiyi təqdirdə, Səlahiyyətli Orqan bu Bölmənin 1 və 2-ci paraqraflara əməl edilməməsi ilə bağlı hallara, o cümlədən təshihedici tədbirlərə, eləcə də yuxarıda qeyd edilən paraqrafın tələblərinə əməl etməməklə bağlı görülmüş tədbirlərə dair Koordinasiya Edici Qurumun Katibliyinə dərhal məlumat verir. Koordinasiya Edici Qurumun Katibliyi birinci qeyd edilmiş Səlahiyyətli Orqanla aralarında qüvvədə olan Razılaşmanın olduğu bütün Səlahiyyətli Orqanlara məlumat verəcək.

### BÖLMƏ 6

#### Məsləhətləşmələr

1. Ölkələrarası Hesabatdakı məlumatlar əsasında aparılmış əlavə sorğular nəticəsində Transmilli şirkətə daxil olan müəssisənin vergi tutulan gəlirlərinə edilən düzəliş arzuolunmaz iqtisadi nəticələrə yol açarsa, o cümlədən bu cür hallar konkret təsərrüfat fəaliyyəti əlaqəli olarsa, Transmilli şirkətə daxil olan aidiyyəti müəssisənin rezident olduğu Yurisdiksiyaların Səlahiyyətli Orqanları məsələnin həll edilməsi məqsədilə bir-biriləri ilə məsləhətləşməli və müzakirələr aparmalıdırlar.
2. Bu Razılaşmanını icrası və ya şərhi ilə bağlı hər hansı çətinliklər yaranarsa, Səlahiyyətli Orqan Razılaşmanın icrasını təmin etmək məqsədilə bir və ya bir neçə Səlahiyyətli Orqanla məsləhətləşmələrin aparılmasına dair sorğu ilə müraciət edə bilər. Xüsusilə də, birinci qeyd edilmiş Səlahiyyətli Orqan tərəfindən Ölkələrarası Hesabatlığın digər Səlahiyyətli Orqanla mübadiləsi ilə bağlı sistem xətasının olması müəyyən edilərsə, Səlahiyyətli Orqan digər Səlahiyyətli Orqanla məsləhətləşmə aparır. Birinci qeyd edilmiş Səlahiyyətli Orqan belə bir qərar qəbul edərsə, o bu barədə Koordinasiya Edici Qurumun Katibliyinə məlumat verir ki, Katiblik digər aidiyyəti Səlahiyyətli Orqana məlumat verdikdən sonra bütün Səlahiyyətli Orqanları bu barədə məlumatlandırır. Qüvvədə olan qanunvericilik yol verdiyi təqdirdə, ya Səlahiyyətli Orqan öz istəyi əsasında Koordinasiya Edici Qurumun Katibliyi vasitəsilə aralarında qüvvədə olan Razılaşmanın olduğu digər Səlahiyyətli Orqanları məsələyə dair məqbul həll yolunun tapılması prosesinə cəlb edə bilər.
3. Paraqraf 2-yə uyğun olaraq məsləhətləşmə aparılmasını istəyən Səlahiyyətli Orqan Koordinasiya Edici Qurumun Katibliyinə əldə edilmiş nəticələr və hazırlanmış tədbirlər barədə, o cümlədən bu cür nəticələrin və tədbirlərin olmamasına dair məlumat verilməsini təmin edir, və Koordinasiya Edici Qurumun Katibliyi bu kimi nəticə və ya tədbirlər barədə hətta məsləhətləşmələrdə iştirak etməmiş Səlahiyyətli Orqanlar da daxil olmaqla bütün Səlahiyyətli Orqanlara məlumat verir. Vergi ödəyicisinə aid məlumatlar, o cümlədən vergi ödəyicisini ifşa edə biləcək məlumatlar təqdim edilmir.

### BÖLMƏ 7

#### Düzəlişlər

Bu Razılaşmaya aralarında bu Razılaşmanın qüvvədə olduğu bütün Səlahiyyətli Orqanların yazılı razılığı əsasında düzəliş edilə bilər. Əksi razılaşdırılmadığı təqdirdə, belə bir düzəliş bu cür yazılı razılaşmanın imzalandığı tarixdən sonrakı bir aylıq müddət başa çatdıqdan sonrakı ayın birinci günü qüvvəyə minir.

### BÖLMƏ 8

#### Müqavilənin Şərtləri

1. Səlahiyyətli Orqan bu Razılaşma imzalandığı vaxtda yaxud ondan sonra mümkün olduqca ən qısa zamanda Koordinasiya Edici Qurumun Katibliyinə bu barədə bildiriş təqdim etməlidir:
   1. yurisdiksiyanın hesabat verən müəssisədən Ölkələrarası Hesabatlığı tələb etmək üçün zəruri qanunvericiliyə sahib olması və Yurisdiksiya tərəfindən Hesabat verən müəssisədən bildirişdə göstərilən tarixdə və ya ondan sonra başlayan maliyyə illərinə dair Ölkələrarası Hesabatlığı verməsini tələb etməsi;
   2. yurisdiksiyanın qarşılıqlı məlumat mübadiləsi aparmayan yurisdiksiyalar siyahısına daxil edilib-edilməməsinin müəyyən edilməsi;
   3. şifrələmə də daxil olmaqla məlumatların elektron ötürülməsi üçün bir və ya bir neçə metodun müəyyən edilməsi;
   4. Konvensiyanın 22-ci maddəsi və bu Razılaşmanın 5-ci Bölməsinin 1-ci paraqrafına uyğun olaraq tələb olunan məxfilik və məlumatlatın qorunmasını təmin etmək üçün zəruri normativ-hüquqi baza və infrastrukturun olması, eləcə də Ölkələrarası Hesabatdakı məlumatların bu Razılaşmanın 5-ci Bölməsinin 2-ci paraqrafında qeyd edilən qaydada məqsədyönlü istifadəsi və bu Razılaşmaya əlavə edilmiş məxfilik və məlumatların qorunmasına dair sorğu blankının doldurduqdan sonra əlavə edilməsi; və
   5. buraya daxildir: (i) bu Razılaşmanın qüvvəyə minməsi ilə bağlı yerli qanunvericilik prosedurlarına (əgər belə prosedur varsa) uyğun olaraq qüvvədə olmasını istədiyi Səlahiyyətli Orqanların aid olduqları Yurisdiksiyaların siyahısı yaxud (ii) 8-ci Bölmənin 1 e) saylı paraqrafına uyğun olaraq bildiriş təqdim edən bütün digər Səlahiyyətli Orqanlarla bu Razılaşmanın qüvvədə olmasını istədiyinə dair bildiriş.

Səlahiyyətli Orqanlar Koordinasiya Edici Qurumun Katibliyinə bildirişin yuxarıda qeyd edilən məzmununa ediləcək dəyişikliklərlə bağlı dərhal məlumat verməlidir.

1. Bu Razılaşma aşağıdakı tarixlərdən sonra iki Səlahiyyətli Orqan arasında qüvvəyə minəcək: (i) iki Səlahiyyətli Orqanlardan ikincisi paraqraf 1-ə əsasən Koordinasiya Edici Qurumun Katibliyinə göndərdiyi və özündə 1 e) saylı paraqrafa uyğun olaraq digər Səlahiyyətli Orqanın Yurisdiksiyasını əhatə edən bildirişin tarixi və (ii) Konvensiyanın qüvvəyə mindiyi və hər iki Yurisdiksiya üçün qüvvədə olduğu tarix.
2. Koordinasiya Edici Qurumun Katibliyi Razılaşmanı imzalamış Səlahiyyətli Orqanların və Razılaşmanın hansı Səlahiyyətli Orqanlar arasında qüvvədə olduğunu göstərən siyahını hazırlayıb İƏİT-in internet səhifəsində yerləşdirir. Bundan əlavə, Koordinasiya Edici Qurumun Katibliyi 1a) və b) alt paraqraflarına uyğun olaraq Səlahiyyətli Orqanların təqdim etdikləri məlumatları İƏİT-in internet səhifəsində yerləşdirir.
3. 1(c) - (e) alt paraqraflarına uyğun olaraq təqdim edilmiş məlumatlar

Koordinasiya Edici Qurumun Katibliyinə göndərilmiş yazılı müraciət əsasında digər imzalayan tərəflərə təqdim ediləcək.

1. Səlahiyyətli digər Səlahiyyətli orqan tərəfindən bu Razılaşmaya əməl etməklə bağlı əhəmiyyətli dərəcədə pozuntu olmasını və olduğunu müəyyən etdiyi halda bu Razılaşmaya əsasən aparılan məlumat mübadiləsini digər Səlahiyyətli Orqana yazılı bildiriş təqdim etməklə müvəqqəti olaraq dayandıra bilər. Belə bir qərar verməzdən öncə, birinci qeyd edilmiş Səlahiyyətli Orqan digər Səlahiyyətli Orqanla məsləhətləşir. Bu paraqrafın məsqədləri üçün əhəmiyyətli dərəcədə əməletməmə dedikdə bu Razılaşmanın 5-ci Bölməsinin 1 və 2-ci paraqrafları və 6-cı Bölməsinin 1-ci paraqrafına və yaxud Konvensiyanın müvafiq müddəalarına əməl etməmək, eləcə də Səlahiyyətli Orqan tərəfindən bu Razılaşmaya əsasən vaxtında və ya adekvat məlumatın təmin edilməməsi başa düşülür. Müvəqqəti dayandırma dərhal qüvvəyə minir və ikinci qeyd edilmiş Səlahiyyətli Orqan tərəfindən əhəmiyyətli dərəcədə əməl etməmənin olmadığını hər iki Səlahiyyətli Orqan üçün məqbul hesab ediləcək bir tərzdə müəyyən ediləcəyi və ya ikinci qeyd edilmiş Səlahiyyətli Orqan tərəfindən belə bir əməl etməmənin aradan qaldırılmasına dair müvafiq tədbirlərin görüldüyü vaxta qədər qüvvədə olacaq. Qüvvədə olan qanunvericilik yol verdiyi təqdirdə, ya Səlahiyyətli Orqan öz istəyi əsasında Koordinasiya Edici Qurumun Katibliyi vasitəsilə aralarında qüvvədə olan Razılaşmanın olduğu digər Səlahiyyətli Orqanları məsələyə dair məqbul həll yolunun tapılması prosesinə cəlb edə bilər.
2. Səlahiyyətli Orqan özünün Razılaşmadakı iştirakını və ya konkret Səlahiyyətli Orqanın Razılaşma ilə bağlı xitam haqqında bildirişi Koordinasiya Edici Qurumun Katibliyinə təqdim etməklə dayandıra bilər. Bu cür ləğvetmə xitam haqqında bildirişin tarixindən sonrakı 12 aylıq dövr başa çatdıqdan sonra növbəti ayın birinci günü qüvvəyə minir. Ləğvetmə zamanı bu Razılaşmaya əsasən əvvəllər əldə edilmiş bütün məlumatlar məxfi qalacaq və Konvensiyanın şərtləri onlara şamil ediləcək.

### BÖLMƏ 9

#### Koordinasiya Edici Qurumun Katibliyi

Bu Razılaşmada əksi nəzərdə tutulmadığı təqdirdə, Koordinasiya Edici Qurumun Katibliyi Razılaşmaya əsasən qəbul edilmiş bütün bildirişlər barədə Səlahiyyətli Orqanlara məlumat verəcək və yeni Səlahiyyətli Orqan bu Razılaşmanı imzalayacağı halda sözügedən Razılaşmanı imzalamış bütün tərəflərə bildiriş göndərəcək.

Razılaşmanın ingilis və fransız dilində olan mətnləri bərabər hüquqi qüvvəyə malikdir.

# Razılaşmaya Əlavə - Məxfilik və Məlumatların Qorunmasına dair Sorğu Blankı

### Normativ-hüquqi baza

Normativ-hüquqi baza mübadilə edilən vergi məlumatlarının məxfiliyini və onlardan məqsədyönlü şəkildə istifadə edilməsini təmin etməlidir. Belə bir qanunvericilik bazasının iki əsas komponenti Vergi Məlumatlarının Mübadiləsinə dair Razılaşmanın (TIEA) yaxud məlumatların mübadiləsinə dair digər ikitərəfli razılaşmanın şərtləri və yurisdiksiyanın sahib olduğu yerli qanunvericilikidir.

|  |  |
| --- | --- |
| **1.1 Vergi Konvensiyaları, TIEA-lar və Məlumatların Mübadiləsinə dair digər Razılaşmalar** | |
| **Yoxlanılacaq başlıca sahələr** | * Vergi sazişləri, TIEA-lar və beynəlxalq sazişlərin mübadilə edilən məlumatlarının məxfiliyini və onlardan məqsədyönlü istifadənin təmin edilməsini tələb edən müddəalar |
| **Vergi Konvensiyaları, TİEA-lar yaxud məlumat mübadiləsinə dair digər razılaşmalardakı məlumat mübadiləsi ilə bağlı müddəalar məxfiliyi necə təmin edir və Razılığa gələn Dövlətə göndərilən sorğuya və bu sorğuya cavab olaraq əldə edilən məlumatlardan istifadəni necə məhdudlaşdırır?** | |
| **1.2 Ölkədaxili Qanunvericilik** | |
| **Yoxlanılacaq başlıca sahələr** | * Yerli qanunvericilik vergi sazişi, TİEA yaxud digər beynəlxalq sazişlərə əsaslanan vergi ödəyicilərinə dair məlumat mübadiləsi ilə bağlı mühafizə tədbirlərini nəzərdə tutmalı və orada məlumatların mübadiləsinə dair razılaşmalar icbari xarakter kəsb etməli, məlumatlara çıxışı məhdudlaşdırmalı və pozuntulara görə cərimələr tətbiq etməlidir. |
| **Sizin yerli qanunlarınız və qanunvericilik aktlarınız Vergi Konvensiyaları, TİEA-lar və ya məlumat mübadiləsinə dair digər razılaşmalar əsasında mübadilə edilən vergi məlumatlarını necə qoruyur və onlardan istifadəni necə məhdudlaşdırır? Vergi inzibatçılığı məxfi məlumatlardan sui-istifadənin qarşısını necə alır və məlumatların vergi orqanlarından digər dövlət orqanlarına ötürülməsi ilə bağlı hansı qadağaları nəzərdə tutur?** | |

### İnformasiya Təhlükəsizliyinin İdarə Edilməsi

Hər bir yurisdiksiyanın istifadə etdiyi informasiya təhlükəsizliyinin idarə edilməsi sistemləri vergi ödəyicilərinə dair məxfi məlumatların qorunmasını təmin edən standartlara uyğun olmalıdır. Məsələn, bu cür məlumatlarla işləyən işçilərlə bağlı məlumat və sistemlərə çıxışı məhdudlaşdıran və məlumatların icazəsiz açıqlanması aşkar edən yoxlama prosesi olmalıdır. Məlumatların təhlükəsizliyinə dair qəbul edilmiş beynəlxalq standartlar “ISO/IEC 27000-seriya” adlı standartlardır. Aşağıda daha ətraflı qeyd edildiyi kimi, vergi inzibatçılığı bu sahədəki fəaliyyətinin ISO/IEC 27000-seriya standartlarına cavab verdiyini sənədləşdirə bilməli yaxud buna bərabər informasiya təhlükəsiziliyi mexanizminə sahib olmalı və məlumat mübadiləsinə dair razılaşma əsasında əldə edilmiş vergi ödəyicisinə dair məlumatlar bu mexanizm vasitəsilə qorunmalıdır.

|  |  |
| --- | --- |
| **2.1.1 İşçilərin Keçmişinin Araşdırılması və Əmək Müqavilələri** | |
| **Yoxlanılacaq başlıca sahələr** | * İşçilərin seçilməsi, onların əvvəlki dövlər üzrə fəaliyyətlərinin yoxlanılması və müqavilələr * İşə götürmə prosesi və müqavilələr * Məsul əlaqəli şəxs |
| **Sizin vergi inzibatçılığınız mübadilə nəticəsində əldə edilmiş məlumatlara çıxışı olan, onlardan istifadə edən və ya bu məlumatların qorunmasına görə cavabdehlik daşıyan işçilər və podratçıların keçmişinin araşdırılması ilə bağlı hansı prosedurları tətbiq edir? Bu məlumat ictimaiyyətə açıqdırmı? Əgər açıqdırsa, istinad göstərin. Əgər açıq deyilsə, prosedurlara dair icmal məlumat verin.** | |
| **2.1.2 Təlim və Maarifləndirmə** | |
| **Yoxlanılacaq başlıca sahələr** | * Vəzifə öhdəlikləri, təhlükəsizliklə bağlı risklər və qüvvədə olan qanunlara dair ilkin təlim və təhlükəsizliklə bağlı dövri maarifləndirmə təlimləri |
| **Sizin vergi inzibatçılığınız işçilər və podratçılar üçün məxfi məlumatlar, o cümlədən məlumat mübadiləsi nəticəsində tərəfdaşlardan alınan məlumatlara dair hansı təlimləri təşkil edir? Sizin vergi inzibatçılığınız tələblərin ictimaiyyətə açıq versiyasına malikdirmi? Əgər açıqdırsa, istinad göstərin. Əgər açıq deyilsə, tələbə dair icmal məlumatı təqdim edin. [/Son** | |
| **2.1.3 İşdən Azad Etmə Siyasətləri** | |
| **Yoxlanılacaq başlıca sahələr** | * Məxfi məlumatlara çıxışın ləğv edilməsi ilə bağlı işdən azad etmə siyasətləri |
| **Sizin vergi inzibatçılığınız işdən çıxan işçilər və konsultantların məxfi məlumatlara çıxışlarının ləğv edilməsi üçün hansı prosedurları tətbiq edir? Prosedurlar ictimaiyyətə açıqdırmı? Əgər açıqdırsa, istinad göstərin. Əgər açıq deyilsə, prosedurlara dair icmal məlumat verin.** | |

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| **2.2.1 Fiziki Təhlükəsizlik: Binalara giriş** | | |
| **Yoxlanılacaq başlıca sahələr** | * Binalara girişin məhdudlaşdırılması ilə bağlı təhlükəsizlik tədbirləri: mühafizəçilər, təhlükəsizlik siyasətləri, binaya giriş qaydaları | |
| **Sizin vergi inzibatçılığınızda işçilər, məsləhətçilər və qonaqların kağız daşıyıcılarındakı və ya elektron məxfi məlumatların saxlandığı binalara girişi ilə bağlı hansı prosedurlardan istifadə edilir? Prosedurlar ictimaiyyətə açıqdırmı? Əgər açıqdırsa, istinad göstərin. Əgər açıq deyilsə, prosedurlara dair icmal məlumat verin.** | | |
| **2.2.2 Fiziki Təhlükəsizlik: Kağız sənədlərin saxlanılması** | | |
| **Yoxlanılacaq başlıca sahələr** | | * Məxfi sənədlərin təhlükəsiz saxlanılması: siyasət və prosedurlar |
| **Sizin vergi inzibatçılığınız vergi ödəyicilərindən və ya məlumat mübadiləsi üzrə tərəfdaşlardan alınmış məxfi məlumatların kağız formatda olan nüsxələrini qəbul etmək, emal etmək, arxivləşdirmək, axtarış etmək və məhv etməklə bağlı hansı prosedurları həyata keçirir? Sizin vergi inzibatçılığınızda işçilər iş gününün sonunda iş yerini tərk edərkən əməl etməli olduqları prosedurlar tətbiq edilirmi? Prosedurlar ictimaiyyətə açıqdırmı? Əgər açıqdırsa, istinad göstərin. Əgər açıq deyilsə, prosedurlara dair icmal məlumat verin.**  **Sizin vergi inzibatçılığınızda məlumatların təsfinatı siyasəti mövcuddurmu? Əgər varsa, sənədlərin saxlanılması prosedurlarının məlumatların təsnifatı üzrə bütün səviyyələrdə necə fərqləndiyini təsvir edin. Bu prosedurlar ictimaiyyətə açıqdırmı? Əgər açıqdırsa, istinad göstərin. Əgər açıq deyilsə, prosedurlara dair icmal məlumat verin. [/Son** | | |
| **2.3 Planlaşdırma** | | |
| **Yoxlanılacaq başlıca sahələr** | | * İnformasiya təhlükəsizliyi sistemlərinin hazırlanması, yenilənməsi və icrası ilə əlaqədar sənədləşmənin planlaşdırılması |
| **Sizin vergi inzibatçılığınız məxfi məlumatların qəbulu, emalı, arxivləşdirilməsi və axtarışı üçün istifadə edilən informasiya sistemlərinin təhlükəsizliyini işləyib hazırlamaq, sənədləşdirmək, yeniləmək və icra etməklə bağlı hansı prosedurlardan istifadə edir? Prosedurlar ictimaiyyətə açıqdırmı? Əgər açıqdırsa, istinad göstərin. Əgər açıq deyilsə, prosedurlara dair icmal məlumat verin.**  **Sizin vergi inzibatçılığınız informasiya sistemləri mühitindəki dəyişikliklərlə bağlı iş aparmaq üçün İnformasiya Təhlükəsizliyi Planının dövri olaraq yenilənməsi və İnformasiya Təhlükəsizliyi Planlarının icrası zamanı problem və risklərin müəyyən edilməsi ilə bağlı hansı prosedurları həyata keçirir? Prosedurlar ictimaiyyətə açıqdırmı? Əgər açıqdırsa, istinad göstərin. Əgər açıq deyilsə, prosedurlara dair icmal məlumat verin.** | | |

|  |  |
| --- | --- |
| **2.4 Konfiqurasiyanın İdarə Edilməsi** | |
| **Yoxlanılacaq başlıca sahələr** | * Konfiqurasiyanın idarə edilməsi və təhlükəsizliyə nəzarət mexanizmləri |
| **Sizin vergi inzibatçılığınızda sistem konfiqurasiyası və yeniləmələrinin tənzimlənməsi ilə bağlı hansı siyasətlər mövcuddur? Siyasətlər ictimaiyyətə açıqdırmı? Əgər açıqdırsa, istinad göstərin. Əgər açıq deyilsə, prosedurlara dair icmal məlumat verin. [/Son sual]** | |
| **2.5 Girişə Nəzarət** | |
| **Yoxlanılacaq başlıca sahələr** | * Girişə nəzarətə dair siyasət və prosedurlar: səlahiyyətləndirilmiş işçilər və beynəlxalq məlumat mübadiləsi |
| **Sizin vergi inzibatçılığınız sistemə girişin yalnız səlahiyyətləndirilmiş istifadəçilərlə məhdudlaşdırılması və məlumatların qəbul edilməsi və saxlanılması zamanı onların ötürülməsi ilə bağlı təhlükəsizliyin təmin edilməsinə dair hansı siyasətləri həyata keçirir? Sizin vergi inzibatçılığının giriş hüququnun verilməsi və məlumatların ötürülüməsi siyasətlərinin vergi sazişi, TİEA və ya məlumat mübadiləsinə dair digər razılaşmalar üzrə tərəfdaşlarla aparılan məlumat mübadiləsi nəticəsində əldə edilən məlumatlara necə şamil edildiyini izah edin. Siyasətlər ictimaiyyətə açıqdırmı? Əgər açıqdırsa, istinad göstərin. Əgər açıq deyilsə, prosedurlara dair icmal məlumat verin.** | |
| **2.6 İdentifikasiya və Autentifikasiya** | |
| **Yoxlanılacaq başlıca sahələr** | * İnformasiya sistemlərinə çıxış əldə etmək istəyən istifadəçi və qurğuların həqiqiliyinin yoxlanılması (autentifikasiya) |
| **Sizin vergi inzibatçılığınız məxfi məlumatlarla əlaqəli hər bir informasiya sisteminə dair hansı siyasət və prosedurları həyata keçirir? Siyasət və prosedurlar ictimaiyyətə açıqdırmı? Əgər açıqdırsa, istinad göstərin. Əgər açıq deyilsə, prosedurlara dair icmal məlumat verin.**  **Vergi inzibatçılığında məxfi məlumatlarla işləyən səlahiyyətli istifadəçilərin autentifikasiyasına dair hansı siyasət və prosedurlar mövcuddur? Siyasət və prosedurlar ictimaiyyətə açıqdırmı? Əgər açıqdırsa, istinad göstərin. Əgər açıq deyilsə, prosedurlara dair icmal məlumat verin.** | |

|  |  |
| --- | --- |
| **2.7 Audit və Hesabatlıq** | |
| **Yoxlanılacaq başlıca sahələr** | * Sistem daxilində izlənə bilən elektron fəaliyyət * Sistemin auditi ilə bağlı prosedurlar: monitorinq, təhlil, araşdırma və qanunsuz/sanksiyalaşdırılmamış istifadə ilə bağlı hesabatlıq |
| **Sizin vergi inzibatçılığınızda qanunsuz daxilolmaların aşkarlanması üçün sistemin auditinin aparılmasına dair hansı siyasət və prosedurlar həyata keçirir? Siyasətlər ictimaiyyətə açıqdırmı? Əgər açıqdırsa, istinad göstərin. Əgər açıq deyilsə, prosedurlara dair icmal məlumat verin.** | |
| **2.8 Texniki Qulluq** | |
| **Yoxlanılacaq başlıca sahələr** | * Sistemlərə dövri olaraq və vaxtlı-vaxtında texniki qulluğun göstərilməsi * Nəzarət mexanizmləri: sistemə texniki qulluq və işçilərdən istifadə ilə bağlı alətlər, prosedurlar və mexanizmlər |
| **Sizin vergi inzibatçılığınızda sistemin dövri olaraq effektiv texniki qulluğuna dair hansı siyasətlər həyata keçirilir? Bu siyasətlər ictimaiyyətə açıqdırmı? Əgər açıqdırsa, istinad göstərin. Əgər açıq deyilsə, prosedurlara dair icmal məlumat verin.**  **Vergi inzibatçılığınıda aşkar edilmiş sistem xətalarının aradan qaldırılması ilə bağlı hansı prosedurlardan istifadə edilir? Bu prosedurlar ictimaiyyətə açıqdırmı? Əgər açıqdırsa, istinad göstərin. Əgər açıq deyilsə, prosedurlara dair icmal məlumat verin.** | |
| **2.9 Sistem və Kommunikasiyaların Mühafizəsi** | |
| **Yoxlanılacaq başlıca sahələr** | * İnformasiya sistemləri ilə kommunikasiyasının monitorinqi, onlara nəzarət və mühafizəsinə dair prosedurlar |
| **Sizin vergi inzibatçılığınız məxfi məlumatların elektron ötürülməsi və qəbulu üçün hansı siyasət və prosedurları tətbiq edir? Zəhmət olmazsa, bu siyasətlərdə öz əksini tapmış təhlükəsizlik və şifrələməyə dair tələbləri şərh edərdiniz. Bu siyasətlər ictimaiyyətə açıqdırmı? Əgər açıqdırsa, istinad göstərin. Əgər açıq deyilsə, prosedurlara dair icmal məlumat verin.** | |

|  |  |
| --- | --- |
| **2.10 Sistem və İnformasiyanın Bütövlüyü (Qorunması)** | |
| **Yoxlanılacaq başlıca sahələr** | * İnformasiya sistemindəki xətaların vaxtlı-vaxtında aşkar edilməsi, hesabat verilməsi və onların təshih edilməsinə dair prosedurlar * Zərərli kodlara qarşı mühafizə və sistemin təhlükəsizliyi ilə bağlı xəbərdarlıqların monitorinqi |
| **Sizin vergi inzibatçılığınızda informasiya sistemindəki xətaların vaxtlı-vaxtında aşkar edilməsi, hesabat verilməsi və onların aradan qaldırılmasına dair hansı prosedurlar mövcuddur? Bu prosedurların sistemləri məlumatların bütövlüyünə ziyan vuran zərərli kodlara qarşı necə qoruduğunu şərh edin. Prosedurlar ictimaiyyətə açıqdırmı? Əgər açıqdırsa, istinad göstərin. Əgər açıq deyilsə, prosedurlara dair icmal məlumat verin.** | |
| **2.11 Təhlükəsizliyin Qiymətləndirilməsi** | |
| **Yoxlanılacaq başlıca sahələr** | * Məlumatların qorunması, çatışmazlıqların aradan qaldırılması və zəifliklərin azaldılması üçün təhlükəsizliyə nəzarət mexanizmlərinin testləşdirilməsi, təsdiqlənməsi və avtorizasiyası |
| **Sizin vergi inzibatçılığınızda təhlükəsizliyə nəzarət mexanizmlərinə dair planın yoxlanılması, təsdiqlənməsi və avtorizasiyası üçün nəzərdə tutulan proseslərin icrası və onların müntəzəm olaraq yenilənməsi üçün hansı siyasətlər həyata keçirilir? Siyasət ictimaiyyətə açıqdırmı? Əgər açıqdırsa, istinad göstərin. Əgər açıq deyilsə, prosedurlara dair icmal məlumat verin.** | |
| **2.12 Gözlənilməz Hadisələrə Qarşı Plan** | |
| **Yoxlanılacaq başlıca sahələr** | * Fövqəladə hallar üzrə bərpa, arxivləşdirmə əməliyyatları və informasiya sistemlərində qəza hallarının aradan qaldırılmasına dair planlar |
| **Sizin vergi inzibatçılığınız məlumatların düzgün olmayan şəkidə açıqlanması və ya bərpa olunmayacaq məlumat itkisinin təsirlərini azaltmaq üçün hansı tədbirləri planı və prosedurları icra edir? Plan və prosedurlar ictimaiyyətə açıqdırmı? Əgər açıqdırsa, istinad göstərin. Əgər açıq deyilsə, prosedurlara dair icmal məlumat verin.** | |
| **2.13 Risklərin Qiymətləndirilməsi** | |
| **Yoxlanılacaq başlıca sahələr** | * Vergi ödəyicilərinə dair məlumatlara sanksiyalaşdırılmamış girişlərlə bağlı potensial risklər * Vergi ödəyicilərinə dair informasiya sistemlərindən sanksiyalaşdırılmamış istifadə, məlumatların ifşası yaxud kəsintilərin yarada biləcəyi risklər və vura biləcəyi zərərin həcmi * Risklərin qiymətləndirilməsi metodologiyasının yenilənməsinə dair prosedurlar |
| **Sizin vergi inzibatçılığınız risklərin aşkar edilməsi və məlumatlara qanunsuz girişlər, onlardan istifadə və məlumatların açıqlanmasının potensial təsiri yaxud informasiya sistemlərinin məhv edilməsinə dair risklərin qiymətləndirilməsini aparırmı? Sizin vergi inzibatçılığınız risklərin qiymətləndirilməsi metodologiyalarının yenilənməsi üçün hansı prosedurlardan istifadə edir? Risk qiymətləndirmələri və siyasətlər ictimaiyyətə açıqdırmı? Əgər açıqdırsa, istinad göstərin. Əgər açıq deyilsə, prosedurlara dair icmal məlumat verin.** | |

|  |  |
| --- | --- |
| **2.14 Sistem və Xidmətlərin Satın Alınması** | |
| **Yoxlanılacaq başlıca sahələr** | * İnformasiya sistemlərinin təchizatı üzrə üçüncü tərəflərin məxfi məlumatları kompüterlərin təhlükəsizliyi ilə bağlı qoyulan tələblərə uyğun olaraq emal etməsi, saxlaması və ötürülməsini təmin etmək üçün nəzərdə tutulmuş method və proseslər |
| **Sizin vergi inzibatçılığınız informasiya sistemlərinin təchizatı üzrə üçüncü tərəflərin məxfi məlumatlarla bağlı kompüter təhlükəsizliyi tələblərinə uyğun olan təhlükəsizliyə nəzarət mexanizmlərini tətbiq etməsini təmin edəcək hansı prosesləri icra edir? Proseslər ictimaiyyətə açıqdırmı? Əgər açıqdırsa, istinad göstərin. Əgər açıq deyilsə, prosedurlara dair icmal məlumat verin.** | |
| **2.15 İnformasiya Daşıyıcılarının Mühafizəsi** | |
| **Yoxlanılacaq başlıca sahələr** | * Çap və ya elektron formatda məlumatların qorunması ilə bağlı proseslər * İnformasiya daşıyıcılarındakı məlumatlara çıxışın yalnız səlahiyyətləndirilmiş istifadəçilərlə məhdudlaşdırılması üçün istifadə olunan təhlükəsizlik tədbirləri * Rəqəmsal informasiya daşıyıcılarını utilizasiya etmədən və ya onların təkrar istifadəsindən öncə həmin daşıyıcılardakı məlumatların silinməsi və ya onların məhv edilməsi |
| **Sizin vergi inzibatçılığınız hər hansı mənbədən əldə etdiyi kağız formatda və ya elektron məxfi məlumatların təhlükəsiz saxlanması və onlara çıxışın məhdudlaşdırılması ilə bağlı hansı prosesləri həyata keçirir? Sizin vergi inzibatçılığınız informasiya daşıyıcılarını utilizasiya etməzdən öncə onlardakı məlumatları necə silir? Bu proseslər ictimaiyyətə açıqdırmı? Əgər açıqdırsa, istinad göstərin. Əgər açıq deyilsə, prosedurlara dair icmal məlumat verin.** | |
| **2.16 Saziş Əsasında Mübadilə Edilən Məlumatların Qorunması (əvvəlki Məlumatların Birləşdirilməsinin Qarşısının Alınması)** | |
| **Yoxlanılacaq başlıca sahələr** | * Saziş əsasında mübadilə edilən faylların qorunması və aydın bir şəkildə işarələnməsini təmin edən prosedurlar * Saziş əsasında mübadilə edilən faylların təsnifatı metodları |
| **Sizin vergi inzibatçılığınız xarici ölkələrin Səlahiyyətli Orqanlarından vergi sazişləri əsasında əldə etdikləri məxfi məlumatları saxlamaq və onları aydın bir şəkildə işarələmək (birkalamaq) üçün hansı siyasət və proseslərdən istifadə edir? Siyasət və prosedurlar ictimaiyyətə açıqdırmı? Əgər açıqdırsa, istinad göstərin. Əgər açıq deyilsə, prosedurlara dair icmal məlumat verin.** | |

|  |  |
| --- | --- |
| **2.17 İnformasiyanın Utilizasiyasına dair Siyasətlər** | |
| **Yoxlanılacaq başlıca sahələr** | * Kağız formatda və elektron faylların lazımi şəkildə utilizasiyasına dair prosedurlar |
| **Sizin vergi inzibatçılığınız məxfi məlumatların utilizasiyası ilə bağlı hansı prosedurları tətbiq edir? Bu prosedurlar xarici dövlətlərin Səlahiyyətli Orqanları ilə aparılan məlumat mübadiləsinə şamil edilirmi? Prosedurlar ictimaiyyətə açıqdırmı? Əgər açıqdırsa, istinad göstərin. Əgər açıq deyilsə, prosedurlara dair icmal məlumat verin.** | |

### Monitorinq və Tətbiq Edilmənin Təmini

Saziş əsasında mübadilə edilmiş məlumatların məxfi saxlanılmasından əlavə, vergi inzibatçılıqları bu məlumatları qüvvədə olan məlumat mübadiləsi üzrə razılaşmada müəyyən edilmiş məqsədlər çərçivəsində istifadə edilməsini təmin etməlidirlər. Beləliklə, yalnız qəbul edilmiş informasiya təhlükəsizliyi mexanizminə əməletmə saziş əsasında mübadilə edilmiş məlumatların qorunması üçün kifayət etmir. Bundan əlavə, vergi ödəyicilərinə dair məlumatların düzgün olmayan şəkidə açıqlanması və ya istifadəsinə görə yerli qanunvericiliyə əsasən cərimə və ya sanksiyalar tətbiq edilməlidir. Qanunların icrasını təmin etmək üçün onlar adekvat inzibati resurs və prosedurlarla dəstəklənməlidir.

|  |  |
| --- | --- |
| **3.1 Cərimə və Sanksiyalar** | |
| **Yoxlanılacaq başlıca sahələr** | * Məlumatların icazəsiz açıqlanmasına görə tətbiq edilən cərimələr * Risklərin təsirlərinin azaldılması sahəsində təcrübələr |
| **Sizin vergi inzibatçılığınız məxfi məlumatların icazəsiz açıqlanmasına görə nəzərdə tutulan cərimələri tətbiq edə bilirmi? Cərimələr vergi sazişi və ya TİEA əsasında tərəfdaşlarla mübadilə edilən məxfi məlumatların qanunsuz açıqlanmasına da şamil edilirmi? Cərimələr ictimaiyyətə açıqdırmı? Əgər açıqdırsa, istinad göstərin. Əgər açıq deyilsə, prosedurlara dair icmal məlumat verin.** | |

|  |  |
| --- | --- |
| **3.2.1 Məlumatlara İcazəsiz Giriş və Açıqlama ilə bağlı Siyasət** | |
| **Yoxlanılacaq başlıca sahələr** | * Pozuntu hallarının aşkarlanması üçün monitorinqin aparılması * Pozuntu hallarına dair hesabatlıq |
| **Sizin vergi inzibatçılığında məxfiliyin pozulması hallarının monitorinqi ilə bağlı hansı prosedurlar tətbiq edilir? Sizin vergi inzibatçılığınızda işçilər və podratçılardan məxfiliyin pozulması ilə bağlı potensial və ya faktiki halların məruzə edilməsini tələb edən hansı siyasət və prosedurlar mövcuddur? Məxfiliyin pozulması hallarında sizin vergi inzibatçılığınız bununla bağlı hansı hesabatları hazırlayır? Siyasət və prosedurlar ictimaiyyətə açıqdırmı? Əgər açıqdırsa, istinad göstərin. Əgər açıq deyilsə, prosedurlara dair icmal məlumat verin.** | |
| **3.2.2 Sanksiyalar və Əvvəlki Dövrlər üzrə Təcrübələr** | |
| **Yoxlanılacaq başlıca sahələr** | * Əvvəlki dövrlərdə məlumatların icazəsiz açıqlanması halları * Gələcəkdə məxfiliyin pozulması hallarının qarşısını almaq məqsədilə müvafiq siyasət və proseslərə düzəlişlərin edilməsi |
| **Sizin yurisdiksiyanızda məxfi məlumatların düzgün olmayan bir şəkildə açıqlanması halları baş veribmi? Sizin yurisdiksiyanızda elə hallar olubmu ki, Səlahiyyətli Orqanın məlumat mübadiləsi əsasında tərəfdaşdan aldığı məxfi məlumat həmin məlumatın təqdim olunduğu razılaşmanın şərtlərinə uyğun olmayan bir tərzdə açıqlanmış olsun? Sizin vergi inzibatçılığınız və ya Baş Müfəttişiniz pozuntu halları, tətbiq edilmiş cərimə və sanksiyalar, risklərin təsirinin azaldılması və gələcəkdə pozuntu hallarının qarşısını almaq üçün aparılmış dəyişikliklər haqqında ictimaiyyətə məlumat verirmi? Əgər açıqdırsa, istinad göstərin. Əgər açıq deyilsə, prosedurlara dair icmal məlumat verin.** | |

# Səlahiyyətli Orqanlar Arasında Razılaşmalar İkiqat Vergitutmadan Yayınma Əsasında Ölkələrarası Hesabatın Mübadiləsinə Dair (“DTC CAA”)

[A Yurisdiksiyasının hökuməti] və [B Yurisdiksiyasının hökuməti] transfer qiymətqoyması üzrə yüksək səviyyəli risklərin və vergitutma bazasının aşınması və mənfəətin köçürülməsinə dair digər risklərin qiymətləndirilməsi, eləcə də zəruri hallarda iqtisadi və statistik təhlillərin aparılması məqsədilə beynəlxalq vergi şəffaflığını və özlərinin səlahiyyətli orqanlarının qlobal gəlirlərinin bölüşdürülməsi, vergilərin ödənilməsi və Transmilli Şirkətlərin illik Ölkələrarası Hesabatların avtomatik mübadiləsi vasitəsilə fəaliyyət göstərdikləri vergi yurisdiksiyalarındakı iqtisadi fəaliyyətlərinin coğrafi stukturuna dair konkret göstəricilər üzrə məlumatlara çıxışını artırmaq istəyir;

Müvafiq Yurisdiksiyaların qanunları TMŞ Qrupunun hesabat verən müəssisəsindən hər il Ölkələrarası Hesabatlığı həyata keçirməsini tələb edir və ya bunu tələb etməsi gözlənilir;

Ölkələrarası Hesabatın qlobal master fayl və lokal faylla birlikdə üç pilləli strukturun tərkib hissəsi olması nəzərdə tutulur ki, birlikdə bunlar transfer qiymətinin sənədləşdirilməsi ilə bağlı standartlaşdırılmış yanaşmanı təmin edir və bu vergi inzibatçılıqlarını transfer qiymətqoymasına dair risklərin səmərəli və çevik analizini aparmaq üçün aidiyyəti və etibarlı məlumatlarla təchiz edir;

[A Yurisdiksiyasının hökuməti] və [B Yurisdiksiyasının hökuməti] arasındakı Gəlir Vergisinə dair Konvensiyanın ("Konvensiya") […] Maddəsi (Məlumat mübadiləsinə dair maddə) vergi məqsədləri üçün məlumat mübadiləsinə, o cümlədən məlumatların avtomatik mübadiləsinə imkan verir və [A Yurisdiksiyasının hökumətinin] səlahiyyətli orqanları və [B Yurisdiksiyasının hökumətinin] ("Səlahiyyətli Orqanlar") orqanlarına bu cür avtomatik məlumat mübadilələrinin həcmi və aparılması şərtlərinə dair razılığa gəlmələrinə icazə verir;

İlkin Ölkələrarası Hesabatın mübadiləsi baş verdikdə [A Yurisdiksiyası] və [B Yurisdiksiyası] aşağıdakılara sahib olmalı və ya onların bunlara sahibdirlər və ya sahib olmaları gözlənilir: (i) bu Razılaşmaya əsasən əldə edilmiş informasiyanın məxfiliyini təmin etmək üçün müvafiq qoruyucu tədbirlər və Razılaşmanın 5-ci Bölməsinə uyğun olaraq, bu məlumatlardan transfer qiymətqoyması üzrə yüksək səviyyəli risklərin və vergitutma bazasının aşınması və mənfəətin köçürülməsinə dair digər risklərin qiymətləndirilməsi, eləcə də zəruri hallarda iqtisadi və statistik təhlillərin aparılması məqsədilə istifadə olunması,

(ii) səmərəli məlumat mübadiləsinə dair münasibətlərin qurulması üçün infrastruktur (o cümlədən məlumatların vaxtında, dəqiq və məxfi mübadiləsini təmin etmək üçün müəyyən edilmiş proseslər və mübadiləyə dair məsələlərin və ya mübadiləyə dair müraciətlərin çevik həlli və bu Razılaşmaının 4-cü Bölməsindəki müddəaların icrası) və (iii) hesabat verən müəssisənin Ölkələrarası Hesabatı təmin etməsini tələb edən zəruri qanunvericilik;

[A Yurisdiksiyası] və [A Yurisdiksiyası] ikiqat vergitutma ilə bağlı məsələlərin Konvensiyanın [25] Maddəsinə, eləcə də bu Razılaşmanın 6-cı Fəslinin 1-ci paraqrafına uyğun olaraq həll edilməsinə dair qarşılıqlı razılaşma əldə edilməsi ilə bağlı üzərlərinə öhdəlik götürürlər.

Səlahiyyətli Orqanlar Konvensiyaya uyğun olaraq və bu Konvensiyada nəzərdə tutulan məxfiliklə bağlı şərtlərə və digər mühafizə tədbirlərinə, o cümlədən mübadilə edəcəkləri məlumatlardan istifadəni məhdudlaşdıracaq müddəalara əməl etmək şərtilə məlumaların qarşılıqlı avtomatik mübadiləsinə dair bu Razılaşmanı bağlamaq niyyətindədirlər;

Bununla da, Səlahiyyətli Orqanlar aşağıdakılarla bağlı razılığa gəlmişlər:

### BÖLMƏ 1

#### Anlayışlar

* 1. Bu Razılaşmanın məqsədləri üçün aşağıda qeyd olunan anlayışlar müvafiq mənalar kəsb edirlər:
     1. **“**[**A Yurisdiksiyası**]**”** bu mənaya gəlir […];
     2. **“**[**B Yurisdiksiyası**]**”** bu mənaya gəlir […];
     3. **“Səlahiyyətli Orqan” termini** [A Yurisdiksiyası] halında, […] və [B Yurisdiksiyası] halında, […] deməkdir;
     4. **"Qrup"** termini qüvvədə olan mühasibatlıq prinsiplərinə əsasən maliyyə hesabatlığı məqsədləri üçün konsolidasiya edilmiş maliyyə hesabatları hazırlanması tələb olunan və ya qrupun hər hansı müəssisəsinin nizamnamə kapitalındakı iştirak payları qiymətli kağızlar bazarında satışa çıxarıldığı halda bu cür hesabatlar hazırlaması tələb olunan, sahiblik yaxud nəzarət vasitəsilə bir-biri ilə qarşılıqlı surətdə əlaqəli olan müəssisələr qrupu deməkdir;
     5. **"Transmilli Şirkətlər Qrupu"** - (i) müxtəlif yurisdiksiyalarda vergi rezidenti olan iki və ya daha çox müəssisəyə və ya bir yurisdiksiyada vergi rezidenti olan və digər yurisdiksiyada daimi nümayəndəlik vasitəsilə təsərrüfat fəaliyyəti ilə məşğul olduğuna görə vergiyə

cəlb olunan müəssisəyə sahib olan və (ii) Nəzərə alınmayan transmilli şirkətlər qrupu olmayan şirkətlər qrupu deməkdir;

* + 1. **"Nəzərə alınmayan transmilli şirkətlər qrupu"** termini Qrupun maliyyə hesabatlığı ilindən bir əvvəlki maliyyə ili üzrə konsolidasiya edilmiş və onun bu maliyyə ili üzrə konsolidə edilmiş maliyyə hesabatlarında öz əksini tapmış gəliri Yurisdiksiyanın yerli qanunvericiliyi ilə müəyyən edilmiş həddən aşağı olması və 2020-ci il üzrə nəzərdə tutulmuş yoxlamaya əsasən düzəliş edilə biləcək 2015-ci il Hesabatına uyğun olması səbəbindən Ölkələlərarası Hesabatlıq verməsi tələb olunmayan şirkətlər qrupu deməkdir;
    2. "Transmilli şirkətə daxil olan müəssisə" - (i) TMŞ Qrupunun maliyyə hesabatlığı məqsədləri üçün konsolidə edilmiş maliyyə hesabatlarına daxil edilmiş və ya qrupun hər hansı müəssisəsinin nizamnamə kapitalındakı iştirak payları qiymətli kağızlar bazarında satışa çıxarıldığı halda bu cür hesabatlar hazırlaması tələb olunan təsərrüfat subyekti (ii) sırf ölçü və ya maddi səbəblərdən TMŞ Qrupun konsolidə edilmiş maliyyə hesabatlarında nəzərə alınmamış təsərrüfat subyekti və (iii) TMŞ Qrupunun (i) və ya (ii) kateqoriyaya daxil edilən təsərrüfat subyektinin daimi nümayəndəliyi, bir şərtlə ki, təsərrüfat subyekti maliyyə, icbari, vergi hesabatlığı və ya daxili nəzarət məqsədləri üçün bu daimi nümayəndəliklə bağlı müstəqil maliyyə hesabatı hazırlayır;
    3. **"Hesabat verən müəssisə"** termini vergi rezidenti olduğu yurisdiksiyanın yerli qanunvericiliyinə əsasən TMŞ Qrupu adından öz səlahiyyətləri çərçivəsində Ölkələlərarası Hesabatı hazırlayan, transmilli şirkətə daxil olan müəssisə deməkdir;
    4. **"Ölkələlərarası Hesabat"** - hesabat verən müəssisə tərəfindən vergi rezidenti olduğu yurisdiksiyanın qanunvericiliyinə əsasən və bu qanunvericilik əsasında təqdim edilməsi tələb olunan məlumatları əks etdirən, illik qaydada hazırlanan və 2015-ci il Hesabatında qeyd edilmiş və 2020-ci il üzrə nəzərdə tutulmuş yoxlamaya əsasən düzəliş edilə biləcək bəndlər və təsbit edilmiş formata uyğun olaraq təqdim edilən hesabat;
    5. **"2015-ci il Hesabatı"** - Vergitutma Bazasının Aşınması və Mənfəətin Köçürülməsinə dair İƏİT/G20-in Fəaliyyət Planındakı 13-cü Fəaliyyətlə əlaqədar "Transfer Qiymətinin Sənədləşdirilməsi və Ölkələrarası Hesabatlıq" adlı konsolidə edlmiş hesabat;
  1. Bu Razılaşmanın hər hansı Yurisdiksiyanın Səlahiyyəti Orqanı tərəfindən istənilən bir vaxtda icrasına gəlincə, bu Razılaşmada müəyyən edilməmiş hər hansı anlayış kontekstual olaraq başqa cür müəyyən edilməsi tələb olunmursa və ya Səlahiyyətli Orqanlar ümumi məna ilə bağlı razılığa gəlməzlərsə (daxili qanunvericiliyin yol verdiyi halda), həmin vaxtda bu Razılaşmanı tətbiq edən yurisdiksiyanın qanunvericiliyinə uyğun olaraq kəsb etdiyi mənanı bildirəcək, və anlayışın bu yurisdiksiyanın qüvvədə olan vergi qanunvericiliyinə uyğun olaraq kəsb etdiyi mənası bu yurisdiksiyanın digər qanunvericiliyə əsasında bu anlayışla bağlı müəyyən edilmiş mənadan üstündür.

### BÖLMƏ 2

#### TMŞ ilə bağlı məlumatların mübadiləsi

Konvensiyanın 6, 21 və 22-ci Maddələrinin müddəalarına əsasən, hər bir Səlahiyyətli Orqan öz yurisdiksiyasında vergi rezident olan hesabat verən müəssisədən aldığı Ölkələrarası Hesabatı aralarında Razılaşmanın qüvvədə olduğu bütün digər bu cür Səlahiyyətli Orqanlarla illik olaraq avtomatik qaydada mübadilə edir və Ölkələrarası Hesabatdakı məlumatlara əsasən hesabat verən müəssisənin aid olduğu TMŞ Qrupunun bir və ya bir neçə müəssisəsi ya vergi rezidentdir yaxud daimi nümayəndəlik vasitəsilə həyata keçirdikləri təsərrüfat fəaliyyətlərinə görə vergiyə cəlb edilirlər.

### BÖLMƏ 3

#### Məlumat Mübadiləsinin Vaxtı və Aparılması Qaydası

1. Bölmə 2-dəki məlumat mübadiləsi məqsədləri üçün Ölkələrarası Hesabatda yer alan məbləğlərin valyutaları dəqiqləşdirilir.
2. Fəsil 2-ə uyğun olaraq, Ölkələrarası Hesabat ilk öncə TMŞ Qrupunun […] tarixdə və yə bu tarixdən sonra başlayan maliyyə ili ilə əlaqədar mübadilə edilir. Ölkələrarası Hesabat mümkün olduqca ən qısa zamanda və hesabatın aid olduğu TMŞ Qrupunun maliyyə ilinin sonuncu günündən sonrakı 18 aydan gec olmayaraq mübadilə edilməlidir. Növbəti maliyyə illərinə dair Ölkələrarası Hesabatlar mümkün olduqca ən qısa zamanda və hesabatın aid olduğu TMŞ Qrupunun maliyyə ilinin sonuncu günündən sonrakı 15 aydan gec olmayaraq mübadilə edilməlidir.
3. Səlahiyyətli Orqanlar Ölkələrarası Hesabatları genişlənən işarələmə dili (XML dili) vasitəsilə avtomatik olaraq mübadilə edəcəklər.
4. Səlahiyyətli Orqanlar məlumatların elektron ötürülməsi məqsədilə bir və ya bir neçə metod, o cümlədən şifrələmə standartları üzərində işləyəcək və razılığa gələcəklər.

### BÖLMƏ 4

#### Əməletmə və Tətbiqin Təmin Edilməsi ilə bağlı Əməkdaşlıq

Səlahiyyətli Orqan digər digər Səlahiyyətli Orqanın yurisdiksiyasında vergi rezidenti olan hesabat verən müəssisə ilə əlaqədar olaraq baş vermiş xətanın yanlış və ya natamam hesabatın verilməsinə səbəb olduğuna və ya hesabat verən müəssisənin Ölkələrarası Hesabatın təqdim edilməsi ilə bağlı öhdəliyə əməl etmədiyini güman etmək üçün əsası olduğunda bu barədə həmin Səlahiyyətli Orqana məlumat verəcəkdir. Məlumat verilmiş Səlahiyyətli Orqan özünün yerli qanunvericiliyinə əsasən bildirişdə qeyd edilmiş xətaların aradan qaldırılması yaxud əməl etməmə ilə bağlı müvafiq tədbirlər görəcəkdir.

### BÖLMƏ 5

#### Məxfilik, Məlumatların Qorunması və Məqsədyönlü İstifadə

1. Mübadilə edilən bütün məlumatlara Konvensiyada nəzərdə tutulan məxfiliklə bağlı qaydalar və mühafizə tədbirləri, o cümlədən mübadilə edilən məlumatlardan istifadəni məhdudlaşdıran müddəalar şamil edilir.
2. Paraqraf 1-də yer alan məhdudiyyətlərdən əlavə, informasiyadan istifadə bu paraqrafda təsvir edilmiş yol verilən məqsədlərlə də əlavə olaraq məhdudlaşdırılacaq. Xüsusilə də, Ölkələrarası Hesabatlıq nəticəsində əldə edilmiş məlumatlar transfer qiymətqoyması və vergitutma bazasının aşınması və mənfəətin köçürülməsinə dair digər yüksək səviyyəli risklərin qiymətləndirilməsi və zəruri hallarda iqtisadi və statistik təhlillər üçün istifadə ediləcək. Məlumatdan tam funksional analiz və tam müqayisəlilik təhlili əsasında ayrı-ayrı əməliyyatlar və qiymətlərlə bağlı təfsilatlı transfer qiymətqoyması analizi üçün əvəzləyici kimi istifadə edilməyəcək. Ölkələrarası Hesabatdakı məlumatların özü-özlüyündə transfer qiymətlərinin münasib olub-olmamasına dair inandırıcı sübut olmadığı qəbul edilib və nəticə etibarı ilə transfer qiymətlərinə düzəlişlərin edilməsi Ölkələrarası Hesabatlığa əsaslanmayacaq. Yerli vergi inzibatçılıqları tərəfindən bu paraqrafın tələblərinin zidd olaraq aparılan uyğunsuz düzəlişlər istənilən səlahiyyətli orqan tərəfindən icraata qəbul ediləcək. Yuxarıda qeyd olunanlara baxmayaraq, Ölkələrarası Hesabatdakı məlumatlardan TMŞ Qrupunun transfer qiymətləri üzrə mexanizmləri və ya vergi yoxlamaları zamanı vergi məsələləri ilə bağlı əlavə sorğular üçün istifadə edilməsinə dair heç bir qadağa yoxdur və nəticə etibarı ilə Transmilli şirkətə daxil olan müəssisənin vergi tutulan gəlirlərinə müvafiq düzəlişlər edilə bilər.
3. Qüvvədə olan qanunvericilik yol verdiyi təqdirdə, Səlahiyyətli Orqan bu Bölmənin 1 və 2-ci paraqraflara əməl edilməməsi ilə bağlı hallara, o cümlədən təshihedici tədbirlərə, eləcə də yuxarıda qeyd edilən paraqrafın tələblərinə əməl etməməklə  bağlı görülmüş tədbirlərə dair Koordinasiya Edici Qurumun Katibliyinə dərhal məlumat verir.

### BÖLMƏ 6

#### Məsləhətləşmələr

1. Konvensiyanın .25-ci Maddəsində nəzərdə tutulan hallarda, hər iki Yurisdiksiyanın Səlahiyyətli Orqanları məsələnin həll edilməsi məqsədilə bir-biriləri ilə məsləhətləşməli və müzakirələr aparmalıdırlar.
2. Bu Razılaşmanın icrası və ya şərhi ilə bağlı hər hansı çətinliklər yaranarsa, Səlahiyyətli Orqan Razılaşmanın icrasını təmin etmək məqsədilə bir və ya bir neçə Səlahiyyətli Orqanla məsləhətləşmələrin aparılmasına dair sorğu ilə müraciət edə bilər. Xüsusilə də, birinci qeyd edilmiş Səlahiyyətli Orqan tərəfindən Ölkələrarası Hesabatlığın digər Səlahiyyətli Orqanla mübadiləsi ilə bağlı sistem xətasının olması müəyyən edilərsə, Səlahiyyətli Orqan digər Səlahiyyətli Orqanla məsləhətləşmə aparır.

### BÖLMƏ 7

#### Düzəlişlər

Bu Razılaşmaya aralarında bu Razılaşmanın qüvvədə olduğu bütün Səlahiyyətli Orqanların yazılı razılığı əsasında düzəliş edilə bilər. Əksi razılaşdırılmadığı təqdirdə, belə bir düzəliş bu cür yazılı razılaşmanın imzalandığı tarixdən sonrakı bir aylıq müddət başa çatdıqdan sonrakı ayın birinci günü qüvvəyə minir.

### BÖLMƏ 8

#### Müqavilənin Şərtləri

1. Razılaşma […/hər bir Səlahiyyətli Orqan tərəfindən öz Yurisdiksiyalarında hesabat verən müəssisədən Ölkələrarası Hesabatlığın təqdim edilməsini tələb edən zəruri qanunvericiliyin olmasına dair göndərilən bildirişdə göstərilən tarixdə və ya ondan sonra qüvvəyə minir].
2. Səlahiyyətli digər Səlahiyyətli orqan tərəfindən bu Razılaşmaya əməl etməklə bağlı əhəmiyyətli dərəcədə pozuntu olmasını və olduğunu müəyyən etdiyi halda bu Razılaşmaya əsasən aparılan məlumat mübadiləsini digər Səlahiyyətli Orqana yazılı bildiriş təqdim etməklə müvəqqəti olaraq dayandıra bilər. Belə bir qərar verməzdən öncə, birinci qeyd edilmiş Səlahiyyətli Orqan digər Səlahiyyətli Orqanla məsləhətləşir. Bu paraqrafın məsqədləri üçün əhəmiyyətli dərəcədə əməletməmə dedikdə

bu Razılaşmanın 5-ci Bölməsinin 1 və 2-ci paraqrafları və 6-cı Bölməsinin 1-ci paraqrafına və yaxud Konvensiyanın müvafiq müddəalarına əməl etməmək, eləcə də Səlahiyyətli Orqan tərəfindən bu Razılaşmaya əsasən vaxtında və ya adekvat məlumatın təmin edilməməsi başa düşülür. Müvəqqəti dayandırma dərhal qüvvəyə minir və ikinci qeyd edilmiş Səlahiyyətli Orqan tərəfindən əhəmiyyətli dərəcədə əməl etməmənin olmadığını hər iki Səlahiyyətli Orqan üçün məqbul hesab ediləcək bir tərzdə müəyyən ediləcəyi və ya ikinci qeyd edilmiş Səlahiyyətli Orqan tərəfindən belə bir əməl etməmənin aradan qaldırılmasına dair müvafiq tədbirlərin görüldüyü vaxta qədər qüvvədə olacaq.

1. Hər bir Səlahiyyətli Orqan xitam haqqında yazılı bildirişi digər Səlahiyyətli Orqana təqdim etməklə Razılaşmaya xitam verə bilər. Bu cür ləğvetmə xitam haqqında bildirişin tarixindən sonrakı 12 aylıq dövr başa çatdıqdan sonra növbəti ayın birinci günü qüvvəyə minir. Ləğvetmə zamanı bu Razılaşmaya əsasən əvvəllər əldə edilmiş bütün məlumatlar məxfi qalacaq və Konvensiyanın şərtləri onlara şamil ediləcək.

[…] məkanda […] tarixdə nüsxəsi imzalanıb

Qeyd edilənin Səlahiyyətli Orqanı

Qeyd edilənin Səlahiyyətli Orqanı

[Yurisdiksiya A] [Yurisdiksiya B]

# Səlahiyyətli Orqanlar Arasında Razılaşmalar Vergi Məlumatlarının Mübadiləsi Razılaşması Əsasında Ölkələrarası Hesabatın Mübadiləsinə Dair (“DTC CAA”)

**(“TIEA CAA”)**

[A Yurisdiksiyasının hökuməti] və [B Yurisdiksiyasının hökuməti] transfer qiymətqoyması üzrə yüksək səviyyəli risklərin və vergitutma bazasının aşınması və mənfəətin köçürülməsinə dair digər risklərin qiymətləndirilməsi, eləcə də zəruri hallarda iqtisadi və statistik təhlillərin aparılması məqsədilə beynəlxalq vergi şəffaflığını və özlərinin səlahiyyətli orqanlarının qlobal gəlirlərinin bölüşdürülməsi, vergilərin ödənilməsi və Transmilli Şirkətlərin illik Ölkələrarası Hesabatların avtomatik mübadiləsi vasitəsilə fəaliyyət göstərdikləri vergi yurisdiksiyalarındakı iqtisadi fəaliyyətlərinin coğrafi stukturuna dair konkret göstəricilər üzrə məlumatlara çıxışını artırmaq istəyir;

Müvafiq Yurisdiksiyaların qanunları TMŞ Qrupunun hesabat verən müəssisəsindən hər il Ölkələrarası Hesabatlığı həyata keçirməsini tələb edir və ya bunu tələb etməsi gözlənilir;

Ölkələrarası Hesabatın qlobal master fayl və lokal faylla birlikdə üç pilləli strukturun tərkib hissəsi olması nəzərdə tutulur ki, birlikdə bunlar transfer qiymətinin sənədləşdirilməsi ilə bağlı standartlaşdırılmış yanaşmanı təmin edir və bu vergi inzibatçılıqlarını transfer qiymətqoymasına dair risklərin səmərəli və çevik analizini aparmaq üçün aidiyyəti və etibarlı məlumatlarla təchiz edir;

[A Yurisdiksiyasının hökuməti] və [B Yurisdiksiyasının hökuməti] arasındakı Vergi Məlumatlarının Mübadiləsinə dair Razılaşmanın ("TIEA") [5A] Maddəsi (Məlumat mübadiləsinə dair maddə) vergi məqsədləri üçün məlumat mübadiləsinə, o cümlədən məlumatların avtomatik mübadiləsinə imkan verir və [A Yurisdiksiyasının hökumətinin] səlahiyyətli orqanları və [B Yurisdiksiyasının hökumətinin] ("Səlahiyyətli Orqanlar") orqanlarına bu cür avtomatik məlumat mübadilələrinin həcmi və aparılması şərtlərinə dair razılığa gəlmələrinə icazə verir;

İlkin Ölkələrarası Hesabatlığın mübadiləsi baş verdikdə [A Yurisdiksiyası] və [B Yurisdiksiyası] aşağıdakılara sahib olmalı və ya onların bunlara sahibdirlər və ya sahib olmaları gözlənilir: (i) bu Razılaşmaya əsasən əldə edilmiş informasiyanın məxfiliyini təmin etmək üçün müvafiq qoruyucu tədbirlər və Razılaşmanın 5-ci Bölməsinə uyğun olaraq, bu məlumatlardan transfer qiymətqoyması üzrə yüksək səviyyəli risklərin və vergitutma bazasının aşınması və mənfəətin köçürülməsinə dair digər risklərin qiymətləndirilməsi, eləcə də zəruri hallarda iqtisadi və statistik təhlillərin aparılması məqsədilə istifadə olunması, (ii) səmərəli məlumat mübadiləsinə dair münasibətlərin qurulması üçün infrastruktur (o cümlədən məlumatların vaxtında, dəqiq və məxfi mübadiləsini təmin etmək üçün müəyyən edilmiş proseslər və mübadiləyə dair məsələlərin və ya mübadiləyə dair müraciətlərin çevik həlli və bu Razılaşmaının 4-cü Bölməsindəki müddəaların icrası) və (iii) hesabat verən müəssisənin Ölkələrarası Hesabatı təmin etməsini tələb edən zəruri qanunvericilik;

Səlahiyyətli Orqanlar Razılaşmaya uyğun olaraq və bu Razılaşmada nəzərdə tutulan məxfiliklə bağlı şərtlərə və digər mühafizə tədbirlərinə, o cümlədən mübadilə edəcəkləri məlumatlardan istifadəni məhdudlaşdıracaq müddəalara əməl etmək şərtilə məlumaların qarşılıqlı avtomatik mübadiləsinə dair bu Razılaşmanı bağlamaq niyyətindədirlər;

Bununla da, Səlahiyyətli Orqanlar aşağıdakılarla bağlı razılığa gəlmişlər:

### BÖLMƏ 1

#### Anlayışlar

1. Bu Razılaşmanın məqsədləri üçün aşağıda qeyd olunan anlayışlar müvafiq mənalar kəsb edirlər:
   1. **“**[**A Yurisdiksiyası**]**”** bu mənaya gəlir […];
   2. **“**[**B Yurisdiksiyası**]**”** bu mənaya gəlir […];
   3. **“Səlahiyyətli Orqan” termini** [A Yurisdiksiyası] halında, […] və [B Yurisdiksiyası] halında, […] deməkdir;
   4. **"Qrup"** termini qüvvədə olan mühasibatlıq prinsiplərinə əsasən maliyyə hesabatlığı məqsədləri üçün konsolidasiya edilmiş maliyyə hesabatları hazırlanması tələb olunan və ya qrupun hər hansı müəssisəsinin nizamnamə kapitalındakı iştirak payları qiymətli kağızlar bazarında satışa çıxarıldığı halda bu cür hesabatlar hazırlaması tələb olunan, sahiblik yaxud nəzarət vasitəsilə bir-biri ilə qarşılıqlı surətdə əlaqəli olan müəssisələr qrupu deməkdir;
   5. **"Transmilli Şirkətlər Qrupu"** termini (i) müxtəlif yurisdiksiyalarda vergi rezidenti olan iki və ya daha çox müəssisəyə və ya bir yurisdiksiyada vergi rezidenti olan və digər yurisdiksiyada daimi nümayəndəlik vasitəsilə təsərrüfat fəaliyyəti ilə məşğul olduğuna görə vergiyə cəlb olunan müəssisəyə sahib olan və (ii) Nəzərə alınmayan transmilli şirkətlər qrupu olmayan şirkətlər qrupu deməkdir;
   6. "Nəzərə alınmayan transmilli şirkətlər qrupu" termini Qrupun maliyyə hesabatlığı ilindən bir əvvəlki maliyyə ili üzrə konsolidasiya edilmiş və onun bu maliyyə ili üzrə konsolidə edilmiş maliyyə hesabatlarında öz əksini tapmış gəliri Yurisdiksiyanın yerli qanunvericiliyi ilə müəyyən edilmiş həddən aşağı olması və 2020-ci il üzrə nəzərdə tutulmuş yoxlamaya əsasən düzəliş edilə biləcək 2015-ci il Hesabatına uyğun olması səbəbindən Ölkələlərarası Hesabatlıq verməsi tələb olunmayan şirkətlər qrupu deməkdir;
   7. "Transmilli şirkətə daxil olan müəssisə" - (i) TMŞ Qrupunun maliyyə hesabatlığı məqsədləri üçün konsolidə edilmiş maliyyə hesabatlarına daxil edilmiş və ya qrupun hər hansı müəssisəsinin nizamnamə kapitalındakı iştirak payları qiymətli kağızlar bazarında satışa çıxarıldığı halda bu cür hesabatlar hazırlaması tələb olunan təsərrüfat subyekti (ii) sırf ölçü və ya maddi səbəblərdən TMŞ Qrupun konsolidə edilmiş maliyyə hesabatlarında nəzərə alınmamış təsərrüfat subyekti və (iii) TMŞ Qrupunun (i) və ya (ii) kateqoriyaya daxil edilən təsərrüfat subyektinin daimi nümayəndəliyi, bir şərtlə ki, təsərrüfat subyekti maliyyə, icbari, vergi hesabatlığı və ya daxili nəzarət məqsədləri üçün bu daimi nümayəndəliklə bağlı müstəqil maliyyə hesabatı hazırlayır;
   8. **"Hesabat verən müəssisə"** termini vergi rezidenti olduğu yurisdiksiyanın yerli qanunvericiliyinə əsasən TMŞ Qrupu adından öz səlahiyyətləri çərçivəsində Ölkələlərarası Hesabatı hazırlayan, transmilli şirkətə daxil olan müəssisə deməkdir;
   9. **"Ölkələlərarası Hesabat"** - hesabat verən müəssisə tərəfindən vergi rezidenti olduğu yurisdiksiyanın qanunvericiliyinə əsasən və bu qanunvericilik əsasında təqdim edilməsi tələb olunan məlumatları əks etdirən, illik qaydada hazırlanan və 2015-ci il Hesabatında qeyd edilmiş və 2020-ci il üzrə nəzərdə tutulmuş yoxlamaya əsasən düzəliş edilə biləcək bəndlər və təsbit edilmiş formata uyğun olaraq təqdim edilən hesabat;
   10. **"2015-ci il Hesabatı"** - Vergitutma Bazasının Aşınması və Mənfəətin Köçürülməsinə dair İƏİT/G20-in Fəaliyyət Planındakı 13-cü Fəaliyyətlə əlaqədar "Transfer Qiymətinin Sənədləşdirilməsi və Ölkələrarası Hesabatlıq" adlı konsolidasiya edilmiş hesabat;
2. Bu Razılaşmanın hər hansı Yurisdiksiyanın Səlahiyyəti Orqanı tərəfindən istənilən bir vaxtda icrasına gəlincə, bu Razılaşmada müəyyən edilməmiş hər hansı anlayış kontekstual olaraq başqa cür müəyyən edilməsi tələb olunmursa və ya Səlahiyyətli Orqanlar ümumi məna ilə bağlı razılığa gəlməzlərsə (daxili qanunvericiliyin yol verdiyi halda), həmin vaxtda bu Razılaşmanı tətbiq edən yurisdiksiyanın qanunvericiliyinə uyğun olaraq kəsb etdiyi mənanı bildirəcək, və anlayışın bu yurisdiksiyanın qüvvədə olan vergi qanunvericiliyinə uyğun olaraq kəsb etdiyi mənası bu yurisdiksiyanın digər qanunvericiliyə əsasında bu anlayışla bağlı müəyyən edilmiş mənadan üstündür.

### BÖLMƏ 2

#### TMŞ ilə bağlı məlumatların mübadiləsi

Konvensiyanın 6, 21 və 22-ci Maddələrinin müddəalarına əsasən, hər bir Səlahiyyətli Orqan öz yurisdiksiyasında vergi rezidenti olan hesabat verən müəssisədən aldığı Ölkələrarası Hesabatı aralarında Razılaşmanın qüvvədə olduğu bütün digər bu cür Səlahiyyətli Orqanlarla illik olaraq avtomatik qaydada mübadilə edir və Ölkələrarası Hesabatdakı məlumatlara əsasən hesabat verən müəssisənin aid olduğu TMŞ Qrupunun bir və ya bir neçə müəssisəsi ya vergi rezidentidir yaxud daimi nümayəndəlik vasitəsilə həyata keçirdikləri təsərrüfat fəaliyyətlərinə görə vergiyə cəlb edilirlər.

### BÖLMƏ 3

#### Məlumat Mübadiləsinin Vaxtı və Aparılması Qaydası

1. Bölmə 2-dəki məlumat mübadiləsi məqsədləri üçün Ölkələrarası Hesabatda yer alan məbləğlərin valyutaları dəqiqləşdirilir.
2. Fəsil 2-ə uyğun olaraq, Ölkələrarası Hesabat ilk öncə TMŞ Qrupunun […] tarixdə və yə bu tarixdən sonra başlayan maliyyə ili ilə əlaqədar mübadilə edilir. Ölkələrarası Hesabatlıq mümkün olduqca ən qısa zamanda və hesabatın aid olduğu TMŞ Qrupunun Hesabat Verən Müəssisəsinin maliyyə ilinin sonuncu günündən sonrakı 18 aydan gec olmayaraq mübadilə edilməlidir. Növbəti maliyyə illərinə dair Ölkələrarası Hesabatlar mümkün olduqca ən qısa zamanda və hesabatın aid olduğu TMŞ Qrupunun maliyyə ilinin sonuncu günündən sonrakı 15 aydan gec olmayaraq mübadilə edilməlidir.
3. Səlahiyyətli Orqanlar Ölkələrarası Hesabatları genişlənən işarələmə dili (XML dili) vasitəsilə avtomatik olaraq mübadilə edəcəklər.
4. Səlahiyyətli Orqanlar məlumatların elektron ötürülməsi məqsədilə bir və ya bir neçə metod, o cümlədən şifrələmə standartları üzərində işləyəcək və razılığa gələcəklər.

### BÖLMƏ 4

#### Əməletmə və Tətbiqin Təmin Edilməsi ilə bağlı Əməkdaşlıq

Səlahiyyətli Orqan digər digər Səlahiyyətli Orqanın yurisdiksiyasında vergi rezidenti olan hesabat verən müəssisə ilə əlaqədar olaraq baş vermiş xətanın yanlış və ya natamam hesabatın verilməsinə səbəb olduğuna və ya hesabat verən müəssisənin Ölkələrarası Hesabatın təqdim edilməsi ilə bağlı öhdəliyə əməl etmədiyini güman etmək üçün

əsası olduğunda bu barədə həmin Səlahiyyətli Orqana məlumat verəcəkdir. Məlumat verilmiş Səlahiyyətli Orqan özünün yerli qanunvericiliyinə əsasən bildirişdə qeyd edilmiş xətaların aradan qaldırılması yaxud əməl etməmə ilə bağlı müvafiq tədbirlər görəcəkdir.

### BÖLMƏ 5

#### Məxfilik, Məlumatların Qorunması və Məqsədyönlü İstifadə

1. Mübadilə edilən bütün məlumatlara TIEA-da nəzərdə tutulan məxfiliklə bağlı qaydalar və mühafizə tədbirləri, o cümlədən mübadilə edilən məlumatlardan istifadəni məhdudlaşdıran müddəalar şamil edilir.
2. Paraqraf 1-də yer alan məhdudiyyətlərdən əlavə, informasiyadan istifadə bu paraqrafda təsvir edilmiş yol verilən məqsədlərlə də əlavə olaraq məhdudlaşdırılacaq. Xüsusilə də, Ölkələrarası Hesabatlıq nəticəsində əldə edilmiş məlumatlar transfer qiymətqoyması və vergitutma bazasının aşınması və mənfəətin köçürülməsinə dair digər yüksək səviyyəli risklərin qiymətləndirilməsi və zəruri hallarda iqtisadi və statistik təhlillər üçün istifadə ediləcək. Məlumatdan tam funksional analiz və tam müqayisəlilik təhlili əsasında ayrı-ayrı əməliyyatlar və qiymətlərlə bağlı təfsilatlı transfer qiymətqoyması analizi üçün əvəzləyici kimi istifadə edilməyəcək. Ölkələrarası Hesabatdakı məlumatların özü-özlüyündə transfer qiymətlərinin münasib olub-olmamasına dair inandırıcı sübut olmadığı qəbul edilib və nəticə etibarı ilə transfer qiymətlərinə düzəlişlərin edilməsi Ölkələrarası Hesabata əsaslanmayacaq. Yerli vergi inzibatçılıqları tərəfindən bu paraqrafın tələblərinin zidd olaraq aparılan uyğunsuz düzəlişlər istənilən səlahiyyətli orqan tərəfindən icraata qəbul ediləcək. Yuxarıda qeyd olunanlara baxmayaraq, Ölkələrarası Hesabatdakı məlumatlardan TMŞ Qrupunun transfer qiymətləri üzrə mexanizmləri və ya vergi yoxlamaları zamanı vergi məsələləri ilə bağlı əlavə sorğular üçün istifadə edilməsinə dair heç bir qadağa yoxdur və nəticə etibarı ilə Transmilli şirkətə daxil olan müəssisənin vergi tutulan gəlirlərinə müvafiq düzəlişlər edilə bilər.
3. Qüvvədə olan qanunvericilik yol verdiyi təqdirdə, Səlahiyyətli Orqan bu Bölmənin 1 və 2-ci paraqraflarına əməl edilməməsi ilə bağlı hallara, o cümlədən təshihedici tədbirlərə, eləcə də yuxarıda qeyd edilən paraqrafın tələblərinə əməl etməməklə bağlı görülmüş tədbirlərə dair Koordinasiya Edici Qurumun Katibliyinə dərhal məlumat verir.

### BÖLMƏ 6

#### Məsləhətləşmələr

1. Ölkələrarası hesabatdakı məlumatlara əsaslanan əlavə sorğular nəticəsində subyektin vergi tutulan gəlirinə düzəliş halında, belə halların spesifik biznes ilə bağlı olaraq yaranması daxil olmaqla, arzuolunmaz iqtisadi nəticələrə səbəb olur və hər iki Səlahiyyətli Qurum bir-biri məsləhətləşməli və məsələni həll etmək məramını müzakirə etməlidirlər.
2. Bu Razılaşmanın icrası və ya şərhi ilə bağlı hər hansı çətinliklər yaranarsa, Səlahiyyətli Orqanların hər hansı biri Razılaşmanın icrasını təmin etmək məqsədilə digər Səlahiyyətli Orqanla məsləhətləşmələrin aparılmasına dair sorğu ilə müraciət edə bilər. Xüsusilə də, birinci qeyd edilmiş Səlahiyyətli Orqan tərəfindən Ölkələrarası Hesabatlığın digər Səlahiyyətli Orqanla mübadiləsi ilə bağlı sistem xətasının olması müəyyən edilərsə, Səlahiyyətli Orqan digər Səlahiyyətli Orqanla məsləhətləşmə aparır.

### BÖLMƏ 7

#### Düzəlişlər

Bu Razılaşmaya aralarında bu Razılaşmanın qüvvədə olduğu bütün Səlahiyyətli Orqanların yazılı razılığı əsasında düzəliş edilə bilər. Əksi razılaşdırılmadığı təqdirdə, belə bir düzəliş bu cür yazılı razılaşmanın imzalandığı tarixdən sonrakı bir aylıq müddət başa çatdıqdan sonrakı ayın birinci günü qüvvəyə minir.

### BÖLMƏ 8

#### Müqavilənin Şərtləri

1. Razılaşma […/hər bir Səlahiyyətli Orqan tərəfindən öz Yurisdiksiyalarında hesabat verən müəssisədən Ölkələrarası Hesabatın təqdim edilməsini tələb edən zəruri qanunvericiliyin olmasına dair göndərilən bildirişdə göstərilən tarixdə və ya ondan sonra qüvvəyə minir].
2. Səlahiyyətli orqan digər Səlahiyyətli orqan tərəfindən bu Razılaşmaya əməl etməklə bağlı əhəmiyyətli dərəcədə pozuntu olmasını və olduğunu müəyyən etdiyi halda bu Razılaşmaya əsasən aparılan məlumat mübadiləsini digər Səlahiyyətli Orqana yazılı bildiriş təqdim etməklə müvəqqəti olaraq dayandıra bilər. Belə bir qərar verməzdən öncə, birinci qeyd edilmiş Səlahiyyətli Orqan digər Səlahiyyətli Orqanla məsləhətləşir. Bu paraqrafın məqsədləri üçün əhəmiyyətli dərəcədə əməl etməmə dedikdə bu Razılaşmanın 5-ci Bölməsinin 1 və 2-ci paraqrafları və 6-cı Bölməsinin 1-ci paraqrafına və yaxud TIEA-nın müvafiq müddəalarına əməl etməmək, eləcə də Səlahiyyətli Orqan tərəfindən bu Razılaşmaya əsasən vaxtında və ya adekvat məlumatın təmin edilməməsi başa düşülür. Müvəqqəti dayandırma dərhal qüvvəyə minir və ikinci qeyd edilmiş Səlahiyyətli Orqan tərəfindən əhəmiyyətli dərəcədə əməl etməmənin olmadığını hər iki Səlahiyyətli Orqan üçün məqbul hesab ediləcək bir tərzdə müəyyən ediləcəyi və ya ikinci qeyd edilmiş Səlahiyyətli Orqan tərəfindən belə bir əməl etməmənin aradan qaldırılmasına dair müvafiq tədbirlərin görüldüyü vaxta qədər qüvvədə olacaq.
3. Hər bir Səlahiyyətli Orqan xitam haqqında yazılı bildirişi digər Səlahiyyətli Orqana təqdim etməklə Razılaşmaya xitam verə bilər. Bu cür ləğvetmə xitam haqqında bildirişin tarixindən sonrakı 12 aylıq dövr başa çatdıqdan sonra növbəti ayın birinci günü qüvvəyə minir. Ləğvetmə zamanı bu Razılaşmaya əsasən əvvəllər əldə edilmiş bütün məlumatlar məxfi qalacaq və TIEA-nın şərtləri onlara şamil ediləcək.

[…] məkanda […] tarixdə nüsxəsi imzalanıb

[A Yurisdiksiyasının] Səlahiyyətli Orqanı

[B Yurisdiksiyasının] Səlahiyyətli Orqanı

***VI Fəslə Əlavə:***

**Qeyri-maddi aktivlər üzrə təlimatı əks etdirən nümunələr**

### Nümunə 1

1. Premiere TMŞ qrupun təsisçi şirkətidir. S şirkəti Premiere-in tam sahibli törəmə şirkəti və Premiere qrupun üzvüdür. Premiere şirkəti tədqiqat və araşdırmanı (TA) maliyyələşdirir və öz biznes əməliyyatlarına dəstək məqsədilə davam edən TA funksiyalarını yerinə yetirir. Onun TA funksiyaları patentləşdirilə biləcək ixtiralarla nəticələnəndə, Premiere qrup qlobal patent idarəetməsini mərkəzləşdirmək və sadələşdirmək üçün adətən belə ixtiralara görə bütün haqları S şirkətinə təyin edir. Bütün patent qeydiyyatları S şirkətini adından saxlanılır.
2. S şirkəti öz patent idarəetmə işini yerinə yetirmək üçün üç vəkil çalışdırır və başqa işçiləri yoxdur. S şirkəti Premiere qrupun heç bir TA fəaliyyətlərini idarə etmir və ya onlara nəzarət etmir. S şirkətinin heç bir texniki TA işçiləri yoxdur və Premiere qrupun TA məsrəflərinn heç birini çəkmir. Patentlərin qorunması ilə bağlı əsas qərarları S şirkətinin işçilərindən məsləhət alandan sonra Premiere şirkətinin rəhbərliyi tərəfindən edilir. Qrupun patentlərinin həm müstəqil həm də əlaqədar müəssisələrə lisenziya şəklində verilməsi ilə bağlı bütün qərarları S şirkətinin işçiləri deyil, Premiere şirkətinin rəhbərliyi verir.
3. Premiere şirkətindən S şirkətinə hüquqların hər dəfə təyin edilməsi vaxtı, S şirkəti patentləşdirilə biləcək ixtira hüquqların təyin edilməsini nəzərə alarq Premiere şirkətinə 100 Avro nominal ödəniş edir və təyinatın xüsusi şərti olaraq, qeydiyyatdan keçiriləcək patentin tam ömrü boyu eksklüziv, royalti olmadan, patent lisenziyasını sub-lisenziya üçün tam haqları ilə birlikdə Premiere şirkətinə verir. S şirkətinin Premiere şirkətinə etdiyi nominal ödənişlər, təyinatlarla bağlı sırf texniki müqavilə qanunu tələblərinə riayət etmək üçün edilir və bu nümunədə, patentləşdirilə biləcək ixtiralar üçün təyin olunmuş hüquqların qol uzunluğu ödənişini əks etdirmədiyi güman olunur. Premiere şirkəti bütün dünyada öz məhsullarını istehsal edərkən və satarkən patentli ixtiralardan istifadə edir və bəzən digərlərinə sublisenziya şəklində patenti verir. S şirkəti patentlərdən heç bir kommersiya məqsədi üçün istifadə etmir və Premiere şirkəti ilə lisenziya müqaviləsi çərçivəsində

belə etmək hüququ da yoxdur.

1. Bu müqavilə çərçivəsində, Premiere şirkəti patentin idarə olunması xidmətlərindən savayı qeyri-maddi aktivlərin hazırlanması, təkmilləşdirilməsi, saxlanılması, mühafizəsi və istismarı ilə bağlı bütün funksiyaları yerinə yetirir. Premiere şirkəti qeyri-maddi aktivin hazırlanması və istismar edilməsi ilə bağlı bütün aktivlərdən istifadə edir və qeyri-maddi aktivlərlə əlaqəli bütün və ya əsas etibarı ilə riskləri üzərinə götürür. Premiere şirkətinin qeyri-maddi aktivlərin istismarından olan bütün qazanclara hüququ çatmalıdır. Vergi orqanları Premiere şirkəti ilə S şirkəti arasında faktiki əməliyyatı ayırmaqla münasib transfer qiymətqoyması çözümünə gələ bilərlər. Faktlardan asılı olaraq, belə müəyyən oluna bilər ki, birlikdə götürüldükdə S şirkətinə hüquqların nominal təyin olunması və eyni zamanda tam istismar haqlarının yenidən Premiere şirkətinə geri verilməsi mahiyyət etibarı ilə Premiere şirkəti ilə S şirkəti arasında patentin idarə olunması xidməti anlaşmasını əks etdirir. Patent idarəetməsi xidmətləri üçün qol uzunluğu qiyməti müəyyən olunmalı və patentlərin istismarından TMŞ qrupun əldə etdiyi qazanclar Premiere şirkəti tərəfindən saxlanılmalı və ya qazancların qalığı ona verilməlidir.

### Nümunə 2

1. Patentləşdirilə biləcək ixtiraların inkişaf etdirilməsi və ona nəzarət edilməsi 1-ci nümunədə olduğu ilə eynidir. Amma patentlərinn daimi və eksklüziv lisenziyasını Premiere şirkətinə geri vermək əvəzinə S şirkəti Premiere şirkətinin yönləndirməsi və nəzarəti altında fəaliyyət göstərərək, dövrü royaltilər qarşılığında bütün dünya üzərindəki əlaqəli və nüstəqil şirkətlərə öz patentlərini verir. Bu nümunənin məqsədləri çərçivəsində belə güman olunur ki, S şirkətinə əlaqəli şirkətlər tərəfindən edilən royaltilərin hamısı qol uzunluğuna uyğundur.
2. S şirkəti patentlərin hüquqi sahibidir. Amma patentlərin hazırlanması, təkmilləşdirilməsi, saxlanılması, mühafizəsi və istismarı ilə bağlı onun töhfələri patent qeydiyyatlarının aparılması və saxlanılması ilə əlaqədar üç işçisinin fəaliyyəti ilə məhdudlaşır. S şirkətinin işçiləri patentlərlə bağlı lisenziya əməliyyatlarına nəzarət etmir və onlarda iştirak etmir. Bu şərtlər çərçivəsində S şirkəti yalnız yerinə yetirdiyi funksiyalara hüququ çatır. Qeyri-maddi aktivlərin hazırlanması, təkmilləşdirilməsi, saxlanılması, mühafizəsi və istismarı ilə bağlı Premiere şirkətinin və S şirkətinin yerinə yetirdikləri müvafiq funksiyalar, istifadə olunmuş aktivlər və götürülmüş risklərin təhlili əsasında, S şirkətinin öz patent qeydiyyat funksiyaları üçün qol uzunluğu ödənişindən artıq lizensiya müqavilələrindən gələn gəliri saxlamağa və əldə etməyə hüququ çatmır.
3. 1-ci nümunədə olduğu kimi anlaşmanın əsl mahiyyəti patent idarəetməsi xidməti müqaviləsidir. Patent hüquqlarının təyin olunmasına görə S şirkətinin ödədiyi məbləğin yerinə yetirilmiş funksiyaları, istifadə olunmuş aktivləri Premiere şirkəti və S şirkəti tərəfindən edilmiş riskləri müvafiq şəkildə əks etdirməsini təmin etməklə mümkündür. Belə yanaşma çərçivəsində patentləşdirilə biləcək ixtiralara görə Premiere şirkətinə ödəniləcək kompensasiya, S şirkətinin yerinə yetirdiyi funksiyalara görə qazancı çıxılmaqla S şirkətinin gəlirinin lisenziya ilə verilməsinə bərabərdir.

### Nümunə 3

1. Faktlar Nümunə 2-də olduğu kimidir. Bununla belə, bir neçə il müddətinə patentlərin əlaqəli və müstəqil şirkətlərə lisenziya şəklində verilməsindən sonra, S şirkəti Premiere şirkətinin yönləndirməsi və nəzarəti altında fəaliyyət göstərərək S şirkətinin hüquqi sahib olduğu müddətdə patentlərin dəyər qazanmasını əks etdirən qiymətdə patentləri müstəqil şirkətə satır. Patentlərin hüquqi sahibi olduğu müddətdə S şirkətinin funksiyaları 1-ci və 2-ci nümunələrdə təsvir olunan patent qeydiyyatı funksiyalarının icrası ilə məhdud idi.
2. Bu şərtlər çərçivəsində, S şirkətinin gəliri 2-ci nümunədə olduğu ilə eyni olmalıdır. Yerinə yetirdiyi qeydiyyat funksiyalarına görə ona kompensasiya ödənilməli, amma qeyri-maddi aktivlərin likvidləşdirilməsindən əldə olunmuş qazanclar daxil olmaqla, qeyri-maddi aktivlərin istismarından əldə edilmiş qazancları bölüşməməlidir.

### Nümunə 4

1. Patentlərin inkişaf etdirilməsi 3-ci nümunədə olduğu ilə eynidir. 1-ci nümunədən fərqli olaraq, bu nümunədə S şirkətinin patent portfelini üzərinə götürməklə bağlı qərar qəbul edəcək və ya faktiki edən işçiləri var. Lisenziya proqramı ilə bağlı bütün qərarlar S şirkətinin işçiləri tərəfindən edilib, lisenziya verilənlərlə bütün danışıqlar S şirkətinin işçiləri tərəfindən aparılıb və S şirkətinin işçilərin müstəqil lisenziya alıcılarının lisenziyanın şərtlərinə riayət edib-etməməsini yoxlayır. Belə nəzərə alınmalıdır ki, bu nümunənin məqsədləri üçün patentlər qarşılığında S şirkətinin ödədiyi qiymət qol uzunluğu qiymətidir və gələcək lisenziya proqramı ilə yanaşı S şirkətinə təyin olunması vaxtı patentlərin istismarından əldə olunacaq gözlənilən qazancları ilə bağlı tərəflərin müvafiq dəyərləndirməsini əks etdirir. Bu nümunənin məqsədləri çərçiviəsində, belə nəzərə alınır ki, Bölmə D.4.-dəki dəyərləndirilməsi çətin olan qeyri-maddi atkivlərlə bağlı yanaşı burada tətbiq edilmir.
2. Təyinatlardan sorna, S şirkəti bir neçə il ərzində patentləri müstəqil şirkətlərə lisenziya şəklində verib. Daha sonra patentlərin S şirkətinə təyin olunması vaxtı nəzərə alınmamış xarici şəraitlərə görə patentlərin dəyəri böyük ölçüdə artır. Daha sonra S şirkəti patentləri, patentlərlə bağlı S şirkətinin Premiere şirkətinə ilkin ödədiyi qiymətdən yuxarı qiymətdə əlaqəli olmayan alıcıya satır. S şirkəti patentlərin satışı ilə bağlı bütün qərarları verir, satışın müddəalarını danışır və bütün cəhətlərdən patentlərin likvidləşdirilməsini idarə edir.
3. Bu şərtlər çərçivəsində, S şirkəti gözlənilməz xarici şəraitlər səbəbilə patentin dəyərinin artması ilə əlaqədar yaranan məbləğ daxil olmaqla satışlardan əldə olunan gəliri saxlamaq hüququna malikdir.

### Nümunə 5

1. Faktlar 4-cü nümunədə olduğu kimidir, yalnız dəyərinin artması əvəzinə, gözlənilməz xarici səbəblər nəticəsində S şirkətinin mülkiyyətində olan zaman patentlərin dəyəri aşağı düşüb. Bu şərtlər çərçivəsində, S şirkəti satışdan gələn gəliri saxlamaq hüququna malik olmaqla yanaşı, itkini qarşılaya biləcək.

### Nümunə 6

1. 1-ci ildə A şirkətində (a ölkəsi A korporasiyası) və B şirkətindən (a ölkəsi B korporasiyası) ibarət transmilli qrup B şirkətinin mövcud qeyri-maddi aktivləri, onun tarixçəsi, təcrübəli tədqiqat və araşdırma heyətinə əsasən çox mənfəətli olması gözlənilən bir qeyri-maddi aktiv hazırlamağa qərar verir. Mümkün kommersiya istismarından öncə qeyri-maddi aktivin hazırlanmasına beş il vaxt gedəcəyi gözlənilir. Əgər hazırlama uğurlu olarsa, qeyri-maddi aktivin ilkin istismardan sonra on il müddətində dəyəri olacağı gözlənilir. A şirkəti ilə B şirkəti arasında hazırlama ilə bağlı müqavilə çərçivəsində, B şirkəti qeyri-maddi aktivin hazırlanması, təkmilləşdirilməsi, saxlanması, mühafizəsi və istismarı ilə bağlı fəaliyyətləri həyata keçirəcək və onlara nəzarət edəcək. Qeyri-maddi aktivin hazırlanması ilə bağlı bütün maliyyə vəsaitini A şirkəti ayırıcaq (hazırlama xərclərinin beş il ərzində hər il 100 milyon dollar olacağı gözlənilir) və qeyri-maddi aktivin hüquqi sahibi olacaq. Hazırlanandan sonra, qeyri-maddi aktivin hər il 550 milyon ABŞ dolları mənfəət gətirəcəyi gözlənilir (6-15 il). B şirkəti A şirkətindən qeyri-maddi aktivi lisenziya ilə əldə edəcək və qeyri-maddi aktivdən istifadə haqqı ilə bağlı müqayisə olunan lisenziya alıcılarından olan qazanclar əsasında A şirkətinə şərt əsaslı ödənişlər edəcək. Təxmin olunan şərt əsaslı ödənişlərdən sonra,

B şirkəti qeyri-maddi aktivə əsaslanan məhsulları satmaqla hər il 200 milyon ABŞ dolları gəlir gözləyir.

1. Anlaşmanın B ölkəsinin vergi orqanı tərəfindən funksional təhlili zamanı A və B şirkətlərinin yerinə yetirdikləri funksiyalar, istifadə etdikləri və töhfə verdikləri aktivlər, götürdükləri risklər qiymətləndirilir. Faktiki əməliyyatın əsaslandığı təhlili vasitəsiliə gəlinən nəticəyə görə, baxmayaraq ki, A şirkəti qeyri-maddi aktivlərin hüququ sahibidr, onun anlaşmaya töhfəsi sadəcə qeyri-maddi aktivin hazırlanması üçün vəsaitin ayrılmasından ibarət olub. Bu təhlil göstərir ki, A şirkəti müqavilə əsasında maliyyə riskini üzərinə götürür, riski üzərinə götürmək üçün maliyyə həcminə malikdir və 6.63 və 6.64-cü paraqraflarda göstərilən prinsiplərə uyğun olaraq risk üzərində nəzarəti həyata keçirir. A şirkətinin töhfələri, eləcə A şirkətinin və B şirkətinin realistik alternativləri nəzərə alınaraq belə müəyyən olunmuşdur ki, A şirkətinin gözlənilən qazancı onun maliyyələşdirmə öhdəliyinin riskə görə tənzimlənmiş qazancı olmalıdır. Belə güman edək ki,

illik 110 milyon USD olması (6-15 illər üçün) müəyyən edilib, bu isə 11% risk ilə tənzimlənən maliyyə qazancına bərabərdir.1 A şirkətinin bütün gəliri nəzərə alındıqdan sonra, vergi ödəyicisinin iddia etdiyi kimi illik 200 milyon USD deyil, B şirkəti bütün qalıq gözlənilən gəlirə və ya illik 440 USD milyon hüququ çatır

(550 milyon USD çıxılsın 110 milyon USD). (təfərrüatlı funksional təhlili və ən münasib metodunun tətbiqi əsasında, vergi ödəyicisi yanlışlıqla A şirkətini deyil B şirkətini yoxlanılan tərəf kimi seçib.

### Nümunə 7

1. Primero şirkəti əczaçılıq biznesi ilə məşğul olan TMŞ qrupunun təsisçi şirkətidir və M ölkəsində bizneslə məşğuldur. Primero şirkəti X məhsulu ilə bağlı patentlər və başqa qeyri-maddi aktivlər hazırlayır və bu patentləri dünyanın müxtəlif yerlərində qeydiyyatdan keçirir.
2. Primero şirkəti tam sahibi olduğu N törəmə şirkətini, S şirkətini, məhdud risk əsasında X məhsulunu Avropa və Yaxın Şərqdə paylamaq üçün saxlayır. distribütorluq müqaviləsinə görə S şirkəti deyil, Primero şirkəti məhsulun geri çağrılması və məhsul öhdəliyi riskini daşımalıdır və S şirkətini razılaşdırılmış səviyyə ilə təmin etdikdən sonra ərazidə X məhsulunun satışından olan bütün mənfəət və zərərə hüququ çatır.

1 Bu nümunənin məqsədləri üçün bu nəticələri əldə etmək zəruri deyil. Nümunədə belə nəzərdə tutulur ki, belə risk səviyyəsi olan layihədə beş il ərzində 100 milyon ABŞ dolları illik “sərmayə” qoyulması növbəti on ili ərzində illik 110 milyon ABŞ dolları qol uzunluğu mənfəətinin əldə olunmasına səbəb olacaq. Bu distribütorluq funksiyaları üçün ödənilən vəsaitin 11 %-nin geri döüşü düməkdir.

Müqavilə çərçivəsində fəaliyyət göstərən S şirkəti Primero şirkətindən X məhsulunu alır və X məhsulunu öz fəaliyyət göstərdiyi coğrafi ərazidə ölkələrdəki müstəqil müştərilərə satır. Öz distribütorluq funksiyalarını yerinə yetirən S şirkəti bütün tətbiqi mümkün qanun tələblərinə riayət edir.

1. Əməliyyatın ilk üç ilində S şirkəti məhdud risk xarakteristikası və distribütorluq müqaviləsinin şərtlərinə uyğun olan distribütorluq funksiyasından qazanc əldə edir. Onun qazancları göstərir ki, S şirkəti deyil, Primero şirkəti X məhsulu ilə əlaqədar qeyri-maddi aktivlərin istismarından əldə olunan gəliri saxlamaq hüququna malikdir. Üç il fəaliyyət göstərdikdən sonra X məhsulunun onu istifadə edən bir çox pasiyentdə ciddi yan təsirlərə səbəb olduğu aşkara çıxır və məhsulu geri çağırmaq və onu bazardan çıxarmaq zərurətə çevrilir. S şirkəti məhsulun geri çağrılması ilə bağlı ciddi zərərə uğrayır. Primero şirkəti S şirkətini məhsulun geri çağrılması ilə bağlı yaranan xərclər və nəticədə yaranan məhsul öhdəliyi iddiaları ilə bağlı S şirkətinə təzminat ödəmir.
2. Bu şərtlər çərçivəsində Primero şirkətinin X məhsulunun qeyri-maddi aktivlərinin istismarından əldə etdiyi qazanclara olan hüququ ilə bu iddianı dəstəkləyən risklərlə əlaqədar yaranan xərcləri qarşılamamaq arasında uyğunsuzluq var. Bu uyğunsuzluğu aradan qaldırmaq üçün transfer qiymətqoyması düzəlişi münasib olar. Müvafiq düzəlişin müəyyən edilməsi üçün, 1-ci fəslin D.1 Bölməsinin müddəalarını tətbiq etməklə tərəflər arasında əsl əməliyyatı müəyyən etmək zəruri olar. Belə etməklə, müqavilənin müddəti ərzində tərəflərin davranışı əsasında hər tərəfin etdiyi riski, Primero şirkəti və S şirkəti tərəfindən edilən risk üzərində nəzarəti və digər müvafiq faktorları nəzərə almaq münasib olardı. Əgər tərəflər arasındakı münasibətlərin əsl mahiyyətinin məhdud risk bölüşdürülməsi anlaşması olduğu müəyyən olunarsa, o zaman ən uyğun tənzimləmə məhsulun geri çağrılması və məhsul öhdəliyi ilə bağlı xərclərin S şirkətindən Primero şirkətinə ötürülməsi olar. Alternativ olaraq, qeyri-real olsa belə, əgər müvafiq faktların əsasında müəyyən olunsa ki, tərəflər arasında münasibətlərin real mahyyəti məhsul öhdəliyi və S şirkətinin məhsulun geri çağrılması riski üzərində nəzarətin tətbiq edilməsi daxildir və müqayisəlilik təhlili əsasında qol uzunluğu qiyməti təyin edilə bilər, bütün illər üçün S şirkətinin distribütorluq marjalarında artım tərəflər arasında riskin bölüşdürülməsini əks etdirmək üçün edilə bilər.

### Nümunə 8

1. X ölkəsinin rezidenti olan Primair R əmtəə nişanı və əmtəə adı ilə bütün dünyada bir çox ölkələrdə bazara çıxarılan saatlar

istehsal edir. Primair R əmtəə nişanının və əmtəə adınının qeydiyyatdan keçmiş sahibidir. R adı Primair-in səyləri nəticəsində saatın satıldığı bazarlarda geniş şəkildə tanınır və önəmli iqtisadi dəyər əldə edib. R saatları heç vaxt Y ölkəsində bazara çıxarılmayıb və R adı Y ölkəsinin bazarında tanınmır.

1. 1-ci ildə Y ölkəsinin bazarına girməyə qərar verir və Y ölkəsində distribütor kimi fəaliyyət göstərməsi üçün tam sahibi olduğu törəmə S şirkətini bu işə cəlb edir. Eyni zamanda Primair S şirkəti ilə uzunmüddətli royaltisiz marketinq və distribütorluq müqaviləsinə daxil olur. Müqavilə çərçivəsində S şirkəti əlavə beş il artırmaq opsiyası ilə, beş il ərzində Y ölkəsində R əmtəə nişanını istifadə etməklə, R əmtəə nişanını daşıyan qol saatlarını bazara çıxarmaq və paylamaqla bağlı eksklüziv hüquq əldə edir. S şirkəti Primair şirkətindən R əmtəə nişanı və əmtəə adı ilə bağlı heç bir başqa hüquqa malik və xüsusi olaraq, R əmtəə nişanı və əmtəə adını daşıyan saatları yenidən ixrac etməsi qadağan olunub. S şirkətinin yeganə fəaliyyəti R əmtəə nişanını və əmtəə adını daşıyan saatları bazara çıxarmaq və paylamaqdır. Belə güman olunur ki, R saatları S şirkətinin Y ölkəsində payladığı məhsullar portfelinin bir hissəsi deyil. S şirkəti heç bir ikinci dərəcəli emal yerinə yetirmir, çünki o, yekun müştəri üçün satışa hazır olan qablaşdırılmış saatları idxal edir.
2. Primair ilə S şirkəti arasında olan müqavilə çərçivəsində, S şirkəti Primair-dən Y ölkəsinin valyutasında saatları alır və brendləşdirilmiş saatlar üzərində hüquqa malik olur, Y ölkəsidə distribütorluq funksiyasını yerinə yetirməklə, əlaqədar daşıma xərclərini (məs inventar və debitor borclarının maliyyələşdirilməsi) və əlaqədar riskləri (məs. inventar, kredit və maliyyələşdirmə riskləri) üzərinə götürür. Primair ilə S şirkəti arasında olan müqavilə çərçivəsində S şirkətindən R saatları üçün Y ölkəsində bazarın hazırlanmasında kömək etmək üçün marketinq nümayəndəsi kimi çıxış etməsi tələb olunur. S şirkəti R saatları üçün Y ölkəsində marketinq strategiyasının hazırlanmasında Primair ilə məsləhətləşir. Primair ümumi marketinq planını əsasən digər ölkələrdəki təcrübəsinə əsaslanaraq hazırlayır, o, marketinq büdcələrini hazırlayır və təsdiq edir və reklam dizaynları, məhsul mövqeyinin seçilməsi və əsas reklam mesajları ilə bağlı yekun qərarları verir. S şirkəti reklam ilə bağlı yerli bazar məsələləri ilə bağlı məsləhətləşir, Primair-in göstərişləri əsasında marketinq planının hazırlanmasına kömək edir və marketinq strategiyasının müxtəlif elementlərinin səmərəliliyi ilə bağlı dəyərləndirmələr təmin edir. Bu marketinq dəstək fəaliyyətlərinin təmin olunmasına görə kompensasiya olaraq S şirkəti Primair-dən etdiyi marketinq xərclərinin səviyyəsinə görə, müvafiq mənfəət elementi daxil olmaqla xidmət haqqı alır.
3. Bu nümunənin məqsədi üçün belə güman edək ki, əhatəli müqayisəlilik təhlili əsasında, təfərrüatlı funksional təhlil daxil olmaqla, S şirkətinin Primair-ə R saatları üçün ödədiyi qiymət S şirkətinin Primair-in adından etdiyi marketinq fəaliyyətləri üçün aldığı kompensasiyadan ayrı təhlil olunmalıdır. Müəyyən olunmuş müqayisə olunan əməliyyatlar əsasında, saatlar üçün ödənilmiş qiymətin qol uzunluğu qiymətində olduğu və bu qiymətin S şirkətinə yerinə yetirdiyi distribütorluq funksiyası, istifadə etdiyi aktivlər və götürdüyü risklərlə bağlı olaraq, saatların satışından qol uzunluğu səviyyəsində kompensasiya əldə etməyə imkan verdiyini güman edək.
4. 1-3-cü illərdə S şirkəti Y ölkəsinin bazarını R saatları üçün Y ölkəsində bazar yaratmaq üçün Primair ilə olan anlaşmaya uyğun olan strategiyaya başlayır. Bu proses zamanı, S şirkəti marketinq xərclərinə uğrayır. Müqaviləyə uyğun olaraq, S şirkəti uğradığı marketinq xərclərinə görə Primair tərəfindən kompensasiya edilir və ona bu məsrəflərin üzərində marja ödənilir. 2-ci ilin sonunda, R əmtəə nişanı və əmtəə adı Y ölkəsində yaxşı möhkəmlənmişdi. Primair-in adından yerinə yetirdiyi marketinq fəaliyyətlərinə görə S şirkətinin əldə etdiyi kompensasiya, müqayisəlilik təhlilinin bir hissəsi kimi müqayisə olunan kimi müəyyən edilmiş müstəqil reklam və marketinq agentlərinə ödənilən ilə müqayisə əsasında qol uzunluğu əsasında olması müəyyən olunub.
5. Bu şərtlər çərçivəsində Primair, S şirkətinə yerinə yetirdiyi funksiyalara görə qol uzunluğu kompensasiyasını aşan, Y ölkəsində R əmtəə nişanını və əmtəə adını istismar etməyə görə əldə etdiyi hər hansı gəliri saxlamaq hüququna malikdir və bu durumda heç bir transfer qiymətqoyması tənzimlənməsi təmin olunmur.

### Nümunə 9

1. Aşağıdakılar istisna olmaqla, bu nümunədə faktlar Nümunə 8-də olduğu kimidir:
   * Primair ilə S şirkəti arasında olan müqaviləyə əsasən, S şirkəti, Primair tərəfindən planın spesifik elementlərinin təfərrüatlı nəzarəti olmadan Y ölkəsi üçün marketinq planının hazırlanması və icra edilməsi öhdəliyi daşıyır. S şirkəti marketinq fəaliyyətləri ilə əlaqədar xərcləri qarşılayır və bəzi riskləri üzərinə götürür. Primair ilə S şirkəti arasında müqavilə S şirkətinin edəcəyi marketinq xərclərinin miqdarını açıqlamır, yalnız S şirkətinin saatları bazara çıxarmaq üçün bütün səyləri göstərməsi tələb olunduğu qeyd olunur. S şirkəti etdiyi xərclərə görə Primair-dən heç birbaşa ödəniş almır, və ya başqa hər hansı dolayı və ya ehyamlı kompensasiya əldə etmir və S şirkəti yalnız Y ölkəsinin bazarında R saatlarının üçüncü tərəf müştərilərinə satışından olan gəliri şəklində qazanc əldə etməyi gözləyir. Əhatəli funksional təhlil Nümunə 8 ilə müqayisədə Primair-in S şirkətinin marketinq fəaliyyətlərinin üzərində daha zəif nəzarət etdiyini və onun, marketinq planınının dizayn detallarını və ya marketinq büdcəsini nəzərdən keçirmədiyi və təsdiq etməyi aşkar olunub. S şirkəti 8-ci nümunədə olduğundan fərqli risklər daşıyır və fərqli şəkildə ödəniş alır. Primair ilə S şirkəti arasında müqavilə anlaşmaları fərqlidir və S şirkətinin götürdüyü risklər 9-cu nümunədə 8-ci nümunədə olduğundan daha böyükdür. S şirkəti marketinq fəaliyyətləri üçün birbaşa xərc ödənişləri və ya ayrıca ödəniş əldə etmir. 9-cu nümunədə Primair ilə S şirkəti arasında yeganə nəzarət olunan əməliyyat brend saatların transferi ilə bağlıdır. Nəticədə S şirkəti öz marketinq fəaliyyətləri üçün qazancını yalnız R saatlarının üçüncü tərəf müştərilərinə satışı vasitəsilə əldə edə bilər.
   * Bu fərqlər səbəbindən, Primair və S şirkəti 8-ci nümunənin məqsədləri üçün müəyyən olunmuş saat qiymətlərindən daha aşağı qiyməti 9-cu nümunədə qəbul edir. Funksional təhlildə müəyyən olunmuş fərqlər nəticəsində, müqayisə edilə bilən nümunələri müəyyən etmək və müqayisəlilik düzəlişləri etmək üçün 8-ci nümunədəkindən fərqli meyarlar istifadə olunub. Bu, daha yüksək risk və daha geniş funksiyalar səbəbilə S şirkətinə 9-cu nümunədə 8-ci nümunədə olduğundan daha böyük cəm mənfəət əldə etmək imkanı verir.
2. Belə güman edək ki, 1-3 illər ərzində S şirkəti Primair ilə olan müqayiləyə uyğun olan marketinq strategiyasına başlayır və bu proses zamanı marketinq funksiyaları yerinə yetirir və marketinq xərcləri edir. Nəticədə S şirkətinin 1-3 illər ərzində yüksək əməliyyat xərcləri və aşağı marjaları var. 2-ci ilin sonunda S şirkətinin səyləri nəticəsində R əmtəə nişanı və əmtəə adı Y ölkəsində möhkəmlənib. Bazarlayıcı/distribütorun öz marketinq fəaliyyətləri ilə bağlı xərcləri və əlaqədar riskləri həqiqətən daşıdığı hallarda, əsas məsələ bazarlayıcı/distribütorun bu fəaliyyətlərdən nə dərəcədə potensial qazanc əldə edə biləcəyidir. Güman edək ki, Y ölkəsinin vergi orqanlarının sorğuları nəticəsində, müqayisə olunan distribütorın yoxlanılması nəticəsində, belə qənaətə gəlinir ki, S şirkəti Primair-dən ayrı olacağı təqdirdə, yerinə yetirdiyi funksiyaları yerinə yetirmiş və faktiki marketinq xərclərini etmiş olacaqdı.
3. Nəzərə alsaq ki, R saatları üçün eksklüziv distribütorluq haqları ilə bağlı uzunmüddətli müqavilə çərçivəsində S şirkəti öz marketinq fəaliyyətləri ilə əlaqədar funksiyaları yerinə yetirdiyi, xərcləri etdiyi və riskləri daşıyır, S şirkətinin yerinə yetirdiyi marketinq və distribütorluq fəaliyyətləri üçün qazanc əldə etmək (və ya zərərə uğramaq) imkanı var. Etibarlı müqayisə olunan məlumatların təhlili əsasında, belə qəanətə gəlinir ki, bu nümunənin məqsədləri üçün S şirkətinin əldə etdiyi qazanclar, bənzər naməlum məhsullarla bağlı müqayisə olunan uzunmüddətli marketinq və distribütorluq anlaşmalarının ilk illərində müstəqil bazarlayıcıların və distribütorların edə biləcəyi eyni növ risklərə və xərclərə bənzərdir.
4. Yuxarıdakı mülahizələr əsasında, S şirkətinin qazancı qol uzunluğuna uyğundur və onun marketinq xərcləri daxil olmaqla marketinq fəaliyyətləri müqayisə olunan nəzarətsiz əməliyyatlardan müstəqil bazarlayıcıların və distribütorların etdiklərindən elə də fərqlənmir. Müqayisə olunan nəzarətsiz əməliyatlar ilə bağlı məlumat, S şirkətinin öz funksiyaları, riskləri və xərcləri əsasında qeyri-maddi aktivin dəyərinə etdiyi töhfəyə görə əldə etdiyi qol uzunluğu qazancının ən yaxşı qiymətləndirməsini təmin edir. Bu baxımdan qazanc S şirkətinin töhfələrinin qol uzunluğun kompensasiyasını əks etdirir və Y ölkəsində əmtəə nişanının və əmtəə adının istismarından əldə etdiyi gəlirdəki payını dəqiq şəkildə qiymətləndirir. S şirkətinə təmin olunması üçün heç bir ayrı və ya əlavə kompensasiya tələb olunmur.

### Nümunə 10

1. Bu nümunədə faktlar 9-cu nümunədə olduğu kimidir, yalnız S şirkətinin 10-cu nümunədə yerinə yetirdiyi bazar inkişafı funksiyaları 9-cu nümunədəkindən çox daha genişdir.
2. Bazarlayıcı/distribütorun öz marketinq fəaliyyətləri ilə bağlı xərcləri və riskləri həqiqətən daşıdığı hallarda, əsas məsələ bazarlayıcı/distribütorun bu fəaliyyətlərdən nə dərəcədə potensial qazanc əldə edə biləcəyidir. Əhatəli müqayisəlilik təhlili bir neçə nəzarətsiz şirkətlərin bənzər uzunmüddətli marketinq və distribütorluq anlaşmaları çərçivəsində marketinq və distribütorluq funksiyalarında iştirak etdiyini müəyyən edir. Amma güman edək ki, 1-5 illər ərzində S şirkətinin etdiyi marketinq xərclərinn səviyyəsi müəyyən olunmuş müqayisə olunan müstəqil bazarlayıcı və distribütorların xərclərini çox üstələdiyini aşkar edib. Güman edək ki, S şirkətinin etdiyi yüksək xərclər potensial müqayisə edilə bilən nümunələrin etdiyindən əlavə və ya daha intensiv performansını əks etdirir və Primair və S şirkəti o əlavə funksiyaların məhsullarla bağlı daha yüksək marjalara və ya daha çox satışlara səbəb olacağını gözləyir. S şirkətinin yerinə yetirdiyi bazar inkişafı fəaliyyətlərinin əhatə dairəsini nəzərə alsaq, S şirkətinin bazarın və marketinq qeyri-maddi aktivlərinin inkişafına böyük funksional töhfəsinin olduğu və müəyyən olunmuş potensial müqayisə olunan müstəqil şirkətlərdən çox daha böyük xərclər və risklər etdiyini göstərir (9-cu nümunədə olduğundan çox daha böyük xərclər və risklər). Eləcə də S şirkətinin əldə etdiyi qazanclar, bənzər uzunmüddətli marketinq və distribütorluq müqavilələrinin illəri ərzində müqayisə olunan müstəqil bazarlayıcıların və distribütorların mənfəət marjasından

çox daha aşağı olduğunu aşkar edib.

1. 9-cu nümunədə olduğu kimi, R saatları üçün eksklüziv distribütorluq haqları ilə bağlı uzunmüddətli müqavilə çərçivəsində S şirkəti öz marketinq fəaliyyətləri ilə əlaqədar xərcləri etdiyi və riskləri daşıyır, S şirkətinin yerinə yetirdiyi marketinq və distribütorluq fəaliyyətləri üçün qazanc əldə etmək (və ya zərərə uğramaq) imkanı var. Bununla belə, bu halda S şirkəti, öz faydaları üçün eyni hüquqlarla potensial müqayisə olunan əməliyyatlarda müstəqil şirkətlərdən daha çox funksiyalar yerinə yetirdiyi və ya marketinq xərcləri etdiyinə görə, S şirkəti belə müəssisələrdən daha az mənfəət marjası əldə edib.
2. Bu faktlar əsasında, bənzər müqayisə olunan əməliyyatlarda müstəqil bazarlayıcı/distribütorların funksiya və xərc səviyyəsindən çox daha artıq marketinq xərcləri etsə də və funksiyalar yerinə yetirsə də, R saatlarının satışından əldə etdyi marjalar S şirkətinin xərcləri tam ödəmir. Belə şərtlər çərçivəsində Y ölkəsinin vergi orqanının müqayisə olunan əməliyyatlarda müstəqil şirktələrin qazana biləcəyinə uyğun şəkildə, S şirkətinə yerinə yetirdiyi marketinq fəaliyyətləri üçün transfer qiyməqqoyması düzəlişini təklif etməsi (edilmiş riskləri və xərcləri nəzərə almaqla) münasib olardı. Təfərrüatlaı müqayisəlilik təhlilində qeyd olunan faktlar və şəraitlərdən asılı olaraq, belə bir düzəliş aşağıdakına əsaslana bilər:
   * S şirkətinin Primair-dən aldığı R saatları üçün ödədiyi qiymətin azaldılması. Belə bir düzəliş, əgər müqayisə edilə bilən nümunələr müəyyən edilərsə, müqayisə olunan bazarlayıcılar və distribütorlarına etdiyi mənfəətlə bağlı məlumatlarından istifadə etməklə təkrar satış qiyməti metodunu və ya əməliyyatdan üzrə xalis mənfəət metodunu tətbiq etməklə edilə bilər.
   * Alternativ yanaşma R saatlarının Y ölkəsindəki satışlarından əldə olunan cəm mənfəətin bölünməsini nəzərdə tutan qalıq mənfəətin bölünməsi metodu olar, bu metod zamanı S şirkətinə və Primair şirkətinə yerinə yetirdikləri funksiyalara görə ilk öncə baza qazanc verilir, sonra isə S şirkətinin və Primair-in hər ikisinin gəlirin yaradılması və R əmtəə nişanı və əmtəə adına olan müvafiq töhfələrini nəzərə alınmaqla qalıq mənfəət bölünür.
   * S şirkətinə müstəqil müqayisə olunan müəssisələrin etdikləri artıq marketinq xərclərdən daha artığı üçün, bu xərclərin əks etdirdiyi funksiyalar və risklər üçün müvafiq mənfəət elementi daxil olmaqla

birbaşa ödəniş olunması.

1. Bu nümunədə təklif olunan düzəliş Primair ilə anlaşma çərçivəsində yetərli ödəniş olunmamış marketinq qeyri-maddi aktivlərinin hazırlanmasında rol oynayan S şirkətinin funksiyaları yerinə yetirməsinə, riskləri götürməsinə, xərcləri etməsinə əsaslanır. Əgər S şirkəti ilə Primair arasında anlaşmalarda distribütorluq müqaviləsinin yerdə qalan müddəti ərzində S şirkətinin qol uzunluğu qazancını götürməsi nəzərdə tutulardısa, fərqli nəticə münasib olardı.

### Nümunə 11

1. Bu nümənədki faktlar 9-cu nümunədə olduğu ilə eynidir, yalnız burada S şirkəti bazara üç illik royaltisiz anlaşma ilə daxil olur və saatların Y ölkəsinin bazarında yeniləmə opsiyası ilə distribütorluğunu həyata keçirir. Üç illik müddətin sonunda, S şirkəti Primair ilə yeni müqavilə bağlamır.
2. Güman edək ki, müstəqil şirkətlər marketinq və distribütorluq xərcləri edəndə, qısamüddətli distribütorluq müqavilələrinə daxil olurlar, amma yalnız o şərtlə ki, qazancları müqavilə ərzində etdikləri funksiya, istifadə etdikləri aktivlər və üzərlərinə götürdükləri risklərə uyğun olsun. Müqayisə olunan müstəqil müəssisələrdən əldə olunan dəlillər göstərir ki, onlar marketinq və distribütorluq infrastruktunun inkişafına böyük miqdarda pul yatırmır, kompensasiya olmadan yeniləməmə riskinin olduğu qısamüddətli marketinq və distribütorluq müqaviləsinə daxil olurlar. Marketinq və distribütorluq müqaviləsinin potensial qısamüddətli mahiyyəti belədir ki, S şirkəti öz riski hesabına etdiyi marketinq və distribütorluq xərcindən qazanc götürməyə bilər. Bu o deməkdir ki, S şirkətinin səyləri Primair-ə gələcəkdə faydalı ola bilər.
3. S şirkətinin götürdüyü risklər 9-cu nümunədə olduğundan çox daha yüksəkdir və S şirkəti bu əlavə riskləri daşımasına görə qol uzunluğu əsasında kompensasiya olunmayıb. Bu halda S şirkəti, öz faydaları üçün eyni hüquqlarla müqayisə olunan müstəqil şirkətlərdən daha çox bazar inkişafı fəaliyyətləri yerinə yetirdiyi və ya marketinq xərcləri etdiyinə görə, S şirkəti belə müəssisələrdən daha az mənfəət marjası əldə edib. Müqavilənin qısamüddətli mahiyyətinə görə, S şirkətinin Primair ilə məhdud müddətli müqailəsi çərçivəsində müvafiq ödənişləri almasını imkanına malik olmasını gözləmək məntiqsiz olardı. Bu şərtlər daxilində,

S şirkəti Primair ilə olan anlaşmanın müddəti ərzində R əmtəə nişanınınn və əmtəə adının dəyərinə öz riski hesabına etdiyi töhfələrə görə kompensasiya hüququ çatır.

1. Belə kompensasiya Primair-in S şirkətinə yerinə yetirdiyi marketinq xərcləri və bazar inkişaf funksiyaları vasitəsilə gözlənilən dəyər yaratmasına görə birbaşa kompensasiya şəklində olmalıdır. Alternativ olaraq, belə bir düzəliş S şirkətinin R saatları üçün 1-3 illəri ərzində ödədiyi qiymətin azaltması şəklində ola bilər.

### Nümunə 12

1. Aşağıdakılar əlavə olunmaqla, bu nümunədə faktlar Nümunə 9-də olduğu kimidir:
   * 3-cü ilin sonuna qədər R brendi Y ölkəsinin bazarında uğurla möhkəmlənib və Primair və S şirkəti öz əvvəlki müqavilələrini yenidən müzakirə edərək yeni uzunmüddətli lisenziya müqaviləsinə daxil olurlar. 4-cü ilin əvvəlində başlamaması gözlənilən yeni müqavilə S şirkətinin daha beş il müddətinə uzatması opsiyalı beş il müddətinə bağlanılır. Bu müqavilə çərçivəsində S şirkəti R əmtəə nişanını daşıyan bütün saatların ümumi satışına əsasın Primair-ə royalti ödəməyə razılıq verir. Bütün digər aspektlərdə, yeni müqavilənin tərəflər arasında yeni anlaşmada olduğu kimi eyni şərt və müddəalara malikdir. Royaltinin təqdim edilməsi ilə əlaqədar, brend saatlara görə S şirkətinin ödəyəcəyi qiymətə heç bir düzəliş edilməyib.
   * 4-5-ci illərdə S şirkətinin R brend saatlarının satışı əvvəlki büdcə proqnozlarına uyğundur. Bununla belə, 4-cü ilin əvvəlində royaltinin təqdim olunması S şirkətinin mənfəət marjalarının sürətli şəkildə aşağı düşməsinə səbəb olur.
2. Güman edək ki, bənzər anlaşmalar çərçivəsində bənzər brendli məhsulların müstəqil bazarlayıcıları/distribütorlarının royalti ödəməyə razılaşması ilə bağlı heç bir sübut yoxdur. S şirkətinin marketinq xərcləri və fəaliyyəti 4-cü ildən etibarən müstəqil şirkətlərininkinə uyğundur.
3. Transfer qiymətqoyması məqsədləri üçün, qeyri-maddi aktivlərin istismarından əldə olunan gəlirə hüququ çatan qurumun təchiz etdiyi brend məhsulun paylanmasında qeyri-maddi aktivləri istifadə etmək haqqından əlavə,

marketinq və distribütorluq qurumunun əmtəə nişanlarında və bənzər qeyri-maddi aktivlərdə transfer qiymətqoyması üçün heç bir hüquq əldə etməyəndə, qol uzunluğu əməliyyatlarında royaltinin ödənməsi gözlənilmir. Üstəlik, royalti, S şirkətinin mənfəət marjalarının bənzər uzunmüddətli marketinq və distribütorluq anlaşmalarının müvafiq illəri ərzində müqayisə oluna bilən funksiyaları yerinə yetirmiş, aktivlərdən istifadə etmiş və riskləri etmiş müstəqil şirkətlərinkindən mütəmadi surətdə aşağı olmasına səbəb olur. Müvafiq olaraq, royaltilərin ödənilməsinə imkan verməyən transfer qiyməti düzəlişləri bu nümunənin faktları əsasında münasib olardı.

### Nümunə 13

1. Aşağıdakılar əlavə olunmaqla, bu nümunədə faktlar Nümunə 10-də olduğu ilə eynidir:
   * 3-cü ilin sonunda Primair saat istehsal etməyi dayandırır və onun adından istehsal etməsi üçün üçüncü tərəfi cəlb edir. Nəticədə S şirkəti brendləşdirilməmiş saatları birbaşa istehsalçıdan alaraq, emal edərək son müştəriyə satmazdan öncə R adını və loqosunu tətbiq edir və qablaşdırır. Daha sonra o, 10-cu nümunədə təsvir olunduğu şəkildə saatları satır və distribütorluğunu edir.
   * Nəticədə, 4-cü ilin əvvəlində Primair və S şirkəti öz əvvəlki müqavilələrini yenidən müzakirə edərək yeni uzunmüddətli lisenziya müqaviləsinə daxil olurlar. 4-cü ilin əvvəlində başlamaması gözlənilən yeni müqavilə S şirkətinin daha beş il müddətinə uzatması opsiyası ilə beş il müddətinə bağlanılır.
   * Yeni müqavilə çərçivəsində, S şirkətinə Y ölkəsindəki saatların ümumi satışından əldə etdiyi gəlir əsasında Primair-ə royalti ödəməklə bağlı anlaşma nəzərə alınmaqla R əmtəə nişanını daşıyan saatların emal olunması, bazara çıxarılması və distribütorluğu ilə bağlı eksklüziv hüquq əldə edir. İlkin marketinq və distribütorluq müqaviləsinin yenidən müzakirə olunması ilə bağlı S şirkəti Primair-dən heç bir kompensasiya almır. Bu nümunənin məqsədləri üçün güman edilir ki, S şirkətinin 4-ci ilin əvvəlindən saatlar üçün ödədiyi alış qiyməti qol uzunluğuna bərabərdir və qiymətə R adı ilə bağlı heç nə nəzərə alınmayıb.
2. Y ölkəsinin vergi orqanları tərəfindən 6-cı ildə edilmiş vergi auditi ilə əlaqədar, belə güman olunur ki, müvafiq funksional təhlil sayəsində S şirkətinin 1-3-cü illərdə etdiyi marketinq xərclərinn səviyyəsi, bənzər uzunmüddətli marketinq və distribütorluq müqaviləsi olan

müstəqil bazarlayıcıların və distribütorların etdiyi xərclərdən çox daha artıqdır. Həmçinin müəyyən edilmişdir ki, S şirkətinin yerinə yetirdiyi marketinq fəaliyyətlərinin səviyyəsi və intensivliyi müstəqil bazarlayıcıların və distribütorlarınınkını ötmüş və Primair-in Y ölkəsində satışlarından əldə etdiyi ümumi marjanın artırılmasında nisbətən daha geniş fəaliyyətlər uğurlu olmuşdur. S şirkətinin yerinə yetirdiyi bazarın inkişafı fəaliyyətlərinin miqyasını və belə fəaliyyətlər üzərində strateji nəzarətini nəzərə alsaq, müqayisəlilik və funksional təhlildən belə aydın olur ki, S şirkəti müqayisə oluna bilən müstəqil şirkətlərdən çox daha böyük xərclər və risklər edib. Həmçinin belə bir sübut var ki, S şirkətinin əldə etdiyi fərdi qurum mənfəət marjaları, bənzər uzunmüddətli marketinq və distribütorluq anlaşmalarının müvafiq illəri ərzində müqayisə oluna bilən müstəqil bazarlayıcıların və distribütorların mənfəət marjasından çox daha aşağı olub.

1. Y ölkəsinin auditi həmçinin müəyyən edir ki, 4-cü və 5-ci illərdə S şirkəti Primair ilə uzunmüddətli lisenziya müqaviləsi çərçivəsində öz marketinq fəaliyyətlərinin xərclərini və əlaqəli risklərini daşıyır və müqavilənin uzunmüddətli olması səbəbilə, S şirkəti öz fəaliyyətlərindən fayda götürmək (və ya zərərə uğramaq) imkanı var. Bununla belə, S şirkəti, öz faydaları üçün uzunmüddətli lisenziya müqaviləsinə daxil olmuş müqayisə olunan müstəqil şirkətlərdən daha çox bazar inkişafı fəaliyyətləri yerinə yetirdiyi və ya marketinq xərcləri etdiyinə görə, S şirkəti belə müəssisələrdən daha az mənfəət marjası əldə edib.
2. Bu faktlar əsasında S şirkəti yerinə yetirdiyi bazarın inkişafı funksiyalarına, istifadə etdiyi aktivlərə və götürdüyü risklərə görə əlavə qazanc ilə kompensasiya edilməlidir. 1-3-cü illər üçün belə bir düzəliş üçün mümkün bazalar 10-cu nümunədə təsvir edildiyi olacaq. Saatın alış qiymətindən daha çox, düzəlişin S şirkətindən Primair-ə royalti ödənişlərini azaltması istisna olmaqla, 4-cü və 5-ci illər üçün düzəliş üçün baza oxşar olacaq. Faktlar və şəraitlərdən asılı olaraq, S şirkətinin IX Fəslin II hissəsindəki təlimata uyğun olaraq 3-cü ilin sonunda anlaşmanın yenidən müzakirə olunması ilə bağlı kompensasiya alıb-almamasına diqqət yetirmək lazımdır.

### Nümunə 14

1. Shuyona TMŞ qrupun təsisçi şirkətidir. Shuyona X ölkəsində yerləşir və fəaliyyət göstərir. Shuyona qrup istehlakçı mallarının istehsalı və satışı ilə məşğuldur. Öz bazar mövqeyini saxlamaq və mümkün olarsa yaxşılaşdırmaq üçün, mövcud məhsulları

təkmilləşdirmək və yeni məhsullar inkişaf etdirmək üçün Shuyona qrup tərəfindən mütəmadi tədqiqat aparılırı. Shuyona qrupun, biri X ölkəsində Shuyona tərəfindən, digəri Shuyona-nın Y ölkəsində fəaliyyət göstərən törəmə şirkəti olan S şirkəti tərəfindən idarə olunan iki TA (tədqiqat və araşdırma) mərkəzi var. Shuyona-nın TA mərkəzi Shuyona qrupun ümumi tədqiqiat proqramına görə məsuliyyət daşıyır. Shuyona qrupun rəhbərliyinin göstərişi əsasında Shuyona TA mərkəzi tədqiqat proqramlarını tərtib edir, büdcələri hazırlayır və idarə edir, TA fəaliyyətlərinin harada aparılacağı ilə bağlı qərarlar qəbul edir, bütün TA layihələrindəki irəliləyişi müşahidə edir, TMŞ qrupu üçün TA funksiyasını idarə edir.

1. S şirkətinin TA mərkəzi Shuyona TA mərkəzinin təyin etdiyi spesifik layihələri layihə əsasında idarə edir. Tədqiqat proqramına düzəlişlərlə bağlı S şirkətinin TA işçi heyəti üçün təkliflərin Shuyona-nın TA mərkəzi tərəfindən təsdiq edilməsi tələb olunur. S şirkətinin TA mərkəzi ən azı ayda bir dəfə Shuyona-nın TA mərkəzində müşahidə heyətinə irəliləyiş ilə bağlı hesabat verir. Əgər S şirkəti bu iş üçün Shuyona tərəfindən müəyyən olunmuş büdcəni aşarsa, əlavə xərclər üçün Shuyona-nın TA-nın təsdiqi lazımdır. Shuyona-nın TA mərkəzi ilə S şirkətinin TA mərkəzi arasında müqavilələrdə S şirkətinin yerinə yetirdiyi TA ilə bağlı bütün risklərin və xərclərin Shuyona tərəfindən qarşılanacağı qeyd olunur. S şirkətinin tədqiqat heyəti tərəfindən hazırlanmış bütün dizaynlar və başqa qeyri-maddi aktivlər iki şirkət arasında müqavilələrə bağlı olaraq Shuyona tərəfindən qeydiyyata alınır. Öz tədqiqat və inkişaf fəaliyyətlərinə görə Shuyona S şirkətinə xidmət haqqı ödəyir.
2. Bu faktların transfer qiymətqoyması baxımından təhlilinə Shuyona-nın qeyri-maddi aktivlərin hüquqi sahibi olmasının tanınması ilə başlanılır. Shuyona həm öz TA işini həm də S şirkətinin TA işini idarə edir. O, büdcə planlaşdırması, tədqiqat proqramlarının təşkil edilməsi, layihələrin tərtib edilməsi, maliyyələşdirmə və xərclərin idarə olunması kimi vacib funksiyaları yerinə yetirir. Bu şərtlər çərçivəsində Shuyona, S şirkətinin TA səyləri vasitəsilə hazırladığı qeyri-maddi aktivlərin istismarından əldə olunan gəlirə hüququ çatır. S şirkəti yerinə yetirdiyi funksiyalar, istifadə etdiyi aktivlər və götürdüyü risklərə görə kompensasiyaya hüququ çatır. S şirkətinə ödəniləsi kompensasiyanın məbləğini müəyyən edərkən, S şirkətinin TA heyətinin müvafiq bacarığı və səmərəliliyi, yerinə yetirilən tədqiqaın mahiyyəti və dəyərə töhfə verən digər faktorlar müqayisəlilik faktorları kimi nəzərə alınmalıdır. Müqayisə edilə bilən TA xidməti təminatçısının xidmətləri üçün ödəniləcək məbləği əks etdirməsinin tələb olunduğu transfer qiymətqoyması düzəlişləri adətən xidmətin təmin olunduğu ilə aid olur və S şirkətinin TA fəaliyyətlərindən əldə etdiyi qeyri-maddi aktivin istismarından qazandığı gələcək gəlirlərə Shuyona-nın sahibliyinə təsir etməyəcək.

### Nümunə 15

1. Shuyona TMŞ qrupun təsisçi şirkətidir. Shuyona eksklüziv olaraq X ölkəsində yerləşir və fəaliyyət göstərir. Shuyona qrup istehlakçı mallarının istehsalı və satışı ilə məşğuldur. Öz bazar mövqeyini saxlamaq və mümkün olarsa yaxşılaşdırmaq üçün, mövcud məhsulları təkmilləşdirmək və yeni məhsullar inkişaf etdirmək üçün Shuyona qrup tərəfindən mütəmadi tədqiqat aparılır. Shuyona qrupun, biri X ölkəsində Shuyona tərəfindən, digəri Shuyona-nın Y ölkəsində fəaliyyət göstərən törəmə şirkəti olan S şirkəti tərəfindən idarə olunan iki TA mərkəzi var.
2. Shuyona qrupu iki xəttdə məhsul satır. A məhsul xətti ilə bağlı bütün tədqiqat və araşdırma Shuyona tərəfindən yerinə yetirilir. B məhsul xətti ilə bağlı bütün tədqiqat və araşdırma S şirkətinin idarə etdiyi TA mərkəzi tərəfindən idarə olunur. S şirkəti həmçinin Shuyona qrupunun Şimali Amerikadakı regional baş ofisi kimi fəaliyyət göstərir və B məhsul xətti ilə bağlı biznesin idarə olunmasına görə məsuliyyət daşıyır. Bununla belə, S şirkətinin tədqiqat səyləri vasitəsilə hazırlanmış bütün patentlər Shuyona tərəfindən qeydiyyatdan keçirilir. S şirkətinin TA mərkəzi tərəfindən hazırlanmış patentləşdirilə biləcək ixtiralarla bağlı Shuyona S şirkətinə ya heç bir ödəniş etmir ya da nominal ödəniş edir.
3. Shuyona ilə S şirkətinin TA mərkəzi avtonom şəkildə fəaliyyət göstərirlər. Hər biri öz əməliyyat xərclərini qarşılayır. Shuyona rəhbərliyinin ümumi siyasət göstərişləri çərçivəsində, S şirkətinin TA mərkəzi öz tədqiqat proqramlarını yaradır, öz büdcələrini qurur, TA layihələrinin ləğv edilməli və ya dəyişdirilməli olduğu ilə bağlı qərarlar verir və öz TA heyətini işə qəbul edir. S şirkətinin TA mərkəzi Shuyona-nın TA mərkəzinə deyil, B məhsul xəttinin S şirkətindəki idarəetmə heyətinə hesabat verir. Shuyona ilə S şirkətinin TA heyətləri ilə arasında ortaq görüşlər bəzən tədqiqat metodlarını və ümumi məsələləri müzakirə etmək üçün edilir.
4. Bu fakt şablonunun transfer qiymətqoyması təhlili Shuyona-nın S şirkəti tərəfindən hazırlanmış qeyri-maddi aktivlərin hüquqi sahibi/qeydiyyatçısı olmasını tanımaqla başlayır. 14-cü nümunədəki vəziyyətdən fərqli olaraq, Shuyona S şirkəti tərəfindən yerinə yetirilən tədqiqat funksiyalarını yerinə yetirmir və idarəetmə, dizayn, büdcə planlaması və tədqiqatın maliyyələşdirilməsi ilə bağlı vacib qərarlar daxil olmaqla, onlar üzərində heç bir nəzarətə malik deyil. Müvafiq olaraq, Shuyona-nın qeyri-maddi aktivlər üzərində hüquqi sahibliyi B məhsul xətti qeyri-maddi aktivləri ilə bağlı hər hansı gəliri saxlamaq və ya əldə etmək hüququ vermir. S şirkətinin funksiyalar, aktivlər, risklər formasında töhfələr verməsinə görə vergi orqanları, S şirkətinin uğurlu qeyri-maddi aktivlərindən istifadə haqqını Shuyona-ya verməklə S şirkətinin Shuyona şirkətinə heç bir royalti və ya digər ödəniş etməməli olduğu qeyd etməklə, Shuyonanın qeyri-maddi aktivlər üzərində sahibliyini tanıyan müvafiq transfer qiymətqoyması nəticəsinə çata bilərlər. Burada məqsəd odur ki, S şirkətinin bu qeyri-maddi aktivləri istismar etməsindən əldə edəcəyi gəlir Shuyona-ya deyil, S şirkətinə verilsin.
5. Əgər Shuyona B məhsul xəttini özü istismar edərsə, qeyri-maddi aktivin hazırlanması ilə bağlı yerinə yetirdiyi funksiyalar, istifadə etdiyi aktivlər və etdiyi risklərə görə Shuyona S şirkətinə müvafiq kompensasiya ödəməlidir. S şirkəti üçün münasib kompensasiya səviyyəsini müəyyən edən zaman, S şirkətinin qeyri-maddi aktivin hazırlanması ilə bağlı vacib funksiyaları yerinə yetirməsi faktı S şirkətini TA xidmət anlaşması zamanı yoxlanılan tərəf kimi nəzərə alınmasına səbəb ola bilər.

### Nümunə 16

1. Shuyona TMŞ qrupun təsisçi şirkətidir. Shuyona eksklüziv olaraq X ölkəsində yerləşir və fəaliyyət göstərir. Shuyona qrup istehlak mallarının istehsalı və satışı ilə məşğuldur. Öz bazar mövqeyini saxlamaq və mümkün olarsa yaxşılaşdırmaq üçün, mövcud məhsulları təkmilləşdirmək və yeni məhsullar inkişaf etdirmək məqsədilə Shuyona qrup tərəfindən mütəmadi tədqiqat aparılır. Shuyona qrupun, biri X ölkəsində Shuyona tərəfindən, digəri Shuyona-nın Y ölkəsində fəaliyyət göstərən törəmə şirkəti olan S şirkəti tərəfindən idarə olunan iki TA mərkəzi var. Shuyona-nın TA mərkəzi ilə S şirkətinin TA mərkəzi arasında münasibətlər 14-cü nümunədə olduğu kimidir.
2. 1-ci ildə Shuyona patentlər, qeyri-maddi aktivlərlə bağlı digər texnologiyalarla bağlı bütün haqlarını, o cümlədən davam edən tədqiqatlarda həmin qeyri-maddi aktivlərin istifadəsi haqqını öz yeni törəmə şirkətin, Z ölkəsində yerləşən T şirkətinə satır. T şirkəti öz istehsal yerini Z ölkəsində qurur və Shuyona qrupunun dünyanın müxtəlif yerlərindəki üzvlərinə məhsullar təchiz etməyə başlayır. Bu nümunənin məqsədləri üçün, belə güman olunur ki, transfer olunmuş patentlər və əlaqədar qeyri-maddi aktivlərin müdabiləsi üçün T şirkəti tərəfindən ödənilən kompensasiya transfer zamanı ötürülmüş qeyri-maddi aktivlərin yaratdığı gözlənilən gələcək nağd vəsaitlərinin hərəkətinin qiymətləndirilməsinə əsaslanır.
3. Patentlərin və digər texnologiya ilə bağlı qeyri-maddi aktivlərin transferi zamanı, T şirkəti Shuyona ilə yeni tədqiqat müqaviləsinə daxil olur və S şirkəti ilə ayrı tədqiqat müqaviləsi bağlayır. Bu müqavilələrə uyğun olaraq, T şirkəti gələcək TA layihələrinin mümkün uğursuzluğu ilə bağlı maliyyə risklərini və bütün gələcək TA fəaliyyətinin xərcini üzərinə götürməyə razılaşır və Shuyona-ya və S şirkətinə yerinə yetirilmiş TA fəaliyyətlərinə, üstəlik tədqiqat xidmətlərinin təmin olunmasından bəzi müəyyən müstəqil şirkətlərin qazandığı xərc üstü marja mənfəətinə bərarbər marja ödəməyə müqavilə əsasında razılaşır.
4. T şirkətinin tədqiqat fəaliyyətlərini yerinə yetirmək və ya onlara nəzarət etməyi bacaran heç bir texniki işçi heyəti yoxdur. Shuyona transfer olunmuş qeyri-maddi aktivlərin inkişafı ilə bağlı TA proqramını hazırlamaq və tərtib etməyə, öz TA büdcələrini müəyyən etməyə, TA işçi heyətini müəyyən etməyə və hər hansı TA layihələrinə davam etmək və ləğv etməklə bağlı qərarlar verməyə davam edir. Üstəlik, Shuyona 14-cü nümunədə təsvir edildiyi kimi, S şirkətində TA fəaliyyətlərinə nəzarət etmək və onları idarə etməyə davam edir.
5. Transfer qiymətqoyması təhlili D.1 bölməsinin I Fəslindəki prinsiplər çərçivəsində nəzarət olunan əməliyyat aydın şəkildə ayrılması üçün tərəflər arasında kommersiya və ya maliyyə münasibətlərinnin və bu münasibətlərlə əlaqədar şərtlər və iqtisadi vəziyyətlərin müəyyən edilməsi ilə başlayır. Bu nümunədə əsas mülahizələr ondan ibarətdir ki, T şirkəti istehsalçı kimi fəaliyyət göstərir və qeyri-maddi aktivlərin əldə olunması, hazırlanması və ya istismarı ilə bağlı heç bir fəaliyyət yerinə yetirmir və qeyri-maddi aktivlərin əldə olunması və ya onları təkmilləşdirilməsi ilə bağlı risklərə nəzarət etmir. Əvəzində, qeyri-maddi aktivlərlə bağlı bütün inkişaf fəaliyyətləri və risk idarəetməsi funksiyaları Shuyona və S şirkəti tərəfindən yerinə yetirilir, Shuyona isə riskə nəzarət edir. Əməliyyatın əhatəli şəkildə yoxlanılması onu göstərir ki, əməliyyat, əldə olunmuş qeyri-maddi aktivlərin və davamlı inkişafın xərclərinə bərabər şəkildə T şirkəti tərəfindən maliyyələşdirilmənin ayrılması kimi qeyd olunmalıdır. Bu nümunədə əsas mülahizə ondan ibarətdir ki, T şirkəti müqavilə əsasında maliyyə riskini üzərinə götürür, riski üzərinə götürmək üçün maliyyə həcminə malikdir və 6.63 və 6.64-cü paraqraflarda göstərilən prinsiplərə uyğun olaraq risk üzərində nəzarəti həyata

keçirir. Nəticədə, istehsal qazancına əlavə olaraq, T şirkəti öz maliyyələşdirmə fəaliyyətlərinə görə risksiz qazancdan daha artığına hüququ çatmır. (Əlavə məlumat üçün Fəsil I-in D.1 Bölməsinə və xüsusilə 1.103 paraqrafına baxın).

### Nümunə 17

1. A şirkəti əczaçılıq məhsullarının kəşf olunması, inkişaf etdirilməsi, istehsalı və satışı ilə məşğul olan tam inteqrasiya olunmuş əczaçılıq şirkətidir. A şirkəti öz fəaliyyətlərini X ölkəsində yerinə yetirir. Öz tədqiqat fəaliyyətlərində A şirkəti hazırladığı məhsullarla bağlı kliniki sınaqlar aparmaq, dizaynı işi və müxtəlif TA fəaliyyətləri yerinə yetirmək üçün müstəqil Müqavilə Əsaslı Tədqiqiat Təşkilatları (MTT) ilə əməkdaşlıq edir. Amma belə MTT-lar yeni əczaçılıq birləşmələrini müəyyən etmək üçün tələb olunan “mavi səma” tədqiqatlarında iştirak etmirlər. A şirkətinin kliniki tədqiqat fəaliyyətləri üçün MTT ilə əməkdaşlıq etdiyi hallarda, A şirkətindəki işçi heyəti MTT-nin tədqiqat araşdırmalarını tərtib etməklə fəal şəkildə məşğul olur, MTT nəticələrinə və daha əvvəlki tədqiqatdan əlavə olunmuş məlumata töhfə verir, MTT layihələri büdcələri və vaxt müddətlərini müəyyən edir, MTT fəaliyyətləri baxımından mütəmadi keyfiyyətə nəzarət işlər görür. Belə anlaşmalarda, MTT-lərə xidmətlərə görə danışılmış qiymət ödənilir və araşdırmaları vasitəsilə hazırlanmış məhsulların satışından əldə olunan mənfəətlərdə davamlı marağa malik deyillər.
2. A şirkəti özünün Y ölkəsindəki törəmə şirkəti olan S şirkətinə Alsqeymer xəstəliyini müalicə etmək potensialının olduğuna inanılan, hazırda ilkin hazırlıq mərhələsini keçən M əczaçılıq məhsulu ilə bağlı patentləri və əlaqədar qeyri-maddi aktivləri ötürür (əməliyyat sırf mövcud qeyri-maddi aktivlərə şamil olunur və A şirkətinin gələcək TA xidmətləri üçün ödənişi ehtiva etmir). Bu nümunənin məqsədləri üçün belə güman edək ki, M məhsulu ilə əlaqədar qeyri-maddi aktivlərin transferi üçün S şirkətinin ödənişi gözlənilən nağd pul vəsaitlərinin qiymətləndirilməsinə əsaslanır. S şirkətinin M məhsulunun davam edən tədqiqi ilə bağlı fəaliyyətləri dizayn etmək, təşkil etmək və idarə etmək üçün heç bir texniki heyətə malik deyil. Ona görə də S şirkəti, qeyri-maddi aktivlərin S şirkətinə ötürülməsindən əvvəl olan tərzdə M məhsulu ilə əlaqədar tədqiqat proqramını həyata keçirməsi üçün A şirkəti ilə müqavilə bağlayır. S şirkəti M məhsulunun davam edən tədqiqatı ilə bağlı bütün xərcləri ödəməyi, belə tədqiqatın potensial uğursuzluğu ilə bağlı maliyyə riskini öz üzərinə götürməyi və göstərdiyi xidmətlər üçün, A şirkətinin mütəmadi olaraq əməliyyat apardığı MTT-ların qazandığı xərc üstü marjalara əsaslanmaqla A şirkətinə ödəniş etməyi öz üzərinə götürür.
3. Bu faktların transfer qiymətqoyması təhlili, müvafiq müqavilələr və qeydiyyatlar çərçivəsində S şirkətinin M məhsulunun qeyri-maddi aktivlərinin hüquqi sahibi olmasını tanımaqla başlayır. Bununla belə, A şirkəti 6.56 paraqrafında təsvir olunan vacib funksiyalar daxil olmaqla S şirkətinin sahibi olduğu qeyri-maddi aktivlərlə bağlı funksiyaları yerinə yetirməyə, funksiyalara nəzarət etməyə və riskləri idarə etməyə davam edir. Bu şərtlər daxilində, A şirkətinin MTT-lar ilə əməliyyatları S şirkəti ilə A şirkəti arasında M məhsulu ilə bağlı anlaşmalarla müqayisə oluna bilməz və M məhsulunun qeyri-maddi aktivləri ilə bağlı davam edən MTT fəaliyyəti üçün A şirkətinə təqdim olunası qol uzunluğu kompensasiyası üçün müqayisə vasitəsi kimi istifadə oluna bilməz. S şirkəti eyni funksiyaları yerinə yetirmir və ya onlara nəzarət etmir, A şirkətinin MTT-lar ilə əməliyyatlarında etdiyi kimi, A şirkəti ilə əməliyyatlarda eyni risklərə nəzarət etmir.
4. S şirkəti qeyri-maddi aktivlərin hüquqi sahibi olsa da, onun, qeyri-maddi aktivlərin istismarından əldə olunan bütün qazanclara hüququ çatmamalıdır. S şirkətinin tədqiqat ilə bağlı risklərə nəzarət etmək potensialı olmadığından, A şirkəti əlaqədar riskin böyük hissəsini daşımış kimi qəbul edilməli və A şirkəti həm də 6.56 paraqrafında təsvir olunmuş vacib funksiyalar daxil olmaqla öz funksyialarına görə kompensasiya almalıdır. Bu şərtlər altında A şirkəti MTT-lardan daha çox gəlirə hüququ çatır.
5. Bu nümunədə əməliyyatın əhatəli şəkildə yoxlanılması onu göstərə bilər ki, əməliyyat, əldə olunmuş qeyri-maddi aktivlərin və davamlı inkişafın xərclərinə bərabər şəkildə S şirkəti tərəfindən maliyyələşdirilmənin ayrılması kimi qeyd olunmalıdır. Nəticədə, S şirkətinin yalnız maliyyələşdirmə qazancına hüququ çatır. Maliyyə qazancının səviyyəsi I Fəslin D.1 bölməsindəki təlimata, eləcə də 6.63 və 6.64 paraqraflarında qeyd olunan prinsiplərə uyğun olaraq maliyyə riski üzərinə nəzarətin həyata keçirilməsindən asılıdır. A şirkətinin yerdə qalan gəlir və ya xərci saxlamaq hüququna malik olacaq.

### Nümunə 18

1. Primarni A ölkəsində qurulmuş və fəaliyyət göstərən bir şirkətdir. S şirkəti Primarni-nin əlaqəli müəssisəsidir. S şirkəti B ölkəsində qurulmuş və fəaliyyət göstərən bir şirkətdir. Primarni X məhsulu ilə əlaqədar patentli ixtira və istehsal bilikləri hazırlayır. O, bu nümunə ilə əlaqədar olan bütün ölkələrdə işlək patent əldə edir. Primarni və S şirkəti yazılı lisenziya müqaviləsi bağlayırlar. Müqaviləyə əsasən Primarni S şirkətinə B ölkəsində X məhsulunu istehsal etmək və satmaq üçün X məhsulu ilə bağlı patentlərdən və biliklərdən istifadə hüququ verir, Primarni isə Asiya, Afrika və A ölkəsində X məhsulunun patentlərini və əlaqədar biliklərini özündə saxlayır.
2. Güman edək ki, S şirkəti X məhsulunu B ölkəsində istehsal etmək üçün patentlərdən və biliklərdən istifadə edir. O, X məhsulunu B ölkəsindəki müstəqil və əlaqəli müştərilərə satır. Əlavə olaraq, o, X məhsulunu Asiya və Afrikada yerləşən əlaqəli distribütorluq müəssisələrinə satır. Distribütorlar X məhsulunu Asiya və Afrikada yerləşən müştərilərə təkrarən satırlar. S şirkətinin Asiya və Afrikada fəaliyyət göstərən distribütorlara X məhsulunu satmasının qarşısını almaq üçün Asiya və Afrikadakı patent haqlarından istifadə etmir.
3. Bu şərtlər daxilində, tərəflərin davranışından belə nəticə çıxarmaq olar ki, Primarni ilə S şirkəti arasında olan əməliyyat X məhsulunun patentləri və əlaqədar biliklər üçün lisenziyası həm B ölkəsi, həm də Asiya və Afrika üçündür. S şirkəti ilə Primarni şirkəti arasında əməliyyatların transfer qiymətqoyması baxımından təhlili zamanı, tərəflərin davranışı nəzərə alınaraq S şirkətinin lisenziyasının Asiya və Afrikaya da şamil olunması, B ölkəsi ilə məhdudlaşdırılmaması lazımdır. Royaltinin səviyyəsi Asiya və Afrikadakı qurumlar daxil olmaqla, bütün ərazilərdə S şirkətinin təxmin olunan ümumi satışları nəzərə alınmaqla yenidən hesablanmalıdır.

### Nümunə 19

1. A ölkəsinin rezidenti olan P şirkəti A ölkəsində bir neçə univermaq işlətməklə pərakəndə satış biznesi ilə məşğuldur. İllər boyu, P şirkəti öz univermaqlarının işlədilməsi üçün xüsusi biliklər və bənzərsiz marketinq konsepsiyası hazırlayıb. Belə güman olunur ki, biliklər və bənzərsiz marketinq konsepsiyası VI Fəslinin A bölməsinin mənası çərçivəsində qeyri-maddi aktivlər təşkil edir. A ölkəsində bir neçə il uğurlu biznes aparandan sonra P şirkəti B ölkəsində yeni törəmə şirkət olan S şirkətini qurur. S şirkəti B ölkəsində yeni univermaqlar açır və işlədir və B ölkəsində müqayisə oluna biləcək pərakəndəçilər ilə müqayisədə daha artıq mənfəət marjaları əldə edir.
2. Təfərrüatlı funksional təhlil, S şirkətinin B ölkəsində P şirkətinin A ölkəsində öz əməliyyatlarında istifadə etdiyi biliklərdən və bənzərsiz marketinq konsepsiyasından istifadə etdiyini aşkar edib. Bu şərtlər çərçivəsində tərəflərin davranışından belə aydın olub ki, P şirkətindən S şirkətinə biliklərin və bənzərsiz marketinq konsepsiyasının ötürülməsini ehtiva edən bir əməliyyat baş verib. Bu müqayisə edilə bilən şərtlər daxilində, müstəqil tərəflər P şirkətinin biliklərini və bənzərsiz marketinq konsepsiyasını B ölkəsində istifadə etməklə bağlı lisenziya müqaviləsi bağlayardılar. Müvafiq olaraq, vergi orqanının edə biləcəyi bir çözüm bu qeyri-maddi aktivlərin istifadəsinə görə S şirkətindən P şirkətinə royalti ödənişinin təyin edilməsini ehtiva edən transfer qiymətqoyması düzəlişi olar.

### Nümunə 20

1. İlcha A ölkəsində fəaliyyət göstərir. İlcha qrup uzun illər ərzində B ölkəsində fəaliyyət göstərən, tam sahibi olduqları törəmə S1 şirkəti vasitəsilə B və C ölkələrində Q məhsulunu istehsal edib və satıblar. İlcha Q məhsulunun dizaynı ilə bağlı patentlərə sahibdir və bənzərsiz əmtəə nişanı və digər marketinq qeyri-maddi aktivləri hazırlayıb. Patentlər və əmtəə nişanları İlcha tərəfindən B və C ölkələrində qeydiyyatdan keçirilib.
2. Bəzi biznes səbəbləri ilə əlaqədar, İlcha, qrupun B və C ölkələrindəki biznesinin, hər bir ölkədə ayrı törəmə şirkət vasitəsilə idarə olunacağı təqdirdə daha da inkişaf edəcəyini müəyyən edir. Ona görə də İlcha C ölkəsində tam sahibi olduğu S2 şirkətini qurur. C ölkəsindəki biznes ilə bağlı olaraq:
   * S1 şirkəti C ölkəsində özünün daha əvvəl istifadə etdiyi maddi istehsal və marketinq aktivlərini S2 şirkətinə ötürür.
   * İlcha və S1 şirkəti, S1 şirkətinə Q məhsulu ilə bağlı aşağıdakı hüquqları verən anlaşmanı ləğv etmək qərarına gəlirlər: Q məhsulunu C ölkəsində istehsal etmək və distribütoru olmaq; C ölkəsində istehsal və distribütorluq fəaliyyətində patentlərdən və əmtəə nişanından istifadə etmək hüququ; və ona görə də, C ölkəsində müştəri əlaqələrindən, müştəri siyahılarından, qudvildən və digər aktivlərdən istifadə etmək hüququ (bundan sonra “Hüquqlar”).
   * İlcha C ölkəsində hüquqlar verməklə S2 şirkəti ilə yeni uzunmüddətli lisenziya müqavilələrinə daxil olur.

Yeni təsis olunmuş törəmə şirkət C ölkəsində Q məhsulu ilə bağlı fəaliyyət göstərir, S1 şirkəti isə B ölkəsində Q məhsulu ilə bağlı biznes fəaliyyəti göstərir.

1. Güman edək ki, bir neçə illik əməliyyatı zamanı S1 şirkəti C ölkəsində ciddi biznes dəyəri yaradıb və müstəqil bir şirkət, alış şəklində o biznes dəyəri üçün ödəniş etməkdə maraqlı olar. Həm də onu güman edək ki, mühasibat və biznes dəyərləndirməsi məqsədləri üçün S şirkətinin C ölkəsindəki biznesinin müstəqil tərəfə satışı zamanı bu biznes dəyərinin bir hissəsinin alış qiymətinin müəyyən olunması zamanı qudvil kimi nəzərə alınıb.
2. Bu işin faktları və şərtləri çərçivəsində, həm (i) C ölkəsində S1 şirkətinin maddi biznes aktivlərinn S2 şirkətinə bir hissəsinin ötürülməsi, həm də (ii) S1 şirkəti tərəfindən Hüquqların təhvil verilməsi və bu Hüquqların İlcha tərəfindən S2 şirkətinə ötürülməsi vasitəsilə dəyər transfer edilmiş olur. Burada üç fərqli əməliyyat var:
   * S1 şirkətinin maddi biznes aktivlərinin bir hissəsinin C ölkəsində S2 şirkətinə ötürülməsi;
   * lisenziya çərçivəsində haqlarını yenidən İlcha-ya ötürülməsi; və
   * İlcha tərəfindən S2 şirkətinə lisenziyanın verilməsi.

Transfer qiymətqoyması məqsədləri baxımından, İlcha və S2 şirkətinin bu əməliyyatlarla bağlı ödədikləri qiymətlər mühasibat məqsədləri üçün qudvilin dəyəri kimi qəbul edilən məbləğləri ehtiva edən biznes dəyərini əks etdirməlidir.

### Nümunə 21

1. Första A ölkəsində qurulmuş və fəaliyyət göstərən istehlak malları şirkətidir. 1-ci ilə qədər, Första A ölkəsində Y məhsulu istehsal edir və dünyanın müxtəlif yerlərindəki əlaqədar distribütor şirkətləri vasitəsilə satır. Y məhsulu öz rəqiblərinə nisbətən yaxşı tanınır və premium qiymətə satılır. Första-nın bu əmtəə nişanının və əlaqədar qudvilin hüquqi sahibi və hazırlayıcısı olması bu premiumu daha da artırır.
2. 2-ci ildə Första B ölkəsində tam sahibi olduğu törəmə S şirkətini təsis edir. S şirkəti super distribütor və faktura mərkəzi kimi çıxış edir. Första Y məhsulunu birbaşa öz distribütorluq tərəfdaşlarına göndərməyə davam etsə də, məhsullar ilə bağlı hüquqlar S şirkətinə ötürülür, o isə öz növbəsində məhsullarla bağlı distribütorluq tərəfdaşlarına təkrar faktura göndərir.
3. 2-ci ilin əvvəlində, S şirkəti distribütorluq tərəfdaşlarının reklam xərclərinin bir hissəsini ödəməyi öz üzərinə götürür. S şirkətindən distribütorluq tərəfdaşlarına Y məhsulunun qiyməti yuxarıya doğru elə tənzimlənib ki, distribütorluq tərəfdaşının əməliyyatdan mənfəət marjası, reklam xərcinin S şirkətinə ötürülməsindən asılı olmayaraq sabit qalır. Güman edək ki, distribütorluq tərəfdaşının əməliyyatdan qazandıqları mənfəət marjası, məhsulun qiymətində eynizamanlı dəyişikliklər və reklam xərclərinin kompensasiya edilməsini nəzərə alaraq, 2-ci ildən əvvəl və sonra qol uzunluğuna uyğundur. S şirkəti reklam ilə bağlı heç bir funksiya yerinə yetirmir və məhsulların marketinqi ilə bağlı hər hansı riskə nəzarət etmir.
4. 3-cü ildə Första tərəfindən S şirkətinə açıqlanan qiymət azaldılıb. Första və S şirkəti iddia edirlər ki, qiymətdə belə azalma əsaslandırılıb, çünki S şirkətinin indi qeyri-maddi aktivlərdən gələn gəlirə hüququ çatır. Şirkət qeyd edir ki, belə gəlir etdiyi Y məhsulunun reklamı xərcləri vasitəsilə əlaqələndirilməlidir.
5. Mahiyyət etibarı ilə, S şirkətinin Y məhsulunun istismarından əldə olunan gəlirə heç bir iddiası yoxdur. O heç bir funksiya yerinə yetirmir, heç bir risk daşımır və mahiyyət etibarı ilə qeyri-maddi aktivlərin inkişafı, təkmilləşdirilməsi, saxlanması və ya mühafizəsi ilə bağlı heç bir xərc daşımır. 3-cü ildə və ondan sonra Första-nın gəlirini artırmaq üçün transfer qiymətqoyması düzəlişləri münasib olar.

### Nümunə 22

1. A şirkəti mədənçilik fəaliyyəti və dəmiryolunun istismarı üçün hökumət lisenziyasına malikdir. Mədənçilik lisenziyasının ayrıca 20 bazar dəyəri var. Dəmiryolu lisenziyasının ayrıca 10 bazar dəyəri var. A şirkətinin başqa heç bir aktivi yoxdur.
2. A şirkətindən ayrı və müstəqil olan Birincil şirkəti 100 qiymətinə A şirkətindəki səhmlərin 100%-ni alır. Alış qiymətini bölüşdürərkən Birincil alış qiymətinin 20-ni mədənçilik lisenziyasına şamili edir; 10-nu dəmiyoluna; 70-ni isə mədənçilik ilə dəmiyolu arasında yaradılmış sinerji ilə bağlı olaraq şamil edir.
3. Alışdan dərhal sonra, Birincil A şirkətinin öz mədənçilik və dəmiryolu lisenziyalarını Birincil-in törömə şirkətinə transfer etməsinə səbəb olur.
4. A şirkəti ilə əməliyyat üçün S şirkəti tərəfindən ödəniləsi qol uzunluğu qiymətinin transfer qiymətqoyması baxımından təhlilini apararkən transfer olunan qeyri-maddi aktivlərini xüsusiyyətləri ilə müəyyən etmək vacibdir. Birincil-in A şirkətini qol uzunluğu prinsipi ilə alışında olduğu kimi, daxili biznes restruktizasiyasında dəyərin yoxa çıxmadığı, dağılmadığı güman edildiyinə görə S şirkətinə ötürülən qudvil nəzərə alınmalıdır.
5. Belə olduqda, A şirkəti ilə S şirkəti arasında qol uzunluğu qiymətinə mədənçilik lisenziyası, dəmiryolu lisenziyası və mühasibat məqsədləri üçün qudvila şamil edilən dəyər nəzərə alınmalıdır. Birincil-in A şirkətinin səhmləri üçün ödədiyi 100, həmin səhmlər üçün qol uzunluğu qiymətini təmsil edir və qeyri-maddi aktivlərin toplam dəyəri ilə bağlı faydalı məlumat təmin edir.

### Nümunə 23

1. Birincil 100 qiymətinə müstəqil şirkət olan T şirkətində 100% səhm faizlərini əldə edir. T şirkəti tədqiqat və araşdırma ilə məşğul olan bir şirkət kimi bir neçə perspektivli texnologiya hazırlasa da, minimum satışları olub. Alış qiyməti perspektivli, amma yalnız qismən hazır texnologiyalar və T şirkətinin gələcəkdə yeni texnologiya hazırlamaq potensialı ilə əsaslandırılır. Alışla bağlı mühasibat məqsədləri üçün Birincil-in alış qiymətinin 20-ni maddi mülkiyyətə, patentlər daxil olmaqla müəyyən olunmuş qeyri-maddi aktivlərə, 80 qudvilə ayırıb.
2. Alışdan dərhal sonra Birincil T şirkətinin patentlər, ticarət sirləri, texniki bilikləri daxil olmaqla bütün hazır və ya qismən hazır texnologiyada olan hüquqlarını özünün törəmə şirkəti olan S şirkətinə T şirkəti tərəfindən ötürülməsinə nail olur. S şirkəti eyni zamanda T şirkəti ilə müqavilə əsaslı tədqiqat müqaviləsinə daxil olur. Müqaviləyə əsasən T şirkətinin işçi heyəti eksklüziv olaraq S şirkətinin adından transfer olunmuş texnologiyaların və

yeni texnologiyaların hazırlanması ilə məşğul olacaq. Müqavilədə nəzərdə tutulur ki, T şirkəti tədqiqat xidmətlərinə görə özünün xərc üstü marjasına bərabər şəkildə ödənişlər ilə kompensasiya alacaq və tədqiqat müqaviləsi çərçivəsində hazırlanmış və ya təkmilləşdirilmiş bütün hüquqlar S şirkətinə məxsus olacaq. Nəticədə S şirkəti bütün gələcək tədqiqatı maliyyələşdirəcək və gələcək tədqiqatların bəzilərinin və ya hamısının kommersiya cəhətdən məqbul məhsulların hazırlanmasına səbəb olmayacağı təqdirdə maliyyə riskini üzərinə götürəcək. S şirkətinin T şirkətindən alınmış texnologiyaların idarə olunması üçün idarəetmə heyəti daxil olmaqla böyük tədqiqat heyəti var. Sözügedən əməliyyatdan sonra S şirkətinin tədqiqat və idarəetmə heyəti T şirkətinin tədqiqat heyətinin işini yönləndirmək və ona nəzarət etmək üçün tam idarəetmə məsuliyyətini üzərinə götürür. S şirkəti yeni layihələri təsdiq edir, büdcələri hazırlayır və planlaşdırır, T şirkəti tərəfindən həyata keçirilən tədqiqat işinə digər aspektlərdən nəzarət edir. T şirkətinin bütün tədqiqat heyəti T şirkətinin işçisi olmağa davam edir və eksklüziv olaraq S şirkəti ilə tədqiqat müqaviləsi çərçivəsində xidmətləri təmin etməklə məşğul olacaqlar.

1. T şirkətinin transfer etdiyi qeyri-maddi aktivlər üçün S şirkətinin ödəyəcəyi qol uzunluğu qiymətinin, eləcə də T şirkəti tərəfindən təmin olunası mütəmadi TA xidmətləri üçün ödəniləcək qiymətin transfer qiymətqoyması təhlilini apararkən, S şirkətinə transfer olunmuş və T şirkəti tərəfindən saxlanılan spesifik qeyri-maddi aktivləri müəyyən etmək vacibdir. Alış qiymətinin bölüşdürülməsində yer alan qeyri-maddi aktivlərin tərifləri və qiymətləndirmələri transfer qiymətqoyması məqsədləri üçün müəyyənedici deyil. Birincil-in T şirkətinin səhmləri üçün ödədiyi 100, həmin səhmlər üçün qol uzunluğu qiymətini təmsil edir və T şirkətinin biznesinin dəyəri ilə bağlı faydalı məlumat təmin edir. Həmin biznesin tam dəyəri ya S şirkətinə ötürülmüş maddi və ya qeyri-maddi aktivlərin və T şirkətinin saxladığı maddi və qeyri-maddi aktivlərin və işçi heyətinin dəyərində əks olunmalıdır. Faktlardan asılı olaraq, alış qiymətinin bölüşdürülməsində T şirkətinin qudvili kimi təsvir olunan dəyərin önəmli bir hissəsi T şirkətinin digər qeyri-maddi aktivləri ilə birlikdə S şirkətinə ötürülmüş ola bilər. Faktlardan asılı olaraq, alış qiymətinin bölüşdürülməsində T şirkətinin qudvili kimi təsvir olunan dəyərin bir hissəsi T şirkəti tərəfindən saxlanıla bilər. Qol uzunluğu qiyməti prinsipləri çərçivəsində, T şirkəti belə bir dəyərə görə, ya texnologiya qeyri-maddi aktivlərinə görə S şirkəti tərəfindən ödənilmiş qiymətin bir hissəsi kimi ya da T şirkətinə heyətinin gördüyü TA xidmətləri üçün əməliyyatdan sonrakı illər ərzində kompensasiyaya hüququ çatır. Ümumilikdə belə nəzərdə tutulmalıdır ki, daxili biznes restruktizasiyasının bir hissəsi kimi dəyər itmir və ya dağılmır. Əgər S şirkətinə qeyri-maddi aktivlərin ötürülməsi alışdan vaxt baxımından ayrıdırsa, transfer olunmuş qeyri-maddi aktivlərin dəyərində artımı və ya köhnəlmə ilə bağlı xüsusi sorğuya ehtiyac olacaq.

### Nümunə 24

1. Zhu proqram təminatı hazırlanması üzrə konsultasiya şirkətidir. Əvvəllər Zhu A Bankı üçün bankomat əməliyyatlarını dəstəkləyən proqram təminatı hazırlayıb. Belə edərkən, Zhu, digər bənzər bank müştəriləri üçün potensial olaraq münasib özəl müəllif hüquqlu proqram təminatı kodunu bəzi dəyişikliklər ilə yaradıb və saxlayıb.
2. Güman edək ki, Zhu şirkətinin əlaqəli müəssisəsi olan S şirkəti başqa bir bank olan B bankı üçün bankomat əməliyyatlarını dəstəkləyən ayrıca müqaviləyə daxil olur. Zhu, S şirkətinin B bankı üçün gördüyü işə dəstək verməyə razılaşır və A bankı işində iştirak etmiş işçilərini təmin edir. O işçilərin özəl proqram təminatı kodu daxil olmaqla, A bankının proqram təminatı dizaynlarına və biliklərinə çıxışı var. Həmin kod və Zhu işçilərinin xidmətləri öz B bankının işini yerinə yetirərkən S şirkəti tərəfindən istifadə olunur. Yekunda B bankı S şirkəti tərəfində öz bankomat şəbəkəsini idarə etmək üçün layihədə hazırlanmış proqram təminatından istifadə etmək üçün zəruri lisenziya daxil olmaqla proqram təminatı sistemi ilə təmin olunur. Zhu-nun A bankı işində hazırladığı özəl kodun bir hissəsi S şirkətinin B bankı üçün təmin etdiyi koda daxil edilib. A bankı işində hazırlanmış və B bankının proqram təminatına daxil edilmiş kod, üçüncü tərəfin icazəsiz nüsxəsini çıxarması halında, müəllif hüququ iddiasını əsaslandırmaq üçün yetərli dərəcədə əhatəlidir.
3. Bu əməliyyatların transfer qiymətqoyması təhlili zamanı S şirkətinin Zhu-dan iki fayda əldə etməsi və onlara görə kompensasiya əldə etməsi təsbit edilməlidir. İlk olaraq, o, B bankının iştirakında yer alan Zhu işçilərinin xidmətlərini əldə edib. Sonra, o, B bankına təhvil verilmiş proqram təminatı üçün əsas kimi istifadə olunan Zhu-nun özəl proqram təminatında hüquqlar əldə edib. S şirkəti tərəfindən Zhu-ya ödəniləcək kompensasiyaya proqram təminatındakı xidmətlər və hüquqlar üçün kompensasiya daxildir.

### Nümunə 25

1. Prathamika TMŞ qrupun təsisçi şirkətidir. Prathamika bir neçə böyük məhkəmə işlərində iştirak edib və onun daxili hüquq şöbəsi Prathamika-nın adından irimiqyaslı məhkəmə işlərini idarə etməkdə səriştəlidir. Belə məhkəmə işlərində iştirak zamanı Prathamika sektorda bənzərsiz olan, özəl, sənədlərin idarə olunması proqram təminatını hazırlayıb.
2. S şirkəti Prathamika-nın əlaqəli müəssisəsidir. S şirkəti Prathamika-nın hüquq şöbəsinin təcrübə qazandığı məhkəmə işlərinə oxşar məhkəmə işləri ilə üzləşib. S şirkətinin məhkəmə işində iştirak etməsini təmin etmək üçün Prathamika öz hüquq şöbəsinin iki işçisini S şirkətinin ixtiyarına verməyə razılaşıb. Prathamika-dan olan şəxslər məhkəmə işi ilə bağlı sənədlərin idarə olunmasına görə məsuliyyəti öz üzərlərinə götürüblər. Bu məsuliyyəti götürməklə onlar Prathamika-nın sənədlərin idarə olunması proqram təminatından istifadə edirlər. Amma onlar başqa məhkəmə məsələlərində istifadə olunması məqsədilə sənədlərin idarə olunması üçün proqram təminatından istifadə etməyə S şirkətinə və ya onu S şirkətinin müştərilərinə icazə vermirlər.
3. Bu şərtlər çərçivəsində, Prathamika-nın xidmət anlaşmasının bir hissəsi olaraq qeyri-maddi aktivlərdəki hüquqları S şirkətinə ötürməsini düşünmək münasib olmaz. Bununla belə, Prathamika işçilərinin xidmətləri üçün xidmət haqqının məbləği ilə bağlı müqayisəlilik təhlili zamanı Prathamika işçilərinin öz xidmətlərini daha səmərəli şəkildə təmin etməyə imkan verən təcrübəsinin və mövcud proqram təminatı alətlərinn olması faktı nəzərə alınmalıdır.

### Nümunə 26

1. Osnovni proqram təminatı məhsullarının hazırlanması və satışı ilə məşğul olan TMŞ qrupunun təsisçi şirkətidir. Osnovni öz ölkəsində qurulmuş, ictimaiyyətə açıq birjada səhmləri alınıb satılan S şirkətinin səhmlərinin 100%-ni 160 qiymətinə alır. Alış vaxtında S şirkətinin səhmlərinin toplam dəyəri 100-dür. Digər iddiaçılar S şirkətinin biznesi üçün 120-130 təklif edirdilər.
2. Alış vaxtı S şirkətinin yalnız nominal məbləğdə sabit aktivləri var idi. Onun dəyəri əsasən proqram təminatı məhsulları ilə bağlı hazırladığı və ya qismən hazırladığı qeyri-maddi aktivlərdə və bacarıqlı işçi heyətindədir. Osnovni tərəfindən mühasibat məqsədləri üçün yerinə yetirilmiş alış qiymətinin bölüşdürülməsi zamanı maddi aktivlərə 10, qeyri-maddi aktivlərə 60, qudvilə 90 ayrılıb. İdarə heyətinə təqdimatı zamanı Osnovni 160 alış qiymətini Osnovni qrupunun mövcud məhsullarının, eləcə də S şirkətinin mövcud və potensial məhsullarının tamamlayıcı xüsusiyyəti ilə əlaqələndirib.
3. T şirkəti Osnovni-nin tam sahibi olduğu törəmə şirkətdir. Osnovni ənənəvi olaraq Avropa və Asiya bazarları ilə bağlı özünün bütün qeyri-maddi aktivlərindəki eksklüziv hüquqlarını T şirkətinə ötürüb. Bu nümunənin məqsədləri üçün belə güman olunur ki, S şirkətinin alınmasından öncə T şirkətinə Avropa və Asiyadakı hüquqlarla bağlı keçmiş lisenziyalarla bağlı bütün anlaşmaların qol uzunluğuna uyğundur.
4. S şirkətinin alınmasından dərhal sonra, Osnovni S şirkətini ləğv edərək, S şirkətinin Avropa və Asiya bazarlarındakı məhsullarla bağlı qeyri-maddi aktivlər üzrə hüquqlar üçün T şirkətinə eksklüziv və daimi lisenziya verir.
5. Yuxarıda qeyd olunan anlaşmalar çərçivəsində T şirkətinə lisenziya şəklində verilmiş S şirkətinin qeyri-maddi aktivləri üçün qol uzunluğu qiymətini müəyyən edən zaman, alış qiymətinə daxil edilmiş, S şirkətinin səhmlərinin ilkin ticarət dəyəri üzərində premium nəzərə alınmalıdır. Osnovni qrup məhsullarının T şirkətinə lisenziya şəklində verilmiş Avropa və Asiya bazarlarındakı alınmış məhsulları tamamlamasını premiumun nə qədər əks etdirməsindən asılı olaraq, T şirkəti alış qiyməti premiumunun müvafiq payını əks etdirən S şirkətinin transfer olunmuş qeyri-maddi aktivləri və qeyri-maddi aktivlərinə görə ödəniş etməlidir. Alış qiyməti premiumunun T şirkətinin bazarlarından kənar məhsul tamamlayıcılığına eksklüziv olaraq şamil olunmasından asılı olaraq, T şirkətinin coğrafi bazarı ilə bağlı S şirkətinin qeyri-maddi aktivlər üçün T şirkəti tərəfindən ödənilmiş qol uzunluğu qiymətini müəyyən edərkən alış qiymətinin premiumu nəzərə alınmamalıdır. Mühasibat məqsədləri üçün yerinə yetirilmiş alış qiymətinin bölüşdürülməsində qeyri-maddi aktivlərə şamil olunan dəyər transfer qiymətqoyması məqsədləri üçün müəyyənedici deyil.

### Nümunə 27

1. A şirkəti X ölkəsində əməliyyatları olan, TMŞ qrupun təsisçi şirkətidir. A şirkəti TMŞ qrup tərəfindən istehsal olunmuş və satılmış bir neçə məhsulun patentlərinin, əmtəə nişanlarının və biliklərinin sahibidir. B şirkəti A şirkətinin tam sahibi olduğu törəmə şirkətidir. B şirkətinin bütün əməliyyatları Y ölkəsində həyata keçirilir. B şirkəti həm də M məhsulu ilə bağlı patentlərin, əmtəə nişanlarının və biliklərin sahibidir.
2. Qrupun patentinin qorunması və saxtalaşdırmaya qarşı fəaliyyətlərin koordinasiyası ilə bağlı ciddi biznes səbəblərindən dolayı, TMŞ patentlərinin sahibliyini A şirkətində mərkəzləşdirmək istəyir. Müvafiq olaraq, B şirkəti M məhsulunun patentlərini ümumi bir qiymətə A şirkətinə satır. A şirkəti bütün mütəmadi funksiyaları yerinə yetirmək və satışdan sonra M məhsulunun patentləri ilə bağlı bütün riskləri üzərinə götürmək məsuliyyəti daşıyır. Təfərrüatlı müqayisəlilik və funksional təhlildən sonra, TMŞ qrupu qol uzunluğu qiymətini müəyyən etmək üçün istifadə oluna biləcək hər hansı müqayisə oluna biləcək nəzarətsiz əməliyyatlar müəyyən edə bilmir. A şirkəti və B şirkəti müəyyən edirlər ki, dəyərləndirmə texnikalarının tətbiqi razılaşdırılmış qiymətin qol uzunluğu əməliyyatlarına uyğun olmasını müəyyən etmək üçün ən münasib transfer qiymətqoyması metodudur.
3. Qiymətləndirmə heyəti mülkiyyəti və patentləri birbaşa qiymətləndirən bir metoddan istifadə edərək M məhsulunun patentinin vergidən sonra xalis cari dəyərinin 80 olduğu qənaətinə gəlirlər. Təhlil M məhsulunun rəqabət apardığı bazarda tipik olan royalti səviyyələri, endirim səviyyələri və faydalı ömürlülüyə əsaslanır. Bununla belə, M məhsulu və onunla əlaqədar patent hüquqları, eləcə də sektorda ənənəvi müşahidə olunanlar arasında elə bir ciddi fərq yoxdur. Ona görə də təhlildə istifadə olunan royalti anlaşmaları CUP metodu təhlili üçün tələb olunan müqayisəlilik standartlarına cavab verməyəcək. Qiymətləndirmə bu fərqlər üçün düzəlişlərin edilməsini nəzərdə tutur.
4. Öz təhlilini apararkən, A şirkəti həmçinin bütövlükdə M məhsulu biznesinin təhlili əsasında diskontlu nağd pul vəsaitlərinin hərəkətinin təhlilini də aparır. A şirkətinin ənənəvi olaraq potensial alışları qiymətləndirmək üçün istifadə etdiyi parametrlərə əsaslanan bu təhlil M məhsulu biznesinin bütövlükdə cari xalis dəyərini 100 olduğunu aşkar edir. Bütövlükdə M məhsulu biznesinin 100 olaraq, patentin isə 80 olaraq qiymətləndirilməsi arasındakı 20 fərqi B şirkətinin yerinə yetirdiyi funksiyalar üçün xalis cari dəyəri əks etdirmək və B şirkəti tərəfindən saxlanılan əmtəə nişanları və biliklərlə bağlı hər hansı dəyəri tanımaq üçün yetərsiz kimi görünür. Belə şərtlər daxilində, patentə verilən 80 dəyərinin etibarlılığını daha geniş yoxlamağa ehtiyac ola bilər.

### Nümunə 28

1. A şirkəti S ölkəsində əməliyyatları olan TMŞ qrup şirkətidir. B şirkəti T ölkəsində əməliyyatları olan TMŞ qrupun üzvüdür, C şirkəti isə U ölkəsində əməliyyatları olan TMŞ qrup üzvüdür. Ciddi biznes səbəblərinə görə TMŞ S ölkəsindən kənar yerinə yetirdiyi biznes fəaliyyətləri ilə bağlı özünün bütün qeyri-maddi aktivlərini bir məkanda mərkəzləşdirmək qərarına gəlir. Müvafiq olaraq, patentlər, əmtəə nişanları, biliklər və müştərilər ilə əlaqələr daxil olmaqla, B şirkətinin sahibi olduğu qeyri-maddi aktivlər ümumi bir məbləğə C şirkətinə satılıb. Eyni zamanda C şirkəti daha əvvəl B şirkəti tərəfindən tam risk əsasında istehsal edilmiş və satılmış məhsulların müqavilə əsaslı istehsalçısı kimi çıxış etməsi üçün B şirkətini saxlayır. B şirkətinin biznesi üçün zəruri olan qeyri-maddi aktivlərin daha da inkişaf etdirilməsi daxil olmaqla, alınmış biznes xəttini idarə etmək üçün tələb olunan işçi heyətinə və resurslara C şirkəti malikdir.
2. TMŞ qrupu C şirkəti tərəfindən B şirkətinə ödəniləsi qol uzunluğu qiymətinin transfer qiymətqoyması baxımından təhlilində istifadə oluna biləcək müqayisə edilə bilən nəzarətsiz əməliyyatları müəyyən edə bilmir. Təfərrüatlı müqayisəlilik və funksional təhlil əsasında TMŞ qrupu belə fikrə gəlir ki, ən uyğun transfer qiymətqoyması metodunda transfer olunan qeyri-maddi aktivlərin dəyərini müəyyən etmək üçün qiymətləndirmə texnikaları tətbiq olunur. Bu dəyərləndirməni apararkən TMŞ qrupu bütün müvafiq qeyri-maddi aktivlərlə əlaqədar olan xüsusi nağd pul vəsaitlərinin hərəkətini etibarlı şəkildə ayıra bilmir.
3. Bu şərtlər daxilində, B şirkətinin satdığı qeyri-maddi aktivlər üçün C şirkətinin ödəyəcəyi qol uzunluğu ödənişinin müəyyən olunması zamanı, hər aktivi ayrıca qiymətləndirmək əvəzinə transfer olunmuş qeyri-maddi aktivləri cəm şəkildə qiymətləndirmək daha uyğun olardı. Bu xüsusilə ayrıca və ya cəm şəkildə qiymətləndiriləndə fərdi qeyri-maddi aktivlərin və digərlərinin cəmi ilə arasında ciddi dəyər fərqli olan zaman aktualdır.

### Nümunə 29

1. Pervichnyi X ölkəsində qurulmuş və fəaliyyət göstərən TMŞ qrup şirkətidir. 1-ci ildən öncə, Pervichnyi F məhsulu ilə əlaqədar patentlər və əmtəə nişanları hazırlayıb. O, F məhsulunu X ölkəsində istehsal edərək onu dünyanı müxtəlif yerlərində distribütorluq tərəfdaşlarına təchiz edib. Bu nümunənin məqsədləri üçün distribütorluq tərəfdaşlarına bildirilmiş qiymətin qol uzunluğuna uyğun olduğunu güman edək.
2. 1-ci ilin əvvəlində Pervichnyi Y ölkəsində tam sahibi olduğu S törəmə şirkətini qurur. Xərclərə qənaət etmək üçün, Pervichnyi F məhsulunun bütün istehsalını S şirkətinə ötürür. S şirkətinin qurulması zamanı, Pervichnyi F məhsulu ilə bağlı bütün patentlərini və əmtəə nişanlarını ümumi bir qiymətə S şirkətinə satır. Bu şərtlər daxilində, Pervichnyi və S şirkəti diskontlu nağd pul vəsaitlərinin hərəkəti metodundan istifadə etməklə ötürülmüş qeyri-maddi aktivlər üçün qol uzunluğu qiymətini müəyyən etmək məqsədini güdürlər.
3. Bu qiymətləndirmə təhlilinə əsasən Pervichnyi X ölkəsində F məhsulunu istehsal etməyə davam etməklə 600 xalis dəyərə malik olaraq vergi sonrası qalıq nağd pul axını yarada bilərdi (TMŞ qrupunun digər üzvlərinin funksional fəaliyyətlərinə əsasən onlara ödəniş etdikdən sonra). Alıcının nöqteyi-nəzərindən qiymətləndirmə göstərir ki, əgər qeyri-maddi aktivlərə sahib olardısa və Y ölkəsində məhsulu istehsal edərdisə, S şirkəti vergi sonrası qalıq nağd pul vəsaitlərinin hərəkətini yarada bilərdi. Pervichnyi-nin vergi sonrası qalıq nağd pul vəsaitlərinin hərəkəti ilə S şirkətinin vergi sonrası qalıq nağd pul vəsaitlərinin hərəkətindən sonra cari dəyəri arasındakı fərq müxtəlif faktorlarla əlaqəlidir.
4. Pervichnyi üçün başqa bir seçim qeyri-maddi aktivin sahibliyini saxlamaq və öz adından Y ölkəsində məhsulları istehsal etmək üçün S şirkətini və ya alternativ təchizatını saxlamaq olardı. Bu ssenaridə Pervichnyi 875 xalis mənfəət dəyəri ilə vergi sonrası qalıq nağd pul vəsaitlərinin hərəkəti yarada biləcəyini hesablayır.
5. Pervichnyi tərəfində S şirkətinə transfer olunan qeyri-maddi aktivlərin qol uzunluğu ödənişini müəyyən edən zaman, hər iki tərəfin nəzər nöqteyi, onların hər birinə əlçatan olan seçimlər və məsələnin müvafiq faktları və şəraitləri nəzərə alınmalıdır. Qeyri-maddi aktivi saxlamaqla yaradacağı qalıq nağd pul vəsaitlərinin hərəkətini və daha əvvəl etdiyi kimi onları işlətməyə davam etməsini nəzərə alaraq, Pervichnyi xalis mənfəət dəyəri 600-dan az olan vergi sonrası qalıq nağd pul vəsaitlərinin hərəkəti yaradacaq qiymətdə əlbəttə ki qeyri-maddi aktivləri satmaz. Üstəlik Pervichnyi-nin xalis mənfəət dəyəri 600-dan az olan vergi sonrası qalıq nağd pul vəsaitlərinin hərəkəti yaradacaq qiymətdə sata biləcəyinə inanmaq üçün heç bir səbəb yoxdur. Əgər Pervichnyi aşağı xərcli mühitdə öz adından istehsal etmək üçün başqa qurumu saxlamaq istehsal xərcinə qənaətə nail olursa, onun üçün mümkün seçim belə müqavilə əsaslı istehsal işini təşkil etmək olar. Qeyri-maddi aktivin satış qiymətini müəyyən edən zaman real baxımdan mövcud olan opsiya nəzərə alınmalıdır.
6. S şirkətinin bütün faktları və vəziyyətləri nəzərə alaraq, əməliyyatda işitrak etməməklə əldə edə biləcəyi vergi sonrası qazanca səbəb olacaq qiyməti ödəməsi gözlənilməməlidir. Diskontlu nağd pul vəsaitlərinin hərəkətinin qiymətləndirməsinə əsasən, onun, qeyri-maddi aktivlərdən istifadə etməklə yarada biləcəyi vergi sonrası qalıq nağd pul vəsaitlərinin hərəkətindən sonra xalis cari dəyəri 1100-ə bərabər olar. Pervichnyi-yə mövcud seçimlərə bərabər və ya onlardan daha çox qazanc verə biləcək və bütün müvafiq faktları nəzərə almaqla, əməliyyatın özünə vergi tətbiq olunacağı durumu daxil olmaqla S şirkətinə sərmayəyə müsbət qazanc verə biləcək qiymət müzakirə oluna bilər.
7. Diskontlu nağd pul vəsaitlərinin hərəkəti yanaşmasından istifadə etməklə transfer qiymətqoyması təhlili, qeyri-maddi aktivlər üçün qiymət müəyyən edən zaman müstəqil şirkətlərin xərc qənaətlərini və təxmin olunan vergi təsirlərini necə nəzərə alacaqları nəzərə alınmalıdır. Bu qiymət, Pervichnyi-nin real şəkildə mövcud olan digər seçimlərə bərabər olan vergi sonrası qalıq nağd pul vəsaitlərinin hərəkətinə səbəb olacaq qiymət ilə, əməliyyatın vergiyə tabe tutula biləcəyi tərz nəzərə alınmaqla, S şirkətinin öz sərmayələrindən və risklərindən müsbət qazanc etməsinə səbəb olacaq qiymət aralığında olmalıdır.
8. Bu nümunədə və əvvəlki təhlildəki faktlar əlbəttə ki, real əməliyyatda tələb olunan təhlillə müqayisədə həddən çox sadələşdirilib. Təhlil, diskontlu nağd pul vəsaitlərinin hərəkətinin təhlilinə yerinə yetirərkən hər bir tərəfin nəzər nöqteyini və transfer qiymətqoyması təhlilini yerinə yetirən hər bir tərəf üçün mövcud olan seçimləri nəzərə alaraq bütün müvafiq faktorların və vəziyyətlərin nəzərə alınmasının vacibliyini əks etdirir.

***VIII Fəslə Əlavə:***

**Xərclərin Bölüşdürülməsinə dair Razılaşmalar haqqında Təlimatı əks etdirən nümunələr**

### Nümunə 1

1. 1-ci nümunədə qol uzunluğu prinsipinə uyğun olması üçün nəticələri hasil etmək məqsədilə töhfələrin dəyərinə uyğun (məs. qol uzunluğu qiymətləri ilə) qiymətləndirilməsini təsvir edir.
2. A şirkəti ilə B şirkəti TMŞ qrupun üzvləridir və CCA-na daxil olmağa qərar veriblər. A şirkəti Xidmət 1-i yerinə yetirir, B şirkəti isə Xidmət 2-ni yerinə yetirir. A şirkəti ilə B şirkətinin hər biri hər iki xidməti istehlak edirlər (belə ki, A şirkəti B şirkətinin yerinə yetirdiyi Xidmət 2-dən fayda götürür, B şirkəti isə A şirkətinin yerinə yetirdiyi Xidmət 1-dən fayda əldə edir).
3. Xidmətlərin xərclərinin və dəyərinin aşağıdakı kimi olduğunu güman edək:

Xidmət 1-in göstərilməsi xərci (A şirkətinin etdiyi xərc) ədədi 100

Xidmət 1-in dəyəri (məs. Xidmət 1-in təmin olunması üçün A şirkətinin B şirkətindən istəyəcəyi qol uzunluğu qiyməti)

ədədi 120

Xidmət 2-in göstərilməsi xərci (B şirkətinin etdiyi xərc) ədədi 100

Xidmət 2-in dəyəri (məs. Xidmət 2-in təmin olunması üçün B şirkətinin A şirkətindən istəyəcəyi qol uzunluğu qiyməti)

ədədi 105

1. 1-ci və növbəti illərdə A şirkəti qrupa 30 ədəd Xidmət 1, B şirkəti isə qrupa 20 ədəd Xidmət 2 təmin edir. CCA çərçivəsində, xərclərin və qazancların hesablanması belədir:

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| A şirkəti üçün xidmətlərin göstərilməsinn xərci (ədədi \* 100 olmaqla 30 ədəd) | 3 000 | (ümumi xərclərin 60%-i) |
| B şirkəti üçün xidmətlərin göstərilməsinn xərci (ədədi \* 100 olmaqla 20 ədəd) | 2 000 | (ümumi xərclərin 40%-i) |
| Qrupun ümumi xərci | 5 000 |  |

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| A şirkətinin etdiyi töhfənin dəyəri (ədədi \*120 olmaqla 30 ədəd) | 3 600 | (ümumi töhfənin 63%-i) |
| B şirkətinin etdiyi töhfənin dəyəri (ədədi \*105 olmaqla 20 ədəd) | 2 100 | (ümumi töhfənin 37%-i) |
| Xərc bölüşdürmə razılaşması çərçivəsində töhfələrin ümumi dəyəri | 5 700 |  |

A və B şirkətlərinin hər biri Xidmət 1-in 15 ədədini, Xidmət 2-nin 10 ədədini istehlak edir: A Şirkətinə Mənfəət:

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| Xidmət 1: \* ədədi 120 olmaqla 15 ədəd | 1 800 |  |
| Xidmət 2: \* ədədi 105 olmaqla 10 ədəd | 1 050 |  |
| Cəm | 2 850 | (ümumi dəyəri 5700 olanın 50%) |

B Şirkətinə Mənfəət

Xidmət 1: \* ədədi 120 olmaqla 15 ədəd 1800

Xidmət 2: \* ədədi 105 olmaqla 10 ədəd 1050

Cəm 2 850 (ümumi dəyəri

5700-in 50%)

1. CCA çərçivəsində, A şirkətinin və B şirkətinin töhfələrinin hər birinin dəyəri müvafiq mütənasib gözlənilən mənfəət payına, yəni 50%-ə uyğun olmalıdır. CCA çərçivəsində töhfələrin ümumi dəyəri 5700-dən az olduğuna görə, hər bir tərəf 2850 töhfə verməlidir. A şirkətinin eyninövlü töhfəsinin dəyəri 3600-dür və B şirkətinin eyninövlü töhfəsinin dəyəri 2100-dür. Bənzər şəkildə, B şirkəti A şirkətinə 750 balanslaşdırıcı ödəniş etməlidir. Bunun B şirkətinin 2850 məbləğində töhfəsini tamamlamaq effekti olacaq; və A şirkətinin eyni məbləğə töhfəsini əvəzləşdirəcək.
2. Əgər töhfələr dəyər əsasında deyil, xərc əsasında qiymətləndirilsə idi, A və B şirkətləri öz ümumi qazanclarının 50%-ni əldə etdiklərinə görə, onlar ümumi xərclərinin 50%-ni töhfə verməli idilər, yəni hər biri 2500

məs. B şirkətinin A şirkətinə 500 balanslaşdırıcı (750 əvəzinə) ödəniş etməsi tələb olunardı.

1. CCA olmadığı təqdirdə, A şirkəti 1050 qol uzunluğu qiymətinə 10 ədəd xidmət 2-ni alır və B şirkəti isə 1800 qol uzunluğu qiymətinə 15 ədəd xidmət 1-i alır. Xalis nəticə B şirkətinin A şirkətinə 750 ödəməsi olar. Yuxarıda göstərildiyi kimi, qol uzunluğu nəticəsini yalnız töhfələrin öz dəyəri əsasında qiymətləndirilməsi zamanı əldə etmək mümkündür.

### Nümunə 1A

1. Faktlar Nümunə 1-də olduğu kimidir. 8.27 paraqrafında göstərilən təlimata uyğun olaraq, 1 nümunəsi çərçivəsində bənzər nəticəyə nail olmaq üçün alternativ yol aşağıda qeyd olunduğu kimi iki mərhələli prosesdən istifadə edilməsidir:
2. Mərhələ 1 (xərcdə əks olunan töhfələr): A şirkəti ümumi xərc olan 5000 və ya 2500-ün 50%-ni üzərinə götürməlidir. A şirkətinin eyninövlü töhfəsinin dəyəri 3000-dir. A şirkəti ümumi xərc olan 2500-ün 50%-ni üzərinə götürməlidir. A şirkətinin eyninövlü töhfəsinin dəyəri 2000-dir. Bənzər şəkildə, B şirkəti A şirkətinə 500 əlavə ödəniş etməlidir. Bu cari ödənişlərlə əlaqədar olan balanslaşdırıcı ödənişi əks etdirir.
3. Mərhələ 2 (CCA-a dəyər töhfələri ilə bağlı mühasibat): A şirkəti bir ədəd üçün xərc üstü dəyərin 20-ni istehsal edir. A şirkəti bir ədəd üçün xərc üstü dəyərin 5-ni istehsal edir. A şirkəti 10 ədəd Xidmət 2-dən (50 xərc üstü dəyər), B şirkəti isə 15 ədəd Xidmət 1-dən (300 xərc üstü dəyər) istifadə edir. Müvafiq olaraq, A şirkəti CCA-a töhfə verdiyi əlavə dəyərin 250-si qədər 250 əldə etməlidir. Bu, əvvəlki töhfələrlə əlaqədar olan balanslaşdırıcı ödənişi əks etdirir.
4. İki mərhələli metod, xərclərin bölüşdürülməsini və anlaşmanın dəyərinə əlavə töhfə vermiş işitrakçıya əlavə və ayrı ödəniş edilməsini nəzərdə tutur. Ümumilikdə, əlavə dəyər töhfəsi, CCA-in məqsədinə uyğun olaraq, iştirakçılardan birinin sahib olduğu qeyri-maddi aktivlər kimi əvvəlcədən mövcud olan töhfələri əks etdirə bilər. Beləliklə, CCA-ların hazırlanması üçün iki mərhələli metod ən faydalı şəkildə tətbiq oluna bilər.

### Nümunə 2

1. Faktlar 1-ci nümunədə olduğu kimidir, 1-ci xidmətin ədəd qiymətinin 103 olması istisna olmaqla (yəni Xidmət 1 və Xidmət 2-nin hər ikisi

aşağı dəyərli xidmətlədir). Ona görə də xidmətlərin xərclərinin və dəyərinin aşağıdakı kimi olduğunu güman edək:

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| A şirkəti üçün xidmətlərin göstərilməsinn xərci (ədədi \* 100 olmaqla 30 ədəd) | 3 000 | (ümumi xərclərin 60%-i) |
| B şirkəti üçün xidmətlərin göstərilməsinn xərci (ədədi \* 100 olmaqla 20 ədəd) | 2 000 | (ümumi xərclərin 40%-i |
| Qrupun ümumi xərci | 5 000 |  |
|  |  |  |
| A şirkətinin etdiyi töhfənin dəyəri (ədədi \*103 olmaqla 30 ədəd) | 3 090 | (ümumi töhfənin 59,5%-i) |
| B şirkətinin etdiyi töhfənin dəyəri (ədədi \*105 olmaqla 20 ədəd) | 2 100 | (ümumi töhfənin 40,5%-i) |
| Xərc bölüşdürmə razılaşması çərçivəsində töhfələrin ümumi dəyəri | 5 190 |  |

A və B şirkətlərinin hər biri Xidmət 1-in 15 ədədini, Xidmət 2-nin 10 ədədini istehlak edir: A Şirkətinə Mənfəət:

Xidmət 1: \* ədədi 103 olmaqla 15 ədəd 1545

Xidmət 2: \* ədədi 105 olmaqla 10 ədəd 1050

Cəm 2595 (

5190-nın 50%)

B şirkətinə mənfəət

Xidmət 1: \* ədədi 103 olmaqla 15 ədəd 1545

Xidmət 2: \* ədədi 105 olmaqla 10 ədəd 1050

Cəm 2595 (

5190-nın 50%)

1. CCA çərçivəsində, A şirkətinin və B şirkətinin töhfələrinin hər birinin dəyəri müvafiq mütənasib gözlənilən mənfəət payına, yəni 50%-ə uyğun olmalıdır. CCA çərçivəsində töhfələrin ümumi dəyəri 5190-dan az olduğuna görə, hər bir tərəf 2595 töhfə verməlidir. A şirkətinin eyninövlü töhfəsinin dəyəri 3090-dur. B şirkətinin eyninövlü töhfəsinin dəyəri 2100-dür. Bənzər şəkildə, B şirkəti A şirkətinə 495 balanslaşdırıcı ödəniş etməlidir. Bunun B şirkətinin 2595 məbləğində töhfəsini tamamlamaq effekti olacaq; və A şirkətinin eyni məbləğə töhfəsini əvəzləşdirəcək.
2. Bu nümunədə CCA-ya bütün töhfələr aşağı dəyərli xidmətlər olduğuna görə, praktiki səbəblərə görə töhfələr xərc əsasında qiymətləndirilə bilər, çünki bu,

qol uzunluğu prinsipi ilə geniş ölçüdə uyğun olan nəticələrə gətirib çıxaracaq. Bu praktiki yanaşma çərçivəsində A şirkətinin eyninövlü töhfəsi 3000-dir; B şirkətinin eyninövlü töhfəsi 2000-dir; və hər bir iştirakçı töhfələrin ümumi xərcinin (2500) 50%-i ilə əlaqədar olan xərcləri daşımalıdır. Bənzər şəkildə, B şirkəti A şirkətinə 500 balanslaşdırıcı ödəniş etməlidir.

### Nümunə 3

1. Faktlar 1-ci nümunədə olduğu kimidir, 2-ci xidmətin ədəd qiymətinin 120 olması istisna olmaqla (yəni Xidmət 1 və Xidmət 2-nin hər biri eyni dərəcədə dəyərlidir, heç biri aşağı dəyərli xidmət deyil).

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| A şirkəti üçün xidmətlərin göstərilməsinn xərci (ədədi \* 100 olmaqla 30 ədəd) | 3 000 | (ümumi xərclərin 60%-i) |
| B şirkəti üçün xidmətlərin göstərilməsinn xərci (ədədi \* 100 olmaqla 20 ədəd) | 2 000 | (ümumi xərclərin 40%-i) |
| Qrupun ümumi xərci | 5 000 |  |

A şirkətinin etdiyi töhfənin dəyəri (ədədi \*120 olmaqla 30 ədəd) 3600

(ümumi töhfələrin 60%)

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| B şirkətinin etdiyi töhfənin dəyəri (ədədi \*120 olmaqla 20 ədəd) | 2 400 | (ümumi töhfənin 40%-i) |
| Xərc bölüşdürmə razılaşması çərçivəsində töhfələrin ümumi dəyəri | 6 000 |  |

A və B şirkətlərinin hər biri Xidmət 1-in 15 ədədini, Xidmət 2-nin 10 ədədini istehlak edir: A Şirkətinə Mənfəət:

B Şirkətinə Mənfəət

Xidmət 1: \* ədədi 120 olmaqla 15 ədəd 1800

Xidmət 2: \* ədədi 120 olmaqla 10 ədəd 1200

Cəm 3000 (

6000-nin 50%)

1. CCA çərçivəsində, A şirkətinin və B şirkətinin töhfələrinin hər birinin dəyəri müvafiq mütənasib gözlənilən mənfəətin

50%-lik payına uyğun olmalıdır. CCA çərçivəsində töhfələrin ümumi dəyəri 6000-dan az olduğuna görə, hər bir tərəf 3000 töhfə verməlidir. A şirkətinin eyninövlü töhfəsinin dəyəri 3600-dür. B şirkətinin eyninövlü töhfəsinin dəyəri 2400-dür. Bənzər şəkildə, B şirkəti A şirkətinə 600 balanslaşdırıcı ödəniş etməlidir. Bunun B şirkətinin 3000 məbləğində töhfəsini tamamlamaq effekti olacaq; və A şirkətinin eyni məbləğə töhfəsini əvəzləşdirəcək. 3-cü nümunədə qeyd olunur ki, hətta töhfələrin xərcinin üstündə qol uzunluğu marjasının eyni olduğu hallarda da xərc əsaslı töhfələrin qiymətləndirilməsi ümumilikdə qol uzunluğu nəticəsinə gətirib çıxarmayacaq.

### Nümunə 4

1. A şirkəti ilə B şirkəti TMŞ qrupun üzvləridir və CCA vasitəsilə qeyri-maddi aktivin yaradılmasına qərar veriblər. Bu qeyri-maddi aktivin, B şirkətinin mövcud qeyri-maddi aktivlərinə, fəaliyyət tarixçəsinə və təcrübəli tədqiqat və araşdırma işçilərinin olmasına əsasən çox mənfəətli olması gözlənilir. A şirkəti öz işçi heyəti vasitəsilə, 8.14 - 8.18.paraqraflarında qeyd olunan prinsiplərə uyğun şəkildə müqavilə əsasında öz üzərinə götürdüyü risklər üzərində nəzarəti tətbiq etmək üçün lazım olan funksiyalar daxil olmaqla, qeyri-maddi aktivin istismarı ilə nəticələnən müstəqil hüququ əldə etməklə, CCA-ın hazırlanmasında bir iştirakçıdan gözlənilən bütün funksiyaları yerinə yetirir. Bu nümunədə mümkün kommersiya istifadəsindən öncə müvafiq qeyri-maddi aktivin hazırlanmasının beş il sürəcəyi və əgər uğurlu olarsa, ilkin istifadədən sonra on il müddətinə dəyərinin olması gözlənilir.
2. CCA çərçivəsində, A şirkəti qeyri-maddi aktivin hazırlanması üçün əlaqədar maliyyə töhfəsi verəcək (onun hazırlama xərclərinin beş il ərzində ildə 100 milyon USD olması gözlənilir). B şirkəti mövcud qeyri-maddi aktivlərlə əlaqədar hazırlama hüquqlarına öz töhfəsini verəcək - CCA-in nəticələrindən asılı olmayaraq CCA çərçivəsində A şirkətinə bu qeyri-maddi aktivlərlə bağlı hüquqlar verilib - və qeyri-maddi aktivin hazırlanması, saxlanılması və qorunması ilə bağlı bütün fəaliyyətləri yerinə yetirəcək. B şirkətinin töhfələrinin (fəaliyyətlərin performansı, eləcə də əvvəlcədən mövcud olan qeyri-maddi aktivlərin istifadəsini əhatə etməklə) dəyərinn Fəsil VI-dakı təlimatlara uyğun olaraq müəyyən olunması lazım olacaq və böyük ehtimallar A şirkəti tərəfindən malyyələşdirmənin dəyəri çıxılmaqla CCA çərçivəsində hasil edilməsi gözlənilən qeyri-maddi aktivin gözlənilən dəyərinə əsaslanacaq.
3. Hazırlanandan sonra, qeyri-maddi aktivin hər il 550 milyon ABŞ dolları mənfəət gətirəcəyi gözlənilir (6-15 il). CCA-da B şirkətinin B ölkəsində qeyri-maddi aktivin istismarına eksklüziv hüquqlarının olmasını (6-15-ci illərdə illik 220 USD mənfəət gözlənilir) və A şirkəti dünyanın digər yerlərində qeyri-maddi aktivi

istismar etməsi nəzərdə tutulur (illik 330 USD milyon mənfəət gözlənilir).

1. A şirkətinin və B şirkətinin realistik alternativləri nəzərə alınaraq belə müəyyən olunmuşdur ki, A şirkətinin töhfəsi onun TA maliyyələşdirmə öhdəliyinin riskə görə tənzimlənmiş qazancına bərabər olmalıdır.

Belə güman edək ki, bu məbləğ illik 110 milyon USD (6-15 illər üçün) nəzərdə tutulub.1 Bununla belə, CCA çərçivəsində A şirkəti 6-15-ci illər üçün illik 330 milyon USD mənfəətə bərabər qazanc (110 milyon USD əvəzinə) götürməsi gözlənilir. A şirkətinin əldə etdiyi əlavə gözlənilən dəyər

(yəni A şirkətinin maliyyələşdirmə sərmayəsinin dəyərindən daha çox gözlənilən dəyər) B şirkətinin qeyri-maddi aktivlərlə əvvəlcədən mövcud olan töhfəsini və CCA ilə bağlı TA öhdəliyini əsk etdirir. A şirkəti əldə etdiyi əlavə dəyərə görə ödəniş etməlidir. Müvafiq olaraq, fərqi aradan qaldırmaq üçün A şirkətindən B şirkətinə balanslaşdırıcı ödənişlər tələb olunur. Nəticədə, A şirkəti gələcək gəlir, yəni 6-15-ci illər ərzində illik gözlənilən 220 milyon USD ilə əlaqəli riskləri nəzərə alaraq, öz cari dəyərinə bərabər məbləğdə B şirkətinə bu töhfələrlə əlaqədar balanslaşdırıcı ödənişi etməlidir.

### Nümunə 5

1. Faktlar 4-cü nümunədəki ilə eynidir. Yalnız o istisnadır ki, funksional təhlil göstərir ki, A şirkəti CCA-da iştirak etməsi ilə bağlı yaranan riskli imkanı qəbul etmək və ya rədd etməklə bağlı qərar vermək üçün və ya bu imkanla əlaqəli risklərə necə reaksiya göstərməklə bağlı heç bir potensialı yoxdur. Onun riskləri yumşaltmaq, onun adından başqa tərəfin risk yumşaltması fəaliyyətlərini qiymətləndirmək və onlarla bağlı qərarlar qəbul etmək üçün heç bir potensialı yoxdur.
2. CCA ilə əlaqəli əməliyyatları düzgün ayıran zaman, funksional təhlil A şirkətinin 8.15-ci paraqrafdakı təlimata uyğun şəkildə CCA çərçivəsində spesifik risklərə nəzarət etmədiyi və müvafiq olaraq CCA hədəfi olan nəticədəki paya hüququ çatmadığını göstərir.

1 Bu nümunənin məqsədləri üçün bu nəticələri əldə etmək zəruri deyil. Nümunədə belə nəzərdə tutulur ki, belə risk səviyyəsi olan layihədə beş il ərzində 100 milyon USD illik “sərmayə” qoyulması növbəti on ili ərzində illik 110 milyon USD qol uzunluğu mənfəətinin əldə olunmasına səbəb olacaq. Burada istifadə olunmuş nəticələr yalnız bu nümunədə təsvir olunmuş prinsipləri nümayiş etdirmək məqsədilə daxil edilb və CCA-ın iştirakçılarının qol uzunluğu qazanclarının səviyyəsini müəyyən etmək üçün istifadə oluna bilməz.

***Qoşma***

**Qarşılıqlı surətdə asılı olan Müəssisələr arasında Transfer Qiymətqoymasının Müəyyən edilməsi barədə Şuranın Tövsiyəsi [C(95)126/Son, düzəliş edilmiş]**

**ŞURA**

14 dekabr 1960-cı il tarixli İqtisadi Əməkdaşlıq və İnkişaf Təşkilatının Konvensiyasının 5(b) maddəsini **NƏZƏRƏ ALARAQ**;

Beynəlxalq Sərmayə və Transmilli Müəssisələr ilə bağlı Bəyannamə və onlara əlavə olunmuş Təlimatları [C(76)99(Final)] **NƏZƏRƏ ALARAQ**;

Vergi Bazasının Aşınması və Mənfəətin Bölüşdürülməsi (BEPS) ilə bağlı Bəyannamə [C/MIN(2013)22/YEKUN] və Şura tərəfindən 1 oktyabr 2015 [C(2015)125/REV1] və 15-16 noyabr 2015 tarixində Antalya Sammitində G20 liderləri tərəfindən təsdiqlənmiş BEPS Yekun Hesabatlarında (BEPS paketi) qeyd olunan tədbirlər və BEPS İzahedici Bəyanatını **NƏZƏRƏ ALARAQ**;

Transmilli Müəssisələr və Vergi Orqanları üçün transfer qiymətqoyması təlimatlarını, bundan sonra “Təlimatlar” adlandırılacaq və Maliyyə Məsələləri üzrə Komitə tərəfindən dəyişdirilə bilər, **NƏZƏRƏ ALARAQ**;

Üzvlərdən və qeyri-üzvlərdən [C(2015)125/ADD8] 2015 BEPS Fəaliyyətlər ilə bağlı Hesabatlar “Dəyər Yaradılması ilə Transfer Qiymətqoyması Nəticələrinin Uzlaşdırılması” Fəaliyyətlər 8-10 və “Transfer Qiymətqoyması Sənədləri və Ölkələrarası Hesabatlılıq” Fəaliyyət 13-dəki təlimatlara riayət edilməsini tələb edən Transfer qiymətqoyması ilə bağlı Vergitutma Bazasının Aşınması və Mənfəətin Köçürülməsi Şurasının tövsiyələrini [C(2016)79] **NƏZƏRƏ ALARAQ;**

Maliyyə Məsələləri üzrə Komitə [CTPA/CFA/NOE2(2016)1/REV3] tərəfindən razılaşdırılmış və Şuraya[C/M(2016)3], təqdim olunmuş, 100-dən çox ölkənin və yurisdiksiyanın BEPS layihəsi ilə əlaqədar üzv kimi, İƏİT üzvləri və mövcud tərəfdaşlar ilə eyni öhdəliklər əsasında İƏİT üzvləri [C(2016)78] ilə eyni əsasda iştirak etməyə dəvət edildiyi Çinin Şanxay şəhərindəki G20 maliyyə nazirlərinin 2016-cı il 26-27 fevral tarixli görüşündə təsdiqlənmiş

**606** – QOŞMA: ŞURANIN TÖVSİYƏSİ [C(95)126/YEKUN]

Vergitutma Bazasının Aşınması və Mənfəətin Köçürülməsi

ilə bağlı İnklüziv Mexanizmin qurulmasını **NƏZƏRƏ ALARAQ;**

Yurisdiksiyalar arasında malların, xidmətlərin və kapitalın sərbəst hərəkətinə beynəlxalq ikiqat vergitutmanın yaratdığı maneələrin aradan qaldırılması üçün vergi orqanları arasında əməkdaşlığın fundamental ehtiyacını **NƏZƏRƏ ALARAQ**;

Eyni zamanda, mənfəətin, səbəb olduğu iqtisadi fəaliyyət ilə uyğunlaşdırılmadığı nəticələrə səbəb olan transfer qiymətqoyması qaydaları ilə bağlı beynəlxalq standartların qeyri-düzgün tətbiqi nəticəsində ikiqat vergi tutmama, eləcə də heç vergitutmama və ya aşağı vergitutmanın səmərəli şəkildə qarşısının alınması ilə bağlı fundamental ehtiyacı **NƏZƏRƏ ALARAQ**;

Əlaqəli müəssisələr arasında əməliyyatların müstəqil müəssisələr arasında olduğundan fərqli şərtlər çərçivəsində baş verə biləcəyini **NƏZƏRƏ ALARAQ**;

Əlaqəli müəssisələr arasında əməliyyatların qiymətlərinin (adətən transfer qiymətqoyması deyilir) vergi məqsədləri üçün, İƏİT Gəlir və Kapital Üzərində Model Vergi Konvensiyasının 9-cu maddəsinə (1-ci paraqraf) uyğun olaraq müstəqil müəssisələr arasında olduğuna uyğun gəlməli olduğunu (adətən qol uzunluğu qiyməti deyilir) **NƏZƏRƏ ALARAQ**;

Beynəlxalq əməliyyatlarda transfer qiymətqoyması ilə bağlı problemlərin, belə əməliyyatların kütləvi həcmi ilə əlaqədar xüsusi əhəmiyyətə malik olmasını **NƏZƏRƏ ALARAQ**;

Bir tərəfdən vergi orqanlarının yanaşmalarında uyğunluğa nail olmaq ethiyacını, digər tərəfdən yurisdiksiyada nəzərə alınmalı olan Transmilli Şirkətlər Qrupunun bir hissəsi olan bir şirkətin gəlir və xərclərinin müəyyən olunması ehtiyacını **NƏZƏRƏ ALARAQ**;

**Maliyyə Məsələləri üzrə Komitənin təklifi ilə bağlı:**

1. **TÖVSİYƏ EDİR Kİ,** bu Tövsiyəni dəstəkləyən (bundan sonra “Dəstəkçilər”) Üzvlər və Qeyri-Üzvlər:
   1. vergi tutulan gəliri müəyyən etmək məqsədi ilə əlaqəli müəssisələr arasında transfer qiymətqoymasını yoxlayan və zəruri olarsa düzəlişlər edən zaman Təlimatlara riayət edilsin -

bu zaman əlaqəli müəssisələr arasında qol uzunluğu qiymətinə nail olmaq üçün Təlimatların tamamı və müxtəlif fəsillər arasında əlaqə nəzərə alınsın;

* 1. vergi ödəyicilərini Təlimatlara riayət etməyə həvəsləndirin; bu məqsədlə Dəstəkçilər Təlimatları reklam etməli və zəruri olan hallarda, onları öz dövlət dil(lər)inə tərcümə etməlidirlər;
  2. transfer qiymətqoyması məsələlərində ikitərəfli və ya çoxtərəfli əsaslarla əməkdaşlığı daha da inkişaf etdirmək.

1. Dəstəkçiləri transfer qiymətqoyması və ya yeni qanunların tətbiqinə aidiyyatı ola biləcək hər hansı qanunların mətninə edilən dəyişikliklərlə bağlı Maliyyə Məsələləri Komitəsini məlumatlandırmağa **DƏVƏT EDİR**.
2. Dəstəkçiləri və Baş Katibi bu Tövsiyəni və Təlimatları yaymağa **DƏVƏT EDİR.**
3. Dəstəklənməyənləri bu Tövsiyəni nəzərə almağa və bu Tövsiyəyə riayət etməyə **DƏVƏT EDİR.**
4. Maliyyə Məsələləri üzrə Komitəni **TƏLİMATLANDIRIR**:
   1. transfer qiymətqoyması ilə bağlı məsələlər üzrə işini davam etdirsin və zəruri olarsa Təlimatlara dəyişikliklər etsin;
   2. Dəstəkçilərin vergi orqanları ilə əməkdaşlıq çərçivəsində və biznes icmasının, digər maraqlı tərəflərin iştirakı ilə bu Tövsiyənin icrası müşahidə edilsin və hər bir beş ildən bir müşahidə ilə bağlı Şuraya hesabat verilsin;
   3. Təlimatlarla tanış etmək və cari Tövsiyəyə riayət etməkdə kömək məqsədilə bu Tövsiyəyə riayət etməyən yurisdiksiyalarla dialoqu inkişaf etdirsin.

**İQTİSADİ ƏMƏKDAŞLIQ VƏ İNKİŞAF TƏŞKİLATI**

İƏİT, hökumətlərin iqtisadi, sosial və ətraf mühit çağırışlarını həll etmək üçün birlikdə işlədikləri bənzərsiz bir forumdur. İƏİT həmçinin korporativ idarəetmə, informasiya iqtisadiyyatı, yaşlanan əhali ilə bağlı çağırışları həll etmək üçün yeni hadisələr və narahatlıqlara cavab verməkdə və bu problemləri başa düşməkdə hökumətlərə kömək edən qabaqcıl bir təşkilatdır. Təşkilat, hökumətlərin siyasət təcrübələrini müqayisə edə biləcəkləri, ümumi problemlərə cavab axtaracaqları, yeni təcrübəni müəyyən edə biləcəyi və yerli və beynəlxalq siyasətləri koordinasiya etmək üçün işləyə biləcəyi bir mühiti təmin edir.

İƏİT-ə üzv olkələr bunlardır: Avstraliya, Avstriya, Belçika, Kanada, Çili, Çex Respublikası, Danimarka, Estoniya, Finlandiya, Fransa, Almaniya, Yunanıstan, Macarıstan, İslandiya, İrlandiya, İtaliya, Yaponiya, Koreya, Latviya, Lüksemburq, Meksika, Niderland, Yeni Zelandiya, Norveç, Polşa, Portuqaliya, Slovakiya, Sloveniya, İspaniya, İsveç, İsveçrə, Türkiyə, Böyük Britaniya və ABŞ. Avropa İttifaqı İƏİT-nin işində iştirak edir.

İƏİT-nin Nəşr İdarəsi təşkilatın iqtisadi, sosial və ətraf mühitlə bağlı məsələrdə statistika toplanması və araşdırmasının nəticələrini, eləcə də üzvlərin razılaşdıqları konvensiyaları, təlimatları və standartları geniş şəkildə yayır.

OECD PUBLISHING, 2, rue André-Pascal, 75775 PARIS CEDEX 16

(23 2016 33 1 P) ISBN 978-92-64-26273-7 – 2017

**Transmilli Şirkətlər və Vergi Orqanları üçün Transfer Qiymətqoyması Təlimatları**

İƏİT təşkilatının Transmilli Şirkətlər və Vergi Orqanları Transfer Qiymətqoyması Təlimatları əlaqəli müəssisələr arasında beynəlxalq əməliyyatlarda vergi məqsədləri üçün qiymətləndirmə mövzusunda transfer qiymətqoyması ilə bağlı beynəlxalq orta metod olan “qol uzunluğu prinsipi”nin tətbiq ilə bağlı təlimatları təqdim edir. Transmilli şirkətlərin (TMŞ) önəmli rol oynadığı qlobal iqtisadiyyatda, transfer qiymətqoyması vergi orqanlarının və vergi ödəyicilərinin gündəliyində duran əsas məsələlərdən biridir. Hökumətlər TMŞ-lərin vergi tutulan mənfəətlərinin süni şəkildə öz yurisdiksiyalarından kənara çıxmamasını və öz ölkələrində TMŞ-lərin açıqladıqları vergi bazasının həyata keçirilən iqtisadi fəaliyyəti əks etdirməsini təmin etməlidirlər. Vergi ödəyiciləri üçün əlaqəli şirkətlər ilə öz beynəlxalq əməliyyatları üçün qol uzunluğu ödənişinin müəyyən olunmasında iki ölkə arasında mübahisədən yarana biləcək iqtisadi ikiqat vergitutmanın risklərini məhdudlaşdırmaq çox vacibdir.

2017-ci il üzrə İƏİT Transfer Qiymətqoyması Təlimatlarının bu nəşri BEPS-in 8-10-cu Fəaliyyətlərinə dair Transfer Qiymətqoyma *Nəticələrinin Dəyərin Yaradılması ilə Uyğunlaşdırılması* və BEPS-in 13-cü Fəaliyyəti haqqında *Transfer Qiymətinin Sənədləşdirilməsi və Ölkələrarası Hesabatlıq* adlı Hesabatında razılaşdırılmış izahatlar və yeniləməri əks etdirmək üçün əhəmiyyətli şəkildə yenilənmişdir. Buraya daxil edilmiş 2013-cü ildə təsdiqlənmiş vergi sığınacaqlarına dair yenilənmiş təlimat, düzgün tərtib edilmiş vergi sığınacaqlarının əməletmə ilə bağlı yükləri azaltmağa və vergi ödəyicilərində daha böyük əminliyin yaradılmasına kömək etdiyini qeyd edir. Yekunda bildirək ki, bu nəşr həmçinin digər İƏİT Transfer Qiymətqoyması Təlimatlarına

edilən dəyişiklikləri əks etdirir. İƏİT Transfer Qiymətqoyması Təlimatları İƏİT şurası tərəfindən 1995-ci ildə öz orijinal versiyasında təsdiq edilib.

1. Vergitutma Bazasının Aşınması və Mənfəətin Köçürülməsi (BEPS) üzrə İnklüziv Çərçivənin üzv ölkələri saziş ilə əlaqədar mübahisələrin həllinə dair minimum standarta razılıq veriblər. IV Fəslin bu C Bölməsi minimum standartın izahı üçün nəzərdə tutulmayıb və buna görə də müəyyən bir məlumatın açıq şəkildə minimum standartın elementi kimi müəyyənləşdirildiyi hallar istisna olmaqla, bütün İnklüziv Çərçivə ölkələrinin bu bölmədə verilən qaydanı qəbul etmələri ilə bağlı heç bir hal nəzərdə tutulmayıb. Minimum standartın üç ümumi məqsədi var: (1) ölkələr qarşılıqlı razılaşma proseduru ilə bağlı sazış üzrə öhdəliklərinin tam vicdanla yerinə yetirilməsini və MAP işlərinin vaxtında həll olunmasını təmin etməlidirlər; (2) ölkələr inzibati proseslərin saziş ilə bağlı mübahisələrin qarşısının alınmasına və vaxtında həll olunmasına kömək etməlidir; və (3) ölkələr 25-ci maddənin 1-ci bəndinin tələblərinə cavab verən vergi ödəyicilərinin qarşılıqlı razılaşma proseduruna daxil olmasını təmin etməlidirlər. Minimum standartın təfsilatlı elementləri İƏİT (2015), *Mübahisələrin Həll Mexanizmlərinin Daha da Gücləndirilməsi, Fəaliyyət 14-2015 Hesabatında*, İƏİT/G20 NEPS Layihəsində, İƏİT-in Parisdəki Nəşriyyatında müəyyən olunur. Minimum standart qarşılıqlı razılaşma proseduru vasitəsilə saziş ilə bağlı mübahisələrin həllinə mane olan əngəlləri aradan qaldıran ən yaxşı təcrübələr paketi (bu təcrübələri İnklüziv Çərçivə ölkələrinin heç də hamısı öhdəlik kimi qəbul etməyib) ilə tamamlanır. Bundan əlavə, MAP işlərinin vaxtında həllini təmin edən bir mexanizm kimi məcburi əlaqədar arbitrajın qəbul edilməsi ilə bağlı bütün İnklüziv Çərçivə ölkələri arasında hələlik konsensus mövcud olmasa da, bu ölkələrin əhəmiyyətli bir qrupu məcburi əlaqədar arbitrajı qəbul edib tətbiq etməyi öhdələrinə götürmüşlər. [↑](#footnote-ref-1)
2. Konvensiya 90/436/EEC [↑](#footnote-ref-2)
3. Baxın İƏİT (2016), Mübahisələrin daha effektiv həlletmə mexanizmləri – Bərabər-hüquqlu Yoxlama Sənədləri üzrə *BEPS-in 14-cü Fəaliyyəti,* İƏİT/G20 Vergitutma Bazasının Aşınması və Mənfəətin Köçürülməsi Layihəsi, İƏİT, Paris ([www.oecd.org/tax/dispute/beps-action-14-on-more-effective-dispute-resolution-peer-review-documents.pdf](http://www.oecd.org/tax/dispute/beps-action-14-on-more-effective-dispute-resolution-peer-review-documents.pdf) ünvanından əldə etmək olar) [↑](#footnote-ref-3)
4. Baxın [www.oecd.org/tax/beps/beps-about.htm#membership](http://www.oecd.org/tax/beps/beps-about.htm#membership). [↑](#footnote-ref-4)
5. Baxın [www.oecd.org/tax/beps/country-map-profiles.htm](http://www.oecd.org/tax/beps/country-map-profiles.htm). [↑](#footnote-ref-5)
6. Qarşılıqlı Razılaşma Proseduru əsasında Transfer Qiymətqymasının Əvvəlcədən Razılaşdırılmasının həyata keçirilməsi üçün əlavə təlimat IV Fəslin II Əlavəsində müəyyən olunur. [↑](#footnote-ref-6)
7. Qarşılıqlı razılaşma proseduruna (MAP) çıxış imkanı o vaxt verilir ki, Ölkələr üzrə Hesabatların hökumətlərarası mübadiləsi ikitərəfli sazişlərə əsaslanır. Ölkələr üzrə Hesabatların hökumətlərarası mübadilələrin əsaslandığı beynəlxalq müqavilələrdə MAP-a çıxış imkanını təmin edən müddəalar olduqda, ölklər arzuolunmaz iqtisadi nəticələri ilə bağlı işlərin həll olunması məqsədi ilə, o cümlədən ayrı-ayrı bizneslər üçün belə işlər meydana çıxarsa, səlahiyyətli orqan prosedurlarının müzakirə olunması üçün mexanizm hazırlanmasından ötrü səlahiyyətli orqanlar arasındakı razılaşmaya daxil etməlidirlər. [↑](#footnote-ref-7)
8. Riskin daşınması riskə nəzarəti və risk götürmək üçün maliyyə qabiliyyətini nəzərə alaraq I fəslin D.1.2.1 bölməsində verilmiş təlimata əsasən hansı əlaqəli müəssisələrin riski götürdüyünün müəyyən edilməsinə istinad edir. Riskin müqavilə əsasında qəbul edilməsi müqavilədə risklərin tərəflər arasında bölüşdürülməsinə istinad edir. [↑](#footnote-ref-8)
9. Bu bənddə göstərildiyi kimi maliyyə aktivi nağd pul və ya digər maliyyə aktivi almaq, həmçinin maliyyə aktivlərini və öhdəlikləri dəyişmək üçün istifadə olunan nağd pul, kapital aləti, müqavilə hüququ və ya öhdəlik kimi hər hansı bir aktiv ola bilər. Məsələn: istiqrazları, bank depozitləri, səhmlər, birja səhmləri, forvard müqavilələri, fyuçer müqavilələri və svoplar. [↑](#footnote-ref-9)
10. Bu sənəddə göstərildiyi kimi qeyri-maddi aktivlərin istismarına həm qeyri-maddi aktivlərin və ya onunla bağlı hüquqların transferi, həm də qeyri-maddi aktivin kommersiya əməliyyatlarında istifadəsi daxildir. [↑](#footnote-ref-10)
11. B bölməsində göstərildiyi kimi aktivlərin istifadəsinə qeyri-maddi aktivlərin yaradılmasına, təkmilləşdirilməsinə, saxlanmasına, qorunmasına və istismarına sərmayə və kapitalın verdiyi töhfə daxildir. 6.59-cu bəndə baxın. [↑](#footnote-ref-11)
12. Maliyyə əməliyyatları (o cümlədən vəsait layihənin maliyyələşdirilməsindən, xüsusən də, qeyri-maddi aktivlərin yaradılmasından ötrü qoyulan investisiyalar üçün istifadə edildikdə) üçün qol uzunluğu şərtlərinin müəyyənləşdirilməsi məqsədilə iqtisadi cəhətdən vacib xüsusiyyətlərə dair əlavə təlimatlar veriləcəkdir. Bu işlər 2016 və 2017-ci illərdə aparılacaqdır. [↑](#footnote-ref-12)
13. 2 9.8-ci paraqrafda verildiyi kimi, vergidən yayınmaya qarşı olan ölkə daxilindəki qaydalar bu fəslin əhatə dairəsinə aid deyil. [↑](#footnote-ref-13)
14. [↑](#footnote-ref-14)
15. Restrukturizasiya sonrası tənzimləmələrlə bağlı ödənişin müzakirəsi ilə bağlı bu fəslin II hissəsinə baxın [↑](#footnote-ref-15)
16. Yerləşmə yeri ilə bağlı edilən qənaətin tərəflər arasında qol uzunluğuna uyğun bölüşdürülməsi və bölüşdürüldüyü təqdirdə necə edilməsi barədə əlavə müzakirə I Fəslin D.6 Bölməsində və bu Fəslin II Hissəsinin E Bölməsində aparılır. [↑](#footnote-ref-16)
17. Bu məsələ, bu fəslin I hissəsində müzakirə edilən mənfəət potensialı ilə bağlı məsələdən fərqlidir. [↑](#footnote-ref-17)
18. Real mövcud olan variantların müzakirəsi ilə bağlı 9.27-9.9.31-ci paraqraflara baxın; restrukturizasiya nəticəsində yaranan vəziyyətlər və əvvəldən belə formalaşan vəziyyətlər arasındakı mümkün faktiki fərqlərin və bu fərqlərin yeni razılaşmanın və nəticədə restrukturizasiya və / və ya restrukturizasiya sonrası razılaşmaların şərtlərini müzakirə edən zaman, tərəflər üçün real olaraq mövcud olan variantlara necə təsir etdiyinin müzakirəsi ilə bağlı 9.102-9.106-cı paraqraflara baxın. [↑](#footnote-ref-18)
19. “Brend” termininin izahı ilə bağlı məlumat almaq üçün 6.23-cü paraqrafa baxın [↑](#footnote-ref-19)
20. Bu, vergidən yayınma əleyhinə ümumi qaydaların hər hansı mümkün tətbiqinə və Z Şirkətinin effektiv idarəetmə yeri ilə bağlı suala baxmayaraq olur. [↑](#footnote-ref-20)
21. 1 Bu 10%-lik qazanc sözün ən ciddi mənasında texniki baxımdan (cost plus mark-up) dəyər toplanması əlavəsinə uyğun gəlmir, çünki bu zaman daha çox ümumi mənfəət yox, xalis mənfəət əldə edilir. Lakin 10% qazanc da TNMM marjasına uyğun gəlmir, çünki xərc bazasına əməliyyat xərclər aid deyil. İstehsal xərcləri üzrə xalis qazanc mənfəətin bölüşdürülməsi üsulunun rahat və praktik ilk mərhələsi kimi istifadə olunur, çünki bu, qeyri-maddi əmlaka aid qalıq xalis mənfəətin məbləğini müəyyənləşdirməyi asanlaşdırır [↑](#footnote-ref-21)
22. 2 Lakin Təlimatın 6.27-ci paraqrafına baxın [↑](#footnote-ref-22)
23. 1 8-ci paraqrafdakı şərhə baxın. [↑](#footnote-ref-23)
24. Ətraflı məlumat üçün İƏİT (1998), Maliyyə alətlərinin qlobal ticarətində vergi, İƏİT, Paris [↑](#footnote-ref-24)