



# **TRANSFER FİYATLANDIRMASI SEMİNERİ DEĞERLENDİRME RAPORU**

**12 Haziran 2013**

**TÜSİAD VERGİ ÇALIŞMA GRUBU  
TOPLANTILAR SERİSİ – IV**

**ARALIK 2015**

**Yayın No: TÜSİAD – T / 2015 - 12 / 571**

**Meşrutiyet Caddesi, No: 46 34420 Tepebaşı / İstanbul  
Telefon: (0212) 249 07 23 Telefaks (0212) 249 13 50**

[www.tusiad.org](http://www.tusiad.org)

**© 2015, TÜSİAD**

*Tüm hakları saklıdır. Bu eserin tamamı ya da bir bölümü,  
4110 sayılı Yasa ile değişik 5846 sayılı FSEK uyarınca,  
kullanılmařdan önce hak sahibinden 52. Maddeye uygun  
yazılı izin alınmadıkça, hiçbir şekil ve yöntemle işlenmek, çoğaltılmak,  
çoğaltılmış nüshaları yayılmak, satılmak,  
kiralananmak, ödünç verilmek, temsil edilmek, sunulmak,  
telli/ telsiz ya da başka teknik, sayısal ve/ veya elektronik  
yöntemlerle iletilmek suretiyle kullanılamaz.*

Kapak Tasarımı: TÜSİAD

# ÖNSÖZ

*TÜSİAD, özel sektörü temsil eden sanayici ve işadamları tarafından 1971 yılında, Anayasamızın ve Dernekler Kanunu'nun ilgili hükümlerine uygun olarak kurulmuş, kamu yararına çalışan bir dernek olup gönüllü bir sivil toplum örgütüdür.*

*TÜSİAD, insan hakları evrensel ilkelerinin, düşünce, inanç ve girişim özgürlüklerinin, laik hukuk devletinin, katılımcı demokrasi anlayışının, liberal ekonominin, rekabetçi piyasa ekonomisinin kurum ve kurallarının ve sürdürülebilir çevre dengesinin benimsendiği bir toplumsal düzenin oluşmasına ve gelişmesine katkı sağlamayı amaçlar. TÜSİAD, Atatürk'ün öngördüğü hedef ve ilkeler doğrultusunda, Türkiye'nin çağdaş uygarlık düzeyini yakalama ve aşma anlayışı içinde, kadın-erkek eşitliğini siyaset, ekonomi ve eğitim açısından gözeten iş insanlarının toplumun öncü ve girişimci bir grubu olduğu inancıyla, yukarıda sunulan ana gayenin gerçekleştirilmesini sağlamak amacıyla çalışmalar gerçekleştirir.*

*TÜSİAD, kamu yararına çalışan Türk iş dünyasının temsil örgütü olarak, girişimcilerin evrensel iş ahlakı ilkelerine uygun faaliyet göstermesi yönünde çaba sarf eder; küreselleşme sürecinde Türk rekabet gücünün ve toplumsal refahın, istihdamın, verimliliğin, yenilikçilik kapasitesinin ve eğitimin kapsam ve kalitesinin sürekli artırılması yoluyla yükseltilmesini esas alır.*

*TÜSİAD, toplumsal barış ve uzlaşmanın sürdürüldüğü bir ortamda, ülkemizin ekonomik ve sosyal kalkınmasında bölgesel ve sektörel potansiyelleri en iyi şekilde değerlendirerek ulusal ekonomik politikaların oluşturulmasına katkıda bulunur. Türkiye'nin küresel rekabet düzeyinde tanıtımına katkıda bulunur, Avrupa Birliği (AB) üyeliği sürecini desteklemek üzere uluslararası siyasal, ekonomik, sosyal ve kültürel ilişki, iletişim, temsil ve işbirliği ağlarının geliştirilmesi için çalışmalar yapar. Uluslararası entegrasyonu ve etkileşimi, bölgesel ve yerel gelişmeyi hızlandırmak için araştırma yapar, görüş oluşturur, projeler geliştirir ve bu kapsamda etkinlikler düzenler.*

*TÜSİAD, Türk iş dünyası adına, bu çerçevede oluşan görüş ve önerilerini Türkiye Büyük Millet Meclisi (TBMM)'ne, hükümete, diğer devletlere, uluslararası kuruluşlara ve kamuoyuna doğrudan ya da dolaylı olarak basın ve diğer araçlar aracılığı ile ileterek, yukarıdaki amaçlar doğrultusunda düşünce ve hareket birliği oluşturmayı hedefler.*

*TÜSİAD, misyonu doğrultusunda ve faaliyetleri çerçevesinde, ülke gündeminde bulunan konularla ilgili görüşlerini bilimsel çalışmalarla destekleyerek kamuoyuna duyurur ve bu görüşlerden hareketle kamuoyunda tartışma platformlarının oluşmasını sağlar.*

*Bu rapor, TÜSİAD Vergi Çalışma Grubu Başkanı Sayın Sedat Eratatar'ın başkanlığında, TÜSİAD Vergi Çalışma Grubu üyesi ve Galatasaray Üniversitesi Hukuk Fakültesi Öğretim Üyesi Sayın Hakan Üzeltürk'ün moderatörlüğünde, 12 Haziran 2013 tarihinde Tekfen Tower'da gerçekleştirilen Transfer Fiyatlandırması deşifre metinleri temel alınarak, TÜSİAD Ekonomik Araştırmalar Bölümü tarafından derlenmiştir. Seminer'e değerli katkı ve katılımlarından ötürü, Sayın Abdulkadir Kabraman, Sayın Özgür Toros, Sayın Can Doğan, Sayın Ersin Nazı, Sayın Selçuk Dede, Sayın Sabahat Sarıdede ve moderatörümüz Sayın Hakan Üzeltürk'e teşekkürü bir borç biliriz.*

**Aralık 2015**

# İÇİNDEKİLER

Yönetici Özeti .....	1
1. Açılış Konuşmaları .....	5
TÜSİAD Vergi Çalışma Grubu Başkanı Sedat Eratalar .....	5
2. I. Oturum: Sunumlar .....	9
Abdülkadir Kahraman, KPMG .....	9
Dr. Özgür Toros, Deloitte .....	12
Can Doğan, Anadolu Grubu .....	6
Ersin Nazalı, Yüksel-Karkın-Küçük Avukatlık Ortaklığı .....	24
3. II. Oturum: Panel .....	35
Prof. Dr. Hakan Üzeltürk, Galatasaray Üniversitesi .....	33
Can Doğan, Anadolu Grubu .....	33
Selçuk Dede, İlaç Endüstrisi İşverenler Derneği .....	38
Sabahat Sarı, Turkcell .....	40
Ersin Nazalı, Yüksel-Karkın-Küçük Avukatlık Ortaklığı .....	43
4. Katkılar .....	48

# YÖNETİCİ ÖZETİ

12 Haziran 2013 tarihinde gerçekleştirilen Transfer Fiyatlandırması Semineri; 2007 yılında yürürlüğe giren transfer fiyatlandırması hükümlerinin şu ana kadarki gelişimini, ortaya çıkan sorunları, bugünkü uygulama biçimini, Dünyadaki gelişmeler de dikkate alınarak çözüm önerilerini tartışmayı amaçlamıştır.

Bu kapsamda transfer fiyatlandırması konusunun, gerek vergi idareleri gerekse mükellefler nezdinde Dünyada ve Türkiye’de çok hızlı bir şekilde önemli gündem maddelerinden birisi olduğu tespitinde bulunulmuştur. Gelişen piyasalar ve yeni iş modelleri dikkate alındığında, bu konu çok önemli bir gündem olarak kalmaya devam edecek gibi görünmektedir. Özellikle daha ziyade gelişmiş ülkeler perspektifi doğrultusunda çalışmalar yürüten OECD başta olmak üzere, gelişmekte olan ülkeleri de dikkate alan BM rehberi ve ülkelerin bunlar doğrultusunda hazırladıkları mevzuat ve güncellemeleri bu önem derecesinin somut göstergeleridir.

Türkiye’de görece yeni bir alan olması, transfer fiyatlandırması konusunda birçok sorunu günlük iş yaşamına taşımıştır. Bu sorunlar ve durumlar, tüm paydaşların yanı sıra sivil toplum tarafından da dikkatle izlenebilmektedir. Bu nedenle transfer fiyatlandırması çok geniş bir tabana etkisi olan bir konu olmaktadır.

Yeni bir alan olması ve diğer bazı nedenlerden ötürü en fazla karşılaşılan ve mükellefleri zor durumda bırakabilen konular genel olarak şu şekilde sıralanabilir:

- Kurumlar Vergisi Kanununun amaç kısmında OECD’ye referans vermesine rağmen OECD güncellemelerinin dikkate alınmaması ve bu nedenle mevzuatın gelişmelerin gerisinde kalabilmesi (ör: yöntem hiyerarşisi-en uygun yöntemin seçimi).
- Karşılıklı anlaşma usulü sürecinin uygulanmasında İdarenin isteksiz davranıyor görüntüsü vermesi ve her anlaşmada yer alan bu müessesenin atıl durumda olması.
- Önemlilik eşiği, ilişiklilik eşiği gibi kavramların eksikliği nedeniyle dokümantasyonda ve incelemelerde yaşanan zorluklar.
- Transfer fiyatlandırmasının muhasebe-ekonomi-hukuk boyutları nedeniyle diğer vergi alanlarından daha karmaşık olması ve bunun ihtilaf süreçlerinde yol açtığı sorunlar.
- İncelemelerde “emsal” bulma sorunu.

- “Gizli emsal” kavramının incelemelerde ve yargıda değerlendirilmesinde farklı yaklaşımlar ve ticari sır, vergi mahremiyeti ve savunma hakkı kapsamında konunun farklı değerlendirmelere tabi tutulması.
- “İspat yükü” konusundaki yaklaşımların farklı olması ve bu kavramın hukuki boyutunun pratikte tam olarak yerleşmemiş olması.
- Standart cezaların transfer fiyatlandırmasında da aynen geçerliliği ve bu konuya özgün bir yaklaşımın mevcut olmaması.
- Transfer fiyatlandırması ve KDV başta olmak üzere dolaylı vergilerle olan ilişkisinin gri alan olarak bırakılması, diğer deyişle mevcut hükümlerin salt lafza ya da öze birlikte değerlendirilmesine göre ortaya çıkan uygulama farkları.
- Peşin fiyatlandırma anlaşmalarının yeterli etkinlikte kullanılmaması ve bu konuda var olan çekinceler.
- Emsal aralık kavramı yerine emsal değer kullanılması.

Yukarıdaki sayılanlara ilaveler yapılabilir ancak sorunları genel olarak bu başlıklar altında değerlendirmek mümkündür. Seminerde söz konusu sorunlara getirilebilecek çözüm önerileri tartışılmış, Dünyadaki uygulamalara referans verilmiş, OECD gelişmelerinden örnekler aktarılmış ve bu çözümler hukuki, ticari ve muhasebe boyutları birlikte değerlendirilmiştir.

Diğer bir önemli gelişme ise; OECD son yıllarda transfer fiyatlandırmasını sadece teknik açıdan ele almamış, aynı zamanda idarelerin kullanabilmesi için bir de “transfer fiyatlandırmasına bağlı risklerin ölçülmesine ilişkin vergi idareleri için el kitabı taslağı” hazırlamıştır. Söz konusu taslak rehber, incelemeye seçim aşamasından inceleme sürecindeki değerlendirmeye kadar risk bazlı değerlendirmenin yapıldığı detaylı bir yaklaşım önermekte, böylece daha verimli bir denetim yapılmasının yanı sıra, mükelleflerin de bir ayrıma tabi tutulmasını amaçlamaktadır. Söz konusu çalışmaların varmak istediği nokta özet olarak; İdare ve mükelleflerin aynı düzlemde hareket edebilmeleri, aynı dili konuşabilmeleri, ilişkili taraflar arasında adil bir gelir paylaşımının sağlanabilmesi ve transfer fiyatlandırmasının aslen “güvenli liman” olarak değerlendirilmesidir.

Abdülkadir Kahraman

TÜSİAD Vergi Çalışma Grubu Üyesi

Aralık 2015

# BÖLÜM 1

## AÇILIŞ KONUŞMALARI





## 1. AÇILIŞ KONUŞMALARI

### SEDAT ERATALAR

#### TÜSİAD VERGİ ÇALIŞMA GRUBU BAŞKANI

Biz TÜSİAD Vergi Çalışma Grubu olarak, yıl boyunca bu ve buna benzer panel, seminer, çalıştay türü faaliyetleri sürdürmeye çalışıyoruz. 2013 yılında yapmış olduğumuz ilk düzenleme, Gelir Vergisi Çalıştayı'ydı. Gelir Vergisi Yasası, biliyorsunuz, şu anda gündemde. O konuda hem idareye, hem de üyelerimize yönelik olarak onları bilgilendirme amacıyla bu çalışmayı yapmıştık.

Bu yılki ikinci aktivitemiz, transfer fiyatlandırması. Transfer fiyatlandırması konusunu da Vergi Çalışma Grubu ve grup dışındaki bu konuda uzman arkadaşlarımızın katılımıyla iki bölüm halinde sizlere sunmaya çalışacağız. Birinci bölümde dört arkadaşımız değişik konularda transfer fiyatlamasıyla bağlantılı olarak sunumlarını yapacaklar. Ondan sonra bir aramız var ve aradan sonra da panel şeklinde bir çalışma olacak.

Bu arada Transfer Fiyatlandırması Daire Başkanı Sayın Mehmet Ali Kaya aramızda. Kendisine teşekkür ederiz katılımından dolayı. Bugünkü programın amacı özel sektörün, TÜSİAD'ın veya TÜSİAD üyelerinin, transfer fiyatlandırması uygulamasıyla ilgili olarak karşılaştıkları sorunları ortaya koymak ve bu konuda bir mesaj iletmek. Burada hep birlikte konuyu tartışarak, belirli noktalar ve belirli bir bilgilendirme amacını da taşıyor bu çalışmamız.

Biliyorsunuz transfer fiyatlandırması, 2006 yılındaki Kurumlar Vergisi Kanunu değişikliğiyle birlikte, 2007 yılından itibaren mevzuatımıza girmiş bir konudur. Tabii çok da yabancı değildik o zaman. Daha önceki adıyla örtülü kâr dağıtımı, kazanç dağıtımı diye tanımlayacağımız bir vergi güvenlik müessesesi. Özellikle kurumlar vergisi açısından çok geçerli olan bir müessese. 2007 yılından beri de uygulanmaya çalışılıyor, ama tabii ki hepimizin de yakından bildiği gibi belirli sorunlar taşıyor. Bunun sebebi gerek idarenin, gerekse mükelleflerin transfer fiyatlaması konusunda yeteri kadar deneyimlerinin ve bilgilerinin olmaması, birçok buna bağlı işlemde örneğin emsal uygulamaları gibi konularda, hâlâ birçok tereddütlerin olması, konunun açıklığa kavuşmamış olması. Hâlâ örtülü kâr dağıtımının izlerinin, özellikle vergi incelemelerinde, görünüyor olması birçok problemlere yol açmaktadır.

Bugün değerli konuşmacılarımız ve panelistlerimiz, bu konuların hepsini masaya yatırarak ve sonucunda da umuyorum ki herkes için faydalı bir çalışma olacaktır. Aynı zamanda idareye yönelik olarak da iyi bir mesaj iletmek imkânımız olacak. Ben ilk bölümdeki konuşmasını yapmak üzere öncelikle Sayın Abdulkadir Kahraman'ı davet etmek istiyorum. Teşekkür ederim.





# BÖLÜM 2

## I. OTURUM: SUNUMLAR



## 2. I. OTURUM: SUNUMLAR

### ABDULKADİR KAHRAMAN KPMG

Sedat Üstada çok teşekkür ediyorum. Değerli katılımcılar, hepiniz hoş geldiniz. Ben bugün bu bölümde bir nevi aslında kahve arasındaki bölümde tartışılacak olan konuları ele alıp, ortamı ısıtacak bir bütünsel yaklaşımla transfer fiyatlandırması konusunda dünyadaki gelişmeler nedir konusunu sizlerle paylaşacağım.

Her şeyden önce niye transfer fiyatlandırması önemli sorusunu kendimize sormamız lazım. Bunun önemini ancak bu şekilde anlayabiliriz diye düşünüyorum. Genel hatlarıyla beş ana kategoride bunları belirtmek isterim. Birincisi, artan globalleşme ve tedarik zincirindeki gelişme ve ulaştığı seviye, transfer fiyatlandırması konusunu çok önemli hale getirdi. Artık global bir ekonomideyiz ve uluslararası şirketler kendi ürünlerini hizmetlerini, sadece bir ülkeden değil birçok ülkeden belli bir organizasyon içerisinde yönetiyorlar ve o sırada da kârın hangi ülkede doğduğu, katma değer nereden yaratıldığı önem arz ediyor; dolayısıyla transfer fiyatlandırması bu nedenle önemli. 2008'den sonraki krize baktığımızda, krizin sonucunda ülkelerin içinde bulunduğu bütçe açıkları ve borç yönetimi sıkıntısı önemli bir nokta; o yüzden de özellikle hükümetler transfer fiyatlandırması konusuna önem vermeye başladılar. Transfer fiyatlandırmasını önemli hale getiren bir diğer husus ise vergi sistemlerindeki dinamik olmayan yapı.

Buna karşın iş modellerindeki dinamizm arasındaki uyumsuzluk da transfer fiyatlandırması sorunlarına neden oluyor. Vergi mevzuatı, iş modellerini takipte biraz daha geride kalıyor doğal olarak. Genel olarak da böyledir, ama transfer fiyatlandırması konusuna gelindiğinde, bu biraz daha arkadan takip ediyor. Bir diğer husus ise, uluslararası alanda biliyorsunuz bir sürü rapor açıklanıyor. Birleşme satın almalar, doğrudan yabancı sermayeyi çekmek için ülkelerin uygulamış oldukları politikalar. Bunlar da önemli bir konu transfer fiyatlandırması alanında. Diğer bir husus ise vergi cennetleri. Bizim de mevzuatımızda yer alan, hatta yüzde 30 stopaj uygulanacağını kanunla belirttiğimiz, kanunda buna ilişkin hüküm olan vergi cennetleri. Transfer fiyatlandırması konusunun önemini gündeme getiriyor.

Şimdi buradan hareketle baktığımızda, son yıllardaki trend nedir ya da nereden nereye gelmiştir diye baktığımızda; 1980'de transfer fiyatlandırması düzenlemesi olan ülke sayısı 12 iken, 2013 yılında 77 ülkeye yaklaştığını görüyoruz. Bu yaklaşık yüzde 540'lık bir artış demek, bu trende baktığımızda ülke sayısı 12'den 77'ye çıkmış. 2000 yılını esas alırsak, yani



globalleşmenin daha üst düzeylere ulaştığı yıllarda, oradaki artış da yaklaşık yüzde 60, yani 49'dan 77'ye çıkmış. Son üç yıla baktığımızda, yüzde 10 civarında bu alanda yeni düzenlemeler yapılmış. Yani her ülke transfer fiyatlandırmasının değişik nedenlerle, hem kendi vergi tabanını korumak, hem de çifte vergilendirmeyi önlemek açısından önemini anlamış ve bu düzenlemeleri yapmış. Biz de bu trende baktığımızda, 2007'de bu düzenlemeyi hayata geçirdik, vergi kanunlarımızda yer aldı. Biz de bu trene binmiş olduk. Transfer fiyatlandırması uygulamalarının en katı ya da sert olduğu ülkeler nelerdir diye baktığımızda, ilk 10 sırada bu sayfadaki ülkeleri görüyoruz: Japonya, Hindistan, Çin, Kanada diye sıralanıyor. Bunlara baktığımızda, bunların birçoğu gelişmiş ülkeler, bir kısmı da gelişmekte olan ülkeler. Çin buna bir örnek, Hindistan buna bir örnek. Bir diğer özelliği de gelişmiş ülkeler. Bunun önemine biraz sonra değineceğim. Çünkü gelişmiş ülkeler daha çok transfer fiyatlandırması uygulamalarında OECD'nin belirlemiş olduğu rehberi ya da transfer fiyatlandırması vergileme ilkelerini benimseyen ülkeler. Dolayısıyla bu slayda tekrar bir referans verdiğimizde, OECD'nin transfer fiyatlandırması ilkeleri bu alanda çok önem arz ediyor.

Onun dışında Avrupa Birliği'nin transfer fiyatlandırması konusunda düzenlemeleri var. Birleşmiş Milletler'in keza yine bir çerçeve düzenlemesi var. OECD'yle Birleşmiş Milletleri kıyasladığınızda, OECD daha çok gelişmiş ülkeleri esas alarak düzenlenmiştir ya da onların liderliğinde düzenlenmiş kurallar diyebiliriz. Buna karşın Birleşmiş Milletler, daha çok gelişmekte olan ülkelerin transfer fiyatlandırması uygulamalarındaki prensipleri belirleyen bir rehber diyebiliriz. Bunun dışında da ülke mevzuatları, her ülkenin kendi mevzuatı da mevcut. Fakat genel olarak baktığımızda, ülkelerin transfer fiyatlandırmasında OECD'nin transfer fiyatlandırması rehberini esas aldığını görüyoruz. Bizim de Kurumlar Vergisi Kanunu'ndaki transfer fiyatlandırması maddesine baktığımızda, gerekçesinde OECD'nin transfer fiyatlandırması ilkelerini esas aldığını belirtir. Ağırlıklı olarak bunun uygulandığını görüyoruz.

Son yıllardaki gelişmelere baktığımızda, OECD rehberinde önemli değişiklikler görüyoruz. 1995 yılından sonraki en önemli değişiklik diyebiliriz buna. Transfer fiyatlandırması rehberinin belli bölümleri var. Bu bölümlerde ciddi değişiklikler var. O değişiklikler tekrar güncellendi. Uzun tartışmalar ve karşılıklı fikir alışverişleri sonucunda buraya gelinmiş oldu.

2008 krizinden sonra yaşanan ekonomik gelişmeler ve içinde bulunduğumuz durum neticesinde, şirketlerin yeniden yapılandırılmalarıyla ilgili ihtiyaçlarını da göz önünde bulundurduğumuzda, OECD yeniden yapılandırma ile ilgili de bir bölüm eklenmesine karar verdi ve bu yeniden yapılandırma ile ilgili bölüm burada yer aldı. OECD'nin rehberinde güncellediği diğer konulardan bir tanesi de şudur: Küçük ve orta ölçekli işletmelerin uyum yükümlülüğünü azaltmak ve onların yüklerini hafifletmek adına basitleştirilmiş veya sadeleştirilmiş yöntemler nelerdir diye üye ülkelere sordu. Yaklaşık 33 ülkeden bilgi topladı ve onları yayınladı. Bunlara baktığımızda, birçok ülkede basitleştirilmiş, sadeleştirilmiş yöntemler olduğunu görüyoruz. Türkiye'de, malum, çok KOBİ'lere özgü bir düzenleme olmadığını görüyoruz. Bizdeki en önemli düzenleme, idareyle görüştüğünüzde onlar diyorlar ki, Türkiye'deki şirketler eğer hazine kaybı yoksa vergi kaybı da yoktur mantığıyla, bizim ilave bir sadeleştirme ya da basitleştirme ölçütü ilkesi geliştirmemize gerek yoktur.

Yine benzer şekilde gayri maddi haklarla ilgili düzenlemelerde değişiklik önerileri oldu. Bunlar hâlâ taslak halinde, henüz sonuçlanmış değil. Önemli ölçüde belli noktalara gelinmiş durumda. Avrupa Birliği yine krizle birlikte, özellikle KOBİ’lerde transfer fiyatlandırmasının yarattığı uyum yükümlölüklerini azaltmak adına birtakım düzenlemeler yaptı. Bir diğeri de, Birleşmiş Milletlerin gelişmekte olan ülkelerle ilgili olarak kendi rehberini yenilemesini bir diğer gelişme olarak görüyoruz.

Transfer fiyatlandırması uygulamasındaki önemli konulardan birisi de karşılıklı anlaşma usulü malum. Yani OECD’nin transfer fiyatlandırması rehberine paralel olarak, bir de OECD çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmalarıyla ilgili bir modeli var. O modelde de çifte vergileme olduğunda, ülkeler karşılıklı anlaşma hükümlerini kullanmak suretiyle bu vergilemeyi, mükerrer vergilemeyi ortadan kaldırırlar diye bir maddesi var. O madde nasıl uygulanıyor diye bakıldığında, OECD’nin burada bu istatistikleri yayınladığını görüyoruz güncel olarak. Orada bizim idaremizin karşılıklı anlaşma usulüyle ilgili rehber yayınlamasına rağmen, bu metodu ya da yöntemi kullanma konusunda çok istekli olmadığını görüyoruz. Başvuruların çoğunu reddediyor diyebiliriz. Yani daha henüz bu uygulama oturmuş durumda değil.

Bir diğer gelişme ise, transfer fiyatlandırmasına ilişkin risk değerlendirilmesiyle ilgili idarelerin nasıl işlem yapacağına ilişkin yeni bir taslak yayınlandı. O da önemli konulardan birisi. Bundan sonra idarenin transfer fiyatlandırması uygulamalarına bakışı hakkında bilgi edinme anlamında önemli bir kaynak olacak. Bir diğeri de, transfer fiyatlandırmasının güvenli liman konusuyla ilgili düzenlemesi de, revize edilmesi de önemli gelişmeler.

Transfer fiyatlandırması uygulamalarında baştan beri hep söyledim, başat uygulama aslında OECD modeli. Niye önemli dersek, niye OECD’ye hep atıp yapıyoruz? Her şeyden önce ilk başta belirttiğim gibi, bizim transfer fiyatlandırmasıyla ilgili Kurumlar Vergisi Kanunu’nda bulunan madde de gerekçesi de ona atıfta bulunuyor. Transfer fiyatlandırması düzenlemelerimizin, OECD düzenlemelerine paralel olduğunu belirtiyor. O yüzden önemli. Çünkü bundan sonraki yıllarda da transfer fiyatlandırması uygulamaları artan bir şekilde devam edecek. Bu rehberdeki emsallere uygunluk ilkesinin nasıl yorumlanacağı, ne tür kriterlerin dikkate alınacağıyla ilgili yeni yorumlar önemli. Çünkü orada artık metotların hiyerarşisi değil, en iyi metodu seçme konusunda mükelleflere bir rahatlık sağlanıyor. Bir diğeri de, transfer fiyatlandırması konusuna baktığımızda, neredeyse bütün ülkelerin aslında hemen hemen ya bu uygulamayı esas aldıkları veya ondan etkilendiklerini görüyoruz; dolayısıyla bu önemli.

Son olarak da aslında şöyle bir fotoğrafa bakacak olursak, yani transfer fiyatlandırması bizim açımızdan neden önemli dersek, paydaşlarla ilgili ilişkilerde etkisini anlama açısından, bizim vergi pozisyonumuz sonuçta birden fazla paydaşı ilgilendiriyor. Bir, her şeyden önce hissedarları ilgilendiriyor. Hissedarlar bu düzenlemelere uygun hareket etmedikleri durumda, ticari itibar kaybıyla veya hisselerinin değerlerinin düşüşüyle karşı karşıya kalabiliyorlar. Bu gelişen dijital çağda, medya çok önemli bir etken; orada herhangi bir şekilde vergi konusunda uyumsuzluk yaşıyor olmanız, medyada hemen yankı buluyor ve bu ciddi şekilde şirketin faaliyetine etki yapabiliyor. Sivil toplum kuruluşları bu tip konuları takip ediyorlar. İşte dernekler, vakıflar, sosyal platformlar bunları takip ediyor.

Bizim önemli paydaşlarımızdan birisi olan müşterilerimiz, yani iş yaptığımız onlara mal-hizmet sunduğumuz şirketler bunlardan rahatsız oluyorlar. Bunların örneklerini görüyoruz. Global anlamda bu tip uyumsuzluk yaşayan şirketlerin, belli dönemlerde itibar kaybına ve müşteri kayıplarına neden olduğunu görüyoruz. Gelişen ekonomiyle birlikte halka açılma sonucunda bağımsız üyeler şirketlerin yönetim kuruluna giriyor. Bizim vergi uygulamaları konusunda onları ikna ediyor olmamız, efektif vergi yükümüz hakkında emin ve kaliteli bilgi sunabiliyor olmamız gerekiyor. Bir diğeri de, transfer fiyatlandırması aslında vergi yönetiminin bir parçası. Dolayısıyla bizim şirket yönetimi olarak vergi bilincimiz nedir, nasıl yönetiyoruz, risk anlayışımız nedir, satın alma prosedürlerimizi de ilgilendirdiği için transfer fiyatlandırması, grup şirketleriyle olan satın almalarda nasıl bir prosedür uyguluyoruz? Bunlar önem arz ediyor. Dolayısıyla transfer fiyatlandırması aslında bu fotoğrafa baktığınızda, birden fazla paydaşı ilgilendiren bir konu olarak karşımıza çıkıyor.

Benim sunumum bu kadar, teşekkür ediyorum. En son bölümde soru-cevaplar kısmında sorularınız olursa, onlara da cevap vermeye çalışacağım. Teşekkür ediyorum.

## **DR. ÖZGÜR TOROS**

### **DELOITTE**

Değerli katılımcılar hepiniz hoş geldiniz. Seminerimizin bu kısmındaki konumuz, transfer fiyatlandırmasında kavramlar, yöntemler ve uygulamalara genel bir bakış. Şimdi giriş olarak Mark Twain'e atfedilen bir lafla başlamak istiyorum. Rivayete göre demiş ki, "Başınıza iş açan bilmedikleriniz değil, kesinlikle bildiğinizi sandığınız, ama hakkında yanıldıklarınızdır". Bunun Türkiye'deki transfer fiyatlamasıyla bir ilgisi var.

Şöyle ki, transfer fiyatlaması ilk 2007 ve 2008'de başladığı zaman çok bilinmeyen bir konuydu ve bu nedenle çok tartışılmıyordu. Tabii, bir sorun teşkil ediyordu bilinmemesi. Bugün artık transfer fiyatlaması konusunu herkes biliyor, yani herkes duymuş. Transfer fiyatlaması konusunu duymadım diyen biri kalmadı, ama bu sefer de piyasada birçok yanlış anlaşılma var ve bu yanlış anlaşılmalar, transfer fiyatlaması sorunlarımıza etkili bir çözüm getirmemizi engelliyor benim kanımca. Bu yüzden de temel kavramları, temel prensipleri tekrar ziyaret etmemizde büyük bir fayda var ve seminerin bu kısmının konusu da budur.

Şimdi transfer fiyatlaması kavramına en baştan başlarsak, tipik bir örnekte, iki tane uluslararası ticaret yapan şirket var. Bir şirketin hem Türkiye'de hem Amerika'da operasyonları var ve bunlar bir ticaret yapıyorlar birbirleriyle. Bu ticaretten doğan bir entegre gelir var. Transfer fiyatlandırması, bu entegre gelirin vergilendirme amacıyla bu iki coğrafya arasında nasıl paylaştırılacağıyla ilgili, bu konuyla





ilgilileniyor. Zaten normalde, bu şirketlerin ayrı ayrı gelir tabloları var. Yani ‘muhasabeseli’ bir paylaşım zaten var; ancak bu ‘muhasabeseli’ paylaşım yetmiyor. O paylaşımın belli iktisadi nedenlere göre yapılmış olması gerekiyor. Eğer böyle olmamışsa, transfer fiyatlaması kanunlarıyla, devlet, mali idarelere bu paylaşımına müdahale etmek, bu paylaşımı düzeltmek, yani bu muhasabeseli paylaşımı, olması gereken iktisadi paylaşımlara uyacak şekilde düzeltmeye yetki veriyor; transfer fiyatlamasının özü bu.

Tabii bu klasik örneğimizde iki tane değişik ülke var, ama transfer fiyatlaması olgusu, vergi konusunda finansal deyişle arbitraj olan, vergi arbitrajı olabilecek her durumda ortaya çıkabilir. Dolayısıyla uluslararası olmak zorunda değil. Zaten bizim transfer fiyatlaması kanunlarımızla da, büyük mükelleflerin yurtiçi işlemlerini de dokümente etme zorunluluğu buradan kaynaklanıyor. Yurtiçindeki kurumlar arasında da, aynı ülke içindeyiz, aynı vergi oranı uygulanıyor, ama kurumlar arasındaki ticarete birtakım nedenlerden dolayı bir arbitraj yakalama, suni bir arbitraj yakalama fırsatı varsa, bu da transfer fiyatlamasının konusuna girmiş durumda. O zaman bu kavrama bakarsak, niye transfer fiyatlandırması diyoruz. Bu dağılımdan bahsetmiştik, iktisadi olarak bu entegre gelir nasıl dağıtılmalı, vergilendirme için. Grup şirketlerinin birbirleriyle yaptıkları ticarete kullandıkları fiyatlar, dolaylı olarak bu dağılımı etkilemekte. Şöyle ki, en basitinden ben eğer grup şirketlerime satış yapıyorsam, satış fiyatım, piyasa fiyatından düşük olursa, o zaman ben grup şirketlerime ek bir gelir aktarıyorum anlamı çıkıyor. Satış fiyatım piyasa fiyatlarından yüksek olursa, o zaman grup şirketlerinden bana ek bir gelir aktarımı yapıyor anlamı çıkıyor. Dolayısıyla bu ticaret fiyatları, bu gelirlerin değişik coğrafyalar ve değişik kurumlarda dağılımını dolaylı olarak etkiliyor. Transfer fiyatlamasında, dediğimiz gibi amaç, grup içi ticaretteki fiyatlarda herhangi bir ayarlama sonucunda vergi matrah kaybına yol açılmasının engellenmesi; idarenin amacı bu. Bu amaçta da yanlış anlaşılan birtakım şeyler var. Yani işte burada devletin amacı transfer fiyatlandırmasıyla, kurumların ticaretine karışmak, onlara fiyat dikte etmek değil. Belli bir endüstriyel kârlılık diktesi yapmak, otomotiv endüstrisindeki herkes yüzde 3 bir kârlılık yakalayacak gibi bir dikte yapmak gibi. Bu da transfer fiyatlandırmasının amacı değil. Çok yanlış anlaşılan amaçlar var. Amaç, idarenin amacı, sadece vergi matrah kaybına yol açılmasını engellemek. Dolayısıyla transfer fiyatlandırmasına bu açıdan baktığımız zaman, bu bir denetim çalışması değil, özünde aslında bir değerlendirme çalışması. Bu grup içindeki ticaret, işte hizmet alımları olabilir, mal alımları olabilir, değişik şeyler olabilir. Bunların iktisadi değerini hesaplamaya çalışıyoruz. Dolayısıyla kesinlikle bir denetim çalışması değil, bir değerlendirme çalışması olarak görmek lazım.

Metodolojisi nasıl işliyor peki? Şöyle bir metodolojisi var: Bu entegre gelirin bölüşümü, serbest piyasa şartlarında doğal olarak nasıl bölüşüm ortaya çıkacaksa o şekilde yapılmalıdır. Bizim transfer fiyatlaması kanunlarımızın 13. maddesine baktığımız zaman da diyor ki; emsallere uygunluk ilkesi, ilişkilerle yapılan mal veya hizmet alımı ya da satımında uygulanan fiyat veya bedelin aralarında böyle bir ilişki bulunmaması durumunda oluşacak fiyat veya bedele uygun olmasını ifade eder. Yani grup şirketleri, grup şirketi olmasaydı, onlar arasında bir sermaye ilişkisi olmasaydı, tamamen piyasa şartlarında bu ticareti gerçekleştirselelerdi, sonuç ne olacaktı? Onu bulmaya çalışıyor, onu taklit etmeye çalışıyor. Tabii bu yüzde yüz doğrulukta hesaplanacak bir şey değil. Onu mümkün olduğu kadar taklit etmeye çalışıyor. Dolayısıyla normatif bir yaklaşımı yok transfer fiyatlandırmasının. Piyasaya bak, piyasada ne yapıyorsa onu taklit et diye objektif olmaya çalışan bir yaklaşımı

var, normatif bir yaklaşımı yok. Normatif bir yaklaşımı olsaydı, mesela bu suyu benim üretim maliyetim 10 kuruş, ama ben bunu diyelim 100 liraya satıyorum piyasada. Transfer fiyatlaması buna müdahale etmiyor, çünkü normatif değil. Piyasada gerçekten böyle oluyorsa beni ilgilendirmez. 10 kuruşa mal ettiği şeyi 100 liraya satabilirsin diyor. Buna karışan başka otoriteler olabilir. Rekabet Kurumu karışabilir, işte anti dumping yasaları şunlar bunlar... Ama transfer fiyatlandırmasının böyle bir amacı yok, normatif değil, objektif olmaya çalışıyor; piyasaya bak ve taklit et. Transfer fiyatlaması için değişik değerler ve metodolojiler kullanılabilirdi. Şu anda bu metodolojiyi kullanıyor, ama mesela çok uluslararası bir dağıtım anahtarına dayanan bir bölüşüm yapılabilirdi. Örneğin, 20 ülkede bizim grubumuzun aktiviteleri var, entegre bir gelir elde ediliyor ve 20 ülkedeki geliri, her ülkenin göreceli cirosuna göre bu 20 ülkeye dağıtım gibi ya da daha karışık bir dağıtım anahtarıyla dağıtım gibi bir şey de olabilir. Bu şimdi size deli saçması gelebilir, ama OECD rehberinde uzunca tartışılıyor bu alternatif bir yöntem olarak, ama böyle bir şey reddediliyor. OECD rehberinde deniyor ki, transfer fiyatlaması metodolojisi OECD'nin kabul ettiği tek şeydir. Evet biliyoruz, transfer fiyatlaması metodolojisinde problemler var, ama şu anda kabul edilebilir tek bölüşüm yöntemi, bu emsallere uygunluk prensibidir diyor. Büyük eleştiriler var şu anki metodolojiye. Felsefi eleştiriler var, sadece pratik değil. Deniyor ki, biz niye grup şirketleri oluşturuyoruz? Bir sinerji yakalamaya çalışıyoruz değil mi? Ama transfer fiyatlaması kanunlarının, siz sanki grup şirketi değildiniz gibi hareket etmeniz lazım diyerek, o sinerjilerin bir kısmını öldürdüğü söyleniyor. Böyle çok ciddi eleştiriler var. OECD bunları kabul ediyor, ama diyor ki global olarak kabul edilebilir tek dağıtım mekanizması, emsallere uygunluk prensibidir şu anda; daha iyi bir şey gelene kadar.

Transfer fiyatlandırmasında uygulamada ne yapıyoruz? Demıştik ki, piyasaya bak ve taklit et metodolojisiyle ilerliyor transfer fiyatlandırması. Tabii bu taklit edeceğimiz şeyde birkaç şeye dikkat etmemiz gerekiyor. Analiz ettiğimiz işleme benzer işlemler, ama ilişkisiz kişiler arasında olan işlemler bulmaya çalışıyoruz. Ancak o işlemlerin birbiriyle karşılaştırılabilir olması lazım. Bu karşılaştırılabilirliği de değişik boyutlarda irdelememiz gerekiyor. Mal veya hizmetlerin nitelikleri, ekonomik koşullar, iş stratejileri, işlevler ve riskler, sözleşme koşulları gibi. Transfer fiyatlandırmasında, mevcut, yakın zamanda olan anlaşmazlıkların çoğu buradan kaynaklanıyor. Yani hanginizin emsal işlemi doğru, hangimizininki değildir? Mesela son zamanlarda ilaç sektöründe yapılan transfer fiyatlaması incelemeleri ve tarhiyatları vardı; gündemde çok konuşulan ve hâlâ konuşulmaya devam eden bir konudur. Burada bütün konu, doğru emsalin hangisi olduğuydu. Yani idarenin tarhiyatlarda kullandığı emsalleri, bu karşılaştırılabilirlik analizini tam olarak yerine getirmediği eleştirisi yapılıyordu. Tartışmaların ana noktası buydu. Transfer fiyatlandırması bir değerlendirme çalışması demıştik. Bir değerlendirme çalışması olduğu için, muhakkak rakamsal bir sonuca ulaşmamız gerekiyor, kesinlikle net bir rakama ulaşmamız gerekiyor değil mi? Şimdi bir değerlemede, dolayısıyla emsal bulamadım ben deme lüksümüz yok transfer fiyatlandırmasında. Tabi çok zor durumlar olabiliyor; emsalin kolay bulunmadığı ya da bulunmasının imkânsız olduğu, çok özellikli işlemler olabilir. Ama o durumlarda dahi, emsal bulamadım deme lüksümüz yok.

Şöyle düşünün ki, siz bir şirket almayı düşünüyorsunuz ve o şirketi alırken bir değerlendirme yapmanız lazım. Şirket sizden 30 milyon lira istiyor bu işlem için. Siz ne yapıyorsunuz? Finans kurumunuza diyorsunuz ki, bu şirketi bir değerle bakalım 30 milyon ediyor mu?

Belki dışarıdan bir firmayla anlaşıyorsunuz. Acaba bu şirketin değeri nedir bir hesaplayalım. O gruptan o kişiler geri dönüp de, ben bu hesaplamayı yapamadım dediği zaman ne oluyor? O kişiler işlerini kaybederler değil mi? Böyle bir opsiyon yok, muhakkak bir rakamla çıkacaksınız. Bulduğunuz rakam yüzde yüz doğru diye bir şey yok. Verilerin güvenilirliğine göre, verileriniz çok güvenilir değilse sizin analiziniz de daha az güvenilir olacak, ama muhakkak bir rakama ulaşmak zorundasınız. Şimdi bu durumda da biz ne yapıyoruz pratikte? Test edilen işlemin burada olduğunu düşünelim [şekil üzerinde gösteriyor]. Burada bir emsal arıyoruz bulamadık. O zaman kriterleri genişletip, başka yerden bir emsal alıyoruz. Burada da bulamadık [şekil üzerinde gösteriyor], kriterleri genişletip, [şekil üzerinde gösteriyor] şurada bir emsal alıyoruz. Orada da bulamadık, daha da genişletiyoruz, sonunda burada [şekil üzerinde gösteriyor] bir şeyi buluyoruz. Ondan sonra biri geliyor eleştiriyor diyor ki; bakın bu iki işlem arasında inanılmaz bir fark var, bunlar karşılaştırılabilir işlem değil. Dolayısıyla bunu nasıl emsal olarak kullanabiliyorsunuz? O zaman da bu süreci anlatıyoruz. Bakın daha önce buralarda [şekil üzerinde gösteriyor] aradım, ama buralarda bulmak mümkün değil; birtakım nedenlerden dolayı. Dolayısıyla bulunabilenin en iyisinin bu olduğunu iddia ediyorum. Onun için bunun kullanılması gerektiğini iddia ediyorum diyeceksiniz. Burada yöntem böyle işliyor. Yani mükemmel olmasa da, nümerik olarak emsal bulamadım deme lüksümüz yok, çünkü bir değerlendirme yapıyoruz; bir rakama ulaşmak zorundayız.

Transfer planlamasında birçok gri alan var ve bunlar yoruma açık. En önemli gri alanlar, ilişkili miyiz ilişkili değil miyiz? Bu işlem analiz ettiğimiz işleme emsal teşkil eder mi etmez mi? Burada, evet mutlaka ilişkiliyiz dediğimiz durumlar var ya da kesinlikle ilişkisiz dediğimiz durumlar var, ama arada gri alanlar çok fazla. Burada inisiyatif kullanmak zorundayız. Emsal işler durumunda da aynen öyle... Öyle işlemler var ki, evet bunlar kesinlikle incelediğim işleme emsal teşkil eder diyebiliriz. Öyle durumlar var ki, hayır kesinlikle emsal teşkil edemez diyebiliriz ve arada yine gri bir sürü alan var. Burada da yorum ve inisiyatif kullanmak zorundayız, buradan kaçış yok. Transfer fiyatlandırmasında da her değerlendirme çalışmasında olduğu gibi, yorum ve inisiyatiften kaçış yok. Bu şirket değerlendirme örneğini vermiştim. Bu şirket değerlendirme işini dört ayrı gruba verdiğiniz zaman, onlardan dört ayrı cevap geldiğini görürsünüz. Herkes işinin erbabıysa, bu dört cevap özelinde çok büyük farklar olmayacaktır, ama hiç kimsenin aynı rakamı bulmasını bekleyemezsiniz; transfer planlamasında böyle bir durum var.

O zaman son olarak bir özet yaparsam; transfer fiyatlaması bir denetim çalışması değil, değerlendirme çalışması. O yüzden muhakkak rakamsal olması gerekiyor, muhakkak emsal bulmamız ve ne olursa olsun o emsalleri kullanmamız gerekiyor. Yasa bak ve yapılanı taklit et metodolojisiyle ilerliyor, normatif değil. Detaylar yoruma açık. Ancak hem idarenin, hem de mükelleflerin veya mükelleflerin danışmanlarının, transfer planlamasının temel kavramları ve metodolojinin işleyişiyle ilgili ortak minimal bir anlayışta olması gerekiyor. Bu anlayış olmadığı zaman problemleri çözmemizin imkânı yok. Şöyle düşünün ki, karşı karşıya satranç oynamaya oturduğumuz zaman siz, mesela bir filin çapraz gittiğini biliyorsunuz ve öyle oynuyorsunuz, ama bana göre, benim kurallarına göre fil 'L' çiziyor değil mi? Yani bu temel kuralda eğer anlaşıyorsak, biz oturup satranç oynayamayız. Bu oyunu oynamak için, tabii stratejilerimiz farklı olacak, amaçlarımız farklı olacak, ama temel kurallarda muhakkak ve muhakkak anlaşmamız gerekiyor. Bu konuda da Abdulkadir Bey'in de önceki konuşmasında söylediği gibi, aslında şanslıyız. Çünkü bütün dünya

tarafından kullanılan ve bizim transfer fiyatlaması kanunlarımızın da ruhunu oluşturan OECD rehberi, bu ortak paydaya çok güzel bir temel sağlıyor, bunu kullanabiliriz. Teşekkür ederim hepinize.

## **CAN DOĞAN** **ANADOLU GRUBU**

Değerli katılımcılar, hepinize hoş geldiniz diyorum. Bu çalışmanın içerisinde küçük bir bölüm olarak değinmek istediğimiz rehber, OECD'nin transfer fiyatlandırması rehberinden ayrı olarak ve doğrudan doğruya vergi idareleri için hazırladığı, şu anda taslak halinde olan, "transfer fiyatlamasına bağlı riskleri izleme rehberi".

Bu rehberin bir şekilde önemli olduğunu düşündüm. Belki denetim elemanı kökenli olmamdan da kaynaklanıyor olabilir. Abdulkadir Bey de özetledi aslında. Vergi idaresi için de önemli, ama vergi idaresinin denetimine tâbi olan mükellefler için de önemli. Dolayısıyla bu rehber bizi ikinci bir zorlukla karşı karşıya bırakıyor diyebiliriz. 2006 yılından sonra değişen Kurumlar Vergisi Kanunu'yla beraber, bizim eskiden örtülü kazanç olarak bildiğimiz uygulamalar hayatımıza bu defa transfer fiyatlandırması adı altında ve OECD rehberiyle birlikte daha da geniş bir şekilde girdiğinde, önce buna adapte olmaya çalıştık. Nedir bu düzenlemeler, eski bilgilerimize göre farklı olan ne; bunları öğrenmeye çalıştık. Şimdi sözünü edeceğim yeni rehberle de aynı konunun bir diğer boyutuna adapte olmaya çalışacağız. Bu durum, yaptığımız işlemlerin denetlenebilir olması gerçeğinden kaynaklanıyor. Belki şu ana kadar vergi idaresi bir geçiş dönemi hoşgörüsü içindeydi. 2006 yılında Kanun ilk değiştiğinde ya da 2007'ye gelindiğinde, bir anda transfer fiyatlaması incelemeleriyle karşı karşıya kalınması söz konusu değildi. Ama artık Vergi Denetim Kurulu'nun yeni örgütlenmesine de baktığımızda, transfer fiyatlandırmasının başlı başına bir inceleme alanı olacağını görebildiğimize göre, bizim ikinci bir zorluğumuz da bu denetim süreci olacak aslında. Bir yandan işlerimizi doğru yapıyor olacağız; bir yandan da vergi idaresine karşı bunun hesabını doğru verebiliyor olacağız.



Bu açıdan baktığımızda, vergi idaresinin neyi risk olarak gördüğünü bilmek bizim için de önemli. Dolayısıyla bu konu gerçekten ayrı bir başlık olmayı hak ediyor, diye düşündük.

Böyle bir rehber nasıl gündeme geldi? Yine Abdulkadir arkadaşımız değindi, OECD'nin hazırladığı rehber dışında bir de Birleşmiş Milletler'in hazırladığı rehber var. İkisi arasında fark nedir denilirse ilk akla gelen ayrım, OECD'nin rehberinin daha çok gelişmiş ülkelere, Birleşmiş Milletler rehberinin ise gelişmekte olan ülkelere yönelik olmasıdır. Gerçekten de OECD'de böyle bir cephenin olduğu öteden beri düşünülür. Gelişmiş ülkelerle,

gelişmekte olan ülkeler arasında ayırım yapıyor olabileceği fikri her zaman konuşulurdu. Transfer fiyatlandırması rehberinden söz ediyorsak, böylesi bir ayırım nerede belli eder kendisini? Kullanılan veya önerilen yöntemlerde belli edebilir. Transfer fiyatlandırmasının yaygın olmadığı dönemlerde diyelim, –o kadar geri gitmiyor ama- transfer fiyatlandırması yöntemleri arasında bir hiyerarşi vardı, değil mi? Geleneksel yöntemler daha iyiydi, işleme dayalı yöntemler ikinci sıradaydı.

Ama transfer fiyatlandırması düzenlemeleri birçok ülkede OECD rehberine uygun olarak devreye girdiğinde, belki gelişmiş ülkelerle gelişmekte olan ülkeler arasındaki en azından mevzuat farklılıkları kapandığında, gelişmiş bir ekonominin ihtiyaçları açısından yeni bir adım atma baskısının hissedilmiş olması akla yakındır ki, Abdulkadir Bey’in belirttiği değişikliklerden bir tanesi, buna zaman olarak da denk düşüyor. Artık yöntemler arasında bir hiyerarşi olmadığı söylenmeye başlıyor; “geleneksel yöntemler en iyisidir diyemeyiz, en iyi yöntem işleme dayalı bir yöntem de olabilir” düşüncesi filizleniyor. Yine aynı dönemde, rehberin gayri maddi haklarla ilgili kısımlarının yenilenmesi çalışmaları da başlıyor. Sanki böylece, OECD zaman zaman gerçekten de gelişmiş ülkelerle gelişmekte olan ülkeler arasındaki hassas çizgilere dokunmaktan geri durmuyor gibi.

Bu arada bizim için, veya en azından benim için, yeni olacak bir cepheleşme daha varmış. Bunu da tesadüfen öğrendim, diyebilirim. Belki OECD’yi daha yakından izleyenler uzun süredir biliyordu; vergi idarelerinin aslında OECD’yle aralarında bir çekişme olduğu söyleniyor. Vergi idareleri de bir süredir OECD’nin transfer fiyatlandırması çalışmalarında sanayi şirketleri, büyük mükellefler ve çok uluslu şirketlerle biraz fazla içli dışlı olduğunu ve bu düzenlemelerin vergi idarelerini ilgilendiren yönünün ihmal edildiğini iddia edebilecek bir çizgiye geldiler. Dolayısıyla OECD’nin belki vergi idarelerinin bu eleştirisinden de etkilenmiş olması mümkün ki, 2011 yılında OECD kendine yeni bir transfer fiyatlandırması gündemi daha belirledi: “vergi idarelerinin transfer fiyatlandırmasına bağlı riskleri ölçebilmeleri için onlara kullanışlı bir araç vermek ve gelişmiş ülkelerle gelişmekte olan ülkeler arasındaki farklı yöntemleri de mümkün olduğunca birbirine yakınlaştırmak”. Yöntemlerden kastım, transfer fiyatlandırması yöntemleri değil, vergi idarelerinin kendi vergi bazlarını korumak için kullandığı risk belirleme yöntemleri.

Dolayısıyla 2011 yılında transfer fiyatlandırmasının idari cephesini geliştirmeye ve uygulamalarını basitleştirmeye yönelik bir çalışma başlatıldı ve bu çalışma kararıyla beraber özellikle gelişmekte olan ülkelerin uygulamalarını ön plana çıkaran bir rapor yayınlandı. Bu rapor, “bir vergi idaresi transfer fiyatlandırma projesini en etkin biçimde nasıl yürütebilir?”, sorusunun ele alındığı bir ön rapordur. Bu raporun bölümlerinden bir tanesi de, transfer fiyatlandırmasına bağlı risklerin nasıl gözlemlenebileceği, emarelerinin neler olduğu ve bu riskleri ortaya çıkarmak için şu ana kadar elimize ulaşan ülke uygulamalarının içeriğinin ne olduğu gibi konulara kısaca değiniyordu. Raporda böyle bir içerik vardı, ama oldukça kısa tutulmuştu. Bu içeriğe bağlı olarak ortaya çıkarılan asıl çalışma, bundan bir buçuk ay önce geldi. Şu anda üzerinde konuşacağımız rehberden söz ediyorum.

Bu yeni rehber, henüz taslak halindedir, “transfer fiyatlandırmasına bağlı risklerin ölçülmesine ilişkin vergi idareleri için el kitabı taslağı” olarak yayımlandı. Ekim sonuna kadar sanıyorum, hem vergi idareleri, hem uygulayıcılar, özel sektördeki uygulayıcılar da

dâhil olmak üzere, OECD'nin ilgili internet sayfasından bu raporu edinip, yorumlarını da yine OECD'ye iletebiliyor olacaklar. Hatta bu yorumlar, özellikle aksi istenmedikçe yorumda bulunanın ismi ile aynı sitede yayınlanacak. Bu taslak rapor, yorumların da alınmasından sonra, OECD'nin ilgili çalışma grubunun bilinen çalışma yöntemleri doğrultusunda belki önümüzdeki sene nihai rapor haline gelecek.

Raporun giriş kısmında, bu raporun hazırlanmasındaki amaç da açıklanmış. Transfer fiyatlandırmasına bağlı sorunlar çok karmaşık. İncelemeler uzmanlık istiyor, zaman istiyor, eleman istiyor, emek ve para istiyor. Yani sıradan incelemeler değil; konuları, yöntemleri ve kısıtları basit değil. Dolayısıyla, vergi idarelerinin her türlü ilişkili taraf işlemini incelemek için hiçbir nedeni yok. Zaten böyle bir kapasiteleri de yok. Bir de, OECD'nin genel gözlemi olarak aktarayım, genel kanaat, mükelleflerin çoğunluğunun transfer fiyatlandırma uygulamalarına ve düzenlemelerine karşı direnç göstermediği, tersine iyi niyetle uymaya çalıştığı, yani bir şekilde gönüllü olarak bu düzenlemelere uymak için elinden geleni yaptığı yönünde. Dolayısıyla, karşımızda şöyle bir mükellef tipi var: düzenlemelere uyma gayreti içinde; dokümantasyon yükümlülüğünü yerine getirmeye çalışıyor, agresif planlamalara girmeyi düşünmüyor ve vergi idaresine karşı da şeffaf. Buna karşılık, bu tipolojinin tam karşısında yer alan bir mükellef başka tipi de var: planlamalarda agresif, vergi arbitrajlarından olabildiğince yararlanmak istiyor ve kendisini de ele veren, bu davranışlarını ele veren birtakım göstergeleri de ister istemez iz olarak arkasında bırakıyor. Rehberin amacı da tam olarak bu noktada belirginleşiyor. Rehber, bu iki tip mükellefi birbirinden ayırmak ve vergi idaresinin incelemeyle ilgili kaynaklarını, - para olur, zaman olur, işgücü olur -, gerçekten nokta atışıyla ikinci tip mükellefe yöneltmek istiyor. Dolayısıyla rehber, aslında risklerin izlenmesini, değerlendirilmesini, belki sıralanmasını ve incelemeye tahsis edilebilir kaynakların da en yüksek risk potansiyeli olan alanlara aktarılmasını amaçlayan bir rehber.

Şimdi belki bizim iç mevzuatımız açısından baktığımızda, bir rehber çok gerekli mi? diye düşünüyor olabiliriz. Ama aslında OECD rehberinin uluslararası transfer fiyatlandırması rehberi olma niteliğini ve çok uluslu, çok ülkeli şirketlerin sınır aşan işlemleri ile ilgilendiğini düşünürsek, burada nokta atışı yapmanın önemi daha da belirgin bir şekilde ortaya çıkıyor. Çünkü aynı ülkede, söz gelimi İstanbul'daki A şirketiyle B şirketinin işlemlerinin incelenmesi gibi değil bu çalışma; örneğin Türkiye'deki bir şirketle, Amerika'daki bir şirketin yaptığı işlemlerin incelenmesinden söz ediyoruz. Dolayısıyla buraya harcanacak zaman, para, emek işgücü, yurt içinde başlayıp biten bir işlemin incelenmesine harcayacağımızdan çok daha fazla olacak. Bu yüzden inceleme kaynaklarının da gerçekten hak eden işlemlere yönelmiş olması, vergi idareleri açısından son derece önemli; rehberin amacı da bu.

Rehber henüz taslak halinde; ben dört bölümü ön plana çıkarmaya çalıştım. Rehber, ya da vergi idareleri için el kitabı, nasıl adlandırırsanız, öncelikle riskleri sınıflamaya çalışıyor; daha sonra bu risklerin göstergelerinin neler olabileceğini, yani vergi idaresinin hangi göstergeleri gördüğünde alarma geçip bu işlemi inceleme ihtiyacı hissetmesi gerekeceğini irdeliyor; vergi idaresinin bu risklerle ilgili verileri nereden toplayabileceği ve risklerin seviyelerini nasıl değerlendireceği sorularını yanıtlamaya çalışıyor. Rehberin sonunda ayrıca üç tane ülkeden seçilmiş örnek uygulamalar ve bazı ekler var. Bize çok da yabancı değil aslında bu ekler, mevzuatımıza bir şekilde şimdiden girmiş konularla ilgili görünüyor.

Rehberdeki risk sınıflamaları sermaye piyasası mevzuatındaki ilişkili taraf işlemleriyle ilgili düzenlemelerden de tanidik gelecektir. Üç başlık açılmış bu sınıflama için: “yinelenen, işlemlerden doğan risk değerlendirmeleri, tekrar etmeyen, tekil fakat önemli ya da karmaşık işlemlerden doğabilecek risk değerlendirmeleri ve son olarak işlemlerin kendisine ilişkin bir göstergeden değil de mükellefin davranışlarından edinebileceğimiz izlenimlere bağlı olarak ortaya çıkan risk değerlendirmeleri”.

Vergi uygulamalarında çok fazla örneğini görmüyoruz ama, rehberde bir önemlilik eşiği de öneriliyor aslında. Yani sırf düzenli olarak tekrarlanıyor diye, her türlü işlem işlemi incelemeye gerek var mı? Yok. Şu halde, kayba uğratılmış olabileceğinden korkulan verginin tutarına ilişkin bir kestirme yapmak gerekiyor; yani risk altındaki verginin parasal büyüklüğüne ilişkin bir eşik olmalı. Varsayalım ki, düzenli olarak yinelenen ama düşük miktarda bir işlem gözledik. Burada gerçek anlamda bir risk olmayabilir ya da öncelikle kaynakları yöneltmemiz gereken bir risk olmayabilir. Dolayısıyla bir risk eşiği öneriliyor.

Karmaşık işlemlere yönelik risk değerlendirmeleri için örnek vermek gerekirse; belki çok detayına girmeyeceğiz ama az sonra bir kere daha değineceğiz, arızı, karmaşık ve önemli işlere verilebilecek örneklerden bir tanesi, yeniden yapılanmalarla ilgili işlemler olabilir. Devirler, bölünmeler, birleşmeler rehberde ayrı bir bölüm olarak yer bulmakta.

Mükellef davranışlarına bağlı riskler için de rehberde bazı örnekler verilmiş. Ancak sanıyorum her Vergi Dairesi bu davranış tipolojisini kendi tecrübeleriyle çıkaracaktır. Vergi idaresinin bir mükellef hakkındaki geçmişteki incelemelerden edindiği bilgiler böyle bir davranış haritasının unsurları arasında olabilir. Örneğin, bir mükellefin her zaman agresif planlama yapmaya meyilli olduğu algısı yerleşmişse, böyle bir profil vergi idaresi açısından kesinlikle riskli davranış profilidir.

Bir başka davranışsal risk değerlendirmesi örneği, söz gelimi çok uluslu sınır aşan bir işlemde, A ülkesindeki şirket B ülkesindeki ana merkezle gerçekleştirdiği işleme ilişkin olarak vergi dairesinin istediği fiyatlandırma bilgilerini, tabii transfer fiyatlandırmasından söz ediyoruz hala, dokümanete edemiyor ve sürekli olarak ana merkeze referans veriyorsa, bu durum rehberde açık bir biçimde risk göstergesi olarak belirtilmiş. Kendi dokümantasyon yükümlülüğünü yerine getirmeyip, fiyatlandırma kararlarının içeriğini bir üstteki ortağa ya da ana merkezine atmaya çalışan bir mükellef davranışı, rehberde göre tipik bir risk göstergesi.

Rehberdeki risk göstergelerini de burada yeniden sınıflandırdım ve beş alt başlık açtım. Göstergeler rehberde sayıca daha fazla ve daha detaylı ama ben hızlı bir özet yapabilmek amacıyla bu şekilde sınıfladım.

Risk göstergelerinin bir kısmı kârlılıklarla ilgili; bu kârlılıklar şirketin, yani inceleme altındaki şirketin kendisinin kârlılığıyla ilgili olabileceği gibi, daha da yaygın olarak aslında başka benzer şirketlerle ya da aynı sektöre ait ortalamalarla kıyaslamalı kârlılıklar. Rehber hem sektör ortalamalarına göre kârlılıkların kıyaslanmasını, hem de, eğer bilebiliyorsak, o şirketin içinde yer aldığı grubun kârlılıklarına göre bir kıyaslamayı önermiş. Buradaki kıyaslama ölçülerini belki fiilen kullanıyor da olabiliriz; yani şu anda bizim vergi idaremiş

de bu kıyaslamaları yapıyor olabilir. Örneğin, net kârın net ciroya oranı, brüt kârın ciroya oranı, işletme giderlerinin ciroya oranı ya da kârın işletme giderlerine oranı gibi farklı oranlar olabilir. Rehber, bu tip kârlılığa dayalı risk göstergelerini kullanmayı öneriyor. Vergi idaresi, kendi belirleyeceği oranları esas alarak, her şirketin beyannamesinden çıkardığı bu verileri söz gelimi o şirketin bulunduğu sektörün ortalamalarıyla ya da olabiliyorsa şirketin ait olduğu iş grubunun toplam kârıyla kıyaslayacak.

Kârlılıkla bağlantılı olacak bir diğer gösterge grubu, tek bir şirkete bakmak yerine, o şirketin içinde yer aldığı grubun total yapısına ve kârlılık durumlarına bakmayı öneriyor. Nasıl örneklendirebiliriz? Grup yapısı toplamda zayıf bir vergileme kapasitesi üretiyor olabilir ya da grup yatırımlarının geri dönüşü zayıftır ya da dengeli dağılmıyordur. Bu bir risk algısını tetikleyebilir. Bir başka örnekte, grubun bir şirketi kâr ederken onunla önemli hacimde işlem yapan diğer grup şirketleri zarar ediyordur veya tersi oluyordur.

Bu gibi örneklerin tamamı, OECD'nin bu çalışmasında bir risk belirtisi olarak sıralanmış ama, rehber şunları eklemeyi de ihmal etmiyor. Diyelim ki, kendinize kârlılıkla ilgili böyle bir risk ölçeği belirlediniz ve taramalarınızda da bu ölçeğin riskli yapıyı işaret ettiği bir durumla karşılaştınız. Bu demek değildir ki, sizin inceleme kaynaklarınızı öncelikle yönlendirmeniz gereken, çok önemli risklerin barındığı bir yapı ile karşı karşıyasınız. Bunu söyleyebilmek için hala çok erken, bulguların daha detaylı olarak değerlendirilmesi gerekiyor. Örneğin bir şirketler grubu düşünün, zarar ettiği bir iş ilişkisi içinde dışarıdan, üçüncü bir kişiden lojistik hizmetini almak istiyor olsun. Şimdi bu grup üçüncü bir kişiye gidip de “bizim grup zarar eden bir grup, o yüzden size lojistik hizmeti için fazla para vermeyeceğiz, siz de bir miktar zarar edeceksiniz” diyebilir mi? Bunun mümkün olabileceği çok uç örnekleri bir yana bırakın, üçüncü kişi, bağımsız ve kontrol altında olmayan bir kişi, bir hizmet veriyorsa, kendisi oradan kâr etmeyi hedefleyecektir. Müşterisi zarar ediyor olsa bile. Şimdi diyelim ki aynı grup, lojistik hizmetini dışarıdan değil de, bir başka grup firmasından alıyor olsun. Grubun geneli zarar ediyor, fakat lojistik şirketi verdiği bu hizmetten kâr etmiş olduğunda, OECD rehberinde vurgulanan risk tiplerinden birisine uyan bir bulgu ile mi karşı karşıya olduğunuzu düşüneceksiniz? Bu olayda lojistik hizmetini veren şirket ilişkisiz taraflarla aynı koşullarda işlem yapmış olduğu için grubun geneli zarar ederken kendisi kar etmiş de olabilir. Özetle, rehberde örneklenen risk ölçüleri her zaman somut olayın özelliğine göre değerlendirilmek zorunda. Belki uygulamadan gelen yeteneklerle ve tecrübelerle bu çizgiler daha isabetli çizilebilir, risk ölçeğine yönelik önerilerin kesin bulgular olarak görülmemesi lazım. Bu riskleri tecrübeli bir uzmanın aklıyla değil de önceden programlanmış algoritmalara göre işleyen makinelere ayıklattığınızı düşünürseniz, risk ölçeklerinin kullanımına ilişkin bu tip uyarıların değeri daha iyi anlaşılacaktır.

Grup iç hizmetlerin varlığı, rehberde başlı başına bir risk unsuru olarak yazılmış. Detaya bile gerek görülmemiş. Gerçi rehberde riskin olmadığına ya da düşük olduğuna yönelik ek bir gösterge seti de içeriyor ve göstergelerden biriyle besleniyorsa, grup içi işlemlerin risksiz alana çekilmesi mümkün ama, genelde grup içi işlemlerin varlığı özellikle ilgilenilmesi gereken bir durum olarak ele alınmış.

Hazırladığım sunumda yazılı değil, ama yine rehberde detayı olduğu için hemen aklıma gelen bir konuya da yeri gelmişken değinmek istiyorum. Piyasanın genel gidişatına aykırı



hareketler de risk göstergesi olarak belirlenmiş. Örneğin şirketin cirosu artıyor, piyasa büyüyor, pazar payı da büyüyor; ama kârlılığı küçülmeye devam ediyor. Eğer bu tip orantısızlıklar saptanabilmişse, bunları da yine risk unsuru olarak ele alıyoruz.

Hep vurguluyorum, ezberden “bak bu kesin risktir” dememek kaydıyla, pazarın olduğu yere uzak olan pazarlama şirketi ya da üretimin olduğu yere uzak olan tedarik şirketi varsa, rehber bunu da risk olarak görüyor. Tabii buradaki uzakları hep başka ülke diye anlayın, İstanbul-Kocaeli gibi düşünmeyin. OECD rehberi, hâlâ çok uluslu şirketlerin transfer fiyatlandırması sorunlarıyla uğraşiyor. Dolayısıyla üretim X ülkesinde, ama tedarik Y ülkesinde ya da malı Y ülkesinde pazarlıyorum, ama pazarlama şirketi Z ülkesinde faaliyet gösteriyor, diyelim. Bu gibi örgütsel tercihlerin de risk göstergesi olabileceğini düşünüyor rehber.

Sırada belli ödeme tipleri var. Örneğin, ‘royalty’ ya da faiz ödemeleri gibi ödemeler, özellikle faizin grup içi borçlanmalarla veya kaynağı ticari işlem olmayan borçlanmalarla ortaya çıktığı durumlarda, yine risk olarak rehberde yer almış. Vergi idarelerinin buralara dikkat etmesi gerektiği söyleniyor.

Yeniden yapılanmayla ilgili riskler de var. Bunlardan en önemlisi, yeniden yapılanma sonrası düşen vergi ödeme performansları. Şirket veya grup belli bri seviyede vergi üretirken, bir yeniden yapılanma sonrasında şirketin ya da grubun ödediği vergiler düşüşe geçmişse, o zaman yine burada bir kırmızı alarm çalacak demektir.

Rehberin bir diğer bölümü, yukarıda gruplandırarak aktarmaya çalıştığım bu risk göstergelerine ait verilerin toplanabileceği veri kaynakları konusunda vergi idaresine yol gösteriyor. Tabii ki mükellefe de fikir veriyor olması gerekir. En klasik veri kaynağı, zaten yoğun biçimde bu amaçla da kullanılan beyannameler ve beyanname ekinde alınabilecek olan formlar, ki ülkemizde kullanılan transfer fiyatlandırması bilgi formları buna örnektir. İlave bildirimler ya da dokümantasyon mecburiyeti getirmek de bir veri toplama yolu olabilir ki, bizde de bu uygulamalar var. Şirketler belli durumlarda bir yıllık transfer fiyatlandırması raporu hazırlıyor. Rapor hazırlanması gerekmeyen durumlarda bile, talep edildiğinde vergi idaresine verilmesi gereken dokümantasyona ilişkin uzunca bir listemiz var.

Birden fazla ülkede eşzamanlı dokümantasyonla ilgili de ilginç bir öneri var. Bunun da değerli bir veri kaynağı olabileceği vurgulanmış. Transfer fiyatlandırmasıyla ilgili işlemi iki ülke arasındaki işlem olarak düşündüğünüzde, örneğin taraflardan biri A ülkesinde, diğeri B ülkesinde faaliyet gösterdiğinde, A ülkesindeki vergi idaresi kendisine verilen dokümantasyonla yetiniyor; B ülkesindeki şirket de kendisi A ülkesinde sunulan dokümantasyondan bağımsız bir dokümantasyon yapıyor ve kendi vergi idaresine veriyor. Buradaki öneri, A ülkesindeki ve B ülkesindeki şirketlerin aynı işlemle ilgili olarak, her iki ülkedeki vergi idaresinin bilgisine gidecek şekilde, eşzamanlı ve aynı içerikte bir dokümantasyon hazırlaması ki, bu herhalde çapraz kontrollere olanak sağlayacaktır. Rehber, bu tür bir ortak dokümantasyon modeli için çifte vergiyi önleme anlaşmalarındaki bilgi değişimine ilişkin maddelerden yararlanabileceği tavsiyesini içeriyor.

Bizde böyle bir uygulamaya şu ana kadar tanık olmadım. Bir ara transfer fiyatlandırması alanında çok ülkeli bir vergi inceleme süreci yürütüldüğüne dair bir örnekten söz edildiğini duymuştum. İki ülkeyi ilgilendiren bir işlemle ilgili olarak, diğer ülkenin talebi üzerine bir diğer ülkede başlatılmış bir vergi incelemesi, ama içeriği hakkında fazla bilgimiz yok. Birden fazla ülkede eşzamanlı dokümantasyon da örneğine rastladığımız bir konu değil ama fazlasıyla ilginç bir öneri olduğu muhakkak.

Soru sorarak ve mükelleften ilave bilgi isteyerek de veri toplanabileceği söylenmiş ki, bu bizde de bir şekilde yapılıyor. Gelir idaresi özellikle büyük şirketlerin transfer fiyatlaması raporlarını yıllık olarak istiyor. Bunları orada bir ekip okuyor ve bazen gerek görürlerse, raporlarla ilgili olarak geri dönüşler yapıp, ilave bilgiler isteyebiliyorlar.

Geçmiş yıllardaki inceleme sonuçları önemli bir veri kaynağıdır, ama bunu söylemeye bile gerek yok. Çünkü mükellefin bizdeki dosyası zaten her zaman ilk inceleme hazırlıklarında da mükellefle ilgili bilgileri toplayabileceğimiz en önemli veri kaynaklarından bir tanesiydi.

Rehberde açıkça yazan ve inceleme elemanlarının bizim ülkemizde de sıklıkla kullanıldığını bildiğimiz bir diğer veri kaynağı, kamuya açık bilgilerin derlenmesidir. Burada kaynak şirketin kendi web sitesi olabileceği gibi, menkul kıymetler borsalarına yapılmış bildirimler de olabilir ki, bizdeki Kamuyu Aydınlatma Platformu'na denk düşer. Bu mecraların çok zengin veri kaynağı olduğu rehberde yazılmış. Bildiğim kadarıyla bizim vergi idaremiz de bu kaynakları keşfetmiş durumda.

Gümrüklerle ilgili verilerin kullanılabilmesine ilişkin bir not var, ama gümrük verileri her zaman ihtiyatla kullanılması gereken veriler. Çünkü gümrüğün transfer fiyatlandırması yaklaşımıyla, gümrük kıymetini belirlemede esas aldığı ölçüler tamamen örtüşmüyor. Hatta gümrük, transfer fiyatlandırmasına uygun bir fiyatlamayı, gümrük kıymetinin tespiti açısından risk olarak görür. Dolayısıyla burası vergi idaresi için umulduğu kadar zengin bir veri kaynağı olmayabilir.

İşyeri ziyaretlerinin, yani incelenmesi düşünülen mükellefin işyerine yapılacak ziyaretlerin ve çalışanlarıyla yapılacak toplantıların da önemli bir veri kaynağı olacağı belirtilmiş. Benim karşıt inceleme diye kısalttığım bir diğer yöntem ise, vergi incelemesinden kaynaklanan yetkilerin kullanılarak, riski belirlenmeye çalışılan mükellefle benzer olduğu ve emsal olabileceği düşünülen diğer mükelleflere gitmek; risk seviyesi hakkında tereddüt ettiğimiz işlemle ilgili olarak, benzer işletmelerdeki emsalleri araştırmak, oralardan bilgi toplamak.

Rehberde, risk değerlendirme sürecinin nasıl olmasına ilişkin kısa bir özet de var. Bu sürecin yeterince sistematik olmasının önemsendiği anlaşıyor. Bir kere, merkezi bir risk değerlendirme ekibi olursa, bunun daha faydalı olabileceği söyleniyor. Rehberde sıralanan diğer süreçler ise, konuyla ilgili tecrübesi olan herkesin oturup düşündüğünde aynı şekilde tanımlayabileceği türden süreçler. Verilerin –nicel de olabilir nitel de - toplanması; bunların içinden özellikle bizim işimize yarayabilecek sayısallaştırılabilir bilgilerin ayıklanması; ek bilgi alma ihtiyaçları varsa bunların tespit edilmesi ve bunun biraz önce değindiğimiz veri kaynaklarının işletilmesi, ...

Bu süreçleri, bir ilk seviye risk değerlendirmesinin yapılarak geçici bir kararın verilmesi aşaması izliyor. Bu geçici karar, “incelemeye devam edelim burada risk olabilir” ya da “risk algısı düşük, devam etmeyelim” şeklinde. Devam etmeyelim dediğinizde, bu zaten kesin karara dönüşmüş olur. Ancak “daki işlemlere daha yakından bakmakta fayda var” dediğimizde, risk değerlendirmesi bitmiş olmuyor. Bu sefer potansiyel risklerin daha ayrıntılı bir ölçümüne geçilmiş olacak. Bu aşamada gerekirse mükellefle de temas edilip, işyeri ziyaretleri ve toplantılar yoluyla, olduğundan kuşkulandığınız riski teyit etmeye, varlığını anlamaya yönelik ilave detaylı bilgiler ve araştırmalar yapılmaya çalışılacak. Daha sonra da bir taslak rapor oluşturulup, bu aşamada hâlâ devam edip etmemeye ilgili bir karar daha veriyor olacağız.

Hala devam etmeye karar verdiğinizde, bu kesine oldukça yaklaşmış bir yüksek risk tespiti anlamına gelecektir ve rehber, bu risk raporu yazılıp nihai hale gelmeden önce bir okumadan geçirilmesini öneriyor. Yani risk raporunun da iç kontrollere ve kalite kontrol süreçlerine tabi tutulması isteniyor ve bundan sonra bir nihai risk değerlendirme raporunun çıkarılması bekleniyor. Bizim gündelik mesleki yaşamda duyduğumuz vergisel risk raporlarından oldukça farklı geliyor kulağa. Böyle alt alta yazınca, “hem zamandan hem emekten tasarruf etmek üzere yola çıkarken bu kadar uzun bir prosedüre ne gerek var? diyesiniz geliyor olabilir, ama aslında kesinlikle gereksiz bir prosedür yığını olduğunu düşünmeyelim.

Raporun sonunda üç tane ülkenin örnek uygulaması paylaşılmış. Aslında belki üçü de aynı kapıya çıkacak, ama tonlamaları farklı diyelim. Bu bölümde ilk olarak Hollanda’nın “yatay izleme” adını verdiği bir programla ilgili özet bilgiler verilmiş. Bu program mükellefin gönüllü uyumunu desteklemeye yönelik bir program. Amacı, vergi beyannamelerinin verilmesinden hemen önce, mükellefle yakın diyalog kurarak, onun olası sorunlarını ve tereddütlerini giderecek ve onun verdiği bilgilerle beyannamelerin yanlış verilmesini engelleyecek şekilde mükellefe yol göstermek. Tipik Hollanda alışkanlığıyla, çok basit bir peşin fiyatlandırma anlaşmasına benzeyecek ve mükellefi koruyacak bir kural da üretebiliyorlar bu süreçte. Çok detaylı değil, bir buçuk sayfalık; “sen bu işlemi şöyle yapabilirsin” diyecek bir kural önerebiliyorlar. Bu şekilde mükellefin idareye karşı açık davranması, samimi ve şeffaf olması ve bu şeffaflığın karşılığında da Hollanda vergi idaresinden de anlayış ve himaye görmesi planlanmış diyelim. Böyle bir karşılıklı “kazan-kazan” a dayalı bir süreç “yatay izleme”.

İngiltere’de gerçek zamanlı danışmanlık hizmeti adı altında bir program 2005 yılında uygulamaya konulmuş. Bu da aslında bizim Büyük Mükellefler Vergi Dairesi Başkanlığını kurarken planladığımız bir uygulamaydı herhalde: şirketin önemli işlerine daha yapılma anında ve başından itibaren nezaret edecek şekilde, o şirketle meşgul olacak bir inceleme elemanının tahsis edilmesi söz konusu. Burada da yine beyanname öncesi görüşmeler yoluyla beyannamelerin doğru olması sağlanmış oluyor. Yani program aslında, hemen aşağıda değineceğim örnekle de benzer özellikler taşıyor.

Son örneğimiz, “International Revenue Service (IRS)”ın “uyum güvencesi programı”. Bu program biraz daha sıkı prosedürleri olan bir program, ama özünde o da aslında yukarıdakilerle aynı amaca hizmet ediyor. IRS’in bu programına dâhil olmak istiyorsanız, bir niyet mektubu imzalanıyor önce. IRS size haklarınızı anlatıyor, bu programın sonunda

neler olabileceğini, olasılıkların neler olduğunu, neyi yapmanız neyi yapmamanız gerektiğini bildiriyor. Siz de “ evet ben bunları yapmak istiyorum ve programın sonunda da burada önerdiğiniz avantajları elde etmek istiyorum; benden beklendiği şekilde hareket etmezsem bu avantajları elde edemeyeceğimi de kabul ediyorum” diyen bir belge imzalıyorsunuz ve program başlıyor. Programa dâhil olduğunuzda, IRS’e mutlaka önemli işlerinizle ilgili bilgi vermek zorundasınız. Transfer fiyatlanması açısından sorun yaratma potansiyeli olacak bütün işlemlerinizi IRS’le paylaşmak zorundasınız. IRS size, adı hesap koordinatörü olsun, bir görevli tayin ediyor ve siz onunla yakın çalışıyorsunuz bütün bir yıl boyunca. Gerçekten uyumlu çalışmışsanız, size tahsis edilen hesap koordinatörünün sözünden çıkmamışsanız, diyelim ya da onu ikna etmişseniz, yıl sonunda beyannamenizi verdiğiniz sırada IRS size bir “tam kabul mektubu” veriyor. Bu mektup, işlemlerinizin önceden denetlendiği ve kabul edildiği anlamına gelen, kesin koruyuculuğu olan bir mektup. Fakat bazı konularda IRS’in tayin ettiği koordinatörle uyumlu iken diğer bazı konularda anlaşılamamışsanız, o zaman “kısmi kabul mektubu” veriyor. Kısmi kabul mektubu verildiğinde IRS, bu kısmi kabule yol açan, üzerinde uzlaşılmayan hususlarla ilgili olarak inceleme yapmaya devam ediyor, peşinizi bırakmıyor. Bu da böyle bir program.

Size ana hatlarıyla sunmaya çalıştığım bu yeni rehber, bence Vergi Denetim Kurulu’nun yeni yapılanmasıyla birlikte gelecekte daha da önemli olacak. Bizim için transfer fiyatlandırmasının kendisini anlamak ve uygulamak kadar önemli olan husus, uygulamalarımızın hesabını verirken karşı karşıya olacağımız inceleme süreçlerine hazır olabilmektir. Rehber bu anlamda sadece denetleyen vergi idareleri için değil, uygulayıcı durumundaki kişiler yani şirketler ve mükellefler için de çok önemli. Rehberin taslak çalışmaları nihai hale getirildiğinde, vergi idaresinin ciddiye alacağı risk göstergelerini mükellefler de kendi üzerlerinde teşhis etmeye çalışacaktır. Rehber, böyle bir otokontrol süreci sonrasında mükellefi de eyleme geçirecek, bir karar almasını ya da durumunda bir değişiklik yapmasını tetikleyecek önemdedir ve dikkatle değerlendirilmesi gerekir.

Dinlediğiniz için teşekkür ediyorum, sağ olun.

## **ERSİN NAZALI**

### **YÜKSEL-KARKIN-KÜÇÜK AVUKATLIK ORTAKLIĞI**

Ben de Türkiye’de transfer fiyatlandırması uygulamalarından kısaca bahsedeceğim. Tabii son konuşmacı olmanın bazı dezavantajları var. Kısa sürede de bitirmeye gayret göstereceğim. Muhtemelen bir sonraki panelimizde en çok konuşulan konular bunlar olacak zaten. Türkiye’de yaşanan sorunlar ya da uygulamada tereddüde düştüğümüz hususlar.

Türkiye’deki transfer fiyatlaması sorunlarına geçmeden önce, ben Türkiye’deki transfer fiyatlamasını etkileyen, aslında farkında olmadığımız bazı gelişmelerden bahsetmek istiyorum kısaca. Özellikle 2008 yılında yaşanan dünyadaki kriz sonrası, tüm dünyada hem insanların hem de vergi dairelerinin uluslararası şirketlere bakış açısı değişti. Bu ister istemez Can Doğan üstadın bahsettiği gibi, OECD’de de bazı değişiklikleri gündeme getirdi. Bunlardan en önemlisi, özellikle son dönemde İngiltere’de çok gündeme gelen, yaklaşık 10 yıldan beri İngiltere’de 10 milyar pound’un üzerinde kâr edip, ama hiç vergi ödemeyen şirketlerin başına düşmesi. O şirketlerin kendilerini ‘biz kurumlar vergisi



ödemiyoruz, ama 'royalty' ödüyoruz' şeklinde savunmaları ve benzeri hususlar, vatandaşların da tepkisini çekmeye başladı. Vergi idareleri artık biraz daha güçlü; kriz önceki döneme göre şirketlere karşı. Ülkemize baktığımızda, transfer fiyatlaması alanında yeni bir denetim ekibinin oluşturulması önemli bir adım. Dünyada peşin fiyatlandırma anlaşmalarının bir adım daha öne geçmesi... Bizim idaremizde de bu konunun öncelikli konu olması. En son, yanlış hatırlamıyorsam, üç tane peşin fiyatlandırma anlaşması yapılmıştı. Yavaş yavaş şirketlerin de geleceği öngörebilmek adına, bu peşin fiyatlandırma anlaşmalarına öncelik vermeye başlaması ve en altta da bahsettiğim global krizle birlikte OECD'ye karşı değişen bakış açısı. Bu konuda literatüre baktığımızda makaleler de yayımlanmaya başladı. Özellikle OECD'de çalışan uzmanların, uluslararası şirketlerle ve denetim şirketleri ya da danışmanlık şirketleriyle iç içe geçmesiyle, OECD'nin yaptığı çalışmalarda vergi dairelerinin değil, uluslararası şirketlerin menfaatini koruyan ya da onlara yol göstermeye çalışan bir misyona büründüğü şeklinde eleştiri ve tezler var.

Transfer fiyatlanması uygulamasına pratikte baktığımızda, üç ayağının olduğunu görüyoruz. Birincisi, vergi idaresinin transfer fiyatlandırmasına ilişkin düzenlemeleri ve uygulamaları; bu düzenleme ve uygulama, daha çok dokümantasyon bazında. Diğer bir husus ise, transfer fiyatlandırması incelemeleri; yine internete Google'da bir arama yaptığımızda, dünyadaki en büyük vergi tarhiyatlarının transfer fiyatlamasına dayandığını çok rahat bir şekilde görebiliriz. Özellikle transfer fiyatlaması literatürüne en çok katkıda bulunan sektör ilaç sektörü. Bir diğer husus, transfer fiyatlamasında mükellefe yüklenen ispat yükümlülüğü ve transfer fiyatlandırmasına uygun davranılmaması durumunda ortaya çıkacak olan ceza sistemi, ceza uygulaması. Bu da en önemli unsurlarını oluşturuyor.

Transfer fiyatlandırması incelemeleri uygulamaları, tüm dünya için geçerli olmak üzere, mutlak denetim ve incelemelere göre çok daha fazla zorlukları içeren, uzmanlık gerektiren, üstatların bahsettiği gibi zaman, emek ve para isteyen incelemeler. Dolayısıyla bu konunun dikkatli bir şekilde incelenmesi ve bu konuya öncelik verilmesi gerekiyor. Özellikle uzmanlaşmış denetim elemanları... Uzmanlaşmış denetim elemanları hem transfer fiyatlanması alanında uzmanlaşmış, hem de spesifik bir sektörün işleyişini çok iyi bilen, yani sadece vergi mevzuatını bilen değil, o sektörün işleyişini bilen bir bakış açısına sahip olmalı. Sadece denetim elemanı değil, iktisat işletme mezunu değil, aynı zamanda konuda uzmanlaşmış diğer personel istihdamı önemli. Özgür Bey konuştu az önce, kendisi ekonomist aslında. Yurtdışına baktığımızda, transfer fiyatlamasıyla kim ilgileniyor dediginizde; bir muhasebe boyutu, bir ekonomi boyutu bir de hukuk boyutunun olduğunu görüyoruz. Üçü birlikte çalışıyorlar, konunun herkesin bakmış olduğu farklı bir kulvarı var aslında.

Bir diğer husus ise, transfer fiyatlandırmasına ilişkin incelemelerde zaman ve prosedür farklılığı. Bunun da pratikte olması ve işlenmesi lazım. Bugün yine dünya ölçeklerinde ortalama bir transfer fiyatlaması incelemesinin bitme süresi bir buçuk yıl. Şu anda bizim

mevzuatımızda, kısa inceleme olursa 6 ay, tam inceleme olursa bir yıl. 6 aylık süre uzatım meseleleri var; dolayısıyla bu konunun da önemle üzerinde durulması lazım. Kaldı ki verimli bir transfer fiyatlaması incelemesinin yapılabilmesi için, sadece sektörden bir şirketin değil ya da o işkolunda sadece tek bir mükellefin değil, tüm mükelleflerin ortalama verileri üzerinden hareket edilmesi lazım. Kaldı ki, ülkemiz gibi emsal bulmanın zor olduğu bir vergi pratiğinde bu daha da önemli hale geliyor.

Şu anda ülkemizde yapılmakta olan vergi incelemeleri ya da transfer fiyatlaması incelemelerinde nelerle karşılaşyoruz? Yaklaşık 9 ay önceki bir denetim elemanı olarak, biraz da burada kendi tecrübelerimden bir şeyler yazmaya çalıştım. Bir tanesi emsal uygulamasında yüzeysel ve sınırlı yaklaşımlar. Bu özellikle bizim kendi geçmiş alışkanlıklarımızdan geliyor; örtülü kazanç dağıtımı müessesesi hâlâ etkilerini sürdürüyor. Bir diğer husus, en çok pratikte araştırdığımız şey, miktar, adet ilişkisi, kârlılık ve fiyat. Ancak şirketlerin işlevleri, varlıkları, riskleri, risk ve işleme dayalı rasyoların dikkate alınmaması... Bu hususlar göz ardı ediliyor. Dolayısıyla aslında, tam anlamıyla fotoğrafı çekmekte çok da başarılı olduğumuzu söyleyemeyiz. Emsal alınırken, aynı zamanda mükelleflerin ticari değerlendirmelerinin de dikkate alınması. Tabii bu genellikle mükellef tarafından söylenen önemli bir neden ya da bahane diyelim; ticari kaygılarının farklı olduğu. Bundan OECD rehberinde de bahsediliyor. Sadece bizim ticari zihniyetimiz ya da ticaret misyonumuz, bakış açımız, o dönemki politikalar farklı demek yetmiyor. Mükellefin bunu ispat ediyor olabilmesi de önemli. Eğer mükellef ispat ediyorsa, denetim elemanın da bunu dikkate alması gerekiyor. Bir de oluşan fiyatın piyasa gerçekleriyle bağlantısının kurulması. Ben örtülü kazanç döneminde bu konudaki Danıştay kararlarını araştırmıştım, doktora tezim olduğu için. Danıştay'ın en çok iptal etme nedenlerinden birisi buydu: Bulunan kârlılık, iktisadi ve ticari teknik icaplarla uyumlu değil şeklinde raporları iptal ettiğini görmüştük. Bu örtülü kazanç dağıtımındaki yaklaşımlarımızın hâlâ devam etmesinden kaynaklanıyor.

Bir diğer önemli husus, transfer fiyatlamasını ispat yükünün kime ait olduğu. Çoğu OECD ülkelerinde ispat yükümlülüğünü idare üstlenmektedir. Bazı ülkelerde ise, mükellefin işbirliğinde bulunma ya da makul ölçülerde belge sunma taleplerini yerine getirmemesi, yanlış ve yanıltıcı beyanda bulunması durumunda ispat yükünün taraf değiştirmesi gibi bir durum söz konusu. Bu durumda mükellefe geçiyor. Bizim uygulamamızda ispat yükünün mükellefe ait olduğunu söyleyebiliriz.

Benim şahsi kanaatimce transfer fiyatlamasıyla ilgili en önemli sorunlarımızdan bir tanesi cezalar konusu. Daha doğrusu, şu andaki mevcut vergi sistemimizdeki en büyük problemin cezalar konusu olduğunu düşünüyorum. Standart bir vergi cezasının uygulanması, hem transfer fiyatlaması uygulamasına, hem de vergi uygulamalarına ciddi anlamda zarar veriyor. Çünkü siz bir vergi ziyanına uğrattığınız anda, 359 hükmünü dışarıda bıraktığımızda, standart olarak bir kat vergi ziyan cezasıyla cezalandırılıyorsunuz. Hiçbir zaman sizin işlemdeki kastınız, işlemdeki vergi ziyanının ortaya çıkmasına neden olan işlemde çok açık bir düzenlemeye aykırılık durumumu olduğu, yoksa bir yorum hatasından kaynaklanan bir vergi ziyanını olduğu araştırılmıyor. Daha önceki dönemde, galiba 1999 yılı öncesinde böyle bir kademeli sistem vardı, ama şu anda yok. Buna mutlaka geçilmesi gerekiyor.

Bir diğ er husus, transfer fiyatlaması m  essesesinin mahiyetinin tespit edilmesi; bunu özellikle OECD rehberinde s y l yor. Yani vergi idareleri transfer fiyatlamaları incelemelerinde ya da denetimlerinde, hiçbir zaman ‘re-characterization’ yapmasın. Başka bir deyi ler, tarafların arasında kurmuş oldukları hukuki ilişkiyi yok sayıp, onu yeniden adlandırmasın. Ancak birkaç istisnai durumda bunu yapabilir diyor.  rneğ n, mükellefin yolsuzluk yapması, sahte belge kullanması vesaire gibi... Onun dışında kullanılmaması lazım;    nk  bu sorunun başka konulara yansıyan ya da soruna neden olan boyutları da bulunmakta. OECD rehberinde yer almaktadır bu ifade: Mükellefin verilere ulaşma imkânı olmadığı gerekçesiyle cezaya muhatap olmaması, vergi tarh edilmemesi gerektiğ ni s y l yor, ama bu tabii ki bir temenni. Dünyanın birçok ülkesinde gizli emsal kullanma alışkanlığı maalesef bulunuyor.

Bizdeki en önemli diğ er bir soruns , emsal bulma sorunu. Özgür Bey kısaca bahsetti. Sonuçta transfer fiyatlaması denetim değ l, değ erlendirme mekanizması. Ama nasıl bir değ erlendirme yapacaksınız? Sizde de yeterli kaynağın olması lazım. Bizim  lkemizde maalesef emsal bulunabilecek yeterli bir kaynak bulunmuyor. Özellikle kamu kurumlarının elindeki bilgilerini açıklaması belki bu sorunu çözebilir. Gelir İdaresi Başkanlığı’nın ve Türkiye İstatistik Kurumu’nun veri tabanının sınırlandırılarak ya da ticari sır, mükellef adı, vesaire bilgileri gizlenerek açıklanması bir yöntem olabilir.

Transfer fiyatlamasında, tabii ki yukarıdaki veriler bize kümülatif sonuçlar verecek. Ama unutmamalıyız ki, transfer fiyatlaması işlem bazlı bir yaklaşım. Bunun da dikkate alınması gerekiyor. Özellikle şu anda hepinizin en çok kar ıla t ğ  ya da tartı t ğ mız konulardan bir tanesi, gizli emsal kullanılabilir mi konusu. Özellikle hukukçuların, bir hukukçu olarak benim de, silahların e itliğı kuralı gereğ nce kullanılmaması gerektiğ i yönünde bir g r    var. Herkes paylaşıyor bunu. Özellikle gizli emsalin vergi hukukunda kullanılması durumunda delil olmadığı şeklindeki tezler de, yabana atılır tezler değ l. İdarenin bu konuya yaklaşımı ise, denetim elemanı olarak ben de kullandım, şu anda da kullanılıyor. İdare gizli emsal kullanmaya devam ediyor. Neden? Kullanmak zorunda, çünkü idare elindeki mekanizmalar ile bu bilgilere çok rahat bir şekilde ula abiliyor. Özellikle inceleme raporlarında gizli emsal kullanıldıktan sonra, sınırlı sayıda bilgiye yer verilmesi. Evet, gizli emsal kullanılsın, isim verilmesin; ancak  rneğ n bir fiyata ya da bir mukayeseye gidilen yolda yapılan düzeltim kalemleri, işlemin boyutu, emsal alınan firmaların miktar adet olarak yüzde 25’inin altındaki küçüklerin dikkate alınmadığı bir oran oluşturuldu. Bu tarz detaylı bilgilere yer verilmesi gerekiyor. Özellikle yargı organlarının konuya yaklaşımı... Vergi mahkemeleri de bu konuda maalesef kullanılamaz değ l, kullanılabileceğı yönünde kararlar vermekte.

Şimdi burada idare gizli emsal kullanıyor; bunu ele tirdik, ama başka bir çözüm yolumuz da maalesef yok. Çünkü  u ana kadar resme hep kendi boyutumuzdan baktık. Yani incelenen bir mükellefin gözüyle baktık, bir de verileri idareye vermek zorunda kalan, emsal alınan bir firmanın yöneticileri ya da temsilcileri olarak baktığımızda, biz kendi ticari bilgilerimizin o raporlarda ya da idarenin elinden bizim rakibimiz bir kişiyle paylaşılmasını kabul eder miyiz, etmez miyiz? Tabii burada birincisi, ticari sır kavramının net olmaması. Özellikle vergi mahremiyeti hükümlerini birlikte değ erlendirmek gerekiyor. Çünkü konu gizli emsal kullanılmasın demekle bitmiyor, bu hususların da araştırılması ya da yapılacak bir kanuni düzenlemede detaylı olarak irdelenmesi gerekiyor. Özellikle savunma hakkının

kısıtlanmasında ulaşılamayan bilginin raporda kullanılması, raporda detaylarının verilmemesi, mahkemeye sunulması... Mahkemeye sunulduğunda ticari sır hâlâ devam edecek mi devam etmeyecek mi? Ya da mahkemeye sunulduğunda, siz bunun örneklerini alabilecek misiniz alamayacak mısınız? Pratikte benim yaşadığım, mahkemeye bu bilgiler verildiğinde, çoğu zaman mahkeme avukata vermeme eğiliminde oluyor bu bilgileri. Çünkü sadece kendisine ibraz edildiği şeklinde bir yaklaşım da sergiliyor mahkeme.

Özellikle ülkemizde transfer fiyatlamasıyla ilgili yaşamış olduğumuz sorunlardan bir tanesi, transfer fiyatlaması nedeniyle KDV sorunu. Bu şu anda ciddi sorunlara yol açıyor. Çok sayıda dava var ve benim bildiğim kadarıyla davaların neredeyse tamamına yakınında idare kaybediyor, bunun indirilemeyeceğine dönük yazılan raporlar nedeniyle. Bunun bir yasal dayanağa kavuşturulması ya da açık bir düzenleme yapılması lazım.

Daha önceki slaytlarda özellikle belirttiğim gibi şunu hiçbir zaman unutmamamız lazım: Transfer fiyatlamasında idare ya da denetim elemanı, hiçbir zaman tarafların kurmuş oldukları hukuki ilişkiye müdahale etmiyor, bunları 're-characterize' etmiyor, sadece vergi ya da mali kârın tespiti anlamında, onun sonuçlarını irdeliyor. Dolayısıyla bu açıdan baktığımızda, zaten KDV sorununun olmaması gerekiyor. Ama pratikte, kanundaki kanunen kabul edilmeyen giderlere ilişkin indirim KDV'lerin indirilemeyeceği şeklindeki bir düzenleme nedeniyle de bu sorun şu anda çıkmış durumda. Çok ilginç bir davada, benim iddiam şuydu; kanunda transfer fiyatlandırılması 'indirim' der, KDV Kanunu'nda 'gider' der. Bu durumu irdeleyerek bir dilekçe yazmıştım. Mahkeme de benim bahsettiğim şekilde bir karar verdi, ilk derece mahkemesi. Çok ilginç geldi, diğerleri hep transfer fiyatlaması olmadığı için 'indirilemez' şeklinde çıkmıştı. Ama bu konunun ayrıca irdelenmesi gerektiğini düşünüyorum. Şu ana kadarki en büyük kararlarının neredeyse tamamına yakınında da, bahsettiğim gibi, indirim KDV'lerle transfer fiyatlamasının ilişkileneceği şeklinde kararlar veriyorlar. Bir diğer husus, şu anda çok görünmüyor ama özellikle ileride sorun olacağını düşünüyorum, düzeltme işlemleri sırasında tebliğde yer alan şu ifade: 'Gerekli koşulların sağlanması durumunda iştirak kazançları istisnasından faydalanır.' Bu ifadenin ciddi bir biçimde sorun yaratacağı kanaatindeyim. Bunun 'İştirak ilişkisinin olması durumunda bu koşullardan faydalanır.' şeklinde yorumlanma ihtimali var. Bu ifadenin de tebliğde düzeltilmesi gerekir diye düşünüyorum.

Özellikle transfer fiyatlaması incelemelerinde çok büyük rakamlardan bahsettim. Genellikle birden fazla ülke idaresini içeren uyumsuzluklar oluyor. Ülkeler arasında böyle bir husus ortaya çıktığında yabancı ülke vergi idareleri, çifte vergilemeyi önleme anlaşmalarının karşılıklı anlaşma usulünü işletiyor. Ama bizde şu ana kadarki örneklerde, Abdulkadir üstadın da bahsettiği gibi maalesef bu süreç işleyemiyor. OECD'nin yorumlarına baktığınızda çok cesur ifadeler kullanılıyor; zaman sınırlaması olmaksızın kullanılsın, mükellef bu prosedür başladı diye iç hukuktaki haklarından mahrum kalmasın, yargı kararı olsa bile uygulansın şeklinde ifadeler var. Ama maalesef bizde bunların hiçbirisinin şu anda yasal düzenleme olmaksızın uygulanması mümkün değil. Çünkü zamanaşımı konusunu nasıl aşacaksınız? Kanunda tanınmış olan süreler var. Uzlaşmadır, dava açmadır; bunların durup durmayacağı, devam edip etmeyeceği konularının açıklığa kavuşturulması lazım.



Benim şahsi kanaatimce, mevcut ayrı bir yasal düzenleme yapılmadığı sürece, transfer fiyatlaması incelemelerinde bu karşılıklı anlaşma usulü yürümeyecektir. Hatta bazı ülkelerde yasal düzenleme, ayrıca transfer fiyatlandırmasına ilişkin ayrı bir karşılıklı anlaşma usulünün olması gerektiği tartışılıyor. Sadece çifte vergilemeyi önleme anlaşmasında bunun yer alması yeterli değil. Ama bir bakıyorsunuz, örneğin İngiltere’de herhangi bir yasal düzenleme yok. Sadece İngiltere gelir idaresinin yayınlamış olduğu, bizdeki tebliğe benzer bir hüküm var. Özellikle çifte vergilemeyi önleme anlaşmalarının uygulanmasında OECD yorumlar esas alınacaktır diyor. Ona istinaden çok ciddi cesur anlamlı karşılıklı anlaşma yaptığını görüyoruz İngiltere vergi idaresinin. Hem zaman kısıtlamasıyla sınırlı kalmıyor. Hatta yargı kararı olmuş olsa bile, vergi idaresinin bunu göz ardı edip, kendisinin karşılıklı diğer taraf ülke otoritesiyle anlaştığı davalar da var İngiltere’de. Yapılan ikincil düzeltmelerinin karşı ülkede dikkate alınıp alınamayacağı, bunun nasıl işletileceği konusunda da henüz bir belirleme yok maalesef. En önemlisi, OECD rehberinin iç hukuktaki yeri. Pratikte en çok benim karşılaştığım sorun. Türkiye OECD üyesi, ama yorum notlarını nasıl kabul etmezsiniz? Buna ilişkin de bir düzenlemenin, açıklamanın vergi dairesi tarafından yapılmasının elzem olduğunu düşünüyorum.

Bir diğer husus peşin fiyatlandırma anlaşması. Bu konunun da bir an önce hızlandırılması, bu prosedürün daha detaylandırılması, mükelleflere daha çok bilgi verilmesi lazım. Çünkü özellikle yabancı sermaye şirketleri için bunun çok önemli olduğunu, özellikle bir güvenlik müessesesi olduğunu düşünüyorum. Başka bir husus ise idarenin transfer fiyatlamasıyla ilgili daha detaylı ikincil düzenlemeler yapması, konuyu açıklaması lazım. Özellikle transfer fiyatlaması incelemelerinde, hem inceleme safhasında hem de tarhiyat yapıldıktan sonra, diğer ülke vergi dairelerinde konuya müdahil olmasını sağlayacak mekanizmaların kurulmasının yerinde ve gerekli olduğunu düşünüyorum. Sabırla dinlediğiniz için teşekkür ederim.



# BÖLÜM 3

## II. OTURUM: PANEL



### **3. II. OTURUM: PANEL**

#### **PROF. DR. HAKAN ÜZELTÜRK GALATASARAY ÜNİVERSİTESİ**

Bu kısımda transfer fiyatlandırmasının sorunları ve çözüm önerileri konuşulacak. Ayrıca değerlendirmeler yapacağız. Bunu yaparken tabii bir süre sınırimız muhakkak var, ama ben çok da sıkılmak istemiyorum konuşmacıları, mümkün olduğunca ilk kısımda konuştuğumuz hususların uygulamada ne gibi sorunlar yarattığını, çözüm önerilerinin neler olabileceğini konuşacağız. Sizlerle de daha sonra bölümün sonunda soru-cevap şeklinde ya da katkılar şeklinde karşılıklı görüşler de paylaşacağız ve bu durumda aslında biraz daha sizlerin de sorunlarını çözmek ya da konuşmak imkânını da burada bulmuş olacağız. Bu sırada ilk olarak ben Sayın Can Doğan'a söz vermek istiyorum, buyurunuz.

#### **CAN DOĞAN ANADOLU GRUBU**

Panelimizin konusu ya da çalışmamızın bu bölümünün amacı, transfer fiyatlandırması uygulamalarıyla ilgili olarak karşılaştığımız sorunlarla ilgili paylaşımda bulunmak. Hakan Hocamın da söylediği gibi biz panelist olarak birtakım sorunları dile getireceğiz, ama bu bölümü asıl zenginleştirecek unsur, sizin katkılarınız olacaktır.

Sayın Ersin Nazalı'nın sunumu aslında sorunlarla ilgili de geniş bir özet içeriyordu. Belki aynı şeyleri söyleyeceğiz, ya da biraz daha detaylandırarak söyleyeceğiz.

Benim şimdi dile getireceğim birkaç sorun, içerik olarak biraz teorik kalacak. Ben Vergi Konseyi'nde hem Kurumlar Vergisi Kanunu taslağının yazım çalışmalarında, hem de Gelir Vergisi Kanunu taslağının yazım çalışmalarında yer almıştım. Transfer fiyatlandırması düzenlemelerinin teorik sorunlarına duyduğum ilgi belki biraz da o günlerden kalmış olabilir. Şimdi sizlere sorun olarak aktaracağım konular, sözünü ettiğim Konsey çalışmaları sırasında konuştuğumuz, tartıştığımız, üstatlarla beraber değerlendirdiğimiz konular. Vergi Konseyi'nin üzerinde çalıştığı Gelir Vergisi Kanunu taslağını veya taslak önerisini hazırlayan çalışma grubu ve yazım komitesi olarak, biz de yeni Gelir Vergisi Kanununu Kurumlar Vergisi Kanunu'yla birleşik tek bir kanun kodifikasyonu halinde tasarlamıştık. Bunun daha iyi bir seçim olduğunu o zaman savunmuştum, hâlâ da bu halinin, bu formun daha iyi olduğunu düşünüyorum.

Gelir Vergisi ve Kurumlar Vergisi Kanunu'nu birleştirmek bize kodifikasyon kolaylıkları dışında bir de şu avantajı sağlayacaktı: Kurumlar Vergisi Kanunu'nun önemli maddelerinin, -transfer fiyatlandırmasını kontrol edilen yabancı kurum gibi yeni düzenlemelerin- üzerinden çok zaman geçmese bile, uygulamada sorun yarattığını düşündüğümüz bazı yönlerine tanık olmuştuk ve aynı düzenlemelerin gelir vergisi mükelleflerine uyarlanma biçimi hakkında da birtakım tereddütlerimiz vardı. İki kanunu birleştirerek yeniden yazmak, bize bu sorunları bir ölçüde giderme imkânı veriyordu. Sonuçta Maliye Bakanlığı'na Vergi Konseyi'nden iletilen Gelir Vergisi Kanun Tasarısı Taslağı önerisi, Kurumlar Vergisi Kanunu'yla birleşik olarak, transfer fiyatlamasıyla ilgili maddelerde de birtakım yenilikler öneriyordu. Mevcut Kanunun uygulanmasında

karşılaşılan sorunların bir kısmı uygulama alışkanlarından besleniyorsa, bir kısmı da kanunun tedvininden kaynaklanıyordu bize göre. Dolayısıyla, bu kanunun yeniden yazım süreci bu tedvin hatalarını ve bu tedvinden kaynaklanan sorunları giderme olanağı sunabilirdi.

Önemli bulduğum ilk sorun, Kurumlar Vergisi Kanunu’nun tedvin tarzından ileri geliyor. Biz Yazım Komisyonu üyeleri olarak bu taslağı hazırladıktan sonra Maliye Bakanlığı’ndaki arkadaşlarla da tartıştığımızda, “transfer fiyatlamasını neden kanunen kabul edilmeyen giderler maddesi altında sınıflıyoruz?” sorusu aklımıza takıldı. Eski yapıda da öyleydi, yeni yapıda da aynı sınıflamayı koruduk. Hâlbuki işleyiş olarak gider sayma yaklaşımı, transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç aktarımı işleviyle çok iyi örtüşmüyor. Sayın Ersin Nazalı da bu uyumsuzluktan bahsetti. Transfer fiyatlandırmasında eleştirdiğimiz işlemler her zaman bir gider veya bir maliyet unsuru olarak ortaya çıkmayabilir. Ancak bu tartışmada, şu görüş baskın oldu: “bugüne kadar bu madde böyle uygulandı; mevcut örtülü kazanç maddesi bu şekildeydi, matrahtaki aşınmayı kanunen kabul edilmeyen gider olarak sınıflamıştı ve bu kodifikasyon uygulamada hiçbir sorun yaratmadı. Dolayısıyla bu yerleşmiş alışkanlığı değiştirmeye gerek yok, buradan olumsuz bir sonuç çıkmaz”. Sonuçta yeni Kanunda da aynı tedvin tarzını benimsedik ve transfer fiyatlandırmasının Kurumlar Vergisi matrahıyla olan ilişkisini; kanunen kabul edilmeyen giderler içerisinde düzenledik.

Peki, ama sonra ne oldu? “Bu kodifikasyondan dolayı bir sorun çıkmaz” öngörüsü doğru değilmiş, bu ortaya çıktı. Sorunun kaynağı nedir? Belki onun detayına indiğimizde daha farklı analizler yapmak gerekebilir, ama kaba bir benzetme olarak söylüyorum, “vergi Kanunları bana göre yazıldığı gibi okunmamalı, yazıldığı gibi okunmuyor.” Bir kanun hükmü, sadece ana dilimizde kurduğumuz bir cümleden ibaret değil, “ben de hukukçuyum, işte okuyorum, bak buradan bunu anlıyorum” diyeceğiniz kadar basit bir okuma-yazma eylemi değil, keşke öyle olsaydı; ama gerisinde bir çoğunlukla devasa bir müktesebat oluyor. Sadece ikincil mevzuat olarak birikmiş düzenlemeler yığınından söz etmiyorum, zaman içerisinde birikmiş bir tecrübeden ve içtihattan da söz ediyorum. Gerçekten kanunu yazarken her şeyi çok ayrıntılı yazmıyorsunuz, kanun yazma tekniği buna uygun değil. Kanunu yazarken kurduğunuz bazı cümleler genel konuları düzenliyor görünse bile, yazdığınız şeylerin uygulamada veya vergi hukuku literatüründe hangi spesifik olaylara ne şekilde uygulanacağını ve somut olayın hukuki durumunu yorumlarken ne anlama geldiğini, içsel olarak biliyorsunuz. O bilmeyi sağlayan şey ise, ya gerideki külliyatlı bir ikincil mevzuat bilgisi ya da geçmişten ve uygulamadan gelen bir birikim. Bütün bu birikimden soyut olarak düşündüğünüzde, kanunu yazıldığı gibi okumaya kalktığınızda, sorun çıkıyor.

Biz örtülü kazanç dağıtımını kanunen kabul edilmeyen gider olarak sınıflayan düzenlemeleri geçmişte yazıldığı gibi okumamıştık ve gelecekte de yazıldığı gibi okunacağına ihtimal vermemiştik. Ama gün geldi, kanun yazıldığı gibi okunarak “eğer bu işlemin vergisel sonucu kanunen kabul edilmeyen giderse ve KDV Kanunu da kanunen kabul edilmeyen giderlere ait KDV indirilemez diyorsa, örtülü kazanç dağıtımına konu olan işlemler nedeniyle yüklenilen KDV indirim konusu yapılamaz” şeklinde bir görüş ortaya çıktı. Aristo mantığıdır,  $a=b$  ise  $b=c$  ise;  $a=c$  olacaktır. Şimdi ilk bakışta bu görüş hakikaten lafza da uymuş gibi. Yani kanunu yazıldığı gibi okuma eğilimindeyseniz,

buradaki garabeti fark etmeyeceksiniz. İlk sorun bu bence, tedvin tarzımızla ve okuma alışkanlığımızla ilgili bir sorun.

İkinci konu, fiyatlama yöntemlerini uygularken emsal bulmakta karşılaşılan güçlük. Gizli emsal kullanımıyla ilgili olarak katılımcılar kendi deneyimlerini aktaracaklardır. Ben burada sadece bu sorunun çözümüne yönelik küçük bir öneriye değineyim. Vergi Konseyi tarafından çalışılan metinde, emsal bulmayla ilgili soruna çözüm olması amacıyla hazırlanmış bir hüküm vardı. Bu hüküm, Bakanlığın elindeki veri kaynaklarının açılmasıyla ilgili; burada da dile getirildi, gerçekten anlamlı bir öneri olabilir. Bakanlık, elindeki verileri ayıklayıp düzenleyerek, özellikle belli karşılaştırma ölçülerinin (oranların) sektör ortalamalarını kamuya ilan edebilir ve bu yolla bir veri tabanı oluşturabilirdi. Burada Özgür Bey'in daha önce yaptığı haklı bir uyarısı var, onu da belki hemen hatırlatmak lazım. Buradaki veri tabanı açıklamasından kastımız, X faaliyetinde brüt karlılığın sektör ortalaması 0,7'dir şeklinde bir veri tabanı değil, çünkü transfer fiyatlandırılmasının özünde böyle bir nokta atışı yok aslında. Bu bir bant olabilir ancak; yani sektördeki dağılım 0,65-0,8 arasında yoğunlaşmaktır deniliyorsa, bu o zaman mantıklı bir veri tabanı içeriği taşıyabilir, ama sektör ortalaması 0,7'dir dediğinizde, bu çok kullanışlı bir veri olmayabilir. Çünkü açıklanan veri bir ortalama değerse, insanları bu ortalamaıı tutturmaya yönlendirebilir. Aslında mükellef cephesinde böyle bir eğilimin olmaması lazım, ama en kötü ihtimalle denetim elemanını bu ortalamaıı baz alarak eleştiride bulunmaya yönlendirebilir. Dolayısıyla asıl işe yarayacak emsal verisinin bir bant aralığı olduğunu düşünmek lazım; nokta atışıyla tek bir sayı olduğunu düşünmek doğru değil. Örtülü kazanç dağıtımıyla ilgili 5422 sayılı Kanun'daki düzenlemede “emsaline nazaran bariz şekilde” ifadesi vardı. Bunu yeni kanunda kullanmadık, ama bu ifadeye yer vermemiş olmak, transfer fiyatlandırması uygulamasını milimetrik bir hesap işlemine indirgemez.

Değınmek istediğım bir diğır sorun, dokümantasyon yükümlülüğüyle ilgili. Dokümantasyon yükümlülüğünün kendisi sorun değil, ama dokümantasyon yükümlülüğüne uymuş olmanın herhangi bir getirisinin olmaması sorun. Başka ülke uygulamalarında, dokümantasyon yükümlülüğüne uyulmasının ödüllendirildiğı durumlar öngörölmüş. Biz de yine Konsey'in tasarı çalışmasında “dokümantasyon konusunda gerekli gayreti gösterdiği kabul edilecek mükelleflerin transfer fiyatlandırması nedeniyle karşılaşacakları tarhiyatlarda cezaya muhatap olmamalarına yönelik” bir madde yazmayı “denedik”. Burada “denedik” sözcüğünü kullanmamım sebebi, Hakan Hocam biraz daha detaylandırır, böyle bir maddeyi yazmanın aslında kolay olmaması. Çünkü hem “gerekli gayreti gösterme” değerlendirmesi sübjektif, hem de belki bu tür bir bağışıklık, eşitlikle ilgili birtakım sorunlara yol açacak. Yani belki anayasal uyumsuzluk yüzünden yazılabilecek bir madde değil, ama en azından İdare'de bu yönde bir hoşgörü iradesi olmalıdır.

Diğır taraftan, bizim düzenlemelerimizdeki dokümantasyon yükümlülüğü, sıklıkla “ispat yükünün mükellefe transferi” şeklinde de sunulmak istenir. İspat külfetinin mükellefe geçmesi söyleminin bana göre bir anlamı yok, pratik bir değeri yok. Yani “mükellef yaptığı fiyatlamalarla ilgili herhangi bir emsal gösteremediğinde, otomatik olarak uygulanan fiyatın eleştirilmesi gerekir ve dokümantasyon eksikliği mutlaka bir ek tarhiyatla sonuçlanır” gibi bir anlayış doğru değil. İspat yükünün mükellefe nakledildiğı şeklindeki söylemler, sanki böyle bir hatalı önermeyi çağırıştırıyor. Ben dokümantasyonun böyle bir sonucu olduğunu düşünmüyorum. Yani mükellefin dokümantasyon yükümlülüğünü yerine getirmediğı halde

dahi, bir ek tarhiyat yapılmak isteniyorsa, ispat külfeti her zaman vergi dairesinin üzerindedir; meğerki mükellef iktisadi, ticari, teknik icaplara uymayan, mutad olmayan bir durumun varlığını ileri sürüyor olsun.

Bu başlıklarla bırakayım, çünkü sanıyorum arkadaşlarımın gündeminde daha somut ve daha detaylı sorunlar var. Yine soru-cevap olursa veya yeri gelirse, tekrar katkıda bulunmaya çalışırım. Teşekkürler.

## **PROF. DR. HAKAN ÜZELTÜRK** **GALATASARAY ÜNİVERSİTESİ**

Teşekkür ederim Can Bey. Burada birkaç hususu ben de değerlendirmek isterim çünkü olayın farklı cepheleri var: İlk kısımda da konuşulduğu üzere hem ekonomisi, hem muhasebesi, hem hukuk cephesi. Burada normlar hiyerarşisine özellikle dikkat etmek gerekiyor, hukuk boyutu önemli. Can üstat dedi; bunu aynen mi uygulayacağız, lafzı böyle, ama uygulamada bu KDV'yle ilgili düzenlemelerde problem yaratılıyor. Evet, aynen uygulayacağız. Çünkü KDV'nin yapısından önce biz vergi hukukunda lafzî yorumu esas alıyoruz. Dolayısıyla kanun ne yazıyorsa onu uygulamak zorunda herkes, bu konuda normlar hiyerarşisi çerçevesinde kimsenin tereddüdü olmasın. Nedir çözümü? Kanunu değiştirmek. Bunca yıldır niye değişmedi sorusunu o zaman gündeme getirmek lazım. Hani KDV'yle ilgili bir sorun var, o zaman kanun değişecekti. Her dakika neredeyse bir kanun değişikliği yapılıyor. Torba kanunların içine bir tane koyarsınız bir madde, değiştirir, biterdi sorun, kimse de uğraşmazdı. Bu açıdan bakıldığında lafzî yorumu her zaman esas almak zorundayız. İstisnaları var tabii ki, uluslararası alanda da var, bizim vergi hukukunda da var, fakat lafzî yorum esastır. Onun dışında tabii emsal bedelle ilgili konulara konuşmacı arkadaşlar da değinecek, belki Ersin Bey özellikle hukuki konuya değinecek, ama bu konuda emsal bulma meselesinde kendisinin ilk kısımdaki konuşmalarını dinledim. İlk kısımda özellikle silahların eşitliği ilkesine vurgu yaptı. Tabii silahların eşitliği ilkesinin çok ötesinde bir başka kavramımız daha var, buradan konuya yaklaşmak lazım; savunma hakkı. İnsan Hakları Avrupa Mahkemesi kararları çerçevesinde zaten bu tür konularda öncelikle o gündeme geliyor. Yani ben emsali bilmediğim müddetçe, örneğin, gizli emsal konusunda bilgi vermiyor, mahkemeye göndermiyor ne kullandığını, kendince haklı sebepleri de olabilir, onlara da bir şey demiyorum, ama eğer hukuk konuşuyorsak, silahların eşitliği konuşuyorsak, uluslararası hukuk konuşuyorsak, o zaman transfer fiyatlandırması gibi uluslararası bir kavramı da bu çerçevede konuşmamız lazım. Bu durumda ben kendimi nasıl savunacağım? Eğer emsali bilmezsem, fiyatımın doğru olup olmadığı konusunda savunmamı nasıl yapacağım? Dolayısıyla Avrupa'da birçok ülkede bu ispat külfeti farklı kişilere dağılmış durumda; yani mükellefte de var, idarede kabul eden ülkeler de var; fakat hepsinin geldiği aynı nokta var: İnsan Hakları Avrupa Mahkemesi. Oraya gelince o sıkıntıları yaşıyorlar. Çünkü savunma hakkını ben kullanamıyorum. Bana idare bu emsali neye göre belirlediğini, hangi kriteri esas aldığını söylemek zorunda. Aksi takdirde, şimdi süreç de uzatıldı anayasal şikâyet çerçevesinde, İnsan Hakları Avrupa Mahkemesi'ne ulaşmak biraz daha zor, ama ulaşıldığı zaman savunma hakkından dolayı tabii ki kazanılacak. Bunda kimsenin şüphesi olmasın. Konunun bu boyutu önemli, ispat külfetini biraz hukuk meselelerinde konuşacağız tabii.





Dokümantasyon meselesiyle ilgili tabii düzenleme yapmak çok zor. Bununla ilgili zaten Konsey’de de Can Bey’le de birlikte uzun mesailerimiz oldu. Birçok konuda madde yazmak zor; yani fikirler belirtiliyor, bunları maddeye dökelim diyorsunuz, sonra oturuyorsunuz üç gün uğraşıyorsunuz, o madde bir türlü oturmuyor. Yani anayasal aykırılıklar olabilir, eşitlik ilkesine aykırılıklar olabilir. Bazı ülkeler bunu yapabiliyor, yalnız farklı ceza dokümantasyon sistemine bağlı olarak. Sırf dokümantasyon da değil, başka müesseselerde de var. Çağdaş ülkelerde farklı cezalar ya da yaptırımlar getirilebiliyor. Bizde de yapılabilir, ama yazmanın zor olduğunu düşünüyorum, hemfikirim. Aynı sıkıntı aflarda da var bildiğiniz gibi. Aflar konusunda dürüst mükellefler zamanında ödüyor, dürüst olmayanlar sonradan ödüyor veya ödemiyor, her şey kapanıyor böylece. Şimdi iki tarafa baktığınızda sonuç olarak vergisini ödemiş durumda, öbür tarafın işte 5 senedir -diyelim zamanaşımı süresini de esas alın- kaybettiklerinin hesabını kim verecek? O arada iflas edenler veya kredi alıp ödeyemeyenler vesaire, ekonomik yönden zor durumda olduklarının hesabını kim verecek? Dolayısıyla af çıkardığınızda mutlaka ve mutlaka dürüst mükellefleri de destekleyici bir şeyler yapmanız gerekiyor. Burada anayasayla ilgili düzenlemeleri de formüle edecek bir madde yazılabilir. Aynı şey dokümantasyonda da geçerli olacak. Birkaç noktayı söyleme ihtiyacı hissettim, daha sonra tabii tekrar konuşacağız. Bununla ilgili sorularınız varsa en son alacağım, notlarınızı şimdiden isterseniz alabilirsiniz. İkinci olarak Selçuk Bey’e söz vereceğim. Kendisi de özellikle uygulamanın içinde bir kişi, ilaç sektörü çok konuşuldu ilk kısımda. İlaç sektörüyle ilgili onun da deneyimleri çok kuvvetli, o yüzden bize faydalı olacak şeyler söyleyeceğini biliyorum, buyurunuz.

## **SELÇUK DEDE**

### **İLAÇ ENDÜSTRİSİ İŞVERENLER SENDİKASI**

Teşekkürler Hocam. İlaç Endüstrisi İşverenler Sendikası'nı temsilen bulunuyorum. Öncelikle katılımcıları saygıyla selamlıyorum, ayrıca TUSIAD'a da bu imkânı verdiği için teşekkür ediyorum. Şimdi önceki konuşmacılar ilaç sektörüne atıfta bulunarak örnekler verdiler. Dolayısıyla ben kendimi özellikle bu konunun derinliğine girerek açıklama yapma zorunda hissettim. Çünkü sanki orada bir suiistimal varmış da, özel ilaç sektörüyle uğraşıyormuş gibi bir izlenim doğmasın. İlaç sektörü Türkiye'de nedir, isterseniz kısaca o konuda bilgi vereyim, ondan sonra asıl söyleyeceklerime geleceğim.

Türkiye'de yaklaşık 300 tane ilaç firması var. Üretim tesisi, yani üretim yapan firma sayısına bakarsak 64 tane; bunların 51'i yerli, 13'ü yabancı firma. Hammadde bakımından, yalnızca 10 tane firma hammadde üretiyor. Yani ilaçta şöyle bir durum var: İlaç sektöründe bizim enerji konusundaki gibi bir durumumuz var. Hammadde üretemiyoruz, dışa bağımlıyız; aynı petrolde bağımlı olduğumuz gibi. Peki, ilaç sektörünün farklılığı ne, neden örneklerle konu oluyor? İlaç sektörü en çok patente dayalı ekonomi üreten bir sektör, yani dayandığı şey patent; çünkü bir ilacın formülasyonu uzun süren Ar-Ge çalışmaları sonunda bulunuyor. Bu süre zarfında yapılan harcama ve zaman, o ilaca yani ürüne dönüştükten sonra ekonomik bir kazanç getirir hale geliyor. Dolayısıyla ve o patent süresi boyunca da onun hukuki ve ekonomik güvenliği korunuyor. İşte, korunduğu sürede ona atfedilen değerin ne olduğu konusunda eğer farklı yaklaşımlar varsa –ki öyle oluyor genelde- dolayısıyla bu sefer vergi idaresiyle ilaç firması arasında fiyatın farklılaşması nedeniyle sorunlar çıkıyor. Peki, çıkan sonuçların hukuki sonucu ne oluyor? Şöyle oluyor genelde: Yine bizden önceki konuşmacılar da değindiği gibi, gizli emsal gösterilerek yapılan cezalı tarhiyatlar, bunlar genellikle bizim tespitlerimiz ve bize ulaşan bilgilere göre, gizli emsale dayalı olması nedeniyle genellikle -hepsi için söylemiyorum- mükellef lehine sonuçlanıyor. Çünkü yine önceki konuşmacıların da bahsettiği gibi, mükellefin savunma hakkının zedelenmesi en önemli konu.

Bir diğer konu, İdari Yargılama Usulü Esası Hakkında Kanun'da da var bu aslında, yani idare belge ve bilgiyi açıklamıyorsa, hâkim bu belge ve bilgiye göre hüküm tesis edemiyor. Bunu yasaklayan madde var, 20. maddede bu yasaklanıyor. Nitekim lehte sonuçlanan davalarda bu nedenden dolayı mükellef lehine sonuçlanıyor. Yine Özgür Bey'in çok güzel bir tespiti var: İlaçta bu bir fiyat tespiti değil, bu bir değerlendirme çalışması. Yani firmaların satın alma bölümleri en uygun fiyatı bulmak için üç tane teklif topladı, en uygunu budur mantığıyla yaklaşılabilecek bir durum değil, ilaç bu yönüyle çok farklı. Çünkü onun içinde, biraz önce söyledim, Ar-Ge'ye dayalı harcamalar var ve bundan beklenen bir ekonomik getiri var. Bu ekonomik değerlemeyi gerektiren bir durum, yani fiyat toplanarak karşılaştırılacak ve bir sonuç çıkarılacak bir durum değil, özel uzmanlık gerektiren bir durum. Örneğin, siz Türkiye'de bir ilaç firmasıysınız, yurtdışından patentle koruma altındaki bir ilacı ithal edeceksiniz ve distribütörü olacaksınız. Bunun fiyatının ne olması gerektiği bir ekonomik değerlendirme çalışmasıdır. Çünkü bir kanser ilacı düşünün, örneğin, pankreas kanserini tedavi eden bir ilaç. Bunu tansiyon tedavisinde kullanılan bir ilacın, yine aynı patent koruması altındaki bir ilacın fiyatıyla karşılaştıramazsınız; çok farklı, elmayla armut bile değil yani, o derece farklı bir durum. İlaç sektöründe bu çok sık rastlanan sıkıntıların kaynağı patentten kaynaklanıyor özetleyecek olursam. Bizim yaşadığımız, vergi

incelemelerinden edindiğimiz tecrübeler ve mahkemelere yansıyan davalarda gizli emsal konusu reddedildi, mükellef lehine sonuçlandı.

Söyleyeceklerim ilk etapta bunlar, patent konusuna değindim. Bir de tabii, Sağlık Bakanlığı'nın düzenlemeleri var. Bir de şunu söyleyeyim, ilaç sektörü gerçekten bizim ülkede dünya standartları açısından iftihar edilecek bir sektör. Amerikan FDA onaylı birçok tesisimiz var, üretim tesisimiz var. Sağlık Bakanlığı da bu konuda gerçekten çok ileri seviyede, bunun getirdiği birtakım düzenleme ve firmaların uymak zorunda olduğu kurallar var. Bu kuralları sağlayan ürünleri ve hammaddeleri almak zorundasınız. Yani A firmasından aldığım hammaddenin fiyatı yüksek kalıyor, B'den alayım diyemezsiniz. Çünkü aldığınız hammaddenin yaratacağı sonuçları bilemiyorsunuz, bilemezsiniz. Çünkü A'dan aldığınız hammaddeye göre yaptığınız laboratuvar çalışmaları ve buna bağlı üretim lisansı almışsınız. Dolayısıyla fiyat sizin için çok geride kalan bir konu. Hammadde değişikliğinin insan sağlığında yaratacağı sonuçları göze alamazsınız, ruhsatı kaybedersiniz, en başta da vicdani sorumluluğu kaldıramazsınız. İlaç sektörü bu açıdan da farklı bir durum içeriyor. Şimdilik söyleyeceklerim bu kadar.

## **PROF. DR. HAKAN ÜZELTÜRK** **GALATASARAY ÜNİVERSİTESİ**

Teşekkür ederim. Çok önemli bir konu, çünkü son zamanlarda, hatta uzun yıllardır belki, transfer fiyatlandırması konusunda ilaç sektörünün üzerine çokça gidildi. Bu konuda her şirketin bir sıkıntısı oldu, dolayısıyla hepimiz bunları yaşadık. Burada, tabii özellikle orijinal madde, jenerik madde meselesi çok sıkıntı yarattı; çünkü idarenin gösterdiği emsallerdeki emsaller gerçekten emsal mi, değil mi bilemiyorsunuz. Firma adı veriyorlar, bunların içerisinde orijinal ilaç üreten firmalar var, dünya devi markalar var. Sonra hiç duymadığınız, tanımadığınız ya da cirosu çok küçük firmalar da var. Transfer fiyatlandırması mekanizması zaten böyle değil, kanunda da böyle değil, düşünülen de böyle değildi; ama uygulamada emsal sıkıntılı. Öyle firmalar gösteriliyor ki, ürettikleri mallarla öbür tarafın ürettikleri mallar aynı mı, değil mi, önce bunu tespit etmek gerekiyor. Tespit etmeden, idare incelemeleri yapıyor. Bunları nasıl olsa bir emsal vardır, bu emsal de tutmuyor, biz buradan tarhiyat yapalım diye başta inceleme raporlarındaki hukuki sıkıntılar doğuyor. Dolayısıyla bu konuyla ilgili, orijinal mi, jenerik mi, bununla ilgili bilim adamlarının raporlarını da götürseniz, uluslararası uygulama örneklerini de götürseniz olmuyor. Sıkı bir şekilde orijinal maddeye bağlı kalmak isteyen firmalar var, şirket politikaları bu şekilde. Fazla da olsa bu parayı veriyor, getiriyor, bunu kullanıyor. Dolayısıyla bazı şeylerin bu kadar üzerine gitmemek ve emsal fiyatlandırmayı bu şekilde algılamamak gerekiyor. Zaten transfer fiyatlandırmasının mantığına da uymuyor. Dolayısıyla mahkemelerde kaybediyorlar, doğru, büyük bir kısmı da zaten emsal bedelin ispatlanamamasından dolayı kaybediyor. İdare bunu bile bile bazı şeyleri yapıyor. Neden yapıyor? Çünkü aflar geliyor, bu aflar sonucunda bu çok uluslu şirketler adımız sürekli mahkemelerle anılmasın, idareyle bir sürtüşme yaşamayalım diyerek, kazandıkları davalarda dahi anlaşma yoluna gittiler. Dolayısıyla idare her durumda kârda oluyor. Dolayısıyla bu kişilerin inceleme raporunu hazırlayan kişilerin bu konuda, özel bir politika güdülmüyorsa, hukuki desteklere, hukuki incelemelere, emsal belirlemelere çok önem vermeleri gerekiyor. Belki uzmanlaşmak lazım, bu konuda uzmanlaşma ihtiyacı var. Aslında hukuk eksiklerini hep söylüyoruz: İnceleme raporlarında şahsi kanaat olmayacak;

hukuka dayalı ispat getirilecek. Görüşü olabilir, bir kanaat edinmiş olabilir, düşünüyor olabilir. Bütün bunlar hiç önemli değil, oradaki ispat külfeti hukuki ispattır, hukuki ispatın da metni, belgesi, vesairesi olacak. Bu fiyat farklıysa ona denk bir firma bulmak zorunda, başka türlü olmayacak. Aksi takdirde gereksiz uğraşılıyor; sonra davaların çoğunu kaybediyor konumuna düşen bir idare görüyoruz. Birçok para harcanıyor, yargı gereksiz yere meşgul ediliyor, vesaire. Peki, ilaç sektörü dışında, sanırım iletişim sektörüyle ilgili de problemlerimiz olacak transfer fiyatlandırması konusunda. Sayın Sabahat Sarıdere de bu konuda sizlere bilgi verecek. Buyurunuz.

## **SABAHAT SARIDERE TURKCELL**

Merhabalar. İletişim sektörünün ötesinde teknoloji sektörü özelinde de bazı bilgiler vermek istiyorum karşılaştığımız sorunlara ilişkin. Bir de halka açık şirketler için de tabii ki. Karşılaştığımız sorunlardan bir tanesi ilişkili kişi tanımının genişliği; özellikle halka açık şirketler için bu tanım daha da genişlemektedir. Malum, hisseler borsada işlem gördüğü için neredeyse tüm firmalarla ilişkili konumuna düşme gibi bir durum ortaya çıkmaktadır halka açık şirketler için. Bunun bize yaşattığı zorluk da şu şekilde olmakta: Rapor çalışmalarında çok uzun raporlar yazmak zorunda kalıyoruz, çünkü mevzuat gereği birçok firma ilişkili firma tanımına giriyor. Ama aslında gerçekte, grup içi firma olarak görmüyoruz birçok firmayı; bu firmalar bizim açımızdan bağımsız tedarikçilerden farksızlar. Çünkü grup firması değil aslında, sadece mevzuat gereği ilişkili tanımına girdikleri için raporda bu firmalarla olan işlemlere dair detay analizler vermemiz gerekiyor. Örneğin, mevzuat gereği ilişkili sayılan bir firma için, biz onu grup şirketi olarak görmüyoruz ama büyük mükellef olarak bizim hazırladığımız raporda, o firmadan yaptığımız alımlara dair detaylı fiyatlandırma çalışmaları sunmamız gerekiyor. Karşı taraf aslında grup şirketi olmadığı için bize kesinlikle kendi fiyatlandırmasına dair bir fiyat vermiyor, sunmuyor. Çünkü dediğim gibi bağımsız tedarikçilerden bir farkı yok aslında. Nasıl ki biz bağımsız tedarikçilerle bir fiyat anlaşması yaparken karşı tarafın kârlılığını, fiyatı nasıl belirlediğini bilemiyorsak; bu firmalar için de aslında bilemiyoruz ve raporlara bu detayları sunamıyoruz. Bunun çözüm önerisi de şu şekilde belki olabilir: Belli firmalar için, halka açık firmalar için örneğin, belirli yüzde sınırı getirilebilir ilişkili tanımında ki, bunun örneklerinin yurtdışında olduğunu biliyoruz. Örneğin, Almanya’da sanırım, yanlış hatırlamıyorsam, yüzde 25 gibi bir sınır var. Dolaylı iştirak payının yüzde 25 üstünde olması durumunda ilişkili firma tanımına giriyor firmalar ve raporun o zaman yazılması gerekiyor. Eğer belli bir yüzde sınırını aşıyorsa, böyle bir çözüm önerisi belki tüm mükellefler için değil, ama halka açık şirketler için getirilebilir ya da belki rapor yazma yükümlülüğünde bir sınırlama olarak getirilebilir. Eğer tabii ki muhafazalı bir durum varsa, idare incelemek isteyebilir, yüzde 1 payla bile belki de belli kaçınma yöntemi agresif firmalara uygulayabilir. Ama iyi niyetli mükellefler açısından çözüm önerisi olarak belli sınırlamalar getirilebilir diye düşünüyoruz.

İkinci konu da teknoloji firmaları için de tıpkı ilaç firmalarında olduğu gibi gayri maddi varlıklardaki transfer fiyatlandırılmasının nasıl yapılacağı, nasıl bir değerlendirme yönteminin uygulanacağı ve bu yöntemin idare tarafından kabul edilip edilmeyeceğidir. Bunun çözüm önerisi belki de, Türk mali idaresi tarafından bu konuda bir rehber yayınlanması olabilir. Maliye bu konudaki görüşünü, yönlendirmesini mükelleflere yapabilir. Belki bunu

öğrenme şansımız olursa, bizim için faydalı olacaktır. Tıpkı genel bir transfer fiyatlandırması rehberi yayınlandığı gibi maliye tarafından gayri maddi haklarda, özellikle mükelleflerin nelere dikkat etmesi gerektiğine yönelik bir yönlendirme yapılabilir diye düşünüyoruz.

Üçüncü konu da, yine yaşadığımız zorluklardan bir tanesi, maliyeyle görüşme yolunun sadece peşin fiyatlandırma anlaşmasıyla sınırlı olması. Peşin fiyatlandırma anlaşmaları, bildiğiniz üzere, sadece yurtdışı işlemleri için geçerli. Yurtiçinde çok büyük bir işlem gerçekleştirebiliyoruz ve bir firma belli sebeplerden, gerçek ekonomik sebeplerden zararda olabiliyor. Hazine zararına dolayısıyla takılma ihtimali var örneğin ve biz gerçekten iyi niyetli bir mükellef olarak transfer fiyatlandırmasına uygun bir yöntem belirlemek istiyoruz. Bunun bütün çalışmalarını da yapıyoruz, ama idarenin yaklaşımını bilemiyoruz. Peşin fiyatlandırma anlaşmalarına alternatif olarak özelgeye benzer bir şekilde belki idareyle görüşme yolumuz olursa bizim için çok faydalı olur. Bunun benzeri, Can Bey'in de bahsettiği gibi, zaten Hollanda'da pratikte uygulanabiliyor. Biz de bunu yaşadık ve gördük. Hollanda'da idareyle daha beyannameyi vermeden önce karşılıklı görüşme şansınız oluyor. Bu yol da açılırsa bizim için çok faydalı olacaktır.

## **PROF. DR. HAKAN ÜZELTÜRK** **GALATASARAY ÜNİVERSİTESİ**

Teşekkür ederiz. Bugün konuşmacılarımız süreyi oldukça düzgün kullanıyorlar, hatta ekstra süreler artıyor, onları da ben doldurmaya çalışıyorum. Sizden de bekliyorum katkıları, aksi takdirde çok kısa bir transfer fiyatlandırması semineri yapacağız. Peki, burada birkaç şey ben de söylemek isterim. İlişkili kişi kavramı aslında, tanımı çok zor bir kavram. Bunu çalışmalar sırasında da gördük. Sınırlanabilir mi, sınırlanamaz mı; yıllardır hukukçular olarak da eleştiriyoruz. Fakat sınırlandırmak o kadar zor ki, çünkü lafzî yorum ilkesi esas olunca, kanun metnine bağlı kaldığınızda bunları daralttığınız müddetçe idare kendini bağlamış oluyor, ama bağlamak da istemiyor. Genişlettiğinizde de işte böyle bir metin çıkıyor; doğrudan, dolaylı, vesaire... Türkçe de çok elastik bir dil biliyorsunuz, her yere gidebiliyor. İdare nasıl çekerse oraya gidiyor. Tabii yorumla ilgili bir şeye daha dikkat etmek lazım aslında: İdare yorumları hep kendisi yapıyor, mükelleflerin de bu yorumlara uymasını istiyor. Biliyorsunuz, vergi hukuku bakımından yorum hakkı aslında yargıdadır. Dolayısıyla idarenin yaptığı yorumlar sadece kendisini bağlar. İdare yaptığı düzenlemelerle konuşacak, düzenlemelerin de normlar hiyerarşisi içerisinde üst norma uygun olması lazım, yani tebliğ çıkarıyorsa kanuna uygun olması lazım. Onun dışındaki yorumlar mükellef bakımından bağlayıcı değil; mükellef sadece kanunların nasıl uygulandığını görmek için idarenin yorumlarına bakabilir, ama vergi çatısına baktığımızda mükellef-idare-yargı, bu üçlü sacayağı içinde oluşur her şey. Belki idarenin yorumlarına nasıl bakmayız diye düşünebilirsiniz, ama verginin iki tarafı var: Biri idare, biri mükellef. Bunların arasında hukuken herhangi bir artı/eksi farkı yok, ikisi de eşittir. Dolayısıyla idare kendi yorumunu nasıl yapıyorsa mükellef de yapacak, dolayısıyla yargı hangisinin ne olduğuna karar verecektir. İlk kısımda da konuşuldu, yargıdan bazı kararlar çıkıyor, çıkmıyor meselesi, ama yargıya da gerçek anlamda yargı gibi bakabilmemiz lazım. Bugün bakıyorsunuz, hukukçu vasfı olmayan birçok kişi yargıçlık yapabiliyor vergi mahkemelerinde. Konunun uzmanlarını yetiştirmek gerekiyor; yani hukukçu vergi yargıçlarını. Örneğin, fikri sınai mülkiyette olduğu gibi, o konuda bazılarını yurtdışına

gönderdiler, bilgi verdiler. Transfer fiyatlandırmasında da göndermek lazım. O hukuk nosyonunu sonradan öğretemiyorsunuz, onları alması lazım bir şekilde; ama uzmanlık olabilir, hakimleri uzmanlaştırmamız lazım, buraya gidemiyoruz. Dolayısıyla bu konuda bir yorum farkı varsa ilişkili kişi konusunda, mutlaka yargı kararını verecektir.

Sınırlamalar çok makul aslında, olması da lazım. Tabii inceleme elemanları gittiğinde hangi mantık silsilesine göre hareket ediyor, bilemiyorum, ama bir inceleme elemanı olduğunda aslında ilk bakılması gereken yer bu sözleşmeler. Sözleşmelerde; bu kişi yapıyor, bazı kişilere avantajlar sağlıyor mu, sağlamıyor mu, bu sürekli mi yapıyor, birkaç sözleşmede mi var, her sözleşmede mi var, yoksa bir gruba özel çaba sarf ediyor, diğerine çaba sarf etmeden genel sözleşmeler mi yapıyor, bunları değerlendirmek lazım. Zaten incelemenin o nirengi noktaları bunlar, bunları yapmıyorsa o zaman bu sınırlamalar olmadan yapılanların da zaten iptal edileceği veya sorun yaratacağı da aşikâr. Bu rehberin yayınlanması konusunda, tabii biraz uluslararası alana bırakmak lazım diye düşünüyorum. Bizim idare bir rehber yayınlarsa, şimdi ayrı başka sıkıntılar olacak; yani idarenin rehber yayınlama imkânı var kendi içinde, ama hukuken bağlayıcılığı olmayacak. Bağlayıcılığı olmayan metinlerden de çok fayda sağlamamız mümkün değil. O yüzden OECD'nin biraz mekanizmalarını izlemek, biraz da çifte vergilendirme anlaşmaları vasıtasıyla bunlara hukuki zemin yaratmamız gerekir diye düşünüyorum.

Maliye'yle görüşme konusu; tabii ki aslında hep görüşmek lazım, her konuda, her ihtiyaç hissettiğinde. Zaten büyük mükelleflerin kuruluş amacı o; büyük mükelleflerle ilgili büyük firmalar sürekli bu bağlantıyı kuracaklar. Ama sistem öyle bir sistem haline geldi ki, sadece inceleme yapılması ve tarhiyat yapılmasına geldi. Danıştay'ın kuruluşunda olduğu gibi, Danıştay makamı danışma makamıydı; ama şimdi sadece yargı makamı olarak görev yapıyor. Dolayısıyla büyük mükelleflerle, olmayanlar açısından da olabilir ama, sürekli bu bağlantının kurulması lazım. Bir mukteza çıkarılmasının pratik faydası yok, çünkü zaten bağlayıcılığı yok.

## **SABAHAT SARIDERE TURKCELL**

Peşin fiyatlandırma anlaşmalarına benzer bir şey çıkarılabilir, o koruyuculuğuna...

## **PROF. DR. HAKAN ÜZELTÜRK GALATASARAY ÜNİVERSİTESİ**

Tabii bizde eksik olan yurtdışında bazı ülkelerde olduğu gibi bağlayıcı nitelikteki görüşler, muktezalar; bunlar yok. Onun sıkıntısını yaşıyoruz. Dolayısıyla böyle bir şey olabilirse, öyle bir mekanizma gelebilirse, olabilir, ama o şu anda uzun süredir normlar hiyerarşisi çerçevesinde sistemimizde bağlayıcı nitelikte yok.

Peki, o zaman son olarak Ersin Bey'e de söz vereceğim. Özellikle hukuk önemli dedik, bu kadar konuştuk. Şimdi Ersin Bey'in işi de çok zor, onunla da yıllarca Konsey'de birlikte çalıştık. Şapkalar farklıydı o zaman, şimdi şapkayı değiştirdi kendisi, ama eski şapkasından da kolay vazgeçemeyecek galiba. Çünkü yılların birikimi var, arkadaşlar da var, dostlar da var, o ikisini nasıl dengede tutacak, bakalım göreceğiz. Buyurunuz.

## ERSİN NAZALI YÜKSEL-KARKIN-KÜÇÜK AVUKATLIK ORTAKLIĞI

Hakan Hocam'a çok teşekkür ediyorum. Hâlâ bazen bunu çok yaşıyorum, bir-iki şapkayı aslında çıkartmaya çalışıyoruz diyeyim bir taraftan. Birincisi, eski hesap uzmanıyken şimdi masanın diğer tarafına geçtik. İkincisi, daha önce vergici geçiniyorduk, şimdi hukukçu olmaya çalışıyoruz. Ama aslında olması gereken -bugünkü konferansta da onu net bir şekilde anlıyoruz- tüm bunların dışında bunların ortak paydalarını biriktiren bir şey. Vergi hukuku dediğimiz aslında, şu anda konuştuğumuz temel sorunların nedeni de o aslında, o da şudur: Vergi hukukunun, şu ana kadar ben bunu birkaç konferansta daha söylemişim, son zamanlarda hukukunu unuttuk, daha çok vergisiyle ilgileniyorduk, ama inşallah bundan sonra vergi hukukuyla ilgilenmeye başlarız. Çünkü vergi hukuku diğer hukuk dallarından gerçekten çok farklı bir alan, ekonomik tüm işlemlerini ekonomik hayata dayandıran bir 'business' diyelim ya da bir iş dünyasını hukuk gibi kuralları statik olan bir alandan bakıp, ona sonuçlar bağlamaya çalışıyorsunuz. Şu ana kadar ki, benim de hatalarım oldu bu konularda belki de geçmişte, temel sorun da şu: Vergisel anlamda bir işleme sonuç bağlayabilmeniz için o işlemin hem ekonomik yönünü çok iyi biliyor olmanız lazım, hem de özel hukuktaki sonuçlarını çok iyi irdeleyip, mekanizmayı anlayıp, o işlemin sonucunda ortaya çıkan sonuca bir değer atfedebilmeniz lazım. Yoksa, başlangıçtaki bu silsileyi doğru takip etmediğinizde almış olduğunuz sonuç da yanlış oluyor. İşte bugün konuştuğumuz emsal fiyat yanlış oluyor, emsal bedel yanlış oluyor, işte aralık olmuyor; dolayısıyla çok zor bir alan. Konuşmamda da bahsettim, transfer fiyatlaması ise bunun dışında yine zor bir alan. Vergi zor, verginin içerisinde de en zor alanlardan birisi. Hakan Hocam da bahsetti, hukukçusu var bunun, muhasebe boyutu var, ekonomi boyutu var, tüm bunları da içeren başka bir alan aslında. Dolayısıyla bu alana hukukun çizgileri içerisinde nasıl bakabiliriz? Hiç de kolay değil, Can üstat da bahsetti. Konuşmamda yine bahsettim, hep gizli emsal savunma hakkı ticari sır diyor. Bugün bana hadi siz yazın bakalım bunların hepsini tolere edecek bir vergi maddesi ya da Vergi Kanunu dediğinizde, herhalde birkaç ay çalışmak lazım. Çünkü gerçekten bunların her biri farklı bir hukuk alanını ilgilendiriyor ve bunu koruyarak nevi şahsına münhasır bir kefiye koymamız lazım.

Dolayısıyla benim belirtmek istediğim, pratikte karşılaştığımız ve en önemli sorun olarak gördüğüm üç başlık var. Bir tanesi transfer fiyatlamasında cezaların farklılaştırılması, tek bir ceza uygulanmaması. Özgür Bey'in bahsettiği 'penalty protection' tarzı; mükellefin işlemlerinin incelenerek bu işlemlerde mükellefin iyi niyetini ortaya koyup koymadığı, çok net bir şekilde mükellef vergi kaçırma mı yapmış, yoksa gerekli ihtimam ve özeni göstermemiş mi; bunu ayırtlaştırarak bir çıkarsamada bulunması. Özellikle, işte gizli emsal yasaklansın, yasak olsun, evet güzel, işte savunma hakkı korunsun, çok güzel, ticari sırlar ifşa olmasın, çok güzel, tüm bunları bir potada eritip, bu özellikle belki de sadece transfer fiyatlamasına ilişkin olabilir, ayrı bir yasal düzenlemenin yapılması. Çünkü savunma hakkını ticari sırrı verdiğinizde bu sefer transfer fiyatlamasını mevcut uygulamamızda nasıl uygulayacağımızı bir idarenin tarafı olan bir insan olarak sorabiliriz, yani idare sorabilir. Emsal bulamayacağım, savunma hakkı var, ticari sır var, şimdi mükellef olarak baktığımızda da tabii ki savunma hakkımızı istiyoruz, rapor yazılmış, bir oran bulunmuş, bu oran nasıl oluşturulmuş, oranı alan firmaların ekonomik büyüklükleri nedir, işte hangi ülkeden malı ithal etmişlerdir, gelen mal ne kadar bir maldır? Örneğin, tanıtım amacıyla gelmiş, fiyatı indirimli bir mal mıdır, yoksa belli bir hacme ulaşmış mal

mıdır, tüm bunları bilmeden ben nasıl savunma yapacağım? Dolayısıyla bu konunun da ayrı bir detaylı yasal düzenlemeyle ele alınmasının çok yerinde olduğunu düşünüyorum.

Diğer bir boyut, özellikle karşılıklı anlaşma usulünün, yani transfer fiyatlaması incelemelerinin, eşzamanlı incelemeler, transfer fiyatlaması sonrasında çıkan vergi tarhiyatlarının da ülke idareleri arasında anlaşarak çözümlenmesine ilişkin bir yöntemin de sağlıklı olacağını düşünüyorum. Az önceki sözlerim Selçuk Bey'i incittiyse öncelikle özür diliyorum, ben ilaç sektörünü hedef göstermek istemedim, ama sadece transfer fiyatlama sıralarındaki gerçekten literatüre en fazla katkının yargı kararlarına baktığımızda ilaç sektöründen geldiğini görüyoruz. Örneğin, fikri mülkiyetin ilk sorgulanması 1978 Bausch & Lomb kararıdır. Amerika'daki Bausch & Lomb firmasının İrlanda'ya fabrikasını taşıması üzerine çıkan bir karardır. Yine şu anda mesela, karşılıklı anlaşma usulünde, yine literatürde çok önemli bir sorgulama yapılıyor. Bir firmanın katma değeri yaratan faaliyeti nedir? Bir ürün mü, ürünün kendisi mi katma değeri yaratır ya da marka mı katma değeri yaratır, yoksa pazarlama faaliyeti mi? Bu uyuşmazlık konusu da yine, GlaxoSmithKline'la ilgili, İngiltere ve Amerika vergi daireleri arasında. Şirket İngiltere menşeli, tüm fikri mülkiyet hakları İngiltere'de, üretim İngiltere'de yapılıyor, ama ürünler Amerika'ya pazarlanıyor. Şimdi İngiltere'yle Amerikan Vergi Dairesi anlaşmaya çalışıyor. Amerika diyor ki, bir ürünün marka değerini ya da katma değerini yaratan pazarlama faaliyetidir, dolayısıyla fikri mülkiyetlerin ve üretim teknolojilerinin çok bir değerinin olmadığını söylüyor. Diğer yandan, İngiltere Vergi Dairesi de diyor ki, hayır, önemli olan o ürünü ortaya koymaktır, ürün ortada olduktan sonra siz her zaman, üçüncü bir şahısla dahi pazarlamayı yapabilirsiniz. Burada, yanlış hatırlamıyorsam, 3 milyar doların üzerinde bir rakamdan konuşuluyor. Dolayısıyla dünya bunları tartışıyor ve şu anda İngiltere'de bu uzun zamandan beri tartışılan bir konu; yani iki vergi dairesi bu konuda bir anlaşmaya varmaya çalışıyor. Ama bizim şu anda mevcut uygulamamızda böyle bir şey gündeme geldiğinde, yani talepte bulunabilirsiniz, ama talepte bulunduğunuzda ne sonuç alacağınız belli değil. Benim şahsi kanaatim hiçbir sonuç almayacağınız. Dolayısıyla Vergi Usul Kanunu'na ya da ayrı bir yasal düzenlemeye konu edilip, karşılıklı anlaşma usulünün bir şekilde mevzuatımıza kazandırılması lazım. Zamanaşımı kısıtlamasının kaldırılması, bu konuda idareye yetki verilmesi... Çünkü mevcut idare konumunda ya da idareci pozisyonunda ben kendim olduğumda, mevcut durumda, ben hiçbir zaman karşılıklı anlaşma usulüne onay vermem. Bu yokluk ortamında idareyi de suçlamamak lazım, bu konuya ilişkin olarak da önemli bir yasal düzenlemenin yapılmasının faydalı olacağını düşünüyorum.

Tekrar kısaca ifade etmek istiyorum, gerçekten transfer fiyatlaması zor bir alan. Özellikle, grup içi işlemleri olan şirketler için önümüzdeki yıllarda da en çok konuşulacak konulardan bir tanesi haline gelecek. Çünkü biz gerçekten dünyayı, yurtdışını, çok geriden takip ediyoruz. İşte şu anda insanlar şirket yeniden yapılandırılmalarında transfer fiyatlamasının boyutunu konuşuyor. Bir şirketi kapatma kararı verdiğinizde bu şirkete bir tazminat ya da portföy tazminatı tarzında bir bedelin ödenip ödenmeyeceği, gayri maddi ya da maddi varlıklarını bir ekonomik aktiviteyi sattığında bunun sadece maddi varlıkların satışı mı olacağı, yoksa bunun içerisinde bir 'know-how'ın da birlikte gidip gitmeyeceğini tartışıyor. Ama maalesef şu anda bizim ülkemizde bunları tartışmıyoruz ya da bunu tartışmaya izin verecek yeterli ikincil düzenleme de yok. Dolayısıyla hem idare olarak, hem de sivil toplum örgütleri olarak, hem de bu işin içerisinde olan bizler olarak bu konuda



somut önerilerle idareye de gitmemiz lazım. Burada sorun var, sorun çıkıyor demek elbette çok kolay, ama bu sorunların aşılması için neler istiyoruz, neler yapılmasını öneriyoruz? İnşallah bu konferanstan sonra da ümit ediyorum ki, bu şekilde somut öneriler çıkar ve Can üstadın söylediği gibi şu andaki mevcut birleştirilmiş gelir vergileri tasarısı da bu sorunların çözümü için güzel bir dayanak noktası oluşturur. Çünkü Hakan Hocamın söylediği gibi vergide yorum yapma yetkisi sadece yargı organlarına ait, bizde verginin kanunilik ilkesi çok katı bir şekilde uygulanması gereken bir ilke. Dolayısıyla bazı şeyleri yasa olmadan, yasayla yapacağımız şeyleri tebliğle yapmak gibi bir anlayışımızın olmaması lazım. Teşekkür ediyorum.

## **PROF. DR. HAKAN ÜZELTÜRK** **GALATASARAY ÜNİVERSİTESİ**

Teşekkür ederim ben de. Tersten başlarsak, gayri maddi hak kavramı çok tartışmalı bir alan, uluslararası hukukta da çok tartışmalı. En çok da uluslararası vergi toplantılarına gittiğimizde karşılaşıyoruz. Orada da gayri maddi hakla ilgili her ülkenin birtakım alt düzenlemeleri var, tanımları var, kararları var, idarenin görüşleri var. Bizimle ilgili o konuda bir şeyler bulmak zor oluyor ve Türkiye'nin politikalarını orada anlatmak oldukça zor oluyor. Bununla ilgili, gayri maddi hak konusunda, hem kavram olarak, hem de transfer fiyatlaması bağlamında gerçekten bir şeyler yapmak gerekiyor.

Bu karşılıklı anlaşma usulü uluslararası hukuk mu? Uluslararası hukuk anlamında söylediniz. Tabii şu an çifte vergilendirme kapsamında böyle bir imkân var. Çifte vergilendirme yapısına da baktığımızda, bunları da çözümleyebilecek nitelikte. Herhangi bir yasal düzenlemeye ihtiyaç kalmadan da, çifte vergilendirme anlaşmaları da yasal, Anayasaya aykırılığı iddia edilemediği için, biraz da üzerinde bir konumda olduğu için orada aslında idarenin bu tür anlaşmalar yoluyla bazı şeyleri çözme imkânı var. Yani ekstra bir yetki vermek gerekmiyor bu konuda, zaten çifte vergilendirme düzenlemesi var.

## **ERSİN NAZALI** **YÜKSEL-KARKIN-KÜÇÜK AVUKATLIK ORTAKLIĞI**

Katılıyorum Hocam, düzenleme var, şimdi İngilizcesi'nde bunun 'may' veya 'shall' olması durumları var. Şimdi bizde eksilebilir ifadeyle çevriliyor, ama İngilizce'sine baktığımızda 'shall' de zorunluluk vardır, 'may' deyse bir inisiyatif vardır. Bizim, tabii son dönemde yapılan anlaşmaları dışarıda tuttuğumuzda, 'karşılıklı vergi daireleri anlaşabilirler' gibi ortada bir ifade söylüyor. Anlaşmaya başladığımızda, bu sefer idarenin yetkilerinin nerede başlayıp, nerede bittiği... Aslında yine, sınırları belli olmayan bir yetki mi veriliyor idareye, yoksa idare orada kendi sınırlarını mı belirleyecek konusuna geliyoruz. Dolayısıyla, az önce konuşmamda da bahsettim, örneğin İngiltere'de OECD'nin yorum notlarında, 'Ülke idareleri bunu zamanaşımı sınırlaması olmaksızın uygulasınlar' diyor. Şimdi 'anlaşabilirler' ifadesini kullandığınızda, anlaştığınızda, eğer 5 yıllık zamanaşımı süresi dolduysa, nasıl uygulayacaksınız bu hükmü? Yine iç hukuktaki düzenlemelere takılıyoruz. Bir diğer boyutu, siz bu yola başvurduğunuzda sizin mevcut iç hukuktan kaynaklanan haklarınız muhtel olacak mı, olmayacak mı? Ya da oradaki süreleri nasıl uygulayacaksınız? Dolayısıyla, bu boyutlarının da en azından detaylı bir biçimde ele alınması gerektiğini düşünüyorum.

**PROF. DR. HAKAN ÜZELTÜRK**  
**GALATASARAY ÜNİVERSİTESİ**

Bizde tabii, biraz ‘may’ olarak algılandığı için idareye de hareket tarzı rahatlığı sağladığı için... Ama bu konuda da, yine zamanaşımı konusunda da mesela, idare bazı düzenlemeleri yaptığı zaman idareye gidip de niye böyle yaptın ya da hukuka uygun mudur, değil midir bu anlaşma denilecek bir pozisyon yok şu anda, aslında denilmesi lazım.

**ERSİN NAZALI**  
**YÜKSEL-KARKIN-KÜÇÜK AVUKATLIK ORTAKLIĞI**

Kesinlikle Hocam. Anlaşmalarda da ‘may’ diyor zaten, ‘shall’ demediği için, bilmiyorum bizim vergi dairesi onu düşünüyor mu? Teorik olarak mümkün.

**PROF. DR. HAKAN ÜZELTÜRK**  
**GALATASARAY ÜNİVERSİTESİ**

Yapabilir, imkân olarak, teorik olarak, ama idarenin kendisine bağlı. Bu emsallerin mahkemeye sunulması herhalde bugün çok konuşacağımız konulardan bir tanesi olacak. Bu aslında bir kültür meselesi, yani mahkemelere sunulmazsa, yargıya sunulmazsa başka kime sunulacak? Dolayısıyla yabancı ülkelerde bu rahatlık var, bizde yok; çünkü idare mahkemeye giderse diyor bu bilgiler, ticari sır çerçevesinde Ersin Bey değerlendirdi, ama olsa da mahkemeler en azından bu mahremiyeti sağlamak zorundalar. Mahkemeler bunu koruyamaz diye idare düşünüyor, o yüzden vermiyor. Çünkü oraya gidince biliyorsunuz Türkiye’de kaleme düştüğü andan itibaren dosya, her türlü bilgi herkese açık hale geliyor çok rahatlıkla, onun sıkıntısı var. Bir başka ülkede aksine kararlar olabilir belki bilemiyorum, ama bu daha farklı, daha ciddi, daha kültürel olarak oturmuş bir şekilde uygulandığı için o sorun oluyor. Özel hukuk konusu doğru, yani vergi hukukçuları hepimizde öyle, benim de doktoram Birleşik Krallık’tan, orada özel hukuk doktorası yaptım. Aslında Türkiye’de kamu hukuku alanı içindeyiz. Bazı ülkelerde ikisi birlikte uygulanıyor. Vergi hukukunun da altyapısı maalesef tam net bir şekilde olmuyor, ama verginin temel müesseseleri aslında özel hukuka dayanıyor. Dolayısıyla karma bir niteliği olduğu da aşikâr.

Çok teşekkür ediyorum panelist arkadaşlarıma, biraz hızlı bir şekilde tamamlamış olduk. Umarım sizin sorularınızla biraz daha konuyu renklendirme imkânımız vardır. Sorular bakımından kendinizi tanıtırsanız sevinirim, çünkü kayda giriyor. İsim ya da firma ikisi birlikte olması daha iyi tabii ve kime yönelttiğinizi soruyu da söylerseniz veya ortaya yöneltiyorsanız da genel bir soru da olabilir, bu açıdan katkılarınızı alabiliriz. Buyurun.

KATKIILAR

**OSMAN ÖZEN**  
**GÖZDE YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLİK**

Ben soru sorma şeklinde değil de, en son tartışma konusu olan karşılıklı anlaşma usulünden başlayarak katkı vermeye çalışacağım. Ersin Bey'in de bahsettiği gibi, tabii kendi iç düzenlemelerimizle karşılıklı anlaşmaya gidildiğinde, bir ülkeyle yapılan anlaşmanın nitelikleri bizim iç mevzuata ve özellikle usul hukukuna uyar mı, uymaz mı gibi bazı konuların tartışmaları var. Uygulamada şöyle gidiyor bu: Tarhiyat yapıldığında, mükellef önce vergi davası açıyor haklarını kaybetmemek açısından, sonradan da karşılıklı anlaşma usulü prosedürünü başlatıyor. O prosedür başladıktan sonra da mahkemeye gidiyorsunuz ki, ben vergi anlaşmasının 24. maddesine dayanarak bir anlaşma usulünü başlattım, siz lütfen bunu bir bekletici neden sayın. Dolayısıyla bu anlaşma prosedürü ne kadar uzun sürerse sürsün, henüz olay, tarhiyat, bir dava aşamasında olduğu için zamanaşımı meselesi ortaya çıkmıyor. Eğer idareler karşılıklı anlaşıp da bir yere varırlarsa zaten, sonuçta ya tarhiyatı düzelterek, ya bir düzeltme mekanizması olacak, veya eğer Türkiye tarhiyatta haklıysa, o zaman mahkemede de muhtemelen kaybetme olasılığı zaten yüksek, bu sefer mükellef kendi başının çaresine bakmak durumunda kalacak. Dolayısıyla ben pratikte o kadar sorun görmüyorum, yani kendi usullerimiz içerisinde de bunun çözülmesi olasılığı var. Yeter ki idare anlaşma usulünü ve bu mekanizmayı kullanacak olsun veya kullanmaya niyetli olsun.

**ERSİN NAZALI**  
**YÜKSEL-KARKIN-KÜÇÜK AVUKATLIK ORTAKLIĞI**

Şu anda idarenin rehberi var, orada dava açmışsa davasından vazgeçmesi şartını istiyor diye hatırlıyorum.

**OSMAN ÖZEN**  
**GÖZDE YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLİK**

Ama anlaşma sağlanırsa.

**ERSİN NAZALI**  
**YÜKSEL-KARKIN-KÜÇÜK AVUKATLIK ORTAKLIĞI**

Hayır, karşılıklı anlaşma usulünün prosedürünü başlatmak için dava açmışsa davasından vazgeçmesini istiyor.

**OSMAN ÖZEN**  
**GÖZDE YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLİK**

Rehberde öyle olabilir ama illa vazgeçtim manasına gelmiyor bu, değil mi? Vergi anlaşmasında da öyle bir şey yazmıyor o maddede, dava açılmasın diye bir şey yazmıyor. Zaten bütün mesele Maliye Bakanlığı'nın olaylara olumlu, yapıcı yaklaşımıyla ilgili bir şeydir. Karşılıklı anlaşma prosedürünün fiiliyatta çok karşılaşmayışımızın nedeni de bence

bu usulün kullanılmasındaki idarenin gönülsüzlüğüyle ilgili. Bizim Türkiye’de yapılan tarhiyatlar o kadar kötü tarhiyatlar ki, gerekçesiz tarhiyatlar ki, bence Maliye Bakanlığı’nın bunları karşı tarafa savunacak gücü yok. Dolayısıyla başta ben girmiyorum bu işe diyor; çünkü kendi elemanının yazdığı rapora güvenemiyor. Benim gördüğüm öyle raporlar var ki, gerçekte bunlar üzerinden tarhiyat yapılması falan mümkün değil, doğrudan hıfzedilmesi gereken raporlar, yani ben de eski bir maliye elemanı olarak şimdi biraz sinirli olarak konuşuyorum, özellikle ilaç sektöründe yazılmış olan bazı raporları da görünce. Mesele demek ki, idarenin ve denetim birimlerinin transfer fiyatlaması meselesine ne kadar hakim olduğuyla ilgili bir şey. Transfer fiyatlamasıyla ilgili temel sorun, bu kanunda yazılan bir şey değil, fakat herkesin bilmesi gereken bir şey, maliyecilerin de bilmesi gereken bir şey, transfer fiyatlaması çalışmaları yapan kişilerin bilmesi gereken bir şey, OECD Rehberinde de açıkça yazıyor. Transfer fiyatlaması değerlemeleri kesin bir bilim değildir. Niye değildir? Siz ilişkili kişiler arasında gerçekleşmiş bir işlemi ilişkisiz olsalardı nasıl olurdu diye bakıyorsunuz. Bu hiçbir zaman doğrusunu bulabileceğiniz bir şey değil, çünkü bu zaten gerçekleşmiş, olmuş bitmiş bir olay. Siz, işlem bittikten sonra bu fiyat, acaba ilişki olmasaydı ne olurdu diye bakıyorsunuz. Dolayısıyla inceleme elemanları bu konuya yaklaşırlarken biraz esnek davranmaları gerekir. İlla yüzde 100 doğruluk derecesi söz konusu olmaz, çünkü böyle bir şey mümkün değil. Zaten olmuş bitmiş, ilişkili kişiler arasında gerçekleşmiş gitmiş. Üçüncü bir şahıs yapıyor olsaydı ne olacak hiçbir zaman bilmeniz mümkün değil zaten. Dolayısıyla öncelikle bunun bilinmesi lazım, yani bu kanunda yazan bir şey değil, ama, doğru transfer fiyatlaması dediğiniz zaman yaklaşık bir şey arıyorsunuz siz, dolayısıyla bunu bilerek hareket ediliyor olması lazım.

İkincisi de, ilişkili kişinin tanımı. Maalesef bizim kanun çok geniş bir tanımlama veriyor ilişkili kişi konusunda. En azından eski kanundaki kriter daha iyiydi. Yani bir sermaye, denetim ve kontrol gücü varsa ilişkili kişi sayıyordu. Şimdi ilgili kişi, yani CEO’nun bacağına şirketi de ilişkili kişi oluyor, benimle başka birisi, aynı dernekte üyeysek bizim şirketlerimiz de ilişkili kişi oluyor. Böyle bir şey mümkün değil. Sabahat Hanım yüzde 25’ten bahsetti Almanya’da, doğru, ama Amerika’da yüzde 50’den fazla kontrol gücünün olması lazım ilişkili kişi sayılması için. Amerikalıların yüzde 49’una sahip olduğu bir şirkette burada siz Amerika’dan fiyatlandırmanızı nasıl yaptınız deyince size ne ki diyor, ben sizin sadece yüzde 49’unuzum diyor, ben sizi kontrol etmiyorum ki diyor. Yani ilişkili kişi dediğiniz zaman bir şeyi empoze etme gücü olan birisi olması lazım. Tesadüfen diyelim ki, Turkcell’in hisse senedini piyasadan almışsa ve tesadüfen bana da bir hizmet veriyorsa, şimdi bu o kişi Turkcell’e nasıl bir şey empoze edebilir, değil mi? Dolayısıyla objektif bir kriter konulması lazım, ya sermaye ve sermayedeki kontrol gücüyle veya yönetimdeki kontrol gücüyle bir ilişkili kişi tanımının yapılması lazım. Öbür türlü binlerce kişi sizin ilişkili kişiniz oluyor ve onları raporlamadığınız zaman da dokümantasyon yükümlülüğünüzü yerine getirmemiş oluyorsunuz. Böyle bir muğlak kural söz konusu olamaz. Uygulanması da mümkün değildir muğlak olduğu için.

Öbür konu da ispat külfetinin kime ait olduğuyla ilgili. Doğrusu, transfer fiyatlaması maddesi yazılırken hiç ispat külfeti illa mükellefte olsun diye bir şey akla gelmedi, sadece doküman etme yükümlülüğü var. Öbür taraftan ispat gücü hala Vergi Usul Kanunu’nun 3. maddesindeki haliyle duruyor. İktisadi, ticari ve teknik icaplara aykırı olan bir hususu iddia eden kimse bunu ispatla mükelleftir. Ben mükellef olarak kendi dokümantasyonumu hazırlamış, transfer fiyatlamasına konu işlemlerimi doküman etmiş ve ticari gerekçelerini

emsallere uygun bir şekilde ortaya koymuşsam, artık inceleme elemanının bunun aksine bir şey söylemesi için onun artık onu ispatlaması gerekir. Benim orada bir şey ispatlamam gerekmiyor.

Son konu da transfer fiyatlamasıyla ilgili düzeltme mekanizması. Transfer fiyatlaması için bence kâr payı addederek düzeltme mekanizması doğru çalışmıyor. Yani yüzde 80 çalışıyor diyelim, ama yüzde 20'lik kısımlarla ilgili pek fazla bir anlam ifade etmiyor. Oradaki düzeltme mekanizmasını kâr payı addetme olayından çıkarıp, gelir-gider, maliyet unsurlarının karşılıklı düzeltilmesi şeklinde bir yere getirmek lazım ki, bir anlam ifade edebilsin. Yani yönetim kurulu üyesine ücret olarak kaynakta tam vergilemeye konu olmuş emsaline nazaran yüksek maaş verirsiniz, o da transfer fiyatlandırması oluyor. Dolayısıyla siz ona örtülü kazanç aktarmış oluyorsunuz, kâr payı vermiş oluyorsunuz. Bu sonucu itibarıyla Hazine'ye net gelir sağlamayan biraz anlamsız bir durum. İnşallah yeni Gelir Vergisi Kanunu Tasarısı'nda bunlar ele alınabilir ve düzeltme imkânı bulunabilir. Teşekkür ederim.

## **PROF. DR. HAKAN ÜZELTÜRK** **GALATASARAY ÜNİVERSİTESİ**

Çok teşekkür ederim katkılarınız için, Osman üstadın da zaten uluslararası vergi konusundaki engin bilgisini takdir etmiştik. Vergi Konseyi çalışmalarında birlikte çalışma fırsatı bulduğum için ben de çok mutlu olmuştum. Dokundukları noktalarda da haklı olduğu birçok şey var, bir kısmını konuştuk, bir kısmını kendisi söyledi. Zamanaşımı konusunda evet, yani en azından dava sürdüğü müddetçe devam edecektir. Rehberde yazmasının, vesaire önemi yok, ikincil kaynak ya da kaynak bile değil belki en azından, o yüzden hukuken çok ön planda değil. Bu ilişkili kişi bakımından, tabii birtakım sınırlar olabilir. Her ülkenin bu konuda sınırları var, ama bizde de daha açık düzenlemeler, belki getirilmesi mümkün olacaktır. Zaten altyapısı hazır, fakat en azından idarenin bu konuda transfer fiyatlandırmasıyla ilgili bazı adımlar atması gerektiği aşikâr. Bu konu idarenin şu anda kendisini aşan bir konuma gelmiş durumda; transfer fiyatlandırılması kavramı idare uygulamalarının çok ötesine çıktı, çok büyüdü. İdare bu konuya yetişemiyor, yani yetişmiş eleman bakımından da, düzenlemeler bakımından da, hukuki altyapı bakımından da maalesef yetişemiyor, yargı yetişemiyor. Dolayısıyla bu konuda acil bir önlem alınması gerekiyor. Çünkü hep sermaye girişi hızlanıyor, yabancı menşeli şirketler artıyor, ama onların da en çok karşılaştığı sorun bu. Bunun öncelikle çözülmesi lazım. İspat külfeti bakımından, doğru raporlama konusunda, fakat bizde herhangi bir açık düzenleme de olmadığı için şu anda ispat yükü külfeti temel olarak iddia eden makamdır, yani idarededir. Aksine o mutad durumun dışında bir uygulama varsa, dokümanite edilmesini tabii ki isteyecektir. Eğer edemiyorsa ya da ondan sonra ortaya başka bir durum çıkıyorsa, ispat külfetinin yer değiştirmesi müessesesi hukukta var, ispat külfeti yer değiştirecek. Ama olmadığı müddetçe bütün bu ihtimallerde idare vergi kaçırıldığını transfer fiyatlandırması yoluyla iddia ediyorsa, ispat da edecektir bir şekilde. Dokümanlara bağlı olarak farklı şeyler olacaktır.

## ABDULKADİR KAHRAMAN KPMG

Hocam, teşekkür ediyorum. Ben iki katkıda bulunmak istiyorum. Bir tanesi bu karşılıklı anlaşma usulüyle ilgili, Osman üstadın söylediğine katılıyorum. Bizdeki sorun çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmaları, Türkiye'nin 80'e yakın ÇVÖ anlaşması var. Bu anlaşmaların hepsinde karşılıklı anlaşma usulü var ve oradaki ifadenin, yani lafzın İngilizce 'may' ya da 'shall' olmasının bana göre bir önemi yok. Yani orada idare kendi organizasyonel yapısını oturtur; bu konuyu ben çözmek istiyorum diye yaklaşırsa, sorunu çözebilir. Buna bir engel yok diye düşünüyorum. Orada sorun inisiyatif almıyor olması. Bizim şu anda karşılaştığımız birkaç tane vaka var, o vakalarda idarenin, bir mükellef başvurduysa, idare üzerinden diğer yetkili makam başvurduysa, yapması gereken şudur: Dosyayı iyice inceleyip, eksiklikleri var mı, yok mu tamamlaması, emsal analizi nedir onu sunmasını istemesi gerekir. Ama bizim idaremiz şu anda bunu yapmıyor. Bunu birkaç örnekte görüyoruz. Bu incelemeleri, bu başvuruları denetime gönderiyor, buna bir bakın diyor. Gönderirken de, burada incelemeyi yapın, en azından şunu da diyebilir: İnceleme yapılsın, emsallere uygunluk olup olmadığı konusunda bilgi verilsin, onun sonucuna göre de ben karar vereyim. Böyle bir şey de demiyor, denetim elemanı da alıyor bakıyor, ya tarhiyat yapıyor ya da uygundur deyip kabul raporu yazıp gönderiyor. Böyle bir şey olduğunda da sizin karşılıklı anlaşma usulünü çalıştırmanız mümkün değil, böyle bir uygulama işlemiyor.

Diğer konuşmacılar da belirtti, şu an Gelir Vergisi Kanunları, Gelir Vergisi ve Kurumlar Vergisi Kanunu birleştiriliyor biliyorsunuz. Orada bence özellikle transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımı durumunda düzeltme işleminin yapılabilmesi için, şu anki kanunda hem örtülü sermayede var bu sorun hem de transfer fiyatlandırmasında var, mutlaka bir vergi ödenmiş olması gerekir diye bir ibare var 13. maddenin 6. fıkrasının son cümlesinde. Ona bakacak olursak şöyle diyor: *"Tarh edilen vergilerin kesinleşmiş ve ödenmiş olması şarttır"*. Sizin şirketlerinizden bir tanesi zarar ediyorsa, siz bundan kar elde ediyorsanız, yani size onu dağıtan şirketiniz eğer zarar ediyorsa, diğer bir deyişle 1 lira dahi olsa bir vergi ödemiye, kar elde eden şirket olarak siz bu düzeltmeden yararlanamıyorsunuz. Yani iştirak kazançları istisnasından yararlanamıyorsunuz ve yararlanmışsanız da inceleme sonucu mahkemeye taşıdığınızda yargı da bu tarhiyatları şu anda onamaya başlıyor. Çünkü ne dedik? Hep baştan beri siz de söylüyorsunuz lafız önemlidir diye, ruhuna bakmadan kanunun, Vergi Kanunları aslında lafzı ve ruhuyla hüküm ifade eder. Burada aslında beyannameyi vermiş olması, zarar beyan etmiş olması durumunda bir tarhiyat işlemi vardır, orada aslında mutlaka vergi ödenmiş olması gerekmiyor, ama buradaki lafızda bir tedvin zaafı var eğer ruhuna bakmasanız. Bunun da Gelir Vergisi Taslak Kanun aşamasında düzeltilmesi gerekir. Ciddi anlamda bu bir sıkıntıya neden oluyor. Çünkü hem diğer tarafta reddediyorsunuz, öbür tarafta da indirtmiyorsunuz aslında bu kazancı, bu da ciddi bir sorun.

**PROF. DR. HAKAN ÜZELTÜRK**  
**GALATASARAY ÜNİVERSİTESİ**

Açık olmadığı zaman ruh konumu da önemli oluyor, lafız dışına da çıkabiliyoruz tabii, ama burada bazı şeyler net olarak idare tarafından ortaya koyulunca, bazı şeyleri de mahkeme farklı yorumlama imkânına sahip olmuyor. Orada bir sıkıntı oluyor. Bu ‘may’, ‘shall’ konusunda da zaten, değiştirme idarenin takdirinde. Buna ‘may’ de yazar, ‘shall’ de yazar. Bu konuda ‘may’ yazıyorsa elastik olsun diye, orada da isterse ‘shall’ yazsın, kendisine bağlı. Üstat, sizin bununla bağlantılı değil mi?

**OSMAN ÖZEN**  
**GÖZDE YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLİK**

Aslında Can Bey’in burada belki bir şey söyleyeceğini tahmin etmiştim. Aslında o cümlecik *“tarh edilen vergiler kesinleştikten sonra”* diye başlıyor. Dolayısıyla o cümlenin arkasında mükellefin kendiliğinden gönüllü olarak yaptığı düzeltmelerde, o cümlenin çalışmaması lazım. Orada tarh edilenden kasıt, inceleme yapıp resen ve ikmalen bir tarhiyat söz konusu olursa, o zaman o tarhiyatların kesinleşmesi lazım ki, öbür tarafta bir düzeltme yapılabilirsin. Dolayısıyla bunun mefhumu muhalifinden mükelleflerin kendileri, örtülü sermaye oluşmuşsa mesela, dönem sonu itibarıyla karşılıklı düzeltmeyi yapmamaları için bir neden yoktur.

**PROF. DR. HAKAN ÜZELTÜRK**  
**GALATASARAY ÜNİVERSİTESİ**

Ama tarh edilen işlemi genel bir ifade, sırf idarenin yaptığı bir işlem olarak algılamamak lazım verginin tarhını.

**OSMAN ÖZEN**  
**GÖZDE YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLİK**

Anladım ama bu cümlenin arkasındaki mantık bu. Resen ve ikmalen yapılan tarhiyatlarda öbür tarafın vergisi kesinleşmeden diğeri o imkândan yararlanamasın diyedir.

**PROF. DR. HAKAN ÜZELTÜRK**  
**GALATASARAY ÜNİVERSİTESİ**

Onlar da olabilir.

**CAN DOĞAN**  
**ANADOLU GRUBU**

Osman Üstad’a karşı cevap hakkı kullanıyormuşum gibi algılanmasın, aslında benzer şeyleri söyleyeceğiz, çünkü bu konular üzerinde Konsey’de de beraber çalıştık, bütün bu



konuları o zamanlar da birlikte tartışmıştık. Aynı şeyleri farklı cümlelerle söylüyor olabiliriz zaman zaman.

Sondan başlayayım. Gönüllü düzeltim konusunda bir sorun var gerçekten, mevcut tedvinin yarattığı bir sorun var. Kanundaki “kesinleşmesi ve ödemesi” tabirini getiriliş amacının dışına taşarak yorumlarsak, böyle bir sorunla karşılaşyoruz. Tabii buradaki tedvinin koyduğu baraj gerçekten biraz daha açık; ben konuşmamın başında vergi kanunlarının yazıldığı gibi okunmasıyla ilgili örneği verdiğimde, bu ifadem bir metafordu. Lafzın geri plana atılıp inkâr edilmesi anlamında değildi, ama sadece okuduğunuz şeyi anlamlandırıp, uygulamaya dökerken, yazılanların gerisinde bir külliyatın olduğunu bilme mecburiyetine dikkat çeken bir metafordu. Notlarım arasında vardı bu sorun, şimdi yeri geldiği için değinmiş oldum. Düzeltmeye yönelik hükümler tartışılırken, idarenin de şöyle bir kaygısı vardı: “işlemin taraflarından birisine ek tarhiyat yapıp diğer tarafa da düzeltme mekanizması yoluyla vergi iadesi yaptığımızda; iadeyi alan taraf ihtilaf yaratmazken tarhiyata muhatap olan taraf yargıya giderse, hatta davası kabul edilirse, düzeltmenin de düzeltilmesi gerekecek. En doğrusu, tarhiyatın muhatabından istenen vergiler kesinleştirilip ödmeden diğer tarafa düzeltme yapılmamasıdır.” İşte bu kaygı nedeniyle mevcut kanundaki hükme “kesinleşme ve ödenme” ifadeleri eklendi. Oysa şimdiki okumamızda, ifade sadece ek tarhiyat istenen halleri değil, gönüllü düzeltimleri de engelleyecek şekilde geniş yorumlanıyor. Hatta ek tarhiyatın kesinleşmesi değil, bir fiili ödeme ile sonuçlanması gerektiği bile ileri sürülebiliyor.

## **ABDULKADİR KAHRAMAN KPMG**

Burada bahsettiğim konu bir mükellef nezdinde inceleme yapıp, onun sonucunda tarhiyattan bahsetmiyorum. Ben grup şirketlerinden bir tanesi diğerinden dönem sonuna gelindiğinde, elde ettiği geliri kendiliğinden düzeltmeye tabi tutmasından bahsediyorum.

## **CAN DOĞAN ANADOLU GRUBU**

Gönüllü düzeltmeden söz ediyoruz, evet.

## **ABDULKADİR KAHRAMAN KPMG**

Bir dakika, sen burada vergi ödememişsin, dolayısıyla vergi ödemediğin için, mesela öbür taraftaki kazancı, faiz olmaktan çıkarıp ya da neyse yani kazancına çeviremiyorsun. Burada engel olan bu, tarhiyata gelmiyoruz daha.

## **CAN DOĞAN**

### **ANADOLU GRUBU**

Ben Hakan Hoca'nın söylediği gibi gönüllü düzeltimde de, iki tarafın da kendiliğinden beyanda bulunarak birinin 'kanunen kabul edilmeyen gider' yapıp, diğerinin indirdiği ve buna göre de tahakkuk fişinin hazırlandığı durumu "tarhiyat" olarak düşünüyorum. İhtirazi kayıt da yoksa, beyan üzerine yapılan bu tarhiyat kural olarak, kesindir. Burada gönüllü düzeltme engel yaratan unsur, 'ödenme' sözcüğüdür. Bir taraf zararda olabilir veya başka bir nedenden dolayı ödenecek vergisi çıkmıyor olabilir. Bu durumdaki mükellefe düzeltme yaptırmadığınızda, evet, lafız sizden yana görünüyor ama adalet değil. Bu bir sorun ve en azından yeni kanun tasarısında çözülmesi gerekirdi.

Birkaç başlık birden not almıştım, devam edeyim mi, yoksa sona mı bırakalım?

## **PROF. DR. HAKAN ÜZELTÜRK**

### **GALATASARAY ÜNİVERSİTESİ**

En son hepsi olsun. Özgür Bey söz istemişti, mikrofon verelim.

## **DR. ÖZGÜR TOROS**

### **DELOITTE**

Sağ olun. Ben zaten konuşmacı olduğum için şimdi zamanı teketime almak istemiyorum, o yüzden bir taşla mümkün olduğu kadar çok kuş vurmaya çalışacağım. Selçuk Bey'in bahsettiği konudan başlamak istiyorum, burada emsal konusuna girmek istiyorum. Sunumumda söylediğim gibi emsal konusunda bu karşılaştırabilirlik analizi çok önemli ve bunun beş boyutu var: Mal ve hizmetlerin nitelikleri, ekonomik şartlar, sözleşme şartları, risk ve işlem analizi, vesaire. Şimdi bu ilaç sektöründe yapılan tarhiyatlarda aslında sorun şuydu: Bu tip uzlaşmazlıklarda hangi emsal test edilen işleme en yakınsa o kazanır, onun kazanması lazım ve bu değerlendirmenin yapılabilmesi için bir karşılaştırabilirlik analizi yapılması lazım. Şimdi Selçuk Bey'in bahsettiği davalarda bu karşılaştırabilirlik analizi yapılmadı, çok sığ yapıldı. Denildi ki, iki maddenin moleküler yapıları aynıysa, fiyatları da aynı olmalı. Şimdi bu sadece malın niteliklerine bakıyor ve diğer hiçbir karşılaştırma boyutuna bakmıyor. Olayın mesela ekonomik koşullar boyutu var. Eğer aktif maddeyi siz bazı ülkelerden alırsanız, o ülkelerden aldığınız aktif hammaddeyle ürettiğiniz ilacı Avrupa Birliği'ne satamazsınız. Dolayısıyla aktif maddeyi kimden aldığınız çok önem kazanıyor, çünkü Avrupa Birliği'ne satabilirsanız, bütün dünyada satabilirsanız o ilacı, o zaman onun ekonomik potansiyeli çok daha yükseliyor. Ama sadece belli bir coğrafyada satabilirsanız o ilacı, onun potansiyeli çok düşüyor. Mesela, bu tip şeylere de bakılması gerekli. Dolayısıyla buna bütün boyutlardan bakmak gerekiyor. Bu da emsalleri niye halka açık kaynaklardan seçmek zorunda olduğumuzu gösteriyor ve idarenin elindeki bilgileri halka açmasındaki zorluğu gösteriyor. Çünkü idare eğer elindeki bilgileri emsal olarak halka açacaksa, burada tek bir boyutu değil, bütün bu boyutlarda değerlendirmeyi yapabilecek kadar bilgiyi halka açması lazım. Bu kadar geniş çapta, yani ekonomik koşullar, sözleşme şartları, mal ve hizmetlerin nitelikleri, işlem ve risk analizi gibi o işlemle ilgili bu kadar değişik boyuttaki bilgiyi de halka açtığı zaman, o işlemin kime ait olduğunu belirlemek büyük bir ihtimalle

mümkün hale gelecek ve vergi mahremiyeti zarar görmüş olacak. Bu yüzden Maliye'nin elindeki bilgileri halka açmasının önünde böyle bir sorun var. Sadece işlemin miktarını, hacmini ve malın cinsini açıklaması yetersiz, çünkü ona karşı savunma yapmak isteyen bir mükellef, eğer idare böyle bir gizli emsalle geliyorsa mesela, ne diyecektir? Ben ekonomik koşulları da bilmek istiyorum, sözleşme şartlarını da bilmek istiyorum, işlem ve risk durumlarını da bilmek istiyorum ki, ona göre savunmamı yapacağım. Onları da bana açıklayın, açıklamak zorundasınız diyecektir savunma hakkını yerine getirebilmesi için. Böyle bir sorun var idarenin elindeki emsali açmakta. O yüzden Türkiye'de veri açıklama zorunluluğu olmadıkça biz, kısa vadede en azından, dış emsallere mahkûm olacağız gibi bir görüntü var. Yeni Türk Ticaret Kanunu'yla bizde veri açıklama zorunluluğu gelecekti birçok şirkete. Eğer o olsaydı, örneğin gelir tabloları açıklanacaktı web sitelerinde vesaire, o olsaydı, bizde de bir veri tabanı oluşabilirdi, Türk veri tabanı oluşabilirdi, ama o olmadığı için kısa vadede ben yine dış emsallere mahkûm kalacağımızı düşünüyorum. Bu birinci konu.

İkinci konuda da, nasıl emsallere, böyle beş değişik boyuttan emsal karşılaştırmalarına bakmamız gerekiyorsa; ilişkili miyiz, ilişkili değil miyiz konusuna da o gözle bakmak gerekiyor. Yani sığ bakmamak gerekiyor, geniş bakmak gerekiyor. Mesela, ilişkili işlemler. İlişki konusunda da sizin anlattığınız türde sıklıklar var değil mi? Ben gittim borsadan Migros'un bir tane hissesini aldım. Akşam eve giderken Migros'tan yarım kilo domates aldım, oldu mu size ilişkili işlem. Yani işin bu boyutu var. Bir de öbür boyutunda da uzun süreli işlem konusunu duyuyoruz. Yani biz eğer bir yıldan fazla ticaret yaptıysak o zaman ilişkiliyiz. Zaten kanunda da şöyle yazıyor: *"Eğer bir grup diğer gruba ürettiği malın çoğunu satıyorsa ya da onun hammaddesinin çoğunu bir kişiden alıyorsa sürekli olarak, mesela bir fason üretim ilişkisi, onlar sermaye bakımından tamamen bağımsız olsalar bile ilişkili sayılabilirler"*. Bu tip bir bakış açısı sorun yaratıyor. Opsiyonlara bakmak lazım; yani iki taraf olarak uzun süreli ticari ilişkiye girmemiz illa ilişkide olduğumuz anlamını getirmemesi lazım, yani başka bir şeylere bakmamız lazım. Kendi serbest rızamızla mı girdik o bir yıllık ya da 5 yıllık bir ilişkiye, yoksa başka faktörler mi var, ona bakmak lazım. Şimdi mesela, ben kirada oturuyorum ve ev sahibiyile ilişkili değilim, ama bir yıllık kontratım var, ama niye ilişkili değilim? Çünkü o kontrat imzalanırken kimse benim kafama silah dayamadı, ev sahibinin kafasına silah dayamadı ve o bir yıllık kontrat bittikten sonra ikimizin de opsiyonu var. Ben ayrı bir eve çıkabilirim, ev sahibim de o evi başka birine kiraya verebilir. O yüzden bir yıllık ticari ilişkimizin olması ilişkili olduğumuz anlamına gelmemeli. Çok teşekkürler.

## **PROF. DR. HAKAN ÜZELTÜRK**

### **GALATASARAY ÜNİVERSİTESİ**

Tabii süreye bağlı bir ilişki sıkıntılı, bunun olmaması gerekiyor, ama bununla ilgili altyapının kurulması gerekiyor. Hep aynı yere dönüp geliyoruz. Bu emsal konusunda da aynı sıkıntı, zaten Sabahat Hanım da bahsetti, bağımsız tedarikçiler dediniz, değil mi? Aynı normal ilişkili kişiyle farklı bir sözleşme yapmıyoruz ki dediler. Doğrudur, dolayısıyla bu sözleşmelerin incelenmesi lazım. Yine biraz önce söylediğimiz meseleye geldik. Tabii bu konunun, özellikle emsalle ilgili görüşlerinizde, yurtdışındaki uygulamalarında gizlilik sözleşmesi veya bunları açıklayanların muhatap oldukları bazı hukuki yaptırımlar var. Türkiye'de bu altyapı yok maalesef, bunlar olmadığı için de şu an siz haklı olarak bütün bu

bilgileri verecek miyiz, verince o şirket ne diyecek? Doğru, ama bununla ilgili idare hem adım atmayıp, hem bu bilgileri vermiyorsa, o zaman savunma hakkını tabii ki gündeme getireceksiniz. İki tane yanlış bir doğru etmiyor, dolayısıyla getirmek lazım. Tayfun Bey, buyurun size söz verelim.

## **TAYFUN İÇTEN ECZACIBAŞI HOLDİNG**

Hocam, teşekkür ederim. Bu konuyla ilgili olarak temel sıkıntı emsal olarak neyi alacağımız konusu oluyor. Geçmişteki örtülü kazanç düzenlemelerinde aslında meslek odalarının birtakım oranlarını kullanıyorduk ve mahkemeler de bunlara rağbet gösteriyorlardı. Bunlar mükellef yönünden de bir anlamda kendini ifadelendireceği veya dayanabileceği kriterler oluyordu. Sanayi Odasının fire zayıf nispetleri vardı, başka konular da vardı vadelerle ilgili olanlar falan. Bunlar aslında meslek komitelerinin karar verdikleri hususlar oluyordu. Burada ben Özgür Bey'e de, bir anlamda konunun çok içinde yurtdışında da bu konuları çalıştığını biliyorum... Biz devamlı idareden Türkiye gerçeklerinde bir veri açıklamasını bekliyoruz. Ersin Bey değerlendirmesinde, Türkiye İstatistik Enstitüsü'nden bahsetti, o da birtakım istatistiki bilgiler topluyor. Öbür taraftan meslek odalarının da topladığı birtakım bilgiler var. Yurtdışında, Almanya'da örneğin, yine birtakım bilgilerin toplandığını ve bunların sektörel bilgi olarak yayınlandığını biliyorum. Tabii transfer fiyatlandırmasındaki söz konusu emsal değerlendirmesinin çok daha kapsamlı bir bilgi olduğunun farkındayım, ama şunu sormak istiyorum: Diyelim ki, meslek odaları kendi üyelerinin, özellikle Türk Ticaret Kanunu yeni çıktıktan sonra da bunların denetiminden geçmiş Türk Muhasebe Standartları'na göre de birtakım denetimden geçmiş sonuçlarını, sonuçta bunlar genel kurullarında da paylaşacaklar ve internet sitelerinde yayınlanma imkânları şu an yok ama meslek odalarının, üye şirketleri içinde dışarıdan profesyonel destek alarak neyin olabilirliği, neyin olamazlığı konusunda birtakım çalışmalar yaparak, bu çalışmalar çerçevesinde de bunu meslek komitelerinden... Çünkü transfer fiyatlandırmasında da tek vergi gözlüğü yok, yani bunun teknik ayağı var, ekonomi ayağı var, diğer pazarın gerçekleri konusu var. Onun için yurtdışındaki emsaller de Türkiye'de gerek şirketler, gerekse idare tarafından kabul edilmeyebiliyor. Dolayısıyla Türkiye gerçeklerine göre, burada meslek odaları da profesyonel destek alarak ve gerekli gizlilik anlaşmalarını yaparak, hiç olmazsa kendi meslek odasına üye şirketleriyle, en azından bazı konularda bilgi verebilecek çalışmalar yaparak, raporlar hazırlayamazlar mı? Bunlar mahkemeler tarafından da dikkate alınabilir diye düşünüyorum. Teşekkür ederim.

## **PROF. DR. HAKAN ÜZELTÜRK GALATASARAY ÜNİVERSİTESİ**

Tabii kullanılabilir. Bir şeyi eklemek istiyorum burada. Gizlilik anlaşmaları firma bünyesinde yapılabilir tabii, özel hukuk çerçevesinde buna bir engel yok belki, ama aynı zamanda müeyyidelerinin olması lazım. Devletin ya da hükümetin bu konuda, yapmayanlara karşı müeyyidesi olmazsa zaten kuralın anlamı yok. Müeyyideyi gerektirecek bir altyapı düzenlemesi özellikle yapması lazım, yoksa eksik olur. O olursa dediğiniz tabii ki çok mantıklı olabilir.

## **TAYFUN İÇTEN ECZACIBAŞI HOLDİNG**

Odalarla şirketler arasında anlaşmalar yapılabilir, dolayısıyla o meslek örgütünden çıkacak olan bilginin gerçekliği anlamında, firmalar kendi bilgilerinin alenileşmesi anlamında belki belli kamufyajlar sağlanabilir, güven içinde hareket edebilirler. Artı o çıkacak olan rapordan kendileri de faydalanacaklar. Ben, oradaki güvensizliği ortadan kaldıracak, özel hukuk içindeki bir yaptırım, meslek odalarıyla beraberce düzenlenebilir diye söylemek istemişim.

## **PROF. DR. HAKAN ÜZELTÜRK GALATASARAY ÜNİVERSİTESİ**

Tabii, olabilir, ben sadece bu konuda tereddütlü olanlar için söylemişim. Açıklarsa ne olacak? İşte gizlilik anlaşmaları, belki maddi birtakım konular, ama cezai yaptırımının da olması lazım en azından ki korkutucu olabilsin. Belki birlikte olabilir.

## **KEMAL UZUN KOÇ HOLDİNG**

Hakan Bey, ben de birkaç konuda görüşlerimi iletmek istiyorum. Bu karşılıklı anlaşma usulünde sanırım bir yanlış anlaşılma var. Şöyle ki, çifte vergilendirme önleme anlaşması düzenlemesine bakıldığında 9. madde ‘associated company’leri düzenliyor ve maddenin özüne baktığımız zaman madde aslında transfer fiyatlandırması incelemesini yapan ülkeye ciddi bir inisiyatif veriyor. Tarhiyatı yaparken karşı tarafa danışarak, karşı tarafın rızasını alarak tarhiyat yapacaksınız şeklinde bir zorunluluk getirmiyor bu ülkeye. Çok genel bir düzenlemeyle transfer fiyatlandırması da çifte vergilendirmenin ortaya çıktığı üç alandan biri olduğu için, anlaşmanın çözdüğü üç alandan biri olduğu için, bu incelemeyi yapan ülkeye tarhiyat yapma yetkisini veriyor. Akabinde diğer ülke yapılan tarhiyatı haklı bulursa bu düzeltmeyi yapabilir, “may”ı orada kullanıyor. Dolayısıyla burada, bizatihi transfer fiyatlandırması incelemesini yapan ülkeye siz ancak karşı tarafın rızasıyla önceden orayla anlaşarak bunu yapmak zorundasınız gibi bir düzenlemeyi içermiyor 9. madde aslında. Tabii böyle olması çok daha iyi olur. Yani karşılıklı görüşerek doğruyu bulmaları çok daha iyi olur. Çünkü bir tarafın tarhiyatı yapıp da, mahkemeye gittikten sonra kesinleşip vergiyi verdikten sonra diğer tarafın düzeltmeyi yapması bizdeki yargı sürecine bakarsanız 10-15 yılı bulabilir, ama mevcut düzenleme çok fazla idareyi de suçlamamak lazım, buna imkân veren bir düzenleme değil. Yani siz tarhiyatı yaparken niye karşı tarafın rızasını almadınız, niye karşı tarafla konuşmadınız noktasındaki bir düzenleme değil.

Birkaç konu daha var. Bir diğer konu bizim maliye açısından transfer fiyatlandırması düzenlemelerinin tabii TTK’da da bir izdüşümü var. Bağlı şirket raporları, sermaye piyasasında izdüşüm var. İlişkili kişilerin tanımı farklı, kapsama girecek, hesabı verilecek ilişkide işlemlerin tanımı farklı, o düzenlemelerdeki en büyük sıkıntı maliye kadar emsallere uygunluk ilkesinin net açılammış olmaları. Pratikte diğer raporlarda maliye için düzenlenen raporlara atıf yapıyoruz. Yani bu konudaki detaylı düzenlemeler işte şu yönetmelik, şu kanun gereğince hazırlanan transfer fiyatlandırması raporlarında yer almaktadır gibi özet bir bilgiyle geçiyoruz.

Diğer bir konu ilişkili kişi tanımı hakikaten çok ciddi bir sıkıntı, bence en büyük sıkıntı o. Osman üstada fazlasıyla katılıyorum. Transfer fiyatlandırmasındaki temel mantık; birbirleriyle kişiler öyle ilişkili halledirler ki, fiyatı manipüle ederek bir şekilde kâr noktası, gümrük vergisi noktası, kurumlar vergisi noktasında maksimum faydayı sağlayabilirler. Yani ilişkili kişilerin birbirlerine empoze ederek, beraber hareket ederek fiyatı değiştirebilme imkânlarının oluyor olması lazım. Şimdi bizim düzenlemeye baktığımızda öyle bir dar bir düzenleme ki, bir sektörde faaliyetlerinin tamamı ilişkili. Örneğin distribütörlük sektörü. Yani şimdi yurtdışındaki yurtdışından bitmiş ürünü getiriyorsunuz, satıyorsunuz, bu bizde ilişkili kişi tanımına giriyor, yani emsal yok. Sektörün tamamı ilişkili, bunu izah edemezsiniz, burada bir sıkıntı var.

Diğer bir nokta hocam çok kısa değindi, yargı meselesi. Şimdi transfer fiyatlandırması bizde düzenleme itibarıyla birincil, ikincil düzenleme yasa ikinci mevzuat ayrı bir düzenleme şeklini aldı. Gayet net güzel düzenlendi. İdare buna göre organizasyonunu yaptı, kendi organizasyonu ayrı bir transfer fiyatlandırması birimi oluşturdu. Denetim birimi ayrı bir birim oluşturdu transfer fiyatlandırması konusunda. Fakat tüm bu uyumsuzlukları çözecek olan yargıda ayrı birim yok. Düzenlemeye baktığımızda aslında düzenleme Kurumlar Vergisinde sadece yüzde 5'lik kısmı ilgilendiriyor belki. Yani fiyatın tespiti noktasına kadar olan kısmının kurumlar vergisiyle ilgisi yok, o kısım tamamen başka bir düzenleme, başka bir alan. Yargının da buna göre kendisini bir ayarlayıp, belki içeride uzmanlaşmaya giden bir yapı oluşturması lazım. Teşekkür ediyorum.

## **PROF. DR. HAKAN ÜZELTÜRK** **GALATASARAY ÜNİVERSİTESİ**

Teşekkür ederim. Yargı bu sorunu bilirkişilerle çözmeye çalışıyor kendileri vakıf olmadıkları konularda, ama bilirkişilik ayrı bir problem. Yani bilirkişilerin tespiti, seçilmesi, verdikleri raporlar oturup birkaç toplantı yapılacak kadar fazla, o da ayrı bir sıkıntı. Peki, önce soruları bitirelim, siz istemiştiniz söz.

## **GÖKHAN YURTOĞULLARI** **YAPI KREDİ BANKASI**

Osman üstadın bir sözünden devamını getirmek istiyorum. Transfer fiyatlandırması bilim değildir dedi. Şu andaki uygulama, transfer fiyatlandırması bir sanattır uygulaması halinde. Benim gördüğüm dışarıdan, öyle bir şekilde yapılıyor. Raporlar oluşturulma şekli bir sanata dönüşmüş durumda, ne kadar bilim ve hukuka yaklaşırsak, maksimize edersek daha objektif olacaktır.

Yine Kemal üstat ve Osman üstadın değindiği gibi ilişkili kişi kavramının tanımında bir aksaklık var. Bu, sermaye, yönetim, kontrol, ilişkili kişide aranan bir unsur olarak OECD rehberinde tanımlanıyor. Biz de buna ne kadar yaklaşırsak, hem Can üstadın dediği gibi transfer fiyatlandırması vergi risklerini önlemesinde idare açısından inceleme aşamasında daha kolaylık sağlar. Mükellef açısından da dokümantasyon ve onun sunulması aşamasında biraz daha kısıtlamalara gitmiş olur ve daha sağlıklı bir inceleme alanı yaratmış olur.

Şimdi iki konu var benim size sormak istediğim. Hazine zararı kavramı bildiğimiz gibi Kurumlar Vergisinin 13. maddesine konulmuş bir kavram, ama bu hazine zararının açıklamasını her türlü vergiden meydana gelen vergi ziya dolayısıyla bu hazine zararının oluştuğunu göstermek gerekiyor. Bu hazine zararını da KDV olsun, BSMV olsun, hepsine yansıtabiliyoruz. Şimdi Kurumlar Vergisinde tanımlanma yapılmış olması KDV ya da BSMV açısından vergi tanımını genişletmeyi sağlar mı? Bu hukuken bir problem yaratır mı? Ben yaratması gerektiğini düşünüyorum. Çünkü aynı şekilde KDV kanununda emsal bedel fiyat kavramı var, ama ona ilişkin bir tarhiyat yapılsa, kurumlar vergisi açısından ilişkili kişi değilse bu, düzeltilmesi istenmiyor. Böyle teşmil edilecekse, aynı şekilde KDV açısından emsal bedel fiyatı kavramı işletiliyorsa, kurumlar vergisinden de yapmamız gerekiyor. Orada bir aksaklık görüyorum. Dava konusu edilip de bu, yargıda ne derece karşılık buldu, o konuda bir bilgin yok. O konuda bilgi verilebilir mi?

İkinci konu da karşılaştığım, bir fiyatın tespitinde iç emsal, dış emsal. Genel olarak izlenimim, vergi incelemelerinde şu anda yürütülen inceleme elemanları karşılaştırabilir fiyata yönelik olarak mükellefi zorluyor ya da öyle olmasını istiyor gibi bir yaklaşım var. Yani bu karşılaştırabilir fiyat olmalı. Gizli emsal bularak da bunun incelemelerinin dayanağı haline getirmeye çalışıyor. Ama OECD rehberine baktığımız zaman da karşılaştırılabilir fiyat dikte edilecek bir fiyat değildir, o yoksa net kâr marjına dönük yöntemler kullanılır. Mükellef burada doğal olarak bunu ispat edebiliyorsa, ortaya koyuyorsa, bunun kabul edilmesi gerekir. Bunda şimdi mükellef iç emsaline bakıp, bulamadığı zaman, yurtdışı işlemlerde özellikle, yurtdışı veri tabanlarına bakıyor. Özgür Bey de dedi, piyasa fiyatı dikte edilmiyor, edilmemesi gerekir diyor. Tabii tam rekabet, piyasa ekonomisiyle alakalı da bir durum olduğuna göre transfer fiyatlandırması, yurtdışındaki veri tabanının çok rahat kullanılması gerekebilir. Mesela, Amadeus'ta bildiğim kadarıyla 50 ülkenin ve 20 milyona yakın veri var tanınabilecek ve Türk şirketleri de yavaş yavaş oraya bilgi paylaşımına başladı. İdarecinin bir fiyatlamasının açıklanması ve buna göre dış emsal fiyatlarının tespitinde daha açık olması gerektiğini düşünüyorum. Bu konuda sizlerin görüşlerini alabilir miyim?

**PROF. DR. HAKAN ÜZELTÜRK**  
**GALATASARAY ÜNİVERSİTESİ**

Teşekkür ederiz. Var mı soru? Siz varsınız.

**AV. RIZA GÜMBÜŞOĞLU**  
**GÜN AVUKATLIK BÜROSU**

Hocam, aslında sorudan ziyade uygulamada karşılaşılan sorunlarla ilgili bazı örneklerle katkıda bulunmak istiyorum. Bilindiği gibi, transfer fiyatlandırması Kurumlar Vergisi Kanunu'nda düzenlenmiş bir müessese, ancak, incelemenin nasıl yapılacağı hususu Vergi Usul Kanunu'nda düzenlenmiş. Bir ihtilaf çıktığında ve yargıya intikal ettiğinde karşımıza çıkan savunma hakkı ise anayasada güvence altına alınmış. Sorunların önüne geçebilmek için öncelikle farklı kanunlarla yapılan düzenlemelerin birbiriyle uyumlu, aynı zamanda Anayasaya ve hukuka uygun olması gerekiyor. Zira, bazen kanuna uygun olan bir durum

hukuka uygun olmayabiliyor. Hukuka uygun bir emsal karşılaştırması ve incelemesinin nasıl yapılması gerektiği yıllardır Danıştay içtihatları ile şekillenmiş ve Kurumlar Vergisi Kanunu'nda yasal düzenleme yapılmıştır. Ancak uygulamada yine sorunlar yaşanmaktadır. Zira bu seferde karşınıza Vergi Usul Kanunundaki düzenlemeler çıkmaktadır. Burada özellikle Vergi Usul Kanununun 5. maddesinde yer alan vergi mahremiyeti ilkesi ile 140/1. maddesinin "İncelemeye tabi olana, bunun mevzuunu işe başlamadan evvel açık olarak izah ederler" hükmüne ve 141. maddesinin "İlgililerin itiraz ve mülahazaları varsa bunlar da tutanağa geçirilir" hükmüne dikkat çekmek istiyorum. Zira, İdare tarafından yapılan incelemede, belirttiğim madde 140/1 ve 141 hükmüne rağmen, 5. maddede yer alan vergi mahremiyeti ilkesi ileri sürülerek emsalle ilgili bilgiler mükellefle yeterince paylaşılmıyor. Bir nevi gizli emsal kullanılıyor. Emsalle ilgili gerekli ve yeterli bilgi paylaşılmadığından, mükellef de bilmediği bir konuda itiraz yapmak ya da kendini savunmak durumunda kalıyor. Bir başka deyişle, adeta mükellefin Anayasa ile güvence altına alınan savunma hakkı kısıtlanmış oluyor.

Öyleyse, ihtilafların önüne geçmek veya azaltmak için kere gerek Kurumlar Vergisi Kanunu, gerekse Vergi Usul Kanunu ile getirilen düzenlemelerin hem kendi içinde uyumlu olması hem de hukuka uygun olması, bu kapsamda savunma hakkına da uygun bir şekilde düzenlenmesi gerekiyor.

Yeri gelmişken, gizli emsalle ilgili olarak mahkemelerin şu ana kadar ki kararlarının genellikle bu şekilde gizli emsal kullanılmayacağı yönünde olduğunu, hatta Danıştay'ın bir içtihadında, emsal alınan şirketin isminin verilmemiş olmasını dahi bozma sebebi sayıldığını belirtmek isterim.

Hukuka uyarlı bir inceleme yapılmaksızın raporlar düzenlenmesi ve tarhiyatlar yapılması mükellefler/şirketler açısından ciddi sıkıntılar yarattığı gibi, mahkemelerde de gereksiz iş yüküne neden olmakta. Bugün özellikle ilaç sektöründen örnek verildiği ve ben de takip ettiğim davalar sebebiyle bildiğim için, paylaşmakta fayda görüyorum. İlaç sektöründeki bazı firmalar önce sadece kurumlar vergisi yönünden incelemeye tabi tutuldu ve vergi inceleme raporları düzenlenerek transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımı iddialarıyla cezalı tarhiyatlar yapıldı. Peşinden aynı rapora dayanılarak ve aynı dönem için KDV yönünden incelemeler yapıldı ve buna bağlı işlemler tesis edildi. Yani mükellefin bir dönemdeki bir işlemi bir anda birkaç tane tane tarhiyata sebep teşkil etti. Vergi Dairesi, 5 yıllık zamanaşımı süresini dikkate alarak ve zamanaşımı dolmasın diye bir anda geriye doğru 5 yıl için inceleme yaptı ve neticede her şirketin en aşağı 10 tane davası oldu. Meblağlar dikkate alındığında her mükellef için ciddi riskler ortaya çıktı. Bir kısmı uzlaşma yolunu seçti, bir kısmı ise iptal davaları açtı. Ciddi maliyetlere katlanmak zorunda kaldılar. Ama idarenin hukuka aykırı inceleme ve tarhiyat yapmasından dolayı katlanacağı bir risk ya da küflen bulunmamakta. Hatta eskiden bu tür ihtilaflarda, idarenin davayı kaybetmesi durumunda miktara göre aleyhine nispi avukatlık ücretine ne hükmediliyordu. Bu da İdarenin keyfi davranmasına engel teşkil ediyordu. Zira ciddi şekilde yargılama gideri ve ücreti vekâlet ödemek zorunda kalıyordu. Kanaatimizce bu durum İdareyi biraz daha titiz davranmaya itiyordu, ancak bu da kaldırıldı. Teşekkür ediyorum.



**PROF. DR. HAKAN ÜZELTÜRK**  
**GALATASARAY ÜNİVERSİTESİ**

Çok teşekkürler. Zaten farklı düşünmüyoruz, hep onu söylüyoruz. Siz de açıklamış oldunuz bir kere daha. Buyurun.

**BÜLENT AVCI**  
**ECZACIBAŞI HOLDİNG**

Konuşmalarda pek karşılaşmadı, ama uygulamada bundan sonraki dönemlerde de yaşanacağını düşündüğüm bir konu var. Özellikle hizmet alımlarında, inceleme elemanlarının transfer fiyatlandırmasında emsal vesaire detaylar yerine hiç hizmet alınmadığı şeklinde kolaycı bir yola başvurduğunu... Bunun sonucunda doküman olarak kendisine yüzlerce klasör, belge verildiği halde bana hizmeti ispat edin şeklinde ilk defa karşılaştığımız bir durum oldu. Çok da üzücü tabii. İkna edemedik, sonunda şu anda davalık olduk. Belki bu Gelir ve Kurumlar Vergisi Kanunu Tasarısı'nda, özellikle bu hizmet alımlarında, bunun dokümantasyonun kapsamı ve mutlaka emsalin uygulanması gerektiği. Bu konu hakikaten önümüzdeki yıllarda daha da ciddi bir sıkıntı olarak gündeme gelebilir. Bir davamız var elimizde de, paylaşmak istedim.

**PROF. DR. HAKAN ÜZELTÜRK**  
**GALATASARAY ÜNİVERSİTESİ**

Teşekkür ederim. Biz de izleyelim davayı, bakalım, inşallah olumlu sonuçlanır. Mantıksızlığın farklı boyutları var, bu da onlardan bir tanesi galiba. Hizmeti ispat etmek; yani belge hukuki ispattır orada zaten kanunda yazan. Belgelerle de ispat ettiğiniz müddetçe olması gerekir. Yoksa fiilen, bu hizmeti bak şöyle gece 3 saat düşündüm, tam şöyle oturdum filan bir anlamı yok, dolayısıyla mantıksız. Soru var mı başka? Peki, soruları tamamladık galiba, ben aynı sırada panelist arkadaşlarıma söz vereceğim. Onun dışında zaman kalır da tekrar soru sormak isteyenler olursa paylaşırız. Buyurun Can Bey.



## CAN DOĞAN ANADOLU GRUBU

Katılımcıları dinlerken not almaya çalıştım, ama çok şükür ki bu notları sadece kendim görüyorum; çünkü çok karışık oldu. Umarım atlayacağım bir konu olmaz.

Not ettiğim sorulara da değineceğim, ama bazı konularda genel değerlendirmelerim olacak. Onları hemen hızlıca söyleyeyim, daha sonra sorulara değinmeye çalışalım.

İspat yüküyle ilgili olarak, sanırım aynı şeyleri söyledik, yani bir yanlış anlaşılma yok, ama Osman üstadın katkısı daha da iyiydi. VUK madde 3 aslında burada anahtar. İspat yükünün şuna veya buna geçmesi diye bir şey yok, ama dokümantasyon yükümlülüğünü yerine getirmeyen bir kişinin yaptığı işlemin otomatik olarak iktisadi, ticari, teknik icaplara aykırı olduğunu varsaymak doğru değil. Yani dokümantasyonun yapılmamış olması, o işlemi kendiliğinden ve hiçbir ispata gerek kalmaksızın iktisadi icaplara aykırı, normal ve mutata olmayan bir işlem haline getirmez. O işlemin eleştirilmesi düşünülüyorsa, hâlâ birisi tarafından normal ve mutata olmadığına, iktisadi ve teknik icaplara uygun düşmediğinin iddia ve ispat edilmesi gerekiyor. O anlamda aynı şeyleri söyledik; teyit etmek için bu konuyu tekrar açtım.

İlişkili taraf tanımıyla ilgili olarak daha önce katıldığım başka bir konferansta, bir hukukçu arkadaşımız ilişkili taraf tanımının kapsam olarak eksiklerinden söz etmişti. Kapsamın yetersiz olabileceği imasında bulunurken haksız sayılmazdı; çünkü kanun koyucu ilişkili taraf tanımına her şeyi kavramaya yönelen bir edayla yaklaşmış. Ersin Bey hatırlayacaktır arkadaşımızın uyarısını, kanundaki tanım evlatlıkla, boşanan eşi kavramıyor mesela. Gerçekten de hukuken onlar kan hısımları değil veya sıhri hısımlıktan çıkmış oluyorlar. Tanımın kapsam olarak daralması mı iyiydi, geniş tutulması mı iyiydi? Sanıyorum aslında iyi olan şey “aklıselim”. Biz ilişkili taraf tanımı üzerinde çalışırken, -sevgili Tuncay Kapusuzoğlu’yla beraber, kendisi transfer fiyatlandırması maddesinin mimarıydı aslında, odalarımız da yan yanaydı ve beraber çalışacak yeterince zamanımız da vardı-, test vakaları ürettirdik. İşte “şöyle bir kurgu olsun, A şahsı B şahsıyla şöyle bir ilişki içerisinde olsun ve aralarında şu işlemleri yapsınlar” gibi senaryolar. Hemen üzerinde çalıştığımız metin önerisini önümüze koyuyorduk; evet, bu ifade bu örnekteki şu durumu yakalıyor, testler yapardık. Böyle çalışırken, sanırım garip bir adı ortak senaryosuyla ilgili bir varsayımsal vaka ortaya çıktı ve elimizdeki metin taslağının buradaki ilişkiyi yakalamadığını gördük. O zaman ideali ne olmalı? Eski metne baktık, “şirketin ortakları ve ortaklarının ilgili bulunduğu kimseler” diyor. Biz de öyle devam etmiştik ve maddemiz test vakamızı kavramıyor. Maddeyi şimdiki haline getirdik, “kurumların ve ortaklarının ilgili bulunduğu” kimseler ifadesini kullandık. Yani sadece ortakların ilgili bulunduğu kimse değil, kurumun ilgili bulunduğu bir kimse de, gerekiyorsa ilişkili taraf tanımına girebilecekti.

Bu tercih doğru mu, değil mi? Bence, vergi idaresi açısından baktığımda, ilişkili kişiyi geniş tutmak iyi bir tedbirdir diyelim. Çünkü, sırf hemşerilik bağı üzerine bile güçlü bir sosyal örgütlenmenin yaratılabildiği bir toplumda yaşıyoruz, bir ortaklık ilişkisinin düşük veya yüksek dereceden varlığı neden bir riske işaret etmesin? Yani bu tercihi idare açısından yadsımamak gerekir. Peki, “aklıselim” nerede devreye girecek? Aklıselim herhalde şurada

devreye girmeli: Riskin büyüklüğüne/ciddiyetine ilişkin bir değerlendirme olmalı; yani ilk bölümde bahsettiğim transfer fiyatlandırması risklerinin ölçülmesine ilişkin rehberle yönelik sunumda değinmedim, ama bu rehberde riskin olmadığına dair göstergeler seti de var. O göstergelerden bir tanesi de şudur: ilişkili taraflar arasında ilişkiyi sağlayan ortak, diğer tarafta aslında çok küçük paylı bir ortaksa ve diğer taraftaki şirket çoğunluğuyla yabancı, ilişkisiz birine aitse, orada riskin düşük olduğunu düşünebilirsiniz. Çünkü bunlar arasında fiilen bir örtülü kazanç aktarımı olursa; bir şirket yüzde 1 paylı ortağı olduğu bir diğer şirkete kâr aktardığında, aktardığı kârın yüzde 99'unu da eliyle bir yabancıya veriyor olabilir. Dolayısıyla, tamam teorik olarak bir risk vardır, ama bu idarenin elindeki inceleme kaynaklarını öncelikle tahsis etmesi gereken ciddi bir risk potansiyeli olmayabilir. Burada herhalde idarenin biraz daha esnek olması gerekiyor. Belki ilişkili kişi tanımını daraltmak işine gelmeyebilir; ama geniş bir tanım içerisinde dahi risk algılamalarını kademelendirebilir. Nitekim, aslında Sabahat Hanım'ın önerisi de doğru, eğer kanun hükmü borsa vasıtasıyla kurulmuş düşük bir ortaklık ilişkisini dahi dışlamayacaksa, o zaman en azından idare dokümantasyon yükümlülüğünü kademelendirebilir, hafifletebilir.

Diğer bir konu, distribütörlerin ilişkili sayılmasıyla ilgiliydi. Bu düzenleme iki numaralı tebliğle gelmişti, başlangıçta yoktu. Osman üstat bu tebliğle ilgili konuşmalarımızı hatırlayacaktır; Özgür Bey'in de belirttiği konu. İki ilişkisiz kişi distribütörlük sözleşmesini kurduğunda birbirini tanımıyor ki; bunlar tamamen ilişkisiz iki kişi olarak görüşmeler yürütüp bir distribütörlük ilişkisi kuruyor ve onu bir sözleşmeye bağlayıp, o sözleşme içerisinde ilişkilerini yürütüyor. Dolayısıyla bunları ilişkili kişi saymak doğru olmayabilir.

Diğer taraftan, yurtdışındaki uygulamalara baktığımızda, ilişkili kişinin her zaman bir hukuki bağı olmayabileceğini de görüyoruz. Bir ekonomik durum, bir ticari varoluş hali bile ilişkili sayılma nedeni olabiliyor. Bunun da reddedilmemesi gerekiyor. Dolayısıyla şu açıdan bakılabilir bu distribütörlük ilişkisine: "Distribütörümle ilişkili kişi sayılabilirim; ama tamamen ilişkisiz iki kişi iken hazırladığım distribütörlük sözleşmesi bağlamında değil. Distribütörümle distribütörlük anlaşması dışında bir işlem yapacak olursam, o zaman idarenin, ortadaki sürekli ekonomik ilişki nedeniyle, bu ilişkiden bağımsız olarak gerçekleştirilen diğer ayrık işlemin riskli olduğunu düşünmek için yeterli sebebi olur. Bu anlamda belki uzun süreli ekonomik ilişkilerin idarenin merceği altında olmasını hoş karşılayabiliriz, vergi cennetleriyle olan işlemlerde yaptığımız gibi. Bu belki bir tehlike potansiyeline işaret ettiği için, distribütörün de ilişkili kişi tanımı içerisinde kalmasına rıza gösterilebilir.

## **DR. ÖZGÜR TOROS**

### **DELOITTE**

Dediğinizde tamamen haklısınız, ama her vaka için ayrı ayrı değerlendirilmesi lazım. Tüm distribütörler ilişkilidir ya da tüm fason üretim-üretici ilişkisine girenler ilişkilidir demekte sakınca var. Çünkü Kemal Bey'in söylediği gibi bu şöyle bir sorun doğuruyor; emsaller ilişkisiz işlemler arasından seçilmek zorunda olduğu için, tüm distribütörleri ve dünyadaki tüm distribütörleri böylece ilişkili saydığı zaman distribütörlük işlemine emsal bulamayacaksınız.

## **CAN DOĞAN**

### **ANADOLU GRUBU**

Evet, ama benim söylediğim de tam olarak budur; yani idarenin iki ilişkisiz kişi arasında kurulmuş olan distribütörlük ilişkisinin kendisini mercek altına almaması, bu ilişkinin verilerine yönelik bir emsal de aramaması gerekiyor. Çünkü o ilişki, ilişkisiz taraflar arasında kuruldu. Ama distribütörle distribütörlük anlaşması dışında gerçekleştirilen ayrık işlemler olursa, bu işlemin ilişkili taraflar arasında yapılmış sayılmasında sakınca yok; kastettiğim husus buydu.

## **CAN DOĞAN**

### **ANADOLU GRUBU**

Mikrofon olmadığı için belki burada söyleyeceklerim kayda girmez, hızlıca bitireyim: Osman üstadın uyarısı şöyle haklı: Zaten VUK 3. maddenin kavrayacağı bir durumu niye buradan kavrayalım? Distribütörümle distribütörlük ilişkisi dışında başka bir işlem yapmışsam ve idare burada bir sorun olduğunu düşünüyorsa, VUK 3 düzenlemeleri bunu kavrayabilir gibi. İdarenin buradaki tutumunu tamamen bir ihtiyatlılık hali olarak düşünüyorum. Vergi cennetleriyle ilgili olan düzenleme de aynı durumdaydı: ilişkili saymasaydım inceleyemeyecek miydim? Ama vergi cennetlerindeki işlem tarafları için dokümantasyon yükümlülüğü öngördüğümde, bana daha fazla veri ve daha fazla hareket alanı verecek. Belki bu gözle bakmak lazım.

“Transfer fiyatlandırması bilim değildir, ama sanattır” yorumu hoşuma gitti. Bu tür bir sanattan bahsedince, aklıma hemen Orhan Veli’nin şiirinde geçen “mübalâğa sanatı” da geldi. Daha önce katıldığım başka bir konferansta OECD’nin yeni bir çalışmasından daha söz etmiştim, bu da yine transfer fiyatlandırmasıyla ilgili bir çalışmaydı. Gelişmekte olan ülkelerin transfer fiyatlandırması konusunda altyapısının ve bilgi birikiminin yetersiz olduğunu düşünerek, onlara yardımcı olmak üzere oralara gönderilebilecek, transfer fiyatlaması konusunda uzman kişilerle ilgili bir akreditasyon çalışması vardı OECD’nin. Burada akredite uzmanlar için seçilen isimlendirme de çok hoştu. Bu gerçekten ilgimi çeken bir proje, çünkü eski vergi inceleme elemanlarının veya emekli ya da faal olanların ve tabii diğer uzman kişilerin, -sadece vergicilerin alanı değil bu- girebilmesinin öngörüldüğü bir alan. Seçilen isim ise “sınır tanımayan vergi müfettişleri”. Bu tabirin başka meslek dalları için de yaygın olarak kullanıldığını biliyorsunuz. Ben katıldığım konferanstaki sunumunda bu konudan ve isimlendirmeden bahsettiğimde, bir arkadaşım “sınır tanımayan vergi müfettişleri yeni bir şey mi” diye takılmıştı. Mübalâğa sanatıyla olan serbest çağrışımın gerisinde bu mu var acaba? Umarım transfer fiyatlandırması, vergi idaresinin elinde de sanat olarak hatırlanır.

İki notum daha var: İlki, Ali Rıza Bey’in dile getirdiği emsallerin açıklanması talebi. Danıştay’ın sırf kimlik açıklanmadığı için bir tarhiyatı reddetmesi örneği aklıma şunu getirdi: Biz de denetim elemanıyken karşıt incelemeler yapardık ve mükellefle ilgisi olan, mesela onun mal sattığı kimselerden ifade tutanakları alırdık. Fakat bu tutanaklarda isim belli olmasın diye rapora eklerken, isimleri silerdik, ama şu notu eklerdik: “Vergi mahremiyeti nedeniyle isimler silinmiş olup, mahkemenin talep etmesi halinde isimler

silinmemiş olarak orijinal haliyle mahkemeye paylaşılacaktır”. Düşünürsek, bu olayda, aslında mükellefin savunma hakkını kısıtlayan bir şey yok. Çünkü burada mükellefin ifade sahibinin adını öğrenince gidip yapacağı bir şey yok. Mal sattığı bir müşterisi var “ben bu malı şu fiyata aldım” demiş. Burada artık mükellef ne diyebilir? Yalan söylüyor diyebilir, onu söyleyebilecekse her durumda söylesin zaten; ifadeyi verenin kimliğini özellikle bilmesine gerek yok. İlişkili tarafla ilgili gizli emsalde de aslında sorun kimliğin paylaşılması veya paylaşılmaması değil. Kimliğin doğru olup olmadığını, gerçekten böyle bir mükellefin mevcut olup olmadığını, elde edilen emsal verilerinin gerçekten de o mükellefin işlemlerinden çıkarılıp çıkarılamayacağını mahkeme zaten kendisi kontrol edebilir veya bilirkişi vasıtasıyla ettirebilir. Burada sanıyorum savunma hakkını engelleyen unsur, kimliğin bilinip bilinmemesinden ziyade; verileri emsal alınan kişinin kim olduğu biliniyor olsaydı dahi aynı emsal verilere diğer mükellefin de ulaşma imkânının olup olmayacağıdır. Gizli emsallerde diyelim ki idare olarak emsal aldığım şirketin kimlik bilgilerini paylaşmıyorum, fakat o şirketin mali ve finansal verilerini, en azından karşı tarafın ihtiyaç duyacağı detayda, paylaşabiliyor olmam lazım ki o da kendisini savunabilsin. Çünkü ben bir karşılaştırma yaptığımı söylüyorum ama belki de incelediğim mükellef emsal aldığım işlemlerin karşılaştırılabilir olmadığını düşünüyor, birtakım düzeltmelere ihtiyacı olduğunu savunuyor. Fakat böyle olup olmadığını da bilmiyoruz, çünkü ne kimden söz ettiğimi biliyor, ne de kullandığım verileri görebiliyor. Bu yüzden, savunma hakkı için önemli olan, emsal alınan verilerin elde edildiği işlemlerle ilgili detayların paylaşılmaması; yoksa verileri emsal olarak kullanılan ismin kendisi önemli değil.

## **KATILIMCI**

Öyle değerlendirebilmesi için, fiyatın belirlenmesine etkenleri belirleyebilmek açısından hangi şirketin o şirketin iş yapış şekli, ticaret hacmi gibi bir sürü etkenlerin de bilinmesi gerekiyor. Belki de içtihatla çok açık olmamakla birlikte bu amaçla olduğu gelen şeyden ortaya çıkıyor zaten sizin de ifade ettiğiniz gibi.

## **CAN DOĞAN ANADOLU GRUBU**

Evet, dolayısıyla VUK 5.maddedeki mahremiyet hükümlerinde bir değişiklik yapılması bu aşamada gerekli olmayabilir. Ama öbür sorun, yani gizli emsalle ilgili savunma hakkının kısıtlanması sorunu, bakidir.

Yapı Kredi'den katılan arkadaşımızın sorduğu bir soruyu not almıştım. Hazine zararıyla ilgili konuda haklısınız. Aslında hazine zararıyla ilgili değişiklik hikâyesini biraz başa alalım. Örtülü kazançla ilgili eski uygulamada, yargının kararlarında hazine zararı aranmaya başlamıştı zaten. Yeni kanundaki transfer fiyatlandırması maddesi başlangıçta bu hükme yer vermedi ama aynı sonucu sağlayacak bir düzeltme mekanizması öngördü. Düşünürsek, uluslararası nitelikteki, sınır aşan işlemlerde uygulanan OECD rehberini, yani ağır bir mevzuatı getirip iç mevzuata monte ettik. Bundan kaynaklanan bir iş yükü sorunu vardı. İdare açısından da bu bir sorun; zaman, emek ve para harcayacak mükellef açısından da sorun. Devamında, bu yükü (bir mali yükten ziyade, iş yükünden ve usul ekonomisinden söz ediyoruz) her iki taraf için de bir miktar hafifletmek için, hazine zararı düzenlemesi de

iyi bir çözüm gibi göründü. Ancak hazine zararını tanımlarken kullanılan “her türlü vergi” ifadesi yadırganabilir. Maliye Bakanlığı transfer fiyatlandırılma suretiyle bir gelirin bir yerden bir yere kaydırılması söz konusu olduğunda, başka vergilerin de ziyaya uğrayacağını düşünerek, “her türlü vergi” ibaresinin tanımda yer almasında ısrarcı oldu.

Kanunda bu yönde bir ifade yer almış bile olsa, sizin söylediğiniz hukuki sorun hâlâ var. Çünkü Kurumlar Vergisi Kanunu’nda, üstelik de kurumlar vergisinin güvenliğini sağlamak için öngörülen bir vergi güvenlik müessesesinde kullanılan “vergi” tabirinin, kurumlar vergisinin kendisi dışındaki diğer vergilere de teşmil edilip edilmeyeceği konusu hukuki bir tartışma konusu olabilir gerçekten.

Eğer bu Kanun Vergi Usul Kanunu olsaydı, orada geçen “vergi” tabirini daha geniş yorumlamak için sebebimiz olurdu. Ama Kurumlar Vergisi Kanunu’nda geçen “her türlü vergi” tabirinden, kurumlar vergisi dışında stopajları ve geçici vergileri anlamakla yetinebiliriz; Bu kanun, “vergi” derken KDV’yi, ÖTV’yi, BSMV’yi kastetmiş olamaz iddiası makul bir iddia. Üstelik şu da var: KDV Kanunu’nun kendi emsal bedel tanımı ve kendi güvenlik müessesesi mevcut. Zaten, Kurumlar Vergisi Kanunu’nun güvenlik müessesesini tutup Katma Değer Vergisi Kanunu’na veya bir diğer kanuna yaymak için bir sebep yok. KDV Kanunu’nun kendisinde zaten emsal bedelle ilgili bir tanım var. Üstelik de oradaki emsal bedel kesinlikle OECD’nin transfer fiyatlandırması rehberlerindeki yöntemlerin kullanılmasını gerektirmeyen bir emsal bedel. Evet, kurumlar vergisi açısından transfer fiyatlandırması riski varsa KDV açısından da muhtemel bir risk olduğu düşünülebilir. Ama bu durumda yapılması gereken işlem, uygulanan fiyatın KDV Kanunu’nun 27. Maddesindeki emsal bedele de uygun olup olmadığının araştırılmasıdır. Otomatik olarak bir transfer fiyatlandırması riskinin KDV’de, ÖTV’de ve BSMV’de de aynı şekilde, üstelik de aynı matrah ve aynı meblağ üzerinden vergi ziyanına yol açtığını ileri sürmek hukuken doğru olmaz, diye düşünüyorum.

Küçük bir notum daha var. Karşılaştırılabilir fiyatla ilgili. Aslında benzetme yapmak için bu notu almışım. Mükellef karşılaştırılabilir fiyat uygulamak istiyor, ama hiçbir emsale ulaşamıyor. Not aldığım konuşma bununla ilgiliydi galiba. Doğal olarak ve mevzuata da uygun olarak, mükellef karşılaştırılabilir bir fiyata ulaşma imkanında yoksunsa başka bir fiyatlama yöntemine başvurmalıdır. En uygun yöntem, mükellefin erişebileceği yöntem olmak zorunda. Ancak inceleme elemanı mükellef kadar şanssız değil; çünkü onun vergi incelemesinden kaynaklanan yetkileri var ve karşılaştırılabilir fiyata ulaşma imkânı var, dolayısıyla da ulaşıyor. Karşıt incelemeler yoluyla başka emsaller buluyor, bunun gizli olması gerekmiyordu, ama gizli tutuyor diyelim, açık da olabilirdi. Buradaki soru, mükellefin ulaşamayacağı bir veriye inceleme elemanı ulaşabiliyorsa, mükellefe ulaşamayacağı veriden dolayı bir ceza uygulamalı mı? Tarhiyat konusuna hiç girmiyorum, belki başka sebeplerle de tarhiyat yapmak için yeterli neden bulunabilir ama, şimdilik sadece ceza uygulamasıyla sınırlıyorum açıklamamı. Veraset ve İntikal Vergisi Kanunu’ndaki ceza uygulamasını düşünün: “Eğer idarenin kullandığı değerlendirme ölçüsü mükellefin ilk tarhiyatta kullanabileceği değerlendirme ölçüsüyle aynı değilse, bulunan farklar için mükellefe bir ceza kesilmez”. Bunu otomatik olarak transfer fiyatlandırmasına da uygulanacak bir yorum anlamında söylemiyorum; ama kanun koyucunun bu nüansı gözettiği örneklerin mevcudiyetini vurgulamak için söylüyorum. Teşekkürler, notlarım bu kadar.

**PROF. DR. HAKAN ÜZELTÜRK**  
**GALATASARAY ÜNİVERSİTESİ**

Teşekkür ederim. Bu hazine zararı da bizim Türk vergiciliğinin transfer fiyatlandırması müessesesine bir damgası diyelim. Aslında bu kadar çok dava var mı, karar yok mu, uğraşılıyor mu, kim nasıl yorumlayacak yerine, belki yine bir madde düzenlemesiyle bu durum düzeltilebilir. Vergilerde nelerin kastedildiği de yazılabilir, tamamen kaldırılabilir de, ama kanunen bir düzenleme yapılması orada da gerekir. Peki, Selçuk Bey, buyurunuz.

**SELÇUK DEDE**  
**İLAÇ ENDÜSTRİSİ İŞVERENLER DERNEĞİ**

Benim konuyla ilgili ekleyecek bir şeyim yok. Yalnız şu konuşmamda bahsettiğim maddeye bir daha vurgulama yapmak istiyorum, İdari Yargılama Usulü Kanunu’nun 20. maddesi: *“Verilmeyen bilgi ve belgelere dayanılarak ileri sürülen savunmaya göre karar verilemez”*. Bu hâkimi bağlayan bir ifade sanırım. Ben hukukçu değilim, ama okuduğumdan öyle anlıyorum. Dolayısıyla gizli emsale göre mükellef aleyhine verilmiş kararlar varsa buna aykırı durum. Bunu tekrar vurgulamak istedim.

**PROF. DR. HAKAN ÜZELTÜRK**  
**GALATASARAY ÜNİVERSİTESİ**

Teşekkür ederim.

**ABDULKADİR KAHRAMAN**  
**KPMG**

OECD’deki bahsettiğimiz taslak sizin açıkladığınız ilk bölümdeki karşıt incelemeden kastımız gizli emsal uygulaması değildi, belki onu biraz daha açmakta fayda var.

**CAN DOĞAN**  
**ANADOLU GRUBU**

OECD’nin rehberinde mali idarelere veri toplamak için önerilen kaynaklardan bir tanesi, diğer mükelleflerin, benzer olduğu düşünülen mükelleflerin, finansal verilerine ulaşılması. Bu açıkça bizim şu anda gizli emsal olarak tartıştığımız yöntemin kendisi, ama burada yöntemin kendisi kötü değil, sorun emsalin gizli tutulması ve erişime tek taraflı olarak (idare için) açık olması. Dolayısıyla OECD rehberi “vergi inceleme elemanı şirketin ulaşamayacağı verilere gidip ulaşsın; ama o verileri istediği kadarıyla paylaşıp, mükellefe başka herhangi bir şekilde bir bilgi vermesin” demiyor; emsaller gizli olsun, demiyor. OECD’nin rehberi bana göre makuldür. Mükellef de aslında elinde fırsat olsa elbette gidip başkalarından da bilgi toplayabilir. O imkânı olmadığı için ulaşamadı o bilgiye. Vergi dairesi yetkisi olduğu için o bilgilere ulaşabilmişse, bu gücünü savunma hakkını kısıtlayacak şekilde kaynakları ve bilgileri gizli tutarak kullanılmasını önermiyor rehber.

## **SABAHAT SARIDERE TURKCELL**

Benim de sektör ortalamasına ilişkin ufak bir eklemem olacak. Sektör ortalaması hem idari hem mükellef tarafından kullanılırsa ya da kullanılmak istenirse, orada şuna çok dikkat etmek lazım: Transfer fiyatlanması açısından tamamen ilişkisiz firmalar arasında gerçekleşen fiyatın kullanılması gerekiyor, ama sektör ortalaması dediğimiz fiyatta aslında ilişkili işlemler de var. Örneğin sektörde üç firma olsun. Bir tanesi ilişkili firmadan alım yapsın ve 8 liraya alsın. Diğerleri 2 liraya alsın bağımsız taraflardan. Sektör ortalaması 6 lira olarak çıkıyor; ama aslında gerçek transfer fiyatın da kullanılması gereken ‘benchmark’ 2 lira. Bu yüzden, eğer sektör ortalaması bir şekilde oluşturulacaksa, bu eleminin yapılması gerekiyor meslek birlikleri tarafından bir çalışma yapılacaksa. Ya da idare tarafından kullanıldığında da aslında buna çok dikkat etmek lazım. Kastınız oydu sanırım.

## **KATILIMCI**

İlişkili kişi işlemlerinin ayıklanması lazım, onlarda da zaten profesyonel yaklaşım çok önemli oluyor.

## **DR. ÖZGÜR TOROS DELOITTE**

Bir şey eklemek istiyorum, zaten OECD rehberine baktığımız zaman da orada şöyle bir cümle var: *“Hiçbir şart altında düzeltme yapılmamış endüstri ortalamaları emsallere uygun koşulları sağlamaz”* diyor. Yani çok açık bir şekilde bunu söylüyor tek cümleyle, o yüzden tamamen doğru.

## **SABAHAT SARIDERE TURKCELL**

O yüzden de aslında karşılaştırılabilir fiyat yerine çoğu zaman kâr marjı yönteminin uygulanması, ama bir üstteki benchmarktan alınması belki de daha sağlıklı olabilir, eğer bununla idare tarafından kabul edilirse.

## **PROF. DR. HAKAN ÜZELTÜRK GALATASARAY ÜNİVERSİTESİ**

Teşekkür ederim. Son olarak Ersin Bey’e söz veriyorum.

## **ERSİN NAZALI YÜKSEL KARKIN KÜÇÜK AVUKATLIK**

Teşekkürler. Aslında birçok konu konuşuldu, sadece bu karşılıklı anlaşma usulü konusunda tekrar ben kendi şahsi görüşümü paylaşmak isterim. Bizim mevcut kamu idare anlayışı bu şekilde devam ettiği sürece, bir düzenleme olmadan bunun pratikte işleminin



çok zor olduğunu düşünüyorum. Bir diğer husus, Bülent üstadın sorduğu hizmetle ilgili hususta, pratikte değişik bir boyutunu tartışıyoruz grup içi hizmetlerle ilgili olarak. Şu anda da yaygın bir inceleme var. Onda da yurtdışından hizmet alınmayacağı, bunun dışında ‘know-how’ ya da ‘royalty’ olduğu... Aslında orada bir denetim elemanı ben olsam şunu sorgularım; bu hizmeti nasıl aldığını. Tevsik et bana deyip, transfer fiyatlaması açısından incelemek yerine, evet hizmet aldın, ama hizmet yurtdışından alınamaz, yurtiçinden alınır. Hizmet alıyorsan mutlaka bunun bir ‘royalty’ ya da ‘know-how’ boyutu vardır. Öyle bir sıkıntı da var, belki onu paylaşmak istedim.

Bir diğer konu da yargının... Özellikle bu gizli emsal, savunma hakkı, ticari sır... Aslında bu üçü birbirine girmiş girift konular. 20. madde evet çok açık: “*Mahkemeye sunulmayan veriler esas alınmaz*” diyor, ama mahkemeye sunulunca savunma hakkını sağlamış oluyor muyuz? Bence o da sorunu çözmiyor. Mahkemeye sunulmuş olsa bile o safhaya kadar mükellefin çekmiş olduğu sıkıntıların, maliyetin, işte teminat istenmesinin, vesairenin boyutlarını da düşünmek lazım. Dolayısıyla bu konuyu da detaylı olarak bir yasal çerçeveye oturtulmasının çok faydalı olacağını düşünüyorum. Teşekkürler.

## **PROF. DR. HAKAN ÜZELTÜRK** **GALATASARAY ÜNİVERSİTESİ**

Teşekkür ederim. Tabii transfer fiyatlandırmasıyla ilgili çok sorununuz var gördüğünüz gibi. Hem uygulamada, hem teoride, kanun metninde de sorunlar var. İdarenin algılamalarında da sorunlar var. Konu büyüdükçe, uluslararası düzenlemelerin de önemi artıyor. Yaptığımız çalışmaları da bir an önce iç hukuka daha hızlı ve yine kanuna uygun bir şekilde almamız gerekiyor. Herkese çok teşekkür ediyorum bugün pannelle ilgili kısım bakımından. Gerçekten hem sektörler bazında, hem de uzmanların görüşleri bakımından. Eskiden idarede, şimdi özel sektörde çalışan arkadaşlarımız özellikle, daha iyi kıyaslama imkânı buluyorlar bazı şeyleri. Tabii kötü tarafı idare kan kaybettiği için idarenin zayıfladığını görüyoruz, özel sektörün biraz daha güçlendiğini görüyoruz. Ama karar verici mekanizmalar yine idarede kalıyor aslında, onun sıkıntılarını yaşıyoruz. Oradaki çalışanların da hem bilgiye, hem uzmanlığa, hem yol gösterilmeye ihtiyaçları var. Maalesef o hataları biz burada, daha sonra yargıda veya işte bu tür toplantılarda çalışmak zorunda, konuşmak zorunda kalıyoruz.

Biraz önce söylediğim gibi transfer fiyatlandırması kavramı çok büyüdü. Bu kavramı idarenin sindirmesi lazım. Belki işte, Amerika örneğinde olduğu gibi, birimler oluşturmak lazım, uzmanlar yetiştirmek lazım. Olmayan bir şeylerle bu kadar gidiyor, daha çok problem olacağı da aşikâr, bunu bir an önce çözmekte fayda var. Panel için çok teşekkür ediyorum.

## **MEHMET ALİ KAYA** **VERGİ DENETİM KURULU**

Belki sona bıraktım, burada birçok tartışma var, bu tartışmaları detaylandırmak için de söz almadım. Bu arada öncelikle kendimi tanıtayım. Ben Mehmet Ali Kaya. Vergi Denetim Kurulu İstanbul Transfer Fiyatlandırması Grup Başkanı’yım. Öncelikle tüm katılımcılara

ve katkı verenlere, organizasyonu yapanlara teşekkür ediyorum. Ben faydalandım, birçok sorunu zaten biliyoruz, konuşuyoruz, bunların bir özeti oldu. Bu açıdan tüm katkı verenlere teşekkür ediyorum.

Şimdi öncelikle burada bir iki tane not aldım, o konuda bir iki yorum yapayım. İlk olarak emsal belirleme çalışmaları konusunda. Vergi Denetim Kurulu'nda, bu gruplar kurulduğunda, bizim grupta çalışan vergi müfettişlerimiz burada konuşulan konuları dikkate alarak emsal belirleme çalışmalarını yapmaya çalışıyorlar. Ama burada şu var: Tabii gizlilik olayı... Raporda bilgilerin kime ait olduğunun, şu anki mevzuat gereği, yazılması mümkün görünmüyor. Yine bunu biz kendi toplantılarımızda şu şekilde değerlendiriyoruz: Mümkün olduğunca veriler raporun içinde derç ediliyor. Yani neler alındığı, dikkate alınan firmaların boyutu nedir, bu konuda bilgiler veriliyor diye biliyorum. Yaptığımız konuşmalarda da zaten bu şekilde olması gerektiğini değerlendiriyoruz. Rapor Değerlendirme Komisyon'larında da bu şekilde konuşmalarımızı yapıyoruz. Ama tabii bu transfer fiyatlandırması konusu Türkiye için yeni bir konu, zaten zaman içerisinde uygulama daha da oturacaktır. Bu son yapıdan sonra böyle bir grubun kurulması da zaten biraz önce hocamızın dediği gibi iyi oldu, faydalı oldu. Bu konuda daha uzmanlaşmış kişiler yetişecek, gerek peşin fiyat anlaşmalarında olsun, belki diğer alanlarda bu kişiler katkı verecektir diye düşünüyorum. Özellikle söz alma nedenim, bizim çalışmalarımızdan da bir iki konuda bahsedip, herkesi bilgilendirmek istedim. Zaten diğer konular yeterince konuşuldu ve tartışıldı. Burada konuşulan sorunlar idareye yazılı olarak aktarılacak mı bilmiyorum. Bir metnin oluşturulmasının çok faydalı olacağını düşünüyorum.

## **PROF. DR. HAKAN ÜZELTÜRK** **GALATASARAY ÜNİVERSİTESİ**

Çözümlemeler yapılacak, aktarmayı düşünüyoruz.

## **MEHMET ALİ KAYA** **VERGİ DENETİM KURULU**

Tabii, çok faydalı olacaktır bu. Vergi Denetim Kurulu'nda transfer fiyatlandırması konusunda üç tane grup var: İstanbul, İzmir, Ankara. Bu gruplarda, risk belirleme çalışmalarını şu an oluşturuyoruz. Risk odaklı bir bakış açısıyla mükellefleri belirlemeye çalışıyoruz. Bu yolun başındayız, onu söyleyeyim, ama adımlar atıldı. Biraz önce OECD'nin belirttiği raporlar da dikkate alınmak suretiyle araştırma, inceleme yaparak bu konular başkanlığa raporlandı. Şu an tabii elimizdeki veri tabanından, bunları belli bir sistematik içerisinde riskli mükellefleri belirlemeye yönelik çalışmaları başlattık, ama dediğim gibi biraz daha zamana ihtiyaç var. Daha sonrasında şöyle bir çalışmamız daha var: Sektörel bakış açısıyla mükelleflerin raporlarını analize başladık. Bir sektörde başladık. Raporlar bundan sonra da sektörel bakış açısıyla analiz edilecektir. Bu da tabii önemli bir şey. Onun haricinde şu aşamada bu konularda bilgi vermek istedim. Ben tüm katılımcılara teşekkür ediyorum, görüşmek üzere.

**PROF. DR. HAKAN ÜZELTÜRK**  
**GALATASARAY ÜNİVERSİTESİ**

Çok teşekkürler, bu gerçekten son dakika açıklaması oldu. Ama idarenin burada olduğunu, özellikle de alanla ilgili birinin burada olduğunu bilseydik belki daha farklı şeyler de sorardık size, daha farklı yorumlar da yapardık. Çünkü buzdağı gibi... Bu görünen yüzü, bir de dışında kalan var. Buyurunuz, soru mu? Zamanımız olduğu için tolere ediyoruz, paneli kapatmayı biraz uzatacağım.

**GÜLER HÜLYA YILMAZ**  
**DELOITTE**

Mehmet Ali Kaya Bey'e hitaben sorulan soru; şimdiye kadar transfer fiyatlandırması etrafında çok değişik konulardan konuştuk, ancak bir konuya hiç değinmedik. Acaba Mali İdare ile Gümrük İdaresi arasında transfer fiyatlandırması uygulamaları açısından bir işbirliği ve uyum çalışması var mıdır? Transfer fiyatlandırması açısından Mali İdare'den sizi de bulmuşken genel olarak bu soruyu size de yöneltmiş olayım. Çünkü biliyorsunuz özellikle ilaç sektöründe etken madde alımlarıyla ilgili transfer fiyatlandırması, örtülü kazanç aktarımı, dolayısıyla KDV indirimlerinin reddedilmesi konusu gündeme geldi. Bu işlemlerin Gümrük mevzuatı açısından da değerlendirilmesi gerekiyor. Gümrük İdaresi'ne fazladan ödenip de fazladan indirilen KDV varsa Gümrük nezdinde düzeltme yapabilmek mümkün olabilecek mi? Genel olarak ithal edilen mallarla ilgili bir transfer fiyatı düzeltmesi söz konusu olduğunda (ki bu fiyat düzeltme işlemleri “emsallere uygunluk ilkesi” çerçevesinde hareket etmek için kaçınılmaz) Mali İdare ile Gümrük İdaresi tarafının da belki bir işbirliği ve uyum içerisinde bulunmasında fayda var. Bu konuda herhangi bir gelişme var mıdır? veya bir aksiyon olmasa bile bu yönde herhangi bir düşünce ve niyet var mıdır? Genel olarak bu konuda da görüşlerinizi almak isterim.

**PROF. DR. HAKAN ÜZELTÜRK**  
**GALATASARAY ÜNİVERSİTESİ**

Bunu aslında idareye sormak lazım, gümrükle ilgili konularda herhangi bir işbirliği oluyor mu? Çünkü birçok konuda, Maliye Bakanlığı'nın başka birimlerle işbirliği yapması gerekiyor. Gümrük bu alanlardan bir tanesi. İdari yargılama usulü bakımından, Adalet Bakanlığı'yla bağlantı kurulması gerekiyor. Belki varsa bir cevap dinleyelim.

**MEHMET ALİ KAYA**  
**VERGİ DENETİM KURULU**

Soru gümrükte herhangi bir düzeltme yapılacak mı, bu konuda herhangi bir belirleme yapıldı mı anlamında soruyorsunuz, anladığım kadarıyla. Şu anda KDV'de şöyle bir şey var. Tabii benim kişisel düşüncem farklı, ama şu an 57 numaralı KDV sirküsü nedeniyle biz, denetim elemanları, biliyorsunuz sirkülere uymak zorunda, denetim elemanı farklı bile düşünse KDV'yi reddediyor. Yani burada o KDV'nin düzeltilmesine yönelik bir düzenleme bulunmamaktadır. . Kabul edilerek reddedilecek. Çünkü kanunen kabul

edilmeyen gider bölümüne yazılması nedeniyle, üstat orada izah etti, o bilgi de çok faydalı oldu, ben bunu kanunen kabul edilmeyen gidere niye yazılmış diye çok düşündüm. Çünkü kanunen kabul edilmeyen gider olarak değerlendirmemek lazım bunu. Burada benim de aslında kişisel fikrim, şu anki uygulama yönünde değil, onu söyleyeyim. Ayrıca gümrükle şöyle çalışmalarımız oluyor. Tabii biz çalışmalarımızı yaparken, şimdi diyelim bir inceleme konumuz var. Hatta şu anda da gümrükten verileri alıyoruz, gümrüğün elindeki verilerden yararlanıyoruz. Gümrükteki verilerden risk analiz çalışmalarımızda faydalanıyoruz. Gümrük detayına girmedim, ama gümrüğün elinde bulunan verileri işleyerek, oradan riskli mükellefleri belirlemek için çalışmalar yapıyoruz.

## **PROF. DR. HAKAN ÜZELTÜRK** **GALATASARAY ÜNİVERSİTESİ**

Peki. Ben de, Osman üstat gibi, riskin artacağı yönünde bir izlenim ediniyorum burada. Bilgi ne kadar çoğalırsa maliyet de o kadar da artacaktır. İki hususa izninizle değinip kapatmak istiyorum.

## **DR. ÖZGÜR TOROS** **DELOITTE**

Bir ekleme yapmak istiyorum. Bu işbirliğinden kastımız şuydu: Şimdi gümrükte pratikte baktığımız zaman hemen hemen her zaman yüzde 100 karşılaştırılabilir fiyat yönteminin uygulandığını görüyoruz. Çünkü gümrükte ellerinde çok ciddi bir veri bankası var, ithal edilen mallara ait ve belli çok detaylı konulara göre sınıflandırılmış bunlar ve sürekli olarak bir fiyat karşılaştırması yapıyorlar, ama transfer fiyatlandırmasında kâr marjına dayalı bir yöntem de kullanabiliriz ve bu idare tarafından kabul de edilmiş olabilir. O zaman bir anlaşmazlık çıkıyor. Çünkü mesela, yeniden satış fiyat yöntemi gibi bir nihai fiyattan geriye doğru giden bir yöntem uyguladığınız zaman, piyasa fiyatı değiştikçe ithalat fiyatının da değişmesi lazım. Bu yöntemin işleyişi böyle, ama buna belli bir fiyat bandını aştığı zaman gümrükten itiraz geliyor. O zaman mükellef arada kalıyor. Mali idare nezdinde mi doğru şeyi yapsın, gümrük nezdinde mi doğru şeyi yapsın, bir çıkış yolu olmuyor o zaman.

## **GÜLER HÜLYA YILMAZ** **DELOITTE**

KDV Kanunu'ndaki "emsal bedel" tanımı farklıdır, Kurumlar Vergisi Kanunu'nda yer alan transfer fiyatlandırması hükümleri çerçevesindeki "emsal bedel" ise daha farklıdır. Benzeri şekilde, Gümrük Kanunu'nda, "gümrük değer tespiti" açısından farklı bir yaklaşım bulunuyor. Gümrük Mevzuatına göre bir "emsal gümrük değeri" var, öte yandan transfer fiyatlandırması mevzuatı açısından "emsal bedel" tespiti farklı. Sonuçta aynı eşya veya mal Gümrük Dünyası'nda farklı, Vergi Dünyası'nda farklı değerlemeye maruz kalabiliyor. Bu durumda, mükellef de ne yapacağını şaşıyor. O yüzden uygulamaların birbiri ile uyumlu hale getirilmesi ve gerekli durumlarda da sınırların açıkça belirlenmesi gerekiyor. Her zaman uyumlu olmayabilir, ancak sınırların, farkların iyi belirlenmesi ve tutarlı uygulamalar olması lazım. Önceki bahsettiğimiz konu ise KDV düzeltmesinin nasıl yapılacağı (Gümrük İdaresi nezdinde yapılıp yapılamayacağı) ile ilgili idi. Başka bir konu da şimdi aklıma geldi.

Yurt dışındaki bir ilişkili kuruluştan faizsiz kredi alındığı zaman emsal faiz üzerinden sorumlu sıfatıyla KDV hesaplanması gerektiği ileri sürülüyor. Şimdi bu emsal faiz, KDV Kanunu'nda belirtilen (ki oradan Vergi Usul Kanunu'na gönderir) emsal tespit yöntemlerine göre mi belirlenecektir? yoksa transfer fiyatlandırması kurallarına göre mi tespit edilecektir? Bu da başka bir kavramsal tartışma olarak ortaya çıkmaktadır. Ancak şu anda bu tartışmanın teorik olduğunu düşünüyorum. Şahsi kanaatim, faizsiz kredi ilişkisinde eğer illa emsal faiz tespit edilecekse transfer fiyatlandırması kurallarının uygulanıyor olmasıdır. Öte yandan, ilişkili kuruluşa ödenmeyecek olan ve hatta hesaplarda tahakkuk dahi ettirilmemiş bir faiz için sırf sorumlu sıfatıyla KDV hesaplayabilmek için sanki böyle bir faiz varmış gibi hareket etmek (emsal tesbit etmeye çalışmak) ne derecede adil ve doğrudur, bu tartışılır. Burada “açıktan satış” gibi bir işlem yoktur ki emsal satış bedelinden bir KDV hesaplanması gereği olsun.

## **MEHMET ALİ KAYA**

### **VERGİ DENETİM KURULU**

Yani hesaplanan KDV'de... Eğer emsal bedel düşük belirlenmişse ve KDV'nin kapsamına giriyorsa, burada KDV tarhiyatı da yapılacak ya üstat, hesaplanan KDV açısından... Burada Kurumlar Vergisi Kanunu'nun emsal bedel belirleme hükümlerine göre mi, yoksa Katma Değer Vergisi Kanunu'nun emsal değer bedel tespitine göre mi yapılacak, bu konuyu biz de değerlendiriyoruz. Burada her iki görüş de var, yani şu an bu değerlendiriliyor. Nihai bir sonuca ulaşılabilecek, rapor değerlendirme komisyonları bunu şu an değerlendiriyor. Son bir karar verilip, ona göre, çünkü uygulama birlikteliğinin de olması lazım kurum içinde.

## **PROF. DR. HAKAN ÜZELTÜRK**

### **GALATASARAY ÜNİVERSİTESİ**

Peki, teşekkür ederiz. Bu tartışma biraz uzayabilir, çünkü o konu henüz idarenin de karar verdiği bir konu değil. Çok kısa bir şey Can Bey eklemek istiyor, uzun olmamak şartıyla.

## **CAN DOĞAN**

### **ANADOLU GRUBU**

Gümrük kıymetinin belirlenmesine ilişkin gümrük kabulleriyle, Maliye Bakanlığı'nın transfer fiyatlaması uygulamasının, daha doğrusu vergi mevzuatının transfer fiyatlandırılması yöntemlerine ilişkin kabullerinin farklılıklarının sorun yaratacağını düşündüğüm doğru, ayrıca bunların uyumlaştırılamayacağına dair de bir endişem var.

Buradaki uyumsuzluk, düşünülmemiş, tesadüfen ortaya çıkmış bir uyumsuzluk değil. Gümrük mevzuatı, ilişkili taraflar arasındaki işlemlerin transfer fiyatlandırılması kurallarına göre fiyatlandırılmış olmasını gümrük kıymetinin tespiti açısından risk olarak görmekteyse, bir uyumlaştırma çabası içine girilmesini kısa dönemde herhalde beklememek lazım. Çünkü kategorik olarak, iki taraf da aynı kuralı uygulamama konusunda kararlı görünüyor.

**OSMAN ÖZEN**  
**GÖZDE YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLİK**

Sorun, kurumlar vergisi yönünden yapılan düzeltmenin, ithalatı ödenen katma değer vergisinin indiriminin iptal edilmesi gerektiğine ilişkin İdarenin tutumundan kaynaklanıyor. Esasında gümrük kıymeti ne olursa olsun onun üzerinden ödediğiniz KDV'yi siz içeride indirebildiğiniz sürece, içerideki kurumlar vergisi düzeltmeleri o kadar sorun teşkil etmez, yeter ki mükellefi zaten doğrudan Hazine'ye ödenmiş olan ithalat KDV'sini de yüklenmek zorunda bırakmayın.

**GÜLER HÜLYA YILMAZ**  
**DELOITTE**

Eninde sonunda mükellef KDV'yi devlet kurumlarından bir tarafa (Gümrük İdaresi'ne) ödemişse, iki farklı Devlet Kurumu (Gelir İdaresi ve Gümrük İdaresi) aralarında anlaşmaları lazım. Mükellef Gümrük İdaresi'ne KDV ödedi, diye diğer İdare tarafından cezalandırılmaması lazım. Uyumlaştırmadan esas kast ettiğim buydu. İki farklı mevzuat altında iki farklı şekilde hareket eden iki farklı İdare arasında kalarak ne yapacağını şaşırmış duruma düşen vergi mükelleflerini gereksiz yere haksız duruma düşürmeyen bir uyum mekanizmasını oluşturabilmek (iki farklı İdare arasında). Hayalimiz ve temennimiz budur.

**PROF. DR. HAKAN ÜZELTÜRK**  
**GALATASARAY ÜNİVERSİTESİ**

Peki, idare de burada. Bunların kararını verecekler sanırım. İki şeyi söyleyerek Sayın Kaya'nın açıklamaları doğrultusunda, kapatmak istiyorum. Bir tanesi bu belgeleri vermek. Biz raporlarımızda zaten belirtiyoruz bunları, hepsini vermemize gerek yok dediniz ya da savunmalarınızda bunlardan bahsediyorsunuz, değil mi?

**MEHMET ALİ KAYA**  
**VERGİ DENETİM KURULU**

Fonksiyon analizi... Şimdi neyin emsal alındığı, bunların detayları raporda izah ediliyor; ama şu var, kim olduğu yazılmıyor emsal alınan kişinin rapora. Çünkü ticari sır olma kısmı var, vergi mahremiyeti var. O kişinin bilgilerini kimin olduğunu söylememiz mümkün görünmüyor. Ama benim bildiğim ve karşılaştığım örneklerde, mahkeme safhasına giderse olay, mahkemede zaten mükellef bunların kim olduğunu alıyor ve ona göre savunmasını yapabiliyor diye biliyorum. Zaten eğer öyle değilse, mahkemeye vergi idaresi bunu veremiyorsa, zaten davaları mükellef kazanıyor.

**PROF. DR. HAKAN ÜZELTÜRK**  
**GALATASARAY ÜNİVERSİTESİ**

Tabii, zaten söylemek istediğim de oydu. Takdir yetkisi burada mahkemede. Mahkeme gerekirse bu bilgiyi talep edecek, etmezse de aleyhe karar verecek, idarenin aleyhine. En büyük yaptırım o olacak.

**MEHMET ALİ KAYA**  
**VERGİ DENETİM KURULU**

Şu olmaması lazım, tabii ben de o rapora eleştirel bakarım. Çok yüzeysel olarak fazla detaya girmeden alınan emsal alınan hususların belirtilmesi raporda yeterli olmaz. Biz Vergi İnceleme Raporlarında mümkün olduğunca o emsal verilerinin detaylı yer almasını istiyoruz ve buna göre rapor değerlendirme bunları okuyor ve değerlendiriyor demek istemiştım ben orada.

**PROF. DR. HAKAN ÜZELTÜRK**  
**GALATASARAY ÜNİVERSİTESİ**

İkincisi de bu tabii. Şu anda sizin de dışınızda, idarenin genel problemlerinden bir tanesi, yani denetim elemanlarının, inceleme elemanlarının sirküler, genel tebliğ, vesaireye uyma zarureti dediniz. Kanunen yapılmış bir düzenleme bu. Tabii biliyorsunuz, kanunilik ve hukukilik iki ayrı şey, bunu da bir cümlede belirtelim. Burada kanuna uygun olabilir, hukuka tamamen aykırıdır bu düzenleme, o yüzden inceleme elemanlarının da karar verme yetkisini dahi bağlayıcı niteliktedir. O yüzden bağımsız, objektif karar verme hakları da ortadan kalkmıştır, hukuka aykırıdır. Bu düzenlemenin de mutlaka değiştirilmesi gerekir. Çok teşekkür ediyorum katıldığınız için. Sedat Bey erken ayrılmak zorunda kaldı, benden kapatmamı istedi toplantıyı. Biz TUSİAD Vergi Çalışma Grubu olarak zaman zaman bu tür toplantılar yapıyoruz vergiyle ilgili. Umarım bundan sonra yine birlikte oluruz, görüşürüz. Faydalı olduğunu da umuyorum. Bunun kararını da Yönetim Kurulu'nda vereceğiz, yani metinleri hazırlayacağız, idareye de bu karar verildiğinde mutlaka iletmek isteriz. Vergiyle ilgili çok sorun olduğu için çok sık toplantı yapmak lazım, bu kadar yetişemiyoruz hiçbirimiz maalesef. Hepinize katıldığınız için çok teşekkür ediyorum, ayaklarınıza sağlık, iyi günler diliyorum.