



# **TRANSFER FİYATLANDIRMASI ÇALIŞTAYI DEĞERLENDİRME RAPORU**

**22 Aralık 2016**

**TÜSİAD VERGİ ÇALIŞMA GRUBU TOPLANTILARI SERİSİ-VI**

**MART 2017**

**Yayın No: TÜSİAD – T / 2017,03-586**

Meşrutiyet Caddesi, No: 46 34420 Tepebaşı / İstanbul

Telefon: (0212) 249 07 23 Telefaks (0212) 249 13 50

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

**© 2016, TÜSİAD**

*Tüm hakları saklıdır. Bu eserin tamamı ya da bir bölümü,  
4110 sayılı Yasa ile değişik 5846 sayılı FSEK uyarınca,  
kullanılmazdan 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.*

ISBN: 978-605-165-021-0

Kapak Tasarımı: TÜSİAD

NetCopyCenter Özel Baskı Çözümleri  
İnönü Cad. Beytölmalcı Sok. No:23/A Gümüşsuyu İstanbul  
Tel: (212) 249 40 60

## 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 ahlaki 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 Erataalar Başkanlığında, TÜSİAD Vergi Çalışma Grubu üyesi ve EY Vergi Danışmanlık Hizmetleri Lideri Sayın Feridun Güngör Moderatörlüğünde, 22 Aralık 2016 tarihinde InterContinental İstanbul Hotel’de gerçekleştirilen Transfer Fiyatlandırması Çalıştay deşifre metinleri temel alınarak, TÜSİAD Ekonomik Araştırmalar Bölümü tarafından derlenmiştir. Seminere değerli katkı ve katılımlarından ötürü,*

*Sayın Kemal Uzun, Sayın Dursun Küçükaslan, Sayın Özlem Güç, Sayın Serdar Sumay, Sayın Gökçe Gücüyener, Sayın Başak Diclehan ve moderatörümüz Sayın Feridun Güngör'e teşekkürü bir borç biliriz .*

**Aralık 2016**

## İçindekiler

YÖNETİCİ ÖZETİ.....	1
1. AÇILIŞ KONUŞMALARI .....	3
SEDAT ERATALAR .....	5
FERİDUN GÜNGÖR .....	5
2. UYGULAMADA VE DENETİMDE KARŞILAŞILAN SORUNLAR VE ÇÖZÜM ÖNERİLERİ.....	7
KEMAL UZUN .....	9
FERİDUN GÜNGÖR .....	11
GÜNDOĞAN DURAK.....	12
İDRİS ŞENYURT .....	13
MEHMET ALİ KAYA.....	14
GÖKÇE GÜCÜYENER .....	15
DURSUN KÜÇÜKASLAN .....	16
CAN DOĞAN .....	17
BAŞAK DİCLEHAN .....	19
EMRE KARTALOĞLU .....	21
AHMET KURT .....	25
ÖZLEM GÜÇ ALİOĞLU.....	28
ÖZGÜR TOROS.....	32
ERDOĞAN SAĞLAM.....	34
NİYAZİ ÇÖMEZ .....	36
SERDAR SUMAY.....	42
BAHADIR SADE .....	57
ERKAN YETKİNER.....	58
TAYFUN İÇTEN .....	60
3. BEPS EYLEM PLANI 13 .....	71
FERİDUN GÜNGÖR .....	73
ÖZLEM GÜÇ ALİOĞLU.....	73
İDRİS ŞENYURT .....	74
AHMET KURT .....	74
GRESSİ BENVENİSTE .....	75
GÜLER HÜLYA YILMAZ.....	76
BAŞAK DİCLEHAN .....	76

KEMAL UZUN .....	78
4. PEŞİN FİYATLANDIRMA ANLAŞMALARI UYGULAMASI .....	87
FERİDUN GÜNGÖR .....	89
İDRİS ŞENYURT .....	89
SERDAR SUMAY .....	89
5. BEPS SONRASI OECD YAKLAŞIMI .....	95
FERİDUN GÜNGÖR .....	97
GÖKÇE GÜCÜYENER .....	97
BAŞAK DİCLEHAN .....	100
İDRİS ŞENYURT .....	101
6. BEPS SONRASI OECD YAKLAŞIMI .....	105
BAŞAK DİCLEHAN .....	107
FERİDUN GÜNGÖR .....	107
7. KAPANIŞ KONUŞMALARI .....	111
FERİDUN GÜNGÖR .....	113
İDRİS ŞENYURT .....	113
MEHMET ALİ KAYA .....	113
AHMET KURT .....	113
8. VERGİ ÇALIŞMA GRUBU SUNUMU .....	115

## YÖNETİCİ ÖZETİ

*Değerli paydaşlar,*

*Günümüzde, küreselleşme ile birlikte, şirketler birden çok ülkede faaliyet gösteriyor ve dünya ticaretinin oldukça büyük bir bölümü çok uluslu işletmelerin faaliyetlerinden oluşuyor.*

*Faaliyet gösterilen ülkelerin vergi uygulamaları arasındaki farklılıklar ise kimi zaman vergi optimizasyonu açısından önemli bir araç olarak dikkate alınıyor. Birden çok ülkede faaliyet gösteren çok uluslu işletmeler, özellikle transfer fiyatlandırması aracılığıyla toplam vergi yükünü efektif bir biçimde yönetmeye çalışırken, faaliyet gösterilen ilgili ülkelerin vergi idareleri de her daim vergi gelirlerini korumayı hedefleyen düzenlemeleri hayata geçiriyorlar. Bu ise ihtilafların yaşanmasını kaçınılmaz kılıyor.*

*Özellikle son dönemde bir OECD inisiyatifi olarak ele alınan “Matrah Aşındırması ve Kar Aktarımı” (“Base Erosion and Profit Shifting” - BEPS) projesi tam da bu noktada geliştirdiği aksiyon planlarıyla konuyu yeniden vergi gündeminde ilk sıraya taşıdı. Ülkeler tavsiye niteliğindeki bu eylem planlarını yavaş yavaş kendi yerel mevzuatlarına adapte ediyorlar ve özellikle transfer fiyatlandırması konusunda çok daha detaylı ve çok daha şeffaf bir şekilde bilgi ve belge paylaşımı aracılığıyla vergi güvenlik mekanizmalarını güçlendiriyorlar. Aynı zamanda ülkeler arası bilgi değişimi yoluyla çok uluslu işletmelerin bütününe ait transfer fiyatlandırması politikalarını, karlılık analizlerini ve bir takım mali verileri izlemeyi planlıyorlar.*

*Yaşanan bu gelişmeler ışığında, 16 Mart 2016 tarihinde Gelir İdaresi Başkanlığı’nın web sayfasında yayımlanan 3 seri numaralı “Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı Hakkında Genel Tebliğ Taslağı” Türk Vergi İdaresi’nin de bu yöndeki uluslararası düzenlemelere kayıtsız kalmadığını gösteriyor.*

*Vergi idarelerinin, son yıllarda transfer fiyatlandırmasına ayırdıkları kaynakların da giderek arttığı dikkate alındığında, konunun önümüzdeki dönemlerde de gündemdeki yerini korumaya devam edeceği aşikar gözüküyor.*

*Bu noktada TÜSİAD Vergi Çalışma Komitesi olarak Gelir İdaresi Başkanlığı yetkilileri, TÜSİAD üyeleri, akademi dünyası ve meslek örgütlerinin katılımı ile 22 Aralık 2016 tarihinde “Transfer Fiyatlandırması Çalıştayı”nı gerçekleştirdik. Çalıştayda birçok transfer fiyatlandırması konusu üzerinde durduk ve çözümler geliştirmeyi amaçladık. Öncelikle transfer fiyatlandırması ile ilgili olarak “Uygulamada ve denetimde karşılaşılan sorunlar ve çözüm önerileri”ni irdeledik. Ardından, transfer fiyatlandırma raporlama standartlarında oldukça yenilikçi, şeffaf ve detaylı bir takım düzenlemeler öngören “13 Nolu BEPS eylem planı”na değindik. Transfer fiyatlandırması konusundaki ihtilafları ortadan kaldıracak bir araç olan “Peşin fiyatlandırma*

*anlaşma uygulaması”nı ele aldık, Türkiye’de bu uygulamanın desteklenmesi yönünde neler yapılması gerektiğini tartıştık ve son olarak da “BEPS sonrası OECD yaklaşımı”nı yorumladık, BEPS sonrası bizleri bekleyen vergi dünyasını değerlendirdik. Ele aldığımız her konu ile ilgili olarak yapılan sunumları, katılımcıların değerli katkıları ile zenginleştirdik. Çalıştay’daki sunumlar ve katılımcıların katkı ve değerlendirmeleri çözümlenerek “Transfer Fiyatlandırması Çalıştayı Değerlendirme Raporu” olarak hazırlandı. Bu rapor tüm paydaşların dikkatine sunulur; Çalıştayda ele alınan konuların daha geniş bir paydaş gurubuna ulaşması ve vergi alanında toplum yararı için katkı vermesi en önemli arzumuzdur.*

*Bu Çalıştayı yapılması için başta TÜSİAD yönetimine, Vergi Komitesi Başkanı Sedat Eratallar’a, Maliye Bakanlığı Gelir İdaresi Başkanlığı adına katılım sağlayan Daire Başkanı İdris Şenyurt’a, Grup Başkanı Ahmet Kurt’a, Maliye Bakanlığı Vergi Denetim Kurulu adına katılım sağlayan Grup Başkanı Mehmet Ali Kaya’ya, Çalıştay’da benimle görev alan tüm sevgili meslektaşlarıma ve değerli katkılar veren tüm katılımcılara tek tek teşekkür ediyorum.*

*Yukarıda belirttiğimiz çoklu katılım ve yaklaşım ile gerçekleştirilen Çalıştay sonrasında hazırlanan Raporumuzu tüm paydaşlarımıza ve topluma faydalı olması dileğiyle kamuoyuna sunarız.*

*Saygılarımızla,*

*Ahmet Feridun Güngör*

**Aralık, 2016**



# BÖLÜM 1

## AÇILIŞ KONUŞMALARI



## 1. AÇILIŞ KONUŞMALARI

### SEDAT ERATALAR

#### TÜSİAD VERGİ ÇALIŞMA GRUBU BAŞKANI

Evet, herkese iyi günler değerli katılımcılar özellikle idarenin temsilcilerini aramızda görmekten çok mutlu olduğumuzu belirtmek isterim. Maalesef talihsiz bir saate veya güne rastladı. Gerçi yine de salonun büyük kısmı dolmuş gibi gözüküyor ama bazı arkadaşlarımız hala trafikte buraya ulaşmak için mücadele ediyorlar. 2016 yılını bitirmek üzereyiz ve bu son günlerinde de böyle bir çalıştayla tekrar bir araya geldik. İnşallah buradaki paylaşacağımız, tartışacağımız konu, Transfer Fiyatlandırması, herkes açısından yararlı olur. Ben sözü uzatmak istemiyorum. Sayın Feridun Güngör bu toplantıyla, çalıştayla ilgili olarak moderatörlüğü kabul etti. Kendisine tekrar teşekkür ederim ve izninizle sözü ona veriyorum.

### FERİDUN GÜNGÖR

#### EY

Teşekkür ederim Sayın Başkan. Değerli katılımcılar hepiniz bu yılın son çalıştayına hoş geldiniz. Vergi Çalışma Grubu olarak düzenli olarak, son birkaç yıldır yılda bir kaç çalıştay yapıyoruz. Bu da bu yılki sonuncu çalıştayımız. Transfer Fiyatlandırması konusunu bu çalıştayımızda birlikte değerlendireceğiz. Sedat Bey de biraz önce bahsetti. Aramızda Gelir İdaresi Başkanlığı'ndan değerli başkanlar var. Aynı zamanda Vergi Denetimi Kurulu'ndan da yine Grup Başkanı Mehmet Ali Kaya Bey buradalar. Hem İdris Şenyurt'a, hem Ahmet Kurt'a hoş geldiniz diyoruz. Onların katılımı bizim açımızdan çok önemli. Çalıştay boyunca onların değerli görüşlerini, onların değerlendirmelerini almak çok önemli.

Bu çalıştayımızda daha önceki çalıştaylarımızda olduğu gibi bir sunumumuz var. Bu sunumu bir alt çalışma grubu hazırladı. Çalışma Grubu'nda görev alan arkadaşlarımızın bir kısmı ayrıca sunumun belli bölümlerinin sunumunu yapma konusunda da istekli oldular. Tüm Çalışma Grubu Üyeleri'ne katılımları için ve katkıları için teşekkür ediyorum. Mümkün olduğunca Transfer Fiyatlandırmasının en önemli ve kritik ve gündemde daha sıcak olarak yer alan konularını ele almaya çalıştık ama bu, bugünkü çalıştayımızda sadece bunlarla sınırlı kalacağımız anlamına da gelmesin. Her katılımcı kendisi daha önemli gördüğü, bunlarla birlikte değerlendirilmesini, konuşulmasını istediği konular olursa onları da yine burada dile getirebilir, birlikte tartışabilir, değerlendirebiliriz.

Bu çalıştayda aslında Alt Çalışma Grubu'muzun liderliğini Kemal Uzun yapıyordu. Kemal'in de yine bu çalıştayda bir genel değerlendirme bölümü olacak. O genel değerlendirmenin gerçekten Transfer Fiyatlandırmasının sorunlarının anlaşılması açısından iyi bir çerçeve çizeceğini düşünüyoruz. Dolayısıyla önce onun sunumu ile başlayacağız. Daha sonra sırasıyla biraz önce bahsettiğim gibi her sunumda görevli olan arkadaşlarımız kendi bölümleri ile ilgili sunumlarını yapacaklar. Buradaki konuşmaların tamamı kayıt altına alınıyor. Daha sonra bunlar çözümlenerek yazılı hale getiriliyor ve bir rapor yayınlıyoruz. Bu raporda görüşlerin

takip edilebilmesi ve kime ait olduğunun anlaşılabilmesi açısından konuşmacıların her defasında isimlerini söylemesinde fayda var. Bunun dışında süremiz kısıtlı olduğundan sunumlarımızın daha efektif yapılabilmesi açısından arkadaşlarımızdan, özellikle sunum yapacak olan arkadaşlarımızdan zamanı daha iyi kullanmalarını arzu ediyoruz, istiyoruz. Her bölüm için, her sunum yapacak arkadaşımız için 15 dakikalık bir süre öngördük. Bu ilk bakışta çok kısa gelebilir. Fakat amacımız burada bir sunum yapmak ve o sunumu siz hazırına aktarmak değil, bir alıştay mantığı içinde herkesin burada değerlendirmeye çalıştığımız konulara katkı sağlamasına imkân yaratmaktır. Bu açıdan sunumlar yapılırken, sunumların içinde önemli gördüğünüz, ifade edilmesinde fayda gördüğünüz hususları lütfen söz alarak gündeme getirin, birlikte tartışalım. Bu arada tabi sanırım bir kahve aramız olacak. Bunu konuşmadık arkadaşlarla ama yine programın akışı içinde zamanı geldiğinde biraz yoğunlaştığında ortam aramızı verimiz. Saat 6 gibi de bitirmeyi planlıyoruz. Ben sözü ilk olarak Kemal Uzun'a veriyorum Kemal Uzun bize bir genel değerlendirme yapacak.

## BÖLÜM 2

# UYGULAMADA VE DENETİMDE KARŞILAŞILAN SORUNLAR VE ÇÖZÜM ÖNERİLERİ



## 2. UYGULAMADA VE DENETİMDE KARŞILAŞILAN SORUNLAR VE ÇÖZÜM ÖNERİLERİ

KEMAL UZUN

KOÇ HOLDİNG

Bahsettiği gibi ben kısaca çok genel Transfer Fiyatlandırması düzenlemesinin yeri ve konu ve genelde sorunların kaynağı olabilecek ana bir kaç konu üzerinde duracağım. Hemen akabinde de benim genel birkaç tespitim ötesinde çok daha spesifik konularda Dursun tespitlerde bulunacak.

Söylediklerimiz tamamen, söyleyeceklerimiz en azından tamamen pratikte karşılaştığımız sorunlardan esinlenerek söyleyeceğim şeyler, öncelikle Transfer Fiyatlandırması Müessesesi Vergi Kanunlarında diğer vergi düzenlemeleriyle hiç alakası olmayan bir düzenleme gibi duruyor. Bizim diğer vergi mevzuatına baktığınız zaman normatif vergilendirmedeki belirlilik, açıklık, netlik kesinlik dediğimiz kavramlar, transfer fiyatlandırmasında yok. Dolayısıyla tüm Vergi Hukuku'ndaki cezaların belli edilmesi, vergi inceleme elemanlarının davranış kalıplarının oluşturulması, efendim vergi yargısının davranış kalıplarının oluşturulması, idarenin davranış kalıbının oluşturulması tamamen Vergi Hukuku'ndaki kanun bellidir, ikinci düzenleme bellidir, açıktır, nettir ve yaklaşık % 99, % 90 bu konu üzerinde bir konsensüs vardır mantığına dayanıyor.

Ama Transfer Fiyatlandırmasına geldiğimizde çok farklı bir düzenleme yine bizim vergi uygulamasına baktığımızda vergi kanununla konuyor, kanunla değiştiriliyor, kanunla kaldırılıyor ve vergilendirmeye ilişkin yine ana faktörler, mükellef, efendim konu, vergi doğuran olay, ceza bunların hepsi kanunen belli ediliyor. Fakat Transfer Fiyatlandırmasına geldiğimizde konu bu kadar net, belirli, açık kesin değil ve düzenlemelerin önemli bir kısmı da kanunla yapılmıyor. Bakanlar Kurulu Kararı artı Genel Tebliğ yapılıyor. Hatta düzenlemelerin bence temeli iktisat kitaplarıyla işletme kitaplarına dayanıyor. Oradaki teoremdeki ilkelere dayanıyor. Şimdi böyle olunca aslında bizim klasik vergi hukukundaki o tüm davranış kalıplarımızın belki ötesinde başka davranış kalıpları, başka süreçler geliştirmemiz gerekiyor. Mükellef davranışından tutun, idare davranışına, denetim elemanı davranışına, yargı davranışına kadar ve burada belli bir tolerans kat sayısı gidilmesi gerekiyor. Nasıl geçici vergide belli bir hataya kadar ki, geçici vergideki düzenlemeler, değerlemeler normal klasik vergi hukukundaki kesinlik, belirlilik açıklığına uyan düzenlemeler. Buna rağmen orada biz % 10'a kadar belli bir absorbe düzeyimiz var rumuz var. Transfer Fiyatlandırmasının da böyle bir şeyin olması gerekiyor.

Gerçekten hani üç denetim elemanlı veya dört denetim elemanlı farklı odalara koyduğunuzda aynı olayı verdiğinizde ciddi bir örneğini verdiğinizde 4 farklı, 5 farklı sonuç ortaya çıkıyor. Dolayısıyla mükellefe kesinlikle siz şunu yanlış yaptınız dendiğinde burada bir ceza keserken idare bunu gördü. Mükellef davranışlarında da belli bir durum olması gerekiyor. Böyle bir kesinlik olmadığının bilinerek davranış kalıbının şekillendirilmesi gerekiyor. Şimdi diğer nokta Transfer Fiyatlandırması, düzenlemesi başta belirttiğimiz gibi klasik vergi hukukunun aslında böyle tam böyle göbeğinde olan düzenleme değil. Standartlara tamamen uygun değil. Aslında

ekonominin göbeğinde olan bir düzenleme ve verginin yanında diğer düzenleyici otoriteleri de ilgilendiriyor. Yani bir Sermaye Piyasasını da ilgilendiriyor ve Ticaret Kanunu da ilgilendiriyor. Dolayısıyla bu düzenlemenin aslında diğer hukuk kurallarıyla paralel ve bu düzenleme gereği yapılması gerekenlerin diğer hukuk kurallarıyla da aynı olması gerekiyor.

Bu düzenleme mükellefin kendisi gibi iş yapan belli örnekleri, örnekleriyle kendi yaptıklarını desteklemesini gerektiriyor. Ama Rekabet Hukuku da, onun o bilgiye sahip olmaması gerektiriyor. Dolayısıyla bu bizatihi yaşadığımız örneği de buradan söyleyebilirim. Mesela ben bir Ford'un raporunda Tofaş'ın örneğini gösteremiyorum. Çünkü Rekabet Hukuku gereği bu bilginin öbür tarafta olmaması gerekiyor. Ama TF düzenlemesi gereği de o işlemin emsallere uygun olduğunu ortaya koymam gerekiyor. Çünkü iş iki taraf arasında yapılıyor. Dolayısıyla bu gibi durumlar var. Yine SPK açısından bu düzenleme aynı düzenleme mantık tamamen aynı, TTK açısından mantık tamamen aynı. Hâkim şirket, bağlı şirket. Fakat oralarda bu düzenleme yok. Son derece sınırlı. Ama temel mantık aynı.

Dolayısıyla belki bir koordinasyonun, belki de kesili bir koordinasyonun olması gerekiyor. Maliye'nin düzenlemesi, yerinde düzenleme. İkinci düzenlemeye ihtiyacı muhakkak var detaylı. Diğer SPK ve TTK düzenlemelerinin de en azından buraya atıf yapar hale getirmek gerekiyor. Burada bir boşluk var.

Bir diğer nokta gri alan çok fazla. Bu gri alanların itilaflar ve itilaflarının sonuçlarıyla şekillendirilmiyor olması gerekir. Bu gri alanların kanaatimizce ikincil düzenlemelerle şekillendiriliyor olması gerekir. Geçmişte bunu çok yaşadık. Üstatlarda hatırlayacaklardır işte müstakar hale gelen Danıştay kararları neticesinde bu Genel Tebliğ çıkmıştır. Yani Transfer Fiyatlandırmasına ilişkin de baktığımız zaman bu düzenlemeyle en çok haşır neşir olan kesim Gelir İdaresi Başkanlığı efendim Paris'teki çalıştaylar dolayısıyla olayın göbeğinde mükellefler, uygulayıcılar işte bu seminerler dolayısıyla bağımsız denetim kuruluşları bu tür seminerler dolayısıyla ve yurt dışı bağlantılar dolayısıyla göbeğinde... Bu olaya en uzak kesim yargı. Dolayısıyla en uzak kesimin ihtilaflar neticesinde verdiği kararlarla bu müessesenin şekillenmiyor olması gerekir. Çok daha öncesinde ikincil mevzuatla, idarenin hazırlayacağı ikinci mevzuatta denetim elemanı davranışlarının, mükellef davranışlarının ve idare davranışlarının belli kalıplar altına geçiyor olması gerekiyor.

Örneğin en temel konulardan birisi burada emsal olayı. İddia tamamen yaşadıklarımızdan bahsederek çok daha genel şirket ismi vermeden bahsedeyim. İddia tamamen mükellefin ispat etmek zorunda olduğu şey emsallere uygun davranışı. İnceleme elemanının ispat etmek zorunda olduğu şey emsallere aykırı davranış olduğu. Vergi Usul Kanunu'na göre deniyor ki, efendim işte mükellefin itiraz ve mülahazasının tutanağa geçmesi gerekir. Mükellefin itiraz ve mülahazasının oluşması için mükellefin hangi emsale aykırı olduğunu biliyor olması gerekir. Mükellef emsali bilmiyor, itiraz da mülahaza oluşturmuyor. Yine diğer taraftan mükellefe deniliyor ki, emsal bu, o emsalle kendi yaptığım işlemi kanıtla, ispat et. Mükellef açısından iç emsalde sorun yok. Ama mükellef açısından dış emsalde hukuki ve fiziki sorunlar var. Sınırlar var. Mükellefin hukuken bir denetim elemanı kadar bir resmi yazıp herhangi bir yerden bir



emsal alma kabiliyeti yok. Mükellefin vergi mahremiyeti yönünden belli bilgilere sahip olmaması gerekiyor hukuken. Mükellefin yine rekabet hukuku gereği belli bilgilere sahip olmaması gerekiyor. Belli hukuki sınırlar içinde mükellef. Fiziken de mükellefin sınırları var. Dolayısıyla herhangi bir şekilde mükellef eleştirilirken azami özen ve itina hukuken ve fiziken gösteren mükellefin salıp olacağı bilgi kadar mükellefin sorumlu olması gerekir. Çünkü bir eleştiri yaparken mükellefe, sorumluluğunu yerine getirmedi diye eleştiri yapıyoruz. Dolayısıyla mükellefin azami özen ve itina gösterse idi elde edebileceği bilgi ile mükellefi eleştiriyor almak gerekir. Dolayısıyla kesinlikle inceleme kalıplarında, inceleme elemanı davranışlarında belki bir yönetmelikle bu konuda herhangi bir eleştiri yapılırken şunların, şunların, yapılması gerekir şeklinde denetim elemanının emsal bulma olayından başlayın da, o emsali mükellefle paylaşımına kadar mükellefin işte cevaplarını almasına kadar o emsal kabiliyetinin genel tebliğde çok güzel yazıyor. Emsal için karşılaştırma analizi yapmak gerekir deniyor. Fakat böyle bir analiz yapılmıyor. Böyle bir analiz raporlarda yok.

Raporlarda emsaller de yok. Dolayısıyla bunların ikincil düzenleme ile yargı kararlarına ihtiyaç olmaksızın birbirleriyle çelişkili yargı kararlarından ziyade ikincil düzenlemelerle yapılması ihtiyacı var.

## **FERİDUN GÜNGÖR EY**

Geçmeden burada Kemal biraz tartışmayı da açmak açısından daha önce bahsetmiş olduğun, Transfer Fiyatlandırmasının farklı bir düzenleme yapısına sahip olması, kanunlardaki açıklık ve öngörülebilirliğin çok büyük ölçüde bu alanda sağlanamıyor olması buna bağlı olarak bir marjın söz konusu olması gerektiğini, yani geçici vergide olduğu gibi söylüyorsun ya.

## **KEMAL UZUN KOÇ HOLDİNG**

Evet...

## **FERİDUN GÜNGÖR EY**

Mesela bu söylediğini bizim emsal aralığı dediğimiz şey karşılamıyor mu? Ya da biz emsal aralığı gibi bir yapıya yetirince Transfer Fiyatlandırması mevzuatımızda kullanamıyor muyuz? Bizi biraz da dünya uygulamasından farklılaştıran bu mu? Senin de aslında endişenin, kaygının gerçek nedeni bu olabilir mi? Yani gerçekten de bu çalışmalarda bir kesinlik taşımadığı için asla tek bir fiyat, tek bir emsal bulmak mümkün olmayabiliyor. O yüzden de bir emsal aralığı içinde

değerlendirmede fayda var Transfer Fiyatlandırmasında. Bizim uygulamamız sanırım bu yönüyle farklılaşıyor.

**KEMAL UZUN**  
**KOÇ HOLDİNG**

Bizde şahsen benim karşılaştığım sorunlarda Üstat, emsal aralığı dediğimiz olay siz emsal buluyorsunuz, birden fazla buluyorsunuz ve bunun aralığını buluyorsunuz. Bizde emsal yok. Ya birden fazla dediğim bir tane iki tane emsal bulamıyorsunuz. Yani şöyle söyleyeyim. Siz imalatçı firmaya distribütör firma verilerini emsal gösteriyorsunuz. İkisinin motivasyonu o kadar farklı ki, yani imalatçı firmanın yaklaşımı, imalata karar vermesi, distribütör firmanın yaklaşımı çok farklı. Tek faaliyeti, ana faaliyeti tek bir ürüne odaklanmış bir firmanın davranışıyla o ürünün sadece toplam içinde % 5'ini oluşturan başka bir firmanın davranışı çok farklı.

**FERİDUN GÜNGÖR**  
**EY**

Evet...

**KEMAL UZUN**  
**KOÇ HOLDİNG**

Yani birden fazla emsal bulup onlardan bir aralık bulmanız belki kolay. Bir sonraki aşama evet. Bir önceki aşamayı da halletmiş değiliz gerçekten hani orada da nasıl diyeyim. Bir tolerans katsayısının bir şeyi yok orada. Orada bir sıkıntı var. Yani bilmiyorsunuz, bir şey de eleştiremiyorsunuz. Olay sadece yargıdayken size geliyor. Yargıdayken cevaplayarak geliyor. Belki denetim elemanı ile konuşsanız aslında o inceleme aşamasındaki süreci şey yapabilirsek bir öne çekebilirsek, o verileri denetim elemanı verse, karşılıklı konuşma olsa belki sistem rayına oturacak. İtilaf yaratılıp da yargıya atıldığında artık çok geç oluyor. Yani, bunun yazılabilirliğini gören ikinci denetim elemanı bunu yazıyor. Bunu RDK 'dan geçtiği yazıyor. Öbür tarafta şişme oluyor. Önünden engelleyemiyorsunuz.

**GÜNDOĞAN DURAK**  
**DELOİTTE**

Bu konuyla ilgili, bu konuyla ilgili Gündoğan Durak ben... Biz de aslında yaşamış olduğumuz tecrübelerde bir emsal aralığı bekliyoruz. Yani bir royalty ödemesi yapıyorsunuz yüzde 5. Bunun emsale uygun olmadığı söyleniyor ama emsal aralığı nedir? Yani 4 ila 6'ysa ben emsalin içindeyim. Emsal aralığı genellikle inceleme elemanlarınca pek kullanılmıyor. Nokta bir emsal

bulunuyor. Sizin uyguladığınız oranla kıyaslanarak aradaki farka yönelik şey yapılıyor tarhiyat yapılıyor. Ama aslında emsal aralığı uygulansa, onun meydanını alıp sizin uygulamış olduğunuz oranla mesafesi kadar bir tarhiyat yapılması lazım ama şeyde aslında bunun tebliğde açıklamaları da var ama uygulanmıyor şeyde uygulamada.

## **FERİDUN GÜNGÖR EY**

Peki, teşekkür ederiz Gündoğan. Evet, İdris Şenyurt.

## **İDRİS ŞENYURT GELİR İDARESİ BAŞKANLIĞI**

Değerlendirdi en azından. Açıklama yapayım. Öncelikle ben TÜSİAD 'a önemli bir konuda düzenlediği Çalıştay için teşekkür etmek istiyorum. Gerçekten de ben sunumları şöyle bir gözden geçirdim çok önemli konular var Çalıştay sonunda hem bizim açımızdan hem de özel sektörün değerli temsilcileri açısından çok faydalı olacağına inanıyorum.

Şimdi konumuza dönünce emsaller konusu gerçekten de sadece Türkiye açısından ya da ülkemiz açısından değil bütün dünyada çok önemli bir problem. Çünkü emsale ulaşmak o kadar kolay bir iş değil. Daha doğrusu birebir emsali bulmak neredeyse imkânsız. Ama tabi ki yakın emsaller bulup, bu emsallerde gerekli düzeltmeleri yapıp mevcut olaylarda kullanabiliriz.

Şimdi Kemal Üstat şeyden bahsetti. İnceleme yapılırken bunun önüne, biz emsalleri bilmiyoruz, emsalleri bilmeden hangi aralıkta olduğumuz ya da emsal aralığı içerisinde olup olmadığımızı nereden bileceğiz. Bir denetim elemanı inceleme yapıyor. Belirli emsaller tespit ediyor ve bu emsallere göre de bir tarhiyat öneriyor. Aslında o konuda tabi ki ben de mükelleflerimizin de emsalleri açık bir şekilde görmesini isterim ama herkesin de doğrusunun bunun olduğunda hem fikir diye düşünüyorum. Ama tekrar tekrar söylemek biraz rahatsız edici oluyor ancak vergi mahremiyeti buna bir engel. Buna bir çözüm bulunması lazım. Nasıl çözüm bulunur açıkçası çok kolay değil. Eğer öneriler varsa, vergi mahremiyetini aşarak inceleme elemanlarının bu emsalleri incelenen mükelleflerle paylaşması konusunda, o öneriler üzerinde durabiliriz. Yurt içinde bir emsal varken onu bırakıp gidip yurt dışındaki emsalleri almak transfer fiyatlandırması mantığı açısından çok doğru bir şey değil. Ama haklı olunan bir tarafı var o da bu emsallere mükellef ulaşmadan hiçbir değerlendirme yapamayacağı.

Diğer bir konuya bu emsal aralığı konusu. Evet, aslında Kemal Üstadın söylediği kesinlikle çok doğru bir şey. Transfer Fiyatlandırmasında yüzde yüz doğru bir şey yok. Yani belirli bir tespitleriniz var, o tespitlere göre bir karar veriyoruz. Emsallere uygun mudur? Değil midir? Dolayısıyla bir yanılma payı mükellefin mutlaka olması gerekir. O da bizim emsal aralığında Gündoğan Üstadın söylediği gibi bu tebliğde de çok net bir şekilde yazıyor. Emsal aralığı

içerisinde bir fiyat belirlenmişse bu emsallere uygundur diyoruz. Ama emsal aralığı yine tebliğde çok açık net bir şekilde söylüyor. En düşük emsalle en yüksek emsal arasında çok bariz farklılıklar varsa bu artık, doğru bir aralık diyemeyiz. Orada daha farklı düzeltmeler yapmak lazım. İşte yine mod, medyan gibi şeyler kullanılabilir. Buna göre düzeltmeler yapılabilir. Royalty de mesela yüzde 4'le yüzde 6 dedi Üstat. Aralık bakarsanız yüzde 4'le yüzde 6 arasında yüzde 50 fark var. Aslında bu çok yüksek bir fark. Aynı koşullarda yüzde 4 uygulayan da doğru, yüzde 6 uygulayan da doğru dersek, çok doğru bir sonuç olmaz diye düşünüyorum. Mutlaka yüzde 4 uygulayan ile yüzde 6 altı uygulayanların royalty'nin değeri arasında bir farklılık olması gerekir. Yani yüzde 4'le 4.2, 4.3 bunlar kabul edilebilir şeyler olabilir ama 4'le 6'nın aynı olayda uygulanabileceğini ben çok doğru bir emsal olduğunu düşünmüyorum. Dolayısıyla emsal aralığı kullanılabilir bu yanılma için ama emsal aralığı çok farklılık gösteriliyorsa orada mutlaka bir düzeltmenin yapılması gerekir.

## **FERİDUN GÜNGÖR**

### **EY**

Çok teşekkür ediyoruz bu açıklama için bu konu aslında daha sonra sunumumuzda daha detaylı değerlendirilecektir, ama sırası gelmişken üzerinden geçme fırsatı bulduk. Konunun, Kemal'in yaptığı açıklamalardan anladığım, bir, üzerinde durduğumuz emsal aralığı kısmı var. Orası kritik, önemli bir alan... Ama onun da ötesinde Kemal'in de aslında vurgulamaya çalıştığı bundan bağımsız olarak Transfer Fiyatlandırmasının daha çok ekonomi, işletme yaklaşımlarını dikkate alan daha canlı daha dinamik bir tarafının bulunduğu, bu yüzden de sistemin içinde bu belirsizliği tümüyle mükellefin üzerine yıkan anlayışı biraz değiştirmek gerektiğini söylüyor. O anlamda da, vermiş olduğu geçici vergi örneğindeki gibi, belki de belli bir seviyeye kadar ki matrah farklarının ya da farklılıkların vergi etkisinin bir ilave vergi salınmasına, ceza uygulanmasına neden olmaması gerektiğini söylüyor, bu aslında farklı bir konu. Yani emsal aralığı sorunun belki bir kısmını çözüyor ama tümüyle çözmediğini anlıyorum. Oraya bir çözüm ayrıca düşünmek gerekebilir sahiden de, farklı bir anlayışla yaklaşılabilir. Mehmet Ali Bey de...

## **MEHMET ALİ KAYA**

### **VERGİ DENETİM KURULU**

Ben de söz almak istiyorum. Öncelikle TUSİAD 'a teşekkür ediyorum. Ben de programı inceledim. Gerçekten çok güzel verimli bir program var. Faydalı olacağını düşünüyorum. Ben de Vergi Denetim Kurulu'nu temsil ediyorum. Şimdi incelemelerde muhakkak olumsuz örnekler vardır ama en azından hatta burada önceden grubumuzda görev yapan bir arkadaşımız da var. O da bahsedebilir. Biz emsal aralığını kullanıyoruz. Benim gördüğüm, bizim grupta, İstanbul Transfer Fiyatlandırmasında yazılan raporlarda emsal aralığı kullanılıyor. Tabi emsal aralığının içerisinde değilse mükellef o zaman mod, medyan hatta mükellefin en lehine olan hangisi ise hesaplamalar, istatistiksel hesaplamalar yapılıyor, o uygulanıyor. Bu da raporda

ifade ediliyor. Ama yok mudur olumsuz raporlar. Sizler karşılaşıyorsunuzdur. Paylaşılsa da seviniriz. Bakalım. Burada zaten çok güzel de bir öneri var. Transfer Fiyatlandırması raporları tek RDK 'dan geçebilir. Belli boyuttaki raporlar. Öyle bir öneriniz var. Ben programda inceledim. Bu bizim kendi içimizde de değerlendirdiğimiz bir husus. RDK'ların belli standarda kavuşabilmesi için de bu çok güzel bir öneri. Bu önerinin üzerinde durmak lazım.

İkinci bir şey. Kemal Üstadın vurgulamak istediğini ben şöyle anlıyorum. Emsal aralığı diyelim ki, bazen bant geniş oluyor. Interquartile range'i kullanarak, yüzde 25 - 75 bandını uyguluyorsunuz. Diyelim ki şöyle bir örnek vereyim. Karlılık için emsal aralığı yüzde 10'la 18 arası. İncelediğiniz mükellef 9,9. Mod, medyanı hesapladığınızda 13-14 çıktı diyelim. Nokta tespiti yapacaksınız aradaki matrah farkını bulmak için. Buna bir şey düşünülebilir. Emsal aralığına çok yakın olanlar için yüzde 10'luk gibi bir marj demiştiniz. Eğer alt tabana çok yakın bir değer varsa veya üst için de aynı şey söz konusu. Orada bir marj düşünülebilir. Ben bunu o anlamda anlıyorum. Çünkü bu beni de rahatsız ediyor. Grubumuzda yapılan bir inceleme vardı. Alt banda veya üst banda çok yakın olan bir mükellef vardı ama emsal aralığı geçiyor veya altında kalıyor ama nokta tespiti yapıldığında matrah farkı çoğalıyor. Mevzuata bakıyorsunuz. Emsal aralıkta değilse nokta tespiti yapıyorsunuz. Ben bir inceleme nedeniyle Amerika uygulamasını görmüştüm. Onlarda bunu yapıyor. Emsal aralığı buluyor ilk önce sonra eğer aralıkta kalmıyorsa noktayı tespit ediyor. Yani alt veya üstle limitli bir şey yok. Dünya uygulamaları da bu şekilde. Yine de bunun üzerine düşünülebilir. Teşekkür ediyorum.

## **FERİDUN GÜNGÖR EY**

Ben de teşekkür ediyorum. Şimdi bunlar söylenince bizim Transfer Fiyatlandırma Uzmanlarımız, özel sektördeki birerdenbire heyecanlandılar. Onların da söyleyecekleri var. Bakalım onlar ne söyleyecekler, onlar teknik olarak nasıl yorum yapacaklar. Önce istersen Gökçe'ye söz verelim. Hanımlardan başlayalım sonra Dursun senden devam ederiz.

## **GÖKÇE GÜCÜYENER MAZARS DENGE**

Merhaba Gökçe Gücüyener. Çok doğru buluyorum Mehmet Ali Bey'in önerisini. Mesela daha şimdi bir ülke örneği vereceğim. Bana çok mantıklı gelmiştir ama bunun tabi ki, (mesela bir tebliğde) ikinci düzeltmede yer alması gerekir. Mesela Fransa örneği diyelim. Eğer mükellef emsal aralığının altında kalırsa, emsal aralığının minimum değerinden tarhiyat yapılıyor, eğer üstte kalırsa yine medyan değil bu sefer üst banttan düzeltme yapılıyor. Bu yazılı bir şey. En azından böyle bir durumda biz tarhiyatın da hangi banttan yapılacağını bilmiş ve bir anlamda risk analizini mükellef dahil ona göre yapabilmiş olur. Ama bu uygulama her ne kadar bize ayrıntı gelse de aslında yazılıdır. Dolayısıyla belki sadece emsal aralık demeden olası bir

incelemede de o bandın minimum mu, maksimum mu, medyan mı olacağını bilmeliyiz? Bu bakış açısı belki en azından konulabilir. Çünkü orası tamamen bir boşluk...

**FERİDUN GÜNGÖR**  
**EY**

Teşekkür ederiz. Dursun.

**DURSUN KÜÇÜKASLAN**  
**BDO**

Üstat aslında ben de aynı konuya değinecektim Gökçe Hanımla. Dediğiniz gibi Transfer Fiyatlandırması Grup Başkanlığı'nda eleştiri yapılırken mükellef emsal aralık dışındaysa, mükellef lehine olabilecek nokta, Gökçe Hanım'ın dediği gibi, altındaysa minimum, üstünderse maksimum nokta alınabiliyor. Ancak diğer gruplarda çoğu incelemedeye da yine aynı grupta denetim elemanlarından kimi Medyan'dan kimi Mod'dan, kimi ağırlıklı ortalamayı kıstas alarak mükellefleri eleştirebiliyor. Bence de, burada bir standart olursa yani mükellefe en yakın nokta neresiyse o noktadan hesaplanır gibi, mükellefler açısından daha öngörülebilir bir risk tanımlanır diye düşünüyorum.

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

Bir ilave yapayım. Şu anda zaten vergi incelemelerini standart hale getirmek için Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı çalışmalar yapıyor. Bunları da konuşuyoruz. Bir aşama kat edildi ama daha kat edilecek mesafe var. Tabi Gelir İdaresi Başkanlığı'yla da ortaklaşa tebliğin gözden geçirilmesi lazım. Transfer Fiyatlandırması vergi inceleme metodolojisi nasıl olacak? Genelden özele... Biraz önce de bahsedildi. Aynı şeyleri düşünüyoruz.

Vergi Denetim Kurulu Başkanımız da şu an aynı şekilde standart çalışmalara ulaşmak için bunları standarda bağlamaya yönelik birçok çalışma yürütüyor. Bir aşamaya gelindi. Ama bu tabi daha belirsiz bir süreç. Transfer Fiyatlandırması birçok belirsizliği içeriyor. Ama kesinlikle bizim ya ikincil düzenlemede ya da Vergi Denetim Kurulu'nun kendi içerisinde bir rehber veya bir standart olmalı. İncelemede nasıl bir yol izleneceğini ve biraz önceki teknik düzeydeki bu alt üst bantta ne yapılacak? gibi hususları inceleme elemanının insiyatifine değil bir standarda bağlamak gerektiğini düşünüyorum.

**FERİDUN GÜNGÖR**  
**EY**

Peki... Teşekkür ediyoruz. Kemal Bey size dönelim.

## KEMAL UZUN KOÇ HOLDİNG

Ben biraz önce İdris'in söylediği emsaller konusunda bir şey söylemek istiyorum. Şimdi olayın temeli emsal olunca bizim vergi ihtilaflarında olayın çözümünde olayın çözümünde kullandığımız idari çözümlerde temel denetim elemanı ile mükellefin karşılaşması. RDK 'da mükellefle denetimin temsilcisinin karşılaşması bu uzlaşmada mükellefle idarenin karşılaşması. Eğer emsalleri mükellefe vermiyorsanız bunların hepsi çöpe atılıyor. Çünkü burada konuşacak bir şey kalmıyor. O zaman olayı buradaki fonksiyonlar yerine gelmediği zaman olayı yargıya atmış oluyorsunuz. Tarhiyatı yapıp yargıda çöz. Tarhiyat yap yargıda çöz. Çünkü uzlaşmada da emsal sizin elinizde de yok benim elimde de yok. Bir şey konuşamıyoruz. Sonra eğer vergi mahrumiyeti mükellefin bu bilgilere sahip olmaması ise bu bilgileri mahkeme veriyor mükellefe yani mahkemeden talep ettiğinizde bu bilgi size geliyor ama çok geç oluyor. Mahkeme ile konuşuyorsunuz sadece. Dolayısıyla hani bu bilginin mükellefe verilmesi önlenmiş olmuyor aslında. Mahkeme mükellefe bu bilgiyi veriyor. Vermek zorunda zaten çünkü hani birisi sizin hakkınızda bunu söylüyor. Ya bir dakika kim söylüyor dediğinizde ne söylüyor dediğinizde, sizin kendinizi savunmanız bu zaten. Mükellef isimleri silinerek fiyatı etkileyen faktörler ortaya koyarak mükellefle paylaşılabilir. Yani aynı faaliyette mi bulunuyor. Benzer malları mı satıyor? İşte efendim hangi dönemde? Bir maddi hak gayri maddi hak bilanço yapısı aynı mı? İş yapış şekli aynı mı? Onu silersiniz, ondan sonra ben bu verileri aldım, ben de o verilere bakıp bir dakika bu benimki gibi değil, bende böyle yok, şu var. Bilmem ne diye ben kendimi isimleri sildiğimizde bence sorun çözülebilir diye düşünüyorum ben.

## FERİDUN GÜNGÖR EY

Bu konuya daha sonra tekrar dönelim çünkü ayrıca sorunlar içinde bunu da galiba değerlendireceğiz. Can'a bir söz vererek devam edelim istiyorum.

## CAN DOĞAN ANADOLU GRUBU

Aslında konuşmanın bütünlüğünü bozmamak adına sadece biraz önceki öneri ve mod medyan kullanımında bant yaklaşımıyla ilgili istatistiksel bir saptama yapacağım. Şimdi, normal dağılım örneğinde alt değer olarak 10 ve üst değer olarak da 18 değerini barındıran bir seride medyan 14,5 veya mod 13 diyorsak ya da ortalama 15 diyorsak, bu veriler serinin alt ve üst değerleri olan 10'u ve 18'i de hesaba katarak, bu değerlerin varlığını meşru kabul ederek ulaştığımız rakamlardır. Zaten seriyi oluştururken, emsal alınmaya uygun olmayan örnekler elimine edilmiştir. Dolayısıyla, transfer fiyatlandırması incelemesinde, özellikle matrah farkının hesaplamasında bir rakama yaklaşarak, belli bir rakamı referans alarak bir fark hesaplayacağımıza göre, illa tek bir nokta değeri belirleme ihtiyacı duyuyoruz ama bu örnekte

emsal olarak 13 moda veya 14,5 medyana itibar edeceğimiz dediğimizde, mükellefin sözgelimi 9,9 olarak ya da mesela 10,2 olarak uyguladığı bedelle emsal serisinin modu olan 13 veya medyan 14,5 arasındaki farkı alarak matrah farkı tesis etmeye yöneldiğimizde aslında bir hata yapıyoruz. Normalde istatistiksel olarak 10 ve 18 bandında kalan bütün işlemler kabul bölgesindedir; yani gözünüzle canlandırmaya çalışın. Sadece tarif edeceğim: X ve Y eksenlerini, bu eksen üzerinde bir normal dağılım çan eğrisini düşünün. Çan eğrisinin sol kolu X eksenindeki 10 değerini içererek yukarı doğru çıksın, sonra tekrar aşağı insin ve normal dağılımla 18 değerini içererek tekrar X eksenine değsin. İstatistiksel olarak çan eğrisinin X eksenindeki 10 ve 18 gibi iki noktası arasındaki bölge bizim emsallere uygunluk hipotezimizin kabul bölgesidir. Mükellefçe uygulanan bedelleri test ettiğimizde eğer o iki noktanın arasında kalıyorsa yani çan eğrisinin altındaki herhangi bir bölgede kalıyorsa, test hipotezini kabul ederim. Dolayısıyla mükellefin uyguladığı bedelin 10,1 ya da 17,9 olmasını ya da 13 olmasının artık önemi yoktur. Emsal aralığına düştüğü anda o bedeli kabul etmek lazım. Arkadaşımızın Fransa örneği ile ilgili yaptığı açıklama bu açıdan çok mantıklı. Çünkü 9.9'da olan bir mükellef için, eğer emsal alınan örnek serisindeki alt sınır 10 ise, bu değeri aştığı noktadan itibaren zaten normal dağılımın kabul edilebilir bölgesine giriyor olacak. Ya da üst sınırın üzerinde bir bedel uygulandığında üst sınıra doğru yaklaştıkça yeniden kabul bölgesine girmiş oluyor. Dolayısıyla Fransa örneğinde alt değerler için alt sınıra kadar ve üst değerler için üst sınıra kadar olan farkları esas alan yaklaşım istatistiksel olarak da anlamlı ve belli ki istatistik metodlardan daha fazla faydalanmak gerekir. Özellikle bir emsal aralığı anlayışına dayanıyorsak. Teşekkürler.

## FERİDUN GÜNGÖR EY

Biz teşekkür ediyoruz. Bu konuya dönüş yapacağız. Çünkü bu konu emsal konusu ve herkesin gerçekten bir şeyler söylemek istediği bir konu. Aksi halde sunumu erkene çekmek gibi bir durum olacak, burada biraz daha kalırsak. O zaman da fazla senin bu bölümle çalıştayı bitireceğiz galiba. O yüzden burada fazla oyalanmayalım istiyorum ama yine küçük bir soruyu senin o ilk bölümde söylediklerine bağlı olarak haziruna sormak istiyorum. Özellikle burada biliyorsunuz, Türkiye'deki danışmanlık firmalarının Transfer Fiyatlandırma bölümünden uzman arkadaşlarımız var ve o uzman arkadaşlarımızın uluslararası tecrübeleri de oldukça fazla. Sen haklı olarak diyorsun ki TTK çerçevesinde, SPK çerçevesinde de transfer fiyatlandırmasına ilişkin bir anlayış var ve bunların mevzuatı da yok, sınırlı. bir tek referans olsun şeklinde bir değerlendirmen var. Ben de merak ettim. Tabi genellikle cevabını bilmediğin soruları sormamak lazım ama arkadaşlardan tecrübesi olan varsa eğer, yurt dışında örneğin halk açık şirketler için TTK ve SPK'ya denk gelecek mevzuatlar açısından, Transfer Fiyatlandırmasında referans neresi oluyor? Farklı bir mevzuat yaratmış durumdalar mı? Yoksa halka açık şirketlerin finansal raporlamaları açısından Transfer Fiyatlandırması dediğimizde bu Transfer Fiyatlandırması, OECD rehberi ile hepimizin çerçevesine bildiğimiz Transfer Fiyatlandırmasını mı kapsıyor? Bu konuda bir tecrübesi olan var mı yani uluslararası alanda bizdeki gibi halka



açık şirketlerle ilgili Transfer Fiyatlandırması konularında ilgili otoriteler kendileri ayrıca bir mevzuat üretmiş durumdalar mı? Yoksa bildiğimiz OECD mevzuatı çerçevesinde Transfer Fiyatlandırması rehberini mi kullanıyorlar? Bir fikri olan var mı?

**BAŞAK DİCLEHAN**  
**KPMG**

Belki ben söylerim.

**FERİDUN GÜNGÖR**  
**EY**

Tamam...

**BAŞAK DİCLEHAN**  
**KPMG**

Merhaba tekrar herkese... Benim tecrübeme göre Transfer Fiyatlandırmasının düzenlenmesi tek mevzuat yani OECD ya da işte IRS dediğimiz Amerika'da... O yüzden de halka açık olup olmamasına bağlı olarak değişmediğini biliyorum. Yani tek mevzuat olduğunu biliyorum.

**FERİDUN GÜNGÖR**  
**EY**

Buradaki aslında halka açık şirketler açısından, UFRS açısından Transfer Fiyatlandırmasının nasıl anlaşıldığını bir anlamda sorguluyoruz. Mesela BDDK'nın Bankacılık mevzuatı çerçevesinde Transfer Fiyatlandırmaya yaklaşımı neye referans yapıyor? Referans yaptığı örneğin, Türkiye'de vergiye ilişkin mevcut Transfer Fiyatlandırma mevzuatımız ne ölçüde referans oluşturuyor; SPK'ya UFRS açısından, BDDK'ya yine UFRS açısından ne kadar referans oluşturuyor? Bunu anlamaya çalışıyoruz.

**GÖKÇE GÜCÜYENER**  
**MAZARS DENGE**

Bu aslında bu ilişkili kişi raporu dediğimiz bir kavram var biliyorsunuz. Hepimiz tartışmışızdır bunu kim hazırlayacak. Kim imzalayacağız. Hatta denetçiler bunu imzalamama kararı da almıştır. Geçenlerde de aynı bu konuyu tartışmıştık aramızda. Şöyle bir durum var. Halka açık şirketlerin de bir iş yapmadan önce yılbaşını bir değerlendirme raporu Yönetim Kurulu'na sunması gerekiyor. İşlemlerinin daha sonra yılsonunda da gerçekten bu değerlemeye uygun mu yaptılar, emsal, bu aslında Türkiye'de de dönüp dolaşıp bu iş çünkü bunun normlarını koyan sadece OECD'dir. Dolayısıyla nihayetinde konu dönüp dolaşıp bizim karşılaşılabılır fiyat

yöntemi dediğimiz market fiyatı yeniden satış yöntemi, yine sonuçta aynı dil aynı şey sadece bildiğiniz gibi SPK'daki ilişkili kişinin ilişkide taraf diye tanımı farklı. Zaten bence asıl bu ilişkili kişi ilk yani adım bir herkes farklı bir şey algılayabiliyor. Nihayetinde yaklaşım aynı olsa da ilişkili kişi kapsamı gibi küçük farklılıklar var. IRS raporlarındaki bu 10 F raporu yanlış hatırlamıyorsam o da yine vergiye atıfta bulunur. Dolayısıyla siz SEC raporuna baktığınızda ki oradaki ilişkili kişi nihayetinde IRS'in yani vergi kanununda Amerika Vergi İdaresinin koyduğu mevzuata göre doğru olup olmamasıdır. Ama dediğim gibi tanım olarak farklılık olabilir ilişkili kişiden.

## FERİDUN GÜNGÖR

EY

Teşekkür ederiz Gökçe. Devam edelim o zaman Kemal çünkü senin söyleyeceklerin var.

## KEMAL UZUN

KOÇ HOLDİNG

Bu sayfayı da şöyle özetleyebilirim. Hani başlangıçta söylemiştim, genel vergi hukukundaki normatif ilkelerden çok farklı Transfer Fiyatlandırması. Kesinlikle farklı bir bakış açısı. Farklı bir mükellef değerlendirmesi, farklı bir idare, farklı bir denetim elemanı akabinde farklı bir yargı aslında bakış açısını da getirmesi lazım. Biz bu transfer fiyatlandırmasında düzenlemeyi genel şeyden aldık. Genel kurumlar vergisinin içinden çıkardık. Başka bir düzenleme yaptık. Maliye Bakanlığı'ndaki, Gelir İdaresi Başkanlığı'ndaki yapılanmada, kurumlar vergisine bakan grup başkanı ayrı, TF 'ye bakan ayrı. Ayrı bir birim kurduk. Dolayısıyla denetimi de aldık ayrı birim kurduk. Aslında yargıda da ayrı bir birim olması gerekir. Yani ilk derece yargısında özellikle aynı anda Kurumlar Vergisi, KDV, ÖTV, BSM 'ye bakan arkadaşın, hâkimin, aynı zamanda akşamüzeri de TF 'ye karar veremiyor olması gerekir. Belki Danıştay'da da başka bir dairenin kurulması gerekir. Bir daire Transfer Fiyatlandırması üzerine... Çünkü tamamen başka bir bakış açısı.

Sayın Başkan söyledi, rapor değerlendirme komisyonu konusunda bir çalışmanın olduğunu, belli bir tutarı aşan TF raporlarının Ankara merkezde ayrı bir RDK sürecinden geçmesini de fayda olduğunu düşünüyorum ben. Çünkü ön aşamalarda ideal aşama burada çok önemli. Çünkü yargı aşamasında genellikle yazlıklarımızda sınırlı kalıyoruz. Yazdıklarımızın ne anlamda, nasıl anlaşıldığı konusunda hiçbir fikrimiz yok. Ama en azından denetim elemanı ile diyalog, RDK, artı uzlaşmalarda saatlerce bu işi, yani aynı disiplinden gelmiş kişi olarak konuşma imkânımız var. Dolayısıyla burada aynı bilgi seviyesiyle aynı şekilde... Yani ben birçok meselenin yargıya gitmeden burada çözülebileceğini düşünüyorum. O manada ayrı bir RDK sürecinin ayrı komisyon olmasının fayda olacağını düşünüyorum. Benim söyleyebileceklerim genel hatlarıyla bunlar daha sonra ileride.

**FERİDUN GÜNGÖR  
EY**

Tamam... Çok teşekkür ediyoruz Kemal. Gerçekten tartışmamız için güzel bir çerçeve çizmiş oldun. Tabi buyurun.

**EMRE KARTALOĞLU  
TÜRMOB**

Ben bu konuyla ilgili aslında RDK ile ilgili ısrarla söz almak istedim. TÜRMOB Genel Saymanıyım. TÜRMOB adına katılıyorum. Adım Emre Kartaloğlu. Bilinmemeye yani incelemelerde ne tür bir tenkitle karşılaşacağımızı bilememeye aslında hani Transfer Fiyatlandırması dışında da genel bir inceleme sonucu hep bir sürpriz ile karşılaşılıyor. İşte yaklaşık 2010 yılında falan Rapor Değerlendirme Komisyonlarında dinleme müessesesi getirildi. Dinleme Müessesesinde de, tenkitin ne olduğunu bilmediğimiz için aslında neyi anlatacağız? Neyi savunacağız onu bilemiyorduk. Yaklaşık bir ay önce bir yönetmelik değişikliği yapıldı. Vergi Denetim Kurulu'nun... Önce bir özet verilir. Raporun özeti verilir. Yani hangi konularda eleştiriye maruz kalacağının, mükellefin, bir özet şeklinde en az iki gün öncesinde verileceği söylendi. Vergi Denetim Kurulu temsilcileri de buradayken, hani bunun Transfer Fiyatlandırması anlamında da çok net şekillendirilmesi gerektiğini düşünüyorum.

Söylediğiniz emsal aralığı şeklinde veya hangi emsal bize uygulanacak? Biz ona karşı kendi uyguladığımız fiyatın emsallere uygun olduğunu, ne şekilde savunabileceğiz? Bu noktada çok önemli olduğunu düşünüyorum. Bu bir ay önceki yönetmelik değişikliğinin çünkü son yıllarda hep mükellef haklarını ön plana çıkarıcı, aslında vergi incelemelerinde düzenlemeler yapıldı ama ben de bir eski vergi inceleme elemanıyım. Bu zihniyeti, vergi inceleme zihniyetini değiştirmek biraz zor oluyor. O yüzden uygulamada bunu net şekillendirebilmek lazım. Özet raporlarda RDK'lardaki dinlemelerden önceki özet raporlarda işte TF'yle ilgili şunu bilmesi lazım mükellefin. Atıyorum örtülü sermayeyle ilgili bunu bilmesi lazım gibi net kriterlerin bildirilmesi gerektiğinde fayda olacağını düşünüyorum. Sadece bu konuyla ilgili bunu belirtmek istedim teşekkür ederim.

**FERİDUN GÜNGÖR  
EY**

Biz teşekkür ediyoruz. Gerçekten önemli bir konu söylediyiniz. Kabul etmek lazım son yıllarda inceleme süreçlerinin standardizasyonu konusunda çok önemli ilerlemeler kaydedildi. Buna gerek olduğunu hepimiz biliyorduk ve elimizden geldiğince anlatmaya çalışıyorduk. Biraz önce Mehmet Ali Bey söylediler. Bu standardizasyon konusunun burada kalmayacağı daha da geliştirileceği, daha da iyileştirileceği anlaşıyor. Bu bir zihniyet dediğiniz gibi yani inceleme

süreçlerine bakış açısına ilişkin bir zihniyet. O zihniyetin değiştiğini görüyoruz. Bu konularda da ümit ediyorum bir değişiklik olacaktır. Mehmet Ali Bey söz almak isterler.

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

Bu rapor özetiyle karşılaşan mükellef var mı hiç? Henüz değil.

**FERİDUN GÜNGÖR**  
**EY**

Henüz değil.

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

Bu konu çok yeni. Şu an transfer fiyatlandırması için net bir şekilde standarda bağlanmadı ama muhakkak standarda bağlanacaktır. Aynı şekilde düşünüyorum Emre Bey'le. Mükellef rapor dinlemeye geldiğinde, kendini savunacak şekilde tüm bilgilerin, rapor özetinde verilmesi gerekiyor. Temel bilgilerin. Ama bunu takdir edersiniz, uygulama içerisinde yaşanarak bir noktaya gelecektir. Rapor özetleri de müfettiş tarafından düzenlenecektir. Bunu iyi bir şekilde yapanlar olduğu gibi bir takım olumsuzluklar da olacaktır. Yeterli olmadığı düşünülen rapor özetleri için mükelleflerin Vergi Denetim Kuruluna kesinlikle dönüş yapması gereklidir. Kurul Başkanımız mükelleflerin geri dönüşlerini bekliyor. Mükelleflerden bizzat Başkana ulaşan öneriler, hatta şikâyet de olabilir. Sınırlı sayıda geldiğinden bahsediyordu. Muhakkak rapor özetinde sizi rahatsız eden ve sizin mükellef hakları anlamında bilmeniz gereken hususların bilginize girmediğini düşünüyorsanız bizlere aktarın. Sonuç olarak bu konuyu yaşadıkça bir noktaya getireceğiz.

**FERİDUN GÜNGÖR**  
**EY**

Teşekkür ederiz. Küçük bir şey söyleyeyim. Zihniyet derken, aslında zihniyetin sadece idare tarafında değil, bizim tarafımızda da değişmesi gerekiyor. Biz şunu yapabilecek cesarette değiliz hala... Yani inceleme elemanını, müfettişi şikâyet anlamına gelebilecek bir şeyi yapabilecek cesarette henüz değiliz; ona geledik daha, öyle bir şey yaptığımızda bunun sonuçları olabileceğini düşünüyoruz.

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

Şikayetiniz yoksa önerilerinizi bize iletebilirsiniz. Mesela tarafınıza iletilen rapor özetinde neleri gördünüz aslında nelerin olması gerektiğinin bize iletilmesi çok iyi olur. Böylelikle mükelleflerden dönüşle rapor özetleri uygulaması oturacaktır. Hatta ben şu anda yok fakat olacağını düşünüyorum. Bir standart ile rapor özetlerinin nasıl olacağı detaylı olarak belirlenecektir. Belki Transfer Fiyatlandırması İnceleme Rehberi gibi bir şey standarda bağlanırsa onun içinde rapor özetinin de nasıl olacağı da bir standarda bağlanacaktır. Bu şekilde problemlerin iletilmesi durumunda sorunlar çözülerek ilerleme kat edilecektir. Bir şekilde bu dört yılda bir yere geldik. RDK'larda bir aşamaya geldik. Daha hızlı bir şekilde ilerleneceğini düşünüyorum.

**FERİDUN GÜNGÖR**  
**EY**

Teşekkür ediyoruz. Şimdi uygulama ve denetimde karşılaşılan sorunlar ve çözüm önerilerinde biraz önce genel bir çerçeve çizmiştik. Daha özele, sorunlara ve varsa çözüm önerilerimize gireceğiz. Bu bölümde de sunumu Dursun Küçükbaşlan yapacak. Alt Çalışma Grubumuzda katkı sağlayan arkadaşlarımızdandır kendisi. Dursun seni dinliyoruz.

**DURSUN KÜÇÜKBAŞLAN**  
**BDO**

Değerli katılımcılar öncelikle hoş geldiniz. Bana ayrılan bölümde Üstadın da bahsettiği üzere uygulama ve denetimde karşılaşılan sorunlar ve çözüm önerilerinden bahsedeceğiz. Çalışma Alt Grubu, olarak biz bazı şeyler tespit ettik ama amacımız burada sizlerden de gelecek katılımlarla beraber daha başka sorunlar, daha başka çözüm önerileri üzerine tartışmaktır. Bu sunum esas amacına bu şekilde ulaşmış olacaktır. Ayrıca şunu da söyleyeyim; Üstatlara, katılımları için çok teşekkür ederiz. Biz kendilerinin feedbackler konusunda ne kadar istekli olduklarını bildiğimiz için aklımıza gelen tüm sorunları yazdık. Umarım burada bunu siz de dikkate alırsınız.

Öncelikle ilk sorunumuz dış emsal konusu; az önce de değinildi. Şöyle ki, mükellefler eğer işlemlerinde bir iç emsal varsa, yani ilişkili kişiye ve ilişkisiz kişiye aynı mal ya da hizmeti satıyorsa, burada inceleme sürecinde de raporlama sürecinde de fazla bir sorun yaşamıyorlar. Çünkü bunun artık karşılaştırılabilir bir emsali var ve bu ispatlanabiliyor. Ancak iç emsali yoksa, mükellefin bu durumda Türkiye'de gerçekten başvurabilecekleri çok fazla seçeneği yok. Yani borsaya açık şirketler var, onlara ilişkin çok detaylı bilgi bulamıyorsunuz. Çünkü sadece bilanço, gelir tablosu üzerinden işlem bazında karlılığı göremiyorsunuz veyahut ilişkili kişiyle işlem

yapıp yapmadığını göremiyorsunuz. Bunun dışında, benim bildiğim diğer mükelleflerin verilerine erişebileceğiniz başka resmi bir kanal yok. Ya da halka açık bir kanal yok. Bunlar dışında bir kanal daha var. Bu da veri tabanları. Çoğu mükellef artık raporlama sürecinde veri tabanlarını kullanıyor. Bunlar mükelleflerin verilerini bir şekilde satın almışlar ve sizlere o mükelleflerin karlılıklarına ilişkin bilgileri sağlıyorlar. Biz de iç emsalimiz olmadığı durumlarda dış emsal olarak bunlardan faydalanıyoruz ama, şu anda Gelir İdaresi'nin bu veri tabanları konusundaki yaklaşımı çok net değil diye biliyorum. Yani, haliyle şu açıdan net değil, çünkü bildiğim kadarıyla şu anda Gelir İdaresi'nde bu programlar yok. Bu programlar olmadığı için bizim yaptığımız çalışmaları da onlar doğrulayamıyor. Doğrulayamadığı için de, siz istediğiniz kadar burada çalışma yapın, denetim elemanları vergi incelemelerinde bu çalışmaları kabul etmiyor. Böyle olunca da, mükelleflerin tek yöntemi, tek seçeneği olan bu veri tabanlarının kullanılması da işlevsiz hale geliyor. Belki idare bunu değerlendirebilir, bu tarz veri tabanlarını en azından mükellefin yaptığı çalışmaları kabul aşamasında ya da bu çalışmaları doğrulayabilecek kendi ellerinde bir program olduğu takdirde bu aşamada bir şeyler yapılabilir.

Dış emsal konusunda ise emsalsiz bazı işlemler var. Geçmişte hepimiz karşılaşmışızdır. Bazı hizmetlere bazı mallara gerçekten emsal bulmak çok zor. Mükellefler bu durumlarda sıkıntı yaşıyor. Normal şartlarda, biz mükellefe bu mal ve hizmetlerde peşin fiyatlandırma anlaşmalarına gitmelerini öneriyoruz Ama burada da bazı sıkıntılar var. Peşin Fiyatlandırma Anlaşması'nda yaşanan sıkıntıları Serdar Bey anlatacak. Bunlara ilişkin de bir çözüm bulamıyoruz. Gayri maddi hak ödemelerine ilişkin yine emsal bulma konusunda çok zorluk çekiyoruz, örneğin; royalty ödemesi çoğunlukla ilişkili şirketlere yapılıyor. Karşılaştığımız kadarıyla, ilişkisiz şirkete bir royalty ödemesi yapılıyorsa bu çoğu sefer, ilişkili şirkete yapılan royalty ödemesi mahiyetinden daha farklı bir royalty ödemesi oluyor. O yüzden burada da yine zorluklar yaşıyoruz. Bir diğer sorun da, mükelleflerin zorlandığı muhasebe standartlarındaki farklılıklar. Mükellefler bu veri tabanlarından faydalandığı zaman, dünyanın dört bir yanındaki ülkelerdeki şirket verilerine erişim sağlıyorlar. Onların verilerini alıyorsunuz ancak bir şirket finansman giderlerini stok maliyetinde izlerken, diğer şirket finansman giderlerini en dipte finansman gideri olarak izleyebiliyor. Bir diğer şirket operasyonel giderler arasında izliyor. Bu noktada da yaşanan sıkıntılar var. Bunların önüne geçilebilmesi için, özellikle dış emsal konusunda, bizim aklımıza gelen, bir inceleme sürecinde en başından beri mükellef ve denetim elemanının daha sık bir araya gelmesi, özellikle bu durum zorunlu hale de getirilebilir. Bu konuların inceleme esnasında en az üç defa dört defa tartışılması, konuşulması gerekiyor. Peşin fiyatlandırma anlaşmaları ön plana çıkartılarak bu anlamda mükelleflerin risklerinin azaltılması düşünülebilir ve az önce Kemal Üstadın söylediği şeye geliyor yine, yani şu yaklaşımın benimsenmesi lazım. Hiçbir zaman için mükemmel bir emsal yoktur. Mükelleflerin, her zaman için elimizdeki verilerle bulabileceğimiz en iyi emsal vardır yaklaşımı çerçevesinde değerlendirilmesi gerekir diye düşünüyoruz.

## **FERİDUN GÜNGÖR EY**

Evet burada bir durup belki sizlere söz vermekte fayda var. İdarenin yaklaşımını gerçekten merak ediyoruz. Asıl emsaller konusunda.

## **AHMET KURT GELİR İDARESİ BAŞKANLIĞI**

Aslında Dursun Bey konuyu özetledi pratikte mükemmel emsal yoktur. Mevcut şartlar içerisinde bulunabilen en iyi emsal vardır. Bence Transfer Fiyatlandırmasındaki emsal konusunu özetliyor. Öncelikle bir bilgiyi düzeltelim. Gelir İdaresi olarak biz veri tabanlarına erişim sağlıyoruz. Kullandığımız bir veri tabanı var. Hatta elimizdeki veri tabanlarının sayısını da arttırmak istiyoruz. VDK'da da aynı veri tabanı var. Evet, aynı veri tabanı VDK'da da var. Bizde de var ikimiz de onu kullanıyoruz. Şimdi isim söylemeyeyim. Ticari şey olur, falan olur ama herkes biliyor zaten. Bilenler biliyor. Ben idare olarak bir firmanın ismini bunu kullanıyoruz deyip herkesi oraya yönlendirme gibi bir şey olabilir. Ama diğerlerini de kullanmak istiyoruz. Yani elimizdeki mevcut veri tabanı da arttırıp hatta sadece işte royalty için olan başka veri tabanları falan var. Daha da çeşitlendirmek istiyoruz çünkü emsal konusunda nasıl mükellefler sıkıntı yaşıyorsa idarede gerek peşin fiyatlandırma anlaşmalarında inceleme elemanları da inceleme sürecinde aynı sıkıntıyı yaşıyorlar zaten. Ortak bir sıkıntı dünyadaki bütün herkes de yaşıyor. Transfer Fiyatlandırması uygulayan herkes yaşıyor.

Aslında transfer fiyatlarımızı biliyorsunuz iki versiyon var. Bir formulary apportionment dedikleri bir yöntem var. Bir de işte bu yöntem var. Ama o, öteki yöntem herkesin yani uzak durmaya çalıştığı her türlü OECD dokümanında ama sakın ha bu formulary apportionment yoluna gitmesin diye yazdığımız bir şey. Şu an emsal fiyat esası geçerli. Arm's Length Principle geçerli biz de onu kullanıyoruz. Bu dünyadaki birçok devlet de bunu kullanıyor. Brezilya falan gibi aslında çok farklı varyasyonlarını bunu kullananlar var. Yani aslında bizim kullandığımız OECD prensiplerinin dışına çıkan ülkeler de var. Aslında biz hep burada OECD guideline'a atıf yapıyoruz ama bir de Birleşmiş Milletler manüeli var bu konuda. Aslında tek uluslararası belge OECD guideline da değil başka belgeler de var. Gelişmekte olan ülkelerin yaklaşımları bazen bu konuda farklı oluyor. Bazı büyük ülkelerin de farklı yaklaşımları da olabiliyor, transfer fiyatlandırmasında yani OECD burada aslında önemli bir kaynak ama kutsal kitap da değil OECD rehberi. Veri tabanında evet kullandığımız bir emsal veri tabanı var. Bunu daha da çeşitlendirmeye çalışıyoruz.

**FERİDUN GÜNGÖR**  
**EY**

Ahmet Bey yaklaşımınız ne orada?

**AHMET KURT**  
**GELİR İDARESİ BAŞKANLIĞI**

Yaklaşımımız şu...

**FERİDUN GÜNGÖR**  
**EY**

Hem VDK 'da hem Gelir İdaresi'nde emsal çalışması bu veri tabanlarına göre yapılabilir, veri tabanlarına göre yapılan çalışmalar eğer metot doğruysa veriler doğruysa güvenilir bir emsal çalışması olarak kabul edilebilir anlayışı var mı yok mu biraz da onu anlamaya çalışıyoruz.

**KATILIMCI**

Şimdi yargıyı da ekleyebilirsek oraya tabi biz bir şeyler söylüyoruz ama yargının da söyledikleri var burada. Bir de yargıya da ekleyebilirsek buraya varsa bilen en son bir Danıştay kararı var mı bu konuda diye. Çünkü ilk derece mahkeme kararı var kullanılamayacağına ilişkin.

**FERİDUN GÜNGÖR**  
**EY**

Evet ama onu yargı, örneklerimizin çoğalmasıyla daha gelişebilecek bir alan, biz henüz uygulamada yeterince örnek geliştiremedik galiba, yargıya giden sadece bir iki örnek var. Orada talihli bir karar geçmişte çıkmıştı ama ben onun yön verici olacağını düşünmüyorum. İdare ve denetim daha önemli gözüküyor bu aşamada.

**DURSUN KÜÇÜKASLAN**  
**BDO**

Burada Ahmet Kurt Üstadın müsaadesi ile yaklaşımımı şu şekilde özetleyebiliriz. Veri tabanları kullanılamaz diye bir yaklaşımımız yok. Veri tabanını biz de kullanıyoruz ve daha da arttırmak istiyoruz. Makul, mantıklı gördüğümüz ölçüde veri tabanları kullanılabilir. Ancak veri tabanlarının da kendi içinde birçok sorunu var. Mesela veri tabanlarına bağımsızlık kriteri giriyorsunuz. Örnek vermek gerekirse, Türkiye'nin önemli gruplarından bir tanesi, bir holding, bir şirkete yüzde 80 oranında ortak. Siz bağımsızlık kriterine 50 oranını girdiğinizde, veri



tabanında, bu şirketin grup şirketine hiç satışı olmasın, hiçbir faaliyeti olmasın sadece temettü ödemesi yapıyor olsun. Bu şirket emsal listesinden çıkıyor. Yani emsallerin bu şekilde sistematik sorunları var. İlave olarak, içindeki verilerin güvenilirliği konusu var. Yani emsal veri tabanları, kendi içinde hem sistematik olarak problemleri olan şeyler birçok alanda size doğru emsali getirmiyor hem de içindeki veriler konusunda sıkıntılar mevcut. Birçok alanda eksik olan veriler oluyor. Faaliyet kodları gibi benzeri konularda hatalar olabiliyor. Dolayısıyla sürekli olarak manuel olarak bir ilave bir analiz yaptırmak gerekiyor.

Türkiye'deyse bizim yaklaşımımız, mümkün mertebe, Türkiye'de yeterli emsali buluyorsak, Türkiye'deki emsallerin, veri tabanlarından ya da diğer bilgi platformlarından faydalanarak kullanılması şeklinde. Yeterli emsal yoksa Türkiye'ye yakın piyasalardan, gelişmekte olan piyasalardan yararlanılmalıdır. Tabi bence mümkün mertebe bunlar tercih sebebi, yani kesin kurallar değil. Ama mantıklı bir analiz yapacaksa, gelişmiş bir ülke piyasasıyla Türkiye piyasasını aynı koşulda karşılaştırmak doğru sonuç vermeyecektir, sizler bizden daha iyi bilirsiniz, örneğin gelişmekte olan piyasada yaptığınız yatırımın geri dönüşü oranıyla, gelişmiş bir piyasada yaptığınız yatırımın geri dönüş oranının aynı olmasını beklemesiniz. Örneğin işleme dayalı net kâr marjı kullanacaksınız. Hangisini kullanacaksınız? Almanya'da yaptığınız bir yatırımla Afganistan'da yaptığınız bir yatırımda aynı işleme dayalı net kâr marjı kullanılabilir mi? Sonuç olarak bu gibi nedenlerle, mümkün mertebe, bize yakın piyasalar tercih edilmeli diye düşünüyoruz. -

Dolayısıyla her emsal araştırması, aslında kendi içinde kendine has özellikler taşıyan bir çalışmadır. Dolayısıyla kategorik olarak biz bunları bir yere yazarsak, şunlar olacaktır dersek çok kendimizi sınırlandırmış oluruz. Ancak genel yaklaşımımız, yani makul olan, veri tabanları kullanılarak yapılan çalışmaların değerlendirilebileceği, kullanılabileceği yönünde, ama kesin olarak bunlara dayanarak biz bir şey yapacağız demek için çok erken. Veri tabanları için de çok erken.

**GÜNDOĞAN DURAK**  
**DELOİTTE**

Üstat bu noktada bir yargı kararından bahsedeyim de bende bir yargı kararı var. Danıştay kararı isterseniz sonuç kısmını okuyayım. Çok kısa zaten.

**FERİDUN GÜNGÖR**  
**EY**

Olumluysa oku. Olumsuzsa hiçbir katkı sağlamayacak buradaki tartışmalara!

## GÜNDOĞAN DURAK DELOÏTTE

Şunu söylüyor Üstat. Emsal kıyaslaması yapılırken Türkiye'de faaliyette bulunan firmaların emsal alınması ve davacının emsalleri ile mukayese edilmesi gerekirken Türkiye dışında hazırlanan veri tabanındaki bilgiler emsal alınarak yapılan tarhiyatta hukuka uygunluk görülmemiştir. Bu Danıştay kararı. Vergi Mahkemesi kararını onuyor. Vergi Mahkemesi kararı da aynı yönde. Dolayısıyla yani buradaki zaten itiraz da oydu. Amadeus kullanılıyordu burada ve veriler yurt dışından alındığı için benim kendi içerdeki buradaki mükellef de şeyi gösteriyor. İç emsalleri gösteriyor. Diğer rekabet ettiği firmaları gösteriyor. Onların oranlarıyla yakın oranlar uyguladığını ispat ediyor ama farklı sonuç vermiş. Dolayısıyla mahkeme kararı hem Vergi Mahkemesi hem Danıştay iç emsal varken dış emsallerin içerildiği ama diyor böyle tarhiyat yapılamaz diyor.

## KATILIMCI

O karar çok ilginç bir karar bir kez zaten galiba benim hatırladığım kararsa o inceleme elemanı mükellefin kendi kullanmış olduğu verileri kullanmak suretiyle o eleştiriye geliştiriyor. Yani aslında kendi yapmış olduğu çalışmayı esas alarak bir tarhiyat yapıyor. Ondan sonra nasıl oluyorsa yargıda mükellef lehine bir karar veriliyor, verilen kararda da mükellef lehine karar verilirken bu Amadeus gibi bir veri tabanının sadece yurt dışı şirketlere ilişkin bilgiler içermesi münasebetiyle bu tarhiyata esas olamayacağı yönünde bir karar veriliyor. Dolayısıyla ilginç bir karar yani onu bütün bu tartışmayı şekillendirecek bir karar gibi değerlendirmemek lazım. Şahsen öyle düşünüyorum. Ama Ahmet'in söyledikleri çok önemli. Ben şuna sadece katılmadığım şey şu. Bu haliyle bile söylediklerinizin, idarenin görüşü olarak burada çalıştayımız çerçevesinde söylediklerinizin, bir yerlerde yazılı olması bile bu konudaki çalışmalarda olumlu katkı sağlayacaktır. Dolayısıyla bunu en uygun şekliyle nasıl yazabilirsiniz bilemiyorum ama bu veri tabanlarının, Transfer Fiyatlandırması çalışmalarında kullanılabileceği, bu konuda farklı, farklı veri tabanlarının bulunduğu, bu veri tabanlarının yanı sıra Türkiye'de yine belli verilerin mevcut olduğu, bu verilerden de yine Transfer Fiyatlandırmasının genel metodolojisi içinde çeşitli çalışmaların yapılabileceğini ve emsal araştırmasında kullanılabileceğini anlatan, teyit eden bir şey bir sirküler olur, bir tebliğ olur sanırım yararlı olur yapılacak çalışmalar açısından. Özlem seni de evet.

## ÖZLEM GÜÇ ALIOĞLU PWC

Özlem Güç Alioğlu ben. Bence bizim en önemli sorunlarımızdan bir tanesi belirsizlik. Masanın bütün etrafındakiler bence bu veri tabanlarının aslında yetersizliğini, çoğu zaman yanlış bilgiler içerdiğinin farkındayız. Ama mükellef adına düşündüğümüz zaman mükellefin de kendini, hangi fiyatı uygulayacağına dair kullanabileceği elinde herhangi bir şey yok. Biz idarenin sizlerin

yaklaşımının aslında evet daha ekonomiye yakın, daha açık fikirli olduğunun farkındayız ama karşılaştığımız incelemelerde gördüğümüz örnekler maalesef bundan biraz uzak. Elimizde yazılı bir şey olmadığı zaman, hala bebek emekleme çağındayız. Hala üstatların bahsettiği gibi yargı kararları çok sınırlı sayıda var. Gelişmiş ülkelerde belki bunların kuralları çok net ortada yazılı bir halde yok. Ama ihtiyaç da yok çünkü yargı kararları var neyin nasıl olacağını biraz kestirebiliyor. Mükellef de kestiriyor, idare de biliyor. Sınırlar çizilmiş durumda. Ama bizde öyle değil. Ben de Üstadın söylediğine katılıyorum. Burada biraz netliğe ihtiyacımız var. En azından işte aralık kullanılacak mı? Aralığın neresi kullanılacak? Çalışma yaparken üç seneye mi baksın, beş seneye mi baksın birazdan şey konusuna da bağlanacak bu ceza indirimine. Ceza indiriminin uygulanabilmesi için mükellefin bir, herhalde emsalini neye göre uyguladığını belirtmesi gerekecek. Bunu yaparken neye dikkat edecek. Ne zaman eksiksiz yapmış sayılacak? Ne zaman sayılmayacak? Bütün hepsi bunların birbirine bağlantılı.

Ben kısa bir, hızlı bir araştırma yapmaya çalıştım yurt dışı örneklerde. Evet, birçok ülkede şey yok. Yazılı bir kural yok. Almanya bir istisna... Almanya'nın çok detaylı yönergesine rastladım. İnceleme nasıl yapılmalı? Transfer Fiyatlandırması konusunda emsal çalışma nasıl yapılmalı? Kaç sene alınmalı? İşte independence kriteri ne olmalı? Bütün hepsini sıralamışlar. Ama bu da tabi ki bunu yapınca mükellef hiç mi eleştirilmeyecek. Tabi ki eleştirebilir ama en azından mükellef o belirsizliği yönetebilir. Çünkü riskinizi bilerseniz ona karşılığınızı ayırırsınız, başınıza ne gelebileceğini üç aşağı beş yukarı kestirirsiniz, ortaklarınıza açıklayabilirsiniz. Ama belirsiz bir durumda hiç hareket edemiyorsunuz ve bence de en kötüsü bu yatırımcı açısından. Yönetilemeyecek bir durumla karşı karşıya olmak en zoru... Teşekkürler.

## **FERİDUN GÜNGÖR EY**

Peki, teşekkür ediyorum. İlave edeceğiniz bir şey var mıydı? Ahmet sen de.

## **AHMET KURT GELİR İDARESİ BAŞKANLIĞI**

Bir konuya ilave etmek istiyorum. Hani Transfer Fiyatlandırmasına doğru emsali hedef 12 dersek. Hedef 12 Transfer Fiyatlandırmasında yok. Yani, not applicable diyorlar ya. Yani yok 12. Aslında bizim belki şeyimiz şey olmalı. Karavanalara gidenleri engellemek ve mümkün mertebe ortaya doğru yaklaşmasını sağlamak. En makul olanı bulmaya çalışmak olmalı. Bazı durumlarda gerçekten hiç emsal yok. Yani şimdi öyle bir şey ki inceleme elemanı size getirdiği emsalleri ben şu şu fiyat hani vergi mahrumiyeti olmasın, bütün emsalleri versin paylaşsın. Benim birçok olayda mükellef diyecektir ki o firma bize benzemiyor. Onun yapısı şöyle, o firma böyle böyle hiçbir emsal ortada kalmayacak. Aynı eleştirileri inceleme elemanı da mükellefin getirdiği emsaller için yapabilir. Şu firma benzemiyor. Şunun yapısı farklı. Bunun üretim

süreçleri farklı. Yani bu ne yazık ki cevabı olmayan bir soru özellikle royalty konusunda. Bu çok karşımıza çıkıyor.

İlişkisiz firmaya royalty ödeyen neredeyse çok sayılı. Çok az sayıda örnek var ilişkisiz firmaya royalty ödeyen firma. Genelde ilişkili. Hadi buldunuz bir royalty oranı. Sektör farklı, endüstri farklı, IP yatırımları farklı, ne kadar ARGE yapmış onun için o kadar koşullar farklı ki o farklı koşulları düzeltelim dediğinizde düzeltme olmuyor zaten. Düzeltmeyeceğiniz şeyler çıkıyor ve emsal ortaya çıkmıyor. Dursun Bey'in şu yazdığı önemli. Hani gerçekten bizim de idare olarak aslında peşin fiyatlandırma anlaşmaları birçok konuda hani bunlara çözüm olabilecek şeyler en azından her alanda olmasa da... Mesela royalty falan gibi daha spesifik alanlarda belki daha çok kullanılabilir hiç emsalin bulunmadığı durumlarda en azından mükellefle idarenin karşı karşıya gelerek bir araya gelerek ekonomik koşulları da dikkate alarak hiç emsalinin olmadığı durumda dahi bazı ekonomik analizler yaparak bir noktaya gelmesini sağlayabilir. Biz de bunları arttırmak istiyoruz elimizden gelen çabayı göstereceğiz.

**FERİDUN GÜNGÖR**  
**EY**

Teşekkür ederim. Mehmet Ali Bey...

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

Ben bir şey eklemek istiyorum. Aslında Ahmet Bey özetledi. Denetim tarafının bakışı da aynı şekilde. Çünkü bizim bir eleştiri getirebilmemiz için öncelikle aynı sektörde aynı fonksiyonları gören bir şirket var mı onun taramasını yapıyoruz. Ama veri tabanlarından da şöyle faydalaniyoruz. Mükellefin kendi hazırladığı rapor var. Kullandığı bir veri tabanı mevzu bahisse onu değerlendiriyoruz. Raporun içeriği, mükellefin yaklaşımı ne kadar sektöre, emsal aralığı veri tabanında göre ne kadar gerçekçi. Çünkü şöyle bir durum ile karşılaşmıştık. Bu rapora bağlandı.

Bir sektörü inceledik. Distribütörlerin tamamı incelendi şu görüldü. Aynı sektör birbirine yakın firmalar fakat hepsinin emsal aralığı farklı farklı. Çoğu da aynı veri tabanını kullanmış. Müfettişimiz görüş öneri raporunda dedi ki bizim bunu test etmemiz lazım. O nedenle mükelleflerin kullandığı veri tabanlarına abone olmamız lazım. Çünkü ben göremiyorum şimdi hangisi doğru, nasıl seçmişler bunları? Çünkü bir çelişki içeriyor. Bir sektöre baktığınızda aynı işi yapıyorlar, aynı malın dağıtımını yapıyorlar. Ama emsal aralıkları farklı.

Dolayısıyla temel yaklaşımımız veri tabanlarını kullanıyoruz. Sektörü tanımak, mükellefin veri tabanlarını kullanarak düzenlediği raporlar hakkında kanaat oluşturmak için. Ama sonuçta eleştiri içeren vergi inceleme raporu yazacaksanız şu an bizi bağlayan mevzuat. Buna göre de çok detaylı düzeltmeleri yapmamız lazım. Emsal firmaları bulup fonksiyonlarında bir farklılık

var mı? İşte garantiyi kapsar mı? Kapsamaz mı? Ama dediğim gibi Ahmet'in açıklamaları çerçevesinde uygulamamız. Teşekkürler.

## FERİDUN GÜNGÖR EY

Teşekkür ederiz Mehmet Ali Bey aslında söylediklerinizden daha farklı bir sorunun da olduğunu ben biraz fark ettim. O da şu. Mükellefin inceleme elemanı gibi gidip emsal araştırma yapma imkânı yok. Yani mükellefe biz diyoruz ki, Kurumlar Vergisi mevzuatına göre, sen kendi kaynaklarınla bu mevzuattaki çerçeve içinde bir emsal çalışması yapacaksın ve dokümantasyon sağlayacaksın. O da ne yapacak? İnceleme elemanı gibi gidip o sektörde, kendisinin rakipleri olan kişilerin, fiyatlarını araştırma imkânı olamayacağına göre mümkünse, bu databaselere erişim imkanı var ise gidip parasını vererek danışmanlarına, denetim firmalarına her kimse bu hizmeti sağlayan, onlara bir çalışma yaptıracak. Şimdi, onun yapabileceği emsal çalışmasının en iyisi bu. Onun bulabileceğinin en iyisi. Şimdi o kamunun elinde teker, teker daha nokta atış yapmak imkânına sahip olduğu için gidip bulabileceği fiyatlar var diye, bütün o dokümantasyonu geçersiz kılan, anlamsız kılan, bir yaklaşım ne kadar doğru bir yaklaşım? Bu işin özüne uygun mu? Yani bir anlamda, senin dokümantasyonun aksi kanıtlanana kadar doğrudur derken, o dokümantasyonu ondan isterken, bunu bir zorunluluk haline getirmişse, onun da her şeyin en doğrusunu yaptığını varsayalım, yapılabilecek en iyisini yaptığını varsayalım, buna rağmen siz gidip farklı bir çalışma yaparak, farklı verilere erişerek bütün bu fiyatlamayı eleştiri konusu yaptığınızda, yapılan uygulama biraz mükellefe haksızlık olmuyor mu? Bu haksızlık bu işin özünde var mı? Yoksa aslında o dokümantasyon olduğu sürece, o fiyatlamaya bir anlamda bağlı mı kalmak gerekir. Doğrusu biz hasbelkader 5520 sayılı Kurumlar Vergisi kanunun hazırlık çalışmalarına katılan ekipteydik. Burada katılan başka arkadaşlar da yine var. O çalışmalarda bizim beklentimiz, o maddeler kaleme alınırken bile mükellefin bu dokümantasyonu yapması halinde, bu dokümantasyona göre çıkan rakamlara güvenileceği yönündeydi. Bunun onun lehine bir kanıt oluşturacağı şeklindeydi. Ama şimdi bakıyoruz, inceleme elemanı gidip dışarıda farklı bir şeyler bulursa o aslında çöpe dönüşüyor. Böyle mi olması gerekiyor? Benim bu konuşmalardan böyle bir endişem var sen de bir şeyler ilave etmek istiyorsun galiba Kemal.

## KEMAL UZUN KOÇ HOLDİNG

Ben de bir şeyler ilave etmek istiyorum. Aslında belki biraz odaklı kaçıyor gibi aslında sıkıntı veri tabanında değil, veri tabanının içinde seçilen veride. Yani, tabanın içindeki iyi doğru veriyi yakalarsanız ben Ahmet'e tamamen katılıyorum. Burada bir sorun yok diye düşünüyorum ben. Şimdi ben bir yıllık perspektifte Pakistan'daki bir aynı sektörde, Pakistan'daki bir şirketin due diligence'na katıldım. Karlılık oranı yüzde 25. Bu şirketten aldık da bu şirketi. Aynı faaliyet

alanında Fransa'da başka bir şirketin due diligence karlılık oranı yüzde 5. İkisi de hedefte dolayısıyla piyasalara bile karlılık çok fark ediyor. Yani siz onun içinden salt veri tabanı diye ben tabanı kullanabiliyorum diye Avrupa'daki verileri alıp kendinize kullanmıyor olmanız lazım. Türkiye'de bunun ortasında bir yerde. 15'lerde, 17'lerde. Dolayısıyla tabandaki düzgün veriyi seçip kullanmak önemli diye düşünüyorum ben. Yoksa tabanı alıp da tavanda ne bileyim bölgesine bakmaksızın sektörüne veya yeterince analizine bakmaksızın hani böyle bir analiz yapmak sadece taban beni kurtarır olayı biraz bana ters gibi geliyor yani çünkü piyasa fiyatı çok etkiliyor. Bunu görüyoruz yani. Paris'te yüzde 5, Fransa'da yüzde 5, Pakistan'da yüzde 25.

## **FERİDUN GÜNGÖR EY**

Evet... Özgür Bey söz almak istiyordu ona bir söz vermek istiyorum.

## **ÖZGÜR TOROS DELOİTTE**

Verileri kurtarıırken ben de tabanları kurtarmak istiyorum. Kemal Bey'in başlangıçta söylediği gibi yargının da bu konuda uzmanlaşması çok önemli. Çünkü, bir yorum bir önerge yaptığımız zaman bunun birtakım imaları var o imaların nelere yol açacağına farkında olmak lazım. Mesela yargı yurt dışı veri tabanları kullanılmayacak derse, bakıyoruz demin Burak Bey'in de söylediği gibi SPK'ya açık şirketlere tabi şirketlere bakıyoruz onların verileri son derece kısıtlı. Başka bir şeye de ulaşamıyoruz. Bu yabancı veri tabanı alanında kullanılmazsa eğer, bu Transfer Fiyatlaması yapılmayacak demektir. Yani, yargının ama bu kararı verirken bu imayı düşündüğünü hiç zannetmiyorum.

## **FERİDUN GÜNGÖR EY**

Ben de aynı fikirdeyim. Onu kendine özgü ve Transfer Fiyatlandırmasına ilişkin yeni mevzuat yürürlüğe girdikten sonra çıkan ilk karar olarak kabul edelim. Karar çikalı bayağı da oldu. İlk zamanlarda çıkmıştı. O yüzden örnekleri artırmak gerekiyor. İdare yön verdiği ölçüde, uygulama geliştiği ölçüde eminim yargı da daha sağlıklı ve Transfer Fiyatlandırmasının önünü açacak kararlar verecektir. Buradan hemen Dursun'a dönüyorum. Dursun istersen devam edelim tartışmalara daha sonra gireriz.

## **DURSUN KÜÇÜKASLAN**

### **BDO**

Diğer bir konu, gizli emsal konusu, az önce biraz değinildi bu konuya. Örnek vermek gerekirse; hakkımızda bir inceleme yapılıyor. Vergi müfettişine gidiyorsunuz, inceleme tamamlanmış, emsaller bulunmuş, emsal olarak 5 tane şirket var diyelim. Bu şirketlerin karlılık oranları sizin karlılık oranınıza göre daha yüksek. Dolayısıyla siz eleştiriye maruz kalıyorsunuz. Peki, hangi şirketler bunlar diye sorduğunuz zaman denetim elemanı bunu söyleyemiyor. Niye söyleyemiyor? Çünkü, Vergi Usul Kanunu'nun 5. maddesi diyor ki, vergi mahremiyeti vardır, bu bilgiler paylaşılamaz. Dolayısıyla, vergi müfettişinin de esasen yapabileceği çok bir şey yok gibi görünüyor. Kendimi emsal mükellefin yerine koyuyorum. Ben olsam, ben de bilgilerimin başka mükellefle paylaşılmasını istemem. Ancak şöyle örnekler görüyoruz, yani bazı raporlarda gördüğüm kadarıyla, Kemal Üstadın dediği gibi mükellefin ismini vermeyip mükellef hakkında misal, sektörü, çalışan sayısı, belli bir IP'si var mı? Yok mu? gibi bizim Transfer Fiyatlandırması analizimizde dikkate alabileceğimiz veriler sağlanabilirse bizim için daha yararlı olacaktır, esasen konu burada yine standarda geliyor, bir rehber geliyor. Ben bu gizli emsal konusunun bu şekilde aşılabileceğini düşünüyorum. Diğer türlü gerçekten mükelleflerin yerine kendinizi koyduğunuz zaman, kendinizi savunmanızın imkânı olmadığını göreceksiniz, çünkü hangi şirketlerle karşı karşıya olduğunuzu bilmiyorsunuz. Özgür Bey, sizin de ekleyeceğiniz bir konu var sanırım sonunda.

## **ÖZGÜR TOROS**

### **DELOİTTE**

Ona ben katılıyorum yani bence en önemli konu bu. Gizli emsal konusu. Çünkü daha önce konuştuğumuz bu işte aralıklar şöyle mi olmalı? İşte 4'le 6 arasındaki aralık çok mu geniş, çok mu dar konuları filan emsaller... Yani taban aynı olmazsa bunlar anlamını yitiriyor zaten. Önce tabanın aynı tabandan konuşmalıyız ki ondan sonra onun üzerine daha detay teknik şeyleri konuşabilelim. Dolayısıyla bu ilk olarak öncelikli olarak halletmemiz gereken problem bu. Yani iki tarafın da aynı metre üzerinden konuşması, ondan sonra santimetreye mi bakalım, milimetreye mi bakalım teknik detaylar konuşulabilir. Ama taban ayrı olursa eğer ben inç kullanıyorsam karşı taraf santimetre kullanıyorsa biz hiçbir zaman anlaşılamayacağız.

## **FERİDUN GÜNGÖR**

### **EY**

Dursun gizli emsale ilişkin yargıda bir şey var mı? Yargıda biliyorsun farklı anlayışlar hakim. Yargı, paylaşıyor da, hatta başkalarının bilgilerini çok rahat bir şekilde paylaşıyor. Belki bir gizlilik ihlali de söz konusu o paylaşımlarında. Var mı oradaki tecrübeler.

**DURSUN KÜÇÜKASLAN**  
**BDO**

Üstat şöyle; gördüğüm kadarıyla yargı bunu paylaşıyor, ancak yargı bunu bilmeden paylaşıyor. Yani istemeden paylaşıyor. Diğer bir deyişle vergi mahremiyetini ihlal ettiğini bilmeden paylaşıyor diye düşünüyorum. Örneğin bir mükellef hakkında ihbar oluyor, normalde yargının, ihbarcının ismini size vermemesi gerek, ama gittiğiniz zaman yargı size ihbarcının ismini veriyor. Aynı onun gibi olduğunu düşünüyorum ben. Dolayısıyla burada yargının bunları vermesi de aslında, vergi mahremiyetini ihlal ilkesi aleyhine bir işlem olmuş oluyor. Ama, şunu biliyorum. Uluslararası yargıda silahların eşitliği ilkesi diye bir ilke var. Yani bu ilke diyor ki, sen bir şeyi savunuyorsan, karşı tarafla yani iddia eden tarafla, aynı eşit silahlara sahip olman lazım ki bunu savunabilesin. Eğer, onda olan bilgi sende yoksa sen kendini savunamazsın. Dolayısıyla en baştan, bu yargılama usulen hatalıdır şeklinde yargı kararları var. Türkiye'de böyle bir kararı ben bulamadım Üstat. Ama Türkiye'de de yargının yaklaşımı bu şekilde, gizli emsaller konusunda.

**ERDOĞAN SAĞLAM**  
**BDO**

Danıştay bu kararı onayladı mı sizin.

**ÖZLEM GÜÇ ALİOĞLU**  
**PWC**

Hayır henüz değil.

**ERDOĞAN SAĞLAM**  
**BDO**

Çok eski çünkü bu 5-6 yıl önce.

**ÖZLEM GÜÇ ALİOĞLU**  
**PWC**

Yok 2-3 sene en fazla. Bir iki tane var aslında.

**ERDOĞAN SAĞLAM**  
**BDO**

Tamam. Ben belki daha eskiyi hatırlıyorum.



**ÖZLEM GÜÇ ALIOĞLU**  
**PWC**

Şu son durum galiba yararlanmadı bir tanesi.

**FERİDUN GÜNGÖR**  
**EY**

Nasıl bir karardı biraz bilgi verir misiniz?

**ÖZLEM GÜÇ ALIOĞLU**  
**PWC**

Gizli emsalin kullanılamayacağı yönünde. Gizli emsal kullanıldığı için incelemeyi, tarhiyatı kaldıran bir karar.

**FERİDUN GÜNGÖR**  
**EY**

Lehe olan bir karar?

**ÖZLEM GÜÇ ALIOĞLU**  
**PWC**

Lehe olan bir karar evet.

**FERİDUN GÜNGÖR**  
**EY**

Yani hiç şeye girmeden esasına girmeden gizli emsal kullanıldığı için.

**ÖZLEM GÜÇ ALIOĞLU**  
**PWC**

Esasa da giriyor evet başka konular da var ama bir gerekçesi, önemli gerekçesi gizli emsal kullanımı.

**KEMAL UZUN**  
**KOÇ HOLDİNG**

Bu tabi Anayasa Mahkemesi'ne kadar gidebilecek bir dava olabilir. Savunma hakkını kısıtlayan unsurlardan biri gibi çünkü savunmanız sizin hayır bu benim için misal değil anlamına geliyor. Bilmediğiniz bir şeyi de savunmanız çok zor. Bireysel başvuruyla Anayasa Mahkemesi'ne kadar gidebilecek bir konu aslında da...

**FERİDUN GÜNGÖR**  
**EY**

Tabi incelemelerde şöyle yapılıyor; inceleme elemanı diyor ki raporunda, yargıda istenildiği takdirde bunlar sunulacaktır. Dolayısıyla yargı da kendisinin bunu yapabileceğini düşünerek konuya yaklaşıyor ve istenildiği takdirde veriyor. Sanki mahremiyet konusu aşılmış gibi gözüküyor, bu problem. Ama daha başlangıçta bir problem var. Daha inceleme sürecinden oraya gidinceye kadar ki süreçte bir hak ihlali söz konusu. Bu yüzden belki en doğru karar, gizli emsal hiç kullanılamaz gibi bir yaklaşımın kabul edilmesidir. Niyazi.

**NİYAZİ ÇÖMEZ**  
**DELOİTTE**

Gizli emsalle ilgili uygulamalarda bir ayrıntıya dikkat etmek gerekir diye düşünüyorum. İnceleme elemanı raporunda yargının talep etmesi halinde ayrıntıların verileceğini söylüyor ama yargı talep ettiğinde normal şartlarda inceleme elemanına düşen vergi mahremiyetine uygun bir şekilde o ayrıntıların verilmesi ve o ayrıntılar doğal olarak raporda yer verilenlerden daha başka ayrıntıları da içeriyor olması gerekiyor. O anlamda Dursun'un da yaptığı değerlendirmede vergi mahremiyeti ihlalinin bahsedilemeyeceğini düşünüyorum. Daha önceki değerlendirmelerde dile getirildi. Eğer inceleme elemanı vergi mahremiyetine uygun bir şekilde bilgi verirse yargının yok illa da bu firmaların isimlerini istiyorum diye bir talebinin olacağını sanmıyorum. Veya belki de inceleme elemanı yargının talebini farklı değerlendirip belki bütün bilgileri isimler de dâhil verdiği için yargı da doğal olarak onu dosyaya koyup, oradan karşı taraf da o bilgilere erişmiş olabilir. Böyleyse vergi mahremiyetinin ihlal edildiğinden bahsedilebilir. Ama bizim temelde yaşadığımız sıkıntı, yazılan raporlarda emsal karşılaştırması yapıyorum değerlendirmesi çerçevesinde, aslında rapora konulan ayrıntıların gerçek anlamda Transfer Fiyatlandırması uygulaması bakımından emsal karşılaştırması yapılmasına imkân vermeyecek sınırlılıkta olmasından ileri geliyor. Raporda ne fonksiyon analizine giriliyor, ne gelir tabloları ile ilgili ayrıntı var, ne bilançolarını görebiliyorsunuz, ne isim verilme bile emsal alınan işlemin sizinkiyle benzer veya aynı olduğuna ilişkin temelde ayrıntılı bir açıklama yapılıyor. İnceleme elemanı bilgilerin tamamına sahip olduğu için değerlendirmeleri yapmış, kamu gücünü temsil eden bir otorite olarak da kendisinin inceleme raporunda yer verdiği özet ve sonuç değerlendirmeye güvenilmesi ve kabul edilmesi gerekir

varsayımıyla yer verdiği için o anlamda bir haksızlık söz konusu oluyor. O çerçevede de yargıda bu dosyaya girdiğinde vergi mahremiyetine uygun olarak dosyaya girmesine engel olmadığını düşünüyorum ben. Bizim temel sıkıntımız o zaten. Yoksa kimse firma ismiyle ilgilenmiyor.

**FERİDUN GÜNGÖR**  
**EY**

İdarenin bu konuda bir yorumu olabilir mi?

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

Yaşadığımız bir örneği aktarmak isterim. Mahkeme, bizden kullanılan emsal verilerine yönelik bir bilgi istemeksizin gizli emsal kullanılarak hakkında vergi inceleme raporu düzenlenen mükellef hakkında yapılan tarhiyatı, gizli emsaller kullanılması nedeniyle usulden düşürdü. Aynı mükellefin sonraki yılına ait vergi incelemesine ilişkin tarhiyat hakkında ise aynı şekilde karar vermedi. Mahkeme bizden kullanılan gizli emsal verileri konusunda bilgi istedi. Kararını da bu bilgiyi de değerlendirmek suretiyle verdi.

İsimleri istiyorlar Üstat. Biz de inceleme elemanı tarafından hazırlanan bu veriyi Grup Başkanlığı kanalı ile mahkemeye veriyoruz. Tabi Dursun'un dediği husus, ayrı bir hukuksal tartışma. Ticari olarak o bilgiyi davadaki mükellefle paylaşınca ticari rakibinin kendi verilerini aldığını öğrenen bir mükellef dava açabilir mi? Açabilir gibi geliyor bana. Çünkü o hâkim hakkında gizliliğin ihlali, benim verilerimi paylaştın gibi bir iddia belki gündeme gelebilir.

Grupta, mahkemenin istemesi durumunda iletmek üzere inceleme dosyasında muhafaza etmek üzere kullanılan gizli emsallere ilişkin bir bilgi notu da istiyoruz.

Nitelikli inceleme elemanlarımız tarafından düzenlenmiş çok iyi vergi inceleme raporları bulunmaktadır. Burada olan arkadaşlardan bu tür raporları görenler de vardır. Sizin dediğiniz bütün hususları bu raporlar açıklıyor Üstat.

Bütün sektörü analiz ediyor, firmaları analiz ediyor, kaç firmayla başlayıp, firmaları detaylı incelediğinde kaç düşürdüğünü, niye düşürdüğünü, o firmayı niye ellediğini, bunları izah ederek çok detaylı düzenlenmiş raporlar var. Zaten bu tür bir rapor yazılmışsa, anladığım kadarıyla bir itiraz da yok. Emsal firmanın adı yazmasa bile siz muhtemelen tahmin edirsiniz: kim olduğunu.

Diğer taraftan emsal firmaların fonksiyonları ve özelliklerinden bahsetmeyen bir raporun düzenlenmemesi gerekmektedir. Böyle bir durum ile karşılaşılması durumunda bize bu konu iletilebilir. Bu tür örneklerin Kurula iletilmesi, öneri olarak raporda şunlar belirtilmiş ama esasında emsal firma isimleri vermeden hangi hususların belirtilmesi gerektiğinin ifade

edilmesi faydalı olacaktır. Kurul Başkanımız Hüseyin Karakum'un sorunların ve önerilerin iletilmesini önemsedğini tekrar ifade etmek istiyorum. Teşekkürler.

## **FERİDUN GÜNGÖR EY**

İdris Bey...

## **İDRİS ŞENYURT GELİR İDARESİ BAŞKANLIĞI**

Ben aslında bu emsaller konusunda ya da gizli emsal konusundaki tartışmanın, özellikle inceleme aşamasında, çok iyi bir noktaya gittiğini düşünüyorum. Kemal Üstad önerisinde isim açıklanmadan gerekli karşılaştırılabilir analizine ilişkin bilgilere raporda yer verilebilir diyor. İnceleme aşamasında sorun bu şekilde çözülebilir. Ancak mükellef açısından yine sorun devam ediyor. Sorun en başta! Mükellef ben kendim bu Transfer Fiyatlandırması analizini yaparken idarenin elinde bulunan emsallere nasıl ulaşacağım diyor. Aslında asıl sıkıntı burada belki. Biz ne diyoruz evet Amadeus, Thompson Reuters'da bunların hepsinden yararlanıyoruz çalışmalarımızda ama ilk esas aldığımız bizim kendi iç emsalimiz. Yani Türkiye'de olan emsalleri öncelikli olarak kabul ediyoruz. Çünkü coğrafi yapı olarak en uygunları bizim bölgemizdeki emsaller. Mükellef raporlarda bunu görse bile kendi, bir inceleme olmadan, bu emsallere ulaşamayacak. Yani İdarede ki emsallere şu anda ulaşamayacak. Acaba ilerleyen zamanlarda, şu anda kısa vadede bunun yapılması çok mümkün olmayabilir ama biz şöyle bir çalışma yapsak; kendi içimizde bir emsal ambarı oluşturulsa, sektörler itibarıyla karlılık oranları ve benzeri çalışmalar yapılırsa, bunun etkisi ne olur olumlu ya da olumsuz?

## **GÖKÇE GÜCÜYENER MAZARS DENGİ**

Bir önce söylediğinizle ilgili bir yorum yapacağım. Ben açıkçası ne inceleme sırasında ne de sonrasında gizli emsalin ne kadar detaylı bilgiyi barındırırsa barındırsın kullanılmaması gerektiğini düşünüyorum. Belki bir öneri tamamen. Peşin fiyatlandırma anlaşması mükellefin mevcut bilgilerle bir veriye ulaşamaması durumunda zaten önerilen kompleks işlemler için bir metod. Belki, özellikle de peşin fiyatlandırma anlaşmalarının önemini vurguluyoruz. Mükellefin böyle bir dataya ulaşamaması ve peşin fiyatlandırma anlaşmasına gittiği süreçte gizli emsallerin idare tarafından bulunarak mükellefi aslında bir anlamda inceleme öncesinde bu süreçte kullanılabileceğini sadece düşünüyorum. İşte yani bir bunun bir gerekçesi olacaksa sadece bu aşamada ama onun dışında idarenin ne böyle bir sektör verisini mükellefe... Çünkü bunun da çok belki sert olacak ama dikte edilmesinin, mükellefin bir inisiyatif kullanmadan

sadece bir veriyi doğru olarak kabul etmesinin ve de gizli emsalde aynı şekilde, çok hakkaniyetli olduğunu düşünmüyorum. Bunun bir istisnası ancak kendi fikrime göre peşin fiyatlandırma anlaşması süreci olmalı. Teşekkürler.

## KATILIMCI

İzninizle bir şey ekleyebilir miyim? Gizli emsallerde aslında tabi gizli emsalin kullanılması da bir problem. Ama genelde tespit edilen emsaller çok sınırlı sayıda oluyor mesela incelemelerde örneğin bir tane bazen bir tane olduğu bile olduğunu düşünün. İki tane ya da üç tane gizli emsalle mükellefin kendisinin kullanmış olduğu örneğin 10 şirketten oluşan emsal aralığı reddediliyor. Belki şöyle bir önerimiz olabilir. Gizli emsal konusu tamam doğru değil. Ancak, illa kontrol edilecekse, test edilecekse mükellefin kullanmış olduğu emsal aralığı ile beraber belki o da emsal aralığına katılarak yani aralık genişletilerek bir çözüm bulunabilir. Böylece hem mükellefin kullanmış olduğu aralık hem de bizim idaremizin bulunmuş olduğu gizli emsallerden bir tekrar bir set oluşturularak bu aralıkta kalıyorsa artık tarhiyat yoluna gidilmemesi, uygun olabilir diye düşünüyorum. Çünkü gerçekten bir ya da iki tane emsal alındığı zaman takdir edersiniz ki çok doğru olmuyor.

## MEHMET ALİ KAYA VERGİ DENETİM KURULU

Bu hususa katılıyorum. Aynı şekilde tek emsalle veya iki emsalle eleştiri olmaması lazım. Ama örneğin raporun detayında 50 mükelleften başlayıp tek tek analiz yapıp sonunda bir veya iki mükellefe düşüyorsa o çalışmayı da negatif bakış açısıyla değerlendirmemek lazım. Çok emek verilerek, emsal araştırmasına 50 mükellefle başlamış, diyelim ki 30 tanesi ile daha yakın temas edilmiş, tek tek düzeltmeler alınmış sonunda ama iki emsale kadar düşmüş; tek emsal alınarak düzenlenmiş bir vergi raporu anımsamaktayım. Ben kıymet veriyorum yazılan sınırlı sayıda iyi rapordan biridir Türkiye'de. Söz konusu raporda dış emsal araştırması iki emsale kadar düşüyor. İnceleme elemanı mükellefin lehine yorum yapıyor iki emsalden düşük olan emsali tercih ediyor. İnceleme elemanı iki emsali dikkate alarak karşılaştırıp mod, medyan vs düşük olanı dikkate alsa dahi daha yüksek bir matrah farkı çıkacak. Mükellef lehine yorum yaparak o son kalan iki örnek arasından mükellef lehine olanı seçiyor.

Burada şuna geleceğim biraz önce Ahmet'in açıkladığı gibi kimi zaman bu konu böyle çözümü olmayan zor bir konudur. Bu nedenle yeri gelir tek emsalle bile analiz yapılması mümkün olabilir. Yeter ki yapılan emsal çalışması karşılaştırılabilirlik analizi yapılarak yeterli analizi içersin. Bu nedenle yapılan emsal araştırmalarında çalışmaların içeriğini iyi analiz etmeden değerlendirme yapmamak gerektiğini düşünüyorum. Teşekkürler.

**FERİDUN GÜNGÖR**  
**EY**

İdris'in söylediği konuyu açabilir miyiz, özellikle kamuda şu anda hangi veriler var kullanılabilecek, paylaşılabilecek? Baktığımızda kamuya açık olan Merkez Bankası'nda bir takım veriler var, Bilim ve Teknoloji Bakanlığı'nda bir takım veriler var; fakat bu veriler, tamam yararlanıyoruz, kullanıyoruz, ama çok da ilişkili ilişkisiz ayrımının yapılabildiği, sektörler anlamında karşılaştırılabilirlikler sağlayabildiğimiz veri tabanları değil. Senin kastettiğin başka şeyler mi var?

**İDRİS ŞENYURT**  
**GELİR İDARESİ BAŞKANLIĞI**

Şöyle Üstat. Sonuçta bizim kullandığımız Gelir İdaresi Başkanlığı'nın kendi veri sistemi var. Orada bütün mükelleflere ilişkin bütün bilgiler yer alıyor.. Transfer Fiyatlandırması analizine imkân verecek bilgileri bir ayrıştırma yapıp, vergi mahremiyetide göz önünde bulundurularak, veri tabanı oluşturulabilir. Gelir İdaresi Başkanlığı bünyesinde. Ama biz öyle bir şey oluşturduğumuz zaman bunun mutlaka avantajları yanı sıra dezavantajları da olacak. Ben özellikle nasıl bir tepki geliyor onu görmek istiyorum. Bir çalışma yapılabilir fakat bu çalışma faydadan çok zarar getirecekse yapılmasına gerek olmaz.

**FERİDUN GÜNGÖR**  
**EY**

Güvenilir bir veri tabanı ortaya çıkacak olduktan sonra ve herkesin amacına uygun şekilde kullanılabileceği, erişimin olabilecek bir data seti olursa bence kimsenin şikâyeti olacağını zannetmiyorum. Ama, her ne kadar bütün mali tablolar Vergi İdaresi'nde olmasına rağmen Kurumlar Vergisi Beyannamesi'ne yeni bir ek, ayrı özel bir Transfer Fiyatlandırma formu olarak talep ederseniz, ona tabi karşı çıkarız. Tebliği'de gördükten sonra artık yeter diyoruz. Daha fazla bilgi istemeyin bizden. Yoksa, zaten elinizdeki verileri istediğiniz gibi kullanabilirsiniz.

**İDRİS ŞENYURT**  
**GELİR İDARESİ BAŞKANLIĞI**

Başka çözümü yok yani bizim elimizdeki verilere mükellefin ulaşmasının başka çözümü yok. Bunu bizim açıklamamız gerekir.

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

Ben sadece bir cümle ile ilave yapacağım. Yeni veri tabanı oluşsa da şöyle bir külfet gelebilir: ilişkili, ilişkisiz işlemleri ayırttırmadıktan sonra tekrar aynı noktaya döneceğiz.

**FERİDUN GÜNGÖR**  
**EY**

Tabi, tabi...

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

Yani öyle bir külfeti var. Ayırttırılabilir olanları muhasebe açısından gözünüzün önüne getirin gelir tablosunu ilişkili satışlar, ilişkisiz satışlar, toplam gibi bir formata girmezse yine başlangıçtaki noktaya, veri tabanları için biraz önce söylenen hususlara dönmüş olacağız. Yani o veri ne kadar sıhhatli. Teşekkürler.

**AHMET KURT**  
**GELİR İDARESİ BAŞKANLIĞI**

Evet bir iki konu eklemek istiyorum. Şimdi gizli emsal uygulamasını biz çalıştık idare olarak hani dünyada diğer devletlerde bu iş var mı yok mu? Biz mi sadece yapıyoruz diye. Birçok devlet bunu yapıyor. Fakat tavsiye edilmiyor. OECD rehberinde tavsiye edilmiyor. Birleşmiş Milletler manuel'inde de bu tavsiye edilmiyor. Malum işte sebeplerden dolayı mükellefin bu bilgilere erişiminin olmaması nedeniyle. Fakat tamamen dışlanmıyor da yani kullanılamayacağına dair tamamen bir dışlama da yok. Ve birçok devlet, kendi mevzuatında gizli emsal kullanılmaz falan diye herhangi bir ibare de belirlemiyor. Mümkün mertebe kullanmamaya çalışanlar var. Kullananlar var, örneğin bir bu araştırmalar sırasında Norveç Yüksek Mahkemesi'nin bir kararı elime geçmişti. İnceleme elemanı tarafından kullanılan gizli emsal sonucu yapılan tarhiyatı onaylamıştı. Aynı sebepler hani bizim mükellefin de itiraz şeyleri aynı şeylerdi. Mahkeme olayı analiz etmiş, mükellef bu olayda inceleme elemanı gizli emsal kullanmış mükellefi disclose etmemişti ama bazı bilgilerini paylaşmıştı hani sektörü bu, ölçeği bu falan gibi bazı veriler paylaşmıştı ve Yüksek Mahkeme'de bunu Norveç'te onaylamış. Bunun her iki şekilde uygulaması dünyada var. Yani tamamen gizli emsal uygulaması yok diye bir şey yok, var. Çok tavsiye edilen bir yöntem değil, ama var. Rapor standartları konusunda hem VDK'nin, hem de Gelir İdaresi'nin çalışmaları var. Bu şekilde emsal kullanıldığında hani mükellefe vergi mahremiyeti nedeniyle paylaşılabilen bir emsal kullanıldığında en azından işte bazı bilgilerin yer verilmesi konusu belki bu standartların bir parçası olabilir. Tabi ki 1 milyarlık bir işletmeye

emsal seçerken 10 milyonluk bir işletmenin verisini kullanmak çok makul olmayacaktır. Ha belki bu husus bu konular standartların bir parçası olabilir. Bunu idareler kendi arasında çalışabilir. Aslında gizli emsal konusunun bir çözümü hani biz veri tabanlarında da sadece şey var mali tablo bilgileri var. Birçok olayda aslında mali tablo bilgilerini kullanarak, kullanabileceğiniz yöntem işleme dayalı net kâr marjı yöntemi. Profit split ya da diğer yöntemleri kullanabilir misiniz maliyet artı falan. Belki maliyet artı bir nebze.

Yani birçok şeyde aslında her yöntem için kullanılabilecek şeyler değil veri tabanları. Yani bu şekilde Türkiye'deki bütün veriler gizli olmaza da zaten tam çözüm değil. Aslında bunun bir şeyi vardı 2011 yılıydı yeni TTK çıkarken, iç denetime tabi olanlarda bütün mali tablolar web sitelerinde yayınlansın şirketlerin gibi bir hüküm vardı. Fakat buna özel sektör temsilcileri karşı çıktı. Muhtemelen belki bu hazirundakiler fazla karşı çıkmamıştır. Çünkü, çoğunun zaten halka açık bir şekilde yayınlıyorlar ama özel sektör istemedi bunu. Mali tabloların web sitesinde yayınlanmasını. Belki o olsaydı Türkiye'nin en azından Türkiye'ye yönelik veri tabanları çok daha geniş olacaktı. Belki 10 bin - 15 bin işletmenin verisi sistemde olacaktı, mali tablo verileri. O dönemde bu olmadı, belki ilerleyen dönemlerde böyle bir şey olursa en azından o uluslararası veri tabanlarında Türkiye'ye ait verilerin sayısı ciddi manada artacaktır. İdris Üstadın önerisinden bir noktaya daha doğru gidersem hani bizim elimizde işte veriler var, karlılık oranları falan var, hani bunları paylaşamıyorum ama... Belki güvenli liman uygulamaları bazı sektörlerde olabilir. Her sektör için bunu uygulamak mümkün değil. Hindistan'da var, bazı ülkelerde var güvenli liman uygulaması. Buna yönelik düşüncelerinizi ben de aslında İdris Üstadın bir devamı olarak almak isterim.

Diyelim ki biz güvenli liman uygulamalarını bazı sektörlerde uygulamak istesek. Yani güvenli liman herkes burada Transfer Fiyatlandırması biliyor ama kısaca özetlersem; belli marjın üstünde kaldığında diyor ki, tamam ben incelemeye almıyorum ama belli o marjın altına düştüğünde, yanlış yaptın demiyorum ama seni inceleyeceğim diye özetleyebiliriz. Hani bu tür durumlarda hangi sektörlerde sizin için bu makul olur ya da uygulanabilir Türkiye açısından ben fikirleri öğrenmek isterdim.

## **FERİDUN GÜNGÖR**

### **EY**

Evet, var mı bu konuda. Serdar.

## **SERDAR SUMAY**

### **EY**

Aslına bakarsanız son dönemde çok karşılaşmasak dahi ilaç endüstrisi transfer fiyatlandırması incelemelerinden oldukça fazla bir şekilde etkilenen bir endüstri olmuştu. Böyle bir safe harbor deyince ve endüstri tanımlaması yapmamız gerekince ilaç endüstrisine baktığınız zaman zaten Türkiye'de ya distribütör olarak faaliyet gösteriyor. Veyahut ta yurt dışından aldığı etken ham



maddeyi az çok bir anlamda bir üretim prosesine sokup tekrar bitmiş ürün olarak satan bir endüstri olarak gözüküyor. Benim ilk aklıma gelen ilaç endüstrisi oldu. Çünkü oradaki yaklaşım tamamen hep karşılaştırılabilir fiyat yöntemi üzerine odaklanmıştı ve mükelleflerin neredeyse tamamı aslında yeniden satış fiyatı yöntemi ya da işleme dayalı net kâr marjı yöntemi kullandığını iddia ediyordu. Buna rağmen bütün incelemeler karşılaştırılabilir fiyat yöntemi ekseninde yapılırken çok ciddi anlamda vergi yükleriyle karşılaştılar. İşleme dayalı net kâr marjı yönteminin neredeyse bütün endüstri tarafından kabul gördüğü bir durumda safe harbor'ın bu endüstri için uygun olabileceği aklıma geldi onu paylaşmak istedim.

#### **GÖKÇE GÜCÜYENER** **MAZARS DENGE**

İşin açığı böyle bir safe harbor uygulamasının sektör bazlı olmasının yanlış olduğunu düşünüyorum ve yeni OECD bakış açısıyla da değiştiğini düşünüyorum. Şu anda OECD'nin gittiği nokta bu benim sunumumda biraz onunla ilgili değer artması, riskin tanımı, işlevler tamamen ve OECD'nin safe harbor ile ilgili taslaklarına baktığınızda sektörden tamamen bağımsız olduğunu görüyoruz. Siz şunu söyleyebilirsiniz. Belirli işlevlere sahip üreticiler için bunu öneriyorum. Ya da belirli işlevlere sahip distribütörler için böyle bir safe harbor düşünülebilir ama bunun parametresinin sektörle ilişkili olmaması, tamamen tedarik zinciri içerisinde gerçekleştirilen işlevler ve risklerle ilgili olması gerektiğini düşünüyorum. Teşekkürler.

#### **BAŞAK DİCLEHAN** **KPMG**

Ben de izninizle çok kısa bir şey ekleyeceğim. Gökçe'ye katılıyorum. Aynı zamanda hem işlev olarak bir de rutin tarafların yani rutin işleri olan daha sınırlı düzeyde fonksiyonu ve riski olan şirketler sektör olarak da değerlendirilebilir için kullanılabileceğini düşünüyorum. Dünyadaki uygulamalarında da safe harborı genelde hizmetlerde görüyoruz. Yurt dışından gelen hizmetlerde örneğin yüzde 5'e kadar bir...uygulanıyorsa bu şu anda BEPS sonrası düşük değer hizmet olarak da değerlendiriliyor. Hani orada safe harbor söz konusu. Hani sektöre özgü belki örneğin ilaç sektöründe Serdar Bey'in dediği gibi hani kâr marjı değil de işleme göre kar marjı yöntemi uygulanabilir gibi belki öyle bir genellemeye gidilebilir. Değerlendirilebilir diye düşünüyorum.

#### **FERİDUN GÜNGÖR** **EY**

Teşekkür ediyorum.

## **DURSUN KÜÇÜKASLAN**

### **BDO**

Bence de, şöyle ki mükelleflerin en çok karşılaştığı ve raporlarına konu ettiği işlemlerinden biri de grup içi hizmetler. Grup içi hizmetlerde de bu şekilde genel bir yaklaşım, örneğin; 3 ila 5 arası bir oran bizim için uygundur gibi bir yaklaşım olursa, en azından söz konusu belirsizlik azaltılmış olur.

## **FERİDUN GÜNGÖR**

### **EY**

Özgür galiba...

## **ÖZGÜR TOROS**

### **DELOİTTE**

Ben de çok zaman almak istemiyorum ama. 2 şey söylemek istiyorum. Bir tanesi bu sektör ortalamalarıyla ilgili. Şimdi OECD açıkça sektör ortalamaları üzerinde düzeltme yapılmadan kullanılmamalıdır diyor. Dolayısıyla, sektör ortalamaları problemli. Yani bu ilişkili, ilişkisiz işlemler problemini o ayırtırmayı yapsak bile elimizde 300 tane şirketin ortalama karlılığı varsa herkese bu karlılığa doğru ittiriyoruz demektir. Bu da aslında adil değil çünkü bizim durumumuz özel bir durum olabilir. Yani benim ilişkideki şirketimle yaptığım işlemde mesela piyasa riskini ben bütünüyle ilişkili şirketin üzerine atmışım. Ancak, sektördeki diğer şirketler piyasa riskini üzerine alıyorlar dolayısıyla onlar daha fazla gelir hak ediyorlar ancak ben daha az gelir hak ediyorum. Bu gibi farklara kör olacaktır endüstri ortalaması bunlara uygun alt kırımlar yapılabilir ama o da pratikte imkânsız. O kadar çok alt kırılım olacak ki, bunun ben pratikte yapılabileceğini pek zannetmiyorum. İkincisi de bu gizli emsal konusunda yani bu emsalde dediğim gibi aynı bazdan hareket etmemiz lazım ya o zaman eğer mükellefler bu veri tabanlarını kullanıyorsa idare de o veri tabanını kullanarak bir şey yapacak bir emsal araştırması yapacak bu birinci opsiyon. İdare bunu yapmak istemeyebilir, kendi gizli emsalleri kullanmaya devam etmek isteyebilir. O zaman da minimal bir şekilde belli parametrelerin açılmasıyla lazım. Bu sadece şirketin tabi ismi zikredilmeden sadece şirketin büyüklüğü ya da çalışan sayısı değil de, o işleme özellikle durumlar. Mesela demin söylediğim gibi benim ilişkili şirketimle yaptığım işlemde ben piyasa riskini almıyor olabilirim. Ama o gizli emsallerdeki emsaller aslında aynı sektörde aynı büyüklükte olmalarına rağmen o riski alıyorsa o zaman onlar makbul emsal değil. Bu dolayısıyla idareyle ya da inceleme elemanı ile mükellefin bir araya gelip bakın karşılaştırılabilirlikte en önemli, çok önemli şu 5 nokta var. Şurada 5 noktayı beraber belirleyelim ve o 5 noktada. O 5 nokta hakkındaki verileri açalım demesi gerekecek. Bunun tek çözümü bu.

**FERİDUN GÜNGÖR  
EY**

Teşekkür ediyorum. Biz bir sonraki konuya geçelim Dursun.

**DURSUN KÜÇÜKASLAN  
BDO**

O zaman son olarak şunu söyleyeyim. Bu gizli emsalle ilgili olarak, benim anladığım kadarıyla, şu an mükellefin ismini vermeden detaylı bilgi vermek konusunda bir sıkıntı bulunmuyor. Yani Vergi Usul Kanunu'nun 5. maddesi bunu engellemiyor diye anlıyorum ben. Mükellefler açısından da bu yaklaşım kabul edilebiliyor diye anlıyorum. Dolayısıyla bu şekilde çözülebilir. Emsallere uygun aralık konusu tartışıldı daha önce, Kemal Üstadın eklemek istediği bir şey var burada. Sözü Kemal Üstada bırakıyorum.

**KEMAL UZUN  
KOÇ HOLDİNG**

Ben burada şunu eklemek istiyorum. Can Doğan Üstada tamamen katılıyorum söylediğine. Burada aslında bir eleştiri yapılırken, diyelim ki 10 ilişkisiz işlem var ve 10'la 20 arasında fiyat var. Mükellefi eleştirirken hani bunun ortası olması lazım, yanı olması lazım gibi böyle bir yaklaşımdan ziyade 10'u da 20'yi de kabul edebiliyor olmak lazım. Şöyle ki, şimdi biz ilişkisiz iki firma arasındaki bir işlemi iktisadi ticari teknik icaplara aykırı olursa eleştiriyoruz. Şimdi 10'la 20'yi kabul etmek demek 10'la 20 arasındaki her durum iktisadi ticari teknik yapılara uygun demek. Eğer siz ilişkili firmayı 10'la 20 arasında 15 olmalı dedik diye... ediyorsanız. O zaman öbür tarafta 10'la 20'yi de eleştirebiliyor olmanız lazım. Çünkü o iktisadi ticari teknik cevaplara aykırı bir durum yaratmıyor mu? Yani iki firma arasında farklı bir durum yaratıyorsunuz. İlişkisizde 10 da olabilir 20 de olabilir diyorsunuz. İlişkide 15'e empoze ediyorsunuz. Yani tutarlık açısından mükellefin eğer 10'la 20 arası ilişkisiz iki firma arasında normalse, iktisadi ticari teknik cevaplara uygunsa eğer o firma ilişkisiz ise 10'u da alabiliyorsa, 20'yi de alabiliyorsa o zaman ilişkili olduğunda 10'u da alabilir, 20'yi de alabiliyor olması gerekir mantık gereği. Dolayısıyla orada bir aralık efendim mod olması lazım 17 olması lazım değil. 10'la 20 arasındaki her türlü aralığın kabul ediliyor olması gerekir.

**İDRİS ŞENYURT  
GELİR İDARESİ BAŞKANLIĞI**

Bir şey söyleyebilir miyim?

**FERİDUN GÜNGÖR**  
**EY**

Tabi...

**İDRİS ŞENYURT**  
**GELİR İDARESİ BAŞKANLIĞI**

Şimdi emsal aralığının kabul edilmesi gerektiğine ben de katılıyorum. Yani mükellefin birebir noktayı tespit etme şansı yok. Aslında ilk konuşma yaptığımda da söylemiştim ama bir mükellef düşünün emsallerinin birebir aynı olduğunu varsayalım. Birisi yüzde 10 kar ederken, diğerinin yüzde 20 kar etmesi arasında bu kadar farkın olması sizce normal midir? Yani birebir her şeyin aynı olduğunu gösterir mi?

**FERİDUN GÜNGÖR**  
**EY**

Ama zaten istatistik bilimini kullanarak yapılıyor bütün bu çalışmalar, aslında emsal aralığı nasıl belirlenir sorusunu arkadaşlarımız çok teknik, istatistik biliminin söyledikleri ne ise o çerçevede belirliyor. Yoksa bütün piyasadaki her şeyi fiyatı emsal aralığının içinde kabul etmiyor. Onunla ilgili çeşitli daraltmalar yapılıyor. Anlamli bir aralık tespit edildikten sonra oraya düşenlerle ilgili olarak bunu söylüyoruz. Dolayısıyla bu bir teknik çalışma nihayetinde.

**İDRİS ŞENYURT**  
**GELİR İDARESİ BAŞKANLIĞI**

Zaten anlamli aralıksa buna itirazımız yok. Bizim tebliğimizde bu yazıyor. Normalde emsal aralığı dikkate alınır diyor. Ama emsal aralığı arasında bariz farklılıklar varsa eğer ki bence bu yüzde 10'la, yüzde 20 gerçekten bariz farklılıktır. İstatistiğin yüzde 100 yanılma payı olması diye bir şey söz konusu olamaz. Orada demek ki emsaller birebir aynı emsaller değildir . Buradaki tespit edilen emsallerde bir sıkıntı var demektir. O yüzden zaten eğer bir emsal tespit etmiş de çok bariz farklılıklar varsa bu durumda mod, medyan ya da aritmetik ortalamayı kullanabiliriz diye zaten bizim tebliğde açıklamamız var.

**FERİDUN GÜNGÖR**  
**EY**

Özlem sen ilave edecektin galiba?

## ÖZLEM GÜÇ ALIOĞLU PWC

Pratikte o gibi durumların oluşabilmesine sebep olan bence bir tane yaklaşım, temel bir yaklaşım var. İncelemelerde de görüyoruz. Karşılaştırma yaparken hani fonksiyonlar ve riskler diyoruz. Ama daha ziyade fonksiyonlara takılıyoruz. İşte aynı işi yapıyor, aynı şey ürettiyor, dağıtım yapmıyor. Bunları bir kenara koyuyoruz ama risklere bakmıyoruz. Gerçekten riskini öbür tarafa aktarmış bir şirketle aktarmamış bir şirketi ayırtıramıyoruz. Çok yüksek karlılık gördüğümüz bir şirket belki girişimci gibi hareket eden ama benzer roller üstlenen, üretim yapan, dağıtım yapmayan bir firma olabilir. Bunları ayırtırmadığımız zaman da işte o emsal aralık çok geniş oluyor. Aslında belki o şirketin yüzde 20'nin hiç onun içinde olmaması lazım. Çünkü karşılaştırılması lazım...

## KATILIMCI

Ben de tam bunu söylemek istiyorum aslında. Yani aslında emsal olarak da belki alınmaması gerekiyor aralık içerisinde olmaması gerekiyor.

## KEMAL UZUN KOÇ HOLDİNG

Ben aslında söylemeye çalıştım bu şey bu kadar geniş aralıkları olayı değil. Yani bunu bir karlılık olarak düşünmeyelim. Fiyat olarak düşünelim. Ya karlılığın ortalaması değil artı bu kadar da geniş düşünmeyelim. 15 ile 20 arasında düşünelim. 10 tane firmayı buldunuz. 15 ile 20 arası fiyatları var diyelim. Yani siz bunu yaparken işte efendim işte bunun ortalamasını alacaksınız ortalaması 17,5 değil. Böyle bir dikte ettiğimizde aslında biz diğer taraftan sorun olmayan yerde sorun yaratıyoruz. 3 gün sonra başka birisi de diyecek ki demek ki olması gereken fiyat 17,5 öbür tarafta 15 ve 20'den satana diyecek ki iktisadi ticariye aykırı bir işlem vardır burada ben 10 tane aldım ortalaması bu, hicap bu deyip alma veya satma durumuna göre 15 veya 20'yi eleştireceksin.

## FERİDUN GÜNGÖR EY

Sen şunu mu söylüyorsun? Piyasada ilişkisiz kişiler arasında oluşan fiyat ne ise en düşüğü hangisi ise o emsal olarak alınmalıdır mı diyorsunuz?

**KEMAL UZUN**  
**KOÇ HOLDİNG**

15 ile 20 arası 10 tane ürünü tespit etmişseniz aslında şunu demeye çalışıyorum. 15 de olabilir 20 de olabilir. Ya bunun ortalaması olacak diye bir şart dikte etmiyor olmanız gerekir.

**FERİDUN GÜNGÖR**  
**EY**

Ama işte bir şekilde... Çok çok radikal bir şey oldu.

**GÖKÇE GÜCÜYENER**  
**MAZARS DENGE**

Çok kısa bir ekleme yapacağım yine bu sefer de Alman ekolünden. Nedense biz emsal sonuçlarının geniş ya da dar olması üzerinden gidiyoruz, burada aslında bence yanlış bakıyoruz. Mesela Alman mevzuatı şunu söylüyor. Eğer bulduğun emsaller mükemmel ya da mükemmele yakın emsal ise yani daha puanlara bakmadık şirketin kendisine bakıyoruz. Eğer bulduğun şirketlerin mükemmel emsal olduğunu düşünüyorsan Kemal Bey'in dediği gibi full aralık senin için emsaldır. İster 0'la 1 olsun, ister 0'la 10 olsun. Eğer diyor emsallerinin mükemmel olduğunu düşünmüyorsan ama bulabileceğin en iyi emsaller de oysa işte o zaman aralığı daralt diyor. Ama biz nedense hep aralığın geniş ya da dar olmasından emsalin iyi ya da kötü olduğu sonucuna varıyoruz. Burada bakmamız gereken aslında onların finansal sonuçları değil, bizim bakmamız gereken şirketin, emsalin kendisidir.

**İDRİS ŞENYURT**  
**GELİR İDARESİ BAŞKANLIĞI**

Neden aralığın dar ya da geniş olmasına bakıyoruz? Eğer aralık genişse bu emsal mükemmel değil.

**GÖKÇE GÜCÜYENER**  
**MAZARS DENGE**

Değildir aslında ben bu sonucun çok doğru olduğunu düşünmüyorum.

**İDRİS ŞENYURT**  
**GELİR İDARESİ BAŞKANLIĞI**

Ama başka bir şey soracağım size sizce mükemmel emsal var mıdır?

**GÖKÇE GÜCÜYENER**  
**MAZARS DENGE**

Zaten şöyle mükemmel derken mükemmele en yakın diyelim yoksa şirketin kendisi ile birebir aynı hiç bir zaman bulamayız.

**KATILIMCI**

Peki, ben bir şey diyebilir miyim?

**İDRİS ŞENYURT**  
**GELİR İDARESİ BAŞKANLIĞI**

Ben size söyleyeyim. Bir tane bile mükemmel emsal bulamazsınız.

**GÖKÇE GÜCÜYENER**  
**MAZARS DENGE**

Mükemmel demeyelim ama şöyle söyleyeyim. Aslında her işlem için olmasa da bazı işlemler için o şirkete en yakın diyebileceğimiz yani sığırda yaklaşmak en yakın olabilecek ama bazen mükellef biz bile yaptığımız benchmarklarda bizi rahatsız eden bir şeyler oluyor ama onun üstüne gidemiyoruz. Ama o sıkıntımızı biz nasıl çözüyoruz, Kartil aralığını yapabiliyorsak da biraz da daraltarak ama nihayetine bizim çıkış noktamız işin açığı gün sonunda elde ettiğimiz aralıktan çok elde ettiğimiz emsallerin ne kadar kaliteli olup olmadığından biz yola çıkıyoruz. Ama yine çok geniş bir aralık varsa onu da daraltmaya çalışıyoruz. Mükellefler emsal aralığının geniş ya da dar olmasından çok kaliteli emsallere odaklanmalı.

**İDRİS ŞENYURT**  
**GELİR İDARESİ BAŞKANLIĞI**

Doğru. Söylediğimize katılıyorum. Eğer bulduğunuz emsaller yüzde yüz doğru emsallerse bu aralık kabul edilebilir. Yani yüzde 99 da olabilir. Yüzde 90 da olabilir. Aritmetik ortalama ya da

mod medyanın kullanılmasının temel nedeni bahsettiğiniz gibi böyle yüzde 90 birbirine yakın emsal bulmak çok zor bir şey. Yüzde 100 doğruyu bulmak mümkün değil. Biz hatırlar mısınız Üstat. YASED ile bir toplantı yapmıştık. Orada Sayın Bakan demişti ki, geçici vergideki gibi bir yüzde 10'luk bir marj alalım. Biz gittik onun çalışmasını yaptık. Yani tam bir kanun maddesi haline de getirdik. Bu 6728 sayılı Kanun çıkmadan önce o maddeyi görüştük kendi içerimizde. Ama gerçekten çok zor. Sektörler itibarıyla karlılık oranlarının farklılaşması, Transfer fiyatlandırmasında emsallere uygunluk ilkesini uygularken kullanılan yöntemlerin bazılarının karlılık oranını, bazılarının fiyatı esas alması gibi konulardan dolayı hiçbir düzeltme yapmadan yüzde 10 marjı koymak çok doğru bir yaklaşım olmuyor. Bazı sorunlar ortaya çıkıyor. Bu sorunların tamamını ortadan kaldıran bir yöntem üzerinde çalışılabilir.

**FERİDUN GÜNGÖR**  
**EY**

Serdar sen...

**SERDAR SUMAY**  
**EY**

Belki tartışmayı bir adım öteye taşımak için daha önceki slaytlarda Mehmet Ali Üstadın verdiği örnek üzerinden hareket edebiliriz. Bir emsal veri setinin olduğunu varsayalım. Bu emsal veri setinin ticari işletmeyi gerçekten temsil edecek verilere sahip olduğunu ve bunun sizin de dediğiniz gibi böyle bir geniş aralıkta değil oldukça dar bir aralıkta hesaplandığını varsayalım. Emsal kar marjı aralığının 10 ile 14 arasında olmasına rağmen mükellefin o yılı 9,5'la kapattığını düşünelim. Her halükarda bu yüzde 9.5 karlılığı bir yere tamamlamak zorunda mıyız? Bunu o Interquartile range'in en altına mı tamamlamalıyız? Medyanına mı tamamlamalıyız? Yoksa bu emsal setini oluştururken nasıl ki emsal setinde son 3 yıla ilişkin veriler esas alındıysa, mükellefin de son 3 yıla ilişkin mali tablolarını göz önünde bulundurarak bu karlılığın ortalamasını alıp, aslında mükellefin de bu emsali temsil ettiği bir rakama varmamız da bir sonuç olamaz mı? Belki bu yılı 9,5'la kapattı ama mükellefin bir önceki ve ondan bir önceki mali yılda elde etmiş olduğu karlılık ortalamaları 12'ler, 13'ler seviyesinde, dolayısıyla sadece bir yılı göz önünde bulundurarak bir düzeltme yapmak her zaman doğru sonuçlar veriyor mu?

**FERİDUN GÜNGÖR**  
**EY**

Evet, bu da ilginç bir değerlendirme.

Başladığımızda nerelere gidebileceğini göstermesi açısından ilginç oldu.



**ÖZGÜR TOROS**  
**DELOİTTE**

IRS'in ne yaptığını söyleyebilirim ben size. 3 yıllık ortalamalara bakıyor. 3 yıllık ortalamalarda eğer bir sapma varsa o zaman bir yıla aynı yıla aynı yıl karşılaştırılıyor mesela.

**FERİDUN GÜNGÖR**  
**EY**

Ahmet senin var galiba?

**AHMET KURT**  
**GELİR İDARESİ BAŞKANLIĞI**

Bizim vergi mevzuatı açısından bunu uygulama önerdiğiniz uygulamayı yapmanın çok mümkün olmayacağını düşünüyorum. Çünkü hani biz yıllık şey yapıyoruz ya. Emsalde zaten ilerleyen slaytlarda da var. Birden fazla yıl emsal havuzunu belirlerken kullanılabilir onda bir sık şey yok kısıtlama yok mevzuatımızda. Ama karşılaştırmayı yaparken mükellefin sadece o yılı değil de 3 yılını bir bakıp ona göre karşılaştırma yap yani anlaşma süreçlerinde bu dikkate alınabilecek bir şey ama inceleme raporu yazılırken ben bunun çok mümkün olduğunu düşünmüyorum.

**FERİDUN GÜNGÖR**  
**EY**

Teşekkür ederiz. Bir ara vermek istiyorum ama Dursun ne dersin önce şu senin bölümünü bir bitirelim ondan sonra ara verelim olur mu? Bundan sonraki bölümü hızlı bir şekilde geçelim ama tabi ki tartışmamızı yine yapmaya çalışacağız.

**DURSUN KÜÇÜKASLAN**  
**BDO**

Tamamdır. Burada diğer bir konu, ilişkili emsal konusu. Aslında bu hepimizin mutabık olduğu bir konu, ancak yine de incelemelerde rastlayabildiğimiz bir konu. Biliyorsunuz Transfer Fiyatlandırmasında bir şirket, eğer ilişkili tarafı ile işlem yapıyorsa o yaptığı işlem emsal işlem değildir. Ancak bazı incelemelerde, bazı denetim elemanlarının ilişkili şirketle yapılan işlemleri emsal işlem olarak alıp bu noktada eleştiri yaptığına şahit olabiliyoruz ya da Merkez Bankası sektör bilançolarını dikkate alabiliyorlar. Aslında o bilançolarda yer alan rakamlar yine ilişkili şirketlerle yapılmış işlemler olabilir. Bunlar dikkate alınabiliyor. Ya da bir şirket geçen sene

yüzde 5 kar elde etmiş. Bu sene yüzde 3 kar elde etmiş, neden kar marjı düştü diye sorgulama nedeni olabiliyor. Bu da şirketlerde tarhiyata neden olabiliyor. Bizim görüşümüz bunlar, tabi ki değerlendirmeniz için, sizlerin değerlendirmesi için önemli veriler. Karşılaştırma yapmak için, riskli mükellefleri belirlemek için. Ama hiçbir şartta, bu mevcut düzenlemede ilişkili tarafla yapılan bir işlemin emsal alınarak mükellefler hakkında tarhiyat yapılamaması gerekir. Bu konuda sizin görüşleriniz?

## **FERİDUN GÜNGÖR EY**

Farklı düşündüklerini zannetmiyorum. İlişkili kişi emsal olamaz herhalde bunu uygulamada karşılaşılan kötü örnekler diye değerlendirmek lazım herhalde, bilemiyorum.

## **CAN DOĞAN ANADOLU GRUBU**

Aslında dediğiniz gibi, başlık bütün konuşmayı kesiyor, ilişkili taraftan alınacak oran veya fiyatlar zaten Transfer Fiyatlamasında emsal alınıp kullanılamaz. Oysa bu kısmı fazla uzatmayacağım ama, bununla bağlantılı olabilecek bir tuzağa belki dikkat çekmekte fayda olabilir. Bazen ilişkileri dayandırdığımız ya da iki tarafı ilişkili saymamıza neden olay aslında başlangıcında ilişkisiz iki kişi arasında gelişen bir olay olabilir. Bu aslında sıklıkla gözden kaçıyor. İki ilişkisiz taraf aralarında bir anlaşmayla, örneğin bir royalty anlaşmasıyla birbirlerine ekonomik olarak da aşırı derecede bağlı hale gelmiş olmakla birlikte, başlangıçta, yani henüz ilişkisiz iki taraf iken aralarında sözleşmeyle sabitlenmiş bir royalty oranı tespit etmiş olabilirler. Bugün itibarıyla taraflara baktığımızda, artık senelerdir ilişkili olduğuna hepimizin yemin edebileceği tartışmasız biçimde ilişkili iki taraftan söz ediyor olabiliriz ama, bu ilişki royalty oranının emsallere uygunluğu açısından sınanacaksa, taraflar bu royalty ilişkisini ilk kurduklarında ilişkisiz iki taraf olarak masaya oturdular, serbestçe sözleşme koşullarında pazarlık yaptılar. Dolayısıyla, evet ilişkili kişiler arasındaki emsal, emsal olamaz ama, her ilişkili kişi arasındaki oran ilişkiden etkilenmiş oran olmayabilir; buna da dikkat etmek gerekebilir, sadece bu küçük tuzağa dikkat çekmek için söz aldım. Yoksa gerçekten bu konu tartışma kaldıracak bir konu değil. Sağ olun.

## **KATILIMCI**

Teşekkür ederim. Can Üstat aslında benim söyleyeceğim şeyi söyledi. Bizim belki de burada temel problemimiz şunda hem fikiriz ilişkili kişilerle yapılan işlemler emsal olarak kabul edilmez. Alınmaması gerekir. Ama kim ilişkili kişidir onun iyi tespit edilmesi lazım yani bu çok fazla tartışma götürecek şey o yüzden çok fazla uzatmak istemiyorum ama. Temelde bizim

yaklaşımımız nedir? Eğer fiyata etki edebiliyor mu bu ilişkiden dolayı ona bakmak gerekiyor. Ama bunun başka yönleri de var şimdi girmeyelim isterseniz. Daha sonra, daha ayrıntılı tartışabileceğimiz bir konu.

## **FERİDUN GÜNGÖR EY**

Teşekkür ederiz. Dursun devam edelim.

## **DURSUN KÜÇÜKASLAN BDO**

Tamamdır. Bir sonraki konu, zaten mükelleflerin raporlama sürecinde en çok zorlandığı kısım, bu emsal bedel analizlerinde yaşanan zorluklar. Hem raporlamada hem de faaliyetlerini gerçekleştirirken, Mehmet Ali Üstadın dediği şey çok önemli bence burada. Yani bir rehber hazırlanabilirse ve bu rehberde, bir emsal analizinde hangi ülkeler dikkate alınabilir? Mükelleflerin hangi yılları üzerinden bir karşılaştırma yapılması gerekir? Hangi emsal aralıkta yer alırsa eleştirilmez? Eleştirilirse emsalin şu noktasından itibaren eleştirilir. Örneğin rutin hizmetler belirlenmeli, bahsettiğiniz gibi grup içi hizmetler olabilir bu anlamda. Buradaki karlılık, şu oranlar arasındaysa, ekstra bir incelemeye tabi tutulmaz gibi yaklaşımlar belirlenebilir diye düşünüyoruz. Aslında bizim bundan önce anlattıklarımızın da çoğu şuna dayanıyor. Transfer Fiyatlandırması incelemesinde, denetim elemanlarının bir yol haritası olması lazım ve bu yol haritasının da mükelleflerce de paylaşılması lazım ki biz de mükellefler olarak önümüzü görebilelim, en büyük risk bu belirsizlik, en büyük sıkıntı buradaki belirsizlikte yatıyor. İşlemler daha belirli hale gelsin. Misal KDV tarhiyatları; bizim görüşümüze göre burada mevzuatsal bir sıkıntı var . Şöyle ki, bir taraf karşı tarafa bir mal satıyor diyelim. Bu malı 3 liradan satıyor. Bir eleştiri yapılıyor. Diyor ki sen bunu 3 liradan değil 5 liradan satman gerekirdi. Kurumlar Vergisi açısından Transfer Fiyatlandırması yaptın, oraya kadar tamam. Sonrasında deniyor ki, ayrıca senin bu ürünün KDV'sini de 3 lira üzerinden değil 5 lira üzerinden hesaplaman gerekirdi. Şimdi Transfer Fiyatlandırması düzenlemesi Kurumlar Vergisi Kanunu'yla gelmiş bir düzenleme. Sadece Kurumlar Vergisi'ni ilgilendiriyor. Katma Değer Vergisi Kanunu'na gittiğiniz zaman evet orada bir emsal bedel maddesi var, bedelin emsal bedele göre düşük olduğu durumlarda emsal bedel üzerinden KDV hesaplanır diyor. Ama bir alt maddesinde diyor ki emsal bedelde Vergi Usul Kanunu'na göre hesaplanır diyor. Oraya da baktığınız zaman, ortalama fiyat esası, maliyet esası gibi yöntemler var ya da takdir komisyonu gibi. Şimdi denetim elemanı bizim satış fiyatımızı 3 değil 5 olarak kendi öngörüyor ve Vergi Usul Kanunu'nda belirtilen hiç bir müesseseye başvurmadan direkt bu bedel üzerinden bize KDV tarhiyatı yapıyor. Burada da kanuni bir sıkıntı ve kanunsuz bir tarhiyat yapıldığı görüşündeyiz.

**İDRİS ŞENYURT**  
**GELİR İDARESİ BAŞKANLIĞI**

Bu konuda da kısa bir yorum yapmak istiyorum eğer izniniz olursa Sayın Başkan. Şimdi aslında Dursun'un değindiği nokta çok önemli bir nokta. Baktığımız zaman Kurumlar Vergisi'ndeki Transfer Fiyatlandırması düzenlemesindeki emsal fiyat tespiti ile Katma Değer Vergisi Kanunu ve buna bağlı olarak ÖTV'de yer alan emsal bedel konusundaki düzenlemeler farklı. Kişisel düşüncem burada aslında Dursun haklı. Dolayısıyla belki de uzun vadede uyumlaştırılması gerekebilir.

**FERİDUN GÜNGÖR**  
**EY**

Bu son yapılan düzenlemeyle ceza uygulamasında yüzde 50 bir indirim yapılıyor. Bu sadece Kurumlar Vergisi için geçerli değil mi, Transfer Fiyatlandırması deyince? Yani KDV ile ilgili bir sonucu olmuyor bunun.

**İDRİS ŞENYURT**  
**GELİR İDARESİ BAŞKANLIĞI**

Zaten birbiriyle bağlantılı bir konu önce söyledim. Üstat sonuçta şu anda Katma Değer Vergisi Kanunu'ndaki düzenlemeyle aslında Kurumlar Vergisi Kanunu'ndaki düzenleme birbirinden bağımsız iki düzenleme. Ancak uyumlaştırılabilir.

**FERİDUN GÜNGÖR**  
**EY**

Teşekkür ederiz.

**EMRE KARTALOĞLU**  
**TÜRMOB**

Ben bunun biraz daha yoruma ihtiyacı olduğunu düşünüyorum çünkü Hazine zararı kavramı da tanımlanırken herhangi bir vergi vurgusu yapılmıştı. Burada da bir vergi diyor. Vergi tarh edilirken yani hani ben Katma Değer Vergisi açısından da yüzde 50'nin ceza indiriminin uygulanması gerektiğini düşünüyorum. Her nasıl ki Hazine zararında herhangi bir vergi kavramına dayanarak Katma Değer Vergisi'nde bir ziya varsa Hazine zararı vardır yorumuna ulaşıyorsak burada da Kurumlar Vergisi yorumu yapılmıyor. Vergi tabiri kullanılıyor. Katma Değer Vergisi açısından da uygulanabilir olduğunu yorumluyorum.

**FERİDUN GÜNGÖR**  
**EY**

Galiba orada Kurumlar Vergisi Kanunu'na göre gibi bir ifade var herhalde.

**EMRE KARTALOĞLU**  
**TÜRMOB**

Tam olarak okudum. Onun üzerine söyledim.

**FERİDUN GÜNGÖR**  
**EY**

Tartışma yapılabilir ama herhalde yargıda biter bu işin sonu. Dursun devam edelim.

**DURSUN KÜÇÜKASLAN**  
**BDO**

Diğer başlığımız Grup İçi Hizmetler. Aslında burada değinmek istediğimiz konu şu. Grup İçi Hizmetler gerçekten çoğu şirketin rastladığı bir konu ve dokümantasyon sürecinin ne şekilde yapılması gerektiğine dair daha detaylı daha ayrıntılı bir rehber mükelleflere sunulursa bu, mükelleflerin dokümantasyon sürecini daha da kolaylaştırır. Aynı zamanda belirttiğiniz gibi, bu hizmetlerde belirli bir kâr marjı için idare, “bunlar risksiz kar marjları” gibi yaklaşımda bulunursa, mükelleflerin bu anlamdaki risklerini azaltır ve önlerinin görülmesini sağlar diye özetleyebilirim bu kısmı Üstat.

**FERİDUN GÜNGÖR**  
**EY**

Burada epey bir sorunla karşılaşıyoruz. Ya da karşılaştığımız sorunlar bakıldığında karşılaşılabileceklerimize göre de sınırlı; ben büyük bir sorun alanı olarak görüyorum bunu. Belki şimdiye kadar çok önümüze henüz gelmedi ama ileride sorun yaratacak gözüküyor. Burada inceleme tecrübesi olan varsa belki onlardan bir iki yorum alabiliriz. Karşılaşılan sorunlarla ilgili olarak, grup içi hizmetlere yönelik. Tabi Kemal.

**KEMAL UZUN**  
**KOÇ HOLDİNG**

Biz bu zor bir alan...

**FERİDUN GÜNGÖR**  
**EY**

İnceleme tecrübesi deyince nedense hemen sen devreye giriyorsun.

**KEMAL UZUN**  
**KOÇ HOLDİNG**

Yok... Grup İçi Hizmet konusunda gerçekten biz bir inceleme süreci geçirdik. Yani daha doğrusu bir inceleme grup içi hizmetlere takındı ve hakikaten çok çetindi. Bayağı bir zaman aldı. Yani aynı dili konuşmadık, uzunca bir süre. Bir kere şu kabul edilmiyor. Yani mesela deniyor ki, X harcamasını dağıtman gerekiyor muhakkak. Şimdi orada hani üç anahtar var tebliğde. Diyor ki senin hizmeti fiilen vermek lazım. İkincisi senin hizmete fiilen ihtiyacın olması lazım. Üçüncüsü fiyatın da makul olması lazım. Hani son derece basit bir anlatımla siz ilişkili firmanın binasını boyuyorsanız bir kere binayı boyayacaksınız. İkincisi o binanın gerçekten boyaya ihtiyacı olacak. Yani yeni binayı boyamayacaksınız. Fiyatı da makul olacak gibi. Şimdi bizdeki olay ya bu gideri muhakkak dağıtman gerekirdi. Şimdi ben de söylüyordum ben bunu dağıttığım zaman öbür tarafta buna ihtiyaç var mı? Öbür tarafa gitmiş olsan, eleştiriyor olsan bunu reddedecek misin? Evet onu da ederim. Ya onun da ihtiyacı yok. Çok gittik geldik.

**FERİDUN GÜNGÖR**  
**EY**

Yani yaptığınızdan emin misiniz?

**KEMAL UZUN**  
**KOÇ HOLDİNG**

Nasıl? Hayır, biz bunu konuştuk yani buradan siz fiyatı charge ediyorsunuz, öbür taraftan bakıldığında onun böyle bir hizmete ihtiyacı yok ve öbür taraftan bakıldığında bu eleştirilirim deniyor. Eleştirilirim deniyor. Bir sıkıntı var gerçekten potansiyel anlamda söyledim. Çok kolay bir şey değil.

**FERİDUN GÜNGÖR**  
**EY**

Tabi işin bir yurt içi tarafı var, bir de yurt dışı tarafından gelen grup chargeleriyle ilgili tarafı. Türkiye'de sen bir holding şirketi olarak grup şirketlerine bu çerçevede hizmetler verdiğinde hem senin yaptıklarının hem de senin hizmet verdiklerinin yaptıklarını denetleme imkânı var. İnceleme elemanı ikisinin işlemlerini bütün ayrıntısıyla görme imkanına sahip. Oysa yurt dışında grup hizmetlerinin verildiği durumda, o hizmetlerle ilgili detaylı bir inceleme yapma imkânı söz konusu değil. O zaman belli bir dokümantasyona güvenmek gerekiyor. Yani buradaki bir iştirakin, grup şirketinin en fazla yapabileceği kendisine yurt dışından gelen grup hizmetleriyle ilgili chargeleri mevzuat çerçevesinde dökümante etmesi. İşte bu dokümantasyon ne ölçüde buradaki inceleme elemanlarına belli bir güvence sunabilecek ve bunun ötesinde ne tür beklentiler incelemelerde ortaya çıkacak. Bu daha zor bir alana dönüşüyor. Hem inceleme elemanı açısından hem de mükellefler açısından.

**KEMAL UZUN**  
**KOÇ HOLDİNG**

Yurt dışı ayağı da tecrübe ettik biz. Yurt dışı ayağı da oldu bizde. Hani biraz önce bahsettiğim gibi oradaki üç ana nokta vardı ya ne bileyim hizmeti vermiş olmak hizmetten faydalanmak. Orada ikinci kısım birinci kısmı denetleyemediği için oranın hizmet verdiğini buradaki hizmete ihtiyaç olduğu kısmına odaklanıyorlar çok. Siz orayı ispat etmeniz gerekiyor. Gerçekten bir hizmet aldım ve bu hizmete ihtiyacım vardı. Hani senden almasaydım başkasından alacaktın noktasında tabi burada denetim elemanları sıkıştığında biliyorsunuz... Noktalar royalty deyip buradan yüzde 10 stopaj noktasına çok odaklanıyorlar.

**FERİDUN GÜNGÖR**  
**EY**

Bir arkadaşımız söz istiyor daha önce söz almamıştı. Bahadır Bey.

**BAHADIR SADE**  
**İNCİ HOLDİNG**

İyi günler. İnci Holdingi temsilen katılıyorum. 2010 yılında yaşadığımız bir inceleme tecrübesini paylaşmak istiyorum. Üç şirketimiz eş zamanlı olarak incelendi. O dönemde aynı bölgede yapılan bir seri incelemenin bir parçasıydı zaten. Bahsettiğimiz konuyla ilgili çok da somut, ilginç bir espri cereyan etti. Holding tarafından kesilen faturalar topyekûn reddedildi. Yani

“böyle bir hizmet olamaz” noktasına gelindi. Vergi inceleme elemanı bütün faturaları KDV'lerinin indirimlerini, matrahlarını, Kurumlar Vergisi'nden indirimlerini tamamen reddetti. Dayanakta şuydu; biz merkezden insan kaynakları hizmeti sunuyoruz, ama bu organizasyonda da insan kaynakları operasyonu var, siz merkezden nasıl bir katkıda bulunuyorsunuz? Biz avukatlık ve hukuk destek hizmeti veriyoruz, holding merkezi üç tane avukatımız var, senin bağımsız dışarıdan da avukatın var, ne için sen hukuk hizmetini holdingden de alıyorsun? Ya da işte finansman konusunda koordinasyon hizmeti veriyoruz, aynı şekilde senin burada bir finansman ekibin var, sen bu ekiple sağlayamıyorsun bu bilgiyi neden faydalaniyorsun? Bu firmalardan bir tanesi joint venture'dı ve yurt dışından gelen yine satış pazarlama destek ve benzeri nitelikleri içeren giderler de keza topyekûn reddedildi, stopaj yapılmış olmasına rağmen. Ve dediğimiz gibi inanılmaz bir matrah çıktı hem KDV'si, Kurumlar Vergisi yönüyle. Şansımıza yine devlet yetiştirdi, 6111 sayılı yasa çıktı. 6111 sayılı yasada zaten matrahlar vergi ziya cezaları belli bir seviyeye kadar geldi. Biz de arkasından uzlaşmaya giderek bir noktada el sıkıştık devletle.

Akabinde ne yaptık nasıl bir önlem aldık? Hayatımız devam ediyor sonuçta. Bütün toplantı giriş çıkışlarının hazirunlarını giriş çıkış saatlerine kadar vardıracak, hatta toplantı notlarını kayıt aldıracak kadar katı bir uygulama getirdik. Yönetim Kurulu Üyelerin dahi kapıdan girerken kartını gösteriyor ve onların giriş çıkış saatlerini daha belgeler hale geldik ve aradan 3 sene geçtikten sonra ikinci bir incelemede, bu sefer bu dokümantasyonla karşılıklarına çıkınca inceleme elemanının, bir sıkıntı tecrübe etmedik, artık dersimize çalışmış olmanın verdiği güvenle. Ama dediğimiz gibi bu bir alt yapı gerektirdi. Tabi çok zorlayıcı bir şey bir hizmetin topyekûn reddedilmesi. Hani sahte fatura dese o da tartışılacak. Çünkü ana şirkette de bu gelir Kurumlar Vergisi'ne konu edilmiş iki taraf da Kurumlar Vergisi ödeyen şirketler, bir taraf KDV'yi indirim yaptıysa diğeri de hesaplamış. Yani dediğimiz gibi nereden baksanız çok zor savunulabilecek bir eleştiriydi bu ama dediğim gibi, tecrübe ettik.

**FERİDUN GÜNGÖR**  
**EY**

Teşekkür ederiz.

**ERKAN YETKİNER**  
**MAZARS DENGİ**

Üstat. Erkan Yetkiner. Şimdi bizim böyle bir incelememiz oldu. Management feelerle ilgili olarak yurt dışı vergicilerle grubun görüştük. Bu Management feelerle ilgili hani bizim ihtiyacımız olması gerekiyor. Bu hizmeti aldığımızı göstermemiz gerekiyor ama onların da açıklaması şuydu. Ben ana merkezde bu kadar elemanı çalıştırıyorum ama bu yıl Çin'e çok



çalıştım. Mesela örneğin Çin'deki faaliyetimizle ilgili birçok departmanımız çok çalıştı, ama ben yine de bütün dünyaya belirli kriterlere göre dağıtıyorum bunu. Belki seneye Türkiye'ye çok çalışacağım. Yani proje bazında değil de böyle bir oranlama yaparak dağıtma yapma gibi de bir pratik şeyleri vardı. Dolayısıyla Türk mevzuatına göre ihtiyacım var mı? Onu kanıtlayamıyorum aslında şu anda hani yok ama belki de bir sonraki yıl normal bana gelen faturanın çok çok katında bir ihtiyaç kullanmış olabiliyorum. Böyle bir çelişkiler de olabiliyor.

## **GÜNDOĞAN DURAK** **DELOİTTE**

Üstat ben de burada tebliğin yetersizliğinden aslında bahsetmek istiyorum. Burada grup içi hizmetlerde fayda sağlamış olma şartı hakikaten yoruma çok açık. Yani incelemelerde genel kanaatimizde daha doğrusu gördüğümüz şeyle eğer firmanız zararlıysa bu hizmeti aldıktan sonra da kâra geçmediyseniz bu hizmet size fayda sağlamamıştır. Nerede fayda yaklaşımı ile toplantı anlayışıyla bir reddiyat var. Tebliğe bakıyoruz tebliğ diyor ki faturada diyor tüm detayları göster diyor. Ne hizmeti verdin tüm dokümantasyonu faturada göreceğim diyor olmazsa kabul olmaz gibi bir anlayış var. Şimdi tebliğ o yetkiyi nereden alıyor. Yani kanunda böyle bir sınırlayıcı bir şey yokken tebliğ faturada yer alan bilgilerden hareketle hizmetin reddiyatına sebebiyet verebileceğine kapı açıyor ama fayda kriterinin ne anlam ifade ettiğine yönelik hiçbir açıklama yok tebliğde.

Dolayısıyla aslında bizim Transfer Fiyatlandırması tebliğinin de bu gözle bir daha bir ele alınıp fayda nedir belki biraz daha tamam tanımlaması çok zordur ama yani zararlı bir firmanın da grup içi hizmetten hiçbir şekilde fayda sağlamadığını söylemek de hakikaten hakkaniyetli değil, bir de bu kanunu aşan ifadenin de bir daha gözden geçirilmesinde fayda var. Eğer, faturada tüm detaylar yoksa olmaz diyor tebliğ.

## **FERİDUN GÜNGÖR** **EY**

Bunlar tabi çok farklı yönleri sorunun. Dokümantasyon zorunluluğu var. Fakat o nasıl geliştirilebilir? Faturada neyin ne kadar yer alacağı önemli tabi, ama tek başına yeterli ve o giderle ilgili bir kanaat oluşturacak bir yapıda olmaması gerekir. Çünkü onun dışında pek çok başka belge daha var o harcamayla ilgili, hepsini beraber değerlendirmek lazım.

Şimdi ben çok inat ettim, illa bitirelim bu bölümü diye, fakat sanırım inat etmek pek işe yaramıyor. Arzu ederseniz her ne kadar 2 slayt kaldıysa da, çünkü her slaytta umduğumun ötesinde konuşmalar oluyor, kesmek de istemedim, ara verelim. Pes ettim. Şöyle bir, Üstat 10 dakika dedi, ben çeyrek kala başlıyoruz diye Üstadın söylediğini yorumladım. Teşekkür ederim.

## FERİDUN GÜNGÖR EY

Evet. Tekrar merhaba saat 6'da bitirmemiz planlanıyor idi. Biliyorsunuz Ankara'dan misafirlerimiz var. Misafirlerimizin uçağa yetişebilmeleri için 6'yı düşünmüştük. Ancak onlarla da konuştuk. Belki bir 15-20 dakika daha sarkabilir tartışmalarımız. Yine de oldukça dar bir zaman kaldı. Hızlıca, biraz hızlanarak bütün programı bitirmek istiyoruz. Tayfun'un elini görüyorum orada bir değerlendirmesi var.

## TAYFUN İÇTEN ECZACIBAŞI HOLDİNG

Üstat ben bir ekleme yapayım istedim. Grup içi hizmetlerle ilgili olarak... Şimdi daha önce transfer fiyatlandırması düzenlenmesinden öncesinde, Holding şirketlerin aslında grup şirketlerine, işte bütçedir, hukuki danışmanlıktır, vergi danışmanlığıdır, hani bu tür hizmetleri verebildiğine ilişkin bir tebliğimiz vardı. O tebliğ çerçevesinde de bu hizmetler verilebilir denilirdi.

Ama daha sonraki uygulamalarda bu, Kemal'in de bahsettiği gibi yani ihtiyaç var mı? İşte aldın mı? Tutarı doğru mu gibi bir mukayeseyle bunların en hafifiyle vergi ziya yoksa da gider reddine bağlanarak reddedildiğini yaşadık. Bizzat da yaşadığımız olaylar. Şimdi tabi geriye dönüp bu sefer İnci'deki arkadaşın bahsettiği gibi hani bunların her bir toplantı tutanağını tutmak, her bir katılımcıyı belgelemek gibi, böyle bir işlemi yapmak... Hani bir fiş, bir alışveriş gibi komik bir noktaya varıyor. Bütün e-mailleri, başka evrakları tarayarak, hizmet yapıldığına ilişkin döküman çalışması yapmanız gerekiyor. Ve tabi bunlar yargıya gittiğinde de yargının da çok hassasiyet gösterdiği konular maalesef olamıyor. Bu noktada aslında şirketin büyüklüğüne bakıp, cirosuna bakıp, holding gibi yapılarda istihdam edilen, işte bütçecisine, vergicisine, hukuk departmanına bakıp, bunların da boşa durmadığını kabul edip, buralarda farklı emsaller geliştirmek lazım. Yani bu hizmet başta alınmamıştır diye yaklaşmamak, aslında bu boyuttaki bir firmanın, bir hukuk hizmeti, bir vergi hizmeti, bir bütçe hizmeti alacağını kabul ederek yaklaşmak ve bu şekilde kriterler yaratmak lazım. Yoksa çok kolayca kabul edilmeyip, reddetti şeklinde tarhiyata bağlanan raporlar yaşıyoruz. Bu da mükellefler yönünden sıkıntılı konular. Teşekkür ederim

## FERİDUN GÜNGÖR EY

Teşekkür ederiz Tayfun. Biz devam edelim. Dursun senin iki tane slaytın var galiba.

## DURSUN KÜÇÜKASLAN

### BDO

Aynen. Diğer bir konu düzeltme işlemleri. Transfer fiyatlandırması kapsamında bir işlem, normal şartlarda bir taraf için kar dağıtımı sayılıyorsa, diğer taraf için de kar dağıtımı sayılması gerekir. Dolayısıyla şöyle bir örnek verirse, 3 liralık bir malı, 5 liraya aldıysam ben eğer ve normalde emsal fiyatı 3 ise bunun, aradaki 2 liranın benim tarafımda KKEG olması gerekiyor. Aynı zamanda benim diğer şirkete bunu kar olarak dağıttığımı varsayılıyor. Bu tamamen bir varsayım. Aslında esasen işlem 5 lira üzerinden gerçekleşti. O varsayılıyor ve ben 5 lirayı KKEG yapıyorum, düzeltiyorum. 3 liralık malı bana 5 liraya satan tarafsı, 5 lirayı gelir yazdı. Normalde o tarafta da, o iki liranın düzeltilmesi lazım, beyanname üzerinde yani o 5 liranın, 2 lira gelirinin orada da indirim olarak dikkate alınması lazım,. Bunun bir kar dağıtımı olarak dikkate alınması lazım. Ama uygulamada şöyle bir sorunla karşılaşıyoruz. Yani ilk şirket, transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtan şirket, eğer zarardaysa ve zararda olması nedeniyle bir Kurumlar Vergisi ödemediyse, bu sefer karşı tarafta da düzeltme işlemi yapılmıyor. Burada, kanunda bunun kesinleşip ödenmesi ibaresi var. Ama bizim buradan anladığımız, ödenmekten maksat, mahsuben ödeme de olabilir. Geçmişin zararları da sonuçta benim bir vergi kredimdir. Benim vergi kredim azalıyor. Bu kredim azaldığı için ben bunu aslında ödemiş sayılıyorum diye düşünüyoruz. Dolayısıyla düzeltme işleminin yapılabilmesinin önünün açılması gerekir kanaatindeyiz.

## FERİDUN GÜNGÖR

### EY

İdarenin bu konudaki yaklaşımı tabi olumsuz, yargıda da anladığım kadarıyla son çıkan kararlar idarenin görüşü doğrultusunda. Şimdi belki bunu, idare kanunu aldı, yorumladı, yargı da o yorumu onayladı, bunu bir veri kabul ettikten sonra, aslında düzeltme nasıl olmalıyı bir konuşmak lazım. Yani idare aslında burada, biraz önce bahsettiğimiz durumda, bir düzeltme, vergi tekniği açısından, transfer fiyatlandırma uygulamaları açısından, yapılmalı görüşünde mi? Yoksa hayır yapılmamalı, zaten kanun da bunu sağlıyor, dolayısıyla yapacak bir şey yok bu konuda görüşünde mi? Yani ben merak ediyorum, tamam, kanundaki ifadenin yorumlanmasından kaynaklanan bir uygulama var, yargıya kadar intikal etti ve mükellefin aleyhine sonuçlandı. Bu, bu mudur? Yani bunun ötesinde mevzuatı değiştirmek de dâhil olmak üzere, düzeltmeyi biraz daha transfer fiyatlandırma mantığı içinde değerlendirerek bir yere oturtmamız gerekmiyor mu? Tabi.

## ERDOĞAN SAĞLAM BDO

Eğer yanlış hatırlamıyorsam, henüz mükellef aleyhine yargı kesinleşmiş veya sonuçlanmış diyemeyiz. Çünkü üçüncü daire ile dördüncü dairenin çelişkili kararları var. Ve içtihatların birleştirilmesi taleplerinin olduğunu ben biliyorum. Dolayısıyla belki yargı nihai olarak orada mükellef haklı diyebilir. Ama demezse bile siz haklısınız. Bu konuda idarenin bir şey yapması lazım... Görüş açıklaması lazım. Çünkü mevcut görüşü, özelge ve incelemeler haksız sonuçlar yaratıyor.

İkinci olarak da biliyorsunuz biz Kurumlar Vergisinde çalışırken, düzeltmenin nasıl yapılması, hangi aşamaya kadar yapılması konusunu çok tartışmıştık. Eski kanun sadece kanunen kabul edilmeyen giderde bırakıyordu. Şimdi kar payı sayma yaklaşımı maalesef sıkıntılar yaratıyor. Yani bence biz eski uygulamaya tekrar dönmeliyiz. Kar payı sayma yaklaşımından ve hatta onu net kabul edip brüte götürme vesaire uygulamasından vazgeçmeliyiz ve sadece KKEG ile sınırlı bir düzeltmeyle yetinmeliyiz diye düşünüyorum. Teşekkür ederim.

## CAN DOĞAN ANADOLU GRUBU

Aslında sizin söylediğiniz şey doğru. Bu kadar uzun bir düzeltme maddesi niye yazıldı? Oradan bakmak lazım... Yani, neden bir düzeltme ihtiyacı hissettik de buraya kadar geldik? Bunu tespit ettikten sonra aslında gerisi daha kolay çözülecek gibi. Komisyonda bulunanlar hatırlarlar. Bu maddeyi, Erdoğan'ın da dediği gibi, çok tartışmıştık ve birden fazla düzeltme metodu vardı. Temettü metodu bunlardan bir tanesiydi. Yaygın olanıydı. Temettü sayarak düzeltmeyi, iştirak kazançları istisnası nedeniyle pratik bulmuştuk. Ama amaç temettü vergilemesi yapmaya yönelik bir amaç değil. Amaç düzeltmeye yönelik sadece, öyle veya böyle, ne olursa olsun. Amaç düzeltmek ve mükerrer vergilemenin önüne geçmek. Şimdi, hal böyle olunca genel olarak hukukun yorum kurallarından hareket etmek lazım bir kere. Örneğin; anayasa hukukçularının bir belirlemesi benim çok hoşuma gider. Fırsat buldukça tekrarlarım. Kanunlar, lafzın izin verdiği ölçüde anayasaya uygun olarak yorumlanmalıdır. Bu bir yorum kuralı... Yani kanunun lafzı izin veriyor, anayasaya uygun bir yoruma izin veriyor ama siz öyle yorumlamamayı tercih ediyorsunuz. Anayasaya aykırı düşecek şekilde yorumluyorsunuz. Ve sonra da bu kanun Anayasaya aykırı diyorsunuz. Oysa hayır, kanun Anayasaya aykırı değil, senin yorumun anayasaya aykırı.. Çünkü lafız anayasaya uygun bir yoruma da izin veriyor. Eğer öyleyse, bu anayasaya aykırıdır demek yerine, öncelikle anayasaya uygun yoruma itibar etmek gerekir.

Kanundaki ifadede, düzeltme koşulu şöyle tariflenmiş; “tarhedilen verginin kesinleşmiş ve ödenmiş olması”... Buradan şunu çıkarmak mümkün mü? “düzeltme için illa bir verginin tarh edilmiş olması lazım”. Öyle olsaydı kanun koyucu düzeltme koşulu olarak “bir verginin tarh

edilmiş olması ve ödenmiş olması gerekir” derdi. Onun yerine “tarhedilen” verginin kesinleşmiş ve ödenmiş olması dediğine göre ve vergiyi tarh etmek mükellefin ödevi olmadığına göre, vergiyi tarh etmek vergi dairesinin yetkisinde olduğuna göre, eğer transfer fiyatlandırması uygulaması sonucunda bir taraf adına tarhedilen bir vergi varsa bu özel şart da (bu verginin kesinleşmiş ve ödenmiş olması şartı) devreye girecek demektir. Tarhedilen bir vergi yoksa zaten bu durum düzeltmenin önünde bir engel olarak görünmeyecek, hiç gündeme bile gelmeyecek.

Dolayısıyla ben lafzın doğru olduğunu ve hukuka, anayasaya, üstelik de düzeltme mekanizmasının amacına uygun yorumlanma imkânı olduğunu düşünüyorum. Yani bu ifadeyi ben “transfer fiyatlandırması uygulaması sonucu mutlaka bir tarafta ödenecek bir vergi çıkması lazım” gibi okumuyorum. Ben bu ifadeyi, “vergiyi tarh etmesi gereken vergi dairesidir ve bu düzeltme işlemleri neticesinde eğer bir vergi tarh edilmişse, tarhedilen verginin de kesinleşmiş ve ödenmiş olması gerekir” diye okuyorum. Böyle okuyunca herhangi bir sorun da yok. Lafızda da bir sorun yok. İdarenin yaklaşımını belki gözden geçirmesinde fayda olabilir. Yargı süreci şaşırtıcıydı. Ama umarım Erdoğan’ın dediği gibi çelişkili iki karar arasında bir içtihat birleşmesiyle çözülür.

#### **KEMAL UZUN KOÇ HOLDİNG**

Ben burada bir şeyde sıkıntı olabilir mi üstat? Şimdi zarar azaltımı raporlarına karşı dava açılıp, açılmayacağı konusu net değil. Çünkü ortada bir rapor oluyor. Raporun arkasında size gelen bir ihbarname yok. Esas işleri ihbarname... Rapor bir idari işlem değil. Dolayısıyla o zaman onu beklemek mi lazım.

#### **CAN DOĞAN ANADOLU GRUBU**

Yok. Geçmişte bunun dava konusu yapılacağına ilişkin yargı kararları vardı.

#### **KEMAL UZUN KOÇ HOLDİNG**

Biz yaptık mahkeme de gördü ama hani tersi yönünde kararlarda var. Hani rapora karşı dava açılır mı açılmaz mı?

#### **CAN DOĞAN ANADOLU GRUBU**

Açılabilir.

**KEMAL UZUN**  
**KOÇ HOLDİNG**

Biraz konuyla ilgili gibi sanki...

**ERDOĞAN SAĞLAM**  
**BDO**

Yok. Açılıyor. Orada açılması yönünde son yıllarda ciddi gelişmeler oldu.

**FERİDUN GÜNGÖR**  
**EY**

Evet.

**ERDOĞAN SAĞLAM**  
**BDO**

Devreden KDV'nin azaltılması da, biliyorsunuz ona da açılıyor. Açılır. İdari işlem olduğu sürece... Tarhiyat olmasa da açılabilir.

**FERİDUN GÜNGÖR**  
**EY**

İdris... Bir yorumunuz olabilir mi bu konuda?

**İDRİS ŞENYURT**  
**GELİR İDARESİ BAŞKANLIĞI**

Şimdi şöyle üstat ben...

**FERİDUN GÜNGÖR**  
**EY**

Arkasında duruyor musunuz bu uygulamaların?

**İDRİS ŞENYURT**  
**GELİR İDARESİ BAŞKANLIĞI**

O ayrı bir konu yani... Şu mevcut yasal düzenlemede; bir vergi tarhiyatı olması ve buna ilişkin tarhiyatın kesinleşip, vergilerinin de ödenmiş olması gerektiği yönünde açık bir düzenleme

olduğunu düşünüyorum. Ama bu değiştirilebilir mi? Daha doğrusu zarar olması durumunda çok hakkaniyete uygun mudur? Değil midir? Burası tartışılabilir ve değerlendirilebilir. Onun için bence yasal değişiklik gerekir diye düşünüyorum.

## **FERİDUN GÜNGÖR EY**

Biz dediğim gibi hasbelkader bu maddenin hazırlanmasına ilişkin komisyonda yer alıyorduk. Biraz önce Can'ın söylediği, Erdoğan'ın söylediği gibi; amaç, düzeltmeyi her halükarda yaptırmaktı. Çünkü transfer fiyatlandırmasına ilişkin bir cezalandırma sistemi zaten var. O kendi içinde var olan bir yapı. Ayrıca bir tarafta da düzeltmeyi yaptırmamak suretiyle farklı bir cezalandırma sistemi yaratmak gibi bir niyet yoktu. Olmaması gerektiğini de düşünüyoruz. Yani kurulan bir sistem ve, belli koşullarda bir tarafta eğer fiyatı değiştiriyorsanız ve bir matrah düzeltmesi yapıyorsanız, karşı tarafında da bunu yapmanız lazım. Zarar da olsa yapmanız lazım, kar da olsa yapmanız lazım. Zarar varken yapılmaz denildiği durumda asla düzeltilemeyen, takip edilemeyen bir noktaya gidiyor. Zarar varken ben bunu düzeltemiyorum ama bak arkadaş sen o zararı mahsup ettiğinde, ilerde, vergi öder hale geldiğinde bak o zaman ben bu düzeltmeyi yapacağım diye bir mekanizma da sistemde yer almıyor. Çünkü zaten öngörülmedi öyle bir şey. O yüzden de zarar olan yılda düzeltme yapılamayınca nihai bir düzeltme hakkından vazgeçilmiş oluyor. Bu bizim o düzeltme yapılma mantığına çok da uygun düşmüyor diye düşünüyorum. Gerçekten eğer yasa izin vermiyor diye düşünülüyorsa, geriye dönüp bu koşullarda düzeltme yapılabilir mi? Yapılmalı mı? Bu işin teorisi neyi gerektiriyor diye bakıp ona göre belki yeniden gözden geçirmek gerekebilir. Dursun devam ediyor.

## **DURSUN KÜÇÜKASLAN BDO**

Aynı işlemin bir de KDV boyutu var. Burada idare aslında olumlu bir adım attı. Yani 3 liralık bir malı, 5 liraya ithal ettiysen ya da yurt dışından 3 liralık bir hizmeti, 5 liraya satın aldıysan, buradaki KDV'yi indirmeme izin veriyor. Diğer bir deyişle bu 2 liralık KDV, KKEG olsa da benim tarafımda bunu indirebiliyorum. Ancak Türkiye'den 3 liralık bir malı 5 liraya aldıysam, bu durumda şöyle bir şey oluyor, karşı taraftan mal almışım, 5 liraya götürmüş KDV'sini ödemiş. Ben de bunun KDV'sini indirim konusu yapmışım. Ancak idarenin, bu 2 lira bu sefer KKEG olduğu için indirim konusu yapılamaz, gibi bir yaklaşımı var. Aslında burada ithalat işlemleri için olumlu bir adım atıldı üstat. Belki bunun benzeri bir adımını Türkiye içerisindeki işlemlerde de atılabilir diye düşünüyoruz. Bir de...

**ERDOĞAN SAĞLAM**  
**BDO**

Üstat o konuda ben bir bilgi verebilir miyim? Biliyorsunuz zaten siz de bulundunuz. 17 Kasım’da TÜSİAD ’da bir toplantı yaptık. Sayın bakana bu konu anlatıldığında, indirim mekanizmasını aksatan başka konularla birlikte sunulduğunda, şöyle bir yaklaşım sergilendi. Dursun’un biraz önce söylediği gibi gümrüğe ve sorumlu sıfatıyla vergi dairesine ödenenin hazineye intikal ettiğinden eminler, o yüzden bu düzeltmeye imkân verdiklerini söylediler. O zaman biz de şeyi söyledik, yurtiçi işlemlerde de inceleme yapın, hazineye intikal ettiğinden eminseniz veya kanaat getirdiyseniz, onları da düzeltin, haksızlık oluyor dedik. Haklısınız dediler. Bu konuda biz olumlu bir şey bekliyoruz. Yani Maliye Bakanlığı en üst seviyede...

**FERİDUN GÜNGÖR**  
**EY**

İnceleme olmasında mesela hazineye intikal ettirilmediği takdirde bunun...

**ERDOĞAN SAĞLAM**  
**BDO**

Şimdi o günkü toplantıda iş hazineye intikal noktasında bir sıkıntı ve anlayışa takıldığı için, rahatlatmak için o zaman inceleyelim. Elinizde Vergi Denetim Kurulu gibi bir şey var. Kuvvetli bir kurum var. İnceleyin. Hazineye intikal etmişse indirimine müsaade edin veya ileride intikal ettirilmediğini tespit ederseniz tarhiyatınızı yapın. Yani böyle bir düzenleme olabilir.

**CAN DOĞAN**  
**ANADOLU GRUBU**

KDV indirimiyle ilgili aslında şöyle bir çelişik durum ortaya çıkmış oldu. Şimdi ithalde ödenen KDV’nin hazineye intikal ettiğinden kuşkumuz olmadığı için indiriyoruz deyince argümanlar farklılaşıyor. Normalde örtülü kazanç dağıtımında KDV’nin indirimine izin verilmemesi görüşüne dayanak yapılan argüman aslında belki yasanın lafzına uygun ama ruhu itibarıyla çok da tasvip edilmeyecek bir argümandı. “Madem bu farklar KKEG ’dir; KKEG’nin KDV’si indirilemez” argümanı burada işlememeliydi; örtülü kazanç uygulamasındaki farklar gerçekte bir KKEG değil aslında, teknik olarak bu farkları vergi matrahına ekleyebilmek için kurumlar vergisi matrahından indirim kabul edilmeyen harcamalar maddesine eklendi. Hatta kanunun tedvin çalışmalarında ”bu vergi güvenlik müessesesinin KKEG formülü ile matraha eklenmesi sorun olabilir; düzeltmeye konu işlemler matrahı etkileme açısından bile homojen değil”



denmişti. Örneğin emsalinden daha yüksek bedelli satışta yapılan düzeltme örtülü kazancı dağıtan alıcı açısından KKEG benzeri bir etki yaratıyor ama emsalinden düşük bedelli satışta örtülü kazancı dağıtan satıcı yönünden aslında KKEG benzeri etki yaratmıyor. Teknik olarak oturmuyor ve “KKEG nitelemesinin başka yan etkileri olur” dediğimizde, o zaman cevaben “zaten alışkınız bu tedvin tarzına; bu düzenleme burada kalsın, yerini değiştirmeyelim, bunun bir komplikasyonu da olmaz. Senelerdir uygulanıyor” denmişti. Haklılardı, o tarihlerde gündemimizde böyle bir sorun yoktu. Bu komplikasyon zaten sonradan çıktı. Yani “bu farklar kanunun lafzına göre KKEG ’dir, o yüzden buna isabet eden KDV indirilemez” argümanı daha sonradan ortaya çıktı. Fakat son düzenlemeyle de bu argüman kendi içinde çelişti. Çünkü eğer bu farklar örtülü kazançtan doğduğunda KKEG olmasına rağmen indiriliyorsa, örtülü sermayeden doğduğunda da (ortağın faizsiz ödücü için sorumlu sıfatıyla hesaplanan KDV gibi) indirilebilmeli. Eğer bu ödeme KKEG’ye ithalde de ödesem KKEG, nerede ödersem ödeyeyim KKEG. İthalde ödediğimde indirebiliyorsam o zaman yurt içinde de bu KDV’nin indirilebilir olması lazım. Çünkü yurt içindeki ödenen KDV de bir şekilde Devlet’e intikal ettirilen bir kaynağa işaret ediyor. Dolayısıyla şu an ucundan biraz düzelterim derken aslında orijinal argüman da tamamen tartışma dışı bırakılmış oldu.

## **FERİDUN GÜNGÖR EY**

Kanun değişince senin bu argüman biraz zayıfladı değil mi?

## **İDRİS ŞENYURT GELİR İDARESİ BAŞKANLIĞI**

Aslında üstat orada şöyle, KKEG mantığından hareket ediyor. Evet, tebliğde önce bir değişiklik yapılmıştı ama daha sonra bu kanuna eklendi. Kanunda parantez içine bunlar hariç denerek aslında yurtiçi işlemlerin dâhil olduğu anlamı çıkıyor orada.

Biz bu madde yazılırken de yurtiçi işlemler üzerinde de ayrıntılı düşündük aslında yurtiçi işlemlerde sizin dediğiniz gibi hazineye intikal eden şeklinde yazılsa nasıl olur? Bunun çok farklı şekilde değerlendirmeleri oldu. Sonuçta mevcut şekline karar verildi. Bunun temel mantığı da şu; orada yurtiçinin kabul edilmemesi, biz zaten emsallere uygun bir satış olursa, işlem olursa daha doğrusu, bunun KDV’sinin indiriminde bir sıkıntı yok. Emsallere aykırı olması durumunda bir reddiyat var. Onun temel nedeni de vergi planlamasına neden olmasın. Yani bir firma devreden KDV’sinin fazla olduğu yerden yüksek fiyatla satış yaparak buradaki devreden KDV’lerini kullanıp diğer tarafa haksız yere bir indirim imkânı tanınmasın diye. Zaten işlemler emsallere uygun yapılırsa bir sıkıntı yok. Emsallere aykırı yapılması durumunda da böyle bir sonuç ortaya çıkıyor.

**ERDOĞAN SAĞLAM**  
**BDO**

Aslında, orada gene şöyle bir temel sıkıntı var. İlk seansta konuştunuz. Dursun dedi ki, bu bir Kurumlar Vergisi müessesesidir. KDV'ye etkisi olmamalıdır. İdris kardeşimiz de haklısın dedi. Şimdi aslında burada yine bir Kurumlar Vergisi müessesesi KDV'ye etki ediyor. Burada da bir haklısınız şeyini bekliyoruz. Onu söyleyeyim.

**İDRİS ŞENYURT**  
**GELİR İDARESİ BAŞKANLIĞI**

Oradaki söylediğim şey farklıydı aslında. Dedim ki orada Kurumlar Vergisi'yle, Katma Değer Vergisi'nin uyum sağlanması gerekir ve öyle bir çalışma da yapılması gerekir diye. Ama bu biraz daha farklı ilk söylediğim...

**ERDOĞAN SAĞLAM**  
**BDO**

O zaman KDV 'ye transfer fiyatlandırması yükümlerini monte edeceksiniz şeklinde bir şey anlıyorum ben. Uyumlaştırma böyle.

**FERİDUN GÜNGÖR**  
**EY**

Başlangıçtan beri ben hep bunun bir kurumlar vergisi düzenlemesi olduğuna inandım. Bunun bir özel güvenlik müessesesi olduğu ve kurumlar vergisiyle ilgili hüküm ifade etmesi gerektiği düşüncesinde oldum. Bu yüzden de örneğin başkaları da, başka yönlerden eleştirmişler, aslında bir kar dağıtımı olmadığı için TTK'ya göre kar dağıtım stopajının uygulanamayacağına yönelik yorumlar yapmışlardır. Kar dağıtımının, karın ne olduğunun, Türk Ticaret Kanunu'na göre belirlendiğini, bunun değiştirilemeyeceğini filan söylemişlerdir. Oysa bu kendi içinde, kurumlar vergisi bünyesinde kurgulanmış bir özel güvenlik müessesesi. Bunu böyle kabul etmek lazım... Bunun bir ceza sistemi var. Yani genel ceza sisteminin içinde de bir yeri var. Bunu tutup da diğer kanunlarla, diğer vergilerle ilişkilendirdiğimizde ve onlardaki uygulamalarla öngörülenin ötesinde yaptırımlara bağlamak amacından saptırıyor. Çünkü, kendi içinde bir müessese diye bakılması lazım. KDV'yle ilişkilendirilerek, KDV'deki uygulamalarla daha ağır bir yaptırıma dönüştürdüğümüzde farklı bir müessese ortaya çıkıyor. O yüzden belki yeniden kurgulamak lazım. İstenirse belki KDV'nin içine de konulabilir. Ama bu bütünlüğü, bu kurguyu yani nerede diğer vergilerle bağlantılarının kurulacağını, sınırlarını daha iyi belirlemekte fayda var diye düşünüyorum. Yoksa böyle sorun olmaya devam edecek.

Evet. Galiba sona geldik mi?

## **DURSUN KÜÇÜKASLAN** **BDO**

Evet. Üstat orada değineceğim son bir konu da bu düzeltme işlemlerinin aslında bir de karşılıklı anlaşma usulüyle yapılabilme yöntemi var. Ama bildiğimiz kadarıyla çok fazla uygulanmıyor bu yöntem. Çok fazla tercih edilmiyor.

Sonrasında diğer konumuz idarenin farklı yaklaşımları ve uzmanlaşma. Aslında buradaki sorun belirsizlik. Transfer fiyatlandırmasında mükelleflerin esas canını yakan kısım, belirsizlik kısmı. Çünkü mükellef hiçbir zaman için şunu diyemiyor. Ben bunları, bunları yaptım, artık bu konuda hiçbir riskim yok, transfer fiyatlandırması konusunda eleştiri yemeyeceğim diyemiyor. Sadece peşin fiyatlandırma anlaşmaları dışında.

Öte yandan maliye idaresiyle gümrük idaresi olaya farklı yaklaşabiliyor. Bir malı siz ucuza ithal ettiyseniz, gümrük idaresi eleştirebiliyor. Pahalıya ithal ettiyseniz maliye idaresi eleştirebiliyor. SPK'nın konuya ilişkin yaklaşımının nasıl olduğu çok net değil. Burada nasıl eleştiriler yapacak? Biliyorsunuz Ceza Kanunu'nda faizle para kullandırma tefecilik sayılıyor. Transfer fiyatlandırması hükümleri, para kullandırmazsan ceza keserim diyor. Bu hususta mevzuatların birbirleriyle uyumlu hale gelmesi gerekir kanaatindeyiz.

İkincisi, az önce Mehmet Ali Üstat da ifade etti. Transfer fiyatlandırması grup başkanlıkları var. Bunlar Ankara, İstanbul ve İzmir'de. Ben de 3 sene boyunca bu grupta çalışma fırsatı buldum. Ve şunu çok iyi biliyorum ki bu gruplarda gerçekten standart ve kaliteli bir iş yapılması için çok fazla emek harcanıyor ve bu tarz işler de yapılıyor. Bunu da biliyoruz. Raporlardan da biliyoruz. Ama işte VDK sadece bu gruptan ibaret değil. Diğer gruplar da var. Ve maalesef gerçekten bir standart yok. Yani bir grupta gerçekten anlattığınız gibi fonksiyon analizleri yapılıyor. İşlem analizi, risk analizi yapılıyor. Ve güzel bir raporla size tarhiyat yapılabilirken diğer grupta, derdinizi dahi anlatamayabiliyorsunuz. Bu yüzden orada bir eş güdümü sağlanması lazım ya da transfer fiyatlandırması incelemelerinin tamamen transfer fiyatlandırması grup başkanlıklarında yapılması gerekir diye düşünüyoruz. Benim sunumum bu kadar Üstat.

## **FERİDUN GÜNGÖR** **EY**

Evet. Dursun çok teşekkür ediyorum.

**DURSUN KÜÇÜKASLAN**  
**BDO**

Ben teşekkür ediyorum.

**FERİDUN GÜNGÖR**  
**EY**

Ağızına sağlık.

**DURSUN KÜÇÜKASLAN**  
**BDO**

İçimizi döktük.

# BÖLÜM 3

## BEPS EYLEM PLANI 13 SUNUMU



#### 4. BEPS EYLEM PLANI 13

**FERİDUN GÜNGÖR**  
**EY**

Böylece ilk sunumumuzu bitirdik. Geriye kaç tane sunumumuz var diye sorarsanız... Galiba 4 tane daha sunumumuz var. Ama bu alan zaten en geniş alandı. Onu başta söylemekte yarar var. Hem uygulamada, hem denetimde karşılaşılan önemli bütün sorunları değerlendirme fırsatı burada bulduk. Dolayısıyla bundan sonrası daha hızlı hareket edebileceğimiz bir...

**ÖZLEM GÜÇ ALİOĞLU**  
**PWC**

Aldım mesajı ben...

**FERİDUN GÜNGÖR**  
**EY**

...bölüm olacak. Özlem'e burada mikrofonu vereceğiz. Özlem bize BEPS Eylem Planı 13 hakkında bilgi verecek. Türkiye'de bu çerçevede yapılanlarla ilgili olarak yine değerlendirmelerde bulunacak. 15 dakika süremiz var.

**ÖZLEM GÜÇ ALİOĞLU**  
**PWC**

Bizim BEPS Aksiyon Planı ile ilgili Mart'ta çıkan bir tebliğ taslağımız vardı. Aslında belki de bu konuştuklarımızın çoğu sizin zaten üzerinden geçtiğiniz yeni halinde, tebliğin yeni halinde netlik kazanmış konular olabilir. O yüzden de hızlı geçebileceğimizi de düşünüyorum bir yandan.

Başlamadan önce bence bu konudaki en önemli konu, bunun zamanlaması. Tebliğin zamanlaması... Çünkü özellikle bu bildirimler konusunda, ülke bazlı bildirimlerin, bildirim konusunda, bilgi verilmesi konusunda yurtdışındaki otoritelere, çok ciddi sıkıntı yaşıyor şirketler. Bunu yapmak zorundalar. 31.12.2016'ya kadar belirli ülkelerde yapmazlarsa belirli müeyyidelere tabi kalacaklar. Türkiye'de mi yapacaklar bunu 2016 için, başka mı yerde yapacaklar onu bilmiyorlar. Bu belirsizliğin bir an önce ortadan kalkmasında fayda var.

**İDRİS ŞENYURT**  
**GELİR İDARESİ BAŞKANLIĞI**

Burada diğer konuya geçmeden bir söz alabilir miyim? İzniniz olursa. Şu anda yurt dışındaki bazı ülkeler 31.12.2016 tarihine kadar CBC Raporlamasını kimin yapacağını bildiriyor.

**ÖZLEM GÜÇ ALİOĞLU**  
**PWC**

Bildir diyor evet.

**İDRİS ŞENYURT**  
**GELİR İDARESİ BAŞKANLIĞI**

Son yapılan OECD toplantısında bildirim konusunda bir esneklik tanındı. Yani raporlamayı kimin yapacağını 2016 yılının sonuna kadar değil de, atıyorum kurumlar vergisi beyanname verme süresine kadar olabilir gibi böyle daha esnek bir yapıya kazandırıldı. Belki ondan sonra bir değişiklik yapılmış olabilirdi. Çünkü daha bu aralık ayında, bu ay. Ahmet sen katılmıştın değil mi toplantıya?

**AHMET KURT**  
**GELİR İDARESİ BAŞKANLIĞI**

Aslında o toplantıya ben katılmadım da dokümanları daha önceki toplantılarda kasım ayında falan gündeme gelmişti. Ama aralık ayında bir belge yayınlandı. Yani şey olarak hani working party 9 transfer fiyatlandırması grubunun şeyi değil, normal OECD'nin web sayfasına şu an girerseniz ismi de pardon tam dokümanı söyleyeyim daha rahat ulaşabilirsiniz. Guidance on Documentation of CBC Reporting. Aralık 2016.

Aralık 2016 raporda bir bölüm var belki tam göremediniz. Orada bazı ülkelerin 31 Aralık 2016'yı bu bildirim yapma şeyi koyduğunu söylüyor. 31 Aralık 2016'da, Aralık 2016'da yayınlanan ismi de Guidance on Documentation of CBC Reporting. Bu OECD belgesi... Yani working party de belgesi olmuş oluyor. Orada şunu diyor. Bazı ülkeler 2016'yı koydu. Fakat bazı ülkeler koymadı. Zaten OECD 13 no.lu eylem planında, 13 no.lu eylem planı standardında, ne de model legislationda aslında böyle bir zorunluluk da yok. Dolayısıyla ülkeler, bu tarz şekilde zorunluluk koyan ülkeler bir esneklik getirebilir bu beyanın daha sonraki bir dönemde yapılabileceği konusunda bir açıklama yapabilir gibi aslında onu koyan ülkelere bir şey mahiyetinde bir çağrı mahiyetinde bir nevi bu düzenlemeyi yaptı ve şunu da kabul etmiş oldu. Bütün ülkeler bu 31 Aralık 2016'yı henüz belirlemedi. Bazıları daha sonraki bir tarih belirledi. Henüz bu düzenlemeyi daha yapmamış olan ülkeler de var. Daha yasal süreçlerini tamamlamış ülkeler



de var. Bu uygulama rehberinde, 13 no.lu eylemin uygulama rehberinde... Bu rehberden sonra ben o konuda çok büyük bir sıkıntı yaşanmaması yaşanmayacağı kanaatindeyim.

## **GRESSİ BENVENİSTE DELOİTTE**

Bulgaristan ve Polonya'da riskli bir durum var şu anda. Polonya'da mesela 240 bin dolarlık bir ceza var bununla ilgili. Oldukça yüksek. Bulgaristan'da 25 bin euro ile 75 bin euro arası bir aralık belirlemiş bununla ilgili.

## **AHMET KURT GELİR İDARESİ BAŞKANLIĞI**

Şimdi belki o idarelere şeyi sormak lazım. Bu guidance yayınlandı bu guidance karşı yaklaşımınız nedir? Diye bir sorulması lazım. Aslında bu guidance bir nevi o ülkeler için o şartı koyan ülkeler için konmuştu ve hatta devamındaki paragrafta da şunu diyor. Bu belirleme daha sonra yapılabilir 'may' şeklinde bir ifade var yapılabilir. Hatta bazı mükelleflere de bu yaptığı belirlemeyi daha sonra değiştirme imkânı da sağlamak gerekir. Hani mesela bir şey olarak belirttiniz ama bu raporlamayı yapacağınız tarihe kadar bir değişiklik olursa onu da ilave bir bildirim yapma yoluyla yapacağınız düzenlemelere de bu hususa yer verin şeklinde bir düzenleme yapıldı. Bu son guidance. Bu son şey iç, sadece ülkeler arasında Çalıştay 'da kalan bir şey de değil, hani bu gösterdiğiniz belge herkesin erişeceği bir belge. O ülkelerin bu belgeye karşı yaklaşımını sormak lazım belki bu belgeden sonra onlar böyle bir opsiyon sunacaklardır ya da şu an siz bir bildirim yapmayın. Hani siz bu şeyi göstererek bu excuse u göstererek daha sonra bildirim yapacağınızı ifade edin diyeceklerdir. Ya da şu an bir bildirim yapın ama daha sonra bir değişiklik olduğunda bize bunu update edin gibi bir düzenleme yapacaklardır diye düşünüyorum.

## **İDRİS ŞENYURT GELİR İDARESİ BAŞKANLIĞI**

Çünkü bilgi yani bilginin aktarılması zaten 31.12.2016'da olmayacak. Bilginin 2018 yılında ilk aktarımı olacak. Belki bizim almamız idarelerin alması 2017 yılında olacak ama. İdarelerin diğer ülkelere aktarması 2018 yılında olacak. 31.12.2016 yılında sizden beklenen sadece hangi şirketin bildirim yapacağını ya da hangi, idareye bildirim yapılacağı. Dolayısıyla Ahmet'in dediği gibi orada bir görüş değişikliği olabilir diye düşünüyoruz ülkelerde de.

**ÖZLEM GÜÇ ALIOĞLU**  
**PWC**

Teşekkür ederiz. Ülke bazlı bildirim zorunluluğu bildirimlerin zorunluluğun ötesinde de mükelleflerin yine önlerini görebilmeleri ve 2016 için ne tür bir dokümantasyon yapabileceklerini bilmeleri açısından da zamanlama önem kazanıyor. Çünkü şimdi yıl kapanıyor bir çalışmalar yapılacak. Ek-2 mi dolduracağız? Ek-4 mü dolduracağız? Nasıl dolduracağız? Ana rapor hazırlayacak mıyız? Yurtdışındaki çevirecek miyiz? Birçok konu var, o yüzden zamanlama çok kritik diyerek ben spesifik konulara geçmek istiyorum.

**GÜLER HÜLYA YILMAZ**  
**DELOİTTE**

Nihai Ana İşletme Türkiye’de mukim olduğu zaman, normalde nihai ana işletmenin bildirimini, mukim olduğu Türkiye’deki vergi idaresine yapması beklenir de eğer Türkiye’deki Nihai İşletme bu bildirim yapmaz ise (mevzuatta bildirim konusundaki yükümlülük henüz Türkiye’de yürürlüğe girmemiş de olabilir), o zaman Ana İşletmeye bağlı şirketlerin bulunduğu diğer ülkelerdeki durum ne olur? Bir sakınca olur mu? Belki İdare’nin bu hususta değerlendirmesini almak faydalı olabilir.

**İDRİS ŞENYURT**  
**GELİR İDARESİ BAŞKANLIĞI**

Cezanın olup olmaması diğer ülkeler açısından bir sorun teşkil etmeyeceğini düşünüyorum. Nihayetinde biz bir düzenleme getirmişiz. Eğer siz bu düzenlemeye uymayıp, bize bildirim yapmazsanız biz de karşı idareye iletemeyeceğimizden dolayı o karşı idare sizin yani diyelim ki Bulgaristan’ın sizin oradaki firmanızdan bunu isteme hakkı her zaman var. Bizim iç mevzuat düzenlememizde bu belirtiliyor. Onlar da tahmin ediyorum, OECD’den alınan bir taslak olduğundan, eğer bu bilgi değişimini yapmazsak diğer ülkeler sizin oradaki firmanızdan isteyecek bunu.

**BAŞAK DİCLEHAN**  
**KPMG**

Ben bir şey sorabilir miyim? Ne zaman yürürlüğe girmesini beklemeliyiz bu tebliğin?

**İDRİS ŞENYURT**  
**GELİR İDARESİ BAŞKANLIĞI**

Şu anda tebliğin ne zaman yürürlüğe gireceğini net bir şekilde bilemeyiz.. Onu tarih olarak söyleyemeyiz ama bizim planımız şu. Mart ayıydı değil mi Ahmet.. İlk 31.12.2017'ye kadar bize bu bilgilerin verilmesini öngörüyoruz. 2018 yılında da biz bilgileri idarelere vermeyi planlıyoruz.

Nihai bildirim hangi işletmenin yapacağını bize Mart sonuna kadar bildirilmesini istiyoruz. 2016 yılına ilişkin, Mart'ın sonuna kadar bize hangi firmanın bu country by country reporting bildirim yapacağını bildirilmesi gerekiyor. Bilgilerin ise 2017 yılının sonuna kadar bize bildirilmesi gerekiyor ama bildirilecek bilgiler 2016 yılına ilişkin olacak.

**KATILIMCI**

Peki bu bildirime ilişkin bildiri ne zaman gelecek?

**AHMET KURT**  
**GELİR İDARESİ BAŞKANLIĞI**

Zannederseniz şeyi soruyorlar Üstat, ikincil mevzuat ne zaman yayınlanacak diye soruyorlar.

**İDRİS ŞENYURT**  
**GELİR İDARESİ BAŞKANLIĞI**

Onun tarihini şu anda söyleyemeyiz yani biz öngöremiyoruz.

**FERİDUN GÜNGÖR**  
**EY**

Tebliğ her an çıkabilir.

**ÖZLEM GÜÇ ALIOĞLU**  
**PWC**

Yağmur gibi yağmaya başladı yani bu bildirim yapalım mı yapmayalım mı? Ne zaman yapacağız?

**İDRİS ŞENYURT**  
**GELİR İDARESİ BAŞKANLIĞI**

Yarın bile çıkabilir.

**FERİDUN GÜNGÖR  
EY**

Ama şu konuyu anladık. 2016'ya ilişkin olarak kesinlikle yapılıyor. Mart ayında kadar şirketler Kurumlar Vergisi beyan dönemine kadar bu bildirim yapacaklar ama raporlama 2017 sonuna kadar yapılacak. Bunu netleştirmiş oluyoruz. Bu bakış açımız son anda değişmezse eğer herhangi bir şey olmazsa bu yönde gideceğiz yayınlanana kadar.

**KEMAL UZUN  
KOÇ HOLDİNG**

Form-4'te bir şey var mı? Yani Form-4'te 2017 sonrası işlemlerini mi kapsıyor 2016'yı kapsayacak mı?

**İDRİS ŞENYURT  
GELİR İDARESİ BAŞKANLIĞI**

Form-4 kendi iç mevzuatımıza yönelik olduğu için onda o kadar kesin bir şey koymayabiliriz. Orada bir esneklik olabilir. country by country reporting biraz daha farklı. Uluslararası bir düzenleme olduğu için zamanlamasının uluslararası uygulamayla uyumlu olmasını istiyoruz. Form-4'te farklı bir düzenleme yapılabilir.

**ÖZLEM GÜÇ ALIOĞLU  
PWC**

Ana raporu da bu kapsamda düşünebilir miyiz? Yoksa orada yine OECD'ye BEPS sonuca uygun...

**İDRİS ŞENYURT  
GELİR İDARESİ BAŞKANLIĞI**

Şimdi ana raporda da aynı şey düşünebiliriz. Bizim için en önemlisi country by country reporting. Önce Bakanlar Kurulu kararı çıkacağı için Bakanlar Kurulu kararı aslında bir bakış açısı verecek. Tebliğ daha sonra çıkacak.

**ÖZLEM GÜÇ ALİOĞLU**  
**PWC**

Devam edelim. Bu ana rapordan başlayalım, ben 4 tane slayt hazırlamıştım. Her bir başlık özelinde ana raporla ilgili bu ana raporu kim hazırlayacak farklı düşünceler oluşabiliyor. 250 milyon lira sınır konulmuş aktif büyüklüğü ve net satış hasılatı. Her ikisinin de gerçekleşmesi halinde gerçekleşen mükellefler hazırlayacak deniyor ama. Ana rapor grubun merkezinin hazırlayacağı bir rapor olduğu için o şirkette bu eşikleri aşan şirket grup merkezi değilse grubunun merkezinin ana raporunu getireceğini anlıyoruz. Böyle yorumladık biz ama burada bir farklı bir değerlendirme varsa belki bunun netleşmesinde fayda olabilir.

**AHMET KURT**  
**GELİR İDARESİ BAŞKANLIĞI**

Düşüncemiz şu yani biz şu şekilde yazdığımızı düşünüyoruz. Ana raporu verme yani bilgi değişimi yoluyla olacak bir şey değil. Her ülke kendi içerisindeki mükelleflerden bunu isteyecek. İşte Türkiye'deki mükelleflerden bunu isteyeceğiz. O 250 milyon şartı da Türkiye'deki mükellef için. Yani Türkiye'deki mükellef o sınırları aşıyorsa ana rapor verme zorunluluğu var. Bireysel olarak o sınırı aşıyorsa, grup olarak değil bireysel olarak Türkiye'deki tek bir mükellef o sınırı aşıyorsa ana raporu istiyoruz.

**ÖZLEM GÜÇ ALİOĞLU**  
**PWC**

Grubunun ana raporu.

**AHMET KURT**  
**GELİR İDARESİ BAŞKANLIĞI**

Yani şöyle o ana rapor grup firması ana işletme öyle bir raporu hazırlamamış olabilir. Ana işletme öyle bir raporu hazırlamamış olsa bile biz istiyoruz. Hazırlamışsa onu çevirip verebilirsiniz. Hazırlamamışsa Türkiye'deki işletmeden bunu istiyoruz. Zaten OECD rehberinin bu bölümü de bu şekilde. Yani ana rapor hazırlanır, ana firma hazırlamasa da grup şirketi lokalden bunu isteyebilirsiniz diyor.

**KATILIMCI**

Üstat orada pratikte karşılaşacağımız problemlerden bir tanesi. Aksiyon planı 13 aslında bütün Batı Avrupa'da, Amerika'da takip ediliyor. Ülkeler kendi regülasyonlarının içerisine dâhil

ediyorlar. Türkiye'de de tebliğ taslağı ile buna benzer yapılmış bir hazırlık var, dolayısıyla ana merkezin Türkiye'de olduğu durumlarda her halükarda zaten Türkiye'deki işletme bu ana raporu hazırlayacak. Ana merkezin Batı Avrupa'da ve Orta Avrupa'da veyahut Amerika'da olduğu durumlarda yine her halükarda oradaki ana merkez bu raporu hazırlamış olacak.

Ama ülkemizde aynı zamanda körfez sermayesinin iştirakleri de var. Doğudan gelen iştirakler de var. Vergi gündemlerinde hiçbir şekilde aksiyon planı 13 yok. Bir iştirak olarak Türkiye'de Katar ortaklığı bir şirketin iştiraki olarak faaliyet gösteren bir işletme de, ana merkezin ya da grubun operasyonlarından bihaber olabilir sadece lokal faaliyetleriyle sınırlı tutabilir bakış açısını. Dolayısıyla burada bir problemle karşılaşılabilceğini düşünüyorum ben.

#### **AHMET KURT** **GELİR İDARESİ BAŞKANLIĞI**

Şimdi dediğiniz teorik olarak mümkün. Ama o işletmenin Türkiye'de 250 milyon aktif büyüklüğünü ve satışını öncelikle aşmış olması lazım. Yani ciddi işletme olacak. O ciddi bir işletme de eğer ana merkezi diyelim ki Katar'daysa ve hiç böyle bir gündemleri yoksa transfer fiyatlandırması gibi ve böyle bir rapor da hazırlamıyorsa Türkiye'deki işletmeden o raporu hazırlamasını, o verileri alarak hazırlamasını isteyeceğiz. E ana işte merkez işletme diyelim ki vermedi ama dikkat ediyorum. Türkiye'deki işletme büyük bir işletme. 250 milyon aktif ve satış büyüklüğü. Vermedi ne olur? Şeylerden bir tanesi yerine getirilmemiş olur. Dokümantasyon... Onunda karşılığında bir ceza uygulaması varsa o uygulanır.

Başka bir şeyitetikler mi, tetiklemez mi onu şu an biz bilemeyiz. Yani ne olacağı belli... Varsa kanunda karşılığı bir ceza uygulaması o uygulanacak. O talep edilecek, tekrar edilecek. O aşamada da zaten şirketlerin bu bilgiyi vereceğini düşünürüz. Zaten çok da detaylı veriler yok ana raporda. Yani şirketin genel politikalarını anlatan böyle çok detay fazla veri yok. Ülke bazlı raporlama gibi sayısal falan çok büyük şeyler de istenmiyor. Daha özet bilgi mahiyetinde bir tablo.

#### **ÖZLEM GÜÇ ALIOĞLU** **PWC**

İş ortaklıklarında benzer sıkıntılar olabilir. Çünkü işte bazen yüzde 50 50 ortaklı durumlarda şirket merkezleri onu ilişkilik kabul etmediği için bu bilgileri vermekten de imtina ediyor. O gibi durumlarda da sıkıntılar yaşanacak. Belki onlara özel bir istisna bir muafiyet kolaylık getirilebilir.

## KATILIMCI

O konuyu belki daha sonra yapılacak düzenlemelerle açıklama yapılabilir, ilave düzenlemelerle. Ama şu an asıl bizi deadline sıkıştıran ülke bazlı raporlama.

## ÖZLEM GÜÇ ALIOĞLU PWC

Bu kısmınızı geçelim o halde. Ana raporda grup şirketlerinin gerçekleştirdiği önemli işlemlere yer verilecek deniyor. Bu önemli işlemler için de biraz tanımı netleştirmekte fayda olabilir diye düşünüyoruz. Ek-2 Formu için koyduğumuz parasal sınır gibi o kadar olmak zorunda değil ama benzer bir sınır konması işe yarayabilir. Biraz netleştirebilir.

Ülke bazlı bildirimle ilgili bu bildirimi konuştuk aslında onu o yüzden geçiyorum. Bildirim zamanlarının farklı uygulamasını da geçiyorum. Farklı mali yıllar olması halinde uygulamanın netleşmesini buraya koyduk. Bizim tebliğ taslağında bir tanım buna ilişkin bir açıklama yoktu. OECD'de biraz daha fazla var tartışmalarda ama farklı mali yıllar uygulandığı durumda hangisinin alacağım, nasıl alacağım bunun bir takım hani uygulamada karşılaşılabilecek sıkıntılar olabilir. Bunların da netleşmesinde fayda olur diye düşünüyoruz.

Ek-4 Formu. İdris Üstat bu konuda esneklik, esnekliğimiz olabilir 2017 sonrasına bırakabiliriz dedi diye anladım. Ama...

## İDRİS ŞENYURT GELİR İDARESİ BAŞKANLIĞI

Öyle olacak demiyorum, olabilir.

## ÖZLEM GÜÇ ALIOĞLU PWC

Evet, biz de bu ümidi yaşatalım daha. Ek-4 Formu mevcut haliyle son derece detaylı bir form. Son derece kapsamlı bir form... Ben geçen gün büyük bir firmayla toplantıdaydım bu gündeme geldi. Ek-2 Formu o daha kolay hazırlıyoruz ama burada zorlanacaksınız muhtemelen dedik, Ek-2 Formuna bile 2 ay harcadıklarını söylediler. Ek-4 Formu için ayrı bir istihdam düşünmeleri gerektiğinden bahsettiler. Gerçekten çok ağır bir form. Büyük işletmeler için çok ciddi bir külfet. Çok detay bilgi var ve ilişkili kişi bazında hazırlanacak olması bu formların çok sayıda ilişkili kişisi olan firmalar için gerçekten çok büyük bir yük. Bu nedenle bunu kaldıramayacaksak bile tümünden hafifletmek gerektiğini düşünüyoruz. Evet, Ek-4 verenler ilk eki vermeyebilir, en azından böyle bir kolaylık da olabilir.

Bir de ilişkili kişileri, her bir ilişkili kişi bazında değil belki ama en büyük belirli bir hacmin üzerindeki için böyle bir zorunluluk getirilebilir. Çünkü şirketlerin de açıkçası bu datayı Ek-4'ün istediği şekilde çekecek bir sistemleri de yok çoğu zaman. Altyapı yok. Yani bilgiler belki zor bilgiler değil, şirketin bildiği ve veri tabanı yani bir verinin bulunduğu bilgiler ama o veri kolayca çekilen bir veri değil. Onları sistemlerine entegre etmeleri için belki bu mevzuat tanındıktan sonra da bir zaman da konabilir. Sistemlerini çalışabilirler. Şu an bu haliyle ve 2017 için çıkarsa çok ciddi külfet yaratacak diye öngörüyoruz.

Bir başka konu NACE/SIC kodları ile ilgili bir belirleme yapılması isteniyor. Bunu da mükellefin yapması isteniyor. Burada da sıkıntı yaşanabileceğini düşünüyoruz. Mükellef bunu kendi seçecek. Doğru seçmeyebilir. Sonra siz karşılaştırma yaparken yanlış karşılaştırmalar yapabilirsiniz. Bir mükellefin birden fazla şapkası olabiliyor. O yüzden hangi şapkaya hangisini seçeceği konusunda da bazı sıkıntılar yaşanabilir. Burada sizlerden biraz daha belki destek ve açıklama yapılırsa faydalı olacağını düşünüyoruz. İlişkili kişilerin vergi incelemesi mükellefle yaptıkları işlemlerle ilgili vergi incelemesi geçirilip geçirilmediği soruluyor örneğin. Bu bilgi mükellefte olmayabilir. Türkiye'de yerleşik mükellefte olmayabilir. Bunun yanlış beyan edilmiş olması da neticede eksik ve yanlış beyana gireceği ve önemli sonuçlar doğurabileceği için bu tür bilgilerin mükellefin erişimine gerçekten zor olan bilgilerin istenmesinden belki vazgeçilebilir çok elzem bilgiler değilse.

Bu stopaj ve KDV ile ilgili tevkifat, KDV konusunda genel bir bölüm var. Tevkifat uygulanıp uygulanmadığıyla ilgili genel bir sadece bir kutucuk var ama farklı farklı faturalarda farklı farklı sonuçlar var. Bir tanesinde bile uygulandıysa orası işaretlenmiş olunca ne bu nereye varacak, nasıl yorumlanması lazım, çok da sanki amaca hizmet etmeyecek gibi düşünüyoruz ama bu belki biraz netleştirilebilir ya da tamamen kaldırılabilir.

Ekleme yapmak isteyen yoksa ben ceza indirimine geçiyorum zamanımızı da etkin kullanalım diye. 6728'le yüzde 50'lik bir Kurumlar Vergisi'nden ceza indirimimiz söz konusu bu epeydir konuştuğumuz arzu ettiğimiz bir uygulamaydı o yüzden de teşekkür ediyoruz. Dokümantasyonunu yapanla yapmayanın ayrıştırılması adına çok güzel bir adım gerçekten.

Kanunda tam zamanında ve eksik ya da yanıltıcı ifadeleri kullanılmış. Eksik ve yanıltıcı olmayan... Bunların ne anlama geldiğini iyice açıklayalım ki incelemelerde karşımıza farklı şekillerde çıkmasın bunlar. Mükellef tam ve zamanında yaptığını ne zaman anlasın bunların biraz detaylı rehberine ihtiyacımızın olduğunu düşünüyorum.

Farklı ülke incelemelerinde de farklı uygulamalarında da bu ceza indiriminin uygulandığı ülkelerde de aslında çok materyal yanlış, bilinçli olarak yanlış beyan yapılmadığı takdirde ceza indiriminin uygulandığı görülüyor. Eksik gerçekten önemli eksiklikler olmadığı zaman ama bu konu geniş kalırsa sıkıntı yaşayabileceğimizi düşünüyoruz incelemeler sırasında bunun biraz daha netleştirilmeye ihtiyacımız var. Benzeri de.



**FERİDUN GÜNGÖR**  
**EY**

Özlem bu konuda görüşümüz var mı?

**ÖZLEM GÜÇ ALİOĞLU**  
**PWC**

Nasıl Üstat?

**FERİDUN GÜNGÖR**  
**EY**

Mesela bizce tam ve zamanında eksik ya da yanıltıcı ifadeleri var ya, bundan ne anlıyoruz? Ya da ne anlamalıyız? Yani böyle bir şeyimiz var mı?

**ÖZLEM GÜÇ ALİOĞLU**  
**PWC**

O rehber konusunda biraz geri dönüyor. Bir rapor çalışmasının içinde tabi ki genel bilgileri vereceğiz işlemlerle ilgili bilgileri vereceğiz. Fonksiyonel riskleri anlatacağız ama en önemli kısım da yöntem seçimi ve emsal seçimi. Emsal seçiminde nasıl bir veri kullanılmalı? Ne zaman emsal çalışma yapılmış, kabul edilir... Bütün bunlar biraz işte o rehber ihtiyacı...

**FERİDUN GÜNGÖR**  
**EY**

Ben de sanki biraz daha basit düşünmemiz gerektiğini kanaatindeyim burada. Şöyle ki bizim iki tane, değişiyor tabi, ama iki tane temel dokümanımız var. Bir tanesi form... Diğeri de rapor. Eğer rapor verildiyse zamanında, ya da rapor zamanında verilebiliyorsa, hazırlandıysa. Aynı şekilde form Kurumlar Vergisi Beyannamesi eki olarak sunulmuşsa, her iki dokümanda da eleştiri konusu olan işlem yer alıyorsa, mükellefin vermiş olduğu raporda aslında inceleme elemanının tespit ettiği husus irdelendiye, formda da bu aynı şekilde yer alıyorsa bence tam ve eksiksiz olarak dokümantasyonun yapıldığının kabulü gerekir. Çünkü zaten disclose etmiş oluyor. Burada asıl olan nedir, mükellef gönüllü olarak kendisi o işlemi raporlarında idareye bildirmiş, inceleme elemanlarına da vermiş bu açık gönüllü bir uyum çabası. Dolayısıyla o takdirde bu yüzde 50 indirimin uygulanması gerekiyor. Bunun ötesine geçmemek lazım diye düşünüyorum.

## KATILIMCI

Şöyle; bildiri doğru yapmışsın. Oradaki bilgilerin de doğru olması gerekir. Sonuçta emsalleri yanlış kullanmış olabilir ve bunun sonucunda bir tarhiyat yapılıyor olabilir. Zaten bir yanlışlık olacak ki bir tarhiyat olsun ve onun üzerine bir ceza kesilecek ki o cezaya yüzde 50 uygulayalım yani şunu kastetmiyoruz orada bütün işlemlerin doğru olması anlamında yaptığınız işlemlere ilişkin doğru bilgi verilmesi, yanıltıcı bilgi olmaması.

## ÖZLEM GÜÇ ALIOĞLU PWC

Bilgilerin eksik ifadesi de var ya.

## KATILIMCI

Eksik ifadesini ben göremedim ama. Ben kanundan bakıyorum. Eksik ve yanıltıcı ifadesi yok. Tam ve zamanında var sadece.

## ÖZLEM GÜÇ ALIOĞLU PWC

Pardon Vergi Usul Kanunu'ndaki o ikisini bağladım. Cezada ceza öngörüyor ya eksik veya yanıltıcı, işte ikisini bir arada düşünürsek hani bir yandan tam o zaman eksik mi demek oluyor. Ne zaman ceza alacağız? Ne zaman ceza indirimi alacağız bu konu biraz ya farklı yorumlanabilir gibi endişem var benim.

## KATILIMCI

Mutlaka farklı yorumlanabilir ama nihayetinde bizim orada istediğimiz bilgiler var o bilgileri sizin kayıtlarınızda olduğu şekilde verilmesi bilginin tam verilmesi. Tabi ki tartışmalar ya da yorum farklılıkları olabilir. Onlar zaman geçtikçe giderilecek ama bizim istediğimiz sizin kayıtlarınızda olan bilgileri doğru bir şekilde istenilen bilgileri tam olarak verilmesi. Zaten zamanında da sıkıntı yoktur diye düşünüyorum.

Bir de tabi bunun tam ve zamanında olmadığını ispat külfeti idareye ait. Yani mükellefin tam ve zamanında yaptım diye biz her an vekâleti sizin yaptığınız bildiri tam zamanında eğer zamanında zaten o bellidir tarihler aralığında yapıp yapılmadığı. Tam olduğunu değerlendiriyoruz. Aksi durumu bizim ispatlamamız gerekiyor.

**ÖZLEM GÜÇ ALIOĞLU**  
**PWC**

Örneğin İtalya'da... İtalya'da da bu tür bir mevzuat var, orada çok detaylı paragraf hangi başlıkların hangi alt başlıkların olması gerektiği gibi daha formatsal anlamda da biraz daha regüle edilmiş bir uygulama var. Böyle bir şey düşünmediğinizi anlıyoruz o zaman.

**KATILIMCI**

Ben bir şey eklemek istiyorum. Amerika mevzuatına ve Kuzey Kore... şey Kuzey Kore demişim. Güney Kore mevzuatına vaktimiz var Kuzey Kore'de yoktur herhalde. Baktığımız zaman orada da ayrıntılı şeyler var. Yani raporun başlıkları ayrıntısında değil ama mesela Amerikan mevzuatına baktığınız zaman orada 10 madde vardır. İşte bir fonksiyon risk analizi yapılması lazım... Bir emsal araştırması yapılması lazım... Bunların karşılaştırmasının olması lazım... Bunlar yoksa bu 10 maddeden bir tanesi bile yoksa bu çalışma tam sayılmayacaktır diye bir şey var. Bizde bunun açıklanmasında fayda var. 2 no.lu tebliğin mesela Ek-3 kısmında bu transfer fiyatlanması raporunun muhteviyatı var. Mesela oraya bir referans verilebilir vs. vs. çeşitli açılardan yapılabilir.

**KATILIMCI**

Aslında tebliğin ekindeki Ek-3'ün dışında da transfer fiyatlandırması rehberinin içerisinde transfer fiyatlandırması dokümantasyon raporunun neler ihtiva etmesi gerektiği anlatılmış durumda. Yani oradaki tanımlama rehberin içerisinde anlatıldığı haliyle transfer fiyatlandırması raporu tam olarak kabul edilebilir. Yani öyle bir referans kurulabilir.

**FERİDUN GÜNGÖR**  
**EY**

Peki teşekkür ediyoruz Özlem. 10 dakika

**ÖZLEM GÜÇ ALIOĞLU**  
**PWC**

Biraz aştı ama yine de iyi durumdayız sanırım.



## BÖLÜM 4

# PEŞİN FİYATLANDIRMA ANLAŞMALARI UYGULAMASI



## 5. PEŞİN FİYATLANDIRMA ANLAŞMALARI UYGULAMASI

**FERİDUN GÜNGÖR  
EY**

Çok teşekkür ediyoruz. Serdar da bize peşin fiyat anlaşmalarını bu konudaki gelişmeleri aktaracak. Yine 10 dakika süremiz var.

**İDRİS ŞENYURT  
GELİR İDARESİ BAŞKANLIĞI**

Çok özür dileyerek araya giriyorum Üstat. Bizim belki de bu sorunları açacağımız yer burası yani peşin fiyatlandırma anlaşmaları bu ne kadar yaygın yapabilirsek sorunları da o kadar aşağı inecek diye düşünüyorum.

**FERİDUN GÜNGÖR  
EY**

Evet, niye yapamıyoruz onu bir anlamaya çalışacağız şimdi.

**SERDAR SUMAY  
EY**

Kesinlikle haklısınız Üstat, şu ana kadar sunumlara baktığım vakit hep bir belirsizlikten bahsettik. Yorum farklılıklarından bahsettik. Öngörülemezlikten bahsettik. İncelemelerde yapılan farklı değerlendirmelerden bahsettik ama kanunda mevcut olan bir kesinlik, ihtilafları daha başlamadan sona erdirecek bir uygulamamız da var peşin fiyatlandırma anlaşması. Yanlış hatırlamıyorsa 2008 yılının başından itibaren yürürlükte ama uygulama alanını bu 8 yıl içerisinde çok fazla bulabildi mi emin değilim. Bu konuda birtakım öneriler geliştirdik. Bunların içerisinde çok basit olanlar da var. Komplike olanlar ikincil birtakım düzenlemelere ihtiyaç duyanlar da var. Neler bunlar uygulanabilir mi? Biz peşin fiyatlandırma anlaşmasını Vergi İdaresi nezdinde nasıl teşvik edebiliriz. Mükellefler nezdinde de nasıl daha fazla peşin fiyatlandırma anlaşmasına başvurabiliriz bunları değerlendirmek istiyoruz. Sırayla başlarsak öncelikle bu işin bir maliyeti var ve hafife alınacak bir maliyet de değil. Bir başvuru harcı var. Bu başvuru harcını biz acaba iki aşamalı düşünebilir miyiz? İki taksitte ödenmesini düşünebilir miyiz? Yarıyı anlaşma başvurusu yapıldığı tarihte ödenir. Kalan yarıyı ise anlaşma sonuçlandığı zaman. Peşin fiyatlandırma anlaşması yurt dışı ilişkili kişi işlemlerini düzenleyen bir anlaşma ama baktığımız zaman yurtiçi ilişkili kişi işlemlerinde de oldukça fazla tereddütlü konular var. Buna ilişkin yapılmış iyi niyetli birtakım düzenlemeler var. Hazine kaybının aranması gibi ama tebliğ taslağına baktığımız zaman Hazine kaybının her türlü vergiler açısından aranıyor olması aslında her halükarda transfer fiyatlandırması dolayısıyla Hazine kaybının ortaya çıkabileceği

gibi bir anlayış yaratıyor. Dolayısıyla Hazine kaybının aranması aslında yurtiçi ilişkili kişi işlemlerinde çok da fazla uygulanmayacak çok da fazla uygulama alanı bulmayacak bir noktaya doğru gidiyor.

KDV'de farklı uygulamalar var yurtdışından ithal edilen hizmetlere ya da mallara ilişkin fiyat düzeltmesinde KDV bundan etkilenmiyor ama yurt içerisinde benzeri işlemler olduğu zaman bir KDV düzeltmesi gerekiyor. O halde biz peşin fiyatlandırma anlaşmalarının kapsamını belirli bir büyüklüğün üzerindeki işlemlerde, yurtiçi işlemleri de kapsayacak şekilde genişletemez miyiz? Bir diğer konu bugüne kadar imzalanan yanlış hatırlamıyorsam 6 tane anlaşma olduğunu biliyoruz. Bu 6 tane anlaşmayla ilgili olarak mükelleflere vergi mahremiyetini zedelemeyecek şekilde bir bilgi paylaşımı yapmak mümkün değil midir? Ya anlaşmanın konusu olabilir. Anlaşmada tespit edilen oranlar olabilir. Anlaşmayla ilgili olarak mükelleflerin daha fazla ilgisini çekebilecek onları da bu yönde anlaşmalar imzalamaya teşvik edecek bir bilgi paylaşımı faydalı olmaz mı diye düşündük.

Yine bir diğer konu ihtilafların çözümünde aslında başvuru yolları uzlaşma ve yargı. Karşılıklı anlaşma usulünün yeni Vergi Usul Kanunu tasarısında kendisine oldukça fazla bir alan bulunduğunu görüyoruz. Ancak karşılıklı anlaşma usulü de çok fazla kabul edilen bir uygulama değil. Peki, peşin fiyatlandırma anlaşmaları da ihtilafları kaldırmak üzerine mükellefler tarafından tercih edilebilecek bir uygulama olmaz mı? Geçmişte bunun örneklerini gördüğümüzü hatırlıyoruz. İncelemelerinin sonucunda, uzlaşma öncesi de mükelleflerin peşin fiyatlandırma anlaşmalarına teşvik edildiği durumları biliyoruz ancak son dönemde idarenin yaklaşımını eğer ortada bir inceleme varsa, inceleme süreci devam ediyorsa bu süreç içerisinde peşin fiyatlandırma anlaşması sürecini durdurmak ya da bu anlaşmanın başvurusunu kabul etmemek yönünde olduğunu seziyoruz. Oysaki peşin fiyatlandırma anlaşması bu tip ihtilafları da ortadan kaldıracak bir müessese olarak gayet rahat kullanılabilir diye düşünüyoruz.

Peşin fiyatlandırma anlaşmasına başvuran mükelleflerin en büyük endişesi aslında gerçekleştirdikleri bütün işlemlerle ilgili bilgilerin Vergi İdaresi'ne açılması... Bu çok ciddi anlamda bir tereddüt teşkil ediyor şirketler nezdinde böyle bir anlaşma sürecine girme açısından. Bu anlamda başvuru yapan mükelleflere bir güvenlik tesis edilemez mi? En azından bu başvurunun devam ettiği müddet içerisinde. Bu başvuru süresi içerisinde başvuru konusu işlemle ilgili olarak vergi incelemesi yapılmaması bir alternatif olarak düşünülemez mi?

Geçmişe yönelik olarak peşin fiyatlandırma anlaşmalarının rollback mekanizmasının uygulandığını, bunun kanuna alındığını gördük çok teşekkür ederiz. Öteden beri konuşulan bir durumdu. Eğer ben bu anlaşmaya başvurursam geçmişle ilgili olarak birtakım riskleri taşımaya devam edeceğim ve kanunda yapılan değişiklik tamamen bunu çözmüş durumda mükellefler istedikleri takdirde geçmişe yönelik işlemlerini de idareyle mutabık kalma koşuluyla anlaşma şartlarını dikkate alarak revize edilebilecekler. Ancak, bu düzeltme Vergi Usul Kanunu'nda tanımlanan pişmanlık ve ıslah hükümleriyle sınırlı tutulmuş durumda. Şöyle ki o halde anlayışında bir yanlışlık varsa lütfen beni düzeltin. Geçmişe yönelik olarak bir vergi incelemesinin olduğu durumlarda mükellefin geçmişe yönelik bir düzeltme yapması pişmanlık



ve ıslah hükümlerinden faydalanması mümkün gözüküyor. Oysaki bu işin daha az maliyetli bir şekilde Vergi Usul Kanunu'ndaki pişmanlık ve ıslah hükümlerinden ari olarak düşünülerek bir düzeltme mekanizmasının oraya da tanımlanması uygun olur diye düşündük.

Yine geçmişe yönelik olarak uygulamada önceden ödenen vergilerin iade edilmemesi gibi bir düzenleme yaptınız oysaki şöyle bir durumdan bahsedelim mükellef royalty oranlarıyla ilgili olarak başkanlığınıza başvurmuş olsun. Geçmişte fazladan ödediği royalty meblağları olsun, bunlar üzerinden ödenen stopajlar olsun mükellefin geçmiş dönemleri royalty oranları itibarıyla düzelttiğini düşünelim. Kanun fazladan ödenmiş olan gayri maddi hak stopajı ve kar payı stopajı arasındaki farkların iade alınmasını engelliyor. Kanuna niye böyle iadeyi imkânsız hale getiren bir düzenleme koyduk. Fazladan ödenen vergilerin iade edilmesi daha teşvik edici olmaz mıydı? Bunlar aslında mükellefler açısından peşin fiyatlandırma anlaşmasına başvuruyu teşvik eden öneriler olarak değerlendirebiliriz. Bir de başvuru yaptıktan sonra, başvuruyu takip eden bir süreç var. Başvuruyu takip eden süreç içerisinde neler yapılabilir? Ne öneriler geliştirilebilir bunları düşündük. Tecrübelerimizden faydalandık, başvuran mükelleflerle ilgili olarak onlarla görüştük. En fazla tereddüt ettikleri, en fazla kendileri açısından sorun yaratan hususları sıralama gayreti içerisinde bulunduk. Birinci olarak bir anlaşma için bir konu gerekiyor. Mükellefler birçok konuyla başvurabilecekleri gibi tek bir ilişkili kişi işlemiyle ilgili olarak da anlaşma başvurusu yapabiliyorlar. Ama tek bir ilişkili kişi işlemiyle bir başvuru yaptıktan sonra anlaşmanın kapsamı dışındaki, kapsamı dışında olmayan birçok soruyla da daha sonra muhatap olabiliyorlar. Buradaki genel yaklaşımın aslında karar vericiler nezdinde bu konuyla ilgili karar verebilmek açısından büyük resmi görmek zorunluluğu olduğunu biliyoruz. Yani sadece bir ilişkili kişi işlemiyle ilgili olarak, distribütörlük işlemi diyelim, distribütörlük işlemiyle ilgili olarak bir kâr marjı oranı tespit edilmesi için başvuru yapıldığı durumda geçmiş dönemlere ilişkin royaltyler, üretimler, gruptan kullanılan kredilerle ilgili olarak sorulara muhatap olunması bir anlamda tedirginlik yaratan bir unsur haline dönüşebiliyor, mükellefler üzerinde... Bunun nasıl üstesinden gelinebilir açıkçası emin değilim. Büyük resmi görme gerekliliği de var ama bunu mükelleflerden gelen bir yorum olarak size aktarmak istedim.

Mükellefin geçmiş dönemlere ilişkin olarak peşin fiyatlandırma anlaşmasının tatbik edilmesini talep etmediği durumlarda, çünkü genelde peşin fiyatlandırma anlaşması ihtiyacı bir değişim, bir dönüşüm sonrasında ortaya çıkıyor. Bununla ilgili olarak da mükellefler geçmiş dönemlere ilişkin olarak birtakım sorulara cevap vermekten huzursuzluk yaşayabiliyorlar. Şöyle ki Türkiye'deki şirket operasyonlarını değiştiriyor. Operasyonlarını değiştirmesi akabinde hedeflenen bir kâr marjı var, bu hedeflenen kâr marjı ile ilgili operasyonlarına 2017 yılından itibaren başlayacak. Bununla ilgili bir peşin fiyatlandırma anlaşması başvurusu yapması gerekliliği hâsıl oluyor. Ancak mükellefe 2014 yılıyla ilgili, 2013 yılıyla ilgili daha spesifik olmak gerekirse henüz vergi incelemesine kapanmayan yıllarla ilgili olarak birçok soru gelebiliyor. Mükellefler bu noktada aslında bu sorulara verdikleri cevapların kendi aleyhlerine kullanılmasıyla ilgili olarak tereddütler barındırıyorlar.

Son dönemde ekonomik analizlerin mükelleflerle paylaşıldığını görüyoruz ve bununla ilgili olarak çok teşekkür ediyoruz. Önceki uygulamalara baktığımız zaman belki 4 sene önce 5 sene önce bu analizler mükelleflerle paylaşılmaz idi ama başkanlığınız döneminde bunlarla ilgili olarak bilgi aktarımı mükelleflerle gayet güzel paylaşıyor onun için tekrar teşekkür etmek isterim. Bir de bir anlaşma tabi kabul olunabileceği gibi ret ile de sonuçlanabilir. Burada mükelleflerin belki de en büyük korkusu anlaşma başvurusunun reddedilmesi halinde veyahut farklı birtakım sebeplerle anlaşma başvurusunun geri çekilmesi halinde, bunun otomatikman bir vergi incelemesine sebebiyet vermesi. Bu çok ciddi bir tereddüt bundan sebep mükellefler bazı durumlarda aslında anlaşma başvurusunu geri çekmek niyetinde olsalar dahi böyle bir sonuçla karşılaşmamak adına başvuruyu Vergi İdaresi'nde bırakmayı tercih edebiliyorlar. Son olarak yine anlaşma başvurusunu takip eden süreçte Vergi İdaresi tarafından izlenecek olan sürecin mükelleflerle paylaşılmasının oldukça faydalı olacağını düşünüyoruz. Özellikle çift ya da çok taraflı peşin fiyatlandırma anlaşmalarında bunlarla ilgili olarak position paperların ne zaman hazırlanacağı, görüşme takviminin zamanlaması, karşı ülke Vergi İdaresi'yle ne zaman toplanacağıyla ilgili olarak bir takvimin mükelleflerle paylaşılması çok faydalı olacaktır. Yine tek taraflı peşin fiyatlandırma anlaşması başvurularında dahi süreç ile ilgili olarak hem mükellef açısından hem Vergi İdaresi açısından bağlayıcı bir takvimin oluşturulması. Bunu sadece Vergi İdaresi açısından bağlayıcı olarak söylemiyorum. Mükellef açısından da bir bağlayıcılığa ihtiyaç var çünkü çoğu zaman mükelleflerin de idareden gelen bilgi istemlerine, idareden gelen yorumlara karşı kayıtsız kalabildiğini, ya da bilgi paylaşmakta geciktiğini görebiliyorum. Bundan sebep aslında bütün bu görüşme ve bilgi alışverişinin bir takvim içerisinde değerlendirilmesi ve anlaşma süreci ile ilgili olarak belki Romanya örneğinde olduğu gibi bir süre konulması... Örneğin, anlaşma sürecinin şu kadar ay içerisinde tamamlanması. Belki daha sonra uzatma alınması gibi... Ama en azından bağlayıcı bir sürecin içerisinde olduğunu mükelleflerin hissetmesi faydalı olacaktır. Yine bir diğer konu mevcut anlaşmaların sona erip daha sonra yenilenmesi durumunda mükellef de o süreç içerisinde ya da anlaşmayı kapsamayan dönemle ilgili olarak başlayan vergi incelemelerinin belirleyici olmaması faydalı olacaktır.

Şöyle ki bir mükellef 14, 15, 16 yıllarıyla ilgili olarak peşin fiyatlandırma anlaşması imzalamış olabilir. 16 yılının sona ermesine 9 ay kala mükellefin anlaşmanın yenilenmesi ile ilgili olarak bir başvurusu olabilir. Ama tesadüfen mükellefin anlaşmanın kapsamında olmayan ve henüz zaman aşımı süresine uğramamış olan 12 yılı ile ilgili olarak bir vergi incelemesi başlamış olabilir. Geçmişe yönelik olarak yapılan bu vergi incelemesinin anlaşmanın yenilenmesi ile ilgili olarak bir bağlayıcılığının olmaması gerektiğini düşünüyorum. Bundan sonra birtakım istatistiklerimiz var. Çok kısa bilgi vereyim. 2013 yılında Çek Cumhuriyeti'nde yapılan peşin fiyatlandırma anlaşması müracaatı sayısı 30. Macaristan 2007 yılında peşin fiyatlandırma anlaşmasını mevzuatına soktu. 2013'te Macaristan'da yapılan peşin fiyatlandırma anlaşması başvuru sayısı 20. Polonya 2006'da başlattı peşin fiyatlandırma anlaşmasını... 2013 yılı sonunda Polonya'da yürürlükte olan peşin fiyatlandırma anlaşması sayısı 19. İspanya'da bu sayı 52. Böyle baktığımız zaman ülkemizde halen peşin fiyatlandırma anlaşmasıyla ilgili olarak bir sorun yaşadığımızı hissediyorum, başvurular anlamında. Mükellefler tarafından kabul edilme

anlamında. Bunun aşılması, sunumun başından beri belirttiğimiz belirsizlikleri, yorum farklılıklarını mutlaka ortadan kaldıracaktır diye düşünüyorum.

## **FERİDUN GÜNGÖR**

### **EY**

Serdar çok teşekkürler. Ben tabi sunumda şunu görmek istiyordum. Niye bizim performansımız bu kadar düşük. Niye sahiden neredeyse 10 yıllık bir zaman geçmiş ve biz hala 6 tane anlaşma yapmışız. Burada bu sorun nereden kaynaklanıyor, mükellef tarafından mı kaynaklanıyor yani mükellef mi aslında başvuru yapmıyor ya da idarede mi birtakım sorunlar yaşıyoruz. Benim hatırladığım başlangıçta mükellefler çok arzulu ve istekliydi ve başvuru yapmak için bekliyorlardı da. Sonra süreç o kadar yavaşladı, o kadar sıkıntılar yaşanmaya başladı ki, bazen idare heyecanlı oldu, bazen heyecanını yitirdi. Sonunda bir noktaya geldik ki mükellefler de artık Türkiye'de bu anlaşmalar yapılamıyor, yapılması istisna diye değerlendirmeye başladı. Dolayısıyla orada bir ivme kaybettik. Ne dersiniz, nasıl hızlandırabiliriz bunu?

## **İDRİS ŞENYURT**

### **GELİR İDARESİ BAŞKANLIĞI**

Şimdi şöyle; burada olaya iki taraflı bakmak lazım Üstat... Yani idarenin de yapacakları var, buradaki önerilerin hepsini aslında çok güzel değerli öneriler. Biz kendi içimizde de değerlendiriyoruz bunları. Bir de mükellef tarafından bakmak lazım. Şimdi doğru çok hızlı işlemediği kesin. Ama baktığımız zaman birincisi tüm dünya ülkelerinde bu peşin fiyatlandırma anlaşmalarının sonuçlandırma sürelerine bakarsanız hepsinde çok uzun Üstat. Böyle çok kısa sürede sonuçlandıran çok nadir ülkeler var. Dolayısıyla süreç alan bir işlem... İkincisi ise idare tarafından da uygulamaya yeni başlanılan bir müessese ve anlaşma sayısı arttıkça yeni anlaşmalara daha hızlı yapılacaktır.. Bence de çok önemli bir müessese. Bu gün tartışılan çoğu sorunu çözecek bir mekanizma. Dolayısıyla daha işlevsel hale getirmemiz gerekiyor. Başvurular uzun sürede sonuçlanıyor veya çoğu sonuçlanmıyor gibi değerlendirilebilir ama bize gelen caselerin de birçoğu, hepsi için söylemiyorum ama, gerçekten çok karmaşık caseler, hemen çözülecek konular değil.

Belki bazı başvurmayı düşünüp de başvurmayan kolay örnekler de olabilir. Mesela dün bir mükellefimizle görüştük. Henüz başvurmadı ama başvurmayı planlıyor. Onu çok kısa sürede bitirebileceğimize inanıyorum. Ama bazıları var ki, yapısı itibarıyla uzun sürecek örnekler. Dolayısıyla biraz sabırlı olmak gerekiyor. Diğer taraftan yapılan başvuruların da artırılması lazım... Mesela başvuru harçlarının yüksekliğinden bahsedildi. Aslında çok da yüksek değil. Bildiğim kadarıyla bütün dünya ülkelerinde böyle bir harç var. Bizde Peşin Fiyatlandırma Anlaşmalarının süresi 3 yıl. Bu sürenin 5 yıla çıkarılması konusunda Bakanlar Kuruluna yetki verildi. Bakanlar Kurulu bu yetkisini kullanması durumunda dolaylı yünden maliyetler aşağı çekilmiş olacak.

Başvurular artarsa tabi buna paralel olarak idarenin de kapasitesini artırması sonucunda ben peşin fiyatlandırma anlaşmalarının artmaması için bir neden görmüyorum.

Ama şunu da söyleyeyim peşin fiyatlandırma anlaşmalarının karlılığın aşağı çekilmesi yöntemi olarak görülmemesi lazım Olması gereken tespit edilmelidir. Tabi ki yüzde 100 doğru bir emsal tespit etmek mümkün olmayabilir. Ancak ilişkisiz kişiler arasında yapılıyorsa uygulanacak fiyata en yakın fiyatın belirlenmesi gerekir.

## **FERİDUN GÜNGÖR EY**

Gerçekten sorunların çözümündeki en önemli araçlarımızdan bir tanesi; daha fazla kullanmak lazım, umarım bütün bu çalışmalar bu konuda katkı sağlar ve süreci hızlandırabiliriz. Ama ben yine de bir kampanya ile desteklenmesi gerektiğini düşünüyorum. Bir heyecan vermek lazım, iletişim çok önemli. Belki şöyle üst üste iki tane anlaşma çıkartmış olsanız bu bütün algıyı değiştirecek. Başvuruları artıracak. Bu yüzden böyle bir pat pat pat... Üç tane çıkartıp... Zaten devam eden görüşmeler, için belki de olabilir.

## BÖLÜM 5

# BEPS SONRASI OECD YAKLAŞIMI



## 6. BEPS SONRASI OECD YAKLAŞIMI

**FERİDUN GÜNGÖR  
EY**

Buradan sondan ikinci sunumumuza geçiyoruz. Şimdi Gökçe'nin sunumuna geçeceğiz. OECD ve yasal mevzuat farklılıkları ile BEPS sonrası OECD yaklaşımını bize özetleyecek.

**GÖKÇE GÜCÜYENER  
MAZARS DENGE**

Çok özet.

**FERİDUN GÜNGÖR  
EY**

Çok özet özetleyecek.

**GÖKÇE GÜCÜYENER  
MAZARS DENGE**

Aslında ters oldu, tabi haklı olarak herkes pratik sorunlardan başladı. Ben işi biraz daha metodolojik anlamda özetlemeye çalışacağım için çok detaya zaten giremem. Dolayısıyla şimdi şöyle başlayacağım. Şimdi her ne kadar OECD, BEPS 'le birlikte emsallerine uygunluk ilkesinden sapmamış olsa da ilke yine aynı ilke olsa da emsallerine uygunluğa nasıl ulaşılabilir yaklaşımında aslında çok ciddi denilebilecek değişikliklere gitti. Bakış açısına gitti ki bence bu her bir taraf için, hem idareler için hem mükellefler için, bir tecrübe ve zaman gerektiriyor. Bence zaten gri olan, zaten zor olan tartışmalı olan alanlar tarafların bu konuyu tam olarak kavrayamaması sonucu çok daha aslında karmaşık bir hale geldi. Neden? O da şundan kaynaklanıyor. Biliyorsunuz aksiyon 8, 9, 10 birleştirildi. Normalde aksiyon 13 Özlem Hanım anlattı. Neden birleştirildi? Çünkü bu üç aksiyon planının aslında tek bir amacı var. Transfer fiyatları sonuçlarının yaratılan değer ile uyumlu olması. Zaten bence asıl sorun bu. Değer kavramı girdi işin içine.

Şu an bütün ülkeler bir geçiş süreci yaşıyorlar. Yani bu rehberi iç mevzuatlarına alma sürecinde Türkiye de bunun 3 no.lu transfer fiyatlandırması taslak tebliğe girişini yaptı diyeceğim. Dolayısıyla benim arzum şuydu; OECD'nin getirdiği bu yaklaşım farklarının yani yaratılan katma değer gibi, gayri maddi hakların tamamen yeniden tanımlanması gibi, taslak tebliğ'de yer alması. Ondan sonra işlemin özü, gerçek mahiyeti, sözleşmesel olarak gidilen manipülasyon yani bu bakış açısının biraz daha yansıtılabilmesi idi ama şu an dediğim gibi çok başındayız. Şu an sadece bir taslak tebliği var. Dolayısıyla ben çok kısaca OECD neleri getirdi ve biz yeni ilerleyen dönemlerde, ister tebliğ olsun ister bir rehber olsun neleri görmeyi arzu ediyoruz

Çünkü bana göre Şu aşamada geçiş sürecinde idarelere biraz fazla iş düşüyor. Yani bu bakış aÇısını mükellefe yansıtma görevi biz danıŐmanlara bu bakış aÇısını yansıtma görevi mükelleflere de aynı zamanda yapacakları bundan sonraki işlemlerde ki OECD biraz geçmiŐi bir de aslında deėiŐtirmeye yönelik aksiyon planlarında yeŐil iŐık yaktı. Mevcut stratejiler, mevcut planlar, uluslararası vergi modelleri artık deėiŐtirilmeliye gidiyor konu. Dolayısıyla transfer fiyatlandırması bacağında da ben bu deėiŐikliklerin yansıtılmasını bekliyorum.

Üç tane önemli nokta var. Değer yaratma kavramı. Burada değer yaratmada zlem Hanım bir konusu geçmişti. Artık işlevler görece olarak önemini yitirdi. Biz risk kavramını OECD çok daha önemli bir hale getirdi. Riskin tanımlanması, riskin sadece bir işlem bazında A ve B Şirketi arasında değil. Tamamen bir tedarik zincirinde nasıl allocate edildiği, bizim mesela mevcut tebliğlerde sözleŐmelere çok önem veriliyor. Aslında bu sözleşmelerin suni olarak yaratılabileceğini dolayısıyla işlemin hep gerçek özüne yönelik olarak bir risk bakış aÇısını getirdi ki aksiyon 13'deki belgelendirme üstüne konuşuyoruz ama bu bakış aÇısının zaten belgelere ve raporlamaya yansımıŐ hali. Dolayısıyla bu risk kavramının aŐıklanmasına yönelik olarak dediğim gibi rehberde en azından biraz daha ağırlığını görmek isteriz.

Ama her Şeyden önemlisi gayri maddi haklar çünkü yaratılan değer dediğimizde bu en yakın olarak gayri maddi hakları zaten akla getiriyor. Burada gayri maddi haklarla ilgili OECD çok net olarak bunun ne bir hukuki ne bir muhasebesel, tamamen transfer fiyatlandırmasına özel bir kavram olduğunu ortaya koydu. Bizim bir no.lu tebliğde, Gayri Maddi Haklar tanımına baktığımızda, hala hukuki mülkiyetin ön plana çıktığı, dolayısıyla işte patentler, ondan sonra işte film ve sinemalar dediğimiz çok klasik anlamda biraz daha hukuki gayri maddi haklar tanımının aslında ağırlıklı olduğunu görüyoruz. Dolayısıyla ben sadece lokal anlamda değil, kendi Őirketlerimiz de uluslararası arenaya artık çıkmaya başladı yavaş yavaş. Dolayısıyla bu değer zincirlerini kurarken, en önemlisi bizim tarafımızdan bazı Şeyler hala gayri maddi hak değildir mi olacak? Yoksa bu aşamada OECD ile biz aynı dili konuŐabilecek miyiz? Bu gayri maddi hakların transferi konusunda, o el değiştirmesi konusunda yoksa hala eski o gayri maddi hakları tanımına mı bağlı kalacağız bence bu çok önemli. Dolayısıyla yine bağlamak isterken Şöyle bir Şey söyleyeyim bu saatten sonra artık otomatik bilgi deėiŐiminin olduğu bir platformda, en azında OECD'nin net olduğu konularda bizim OECD ile eliŐmememiz gerektiğini düşünüyorum. Yani biz yeni torba yasada 2010 yılındaki OECD'yi daha yakaladık ki hiyerarŐiyi kaldırdık. Ama Şu aşamada BEPS sonrası rehberde bir an önce kendi iç mevzuatımızda yetiŐmemiz gerektiğini düşünüyorum. İŞte G20 lkesiyiz, OECD lkesiyiz ve kanun gerekelerimizde hep OECD'yi referans aldığımız için bu dediğim gibi İngiltere'nin yaptığı gibi mesela vergi kanunumuz OECD rehberi ile tamamen uyumlu olmuŐtur diyebilmeliyiz. Bize bu cümle bile yeter ama nihayetinde bu bakış aÇısını biz böyle çok kısa bir Şekilde hani Őalteri anında deėiŐtirip bu yöne doğru gidebilir miyiz? Mesela katma değer, küçük katma değerli hizmetler, güvenli liman uygulamasından zaten bahsettik. Bunun çok detayına girmek istemiyorum ama aslında mevcut taslak tebliğde aslında bu konuda bile hala OECD'den biraz farkımız olduğunu görebiliyoruz. Düşük değerli hizmetler beni korkutuyor yani orada



mükellefin ihtiyacı düşük değerli hizmete ihtiyacı var mı yok mu sorusu düşük değerli hizmetler için eleştiri konusu bile yapılabilir.

#### KATILIMCI

Düşük değerli hizmetlerde bir konsensüs oluşmadı. Bazı ülkeler çekincelerini koydular orada o yüzden hani bu birebir rehber bütünü ülkeler kabul etti şeklinde girmeyecek.

#### GÖKÇE GÜCÜYENER MAZARS DENGE

Tabi zaten nihayetinde iç mevzuattır. Her zaman için...

#### KATILIMCI

Ve bizim de o konuda şeyimiz var. Şimdi biz de hemen uygulamaya geçeceğimiz yönünde şeyimiz olmadı. İlerleyen dönemlerde o görüşmeler de bu şekilde görüş beyan ettik. Diğer konularla ilgili de aslında bazı değerlendirmelerim olacak ama önce isterseniz sizi dinleyelim de sonra...

#### GÖKÇE GÜCÜYENER MAZARS DENGE

Tabi benim zaten aslında bu OECD'deki en azından getirilen yeniliklerden sonra peki biz ne görüyoruz? Dolayısıyla elimizde dediğimiz gibi sadece üç no.lu transfer fiyatlandırması tebliği var. Her şeyden önce değer yaratma, yani bir tedarik zinciri analizi yapılması gerektiğine dair ben açıkçası yeni tebliğde hiçbir şey görmedim. Yani tebliğ tamamen bana bunların sonucu olan dokümantasyon odaklı bir tebliğ gibi geldi. Ama mükellef bu bakış açısına kazandırılmadıktan sonra ortaya çıkan belgelendirme yüzde 100 doğru olsun benim için çok da önemli değil nihayetinde bakış açısının kazandırılması hani şunu diyebilirsiniz bu yerel olarak idarenin sorumluluğunda mı değil mi tartışılır.

#### FERİDUN GÜNGÖR EY

5 dakika kaldı Gökçe.

## GÖKÇE GÜCÜYENER MAZARS DENGE

Tamam. Dolayısıyla birinci olarak bu... Daha sonra gayri maddi haklar aslında bahsettim. Yani gayri maddi hakların tanımı, bunların fiyatlandırılması, değerlendirme yöntemlerine bakış, ondan sonra gayri maddi hakların işte önce fiyatlandırma ya da katma değer işlemin daha sonra olmasından kaynaklı fiyat farklılıklarına bakış açıları. Mali işlemler bence eski 1 no.lu tebliğ de baktığımızda bu konunun biraz zayıf olduğunu görüyorum. Hala işte siz bir kredi verdiğinizde ya bu aslında ben bunu bankaya koysaydım şu kadar alırdım mantığı hakim. Yani OECD'den çok daha farklı bakış açılarının geliştirilebildiğini görüyoruz. Dolayısıyla mali işlemlere ilişkin bir karşılaştırılabilirlik analizi nasıl olur. Mesela OECD'deki gibi bir kredi derecelendirme ondan sonra nihayetinde buna ilişkin bir benchmark analizi, belki örneklerin çoğaltılması bile aslında yeterli olabilir şu aşamada.

Nihayetinde dediğim gibi sadece emsal faiz oranından çok o faiz oranına ulaşırken hangi kriterlerin nasıl mal ve hizmetlere ilişkin karşılaştırılabilirlikte örneklerden bir şeyler alabiliyorsak mali işlemlere ilişkin olarak da örnek sayılarının çoğaltılmasını önerebilirim. Onun dışında bunlar BEPS 'le birlikte gelen değişikliklerde bir de mevcutta olan yani OECD'nin mevcutta koruduğu ama bizim hala biraz farklarımızın olduğu kavramlar var. Bu da ilişkili kişi tanımı... Dolayısıyla her ne kadar OECD ilişkili kişi kavramını tabi ki de model anlaşmada çok geniş bıraktıysa da burada ülkelere o en azından inisiyatifi sağlıyor. Ben maalesef bu ilişkili kişi kavramındaki yapılan değişikliği çok yeterli olduğunu düşünmüyorum. Nihayetinde hep ikinci çemberden başlattık o yüzde 10'u. Dolayısıyla buradan conflict of interest dediğimiz yani yüzde 10'un yüzde 90 karşısında ne kadarlık bir fiyat manipülasyon gücü olabilir. Dolayısıyla buna ilişkin hala ilişkili kişide biraz daha eşiğin yükseltilebileceğini buna her ne kadar zaten kanun buna açıklığını korusa da çok tatmin olabildiğimizi söyleyemem Hazine zararı çok konuşuldu. Yani burada Transfer Fiyatlandırması nasıl olsa bir Kurumlar Vergisi mekanizması olduğunu, dolayısıyla diğer vergileri kapsamaması gerektiğini ki OECD de dediği gibi birincil düzeltme Kurumlar Vergisi, ikincil düzeltme zaten kâr dağıtım stopajı bunu bir üçüncül düzeltme gibi sanıyorum dünyada tek bile olabiliriz. KDV gibi diğer vergilere sirayet etmemesi gerektiğini maksimum kurumlar ve stopaj yani ikincil düzeltmeyle en azından bitebileceğini söyleyebiliriz. Dış emsal yani emsal verileri aslında çok konuştuk ben tekrarlamak istemiyorum ama nihayetinde burada belirli örneklerde işte royaltylerdeki net satış gibi ya da otomotiv sektöründeki royalty de farklı sektörlerde de gidebilir mi acaba? Bunun o kadar sektör kârlılığı demişken royalty de otomotiv dışındaki bir sektöre de bakılması gerektiği zaten bence çok açık bir şekilde çelişiyor.

## BAŞAK DİCLEHAN KPMG

Benim 2 dakikam var herhalde başlayayım mı? Yoksa uçağı kaçıracağız sayemde.

## FERİDUN GÜNGÖR EY

İzin verirsen İdris'in açıklamaları var senin bu bölümünle ilgili olarak onu alalım. Sonra Başak sana veririz sözü.

## İDRİS ŞENYURT GELİR İDARESİ BAŞKANLIĞI

Ben öncelikle teşekkür ediyorum. Gerçekten de çok faydalı bir sunum oldu bizim için. Sadece şunu söylemek istiyorum. 8 ve 10 numaralı eylemlere ilişkin çalışmalar henüz tam anlamıyla tamamlanmadı. Özellikle 8'deki hard to value intengablesa ilişkin yoğun tartışmalar devam ediyor. Diğer kısımlarda ise yeni eklemeler oluyor biz bu tebliğ taslağını hazırlarken bu konuları da tebliğ taslağına koymayı düşünüyorduk ama gelinen noktada değişimler tamamlanmadan oradaki değişiklikleri mevzuatımıza yansıtmanın yerinde olmayacağını düşünüyoruz. Tamamlansın ondan sonra gerekli düzeltmeler yapılır.

Biz kendi içerimizde çalışmamıza devam edeceğiz ama orada, OECD'deki çalışmalar tamamlanmadan şu anki yeni hazırladığımız tebliğ taslağında yer almayacak. Bir diğer nokta ise; sanki riskin çok daha önem verilip fonksiyonların öneminin azaltıldığı yönünde bir değerlendirmeniz oldu. Ama öyle bir şey yok. Fonksiyonlar hala çok önemli fakat riskin belirsizliği yüzünden riske daha çok açıklamalarda yer veriliyor. Çünkü anlaşılması zor bir konu risk...

Düşük değerli hizmetler için bir açıklama yapmıştık.

İlişkili kişi kavramı konusunda haklısınız. O konuda farklı değerlendirmeler olabilir. OECD Rehberinde zaten yüzde 10, yüzde 20 gibi bir belirleme yok. Daha genel tanımlamalar var. O da yapılabilir. Onu yaptığımız zaman da bu sefer belirsizlik daha da artacak. Dolayısıyla yapılan her yeni düzenleme başka sorunları beraberinde getirebilir. Yapılan öneriler değerlendirilebilir. Ben de eğer fiyata etki edebiliyorsa bunun ilişkili kişi kabul edilmesi yoksa kabul edilmemesi gerektiği düşüncesindeyim. Hazine zararı aslında mükellefin lehine getirilmiş bir düzenleme bakarsanız Şimdi dünya uygulamalarına baktığınız zaman Hazine zararı diye bir şey yok. Ya yurtiçi ve yurtdışı işlemlerin tamamı transfer fiyatlandırması kapsamına alınmış ya da yurtiçi işlemler bazen de dikkate alınmamış. Bizde yurtiçi işlemleri biraz sınır getirmek için bu uygulama getirilmiş benim anladığım kadarıyla. Bunun alternatifi yurtiçi işlemlerin tamamının kapsama alınması olabilir. Buna yurtiçi de eklenebilir onu demek istedim. Tamamı olabilir. Ben teşekkür ediyorum.

## FERİDUN GÜNGÖR EY

Teşekkür ederiz İdris. Aslında yeni Kurumlar Vergisi Kanunu çıktıktan ve transfer fiyatlandırması ile ilgili bu sorunlar yaşandıktan sonra Maliye Bakanlığı'na bunu sadece yurtdışı işlemlere uygulayın, yurtiçi işlemleri dışarıda bırakın diye talepler gitmişti. Yine yıllar önce sanırım Sapanca'daydık, rahmetli Bakan Unakıtan vardı; yine Gelir İdaresi'nden arkadaşlar vardı. Bizim isteğimiz, bakın focusunuz sadece yurtdışı işlemler olsun, asıl sorun orada, yurtiçi işlemlerde aynı kuralları aynı şekilde uygulamak doğru değil şeklinde özetlenebilir. Aslında Bakan da bu görüşe çok yatkındı. İdare tabi her zaman olduğu gibi bunu biraz daha bilinen kavramlarla mevzuata taşımak istedi. Hazine zararı da bildiğiniz gibi transfer fiyatlandırma mevzuatından önce var olan, emsal çalışmalarında kullanılan bir kavramdı. Bilinene geri dönmeyi tercih ettiler. Orada yine bizim açıkça konuştuğumuz, tartıştığımız sadece Kurumlar Vergisi açısından Hazine zararıydı fakat yine idare her zaman olduğu gibi, orada konuşulmasına rağmen, oradaki o çerçeveye rağmen, kulakları çınlasın o zaman Kurumlar Vergisi'ne Feyyaz bakıyordu, Feyyaz'ın inatçılığı nedeniyle, çok muhtemelen o konu tüm vergileri kapsayacak şekilde girdi mevzuata. Sonra sorun tabi öyle bir şey oluyor ki, sorun katlanıyor, sorunu çözemedik orada böyle bugünlere kadar taşındık, getirdik. Lafı uzatmadan.

## KATILIMCI

Bir şey söylemek istiyorum. Şeyde bu arada...

Son ben bir cümle söylemek istiyorum. Burada bu aksiyon 8-10, 8, 9, 10'a ilişkin final raporlar yayınlandı biliyorsunuz. Yani gayri maddi haklar kesin şu anda. Kesin olmayan prosplit ve business instructing bölümleri dolayısıyla orada aksiyonlar aslında alınabilir durumda.

## KATILIMCI

Buna ben bir cevap verebilir miyim?

## KATILIMCI

Ama işte gayri maddi hakların tanımı şu an kesinleşti.

## KATILIMCI

Şimdi doğru dediğiniz bazı yerler kesinleşti ama şimdi biz VP-6 olarak biz de katılıyoruz o çalışmalara bazen Üstat da geliyor genelde ben gidiyorum. Yeni bir şey uydurduk. Conforming changes diyoruz. Yani maddelerin diğer maddelerle bağlantısını korumak için yaptığımız bazı ilave düzenlemeler oldu VP-6 transfer fiyatlandırması grubu içerisinde o nedenle kesinleşmiş

gibi bazı işte hard to value intangibles ve profit split devam ediyor ve PE attributions PE atfedilecek kârla ilgili şeyler devam ediyor. Şimdi onlar tamamlanması lazım tamamlandıktan sonra bir rehberin son hali oluşsun diye bekliyoruz bir de diğer konularda da bitmiş gibi duruyor ama. Hani uyum sağlayıcı bazı birkaç böyle şeyler yapılıyor. Diğer taraflara atıflar falan yapılıyor hani burada bazı maddelerde işte bunlara uyumlu olarak diğer kısımlardaki şeylerle bazı değişiklikler yapmak gerekiyor. Bunlar yeni yeni hani okudukça ortaya çıkıyor. O yüzden bence bittikten sonra, bitsin şöyle bir tane yayınlayalım şöyle yayınlansın ondan sonra buna bakalım bir de şu var bu şey mi dedik ya kutsal kitap değil yani nedir bunun şeyi rolü bizim açımızdan iç mevzuatımız açısından?

#### KATILIMCI

Belki bunu tartışmalıyız. Yani biz kutsal kitap olduğunu düşünüyorduk ama demek ki...

#### KATILIMCI

Şöyle bunun şeyi şu ÇVÖ anlaşmasının yorumunda 9. madde yorumunda diyor ki bu 9. maddenin yorumunda buna bakılır diyor. Yani dolayısıyla aslında ÇVÖ anlaşması yapmadığımız bir ülke için bunun bizim açımızdan hukuki hiç bir şeyi yok. ÇVÖ yaptığımızda yorumunda bundan yararlanacağız demek bu. Ve şeylerde de biliyorsunuz yorumda yararlanacağız sadece. Yani aynı şeyi okuduğunuzda ki rehber o kadar çok muğlak ifade var ki. Herkes okuduğunda farklı bir şey anlayabiliyor.

#### FERİDUN GÜNGÖR EY

Şimdi biz aslında bir de diğer ülkeler ne yapıyor diye bir karşılaştırma yapalım istedik, sağ olsun Başak bu konuda bir tablo da, matriks de hazırladı. Açtım mikrofonu. 2 dakikada bitirecek demeyeceğim. Ama bunun hepsini aktarma imkânımız olmadığı için sen önemli gördüğün, paylaşmak istediğin konuları aktarırsan seviniriz.



## BÖLÜM 6

# KARŞILAŞTIRMALI ÜLKE UYGULAMALARI





## 7. BEPS SONRASI OECD YAKLAŞIMI

**BAŞAK DİCLEHAN**

**KPMG**

Tamam Üstat. Ben o zaman 5 dakikada çıkartacağım buradan. Ülke uygulamalarından bahsedeyim karşılaştırmalı. Şimdi normalde Türkiye'ye benzer olabilecek gelişmekte olan iki ülke seçtik.... gözükmüyor ama ben anlatayım size.

Hindistan, Çin ve gelişmiş olan İngiltere, Almanya, Hollanda örnek ülkelerimiz. Bunlarda mesela gizli emsal kullanılıyor mu diye baktık. Hindistan ve Çin'de kullanılıyor. Türkiye'ye benzer ama İngiltere, Almanya, Hollanda'da kullanılmıyor. Sadece incelenecek şirket belirlenirken kullanılıyor hani gizli emsal verilerine bakarak ona göre şirketi seçiyorlar fakat daha sonra bir tarhiyat yapılmıyor gizli emsale. Biz Türkiye olarak Hindistan ve Çin'e benziyoruz bu uygulamada. Onun dışında ilişkili kişi tanımına baktık. Bizde şu an yüzde 10 biliyorsunuz. İngiltere'de yüzde 40-50 arası gibi bir ortaklık payı söz konusu ve finansman işlemleri için bir ortaklığa bakılmıyor. Almanya mesela yüzde 25 ve daha fazla paya sahip şirketler ilişkili olarak değerlendiriliyor. Hollanda biraz daha katı bizden... Tamamen bir hissedarlık oranına bakılmıyor, yönetim kontrole bakılıyor. Hindistan çok fazla buraya yazmakla bitiremedik. Mesela yüzde 26 ve daha fazla oy hakkı, işte bir ticari maddede ham madde alım satımı yüzde 90'ı bir tarafa yapılıyorsa. Yüzde kaç? Çok karışık. Bu örneği seçmekte zaten hata yapmışım.

**FERİDUN GÜNGÖR**

**EY**

Hindistan ve Brezilya asla örnek olamaz.

**BAŞAK DİCLEHAN**

**KPMG**

Olmuyor evet.

**FERİDUN GÜNGÖR**

**EY**

Onlar nevi şahsına münhasır iki ülke. Dolayısıyla onları referans almak bizi doğru yere götürmeyebilir.

**BAŞAK DİCLEHAN**  
**KPMG**

Aynen doğru. Çin'de mesela yüzde 25 gibi oran söz konusu ilişkili kişi tanımında. Transfer fiyatın denetimi nasıl yapılıyor diye baktığımız zaman aslında bize benzer kendi Gelir İdare'nin altındaki transfer fiyatları grupları tarafından yapılıyor. Hatta buraya set of limitation dediğimiz kaç yıl zaman aşımı süresi var. İngiltere, Almanya 4 yıl. Hollanda 5 yıl. Hindistan 3 ve Çin 10 yıllık bir zaman aşımı süresi söz konusu. Transfer fiyatlandırması denetimlerinde raporlarla kayıtlar esas alınıyor. Dokümantasyonun olması aslında cezayı engeller mi dediğimiz zaman genelde görmüş olduğumuz uygulamalarda bu ülkelere özgü aslında cezanın indirilmesi vergi otoritesinin inisiyatifinde.

Dokümantasyon olduğu zaman bu artı olarak kullanılabiliyor. Bazen de işte ek cezaları engelleniyor. Yani spesifik bir indirim söz konusu değil, biz daha iyi durumdayız hani en azından bu ülkelere göre. Transfer Dokümantasyon hazırlaması zorunlu bazı thresholdlar var verilme süresi genelde talep üzerine işte İngiltere 45-90 niye arada fark var? Çünkü hani ilave süre getirilebiliyor. İşte Almanya 30-60 gün. Hollanda 30 gün gibi düşünebilirsiniz. Bize benzer gene aynı şekilde. Cezalara baktığımız zaman mesela Almanya'da eğer dokümantasyon yoksa 5.000 Euro ya da yazılacak cezanın yüzde 5'i 10'u kadar bir tutarın yüksek olanı. Onun dışında İngiltere, Hollanda'da spesifik bir ceza söz konusu değil. Hindistan'da bize emsal değil ama iyi ki de değil. Tutarın yüzde 2'si... Çin'de de yüzde 5 gibi bir tutar ceza alınabiliyor. Şimdi gümrük otoritesi ve vergi otoritesi arasında bir işbirliği mevcut mu dediğimiz zaman genelde Hollanda harici düşük seviyelerde bir ilişki var. Bizim Türkiye gibi. Hollanda'da baktığımız cevaplarda evet yüksek derecede bir ilişki var. Şimdi yurtiçi işlemleri sorduk. Burada da genelde tüm işlemler mesela Almanya'yla konuştuğumuz zaman şunu dediler; işte emsale uygun olması gerekir. Hani öyle bir spesifik hüküm yok ama gene yurtiçi işlemlerde emsallere uygun olması gerekir. Konsolidasyon özellikle diye. Sizde Ek-4 formu var mı diye sorduk. Bizde yok daha gerçi.

**KATILIMCI**

Kanada'ya sormamışsınız.

**BAŞAK DİCLEHAN**  
**KPMG**

Efendim?

**KATILIMCI**

Kanada'ya sormamışsınız.

**BAŞAK DİCLEHAN**  
**KPMG**

Kanada'yı Hindistan aldık. Olanlar var aynen Hindistan, Çin yine. Hollanda da var gerçi. Şaşırdık neyi alacağımızı. Diyerek bir de şey yerel emsalleri kabul ediyorlar mı zorunlu mu dediğimiz zaman mesela Hindistan'da zorunlu. Allahtan emsalimiz değil. Diğer ülkelerde de mesela İngiltere bunu tercih ediyor. İngiltere ve Çin tercih ediyor ama Pan European dediğimiz Avrupa'ya emsalen de kullanıyorlar diyeyim bitireceğim aslında ama bir de peşin fiyatlanma anlaşmalarını konuştuk bir de MEB süreci var. MEB sürecinde de dünyadaki istatistiklere baktığımız zaman 2014 senesi itibariyle 5423 açık dosyanın bulunduğunu görüyoruz. Türkiye'de de 2014 sonu itibariyle 4 tane açık dosyamız var bu konuda da tabi ileride özellikle BEPS Aksiyon-14 sonrası da bir iyileşme bekliyoruz deyip sözümü bitiriyorum, teşekkür ederim.

**FERİDUN GÜNGÖR**  
**EY**

Teşekkür ederiz Başak en iyi sunumu sen yaptın.

**BAŞAK DİCLEHAN**  
**KPMG**

Konu magazinsel çünkü.

**KATILIMCI**

Olabilir, bir şey soracağım. Normalde bu ülkelerin tamamında da eksik işlemler doğrusu bir kazanç dağıtımı karşısındaki durumunu düzenleyen bir yasa hükmü vardır gibi okumak lazım. Sorun şöyle değil herhalde değil mi yani yurtiçinde ülke içindeki ilişkili işlemlerin de OECD'nin transfer fiyatlandırması kurallarına göre mi inceleniyor yoksa kendiniz iç mevzuat daha geniş anlamda...

**BAŞAK DİCLEHAN**  
**KPMG**

Doğru onu bilmiyorum ama şöyle büyük ihtimalle OECD yani kesin yerel mevzu... Yani yurtiçi işlemlerde kullanıyorlar çünkü arm strength gerekli dedikleri için emsallere uygun.

**KATILIMCI**

O transfer fiyatlandırmasının, o fiyatlama yöntemleri, OECD'nin...

**BAŞAK DİCLEHAN**  
**KPMG**

Bunu kullanıyorlardır.

**KATILIMCI**

İç mevzuatta olmayabilir, birçok ülkede olmayabilir. Oradan yararlanıyor olabilir ama olduğu gibi onu alan bizim gibi örnek...

**BAŞAK DİCLEHAN**  
**KPMG**

Hazine kaybı diye bir şey yok. Ama onu da daha detay bakarız isterseniz grupta hazirunu paylaşabilirim sonra.

# BÖLÜM 7

## KAPANIŞ KONUŞMALARI



## 8. KAPANIŞ KONUŞMALARI

**FERİDUN GÜNGÖR**

**EY**

Teşekkür ederiz. Çalıştayımızı kapatmazdan önce idareden gelen arkadaşlarımıza son sözü vermek istiyorum. Hem VDK 'ya, hem Gelir İdaresi'ne her şeyden önce tabi katılımlarınız için çok teşekkür ediyoruz. Ama son sözleri de sizden almak isteriz.

**İDRİS ŞENYURT**

**GELİR İDARESİ BAŞKANLIĞI**

Ben şunu fark ettim. Konuşmalarımın hiç birisinde ismimi söylemedim. Şimdi en sonunda söyleyeyim. En azından kayıtlara geçsin. İdris Şenyurt. Gelir İdaresi Daire Başkanı. Ben öncelikle gerçekten teşekkür ediyorum çok verimli bir toplantı oldu. Her yönüyle transfer fiyatlandırmasını baştan sona sorunlar, ülke karşılaştırmaları ve şu anda yürüyen güncel gelişmeler hepsini kapsayacak şekilde çok geniş bir değerlendirme sağladı bize. Ben tekrar teşekkür ediyorum. İnşallah bundan sonra ki çalıştaylarda buluşmak üzere diyorum.

**FERİDUN GÜNGÖR**

**EY**

Teşekkür ederiz. Mehmet Ali.

**MEHMET ALİ KAYA**

**VERGİ DENETİM KURULU**

İdris çok güzel özetledi herkese iyi akşamlar diyorum. Çok faydalı oldu. Ben de Kurul Başkanlığına burada vergi denetimle ilgili iletilen bütün hususları aktaracağım. Teşekkürler.

**FERİDUN GÜNGÖR**

**EY**

Senin...

**AHMET KURT**

**GELİR İDARESİ BAŞKANLIĞI**

Ben de sadece teşekkür ediyorum. Çok sağ olun faydalı bir çalıştay oldu bizim içinde.

**FERİDUN GÜNGÖR**  
**EY**

Evet, evet sizlere çok teşekkür ediyoruz katılımınız için, ayrıca çalıştayımıza katkıda bulunan Transfer Fiyatlandırması Alt Çalışma Grubu Üyelerimizin tamamına, burada sunum yapan arkadaşlarımıza, kendilerine az süre vermeme rağmen hoşgörüyü beni karşılayanlara özellikle teşekkür ediyorum. Haziruna teşekkür ediyorum geldikleri için. Bu vesileyle hepinizin yeni yılını kutluyorum. 2017'nin hem ülkemiz için, hem hepimiz için, ailelerimiz için güzel bir yıl olmasını diliyorum. Vergiyle ilgili çalışmalarımız devam edecek bundan sonra. Çalıştaylarımız da tekrar buluşmak dileğiyle. İyi akşamlar diliyorum.



## BÖLÜM 8

# TÜSİAD VERGİ ÇALIŞMA GRUBU SUNUMU



# TRANSFER FİYATLANDIRMASI ÇALIŞTAYI

## VERGİ ÇALIŞMA GRUBU SUNUMU

**TUSİAD**

Aralık 2016

2

### Sunum Kapsamı

- Uygulama ve denetimde karşılaşılan sorunlar ve çözüm önerileri
- BEPS dokümantasyonu
- PFA uygulaması
- BEPS sonrası OECD yaklaşımı
- OECD ve yasal mevzuat farklılıkları
- Karşılaştırmalı ülke uygulamaları

## UYGULAMA VE DENETİMDE KARŞILAŞILAN SORUNLAR VE ÇÖZÜM ÖNERİLERİ

### TF MÜESSESİNİN GENEL VERGİ HUKUKU DÜZENLEMELERİNDEN FARKI

Genel Vergi hukuku düzenlemeleri normatif yönden, açık, belirgin, kesin ve öngörülebilir olmak durumundadırlar. Vergi hukuku ve Anayasamıza göre vergi kanunla konmak, kanunla değiştirilmek ve kanunla kaldırılmak durumundadır. Yine vergide kanunilik ilkesi gereği vergilendirmeye ilişkin mükellef, sorumlu, matrah, indirim, istisna, muafiyet gibi esaslı unsurların da kanunla belirlenmesi gerekiyor.

Transfer fiyatlandırması düzenlemeleri ise doğası gereği genel vergi hukuku düzenlemelerinden son derece farklı olarak çok açık olmayan, içerisinde oldukça muğlak konular olan düzenlemelerdir. Diğer yandan bu düzenlemelerin büyük bir kısmı da kanuna değil, BKK ve genel tebliğlere dayanmaktadır.

TF düzenlemelerinin yapısının genel vergi hukuku düzenlemelerinden bu farklılığından dolayı, TF düzenlemelerine uyumun, bu uyumun incelenmesinin ve uyumsuzluğun cezalandırılmasının da çok farklı olarak düzenlenmesi gerekiyor.

## **TRANSFER FİYATLANDIRMASI VERGİ HUKUKU, SPK VE TTK İÇİNDE UYUMLU ŞEKİLDE DÜZENLENMELİDİR**

Transfer fiyatlandırması temel olarak vergi hukuku, sermaye piyasası hukuku ve ticaret hukuku için aynı anlamı taşıyor olması gerekir. Bu düzenleme esas itibarıyla ilişkili işlemlerin ilişkisiz işlemlere uyumuna dayanmakta olup bu esas tamamen genel ekonomik mantığa dayanmaktadır. Düzenleme yapısı gereği sadece vergi hukukuna ait değildir. Bu bakımdan bu düzenlemelerin SPK ve TTK ile de aynı şekilde uyumlu halde oluşturulması gerekir.

## **UYUMLU BİR YAPI İÇİN DETAYLI İKİNCİL DÜZENLEME İHTİYACI**

TF kurumu yapısı gereği kesinlik ve belirlilik içermezken, yeterli ikincil mevzuatın olmaması bu belirsizliğin daha da artmasına neden olmakta ve TF kaynaklı vergi ihtilafları için potansiyeli artırmaktadır. Artan bu ihtilafların yargı aşamasında çözülmesi, TF kurumunun bu konuda uluslararası düzenlemelere en az hakim vergi yargısı tarafından, zaman zaman da birbiri ile çelişen kararlar ile oluşturulmasına neden olacaktır. Bu sakıncanın doğumunun engellenmesi için mükellef ve idare için muğlak konuları açıklığa kavuşturacak ikincil düzenlemelerin yapılması gerekmektedir.

## **TF İNCELEME SÜRECİNDE GİB RAPOR DEĞERLENDİRME KOMİSYONU**

TF ihtilaflarının yargı sürecinde anlaşılması ve çözümü çok kolay olmayacaktır. Çünkü TF ihtilaflarının önemli bir kısmı bir kanun maddesine ya da ikincil bir vergi düzenlemesine değil genel ekonomik ve işletme davranışları ile ilgili teknik bilgilere dayanacaktır. Bu bakımdan gereksiz ihtilafların önlenmesi için, belirli tutarı aşan TF rapor tasaklarının ilgili denetim birimi RDK'larında değil, bu konuda düzenlemelerin özüne daha hakim yeni kurulacak GİB RDK'da incelenmelidir.

## **ÖZEL BİR TF İDARİ YARGI SİSTEMİNE İHTİYAÇ VARDIR**

TF kurumu yapısı gereği normal vergi hukukundan farklı olduğundan düzenlemeleri, idari yapısı ve denetim yapısı diğer vergi kısmından ayrı organize edilmiştir. Aynı şekilde TF ihtilaflarının yargasal çözüm arandığı yapının da normal vergi ihtilaflarından farklı olarak salt bu konuya özgü yapılması yerinde olacaktır. İlk derece ve istinaf mahkemeleri ile Danıştay içerisinde ayrı bir yapının kurulması kararlarda isabet oranını ve etkinliği artıracaktır.

## UYGULAMA VE DENETİMDE KARŞILAŞILAN SORUN VE ÇÖZÜM ÖNERİLERİ: DIŞ EMSAL BULMADA YAŞANAN ZORLUKLAR

Durum	Öneriler
<ul style="list-style-type: none"> <li>❖ Mükellefin sahip olduğu kısıtlı imkanlar (kamuya açık kaynak eksikliği),</li> <li>❖ Vergi İdaresi'nin Amadeus, Thomson Reuters gibi veritabanlarına yaklaşımındaki belirsizlik</li> <li>❖ Bazı mal ve hizmetlerin kendine has özellikleri nedeniyle «emsalsiz» olması</li> <li>❖ Özellikle gayrimaddi hak ödemelerinde ilişkisiz kişisine gayrimaddi hak ödeyen şirket bulmakta yaşanan zorluklar</li> <li>❖ Muhasebe standartlarındaki farklılıklar</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>✓ Veri tabanları konusunda Gelir İdaresinin yaklaşımını ortaya koyması</li> <li>✓ İnceleme esnasında emsal tespit sürecinin mükellef ile eşgüdümlü yürütülmesini sağlayacak mekanizmaların geliştirilmesi/zorunlu kılınması</li> <li>✓ Emsal tespitinin görece zor olduğu konularda Peşin Fiyatlandırma Anlaşmalarının daha ön plana çıkartılması</li> <li>✓ Emsal çalışması yapılırken birden çok kar düzeyi göstergesi üzerinden hareket edilmesi</li> <li>✓ Pratikte mükemmel emsal yoktur, mevcut şartlar içerisinde bulunabilen en iyi emsal vardır</li> </ul>

## UYGULAMA VE DENETİMDE KARŞILAŞILAN SORUN VE ÇÖZÜM ÖNERİLERİ: GİZLİ EMSAL

Durum	Öneriler
<ul style="list-style-type: none"> <li>❖ İnceleme aşamasında gizli emsal kullanılması nedeniyle emsal bedel tespitinde mükellef ile müfettiş arasında gerçekleşebilecek işbirliğine engel olunması.</li> <li>❖ Yargı aşamasında gizli emsal kullanılması nedeniyle yargılama esnasında «silahların eşitliği ilkesine» aykırı sonuçlara neden olunması</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>✓ VUK 5. maddesinde düzenleme yapılarak, birtakım bilgilerin TF incelemeleri kapsamında paylaşılabilmemesinin önünün açılması</li> <li>✓ Mükelleflere gizli emsaller hakkında daha fazla bilgi sağlanması</li> <li>✓ Mükelleflere gizli emsal karşısında kendisini savunma imkanı tanınması</li> <li>✓ İnceleme esnasında emsal tespit sürecinin mükellef ile eşgüdümlü yürütülmesini sağlayacak mekanizmaların geliştirilmesi/zorunlu kılınması</li> <li>✓ OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations (June 2010) Section 5-10</li> </ul>

## UYGULAMA VE DENETİMDE KARŞILAŞILAN SORUN VE ÇÖZÜM ÖNERİLERİ: EMSALLERE UYGUN ARALIK

Durum	Öneriler
<ul style="list-style-type: none"> <li>❖ Emsal aralığında yer alan şirketin dahi, (medyanın altında/üstünde kalması nedeniyle) eleştiriye konu olabilmesi</li> <li>❖ Emsal aralığı dışında yer alan şirketler eleştiriye tabi tutulurken, emsal aralığın hangi noktasının kıstas alınacağını belirmezliği</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>✓ Yapılacak düzenleme ile emsal aralığında bulunan şirketlerin tarhiyata muhatap olmaması gerektiğinin ortaya konulması</li> </ul>

## UYGULAMA VE DENETİMDE KARŞILAŞILAN SORUN VE ÇÖZÜM ÖNERİLERİ: İLİŞKİLİ EMSAL

Durum	Öneriler
<ul style="list-style-type: none"> <li>❖ İlişkili "Emsal": İlişkili işlemler teknik olarak emsal teşkil edemezler <ul style="list-style-type: none"> <li>▪ KVK 13. Maddeye göre: "Emsallere uygunluk ilkesi, ilişkili kişilerle yapılan mal ve hizmet alım ya da satımında uygulanan fiyat veya bedelin, aralarında böyle bir ilişki bulunmaması durumunda oluşacak fiyat ve bedele uygun olmasını ifade eder."</li> </ul> </li> <li>❖ O halde şu örnekler emsal ya da piyasa referansı olarak kullanılamaz: <ul style="list-style-type: none"> <li>▪ Rakip şirketlerin ilişkili kişilerle yaptıkları işlemler</li> <li>▪ Ana firmanın başka coğrafyalardaki grup firmalarıyla yaptığı işlemler</li> <li>▪ Herhangi bir düzeltmeden geçirilmemiş endüstri ortalamaları</li> <li>▪ Aynı şirketin geçmiş yıl performansı</li> </ul> </li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>✓ Bahsedilen örneklerin İdare tarafından inceleme yapıp/yapılmayacağına veya kimin inceleneceğine dair kanaat oluşturmamasının önünde bir engel yoktur</li> <li>✓ Ancak bu örneklerle dayanarak gelir düzeltmesi yapmak ve vergi tarhiyatı yapmak teknik açıdan sakıncalıdır</li> <li>✓ İlişkili "emsal" kavramının da gizli emsal gibi <ul style="list-style-type: none"> <li>▪ Mevcut transfer fiyatlandırması regülasyonlarına</li> <li>▪ OECD transfer fiyatlandırması prensiplerine</li> <li>▪ Ekonomik gerekçelere</li> <li>▪ Transfer fiyatlandırması kavramının özüne uygun olmadığının altı çizilmelidir</li> </ul> </li> </ul>

## UYGULAMA VE DENETİMDE KARŞILAŞILAN SORUN VE ÇÖZÜM ÖNERİLERİ: EMSAL FİYAT/KARLILIK ANALİZLERİ

Değerlendirmeler	Öneriler
<p>Emsal bedel analizlerine yönelik olarak belirsizlikler nedeniyle mükellefler hem dokümantasyon sürecinde hem de olası bir inceleme halinde savunma sırasında büyük sıkıntı yaşamaktadır.</p> <p>Ceza indirimi ve taslak ceza müesseseleri de dikkate alındığında dokümantasyonda emsal fiyat uygulandığına ilişkin yapılması gereken çalışmalar konusunda açıklık getirilmesi gerekmektedir.</p>	<ul style="list-style-type: none"> <li>✓ Emsal çalışmalarının nasıl yapılması gerektiğine dair bir rehber yayınlanması durumunda belirsizlikler ortadan kalkacaktır. (örn. Hangi veritabanları kullanılmalı? Hangi ülkeler emsal alınabilir? Piyasa koşullarına ilişkin basitleştirilmiş bir düzeltme mekanizması öngörülebilir mi? Kaç yıl verisi analiz edilmelidir?, Hangi aralıkta çalışmalar güncellenmelidir? vb.)</li> <li>✓ Her bir işlem için emsal kârlılık analizi çalışması yapılmalı mıdır? BEPS projesi kapsamında rutin hizmetler için öngörülen %2-%5 kâr marjı Türk şirketler tarafından da «basitleştirilmiş yaklaşım» olarak kullanılabilmesi şirketler açısından kolaylık sağlayacaktır.</li> <li>✓ Emsal analizler her yıl yenilenmeli midir? BEPS Aksiyon 13 çalışması ile paralel şekilde şirketin faaliyetlerinde ciddi bir değişiklik olmadığı sürece emsal bedel çalışmalarının her sene yerine üç senede bir güncellenmesi şirketlerin uyum maliyetini azaltacaktır.</li> <li>✓ Çoklu yıl verisi kullanılabilir mi? Yurtdışında bir çok ülke 3 senelik ya da 5 senelik sonuçları kabul etmektedir. Türkiye ekonomisi göz önünde bulundurulduğunda 3 senelik sonuçların kullanılması makul olacaktır.</li> <li>✓ Emsal aralıkta belirli bir nokta yerine (incelemelerde medyan ya da ortalama değerin kullanıldığı görülmektedir) çeyrekler arasındaki herhangi bir değer emsal kabul edilebilir mi?</li> <li>✓ Emsal bedel çalışmalarında bağımsızlık kriteri olarak %10 uygulanabilir mi?</li> </ul>

## UYGULAMA VE DENETİMDE KARŞILAŞILAN SORUN VE ÇÖZÜM ÖNERİLERİ: YAPILAN KDV TARHİYATLARI

Durum	Öneriler
<p>❖ Transfer fiyatlandırmasının bir KV düzenlemesi olması ve KDV’de yer alan «emsal bedel» tanımının, transfer fiyatlandırmasında yer alan «emsal bedel» tanımından farklı olmasına rağmen KDV tarhiyatları yapılması</p>	<ul style="list-style-type: none"> <li>✓ TF uygulamalarının kurumlar vergisi kanunu kapsamında değerlendirilmesi, KDV açısından ancak maddede belirtilen şartlar kapsamında değerlendirme yapılması</li> </ul>



### UYGULAMA VE DENETİMDE KARŞILAŞILAN SORUN VE ÇÖZÜM ÖNERİLERİ: GRUP İÇİ HİZMETLER

Durum	Öneriler
<ul style="list-style-type: none"> <li>❖ Grup içi hizmetlerin dokümantasyonu sorunu</li> <li>❖ Holding hizmetlerinin transfer fiyatlandırması karşısındaki durumu</li> <li>❖ Fayda testinde yaşanan sıkıntılar</li> <li>❖ Bu hizmetlerin alınmadığından hareketle sahte fatura raporu dahi düzenlenebilmesi</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>✓ Transfer fiyatlandırması incelemeleri kapsamında açık bir kaçakçılık fiili olmadığı sürece «sahte fatura» raporu düzenlenmeyeceğine dönük düzenleme yapılması</li> <li>✓ Grup içi hizmetlerin dokümantasyonuna ilişkin standartlar getirilmesi</li> </ul>

### UYGULAMA VE DENETİMDE KARŞILAŞILAN SORUN VE ÇÖZÜM ÖNERİLERİ: DÜZELTME İŞLEMLERİ

Durum	Öneriler
<ul style="list-style-type: none"> <li>❖ «Örtülü kazanç dağıtan kurum adına tarh edilen vergilerin kesinleşmiş ve ödenmiş olması» şartında ödemenin nakden ödeme olarak dikkate alınması</li> <li>❖ Yurtiçi işlemlerde örtülü kazançta isabet eden KDV'nin indirimine izin verilmemesi</li> <li>❖ Karşılıklı Anlaşma Usulünün uygulama bulamaması</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>✓ KDV'de yurtdışı işlemler için getirilen, KDV'nin indirimine izin veren düzenlemenin yurtiçi işlemlere de getirilmesi.</li> <li>✓ Örtülü kazanç dağıtan kurumda zarar olması durumunda da düzeltmenin yapılmasına imkan sağlayan düzenlemenin yapılması</li> </ul>

**UYGULAMA VE DENETİMDE KARŞILAŞILAN SORUN VE ÇÖZÜM ÖNERİLERİ:  
İDARELERİN FARKLI YAKLAŞIMLARI VE UZMANLAŞMA  
SORUNU**

Durum	Öneriler
❖ Maliye, Gümrük İdaresi, SPK'nın konuya farklı açılardan yaklaşması	✓ TF düzenlemeleri konusunda idarenin eşgüdümlü hareket etmesi
❖ Transfer Fiyatlandırması İncelemelerinin ÖSTF ve Yurtdışı Kazançlar Grup Başkanlığı dışındaki gruplar tarafından yapılabilmesi	✓ Mümkün olduğunca TF incelemelerinin ÖSTF ve Yurtdışı Kazançlar Grup Başkanlığınca gerçekleştirilmesi
❖ TF riskinin ortadan kaldırılmasında yaşanan zorluklar	✓ Peşin Fiyatlandırma Anlaşması müessesesinin daha etkin kullanımının sağlanmasına ilişkin düzenlemeler
❖ Denetim elemanları arasında ortak bir anlayışın mevcut olmaması	✓ Özel sektör ve idare temsilcileri arasında görüş alışverişini sağlayacak platformların artırılması

## **BEPS EYLEM PLANI 13**

## DEĞERLENDİRME VE ÖNERİLER: ANA RAPOR

Değerlendirmeler	Öneriler
Grup şirketin ana rapor hazırlama yükümlülüğü olmaması durumunda ana raporun kim tarafından hazırlanması gerekliliği net değildir.	Ana rapor yükümlülüğü açıklanmalı, aşağıda örneklendirilen özellikli durumlarda yükümlülüğün nasıl ve kim tarafından yerine getirileceği, bu durumun ceza indirimi ve ceza uygulamasını nasıl etkileyeceği konuları netleştirilmelidir.
Türkiye’de iştirak olarak faaliyet gösteren şirketler için bağlı bulundukları grubun ana raporunun Türkçeye çevrilmiş halinin talep edildiği anlaşılmaktadır.	<ul style="list-style-type: none"> <li>Grup Merkezi’nin Ana rapor zorunluluğu bulunmadığı durumlar</li> <li>Raporun şirketle paylaşılmadığı durumlar (özellikle iş ortaklığı durumlarında bu raporların paylaşılmadığı görülmektedir-iş ortaklıklarında bir istisna uygulaması önerilebilir).</li> </ul>
Grubun ana raporu bulunmadığı durumlarda Türk şirketin global operasyonlara ilişkin detay bilgilere ulaşamayacağından hareketle ana raporun Türk şirket tarafından hazırlanması mümkün olmayacaktır. Bu gibi durumlarda sorumluluk tanımlanmalıdır.	*Ana rapor hazırlama yükümlülüğüne ilişkin yurtdışında uygulanan mekanizmalar araştırılmaktadır.
Ana raporda grup şirketlerinin gerçekleştirdiği önemli işlemlere yer verileceği anlaşılmaktadır. Önemli işlemlerin nasıl belirlenmesi gerektiğine ilişkin detay bilgi yer almamaktadır.	Önemli işlemler için bir standart getirilmesi önerilmektedir. Ek2 formu için öngörülen gibi parasal bir sınır ile süreklilik arz etmeyen, arzi gerçekleştirilen işlemler bu kapsam dışında tutulabilir.

## DEĞERLENDİRME VE ÖNERİLER: ÜLKE BAZLI BİLDİRİM (ÜBB)

Değerlendirmeler	Öneriler
Yurtdışında bazı ülkelerde ÜBB’nin hangi ülkede doldurulması gerektiğine ilişkin bilgilendirmenin 31.12.2016 tarihine kadar yapılması gerekmektedir. Taslak tebliğ bu tarihe kadar yayımlanmaz ve bu konuda bir açıklık getirilmezse yurtdışında faaliyeti olan Türk Şirketleri için belirsizlik oluşacak ve ilgili ülkelerde zamanında bildirim yapılamayacaktır.	Bu doğrultuda, ana merkezi Türkiye’de bulunan grup şirketlerinin ÜBB yükümlülüğü olup olmayacağının bir an önce (31.12.2016 tarihinden önce) netleştirilmesi gerekmektedir.
Ülkeler arasındaki farklı bildirim zamanlarının ÜBB uygulamasını nasıl etkileyeceği belirsizdir.	Yurtdışındaki ana şirketin ilk raporlama yükümlülüğü’nün 2018 yılında olması durumunda Türkiye’deki iştiraklerinin 2016 verilerine ilişkin ÜBB yapma zorunluluğu bulunup bulunmadığı netleştirilmelidir.
Farklı mali yıllar olması halinde uygulama	Ana şirket ve grup şirketlerinin mali yıllarının birbirinden farklı olması durumunda (Örn: Ana şirketin mali yılının takvim yılı olması ve yerel şirketin 30 Eylül dönem sonu olması) hangi şirketin mali yılının dikkate alınması gerektiği netleştirilmelidir.

## DEĞERLENDİRME VE ÖNERİLER: EK-4 FORMU VE İLİŞKİLİ KİŞİ BAZINDA FORM

Değerlendirmeler	Öneriler
Taslak düzenleme mükellefler açısından çok yüksek uyum maliyeti* getirmektedir.  *‘Paying Taxes’ adlı Dünya Bankası-PwC işbirliğinde toplam vergi oranı, vergiye uyum için harcanan zaman ve vergi ödeme sayısına göre hazırlanan rapora uyarınca 189 ülke arasında genel sıralamada 61. sırada olan Türkiye, vergiye uyum için harcanan zaman açısından 226 saat ile 109. sıradadır.	Ek-4 formu doldurmak için daha yüksek hadler belirlenmelidir.  Form büyük ölçüde sadeleştirilmelidir (örn. İlişkili Kişi Bazında Form için daha yüksek işlem tutarı veya en yüksek işlem hacmi olan ilk 5 ilişkili kişiyi içerecek şekilde).
NACE/SIC kodlarının doğru şekilde tespiti uzmanlık gerektirmektedir. Söz konusu kod sınıflandırmaları arasında sistematik farklılıklar vardır.	Mali İdare’nin bu konuda destek vermesi tavsiye edilmektedir.
Vergi inceleme raporu hakkındaki bilgileri özellikle yurt dışındaki ilişkili kişilerden bilgi temin etmek pratikte mümkün olmayabilir.	Vergi inceleme raporu bölümünün çıkartılması ya da sadece vergi incelemesi olup olmadığı bilgisinin verilmesi.
Her bir ödemenin stopaj ve KDV karşısındaki durumu farklı olacağı için tek tek fatura bazına inilmesini gerektiren durumlar oluşacaktır.	Vergi tevkifatı bölümünün çıkarılması önerilmektedir.

## DEĞERLENDİRME VE ÖNERİLER: CEZA İNDİRİMİ VE ARTAN CEZA HÜKÜMLERİ

Değerlendirmeler	Öneriler
6728 sayılı Kanun’la dokümantasyonun tam ve zamanında hazırlanması halinde vergi ziyai cezasından %50 indirim yapılacağı hükme bağlanmıştır.	<b>“tam ve zamanında” ve “eksik ya da yanıltıcı”</b> ifadeleriyle ne anlaşılması gerektiğinin daha net açıklanması gerekmektedir.  - Özellikle 3 No’lu taslak sonrasında hazırlanması gereken çok sayıda ve detayda transfer fiyatlandırması dokümantasyonundan her birine ilişkin detaylı yönlendirmeler yapılması gerekmektedir, aksi takdirde ceza indiriminin uygulanmasında zorluklar yaşanacaktır.  <i>Cezadan korunma mekanizması ile ilgili yurtdışı örnekler araştırılmaktadır.</i>
Taslak Vergi Usul Kanunu’nda transfer fiyatlandırması dokümantasyonun düzenlenmemesi, eksik ya da yanıltıcı düzenlenmesi halinde 50bin TL para cezası öngörülmektedir.	Ceza indirimindeki yorumlara paralel olarak «eksik» veya «yanıltıcı» ifadelerinden ne anlaşılması gerektiği, her bir dokümantasyon ile ilgili bu hükümlerin nasıl uygulanacağı açıklığa kavuşturulmalıdır.

## PFA UYGULAMASI

### PFA UYGULAMASI

- Peşin Fiyatlandırma Anlaşmalarının Vergi İdaresince teşvik edilmesi
  - PFA maliyetinin düşürülmesi; harç tutarının anlaşma başvurusu ve anlaşmanın imzalanması aşamalarına bölünmesi
  - PFA kapsamının yurtdışı ilişkili kişi işlemleriyle sınırlı tutulmaması; belirli bir ölçeğin üzerindeki yurtiçi ilişkili kişi işlemlerini de kapsayacak şekilde genişletilmesi
  - Şeffaflık ve bilgi paylaşımı; imzalanan mevcut PFA'ların vergi mahremiyetini zedelemeyecek şekilde kamu ile paylaşılması
  - PFA'ların, karşılıklı anlaşma usulü benzeri, vergi ihtilaflarını ortadan kaldıracak bir mekanizma olarak kabulü (Mevcut uygulamada vergi incelemeleri süreci dondurmaktadır)

## PFA UYGULAMASI

- Peşin Fiyatlandırma Anlaşmalarının Vergi İdaresince teşvik edilmesi
  - PFA sürecinde mükellefler açısından bir güvenlik tesis edilmesi; anlaşma süreci içerisinde, mükellefin anlaşma konusu işlemi ile ilgili olarak vergi incelemesi yapılmaması
  - Geçmişe yönelik olarak yapılan düzeltmelerin, pişmanlık ve ıslah hükümleri ile sınırlı tutulmaması ve mükellefler açısından daha az maliyetli olacak şekilde düzenlenmesi
  - Anlaşmanın geçmiş dönemlere uygulanması halinde daha önceden ödenen vergilerin iade edilmesi

## PFA UYGULAMASI

- Peşin Fiyatlandırma Anlaşması başvurusunu takip eden süreç
  - Anlaşma konusu kapsamının dışındaki grup içi ve diğer işlemlerle ilgili olarak detaylı bilgi talepleri
  - Geçmiş dönemlere ilişkin yoğun bilgi talepleri (Mükellefin anlaşmanın geçmiş vergilendirme dönemlerine tatbik edilmesine dair bir talebinin bulunmadığı durumda, anlaşma imza tarihinden itibaren geleceğe yönelik olarak geçerlidir.)
  - Vergi İdaresi tarafından yapılan ekonomik analizlerin mükellef ile paylaşımı
  - Anlaşma başvurusunun geri çekilmesi halinde bunun otomatik olarak bir vergi incelemesine sebebiyet vermeyeceğinin ifade edilmesi

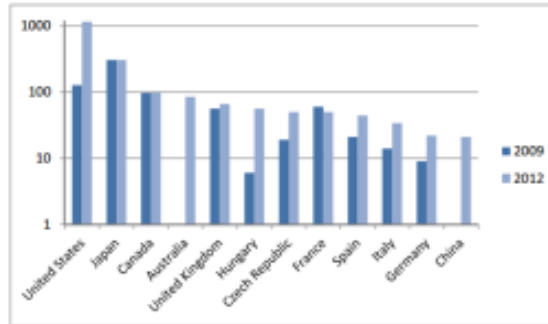
## PFA UYGULAMASI

- Peşin Fiyatlandırma Anlaşması başvurusunu takip eden süreç
  - Çift ya da çok taraflı peşin fiyatlandırma anlaşmalarında Vergi İdaresi tarafından izlenecek olan sürecin belirlenmesi (position paper, görüşme takvimi vb...)
  - Süreç ile ilgili bağlayıcı bir görüşme takviminin oluşturulması ve anlaşmanın reddi veya kabulünün bir takvime bağlanması (Romanya örneği, 18 ay)
  - Anlaşmaların yenilenmesinde vergi incelemelerinin ya da geçmiş dönemlere ilişkin dava süreçlerinin bağlayıcı olmaması

## PFA UYGULAMASI

### • PFA istatistikleri

2009'dan 2012'ye PFA başvurularının dağılımları ülkelere göre aşağıdaki gibidir:



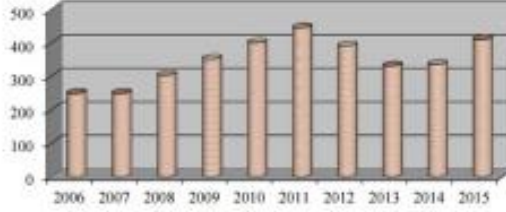
Sources: IRS (2013), EU Joint Transfer Pricing Forum (2013), Australia Tax Office (2011), Canada Revenue Agency (2013), National Tax Agency Japan (2013), State Administration of Taxation (China) (2011)



## PFA UYGULAMASI

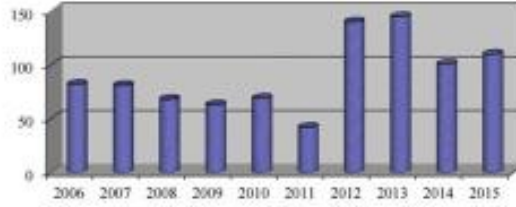
### • PFA istatistikleri

Pending APAs  
2006-2015



IRS'in 31 Mart 2016 tarihinde yayımladığı yıllık rapora göre, PFA'na olan ilgi daha önce hiç olmadığı kadar yükselmiştir.

APAs Executed  
2006-2015



2015 yılında 110 peşin fiyatlandırma anlaşması tamamlanmış olup, bu anlaşmalardan 44 tanesi yeni anlaşmadır.

## BEPS SONRASI OECD YAKLAŞIMI

\*Belgelendirme Dışında

\*\*3 No'lu Taslak Tebliğ dahil



## BEPS AKSİYON 8-10:

### TF SONUÇLARININ YARATILAN KATMA DEĞER İLE UYUMLU OLMASI

#### I. Değer Yaratma Kavramı (Value Creation)

- «Risk» kavramının ilişkili işlemin tanımlanmasında neredeyse merkezi bir konuma gelmesi
- Risk'in tanımlanması, analiz edilmesi ve riski yöneten tarafın belirlenmesine yönelik aşamaların tanımlanması
- Özün Önceliği ve işlemin yapısının tam olarak belirlenmesi (Sözleşmesel risk dağılımının önüne geçmek)

#### II. Gayri Maddi Haklar ile ilgili olarak hukuki ya da muhasebesel tanımların dışında tamamen transfer fiyatlandırmasına özel bir tanımın geliştirilmesi

- Hukuki sahipliğin tek başına yeterli olmaması
  - (Geliştirme, İyileştirme, Devamlılık, Koruma, Kullanılma) fonksiyonlarının önemi

#### III. Düşük Değerli Hizmetler ile İlgili Olarak Güvenli Liman Uygulaması

- Düşük Katma Değerli Grup İçi Hizmetlerin tanımına ve tespitine yönelik kriterler geliştirilmesi
- Bu hizmetlere uygulanacak kar marjı için emsal çalışması gerektirmeyecek bir oranın belirlenmesi ya da tavsiye edilmesi (%5)
- Hizmet bedelinin dağıtımına yönelik formül geliştirilmesi (Basitleştirilmiş fiyatlandırma yöntemi)

#### IV. Finansal İşlemler

- Cash Box Yaklaşımı

## YASAL MEVZUAT:

### I. DEĞER YARATMA KAVRAMI (VALUE CREATION)

Durum	Öneriler
❖ Değer yaratma kavramına ilişkin herhangi bir açıklamayı yok	✓ Değer zinciri analizine ilişkin örnekler, sadece işlem bazlı işlev risk analizi değil tüm grup üyelerinin yarattığı değeri şirket bazlı anlamaya yönelik işlev analizinin açıklanması ve örnekleri
❖ Sadece 3 No'lu TF Tebliği'nde Ana Rapor içeriği ile ilgili olarak OECD tercümesi olan «grup içinde her bir şirket tarafından değer yaratılmasına yapılan katkıyı açıklayan işlev analizi» bilgisi yer alıyor.	✓ OECD'deki riskin tanımlanması ve analizine yönelik yaklaşımın (Six Step Process) Tebliği'ne ya da hazırlanacak bir Rehber'e eklenmesi <ul style="list-style-type: none"> <li>Sadece sözleşme üzerinden yapılan risk dağılımının hem mevzuatta hem de mevcut incelemelerde dikkate alınması</li> <li>Özün Önceliği kavramının Transfer Fiyatlandırmasındaki önemine ve risk yaklaşımına yönelik İdare'nin görüşünü yeni bir Rehber ile mükellefe açıklaması</li> </ul>

## YASAL MEVZUAT: II. GAYRİ MADDİ HAKLAR

Durum	Öneriler
❖ Gayri maddi hakların mevcut mevzuatımızdaki tanımı dar kapsamlı ve hukuki mülkiyetin dikkate alındığı bir yaklaşımdır.	<ul style="list-style-type: none"> <li>✓ Gayri maddi hak tanımının yeni OECD yaklaşımı ile uyumlu olarak değişmesi yerinde olacaktır. Özellikle Rehberin VI. Kısımına ilişkin olarak yapılan güncellemelerin (gayri maddi hakların TP yönünden tanımı, kapsamı, karşılaştırılabilirlik analizi, fiyatlandırılması) gibi konuların ya Tebliğ ya da benzer bir rehber ile açıklanarak hem İdare'nin OECD ile aynı tarafta olup olmadığının gösterilmesi hem de mükellefin bu konuda aydınlatılması yerinde olacaktır.</li> <li>✓ 3 No'lu TF Tebliğ'inde Grup sinerjisinin gayri maddi hak olmadığı açıkça belirtilmelidir.</li> </ul>

## YASAL MEVZUAT: III. GRUP İÇİ HİZMETLER / DÜŞÜK DEĞERLİ HİZMETLER

Durum	Öneriler
❖ Düşük Katma Değerli Hizmetler, 3 No'lu Taslak Tebliğ'de yer bulamadı.	<ul style="list-style-type: none"> <li>✓ Düşük Katma Değerli Hizmetlerin iç mevzuata alınması</li> <li>✓ Hizmete kanıt oluşturacak belgelerin örnek bir listesi. Fayda testinin genel esaslarının belirlenmesi</li> </ul>
❖ Hizmetlerin belgelendirmesi ve hizmetlerden elde edilen ekonomik ve ticari faydanın ortaya konmasında gerek mükellef ve gerekse de İdare tarafında karmaşıklık yaşanmaktadır.	<ul style="list-style-type: none"> <li>✓ Grup şirketler için planlanan «Bölgesel Yönetim Hizmetleri» ne ilişkin KVK istisnaların yasal mevzuatımıza alınması ile inceleme elemanlarının grup içi hizmetlerin tamamen reddine ilişkin bakış açısından vazgeçmeleri</li> <li>✓ Yönetim hizmet bedellerine ilişkin İdare'nin stopaj eğilimini yeniden gözden geçirmesi</li> </ul> <p>Örn: Düşük değerli hizmetlere uygulanabilecek stopajın OECD tavsiyesi üzerine sadece hizmet maliyetine eklenen kar marjı üzerine uygulanması</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>✓ 3 No'lu Taslak TF Tebliğ'inde belirtilen "Bir veya daha fazla işgücünün transferi veya geçici görevlendirilmesi, aynı zamanda, belli koşullar ve varsayımlar altında, ilişkili kişiler arasında değerli bir know how veya diğer bir gayri maddi hakkın transferine de neden olabilecektir." ifadesine ait örneklerin "yeniden yapılandırma" ya da "gayri maddi haklar" konularına ilişkin konular ile örneklenmesi</li> </ul>

## YASAL MEVZUAT: IV. MALİ İŞLEMLER

Durum	Öneriler
❖ Mali İşlemler (mükellefler arasında en sık görülen işlem olarak grup içi kredi işlemleri) ile ilgili olarak gerek TF Rehberi (2010) gerekse mevcut Tebliğ örnekler zayıftır.	<ul style="list-style-type: none"> <li>✓ Cash box şirketlerin elde etmeleri gereken düşük karlılık, kredi garantörlük bedelleri, kredi yönetim komisyon bedelleri gibi konulara İdare'nin bakış açısını gösteren örneklerle yer verilmesi yerinde olacaktır.</li> <li>✓ Kredilere ilişkin karşılaştırmalılık analizi örnekleri (Kredi veren açısından, şirketin kredi vermek yerine elde edebileceği mevduat faizinin emsal görülmesi gibi genel durumların önüne geçmek açısından yerinde olacaktır.)</li> </ul>

## OECD ve YASAL MEVZUAT FARKLILIKLARI

### OECD ve YASAL MEVZUAT SÜREGELEN DİĞER YAKLAŞIM FARKLARI: İLİŞKİLİ KİŞİ TANIMI

Durum	Öneriler
<ul style="list-style-type: none"> <li>❖ Tanımın çok geniş olması</li> <li>❖ Tanımın subjektif unsurlar içermesi</li> <li>❖ Menfaat çatışması olan durumların dikkate alınmaması</li> <li>❖ %10'luk sınırın bazı durumlarda etkisiz kalması</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>✓ Tebliğ açıklamalarının gözden geçirilip daha belirgin sınırlar konulması</li> <li>✓ Denetim elemanlarına ortada bir menfaat birliği olmaması durumunda işlemin kontrol edilen işlem olmadığını tespit etme imkanının tanınması</li> </ul>

### OECD ve YASAL MEVZUAT SÜREGELEN DİĞER YAKLAŞIM FARKLARI: HAZİNE ZARARI

Durum	Öneriler
<ul style="list-style-type: none"> <li>❖ Hazine zararından kasıt, emsallere uygunluk ilkesine aykırı olarak tespit edilen fiyat ve bedeller nedeniyle kurum ve ilişkili kişiler adına tahakkuk ettirilmesi gereken her türlü vergi toplamının eksik veya geç tahakkuk ettirilmesidir.</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>✓ Kurumlar vergisi matrahının aşındırılmasına yönelik bir güvenlik müessesesi olan TF ile ilgili olarak diğer vergilerin de dikkate alınması, OECD yaklaşımından tamamen sapmaktadır.</li> <li>✓ OECD yaklaşımında bazı ülkelerin (Türkiye dahil) referans aldığı ikincil düzeltme, emsaline uygun olmayan bedelin örtülü kar dağıtımına istinaden kurum stopajı ile zaten yapılmaktadır.</li> <li>✓ Kaynağı OECD Model Anlaşması Madde 9 olan emsallerine uygunluk ilkesi, kurum gelirini korumaya yönelik oluşturulmuştur.</li> </ul>

## OECD ve YASAL MEVZUAT SÜREGELEN DİĞER YAKLAŞIM FARKLARI: EMSAL VERİ

Durum	Öneriler
❖ Gerekli düzeltimlerin yapılması sonrası İç ve Dış Emsal Kavramı kabul edilmiştir.	✓ Özellikle kar bazlı yöntemlerde dış emsal analizlerinin test edilen şirket ile birebir aynı şirket olamayacağının kabulü.
❖ Ancak özellikle dış emsal veriler ile ilgili olarak İdare ve Mükellef nezdinde güvensizlik söz konusudur.	✓ Türkiye’de mükellefin ulaşabileceği bağımsız şirketlere ait mali verilerin olduğu bir veri tabanı bulunmadığından, Tebliğ’deki örneklerde yabancı veri tabanlarının (sektör ve coğrafi özelliklere göre) kullanılabilirliğine ilişkin örnek verilmesi ✓ Emsal verilerde yapılacak düzeltmelere ilişkin örnekler (Türkiye’nin ülke riskini de dikkate almak suretiyle yapılacak düzeltmelere ya da emsal şirketler üzerinde yapılacak düzeltmelere karşı İdare’nin duruşunu bilmiyoruz. Tebliğ’de “ilgili gerekli düzeltmeler” açıklamasına karşılık olarak her hangi bir örnek yer almıyor (Ülke risk düzeltmesi, çalışma sermayesi düzeltmesi vb) ✓ 3 No’lu TF Tebliğ’i 10.3’te yer alan lisans bedeli örneğinde farklı sektör verilerinin emsal olarak kullanılması ve “net satış hasılatı” gibi tek bir göstergeye indirgenmesine ilişkin örneğin değiştirilmesi

## OECD ve YASAL MEVZUAT SÜREGELEN DİĞER YAKLAŞIM FARKLARI: GİZLİ EMSAL

Durum	Öneriler
❖ Mevcut incelemelerde Mükellef tarafından ulaşılamayacak bilgilerin, İdare tarafından dış emsal bedel olarak kullanılması	✓ İdare tarafından gizli emsal kullanım alışkanlığının terk edilmesi. ✓ Gizli emsal kullanılması durumunda; ▪ Bilgilerin, emsal alan şirketin gizliliğini belirli sınırlar içerisinde muhafaza etmek koşulu ile incelenen mükellef ile paylaşılması ▪ İncelenen mükellefin bu emsal karşısında kendisini savunmasına imkan sağlanması (Kaynak: OECD Gelişmekte olan ülkeler Değerlendirme Raporu)

\* 5520 sayılı Kararın 13 üncü maddesine göre transfer fiyatlandırmasa ilişkin olarak değiştirilen kanunlarla Gelir Vergisi Kanunu’nun 43 üncü maddesinin birinci fıkrasının (5) numaralı bendine göre işletme seçimine supanlık için ithale veya veya serürlü satışla idarene katma değer vergisi hariç)

## KARŞILAŞTIRMALI ÜLKE UYGULAMALARI

### KARŞILAŞTIRMALI ÜLKE UYGULAMALARI

TP	İngiltere	Almanya	Hollanda	Hindistan	Çin
Vergi idarelerinde gizli emsaller kullanılmakta mıdır?	Evet. Ancak inceleme kapsamında kayıt olarak değil, inceleme yapılacak kuruluşun tespiti amacıyla.	Evet, bazen. Ancak mahkemede kayıt olarak değil, inceleme yapılacak kuruluşun tespiti amaçlıdır.	Evet. Ancak inceleme kapsamında kayıt olarak değil, inceleme yapılacak kuruluşun tespiti amaçlıdır.	Evet. Gizli emsallerin kullanılmasıyla doğru olmadığı doğrultusunda emsal kararlar bulursa da, gizli emsaller kullanılmaktadır.	Evet. Yasalar dahilinde, gizli emsallerin kullanılabilirliği güvence altına alınmıştır.
İlgili kişi tanımları	Oy hakkı, yönetim kontrolü ve hissedarlık yapısı kapsamında %40 - %50 oranında pay sahibi olanlar. Finansman işlemleri için ise bu oranlardan çok daha düşük. İlgili bulursa da ilgili olarak değerlendirilebilir.	Doğrudan ve dolaylı olarak hissedar ve yönetim kontrolü kapsamında %25 ve daha fazla paya sahip olanlar.	Yönetim, kontrol ya da sermayede direkt ya da dolaylı el/kontrol bulunanlar.	•%25 ve daha fazla oy hakkı •Ham maddeler Alım/Ticari mal satışlarının %90 ve üstü •Yönetim kurulu üyeleri ve yönetici direktörlerin oranlarında %50 ve daha fazla paya sahip •Gayri maddi haklar kapsamında bağlanmış •Varlıkları %51 ve daha fazlasına denk gelen borçlanma	Pay, yönetim yada kontrolde %25 ve üstü direkt yada dolaylı pay sahibi olanlar. Bir üst seviye iştirak %25 ve üstü pay sahibi ise alt seviyede ki kuruluş %100 iştirak sayılır. Diğer kriterler de göz önünde bulundurulur.
TF denetimi genel vergi denetiminden farklı mıdır?	HMRC (Her Majesty's Revenue and Customs). TF'ye özel denetim söz konusu değildir.	Federal Ministry of Finance (Bundesministerium der Finanzen – BMF); Federal Tax Office (Bundeszentralamt für Steuern – BZSt). TF'ye özel denetim söz konusu değildir.	Dutch Tax Authorities (DTA). TF'ye özel denetim söz konusu değildir.	Central Board of Direct Taxes (CBDT). TF'ye özel denetim söz konusu değildir.	The State Administration of Taxation (SAT). TF'ye özel denetim söz konusu değildir.
TF denetimi ne kadar sınırlıdır?	İlgili vakaya göre değişmektedir. Hem kayıtlar hem rapor dikkate alınmakta olup, halihazırda TF dokümantasyonun bulunması, vergi otoritelerinin inisiyatifinde olmakla birlikte cezai indirim sağlayabilir/ dokümantasyon eksikliği sebebiyle uygulanacak ek cezaları engelleyebilir.	İlgili vakaya göre değişmektedir. Hem kayıtlar hem rapor dikkate alınmakta olup, halihazırda TF dokümantasyonun bulunması, vergi otoritelerinin inisiyatifinde olmakla birlikte cezai indirim sağlayabilir/ dokümantasyon eksikliği sebebiyle uygulanacak ek cezaları engelleyebilir.	İlgili vakaya göre değişmektedir. Hem kayıtlar hem rapor dikkate alınmakta olup, halihazırda TF dokümantasyonun bulunması, vergi otoritelerinin inisiyatifinde olmakla birlikte cezai indirim sağlayabilir/ dokümantasyon eksikliği sebebiyle uygulanacak ek cezaları engelleyebilir.	İlgili vakaya göre değişmektedir. Hem kayıtlar hem rapor dikkate alınmakta olup, halihazırda TF dokümantasyonun bulunması, vergi otoritelerinin inisiyatifinde olmakla birlikte cezai indirim sağlayabilir/ dokümantasyon eksikliği sebebiyle uygulanacak ek cezaları engelleyebilir.	İlgili vakaya göre değişmektedir. Hem kayıtlar hem rapor dikkate alınmakta olup, halihazırda TF dokümantasyonun bulunması, vergi otoritelerinin inisiyatifinde olmakla birlikte cezai indirim sağlayabilir/ dokümantasyon eksikliği sebebiyle uygulanacak ek cezaları engelleyebilir.

## KARŞILAŞTIRMALI ÜLKE UYGULAMALARI

TP	İngiltere	Almanya	Hollanda	Hindistan	Çin
Vergi idarelerince gizli emsaller kullanılmakta mıdır?	Evet. Ancak inceleme kapsamında kanıt olarak değil, inceleme yapılabilecek kuruluşun tespiti amacıyla.	Evet, bazen. Ancak mahkemede kanıt olarak değerlendirilme seviyesi daha düşüktür.	Evet. Ancak inceleme kapsamında kanıt olarak değil, inceleme yapılacak kuruluşun tespiti amacıyla.	Evet. Gizli emsallerin kullanılmamasına doğru olmadığı doğrultusunda emsal kararlar bulunsa da, gizli emsaller kullanılmaktadır.	Evet. Yatırımcıların, gizli emsallerin kullanılabileceği güvene altına alınmaz.
İlgili kişi tasarı	Oy hakkı, yönetim kontrolü ve hissedarlık payı kapsamında %40 - %50 oranında pay sahibi olabilir. Finansman işlemleri için ise bu oranlardan çok daha düşük ilgilili bulunsa da ilgili olarak değerlendirilebilir.	Direk ve dolaylı olarak hissedar ve yönetim kontrolü kapsamında %25 ve daha fazla paya sahip olabilir.	Yönetim, kontrol yada sermayede direkt yada dolaylı eksi/koşul bulunabilir.	•%25 ve daha fazla oy hakkı •Ham maddeler/Alım/Ticarî mal sahipliği %90 ve üstü •Yönetim kurulu üyeleri ve yönetici direktörleri oranlarında %50 ve daha fazla yetkiye sahip •Gayri maddi haklar kapsamında bağlanabilir. •Varlıkları %51 ve daha fazlasına denk gelen borçlanma	Pay, yönetim yada kontrolde %25 ve üstü direkt yada dolaylı pay sahibi olabilir. Bir üst seviye iştirake %25 ve üstü pay sahibi ise alt seviyedeki kuruluş %100 iştirak sayılır. Diğer kriterler de göz önünde bulundurulur.
TF denetimi genel vergi denetiminden farklı mıdır?	HMRC (Her Majesty's Revenue and Customs). TF'ye özel denetim söz konusu değildir.	Federal Ministry of Finance (Bundesministerium der Finanzen - BMF). Federal Tax Office (Bundeszentrale für Steuern - BZSt). TF'ye özel denetim söz konusu değildir.	Dutch Tax Authorities (DTA). TF'ye özel denetim söz konusu değildir.	Central Board of Direct Taxes (CBDT). TF'ye özel denetim söz konusu değildir.	The State Administration of Taxation (SAT). TF'ye özel denetim söz konusu değildir.
TF denetimi ne kadar sürmektedir?	İlgili vakaya göre değişmektedir. Hem kayıtlar hem rapor dikate alınmakta olup, halihazırda TF dokümantasyonun bulunması, vergi otoritelerinin inisiyatifinde olmakla birlikte cezai indirim sağlayabilir/ dokümantasyon eksikliği sebebiyle uygulanacak ek cezaları engelleyebilir.	İlgili vakaya göre değişmektedir. Hem kayıtlar hem rapor dikate alınmakta olup, halihazırda TF dokümantasyonun bulunması, vergi otoritelerinin inisiyatifinde olmakla birlikte cezai indirim sağlayabilir/ dokümantasyon eksikliği sebebiyle uygulanacak ek cezaları engelleyebilir.	İlgili vakaya göre değişmektedir. Hem kayıtlar hem rapor dikate alınmakta olup, halihazırda TF dokümantasyonun bulunması, vergi otoritelerinin inisiyatifinde olmakla birlikte cezai indirim sağlayabilir/ dokümantasyon eksikliği sebebiyle uygulanacak ek cezaları engelleyebilir.	İlgili vakaya göre değişmektedir. Hem kayıtlar hem rapor dikate alınmakta olup, halihazırda TF dokümantasyonun bulunması, vergi otoritelerinin inisiyatifinde olmakla birlikte cezai indirim sağlayabilir/ dokümantasyon eksikliği sebebiyle uygulanacak ek cezaları engelleyebilir.	İlgili vakaya göre değişmektedir. Hem kayıtlar hem rapor dikate alınmakta olup, halihazırda TF dokümantasyonun bulunması, vergi otoritelerinin inisiyatifinde olmakla birlikte cezai indirim sağlayabilir/ dokümantasyon eksikliği sebebiyle uygulanacak ek cezaları engelleyebilir.

## KARŞILIKLI UZLAŞMA SÜRECİ (MAP)

- MAP (Mutual Agreement Procedure) - Çifte Vergilendirmeyi Önleme anlaşmaları imzalanmış olan Ülke temsilcilerinin, ilgili sözleşmelerin farklı yorumlanması yada uygulanması ve transfer fiyatlandırmasını da içeren süreçler kapsamında gerçekleştirilecek olan uyumsuzlukların çözümü için tüm OECD ülkeleri tarafından kabul gören bir mekanizmadır.
- 2014 yıl sonu itibarıyla OECD üyesi ülkeleri genelinde toplamda 5423 adet MAP vakası bulunmakta olup bu istatistikler, 2013 yılına göre %19 artışa işaret etmektedir.
- 2010 - 2014 yılları arasında MAP süreçlerinin sonuçlanması ortalama 25 ay olarak gözlemlenmiştir.

Ortalama MAP Süreci Tamamlanma Süresi (Ay)					
2010	2011	2012	2013	2014	
27	25	25	24	24	

- Aşağıdaki tablolarda, Türkiye'yi de içeren OECD ülkeleri ve Çin Halk Cumhuriyeti için, yıllar itibarıyla yeni başlatılan ve yıl sonlarındaki toplam MAP istatistikleri sunulmuştur.

Yeni MAP Süreçleri						Yıl Sonu MAP Sayısı					
	2010	2011	2012	2013	2014		2010	2011	2012	2013	2014
Almanya	150	306	277	267	374	Almanya	484	702	787	858	1029
Hollanda	51	34	83	75	87	Hollanda	97	99	140	123	198
Türkiye	4	0	0	2	2	Türkiye	8	4	2	4	4
İngiltere	68	54	69	79	117	İngiltere	131	133	143	160	190
Çin		N/A	23	29		Çin		N/A		43	55
TOPLAM	1341	1624	1678	1910	2266	TOPLAM	3328	3838	4073	4566	5423



## TF İNCELEMELERİNDE VAKA ÖRNEKLERİ ÇEK CUMHURİYETİ

Vaka Özeti	Çek Cumhuriyeti'nde yerleşik bir üretici kuruluş, ürünlerin dış pazara satılması amacıyla, kendi iştirakine mallarının satışını gerçekleştirmiştir. İncelemeye konu mali yılda üretici firma faaliyet zarar etmiştir.
Eleştiri Konusu	İnceleme elemanınca ilgili mali yılda oluşan faaliyet zararının, üretici kuruluşun hakim şirketi tarafından karşılanması gerektiği iddia edilmiştir.
Dayanak / TF Metodu	Vergi idaresi, metodolojik eksiklikler içeren birçok karşılaştırmalı analiz gerçekleştirmiştir. Ör: EBIT karlık seviyesinde ilgili dönemlerde zarar elde eden şirketlerin analize dahil edilmemesi veya uygun nicel analizlerin gerçekleştirilmemiş olması. Vergi idaresi ayrıca, Çek firmasının, spesifik koşulların ve bazı ekonomik durumların (örneğin şirketi direkt etkileyen hava koşulları) üretimi gerçekleştirilen ürünlere olan talep üzerinde yüksek etkisi olduğunu ve zararın nedeninin söz konusu koşullar olduğu açıklamalarını göz ardı etmiştir.
Sonuç	Yerel mahkeme, fason üretici veya tam teşekküllü üretici şeklinde gerçekleştirilen sınıflandırmaların yalnızca bir model tanımlaması olduğu, önemli olan hususun, kuruluşun fiili fonksiyon, risk ve varlık analizinin temel alması ve risk dağılımını desteklemesi gerektiği yönünde karara varmıştır.

## TF İNCELEMELERİNDE VAKA ÖRNEKLERİ KORE

Vaka Özeti	Çok uluslu şirketler bünyesindeki Kore'de yerleşik bir kuruluş ve hakim şirketi arasında gerçekleştirilen lisans anlaşması, Kore'de yerleşik kuruluş, royalty ödemelerine ek olarak hakim şirkete net satışlarının %4'ü oranında "uluslararası pazarlama ücreti" kapsamında ödeme gerçekleştirmektedir. Kore Gümrük İdaresi, uluslararası pazarlama ücretleri üzerinden yaklaşık 5.9 milyar KRW'luk (yaklaşık 5.5 milyon ABD Doları) ek gümrük vergisi ödenmesi doğrultusunda bir inceleme ve eleştiri yöneltmiştir.
Eleştiri Konusu	Uluslararası Pazarlama Ücreti, esas olarak marka kullanımına bağlı mı değerlendirilmelidir? (Ör: Royalty)
Dayanak / TF Metodu	İdare mahkemesi: Uluslararası pazarlama ücretinin, merkezin fiili reklam maliyetlerine değil Kore iştirakinin net satışlarına dayanmakta olduğunu tespit etmiştir. Lisans anlaşmasına göre, uluslararası pazarlama maliyetleri, marka için ödenen royalty tutarında artış olmaksızın temin edilecektir. Kore iştiraki ilgili ödemelerin "royalty" olarak değerlendirilmesi sebebiyle ilgili tutar üzerinden stopaj ödemiştir.
Sonuç	Yüksek mahkeme, kararı bozarak uluslararası pazarlama ödemelerinin gerçek anlamda hakim şirket tarafından katlanılmış olan uluslararası pazarlama giderlerine istinaden gerçekleştirilmiş olduğu sonucuna varmıştır. Yüksek mahkeme, Kore gümrük yetkililerinin, pazarlama ücretleri üzerine gümrük vergileri getirmek ile uluslararası pazarlama ücretlerinin özünü yanlış yorumlamış olduğunu ve böylece imzalanan sözleşme ile uyumadığını belirtmiştir. Ek olarak, Şirketler arasındaki lisans anlaşmasının, uluslararası pazarlama ücretlerinin, royalty ödemelerinden farklı olduğunun net bir şekilde açıklandığını belirtmiştir.



## TF İNCELEMELERİNDE VAKA ÖRNEKLERİ HİNDİSTAN

<b>Vaka Özeti</b>	Hindistan'da faaliyet gösteren bir vergi mükellefi, ilişkili tarafları ile gerçekleştirmiş olduğu işlemlerin emsallerine uygunluğunu test etmek amacıyla en uygun TF yöntemi olarak İşleme Dayalı Net Kar Marjı yöntemini kullanmış olup bu kapsamda gerçekleştirilen TF analizlerinde karşılaştırılabilir olarak 6 firma seçmiştir.
<b>Eleştiri Konusu</b>	TF incelemesi kapsamında, firmanın hammadde olarak kullanılan bir ana maddenin sadece bir karşılaştırılabilir firma tarafından kullanıldığı (Penicillin-G) iddiası da dâhil olmak üzere şirket tarafından seçilen 6 karşılaştırılabilir firmayı çeşitli gerekçelerle reddetmiştir.
<b>Dayanak / TF Metodu</b>	Bunun yerine, TF memuru, ölçüt olarak, Penicillin-G'yi hammadde olarak kullanan 3 firmayı seçmiştir (bu şirketlerin hammadde kullanımının boyutlarını belirtmeyerek).
<b>Sonuç</b>	Mahkeme, bazı şirketlerin, Penicillin-G'nin yalnızca küçük bir yüzdesini hammadde olarak kullansalar bile, karşılaştırılabilir oldukları kararına varmıştır. Yüksek mahkeme, bu kararı onaylayıp, marj temelli bir yöntem kullanımının (ör: işleme dayalı net kar marjı) uygun olduğunu ve şirketlerin işlevlerinin benzer olmasının karşılaştırılabilir olarak kabul edilebilmesi amacıyla yeterli olduğunu belirtmiştir.