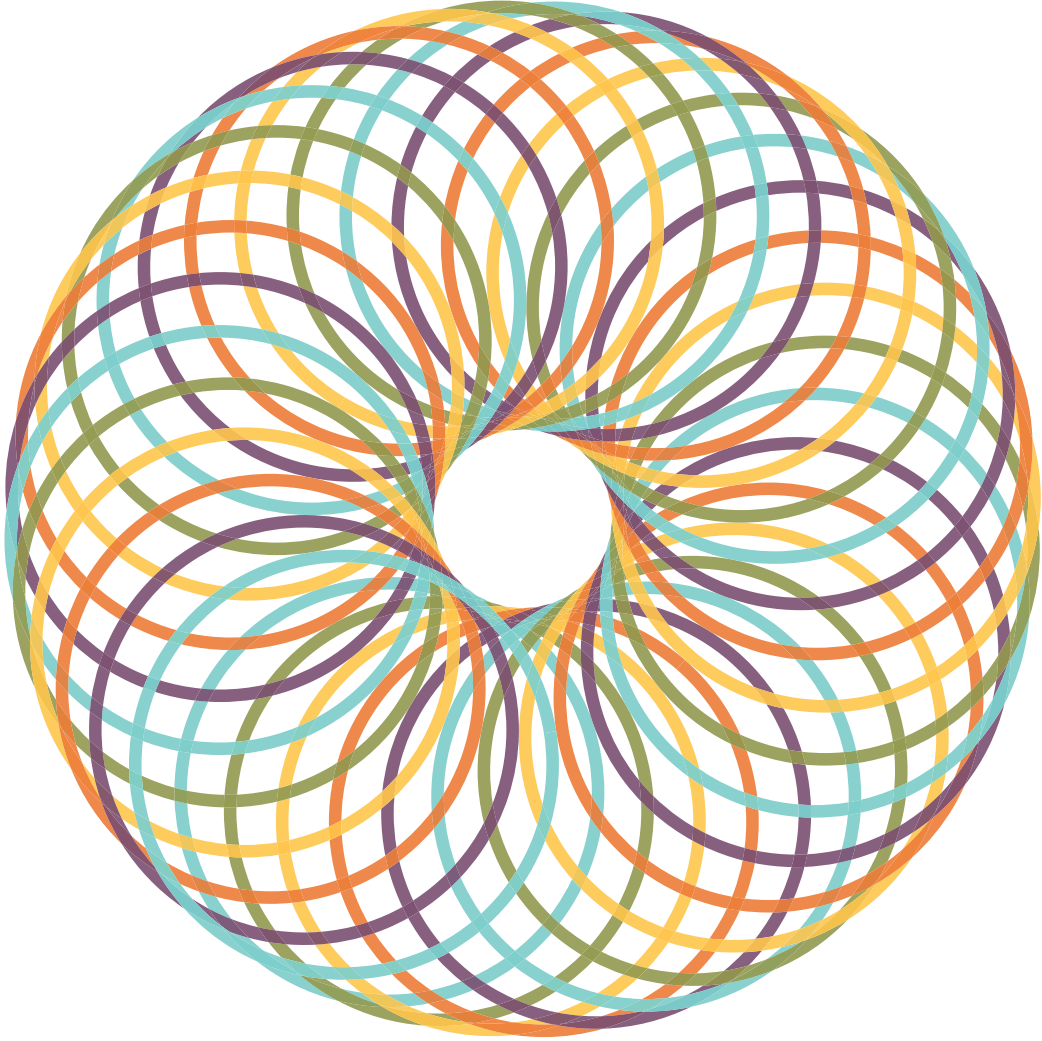


Deloitte.



**Transfer fiyatlandırması
alanında en sık karşılaşılan
uymazlık konuları**

Önsöz

Modern transfer fiyatlandırması kavramlarının, yöntemlerinin ve mevzuatının Türk piyasasında yerini alması 2007 yılına kadar uzansa bile bu 8 yıllık yolda arkamıza dönüp baktığımızda piyasanın pratik sorunlarının çözümü için ne yazık ki çok fazla yol kat edemediğimizi görüyoruz. Hala transfer fiyatlandırmasının temel kavramları üzerinde bir anlaşmaya varamamanın getirdiği tartışmaları yaşıyoruz. Bu bilgilendirme broşürünün konusu olan ve bugünlerde sıkça rastladığımız uyumsuzluk örnekleri de bu uyumsuzluğun taraflarının temel transfer fiyatlandırması konularına ne kadar farklı bakış açılarından bakabildiklerini göstermektedir. Büyük ölçekte uyumsuzluklar kaçınılmaz olarak verimsizliği de beraberinde getirir. Bu nedenle önümüzdeki zaman diliminde bu uyumsuzlukları hızlı ve adil bir şekilde aşmak için temel transfer fiyatlandırması kavram ve konuları üzerinde bir fikir birliğine varmamız gerekiyor. Bu konuda şanslıyız: tüm dünyada transfer fiyatlandırması mevzuatı ve pratiği ağırlıklı olarak OECD (Ekonomik İşbirliği ve Kalkınma Örgütü) prensiplerine dayandığı için temel transfer fiyatlandırması kavramları üzerinde küresel bir fikir birliğine ulaşmak aslında sandığımızdan daha kolay. O halde, transfer fiyatlandırması konusunun öneminin sürekli artmakta olduğu önümüzdeki günlerde pratik sorunlarımızı çözmek için uyumsuzlukların temelindeki yaklaşım farklarını çok iyi anlayıp değerlendirmemiz gerekiyor. Bu çalışmanın sizlere uyumsuzlukların temelindeki yaklaşım farklarını değerlendirme ve çözüme konusunda yararlı olacağını umuyor, ihtilaflardan uzak başarılı bir çalışma hayatı diliyoruz.



Özgür Toros
Ortak

En çok ihtilafa konu olan hususlar

Yükümlüler ile İdare arasında en çok ihtilafa konu edilen hususlar aşağıda yer almaktadır:

1) Grup içi hizmetler aslında sağlanmamıştır gerekçesi

Bu tip eleştirilerde, grup içi hizmet faturaları hizmetin sağlanmadığı gerekçesiyle topyekûn reddedilmektedir.

Bu tür eleştirilerde savunma, söz konusu hizmetlerin fiilen sağlandığının ispatı ile oluşturulur. Bunun tek bir yolu yoktur; savunmada alınan hizmetin somut sonuçları (örneğin bilgi-işlem hizmetlerinde), alınan hizmetin verildiğinin dolaylı göstergeleri (örneğin, danışmanlık hizmetlerinde toplantı tutanakları, görüş yazıları, seyahat belgeleri) ile yapılabilir.

2) Grup içi hizmetler sağlansa bile hizmeti alan tarafa operasyonel ve/veya ticari fayda sağlamamaktadır gerekçesi

Bu tip eleştirilerde, grup içi hizmet faturaları hizmetin alan tarafa operasyonel ve/veya ticari fayda sağlamadığı gerekçesiyle topyekûn reddedilmektedir.

Bu tür eleştirilerde savunma, söz konusu hizmetlerin şirket içinden veya endüstriden somut örneklerle hizmeti alan tarafa fayda sağladığının desteklenmesi (bu aynı zamanda hizmetlerin sahiplik faaliyeti olarak sınıflandırılmayacağını da gösterir) ile oluşturulur. Bunun için hem hizmeti veren grup şirketlerinin hem de hizmeti alan grup şirketlerinin operasyonel bölümleri ile ayrıntılı görüşmeler yaparak hizmetin ekonomik mahiyeti ve sonuçları konusunda derinlemesine bilgi derlemek gerekmektedir.

3) Grup içi hizmetler sahiplik faaliyettir gerekçesi

Bu tip eleştirilerde, grup içi hizmet faturaları hizmetin sahiplik faaliyeti olduğu gerekçesiyle topyekûn reddedilmektedir. Burada sahiplik faaliyetinden kasıt şudur: bir grup üyesinin (genelde iştirakçi şirket ya da yerel holding şirketi) sadece bir ya da birden fazla grup üyesinde sahiplik menfaati için yaptığı faaliyet, mesela yasal hisse sahipliğidir. Bu tür faaliyetlerin bir yatırımcının (örneğin bir holding şirketinin) yatırımına (örneğin, bir iştirakine) göz kulak olmak için yaptığı işlevler olduğu için yatırıma faturalanmasının doğru olmayacağıın altı çizilmektedir.

Bu tür eleştirilerde savunma, söz konusu hizmetlerin şirket içinden veya endüstriden somut örneklerle hizmeti alan tarafa fayda sağladığının desteklenmesi ile oluşturulur. Bunun için hem hizmeti veren grup şirketlerinin hem de hizmeti alan grup şirketlerinin operasyonel bölümleri ile ayrıntılı görüşmeler yaparak hizmetin ekonomik mahiyeti ve sonuçları konusunda derinlemesine bilgi derlemek gerekmektedir.

4) Gizli emsal kullanımıyla kurumlar vergisi matrahının artırılması

Bu tip eleştirilerde mükellefin kullandığı emsal verileri yerine İdare'nin önerdiği fakat detaylarını açıklamadığı emsal verilerinin kullanılmasının gerektiği öne sürülerek emsallere uygun fiyat/bedel yeniden hesaplanmaktadır.

Bu tür eleştirilerde gizli emsalin delil niteliğinin olmadığı çünkü hukuktaki “silahların eşitliği” ilkesine açıkça aykırı olduğunun altı çizilir. Ayrıca İdare tarafından Türk transfer fiyatlandırması mevzuatının gerekçesi olarak açıklanan OECD transfer fiyatlandırması prensiplerine de alenen aykırıdır. Bu durumda savunma için Mükellefin kullandığı emsallerin incelenen işlemlerle karşılaştırılabilirliğinin daha yüksek olduğu, dolayısıyla İdare'nin öne sürdüğü emsallerden daha makbul olduğunu ispatlamak gerekmektedir. Her iki emsal setinin de incelenen işlemlerle karşılaştırılabilirliğini tartmak için karşılaştırılmakta olan mal veya hizmetlerin nitelikleri, ilişkili ve ilişkisiz kişilerin yerine getirdikleri işlevler ve üstlendikleri riskler, işlemlerin gerçekleştiği pazarın yapısı (pazar hacmi, pazarın yeri gibi) ve pazardaki ekonomik koşullar ile kurumların iş stratejilerini dikkate almak gerekmektedir. Bunun için de İdare'nin emsallerinin bu boyutları hakkında bilgi edinmek gerekmektedir. Oysa İdare'nin emsalleri gizli tutması buna müsaade etmemektedir.

5) Grup içi işlemlerde sadece hazine zararı doğuran bir alt kümeye odaklanılması

Bu tip eleştirilere ilişkili işlemlerin tamamının emsallere uygun bir sonuca işaret etmesi ancak özellikle seçilmiş bir alt kümesinin emsallere uygun olmayan bir sonuç vermesi durumunda rastlanmaktadır. Örnek olarak, toplam ilişkili alım maliyetlerinin emsallere uygun olduğu ancak özellikle seçilmiş bir alt kümesinin emsallerinden yüksek olduğu durumlar veya yılsonu itibarıyla işlemsel karlılığın emsallere uygun olduğu fakat belli bir çeyrekte emsallerinden düşük olduğu durumlar verilebilir.

Bu tür eleştirilerde İdare'nin yaklaşımının hatalı bir karşılaştırılabilirlik analizine dayalı olduğu, bu nedenle sağlıklı sonuçlar vermediği savunulur. Örneğin, tüm işlemlerin belli bir alt kümesine odaklanması mükellefin mevcut iş stratejilerinin dikkate alınmaması sonucunu doğurabilir ki bu da karşılaştırılabilirliği azaltarak/yok ederek analizin güvenilirliğini azaltmakta/yok etmektedir. Ya da incelenen belli bir çeyrekteki işlemsel karlılığın emsallerin tam yıl karlılığıyla karşılaştırılması mevsimsellik etkilerini tamamen analiz dışında bırakarak karşılaştırılabilirliği azaltmakta/yok etmektedir gibi.

6) Mükellefin kullandığı transfer fiyatlandırması yönteminin reddi ve alternatif yöntem önerilmesi

Bu tip eleştirilerde İdare mükellefin kullandığı yöntemi reddedip daha fazla vergi matrahına yol açacak alternatif bir yöntem önermektedir. Mesela, mükellefin kullandığı işleme dayalı net kar marjı yönteminin reddedilip emsallere uygun bedel/fiyatın karşılaştırılabilir fiyat yöntemiyle hesaplanması gibi.

Bu tür eleştirilerde savunma mükellefin kullandığı yöntemin incelenen işlemin şartlarına daha uygun olduğunu savunarak yapılır. Bu hem mükellefin kullandığı yöntemin teknik olarak daha doğru (mesela, incelenen işlemdeki işlev/risk dağılımına daha uygun olduğunu göstererek) olduğunu savunarak hem de İdare'nin alternatif yönteminde kullandığı emsallerin makbul olmadığını (mesela, fiyat karşılaştırması yapmanın aslında güvenilir olmadığını göstererek) savunarak yapılabilir.

7) Başka grup içi işlemlerin emsal olarak kullanılması

Bu tip eleştirilerde İdare belli bir grup içi işlem sonuçlarını analiz etmek için yine başka bir grup içi işlem sonuçlarını kullanmaktadır.

Bu tür eleştirilerde savunma İdare'nin teknik bir hata yaptığı üzerine kurulur. Transfer fiyatlandırması mevzuatına göre grup içi işlemlerin emsal niteliği olamaz. Ancak grup içi transfer fiyatlandırması politikasının uygulanma tutarlılığı hakkında bilgi verebilirler.

8) Yurt dışı kaynaklı emsal verilerinin kabul edilmemesi

Bu tip eleştirilerde mükellefin kullandığı yurt dışı veri tabanlarından elde edilen emsal verileri incelenen işlemin ekonomik özellik ve şartlarına uygun olmadığı gerekçesiyle kabul edilmemekte, yerine İdare'nin önerdiği başka emsal verilerinin kullanılması gerektiği öne sürülerek emsallere uygun fiyat/bedel yeniden hesaplanmaktadır.

Bu tür eleştirilerde savunma İdare'nin karşılaştırılabilirlik analizini doğru yapmadığı üzerine kurulur. Olası iki emsalin hangisinin test edilen işleme daha yakın olduğunu tespit etmek için olası emsaller ve test edilen işlem arasında karşılaştırılabilirlik analizlerinin yapılması gerekmektedir. Karşılaştırılabilirlik sadece coğrafya boyutuna indirilemez. Transfer fiyatlandırması mevzuatına göre grup içi işlemlerin emsal niteliği olamaz. Ancak grup içi transfer fiyatlandırması politikasının uygulanma tutarlılığı hakkında bilgi verebilirler.

9) Transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtılan kurum tarafından düzeltme yapılamaması

Bu tip eleştirilerde İdare transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtan kurumun geçmiş yıl zararlarının azaltılmasını onaylamakta ancak örtülü kazanç dağıtılan kurumda paralel bir düzeltme yapılmasını eleştirmektedir.

Bu tür eleştirilerde savunma transfer fiyatlandırması müessesesinde düzeltme işlemlerinin hem örtülü kazanç dağıtan hem de dağıtılan kurumlarda paralel olarak yapılması prensibine dayandırılır. Mevcut durumda paralel düzeltme mekanizmasının işlemeyişinin geçmiş yıl zararlarının var olması şeklinde özel bir durumdan kaynaklandığı, geçmiş yıl zararlarının azaltılmasıyla örtülü kazanç dağıtan kurumun belli haklarından feragat ettiği bunun telafisinin de örtülü kazanç dağıtılan kurumda yapılması gerektiği öne sürülür.

Neden Deloitte?

Transfer fiyatlandırmasına ilişkin ihtiyaç duyduğunuz destek konusunda Deloitte'un sunduğu global kaynaklara, bilgi birikimine, uzmanlığa ve tecrübeye güvenebilirsiniz.

- Transfer fiyatlandırması proje tecrübesine dayalı ve uluslararası kalitede çözümler
- Global belgelendirme çalışmalarında Deloitte uluslararası transfer fiyatlandırması profesyonelleri ağının sağladığı sinerji
- Transfer fiyatlandırması hizmetleri konusunda özelleşmiş seçkin hizmet ekibi ve uzun vadeli hizmet vizyonu
- Özellikle transfer fiyatlandırması analizleri konusunda Türkiye'deki en yüksek pratik tecrübeye sahip ekip

Daha fazla bilgi için

Ahmet Cangöz
Vergi Hizmetleri Lideri
Ortak
acangoz@deloitte.com

Özgür Toros
Ortak
ozgurtoros@deloitte.com

Deloitte Türkiye

İstanbul Ofisi

Deloitte Values House
Maslak No1
34398
İstanbul
+90 (212) 366 60 00

Ankara Ofisi

Armada İş Merkezi
A Blok Kat:7 No:8
Söğütözü, Ankara
06510
+90 (312) 295 47 00

İzmir Ofisi

Punta Plaza 1456 Sok.
No:10/1 Kat:12
Daire:14 - 15
Alsancak, İzmir
+90 (232) 464 70 64

Bursa Ofisi

Zeno Center İş Merkezi
Odunluk Mah. Kale Cad.
No:10 d
Nilüfer, Bursa
+90 (224) 324 25 00

Çukurova Ofisi

Günep Panorama İş Merkezi
Reşatbey Mah. Türkkuşu Cad.
Bina No:1 B Blok Kat:7
Seyhan, Adana
+90 (322) 237 11 00



www.deloitte.com.tr



Deloitte; İngiltere mevzuatına göre kurulmuş olan Deloitte Touche Tohmatsu Limited ("DTTL") şirketini, üye firma ağındaki şirketlerden ve ilişkili tüzel kişiliklerden bir veya birden fazlasını ifade etmektedir. DTTL ve üye firmalarının her biri ayrı ve bağımsız birer tüzel kişiliktir. DTTL ("Deloitte Global" olarak da anılmaktadır) müşterilere hizmet sunmamaktadır. Global üye firma ağımla ilgili daha fazla bilgi almak için www.deloitte.com/about adresini ziyaret ediniz.

Deloitte, denetim, danışmanlık, finansal danışmanlık, risk danışmanlığı, vergi ve ilgili alanlarda, birçok farklı endüstride faaliyet gösteren özel ve kamu sektörü müşterilerine hizmet sunmaktadır. Deloitte her beş Fortune Global 500® şirketinden dördüne hizmet verirken, dünya çapında farklı bölgelerde 150'den fazla ülkede yer alan global üye firma ağı ile, müşterilerinin iş dünyasında karşılaştıkları zorlukları aşmalarına destek olmak ve başarılarına katkıda bulunmak amacıyla dünya standartlarında yüksek kalitede hizmetler sunmaktadır. Deloitte'un 245.000'i aşan uzman kadrosunun iz bırakan bir etkiyi nasıl yarattığı konusunda daha fazla bilgi almak için Facebook, LinkedIn ya da Twitter sayfalarımızı takip ediniz.

Bu belgede yer alan bilgiler sadece genel bilgilendirme amaçlıdır ve Deloitte Touche Tohmatsu Limited, onun üye firmaları veya ilişkili kuruluşları (birlikte, "Deloitte Network" olarak anılacaktır) tarafından profesyonel bağlamda herhangi bir tavsiye veya hizmet sunmayı amaçlamamaktadır. Şirketinizi, işinizi, finansmanınızı ya da mali durumunuzu etkileyecek herhangi bir karar ya da aksiyon almadan, yetkin bir profesyonel uzmana danışın. Deloitte Network bünyesinde bulunan hiçbir kuruluş, bu belgede yer alan bilgilerin üçüncü kişiler tarafından kullanılması sonucunda ortaya çıkabilecek zarar veya ziyandan sorumlu değildir.