

TRANSFER FİYATLANDIRMASI YOLU İLE ÖRTÜLÜ KAZANÇ DAĞITIMI İDDİASI, “SAHTE” VEYA “MUHTEVİYATI İTİBARI İLE YANILTICI BELGE” İDDİASI İLE BİR ARADA DEĞERLENDİRİLEMEZ

Akın Gencer ŞENTÜRK, Avukat

İzmir, 18.04.2012

I. Çalışmanın Sınırlandırılması

5402 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nda "Örtülü Kazanç" ve 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nda ise "Transfer Fiyatlandırması Yolu İle Örtülü Kazanç Dağıtımı" şeklinde yer alan ve esas itibarıyla bir vergi güvenlik müessesesi olan uygulamalar çok sayıda yayında ele alınmış ve teknik olarak her yönüyle ortaya konulmuştur. Buna rağmen müessesesinin özüne dair tartışmalar güncellenerek süregelmektedir.

Bu çalışmamızda, müessesesinin teknik yönünden çok, uygulanması durumunda işlem bedel ve fiyatından farklı bir bedel ve fiyatın var olduğunun kabulü sonucunun doğması nedeniyle, işleme dair belgelerin hukuki niteliğinde bir farklılık oluşup oluşmayacağı ele alınacaktır.

Bir başka ifade ile örtülü kazanç dağıtımı iddiasının vaki olduğu hallerde, bu iddiaya konu işlemi temsile den belgelerin "sahte" veya "muhteviyatı itibarıyla yaniltıcı belge" kapsamında değerlendirilip değerlendirilemeyeceğinin tespiti üzerine yoğunlaşmıştır. Bu değerlendirme aynı zamanda ispat hukuku açısından önem taşımaktadır. Bu çerçevede açıklamalarımız aşağıdaki gibidir.

II. Vergilemede Gerçeklik İlkesi ve "Vergiye Doğuran Olay"

Her ne kadar "İspat" başlığı altında yer almakta ise de; "Vergilendirmede vergiyi doğuran olay ve bu olaya ilişkin muamelelerin gerçek mahiyeti esastır." hükmü (VUK md. 3/B) esasen vergi sistemimizin temelini oluşturan ana unsurdur.

Devamında yer alan; "Vergiye doğuran olay ve bu olaya ilişkin muamelelerin gerçek mahiyeti yemin hariç her türlü delille ispatlanabilir. Şu kadar ki, vergiyi doğuran olayla ilgisi tabii ve açık bulunmayan şahit ifadesi ispatlama vasıtası olarak kullanılamaz." ve "İktisadi, ticari ve teknik icaplara uymayan veya olayın özelliğine göre normal ve mutad olmayan bir durumun iddia olunması halinde ispat külfeti bunu iddia eden tarafa aittir." hükümleri ile birlikte ele alındığında "vergilemede gerçeklik" esasları daha da net ortaya çıkmaktadır.

Buna göre, "Vergi alacağı vergi kanunlarının vergiyi bağladıkları olayın vukuu veya hukuki durumun tekemmülü ile doğar." şeklinde tanımlanan (VUK md. 19) "vergiyi doğuran olay"ın tespitinde; vergiyi doğuran olayların gerçek mahiyeti esas alınacak, ancak iktisadi, ticari ve teknik icaplara veya olayın özelliğine göre normal ve mutad olmayan bir durum varsa görünen değil, iktisadi, ticari ve teknik icaplara uygun olan ve/veya olayın özelliğine göre

normal ve mutad olan her ise o dikkate alınacaktır. Vergiyi doğuran olay, aynı zamanda verginin konusu ile de doğrudan ilişkilidir.

Teoriye girmeden örnekleyelim: Mal teslimi veya hizmet ifası hallerinde, KDV yönünden vergiyi doğuran olay, malın teslimi veya hizmetin ifasıdır (KDVK md. 10/a). Eğer bu mal teslimi veya hizmet ifası KDV'nin konusuna giren (KDVK md. 1) çerçevede gerçekleşmiş ise o takdirde KDV yönünden vergiyi doğuran olay gerçekleşmiş olacaktır.

Bu örnekte Kanun, gerek teslimi (md. 2) ve teslim sayılan halleri (md. 3), gerekse hizmet (md. 4) ve hizmet sayılan halleri (md. 5) tanımlamış olduğundan bir değerlendirme yapmak görece kolaydır.

Ancak, "bir mal üzerindeki tasarruf hakkının malik veya onun adına hareket edenlerce, alıcıya veya adına hareket edenlere devredilmesi" olarak tanımlanan "teslim" kavramının dışında kalmak için, (S) Ltd.Şti., (A) Ltd.Şti.ne bir malın ödünç verildiği şeklinde Sevk İrsaliyesi düzenlemiş / Fatura düzenlememiş olsa ve mal aylarca (belki de yıllarca) (A) Ltd.Şti. zilyetliğinde kalsa bu durumda teslim gerçekleşmemiş / KDV yönünden vergiyi doğuran olay vuku bulmamış mı sayılacaktır?

Soruyu cevaplamadan devam edelim.

III. Beyana Dayalı Tarh Sisteminde Defter ve Belgeler ve Hukuki Durum

Türk vergi sistemi kural olarak beyana dayalıdır. Beyan sahibi kural olarak kendi beyanı ile bağlı olmakla birlikte idarenin belirli durumlarda,

- Beyana dayalı tarhiyattan sonra vergiye ilişkin olarak ortaya çıkan ve defter, kayıt ve belgelere ya da kanuni ölçülere göre tutarı tespit olunan matrah veya matrah farkı üzerinden ikmalen (VUK md. 29);
- Vergi matrahının tamamen veya kısmen defter, kayıt ve belgelere veya kanuni ölçülere dayanılarak tespitine imkan bulunmayan hallerde ise belirlenecek matrah veya matrah farkı üzerinden re'sen (VUK md. 30),

vergi tarh etme yetkisi bulunmaktadır. O halde beyana dayalı vergilendirme kural ikmalen, veya re'sen tarhiyat ise istisnadır diyebiliriz.

Beyana tabi vergilendirme sistemi ise, vergiyi doğuran olayın tespitine yönelik belge düzeni ve bu belgelerin kaydedileceği defterler üzerine kuruludur.

Yine teoriye girmeden belirtelim: Kanuni defter ve belgeler ve dahi beyannameler, "ilk görünüş" karinesinden yararlanmakta, aksine bir tespit olmadığı sürece bunların doğru olduğu kabul edilmektedir. Ancak ayrıntısına burada girmeyeceğimiz usulüne uygun yapılacak tespitler sonucunda, tespit niteliğine göre ya ikmalen ya da re'sen vergi tarhi söz konusu olmaktadır.

Zaten bu nedenledir ki, Kanun, "Vergi incelemesinden maksat, ödenmesi gereken vergilerin doğruluğunu araştırmak, tespit etmek ve sağlamaktır." hükmüne (VUK md. 134) yer vermiş ve Takdir Komisyonlarına da (VUK md. 75) vergi inceleme yetkisi tanımıştır.

Burada sözü edilen "...ödenmesi gereken vergilerin 'doğruluğunu' araştırmak..." şeklindeki hükümde yer alan "doğruluk" kavramını, "vergiyi doğuran olay ve bu olaya ilişkin muamelelerin gerçek mahiyeti" olarak anlıyoruz.

IV. Cezalar ve "Sahte Belge" ve "Muhteviyatı İtibariyle Yanıltıcı Belge" Kavramları

VUK, mükellefler ve vergi sorumluları tarafından tutulacak defterler ile kullanılacak belgeleri tek tek tanımlamış, tanımlanmayan defter ve belgeler yönünden günün ihtiyaçlarına göre yeni defter ve belgeler ihdas etme / değiştirme ve kaldırma yetkisini (VUK mük. 257) ise idareye vermiştir. Sistemin gereği olarak her bir defter ve/veya belge için ayrıntılı düzenlenmiş hükümlere veya tebliğlere burada girilmeyecektir.

Hal böyle olunca, defter ve belge sistemi içinde oluşan aykırılıkların, bu aykırılıkları oluşturan fiiller veya sonuçlarına göre Usulsüzlük, Özel Usulsüzlük Cezası ya da bir veya üç kat olmak üzere Vergi Ziyası Cezası gibi cezalar ile cezalandırılması hatta bazı hallerde ayrıca hürriyeti bağlayıcı cezalar için ceza yargılaması yapılması öngörülmüştür.

Eğer, mükellefin veya vergi sorumlusunun vergilendirme ile ilgili ödevlerini zamanında yerine getirmemesi veya eksik yerine getirmesi yüzünden verginin zamanında tahakkuk ettirilmemesi veya eksik tahakkuk ettirilmesi söz konusu olmuşsa bu durumda vergi ziyasının (VUK md. 341) var olduğu ve kural olarak ziya uğratılan verginin bir katı kadar ceza uygulanması, ancak ceza yargılamasını gerektiren bir fiil ile vergi ziyası oluşmuş ise (VUK md. 359) bu kez cezanın üç kat olarak uygulanması öngörülmüştür.

Kanunun hem ziya uğratılan verginin üç katı tutarında vergi ziyası cezası kesilmesini ve hem de ayrıca hürriyeti bağlayıcı cezalar öngördüğü durumların / fiillerin "Kaçakçılık Suçları" kapsamında olduğunu ve Kanunun bu halleri ayrıntılı bir şekilde tek tek sayarak düzenlendiğini (VUK md. 359) belirtmekte yarar görüyoruz.

İlgili hükmün ayrıntısına girmeyecek olmakla birlikte konumuzla doğrudan ilgili olduğundan,

- Defter ve kayıtlarda muhasebe hilesi yapmak,
- Defterlere kaydı gereken hesap ve işlemleri vergi matrahının azalması sonucu doğuracak şekilde başka defter, belge veya diğer kayıt ortamlarına kaydetmek,
- Muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenlemek veya bunları kullanmak,
- Sahte belge düzenlemek veya kullanmak

fiillerinin bu kapsamda değerlendirildiğini de belirtmemiz bir zorunluluktur.

Gerek "sahte" ve gerekse "muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge" kapsamında değerlendirilecek belgelerin mutlak surette, vergi kanunlarına göre tutulan veya düzenlenen ve saklanma ve ibraz mecburiyeti bulunan belgeler olması gerektiği özellikle Kanun tarafından vurgulanmıştır. O halde, "fatura" yanında "sevk irsaliyesi", "taşıma irsaliyesi" "ücret bordrosu" gibi Kanun tarafından bizzat tanımlananlar yanında VUK'nun verdiği yetkiye istinaden örneğin "sigorta poliçesi" ya da "banka dekontları" da sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge kapsamında değerlendirilebilecektir.

Kanun “sahte” belgeyi, “Gerçek bir muamele veya durum olmadığı halde bunlar varmış gibi düzenlenen belge...”, “muhteviyatı itibariyle yanıltıcı” belgeyi ise, “Gerçek bir muamele veya duruma dayanmakla birlikte bu muamele veya durumu mahiyet veya miktar itibariyle gerçeğe aykırı şekilde yansıtan belge...” olarak tanımlamaktadır (VUK md. 359).

Bu hükümde kullanılan ve gerçekliği üzerine sonuçlar bağlanan “muamele veya durum”u, başlangıçta da belirttiğimiz ilke çerçevesinde vergiyi doğuran olayın unsurları olarak anlıyoruz. Öyle ki artık ortada var olan belgeler, vergiyi doğuran olayı ya ortaya koymaktan uzaktır ya da vergiyi doğuran olayın varlığını göstermekle birlikte bu olayın değerlendirilmesine elverişli olmayan unsurlar içermektedir.

Örneklelim: (S) Ltd.Şti. tarafından (A) Ltd. Şti. adına düzenlenmiş 10 ton demir içerikli faturada tarih 01.03.2012, birim fiyat 1.000,00 TL/ton ve toplam tutar da 10.000,00 TL + KDV olsun.

Eğer bu satış işlemi gerçek ise, yani (S) Ltd.Şti., (A) Ltd. Şti.ne bir “satış” yapmış ise ortada sahte bir belge (özelde “sahte fatura”) yoktur. Ancak faturada bulunması gereken (VUK md. 229 ve 230) bilgilerden herhangi biri gerçekten farklı bir şekilde,

- Örneğin malın nevi gerçekte satılan “pamuk” olduğu halde “demir” gösterilmiş ise,
- Satılan mal gerçekten “demir” olmakla birlikte 10 ton değil de 15 ya da 8 ton ise,
- Diğer unsurlar doğru olmakla birlikte gerçek satış bedeli faturada yazılı olandan farklı bir şekilde örneğin 8.000,00 TL + KDV ya da 11.000,00 TL + KDV şeklinde ise,

ortada “muhteviyatı itibariyle yanıltıcı” bir belge var demektir.

O halde, vergiyi doğuran olayın nitelenmesi / gerçekliği ortadan kalkıyorsa “sahte”; vergiyi doğuran olayın nitelenmesinde gerçeklik ortadan kalkmamakla birlikte bu olayın vergisel sonuçlarının ortadan kalkması söz konusu oluyorsa “muhteviyatı itibariyle yanıltıcı” belge söz konusu olmaktadır.

Somutlaştırmak açısından örneklelim: (S) Ltd.Şti. piyasaya gerçekten 10 ton demiri 10.000,00 TL’na satmış, ancak satış anında fatura düzenlememiştir. envanterinde görünen bu demiri aynı şekilde gerçek fiyat ile aslında demir satışı yapılmayan (U) Ltd.Şti.ne fatura ederse, düzenlenen faturada müşterinin adı, ticaret unvanı, adresi, varsa vergi dairesi ve hesap numarası gerçek durumdan farklı olduğundan (S) Ltd.Şti. yönünden “muhteviyatı itibariyle yanıltıcı” belge düzenleme; aslında hiç demir alışı yapmamış (U) Ltd.Şti. yönünden ise “sahte” belge kullanma fiilleri işlenmiş olacaktır. Eğer (U) Ltd.Şti. de gerçekten piyasadan farklı firmalardan demir alımı yapmış ancak bunlardan almadığı faturalar yerine (S) Ltd.Şti.nden fatura almış ise, (U) Ltd.Şti. yönünden de “muhteviyatı itibariyle yanıltıcı” belge kullanımı söz konusu olacaktır.

Devam edelim.

V. Genel Olarak “Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı” ve İspat Edici Kayıt, Cetvel ve Belgelerin Hukuki Durumu

Kurumlar Vergisi uygulamasında, “Kurumlar, ilişkili kişilerle emsallere uygunluk ilkesine aykırı olarak tespit ettikleri bedel veya fiyat üzerinden mal veya hizmet alım ya da satımında bulunursa, kazanç tamamen veya kısmen transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü olarak dağıtılmış sayılır.” hükmü ile transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımı müessesesi düzenlenmiş ve Kanun, “Alım, satım, imalat ve inşaat işlemleri, kiralama ve kiraya verme işlemleri, ödünç para alınması ve verilmesi, ikramiye, ücret ve benzeri ödemeleri gerektiren işlemler her hal ve şartta mal veya hizmet alım ya da satımı olarak değerlendirilir.” hükmü ile kapsamı geniş tutma yoluna gitmiştir (KVK md. 13/1).

Kanun madde hükmünde emsallere uygunluk ilkesini, “ilişkili kişilerle yapılan mal veya hizmet alım ya da satımında uygulanan fiyat veya bedelin, aralarında böyle bir ilişkinin bulunmaması durumunda oluşacak fiyat veya bedele uygun olmasını ifade eder” şeklinde tanımlamış ve “Emsallere uygunluk ilkesi doğrultusunda tespit edilen fiyat veya bedellere ilişkin hesaplamalara ait kayıt, cetvel ve belgelerin ispat edici kâğıtlar olarak saklanması zorunludur.” hükmü ile tevsik ve ispat külfetini mükellefe yüklemiştir (KVK md. 13/3).

Çalışmamızın özü ile ilgili olmamakla beraber, bu hükümde geçen “kayıt, cetvel ve belgelerin” ispat edici kâğıtlar olarak sayılmış olmasının, bunların “sahte” veya “muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge” kapsamında değerlendirilmesine cevaz verebileceğini belirtmek isteriz. Şöyle ki:

Yukarıdaki bölümlerde değindiğimiz üzere Vergi Usul Kanunu, “Vergi kanunlarına göre tutulan veya düzenlenen ve saklanma ve ibraz mecburiyeti bulunan...” (md. 359/a) ve “Vergi kanunları uyarınca tutulan veya düzenlenen ve saklama ve ibraz mecburiyeti bulunan...” (md. 359/b) defter, kayıt ve belgelere yönelik düzenleme yapmıştır. Hükme konu, “vergi kanunları” kavramı, “...işbu kanun ile bu kanun hükümlerine tabi vergi, resim ve harç kanunlarını...” ifade ettiğine göre, Kurumlar Vergisi Kanunu bir vergi kanunu olmakta ve bu Kanun uyarınca “ispat edici kâğıtlar olarak saklanması zorunlu” olan kayıt, cetvel ve belgelerin de yeri geldiğinde “sahte” veya “muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı” belge kabulü ile işlem tesisi mümkün görünmektedir.

Kurumlar Vergisi Kanunu, aynı hüküm içinde, “ilişkili kişi” kavramını tanımlamış, kurumların, ilişkili kişilerle yaptığı işlemlerde uygulayacağı fiyat veya bedelleri, işlemin mahiyetine en uygun olanını kullanılarak tespit edilmek üzere yöntemleri de sayarak tespit etmiştir (KVK md. 13/2 ve md. 13/4). Olayın bu yönüyle çok sayıda inceleme mevcuttur ve burada ayrıntılara girilmeyecektir.

Bu çalışmada ele alınacak konu, tamamen veya kısmen transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü olarak dağıtılan kazancın, Gelir ve Kurumlar Vergisi kanunlarının uygulamasında, bu maddedeki şartların gerçekleştiği hesap döneminin son günü itibarıyla dağıtılmış kâr payı veya dar mükellefler için ana merkeze aktarılan tutar sayılması (KVK md. 13/6) ve transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü olarak dağıtılan kazançların kurum kazancının tespitinde indirim olarak kabul edilmemesi (KVK md. 11) hususlarıdır.

VI. “Sahte” ve “Muhteviyatı İtibariyle Yanıltıcı” Belge Kavramları İle “Vergilemede Gerçeklik İlkesi” Arasında Doğrudan Bir Bağlantı Bulunmaktadır

Kanun’da “Vergilendirmede vergiyi doğuran olay ve bu olaya ilişkin muamelelerin gerçek mahiyeti esastır.” şeklinde düzenlenmiş (VUK md. 3) ilke ile belge, kayıt ve defterlerin gerçeği yansıtması, “sahte” veya “muhteviyatı itibariyle yanıltıcı” olmaması arasında doğrudan bir bağlantı vardır.

Kural olarak mükelleflerin, defter, kayıt ve belgeleri bir karine olarak “ilk görünüş” itibariyle gerçeği yansıtır nitelikte kabul edilir. Ancak ilk görünüş karinesi, bunların ilgili olduğu işlemlerin iktisadi, ticari ve teknik icaplara veya olayın özelliğine göre normal ve mutad olmayan bir duruma ilişkin olduğu sürece geçerlidir.

Bir kere gerçek bir muamele veya durum olmadığı halde bunlar varmış gibi düzenlenen belge (sahte) veya gerçek bir muamele veya duruma dayanmakla birlikte bu muamele veya durumu mahiyet veya miktar itibariyle gerçeğe aykırı şekilde yansıtan belge (muhteviyatı itibariyle yanıltıcı) söz konusu ise, artık bu belgelerin yansıttığı işlemlerin ortadan kaldırılması suretiyle yerine “gerçek” durumun konulması suretiyle vergileme yapılması gerekli olur.

Sonuçları ortadan kaldırılan ve sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge ile belgelenen işlemlerin yerine “gerçek” vergiyi doğuran olayın, somut ve hukuken geçerli tespitlerle ortaya konulması bir gereklilik olmakla birlikte, ispat hukuku açısından çoğu kez idare tarafından “gerçek” olduğu iddia edilen durumun “gerçek olmadığı” ispatı, “İktisadi, ticari ve teknik icaplara uymayan veya olayın özelliğine göre normal ve mutad olmayan bir durumun iddia olunması halinde ispat külfeti bunu iddia eden tarafa aittir.” (VUK md. 3) hükmü gereği mükellefe düşer.

VII. “Transfer Fiyatlandırması Yolu İle Örtülü Kazanç Dağıtımı” Eleştirisi İle “Sahte” veya “Muhteviyatı İtibariyle Yanıltıcı Belge” Arasında Nasıl Bir İlişki Kurulabilir?

Mükellefin defter, kayıt ve belgeler ile ortaya koyduğu işlemin (vergiyi doğuran olayın) ortadan kaldırılması ile oluşan boşluk her zaman “gerçek” vergiyi doğuran olay ile doldurulmaz. Ancak bu, istisnai durumlarda söz konusudur ve ancak Kanun ile izin verilen hallerde uygulanır.

Bu istisna hallerden birisi “transfer fiyatlandırılması yoluyla örtülü kazanç dağıtımı”dır. Ancak, KDV yönünden “Bedelin emsal bedeline veya emsal ücretine göre açık bir şekilde düşük olduğu ve bu düşüklüğün mükellefçe haklı bir sebeple açıklanamadığı hallerde de, matrah olarak emsal bedeli veya emsal ücreti esas alınır.” şeklinde düzenlenmiş hüküm (KDVK md. 27) veya Gelir Vergisi açısından “Kiraya verilen mal ve hakların kira bedelleri emsal kira bedelinden düşük olamaz.” (GVK md. 73) gibi başkaca örnekler de mevcuttur.

Bu hallerde, mükellefin defter, kayıt ve belgeleri ile ortada olan durumun yerine “gerçek” değil, kanunen varsayılan ve bir “karine” olarak varlığı kabul edilen durum geçer. Çalışmamızla doğrudan ilgili olmayan bu durumların ayrıntısına girmeden devam edelim.

Transfer fiyatlandırması yolu ile örtülü kazanç dağıtımı söz konusu olduğunda da, defter, kayıt ve belgeler ile ortada olan bedel veya fiyat üzerinden;

- Mal veya hizmet alım ya da satımı,
- İmalat ve inşaat işlemleri,
- Kiralama ve kiraya verme işlemleri,
- Ödünç para alınması ve verilmesi,
- İkramiye, ücret ve benzeri ödemeleri gerektiren işlemler,

söz konusu ve bu işlemler ilişkili kişiler ile yapılmış ise, emsallere uygunluk ilkesine aykırı olarak tespit edilen bedel veya fiyat ortadan kaldırılacak, yerine aralarında böyle bir ilişkinin bulunmaması durumunda oluşacak fiyat veya bedel ne ise o konulacaktır.

O halde, transfer fiyatlaması yolu ile örtülü kazanç dağıtımında, defter, kayıt ve belgelerde yer alan bedel ve fiyat ile bu belgelerin ortadan kaldırılması ile yerine konulan bedel ve fiyat arasında mutlak surette bir farklılık söz konusu olmaktadır. Hal böyle olunca, temsil ettiği fiyat ve bedel artık dikkate alınmayan belgeler “muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge” olarak kabul edilecek midir?

Farklı bir açıdan soru, ortada olan belgelerde yer alan bedel ve fiyatın, esasen gerçek “işlemin farklılığı” nedeniyle transfer fiyatlandırılması yoluyla örtülü kazanç yönünden eleştirildiği durumlarda, örneğin “kiralama” olarak görünen bir işlemin gerçekte “ödünç para alınması” şeklinde ortaya çıktığında, belgeler “sahte” belge olarak mı kabul edilecektir?

Bu sorulara cevap arayalım. Arayalım çünkü malum “Murphy Kanunları”nın temelini oluşturan ilkeye göre “Eğer bir işi halletmek için birden fazla olasılık varsa ve bu olasılıklardan biri istenmeyen sonuçlar veya felaket doğuracaksa; kesinlikle bu olasılık gerçekleşecektir.” Her ne kadar bir espri gibi görünse de modern teknikte analitik ölçüt olarak hataları önleme stratejisi olarak kullanılan bu ilke aslında ciddi bir temel üzerine oturtulmuş durumdadır.

VII. “Transfer Fiyatlandırması Yolu İle Örtülü Kazanç Dağıtımı” Müessesesi, Vergiyi Doğuran Olayın (Kanuni) Varsayım Dayandırıldığı İstisnai Bir Yöntemdir

Vergi Usul Kanunu’nun gerek “sahte” ve gerekse “muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge” tanım ve devam hükümleri ile “vergilemede gerçeklik” ilkesi arasındaki bağı yukarıda ele almıştık.

İspat yükü bir yana, eğer defter, kayıt ve belgelerin ifade ettiği işlemleri (vergiyi doğuran olayı) kısmen veya tamamen ortadan kaldırıp yerine “farklı bir gerçeklik” koyabiliyorsak, farklı gerçekliğin ne olduğu dikkate alınarak ortadaki belgelerin “sahte” veya “muhteviyatı itibariyle yanıltıcı” olduğunu kabul etmek durumundayız. Örneğin, belgede yer alan bedel ve fiyatta farklılık var ise bu durumda “muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge”, var olmayan bir satış işlemine dair bir belge var ise “sahte” belge söz konusu olacaktır.

O halde, defter, kayıt ve belgeleri ortadan kaldırarak vergiyi doğuran olay ve unsurları ile ilgili olarak “farklı bir gerçeklik” koymadan bir (kanuni) karineden / varsayımdan hareket ediyorsak, esasen “sahte” veya “muhteviyatı itibariyle yanıltıcı” belgeden de söz edemeyeceğiz demektir. Çünkü yaratılan yeni durum bir “gerçek” değil, “varsayım” ya da “karine”den ibaret olacaktır. Bunun sonucu olarak, aynı hukuki uyumsuzlukta VUK md. 3/B ve KVK md. 13 normları birlikte uygulanamaz. Zira anılan hükümler farklı konuları

düzenlemektedir. Bu normlar birlikte uygulanmaya çalışırsa ya da biri diğerine yönelik iddiayı desteklemek için kullanılırsa iddia edilen hususlar hukuka aykırı hale gelecektir.

Gerek VUK md. 3/B'de yer alan "vergilendirmede gerçeklik ilkesi" ve gerekse KVK md.13 hükmü kapsam yönünden farklıdır. Farklılık aşağıda karşılaştırmalı olarak verilmiştir. Konu sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge olduğunda da, tarafların, hukuki işlemi oluşturmak üzere açıkladıkları (sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belgede görülen) beyanları ile gerçek iradelerine göre olması gereken beyan farklıdır. Tablo bu esas üzerine kuruludur.

VERGİLENDİRMEDE GERÇEKLIK İLKESİ (VUK m.3/B)

1. Vergisel saik var: Hukuki işlemin yapılmasının altında yatan saik vergisel çıkar sağlanmasıdır.
2. Tarafların, hukuki işlemi oluşturmak üzere açıkladıkları beyanları ile gerçek iradelerine göre olması gereken beyan farklıdır.
3. Yukarıdaki nedenden ötürü, biri tarafların gerçek iradelerine uygun olmayan, biri de gerçek iradelerine uygun ve fakat gizlenen olmak üzere, iki hukuki işlem bulunmaktadır.
4. "Vergilendirmede, vergiyi doğuran olay ve bu olaya ilişkin muamelelerin GERÇEK MAHİYETİ esastır" hükmüne göre tarhiyatın sebep unsuru, görünürdeki hukuki işlem değil, gerçekte tarafların iradelerini yansıtan gizlenen hukuksal işlemdir ve vergilendirmede bu işlem esas alınacaktır.
5. Vergi idaresinin faaliyeti, sebep unsurunu nitelendirmek veya gerçek maddi vakıyı tespit etmektedir.

TRANSFER FİYATLANDIRMASI YOLUYLA ÖRTÜLÜ KAZANÇ DAĞITIMI (KVK m.13)

1. Vergisel saik var: Hukuki işlemin yapılmasının altında yatan saik vergisel çıkar sağlanmasıdır.
2. Tarafların, hukuksal işlemi oluşturmak üzere açıkladıkları beyanları, gerçek iradelerini gösteren beyandır.
3. Tarafların hukuksal işlemde gösterdikleri beyan, hukuksal işlemdeki gerçek iradelerini yansıtan beyan olduğundan ortada tek bir hukuki işlem bulunmaktadır.
4. Tarafların hukuksal işlemdeki gerçek iradeleri beyan ettikleri irade olduğu için, vergiyi doğuran olay GERÇEKTE OLANDIR. Bu nedenle VUK m.3/B uyarınca, idarenin kullanabileceği herhangi bir yetki bulunmamaktadır. İdarenin, Kanunkoyucu'nun varsayımsal vergiyi doğuran olay belirlememesi durumunda, gerçekleşen duruma göre tarhiyat yapması gerekir.
5. Kanunkoyucu, gerçek durumun yerine geçmek üzere, varsayımsal vergiyi doğuran olay belirlediyse (KVK m.13'deki emsallere uygunluk gibi), idare tarh işlemi varsayımsal vergiyi doğuran olaya göre tesis eder. Bu nedenle burada tarh işleminin sebep unsurunun nitelendirilmesi değil, kanun ile değiştirilmesi söz konusudur.

Tabloda da yer verildiği üzere VUK md.3/B ile KVK md.13 hükümleri farklı durumlar için idareye farklı yetkiler vermektedir. Bu bağlamda VUK m.3/B hükmü, gerçek ve görünür olmak üzere iki hukuki işlemin tespit edildiği durumlarda görünürdeki değil, gerçek hukuki işlemin esas alınarak tarhiyat yapılmasını öngörmektedir. Buna karşılık KVK m.13'de yer alan transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımı hükmünde ise gerçek ve görünür olmak üzere iki ayrı hukuki işlem değil, tarafların gerçek iradelerini yansıtan tek hukuki işlem

bulunmaktadır. Bu hükmün getiriliş amacı vergi idaresinin ispat yükünü ortadan kaldırmaktır. Zira anılan hüküm kesin kanuni karine biçiminde düzenlenmiştir.

Diğer taraftan vergi idaresi bu hüküm vasıtasıyla vergilendirmede gerçekleşen olayı değil (tarafların iradelerinin uyuştugu sözleşmeyi değil), yasa koyucunun öngördüğü varsayımsal vergiyi doğuran olayı (örtülü kazanç dağıtımını) esas alma yetkisiyle donatılmıştır. Bu bağlamda, KVK m.13'ün diğer şartlarının somut olayda bulunması halinde vergi yükümlüsünün, tarhiyatı hukuka aykırı kılmasının tek yolu da emsallere uygun hukuki işlem yaptığını ispatlamakla sınırlıdır.

Ayrıca belirtmek gerekir ki, "transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımı", sadece ilişkili kişiler ile yapılan işlemlerde geçerli iken VUK. md. 3/B kapsamında "vergilemede gerçeklik" ilkesi, tarafları ilişkili olsun olmasın tüm işlemler yönünden geçerli olduğundan bu nokta dahi her iki hükmün bir arada uygulanma imkanı olmadığını ortaya koymaktadır.

Örneğin, (A) Ltd. Şti., ilişkili kişi tanımına uygun (B) Ltd. Şti.ne, emsallerine uygunluk ilkesi ile örtüşmeyen bir bedel ile bir gayrimenkul satmış ise, satış işleminin belgelerde yer alan bedeli değil, emsallere uygunluk ilkesine göre belirlenen bedel esas alınacaktır ve burada uygulanması gereken müessese "transfer fiyatlandırması yolu ile örtülü kazanç dağıtımı"dır. Doğrudan bu bedel üzerinden işlem yapılabilir ve taraflar sadece bedelin emsallere uygun olduğunu ispat ederek bir hukuka aykırılık ortaya koyulabilir.

Oysa (A) Ltd. Şti., ilişkili kişi olmayan (C) Ltd. Şti.ne aynı gayrimenkulü yine emsallerine uygunluk ilkesine uygun olmayan bir bedel ile satsa, idarenin bir işlem yapabilmesi için bedelin gerçek olmadığını / gerçekten farklı olduğunu ya da işlemin gerçek olmadığını ispat etmesi gerekli olacaktır. Sadece emsalden farklı bedel var diye bir tarhiyata gidilemeyecektir. Ancak burada olsa olsa KDV yönünden satışı yapılan gayrimenkulün emsal bedel ile satış bedeli arasındaki KDV farkı kadar ikmalen bir vergi tarhi söz konusu olabilecektir.

Temel olarak iki örnek arasındaki fark, ilk örnekte ilişkili kişiler arasındaki satış işlemi nedeniyle düzenlenen faturanın sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge kabulü mümkün değilken ikinci örnekte eğer satış bedeli ile faturada yazılı bedel arasında bir farklılık var ise bu farklılığın faturanın örneğin "muhteviyatı itibariyle yanıltıcı" belge olarak kabulünü gerekli kılacağıdır. Devamla, VUK md. 3/B kapsamında değerlendirilmesi gereken ve gerçekliğin ihlali ile ilgili "muvazaa", "peçeleme" gibi kavramların ele alındığı bir olayda idarece işlem tesisinde neden KVK md. 13 kapsamında "transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımı" olamayacaktır.

Özetle, "transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımı", sadece ilişkili kişiler ile sınırlı uygulama alanı olan bir vergi güvenlik müessesesi olup, "vergilemede gerçeklik" ilkesinin bir istisnası olarak ele alınması gerekmekte, "muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge" düzenlendiği iddiası ile bir arada uygulanması ise mümkün görülmemektedir. Öyleyse "vergilemede gerçeklik ilkesi" ile ilgili olmayan bir durumda ilişkili kişiler ile yapılan işlemlere dair belgelerin "sahte" veya "muhteviyatı itibariyle yanıltıcı" belge olarak kabulü de mümkün değildir.

VIII. Sonuç

Transfer fiyatlandırılması yoluyla örtülü kazanç dağıtımının, vergilemede gerçeklik ilkesi ile bir arada değerlendirilmesinde;

1. Birbirinden farklı olan bu iki müessese, birbirinin destekleyicisi ya da tamamlayıcısı değildir.
2. Aynı zamanda bu iki müessesenin bir arada uygulanması da mümkün değildir.
3. İlişkili kişiler ile bu kapsamda değerlendirilmeyen kişiler arasındaki ilişkiler de, ilişkili kişiler lehine farklı uygulamalar yapılması mümkün olmadığından, ilişkili olmayan bir kişi ile ilgili işlemde gerçek kabul edilmeyen bir durum ilişkili kişi ile ilgili işlemde de gerçek kabul edilemeyecektir. Bu durumda uygulanacak müessese transfer fiyatlandırması yolu ile örtülü kazanç dağıtımı değildir.
4. Her ne kadar bu durum, transfer fiyatlandırması ile ilgili düzenlemelere göre daha ağır sonuçlar doğuruyor görünse de, ilgili normun olaya uygulanmaması vergi tarhiyatını başlı başına hukuka aykırı kılacaktır.
5. Vergilemede gerçeklik ilkesinde kural olarak ispat külfeti idareye ait olduğundan ve iktisadi, teknik ve ticari icaplara uygun ya da mutad bir işlem nedeniyle mükellefe geçse dahi çok sayıda ispat vasıtası söz konusu iken, transfer fiyatlandırması yolu ile örtülü kazanç dağıtımında tek ispat vasıtası emsallere uygunluktan ibarettir. İspat hukuku açısından her iki müessese arasında büyük farklılar söz konusudur.
6. Vergilendirmede gerçeklik ilkesi, belgeler ile ortada olan işlemin kaldırılması ile yerine gerçeğin konulmasını ve bu yönde faaliyette bulunmayı gerektirirken, transfer fiyatlandırması yolu ile örtülü kazanç dağıtımı, işlemi ortadan kaldırmak bir yana bedel ve fiyatta kanuni bir varsayımda bulunmaya zemin hazırlar.
7. halde VUK md. 3/B.nin uygulanamayacağı transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımı iddiasının vaki olduğu durumlarda, bu işleme esas belgeler için VUK md. 359 uyarınca “sahte” veya “muhteviyatı itibariyle yanıltıcı” belge iddiası öne sürülemeyecektir.
8. Transfer fiyatlandırılması yoluyla örtülü kazanç dağıtımı, sadece ilişkili kişiler arasında ve sadece bedel ve fiyat ile ilgili bir vergi güvenlik müessesesi olup, bedel ve fiyat dışındaki eleştirilerde dayanak transfer fiyatlandırması yolu ile örtülü kazanç dağıtımı değil, vergilemede gerçeklik ilkesi olmak durumundadır.

Yararlanılan Kaynaklar:

Vergi Hukukunda “Emsallere Uygunluk” Ve “Gerçeklik” İlkesi (Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 13 Üncü Maddesi Bağlamında Bir İrdeleme), Mustafa AKKAYA – İbrahim Nihat BAYAR – Oytun CANYAŞ, **Vergi Sorunları Dergisi**, Eylül/2011.

Vergi Hukukunda Ekonomik Yaklaşım, Mustafa AKKAYA, Turhan Kitabevi, Ankara 2002.

UYARI

Makale olarak kaleme alınmış metinlerde ifade edilen görüşler, kaleme alındığı tarihte yazarın savunduğu görüşlerdir. Bu görüşler, mevzuatta meydana gelen / gelecek gelişmeler ile değişmiş olabilir. Her durumda, özellikle mevzuata yapılan yollamalar, bir başka kaynaktan daha teyit edilmeden kullanılmamalı ve ifade edilen görüşlerin, başka ortamlarda kabul görmeyebileceği gözden uzak tutulmamalıdır. Yazarın bu konuda bir taahhüdü de bulunmamaktadır. Mevzuatımızın özellikle vergi mevzuatımızın sık değiştirilen ve farklı anlayışlarla yorumlanabilen yapısı nedeniyle, herhangi bir konuda uygulama yapılmadan önce konunun uzmanlarından profesyonel yardım alınmasını tavsiye ederiz. Bu çalışmada yer alan bilgi ve açıklamalardan dolayı Av. Akın Gencer ŞENTÜRK'e sorumluluk iddiasında bulunulamaz. Çalışma ve yazılardan kaynak gösterilmek şartıyla alıntılar yapılabilir. Ancak çalışma ve yazıların bir bütün halinde kullanımı tüm ortamlar ve kullanım şekilleri için telif sahibinin yazılı iznine bağlıdır.