



## TRANSFER FİYATLANDIRMASI BAZLI KARA PARA AKLAMA ve TERÖRİST FİNANSMANI İLE MÜCADELEDE İSTATİSTİKSEL DENETİM YAKLAŞIMI

Serdar PEHLİVAN(\*)

### 1 - GİRİŞ

Banka ve diğer finansal kurumların şeffaflaşmasıyla birlikte kara paranın direkt olarak finansal araçlarla aktarılması failler için zor hale gelmiştir. Finansal sektördeki etkili denetim ve şüpheli işlemleri bildirme yükümlülüğü kara para aklayıcılarını başka kara para aklama tipolojileri aramaya yöneltmiştir. Failler finansal sistem dışında ticaret bazlı kara para aklamayı etkin bir yöntem olarak kullanmaya başlamışlardır. Ticaretin şeffaf olmaması, denetlenecek ticari işlemin miktar ve hacim olarak çok büyük boyutlarda olması devlet kurumlarının ticaret bazlı kara para aklama suçunu tespit etmede başarısız kılmaktadır. Ayrıca ticaret denetlense de ticari işlemlere ilişkin veriler zayıftır. Verileri analiz edecek metodolojiler gelişmemiştir. "Ticaret Bazlı Kara Para Aklama" yöntemi çoğunlukla ticarete konu mal ve hizmetlerin fiyatlarının manipülasyonu ile gerçekleştiğinden kavram olarak "Transfer Fiyatlandırması Bazlı Kara Para Aklama" yöntemi ile eş anlamlı kabul edilebilir. Zira kara paranın aklanması veya teröriste finansman sağlamak amacıyla aktarılacak paralar, ticaret aracılığıyla yapılacak ticari işlemi gerçekleştirecek iki gizli ortak arasında ihracatta düşük fiyatlı faturalandırma ithalatta ise yüksek fiyatlı faturalandırma yoluyla gerçekleştirilebilir. Emsallere uygun olmayan fiyatlarla yapılacak mal veya hizmet ticareti transfer fiyatlandırması disiplinin konusu dahilindedir. Transfer fiyatlandırması bazlı kara para aklamanın denetiminde etkin olabilmek için uluslar arası ticaret konu olan işlemlere ilişkin verileri istatistiksel yöntemle analiz ederek denetlenecek işlemleri belirlemek bu makalenin konusunu oluşturmaktadır. İstatistiksel denetim modeli olarak anılan bu yaklaşımla olası kara para aklama amacıyla yapılan ticari işlemlerin belirlenmesi hedeflenmektedir. Araştırmamızın amacı, bin-

(\*) Vergi Müfettişi

lerce ticari işlem içerisinde şüpheli transfer fiyatlandırması manipülasyonlarını tespit ederek, etkin denetimin sağlanmasıdır.

## 2- TRANSFER FİYATLANDIRMASI BAZLI PARA AKLAMA ve TERÖRİST FİNANSMANI YÖNTEMLERİ

Aşağıda açıklanan ilk iki yöntem hem ticaret bazlı, hem de transfer fiyatlandırması bazlı kara para aklama ve terörist finansman yöntemi olarak anılmakla birlikte, üçüncü yöntem ticaret bazlı yöntemdir.

### 2.1- İhracatın Düşük Fiyatla Faturalandırılması

Bu yöntemde kara para ihracatçıdan ithalatçıya düşük ihracat fiyatlarıyla düzenlenen faturalar aracılığıyla transfer edilmektedir. İhracatçı ithalatçıya malı emsallere uygun fiyatın altında satar.<sup>1</sup>Düşük ihracat faturalarıyla gerçekleştirilen ucuz ihracatta kara para yurtdışındaki malın değerine yansıtılır. Yurtdışındaki ithalatçı malı piyasa fiyatından satarak mala yansıtılan değeri kara paraya dönüştürür.<sup>2</sup> İthalatçının bu satıştan elde ettiği gelir ile kendisine satışta uygulanan fiyat arasındaki farkı (Kara Para) varlıklarına dahil eder. İhracatçı görünürde yasal ticaretle kara parayı aklayarak yurt dışına göndermede başarılı olur. İthalatçı ilişkisiz üçüncü kişilerle yaptığı işlemlerde uyguladığı fiyatla ilişkili ihracatçıdan gönderilen malların faturasında yer alan fiyat arasındaki farkı açıklayabilmelidir. İhracatçı ilişkili ithalatçıya maliyet bedelinden malı faturalandırdığından kar elde etmez. Ancak işlemi gizlemek amacıyla küçük karla da satış yapılabilmektedir. Küçük kayıplar bir bütün olarak karlılığı etkilemez. Kara para aklamanın ve terörist finansmanın amacı satmak ve satın almayı ticari anlayış ile yapmak değildir. Bu yöntemde her iki taraf da az vergi öder ve sonuçta işlem maliyetleri düşüktür. İhracatçının kurumlar vergi veya gelir vergisi bağlamında vergilenebilir geliri düşerken ithalatçı da daha az gümrük vergisi vermek suretiyle iki taraflı vergi tasarrufu sağlar.<sup>3</sup>

Çoğu araştırmaya göre aklanan paranın çoğu bu yöntemle yapılmaktadır. Kara para aklayıcıları bu yöntemi iki nedenden dolayı tercih etmektedir.

- Çoğu hükümet ihracatı yeteri kadar kontrol edememektedir.
- Düşük bedelli banka hesap hareketleri finansal sektörün dikkatine çekmemektedir.

İhracatın düşük fiyatla faturalandırması yöntemi ile kara paranın nasıl aklandığı aşağıdaki tablo yer alan örnekle açıklanabilir.<sup>4</sup>

1 Samuel McSkimming, (2010), "Trade Based Money Laundering: Responding To An Emerging Threat" Law Review, Vol.15, No:1, s.44.

2 MASAK, "Aklama Suçu Hakkında Denetim Elemanlarına Yönelik Bilgilendirme El Kitabı",2010, [http://www.masak.gov.tr/media/portals/masak2/files/BILGILENDIRME\\_EL\\_KITABI.pdf](http://www.masak.gov.tr/media/portals/masak2/files/BILGILENDIRME_EL_KITABI.pdf) (Erişim:12/07/2012), s.39

3 Samuel s.44.

4 John S. Zdanowicz, (2004), "Detecting Money Laundering and Terrorist Financing Via Data Mining", Communications of the ACM, Mayıs 2004, Vol.47, No.5, s.54

**Tablo 1-** İhracatın Düşük Fiyatla Faturalandırılmasına İlişkin Örnek

Bir terörist veya suçlunun yabancı bir ülkeye 1 milyon dolar transfer etmek istediğini varsayalım. Bu işlemde ona ortaklık edecek yabancı ithalatçıya ihtiyacı vardır. Kara para aklamada kullanılan bu işlemler aşağıdaki aşamalardan oluşur.
1. Yurtdışındaki suçlu veya terörist 1 Milyon dolarını tanesi 5.000,00 \$'dan 200 altın saat satın alarak (5.000,00*200=1.000.000,00\$) kullanır. Altın saatler nakit para ile satın alınır.
2. Yurtdışındaki ihracatçı 200 tane altın saati tanesi 5,00\$'dan yurtdışındaki ortak ithalatçıya satar. (Fatura 1.000,00 \$)
3. Yabancı ithalatçı malı satın alır ve 1.000,00\$'lık faturayı ihracatçıya öder.
4. Yabancı ithalatçı saatleri tanesi 5.000,00\$'dan piyasada satar. 200 altın saati 1.000.000,00\$'a dönüştürür.
5. Sonuç: Yurtdışındaki ihracatçı 1.000,00 \$'lık fatura ile 1.000.000,00\$'ı yabancı ülkeye transfer eder.

Bu yöntemle aynı anda hem vergi kaçakçılığı hem de kara para aklandığından mallar ya gümrük vergisine tabi olmamalı yada ithalatçı ülkenin zayıf bir gümrük idaresinin olması gerekmektedir. Gümrük kontrolleri sıkı olan ülkeden zayıf olan ülkeye kara para transfer edilecekse en etkili yöntem ihracatın düşük fiyatla faturalandırılmasıdır.<sup>5</sup>

## 2.2- İthalatın Yüksek Fiyatla Faturalandırılması

Bu yöntemde kara para ithalatçıdan ihracatçıya transfer edilir. Failler bu yöntemi kullanırken yüksek değerde kolay taşınabilen malları tercih ederler.(Örneğin elmas, mücevher gibi). Zira bu mallar yüksek gümrük vergisi nedeniyle gümrük idaresinin dikkatini çekmez, ikinci piyasalarda satışı daha kolaydır, mal paraya daha kısa sürede dönüşür, bu malların değerlemesini yapacak donanımlı gümrük personeli yoktur.<sup>6</sup>

İthalatçı yüksek fiyattan yabancı ülkedeki ihracatçıdan malı satın alır. İthalatçı işçirilmiş mal bedelini ödeyerek, varlık (Kara Para) ithalatçıdan ihracatçıya aktarılmış olur.<sup>7</sup> Yüksek fiyatla faturalandırılmış ithalatta değer yurtdışındaki ihracatçıya gönderilen paraya yansıtılır. Yurtdışındaki ihracatçının karı, yüksek faturalandırma yoluyla elde edilen gelir ile malın maliyeti arasındaki farktır ki bu tutar aklanan kara parayı göstermektedir.<sup>8</sup> Normalde bu işlem ithalatçı için karlı bir işlem olmayacaktır. Fakat ithalatçı ve ihracatçı bu işlemde gizli ortaklıklar ve her ikisi de paranın transferinde rol oynarlar. Yüksek ithalat fiyatları üç suça neden olur: Gümrük kaçakçılığı, vergi kaçakçılığı ve kara para aklama. Bu işlem terörist örgütün uzantısı olabilen yurtdışındaki ihracatçıya para transferini kolaylaştırır. İthalatın yüksek fiyatla faturalandırılması yöntemi ile kara paranın nasıl aklandığı aşağıdaki tabloda yer alan örnekle açıklanabilir.<sup>9</sup>

<sup>5</sup> Samuel, s.48

<sup>6</sup> Samuel, s.46.

<sup>7</sup> Zdanowicz, s.54.

<sup>8</sup> MASAK, s.39.

<sup>9</sup> Zdanowicz, s.54.

**Tablo 2-** İthalatın Yüksek Fiyatla Faturalandırılmasına İlişkin Örnek

Bir terörist veya suçlunun yabancı bir ülkeye 1 milyon dolar transfer etmek istediğini varsayalım. Bu işlemde ona ortaklık edecek yabancı ihracatçıya ihtiyacı vardır. Kara para aklamada kullanılan bu işlemler aşağıdaki aşamalara tabidir.
1. İhracatçı tanesi 0,10 dolardan 10.000 adet jilet satın alır. (1.000 \$).
2. İhracatçı tanesi 100,00 \$ dan ortak ithalatçıya ihraç eder.(Toplam Fatura 1.000.000,00 \$).
3. İthalatçı toplam değeri 1.000,00 \$ olan 10.000 jilet için ortak ihracatçıya 1.000.000,00 \$ öder.
4. Sonuç: İthalatçı 1.000.000,00 \$ yabancı ülkeye aktarmış olur. Oysa işlemin toplam maliyeti 1.000,00 \$'dır.

Son zamanlarda yukarıda açıklanan yöntemlerin çeşitli ülkelerde hücreleri bulunan El-Kaidenin illegal faaliyetlerinin finansmanında kullanılabileceği yönünde endişeler vardır.<sup>10</sup>

### 2.3- Yanıltıcı ve Doğru Olmayan Mal ve Hizmetler

Yukarıdaki iki yöntem malın fiyatında yapılan manipülasyonlarla yapılan kara para aklama yöntemleridir. Ancak bazı kara para aklama yöntemleri işleme konu mal ve hizmetin miktarında ve kalitesindeki gerçeğe aykırılığa dayanır. Bu yöntemde gümrük beyannamesinde gösterilen malın fiyatı ile piyasa fiyatı uyumlu olmasına karşın gemide taşınan malın fiyatı ile gümrük beyannamesinde belirtilen malın fiyatı arasında uyumsuzluk vardır. Bu uyumsuzluk taşınan malın değerine göre gümrük beyannamesindeki malın fiyatının ya aşırı faturalandırılması ya da düşük faturalandırılması demektir.

Örneğin taşınan malların miktarı gerçeğe aykırı ise faturada belirtilen daha az değer veya daha fazla değer transfer edilmiş olur. Taşınan malın miktarı 10 KG iken faturada bu 100 KG olarak gösterildiyse 90 KG malın değeri transfer edilmiş olur. Hiçbir mal ve hizmet taşınmamış olabilir. Bu durumda naylon fatura ve hayalet gemi vardır. Benzer şekilde transfer edilen değeri yanıltmak için malın niteliği gerçeğe aykırı olabilir. Bazı vakalarda gümrük beyannamesindeki mal ile taşınan mal açık bir şekilde farklı iken profesyonel kara para aklayıcıları genel ve tam olmayan beyanname verirler. İncelendiklerinde, dikkatsizlikle bu beyannameyi verdik derler suç işleme amaçlarının olmadığını iddia ederler. Böyle durumlarda mal ve hizmetlerin gerçeğe aykırı olduğunu bulmak için fiziksel teftiş bir başka deyişle konteynırda taşınan malın gümrükten geçerken tam olarak muayenesini gerekli kılmaktadır.<sup>11</sup>

Bu gibi işlemlerin yetkililer tarafından maliyet etkin denetlenmesi çok zordur. Milyonlarca dolar değerindeki malın fiziksel teftiş için gümrükte bekletilmesi şirketler için büyük zararlara yol açabilir. Ayrıca hizmet ve gayrimaddi hakların niteliği ancak kapsamlı bir denetimle tespit edilebilir.<sup>12</sup>

### 3- İSTATİSTİKSEL DENETİM MODELİ ve TÜRKİYE ÖRNEĞİ

Finansal sistemde şeffaflığın artırılmasına yönelik yasal düzenlemeler ve bu sektörün denetimindeki etkinlik kara para aklayıcıları ve terör finansörleri için riskli bir alan oluşturdu. Ancak yine de hedeflerinde bir sapma meydana gelmedi ve ticaret bazlı aklama yöntemini kullanarak riskli alana iyi

<sup>10</sup> Zdanowicz, s.54.

<sup>11</sup> Samuel, s.48

<sup>12</sup> Samuel, s.49

bir alternatif oluşturdular. Devletlerin ticaret bazlı mali suçları engelleme ve denetleme noktasında zafiyetleri vardır. Soruşturulacak faillerin sayısı ve denetlenecek olan ticaret sisteminin hacmi, fiziksel olarak kontrol edilecek malların fazlalığı dikkate alındığında yapılacak denetimin maliyet etkin olmasını gerekli kılmaktadır.<sup>13</sup>

Terörizmin finansmanı ve kara para aklama tipolojileri temel olarak üç türdür.

- i. Finansal sistem
- ii. Fiziksel döviz hareketi
- iii. Mal hareketi

Failler bu üç yöntemi devletin yasal düzenlemeleri ve denetimine göre armonize etmektedir. İlk iki yöntemin uygulanmasını önlemeye yönelik devletlerin başarılı çabaları bu yöntemleri failler için kullanılmaz hale getirdi. Devletin iki yöntemi önlemedeki başarısı karşısında aklanan kara paranın miktarında ve teröristlerin finansal kaynaklarında bir azalma gözlenmemiştir.<sup>14</sup>

2007 yılında dünya ticaret hacminin 25 Trilyon dolar olduğu ve bu ticaret hacminin içinde vergi minimizasyonu ve sermaye transferi saikleriyle de birçok işlemin mevcut olduğu dikkate alındığında ticaretin içinde aklanan paranın tespiti zor ve maliyetli bir süreçtir. Her bir ticaret işleminin fiziksel olarak bir başka deyişle taşınırken denetlenmesi lojistik sektörünün de denetlenmesini gerekli kılmaktadır. Her yıl uluslar arası ticarete milyonlarca konteynır hareketiyle tonlarca malın taşınması karşısında bu olanaksız gibi görünmektedir. Zira 2006'da uluslar arası ticarete deniz yolu kullanılarak 440 milyon konteynır hareketi ile 7,5 milyar ton mal taşınmıştır. Bu denetlenmesi gereken milyarlarca metre küp gemi alanı demektir. Ticarete denetim oranları çok düşüktür. Birçok ülke ticaretinin % 5'inden daha azını denetlemektedir. Örneğin 2006/Temmuzda Avustralya'da 140.000 konteynır x-ray'den geçti, fakat fiziksel olarak ancak 15.000'i kontrol edilebildi.<sup>15</sup> Kara para aklayıcıları için ticaretteki denetim oranlarının düşük olması, binlerce ticari işlem içerisinde aklanan kara parayı tespit etmede devletin denetim fonksiyonunun çaresiz kalması ve etkin denetim yapılamaması fırsat olarak görülmektedir. Ancak bu kara para aklama tipolojisiyle mücadelede etkinlik sağlandığında faillerin dolanacağı başka bir yol yok gibi görünüyor.

### 3.1- İstatistiksel Denetim Modeli

Devletlerin denetim yapması sorun değildir. Fakat denetimin hangi düzeylerde gerçekleşeceği ve optimal denetim seviyesinin belirlenmesi sorundur. Bu denetim modelinin ortaya çıkma nedeni, denetimin, denetleyen ve denetlenen tarafa önemli maliyetler yüklemesi ve dolayısıyla denetimin maliyet etkin kullanılması ihtiyacıdır. Örneğin malların yükleme ve boşaltma esnasında fiziksel denetimi ki bu denetimi yapacak olan gümrük idaresidir, ek fiziksel alan, personel ve diğer operasyon maliyetleri doğuracaktır. Diğer yandan ticarete konu malların fiziksel denetimi firmalar için müşteri taahhütlerini zamanında yerine getirememesi, satış tahsilatının gecikmesi ve tahsilatın gecikmesi nedeniyle paranın zaman değerinden kaynaklanan kayıplar gibi maliyetler meydana getirecektir. İstatistiksel denetim, denetimin maliyet etkin yapılması için denetlenmesi gereken ticaret işlemlerinin seçiminde kullanılan bir

<sup>13</sup> Samuel s. 37

<sup>14</sup> Samuel, s. 39

<sup>15</sup> Samuel, s. 40

tekniktir. Optimal denetim seviyesi denetimden beklenen marjinal fayda ile marjinal maliyet karşılaştırılarak belirlenir. Marjinal faydanın marjinal maliyete eşit olduğu denetim tekniği istatistiksel denetim olarak tanımlanabilir. 0 denetim sıfır maliyet demektir. % 100 denetim ise önemli yararlar sağlayacağı gibi bu denetim düzeyi önemli maliyetlerde içerir. Kara para aklamayı tam anlamıyla önlemek için ticareti yapılan her malın gümrükte fiziki olarak kontrolünün yapılmasını gerektirir. Bu denetim yöntemi ticaretin maliyetini artırır, milyonlar dolar değerindeki malın gümrükte bir süre bekletilmesi şirketler için büyük zararlar demektir. % 100 denetim maliyet etkin olma hedefi varsayımında uygulanabilir değildir. O halde en etkili denetim modelinin bulunmasına ihtiyaç vardır. En etkin denetimde, incelenecek ticaretin belirlenmesinde o ticarete ilişkin güvenilir verilere ihtiyacın hasıl olmasının yanı sıra güvenilir verilerin iyi bir süzgeçten geçirilmesi ve rasyonel yöntemlerle analiz edilmesini gerekli kılmaktadır.<sup>16</sup>

Aslında bu denetim yaklaşımı veri yığınları içerisinde karar alma sürecine katkı sağlayacak ilişkili verilerin keşfedilmesidir ki bu yaklaşıma literatürde "Veri Madenciliği Yaklaşımı" da denmektedir. Veri madenciliğinin çeşitli tanımları olmakla birlikte yaklaşımın anlamını en iyi açıklayan tanımlar aşağıdaki gibidir:<sup>17</sup>

- "Veri Madenciliği veri dağları altındaki elmasları, altınları, külçeleri özel yazılımlar ile keşfetmektir."
- "Daha önceden bilinmeyen örüntüleri ve anlaşılabilir bilgileri geniş veri tabanlarından seçmeyi, keşfetmeyi ve bu bilgileri modellemeyi amaçlar."

Amerikan Gelir İdaresi (IRS) incelenecek mükellefin seçiminde rastgele bir mükellef seçme anlayışından işlem bazlı denetim yaklaşımına yönelmiştir. Çünkü rastgele incelemeler kaynak israfına yol açmakta, bu incelemelerde çoğunlukla bir matrah farkı tespit edilemediğinden verimsiz bir yaklaşım olarak görülmektedir. İşlem bazlı denetimde belli özellikte firmalar hedef alınmaktadır. Bu denetim yaklaşımı daha verimli ve daha az maliyetlidir. İthalatçı ve ihracatçıların transfer fiyatlandırması manipulasyonları rastgele denetim yaklaşımıyla tespit edilmesi güçtür. İstatistiksel Denetim yaklaşımı işlem bazlı olarak yapılacak vergi incelemelerine önemli alt yapı sağlayabilir.<sup>18</sup>

### 3.1.1- İstatistik Denetim Modelinin Tanımı

İstatistiksel denetim modeli bir ülkenin ithalat ve ihracat işlem verilerinin istatistiksel olarak analiz edilmesine olanak sağlayan bir yazılım vasıtasıyla anormalliklerinin tespit edilmesidir. Bir başka deyişle ithalat ve ihracatta uygulanan fiyatların anormalliklerini tespit etmek, anormal fiyatlarla ticareti yapılan malları ve ülkeleri belirlemektir.

<sup>16</sup> Marie E. De Boyrie, Simon J. Pak and John S. Zdanowicz, (2004), " Money Laundering and Income Tax Evasion:The Determination of Optimal Audits and Inspections to Detect Abnormal Prices In International Trade", *Journal of Financial Crime*, Vol.12 No:2, s. 125.

<sup>17</sup> ÇANKIRI, Süreyya, KARTAL, Elif, YILDIRIM, Kemal ve GÜLSEÇEN, Sevinç. (2011), "Organizasyonlarda Bilgi Yönetimi Sürecinde Veri Madenciliği Yaklaşımı" Bilgi Çağında Varoluş: "Fırsatlar ve Tehditler" Sempozyumu Bildiriler Kitabı, İstanbul:Yeditepe Üniversitesi, 01 - 02 Ekim 2009, s.149

<sup>18</sup> Simon J. Pak, Stelios H. Zanakis and John S. Zdanowicz(2003), "Detecting Abnormal Pricing In International Trade: The Greece-USA Case, *Interfaces*, Mar/Apr 2003, Vol. 33, No.2; s.62



### 3.1.2- Modelin Uygulanması

#### 3.1.2.1- Kullanılan Veri Seti

İstatiksel denetim modelinde ihtiyaç duyulan veriler yukarıdaki tanımında işaret ettiği gibi ithalat ve ihracat verilerini toplayan kurumlardan temin edilir. Ülkemizde bu veriler TÜİK (Türkiye İstatistik Kurumu) veritabanlarından düşük bir ücret karşılığında temin edilebilir. Analizde kullanılan verilerin temini ve sınıflandırılması ve analize uygun hale getirilmesi maddeler halinde belirtilmiştir.<sup>19</sup>

i. 12 aylık dönemde Gümrük Tarife İstatistik Pozisyon numarasına göre ithalat ve ihracat işlemleri. Bu veriler ithal edilen mal miktarını, hangi ülkeye ithal edildiği ve her bir ülkeden yapılan ithalatın dolar bazında toplam tutarı, ihraç edilen mal miktarını, hangi ülkeye ihraç edildiği ve her bir ülkeye yapılan ihracatın dolar bazında toplam tutarını kapsar ve ilgili kurumdan temin edilen ham verilerdir.

ii. 12 aylık periyotta dolar ve miktar bazında ithalat ve ihracata ilişkin ham veriler kullanılarak analizi yapan tarafından ithalat ve ihracat fiyat verileri oluşturulur.<sup>20</sup> Bu veriler belli malın belli ülkeden hangi fiyatla ithal edildiğini ve belli bir malın belli bir ülkeye hangi fiyattan ihraç edildiğine ilişkin verilerdir. Böylece her bir mal için 12 aylık periyotta tüm ithalat ve ihracat fiyatlarına ilişkin bir fiyat serisi elde edilmiştir. Örneğin bir mal 10 ülkeye ihraç ediliyorsa ihraç fiyat serisi 10 ihraç fiyatından oluşacaktır. Bu seriler her bir mal için emsal fiyat aralığını temsil etmektedir. Yukarıda tespit edilen emsal fiyat aralığına bazı istatistik yöntemler uygulanarak tek bir emsal fiyat belirlenir. Bu emsal fiyat ithalatın veya ihracatın anormal fiyatlarla yapıp yapılmadığına ilişkin bir karşılaştırma imkanı sağlar. Mevzuatımıza göre kullanılacak yöntemler, mod, medyan, aritmetik ortalama ve makul olan başka bir istatistik yöntemi olarak belirlenmiştir. Emsal fiyat(5520 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 13. maddesine göre "Emsallere Uygunluk İlkesine" göre belirlenen fiyattır.) ihracatta düşük kartil değeri, ithalatta ise yüksek kartil değer olarak belirlenmiştir. Bu yöntemler ihracat ve ithalat fiyatlarının çok yüksek oranlarda anormalliklerini tespit eder. Diğer yöntemler uygulandığında (Mod, Medyan veya Aritmetik ortalama) fiyat anormallikleri tespit edilebilirken, ithalatta yüksek kartil ve ihracatta düşük kartil değerleri alındığında fiyatlar kartil değerleri arasında çıkabilir ve fiyat anormallikleri olmayabilir. Kara para aklayıcısının yararına bir yöntem olsa da transfer fiyatlarının tespitinde devletin elini güçlendiren bir yöntemdir. Örneğin A malının Suriye'ye ihraç fiyatı 1 dolar ise emsallere uygun fiyatı mod, medyan ve aritmetik ortalama yöntemlerine göre belirlediğimizde emsal fiyat 1,2 dolar tespit edilebilir. Kara para aklayıcısı bu oranda bir sapmanın ticari icaplara uygun olduğunu iddia edebilecektir. Ancak düşük kartil değeri esas alınarak emsal fiyat hesaplandığında, emsal fiyat diğer yöntemlere göre daha düşük belirlendiğinden bu fiyatında altında bir ihracat sözkonusu olduğunda kara para aklayıcısının eli çok güçlü olmayacaktır.<sup>21</sup>

#### 3.1.2.2- Analiz Yöntemi

1 Seri No'lu Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımını Hakkında Genel Tebliği'nde yapılan düzenlemelere göre; mükellef ilişkili kişilerle yaptığı işlemler için emsallere uygun fiyatı belir-

<sup>19</sup> PEHLİVAN, Serdar/GÖKBUNAR, Ali Rıza, "Ülkemizde Transfer Fiyatlandırmasının Yol Açtığı Tahmini Kurumlar Vergisi Kaybı", *Yönetim ve Ekonomi*, Y. 2010, C. 17, S. 1, s. 107.

<sup>20</sup> PEHLİVAN, Serdar/GÖKBUNAR, Ali Rıza, s. 106.

<sup>21</sup> PEHLİVAN, Serdar/GÖKBUNAR, Ali Rıza, s. 106.

lerken tek bir emsal fiyat bulamayabilir ve birden fazla fiyattan oluşan bir aralığa ulaşılabilir. Mükellef tarafından belirlenen fiyatın emsal fiyat aralığının dışında olması durumunda, emsallere uygun fiyat, söz konusu aralık dikkate alınarak aritmetik ortalama, mod, medyan ya da başka bir ölçüden en makul olanı kullanılarak belirlenecektir.<sup>22</sup>

Örneğin; A malının 5 ülkeye ihraç edildiği varsayalım. Her bir ülkeye yapılan bu mal ihracının tutarının ihraç miktarına bölünmesi ile her bir ülkeye hangi fiyattan satıldığı tespit edilir. Bu tespit sonucunda oluşan fiyatlar 18, 21, 19, 17, 24 olsun. Bu aynı zamanda istatistik terminolojisinde bir seriyi ifade etmektedir. Söz konusu bu fiyat serisine mod, medyan, aritmetik ortalama ve kartil yöntemi uygulanarak emsallere uygun fiyata ulaşılabilir. Yöntem olarak aritmetik ortalama belirlendiyse emsallere uygun fiyat 19,8 olarak bulunur. Medyan bir seriyi tam ortadan iki eşit kısma bölen değerdir. Örneğimizde serinin medyanı 19'dur. Tebliğ'de başka ölçülerinde kullanılabileceği belirtilmiştir.<sup>23</sup> Bu ölçülerden biri de bir seriyi dört kısma bölen kartil değerleridir. Yani bir seriyi dört kısma bölen üç değer(kartil) vardır. Bu değerler birinci kartil, medyan değeri ve üçüncü kartildir. Birinci kartil'e düşük (lower) kartil, üçüncü kartil'e yüksek (upper) kartil de denilmektedir.<sup>24</sup>

Hesaplama EXCEL programında istatistiksel işlevlerden "DÖRTTEBİRLİK" fonksiyonu kullanılır. Her bir mal için ayrı kartil (dörttebirlik) değeri hesaplanır. Yüksek kartil değeri her bir ülkeden yapılan ithalatta uygulanan fiyatla karşılaştırılır ve her ithalat işlemi uygulanan fiyatın yüksekliği değerlendirilir. İthalat fiyatı, yüksek kartilden (emsal fiyat) büyük ise ithalat fiyatı ile kartil arasındaki farkın ithalat miktarları çarpılmasıyla ithalat yapılan ülkeye ithalatın aşırı faturalandırılması nedeniyle aktarılan gelir miktarı bulunur. Düşük kartil değeri her bir ülkeye yapılan ihracatta uygulanan fiyatla kıyaslanır ve her ihracat işlemi uygulanan fiyatın düşüklüğü değerlendirilir. İhracat fiyatı, düşük kartilden küçük ise düşük kartil ile ihracat fiyatı arasındaki fark ihracat miktarı ile çarpılarak ihracat yapılan ülkeye ihracatın düşük faturalandırılması nedeniyle aktarılan gelir miktarı bulunur.<sup>25</sup>

### 3.2- Modele İlişkin Türkiye'de 2007 Yılında Yapılan Bir Araştırma

Yukarıda açıklanan istatistiksel Denetim Modeline ilişkin analiz uygulanarak Serdar PEHLİVAN ve Yrd. Doç. Dr Ali Rıza GÖKBUNAR tarafından 2007 yılında ithalat ve ihracat işlemlerinde uygulanan transfer fiyatları nedeniyle ülkemizin kurumlar vergisi kayıpları tahmin edilmiş, transfer fiyatlarının yüksek oranlarda olduğu mal grupları ve sektörler tespit edilmiştir.

#### 3.2.1- Analizin Uygulanması

Analizin uygulanması bir örnekle kapsamlı bir şekilde açıklanabilir. Bu örnekte Gümrük tarife istatistik pozisyonu 300490193000 ve istatistik pozisyon adı 3.sınıflaçlar-diğer(perakende) olan malın 2007 yılındaki ithalat ve ihracat verileri işlenmek suretiyle yukarıda açıklanan analiz yöntemi uygulanmıştır.

<sup>22</sup> Gelir İdaresi Başkanlığı (2007), *1 Seri Nolu Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtım Hakkında Genel Tebliğ*, Resmi Gazete, Sayı:26704, Tarih:18.11.2007.

<sup>23</sup> PEHLİVAN, Serdar/GÖKBUNAR, Ali Rıza, s. 107.

<sup>24</sup> Çakıcı, M., Oğuzhan, A., Özdil, T.(1999), İzmir: *Temel İstatistik*

<sup>25</sup> PEHLİVAN, Serdar/GÖKBUNAR, Ali Rıza, s. 108.



Tablo 3- Analiz Uygulamasına İlişkin Bir Örnek

Ulke Adı	Ölçü	İth Miktarı (A)	İthalat Dolar (B)	İthalat fiyatı C=B/A	Upper Karlıl E	İhracat Miktar (F)	İhracat Dolar(G)	İhracat fiyatı H=G/F	Lower Karlıl (K)	Agrı İthalat Fiyat Farkı Tutarı L=E-C	Agrı İthalat Fiyat Farkı Yüzdesi M=L/E	Eksik İhracat Fiyat Farkı Tutarı N=K-H	Eksik İhracat Fiyatı Yüzdesi P=N/K	Agrı İthalat Fiyatı Nedeniyle Gelir Transferi R=L*A	Eksik İhracat Fiyatı Nedeniyle Gelir Transferi S=N*F
A.B.D.	KG	505.408	93.530.640	185	268	0	0	ihr Yok	34	0	0	0	0	0	0
Afganistan	KG	0	0	ith yok	268	35.104	295.004	8	34	0	0	26	1	0	896.753
AHL Serb.Bölge	KG	0	0	ith yok	268	61.226	3.431.619	56	34	0	0	0	0	0	0
Almanya	KG	6.198.703	85.865.177	14	268	267.046	30.026.552	112	34	0	0	0	0	0	0
Arjantin	KG	1.765	120.968	69	268	0	0	ihr Yok	34	0	0	0	0	0	0
Arnavutluk	KG	0	0	ith yok	268	16.158	697.293	43	34	0	0	0	0	0	0
Avrupa Serb.Bölge	KG	0	0	ith yok	268	1.037	49.240	47	34	0	0	0	0	0	0
Avustralya	KG	28.178	16.980.363	603	268	10.538	1.553.513	147	34	334	1	0	0	9.422.966	0
Avusturya	KG	204.709	11.130.522	54	268	12.675	456.448	36	34	0	0	0	0	0	0
Azerbeycan	KG	0	0	ith yok	268	94.165	1.385.164	15	34	0	0	19	1	0	1.811.674
B.A.E.	KG	0	0	ith yok	268	2.067	654.643	317	34	0	0	0	0	0	0
Barbados	KG	0	0	ith yok	268	83	81.000	976	34	0	0	0	0	0	0
Belçika	KG	142.053	39.695.543	279	268	5.470	512.769	94	34	11	0	0	0	1.596.639	0
Bosna-Hersek	KG	0	0	ith yok	268	42.428	2.451.606	58	34	0	0	0	0	0	0
Brezilya	KG	3.486	392.499	113	268	0	0	ihr Yok	34	0	0	0	0	0	0
Bulgaristan	KG	99	35.079	354	268	1.802	628.548	349	34	86	0	0	0	8.527	0
Burma	KG	0	0	ith yok	268	24	1.248	52	34	0	0	0	0	0	0
Cezayir	KG	0	0	ith yok	268	985.840	12.860.132	13	34	0	0	21	1	0	20.608.470
Çek Cumhuriyeti	KG	1	220	220	268	1.082	213.502	197	34	0	0	0	0	0	0
Çin	KG	24.393	1.608.564	66	268	0	0	ihr Yok	34	0	0	0	0	0	0
Danimarka	KG	52.184	7.420.676	142	268	25.781	1.674.079	65	34	0	0	0	0	0	0
Endonezya	KG	0	0	ith yok	268	11.564	69.350	6	34	0	0	28	1	0	323.240
Filipinler	KG	0	0	ith yok	268	441	95.192	216	34	0	0	0	0	0	0
Finlandiya	KG	20.153	16.159.244	802	268	0	0	ihr Yok	34	534	2	0	0	10.754.168	0
Fransa	KG	1.321.556	143.141.834	108	268	6.200	747.225	121	34	0	0	0	0	0	0
Guyana	KG	0	0	ith yok	268	715	24.085	34	34	0	0	0	0	0	189
Güney Afrika	KG	0	0	ith yok	268	340	10.791	32	34	0	0	2	0	0	752
Güney Kıbrıs	KG	0	0	ith yok	268	10	5.450	545	34	0	0	0	0	0	0
Güney Kore	KG	3.494	198.965	57	268	1.447	327.675	226	34	0	0	0	0	0	0
Gürcistan	KG	0	0	ith yok	268	2.660	392.827	148	34	0	0	0	0	0	0
Hırvatistan	KG	0	0	ith yok	268	893	121.088	136	34	0	0	0	0	0	0
Hindistan	KG	9.326	760.456	82	268	2	5.076	2.538	34	0	0	0	0	0	0
Hollanda	KG	59.464	13.943.286	234	268	1.036	150.773	146	34	0	0	0	0	0	0
Irak	KG	0	0	ith yok	268	26.902	821.210	31	34	0	0	3	0	0	92.095
İngiltere	KG	2.950.236	50.788.086	17	268	237.477	10.246.466	43	34	0	0	0	0	0	0
İrlanda	KG	2.140.318	33.107.339	15	268	325	72.337	223	34	0	0	0	0	0	0
İspanya	KG	71.233	21.029.227	295	268	6.680	486.220	73	34	27	0	0	0	1.924.391	0
İsrail	KG	56.951	4.817.723	85	268	0	0	ihr Yok	34	0	0	0	0	0	0
İst.Deri Serb.Böl.	KG	0	0	ith yok	268	260.595	3.139.141	12	34	0	0	22	1	0	5.707.883
İsveç	KG	709.708	66.780.338	94	268	0	0	ihr Yok	34	0	0	0	0	0	0
İsviçre	KG	294.730	151.706.465	515	268	549.028	26.271.866	48	34	247	1	0	0	72.659.279	0
İtalya	KG	398.343	52.978.294	133	268	856	27.880	33	34	0	0	1	0	0	1.181
İzlanda	KG	1.703	252.464	148	268	0	0	ihr Yok	34	0	0	0	0	0	0
Japonya	KG	2.727	4.398.316	1.613	268	68	626.060	9.207	34	1.345	5	0	0	3.666.929	0

Kanada	KG	4.182	17.429.417	4.168	268	3.523	471.579	134	34	3.900	15	0	0	16.307.796	0
Kazakistan	KG	0	0	ith yok	268	259.495	4.374.002	17	34	0	0	17	1	0	4.435.678
Kırgızistan	KG	0	0	ith yok	268	771	21.831	28	34	0	0	6	0	0	4.344
K.K.Türk.Cum.	KG	0	0	ith yok	268	20.796	1.155.768	56	34	0	0	0	0	0	0
Libya	KG	0	0	ith yok	268	961	46.651	49	34	0	0	0	0	0	0
Lübnan	KG	0	0	ith yok	268	142	63.450	447	34	0	0	0	0	0	0
Macaristan	KG	790	184.590	234	268	3.058	1.174.304	384	34	0	0	0	0	0	0
Makedonya	KG	0	0	ith yok	268	6.173	235.283	38	34	0	0	0	0	0	0
Malta	KG	1.472	276.351	188	268	2.505	999.853	399	34	0	0	0	0	0	0
Meksika	KG	0	0	ith yok	268	13	5.290	407	34	0	0	0	0	0	0
Mısır	KG	0	0	ith yok	268	2.552	231.981	91	34	0	0	0	0	0	0
Moldova	KG	0	0	ith yok	268	18.167	532.667	29	34	0	0	5	0	0	84.090
Nijerya	KG	0	0	ith yok	268	4.391	449.076	102	34	0	0	0	0	0	0
Norveç	KG	1.839	72.378	39	268	0	0	ihr Yok	34	0	0	0	0	0	0
Özbekistan	KG	0	0	ith yok	268	3.902	158.351	41	34	0	0	0	0	0	0
Portekiz	KG	0	0	ith yok	268	2.239	172.774	77	34	0	0	0	0	0	0
Romanya	KG	133	19.312	145	268	1.892	145.857	77	34	0	0	0	0	0	0
Rusya Federasyonu	KG	85	15.710	185	268	516	138.022	267	34	0	0	0	0	0	0
Singapur	KG	2.930	3.252.357	1.110	268	676	641.876	950	34	842	3	0	0	2.466.525	0
Sirbistan	KG	0	0	ith yok	268	33.151	901.247	27	34	0	0	7	0	0	224.207
Slovakya	KG	0	0	ith yok	268	176	180.551	1.026	34	0	0	0	0	0	0
Slovenya	KG	238	6.970	29	268	0	0	ihr Yok	34	0	0	0	0	0	0
Sudan	KG	0	0	ith yok	268	54	3.800	70	34	0	0	0	0	0	0
Suriye	KG	0	0	ith yok	268	2.943	15.302	5	34	0	0	29	1	0	84.611
Suudi Arabistan	KG	0	0	ith yok	268	5.808	68.256	12	34	0	0	22	1	0	128.922
Türkmenistan	KG	0	0	ith yok	268	1.125	38.490	34	34	0	0	0	0	0	0
Ukrayna	KG	0	0	ith yok	268	19.301	1.129.182	59	34	0	0	0	0	0	0
Umman	KG	0	0	ith yok	268	2.280	40.321	18	34	0	0	16	0	0	37.083
Uruguay	KG	0	0	ith yok	268	1.137	18.725	16	34	0	0	17	1	0	19.875
Ürdün	KG	0	0	ith yok	268	70	31.461	449	34	0	0	0	0	0	0
Vietnam	KG	0	0	ith yok	268	2.113	96.673	46	34	0	0	0	0	0	0
Yemen	KG	0	0	ith yok	268	1.413	153.007	108	34	0	0	0	0	0	0
Yeni Zelanda	KG	0	0	ith yok	268	591	20.396	35	34	0	0	0	0	0	0
Yunanistan	KG	51.682	377.619	7	268	0	0	ihr Yok	34	0	0	0	0	0	0
<b>TOPLAM</b>		<b>15.264.272</b>	<b>838.476.992</b>			<b>3.071.699</b>	<b>114.329.098</b>			<b>0</b>	<b>0</b>	<b>0</b>	<b>0</b>	<b>118.807.220</b>	<b>34.461.046</b>

**Kaynak:** TÜRKİYE İSTATİSTİK KURUMU; "Gümrük Tarife İstatistik Pozisyonlarını Teşkil Eden Maddelere Göre 12 Basamak Açıklımlı Ülke, Miktar Ve Dolar Bazında 2007 Yılı İthalat, İhracat Bilgileri", (CD), 04.02.2010.

Yapılan analiz sonucunda mezkur malın ithalatında ve ihracatında tespit olunan transfer fiyatları nedeniyle Türkiye'den yabancı ülkelere aktarılan toplam para miktarı (118.807.220+34.461.046 =153.268.266 Dolar) 153.268.266 Dolar olarak bulunmuştur. Örnek bir mal için yapılan bu analiz 2007 yılında ithalat ve ihracata konu olan 10.877 cins mala uygulanmıştır. Analiz yalnızca transfer fiyatlandırması nedeniyle aktarılan para miktarını ortaya koymamakta aynı zamanda hangi mal türlerinde transfer fiyatlarının yoğun olarak kullanıldığını da göstermektedir. Tüm mal türlerinde transfer fiyatlandırması olsa bile tüm mallara ve sektörler için yönelik olarak bir inceleme yapılması denetimin maliyet etkin hedefi ile uyumlu değildir. Ancak emsal fiyatların çok üzerinde ithalat ve emsal fiyatın çok altında olan ihracat işlemleri şüphelenilmesi gereken işlemler olarak seçilmeli ve bu işlemlere

konu olan malların ticaretinin yapıldığı sektörler mercek altına alınarak etkin bir denetim faaliyeti gerçekleştirilmelidir. Örneğin yukarıdaki tabloda 3. Sınıf ilağın emsal fiyatı 268 dolar iken Kanada'dan 4.168 dolara ithal edilmiş ve oluşan transfer fiyatları nedeniyle Kanada'ya 16.307.796 para aktarılmıştır. Şüphesiz bu işlem vergi kaçırma amaçlı da olabilir kara para aklama amaçlıdır. Bu soruşturulması gereken bir transfer fiyatlandırması işlemidir. Emsal fiyattan anormal sapma gösteren işlemler inceleme için seçilirse maliyet etkin hedefine katkı sağlanacaktır.

### 3.2.2- 2007 Yılında Transfer Fiyatlandırması Nedeniyle Yurtdışına Aktarılan Tahmini Para Miktarı

Türkiye'nin 2007 yılında gümrük tarife istatistik pozisyonunda kayıtlı malların ithalat ve ihracatında fiyatların manipüle edilmesi veya başka bir deyişle transfer fiyatlandırması nedeniyle dış ticaret ortağı ülkelere örtülü olarak aktarılan gelirler (Para Transferi) toplam 7.374.841.065,87 \$'dır. Bu tutar mevzuatımıza göre örtülü dağıtılmış kazanç olarak kabul edilmiştir. Buna göre mezkur rakamın kurumlar vergisi matrahı olarak dikkate alınarak kurumlar vergisi kayıpları da tahmin edilebilir. Bu tutarın hepsinin kara para aklama saikiyle yapıldığını kabul etmek güç olsa da aktarılan bu paranın içinde kara paranın olduğu da gerçektir. Transfer fiyatlandırması nedeniyle 2007 yılında Türkiye'den yurt dışına aktarılan paraların ülkeler bazında profili aşağıdaki tabloda yer almaktadır.<sup>26</sup>

**Tablo 4-** Ülkeler İtibariyle Tahmini Aktarılan Para

2007 TOPLAM DIŞ TİCARET	TOPLAM PARA TRANSFERİ
<b>Tüm Ülkeler</b>	<b>\$7.374.841.065,87</b>
<b>İlk 30 Ülke</b>	<b>\$5.883.104.427,20</b>
Almanya	\$603.789.507,00
Fransa	\$445.650.906,30
İtalya	\$426.378.051,05
İngiltere	\$390.224.317,18
A.B.D.	\$386.620.213,04
İsviçre	\$342.462.343,18
İran	\$274.014.544,01
İrlanda	\$260.280.656,91
Romanya	\$191.700.080,77
Rusya Federasyonu	\$183.974.842,62
İrak	\$182.467.987,46
İsrail	\$178.999.762,17
Suriye	\$163.453.030,86
Çin	\$142.820.264,60
İsveç	\$139.738.884,51
B.A.E.	\$139.616.399,15
Hollanda	\$129.959.132,86

<sup>26</sup> PEHLİVAN, Serdar/GÖKBUNAR, Ali Rıza, s. 110-111.

Yunanistan	\$126.147.429,83
Bulgaristan	\$123.946.629,74
Belçika	\$116.592.525,57
İspanya	\$115.330.669,05
Japonya	\$107.613.176,82
Hindistan	\$103.985.621,40
Suudi Arabistan	\$96.660.694,12
Cezayir	\$95.020.283,15
Ürdün	\$93.588.242,74
Singapur	\$83.073.649,97
Mısır	\$81.635.702,54
Ege Serbest Bölge	\$78.752.346,58
Avusturya	\$78.606.532,03

### 3.2.3- Transfer Fiyatlandırmasının Yapıldığı Sektörlerin Tespiti

Analizlerin sonucunda manipüle edilen fiyatlarla yapılmış yüzlerce ithalat ve ihracat işlemi gözlenmiştir. Bazı mallar bazı ülkelere emsal fiyatın çok üstünde fiyatlarla ithal edilmiştir. Ayrıca Türkiye'nin ihraç ettiği bazı mallar bazı ülkelere emsal fiyatın çok altında ihraç edilmiştir.

#### 3.2.3.1- Sektörler İtibariyle Aşırı İthalat Fiyatları Nedeniyle Aktarılan Paranın Tahmini ve Kurumlar Vergisi Kayıplarımız

Analiz sonucunda transfer fiyatlarının söz konusu olduğu yüzlerce mal cinsi sektörlerine göre sınıflandırılmıştır. Tüm sektörler içinde, aşırı ithal fiyatları nedeniyle aktarılan paranın ve kurumlar vergisi kayıplarının en fazla olduğu sektörler Tablo 5'de yer almaktadır. Tüm sektörlerin kurumlar vergisi kayıplarına oranlandığında aşağıdaki tabloda yer alan sektörlerin yol açtığı kurumlar vergisi kayıpları % 80,4 (502.344.357,53/625.161.984,91) oranında yüksek bir paya sahiptir.

**Tablo 5- Sektörler İtibariyle Aşırı İthalat Fiyatları Nedeniyle Aktarılan Paranın Tahmini ve Kurumlar Vergisi Kayıplarımız**

Sektör	Aşırı İthalat Fiyatı Nedeniyle Aktarılan Para(\$)	Kurumlar Vergisi Kaybı(\$)
<b>TÜM SEKTÖRLER</b>	<b>3.125.809.924,55</b>	<b>625.161.984,91</b>
<b>EN FAZLA KAYBA YOL AÇAN SEKTÖRLER</b>	<b>2.511.721.787,67</b>	<b>502.344.357,53</b>
KİMYA VE İLAÇ	1.040.889.500,05	208.177.900,01
MAKİNE VE YEDEK PARÇA	538.263.036,03	107.652.607,21
PETROL	352.469.484,16	70.493.896,83
OTOMOTİV	214.213.117,05	42.842.623,41
DEMİR ÇELİK VE METAL	157.314.589,37	31.462.917,87
KAĞIT VE KIRTASIYE	86.675.868,18	17.335.173,64

Sektör	Aşırı İthalat Fiyatı Nedeniyle Aktarılan Para(\$)	Kurumlar Vergisi Kaybı(\$)
PLASTİK SANAYİ	73.582.263,77	14.716.452,75
TEKSTİL	48.313.929,06	9.662.785,81

Sektörler içinde ithalata konu olan bazı malların fiyatları emsal fiyatlarına(upper kartil değeri) göre çok yüksek olduğu gözlenmiştir. Emsal fiyatına göre fiyatı bariz bir şekilde çok yüksek olan mal türlerine ve fiyatlarına ilişkin örneklerin sunulduğu Tablo 6 aşağıda yer almaktadır.

**Tablo 6-** Gtip Adına Göre Manipüle Edilen İthalat Fiyatlarına Örnek

GÜMRÜK TARİFE İSTATİSTİK POZİSYON ADI	İTHALAT FİYATI (\$/KG)	UPPER KARTİL (\$/KG)
Çimento; klinker	1.231,00	0,21
Diğer karboksilik asitler ve türevleri-sadece alkol fonksiyonlu grubu olan	24.951,35	7,05
Diklormetan; doymuş	8.293,00	2,5
Saf amonyak	665,33	0,36
Trisodyumfosfat	2.660,50	2,01
Diğer kükürtlü organik bileşikler	74.441,00	56,73
Ostomi kullanımlara mahsus olduğu tanımlanabilen aletler	80.417,00	66,26
Yüksek evsafı kok	315,5	0,48
Diğer plastiklerden plaka, levha, yaprak, film, folye ve şeritler (gözeneksiz)	84.211,25	11,99
Yabancı dilde basılmış diğerleri (ayrı sayfalar halinde)	171.863,00	57,35
Amino reçineden levha, yaprak, film, folye, şerit; diğer	27.493,00	30,45
Plastik diğer plaka, levha vb; polietilenden, özgül kütle <0, 94, kalın<0, 125mm; baskılı	5.544,00	8,79
Kağıt/kartondan her cins etiketler, baskılı olanlar; diğer	7.740,25	58,01
Metal ve diğer maddelerden meydana gelen lehim ve kaynak pastaları ve tozları	1.402,50	12,1
Yongalar; geniş yapraklı ağaçlardan	12,5	0,09
Kimya sanayi/bağlı sanayilerde kullanılan diğer kimyasal ürün ve müstahzarlar	795,36	8,57
Sentetik devamsız lif ipl.; röt/kab, naylon/diğer poliami >= 85 % (toptan)(dikiş hariç)	360,5	4,18
Diğer kauçuklu mensucat	1.454,00	26,18
Paçavra, sicim, ip, halat döküntüsü; diğer	29,2	1,08
Diğer kordela; kenarlı, sentetik ve suni lifden	246,2	21,19
Dokunmamış mensucat [dokunabilir sen/suni lifden (m2>150gr, diğer)]	101,75	9,56

Rafine edilmiş bakırdan ince ve kalın borular; diğer	1.967,00	19,4
Alaşımsız alüminyumdan şeritler; kalın < 3 mm, dikdörtgen, kare şeklinde	1.368,00	18,04
Rafine edilmiş kurşun	580	3,59
Demir/çelikten diğer eşya	1.083,75	19,42
Demir/çelikten telden diğer eşya	998	22,38
Dökme demirden, demirden, çelikten döküm modelleri	6.701,60	44,69
Ekstrüzyon vb. makinelerin diğer parçaları	13.028,00	182,78
Isı değiştiriciler (eşanjörler)	2.243,00	37,42
Silindirik makaralı rulmanlar	1.916,34	32,98
Diğer pnömatik aletler	4.597,00	83,01
Manyetik mesnetli diğer bant ve diskler; kayıt yapılmış	330.935,00	324,15
Ev tipi minyatür devre kesiciler (otomatlar) (akım< 63 amp.)	2.540,00	43,49

Emsallerine göre yüksek fiyatla ithal edilen mallar, yukarıda yer alan örneklerle sınırlı değildir. Analiz sonucunda emsallere uygun olmayan fiyatlarla ithalatı yapılan birçok mal gözlenmiştir.

Yüksek ithal fiyatlarının ne kadar kazanç transferine yol açtığı bir örnekle açıklanabilir. Örneğin; çimento sektöründe Amerika Birleşik Devletlerinden yapılan ithalatta fiyatlar manipüle edilmiştir. Em-sal kilogram fiyatı 0,21 dolar olan çimento, kilosu 1.231 dolardan ithal edilmiştir. Bir birim çimento ithalinde ABD'ye transfer fiyatlandırması yoluyla ( $1.231 \cdot 0,21 = 1.230,79$ ) 1.230,79 dolar para transfer edilmiştir. Gümrük İdaresi için, yüksek ithalat fiyatlarının gümrük vergisi matrahını artırması nedeniyle her hangi bir inceleme ve eleştirisi sebebi yoktur.<sup>27</sup>

### 3.2.3.2- Sektörler İtibariyle Düşük İhracat Fiyatları Nedeniyle Aktarılan Paranın Tahmini ve Kurumlar Vergisi Kayıplarımız

Analiz sonucunda ihracatta transfer fiyatlarının söz konusu olduğu yüzlerce ihracat malı sektörlerine göre sınıflandırılmıştır. Tüm sektörler içinde, düşük ihracat fiyatları nedeniyle yurtdışına aktarılan paranın ve kurumlar vergisi kayıplarının en fazla olduğu sektörler Tablo 7'de yer almaktadır. Tüm sektörlerin kurumlar vergisi kayıplarına oranlandığında aşağıdaki tabloda yer alan sektörlerin yol açtığı kurumlar vergisi kayıpları % 84,81 ( $720.738.726,89/849.806.228,26$ ) oranında yüksek bir paya sahiptir.

<sup>27</sup> Pehlivan, S. (2010), Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımında Vergi Denetiminin Etkinliği (Danışman: Yrd.Doç.Dr. Ali Rıza Gökbuğar), Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Celal Bayar Üniversitesi, Manisa. s.105-108.



**Tablo 7-** Sektörler İtibariyle Düşük İhracat Fiyatları Nedeniyle Aktarılan Paranın Tahmini ve Kurumlar Vergisi Kayıplarımız

SEKTÖRLER	Düşük İhracat Fiyatı Nedeniyle Aktarılan Gelir (\$)	Kurumlar Vergisi Kaybı(\$)
<b>Tüm Sektörler</b>	<b>4.249.031.141,32</b>	<b>849.806.228,26</b>
<b>En Fazla Kayba Yol Açan Sektörler</b>	<b>3.603.693.634,46</b>	<b>720.738.726,89</b>
Makine ve Yedek Parça	1.003.102.265,51	200.620.453,10
Demir Çelik ve Metal	562.832.588,00	112.566.517,60
Gıda	387.010.421,83	77.402.084,37
Otomotiv	337.150.421,14	67.430.084,23
Tuz, Kükürt, Toprak Ve Taşlar, Alçılar ve Çimento	313.592.283,55	62.718.456,71
İlaç ve Kimya	258.229.120,51	51.645.824,10
Tekstil	195.561.231,49	39.112.246,30
Plastik	151.390.678,67	30.278.135,73
Maden	108.328.909,18	21.665.781,84
Kauçuk	72.878.428,67	14.575.685,73
Kağıt ve Kırtasiye	68.380.788,97	13.676.157,79
Orman Ürünleri	57.966.798,02	11.593.359,60
Deri ve Deri Ürünleri	51.545.466,97	10.309.093,39
Tütün	35.724.231,94	7.144.846,39

Tahmine ilişkin analiz sonucunda ihracat mallarının önemli bir kısmının fiyatları emsallerine göre düşük olarak uygulandığı gözlenmiştir. Birçok mal grubunda fiyat manipülasyonları gözlenmiştir ve fiyatı emsal fiyatına (lower kartil) göre oldukça düşük olan bazı ihracat mallarına ilişkin örnekler Tablo 8'de gösterilmiştir.

**Tablo 8-** Gtip Adına Göre Manipüle Edilen İhracat Fiyatlarına Örnek

GÜMRÜK TARİFE İSTATİSTİK POZİSYONU ADI	İHRACAT FİYATI (\$/KG)	LOWER KARTİL (\$/KG)
Diğer nitratlar	0,63	121,22
Diğer laktonlar	5,2	471,93
Alkoloidler vb. türevini içerip antibiyotik/hormonları içermeyenler (dozlandırılmış)	10,42	801,06
Yapısında başka bir halkaya yapışmamış bir tiazol halkası olan bileşik.- diğer	5,9	389,54
Petrol sülfonatları, bitümenli minerallerden elde edilen tiofenli asit.yağı, tuzu	0,91	50,31
Tabii deri ve köseleden manto	2,75	79,53
Keçe kağıdı	3,18	62,18
Tabii deri veya köseleden diğer eşya	2,16	33,38

Bir mesnet üzerinde bulunan laboratuvarlarda/teşhiste kullanılan reaktifler	3,09	43,42
Dantela; mekanik iğ makinesi işi, suni lifden, dokunmuş/örme hariç	1,47	20,35
Giyim eşyası aksesuarları; diğer	1,04	10,7
Dikiş ipliği; diğer esaslı sent filament (dtex>67, kor, toptan)	1,15	11,77
Diğer maddelerden metal işlemelik set açma aletleri	8,58	167,07
Grafit/diğer karbondan eşya; diğer	0,67	24,39
Gıda sanayinde kullanılan makine ve mutfak cihazlarına mahsus diğer bıçaklar	2,73	42,17
Sivil hava taşıtları için turbojetler ve türbopropellerlere ait aksam, parçalar	23,08	1.156,31
Buhar türbinlerine ait stator çarkları, rotorlar vb. çarkları	0,55	56,61
Diğer kullanım için diğer dişliler, dişli sistemleri, bilyeli vidalar, dişli kutuları	0,08	7,8
Sivil hava taşıtları için diğer motor ve makineler	73,09	1.677,24
Damga ve bilet basma makinelerine ait diğer aksam, parça; aksesuar	5,17	73,31
Diğer seyrişer alet ve cihazların aksam ve parçaları	1,5	465,25
Cip halinde kesilmiş transistörler (güç >1 W.)	2,66	220,68
Jeodezi ait elektronik alet ve cihazlar	3,97	106,64
Sivil hava taşıtları için elektronik diğer alet makina ve cihazlar	6,12	170,36
Diğer kullanım için diğer alet ve cihazlar	11,65	313,82
Tıbbi cerrahi maşalar (pensetler)	10,43	259,66
Sıvı kristal tertibatlı cihazlar için aksam, parça, aksesuar	5,96	146,47
Diğer alet, cihaz ve makinelerin aksam ve parçası; elektronik ve elektrikli olanlar için	2,76	58,33
Kızma esaslı ampul ve tüp kullanımı için sepetçi eşyası ve luffadan aydınlatma cihazı	10	167
Kalsiyum nitrat (diğer)	0,72	41,86

Romanya'ya ihracatı yapılan deri montların emsal fiyatı yaklaşık 79 dolar olmasına karşın 2,75 dolar fiyatla ihracatın yapılması, bu ülkeye transfer fiyatlandırması yoluyla kazanç aktarıldığını göstermektedir. Transfer fiyatlandırmasının hangi ülkelerle olan ticarete yapıldığı, hangi mal türlerinde transfer fiyatlarının söz konusu olduğu gibi veriler vergi inceleme yetkisine sahip olanlar için önemli bilgi niteliğindedir. Bu veriler transfer fiyatlandırmasında incelenecek mükelleflerin seçiminde önemli risk unsurlarıdır. Doğru sektörün ve doğru mükellefin incelemeye alınmasında bu veriler önemli katkı sağlayacaktır.<sup>28</sup> Ülkemizde vergi inceleme elemanlarının transfer fiyatlandırması incelemeleri dışında

<sup>28</sup> Pehlivan (2010), s.108-110.

da görevleri olduğundan istatistik denetim modeli ve diğer veri kaynaklarından denetim elemanlarına sunulacak veriler incelemelerde etkin sağlayabilir.<sup>29</sup>

#### 4- SONUÇ

Transfer fiyatlandırmasına ilişkin vergi incelemeleri çok uzun süren kapsamlı incelemelerdir. Örneğin İngiltere Vergi İdaresinde en kolay transfer fiyatlandırması incelemeleri 18 ay sürmekte, fakat kompleks transfer fiyatlandırması incelemelerin süresi 36 ayı bulmaktadır.<sup>30</sup> İnceleme süresinin uzunluğu, bu incelemeleri yapacak uzman denetim elemanlarının eksikliği gibi sebepler, transfer fiyatlandırması incelemesine tabi tutulacak işlemlerin özenle seçilmesini zorunlu kılmaktadır. Ancak milyonlarca ticari işlemin arasında denetlenecek şüpheli işlemi seçmek istatistik gibi başka disiplinlerinin desteğini gerektirmektedir. İthalat ve ihracata ilişkin miktar ve fiyat verilerinden hareketle dış ticarete emsallere uygun olmayan fiyatlarla yapılan işlemler tespit edilebilir. Bir malın ülkelere olan ihracında uygulanan fiyatlar yine o malın ülkelere olan ihracatında uygulanan fiyatların ortalaması emsal fiyat olarak alınarak her bir ihracatın emsal fiyata göre anormallikleri tespit edilebilir. Modelde emsallere uygun fiyat ihracatta düşük kartil ve ihracatta yüksek kartil değerleri olarak belirlenmiştir. Kartil değerleri; ortalama, mod ve medyana göre ihraç ve ithal fiyatlarının yüksek oranlardaki anormalliklerini tespit ettiğinden bu işlemlerin şüpheli işlem, bir başka deyişle incelenmesi gereken işlem olarak değerlendirilmesi gerekmektedir. Örneğin 2007 yılında Türkiye emsal fiyatı 0,21 dolar olan çimentoyu ABD'den 1.231 dolara ithal etmiştir. Emsal fiyatı 79 dolar olan deri mont ise Romanya'ya 2,75 dolardan ihraç edilmiştir. İşte bu tür şüpheli işlemler ve ülkeler belirlenerek optimal kara para aklama ve terörist finansmanı incelemeleri yapılabilir. Bahsi geçen model bu incelemelerin belirlenmesinde güvenilir veriler sunmaktadır.

2007 yılında Türkiye'de kartil değerleri emsal fiyat olarak esas alınarak tespit olunan transfer fiyatlandırması işlemleri nedeniyle yurtdışına aktarılan paraların minimum 7.374.841.065,87 \$ olduğu tahmin edilmektedir. Aktarılan bu paraların 5520 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 13. maddesine göre transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç oldukları dikkate alındığında, 2007 yılında ülkemizin kurumlar vergisi kaybının minimum 1.474.968.213,20 \$ olduğu tahmin edilmiştir. Şüphesiz aktarılan bu paraların hepsinin kara para aklama ve terörist finansmanı amacıyla yapıldığı söylenememekle birlikte bu paraların içinde kara para aklamaca amacıyla ve terörist finansmanı amacıyla aktarılan paraların da olduğu gerçektir. İthalatta transfer fiyatlandırması yapılan sektörlerin başında kimya ve ilaç sektörü gelmektedir. Bu sektörde 2007 yılında ithalatta uygulanan transfer fiyatları nedeniyle ülkemizde yurtdışına 1.040.889.500,05 \$ para aktarılmıştır. İhracatta transfer fiyatlandırması manipülasyonlarında başat sektör 2007 yılında makine ve yedek parça sektörü olmuştur. Bu sektörde emsallere uygun olmayan ihraç fiyatları nedeniyle ülkemizde yurtdışına 1.003.102.265,51 \$ para aktarılmıştır.

İstatistik denetim modeli denetlenmeye layık şüpheli ticari işlemi belirlemede optimal bir modeldir. Denetimlerde hedeflenen etkinlik için güvenilir veriler sunmaktadır. Bu model kara para aklama

<sup>29</sup> PEHLİVAN, Serdar/GÖKBUNAR, Ali Rıza, "Transfer Fiyatlandırmasında Vergi Denetiminin Etkinliği: Sorun ve Çözüm Önerileri", Celal Bayar Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi, Y. 2010, C. 8, S. 2, s.181

<sup>30</sup> RABY, Nick; International Transfer Pricing, **Pricewaterhousecoopers**, 2012, <http://www.pwc.com/tr/tr/publications/tax-publications/pages/international-transfer-pricing-2012.jhtml>, (Erişim:13/07/2012), s.775.

veya terörist finansmanı için yapılan ticari işlemi %100 tespit etmez. Transfer fiyatlandırmasının vergi kaçakçılığı, sermaye transferi, gümrük kaçaklığı veya kara para aklama amacıyla yapılıp yapılmadığı öncül denetim olan istatistiksel denetim modeli ile değil bu denetim modelinden sağlanacak verilerle yapılacak vergi incelemeleri ile tespit edilebilir. Model fiyat anormalliklerini tespit ederek işlemin risk derecesini ortaya koymaktadır. Bütün işlemlerdeki fiyat anormallikleri belirlendikten işlemler sektör grupları olarak ayrıştırılabilir. İncelenmesi gerekli riskli sektörler belirlendikten Vergi İdarelerindeki veri ambarlarındaki başka verilerde yararlanılarak, transfer fiyatlandırma raporu ve formu gibi, incele- necek optimal mükellef belirlenebilir. Riskli işlemler ve mükellefler belirlenmiş olduğundan denetim kaynakları israf edilmemiş olacak ve denetimlerde verimlilik sağlanarak etkin denetim hedefine katkı sağlanmış olacaktır.

#### KAYNAKÇA

- Çakıcı, M., Oguzhan, A., Özdi, T.(1999), İzmir: *Temel İstatistik*
- ÇANKIRI, Süreyya, KARTAL, Elif, YILDIRIM, Kemal ve GÜLSEÇEN, Sevinç. (2011), "Organizasyonlarda Bilgi Yönetimi Sürecinde Veri Madenciliği Yaklaşımı" Bilgi Çağında Varoluş: "Fırsatlar ve Tehditler" Sempozyumu Bildiriler Kitabı, İstanbul:Yeditepe Üniversitesi, 01 - 02 Ekim 2009, s.148-167
- Gelir İdaresi Başkanlığı (2007), *1 Seri Nolu Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı Hakkında Genel Tebliğ*, Resmi Gazete, Sayı:26704, Tarih:18.11.2007.
- John S. Zdanowicz, (2004), "Detecting Money Laundering and Terrorist Financing Via Data Mining", *Communications of the ACM*, Mayıs 2004, Vol.47, No.5, s.54
- Marie E. De Boyrie, Simon J. Pak and John S. Zdanowicz, (2004), " Money Laundering and Income Tax Evasion:The Determination of Optimal Audits and Inspections to Detect Abnormal Prices In International Trade", *Journal of Financial Crime*, Vol.12 No:2, s. 125.
- MASAK, "Aklama Suçu Hakkında Denetim Elemanlarına Yönelik Bilgilendirme El Kitabı",2010, [http://www.masak.gov.tr/media/portals/masak2/files/BILGILENDIRME\\_EL\\_KITABI.pdf](http://www.masak.gov.tr/media/portals/masak2/files/BILGILENDIRME_EL_KITABI.pdf) (Erişim:12/07/2012), s.39
- Pehlivan, S. (2010), Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımında Vergi Denetiminin Etkinliği (Danışman: Yrd.Doç.Dr. Ali Rıza Gökbunar), Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Celal Bayar Üniversitesi, Manisa. s.105-108.
- PEHLİVAN, Serdar/GÖKBUNAR, Ali Rıza, "Transfer Fiyatlandırmasında Vergi Denetiminin Etkinliği: Sorun ve Çözüm Önerileri", *Celal Bayar Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, Y. 2010, C. 8, S. 2,
- PEHLİVAN, Serdar/GÖKBUNAR, Ali Rıza, "Ülkemizde Transfer Fiyatlandırmasının Yol Açtığı Tahmini Kurumlar Vergisi Kaybı", *Yönetim ve Ekonomi*, Y. 2010, C. 17, S. 1,
- RABY, Nick; International Transfer Pricing, **Pricewaterhousecoopers**; 2012, <http://www.pwc.com/tr/tr/publications/tax-publications/pages/international-transfer-pricing-2012.jhtml>. (Erişim:13/07/2012), s.775.
- Samuel McSkimming, (2010), "Trade Based Money Laundering: Responding To An Emerging Threat" *Deakin Law Review*, Vol.15, No:1, s. 45
- Simon J. Pak, Stelios H. Zanakos and John S. Zdanowicz(2003), "Detecting Abnormal Pricing In International Trade: The Greece-USA Case, *Interfaces*, Mar/Apr 2003, Vol. 33, No.2; s.54-64
- Türkiye İstatistik Kurumu (2010), *Gümrük Tarife İstatistik Pozisyonlarını Teşkil Eden Maddelere Göre 12 Basamak Açılımlı Ülke, Miktar Ve Dolar Bazında 2007 Yılı İthalat, İhracat Bilgileri*, (CD).