

TRANSFER FİYATLANDIRMASI RAPORLAMA YÜKÜMLÜLÜKLERİNDE YENİ ADIM

NEW STEP IN TRANSFER PRICING REPORTING OBLIGATIONS



İsmail KARAKOÇ*

ÖZ

25.02.2020 tarihinde yürürlüğe giren 2151 sayılı Cumhurbaşkanlığı Kararı ile 2007/12888 sayılı Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı Hakkında Bakanlar Kurulu Kararında değişiklik yapılarak çok uluslu işletmeler, belgelendirme konusunda ek yükümlülükler getirilmiştir. Söz konusu düzenleme, OECD'nin BEPS projesinde yer verdiği önemli konularından biridir. 13 numaralı BEPS eylem planında ayrıntılı olarak açıklanan Master File, Local File ve Country by Country Reporting, Türkiye tarafından da dikkate alınarak 2020 yılı itibarıyla Genel Rapor, Yıllık Transfer Fiyatlandırması Raporu ve Ülke Bazlı Rapor olarak karşımıza çıkmıştır. Hali hazırda mükelleflerce transfer fiyatlandırması raporu hazırlanmakta iken bu yükümlülüğe Genel Rapor ve Ülke Bazlı Rapor da eklenmiştir.

ABSTRACT

The President's Decision No. 2151, which came into force on 25.02.2020, amended the Council of Ministers Decision No. 2007/12888 on the disguised profit distribution through Transfer pricing and added obligations to multinational enterprises in the field of certification. This arrangement is one of the important issues of the OECD in the BEPS project. BEPS Action Plan 13 described in detail in The Master File, Local File And Country-By-Country Reporting, and the general was considered by Turkey in 2020 Report, Annual Report, Transfer Pricing And Country-Based Reports have emerged. While the Transfer Pricing Report is currently being prepared by taxpayers, the General Report and the Country-Based Report have also been added to this obligation. Transfer pricing certification obligations that take place

* Vergi Müfettişi, Hazine ve Maliye Bakanlığı, ismail.karakoc@vdk.gov.tr, ORC-ID: 0000-0002-4294-3395.
KARAKOÇ, İ. (Eylül 2020). Transfer Fiyatlandırması Raporlama Yükümlülüklerinde Yeni Adım, *Vergi Raporu*, 252, (33-41).

Vergi dünyasında yerini alan transfer fiyatlandırması belgelendirme yükümlülükleri üç farklı rapordan oluşacaktır. Mezkûr Kararda belirtilen şartları sağlayan mükellefler tarafından, 2019 hesap dönemine ait ilk Genel Rapor ve ilk Ülke Bazlı Rapor Aralık 2020 sonuna kadar hazırlanacaktır. Böylece şirketlerin belli başlı bilgileri diğer ülkelerle paylaşarak mali açıdan şeffaflık ilkesi ön plana çıkacaktır.

Anahtar Kelimeler: Genel Rapor, Transfer Fiyatlandırması Raporu, Ülke Bazlı Rapor, BEPS
Jel Sınıflandırma Kodları: H25, H29, K34

GİRİŞ

5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nun (KVK) 13'üncü maddesinde, vergi güvenlik müesseselerinden "*transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımı*" hususu hüküm altına alınmıştır. Bu maddenin uygulanması ile ilişkili kişilerle işlem yapan kurumların matrahlarının doğru tespiti sağlanmaktadır. Çünkü mükellefler, ilişkili kişilerle yaptıkları mal ve hizmet alım veya satım işlemlerindeki fiyat ya da bedeli emsallerine göre farklı uygulayarak kurum matrahını aşındırabilmektedir. Bu durum da vergi toplayan devletlerin gelir kaybına neden olmaktadır.

Şekil 1: Raporlama Yükümlülükleri



Özellikle transfer fiyatlandırmasında devletin gelir kaybını önlemek amacıyla, 2007/12888 sa-

in the tax world will consist of three different reports. The first general report for the 2019 fiscal period and the first country-based report will be prepared by the end of December 2020 by taxpayers who meet the requirements set out in the aforementioned decision. Thus, the principle of financial transparency will come to the fore by sharing certain information of companies with other countries.

Keywords: General Report, Transfer Pricing Report, Country Based Report, BEPS
Jel Classification Codes: H25, H29, K34

yılı Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı Hakkında Bakanlar Kurulu Kararı alınmıştır. İlgili Kararda, kıstasları sağlayan mükelleflere Yıllık Transfer Fiyatlandırması Raporu hazırlama zorunluluğu getirilmiştir. 25.02.2020 tarih ve 31050 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanarak yürürlüğe giren 2151 sayılı Cumhurbaşkanı Kararı ile belirli mükelleflere, transfer fiyatlandırması raporu dışında Genel Rapor ve Ülke Bazlı Rapor hazırlama yükümlülüğü de getirilmiştir. Böylelikle transfer fiyatlandırmasında belgelendirme yükümlülükleri; Genel Rapor, Yıllık Transfer Fiyatlandırması Raporu ve Ülke Bazlı Rapor olmak üzere üç farklı rapor olarak karşımıza çıkmaktadır.

Kar Aktarımı Yoluyla Matrah Aşındırması (BEPS) 15 farklı eylem planından meydana gelmekte olup, 13 numaralı eylem planında ise transfer fiyatlandırması belgelendirme konularına değinilmiştir. Eylem planına göre üç çeşit raporlama yükümlülüğü mevcuttur. Bunlar; Ana Belge (Master File), Ülkeye Özgü Belge (Local File) ve Ülke Bazlı Raporlama'dır (Country by Country Reporting). Transfer fiyatlandırması belgelendirmesine dair üç kademeli yaklaşım sergileyen BEPS eylem planındaki görüşler, ülkelerce kabul edilmeye başlanmış ve çeşitli ülkelerde

mevzuat değişikliği çalışmaları sürmektedir.¹ Bu konuda da Türkiye, eylem planındaki görüşlere uygun çalışmalarını tamamlayarak mezkûr Cumhurbaşkanlığı Kararı ile uygulamaya koymuştur.

Önümüzdeki süreçte hazırlanacak raporlar sayesinde; çok uluslu şirketlerin transfer fiyatlaması ve kazanç aktarımı konusunda Mali İdare tarafından denetimleri, etkin bir şekilde yapılmış olacaktır. Ayrıca söz konusu raporlar ile ilgili ülke ve şirketlerin bilgileri ülkelerle paylaşılarak mali açıdan şeffaflık ilkesi de ön plana çıkacaktır. Böylelikle ülkeler, vergi kayıp ve kaçığının önünde bir adım daha güçlü konuma gelecektir. Bu yazımızda 2020 yılında uygulamaya giren transfer fiyatlandırması belgelendirme yükümlülükleri detaylı olarak incelenecektir.

1- GENEL RAPOR

Genel Rapor; mezkûr Cumhurbaşkanlığı Kararı ile transfer fiyatlandırması belgelendirme yükümlülüğüne getirilen rapor çeşididir. Çok uluslu işletmeler grubuna bağlı ve bir önceki hesap dönemine ilişkin kurumlar vergisi beyannamesi ekinde yer alan bilançodaki aktif büyüklüğü ve gelir tablosundaki net satışlar tutarının her ikisi de 500 milyon TL ve üzerinde olan Türk mukimi kurumlar vergisi mükellefleri tarafından hazırlanacaktır. Genel Rapor, BEPS eylem planında belirtilen “Master File” ile eşdeğer konumdadır.

Buna göre, Genel Rapor hazırlanması için;

- Çok uluslu işletmeler grubuna bağlı bir kurumlar vergisi mükellefi olması,
- İlgili hesap döneminden önceki hesap dönemine ilişkin kurumlar vergisi beyannamesi ekinde yer alan bilançodaki aktif büyüklüğü ve gelir tablosundaki net satışlar tutarının her ikisinin de 500 milyon TL ve üzerinde olması gerekmektedir.

Genel Raporun hazırlanması için gerekli olan aktif büyüklük, bilançoda yer alan varlıklar toplama-

larını; net satışlar ise gelir tablosunda net satışlar satırındaki yıllık net satış hasılat tutarını ifade etmektedir.

2151 sayılı Mezkûr Karar’ın 6’ncı maddesine göre Genel Rapor, aşağıda gösterilen beş ana kategoriden oluşmaktadır;

- Organizasyon yapısı,
- Grubun işletme faaliyetlerinin tanımı,
- Grubun sahip olduğu gayrimaddi haklar,
- Grup içi finansal işlemler,
- Grubun finansal ve vergisel durumu.

Söz konusu rapor temel olarak yukarıdaki bilgileri içermekle birlikte detayları ve ayrıntıları Mali İdare tarafından ayrıca belirlenecektir. Örneğin, “Grup içi finansal işlemler” kategorisinde;

- İlişkisiz taraflarla yapılan önemli finansal anlaşmalar, grubun nasıl finanse edildiğine ilişkin açıklamalar,
- Grup adına merkezi finansman işlevi üstlenen grup üyelerine ilişkin tanımlamalar (İşletmelerin yönetim merkezinin yeri vb.),
- İlişkili kişiler arasındaki finansman sözleşmelerine ilişkin grubun genel transfer fiyatlandırması politikaları hakkında genel açıklamalar yer alabilecektir.

Transfer fiyatlandırması belgelendirme yükümlülüğü belgelerinin hazırlanma süresi ülkeden ülkeye farklılık göstermektedir. Kimi ülkelerde, vergi beyannamesinin doldurulması zamanına kadar tamamlanması zorunlu iken, kimi ülkelerde ise belgelendirmenin vergi denetiminin başladığı anda hazır olması istenmektedir. Türkiye’de de Genel Rapor, çok uluslu işletmeler grubuna bağlı kurumlar vergisi mükellefleri tarafından ilgili hesap dönemini takip eden hesap döneminin sonuna kadar hazırlanması ve bu süre sona erdikten sonra ve istenmesi durumunda Mali İdareye veya vergi incelemesi yapmaya yetkili olanlara ibraz edilmesi gerekmektedir.

¹ OECD. “OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations”. July 2017. P:233.

İlk Genel Raporun, 2019 hesap dönemi için 31.12.2020 tarihine kadar hazırlanması ve bu tarihten sonra istenmesi durumunda, İdareye veya vergi incelemesi yapmaya yetkili olanlara ibraz edilmesi gerekmektedir. Özel hesap dönemine tabi olanlar ilk Genel Raporu, 1 Ocak 2019'dan sonra başlayan hesap dönemi için hazırlar. Örneğin özel hesap dönemi 01.07.2019 – 30.06.2020 tarihlerini içeren mükellefler, 30.06.2021 tarihine kadar Genel Raporu hazırlamak zorundadır.

Raporların yabancı dilde hazırlanmış olması halinde Türkçe çevirisi de sunulmak zorundadır. Çok uluslu işletmeler grubu adına Türkiye'de birden fazla kurumlar vergisi mükellefi bulunması halinde Genel Rapor, diğerleri adına grup işletmelerinden biri tarafından hazırlanabilecektir. Ayrıca bu durum, raporu hazırlayan işletme tarafından, diğer işletmeler adına hazırladığını raporda açıkça belirtilir.

2- YILLIK TRANSFER FİYATLANDIRMASI RAPORU

1 seri No.lu Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı Hakkında Genel Tebliği²nde² belirtildiği üzere bazı Mükelleflerce, ilişkili kişilerle yapmış oldukları işlemlerin emsallere uygun olduğunu göstermek amacıyla Yıllık Transfer Fiyatlandırması Raporu hazırlamaları zorunludur. Mükellefler düzenleyecekleri rapor ile ilişkili kişilerle dönem içinde gerçekleşen işlemlerin emsallere uygun olduğu konusunda kendilerini savunmaktadır.

2151 sayılı mezkûr Karar ile Yıllık Transfer Fiyatlandırması Raporu hazırlama yükümlülüğünde herhangi bir değişiklik söz konusu olmayıp, 2007/12888 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı ve Tebliğ hükümlerine yeniden değinilmiş olup mükelleflerin aynı sorumluluğu devam etmektedir.

Mezkûr Tebliğ'de belirlenen mükellefler, Yıllık Transfer Fiyatlandırması Raporunu, kurumlar vergisi beyannamesinin verilme süresine kadar hazırlamaları ve bu süre sona erdikten sonra istenmesi durumunda Mali İdare'ye veya vergi incelemesi yapmaya yetkili olanlara ibraz etmeleri zorunludur. Dolayısıyla hazırlanan raporun beyanname ekinde idareye bildirme zorunluluğu bulunmamaktadır. Sadece istenilmesi durumunda İdareye veya vergi incelemesi yapmaya yetkili olanlara ibraz edilmesi zorunludur.

Mezkûr Tebliğe göre aşağıda yer alan mükellefler ilişkili kişilerle yapılan işlemlerde Yıllık Transfer Fiyatlandırması Raporu hazırlamaları gerekmektedir;

- Büyük Mükellefler Vergi Dairesi Başkanlığı'na bağlı kurumlar vergisi mükelleflerinin yurt içi ve yurt dışı işlemleri,
- Diğer vergi dairelerine kayıtlı kurumlar vergisi mükelleflerinin yurt dışı işlemleri,
- Serbest bölgede faaliyette bulunan kurumlar vergisi mükelleflerinin yurt içi işlemleri için Yıllık Transfer Fiyatlandırması Raporu hazırlamaları gerekmektedir.

Ayrıca, KVK'nın 5/A maddesine göre portföy yöneticiliği yapan şirketler de yabancı fonların yönetilmesi işlemleri için Yıllık Transfer Fiyatlandırması Raporu hazırlamaları gerektiği unutulmamalıdır. Ayrıca portföy yöneticiliği yapan şirket tarafından hazırlanan Yıllık Transfer Fiyatlandırması Raporunun kurumlar vergisi beyannamesinin verilme süresi içerisinde Gelir İdaresi Başkanlığına verilmesi zorunludur.

Diğer taraftan aşağıda sayılan mükelleflerin belirli işlemleri için Yıllık Transfer Fiyatlandırması Raporu hazırlama zorunluluğu bulunmamaktadır;

- Büyük Mükellefler Vergi Dairesi Başkanlığı'na kayıtlı mükellefler ile serbest bölge-

² 18.11.2007 tarih ve 2670 sayılı Remi Gazete'de yayımlanmıştır.

lerde faaliyette bulunan kurumlar vergisi mükellefleri dışında kalan diğer kurumlar vergisi mükelleflerinin ilişkili kişilerle yaptıkları yurt içi işlemleri,

- Serbest bölgelerde faaliyette bulunan kurumlar vergisi mükelleflerinin ilişkili kişilerle yaptıkları yurt dışı işlemleri,
- Gelir vergisi mükelleflerinin ilişkili kişilerle yaptıkları yurt içi ve yurt dışı işlemleri.

Ayrıca, peşin fiyatlandırma anlaşması imzalayan kurumlar vergisi mükellefleri, anlaşmayı kapsayan işlemler hakkında Yıllık Transfer Fiyatlandırması Raporu hazırlama zorunluluğu bulunmamaktadır. Bu mükellefler, anlaşmada belirlenen süre boyunca mükellefin sunacağı “*Peşin Fiyatlandırma Anlaşmasına İlişkin Yıllık Rapor*”u düzenlemek zorundadır.

Yukarıda sayılan mükelleflerin kapsam dışındaki bu işlemlere ilişkin bilgi ve belgelerin istenmesi durumunda, Mali İdareye veya vergi incelemesi yapmaya yetkili olanlara ibraz etmeleri zorunludur.

Yıllık Transfer Fiyatlandırması Raporu düzenlemek zorunda olan mükellefler, mezkûr Tebliğ’in ekinde (EK-4) yer alan formata uygun şekilde ve aşağıda yer alan bilgileri içerecek şekilde rapor hazırlamak zorundadır. Buna göre söz konusu rapor;

- I. Genel Bilgiler,
- II. İlişkili Kişiler Hakkındaki Bilgiler,
- III. İlişkili Kişiler Arasındaki İşlemin Ayrıntılarına İlişkin Bilgiler,
- IV. Transfer Fiyatlandırması Analizlerine İlişkin Bilgiler,
- V. Sonuç bölümlerini kapsayacaktır.

Diğer taraftan, emsallere uygunluk ilkesi doğrultusunda tespit edilen fiyat veya bedellere ilişkin hesaplamalara ait kayıt, cetvel ve belgelerin ispat edici kağıtlar olarak saklanması zorun-

ludur. Transfer fiyatlandırmasında seçilen yöntem ve bu yöntemin uygulanmasına ilişkin bütün hesaplamalara ve işlemlere ait belgeler ayrıntılı olarak mükelleflerce tutulmalı ve saklanmalıdır.

3- ÜLKE BAZLI RAPOR

Türkiye, 2020 yılından itibaren transfer fiyatlandırması risk değerlendirmesi ile matrah aşındırılması ve kâr aktarımına ilişkin diğer risklerin değerlendirilmesi ve ekonomik-istatistiksel analiz amaçlarıyla Ülke Bazlı Raporlama sistemine geçiş yapmış bulunmaktadır.

Mükelleflerce düzenlenen ve bölgesel anlamda önemli verilere sahip olacak Ülke Bazlı Raporlar, Türkiye’nin taraf olduğu uluslararası anlaşmalar kapsamında karşılıklı olarak diğer ülke vergi idareleri ile paylaşılabilir. Ülkelerle paylaşım sonucunda, transfer fiyatlandırması konusunda denetim mekanizması geliştirilerek olası bir vergi kayıp ve kaçığının önüne geçilmesi sağlanacaktır.

BEPS eylem planında belirtilen “*Country by Country Reporting*” (CbCR), çok uluslu işletmelerin elde ettiği vergi öncesi kar, ödenen vergi, sermaye, personel sayısı, sermaye gibi bilgilerden oluşan tablodan meydana gelmektedir.³ Türkiye’de söz konusu CbCR tablosuna eşdeğer veriler içeren raporu ile BEPS eylem planına uyumunu sürdürecektir.

Ülke Bazlı Rapor, raporlanan hesap döneminin bir önceki hesap döneminin konsolide finansal tablolarına göre toplam konsolide grup geliri 750 milyon Avro ve üzerinde olan çok uluslu işletmeler grubunun Türkiye’de mukim nihai ana işletmesi veya vekil işletmesi tarafından hazırlanır ve elektronik ortamda İdareye sunulur. Ülke bazlı raporlamada herhangi bir muafiyet bulunmamakta olup ilgili dönem için belirlenen haddi aşan çok uluslu işletmeler grubu, ülke bazlı ra-

³ OECD. a.g.e. s. 242.

poru hazırlamak ve elektronik ortamda İdareye sunmak zorundadır.

OECD'nin Transfer Fiyatlandırması Rehberi'ne göre 750 milyonluk bir eşik çok uluslu işletme gruplarının yüzde 85-90'ını Ülke Bazlı Rapor hazırlama yükümlülüğünün dışında bırakacağına, ancak yine de kurumsal gelirlerin yaklaşık olarak yüzde 90'ını elinde tutan çok uluslu işletmelerce Ülke Bazlı Rapor düzenleneceğine inanılmaktadır.⁴

Diğer taraftan, nihai ana işletmenin veya vekil işletmenin Türkiye'de bulunmadığı durumlarda 750 milyon Avro haddin aşılması ve aşağıdaki koşullardan birinin gerçekleşmesi halinde Türkiye'de mukim işletme Ülke Bazlı Raporu elektronik ortamda İdareye sunar:

- a) Nihai ana işletmenin veya vekil işletmenin mukim olduğu ülkede, ülke bazlı raporlamaya ilişkin zorunluluğun bulunmaması,
- b) Nihai ana işletmenin veya vekil işletmenin mukim olduğu ülkede ülke bazlı raporlamaya ilişkin zorunluluk bulunması ve İdare ile nihai ana işletmenin veya vekil işletmenin mukim olduğu ülke idaresi arasında uluslararası bir anlaşmanın olması ancak ülke bazlı rapor bilgilerinin paylaşımına ilişkin yürürlükte olan bir yetkili makam anlaşmasının bulunmaması,
- c) Nihai ana işletmenin veya vekil işletmenin mukim olduğu ülkede ülke bazlı raporlamaya ilişkin zorunluluk bulunması, İdare ile nihai ana işletmenin veya vekil işletmenin mukim olduğu ülke idaresi arasında uluslararası bir anlaşmanın ve ayrıca ülke bazlı raporların değişimine ilişkin yetkili makam anlaşmasının olması, ancak bilgi paylaşımında sistemik bir hata olması.

Çok uluslu işletme grubunun Türkiye'de birden fazla işletmesi bulunması durumunda, diğerleri adına biri Ülke Bazlı Raporu elektronik ortamda İdareye sunacaktır. Böylelikle, çok uluslu işletmeler grubu adına Ülke Bazlı Raporu, İdareye sunacak olan işletmeye Raporlayan İşletme denir.

Yukarıda geçen Nihai Ana İşletme; çok uluslu işletmeler grubunun, işletmenin mukim olduğu ülkede uygulanan muhasebe ve finansal raporlama standartları uyarınca, konsolide finansal tablolar hazırlaması gereken ya da hisseleri, mukim olduğu ülkede borsada işlem görse idi, konsolide finansal tablolar hazırlaması gerekecek olan hakim işletmesini,

Vekil İşletme; çok uluslu işletmeler grubu tarafından nihai ana işletmeye yegâne vekil olarak tayin edilmiş ve Ülke Bazlı Raporu çok uluslu işletmeler grubu adına sunacak olan işletmeyi ifade etmektedir.

Ülke Bazlı Rapor, raporlanan hesap dönemini takip eden on ikinci ayın sonuna kadar hazırlanır ve elektronik ortamda İdareye sunulur. Görüldüğü üzere rapor hazırlanarak direk idareye sunulmaktadır. Önceki bölümde açıklanan Genel Rapor gibi istenilmesi beklenmemektedir. Türkiye'de ilk Ülke Bazlı Rapor, 2019 hesap dönemi için 31.12.2020 tarihine kadar elektronik ortamda İdareye sunulması gerekecektir. Özel hesap dönemine tabi olunması durumunda, 01.01.2019 tarihinden sonra başlayan hesap dönemi için hazırlanan rapor, ilgili özel hesap döneminin bitimini takip eden on ikinci ayın sonuna kadar elektronik ortamda İdareye sunulması gerekmektedir. Örnek vermek gerekirse, 01.07.2019 – 30.06.2020 tarihlerini içeren özel hesap dönemine sahip vergilendirme dönemine ait Ülke Bazlı Rapor, 30.06.2021 tarihine kadar İdareye sunulmak zorundadır.

⁴ OECD. *a.g.e.* s. 243.

Ülke Bazlı Raporlamada herhangi bir muafiyet bulunmadığı, ilgili dönem için belirlenen haddi aşan çok uluslu işletmeler grubunun raporu hazırlamak ve elektronik ortamda İdareye sunmak zorunda olduğu ifade edilmişti. Buna göre örneğin; 2018 hesap dönemi çok uluslu işletmeler grubunun konsolide grup geliri 500 milyon Avro ise 2019 hesap dönemi için ülke bazlı rapor hazırlanmayacaktır. Ancak, 2019 hesap dönemi çok uluslu işletmeler grubunun konsolide grup geliri 750 milyon Avro veya üzerinde olması durumunda ise 2020 hesap dönemi için ülke bazlı rapor hazırlanacaktır.

750 milyon Avro olan haddin hesaplanmasında, konsolide finansal tabloların Avro dışında başka bir para biriminde düzenlenmesi halinde, raporlanan hesap döneminden bir önceki hesap dönemi için Türkiye Cumhuriyet Merkez Bankası'nca belirlenen döviz alış kurlarının ortalaması dikkate alınacaktır.

Ülke Bazlı Rapor, 3 adet tablodan oluşmaktadır. Buna göre;

Tablo 1- Gelirin, Vergilerin ve İşletme Faaliyetlerinin Ülke Bazında Dağılımı: Çok uluslu işletmeler grubunun faaliyet gösterdiği her bir ülke ile ilgili gelir, vergi öncesi kâr/zarar, ödenen gelir/kurumlar vergisi (nakit olarak), tahakkuk eden gelir/kurumlar vergisi (ilgili hesap döneminde), sermaye, geçmiş yıl kârları, çalışan sayısı ile nakit ve nakit benzeri dışında maddi varlıklar,

Tablo 2- Ülke Bazında Çok Uluslu İşletmeler Grubuna Dahil Tüm İşletmelerin Listesi: Çok uluslu işletmeler grubunun, ülke bazında, ilgili ülkede mukim her bir işletmesinin adı/unvanı, vergi kimlik numarası, işletmenin kurulduğu ülke vergisel açıdan mukim olduğu ülkeden farklı ise bu ülkenin adı ve her bir işletmenin ana faaliyetleri,

Tablo 3- İlave Açıklamalar: Tablo 1 ve Tablo 2'de yer verilen bilgilerin anlaşılmasına yardımcı olacak ilave bilgi ve açıklamalar ile veri kaynaklarını içeren bilgilerin verildiği tablodur. Örneğin,

Tablo 1'in doldurulmasında Avro dışında başka bir para biriminin kullanılması halinde buna ilişkin açıklamalar Tablo 3'te yer alacaktır.

Kapsama giren çok uluslu işletmeler grubu üyeleri her yıl, Ülke Bazlı Rapor hazırlamadan önce, "Ülke Bazlı Raporlamaya İlişkin Bildirim Formu" doldurmak zorundadır. Buna göre 2019 hesap dönemine yönelik kapsama giren çok uluslu işletmeler grubu üyeleri, nihai ana işletme veya vekil işletme olup olmadıklarını ve grup adına hangi işletmenin raporlama yapacağı ile hesap dönemi hakkındaki bilgileri, 31.08.2020 günü sonuna kadar vermek zorundadır. Takip eden yıllarda ise her yılın Haziran ayı sonuna kadar bildirim formu doldurularak elektronik ortamda internet/interaktif vergi dairesi üzerinden verilmek zorundadır. Unutulmaması gereken husus, bildirim formunu sadece, raporlanan hesap döneminden bir önceki hesap döneminde konsolide grup geliri 750 milyon Avro ve üzerinde olan çok uluslu işletme grupları tarafından doldurulacaktır. Çok uluslu işletme grubunun nihai ana işletmesinin Türkiye'de mukim bir işletme olması durumunda bu bildirim, nihai ana işletme tarafından yapılması gerekmektedir. Nihai ana işletmesi Türkiye'de mukim olmayan çok uluslu işletmeler grubu adına ise Türkiye'de mukim grup üyelerinden biri tarafından yapılabilecektir.

Nihai ana işletmesi Türkiye'de bulunan çok uluslu işletmeler grubu adına hazırlanan Ülke Bazlı Rapor, Türkiye'nin taraf olduğu ikili veya çok taraflı uluslararası anlaşmalar çerçevesinde karşılıklı olarak diğer ülke vergi idareleri ile paylaşılabilecektir. Bilgiler paylaşılmasına rağmen Ülke Bazlı Rapor verileri doğrudan matrah takdiri için tek bir sebep olarak kullanılmayacaktır. İdare tarafından alınan bu raporun içerdiği bilgiler, VUK'un 5'inci maddesi ve ilgili uluslararası anlaşmaların gizlilik hükümlerine tâbi olup aynı zamanda paylaşılan bilgiler ilgili uluslararası anlaşmaların gizlilik hükümlerine de tâbidir.

Ülke Bazlı Raporda yer alan bilgiler, tek başına transfer fiyatlarının uygun olup olmadığına dair bir kanıt teşkil etmemektedir. Ancak söz konusu raporlar ile çok uluslu şirketlerin daha şeffaf ve emsal fiyat konusunda daha tedbirli olacağı aşîkârdır.

4- BELGELENDİRME ve CEZA İNDİRİMİ

Transfer fiyatlandırmasına ilişkin belgelendirme yükümlülüğüne uyulması halinde mükelleflere olası vergi ziyai cezasında indirim uygulaması karşımıza çıkmaktadır.

Transfer fiyatlandırmasına ilişkin belgelendirme yükümlülüklerinin tam ve zamanında yerine getirilmiş olması kaydıyla, örtülü olarak dağıtılan kazanç nedeniyle zamanında tahakkuk ettirilmemiş veya eksik tahakkuk ettirilmiş vergiler için vergi ziyai cezası %50 indirimli olarak uygulanmaktadır. Söz konusu indirim hükmü KVK'nın 13'üncü maddesinde hüküm altına alınmış olmakla birlikte 2151 sayılı Karar'da da yeniden değinilmiştir.

Diğer taraftan vergi ziyasına VUK'un 359'uncu maddesinde yazılı fiillerle sebebiyet verilmesi halinde indirimli ceza uygulamasından yararlanılması mümkün değildir.

Transfer fiyatlandırmasında belgelendirme yükümlülüğünün tam ve zamanında yerine getirilmesinden kastedilen; belgelendirme yükümlülüklerinin tam, zamanında ve belirlenen usule uygun olarak yerine getirilmesidir. Yükümlülüğün zamanında yerine getirilmesi; belgelendirmeye ilişkin süre tayin edilmişse belgelendirmenin bu süre içinde, süre tayin edilmemişse Mali İdare veya vergi incelemesi yapmaya yetkili olanlar tarafından belirlenen süreler içinde ibraz edilmesini ifade etmektedir.

Örneğin, Genel Raporun hazırlanma zamanı, ilgili hesap dönemini takip eden hesap döneminin sonuna kadardır. Bu süre içinde hazırlanması durumunda mükellef, örtülü olarak dağıtılan kazanç nedeniyle ortaya çıkan vergi ziyai indiriminden yararlanamayacaktır. Bu süreden sonra

hazırlanmış İdare veya vergi incelemesi yapmaya yetkili olanlar tarafından tespit edilmesi durumunda da yine mükellef vergi ziyai indiriminden yararlanamayacaktır.

Esası etkilemeyen hata ve eksiklikler ceza indirimini uygulamasına engel teşkil etmemektedir.

Ayrıca, söz konusu transfer fiyatlandırması konusundaki belgelerin Mali İdare veya vergi incelemesi yapmaya yetkili kişilerce istenilmesi durumunda, yasal sürelerde ibraz edemeyen mükelleflere VUK'un mükerrer 355'inci maddesi gereğince özel usulsüzlük cezası kesileceği unutulmamalıdır. İlgili bilgi ve belgelerin yabancı dille yazılmış olmaları halinde bunların Türkçe çevirilerinin de ibraz edilmesi zorunlu olduğunu hatırlamakta fayda vardır.

Yukarıda belirtilen sürelerde transfer fiyatlandırması ile ilgili belgelendirmede raporlarını hazırlamayan ve Mali İdare veya vergi incelemesi yapmaya yetkili kişiler tarafından istenilmesi durumunda ibraz edemeyen mükellefler, her ne kadar vergi cezaları ile karşılaşmakla birlikte, aynı zamanda ilişkili kişilere uyguladığı fiyatların emsallere uygun olduğunu ispatlama hakkını yitirebilmektedir. Bu durumda ise mükellefler ciddi vergi tarhiyatları ile karşı karşıya kalabilmektedir. Sonuç itibarıyla çok uluslu işletmelerce ilgili raporların hazırlanma ve ibraz sürelerine dikkat edilmesi büyük önem taşımaktadır.

SONUÇ

2151 sayılı Cumhurbaşkanî Kararı ile mükelleflerin ilişkili kişilerle yaptıkları mal veya hizmet alım ya da satım işlemlerindeki fiyat veya bedellerin emsallerine göre uygun olduğunu ispatlamak amacıyla hazırladıkları transfer fiyatlandırması raporuna iki adet daha rapor eklenmiştir. Böylece 2020 yılı itibarıyla, şartları sağlayan çok uluslu şirketlerce transfer fiyatlandırmasına ilişkin belgelendirme yükümlülüklerinde üç farklı rapor hazırlanacaktır. Hali hazırda yıllardır

düzenlenmekte olan transfer fiyatlandırması raporu dışında, 13 numaralı BEPS eylem planında belirtilen Master File ve Country by Country Reporting ile uyumlu Genel Rapor ve Ülke Bazlı Rapor da eklenmiştir. 2020 yılı itibarıyla ilk Genel Rapor ve ilk Ülke Bazlı Rapor bu yılın sonuna kadar hazırlanacaktır. Böylece çok uluslu şirketlerin ilişkili kişilerine kazanç aktarımları Mali İdare tarafından daha sıkı denetime tabi tutulacaktır.

BEPS 13 numaralı eylem planında da belirtildiği üzere söz konusu raporlar ile mükelleflerin yükümlülüğü artmış olmakla birlikte, ülkeler hakkında risk değerlendirilmesi yapılması ve ayrıca ülke verilerinin de vergi idarelerine sağlanması konusunda ciddi bir adım olmuştur. Mali İdare düzenlenen raporları, ulusal ve uluslararası risklerin değerlendirilmesinde ve istatistiksel analizler için kullanılabilecektir. Özellikle Ülke Bazlı Raporların ülkelerle karşılıklı olarak değişimi sonucunda mükellefler, transfer fiyatlandırma yoluyla kazanç aktarımları bakımından daha yakından takip edilecektir.

Hazırlanan raporda yer alan bilgiler, tek başına transfer fiyatlarının uygun olup olmadığına dair bir kanıt teşkil etmemekle birlikte söz konusu yeni yükümlülükler ile şirketler, finansal açıdan daha şeffaf olacak, aynı zamanda bu durum da ülkelerin vergi kayıp ve kaçığını önlemeye katkı sağlayacaktır.

KAYNAKÇA

- 2151 Sayılı Cumhurbaşkanı Kararı
2007/12888 sayılı Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı Hakkında Karar
1 Seri No'lu Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı Hakkında Tebliğ
1 Seri No'lu Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı Hakkında Genel Tebliğde Değişiklik Yapılmasına Dair Tebliğ Taslağı
OECD, "OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations", July 2017.
www.oecd.org
www.gib.gov.tr