

Önemli Transfer Fiyatlandırması Uyuşmazlıkları- Adecco A/S-Danimarka Yüksek Mahkeme Kararı

M. Akif Tunç
Fatih Bilkil

Ekonomik İşbirliği ve Kalkınma Örgütü (OECD) Temmuz 2017'de, OECD Çok Uluslu Şirketler ve Vergi İdareleri İçin Transfer Fiyatlandırması Kılavuzunun ("OECD Yönergeleri") güncellenmiş bir sürümünü yayınladı. 2020'nin başlarında ise OECD, Finansal İşlemler İçin Transfer Fiyatlandırması Rehberi: BEPS İçin Kapsayıcı Çerçeve: Eylemler 4, 8-10 raporunu yayınladı. Ek olarak, OECD dijital alandaki çalışmalarını sürdürmeye devam etmektedir ve devam eden bu gelişmelerin transfer fiyatlandırması tartışmalarının seviyelerini daha da artırması beklenmektedir.

Transfer fiyatlandırması dünyasında bu gelişmeler yaşanırken, yeni tip korona virüsün (Covid-19) ortaya çıkışı dramatik bir etki yaratmıştır. Ulusal hükümetler virüsün yayılmasını sınırlamak için adımlar atarken ticari faaliyetler ciddi şekilde etkilenmiştir. Birçok ülkede hükümetler ekonomilerine nakit enjekte etmek için geçici önlemler almıştır.

Ayrıca ulusal hükümetler kaçınılmaz olarak kamu harcamalarını dengeleme baskısıyla karşı karşıya kaldıklarından, vergi incelemelerinin ve uyuşmazlıkların Covid-19 sonrası dönemde çoğalmasını beklenmektedir. Önümüzdeki dönemde ülkemizde de benzer gelişmelerin yaşanacağı öngörülmektedir.

Bu nedenle transfer fiyatlandırması konusunda dünyada yaşanan vergi uyuşmazlıklarının incelenmesi, ülkemizde de yaşanabilecek uyuşmazlıklar için hem vergi danışmanlarına hem de mali işler yöneticilerine yol gösterici nitelikte olacaktır.

Unutulmamalıdır ki her ne kadar ülkelerin kendilerine münhasır vergi mevzuatları olsa da son 30 yılda OECD'nin gösterdiği çabalar ile transfer fiyatlandırması konusunda global bir anlayış oluşmuştur. Bu nedenle bir ülkede yaşanan bir transfer fiyatlandırması uyuşmazlığı, mevzuatını OECD'nin prensiplerine göre düzenleyen ülkemiz dahil tüm ülkeler için oldukça önemlidir.

Bu kapsamda ele alacağımız ilk vergi uyuşmazlığı, Adecco A/S şirketinin Danimarka'da gerçekleşen vergi incelemesine bağlı olarak yaşanmıştır. 25 Haziran 2020 tarihinde sonuçlanan bu uyuşmazlıkta, Danimarka Yüksek Mahkemesi, lisans ücretlerine (royalty) ilişkin dönüm noktası niteliğinde sayılabilecek bir karar vermiştir. Aşağıda konunun inceleme aşaması ve dava süreci özetlenmektedir.

Vergi incelemesi ve tarhiyat

Merkezi İsviçre'de bulunan çok uluslu bir şirket grubunun Danimarka'daki iştiraki olan Adecco A/S, imzalamış olduğu bir lisans sözleşmesi uyarınca grubun İsviçre'deki holding şirketine telif ücreti ödemektedir. Ödenen tutarlar, holdingin yasal olarak sahip olduğu ticari markaların yanı sıra know-how ve grubun ağı aracılığıyla yönlendirilen müşterilere erişim dahil olmak üzere belirli hizmetlerin sunulmasını ve belirli hakların kullanılmasını kapsamaktadır. Şirket, incelenen 2006-2009 döneminde farklı iş kolları için %2 ve %4 olmak üzere iki ayrı oranda royalty ödemesi yapmıştır. Bundan bağımsız olarak şirketin operasyonları, ihtilaf konusu mali yıllarda zararlarla sonuçlanmıştır.

Gerçekleştirilen incelemede Danimarka vergi makamları, telif ücretlerinin, giderlerin indirimine ilişkin Danimarka iç hukuku uyarınca belirlenen şartları karşılamadığını ileri sürmüştür. Bu değerlendirmenin arkasındaki argüman, Adecco markasının Danimarka pazarında tanıtımı için Adecco A/S'ye belirli bir ücret ödenmesi gerektiği yönündedir. Başka bir ifade ile Vergi İdaresi, Adecco A/S'nin bu sözleşme kapsamında yararlandığı bir gayrimaddi hak veya hizmet olmadığını bu nedenle şirketin royalty ödememesi gerektiğini ve bilakis Adecco A/S'ye yurtdışından bir hizmet ücreti ödenmesi gerektiğini iddia etmiştir.

Bunun dışında hazırlanan vergi inceleme raporunda, söz konusu royalty ödemesinin, yukarıda bahsedilen argüman kapsamında indirilebilir olsa dahi emsallere uygun olmadığı için vergi matrahından indirilemeyeceği iddia edilmektedir.

Adecco A/S 2001-2009 döneminde göreceli kötü finansal sonuçlarla operasyonlarını yürütmüştür. Bu dönemde faaliyet kâr marjı seviyesinde şirket %14 ile %1 arasında değişen oranlarda zarar etmiş ve sadece üç yılı oldukça düşük faaliyet karları ile tamamlayabilmiştir. Öte yandan, royalty ödemelerinin yapıldığı İsviçre'deki holding şirketi ise 2005 yılı haricinde, bu dönemin tümünde %46 ile %83 arasında değişen oranlarda faaliyet kâr marjına ulaşmıştır.

Adecco A/S, grup merkezinden refere edilen müşterilerden %6 ile %11 arasında değişen oranlarda kâr elde ederken Adecco İsveç ve Adecco Norveç firmaları sırasıyla %33 ile %44 ve %18 ile %25 arasında değişen oranlarda kar etmişlerdir. (Danimarka'daki bu inceleme İsveç ve Norveç'te de vergi incelemelerini tetiklemiş ancak o ülkelerdeki vergi idareleri ödenen %2 oranındaki royalty'i eleştirmemişlerdir.)

Vergi inceleme raporundaki temel iddia, imzalanan lisans sözleşmesi sayesinde elde edilen ekstra gelir ile ödenen royalty bedelinin tutarsız olmasına dayanmaktadır. Bu kapsamda "herhangi bir ilişkisiz kişi bu şekilde bir lisans sözleşmesini imzalayıp, royalty ödemesi gerçekleştirmez" savıyla söz konusu royalty ödemesinin emsallere uygunluk prensipine aykırı olduğu belirtilmektedir.

Ayrıca şirketin hazırlamış olduğu transfer fiyatlandırması raporları ve bu raporlarda kullanılan emsaller de tutarsız oldukları iddiasıyla eleştirilmiştir.

Şirketin transfer fiyatlandırması dokümantasyon raporunda royalty ödemeleri için karşılaştırılabilir fiyat yöntemi seçilmiş ve emsal olarak hem iç emsal hem de dış emsal mahiyetinde olan bir takım franchise sözleşmeleri rapora dahil edilmiştir.

İnceleme sırasında, şirketin transfer fiyatlandırması raporunda yer alan emsallerin aşağıdaki nedenlerle kabul edilemeyeceği belirtilmiştir:

- Kullanılan 39 emsalin tamamı ABD'dedir, bu anlamda Danimarka pazarını yansıtmamaktadır.
- Kullanılan emsallerin tamamı franchise sözleşmeleridir, bu nedenle şirketin imzalamış olduğu lisans sözleşmesi ile karşılaştırılmaları mümkün değildir.
- Tespit edilen emsal bedel aralığı çok geniştir, bu nedenle güvenilir bir karşılaştırmaya imkân vermemektedir.

Yukarıda özetlenen argümanlar çerçevesinde hazırlanan inceleme raporu Adecco A/S tarafından yargıya taşınmıştır.

Dava süreci

İlk derece mahkeme kararı

Davanın görüldüğü ilk derece mahkeme tarafından öncelikle, gayri maddi haklar için bir ödeme yapılabileceği ve teorik olarak Adecco A/S tarafından ödenen royalty tutarının vergi matrahından indirilebileceği belirtilmiştir.

Bu belirlemenin ardından konu, ödenen lisans bedelinin gerçekten şirketin faaliyetlerine bir katkı sağlayıp sağlamadığı noktasında ele alınmaya başlanmıştır. Bu değerlendirmede, şirketin 2001-2009 döneminin büyük bölümde zarar etmesi ve inceleme kapsamında olmayan diğer yıllarda da bu zararın devam ediyor oluşu etkili olmuş ve Mahkeme, ilişkisiz kişi konumundaki bir şirketin bu kadar uzun zaman boyunca zarar etmesine rağmen hala bu kadar yüksek bir royalty ödemeyeceğine hükmetmiştir.

Bu değerlendirme sırasında ayrıca şirketin faaliyet gösterdiği insan kaynakları piyasası da incelenmiş ve söz konusu piyasada markadan ziyade fiyatlandırmanın rekabette öne çıktığı görülmüştür. Bu nedenle de marka kullanımı için ödenen lisans bedelinin, söz konusu markadan temin edilen faydaya nazaran çok yüksek olduğu ifade edilmiştir.

Ayrıca şirketin inceleme dönemindeki pazarlama giderlerinin de oldukça yüksek oluşu mahkeme tarafından değerlendirilmiş ve bu denli yüksek pazarlama giderlerinin, şirketin bir markadan faydalanmadığını gösterdiği iddia edilmiştir.

Ayrıca Mahkeme tarafından yapılan değerlendirmede şirketin transfer fiyatlandırması raporunda kullanılan emsaller de eleştirilmiş ve vergi inceleme raporunda değinilen nedenler ile güvenilir emsaller olmadıkları belirtilmiştir.

Özetlemek gerekirse ilk derece mahkeme;

- Şirketin uzun dönemler boyunca zarar etmesi,
- Faaliyet gösterilen piyasadaki rekabetin, markadan çok fiyat ile ilgili oluşu,
- Şirketin halihazırda oldukça yüksek pazarlama giderine katlanması,
- Şirketin söz konusu marka kullanımından elde ettiği faydayı makul bir şekilde ispatlayamaması, inceleme sürecinde şirketin Vergi İdaresi tarafından yöneltilen sorulara ve belge/bilgi taleplerine dönüş yapmaması veya geç dönüş yapması,
- Transfer fiyatlandırması dokümantasyonunun yetersiz oluşu,

sebepleriyle Adecco A/S'nin temyiz talebini reddetmiş ve vergi idaresi lehine karar vermiştir.

Yüksek Mahkeme kararı

İlk derece vergi mahkemesinde yukarıda belirtildiği üzere Adecco A/S aleyhine bir karar çıkınca dava şirket tarafından Türkiye Cumhuriyeti'ndeki Danıştay'ın muadili olan Yüksek Mahkeme'ye (Højesteret) taşınmıştır.

Yüksek Mahkeme yaptığı değerlendirmede öncelikle, marka kullanımı, belirli bir network'e dahil olma veya referans yoluyla müşterilerle iletişime geçme adına ödenen lisans

bedellerinin şirketin zarar etmesinden bağımsız olarak indirilebilir bir gider olduğunu belirtmiştir.

Bu kapsamda yapılan analizde, şirket uzun dönemler boyunca zarar etmiş olsa da yapılan ödemeler karşılığında fiilen bu hizmetlerin sağlandığı ve bu haklardan yararlandığı tespit edilmiştir.

Bu noktadan sonra Yüksek Mahkeme konunun transfer fiyatlandırması mevzuatı dahilinde incelenmesi gerektiğine değinmiştir. Bu değerlendirme ispat yükünün kimde olduğunun belirlenmesi açısından önemlidir. (Bilindiği üzere konu bir giderin vergi matrahından indirimi ile ilgili olunca, ispat yükü genellikle mükelleftedir. Ancak transfer fiyatlandırması incelemelerinde mükellef şirket halihazırda bir transfer fiyatlandırması dokümantasyonuna sahipse, işlemlerin emsallere aykırı olduğunu ispat yükü Vergi İdaresi'ne düşmektedir.)

Danimarka Vergi İdaresi'nin bundan önceki birçok incelemede de (örneğin Microsoft) mükelleflerin transfer fiyatlandırması raporlarını geçersiz saydığı ve kendisinin bir oran/bedel belirleyerek tarhiyat yaptığı bilinmektedir. Yüksek Mahkeme kararında bilhassa buna itiraz etmiş ve bu şekilde bir tarhiyatın ancak mükellef tarafından herhangi bir rapor hazırlanmaması veya raporun neredeyse hazırlanmamış derece zayıf, yok hükmünde olduğu durumlarda mümkün olabileceğini belirtmiştir.

Yüksek Mahkeme, Adecco'nun Transfer Fiyatlandırması dokümantasyonunun, vergi makamlarına belgeleri diskalifiye etme ve ihtiyari bir değerlendirme yapma yetkisi verecek kadar kusurlu olmadığını tespit etmiştir.

Daha sonra gerek şirketin hazırlamış olduğu transfer fiyatlandırması raporundaki emsaller ve gerekse sonradan mahkemeye sunulan şirket merkezi ile ilişkisiz kişi konumundaki firmalar arasında imzalanmış olan lisans anlaşmaları Yüksek Mahkeme tarafından incelenmiş ve sonuç olarak uygulanan %2 oranındaki royalty bedelinin emsallere aykırı olarak değerlendirilemeyeceği sonucuna varılmıştır.

Bu kapsamda Yüksek Mahkeme, telif ücretlerinin vergi mükellefinin ticari kazançları ile yeterince bağlantılı olduğunu ve mahkeme önünde sunulan kanıtlara dayanarak, telif ücretlerinin Adecco'nun kullanımına sunulan gerçek ve değerli fikri mülkiyeti kapsadığını tespit etmiştir.

Yüksek mahkeme değerlendirmesinde ayrıca şirketin zarar ediyor oluşunun, herhangi bir ilişkili kişi işleminin emsallere uygunluğu ile doğrudan ilişkisinin olmadığını tekrar vurgulamıştır.

Sonuç olarak bu dava, ilişkili kişilere yapılan ve gider olarak kaydedilen ödemeler ile ilgili olarak incelemelerde konunun indirilebilir giderler açısından ele alınmasıyla transfer fiyatlandırması açısından ele alınmasının farklarını göstermesi açısından önemlidir.

Ayrıca Vergi İdareleri tarafından transfer fiyatlandırması dokümantasyonunun reddedilmesi ve keyfi tarhiyat yapılması hususunda da Danimarka Yüksek Mahkemesinin bu kararı oldukça değerlidir.

Bu makalede yer alan açıklamalar, yazarının konu hakkındaki kişisel görüşünü yansıtmaktadır. Makaledeki bilgi ve açıklamalardan dolayı EY ve/veya Kuzey YMM ve Bağımsız Denetim A.Ş.'ye sorumluluk iddiasında



bulunulamaz. Mevzuatın sık değiştirilen ve farklı anlayişlarla yorumlanabilen yapısı nedeniyle, herhangi bir konuda uygulama yapılmadan önce konunun uzmanlarından profesyonel yardım alınmasını tavsiye ederiz.