

## Önemli Transfer Fiyatlandırması Uyuşmazlıkları-IV

### Prime Plastichem Nigeria Limited-Nijerya Vergi Temyiz Mahkemesi

**M. Akif Tunç  
İpek Tanrıverdi**

19 Şubat 2020'de Nijerya Vergi Temyiz Mahkemesi, Prime Plastichem Nigeria Limited ("PPNL") davasında kararını vermiştir ve bu karar Nijerya'daki ilk transfer fiyatlandırması ("TF") kararı olduğundan önem arz etmektedir.

PPNL, incelemede ortaya çıkan 2013 ve 2014 yıllarındaki ilişkili kişi işlemlerine ilişkin 1.738.481.875,33 Nijerya Nairası (₦) tutarındaki ikmalen tarhiyat için Nijerya Vergi Temyiz Mahkemesi'ne başvurmuş ancak mahkeme PPNL'in temyiz başvurusunu bütünüyle reddedip İdare lehine karar vermiştir.

PPNL Nijerya'da kurulmuş olan ithal plastik ve petrokimya ticaretiyle uğraşan özel bir limitet şirkettir. Şirket, 2012 yılında yayımlanan 1 Sayılı Gelir Vergisi (Transfer Fiyatlandırması) Yönetmeliği hükümlerine uygun olarak, eş zamanlı olarak 2013 ve 2014 yılları için transfer fiyatlandırması raporlarını hazırlamış ve talep üzerine İdare'ye sunmuştur.

PPNL, incelenen yıllardaki tek ilişkili kişi işlemini, ilişkili kişisi konumundaki Vinmar Overseas Limited'den ("VOL") "petrokimyasalların satın alınması" olarak açıklamıştır. VOL'in benzer ürünleri Nijerya'daki ilişkisiz kişilere de satmasından dolayı, 2013 yılı TF raporunda PPNL, iç emsallerden yararlanmış ve gerçekleştirilen ilişkili kişi işleminin emsallere uygunluğunun tespitinde Karşılaştırılabilir Fiyat Yöntemi'ni ("CUP") kullanmıştır. Ancak, 2014 yılında PPNL, aynı işlemin analizi için İşleme Dayalı Net Kâr Marjı Yöntemi'ni ("TNMM") kullanmıştır. Bu değişikliğin sebebi olarak VOL'in 2014 yılında Nijerya'da ilişkisiz kişilerle işlem gerçekleştirmemesi ve dolayısıyla karşılaştırılabilir verilerin yetersiz kalması gösterilmiştir.

İdare PPNL'in TF raporlarını inceledikten sonra, şirketin 2013 yılında iç emsallerden yararlanarak CUP seçmesini uygun bulmamış ve TNMM'in her iki yıl için en uygun yöntem olduğu sonucuna varmıştır. Bununla birlikte İdare, PPNL tarafından TF raporlarında uygulandığı gibi TNMM kullanırken kâr seviyesi göstergesi olarak faaliyet kâr marjı yerine brüt kâr marjının kullanımını uygun bulmuştur. Tüm bunlara dayanarak İdare, PPNL'e cezalar ve faizler dahil 1,74 milyar Nijerya Nairası tutarında ek tarhiyatta bulunmuştur. PPNL tarafından yapılan birkaç itirazın ardından, İdare bir Değişikliği Reddetme Bildirisi (NORA) yayınlamıştır. Ek değerlendirmelerden ve talep bildirimlerinden memnun kalmayan PPNL, mahkemeye temyiz başvurusunda bulunmuştur.

#### **Mahkemede dikkate alınan konular ve verilen kararlar**

- **2013 ve 2014 yıllarında TF raporlarında kullanılan yöntemlerin değerlendirilmesi**

VOL'den yapılan satın alma işlemlerinin analizinde, PPNL 2013 yılında iç emsallerle destekleyerek CUP kullanırken 2014 yılında faaliyet kâr marjından faydalanarak TNMM

kullanmıştır. 2013 yılı için, PPNL İdare'ye ilgili işlemin fiyatlandırılmasının makul olduğunu ve en uygun yöntemin CUP olduğunu (VOL tarafından Nijerya'daki diğer ilişkisiz kişilere benzer ürün satışı neticesinde kesilen faturaları da sağlayarak) kanıtlayabildiği görüşündeydi. 2014 yılı için ise, PPNL güvenilir iç emsallerin (VOL'in Nijerya'daki ilişkisiz kişilere satışları) bulunmadığını ve dolayısıyla seçilebilecek en uygun yöntemin TNMM olduğunu savunmuştur.

İdare, 2014 yılı için yöntem seçiminde bir problem görmemekle beraber yöntemin uygulanmasında kullanılan kâr seviyesi göstergesinin uygun olmadığını belirtmiştir. İdare genel olarak, 2013 yılı için ilgili ilişkili kişi işleminde CUP kullanımının güvenilir veri eksikliğinden dolayı uygun olmadığı ve hem 2013 hem de 2014 yılında uygulanması gereken yöntemin TNMM olduğu görüşündeydi. Ayrıca, aynı işlemin açıklanmasında 2013 yılından 2014 yılına geçerken (işlevlerde ve ilgili işlemin koşullarında herhangi bir değişiklik bulunmuyorken) yöntemde değişiklik yapmanın tutarlılık ilkesine aykırı olduğunu savunmuştur. İdare ayrıca 2013 yılı için PPNL'in, seçtiği yöntemi "yanlılıkla" seçtiğini itiraf ettiğini iddia etmiştir. Mahkeme ise uygun TF yönteminin belirlenmesinde güvenilir bilgilerin mevcudiyetinin önemli olduğu konusunda ve yıllar arasında tutarlılık olması gerektiği konusunda İdare ile hemfikir olmuştur. Dolayısıyla, İdare'nin CUP yerine 2013 yılındaki işlemi de TNMM kullanarak açıklama görüşünü mahkeme transfer fiyatlandırması yönetmelikleri ve OECD Rehberi ile uyumlu bulmuştur.

#### - **Kâr seviyesi göstergesinin seçiminin değerlendirilmesi**

PPNL, TNMM uygularken brüt kâr marjı kullanmanın Transfer Fiyatlandırması Yönetmelikleri, OECD Rehberi veya Birleşmiş Milletler TF Kılavuzu tarafından desteklenmediğini ve TNMM'in maliyetler, satışlar, varlıklar gibi uygun bazlarla ilişkilendirilen net kâr marjlarıyla açıklanması gerektiğini savunmuştur. İdare ise ilgili işlemin işlevsel özellikleri dikkate alındığında, faaliyet kâr marjı yerine brüt kâr marjı kullanılması gerektiğini belirtmiş, faaliyet kâr marjı kullanmanın bu işlemle ilgili olmayan gelir ve maliyetleri de içereceğini ve karşılaştırılabilirliğin önemli bir unsuru olan muhasebe standartları ve koşulları arasındaki uyum açısından da uygun olmayacağını ifade etmiştir.

Mahkeme tüm bunları göz önünde bulundurduğunda, İdare'nin TNMM'i uygularken brüt kâr marjını kullanmasının en iyi uygulama olduğuna ve OECD Rehberi'ndeki ilkelerle bu uygulamanın paralel olacağına karar vermiştir.

#### - **PPNL'in iddialar ve indirimlere yönelik haklarının değerlendirilmesi**

PPNL, ilgili işlemlerin emsallere uygunluğunu gösteren ve İdare tarafından talep edilen tüm bilgileri sağlayan TF raporunu hazırlayarak ispat zorunluluğunu yerine getirdiğini savunmuştur. PPNL ayrıca İdare'nin CUP'ı reddetmek için bir temele sahip olmadığını ve 2014 yılı için de TNMM seçimini uygun gören İdare'nin yeterli destekleyici kanıta sahip olmadığını belirtmiştir. Ancak, PPNL mahkemeyi ikna edemediğinden, talep ettiği hakları ve indirimleri elde edememiştir.

#### - **Cezaların ve faizlerin uygulanmasında PPNL'in durumunun incelenmesi**

PPNL, beyannamelerini zamanında verdiğini ve doğru miktarda vergi ödediğini belirterek ceza ve faiz uygulamanın uygun olmayacağını savunmuştur. Ancak İdare, PPNL'in ilgili işlemin emsallere uygunluğunu belirlerken emsallerin ve TF yöntemlerinin yanlış kullanıldığını belirtmiştir. İdare, bunun transfer fiyatlandırması tüzüğündeki hükümlerin

ihlali olduğuna dikkat çekmiş ve sonuç olarak tüm ceza ve faizlerin PPNL tarafından ödenmesi kararı verilmiştir.

#### - **Karar İnceleme Paneli'nin değerlendirilmesi**

PPNL, İdare tarafından kurulmuş olan Karar İnceleme Paneli'nin varlığından haberdar olmadığını ve bu nedenle de bir vergi mükellefi olarak anlaşmazlığı bu panele iletme hakkını kullanmadığını savunmuştur ancak İdare, Karar İnceleme Paneli ile yapılan bir yazışmayı kanıt olarak göstererek PPNL'in panelin varlığından haberdar olduğunu belirtmiştir.

Mahkeme, mağdur herhangi bir vergi mükellefinin inceleme başlangıcından sonraki 30 gün içinde Karar İnceleme Paneli'ne başvurabileceğini ve İdarece resmi bir bildirim yapılmasına gerek olmadığını belirtmiştir. Mükelleflerin bu durumun farkında olması gerektiğini ve sürecin mükellefçe takip edilmesi gerektiğini belirten mahkeme, PPNL'in savunmasını reddetmiştir.

Sonuç olarak mahkeme PPNL'in başvurusunu bütünüyle reddedip İdare lehine karar vermiştir. Bu karar, 2012 yılında TF yönetmeliğinin yürürlüğe girmesinden itibaren Nijerya'nın ilk transfer fiyatlandırması kararı olduğundan dolayı önem arz etmektedir ve transfer fiyatlandırmasının vergi içerisindeki riskli alanlardan biri olduğunu ve mükelleflerin riskler karşısında daha öngörülü olmaları gerektiğini açıkça ortaya koymuştur. Riski azaltmak adına yerel mevzuatla uyumlu eksiksiz ve sorunsuz bir transfer fiyatlandırması raporu hazırlanmasının önemli olduğunun altı çizilmiştir. OECD Rehberi, metodik ve tutarlı bir yaklaşımın; analitik sürecin bütünü içinde belirli bir devamlılık veya bağlantı sağlayarak, kontrollü işlemin koşullarının ön analizinden potansiyel emsallerin belirlenmesine, transfer fiyatlandırması yönteminin seçimine ve nihayet incelemeye konu kontrollü işlemlerin emsallere uygunluk ilkesi ile uyumlu olup olmadığına ilişkin karara kadar farklı aşamalar arasında sabit bir ilişki olması gerektiğini vurgulamaktadır (OECD Rehberi s.149). Buna ek olarak, mahkemece alınan bu kararlarla birlikte, transfer fiyatlandırmasının oldukça teknik bir alan olduğu ve doğru bir danışman seçiminin hem yükümlülüklerin eksiksiz bir şekilde yerine getirilmesi hem de olası bir incelemede sürecin yürütülmesi açısından büyük önem taşıdığı gözler önüne serilmiştir.

*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 anlayışlarla yorumlanabilen yapısı nedeniyle, herhangi bir konuda uygulama yapılmadan önce konunun uzmanlarından profesyonel yardım alınmasını tavsiye ederiz.*