

İstanbul Üniversitesi  
İktisat Fakültesi  
Maliye Araştırma Merkezi Konferansları  
59. Seri / Yıl 2016 - [1]

**TRANSFER  
FİYATLANDIRMASINDA  
GİZLİ EMSALİN  
AÇIKLANMAMASININ  
VERGİ MAHREMİYETİ İLE  
İLİŞKİSİ\***

**THE RELATION BETWEEN NOT DECLARING  
OF THE HIDDEN EQUALS WITH TAX  
CONFIDENTIALITY IN THE TRANSFER PRICING**

**Yrd. Doç. Dr. Yasemin TAŞKIN**

İstanbul Üniversitesi  
İktisat Fakültesi  
Maliye Bölümü

---

\* Dr. Yasemin Taşkın, Transfer Fiyatlandırmasında Emsallere Uygunluk İlkesi (İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü) 2011, (Türkmen Kitabevi, İstanbul, 2012) adlı doktora tezinden yararlanılmıştır.

## ÖZET

Transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımı 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 13. maddesinde düzenlenmiştir. Bu düzenlemeye göre, ilişkili kişilerle yapılan işlemlerde uygulanan fiyat ya da bedelin emsal olarak kabul edilen fiyata uygun olması gerekmektedir.

Emsallere uygunluk olarak kabul edilen bu ilke hem OECD düzenlemelerinde hem de Kurumlar Vergisi Kanun'unda genel kabul görmüş ilkedir. Emsallere uygun fiyata ulaşmada farklı yöntemler bulunmaktadır. Emsallere uygun fiyat bu yöntemler göre belirlenmektedir. Vergi mükelleflerinin de emsallere uygun fiyata ulaşmada bu yöntemleri uygulamaları beklenmektedir.

Vergi incelemesine yetkili olanların emsale uygun fiyat ya da bedeli tespit ederken kullandıkları yöntemlerin mükellef tarafından bilinmemesi, mükellefin bu fiyat veya bedeli öğrenme talebinin de vergi mahremiyeti gereğiyle reddolunması, üstelik gizli emsal olarak adlandırılan bu fiyatlara veya bedellere dayanılarak vergi tarhedilmesi ve ceza kesilmesi mükellefin aleyhine olmaktadır.

**Anahtar Kelimeler:** Vergi, transfer fiyatlandırması, emsal, vergi mahremiyeti.

## ABSTRACT

Hidden income distribution by means of transfer pricing in Turkey is regulated in Article 13 of Tax Laws No.5520. In this arrangement, the price or the price applied in the transactions with the related persons should be in accordance with the prize which is accepted as the arm's length prices.

The arm's length principle has become a generally accepted principle both OECD regulations and Corporate Income Tax. Different methods are developed for figuring out arm's length prices. Arm's length prices are determined according to these methods. Taxpayers are expected to use these methods for figuring out the arm's length price.

The methods on defining appropriate price have been used by the tax auditors is not known by tax payers and rejecting of the request to be informed of that price leaning the cause of tax confidentiality principle by the tax administration in addition assessing taxes and fines have emerged negative results for taxpayers.

**Keywords:** Tax, transfer pricing, equals, tax confidentiality.

## GİRİŞ

Kurumlar Vergisi Kanunu (KVK)'nın 13. maddesinde düzenlenmiş bulunan transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımı mükellef ve vergi idaresi açısından çeşitli sorunlar yaratan bir olgudur. İlişkili kişiler arasında gerçekleşen işlemlerde emsallere uygunluk ilkesinden ayrılarak fiyat tespiti yoluna gidilmesi mükellefle idarenin vergi incelemelerinde karşı karşıya gelmesine neden olmaktadır. Bu durumda da emsal tespitinde benimsenen farklı yaklaşımlar giderek artan sayıda vergi uyuşmazlığının doğmasına zemin hazırlamaktadır.

Bu çalışmada Kurumlar Vergisi Kanunu (KVK) kapsamında emsallere uygunluk ilkesi 6728 sayılı Yatırım Ortamının İyileştirilmesi Amacıyla Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanunla<sup>1</sup> yapılan değişiklikler de dikkate alınarak açıklandıktan sonra Vergi Usul Kanunu'nun (VUK) 5. maddesinde düzenlenen vergi mahremiyeti ile transfer fiyatlandırmasında emsallere uygun fiyatın tespitinde idare tarafından kullanılan emsaller arasındaki ilişki vergi tarhiyatı, ticari sır, ölçülülük ilkesi ve mükellef hakları açısından değerlendirilecektir.

## I. YENİ DÜZENLEMELER ÇERÇEVESİNDE KURUMLAR VERGİSİ KANUNU'NDA EMSALLERE UYGUNLUK

KVK'nın 13. maddesinde transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımı düzenlenmektedir<sup>2</sup>. Aynı kanunun 11. maddesinin (c) bendinde de

<sup>1</sup> 9 Ağustos 2016 tarih ve 29796 sayılı Resmi Gazete.

<sup>2</sup> '(1) Kurumlar, ilişkili kişilerle emsallere uygunluk ilkesine aykırı olarak tespit ettikleri bedel veya fiyat üzerinden mal veya hizmet alım ya da satımında bulunursa, kazanç tamamen veya kısmen transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü olarak dağıtılmış sayılır. Alım, satım, imalat ve inşaat işlemleri, kiralama ve kiraya verme işlemleri, ödünç para alınması ve verilmesi, ikramiye, ücret ve benzeri ödemeleri gerektiren işlemler her hal ve şartta mal veya hizmet alım ya da satımı olarak değerlendirilir.

(<sup>2</sup>) İlişkili kişi; kurumların kendi ortakları, kurumların veya ortaklarının ilgili bulunduğu gerçek kişi veya kurum ile idaresi, denetimi veya sermayesi bakımından doğrudan veya dolaylı olarak bağlı bulunduğu ya da nüfuzu altında bulundurduğu gerçek kişi veya kurumları ifade eder. Ortakların eşleri, ortakların veya eşlerinin üstsoy ve altsoy ile üçüncü derece dahil yansoy hısımları ve kayın hısımları da ilişkili kişi sayılır. Kazancın elde edildiği ülke vergi sisteminin, Türk vergi sisteminin yarattığı vergilendirme kapasitesi ile aynı düzeyde bir vergilendirme imkânı sağlayıp sağlamadığı ve bilgi değişimi hususunun göz önünde bulundurulması suretiyle Bakanlar Kurulunca ilan edilen ülkelerde veya bölgelerde bulunan kişilerle yapılmış tüm işlemler, ilişkili kişilerle yapılmış sayı-

örtülü olarak dağıtılan kurum kazancının gider olarak kabul edilmeyeceği de belirtilmektedir.

lır. İlişkinin doğrudan veya dolaylı olarak ortaklık kanalıyla oluştuğu durumların örtülü kazanç dağıtımı kapsamında sayılması için en az %10 oranında ortaklık, oy veya kâr payı hakkının olması şartı aranır. Ortaklık ilişkisi olmadan doğrudan veya dolaylı olarak en az %10 oranında oy veya kâr payı hakkının olduğu durumlarda da taraflar ilişkili kişi sayılır. İlişkili kişiler açısından bu oranlar topluca dikkate alınır.

<sup>(3)</sup> Emsallere uygunluk ilkesi, ilişkili kişilerle yapılan mal veya hizmet alım ya da satımında uygulanan fiyat veya bedelin, aralarında böyle bir ilişkinin bulunmaması durumunda oluşacak fiyat veya bedele uygun olmasını ifade eder. Emsallere uygunluk ilkesi doğrultusunda tespit edilen fiyat veya bedellere ilişkin hesaplamalara ait kayıt, cetvel ve belgelerin ispat edici kâğıtlar olarak saklanması zorunludur.

<sup>(4)</sup> Kurumlar, ilişkili kişilerle yaptığı işlemlerde uygulayacağı fiyat veya bedelleri, aşağıdaki yöntemlerden işlemin mahiyetine en uygun olanını kullanarak tespit eder:

<sup>a)</sup> Karşılaştırılabilir fiyat yöntemi: Bir mükellefin uygulayacağı emsallere uygun satış fiyatının, karşılaştırılabilir mal veya hizmet alım ya da satımında bulunan ve aralarında herhangi bir şekilde ilişki bulunmayan gerçek veya tüzel kişilerin birbirleriyle yaptıkları işlemlerde uygulayacağı piyasa fiyatı ile karşılaştırılarak tespit edilmesini ifade eder.

<sup>b)</sup> Maliyet artı yöntemi: Emsallere uygun fiyatın, ilgili mal veya hizmet maliyetlerinin makul bir brüt kâr oranı kadar artırılması suretiyle hesaplanmasını ifade eder.

<sup>c)</sup> Yeniden satış fiyatı yöntemi: Emsallere uygun fiyatın, işlem konusu mal veya hizmetlerin aralarında herhangi bir şekilde ilişki bulunmayan gerçek veya tüzel kişilere yeniden satılması halinde uygulanacak fiyattan, makul bir brüt satış kârı düşülerek hesaplanmasını ifade eder.

<sup>d)</sup> İşlemsel kâr yöntemleri: Emsallere uygun fiyat veya bedelin tespitinde, ilişkili kişiler arasındaki işlemde doğan kârı esas alan yöntemleri ifade eder. Bu yöntemler, işleme dayalı net kâr marjı yöntemi ve kâr bölüşüm yöntemidir. İşleme dayalı net kâr marjı yöntemi, mükellefin kontrol altındaki bir işlemde; maliyetler, satışlar veya varlıklar gibi ilgili ve uygun bir temele dayanarak tespit ettiği net kâr marjının incelenmesi esasına dayanır. Kâr bölüşüm yöntemi, ilişkili kişilerin bir veya daha fazla sayıdaki kontrol altındaki işlemlere ilişkin toplam faaliyet kârı ya da zararının, üstlendikleri işlevler ve yüklendikleri riskler nispetinde ilişkili kişiler arasında emsallere uygun olarak bölüştürülmesi esasına dayanır.

<sup>e)</sup> Emsallere uygun fiyata yukarıdaki yöntemlerden herhangi birisi ile ulaşma olanağı yoksa mükellef, işlemin niteliğine uygun olarak kendi belirleyeceği bir yöntemi de kullanabilir.

<sup>f)</sup> İlişkili kişilerle yapılan mal veya hizmet alım ya da satımında uygulanacak fiyat veya bedelin tespitine ilişkin yöntemler, mükellefin talebi üzerine Maliye Bakanlığı ile anlaşarak belirlenebilir. Bu şekilde belirlenen yöntem, üç yılı aşmamak üzere anlaşmada tespit edilen süre ve şartlar dahilinde kesinlik taşır. Mükellef ve Bakanlık, belirlenen yöntemin zamanaşımına uğramış geçmiş vergilendirme dönemlerine de tatbik edilmesini, Vergi Usul Kanununun pişmanlık ve ıslah hükümlerinin uygulanmasının mümkün olması ile

Ayrıca transfer fiyatlandırması konusunda 1 ve 2 Seri No'lu Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı Hakkında Genel Tebliğlerin de transfer fiyatlandırması konusunda ayrıntılı açıklamalar yer almaktadır. 6728 sayılı Kanun'un 59. maddesi ile OECD rehberinde yer alan emsallere uygun fiyata ulaşmada kullanılan işlemsel kar yöntemleri de KVK'da yeni bir düzenleme olarak yerini almıştır.

Transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımında 6728 sayılı Kanun'la yapılan değişikle ilişkili kişi tanımlamasında bir sınırlama ya-

---

anlaşma koşullarının bu dönemlerde de geçerli olması hâlinde, anlaşma kapsamına almak suretiyle sağlayabilir. Bu durumda, imzalanan anlaşma söz konusu hükümlerde yer alan haber verme dilekçesi yerine geçer, beyan ve ödeme işlemleri buna göre tekemmül ettirilir. Anlaşmanın geçmiş vergilendirme dönemlerine uygulanması sebebiyle daha önceden ödenen vergiler ret ve iade edilmez.

(6) Tamamen veya kısmen transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü olarak dağıtılan kazanç, Gelir ve Kurumlar Vergisi kanunlarının uygulamasında, bu maddedeki şartların gerçekleştiği hesap döneminin son günü itibarıyla dağıtılmış kâr payı veya dar mükellefler için ana merkeze aktarılan tutar sayılır. Daha önce yapılan vergilendirme işlemleri, taraf olan mükellefler nezdinde buna göre düzeltilir. Şu kadar ki, bu düzeltmenin yapılması için örtülü kazanç dağıtan kurum adına tarh edilen vergilerin kesinleşmiş ve ödenmiş olması şarttır.

(7) Tam mükellef kurumlar ile yabancı kurumların Türkiye'deki işyeri veya daimi temsilcilerinin aralarında ilişkili kişi kapsamında gerçekleştirdikleri yurt içindeki işlemler nedeniyle kazancın örtülü olarak dağıtıldığı kabulü Hazine zararının doğması şartına bağlıdır. Hazine zararından kasıt, emsallere uygunluk ilkesine aykırı olarak tespit edilen fiyat ve bedeller nedeniyle kurum ve ilişkili kişiler adına tahakkuk ettirilmesi gereken her türlü vergi toplamının eksik veya geç tahakkuk ettirilmesidir.

(8) 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 ziyayı cezası (Vergi Usul Kanununun 359 uncu maddesinde yazılı fiillerle vergi ziyasına sebebiyet verilmesi hali hariç) %50 indirimli olarak uygulanır.

(9) Bakanlar Kurulu; ikinci fıkrada yer alan oranları, gerçek kişiler, kurumlar, doğrudan veya dolaylı ortaklar itibarıyla ya da ortaklık payının edinim şekline göre topluca veya ayrı ayrı %1'e kadar indirmeye, %25'e kadar çıkarmaya, oran şartını kaldırmaya; beşinci fıkrada yer alan süreyi beş yıla kadar artırmaya, belgelendirme yükümlülükleri ve bu yükümlülükler kapsamına, uluslararası anlaşmalar doğrultusunda, yurt dışında yer alan ilişkili kişilerin faaliyetlerine ilişkin bilgilerin dâhil edilmesi zorunluluğu getirmeye; bu bilgilerin uluslararası anlaşmalar çerçevesinde diğer ülkelerle karşılıklı olarak paylaşılmasına ilişkin usullerle transfer fiyatlandırması ile ilgili diğer usul ve esasları belirlemeye yetkilidir.'

pılmıştır. Bu düzenlemeyle göre; 'İlişkinin doğrudan veya dolaylı olarak ortaklık kanalıyla olduğu durumların örtülü kazanç dağıtımı kapsamında sayılması için en az %10 oranında ortaklık, oy veya kâr payı hakkının olması şartı aranır. Ortaklık ilişkisi olmadan doğrudan veya dolaylı olarak en az %10 oranında oy veya kâr payı hakkının olduğu durumlarda da taraflar ilişkili kişi sayılır. İlişkili kişiler açısından bu oranlar topluca dikkate alınır' hükmü getirilerek ilişkili kişi kavramında kısmen de olsa belirsizlik giderilmeye çalışılmıştır. Ayrıca aynı değişikliklerle transfer fiyatlandırması yöntemlerine de işlemsel kar yöntemleri olarak işleme dayalı net kar marjı yöntemi ve kar bölüşüm yöntemi eklenmiştir. Bu değişikliklerle de OECD'nin transfer fiyatlandırması yöntemleriyle de uyum sağlanmıştır. Ayrıca, 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 (Vergi Usul Kanununun 359 uncu maddesinde yazılı fiillerle vergi ziyasına sebebiyet verilmesi hali hariç) %50 indirimli olarak uygulanacağı da hüküm altına alınmıştır.

Yapılan yeni düzenlemelerle birlikte transfer fiyatlandırmasında emsalere uygun fiyata ulaşmada emsallere uygunluk ilkesi temel ilke varlığını korumuş ve buna bağlı olarak düzenlemeler yapılmıştır.

Bu kapsamda Kurumlar vergisi mükellefi olan sermaye şirketleri ortaklarından ayrı bir tüzel kişiliğe sahip olup, kar amacıyla kurulmakta ve faaliyetlerini de bu amaca dayalı olarak sürdürmektedirler. Ayrıca kurumların ortaklarından ayrı bir tüzel kişiliğe sahip olmasının en önemli sonucu da kurum olarak sahip olduğu varlıkların ortaklarından ayrı olmasıdır<sup>3</sup>. Bu nedenle KVK'nın 13. maddesinde yer alan ilişkili kişilere bazı değerlerin aktarımı belli kurallara bağlanmıştır. Bu kurallardan en önemlisi bahse konu aktarımların ilişkili olarak kabul edilecek kişilere emsallere uygunluk ilkesi kapsamında yapılmasıdır.

Emsal tespitinde emsallere uygunluk uluslararası alanda da kabul edilen bir ölçü olmaya devam etmekte<sup>4</sup> olup, ilişkili kurumların fiyatlandırma yoluyla vergisel avantaj sağlamalarının önlenmesini ifade etmektedir. Bu

<sup>3</sup> Tuncay Kapusuzoğlu, **Vergisel Yönden Transfer Fiyatlandırması**, Oluş Yayıncılık, İstanbul, 2003, s. 247.

<sup>4</sup> Tuncay Kapusuzoğlu, **Vergisel Yönden Transfer Fiyatlandırması**, s. 164.

ilkenin uygulanmadığı durumlarda piyasada rekabet koşullarında bozulmalar meydana gelmesinin yanında<sup>5</sup> ve bağlı kuruluşların vergisel sorumlulukları ve ev sahibi ülkenin vergi gelirleri de gerçeği yansıtmayabilmektedir<sup>6</sup>. Bu kapsamda OECD'nin transfer fiyatlandırması düzenlemelerinde de güncellemeler devam etmektedir.

Emsallere uygunluk, ilişkili kişilere uygulanan fiyat ya da bedelin ilişkili olmayan kişilere uygulanan fiyat ya da bedelden farklı olmaması olarak tanımlanabilmektedir. İlgili kanunda emsallere uygunluk ilkesi olarak tanımlanan bu ilke; kurumların ilişkili kişilerle yapılan mal veya hizmet alımı ya da satımında uygulanan fiyat veya bedelin, aralarında böyle bir ilişkinin bulunmaması durumunda oluşacak fiyata veya bedele uygun olmasını ifade etmektedir. Bu fiyat karşılaştırılabilirlik analizine<sup>7</sup> dayalı olarak belirlenmektedir<sup>8</sup>.

Karşılaştırılabilirlik analizinin ayrıntılı bir biçimde yapılması emsallere uygunluk ilkesinin başarılı bir şekilde uygulanmasını etkilemekte; karşılaştırmalarda ise hem içsel karşılaştırma<sup>9</sup>nın hem de dışsal karşılaştırma<sup>10</sup>nın yapılması önem taşımaktadır. Çünkü karşılaştırılabilirlik analizinde fiyat tek kriter değildir; var olan pek çok ilişki türü de karşılaştırma

<sup>5</sup> Mehmet Aktaş, **Uluslararası Transfer Fiyatlandırması ve Türk Vergi Mevzuatında Uygulanma Olanakları**, Yaklaşım Yayıncılık, Şubat 2004, s. 84-85.

<sup>6</sup> Tuncay Kapusuzoğlu, **Vergisel Yönden Transfer Fiyatlandırması**, s. 165.

<sup>7</sup> Bu analiz genel olarak, ilişkili kişiler arasında mal ya da hizmet alım ya da satımına konu olan işlemde ki koşullarla, aralarında ilişki bulunmayan kişiler arasındaki benzer işlemlerin şartlarının karşılaştırılmasına dayanmaktadır. Bu karşılaştırmalarda; karşılaştırmalar arasındaki farklılıkların etkisinin ortadan kaldırılması ve uygun düzeltimlerin yapılması gerekmektedir. Cem Tekin, Emre Kartaloğlu, **Örtülü Sermaye ve Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımında Dönem Sonu İşlemleri**, İSM-MO Yayınları, Aralık 2007, 105-110.

<sup>8</sup> Billur Yaltı, 'Transfer Fiyatlandırmasında Gizli Emsal', **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı:222, Mart 2007, s. 9.

<sup>9</sup> İlişkili işletmelerin kendi aralarında yaptıkları işlemleri ilişkisiz işletmelerle yapmaları halinde kendi aralarında yapmış olduğu işlem ve fiyatların ilişkisiz işletmelerle yaptıkları işlem ve fiyatlarla karşılaştırılmasıdır. Bu konuda ayrıntılı bilgi için bkz. Namık Kemal Uyanık, **Transfer Fiyatlandırma**, Türmob Yayınları, 2006, s. 45-46.

<sup>10</sup> İlişkili işletmeler arasında yapılan işlemlerin, aynı şartlarda ilişkisiz işletmeler arasında yapılan aynı işlemlerle karşılaştırılmasıdır. Bu konuda ayrıntılı bilgi için bkz. Namık Kemal Uyanık, **Transfer Fiyatlandırma**, s. 46-47.

üzerinde etkili olmaktadır<sup>11</sup>. Mal ve hizmetlerin nitelikleri, fonksiyonel analiz, sözleşme hükümleri, ekonomik durum ve işletmelerin iş stratejileri karşılaştırmayı etkileyen faktörler arasında sayılmaktadır.

## II. TRANSFER FİYATLANDIRMASINDA KULLANILAN EMSALLER VE GİZLİ EMSAL<sup>12</sup>

Transfer fiyatlandırmasında emsal fiyat, ilişkili kişi olarak tanımlanan kişilerle aralarında herhangi bir ilişki bulunmayan kişilerin tamamen işlemin gerçekleştiği andaki şartlar altında oluşturduğu pazar ya da piyasa fiyatı<sup>13</sup> olarak tanımlanmakta ve emsal karşılaştırmasında bu fiyatların birbirine karşılaştırılabilir olması gerekmektedir.

Emsal tespitinde kullanılan bazı emsaller bulunmaktadır. İşletme içi emsal, işletme dışı emsal, veri tabanları yoluyla elde edilen emsal ve gizli emsal şeklinde belirlenen emsaller transfer fiyatlandırmasında kullanılmaktadır.

Emsal tespitinde işletme içi emsal ya da işletme dışı emsallerin kullanımını mümkün olup bu emsallerin kullanımı kanundan kaynaklanmaktadır. İlişkisiz kişilerle yapılan işlemlerde uygulanan işletme içi fiyat ya da bedel iç emsal<sup>14</sup> olarak ifade edilmektedir. İşletme içi emsal olarak da ifade edilen emsalin örtülü kazanç dağıtımını sonucu oluşan emsal olmaması gerekmektedir. Böyle bir durum grup şirketler bakımından emsal tespitini güçleştirerek<sup>15</sup> iç emsalin de güvenilirliğini azaltmakta ve başka emsal aranmasını gerekli kılmaktadır.

İşletme içi emsalin bulunmaması durumunda işletme dışı emsaller dikkate alınarak emsal tespiti yapılmaktadır. İlişkisiz kişilerin kendi aralarında yaptıkları işlemlerde uyguladıkları fiyat ya da bedel işletme dışı emsal

<sup>11</sup> Mustafa Akkaya, 'Disguised Profit Distribution Through Transfer Pricing-Function, Legal Characteristics, Issues, s. 30. **Transfer Pricing in International Discussion**, Marmara University Press, 2013.

<sup>12</sup> Gizlenen emsal olarak da ifade edilebilir.

<sup>13</sup> Serkan Ağar, **Transfer Fiyatlandırması Örtülü Kazanç Dağıtımı**, Yaklaşım Yayıncılık, 2011, s.55

<sup>14</sup> 007/12888 nolu Bakanlar Kurulu Kararı, Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımını Hakkında Karar, RG. Tarih: 06.12.2007, Sayı: 26722.

<sup>15</sup> Ufuk Olcay Tokay Acar, **Transfer Fiyatlandırması**, Seçkin Kitabevi, Ankara, Haziran 2013,s.201,



olarak tanımlanmaktadır. İşletme dışı emsaller benzerlik alanı bakımından işletme içi emsallerden farklılık göstermektedir. Çünkü, emsalin karşılaştırılmasının yanı sıra işletmelerin yapısı, pazar durumu, kuruluş yılı, bulunduğu yer, ortak sayısı vb. karşılaştırmalar yapılarak işlemin emsali bulunmaktadır<sup>16</sup>.

Emsallere uygunluğun belirlenmesi amacıyla iç ve dış emsallerin kullanılması bunların birbirine alternatif kullanılması anlamına da gelmemektedir. Emsallere uygun fiyatın tespitinde temel amaç en uygun ve güvenilir emsalin bulunmasıdır. Bu amaçla iç ve dış emsallerin birlikte kullanılması da mümkün<sup>17</sup> olup bu şekilde tespit edilen emsal belirlenen fiyatın güvenilirliğini artırmaktadır.

İç ve dış emsaller yanında transfer fiyatlandırmasında uluslararası veri tabanlarında emsal tespiti yapılması ve bu şekilde belirlenen emsal yabancı emsal olarak ifade edilmektedir. Uluslararası veri tabanları belirli bir coğrafi alanda mukim birçok firmanın güncel mali ve istatistiki verilerini içermektedir<sup>18</sup>. Uluslararası uygulamada transfer fiyatlandırması ile ilgili farklı veri tabanları bulunmaktadır. Bu veri tabanlarında emsal fiyat ya da bedel tespiti yanında incelenen şirketin faaliyet kriteri, coğrafi bölge kriteri, sektör kriteri, konsolidasyon kriteri, bağımsızlık kriteri ve faal olup olmama kriterleri seçilerek nihai emsal şirkete ulaşılmaktadır<sup>19</sup>.

Türkiye açısından bir değerlendirme yapıldığında; halka açık şirket sayısının az olması yanında halka açık şirketlerin sağladığı bilgilerin sınırlı olması yabancı emsallerin kullanılması zorunlu kılmakta<sup>20</sup> ve bu noktada bu emsallerin kullanımı konusunda bazı sorunların çıkması kaçınılmaz olmaktadır.

Vergi idareleri tarafından vergi denetimlerinden elde edilen ya da mükellef beyanlarından çıkarılarak kullanılan fakat transfer fiyatlandırmasının

<sup>16</sup> Mesut Koyuncu, **Örtülü Sermaye Örtülü Kazanç Dağıtımı ve Uluslararası Transfer Fiyatlandırması**. Maliye Hesap Uzmanları Derneği, Mayıs 2005, , s. 183.

<sup>17</sup> Serkan Açar, **Transfer Fiyatlandırma Örtülü Kazanç Dağıtımı**, s. 55.

<sup>18</sup> Serkan Açar, **Transfer Fiyatlandırma Örtülü Kazanç Dağıtımı**, s. 140.

<sup>19</sup> Serdar Sumay, 'Transfer Fiyatlandırması Uygulamalarında Dış Emsallerin Vergi Tabanları Vasıtasıyla Tespiti, **Vergide Gündem**, (Çevrimiçi) [http://vergidegundemimg.com/tr\\_TR/publicationPaper?categoryName=Vergide&publicationNumber=4&publicationYear=2009&publicationId=666661118](http://vergidegundemimg.com/tr_TR/publicationPaper?categoryName=Vergide&publicationNumber=4&publicationYear=2009&publicationId=666661118), 10.10.2016.

<sup>20</sup> Serkan Açar, **Transfer Fiyatlandırma Örtülü Kazanç Dağıtımı**, s. 141.

da denetimlerinde kullanılan emsaller ‘gizli emsal’ olarak tanımlanmakta ve kullanılan bu emsaller aynı zamanda mükellefin kullanımına da açık olmayan emsallerdir<sup>21</sup>. Bu nedenle bu emsaller idare tarafından yapılan denetimlerde gizlenen emsal olma niteliğini de taşımaktadır. Çünkü inceleme raporlarında yapılan tespitlerde bu emsale dayanılarak tarhiyat işlemi gerçekleştirilmektedir.

İdare tarafından gizli emsallerin kullanılması ve karşılaştırılabilirlik analizlerinin bu emsallere dayalı olarak yapılması mükellef aleyhine sonuçlar doğurabilmektedir. Ayrıca işletmelerin fiyat karşılaştırması yaparken kullandıkları ulaşılabilir özellikteki emsaller de idarenin elinde bulunan emsaller yanında genellikle önemsiz hale gelebilmektedir<sup>22</sup>. Bu durum ise mükellef ile idare arasında uyuşmazlıklara neden olmaktadır.

### III. VERGİ MAHREMİYETİ VE İSTİSNALARI

Kelime anlamı olarak gizlilik<sup>23</sup> anlamına gelen mahremiyet kavramı; vergilendirmeye ilişkin olarak kişisel, mali, ticari ya da kişinin bilinmesini istemediği ve bu nedenle açıklamaktan kaçındığı her türlü bilginin kanunların izin verdiği<sup>24</sup> ölçüde açıklanmasını ifade etmektedir.

Vergi denetimlerinde vergi mükellefleri kanunun belirlediği şartlar içerisinde iş hayatıyla ilgili gizli kalması gereken bütün bilgileri açık tutmak zorundadırlar; ancak mükellefle ilgili vergi işlemleri vergi mükelleflerinin gizli kalması gereken işlerindedir<sup>25</sup>.

VUK’un 150. maddesinde tanımlanmış ‘gizleme’<sup>26</sup> vergi mahremiye-

<sup>21</sup> OECD, **Comparability: Public Invitation to Comment on a Series on Draft Issues Notes**, CTPA/CFA, 2006, 31, 10 Mayıs 2006, s. 24.

<sup>22</sup> Erdoğan Öcal, ‘Transfer Fiyatlandırmasında Emsal Sorunu’, s.39.

<sup>23</sup> [http://www.tdk.gov.tr/index.php?option=com\\_gts&arama=gts&guid=TDK.GTS.58bf180c73b239.65291745](http://www.tdk.gov.tr/index.php?option=com_gts&arama=gts&guid=TDK.GTS.58bf180c73b239.65291745), (Çevrimiçi) 05.05.2016.

<sup>24</sup> Savaş Demircan, ‘Vergi Mahremiyetinin Yeniden Yapılandırılması’, **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı:313, Ekim, 2014, s.184-185.

<sup>25</sup> Kamil Mutluer, N. Nilay Dayanç, **Vergi Hukuku Genel ve Özel Hükümler**, Turhan Kitabevi, Ankara 2014, s. 187.

<sup>26</sup> V.U.K. 150. md.’nde yapılan düzenlemeye göre; sulh yargıçları, icra nüfus ve tapu memurları; yabancı memleketlerdeki Türk konsolosları veya konsolosluk görevini yapanlar, mahalle ve köy muhtarları, banka, bankerler ve şirketler ile emanet kabul eden gerçek ve

tine benzemekle birlikte aralarında niteliksel farklılıklar bulunmaktadır. Gizlemenin, arşiv belgelerinin gizliliği, bu belgelerin korunarak, kamu tarafından bu arşive ulaşılmasının engellenmesi şeklinde ifade edilmesi vergi mahremiyetinden farklılaşmasına neden olmaktadır<sup>27</sup>.

Vergi mahremiyeti VUK'un 5. maddesinde vergi mahremiyeti; 'vergi işlem ve incelemeleri ile görevli memurların, vergi mahkemeleri, bölge idare mahkemeleri ve Danıştay'da görevli olanların, vergi kanunlarına göre kurulan komisyonlarda görev alanların, vergi işlerinde bilirkişi olarak görev yapanların ve belli vergi suçları kendilerine bildirilen meslek kuruluşları ile bu kuruluşlarda görev olanların görevleri dolayısıyla mükellefle ya da mükellefle ilgili kimselerin şahıslarına, muamele ve hesap durumlarına, işlerine ve işletmelerine, servetlerine ya da mesleklerine ilişkin olarak öğrendikleri sırları ya da gizli kalması gereken diğer hususları açıklama yasağıdır. Ayrıca bu kişiler elde ettikleri bilgileri kendi yararlarına kullanamayacakları gibi üçüncü kişilerin yararına da kullanamazlar.' şeklinde düzenlenmiştir. Ayrıca aynı düzenlemede vergi mahremiyeti ilkesinin istisnalarına da yer verilerek bazı durumlarda yapılan işlemlerin vergi mahremiyeti sayılmayacağı da ifade edilmiştir.

Vergilerin ilanı, vergi levhası bulundurma zorunluluğu getirilmesi, ödenmemiş vergi borcu ve vergi cezasının basın yolu ile ilanı edilmesi, adli ve idari soruşturma mercilerine ve bankalara bilgi verilmesi ve sahte ve yanıltıcı belge kullanan ve düzenleyen kişilerin meslek kuruluşlarına ve meslek odalarına bildirilmesi vergi mahremiyetinin ihlali sayılmamaktadır. Ancak elde edilen bilgilerin başkalarına açıklanması yasak kapsamında olduğu gibi bu bilgiler kullanılarak mükellefin haysiyet, şeref ve kişilik haklarına saldırıda bulunulamamaktadır<sup>28</sup>. İlgili memurlardan vergi

---

tüzel kişiler her ay öğrendikleri ölümleri ve intikaller ertesi ayın 15. Günü akşamına kadar yazılı olarak vergi dairesine bildirmek zorundadırlar. Ancak 152. md. de düzenlenmiş bulunan istihbarat arşivi ile ilgili düzenlemede de 150. md.'de kiler hariç olmak üzere bu bölümde yazılı kaynaklardan toplanacak bilgiler istihbarat arşivinde saklanmakta, bu arşivlerden kimlerin yararlanacağı ve ne şekilde yararlanabileceği Maliye Bakanlığı tarafından belirlenmektedir.

<sup>27</sup> Billur Yaltı, 'Transfer Fiyatlandırmasında Gizli Emsal', s. 30.

<sup>28</sup> Mualla Öncel, Ahmet Kumrulu, Nami Çağan, **Vergi Hukuku**, Turhan Kitabevi, Ankara, 2010, s. 214.

ile ilgili iş ve işlemler yapan bütün memurlar anlaşılmalıdır. Ayrıca diğer dairelerde görevli memurlar da yasak kapsamındadır<sup>29</sup>.

Vergi mahremiyetinin kapsamına mükellef ve mükellefle ilgili kimselerin sırlarını öğrenen kişilerin görevleri dolayısıyla öğrenmiş olduğu bilgiler girmektedir. Mükellef ile mükellefle ilgili kimseler hakkındaki bilgilerin görevli olmayanlarca öğrenilmesi ve açıklanması vergi mahremiyetinin ihlali olmamakla birlikte ceza hukuku kapsamında başka suçların konusunu oluşturabilir<sup>30</sup>.

Mükelleflere tanınmış haklardan biri de görevlilerin vergi ilişkisi nedeniyle kendileri hakkında öğrendikleri ve gizli kalması gereken bilgilerin, sırların açıklanmaması ve onların zararlarına kullanılmaması hakkıdır. Yasal olarak da güvence altına alınmış bu hakkı ihlal eden kişilerin bu eylemi suç olarak kabul edilerek Türk Ceza Kanuna göre cezalandırılmaktadır<sup>31</sup>.

#### IV. GİZLİ EMSALİN VERGİ MAHREMİYETİ İLE İLİŞKİSİ

##### A. Vergi Tarhiyatında Gizli Emsal ve Vergi Mahremiyeti

Hukuki olarak idari bir işlem niteliğinde olan vergi tarhi işlemi, idare hukukunun idari işlemlerle ilgili olan bütün analizlerini içermektedir<sup>32</sup>. Vergi sisteminde olağan tarh usulü beyan usulü olmakla birlikte, vergi matrahının defter, belge, kayıt ve kanuni ölçülere dayanılarak tespitine imkan bulunmayan durumlarda olağanüstü tarh olarak ifade edilen ikmalen vergi tarhi, re'sen vergi tarhi ya da idarece vergi tarhi usullerine başvurulabilmektedir.

Bu usuller, mükellef tarafından beyan edilen matrah bilgileri yerine idare tarafından belirlenen ya da varsayılan matrah bilgilerine göre verginin tarh edilmesine dayanmakta olup<sup>33</sup>, idarenin vergi incelemesine dayanarak elde ettiği bilgilere esas alınarak vergi tarh edilmektedir. .

<sup>29</sup> S. Ateş Oktar, **Vergi Hukuku**, Türkmen Kitabevi, 11. Baskı, 2016, s.383.

<sup>30</sup> S. Ateş Oktar, **Vergi Hukuku**, s. 383.

<sup>31</sup> Metin Taş, 'Vergi Mahremiyeti Kapsamındaki Belge ve Bilgilerin Basında Yer Almasının Hukuki Boyutları', **Yaklaşım Dergisi**, Sayı: 219, Mart 2011, s. 23.

<sup>32</sup> S. Ateş Oktar, **Vergi Hukuku**, s. 118.

<sup>33</sup> S. Ateş Oktar, **Vergi Hukuku**, s. 118-119.

İdarenin ve vergi inceleme elemanlarının kendilerine kanunla verilen yetkileri kullanarak elde etmiş olduğu bilgiler mükellefe oranla daha fazladır. Bu yolla idare diğer işletmelerin finansal tablolarına ve piyasa verilerine kolaylıkla ulaşabilme imkanı mümkünken, mükelleflerin bu verilere ulaşma imkanı mümkün olmamaktadır. Bu durumda gizli emsal olarak alınan verilerin mükelleflere açıklanmaması, özellikle yurtdışı işlemlerde çoğunlukla uygulanan gizli emsallerden yararlanılarak tarhiyat işlemi yapılmasına yol açmaktadır<sup>34</sup>.

Ayrıca vergi idarelerinin vergisel işlemler dolayısıyla elde etmiş olduğu verilerin bir veri tabanı oluşturması ve idarenin bu verileri kullanarak transfer fiyatlandırmasına dayalı olarak yapmış olduğu vergi tarhiyatlarında kullanması mükellef ve idare arasında eşitsizliğe yol açmaktadır. İdare tarafından tarhiyatlarda bu verilerin kullanılmasında mükellefin herhangi bir bilgisi de bulunmamaktadır<sup>35</sup>.

Mükellef beyanlarının ve bu beyanların dayanağını oluşturan bilgi, belge ve kayıtların ayrıntılı olarak denetlenmesini ifade eden ve ödenmesi gereken vergilerin doğruluğunun araştırılması ve tespit edilmesi (VUK, m.134/f. 1) olan vergi incelemesi sonunda düzenlenen vergi inceleme raporlarının delillendirilmesi de gerekmektedir<sup>36</sup>. Transfer fiyatlandırması konusunda yapılacak bir vergi incelemesinde, örtülü kazanç dağıtımını açısından şirket/ortak ve ilişkili kişi arasındaki ilişkinin tespit edildiği durumlarda, emsal karşılaştırılması yapılarak fiyat farklılığının bulunup bulunmadığı da tespit edilmeye çalışılmalıdır<sup>37</sup>. Vergi inceleme sırasında vergi inceleme elemanlarının belli sektörlerde karlılık durumlarını da kapsayan karşılaştırmalar yapması uygun olacaktır<sup>38</sup>.

Transfer fiyatlandırmasında esas olarak gizli emsal olan emsallerin kullanımını vergi inceleme raporlarına yansıtmakta ve bu raporlarda yapılan hesaplamalarda verilerin paylaşılması vergi mahremiyetine dayandırılmaktadır.

<sup>34</sup> Ayşe Tuba Berk, 'Bir Transfer Fiyatlandırması Açmazı: Uygun Emsal Tespiti Üzerine Tartışmalar ve Öneriler', **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı:284, Mayıs 2012, s. 97.

<sup>35</sup> Billur Yaltı, 'Transfer Fiyatlandırmasında Gizli Emsal', s. 11.

<sup>36</sup> Billur Yaltı, 'Transfer Fiyatlandırmasında Gizli Emsal', s. 29.

<sup>37</sup> Billur Yaltı, 'Transfer Fiyatlandırmasında Gizli Emsal', s. 19.

<sup>38</sup> Özgür Biyan, 'Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımında Süregelen Bazı Sorunlar', **Yaklaşım Dergisi**, Sayı:202, Ekim 2009, s.153.

## **B. Gizli Emsalin Ticari Sır Olarak Değerlendirilmesi ve Vergi Mahremiyeti**

Vergi tarhı işlemlerinde vergi mahremiyeti kapsamında değerlendirilen bilgilerin açıklanmaması ticari sır olarak kabul edilen bilgilerin açıklanmamasına dayanmaktadır.

Ticari sır; işletmelerin faaliyet alanlarıyla ilgili olarak, herkes tarafından bilinmeyen ve başta rakipleri olmak üzere üçüncü kişilere ve halka açıklanması halinde işletmenin zarar görmesine yol açabilecek ve işletmelerin başarı ve verimliliği için ticari önem yükledikleri her türlü bilgi ve belge olarak tanımlanabilmektedir<sup>39</sup>.

Bu konuda 4054 sayılı Rekabetin Korunması Hakkında Kanun'un 25. maddesinde ' ... Kurul üyeleri ve personeli Kurumla ilgili gizlilik taşıyan bilgileri ve bu Kanunun uygulanması sırasında öğrendikleri teşebbüs ve teşebbüs birliklerinin ticari sırlarını görevlerinden ayrılmış olsalar bile ifşa edemezler, kendilerinin veya başkalarının menfaatine kullanamazlar hükmüne yer verilmiştir. Ayrıca 5237 sayılı Türk Ceza Kanunu (TCK) 'nun 239. maddesinde de 'Sıfat veya görevi, meslek veya sanatı gereği vakıf olduğu ticarî sır, bankacılık sırrı veya müşteri sırrı niteliğindeki bilgi veya belgeleri yetkisiz kişilere veren veya ifşa eden kişi, şikâyet üzerine, bir yıldan üç yıla kadar hapis ve beşbin güne kadar adlî para cezası ile cezalandırılır. Bu bilgi veya belgelerin, hukuka aykırı yolla elde eden kişiler tarafından yetkisiz kişilere verilmesi veya ifşa edilmesi hâlinde de bu fıkraya göre cezaya hükmolunur.' düzenlemesine yer verilmiştir. Ayrıca 6183 sayılı Amme Alacakları Tahsil Usulü Hakkında Kanun'un 107-1. Maddesinde de kamu alacaklarının tahsil sürecinde görevli olanların, kamu borçlusunun ve onunla ilgili kimselerin şahıslarına, mesleklerine, işlerine, işlemlerine ve hesap durumlarına ait olan, görevleri dolayısıyla edindikleri sırları ve gizli kalması gereken diğer bilgileri açıklamaları yasaklanmıştır. Bu yasağa uymayanların TCK'nın 239. maddesine göre cezalandırılacağı da ifade edilmiştir.

<sup>39</sup> <http://www.rekabet.gov.tr/tr-TR/Rekabet-Terimi/pTicari-sir-tesebbuumslarin-faaliyet-alanlari-ile-ilgili-olan-herkes-tarafindan-bilinmeyen-ve-elde-edilemeyen-basta-rakipleri-olmak-uumlzere-uumlccediluumlncuuml-kisilere-ve-kamuya-accedililkanmasi-halinde-ilgili-tesebbuuml> (Çevrimiçi) 14.08.2016.

Benzer düzenlemeleri VUK' un 5. maddesinde de görmek mümkündür. Bu madde hükmünde, '...ticari sır, muamele ve hesap durumlarına ... ilişkin öğrenilen bilgiler şeklinde bir genel bir belirleme yapılmıştır.

Vergi idaresinin de transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımını konusunda emsal karşılaştırması yaparken gizli emsal olarak aldığı bilgileri paylaşmaması, söz konusu bilgiyi ticari sır olarak değerlendirmesinden kaynaklanmaktadır. Ancak, emsal olarak kullanılabilmesi bilgilerin idare tarafından ilgili mükellefe verilmesi haksız, keyfi ve suistimal yaratacak bir uygulama olmayacaktır. İdarenin burada amaç-araç dengesini kurarak ölçülü bir şekilde bilgiyi vermesi durumunda bu sakınca giderilebilecek ve idare tarafından unvan bilgisi kaldırılarak bilginin verilmesi uygun olacaktır<sup>40</sup>.

### C. Gizli Emsalde Ölçülülük İlkesi ve Vergi Mahremiyeti

Ölçülülük ilkesi; alınan tedbirin, ulaşılmak istenen hukuka uygun amacı gerçekleştirmek için en uygun ve hakları mümkün olduğunda az sınırlandıracak ve aynı zamanda bireye verilecek zarar ile kamunun sağlayacağı yarar arasında en yüksek dengenin sağlanmasına hizmet edecek bir biçimde belirlenmesini sağlanması olarak tanımlanmaktadır<sup>41</sup>.

Ölçülülük ilkesinin temel esasları Yasa Uygulayıcıların Davranış Kurallarına Dair Uluslararası Sözleşmede belirlenmiştir. Bu sözleşmenin 4. maddesine göre; yasa uygulayan görevlilerin bilgi edindiği gizli nitelikli konular görevin yerine getirilmesi ya da adaletin çıkarları tersini gerektirmedikçe gizli tutulmaktadır.<sup>42</sup> Ölçülülük ilkesi Anayasa'nın 13. maddesi<sup>43</sup>ne dayanmakta ve bu maddede ölçülülük ilkesine yer verilmektedir.

Örtülü kazanç dağıtımında emsalin karşılaştırılmasında kullanılan verilerin, incelemeye konusu edilen vergi mükellefine 'ölçülülük ilkesi' da-

<sup>40</sup> Billur Yaltı, 'Transfer Fiyatlandırmasında Gizli Emsal', s. 30-31.

<sup>41</sup> Bkz. Jülide Gül Erdem, 'Ölçülülük İlkesinin İdarenin Takdir Yetkisinin Kullanımındaki Yeri', *Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, 62 (4)2013, 985.

<sup>42</sup> Ömer Adil Atasoy, 'Temel Hak ve Özgürlüklerin Sınırlanmasında Yeni Bir Kavram: Ölçülülük İlkesi ve Yasa Uygulayıcıları Açısından Uyuma Zorunluluğu', [http://www.anayasa.gov.tr/files/pdf/anayasa\\_yargisi/anyarg19/atasoy.pdf](http://www.anayasa.gov.tr/files/pdf/anayasa_yargisi/anyarg19/atasoy.pdf), (Çevrimiçi) 14.08.2016.

<sup>43</sup> 'Temel hak ve hürriyetler, özlerine dokunulmaksızın yalnızca Anayasanın ilgili madde-

hilinde açıklanması mümkündür. Bu nedenle vergi idaresi, vergi mükellefinin unvanı ile elde edilen veri arasındaki ilişkinin anonimleştirilmesiyle bilgi paylaşımında bulunabilir<sup>44</sup>. Ancak idare tarafından kullanılan emsallerin mükelleflerle paylaşılması vergi mahremiyetine dayandırılmaktadır.

#### D. Vergi Mahremiyeti Açısından Mükellef Hakları ve Gizli Emsal

Vergi inceleme elemanlarınca transfer fiyatlandırmasına konu olan tarhiyat işlemlerinde gizli emsallere dayanılması mükelleflerin savunma haklarının ellerinden alınması nedeniyle de eleştirilmektedir. Çünkü mükellefler yapılan emsal karşılaştırmasında emsalin doğru olarak tespit edildiğini ya da doğru olarak tespit edilmediğini söyleyememekte ve inceleme elemanlarının seçmiş olduğu emsalleri kontrol edememektedirler<sup>45</sup>.

Ayrıca transfer fiyatlandırmasında kullanılan gizli emsallerin mükellefle paylaşılması mükellefleri idare karşısında dezavantajlı konuma getirirken<sup>46</sup>, ortaya çıkması muhtemelen uyuşmazlıklarda yargısal çözüme gidildiğinde re'sen araştırma ilkesi<sup>47</sup> gereğince yargı yerleri kendiliklerinden delil araştırması yoluna gidebilmektedirler.

Bu durum idare ile mükellef arasında oluşan eşitsizliği ortadan kaldırmasına rağmen, vergi incelemelerinde gizli emsallerin kullanımını da hak-

---

lerinde belirtilen sebeplere bağlı olarak ve ancak kanunla sınırlanabilir. Bu sınırlamalar, Anayasanın sözüne ve ruhuna, demokratik toplum düzeninin ve lâik Cumhuriyetin gereklerine ve ölçülülük ilkesine aykırı olamaz.’

<sup>44</sup> Billur Yaltı, ‘Transfer Fiyatlandırmasında Gizli Emsal’, s. 31.

<sup>45</sup> Olcay Kolotoğlu, ‘Transfer Fiyatlandırmasında Gizli Emsal’, **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı: 309, Haziran 2014, s. 12-13.

<sup>46</sup> Osman Sarıaslan Transfer Fiyatlandırması Tespiti Sürecinde Gizli Emsal Uygulaması ve Adil Yargılanma Hakkı, **TAAD**, Sayı: 26, Nisan, 2016 , s. 326.

<sup>47</sup> İdari Yargılama Usulü Kanunu’nun 20-1 maddesine göre; ‘Danıştay, ile idare ve vergi mahkemeleri, bakmakta oldukları davalara ait her çeşit incelemeyi kendiliklerinden yaparlar...’

Davaya taraf olanların sunmasına ya da isteğine bağlı olmaksızın her çeşit incelemenin mahkeme tarafından yapılması, re'sen araştırma ilkesi olarak tanımlanmaktadır. Hakimin davanın açılmasından hüküm verilmesine kadar olan süreçte delillerin araştırılmasında ve davanın yürütülmesinde kendiliğinden hareket etme yetkisi vardır. Bkz. Nihat Kayar, **İdari Yargı Kuruluş ve İşleyişi, Güncellenmiş 2.** Baskı, Ekin Basım Yayın Dağıtım, 2013, s. 402-403, Mehmet Yüce, **Mali Yargılama Hukuku**, Ekin Basım Yayın Dağıtım, 2014, s. 41-42.



lı hale getirmemektedir. Çünkü çekişmeli yargıda kişilerin kendini ‘kendince’ yeterli düzeyde savunabilmesi için hukuki ve fiili imkanlara sahip olması gerekmektedir<sup>48</sup>.

Adil yargılanma hakkı olarak da tanımlanan bu hak Anayasa’nın 36. maddesi’nde ‘Herkes meşru vasıta ve yollardan faydalanmak suretiyle yargı mercileri önünde davacı veya davalı olarak iddia ve savunma ile adil yargılanma hakkına sahiptir. Hiçbir mahkeme, görev ve yetkisi içindeki davaya bakmaktan kaçınmaz.’ hükmüne yer verilmiştir.

Adil yargılanma hakkı Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi’nin 6. maddesinin ilk fıkrasında yer alan makul sürede yargılanma hakkı, dava (ulaşma) hakkı, yargılamanın duruşmalı ve aleni olması, hakkaniyete uygun yargılama, silahların eşitliği ve çekişmeli yargılama ilkesi ve susma hakkı vb. ilkeleri kapsamaktadır. Bu noktada vergi yargılama hukuku ve özellikle re’sen araştırma ilkesi bu ilkelere temas etmektedir<sup>49</sup>.

Yapılacak emsal karşılaştırmasında emsal olay ile inceleme konusu yapılacak olayın bütün yönleriyle karşılaştırılarak, bu karşılaştırmanın belirli ve somut bir biçimde yapılması, ‘açık’ ve ‘belirli’ emsallerden faydalanılması gerekmektedir. Gizli emsallerin kullanılması durumunda karşılaştırmanın bütün unsurlarıyla yapılması söz konusu olamamaktadır.

## SONUÇ

Transfer fiyatlandırmasının vergi incelemelerinde giderek öneminin artması ve buna bağlı olarak emsallere uygun fiyatın tespitinde gizli emsallerin kullanımı bu emsallerin kullanılıp kullanılmayacağı sorununu gündeme getirmektedir. İdarenin tarhiyat işlemini gerçekleştirirken gizli emsal kullanımı çeşitli yönlerden eleştiriye konu olmakla birlikte tartışmaların yoğunlaştığı konu vergi mahremiyeti noktasında ortaya çıkmaktadır.

Mükelleflerle idarenin bilgiye ulaşma konusunda eşit şartlara sahip olmaması yapılan tarhiyatları tartışma noktasına getirmektedir. Mükellefle-

<sup>48</sup> Osman Sarıaslan, ‘Transfer Fiyatlandırması Tespiti Sürecinde Gizli Emsal Uygulaması ve Adil Yargılanma Hakkı’, s. 328.

<sup>49</sup> Bu konuda ayrıntılı bilgi için Bkz. Recep İbiş, **Vergi Yargılamasında Re’sen Araştırma**, Yaklaşım Yayıncılık, 2013, s. 80-92.

rin ulaşamadığı ancak idarenin kolaylıkla ulaşabildiği verilere dayanarak tarhiyat işlemini gerçekleştirmesi ve kullandığı verileri açıklamamasının gerekçesi vergi mahremiyeti olarak değerlendirilmektedir. Transfer fiyatlandırması kapsamında vergi mahremiyetinin değerlendirilmesi yapıldığında sorun gizli emsal ya da gizlenen emsalin kullanımında ortaya çıkmaktadır.

Bu noktada vergi mahremiyetinin ihlali açısından bazı bilgilerin mükelleflerle paylaşılmaksızın tarhiyat işleminin gerçekleştirilmesi ticari sır olarak değerlendirilen bilgilerin paylaşılması gerekçesine dayanmaktadır. Ancak bu şekilde yapılan tarhiyatlarda amaç-araç dengesinin kurulması ve buna dayalı olarak tarh işleminin gerçekleştirilmesi gerekmektedir.

Transfer fiyatlandırmasında gizli emsallerin kullanımına dayanılarak bir tarhiyat işlemine karşı açılacak vergi davalarında tarafların kendini savunmasında eşit koşullara sahip olması da gerekmektedir. Adil yargılanma hakkı olarak da ifade edilen bu hakta tarafların yargılamada eşit koşullara sahip olması gerekmektedir. Bu noktada idari yargıda re'sen araştırma ilkesinin kullanılması adil yargılanma hakkı açısından mükellef ve idare arasında eşitliği sağlamasına rağmen gizli emsal kullanımını haklı hale getirmemektedir.

Vergi tarhı işlemlerinde gizli emsal kullanımının yaygınlaşması eleştirilerin daha da artmasına neden olmaktadır. Çünkü vergi mahremiyetine dayanılarak emsali belirlenen fiyata göre tarh işleminin gerçekleştirilmesinde idare hukukunun 'ölçülülük prensibi' gereğince verilerin anonimleştirilmesi ve ilgililerle paylaşılması ortaya çıkan tartışmaları azaltabilecektir.

Son olarak ülke çapında veri tabanlarının oluşturulması ve bu veri tabanlarının esas alınarak emsal tespiti yapılması idare ve mükellef arasındaki tartışmaları azaltabilecektir. Çünkü bu durumda vergi mahremiyeti konusu tartışma konusu olmaktan çıkacak, vergi incelemelerinde herkesin ulaşabileceği emsaller kullanılarak denetim işlemi gerçekleştirilebilecektir.

## KAYNAKÇA

Acar, Ufuk Olcay Tokay: **Transfer Fiyatlandırması**, Seçkin Kitabevi, Ankara, Haziran 2013.

Ağar, Serkan: **Transfer Fiyatlandırması Örtülü Kazanç Dağıtımı**, Yaklaşım Yayıncılık, 2011.

Akkaya, Mustafa: ‘Disguised Profit Distribution Through Transfer Pricing-Function, Legal Characteristics, Issues. **Transfer Pricing in International Discussion**, Marmara University Press, 2013.

Aktaş, Mehmet: **Uluslararası Transfer Fiyatlandırması ve Türk Vergi Mevzuatında Uygulanma Olanakları**, Yaklaşım Yayıncılık, Şubat 2004.

Atasoy, Ömer Adil: ‘Temel Hak ve Özgürlüklerin Sınırlandırılmasında Yeni Bir Kavram: Ölçülülük İlkesi ve Yasa Uygulayıcıları Açısından Uyma Zorunluluğu’, [http://www.anayasa.gov.tr/files/pdf/anayasa\\_yargisi/anyarg19/atasoy.pdf](http://www.anayasa.gov.tr/files/pdf/anayasa_yargisi/anyarg19/atasoy.pdf), (Çevrimiçi) 14.08.2016.

Berk, Ayşe Tuba: ‘Bir Transfer Fiyatlandırması Açmazı: Uygun Em-sal Tespiti Üzerine Tartışmalar ve Öneriler’, **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı:284, Mayıs 2012

Bıyan, Özgür: ‘Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımında Süregelen Bazı Sorunlar’, **Yaklaşım**, Sayı:202, Ekim 2009.

Demircan, Savaş: ‘Vergi Mahremiyetinin Yeniden Yapılandırılması’, **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı:313, Ekim 2014.

Erdem, Jülide Gül: ‘Ölçülülük İlkesinin İdarenin Takdir Yetkisinin Kullanımındaki Yeri’, **Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, 62 (4)2013.

İbiş, Recep: **Vergi Yargılamasında Re’sen Araştırma**, Yaklaşım Yayıncılık, 2013

Kapusuzoğlu, Tuncay: **Vergisel Yönden Transfer Fiyatlandırması**, Oluş Yayıncılık, İstanbul, 2013.

Kayar, Nihat: **İdari Yargı Kuruluş ve İşleyişi**, Güncellenmiş 2. Baskı, Ekin Basım Yayın Dağıtım, 2013, s. 402-403,

Kolotoğlu, Olcay: Transfer Fiyatlandırmasında Gizli Emsal, **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı: 309, Haziran 2014.

Koyuncu, Mesut: **Örtülü Sermaye Örtülü Kazanç Dağıtımı ve Uluslararası Transfer Fiyatlandırması**, Maliye Hesap Uzmanları Derneği, Mayıs 2005.

Mutluer, Kamil- Dayanç, N. Nilay: **Vergi Hukuku Genel ve Özel Hükümler**, Turhan Kitabevi, Ankara 2014.

OECD, **Comparability: Public Invitation to Comment on a Series on Draft Issues Notes**, CTPA/CFA, 2006, 31, 10 Mayıs 2006.

Oktar, S. Ateş: **Vergi Hukuku**, Türkmen Kitabevi, 11. Bs., İstanbul, 2016.

Öncel, Mualla- Kumrulu Ahmet- Çağan, Nami: **Vergi Hukuku**, Turhan Kitabevi, Ankara 2010.

Sarıaslan, Osman: ‘Transfer Fiyatlandırması Tespiti Sürecinde Gizli Emsal Uygulaması ve Adil Yargılanma Hakkı’, **TAAD**, Sayı: 26, Nisan, 2016 .

Sumay, Serdar ‘Transfer Fiyatlandırması Uygulamalarında Dış Emsallerin Vergi Tabanları Vasıtasıyla Tespiti, **Vergide Gündem**, (Çevrimiçi) [http://vergidegundemimg.com/tr\\_TR/publicationPaper?categoryName=-Vergide&publicationNumber=4&publicationYear=2009&publicationId=666661118](http://vergidegundemimg.com/tr_TR/publicationPaper?categoryName=-Vergide&publicationNumber=4&publicationYear=2009&publicationId=666661118), 10.11.2016.

Taş, Metin: ‘Vergi Mahremiyeti Kapsamındaki Belge ve Bilgilerin Basında Yer Almasının Hukuki Boyutları, **Yaklaşım Dergisi**, Sayı: 219, Mart 2011.

Taşkın, Yasemin: **Transfer Fiyatlandırmasında Emsallere Uygunluk İlkesi**, Türkmen Kitabevi, İstanbul, 2012.

Tekin, Cem- Kartaloğlu, Emre, **Örtülü Sermaye ve Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımında Dönem Sonu İşlemleri**, İSMMO Yayınları, İstanbul, Aralık 2007.

Uyanık, Namık Kemal, **Transfer Fiyatlandırma**, Türmob Yayınları, 2006.

Yaltı, Billur: ‘Transfer Fiyatlandırmasında Gizli Emsal’, **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı: 251, Ağustos 2009.

Yüce, Mehmet: **Mali Yargılama Hukuku**, Ekin Basım Yayın Dağıtım, 2014.

<http://www.rekabet.gov.tr/tr-TR/Rekabet-Terimi/pTicari-sir-tesebbumlu-slerin-faaliyet-alanlari-ile-ilgili-olan-herkes-tarafindan-bilinmeyen-ve-elde-edilemeyen-basta-rakipleri-olmak-uumlzere-uumlccediluuumlncuuml-kisilere-ve-kamuya-accediliklanmasi-halinde-ilgili-tesebbuuml> (Çevrimiçi) 14.08.2016.

[http://www.tdk.gov.tr/index.php?option=com\\_gts&arama=gts&guid=TDK.GTS.58bf180c73b239.65291745](http://www.tdk.gov.tr/index.php?option=com_gts&arama=gts&guid=TDK.GTS.58bf180c73b239.65291745), (Çevrimiçi) 05.05.2016.