

# Önemli Transfer Fiyatlandırması Uyuşmazlıkları-V

## Nestlé Zambiya-Zambiya Vergi Temyiz Mahkemesi

**M. Akif Tunç**  
**Burcu Bozkurt**

Sınır ötesi işlemlerin artmasıyla birlikte uluslararası vergilendirme ve transfer fiyatlandırması, çok uluslu işletmeler için giderek önemi artan konular olmaya başlamıştır. Özellikle Afrika gibi gelişmekte olan pazarlara olan yatırımlar arttıkça bu ülkelerdeki hükümetler vergi tabanlarını korumak için yeni yasalar çıkarmak ve denetimleri artırmak yoluyla yeni adımlar atmak durumunda kalmışlardır. İncelenen örnek olayda da dava sürecinin tamamlanmasının ardından 5 Eylül 2018 tarihinde transfer fiyatlandırması düzenlemelerinin yer aldığı Gelir Vergisi Sirküleri No. 11/2018 yayımlanmıştır.

Aşağıda özetlenen transfer fiyatlandırması incelemesi ve daha sonraki mahkeme süreci, ülkemizde de benzer incelemelerde karşılaştığımız gayri maddi hak ödemeleri, grup içi hizmet ödemeleri ve sınırlı riskli distribütörlerin zarar etmelerinin mümkün olup olmadığı gibi konuları içermesi ve değerlendirmesi açısından önemlidir.

### İnceleme süreci

Zambiya Gelir İdaresi Başkanlığı (ZRA), Nestlé Zambiya'nın 2010-2014 yılları arasında zarar beyan etmesi sebebiyle faaliyetlerine ilişkin transfer fiyatlandırması incelemesi gerçekleştirmiştir. Nestlé Zambiya, kuruluşundan bu yana zarar beyan etmiştir ve net kar marjları, incelenen beş yıllık dönem için negatif seyretmiştir.

İnceleme sonucunda ZRA, Nestlé Zambiya'nın olması gereken vergi matrahını re'sen 56.579.048 Zambiya Kvaçası (ZMW) (yaklaşık 4,4 milyon USD) olarak belirlemiş ve bunun sonucunda vergiler ve cezalar dahil 13.860.103 ZMW (yaklaşık 1,1 milyon USD) tarhiyatta bulunmuştur.

Bu belirlemede önemli olan husus, Nestle Zambiya'nın sınırlı riskli distribütör olarak sınıflandırılması ve buna istinaden uzun süreler boyunca zarar edemeyeceği yönündeki İdare'nin görüşüdür.

### Vergi Temyiz Mahkemesi süreci-Nestlé Zambiya'nın argümanları

ZRA'nın gerçekleştirdiği tarhiyat üzerine Nestlé Zambiya, 16 Şubat 2018 tarihinde Vergi Temyiz Mahkemesi'ne başvurmuştur. Nestlé Zambiya'nın sunmuş olduğu temyiz gerekçeleri aşağıda sıralanmıştır:

1. Nestlé Zambiya'nın gerçekleştirmiş olduğu işlemlerin emsallere uygunluk ilkesine uygunluğunu değerlendirmek için hiçbir test yapılmadığından ZRA'nın 2010-2014 yılları için belirlemiş olduğu re'sen tarhiyat tutarı yanlış hesaplanmıştır.
2. ZRA'ya sunulan tüm deliller Nestlé Zambiya'nın zarar etmesine yol açan çeşitli faktörleri açıkça göstermesine rağmen ZRA değerlendirmesini, Nestlé Zambiya'nın kuruluşundan bu yana zarara uğrayamayacağı varsayımına dayandırarak hukuka aykırı davranmıştır.
3. ZRA, Nestlé Zambiya'nın ilişkili kişi işlemlerini objektif olarak test edememiş, bunun yerine aşırı ve makul olmadığı düşünülen varsayımlarda ve tahminlerde bulunmuştur.

4. Kanıtlar aksini göstermesine rağmen ZRA, Nestlé Zambiya'yı sınırlı riskli distribütör olarak yeniden sınıflandırmıştır.
5. ZRA tarafından, Nestlé Zambiya'nın işinin doğası ile veya Zambiya'daki ekonomik koşullarla karşılaştırılabilir olmayan bir emsal çalışması gerçekleştirilmiştir.
6. ZRA, Nestlé Zambiya'nın mali tablolarında gider olarak yer almadığı halde bir krediye atfedilebilen gerçekleştirilmemiş döviz zararlarını matraha ekleyerek hukuken ve fiilen hata yapmıştır.

### **Vergi Temyiz Mahkemesi süreci-ZRA'nın argümanları**

ZRA, temyiz gerekçelerine karşılık aşağıdaki argümanları sıralamıştır:

1. Tüm ilişkili taraf işlemleri üzerinde yeterli testler yapılmıştır. Nestlé Zambiya tarafından yapılan gayri maddi hak ödemeleri emsallere uygunluk ilkesine aykırıdır.
2. Zararlar; gayri maddi haklar ödemeleri, yönetim ücretleri ve ürün satın alımlarından oluşmakta ve büyük ölçüde ilişkili taraf ödemelerinden kaynaklanmaktadır.
3. Transfer fiyatlandırması değerlendirmeleri, Gelir Vergisi Kanunu kapsamında yapılmıştır ve bu nedenle bir tahmin veya varsayım değildir.
4. Nestlé Zambiya'nın sınırlı riskli distribütör olarak yeniden sınıflandırılmasıyla ilgili olarak, aşağıdaki faktörler belirleyici olmuştur:
  - Nestlé Zambiya'nın faaliyetleri Nestlé Zimbabwe tarafından kontrol edilmekte ve Nestlé Zimbabwe personeli tarafından denetlenmektedir.
  - Nestlé Zambiya'nın ürünlerinin tedariki ve faturalandırılması Nestlé Gana tarafından gerçekleştirilmektedir.
  - Envanter riski, Nestlé Zambiya ve diğer Nestlé Grubu şirketleri arasında paylaşılmaktadır.
  - Nestlé Zambiya'daki yatırım seviyesi düşüktür, bu da risklerin çoğunun Nestlé Zambiya tarafından üstlenilmediğini göstermektedir.
  - Nestlé Zambiya, ağırlıklı olarak pazarlama, mağazacılık ve muhasebe işlevleriyle uğraşan nispeten az sayıda personel istihdam etmektedir.
  - Nestlé Zambiya'nın müşterileri, siparişlerini depodan kendi nakliye araçlarıyla almaktadır.
5. Nestlé ürünleri, Nestlé Zambiya kurulmadan önce zaten bilinmektedir ve Zambiya pazarında mevcuttur. Nestlé Zambiya bu nedenle pazarı geliştirmemektedir.
6. Döviz zararı düzeltilmesi, ikincil işlemlere vergi uygulanmasından kaynaklanan ikincil bir düzeltmedir. Bu işlem, kâr dağıtımının Nestlé Zambiya'nın faaliyet kar marjının birincil transfer fiyatlandırması düzeltmeleriyle tutarlı olmasını sağlamak için gerçekleştirilmiştir.

### **Vergi Temyiz Mahkemesi süreci-Karar**

Vergi İdaresi tarafından sınırlı riskli distribütör olarak sınıflandırılmasına ilişkin gerekçe dışında, tüm temyiz gerekçelerinde mahkeme Nestle Zambiya'yı haklı bulmuştur. Bunun sonucunda, ZRA'nın uygun olmayan bir transfer fiyatlandırması yöntemi seçerek ve orantısız emsaller kullanarak belirlediği re'sen tarhiyatın hatalı bir şekilde hesaplandığı kabul edilmiştir.

Mahkeme bu süreçte, operasyonlarının stratejik yönüne ilişkin olarak Nestlé Zimbabwe'nin Nestlé Zambiya üzerinde önemli düzeyde kontrolü olduğuna karar vermiştir. Konu hakkında detaylı bilgi sahibi olduğu bilinen ve Nestlé Zimbabwe bünyesinde çalışan bir mali kontrolör, Nestlé Zambiya'nın faaliyetleri hakkında mahkemede tanıklık etmiştir. Mali

kontrolörün beyan ettiği bilgiler ZRA'nın Zambiya'daki operasyonların kontrolü ve gözetimi konusundaki görüşünü desteklemiştir.

Mali kontrolör ayrıca Nestlé Zambiya'nın ilişkili kişilerinden satış, pazarlama, finans, muhasebe ve hukuk, tedarik ve tedarik zinciri yönetimi, insan kaynakları yönetimi ve bilgi teknolojisi alanlarında stratejik yönetim hizmetlerini aldığını da belirtmiştir.

Bu hususlar Mahkeme nezdinde, Nestlé Zambiya'nın almış olduğu grup içi hizmetlere istinaden ödediği tutarların makul olduğu kanaatini uyandırmıştır.

Ayrıca Mahkeme, ZRA tarafından kanıt olarak sunulan; "know-how"ın lisansör olarak Nestlé SA'nın münhasır mülkiyetinde kaldığı, Nestlé SA ile Nestlé Zambiya arasında imzalanan Genel Lisans Sözleşmesi'ni değerlendirmiş ve ürünlerin pazarlanması, dağıtımı, depolanması ve/veya satışıyla ilgili nihai risklerin Nestlé Zambiya'dan ziyade Nestlé SA'ya ait olduğunu belirlemiştir. Bu belirlemeyle birlikte Nestlé Zambiya'nın gayri maddi hak ödemesinde bulunmasının da makul olduğu sonucuna varılmıştır.

## Sonuç ve değerlendirme

- Uzun yıllar boyunca gerçekleşen şirket zararları vergi otoriteleri tarafından her zaman dikkat çekici bulunmuştur. Nestlé Zambiya vakasında da görüldüğü gibi bu zararların ekonomik gerçeklikler ve makul gerekçelerle açıklanabilir olması mükellefler açısından büyük önem arz etmektedir.
- Sınırlı riskli distribütör olarak sınıflandırılan şirketlerin gayri maddi hak ödemesi gerçekleştirmesinin sınırlı riskli distribütör olup olmaması durumu ile ilişkilendirilmeleri doğru değildir. OECD Rehberi'nin 6.2 paragrafında belirtildiği üzere üzerinde durulması gereken konu bu faaliyetlerden ekonomik bir değer aktarılıp aktarılmadığıdır:

*"...Netice itibarıyla anahtar nokta; bir işlemin, ilişkili bir işletmeden, bir diğerine, ekonomik bir değer aktarıp aktarmadığı ve ortada, işleme konu maddi varlıklardan, gayrimaddi varlıklardan, hizmetlerden veya diğer varlık veya faaliyetlerden sağlanan bir menfaatin bulunup bulunmadığıdır. Bölüm VI'da, bir varlığa veya faaliyete özel bir atıf yapılmamış olmasına rağmen bu varlıklar ve faaliyetler de ekonomik bir değer aktarabilirler. Bir varlık veya faaliyet, 6.6 no'lu paragrafta yer alan anlam bağlamında gayrimaddi varlık içerirse de içermese de ekonomik değer taşıdığı ölçüde emsallere uygun bedellerin belirlenmesinde dikkate alınmalıdır."*

- Tipik olarak, sınırlı riskli distribütör iş modeline sahip olan işletmelerin, faaliyetlerinin sınırlı riskli olması ve bununla bağlantılı düşük karlar elde etmeleri nedeniyle vergi otoriteleri tarafından rutin olarak incelemeye alındığını görmekteyiz. Vergi otoriteleri, sınırlı riskli işletme ve ana işletme arasında imzalanan sözleşmede, sınırlı riskler taşıdığı belirtilen bir şirketin, özünde önemli ölçüde daha fazla risk taşıdığını ve sözleşmede belirtilenden daha fazla işlevi yerine getirebileceğini öne sürebilmektedirler. Ancak ZRA'nın yaklaşımı bunun tam tersi olmuştur.
- Davada tartışma konusu olan sınırlı riskli distribütör ve tam sorumlu distribütör kavramlarının üzerinde ayrıca durulmalıdır. Sınırlı riskli distribütör, bir tam sorumlu distribütör ile aynı faaliyetleri üstlenir ancak, iki iş modeli arasındaki temel fark, stratejik pazarlama kararlarına katılım dereceleridir. Birçok sektörde, sınırlı riskli distribütörün stratejik pazarlama sorumluluğu çok azdır veya hiç yoktur, yalnızca ürünleri satın alıp

yeniden satışını gerçekleştirirken günlük riskleri üstlenebilmektedir. Sınırlı riskli distribütör bu işlevler için sorumluluk üstlenmediği için bazı piyasa riskleri de dahil olmak üzere ilgili risklerden de kaçınmakta ve pazarlama ile ilgili gayri maddi varlıkları geliştirmemektedir. Bununla birlikte tam sorumlu distribütör ürünlerin stratejik ve operasyonel pazarlama sorumluluğunu da elinde tutmaktadır.

- Transfer fiyatlandırması incelemelerinde dikkat çeken önemli noktalardan biri de grup içi hizmetler konusudur. Bu kapsamda grup içi hizmetlerin detaylı bir şekilde dokümente edilip izah edilmesi hem incelemelerde hem de davalarda büyük önem arz etmektedir.
- Hem Mahkeme'nin hem de ZRA'nın OECD'nin Çok Uluslu İşletmeler ve Vergi İdareleri için OECD Transfer Fiyatlandırması Rehberi'ne ve Birleşmiş Milletlerin Gelişmekte Olan Ülkeler için Transfer Fiyatlandırmasına İlişkin Uygulama Rehberi (BM Uygulama Rehberi) atıfta bulunduğunu belirtmek önemlidir, çünkü incelenen dönemde Zambiya'da bu konuda önemli bir transfer fiyatlandırması düzenlemesi yürürlükte değildir. Mahkeme, yerel yasa ve yönetmeliklerin belirli bir konuda yeterli rehberlik sağlamadığı durumlarda OECD Transfer Fiyatlandırması Rehberi ve BM Uygulama Rehberi'nin kullanımını kabul etmiştir.
- Karar'da aynı zamanda ZRA'nın karşılaştırma için doğru emsalleri bulmada zorlandığı görülmektedir. ZRA, Nestlé Zambiya'nın emsal çalışmalarını kullanmak yerine kendi emsal çalışmalarını gerçekleştirmiştir ancak Mahkeme, ZRA'nın gerçekleştirdiği emsal analizinde Batı Avrupa'daki şirketlerin kullanılmasını doğru bulmamıştır.

*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.*