

ÇOK ULUSLU ŞİRKETLERİN TRANSFER FİYATLANDIRMASI POLİTİKASI ÇERÇEVESİNDE ALICI İLE SATICI ARASINDAKİ İLİŞKİNİN HUKUKİ BOYUTU

THE LEGAL VIEW OF THE RELATIONSHIP BETWEEN BUYER AND SELLER IN THE FRAMEWORK OF THE MULTINATIONAL COMPANIES' TRANSFER PRICING POLICY

Mustafa ALICI | Gümrük ve Ticaret Müfettişi

ÖZET

Günümüzde her alanda olduğu gibi dış ticarete de küreselleşmenin etkileri görülebilmektedir. Küreselleşen dünyada çok uluslu şirketler, dünyanın her yerinde tek bir pazar gibi faaliyet gösterebilmektedirler. Çok uluslu şirketler başta olmak üzere şirketlerin farklı şekillerde iş ilişkileri olabilmektedir. İlişkili şirketlerin aralarındaki bu bağı faydaya dönüştürmeye çalışmaları gayet doğaldır. Örneğin bu firmalar transfer fiyatlandırması yoluyla vergi avantajı olan ülkelere sermaye aktarabilirler, işgücü ve aramalı ucuz olan ülkelere yatırımlarını kaydırabilirler, kârlarını vergi cennetlerinde toplayabilirler ve gümrük vergilerinin yüksek olduğu ülkelere giden eşyanın fiyatını düşük gösterebilirler. Gümrük mevzuatı açısından önemli olan husus, vergiden kaçınmak amacıyla eşyanın transfer fiyatının düşük ya da yüksek gösterilmesidir. Bu husus ithalatçı ülkenin vergi gelirlerini olumsuz etkilediği gibi, ilgili sektörde haksız rekabete de yol açmaktadır. Bu noktadan hareketle, bu makalede alıcı ile satıcı arasındaki ilişki tanımlanacak, ilişkinin boyutu, şartları, vergi gelirlerine ve ekonomiye etkileri, gümrük beyanı açısından beyan sahibinin sorumlulukları ve yaptırımlar irdelenecektir.

Anahtar Kelimeler: Alıcı ile satıcı arasındaki ilişki, vergi kaybı, vergiden kaçınma, çok uluslu şirketler, transfer fiyatlandırması.

JEL Sınıflandırma kodları: F23, H26

ABSTRACT

The effects of globalization in all areas can be seen today as well as in foreign trade. Multinational companies (MNCs) in the globalized world can operate anywhere in the world as a single market. Mainly MNCs, companies may have business relationship in different ways. The work to convert the bond to benefit between affiliated companies is quite natural. For example; these companies, by transfer pricing, can export capital to other countries that have tax advantages, may shift investments to other countries that have cheaper labor and intermediate inputs, they can gather their profit in tax heavens, and lastly they may show lower price of goods in countries where custom taxes are high. Issues which are important in terms of customs legislation is that lower or higher price of the goods is shown in order to avoid tax. As this issue negatively affects tax revenues of the importer and leads to unfair competition in the relevant sector. Moving from this point, this article will define the relationship between buyer and seller, the size of the relationship, the conditions, the impact on tax revenues and the economy, liabilities of the declarant, and sanctions in terms of customs declaration.

Key Words: The relationship between buyer and seller, the tax loss, the tax avoidance, multinational companies, transfer pricing.

JEL Classification Codes: F23, H26

GİRİŞ

21. Yüzyılda iyiden iyiye kendisini gösteren globalleşme sosyal, kültürel ve ekonomik her alanda etkisini hissettirmektedir. Üzerinde genel olarak uzlaşılan bir tanıma göre globalleşme; ülkeler arasındaki gelir dağılımı farklılıklarını azaltan, demokrasiyi evrensel norm haline getirerek kurumları ve yönetim tarzlarını birbirine yakınlaştıran ve farklı kültürel yapıya sahip olan kişilerin birbirleriyle daha sıkı ilişki kurmasını sağlayarak kültürel zenginliği artıran iyi nitelikli bir güçtür (Milanoviç;2003).

Olumlu sonuçlar doğurduğu ileri sürülen globalleşme, sağlam makroekonomik politikalar, fikri mülkiyet haklarının korunması, demokrasi ve hukuk alanında güvenceler aracılığıyla halkın refah seviyesinin artmasına yardımcı olur. Karşıt görüşte olanlara göre ise globalleşme, çevrenin daha hızlı tahrip olmasına, çocuk işgücünün ortaya çıkmasına, zayıfların sömürülmesine, yerel kültürlerin yok olmasına ve işsizliğin artmasına sebep olur (Aktan & Vural, 2005). Buna ek olarak globalleşmenin vergi politikaları ve vergi gelirleri üzerinde negatif etkisi olduğu yönünde görüşler de mevcuttur (Kargı & Karayılmazlar, 2009).

Şüphesiz ki globalleşmenin en önemli aktörü çok uluslu şirketlerdir. Çok uluslu şirketler; birden fazla ülkede kazanç sağlayıcı iktisadi faaliyetlerde bulunan, üretim ve satış faaliyetlerini yürüten firmalar olarak tanımlanabilir. Bu şirketlerin mülkiyeti ve yönetimi birden fazla ülke vatandaşına ait olabilir (Gilpin, 1987:232). Başka bir tanıma göre, çok uluslu şirketler genel merkezi belli bir ülkede olduğu halde, faaliyetlerini birden fazla ülkede genel merkez tarafından koordine edilen şubeler veya bağlı şirketler aracılığıyla yürüten büyük firmalardır. Bu şirketlerin yatırım, üretim, araştırma faaliyetleri ve personel politikası ile ilgili stratejik kararları ana merkezin bulunduğu genel merkezde alınmaktadır. Çokuluslu şirketler ulusal sınırlar arasında mal ve hizmet üretir, ürettiği mal ve hizmetleri pa-

zarlar ve dağıtır; fikirleri, zevk ve teknolojileri dünyanın her yanına yayar ve global ölçekte planlar yapıp global stratejilerini hayata geçirir. Bu şirketler üretim, finans, teknoloji, güvenlik, enerji ve ticaret başta olmak üzere global ekonomik yapının tümünde temel belirleyici konumdadır (Aktan & Vural, 2005).

1. Çok Uluslu Şirketlerin Transfer Fiyatlandırmasının Gümrük İşlemleri İle İlişkisi

Çok uluslu şirketlerin ülkelere yaptığı yatırımlar ekonomik avantajlar sağlamakla beraber, çok uluslu şirketlerin faaliyetlerinin ulusal vergi sistemine negatif etkileri olabilmektedir (Kargı & Karayılmazlar, 2009). Tanzi (2001) çok uluslu şirketlerin ulusal vergi sistemlerini kemiren mali termitler olarak nitelediği sorunları; elektronik ticaret ve uluslararası işlemler, elektronik para, firma içi ticaret, offshore finansal işlemler, türev ürünler ve risk fonu uygulamaları, finansal sermayenin vergilenmesindeki güçlükler, yurtdışı faaliyetlerin artması ve yurt dışı alışverişle ilgili olarak ortaya çıkan mali boşluklar olarak sıralamaktadır.

Tanzi'nin (2001) bahsettiği, çok uluslu şirketlerin ulusal vergi sistemini kemiren 'firma içi ticaret' ilişkisi gümrük faaliyetleri ile alakalı olup, gümrük mevzuatı çerçevesinde malın 'alıcısı' ve 'satıcısı' arasındaki ilişkinin durumuna göre önem kazanır. Çünkü çok uluslu şirketler, kendi bünyelerindeki şirketlerin birbirleri arasında gerçekleştirdikleri alışveriş sırasında, firmanın çıkarı nerede ise ona göre transfer fiyatlandırması politikasına gidebilirler. Olması gerekenden daha düşük veya daha yüksek mal fiyatı belirlenerek firmalar kazançlarını diğer ülkelere aktarabilirler, daha az vergi ödeyebilirler, daha fazla vergi iadesi alabilirler ve böylece piyasada karşılaştırmalı üstünlük elde edebilirler. İlerleyen bölümlerde çok uluslu şirketlerin vergi tahribatına yol açmadan gümrük işlemlerini yapmalarının çerçevesi, transfer fiyatlandırması politikalarının

gümrük mevzuatına uygunluğu, sorumluluklar ve yaptırımlar açıklanacaktır.

2. Alıcı ve Satıcı Kavramı

Gümrük mevzuatı mallar(emtia) üzerinden hareketle hüküm koyar ve yürütür. Yani hizmet unsuru gümrüğün konusu değildir. Dolayısıyla 'alıcı' dendiğinde mal alan kişi akla gelmelidir. Mevzuata göre eşyanın gümrükçe onaylanmış bir işlem veya kullanıma sokulması gereği eşyanın herhangi bir gümrük rejimine tabi tutulması sürecinde eşyanın ithalatçısı, alıcıdır. Alıcı, eşyayı serbest dolaşıma sokan, geçici olarak ithal eden veya dâhilde işlemek için getiren kişi de olabilir. Gümrük mevzuatı açısından satıcı ise, malı satan, gönderen veya ihraç eden kişidir.

3. Alıcı ile Satıcı Arasındaki İlişkinin Önemi

Alıcı ile satıcı arasındaki ilişki, hem ithalatçı hem de ihracatçı ülkenin vergi gelirleri için önem arz etmektedir. İhracatçı ülke açısından risk, transfer fiyatının yüksek belirlenmesidir. Türkiye'de olduğu gibi 'ihracatta KDV iadesi' gibi bir teşvik politikası izlenmesi halinde, transfer fiyatını yüksek belirleyen ihracatçı firma, yüksek miktarlarda KDV iadesi almaya hak kazanabilmektedir. Diğer taraftan, çok uluslu şirketler arasında yapılan mal alışverişinde düşük fiyattan transfer fiyatlandırması uygulamak suretiyle ithalatçı ülkenin vergi gelirleri tahriş edilebilmektedir. Daha az gümrük vergisi ödemek amacıyla düşük fiyattan beyan edilen eşyanın gümrük kıymeti doğal olarak düşük hesaplanmaktadır. Böylece eşyanın gümrük kıymeti üzerinden hesaplanan vergiler de (başlıca gümrük vergisi, ÖTV ve KDV gibi) düşük ödenmektedir.

Düşük transfer fiyatlandırmasının gümrük vergilerine olumsuz etkilerinin anlaşılabilmesi için gümrük kıymetinin nasıl belirlendiğini bilmesi gerekir. Eşyanın gümrük vergileri, hesaplanan

gümrük kıymeti üzerine belirlenen vergi oranları uygulanarak hesaplanır. Gümrük Kanunu'nun 24'üncü maddesine göre de ithal eşyanın gümrük kıymeti, eşyanın satış bedelidir. Satış bedeli, Türkiye'ye ihraç amacıyla yapılan satışta aynı Kanunun 27 ve 28 inci maddelerine göre gerekli düzeltmelerin yapıldığı, fiilen ödenen veya ödenecek fiyattır.

Ancak Gümrük Kanunu'nun 27 ve 28'inci maddeleri uygulanmadan önce eşyanın satış bedelinin gümrük kıymetine esas alınabilmesi bazı şartlara bağlanmıştır. Gümrük Kanunu'nun 24'üncü maddesinde bu şartlar ayrıntılı sayılmış olup bunlardan biri de alıcı ile satıcı arasında ilişki olmaması, ilişkinin varlığı durumunda ise, satış bedeli aynı maddenin 2 nci fıkrası hükümlerine göre gümrük kıymeti olarak kabul edilebilir nitelikte olması şarttır.

Gümrük Yönetmeliğinin 8 numaralı eki Gümrük Kıymeti Yorum Notları da konuya ışık tutmaktadır. Buna göre; alıcı ile satıcı arasında ilişki olduğunda, satışa ilişkin koşullar incelenir; ilişkinin fiyatı etkilemediğinin belirlenmesi koşuluyla, satış bedeli gümrük kıymeti olarak kabul edilir. Alıcı ile satıcı arasında ilişki bulunan her durumda, satışa ilişkin koşulların incelenmesi gerekmez. Bu tür incelemeler yalnızca fiyatın kabul edilebilirliği konusunda şüphe bulunması durumunda yapılmalıdır. Gümrük idaresinin fiyatın kabul edilebilirliği konusunda bir şüphesi yoksa ithalatçıdan ek bilgi talep edilmeksizin fiyatın kabul edilmesi gerekir. Örneğin; gümrük idaresi ilişkiyi daha önce incelemiş olabilir veya alıcı ile satıcıya ilişkin ayrıntılı bilgi sahibi olabilir ve bu inceleme veya bilgilerden ilişkinin fiyatı etkilemediği kanısına varmış olabilir.

Diğer taraftan, satış bedelinin ayrı bir araştırma yapılmaksızın kabul edilmesi mümkün değilse, gümrük idaresi ithalatçıya satışa ilişkin koşulların incelenmesine olanak verecek ayrıntılı ek bilgi sağlama fırsatı vermelidir. Bu çerçevede, gümrük idaresi, ilişkinin fiyatı etkileyip etkilemediğini belirlemek üzere, alıcı ve satıcının ticari ilişkilerini

kurma biçimi ve söz konusu fiyata nasıl ulaşıldığı da dâhil olmak üzere satışa ilişkin hususların incelenmesi için hazırlıklı olmalıdır. Gümrük Yönetmeliğinin 55 inci maddesi hükümlerine göre aralarında ilişki bulunan alıcı ve satıcının aralarında ilişki yokmuş gibi birbirine mal alıp sattığının belirlenmesi fiyatın ilişkiden etkilenmediğini gösterir. Örneğin fiyat, söz konusu sanayide geçerli normal fiyat uygulaması ile veya satıcının müstakil alıcılara uyguladığı fiyatlarla uyuyorsa, fiyat ilişkiden etkilenmemiş demektir. Bir diğer örnek; fiyatın, tüm giderler ile firmanın aynı sınıf veya cins eşya satışında geçerli olan ve belli temsili bir dönemde (örneğin yıllık olarak) gerçekleşen toplam kâra tekabül eden bir kârı kapsamı fiyatın etkilenmediğini gösterir.

Ayrıca kanun koyucu, ithalatçıya satış bedelinin gümrük idaresi tarafından daha önce kabul edilmiş bir "emsal" kıymete çok yakın olduğunu ispat ederek satış bedelinin 24 üncü madde hükümlerine göre kabul edilmesi olanağını vermektedir. Kanunda sayılan emsal kıymetlerden herhangi biri kıymeti belirlenecek eşyanın satış bedeline çok yakın ise, fiyatın ilişkiden etkilenip etkilenmediğinin bundan böyle incelenmesine gerek yoktur.

Bunlara ek olarak, bir kıymetin, diğer bir kıymete "çok yakın" olup olmadığını belirlerken, ithal eşyasının niteliği, söz konusu sanayi dalının niteliği, eşyanın ithal edildiği mevsim ve kıymetler arasında ticari açıdan önemli bir fark olup olmadığı gibi faktörlerin de göz önüne alınması gerekir. Bu faktörler her olayda farklı olacağından, her olay için geçerli, sabit bir oran gibi tek bir standardın uygulanması mümkün gözükmemektedir.

4. Alıcı ile Satıcı Arasındaki İlişkinin Belirlenmesi

Gümrük Yönetmeliğinin 55'inci maddesi, Gümrük kıymetinin belirlenmesinde alıcı ile satıcı arasındaki ilişkinin nasıl belirleneceğini hükme bağlamıştır. Buna göre alıcı ve satıcı; birbirleri-

nin memuru veya idarecileri olmaları, birbirlerinin yasal ortakları olmaları, işçi ve işveren ilişkisi içinde bulunmaları, her iki firmanın oy hakkı veren hisse senedi veya sermaye paylarının en az %5'i doğrudan veya dolaylı olarak aynı kişilere ait olması veya bu kişilerin kontrolü altında veya elinde bulunması, birinin diğerini dolaylı veya dolaysız olarak kontrol etmesi, her ikisinin de doğrudan veya dolaylı olarak bir üçüncü kişi tarafından kontrol edilmesi, her ikisinin birlikte, bir üçüncü kişiyi doğrudan veya dolaylı olarak kontrol etmesi ve son olarak aynı ailenin üyeleri olmaları halinde alıcı ile satıcı arasında ilişkiden söz edilebilir.

Tek acente, tek distribütör veya tek bayii olarak birbiri ile iş ilişkisi içinde bulunan kişilerin yukarıdaki kıstaslara uymamaları durumunda, ilişki içinde olmadıkları kabul edilir.

5. Beyan Sahibinin Sorumluluğu

Alıcı ile satıcı arasındaki ilişki, gümrüğe yapılan beyan sırasında beyan sahibi tarafından açıklanması gereken bir husustur. Bu açıklama Kıymet Bildirim Formunda yer alan sorulara cevap verilerek yapılır. Beyan sahibi, sorulara verilen cevapların doğruluğundan sorumludur.

İthal eşyasına ait kıymet bildirim formu Gümrük Yönetmeliğinin 120'nci maddesinde; Gümrük Tarifeleri ve Ticaret Genel Anlaşmasının VII nci Maddesinin Uygulanmasına Dair Anlaşma hükümleri çerçevesinde belirlenen ithal eşyasına ait gümrük kıymetinin unsurlarını içeren ve ek-16'da yer alan belgedir, şeklinde tanımlanmıştır. Daha önce Gümrük Yönetmeliği'nin 114'üncü maddesinde sayılan beyannameye eklenmesi zorunlu belgelerden olan kıymet bildirim formu 28.12.2011 tarihli ve 28156 sayılı Resmi Gazete ile yapılan değişiklik ile beraber (Yürürlük 01.01.2012) kâğıtsız beyanname uygulamasına ilişkin çalışmalar kapsamında, beyanname ekine eklenen belgelerin azaltılması, beyanname eki-

ne eklenen belgelere ilişkin bilgilerin beyannameyle birlikte elektronik ortama aktarılarak söz konusu belgelerin beyanname ekinde aranmasından vazgeçilmesi amaçlanmış olup, kıymet bildirim formu da bu çerçevede beyannameye eklenmesi zorunlu değildir. Ancak kıymet bildirim formunda yer alan bilgilerin, Risk Yönetimi ve Kontrol Genel Müdürlüğü'nün 2014/15 sayılı Genelgesi çerçevesinde elektronik beyannamenin oluşturulması sırasında BİLGE Sisteminde Detaylı Beyan Modülünden girişinin doğru ve eksiksiz bir şekilde sağlanması gerekmektedir.

6. Yapıtlımlar

Çok uluslu şirketlerde olduğu gibi alıcı ile satıcı arasındaki ilişkinin varlığı ve vergi gelirlerinde bir kayba yol açacak şekilde transfer fiyatı belirlendiğinin tespiti halinde, eşyanın satış bedeli gümrük kıymeti olarak kabul edilemez. Bu durumda Gümrük Kanunu'nun 24'üncü maddesine göre belirlenemeyen gümrük kıymeti 25'inci maddenin 2 nci fıkrasının (a), (b), (c) ve (d) bentlerinin sıra halinde uygulanmasıyla belirlenir. Bu usuller (a) aynı eşyanın satış bedeli yöntemi, (b) benzer eşyanın satış bedeli yöntemi, (c) indirgeme yöntemi (d) hesaplanmış kıymet yöntemi olarak özetlenebilir.

Alıcı ile satıcı arasındaki ilişki, eşyanın fiyatını etkilemek suretiyle bir vergi kaybına yol açmışsa eğer, Gümrük Kanunu'nun 234'üncü maddesinin (1/b) bendi uyarınca kanunda yer alan hükümler çerçevesinde belirlenen kıymete göre noksan olduğu tespit edilen kısma ait ithalat vergilerinden başka vergi farkının üç katı para cezası alınır.

Vergi kaybı doğurmamasına karşın, alıcı ile satıcı arasındaki ilişkinin var olması ancak bu ilişkinin beyan edilmemesi halinde ise Gümrük Kanunu'nun 241'inci maddesinde belirtildiği şekilde beyan sahibi iki kat usulsüzlük (2016 Yılı için; G.G.T. (Gümrük İşlemleri) (Seri No: 138) gereğince bir kat 89.-TL olarak belirlenmiştir) cezasıyla cezalandırılır.

SONUÇ

Genellikle küreselleşmenin simgesi olarak görülen ve farklı vergi alanlarında faaliyet gösteren çokuluslu şirketlerin gümrük işlemleri neticesinde sorun yaşamadan vergilendirilmesi ve gümrük işlemlerini tamamlaması için, şirket bünyesinde kendi aralarında yaptıkları alışveriş esnasında transfer fiyatı belirlenirken vergi kaybı doğurmayacak, piyasa şartlarına uygun, haksız rekabete yol açmayacak ve son olarak gümrük idaresince makul görülecek bir fiyatın belirlenmesi gerekir. Böylece çok uluslu şirket bünyesinde ilişkili kişiler arasında yapılan ticaret sebebiyle vergi gelirleri aşındırılmamış olur ve gümrük işlemleri sorunsuz sonlandırılabilir. Diğer taraftan, vergi kaybına yol açmayan bir fiyat üzerinden alışveriş yapılıyorsa eğer, bu durumda da ithalatçı beyan sahibi usulsüzlük cezası ile karşılaşmamak için, alıcı ile satıcı arasındaki bu ilişkiyi açıklıkla beyan etmesi gerekmektedir.

KAYNAKLAR

- 2014/15 sayılı Genelge, Gümrük Ve Ticaret Bakanlığı, Risk Yönetimi ve Kontrol Genel Müdürlüğü
- 4458 sayılı Gümrük Kanunu, Kabul Tarihi: 27.10.1999 – Yürürlük Tarihi 05.02.2001, 04.11.1999 tarihli, 23866 sayılı R.G.
- Aktan, Coşkun Can & Vural, İstiklal Y. (2005), Globalleşme Sürecinde Çok Uluslu Şirketler. <http://www.canaktan.org/ekonomi/cok-uluslu/aktan-makale.pdf> adresinden alınmıştır.
- Gilpin, Robert (1987), The Political Economy of International Relations, New Jersey: Princeton University Press.
- Gümrük Yönetmeliği, Başbakanlık (Gümrük Müsteşarlığı)'tan: 07.10.2009 tarihli, 27369 (Mükerrer) Sayılı R.G.
- Gümrük Kıymeti Yorum Notları, Gümrük Yönetmeliği Ek-8
- Kargı, Nihal & Karayılmazlar, Ekrem (2009), Küreselleşmenin Vergi Politikaları Üzerindeki Etkisizlik Etkisi, Süleyman Demirel Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi C.14, S.3 s.21-37.
- Milanović, Branko (2003), "Two Faces of Globalization: Against Globalization as We Know It", World Development, Vol. 31, No:4, ss.667-683
- Tanzi, Vito (2001), Globalization and the Work of Fiscal Termite, Finance and Development, March 2001, Volume 38, Number 1. <http://www.imf.org/external/pubs/ft/fandd/2001/03/tanzi.htm> adresinden alınmıştır.