



# İLİŞKİLİ FİRMALAR ARASINDAKİ İŞLEMLERDE GÜMRÜK KIYMETİ ve TRANSFER FİYATLANDIRMASI

İbrahim ÖZTÜRK | Gümrük Eski Başmüfettişi  
DHL Gümrük Direktörü

dir. Bu amacı gerçekleştirecek kanun ve yönetmelik hükümleri, bu hükümleri açıklayan tebliğ ve genelgeler, uygulamaya ilişkin yol gösterici tasarruflu yazılar gibi pek çok mevzuat düzenlemesine rağmen ithalatçıların bu konudaki tereddütlerinin devam ettiğini görmekteyiz. Bu yazımızda gümrük ve vergi idaresinin konuyaklaşımını açıklarken, her iki idareyi de aynı zamanda tatmin edebilecek unsurlardan biri olarak transfer fiyatlandırması açıklanacaktır.

## İTHAL EŞYASININ GÜMRÜK KIYMETİ

Gümrük mevzuatı hükümlerince ithal eşyasının gümrük kıymeti, eşyanın satış bedelidir. Satış bedeli, Türkiye'ye ihraç amacıyla yapılan satışta gerekli düzeltmelerin de yapıldığı, fiilen

İlişkili firmalar arasındaki ticaret, dünya ticaretinin yaklaşık yüzde yetmişlik kısmını oluşturmaktadır ve bu oran giderek artmaktadır. Farklı ülkelerde yerleşik ilişkili firmalar arasındaki satışa konu ürünlerin bir ülkeden çıkıp bir diğer ülkeye varışında, ithalatçı firmalar vergi ve gümrük mevzuatının, kimi zaman çelişen hükümleriyle karşı karşıya kalır. Temelde her iki idarenin amacı aynıdır: "ilişki fiyatı etkilememelidir". Daha basit bir anlatımla ithale konu ürün, sanki ilişki yokmuş gibi fiyatlanmalı-

ödenen veya ödenecek fiyattır. Bu fiyatın kabul edilebilmesi için alıcı ve satıcı arasında bir ilişki bulunmamalı; ilişkinin varlığı durumundaysa, bu ilişkinin fiyatı etkilememesi gerekir.

Görüldüğü gibi gümrük idaresi ve vergi idaresi, ithale konu eşya fiyatları için, satış bedelinin ilişki kiden etkilenmemesi amacını savunur. Bu ortak amaca yönelten kaygıları ise farklıdır; Gümrük İdaresinin temel kaygısı, ithal eşyasının gümrük kıymeti düşük gösterilerek ithalat vergilerinden kaçınılması, Vergi İdaresinin temel kaygısı ise ithal eşyasının gümrük kıymeti yüksek gösterilerek hem örtülü kazanç transferi yapılması hem de kurumlar vergisi matrahının azaltılmasıdır.

## İLİŞKİNİN SATIŞ KIYMETİNİ ETKİLEMEDİĞİNİ ORTAYA KOYMAK

İlişkili şirketler arasındaki satış kıymetiyle ilgili olarak; vergi mevzuatı bakımından, yaygın olarak uygulanan ve gümrük mevzuatına nazaran daha düzenli kuralları olan, “arm’s length” prensibinden; bu prensibin gümrük mevzuatındaki karşılığı olarak ise “satışa ilişkin koşullar” dan bahsedebiliriz.

Ülkemiz de dâhil olmak üzere Dünya Ticaret Örgütü’ne üye 150 den fazla ülke, GATT (Gümrük Tarifeleri ve Ticaret Genel Anlaşması)’ın VII. maddesinin uygulanmasına ilişkin anlaşma (GATT Kıymet Anlaşması) hükümleri çerçevesinde ithal eşyasının gümrük kıymetini belirler. Buna göre gümrük kıymeti belirlenirken uygulanacak ilk ve temel yöntem yukarıda açıklandığı üzere “satış bedeli” yöntemidir. İlişkili şirketler arasındaki satışta; “satışa ilişkin koşullar” inceleyerek, bu ilişkinin fiyatı etkilemediği belirlenirse, satış bedeli kabul edilir.

Dünya Ticaret Örgütü’ne üye ülkelerin çoğu - ve bu arada ülkemiz GATT Kıymet Anlaşması’nın bu

belirsiz hükümlerini kendi mevzuatlarına almış, analitik ve ölçülebilir prensipler belirleyerek daha anlaşılır ve uygulanabilir hükümler getirmemiştir. Türk gümrük mevzuatı da, genel itibarıyla, GATT kıymet anlaşmasının bu hükümlerini yansıtmaktadır.

## TRANSFER FİYATLANDIRMASI

Transfer fiyatlandırması, ilişkili kişiler arasında gerçekleşen işlemlerin “emsallere uygunluk” ilkesi uyarınca tespit edilmesidir. Yani, ilişkili şirketlerin işlemleri için belirlenen transfer fiyatları, ilişkili şirket olmamaları halinde uygulayacakları fiyatlara veya bağımsız şirketlerin kendi işlemlerinde kullandıkları fiyatlara uygun olmalı veya başka bir deyişle emsallere uygun olarak tespit edilmelidir. Emsallere uygunluk ilkesine aykırı olarak tespit edildiği anlaşılan fiyatlar ile emsal fiyatlar arasındaki fark ilişkili şirketler arasında bir nevi örtülü kazanç dağıtımı olarak nitelendirilebilecektir. Genel olarak, transfer fiyatlandırması OECD kılavuzu çerçevesinde yapılmaktadır. Görüldüğü gibi vergi mevzuatındaki “emsallere uygunluk” ilkesi, gümrük mevzuatındaki “ilişkinin satış fiyatını etkilememesi” ilkesiyle paralellik göstermektedir. Dünya Gümrük Örgütü’nün Gümrük Kıymeti Teknik Komitesi, bu paralellige atıfta bulunarak, ilişkili şirketler arasındaki gümrük kıymetinin belirlenmesinde transfer fiyatlandırmasından yararlanılabileceğini ifade etmektedir. Bu amaçla bir rehber de yayımlamıştır.

## İLİŞKİ

Alıcı ve satıcı arasında ilişki bulunup bulunmadığının belirlenmesi bakımından, gümrük mevzuatı, vergi mevzuatına nazaran daha geniş bir çerçeve çizmiştir. Gümrük Yönetmeliği aşağıdaki durumlarda alıcı ile satıcı arasında ilişki bulunduğunu kabul etmektedir:

- Birbirlerinin memuru veya idarecileri olmaları,
- Birbirlerinin yasal ortakları olmaları,

- İşçi 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,
- Aynı ailenin üyeleri olmaları.

Bu anlamda, transfer fiyatlandırması bakımından ilişki bulunmadığı varsayıldığı durumlarda, gümrük mevzuatı bakımından ilişkinin varlığından bahsetmek mümkündür.

## TRANSFER FİYATLANDIRMASININ GÜMRÜK İDARESİNCE KABUL EDİLMEDİĞİ DURUMLAR

Transfer fiyatlarının, gümrük mevzuatınca kabul edilmemesinin en önemli nedeni gümrük idaresinin her ithalat itibarıyla kıymeti sorgulamasıdır. Daha açık bir ifadeyle, transfer fiyatlandırması bakımından yıllık bazda belirleme yapılırken, gümrük mevzuatı bakımından her bir ithalat diğer işlemlerden bağımsız olarak kendi içinde değerlendirilir. Bir ithalat işlemine ilişkin eksik veya fazla, bir diğer ithalat işleminin fazla veya eksikliğiyle dengelenemez. Global Trade and Customs Journal'da yer alan bir örnekten esinlenerek bu husus daha iyi açıklanabilir.<sup>2</sup>

İşlemler	Maliyet	Transfer Fiyatı	Kâr	Gümrük Vergisi Oranı	Gümrük Vergisi
<b>A eşyasının ithalatı</b>	100	120	20	20	24
<b>B eşyasının ithalatı</b>	100	130	30	10	13
<b>C eşyasının ithalatı</b>	100	200	100	5	10
<b>Toplam</b>	300	450	150		47

Şimdi kâr aynı kalacak şekilde yalnızca transfer fiyatlarını değiştirelim. Aşağıdaki tabloda görüldüğü gibi kâr aynı kalmış ancak, toplam gümrük vergisinde 12 TL lik artış meydana gelmiştir.

İşlemler	Maliyet	Transfer Fiyatı	Kâr	Gümrük Vergisi Oranı	Gümrük Vergisi
<b>A eşyasının ithalatı</b>	100	200	100	20	40
<b>B eşyasının ithalatı</b>	100	130	30	10	13
<b>C eşyasının ithalatı</b>	100	120	120	5	6
<b>Toplam</b>	300	450	150		59

Yukarıdaki örnekten görüleceği gibi, transfer fiyatlandırması yoluyla belirlenen kârlılıkta bir değişiklik olmasa da, her bir işlemin ayrı olarak değerlendirildiği gümrük mevzuatı açısından, uygulanacak gümrük vergisinde değişiklik oluşmuştur.

<sup>2</sup>Forging a Translation: The "Circumstances of Sale" Criterion, Transfer Pricing, and Economics, Global Trade and Customs Journal (Kluwer Law International), Luis A. Abad, Volume 5, Issue 9, 2010



## SONUÇ VE DEĞERLENDİRME

Gümrük İdaresi, Vergi İdaresinde olduğu gibi, ithalattan sonra şirketlerin evrak ve kayıtlarını incelemek suretiyle, gümrük mevzuatının doğru uygulanıp uygulanmadığını denetler (Sondan Kontrol Denetimlerinde olduğu gibi). Bu denetimler sırasında, transfer fiyatlandırması politikaları çerçevesinde ilişkili kişiler arasındaki işlemlerde belirlenen transfer fiyatlarının, gümrük mevzuatı tarafından kabul edilebilirliği de sorgulanır. Gümrük Denetim Elemanlarının bu sorgulamalarını, bilgi ve belgelerle karşılayamayan ithalatçılar, kendilerini “kıymet araştırması” sürecinin ortasında bulur: Gümrük İdaresi ithalatçıdan, ihracatçıdan, ihracatçı ülke gümrük idaresinden ve diğer kaynaklardan bilgi/belge talebinde bulunarak ithal eşyasının gümrük kıymetinin kabul edilebilirliğini araştırır. Araştırma sonucunda ithal mallarına ek vergi ve para ceza-

sı uygulanan ithalatçılar, nerede yanlış yaptıklarını anlayamadan, geçmiş ithalatlarını da kapsayan derinleştirilmiş bir gümrük denetimiyle karşı karşıya gelir.

Transfer fiyatlandırması politikalarıyla belirlenen ithal eşyasının gümrük kıymetinin, Gümrük İdaresince kabul edilmemesiyle oluşan uyumsuzluk, ithalat sonrası denetimlerde ortaya çıkabileceği gibi ithalat sırasında da ortaya çıkabilir. Çoğu ülke gümrük mevzuatı gibi Türk gümrük mevzuatı, şirketlerin, ithal eşyasını satan yurtdışı şirketle ilişki olup olmadığını beyan etmelerini ister. Bu beyan, Gümrük İdaresine, ilişkili kişiler arasında ortaya çıkabilecek gümrük mevzuatını ihlal eder nitelikte muhtemel durumları belirleme imkânı sağlar (ülkemizde kullanılan form “İthal Eşyasına Ait Kıymet Bildirim Formu”dur).

Uyumsuzluğun hangi aşamada ortaya çıktığından bağımsız olarak, Gümrük İdaresi’nin muhtemel kıymet araştırmalarına karşı alınabilecek en uygun önlem, transfer fiyatlarının gümrük mevzuatının ilişkili kişiler arasındaki satışa ilişkin belirlediği kuralları karşılaması yönünde çalışma yapılmış olması ve bu çalışmanın belgelerle kanıtlanabilir olmasıdır.

Gümrük İdaresi’nin, ilişkili şirketler arasındaki bir satışta transfer fiyatını “satış bedeli” yöntemine göre gümrük kıymeti olarak kabul etmemesi, öngörülmemiş ciddi sonuçlar doğurabilir. İthalatçı, satış bedeli yönteminin kabul edilebilirliği kanıtlamak zorunda kalabileceği gibi, bunu yapamaması durumunda alternatif diğer yöntemleri uygulama mecburiyetiyle karşı karşıya kalabilir. Bu da şirketler açısından operasyonel ve mali yüklerin artması anlamına gelir. Dolayısıyla, ithalatçılar transfer fiyatlandırması politikalarını oluştururken vergi ve gümrük boyutlarını birlikte değerlendirerek, her ikisiyle uyumlu bir yöntem belirlemelidir.