

Gümrük Kıymeti Teknik Komitesi transfer fiyatlandırması vaka çalışması¹

İlayda Şendur
Samira Huseyn
Canan Elitaş

Gümrük Kıymeti Teknik Komitesi (Technical Committee on Customs Valuation - TCCV) Gümrük İdaresi tarafından yapılan transfer fiyatlandırması çalışmasının tartışıldığı yeni bir vaka incelemesi onaylamıştır. Dünya Gümrük Örgütü Konseyi'nin onayının ardından TCCV Vaka İncelemesi 14.2 olarak yayınlanması beklenmektedir.

Gümrük Kıymeti Teknik Komitesi, Dünya Ticaret Örgütü Değerlendirme Anlaşmaları sonucunda tesis edilen ve bu anlaşmalar üzerine rehberlik ve açıklamalar sağlayan bir gümrük kuruluşudur. TCCV, 180 ülkenin gümrük idarelerinden oluşan hükümetlerarası örgüt – Dünya Gümrük Örgütü – tarafından yönetilmektedir. Komitenin rehberliğinin yargı üzerinde yasal bir bağlayıcılığı olmamasına rağmen, dünya genelinde gümrük idareleri komitenin resmi açıklamalarına atıfta bulunmaktadır.

Emsal fiyata ulaşmak; gelir vergisi transfer fiyatlandırması ve gümrük idarelerinin ilişkili kişi değerlendirmesi kurallarının ortak amacını oluşturmasına rağmen, emsal fiyatlara varılması noktasında bu kurallar kendi aralarında farklılık göstermektedir. Bunun sonucunda, dünya genelinde gümrük idareleri gelir vergisi transfer fiyatlandırmasına ilişkin hazırlanan dokümantasyonun gümrük kıymeti tespitini destekleyip desteklemediğini ve nasıl desteklediğini belirlemeye yönelik çalışmalar yapmaktadır.

İthalatçıların büyük çoğunluğu, ithalat değerini satış bedeline - satış için ödenen veya ödenecek fiyata - istinaden beyan etmektedir. Dokümantasyon ve kayıt tutma sürecinin kolaylığı, şirketleri satış bedeli yöntemini tercih etmeye yöneltten en önemli sebeptir.

Buna rağmen, ithalatçıların ilişkili kişilerden alım yaptıkları zaman satış bedeli yöntemini kullanabilmeleri için özel kurallar uygulanmaktadır. Eğer;

1. Satış koşullarının incelenmesi taraflar arasındaki ilişkinin fiilen ödenen veya ödenecek fiyatı etkilemediğini ortaya koyarsa (gelir vergisi yönünden değerlendirildiğinde, şartların tümünün tarafların aralarında bir ilişki yokmuş gibi işlem gerçekleştirdiğini göstermesi),

veya

2. İthal eşyasının satış bedeli, belirli test değerlerine yakınsa,

¹ Bu makale, EY tarafından periyodik olarak yayımlanan *TradeWatch* dergisinin Aralık, 2017 (Volume 16, Issue 4) sayısında yayımlanan *Technical Committee on Customs Valuation Approves a New Case Study on Transfer Pricing* başlıklı makale baz alınarak hazırlanmıştır.

söz konusu bedel, ilişkili kişiler arasında gümrük kıymeti belirleme yöntemi olarak kabul edilir.

Bununla birlikte, test değerleri yaygın olarak kullanılmamakta ve ithalatçılar satış bedelinin kabul edilebilirliğini genellikle satış testi şartları altında ortaya koymaya çalışmaktadır.

Satış testinin şartları, alıcı ile satıcı arasındaki ilişkinin fiyatı etkilemediğini belirlemek için bir işlemin ilgili yönlerini inceler. Gümrük Kıymeti Teknik Komitesi, 2010 yılında yayınladığı 23.1. Yorum Notlarında, Gümrük İdaresinin satış koşullarının değerlendirilmesiyle ilgili bir transfer fiyatlandırması çalışması inceleyebileceğini belirtmiştir. Geçtiğimiz yıl, Komite Vaka İncelemesi 14.1 'i onayladı. Bu incelemede, çalıştığı İşleme Dayalı Net Kar Marjı Yöntemini (ABD'deki karşılaştırılabilir kar metoduna benzer bir yöntem) kullanan ve ithalatçının / distribütörün kar marjını test eden bir transfer fiyatlandırması çalışmasının kişiler arasındaki ilişkinin fiyatı etkilemediğini gösterebileceği ve dolayısıyla bu yöntemin kullanıldığı satış işlemlerinde satış bedeli yönteminin uygulanabileceği açıklanmaktadır.

Vaka İncelemesi 14.2'de belirtildiği üzere, Gümrük İdaresi bir transfer fiyatlandırması çalışmasından taraflar arasındaki ilişkinin fiyat üzerinde etkili olduğunu ortaya çıkarabilir. Dolayısıyla ithalatçının satış bedeli yöntemini kullanamayacağı görüşünü verebilir.

Vaka incelemesi 14.2

Vaka incelemesi 14.2, ilişkili kişiden lüks çanta ithalatı yapan bir firmayı kapsamaktadır. Hem ithalatçı hem de ihracatçı, çokuluslu bir marka sahibinin yan kuruluşlarıdır. İlişkili kişi transfer fiyatlandırması, Ekonomik Kalkınma ve İşbirliği Örgütü (OECD)'nin yeniden satış fiyatı yöntemine göre belirlenmiş olup ithalatçının kar marjı, ithalatçıyla benzer işlemlere ve risklere sahip olan fakat ilişkisiz kişilerle işlem gerçekleştiren bir grup emsal şirketlerin kar marjıyla karşılaştırılmıştır. Bu grupta yer alanlar ithalatçıyla ilişkisi olmayan şirketlerle alım satım yapmaktadır. Bu durumda, ithalatçının söz konusu yıla ilişkin brüt kar marjı %64 olarak hesaplanmıştır. Karşılaştırılabilir şirketlerin kar marjlarından oluşan emsal aralık ise %35 ila %46 arasında belirlenmiştir.

Genellikle, yeniden satış fiyatı yöntemi gibi Ekonomik Kalkınma ve İşbirliği'nin belirlediği kara dayalı transfer fiyatlandırma metodolojisi uygulandığında, vergi mükelleflerinin fiili karları emsal aralığın dışındaysa, düzeltme işlemi yapılması gerekmektedir. Transfer fiyatlandırmasında düzeltme işlemleri iki şekilde yapılmaktadır;

- İthalatçının kar marjı, belirlenen emsal aralığın üzerinde ise ithalatçı tarafından ihracatçıya ilave bir ödeme yapılır.
- İthalatçının kar marjı, belirlenen emsal aralığın altında ise ihracatçı ithalatçıya karşı borçlandırılır.

Bu şekilde kar marjı emsal aralığı içine çekilmiş olacaktır.

Vaka İncelemesi 14.2'deki açıklamaya istinaden, ithalatçının kâr marjının emsal aralığını aşması durumunda, ithalatçının ihracatçıya ek bir ödeme yapması beklenmektedir. Bu durum ithal edilen mal bedelinin artmasına ve ithalatçının kar marjının düşmesine yol açacaktır.

Söz konusu ek ödemenin Gümrük İdaresine rapor edilmesi ve ödenmeyen vergilerin tahsil edilmesi gerekmektedir. Diğer taraftan, Vaka İncelemesi 14.2, sonradan kontrol sırasında

herhangi bir düzeltme işleminin gerçekleşmediğini ortaya çıkarmıştır. Netice olarak, nihai kar marjının emsal aralığını aştığı görülmektedir. Beklendiği üzere, gerekli düzenleme işleminin yapılmaması emsal fiyata ulaşılmasını engellemiş ve dolayısıyla, ithalatçı satış bedeli yöntemini kullanamamıştır.

İthalatçılar için uyarı

Ekonomik Kalkınma ve İşbirliği Örgütü (OECD)'nin öngördüğü kara dayalı bir transfer fiyatlandırması yöntemini kullanan bir şirketin düzeltme işlemi yapması beklendiği için çoğu durumda bu vaka incelemesi doğrudan uygulanamamaktadır. Bununla birlikte, ithalatçının düzeltme işlemi yapmayı tercih etmeyeceği durumlar da görülmektedir.

İthalatçının karı referans aralığının dışında kaldığında ve bu durum sadece gelir vergisi açısından dikkate alındığında, vergi dairesi ithalatın yapıldığı ülkedeki karın referans alınan kardan daha fazla çıkmasını fazla ödenen vergi olarak değerlendirir ve herhangi bir eleştiride bulunmamaktadırlar. Bununla birlikte, düzeltme işlemleri gümrük kıymetini ve gümrük vergilerini artıracığından Gümrük İdaresi, farklı bir bakış açısı ile değerlendirme yapacaktır. Vaka İncelemesi 14.2'de açıkça belirtildiği üzere, transfer fiyatlandırmasının eşyanın gümrük kıymetinin belirlenmesinde kullanılması için düzeltme işlemleri yapılmalıdır. Bu durumda, işlemin gerçekleşmemesi emsal fiyata ulaşılmadığını göstermektedir.

Bunun dışında, ithalatçı ülkede yerinde döviz (ya da gelir vergisi) kontrolü olması düzeltme işlemleri için ülke dışına yapılacak ek ödemeleri imkansız kılmaya da zorlaştırmaktadır. Bazı durumlarda vergi mükellefleri transfer fiyatlandırması dokümantasyonlarını herhangi bir düzeltme işlemi yapmayacakları şekilde hazırlarlar. Bununla birlikte, transfer fiyatlandırması çalışmaları gelir vergisinin benzer durumlara göre fazladan ödendiğini göstermektedir. Bu strateji, özellikle gümrük göz önünde bulundurulduğunda, ilgili ülkelerdeki ithalatçılar için tehlike teşkil edebilmektedir; çünkü gelir vergisinin fazladan ödendiği durum devam etmekle birlikte satış bedeli reddedilerek gümrük kıymeti artırılacak ve verginin fazla ödenmesine sebep olacaktır. İlginç bir şekilde, bu durum Gümrük Kıymeti Teknik Komitesi'ne döviz kontrollerinin uygulandığı bir ülke olan Çin tarafından sunulmuştur.

Son olarak, düzeltme işlemlerinin gümrük kıymetinin belirlenmesinde kullanılması için vergi mükellefleri tarafından ithal eşyasına yönelik fiilen bir ödeme yapılması gerekmektedir. Gümrük idareleri sıklıkla düzeltme işlemlerine ilişkin muhasebe kayıtlarını inceleyerek yapılan düzeltmenin ithal eşyasının mal bedelini etkilemesi durumunu kontrol etmektedirler. "Tax Only" ya da "Schedule M," düzeltmesi gümrük uygulamaları açısından yeterli değildir.

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.