

Transfer fiyatlandırması ve ithalata konu eşyanın gümrük kıymeti

Sümevra Gürbulak

Özellikle çok uluslu ilişkili şirketler için önem arz eden konuların başında transfer fiyatlandırmalarının (TP) yer aldığı biliniyor. Yurt içinde yerleşik firmaların ilişkili firmalardan yaptıkları ithalat işlemlerine konu eşyanın birim kıymetinde zaman içinde değişiklikler olması, eşyanın emsal fiyatının altında kalması gibi durumlarda Gümrük İdaresi eşyanın gümrük kıymetinin transfer fiyatlandırmasından etkilenip etkilenmediğini sorgulayabiliyor. Bu noktada da TP ile gümrük arasındaki ilişki ortaya çıkıyor. Bu kapsamda, hangi durumlarda transfer fiyatlandırması kapsamında hazırlanan fiyat düzeltmelerinin eşyanın gümrük kıymetine dahil edilmesi gerektiği hususunu bilmek muhtemel cezai yaptırımlarla karşılaşmamak adına oldukça önem arz ediyor.

Transfer fiyatlandırması

Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 13'üncü maddesinin 1'inci paragrafı uyarınca, 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 sayılmaktadır. 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 değerlendirilmektedir.

Aynı maddenin 3'üncü paragrafında 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 olması olarak açıklanmıştır. İlgili maddenin 4'üncü paragrafında, kurumların, ilişkili kişilerle yaptığı işlemlerde uygulayacağı fiyat veya bedellerin tespiti için kullanabileceği yöntemler aşağıdaki gibi sayılmıştır.

- Karşılaştırılabilir fiyat yöntemi
- Maliyet artı yöntemi
- Yeniden satış fiyatı yöntemi
- İşlemsel kâr yöntemleri
 - İşleme dayalı net kâr marjı yöntemi
 - Kâr bölüşüm yöntemi
- Mükellefçe belirlenecek yöntemler (yukarıdaki yöntemlerden herhangi biri ile emsal fiyata ulaşılamaması halinde)

Mükellef yukarıdaki yöntemlerden bahse konu işlemin mahiyetine en uygun olanını kullanarak emsal fiyatı tespit edebilmektedir.

Kısaca transfer fiyatlandırması, ticari kuruluşların kendi departmanları arasında ya da ilişkili olduğu diğer kişi veya şirketlerle yapılan kıymet transferlerinde uygulanan fiyat olarak tanımlanabilmektedir. Çok uluslu şirketlerin transfer fiyatlandırması politikalarının vergi ile ilgili temel amacının, kârlarını daha az vergi yükü taşıyan alanlara kaydırmak suretiyle vergi yüklerini minimize etmek olduğu bilinmektedir.

Eşyanın gümrük kıymeti

Eşyanın gümrük kıymetinin belirlenmesine ilişkin usul ve esaslar, 4458 sayılı Gümrük Kanunu'nun 23 ila 31'inci maddelerinde düzenlenmiştir. Mezkûr Kanun'un 24'üncü maddesinin 1'inci fıkrasında ifade edildiği üzere, ithal eşyasının gümrük kıymeti, eşyanın satış bedelidir. Satış bedeli, Türkiye'ye ihraç amacıyla yapılan satışta Kanun'un 27 ve 28'inci maddelerine göre gerekli düzeltmelerin de yapıldığı, fiilen ödenen veya ödenecek fiyattır. Fiilen ödenen veya ödenecek fiyat, ithal eşyası için alıcının, satıcıya veya satıcı yararına yaptığı veya yapması gereken ödemelerin toplamıdır. İthalata konu eşyanın ithalat vergileri, eşyanın gümrük kıymeti esas alınarak hesaplanmaktadır.

Eşyanın satış bedelinin gümrük kıymetine esas alınabilmesi için alıcı ve satıcı arasında bir ilişki bulunmamalı; ilişkinin varlığı durumunda ise, satış bedeli gümrük kıymeti olarak kabul edilebilir nitelikte olmalıdır. Böyle durumlarda, satışa ilişkin koşullar incelenerek, satış bedelinin aynı veya yakın bir tarihte gerçekleşen emsal kıymete yakın olup olmadığı veya satış faturası haricinde satıcıya ilave bir ödeme yapılıp yapılmadığı gibi satışa ilişkin koşullar incelenebilmektedir. Alıcı-satıcı arasındaki ilişkinin satış fiyatını etkilemediği belirlenirse, satış bedeli kabul edilmektedir.

Gümrük Yönetmeliği'nin 44'üncü maddesinde, eşyanın gümrük kıymeti, gümrük tarifesinin ve eşya ticaretine ilişkin belirli konularda getirilen tarife dışı düzenlemelerin uygulanması amacıyla 45 ila 50'nci maddelerde yer alan yöntemlerin;

- Satış bedeli yöntemi,
- Aynı eşyanın satış bedeli yöntemi,
- Benzer eşyanın satış bedeli yöntemi,
- İndirgeme yöntemi,
- Hesaplanmış kıymet yöntemi,
- Son yöntem,

sırasıyla uygulanması yoluyla tayin ve tespit olunan kıymet olarak açıklanmıştır.

Gümrük İdaresinin, var ise transfer fiyatlandırması raporundan taraflar arasındaki alıcı ve satıcı arasındaki ilişkinin fiyat üzerinde etkili olduğunu ortaya çıkarabilme ve ithalatçının satış bedeli yöntemini kullanamayacağı yönünde bir görüş verme ihtimali bulunmaktadır. Bu doğrultuda, ilişkili firmadan yapılan ithalatta gümrük kıymeti olarak beyan edilen değer firmadan aynı eşya için beyan edilen önceki ithalat değerinden daha yüksek ya da düşük olması halinde kıymet araştırmasına gidilebilme ihtimali doğacaktır.

Gümrük kıymetine ilişkin yayımlanan Gümrükler Genel Müdürlüğü'nün 2012/29 sayılı Genelgesi uyarınca, beyan edilen gümrük kıymetinin gerçeklik veya doğruluğu konusunda şüpheye düşülmesi durumunda Gümrük İdarelerince yükümlülerden ilave bilgi ve belge talep edilmesi de dahil olmak üzere, konunun incelenmesi ve araştırılması neticesinde şüpheye sebebiyet veren hususlar giderilmediği takdirde eşyanın gümrük kıymetinin satış bedeli yöntemine göre tespit edilemeyeceği belirtilmiştir. Bu durumda, ithal eşyasının beyan edilen kıymetinin gerçeklik ve doğruluğunun tespit edilebilmesi amacıyla kıymet araştırmasına gidilebilmesi için eşyanın kıymetinin düşük olmasına yönelik ekonomik gerekçelerin bulunması (eşyanın yüksek gümrük vergisi veya ÖTV'ye tabi olması gibi) ve aynı veya benzer eşyanın gümrük kıymetinin beyan edilen eşyanın gümrük kıymetinden en az %10 oranında yüksek olması gibi koşulların bulunması gerekmektedir.

Kıymet araştırmasına gidilebilmesi için, kıymet konusunda açıklanması istenilen hususlar açıkça belirtilerek yükümlüden ek bilgi ve belge talep edilmektedir. İbraz edilen bilgi ve belgeler, kabul edilebilir nitelikte ve beyan edilen kıymetin fiilen ödenen veya ödenecek fiyat olduğunu kesin olarak ortaya koyuyorsa, gümrük kıymeti satış bedeli yöntemine göre tespit edilmektedir. Aksi halde, yurt dışı kıymet araştırmasına gidilmesi için süreç başlatılır ve yurt dışından bilgi talebinde bulunulur. Yurt dışı araştırması sonucunda aşağıdaki şekillerde işlemler yapılır.

- Yükümlü tarafından beyan edilen kıymetin gerçek ve doğru olduğu tespit edilirse, bu çerçevede gerekli işlemler yapılır.
- Alınan yanıtta ilgili ülke tarafından talebin karşılanamayacağı ya da bilgi bulunmadığı bildirilmiş ise, Gümrük İdaresince mevcut verilere göre değerlendirme yapılır.
- Beyan edilen kıymetin gerçek veya doğru olmadığı tespit edilir ise, ilgilendirdiği yönüyle Gümrük Kanunu, Kaçakçılıkla Mücadele Kanunu ve Türk Ceza Kanunu hükümleri çerçevesinde gerekli işlemler yapılır.

Ayrıca, kıymet araştırması ile ilgili olarak Gümrükler Genel Müdürlüğü'nün 20.10.2020 tarih ve 58341131 sayılı yazısı ile düşük kıymetli olma ihtimali bulunan beyannamelerin tespit edilip kıymet araştırmasına yönlendirilmesi kararlaştırıldığı ve belirlenen bir kısım eşya için risk bazlı kıymet araştırması uygulamasının BİLGE sisteminde devreye alındığı duyurulmuştur. Bu uygulama kapsamında, sistemde düşük kıymetli olarak atanan beyannameye ilişkin olarak Muayene Kontrol ekranında ilgili kalem için kıymet araştırması yapılması gerektiği ve tahmini birim kıymete göre beyan edilen kıymet arasındaki fark kıymet için 2012/29 sayılı Genelge uyarınca teminat alındıktan sonra kıymet araştırması yapılacağı belirtilmiştir.

Transfer fiyatlandırması ve gümrük kıymeti arasındaki ilişki

Alıcı ve satıcı arasında ilişki bulunan firmalar arasında transfer fiyatlandırması uygulamaları kapsamında düzenlenen düzeltme faturası, debit note gibi belgelerin bir şekilde ithal eşyanın satış bedelinde değişikliğe sebep olması halinde bahse konu değişikliklerin Gümrük İdaresine bildirilmesi gerekmektedir. Başka bir ifadeyle, transfer fiyatlandırması kapsamında düzenlenen ilgili belgelerde yer alan tutarlar ithal eşyanın birim fiyatının değişikliğinden kaynaklanıyor ise bahse konu tutarlar eşyanın gümrük kıymetine dahil edilmesi gereken unsurlar olarak değerlendirilmektedir.

Bu kapsamda, alıcıya düzenlenen belgelerin ithal eşyanın birim fiyatının değişikliğinden kaynaklanması halinde aşağıda belirtilen durumların ortaya çıkacağı değerlendirilmektedir.

- İthal eşyaya ilişkin olarak debit note gibi yukarı yönde bir düzeltme yapılması halinde, eşyanın gümrük kıymeti yükseleceğinden, beyannamenin tescili sırasında ödenen gümrük vergisi, İGV, KDV gibi vergi tutarlarının da yükselmesi söz konusu olacaktır. Bu durumda Mezkûr Kanun'un 234'üncü maddesi uyarınca fark tutarlara tekabül eden eksik vergi, bu verginin 3 katı tutarında idari para cezası ve gecikme faizi tahsili riskinin doğacağı görülmektedir. Söz konusu faturaların Gümrük İdaresince tespit edilmesinden önce Mezkûr Kanun'un 234'üncü maddesinin 3'üncü fıkrası uyarınca "kendiliğinden bildirim" müessesesine başvurulması halinde, söz konusu cezalar, %10 nispetinde uygulanacaktır.
- Eşyanın kıymetinde credit note gibi aşağı yönde bir düzeltme olması halinde, gümrüğe beyan edilerek ödenen vergilerin iadesi gündeme gelebilecektir. Bu

durumda alıcı firma tarafından yersiz ödenen vergiler için mezkûr Kanun'un 211'inci maddesi uyarınca geri verme kaldırma işlemlerine başvurabilme imkânı bulunmaktadır.

İstisnai kıymetle beyan

İthalata konu eşyanın gümrük kıymetinin beyanname tescil tarihinde kesin olarak bilinemediği ve ithalat sonrasında bahse konu eşyanın fiyatında transfer fiyatlandırması düzeltmeleri gibi düzeltme yapılmasını gerektiren durumlara karşılaşılmaması halinde, ithalat sonrasında bu düzeltmelerin ceza tatbik edilmeksizin yapılması gümrük mevzuatındaki "istisnai kıymet" uygulaması ile mümkün kılınmıştır.

Gümrük Yönetmeliği'nin 53'üncü maddesi kapsamında, istisnai kıymetle beyan, ithal eşyanın gümrük kıymetinin satış bedeli yöntemine göre yapıldığı aşağıdaki hallerde uygulanabilmektedir;

- a) Konsinye şekilde teslim edilen çabuk bozulabilir eşya
- b) Gümrük kıymetine ilave edilmesi gereken, ancak ihracatçı ve ithalatçı arasındaki sözleşme gereği söz konusu kıymet unsurları gümrük yükümlülüğünün başladığı tarihten sonra belli olacak eşya
- c) Satış sözleşmesinde, fiyatın sonradan gözden geçirilmesini öngören hükümler içeren eşya
- ç) Boru hatları veya elektrik telleri ile taşınan ve depolama imkanı olmayan sürekli akış halinde olan eşya
- d) Deniz yolu ile sıvı halde Türkiye Gümrük Bölgesine getirilen ve gümrük gözetimi altında gaz haline dönüştürülerek limanda boru hattına verilen sıvılaştırılmış doğal gaz (LNG).

Eşyanın serbest dolaşıma girişini basitleştirilmiş usule göre gerçekleştirenler genel, dönemsel ya da özet niteliğinde bir tamamlayıcı beyanda bulunmaktadır. Gümrük Yönetmeliği'nin 150'nci maddesinin 3'üncü fıkrasında belirtildiği üzere, beyanın, Gümrük Yönetmeliği'nin 53'üncü maddesinin birinci fıkrasında belirtilen nitelikteki kıymet unsurlarını içermesi halinde tamamlayıcı beyan, eksik kıymet unsurunun mahiyet ve tutar itibarıyla tahakkuk ettiği ayı takip eden ayın yirmi altıncı günü akşamına kadar verilir ve vergileri de aynı süre içinde ödenmektedir. Bu durumda sadece ithalat vergileri ödenip herhangi bir idari para cezası tatbik edilmemektedir.

Diğer taraftan, Gümrük Yönetmeliği'nin 53'üncü maddenin 5'inci fıkrası uyarınca, ithal eşyasının gümrük kıymetine veya katma değer vergisi matrahına girmesi gereken, ancak gümrük beyannamesinin tescili anında beyan sahibi tarafından mevcudiyetinin bilinmesi mümkün olmayan kıymet veya matrah unsurları için, en geç söz konusu kıymet veya matrah unsurunun öğrenildiği ayı takip eden ayın yirmi altıncı günü akşamına kadar beyanda bulunulması ve vergilerin de aynı süre içinde ödenmesi gerekmektedir. Bir sözleşme yok ise ve ithal anında bu düzeltmenin bilinmesi söz konusu değil ise bu fıkra hükmünde de yararlanma imkânı vardır.

Sonuç

Alıcı ve satıcı arasında ilişki bulunan firmalar arasında gerçekleşen dış ticaret işlemlerinde belirlenen transfer fiyatlarının, aralarındaki ilişki durumundan kaynaklanarak eşyanın

gümrük kıymetini etkilemesi halinde bahse konu fiyatın Gümrük İdaresine bildirilmesi gerekmektedir.

Yukarıda detaylarıyla açıklandığı üzere, ilgili transfer fiyatlandırması sonucunda bir fiyat düzeltilmesi geleceği biliniyor ise, Yönetmelik'in 53'üncü maddesi uyarınca istisnai kıymetle beyan uygulamasından faydalanılmasını firma için faydalı olacaktır. Bu kapsamda tamamlayıcı beyana göre gözden geçirilmiş kıymetin daha yüksek olması halinde ek vergi tahakkuku yapılmaktadır. Daha düşük olması halinde ise; farka isabet eden kıymetin iade alındığının tevsiki ve satış sözleşmesine göre kıymetin yeniden belirlenmesini gerektiren işleme ait tahlil raporu gibi bir belgenin onaylı örneğinin sunulması koşullarıyla ve Gümrük İdaresince yapılacak inceleme sonucunda söz konusu hususların tespiti üzerine Kanun'un 211'inci maddesi uyarınca "geri verme ve kaldırma" hükümleri çerçevesinde vergilerin iadesi yapılabilmektedir.

İstisnai kıymetle beyan uygulamasının yararlanılmadığı durumda ise; ithalat sonrasında, ithal eşyaya ilişkin olarak yapılan beyan ile muayene ve denetleme veya teslimden sonra kontrol sonucunda gümrük kıymeti ve ithalat vergilerinde noksanlık bulunduğu tespiti halinde, Kanun'un 234'üncü maddesinin 1'inci fıkrası uyarınca, ithalat vergilerinden ayrı olarak bu farkın üç katı para cezası alınmaktadır. İlave olarak, tamamlayıcı beyanların süresi içerisinde verilmemesi nedeniyle zamanında ödenmeyen gümrük vergileri için eşyanın serbest dolaşıma girişine ilişkin beyannamenin tescil tarihinden itibaren 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun hükümlerine göre belirlenen gecikme zammı oranında gecikme faizi tahsil edilmektedir. Ancak, Kanun'un 234'üncü maddesinin 3'üncü fıkrası uyarınca "kendiliğinden bildirim" uygulamasından yararlanıldığı takdirde, Gümrük İdaresince tespit edilmesinden önce beyan sahibince bildirilmesi durumunda söz konusu cezalar yüzde on nispetinde uygulanmaktadır.

Son olarak, Gümrük Yönetmeliği'nin 53'üncü maddesinin 5'inci fıkrası uyarınca da bu düzeltmelerden yararlanma imkânı bulunmaktadır. Ancak bir sözleşme yok ise ve ithal anında bu düzeltmenin bilinmesi söz konusu değil ise bu fıkra hükmünde de yararlanılabilir. Aksi durumda bu başvurular kendiliğinden bildirim olarak değerlendirilmektedir.

Kaynakça

- KARABAĞ, Utku (2012), Eşyanın Gümrük Kıymeti Uygulaması ve Transfer Fiyatlandırması Karşısındaki Durumunun Değerlendirilmesi, Doktora Tezi, Gazi Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Ankara.
- ÖZTÜRK, İbrahim (2016), İlişkili Firmalar Arasındaki İşlemlerde Gümrük Kıymeti ve Transfer Fiyatlandırması, Gümrük ve Ticaret Dergisi, Sayı:7
- 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu
- 4458 sayılı Gümrük Kanunu
- Gümrük Yönetmeliği

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.