

Transfer Fiyatlandırması ve Gümrük Kıymetinin Tespitine İlişkin Yöntemler

Gürkan Öztürk-(SMMM)

Giriş

5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun sahip olduğu yeniliklerden biri de OECD prensipleri doğrultusunda hazırlanan transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımına ilişkin hükümdür.

Transfer fiyatlandırmasına ilişkin hususlara söz konusu Kanunun yanı sıra bu Kanunun uygulanmasına ilişkin usul ve esasları belirleyen Kurumlar Vergisi Genel Tebliğinde de yer verilmiştir. Ancak gerek KVK'da gerekse söz konusu Tebliğ'de yer alan açıklamalar yüzeysel nitelikte olup, ticari hayatın karmaşık yapısını kavrayacak nitelikte kapsamlı açıklamalar içeren hukuki bir metne ihtiyaç olduğu açıktır.

Öte yandan, transfer fiyatlandırması çerçevesinde ifade bulan ilişkili kişi tanımı ile emsal fiyat, emsal fiyatın belirlenmesine ilişkin yöntemler ve bu yöntemlerin hangi durumlarda ne şekilde uygulanması gerektiğine ilişkin olarak yazılmış ve konuya ilişkin mevcut mevzuat metinlerinin yaptığı açıklamaların ötesinde bilgi ve izahat içeren kapsamlı makaleler bulunmaktadır.

Yazımızın konusunu ise transfer fiyatlandırması ilkelerinin gümrük mevzuatı açısından değerlendirilmesi oluşturmaktadır.

Transfer fiyatlandırması uygulamaları ile gümrük uygulamaları hangi alanlarda kesişmektedir?

KVK'nın 13 üncü maddesinde transfer fiyatlandırmasının kapsamı, mal veya hizmet alım ya da satımı olarak belirtilmiş, hizmet alım ya da satımı ise, alım, satım imalat ve inşaat, kiralama ve kiraya verme, ödünç para alınması ve verilmesi işlemleri ile ikramiye, ücret ve benzeri ödemeleri gerektiren diğer işlemler olarak tanımlanmıştır.

Gümrük mevzuatı ise eşya ile ilgilenmektedir. Gümrük Kanunu'nda eşya, her türlü madde, ürün ve değer olarak tanımlanmaktadır. Dolayısıyla transfer fiyatlandırması ile gümrük uygulamalarının mal alım ve satımında kesiştiğini söylemek mümkündür.

Ancak her mal alım-satımı gümrük mevzuatının konusuna girmemektedir. Çünkü gümrük mevzuatı yalnızca Türkiye Gümrük Bölgesi dışına ya da dışından yapılacak mal sevkıyatlarını kapsamaktadır. Örneğin Almanya'da yerleşik A firmasının Türkiye'de yerleşik B firmasından aldığı bir malı yine Türkiye'de yerleşik C firmasına satması ve bu malların Türkiye Serbest Bölgesi dışına çıkarılmaksızın yurt içinde B'den C'ye teslim edilmesi gümrük mevzuatının konusuna girmemektedir. Dolayısıyla Türkiye Gümrük Bölgesi'nden yurt dışına ya da yurtdışından Türkiye Gümrük Bölgesine gerçekleşen mal alım-satımları ortak nokta olarak dikkate alınmalıdır.

Bununla birlikte transfer fiyatlandırması ile gümrük mevzuatı arasındaki ilişki incelenirken daha dar bir tanımlama yapılması gerekmektedir. Çünkü gümrük mevzuatı uyarınca yurt dışından

Deloitte.

Türkiye Gümrük Bölgesine yapılan her ithalatta ithal edilen eşyanın kıymetinin tespit edilmesi gerekmektedir. transfer fiyatlandırmasında ise yalnızca birbiriyle ilişkili kişiler arasındaki işlemler dikkate alınmaktadır.

Sonuç olarak birbiri ile ilişkili kişiler arasında gerçekleşen ve yurtdışından Türkiye Gümrük Bölgesine ya da Türkiye Gümrük Bölgesinden yurtdışına bir mal hareketi ile sonuçlanan her türlü mal alım-satımı transfer fiyatlandırmasının ve gümrük mevzuatının konusuna girmektedir.

Transfer fiyatlandırması ilke ve uygulamalarının gümrük mevzuatı açısından değerlendirilmesine neden ihtiyaç duyulmaktadır?

Yukarıda da bahsedildiği üzere gerek transfer fiyatlandırması gerekse gümrük mevzuatının ithal eşyasının gümrük kıymetinin tespitine ilişkin hükümleri ticarete konu eşyanın gerçek kıymetini tespit etmeye yöneliktir. Her ikisinde de benzer kavramlar ve yöntemler bulunmaktadır ve aynı konuya ilişkin benzer kavramların aynı anda farklı iki kurum tarafından uygulanması her zaman sorun çıkarma potansiyeline sahiptir.

Gümrük kıymetinin tespiti ile transfer fiyatlandırması arasındaki benzerlikler nelerdir?

Günümüzde gümrük idareleri tarafından tahsil edilen vergilerin tamamına yakını eşyanın kıymeti üzerinden hesaplanmaktadır. Dolayısıyla eşyanın gümrük kıymetinin hangi usul ve esaslar çerçevesinde tespit edileceği önem taşımaktadır.

Uzun yıllar ülkeler kıymet unsurunun tespitine yönelik keyfi uygulamalarda bulunmuşlar ve bunu kendi ekonomilerini korumak için bir silah olarak kullanmışlardır. Ancak bu keyfi uygulamalar nihayetinde uluslararası ticareti ciddi biçimde sekteye uğrattığından kıymet tespitine yönelik adil, objektif ve öngörülebilir kuralların oluşturulmasına ihtiyaç duyulmuştur.

Bu amaçla ve Gümrük Tarifeleri ve Ticaret Genel Anlaşmasının (GATT – General Agreement on Tariffs and Trade) gümrük kıymetinin tespitine ilişkin genel esasları belirleyen 7 nci maddesine dayanarak, kıymet anlaşması olarak da isimlendirilebilecek bir anlaşma hazırlanmış ve imzaya açılmıştır. Günümüzde DTÖ'ye taraf ülkeler gümrük kıymetinin tespitinde söz konusu anlaşma hükümlerini uygulamaktadır. Türkiye söz konusu kıymet anlaşmasını 1988 yılında imzalamış ve anlaşma hükümlerini 1993 yılında uygulamaya başlamıştır.

Yürürlükteki 4458 sayılı Gümrük Kanununda ve Gümrük Yönetmeliğinde yer alan gümrük kıymetinin tespitine ilişkin hükümler söz konusu anlaşmanın çevirisi mertebesinde. Bu nedenle yazımızda gümrük kıymetinin tespitine ilişkin olarak gümrük mevzuatına yapılacak atıfların söz konusu Anlaşmaya yapılmış atıflar olarak değerlendirilmesi mümkündür.

Gümrük Kanununda, gümrük kıymetinin tespitine ilişkin olarak 6 yöntem belirtilmiştir.

Bu yöntemler;

- 1- Satış Bedeli Yöntemi,
- 2- Aynı Eşyanın Satış Bedeli Yöntemi,
- 3- Benzer Eşyanın Satış Bedeli Yöntemi,
- 4- İndirgeme Yöntemi

Deloitte.

- 5- Hesaplanmış Kıymet Yöntemi ve
- 6- Son Yöntem'dir.

Görüldüğü üzere, gümrük kıymetinin tespitine ilişkin olarak da çeşitli yöntemler bulunmakta olup yazımızın ilerleyen bölümlerinde bu yöntemlerin bir çok bakımdan transfer fiyatlandırması yöntemlerine paralellik arz ettiği ortaya konacaktır.

Gümrük kıymetinin tespitine yönelik yöntemler bir çok farklı yazının konusunu oluşturabilecek nitelikte oldukça detaylı ve teknik açıklamalar içermektedir. Biz ise yazımızda bu yöntemleri genel hatları ile açıklayarak transfer fiyatlandırması ile benzerlikleri ortaya koymayı hedeflemekteyiz.

Satış Bedeli Yöntemi

Gümrük Yönetmeliğinde “ithal eşyasının kıymeti eşyanın satış bedelidir” denmektedir. Satış bedeli ise Türkiye’ye ihraç amacı ile yapılan satışta aynı Yönetmeliğin 43 ve 44 üncü maddelerine göre gerekli düzeltmelerin de yapıldığı fiilen ödenen veya ödenecek fiyat olarak tanımlanmıştır.

Satış bedelini, mükellefin gümrük idaresine yaptığı beyan olarak değerlendirmek mümkündür. Esas itibarıyla Kıymet Anlaşması da gümrük kıymetinin satış bedeli yöntemine, yani ithalatçının beyanına göre belirlenmesini amaçlamaktadır. Ülkemizde de, gelişmiş ülke uygulamalarına paralel olarak ithalatların tamamına yakınında eşyanın kıymeti satış bedeli yöntemine göre belirlenmektedir.

Satış bedeli yöntemi çerçevesinde gümrük idaresine yapılacak kıymet beyanının hangi unsurları içermesi gerektiğine ilişkin gümrük mevzuatında çeşitli hükümler yer almaktadır. Ancak bu hususlar bir başka yazının konusunu oluşturabilecek nitelikte olduğundan burada daha fazla detaya girilmemektedir.

Gümrük kıymetinin satış bedeli yöntemine göre belirlenebilmesi için gümrük mevzuatında yer alan şartların karşılanması gerekmektedir. Bunlardan en önemlisi alıcı ile satıcı arasında ilişki bulunmamasıdır. İlişkinin varlığı durumunda ise bu ilişkinin beyan edilen fiyatı etkilemediğinin ispatlanabilmesi gerekmektedir.

Görüldüğü üzere gümrük kıymetinin tespitinde de ilişkili kişi kavramı önem taşımaktadır. Ancak burada dikkatle üzerinde durulması gereken bir husus bulunmaktadır. Gümrük kıymeti herhalükarda yukarıda sıralanan yöntemler kullanılmak suretiyle tespit edilmekte olup, gümrük kıymetinin tespitinde ilişkili kişi kavramı, mükellefin yaptığı beyanın doğrudan gümrük kıymeti olarak kabul edilip edilmeyeceği açısından önem taşımaktadır. Transfer fiyatlandırmasında ise ilişkili kişi kavramı transfer fiyatlandırmasının temelini oluşturmaktadır.

Gümrük mevzuatı uyarınca aşağıdaki durumlarda alıcı ile satıcı arasında ilişki olduğu varsayılmaktadır;

- 1- Birbirlerinin memuru veya idarecileri olmaları,
- 2- Birbirlerinin yasal ortakları olmaları,
- 3- İşçi ve işveren ilişkisi içinde bulunmaları,

Deloitte.

- 4- Her iki firmanın oy hakkı veren hisse senedi veya sermaye paylarının en az %5'i doğrudan veya dolaylı olarak aynı kişilere ait veya bu kişilerin kontrolü altında veya elinde bulunması,
- 5- Birinin diğerini dolaylı veya dolaysız olarak kontrol etmesi,
- 6- Her ikisinin de doğrudan veya dolaylı olarak bir üçüncü kişi tarafından kontrol edilmesi,
- 7- Her ikisinin birlikte, bir üçüncü kişiyi doğrudan veya dolaylı olarak kontrol etmesi,
- 8- Aynı ailenin üyeleri olmaları.
- 9- Tek acente, tek distribütör veya tek bayii olarak birbiri ile iş ilişkisi içinde bulunan kişilerin yukarıdaki kıstaslara uymaları.

Görüldüğü üzere gümrük mevzuatında da, Kurumlar ve Gelir Vergisi Kanunu'ndakine paralel bir ilişkili kişi tanımı yer almaktadır.

Alıcı ile satıcı arasında ilişki bulunması halinde mükellef tarafından yapılan kıymet beyanı gümrük idaresi tarafından sorgulanmaktadır. Peki gümrük idaresi tarafından alıcı ile satıcı arasında ilişki bulunması nedeniyle ya da gümrük mevzuatında yer alan başka bir nedenle eşyanın kıymetinin satış bedeli yöntemine göre yani ithalatçının beyanına göre tespit edilemeyeceğine karar verildiği takdirde ithal eşyasının gümrük kıymeti nasıl belirlenmektedir?

İthal eşyasının gümrük kıymetinin satış bedeli yöntemine göre belirlenmesine imkan olmadığı durumlarda, söz konusu eşyanın gümrük kıymeti 2 nci yöntem olan aynı eşyanın satış bedeli yöntemine göre belirlenmektedir.

Aynı Eşyanın Satış Bedeli Yöntemi

Satış bedeli yöntemine göre belirlenemeyen ithal eşyasının gümrük kıymeti Türkiye'ye ihraç amacıyla satılarak kıymeti belirlenecek eşya ile aynı veya yakın bir tarihte ihraç edilen aynı eşyanın satış bedeline göre belirlenmektedir.

Aynı eşya fiziksel özellik, kalite ve tanındığı özellikleri dahil olmak üzere her hususta aynı olan ve aynı ülkede üretilmiş eşyayı ifade etmektedir. Ayrıca bu yöntemle göre gümrük kıymeti belirlenirken, kıymeti belirlenecek eşya ile aynı ticari düzey ve yaklaşık aynı miktarda satılan aynı eşyanın satış bedeli esas alınmaktadır.

Görüldüğü üzere aynı eşya kavramı oldukça dar bir tanımlamadır. Bu nedenle bir çok durumda aynı eşya bulmak mümkün olamamaktadır.

İthal eşyasının gümrük kıymetinin aynı eşyanın satış bedeline göre de belirlenememesi durumunda, benzer eşyanın satış bedeli yöntemine geçilmektedir.

Benzer Eşyanın Satış Bedeli Yöntemi

Söz konusu Anlaşma, gümrük kıymetinin tespitinde hangi yöntemlerin kullanılacağını net bir biçimde ortaya koymuştur.

Eşyanın gümrük kıymetinin satış bedeli yöntemine ya da aynı eşyanın satış bedeli yöntemine göre belirlenemediği durumlarda benzer eşyanın satış bedeli yöntemine geçilmektedir.

Gümrük mevzuatında benzer eşya, her hususta aynı olmamakla birlikte aynı işlevi görmelerini ve ticari olarak birbirlerini ikame edebilmelerini mümkün kılan, benzer özellik ve benzer unsurları bulunan ve aynı ülkede üretilmiş olan eşya (eşyanın kalitesi, tanındığı özellikleri, bir ticari markasının bulunması, eşyanın benzerliğinin belirlenmesinde göz önüne alınacak faktörler arasında yer alır) olarak tanımlanmıştır.

Gümrük idaresi, mükellef tarafından ithal edilmek istenen eşyaya “benzer eşya” bulunduğu takdirde, söz konusu eşyanın gümrük kıymetini söz konusu benzer eşyanın gümrük kıymetine göre tespit etmektedir.

Görüldüğü üzere, gümrük kıymetinin tespitinde kullanılan satış bedeli yöntemi, aynı eşyanın satış bedeli yöntemi ve benzer eşyanın satış bedeli yöntemi, transfer fiyatlandırması yöntemlerinden karşılaştırılabilir fiyat yöntemi ile önemli benzerlikler taşımaktadır. Her üçünde de beyan edilen fiyat, ilişkili olmayan kişilerin birbirleriyle yaptıkları alışverişte (dış ticaret) oluşan fiyatla sınırlanmaktadır.

İndirgeme Yöntemi

Yukarıda yer verilen üç yöntemle de eşyanın gümrük kıymetinin tespit edilmesi mümkün olamazsa, bu durumda dördüncü yöntem olan indirgeme yöntemine geçilmektedir.

İndirgeme yönteminde, kıymeti belirlenecek eşya ya da aynı veya benzer eşya, Türkiye’de ithal edildiği hal ve durumda satılmışsa, bu yöntemle göre ithal eşyasının gümrük kıymetinin belirlenmesinde, bu eşyanın ya da aynı veya benzer eşyanın ithalatçı tarafından yurt içinde müstakil kişilere aynı veya yakın bir tarihte yapılan en büyük miktardaki satışına ait birim fiyat esas alınır ve bu birim fiyattan,

- Türkiye’ye ithal edilen, ithal eşyası ile aynı sınıf veya cins eşyanın satışında normal olarak ödenen veya ödenmesi kararlaştırılan komisyon veya kar ve genel giderler için yapılması mutlak olan ilaveler.
- Türkiye sınırları içinde gerçekleşen mutlak nakliye ve sigorta giderleri ile bunlarla ilgili diğer giderler.
- Eşyanın ithali veya satışı nedeniyle Türkiye’de ödenecek gümrük vergileri ile diğer dahili vergiler.

düşülür ve bu şekilde bir kıymete ulaşılmaya çalışılır.

İthal eşyasının kıymetinin tespitinde kullanılan indirgeme yöntemi transfer fiyatlamasındaki yeniden satış yöntemine büyük benzerlik göstermektedir.

İndirgeme yöntemine göre eşyanın kıymetinin tespit edilmesi mümkün olmuyorsa, bu durumda ithal eşyasının kıymetini belirlemek üzere hesaplanmış kıymet yöntemine geçilir. Gümrük mevzuatı uyarınca, kıymet tespitine ilişkin yukarıda sayılan altı yöntemin hiyerarşik bir biçimde uygulanması gerekmektedir. Diğer bir anlatımla ithal eşyasının gümrük kıymeti bir üstteki yöntemle göre belirlenebildiği sürece bir alttaki yöntemle geçilemez. Bunun bir istisnası olarak;

Deloitte.

ithalatçının talebi halinde indirgeme yönteminden önce hesaplanmış kıymet yönteminin uygulanması mümkündür.

Hesaplanmış Kıymet Yöntemi

Hesaplanmış kıymet yönteminde, indirgeme yönteminin aksine, ithal eşyasının ihraç ülkesindeki üretim maliyetinden, söz konusu eşyanın ithal ülkesine (Türkiye) varışına kadar yapılması doğal olan masraflar dikkate alınır ve bu şekilde bir kıymete ulaşılmaya çalışılır.

Hesaplanmış kıymet yönteminde, ithal eşyasının kıymetinin belirlenirken aşağıda yer alan unsurlar dikkate alınmaktadır:

- İthal eşyasının üretiminde kullanılan malzeme ve yapılan imalat veya diğer imal işlemlerinin bedel veya kıymetleri,
- Türkiye'ye ihraç edilmek üzere ihraç ülkesindeki üreticiler tarafından üretilen, kıymeti belirlenecek eşya ile aynı sınıf veya cins eşyanın satışında mutata olan kar ve genel giderlere eşit bir tutar,
- İthal eşyasının giriş liman ve mahalline kadar nakliyesi ile ilgili olarak yapılan yükleme, boşaltma, elleçleme giderleri ile nakliye ve sigorta giderleri.

Hesaplanmış kıymet yönteminde ithalatçının, söz konusu eşyanın ihraç ülkesindeki üretim maliyetine ve üretim sonrası maliyetlere ilişkin gerekli bilgi ve belgeleri gümrük idaresine ibraz etmesi ve bu bilgi ve belgelerin doğruluğunu ispata hazır olduğunu üretici ülke makamlarından alacağı belge ile tevsik etmesi gerekmektedir.

Hesaplanmış kıymet yöntemi ile de transfer fiyatlandırmasında kullanılan maliyet artı yöntemi büyük benzerlikler göstermektedir.

İthal eşyasının kıymeti beş yöntemle göre de belirlenemezse “son yöntem” olarak adlandırılan kıymet tespit yöntemine geçilmektedir.

Son Yöntem

Aslında “son yöntem”in bir yöntem olarak değerlendirilmesi pek mümkün değildir. Esas itibarıyla ilk beş yöntemle göre belirlenemeyen ithal eşyasının kıymetinin belirlenebilmesine yönelik esnek bir ortam oluşturulmakta bununla birlikte çizilen sınırlarla gümrük idaresinin keyfi uygulamalara gitmesi önlenmeye çalışılmaktadır.

Şöyle ki; yukarıda sayılan beş yöntemle göre belirlenemeyen ithal eşyasının kıymeti, GATT'ın VII nci Maddesinin Uygulanmasına İlişkin Anlaşmanın ve GATT'ın VII nci maddesinin esaslarına ve gümrük mevzuatında yer alan genel hükümlerine uygun yöntemlerle ve Türkiye'de mevcut veriler esas alınarak belirlenecektir.

Ancak son yöntemle göre kıymet tespit edilirken hiçbir şekilde Türkiye'de üretilen eşyanın Türkiye içindeki satış fiyatı, gümrük idaresinin iki alternatif kıymetten yüksek olanını kabul etmesini öngören bir sistem, eşyanın ihraç ülkesindeki iç piyasa fiyatı, aynı veya benzer eşyanın hesaplanmış kıymet yöntemi hükümlerine göre belirlenen kıymeti dışındaki maliyet bedeli,

Deloitte.

Türkiye’den başka bir ülkeye ihraç edilmek üzere satılmış eşyanın fiyatı, asgari gümrük kıymetleri ve keyfi veya fiktif kıymetler dikkate alınamayacaktır.

Ortaya çıkması muhtemel sorunlar nelerdir?

Transfer fiyatlandırmasının uluslararası uygulaması yeni değildir ve bu çerçevede transfer fiyatlandırması kuralları uzun zamandır yürürlükte olan ülke deneyimleri incelendiğinde vergi idaresi ile gümrük idaresi arasında birtakım uyumsuzlukların yaşandığı görülmektedir.

Vergi ve Gümrük İdareleri Arasındaki Uyumsuzluğun Nedeni

Genelden farklı olarak, transfer fiyatlandırması konusunda ortaya çıkan problemlerin kurum taassubu olarak adlandırılan ve her bürokratik yapının kendi egemenlik alanından taviz vermeme adına yürüttüğü inatçı tutumdan kaynaklanmadığı görülmektedir. Eğer böyle olsaydı yaşanan problemleri çözmek daha kolay olabilirdi. Oysa yaşanan sorunların temel nedeni vergi idaresi ile gümrük idaresinin farklı noktalara odaklanmasından kaynaklanmaktadır.

Vergi idaresi doğrudan vergileri hedeflemekte ve transfer fiyatlandırması ilkeleri ile doğrudan vergilerin matrahındaki erozyonu önlemeye çalışmaktadır. Diğer bir ifadeyle uluslararası ticarete konu olan malların olduğundan yüksek fiyata ithal ya da olduğundan yüksek fiyata ihraç edilmesini engellemeye çalışmaktadır.

Gümrük idaresi ise dolaylı vergileri hedeflemektedir. Bu nedenle de ithalatta vergi matrahının en önemli unsuru olan ithal eşyasının gümrük kıymetinin olduğundan düşük beyan edilmemesi için çaba göstermektedir. Dolayısıyla da gümrük idaresi ithalattaki düşük kıymet beyanlarının üzerine gitmekte, yüksek kıymet beyanları ise çok istisnai durumlar dışında sorgulanmamaktadır.

Uluslararası uygulamada, mükelleflerin transfer fiyatlaması kuralları çerçevesinde belirledikleri fiyatlarla gümrük idaresine yaptıkları kıymet beyanlarının gümrük idaresi tarafından eleştiri konusu edildiği bir çok durumla karşılaşmıştır. Hatta bir çok ülkede, mükelleflerin vergi idaresi ile imzaladıkları “ön fiyat anlaşmaları” çerçevesinde belirledikleri fiyatların gümrük idaresi tarafından kabul edilmediği durumlarla karşılaşmaktadır..

Kanada’da, gümrük ve vergi idaresi aynı idari birimin altında faaliyet gösteriyor olmasına rağmen, Kanada Gümrük İdaresi yayımladığı sirkülerde, gümrük kıymetinin tespitinde, gümrük kıymetinin tespitine ilişkin yöntemlerle uyuşmadığı sürece ön fiyat anlaşmalarının dikkate alınmayacağını duyurmuştur.

ABD’de ise, ABD Gümrük İdaresi (Customs and Border Protection) uzun süre Kanada Gümrük İdaresi’nin yukarıda açıklanan tutumuna paralel bir tutum sergilemiş fakat son zamanlarda bu katı tutumunu değiştirerek, gümrük idaresi yetkililerinin de görüşmelerine katıldığı ön fiyat anlaşmalarını kabul edeceğini ilan etmiştir.

Yukarıda açıklanan ve transfer fiyatlaması kurallarının uygulandığı her ülkede yaşanan ve yaşanmaya devam eden bu sorunların yanı sıra ülkemizdeki mevzuattan ve gümrük idaresinin tutumundan kaynaklanan bize özgü başkaca sorunların da yaşanacağı düşünülmektedir.

Türkiye 'de yaşanması muhtemel problemler

Gümrük mevzuatı uyarınca, kanunen ödenmemeleri gerektiği halde ödenmiş olduğu belirlenen gümrük vergilerinin 3 yıl içinde ilgilinin gümrük idaresine müracaatı üzerine geri verilmesi mümkündür. Ancak Gümrük Kanunu'nda geri verme, beyannamenin iptal edilmesi, beyannamenin tescilli tarihi itibarıyla, kusurlu veya ithallerine esas teşkil eden sözleşme hükümlerine aykırı olması nedeniyle ithalatçı tarafından kabul edilmemesi ya da Türkiye'nin taraf olduğu uluslararası anlaşma hükümleri çerçevesinde, Bakanlar Kurulu tarafından belirlenecek hallerde gerçekleştirilmektedir.

Diğer bir ifadeyle, ithalatçının, hata ile, olması gerekenden yüksek kıymet beyanında bulunduğunu sonradan fark etmesi durumunda, gümrük idaresine başvurarak ilgili beyanname düzeltme talep etmesi ve fazla ödediği vergileri geri istemesi mümkün değildir.

Tersi bir örnek olarak, mükellefin, ithal ettiği eşyaya ilişkin kıymetin olması gerekenden düşük beyan edildiğini fark etmesi durumunda ise söz konusu mükellefin gümrük idaresine başvurarak ek beyanda bulunması mümkündür (zorunludur). Ne var ki, Gümrük Müsteşarlığı'nın 2004/26 sayılı Genelgesi uyarınca bu tip bir başvuru olması halinde, beyanname değişikliğe gidilmeden ek beyana ilişkin olarak ek tahakkuk yapılmakta, ayrıca söz konusu mükellefe beyanname başına 185 YTL usulsüzlük cezası uygulanmaktadır.

Her iki durumun da fiyatlarını transfer fiyatlandırması ilkeleri doğrultusunda oluşturan firmalar açısından sıkıntı yaratacağı ortadadır. Fiyatlarını transfer fiyatlandırması esaslarına göre belirleyen bir firmanın bu belirlediği fiyat üzerinden yıl boyunca binlerce ithalat yaptığını ve yıl sonuna doğru, transfer fiyatının belirlenmesinde bir hata yapıldığının farkına varıldığını varsayalım. Eğer söz konusu hata sonucu olması gerekenden yüksek bir transfer fiyatı belirlendiyse, yıl boyunca fazladan ödenmiş olan gümrük vergilerini geri almak mümkün olmayacaktır, öte yandan olması gerekenden düşük bir transfer fiyatı belirlenmişse bu durumda gümrük idaresi aradaki farka ilişkin gümrük vergilerini tahsil edecek ve buna ilave olarak bir de beyanname başına 185 YTL usulsüzlük cezası uygulayacaktır.

Sonuç

Gümrük kıymetinin tespitine ilişkin yöntemler ile transfer fiyatlandırması kuralları önemli benzerlikler içermektedir ve bu anlamda gümrük idaresinin uzun yıllardır transfer fiyatlandırması kurallarını uyguladığını söylemek yanlış olmayacaktır. Ancak transfer fiyatlandırması kurallarının vergi idaresi tarafından da uygulanmaya başlanmasıyla birlikte bir çok ülkede yaşanan benzer problemlerin Türkiye'de de yaşanacağı düşünülmektedir.

Gümrük kıymetinin tespitine ilişkin yöntemlerle, transfer fiyatlandırması yöntemlerinin uygulamada birbiri ile çelişen sonuçlar ortaya çıkarmasının önüne geçilebilmesi için neler yapılabileceğine ilişkin olarak Nisan 2006'da Dünya Gümrük Örgütü ile OECD tarafından ortak bir konferans düzenlenmiştir. Bu konferansın ikincisi ise Mayıs 2007'de düzenlenecektir.

Söz konusu konferanslar neticesinde konunun doğrudan çözüme kavuşturulacağını ummak fazla iyimserlik olacaktır, ancak gerek vergi idaremizin, gerekse gümrük idaremizin yetkililerinin söz

Deloitte.

konusu konferanslara katılım sağladığı bilinmektedir. Dolayısıyla bu konferansta görüşülen konuların yetkililerce dikkate alınarak ülkemizde esnek bir uygulamanın tesis edilmesi uygulamada sıkıntılarla karşılaşılması açısından önemli bir adım olacaktır.

Yukarıda yer verilen sorun daha önce de belirtildiği üzere transfer fiyatlaması kurallarının uygulandığı tüm ülkelerde yaşanmakta ve temelinde gümrük idaresi ile vergi idaresinin farklı noktalara odaklanmasından kaynaklanmaktadır. Oysa ülkemizde, önceki bölümlerde de değinildiği üzere mevzuattan ya da tamamen gümrük idaresinin tutumundan kaynaklanan çözümü basit Türkiye'ye özgü başka sorunlar da bulunmaktadır ve sağlıklı bir uygulamanın hayata geçirilebilmesi için bu sorunların yetkililerce ivedilikle çözüme kavuşturulması gerekmektedir.