

**T.C.
GAZİ ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
MALİYE ANABİLİM DALI**

**EŞYANIN GÜMRÜK KIYMETİ UYGULAMASI VE TRANSFER
FİYATLANDIRMASI KARŞISINDAKİ DURUMUNUN
DEĞERLENDİRİLMESİ**

DOKTORA TEZİ

**Hazırlayan
Utku KARABAĞ**

**Tez Danışmanı
Prof. Dr. Nevzat SAYGILIOĞLU**

Ankara – 2012

**T.C.
GAZİ ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
MALİYE ANABİLİM DALI**

**EŞYANIN GÜMRÜK KIYMETİ UYGULAMASI VE TRANSFER
FİYATLANDIRMASI KARŞISINDAKİ DURUMUNUN
DEĞERLENDİRİLMESİ**

DOKTORA TEZİ

**Hazırlayan
Utku KARABAĞ**

**Tez Danışmanı
Prof. Dr. Nevzat SAYGILIOĞLU**

Ankara – 2012

ONAY

Utku KARABAĞ tarafından hazırlanan "Eşyanın Gümrük Kıymeti Uygulaması ve Transfer fiyatlandırması Karşısındaki Durumunun Değerlendirilmesi" başlıklı bu çalışma, 30/11/2012 tarihinde yapılan savunma sınavı sonucunda (oybirliği/oyçokluğu) ile başarılı bulunarak jürimiz tarafından Maliye Anabilim dalında Doktora tezi olarak kabul edilmiştir.

Prof. Dr. Nevzat SAYGILIOĞLU (Başkan)

.....

Prof. Dr. T. Murat ÖZDEN

.....

Prof. Dr. Nurettin BİLİCİ

.....

Doç. Dr. Saygın EYÜPGİLLER

.....

Doç. Dr. Selda AYDIN

.....

ÖNSÖZ

Gümrük ve vergi idarelerinin ithal eşyasının gümrük kıymetinin belirlenmesi noktasındaki görüş farklılıklarının, gerek ithalde alınan vergisel yükümlülükleri gerekse yurt içinde işletmelerin ticari kazançları üzerinden ödemeleri gereken vergi miktarını ve buna esas teşkil eden vergi matrahını etkilediği bilinen bir gerçektir ve dünyanın çeşitli ülkelerinde, idareler arasındaki söz konusu görüş ayrılıkları mükellefler açısından ciddi sorunlara neden olabilmektedir.

Gümrük mevzuatı açısından, transfer fiyatlandırması müessesinin temel rolü, dış ticaret işlemlerine konu olan mal hareketlerinde, alıcı ve satıcı konumunda olan gerçek ve tüzel kişiler arasındaki ilişkinin, eşyanın gümrük kıymetine esas olan değerine yaptığı etki çerçevesinde gerçekleşmekte ve temel amaç uluslararası ticarete konu ithal eşyasının gümrük kıymetinin objektif kriterler çerçevesinde doğru bir biçimde ortaya konmasıdır.

Dolayısıyla, dış ticaret işlemlerine konu eşyanın gümrük kıymeti; hangi ölçüde objektiflik ve hakkaniyet sınırları içerisinde tespit edilebilirse, gümrük vergisine esas matrahı oluşturan söz konusu kıymet üzerinden de o denli doğru ve eksiksiz bir vergilendirme yapılabilecektir.

Vergi idaresi açısından ise durum bundan pek de farklı değildir. Söz konusu idare açısından amaç, ilişkili kişiler arasındaki ithalat işlemlerinde, ilişkinin varlığının, eşyanın gümrük kıymetine esas olacak fiyatı etkilememesi ve transfer fiyatlandırması yöntemleri çerçevesinde, ilişkili kişiler arasındaki ithalat işlemlerinde eşya bedelinin emsal bedel prensibi çerçevesinde tespit edilmesidir.

Ancak, durum böyle olmakla birlikte, ithal eşyasının gümrük kıymet bedelinin gümrük mevzuatındaki yöntemler çerçevesinde transfer fiyatlandırmasına nazaran yüksek belirlenmesi halinde ithalat üzerinden alınan vergi tutarı artacak buna karşın ithalatçı kurum açısından, kurum

stoklarına alınan malın maliyeti yükselecektir. Bu durum bir taraftan gümrük idaresi tarafından tahsil edilen gümrük vergisi tutarının artmasına neden olurken, yurt içerisinde kurumlar vergisi açısından matrah aşınmasına neden olabilecektir. Emsaline nazaran daha yüksek bir maliyet ile ithal edilen ürünün satılması halinde satılan ticari mal maliyetinde artış olacağından bu durum kurumun ticari kazancında bir azalmaya neden olabilecek ve kurumun ilgili dönem safi kârında dolayısıyla vergi matrahında bir azalma söz konusu olabilecektir.

Yukarıdaki açıklamalar dahilinde ana çerçevesi çizilen tez çalışmasında, ithalat işlemlerinde eşyanın gümrük kıymetinin belirlenmesi noktasında gümrük ve vergi idareleri arasındaki bahsi geçen temel farklılık, çalışmasının dayandığı ana noktayı ve çalışmanın konusunu, söz konusu farklılıkların nedenlerinin ortaya konması ve bu farklılıkların mükellefler adına tahakkuk edecek vergiler üzerinde yaratacağı etkiler ve idareler arasında, eşyanın kıymet takdiri konusunda var olan farklı bakış açılarının yaratacağı olumsuz etkilerin minimize edilmesine yönelik çözüm önerileri ise çalışmanın omurgasını ve amacını teşkil etmektedir.

İÇİNDEKİLER

ÖNSÖZ	i
İÇİNDEKİLER.....	iii
TABLolar LİSTESİ.....	ix
ŞEKİLLER LİSTESİ.....	x
KISALTMALAR	xi
GİRİŞ	1

BİRİNCİ BÖLÜM

TRANSFER FİYATLANDIRMASI KAVRAMININ TEORİK TEMELLERİ, ULUSLARARASI TRANSFER FİYATLANDIRMASI UYGULAMALARI VE TÜRKİYE İLE BAZI AB ÜLKELERİ ÖRNEĞİ

A. Transfer Fiyatlandırması Kavramı	6
1. Serbest Piyasa Koşulları İçerisinde Oluşan Fiyat	7
2. Taraflar Arasındaki Pazarlık Sonucu Belirlenen Fiyat.....	7
3. Maliyet Bedelinin Esas Alınması Yolu İle Belirlenen Fiyat	8
B. Transfer Fiyatlandırmasının Önemi	9
C. Transfer Fiyatlandırması Uygulamasının Gelişimi.....	10
D. Transfer Fiyatlandırması Mekanizmasının İşleyiş Süreci	13
E. Transfer Fiyatlandırmasının Amaçları	17
1. Vergi ile İlgili Amaçlar	18
2. Uluslararası Amaçlar	20
a) Rekabet Gücü Yaratma.....	20
b) Fonları Bir Yerde Toplama	20
c) Beklenen Döviz Kuru Değişimlerinden Yararlanma.....	21
II. ULUSLARARASI TRANSFER FİYATLANDIRMASI UYGULAMALARI	23
A. OECD Transfer Fiyatlandırması Düzenlemeleri	23
1. Transfer Fiyatlandırmasına İlişkin Çalışmalar.....	23
2. Çok Uluslu Şirketler ve Vergi İdareleri İçin Transfer Fiyatlandırması Rehberi ile İlgili Genel Açıklamalar	24
a) Temel Esaslar	24

(1) Emsal Bedel İlkesi	24
(2) İlişkili Kişi Kavramı	25
b. OECD Rehberinde Yer Alan Transfer Fiyatlandırması Yöntemleri	26
(1) Geleneksel İşlem Yöntemleri	26
i) Karşılaştırmalı Kontrol Dışı İşlem Yöntemi.....	26
ii) Yeniden Satış Fiyatı Yöntemi.....	27
iii) Maliyet Artı Yöntemi	28
(2) İşlemsel Kâr Yöntemleri.....	29
i) Kâr Bölüşüm Yöntemi	29
ii) İşlemsel Net Kâr Marjı Yöntemi.....	30
(3) Global Bölüşüm Formülü	30
B. Transfer Fiyatlandırması Uygulamalarında Dikkat Edilmesi Gereken Noktalar.....	33
1. Doğru Emsal Bedel Tespit Etmenin Önemi	33
2. Transfer Fiyatlandırması Yöntem Seçiminde Şartlı Serbestlik.....	36
3. Belgelemeye İlişkin Kurallar Konusunda Yaklaşım.....	36
4. İşlemlerde Gümrük Değerlerinin Dikkate Alınmasının Önemi.....	37
5. Karşılıklı Düzeltmeler.....	37
III. TRANSFER FİYATLANDIRMASI YOLU İLE ÖRTÜLÜ KAZANÇ	38
IV. BAZI AB ÜYESİ ÜLKELERDE TRANSFER FİYATLANDIRMASI UYGULAMALARI.....	43
A. Avrupa Birliği Transfer Fiyatlandırması Sistemi.....	43
B. Bazı Avrupa Birliği Ülkelerinde Transfer Fiyatlandırması Uygulamaları	45
1. Fransa	45
2. Almanya	46
3. İtalya.....	47
C. Avrupa Birliği Transfer Fiyatlandırması Sorunlarının Çözümüne Yönelik Bir Müessese “Tahkim Anlaşması”	50
1. Tahkim Kavramı İle İlgili Genel Açıklamalar	50

a) Tahkim Kavramı	50
b) Tahkim Türleri	51
2. Avrupa Birliği Tahkim Süreci	51
a) Tahkim Sürecinin Tarihsel Gelişimi	51
b) Tahkim Sözleşmesinin Uygulanması Sırasında Esas Alınan Temel Prensipler	53
c) Tahkim Sözleşmesinin İşleyiş Süreci	54
(1) Karşılıklı Anlaşma Aşaması	54
(2) Karşılıklı Yardım Aşaması	55
(3) Danışma Komisyonu Aşaması	55
(4) Yetkili Makamlarca Karar Verme Aşaması	56
3. Transfer Fiyatlandırması İşlemleri Açısından Tahkim Müessesesinin Rolü	57

İKİNCİ BÖLÜM

GÜMRÜK MEVZUATI AÇISINDAN EŞYANIN GÜMRÜK KIYMETİ

KAVRAMI VE TESPİT YÖNTEMLERİ

I. EŞYANIN GÜMRÜK KIYMETİ KAVRAMI.....	60
II. EŞYANIN GÜMRÜK KIYMETİNİN TESPİT YÖNTEMLERİ	62
A. Satış Bedeli Yöntemine Göre Eşyanın Gümrük Kıymeti.....	63
B. Aynı Eşyanın Satış Bedeli Yöntemine Göre Eşyanın Gümrük Kıymeti	75
C. Benzer Eşyanın Satış Bedeli Yöntemi Göre Eşyanın Gümrük Kıymeti	79
D. İndirgeme Yöntemine Göre Eşyanın Gümrük Kıymeti.....	81
E. Hesaplanmış Kıymet Yöntemine Göre Eşyanın Gümrük Kıymeti.....	84
F. Son Yöntem Uyarınca Eşyanın Gümrük Kıymetinin Tespiti.....	86
III. TRANSFER FİYATLANDIRMASI VE GÜMRÜK UYGULAMALARININ KESİŞME NOKTASI.....	87
IV. TRANSFER FİYATLANDIRMASI YOLU İLE ÖRTÜLÜ KAZANÇ DAĞITIMI MÜESSESİ İÇERİSİNDE YER ALAN BAZI UNSURLARIN GÜMRÜK MEVZUATI AÇISINDAN DEĞERLENDİRİLMESİ.....	89
A. İlişkili Kişi Kavramının Değerlendirilmesi	89

B. Emsal Bedel İlkesinin Değerlendirilmesi.....	94
V. İTHALAT İŞLEMLERİNDE ÖRTÜLÜ KAZANÇ OLGUSUNA BİR ÖRNEK	
.....	96

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

EŞYANIN GÜMRÜK KIYMETİ İLE TRANSFER FİYATININ GÜMRÜK VE VERGİ İDARELERİ AÇISINDAN FARKLI TESPİT EDİLMESİNİN NEDENLERİ VE BAKIŞ AÇISI FARKLILIĞININ VERGİ MATRAHLARI ÜZERİNDEKİ ETKİSİNİN İNCELENMESİ

I. EŞYANIN GÜMRÜK KIYMETİNİN VE TRANSFER FİYATININ BİRBİRİNDEN FARKLI OLMASINA NEDEN OLAN ETKENLER.....	100
A. Eşyanın Gümrük Kıymetinin Tespitinde Kullanılan Yöntemlerin Analizi	
.....	100
B. Gümrük Kıymeti Tek Bir Bedeli Esas Alırken Transfer Fiyatlandırması Uygulamasının Kıymet Değeri Olarak Bir Fiyat Aralığı Belirlenmesine İmkan Tanıması.....	108
C. Eşyanın Kıymet Tespitinde Farklı Tarihlerin Esas Alınması.....	110
D. Maliyet Bedeli Esasının Gümrük ve Vergi Mevzuatı Açısından Farklı Düzenlenmesi.....	110
II. GÜMRÜK VE VERGİ İDARESİNİN İTHAL EŞYASININ GÜMRÜK KIYMETİNİ BELİRLEME NOKTASINDAKİ BAKIŞ AÇISI FARKLILIĞI VE BU FARKLILIĞIN VERGİ MATRAHLARI ÜZERİNDEKİ ETKİLERİ.....	113
A. Gümrük ve Vergi İdaresi Arasındaki Bakış Açısı Farklılığı	113
B. İthal Eşyasının Gümrük Kıymeti Değişikliklerinin Bazı Vergi Matrahları Üzerinde Yaratacağı Etkiler.....	119
1. Kurumlar Vergisi Üzerindeki Etkiler	119
2. Diğer Vergiler Üzerindeki Etkiler.....	123
a) Bazı Vergi Kanunlarında İthalat İşlemlerine İlişkin Yasal Düzenlemeler	123
(1) Gümrük Vergisinin Hesaplanmasına İlişkin Yasal Düzenlemeler.....	124

(2) ÖTV Kanunu'nda İthalat İşlemlerine İlişkin Düzenlemeler	125
(3) KDV Kanunu'nda İthalat İşlemlerine İlişkin Düzenlemeler	126
b) Hazine Zararı Kavramı ve Ölçümü	130
C. Eşyanın Gümrük Kıymetinin Belirlenmesinde Vergi Matrahlarının Aşınmasına Neden Olabilecek Diğer Etkenler	136
1. İskontolar ve Credit Note Uygulaması	136
2. Royalti ve Lisans Ödemelerinin Eşyanın Kıymet Bedelini Üzerinde Yarattığı Etkiler	141

DÖRDÜNCÜ BÖLÜM

GÜMRÜK VE VERGİ İDARESİ AÇISINDAN EŞYANIN GÜMRÜK KİYMETİNİN TESPİTİ NOKTASINDA OLUŞABİLECEK FARKLILIKLARIN AZALTILMASINA YÖNELİK ÇÖZÜM ÖNERİLERİ

I. TRANSFER FİYATLANDIRMASI İHTİLAFLARININ ÖNLENMESİNE YÖNELİK BAZI YAKLAŞIMLAR	149
A. Uyumluluk Düzenlemeleri	149
1. İnceleme Usulleri	150
2. İspat Yükümlülüğü	150
3. Cezalar	151
B. Eş Zamanlı Vergi İncelemeleri	151
C. Güvenli Sığınaklar	152
II. EŞYANIN KİYMET TAKDİRİ KONUSUNDAKİ FARKLILIKLARIN AZALTILMASINA YÖNELİK ÇÖZÜM ÖNERİLERİ	152
A. Uyumlaştırma (Harmonizasyon)	152
B. Peşin Fiyat Anlaşmaları	157
C. Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmaları	162
D. Gümrük ve Vergi İdaresi Tarafından Ortak Bir Kıymet Veri Bankası Oluşturulması	164

E. İthalat İşlemlerinin İncelenmesi Sürecinde Ortak Denetim Ekipleri Kurulması	166
F. Gümrük ve Vergi İdareleri Açısından Toplam Hazine Zararının Dikkate Alınması	167
G. En İyi Yöntem Kuralının Gümrük Mevzuatı ve Vergi Mevzuatı Açısından Uygulamaya Konulması	167
H. Gümrükte Uzlaşma Müessesesinin Vergi Mevzuatı ile Uyumlaştırılması	169
I. Yatırım Teşvik Belgesi Kapsamında İthalat Yapılması	171
SONUÇ	173
KAYNAKÇA	183
EKLER.....	196
EK – 1	196
ÖZET	198
ABSTRACT	200

TABLolar LİSTESİ

Tablo 1: Transfer Fiyatlandırması Uygulama Süreci.....	16
Tablo 2: Transfer Fiyatlandırması Uygulama Süreci (Vergi Yükünün Düşürülmesi).....	17
Tablo 3: Çok Uluslu Şirketlerin Uluslararası Manipulasyon Yapma Nedenleri.....	22
Tablo 4: Aynı Eşyanın Satış Bedeli Yöntemine Göre Eşya Kıymetinin Tespiti	78
Tablo 5: Benzer Eşyanın Satış Bedeli Yöntemine Göre Eşya Kıymetinin Tespiti	81
Tablo 6: İndirgeme Yöntemine Göre Eşyanın Kıymetinin Tespiti	83
Tablo 7: Eşyanın Kıymet Tespitinde Vergi İdaresi ve Gümrük İdaresinin Birbiri İle Benzerlik Taşıyan Kıymet Tespit Yöntemleri.....	101
Tablo 8: İthalat İşleminde Yüksek Kıymet Beyanının Vergi Gelirleri Üzerindeki Etkisi	135
Tablo 9: Vergi İdaresi ve Gümrük İdaresinin Eşyanın Gümrük Kıymetinin Tespiti Noktasındaki Bakış Açısı Farklılıkları.....	147

ŞEKİLLER LİSTESİ

Şekil 1: 1 Seri No'lu Transfer Fiyatlandırması Yolu İle Örtülü Kazanç 90

KISALTMALAR

a.g.e.	: Adı Geçen Eser
a.g.m.	: Adı Geçen Makale
a.g.t	: Adı Geçen Tez
a.g.s	: Adı Geçen Sunum
AB	: Avrupa Birliği
ABD	: Amerika Birleşik Devletleri
APA	: Peşin Fiyat Anlaşmaları (Advanced Price Agreements)
CIF	: Mal Bedeli, Sigorta ve Navlun (Cost, Insurance & Freight)
D.G.Ö	: Dünya Gümrük Örgütü
D.T.Ö	: Dünya Ticaret Örgütü
JIT	: Tam Zamanında Üreti- (Just in Time)
GATT	: Gümrük Tarifeleri ve Ticaret Genel Anlaşması (General Agreement on Tariffs and Trade)
GTİP	: Gümrük Tarife İstatistik Pozisyonu
HUK	: Hesap Uzmanları Kurulu
IRS	: Amerika Birleşik Devletleri Vergi İdaresi
KDV	: Katma Değer Vergisi
KG	: Kilogram
KVK	: Kurumlar Vergisi Kanunu
md.	: Madde
No.	: Numara
OECD	: Ekonomik İşbirliği ve Kalkınma Örgütü – (Organisation for Economic Co-operation and Development)
ÖTV	: Özel Tüketim Vergisi
s.	: Sayfa
SPK	: Sermaye Piyasası Kurulu
TQM	: Toplam Kalite Yönetimi- (Total Quality Management)
T.C	: Türkiye Cumhuriyeti
TL	: Türk Lirası

- TÜRMOB** : Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve
Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliği
- vb.** : Ve benzeri
- VUK** : Vergi Usul Kanunu

GİRİŞ

Küreselleşme ve bu sürecin bir sonucu olarak doğan sınır ötesi ticari faaliyetlerin yaygınlaşması; sınır ötesi ticaretin en önemli aktörleri olan çok uluslu şirketlerin dünya ekonomisinde giderek daha fazla rol almasına ve global ticarete yön vermesine neden olmaktadır.

Çok uluslu şirketler dünya ticaretine yön verirken çeşitli amaçlar gütmekte, bu amaçları gerçekleştirmek için de birbirleri ile olan ticari işlemlerinde kullandıkları fiyatlandırma mekanizmaları üzerinde bazı değişiklikler yapmaktadırlar.

Yapılan bu işlemler neticesinde ortaya çıkan fiyatlar, çok uluslu şirketlerin farklı birimleri arasında gerçekleşen ve kapsamı ülke sınırlarını aşan mal ve hizmet transferlerine uygulanan bedeller olarak karşımıza çıkmaktadır. Literatürde, ilişkili şirketler arasında gerçekleşen işlemlerde ödenen söz konusu bedeller transfer fiyatı olarak adlandırılmaktadır.

Ekonomik aktörler, transfer fiyatlarının kullanılması yolu ile birden fazla amaca yönelik aksiyonlar alabilirler. Bu aksiyonlardan en önemlilerinden biri de transfer fiyatlarının bir vergi planlaması aracı olarak kullanılmasıdır.

Bu nedenle, günümüzde transfer fiyatlandırması süreci, gerek vergi idaresi gerekse gümrük idaresinin etki ve kontrolü altındaki işlemlerde, üzerinde önemle durulan konulardan biri haline gelmiştir.

Ülke içerisindeki firmaların, ilişkili firmalardan yaptıkları ithalat işlemlerinde eşyanın gümrük kıymetinin, makul bir kâr oranı göz önünde bulundurularak belirlenen piyasa fiyatından sapmalar göstermesi, gümrük ve vergi idaresinin ithalat işlemlerinde eşyanın gümrük kıymetini transfer fiyatlandırması ilkeleri çerçevesinde sorgulamasına neden olmaktadır.

Bahsi geçen idareler tarafından yapılacak sorgulamaların dayandığı temel düşünceyi anlayabilmek için öncelikle eşyanın gümrük kıymetine esas

bedeli ile transfer fiyatlandırması uygulamalarının kesiştiği nokta üzerinde durmak gerekmektedir.

Gümrük mevzuatı açısından transfer fiyatlandırması müessesesi, ilişkili kişiler arasındaki dış ticaret işlemlerine konu olan mal hareketlerinde alıcı ve satıcı konumunda olan gerçek ve tüzel kişiler arasındaki ilişkinin, eşyanın, gümrük kıymetine dayanak teşkil eden değerine etki etmesi halinde ön plana çıkmakta ve söz konusu müessesenin temel amacı uluslararası ticarete konu edilen ithal eşyanın gümrük kıymetinin objektif kriterler çerçevesinde doğru bir biçimde tespit edilmesi olmaktadır.

Bu anlamda, ithalat işlemlerine konu olan eşyanın gümrük kıymeti hangi ölçüde objektif kriterlere dayalı olarak ve hakkaniyet sınırları dahilinde tespit edilebilirse, gümrük vergisine esas matrahı oluşturan eşya kıymeti üzerinden de aynı oranda doğru ve eksiksiz bir vergi tarhiyatı yapılabilecektir.

Konu gümrük idaresi açısından da vergi idaresi açısından da aslında benzer bir görünüm sergilemektedir. Ülkemizde Kurumlar Vergisi Kanunu içerisindeki transfer fiyatlandırması uygulamaları, ilişkili şirketler arasındaki ticari işlemlerde; vergi yükümlüleri tarafından beyan edilen ithal eşyası kıymetlerin normal piyasa fiyatları, diğer bir ifade ile emsal bedel prensibine göre tespit edilen fiyatlar ile uyumlu olmasını öngörmektedir.

Ancak, gümrük ve vergi idaresi arasında, ithal eşyasının gümrük kıymetinin belirlenmesi noktasında, çeşitli nedenlerden dolayı oluşan görüş farklılıkları, gerek ithalde alınan vergisel yükümlülükler gerekse yurt içerisinde işletmelerin ticari kazançları üzerinden ödemeleri gereken vergi miktarını ve dolayısıyla vergi tarhiyata esas teşkil eden matrahları etkileyebilmektedir.

Her iki idare tarafından, mükelleflerin ilişkili kişiler ile olan işlemlerinin transfer fiyatlandırması ilke ve uygulamaları açısından incelenmesi ise, mükellefler hakkında zaman zaman cezalı vergi tarhiyatlarının gündeme gelmesine neden olabilmektedir.

Sonuç olarak, transfer fiyatlandırması ilke ve uygulamalarının gümrük mevzuatı açısından değerlendirilmesi ve eşyanın gümrük kıymeti belirlenirken dikkate alınmasının temel nedeni, gerek Ekonomik İşbirliği ve Kalkınma Örgütü'nün (OECD) transfer fiyatlandırmasına yönelik düzenlemelerini esas alan vergi idaresinin, gerekse Gümrük Tarifeleri ve Ticaret Genel Anlaşması'nın (GATT) eşyanın gümrük kıymetinin tespitine ilişkin kurallarını düzenleyen 7. maddesini referans kabul ederek işlem yapan gümrük idaresinin, gümrük kıymetinin tespiti noktasında ilişkili kişiler ile olan ticari işlemlerde, emsal bedel prensibini iki ayrı mevzuat ve iki ayrı bakış açısı açısından yakalama çabasıdır.

Ancak her iki idare açısından da temel amaç bu olsa da asıl önemli olan ve tez çalışmasının da konusunu oluşturan nokta, aralarında bir ilişkinin varlığı tespit edilen gerçek ya da tüzel kişiler arasındaki ithalat işlemlerinde, gümrük idaresinin gümrük vergisine esas nihai matrah olan eşyanın gümrük kıymetini, gümrük mevzuatı içerisinde yer alan ve çerçevesi Dünya Ticaret Örgütü'nün kıymet anlaşmasına dayanan yöntemler yolu ile mümkün olan en üst seviyede tespit etme gayreti, mali idarenin ise aynı eşyanın gerçek değerinin belirlenmesi noktasında OECD transfer fiyatlandırması yöntemlerini kullanarak, kendi belirlediği emsal kıymetin, üzerinde beyan edilen gümrük kıymetlerini sorgulama yönündeki çabasıdır.

Bu noktada vergi idaresinin çekincesi, gümrükte kıymeti yüksek beyan edilen ve bu kıymet üzerinden gümrük vergisi hesaplanan bir eşyanın, ithalatçı kurum aktifine yüksek bir maliyet bedeli alınmasıdır. Çünkü, yüksek ithalat bedeli, beraberinde yüksek bir stok maliyetini getirecek, maliyeti nispeten yüksek olan söz konusu stoğun satılması, kurum mali kârına (vergi matrahına) esas teşkil eden dönem ticari kârının azalmasına ve buna bağlı olarak da kurumlar vergisi matrahının aşınmasına neden olabilecektir.

Dolayısıyla, vergi idaresi vergi mükellefleri nezdinde yaptığı çeşitli incelemelerde bu konudaki eleştirisinin hukuki dayanağını kurumlar vergisi kanunu içerisinde yer alan transfer fiyatlandırması ile yolu ile örtülü kazanç

dağıtımını müessesesi ile temellendirmekte, söz konusu müesseseyi bir vergi güvenlik müessesesi argümanı olarak kullanmaktadır.

Tez çalışmasının konusunu genel hatları ile yukarıdaki gibi şekillenmek ile birlikte, çalışmada esas olarak üzerinde durulması gereken noktalar vergi idaresi ve gümrük idaresi açısından kıymet takdirinin farklı belirlenmesine neden olan birden fazla etkenin bulunduğu ve bahsi geçen idarelerin ithalat işlemlerinde tespit edilecek eşya kıymetleri açısından farklı görüşlere sahip olmaları sonucunda, mükelleflerin ilişkili kişiler ile gerçekleştirdikleri ithalat işlemleri sonrasında gümrük vb. vergilere matrah teşkil edecek yüksek tutardaki eşya kıymeti beyanları nedeni ile vergi idaresi açısından örtülü kazanç dağıtımını iddiası ile cezalı vergi tarhiyatı ile sonuçlanabilecek bir dizi vergi incelemesine muhatab olabilme risklerinin bulunduğudır.

Dolayısıyla, yukarıda değinilen hususlar çerçevesinde hazırlanan çalışmanın; temel amacı, ilişkili kişiler arasındaki işlemlerde ithal eşyasının kıymet takdiri konusunda her iki idarenin de farklı görüşler ortaya koymasına neden olan etkenleri tespit etmek, bu etkenlerin uyumlaştırılması yönünde ileri sürülen çözüm önerilerine değinmek, mükellefler ile idareler arasındaki farklı bakış açılarından kaynaklanan ve bazı zamanlarda mükelleflerin ithalat işlemlerinden dolayı cezalı vergi tarhiyatları ile karşı karşıya kalmalarına neden olan mağduriyetlerine, yer vermektir.

Bu kapsamda, çalışmanın birinci bölümünde, transfer fiyatlandırması kavramının teorik temelleri ve uluslararası transfer fiyatlandırması uygulamalarına yer verilerek, ülkemizde ve bazı Avrupa Birliği üyesi ülkelerdeki transfer fiyatlandırması uygulamalarına değinilecektir.

Çalışmanın ikinci bölümünde ise, öncelikle gümrük mevzuatımız açısından ithal eşyasının gümrük kıymetinin tespit yöntemleri örnekler yardımı ile incelenecek ardından transfer fiyatlandırması yolu ile örtülü kazanç dağıtımını müessesesi ithalat işlemleri açısından ele alınacaktır.

Tez çalışmasının temel amacını ortaya koyan üçüncü bölümde ise, gümrük ve vergi idareleri açısından eşyanın gümrük kıymetinin farklı belirlenmesine ya da algılanmasına neden olan etkenler incelenerek bu etkenlerin vergisel etkileri ön plana çıkarılacaktır.

Çalışmanın son bölümü olan dördüncü bölümde ise, vergi idaresi ve gümrük idaresi açısından eşyanın gümrük kıymetinin tespiti noktasında oluşabilecek farklılıkların azaltılmasına yönelik çözüm önerilerine yer verilecektir.

BİRİNCİ BÖLÜM

TRANSFER FİYATLANDIRMASI KAVRAMININ TEORİK TEMELLERİ, ULUSLARARASI TRANSFER FİYATLANDIRMASI UYGULAMALARI VE TÜRKİYE İLE BAZI AB ÜLKELERİ ÖRNEĞİ

Çalışmanın ilk bölümünde transfer fiyatlandırması kavramının dayandığı teorik temeller ve transfer fiyatlandırması konusundaki uluslararası düzenlemelere değinilecek ardından ülkemizde ve bazı AB üyesi ülkelerdeki transfer fiyatlandırması uygulamalarına yer verilecektir.

I. TRANSFER FİYATLANDIRMASI UYGULAMASININ TEORİK TEMELLERİ

A. Transfer Fiyatlandırması Kavramı

Gelişen dünya ekonomisi ile artan rekabet ortamı işletmeleri buldukları sektör içerisinde daha rekabet edilebilir koşullarda çalışmaya, rekabet gücünü arttırmada maliyetleri giderek düşürme eğilimi içerisine girmeye ve bu yolla büyüme yolunu seçmeye zorlamaktadır.

Bu tarz bir büyüme eğiliminin sonucu olarak ana merkezden uzak ancak ana merkeze idari ve mali olarak bağlı yönetim ve üretim merkezleri ortaya çıkabilmekte, farklı sorumluluk merkezleri ayrı ayrı ve birbirleri ile ticari ilişkilerde bulunabilmektedirler.

Kısmen de olsa bağımsız bir işletme olarak kabul edilebilen söz konusu sorumluluk merkezleri arasındaki ticari ilişkilere esas teşkil eden mal ve hizmet transferlerinin; satıcı bölümün kârına ve alıcı bölümün maliyetlerine

etki etmesi, mal ve hizmetlerin değerini belirleyen transfer fiyatlarının titizlikle belirlenmesini gerekli kılmaktadır.¹

Bu açıdan, üzerinde önemle durulan transfer fiyatı kavramı en yalın tanımı ile aynı işletme bünyesinde oluşturulmuş farklı sorumluluk merkezleri arasındaki mal ve hizmet transferlerinde, transfer edilen mal ve hizmet için belirlenen fiyat olarak ifade edilmektedir. Transfer fiyatlandırması kavramı işletme içerisinde farklı bölümler arasında gerçekleştirilen mal ya da hizmet transferlerinin bedellendirilmesinde aşağıdaki fiyat seçeneklerinden biri ya da bir kaç referans alınarak kullanılabilir. ²

1. Serbest Piyasa Koşulları İçerisinde Oluşan Fiyat

Bu tarz bir fiyatlandırma sisteminde, transfer fiyatı olarak, mal ya da hizmetin serbest piyasa koşullarında belirlenmiş değeri esas alınmaktadır.

2. Taraflar Arasındaki Pazarlık Sonucu Belirlenen Fiyat

İşletme bölümleri ya da ilişkili kişiler arasındaki işlemlerde mal ya da hizmet transferlerinde kullanılan bir diğer transfer fiyatı seçeneği ise, tarafların karşılıklı pazarlık usulüne dayalı olarak belirledikleri fiyat ya da fiyatları, transfer fiyatı olarak kullanılmalarıdır.

¹ M. Fatih GÜNER, “Örtülü Kazanç Kavramı Çerçevesinde Transfer fiyatlandırması ve OECD Transfer Fiyatı Belirleme Yöntemleri”, http://www.yaklasim.com/mevzuat/dergi/read_frame.asp?file_name=2004094812.htm, (Erişim:11.09.2009), **E-Yaklaşım**, Sayı:14, Eylül, 2004, s.1.

² GÜNER, a.g.m., s.2.

3. Maliyet Bedelinin Esas Alınması Yolu İle Belirlenen Fiyat

İşletmeler, maliyetlerini transfer fiyatının belirlenmesinde bir başlangıç noktası olarak esas alabilmekte ve maliyet bedeli üzerine belli bir oranda eklenen kâr marjı sonucu bulunan tutar ya da tutarlar transfer fiyatı olarak kullanılabilirlerdir.

Buraya kadar anlatılanlar ışığında transfer fiyatlandırmasının kavramsal boyutu işletme içi transfer fiyatlandırması açısından ele alınmıştır. Ancak konunun bir de uluslararası boyutu bulunmaktadır.

İşletme içerisindeki sorumluluk merkezlerinin uluslararası bir yapıya sahip olması transfer fiyatlarının uluslararası transfer fiyatlandırması sisteminin bir parçası olmasına neden olmakta, aynı organizasyonun farklı birimleri arasında gerçekleşen ve kapsamı ülke sınırlarını aşan mal ya da hizmet transferlerine uygulanan bu fiyatlar uluslararası transfer fiyatları olarak kabul edilmektedir.³

Uluslararası transfer fiyatlarının önemi, günümüzde küresel ticaretinin büyük bir bölümünün çok uluslu şirketlerin egemenliği altında olmasına bağlı olarak artmıştır. Çok uluslu şirketlerin, kendi aralarında ve sınır aşırı olarak yaptıkları mal ve hizmet transferlerindeki fiyatlandırma, hem işlemi yapan çok uluslu şirketleri, hem de işlemlerin gerçekleştiği ülkeleri çok yakından ilgilendirmekte ve söz konusu işlemler uluslararası transfer fiyatlandırması başlığı altında ele alınmaktadır.⁴

Uluslararası transfer fiyatlandırması başlığı altında ele alınabilecek girişimlerden belli başlı olanları, vergi minimizasyonu ya da kârı vergisiz ya da daha düşük vergi yüküne sahip ülkelere transfer etme çabası, fonları bir

³ Dicle BERK, "Vergi Uygulamaları Açısından Transfer Fiyatları", **Vergi Dünyası**, Sayı:163, Mart,1995, s.31.

⁴ Markus BREM, Thomas TUCHA, "Transfer Pricing : Conceptual Thoughts on the Nature of the Multinational Firm, http://www.vikalpa.com/pdf/articles/2006/2006_apr_jun_29_44.pdf, (Erişim: 22.09.2009), Sayı: 2, Nisan – Haziran, 2006, s.34.

merkezde toplama, kârın düşük vergili ülkelerdeki şubelere transferi, tarife ve kotalardan kaçınma, yönetsel hedefleri gerçekleştirme⁵, transfer fiyatı yolu ile fiyatı düşük belirleyerek, bağlı şirketlerin sattıkları mal ve hizmetlerin yeni pazarlara girişini kolaylaştırmak olarak belirtilebilir.⁶

Bu konuya transfer fiyatlandırmasının işleyiş ve hedefleri bölümlerinde daha ayrıntılı bir biçimde yer verilecektir.

B. Transfer Fiyatlandırmasının Önemi

Transfer fiyatlandırmasının günümüzde giderek artan önemi, üç temel nedene dayalı olarak açıklanmaktadır. Bu nedenler aşağıdaki gibi sıralanabilir.⁷

- Şirketlerin yönetim tarzlarının merkezilikten uzaklaşarak, yerelliğe doğru yönelen bir yapı kazanması; şirketlerin farklı sorumluluk birimleri arasındaki mal ya da hizmet transferlerinde her bir sorumluluk merkezi açısından transfer fiyatlandırması uygulamalarının göz önünde bulundurulmasını gerekli kılmış ve transfer fiyatlandırmasına yönelik işlemlerinin öneminin artmasına neden olmuştur.

- Globalleşme ile çehre değiştiren dünya ekonomisi, uluslararası şirketlerin dünyanın farklı yerlerinde ticari faaliyetlerini sürdürebilmelerine olanak tanır hale gelmiştir. Bunun bir sonucu olarak da birbiri ile ilişki içerisinde olan ve bir şirketin farklı ülkelerdeki şubeleri ile ana merkezi arasında cereyan eden mal ya da hizmet alım satımı işlemlerinde; transfer

⁵ A.Özkan KIZILCIK, "Transfer fiyatlandırması Müessesinin Gümrük Mevzuatındaki Yeri, AB Ülkeleri Mevzuatı ile Karşılaştırıldığında Mevzuatımızda Yapılması Gerekli Yeni Düzenlemeler", **Gümrük Müsteşarlığı Gümrükler Genel Müdürlüğü Uzmanlık Tezi**, Ankara, 2005, s.10-12.

⁶ Mehmet AKTAŞ, "Uluslararası Transfer fiyatlandırması ve Türk Vergi Sistemindeki Konumu-I", **Yaklaşım**, Sayı: 130, Ekim, 2003, s.24.

⁷ Hakan DEMİR, "Holding Şirketlerde Transfer fiyatlandırmasının Esasları ve Uygulaması" **Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi**, Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul, 2008, s.51.

fiyatlandırması uygulamalarının çeşitli amaçlar ile kullanımı sık rastlanır bir hal almıştır.

- Günümüzde uluslararası transfer fiyatlandırması uygulamaları ülkelerin vergi ve gümrük idareleri tarafından sürekli olarak izlenmektedir. Çünkü, ülke içerisindeki firmaların, yurt dışında faaliyet gösteren ilişkili firmalar ile yürütmekte oldukları dış ticaret işlemlerinde belirlenen fiyat ya da bedellerin transfer fiyatlandırması ilke ve uygulamaları açısından değerlendirilmesi sonucu, gerek gümrük gerekse vergi idaresi tarafından mükellefler adına cezalı vergi tarhiyatları yapılabilmektedir.

Yukarıda belirtilen nedenler dolayısıyla günümüzde transfer fiyatlandırması uygulamalarının önemi giderek artmıştır. Ancak bunlar dışında, transfer fiyatlandırmasının gerek firmalar açısından gerekse denetleyiciler ve düzenleyiciler açısından önem arz ettiği noktalardan biri de transfer fiyatlandırması uygulamalarının birer vergi planlaması aracı olarak kullanılmasıdır.

Bu konudaki detaylı açıklamalara çalışmanın ilerleyen bölümlerinde yer verilecektir.

C. Transfer Fiyatlandırması Uygulamasının Gelişimi

Transfer fiyatlandırması uygulaması tarihsel süreç içerisinde farklı merhalelerden geçerek günümüze kadar gelmiştir. Sürecin geçmişten günümüze değin uzanan tarihçesi ana hatları ile aşağıdaki gibi açıklanmıştır.

Transfer fiyatlandırması konusunda ulusal boyutta dikkate alınabilecek ilk ve en önemli düzenleme, Amerika Birleşik Devletleri (ABD) tarafından

yapılmıştır. Takip eden süreçte, diğer ülke ve kuruluşlar tarafından bu konuda yapılan çalışmalarda, ABD düzenlemeleri esas alınmıştır.⁸

Transfer fiyatlandırması ile ilgili ilk adımlar 1901 yılında İngiliz Harry Sidgwick tarafından atılmıştır. Sidgwick “The Principles of Political Economy” adlı kitabında firmaların üretim sırasında kendi ürünlerini de kullanma durumu ile karşı karşıya kalabileceklerini ve böyle bir durumda söz konusu ürünler için piyasa fiyatını esas alarak bir işlem yapmaları gerektiği üzerinde durmuştur.

Ardından, 16 Mart 1920'de Dupont firmasında hazırlanan ve yönetime sunulan bir raporda, işletme bünyesinde gerçekleştirilen, üretimde aramalı olarak kullanılan hammadde ve yarı mamullerin fiyatı belirlenirken söz konusu malların maliyet bedellerinin mi yoksa bu maddelerin piyasadaki satış fiyatlarının mı uygulanacağı konusu gündeme gelmiş ve sonuçta yukarıda bahsedilen düşünceye paralel olarak Dupont firması, 1921 yılında üretimde kullanılan hammadde ve yarı mamullerde güncel piyasa fiyatlarının uygulanmasını kararlaştırmıştır.⁹

1921 ile 1925 yılları arasında benzer bir sorun ile General Motors firması karşılaşmış ve işletme içerisinde transfer konusu yapılan mallara o günün piyasa fiyatlarının uygulanması yönünde karar verilmiştir.¹⁰

1925 yılına gelindiğinde transfer fiyatlandırması kavramı; muhasebe teorisyenleri ve uygulamacıları tarafından gündeme getirilerek Ulusal Maliyet Muhasebecileri Derneği'nin (National Association of Cost Accountants) 6. uluslararası maliyet muhasebesi konferansında tartışılmıştır. 1956 yılına gelindiğinde ise Ulusal Muhasebeciler Derneği (National Accountant

⁸ Tuncay KAPUSUZUOĞLU, “Transfer fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtım”, **Vergi Dünyası**, Sayı: 296, Nisan, 2006, s.19.

⁹ Zeynep HATUNOĞLU, “Çok Uluslu Şirketler Transfer Fiyatlaması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtım ve Yeni Kurumlar Vergisi Kanunu”, **Mali Çözüm**, Sayı: 78, Kasım – Aralık, 2006, s.117.

¹⁰ HATUNOĞLU, a.g.m, s.117.

Association), transfer fiyatlandırmasına ilişkin olarak bu konuda yapılan ilk araştırmayı yayınlamıştır.¹¹

İzleyen süreçte, konu ile ilgili araştırma ve yayınlarda artış görülmüştür. 1965 yılında Solomons'un transfer fiyatlandırması konusunda "Karşılaştırmalı Bölümler Arası Performans Ölçümü" (Comprehensive Study of Divisional Performance Measurement) adlı çalışması yayınlamış, 1970'li yıllara gelindiğinde ise Greene/Duerr, Bursk, Rook, Arpan, Emmanuel gibi yazar ve ekonomistler konu ile ilgili çok sayıda eser ortaya koymuşlardır.¹²

Aynı yıllarda muhasebe yönetiminde ekonomik yaklaşımın giderek önemini artırmış ve bu konuda da bir çok eser yayımlanmıştır. Bu dönemdeki eserlerin birçoğu, transfer fiyatlandırmasını kültürel farklılık ve etkinlikler ile tanımlamaya çalışmışlardır. Ayrıca bu dönemde konu ile ilgili olarak bazı ülkelerin vergi idareleri de çalışmalar yapmış, İngiltere Vergi İdaresi (Inland Revenue in the UK) ve ABD Vergi İdaresi (Internal Revenue Service in the USA) hileli ve vergi kaçırmaya yönelik transfer fiyatlandırması uygulamaları konusunda yöntemler geliştirmişlerdir.¹³

1990'lı yıllara gelindiğinde muhasebe sürecinde meydana gelen önemli gelişmeler neticesinde, JIT (just in time), TQM (total quality management), sıfır stok düzeyi (zero level stock) gibi ses getiren bazı modeller geliştirilmiştir. Tüm bu gelişmelerle birlikte transfer fiyatlandırmasının rolü ve önemi günden güne artmış ve günümüze kadar gelmiştir.¹⁴

Ancak transfer fiyatlandırması uygulamaları konusunda bugün hali hazırda bir çok ülkenin başvuru kaynağı olan temel düzenleme Ekonomik İşbirliği ve Kalkınma Örgütü (OECD) tarafından gerçekleştirilmiştir. OECD

¹¹ KAPUSUZÖĞLU, a.g.m, s.19-21.

¹² KAPUSUZÖĞLU, a.g.m, s.19-21.

¹³ Muhittin DOĞRUYOL, "Yeni Kurumlar Vergisi Kanunu Kapsamında Transfer Fiyatlandırması", **Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi**, Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul, 2008, s.7.

¹⁴ DOĞRUYOL, a.g.t, s.7-8.

tarafından yayınlanan “Uluslararası Şirketler ve Vergi İdareleri İçin Transfer Fiyatlandırması Rehberi” adlı çalışma bugün neredeyse tüm dünya ülkeleri arasında transfer fiyatlandırması kaynaklı anlaşmazlıkların çözümünde ve transfer fiyatlandırması sistemlerinin kurulmasında rehber kaynak olarak kabul edilmektedir.

Rehberin temelini esas olarak, OECD tarafından 1979 yılında hazırlanan “Uluslararası Şirketler ve Transfer Fiyatlandırması Raporu” ile “Üç Vergileme Konusu,1984 Raporu” ve “Thin Capitalization,1987” raporları oluşturmaktadır. 1979 yılında hazırlanan adı geçen rapor sonraki süreçte alınan kararlar ve değişen ekonomik dengeler çerçevesinde yeniden revize edilmiş, 27 Haziran 1995 tarihinde OECD mali işler komitesi, raporun son halini onaylayarak 13 Temmuz 1995’te basımını gerçekleştirmiştir. Rapor bu haliyle OECD transfer fiyatlandırması rehberi adını almış ve 2001 yılında; gelişen ekonomik şartlar dahilinde bir kez daha revize edilmiştir.¹⁵

Yapılan son değişiklik ise Temmuz 2010’da gerçekleşmiş, rehberin güncel hali OECD’nin resmi internet sitesinde yayımlanmıştır. Rehberin güncellenmiş halinde, I ve III. bölümlerde önemli bazı değişiklikler yapılmış ve rehberde dokuzuncu bölüm eklenmiştir. Bu bölümde, şirketlerin yeniden yapılandırılmasının transfer fiyatlandırması karşısındaki durumu ele alınmıştır.¹⁶

D. Transfer Fiyatlandırması Mekanizmasının İşleyiş Süreci

Transfer fiyatlandırması mekanizmasının işleyiş süreci ele alınırken üzerinde durulması gereken nokta ekonomi içerisindeki aktörlerin transfer fiyatlandırması uygulamalarını hangi amaç ya da amaçlar ile kullandıklarıdır.

¹⁵ Namık Kemal UYANIK, Transfer Fiyatlandırması, **TÜRMOB Yayınları**, No: 278, Ankara, 2005, s.27-28.

¹⁶ Metin DURAN, “OECD Transfer fiyatlandırması Rehberi Güncellendi”, <http://www.MetinDuran.net/index.php/2010/09/oecd-transfer-fiyatlandirmasi-rehberi-guncellendi/>, (Erişim: 10.09.2011), Eylül 2010, s.1.

İzleyen bölümlerde de değinileceği gibi, transfer fiyatlandırmasının şirketler açısından bir çok farklı amacı bulunmaktadır ve söz konusu şirketler genellikle bu amaçların birkaçını gerçekleştirmek adına bu süreci işletmektedirler.

Ancak tez çalışmasında transfer fiyatlandırması ile hedeflenen amaçlardan çalışmanın konusu ile daha yakından ilgili olan vergisel amaçlar üzerinden durulmuştur.

Bilindiği gibi çok uluslu şirketler değişik ülkelerde faaliyet göstermekte olan ve ticari faaliyetleri bu ülkelerin vergi sistemlerinden etkilenen şirketlerdir. Bu açıdan, söz konusu şirketler transfer fiyatlandırması uygulamalarını bir çok kez, grup firmalarının toplam vergi yükünü minimize etmek amacıyla kullanmaktadırlar.

Bahsi geçen şirketler tarafından vergi yükü minimizasyonu konusunda yapılan ilk çalışma, şirketlerin grup içi transfer fiyatlarını, bağlı firmaların bulunduğu ülkelerdeki vergi oranlarını veri kabul ederek belirlemesi ile başlamakta, vergi oranı düşük ülkelere olan mal ve hizmet transferinde düşük fiyatlama politikası, vergi oranı yüksek ülkelere olan mal ve hizmet transferinde ise yüksek fiyatlama politikası izlenmesi ile devam etmektedir.

Bu yolla, vergi oranı düşük ülkedeki firmanın girdi maliyetleri daha düşük olacağından kârlılıkları yüksek belirlenecek ve söz konusu yüksek kâr üzerinden ödenecek vergi, diğer ülkelere nazaran daha düşük kalacaktır. Diğer taraftan, vergi oranı yüksek olan ülkedeki firmanın girdi maliyetleri daha yüksek tespit edileceğinden, bu firmanın kârlılığı diğer ülkedeki firmaya nazaran daha düşük bir seviyede kalacak ve olası bir yüksek vergileme riski karşısında söz konusu firma güvenli tarafta yer alacaktır.¹⁷

¹⁷ Mehmet SARAÇ, “Çok Uluslu Şirketlerde Transfer fiyatlandırması ve Amerikan Vergi Sisteminde Bu Konudaki Yasal Düzenlemeler”, **Vergi Dünyası**, Sayı: 284, Şubat, 2005, s.89-90.

Genel hatları ile yukarıdaki gibi şekillenen sistemin işleyişi konusunda somut bir örneğe aşağıda yer verilmiştir.¹⁸ Bu örnekte, bağlı şirketin gerçekleştireceği faaliyetler ve elde edeceği kâr oranı tamamen ana şirket tarafından belirlenmektedir.

Söz konusu örnek iki farklı durumdan ibaret olup, birinci durumda ilişkili şirketler arasındaki mal satışında uygulanan fiyat serbest piyasa koşulları içerisinde belirlenmekte iken ikinci durumda belirlenen fiyat çok uluslu şirketler tarafından vergi minimizasyonu sağlamak amacı ile manüpile edilmiştir.

Transfer fiyatının serbest piyasa koşulları içerisinde belirlendiği bir durumda ilişkili şirketler arasındaki transfer fiyatlandırması süreci aşağıdaki gibi gerçekleşecektir.

- (U) Ülkesinde yerleşik olan ve dünyanın bir çok ülkesinde faaliyet gösteren (X) şirketi yılda 10.000 adet buzdolabı üretimi yapmaktadır. Üretilen bu buzdolaplarının 2000 adedini (T) ülkesinde yerleşik olan, pazarlama şirketi (Y) aracılığıyla piyasaya satmaktadır. (U) şirketinin (Y) şirketine olan bir adet buzdolabı satış fiyatı 1600 \$'dır ve bu fiyat serbest piyasa koşulları içerisinde faaliyet gösteren sektördeki diğer firmaların birim satış fiyatlarına oldukça yakındır. (Y) şirketinin yurt içi satış fiyatı ise birim maliyetler üzerine maliyetine %20 kâr marjı eklemek suretiyle tespit edilmekte ve buzdolaplarının tanesi yurt içi piyasada 1920 \$'den satılmaktadır. (U) ülkesinde, kurumlar vergisi oranı %50 gibi yüksek bir oranda iken (T) ülkesinde bu oran %20 olarak tespit edilmiştir.

Bu koşullar çerçevesinde göre (U) ülkesindeki X şirketine ve (T) ülkesindeki Y şirketine ait gelir tabloları ile çok uluslu şirketin konsolide gelir tablosu aşağıdaki gibi şekillenecektir.

¹⁸ Mehmet AKTAŞ, **Uluslararası Transfer fiyatlandırması ve Türk Vergi Mevzuatında Uygulanma Olanakları**, Yaklaşım Yayınları, Ankara, 2004, s.32-33.

Tablo 1: Transfer Fiyatlandırması Uygulama Süreci

U Ülkesi X A.Ş.		T Ülkesi Y A.Ş.	Konsolide Tablo
Satış Geliri	3.200.000 \$	3.840.000 \$	3.840.000 \$
Satılan Mal M.	2.400.000 \$	3.200.000 \$	2.400.000 \$
Diğer Giderler	500.000 \$	500.000 \$	1.000.000 \$
Vergi Öncesi Kâr	300.000\$	140.000 \$	440.000 \$
Kurumlar Vergisi	150.000 \$	28.000 \$	178.000 \$
Vergi Sonrası Kâr	150.000 \$	112.000 \$	262.000 \$

Yukarıdaki tabloda da görüldüğü üzere, çok uluslu şirketler grubu adına yapılan 3.840.000 \$'lık konsolide satış sonucunda, toplam 178.000 \$ konsolide vergi hesaplanmış ve 262.000 \$ net kâr elde edilmiştir.

Ancak çok uluslu şirketlerin en temel amaçlarından birisi, kendi aralarında yaptıkları işlemlerde transfer fiyatlarını kullanarak daha az vergi ödemek ve konsolide net kârlarını maksimize etmek olduğu için, transfer fiyatlarını kendi çıkarları doğrultusunda manüpile etme yolu gitmektedirler.

Bu açıdan, transfer fiyatlarının manüpile edilmesi halinde ilişkili şirketler adına hesaplanacak vergi ve elde edilecek net konsolide kâr aşağıdaki gibi oluşacaktır.

Aşağıdaki örnekte, çok uluslu şirketler arasında uygulanan transfer fiyatı 1600 \$'dan, 1500 \$'a düşürülmüş ve söz konusu şirketlerin vergi sonrası konsolide kârında artış gerçekleşmiştir.

Tablo 2: Transfer Fiyatlandırması Uygulama Süreci (Vergi Yükünün Düşürülmesi)

U Ülkesi X A.Ş.		T Ülkesi Y A.Ş.	Konsolide Tablo
Satış Geliri	3.000.000 \$	3.840.000 \$	3.840.000 \$
Satılan Mal M.	2.400.000 \$	3.000.000 \$	2.400.000 \$
Diğer Giderler	500.000 \$	500.000 \$	1.000.000 \$
Vergi Öncesi Kâr	100.000\$	340.000 \$	440.000 \$
Kurumlar Vergisi	50.000 \$	68.000 \$	118.000 \$
Vergi Sonrası Kâr	50.000 \$	272.000 \$	322.000 \$

Yukarıdaki tablodan da anlaşılacağı üzere, (U) ülkesinde üretilen buzdolapları nispeten düşük oranda kurumlar vergisinin uygulandığı (T) ülkesine, transfer fiyatında yapılan bir değişiklik ile daha düşük bir bedelle satılmış, kârın önemli bir bölümü, daha az kurumlar vergisi ödemek amacıyla bu ülkeye aktarılmıştır. Bunun sonucunda, söz konusu şirketler açısından toplam ödenecek vergi tutarı 178.000 \$'dan 118.000 \$'a kadar gerilemiştir.

E. Transfer Fiyatlandırmasının Amaçları

Transfer fiyatlandırması uygulamasının amaçları üç ana başlık altında incelenecektir. Bunlar, vergi ile ilgili amaçlar, uluslararası amaçlar ve yönetim ile ilgili amaçlardır.¹⁹

¹⁹ Mahmut YARDIMCIOĞLU, Veli ÖZER, Nuray DEMİREL, “Emsallere Uygunluk Prensipleri Çerçevesinde Uluslararası Transfer fiyatlandırmasının Değerlendirilmesi”, **Mali Çözüm**, İSMMMO Yayın Organı, Eylül – Ekim, 2007, Sayı: 83, s.55.

1. Vergi ile İlgili Amaçlar

Transfer fiyatlandırmasının işleyiş sürecinde de belirtildiği gibi, transfer fiyatlandırması uygulamasının vergi ile ilgili temel amacı, çok uluslu şirketlerinin, kârlarını daha az vergi yükü taşıyan alanlara kaydırmak suretiyle vergi yüklerini minimize etme gayretleridir.²⁰

Bu amaç çerçevesinde, çok uluslu şirketlerin faaliyet gösterdikleri ülkelerin farklı vergi mevzuatlarının olması söz konusu şirketlerin faaliyet alanlarındaki vergi yüklerini dengeleme konusunda kendilerine hareket alanı kazandırılmasında etkili olmaktadır.

Ancak buna karşılık yine bir çok ülkenin de söz konusu şirketlerin kötü amaçlı vergi planlamaları karşısında başvurabilecekleri transfer fiyatlandırmasını önleme yöntemleri de bulunmaktadır.

Transfer fiyatlandırmasının işleyiş süreci anlatılırken vergisel amaçlara ve bu amaçlar çerçevesinde kurgulanan örneklere ayrıntılı bir şekilde yer verildiği için konuya bu bölümde tekrar değinilmeyecektir.

Ancak uluslararası transfer fiyatları üzerinde değişiklikler yaparak çok uluslu şirketler arasında şirket lehine vergisel yük dağılımı yaratma yöntemlerinden başlıcaları genel hatları ile aşağıdaki gibi özetlenebilir.²¹

- Vergi oranı yüksek olan ülkelerde, bağlı şirketlerden yüksek fiyatla mal ve hizmet alışı buna karşılık kârı azaltmak adına ve düşük fiyatla satış yapılması, vergi oranı düşük olan ülkelerde ise tam tersi uygulamalarla kârı düşük seviyede tutarak daha az vergi ödenmesinin sağlanması,

- Vergi oranı yüksek olan ülkelerdeki firma tarafından bağlı olduğu şirket grubundaki diğer şirketlere sunulması gereken hizmet, gayri maddi

²⁰ Selim Yüksel PAZARÇEVİREN, Filiz AYGİN, “Çok Uluslu Şirketlerde Transfer Fiyatlaması Manipülasyonları ve Konunun Türkiye Açısından İrdelenmesi”, **Mali Çözüm**, Sayı:71, s.92-93

²¹ İhsan GÜNAYDIN, “Uluslar arası Transfer Fiyatlamasının Vergisel Amaçları”, **Vergi Dünyası**, Sayı: 216, Ağustos, 1999, s.169-170.

haklar vb. diğer grup içi hizmetlerin karşılığı olan bedellerin çok düşük ya da bedelsiz olarak verilmesi sonucu, diğer şirketlere ait olan maliyetlerin de üstlenilmesi yoluyla hizmet sunan şirketin bulunduğu ülkede daha az vergi ödenmesi,

- İthal edilen malların transfer fiyatlarının düşük gösterilmesi yolu ile daha az gümrük vergisi ve Katma Değer Vergisi (KDV) ödenmesi,

- Çok uluslu şirketin ana merkezinde yapılan ve bağlı şirketlerin de global olarak yararlandığı ortak harcamaların, bağlı şirketler arasında dağıtımında, vergi oranı yüksek olan ülkelerdeki bağlı şirketlere düşen payın artırılması; vergi oranı düşük olan ülkelerdeki bağlı şirketlere ait payın ise azaltılması yolu ile vergi oranı yüksek olan ülkelerdeki şirketlerin maliyetlerinin yukarı çekilerek bu şirketlerin daha az kâr elde etmesinin ve daha az vergi ödenmesinin sağlanmasıdır.²²

Özetle, çok uluslu şirketlerin transfer fiyatlarını değiştirmelerinin nedeni, temel amacı kârını artırmaya çalışmak olan özel sektör işletmelerinin firma kârını nispi olarak yüksek vergi oranına sahip ülkeden yine nispi olarak düşük vergi oranına sahip ülkeye kaydırabilme arzusudur.²³

Ancak, gelişmekte olan ülkelerde sermaye birikime duyulan ihtiyaç yabancı sermayenin söz konusu ülkelere girişinde vergi denetim mekanizmalarının sermaye birikimine yönelik olarak ikinci planda tutulmasına neden olabilmektedir. Diğer bir ifade ile çok uluslu şirketlerin transfer fiyatlandırması mekanizmaları yolu ile ülkeler arasında kâr aktarımında bulunmaları, gelişmekte olan ülkelerde sermaye birikiminin mobilitesinin ve mevcudiyetinin olumsuz yönde etkilenmemesi açısından göz ardı edilebilmektedir.²⁴

²² KIZILCIK, a.g.t., s.25-28.

²³ Ali BEYLİK, "Uluslararası Transfer fiyatlandırması ve Karşı Düzenlemeler", <http://www.yaklasim.com/mevzuat/dergi/index.asp>, (Erişim: 20.09.2011), **E-Yaklaşım**, Sayı: 17, Aralık, 2004, s.5.

²⁴ Veysel ERDEL, Sami OKUMUŞ, "Uluslararası Transfer Fiyatlaması", **Vergi Sorunları**, Sayı:166,

2. Uluslararası Amaçlar

Transfer fiyatlandırması sürecinin, uluslararası amaçları arasında rekabet gücü yaratma, fonları bir merkezde toplama, döviz kuru değişimlerinden yararlanma gibi girişimler sayılabilir.

Söz konusu amaçlara genel hatları ile aşağıda yer verilmiştir.

a) Rekabet Gücü Yaratma

Piyasa ekonomisinde kâr elde etmenin ve pazar payını arttırmanın en temel yollarından biri üretilen mal ve hizmeti düşük maliyetle imal ederek yüksek bir bedel üzerinden satmaktır. Bu nedenle, uluslararası şirketler bağlı şirketlerine rekabetçi bir piyasa pozisyonu sağlamak amacı ile bu şirketlerin faaliyet gösterdikleri sektörde uygulayabilecekleri ve kendilerine rekabet avantajı sağlayan uygun birer transfer fiyatı belirlemektedirler.

b) Fonları Bir Yerde Toplama

Transfer fiyatlandırması sürecinin amaçlarından biri de fonların diğer bir ifade ile kârın bir merkezde toplanmasıdır. Burada, uluslararası şirketler, ev sahibi ülkede yer alan kârlarını bağlı şirketler aracılığıyla başka ülkelerdeki şubelerine transfer edebilirler. Bunu yaparken uygun bir transfer fiyatı belirleyerek, kârın veya ana şirket tarafından elde edilen fonun başka merkezlerde ya da bir merkezde toplanmasını sağlayabilmektedirler.²⁵

Temmuz, 2002, s.86.

²⁵ BEYLİK, a.g.m., s.5.

c) Beklenen Döviz Kuru Değişimlerinden Yararlanma

Transfer fiyatlaması, para piyasası içerisinde kullanılarak da çok uluslu şirketler açısından yarar sağlayacak sonuçlara ulaşılabilmektedir.

Örneğin, bir ülke parasının devalüe edileceği, diğer ülke parasının ise revalüe edileceğine dair ekonomide bir beklenti oluşmuş ise, şirket fonlarının; devalüasyon yapması beklenen ülkede toplanarak önemli spekülâtif kazançlar sağlanması yoluna gidilebilecektir. Ancak, bu durum, her zaman mümkün olamamaktadır. Nitekim, kambiyo kontrolü gibi yasal düzenlemelerin varlığı halinde, ülke dışına resmi yollardan fon çıkartılması mümkün olamayacaktır.²⁶

Sonuç olarak, çok uluslu şirketler çeşitli nedenler ile transfer fiyatlarını kullanarak uluslararası alanda manipülasyon yapma girişimlerinde bulunmaktadır. Bu girişimlerinin nedenleri ise aşağıdaki tabloda belirtildiği gibi özetlenebilir.²⁷

²⁶ Gürkan KÜÇÜKGÜNGÖR, Transfer Fiyatlaması: **Şirket Kârları Üzerindeki Etkisi ve Örtülü Kazanç Dağıtımından İncelenmesi**, SPK Yeterlik Etüdü, Ankara, 1998, s.90.

²⁷ AKTAŞ, a.g.m., s.2.

Tablo 3: Çok Uluslu Şirketlerin Uluslararası Manipulasyon Yapma Nedenleri

	Manipulasyon Yapma Alanı ve Amacı	Alınan Aksiyonla
1	Kurumlar Vergisi	* Düşük Fiyatlandırma
2	Gümrük Vergileri	
	- İthalat	* Düşük Fiyatlandırma
	- İhracat	* Düşük Fiyatlandırma
3	Kârların ve Sermayenin Transferi	* Yüksek Fiyatlandırma
4	Kur Riski - Sağlam Para Talebi	* Yüksek Fiyatlandırma
5	Makine vb. Aktifleştirilmesi	* Yüksek Fiyatlandırma
6	Hükümet Fiyatları Belirliyorsa Fiyat Artış imkanı Sağlama	* Yüksek Fiyatlandırma
7	Anti-Tekel Çalışmalarına Tepki	* Düşük Fiyatlandırma
8	Anti-Damping Çalışmalarına Tepki	* Yüksek Fiyatlandırma
9	Ücret Artışlarından Korunma	* Yüksek Fiyatlandırma, Daha Az Kâr Beyanı İçin
10	Ortak Girişimler (Joint Venture)	* Yüksek Fiyatlandırma, Ancak Transfer fiyatlandırmasından Kazanılan Ortakla Paylaşılır.
11	Yeni Kurulmuş Yabancı İştiraki Destekleme	* Düşük Fiyatlandırma
12	Penetrasyon Maliyetiyle Pazar Payını Artırma	* Düşük Fiyatlandırma, Yabancı İştiraklerin Maliyetlerini Azaltıcı Çalışmalar, Tüketicie Düşük Maliyet Olarak Yansır.

Tablodan da anlaşıldığı üzere, çok uluslu şirketler esasen kurumlar ve gümrük vergisi yüklerini azaltmak için manipülasyon yapsalar da aslında, kâr transferi, kur riski, fiyat kontrolleri, anti-tekul ve anti dumping soruşturması gibi ekonomik ve ticari faktörler de manipülasyonun gerekçesi olabilmektedir.

II. ULUSLARARASI TRANSFER FİYATLANDIRMASI UYGULAMALARI

A. OECD Transfer Fiyatlandırması Düzenlemeleri

1. Transfer Fiyatlandırmasına İlişkin Çalışmalar

Çalışmanın başında da değinildiği gibi transfer fiyatlandırması ile ilgili olarak uluslararası anlamda öncü ve temel düzenlemeler OECD tarafından gerçekleştirilmiştir.

OECD'nin transfer fiyatlandırması konusunda ilk çalışması, 1977 yılında gerçekleştirdiği “OECD Vergi Anlaşma Modeli”dir.²⁸

Ardından, OECD'ye bağlı olarak faaliyet gösteren mali işler komitesi (Committee on Fiscal Affairs) 1979 yılında, transfer fiyatlandırmasının vergi boyutu ile ilgili rehber niteliğindeki dokümanı yayınlamıştır. Bu süreci takiben komite 1984 yılında “Three Taxation Issues” ve 1987 yılında “Thin Capitalization Rules” adı altında iki rapor daha yayınlamıştır. Ancak günümüzdeki uygulamalara da dayanak teşkil eden asıl kaynak 1995 yılında, 1979 yılında yayınlanan rehberin aynı adla ancak bazı ekleme ve revizyonlara tabi tutularak yeniden yayınlanması ile oluşmuştur. Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administration adlı rehber her yıl güncellenmektedir.²⁹

OECD transfer fiyatlandırması ile ilgili bu temel düzenlemelerin yanında konu ile ilgili farklı konularda da çeşitli raporlar yayınlamıştır. Bu raporlara örnek olarak, gayri maddi haklar ve hizmetler hakkında 1996 yılında yayınlanan rapor, maliyet paylaşım düzenlemeleri hakkında 1997 yılında yayınlanan rapor ve karşılıklı anlaşma prosedürleri bağlamında peşin fiyat

²⁸ İbrahim ORGAN, Muhsin ÇELİK, “İşletmelerde Vergisel Bir Planlama Unsuru: Transfer Fiyatlandırması”, **Vergi Dünyası**, Sayı: 301, Eylül, 2006, s.137.

²⁹ Musa YILDIRIM, Fatih BALCI, Abdullah KİRAZ, Transfer fiyatlandırması Uygulaması, **Mali Pusula Dergisi Ücretsiz Eki**, Ankara, 2008, s.13.

uygulamaları ile ilgili 1999 yılında yayınlanan raporlar örnek olarak verilebilir.³⁰

Sonuç olarak günümüzde transfer fiyatlandırması konusunda OECD tarafından hazırlanan rehber, temel kaynak olarak kabul edilmektedir. Çünkü söz konusu rehber, çok uluslu şirketlerin ilişkili kabul edilen kişiler ile gerçekleştirdiği işlemlerde emsal fiyat prensibinin gerçekleşip gerçekleşmediğini analiz etmekte bu kurala uyulmaması halinde ortaya çıkabilecek anlaşmazlıkları ve çözüm yollarını ortaya koymaktadır.³¹

2. Çok Uluslu Şirketler ve Vergi İdareleri İçin Transfer Fiyatlandırması Rehberi ile İlgili Genel Açıklamalar

a) Temel Esaslar

(1) Emsal Bedel İlkesi

OECD rehber düzenlemelerinin temelinde emsal bedel ilkesi bulunmaktadır. Emsal bedel ilkesinin tanımı, OECD model vergi anlaşmalarının 9. maddesinde aşağıdaki şekilde yer almaktadır. (Article 9 of the OECD Model Tax Convention)

“İki ilişkili kuruluşun ticari ve finansla ilişkilerindeki şartlar, bağımsız kuruluşlar arasında gerçekleşenlerden farklılık gösterirse, bu özel şartlar nedeniyle bir tarafta eksik oluşmuş kar ilgili kuruluşun karına eklenir ve bu düzeltmeye göre yeniden vergilendirilir.”³²

³⁰ YILDIRIM-BALCI, a.g.m, s.13.

³¹ Mustafa TÜRKKOT, “Transfer fiyatlandırması Konusunda OECD Düzenlemeleri”, **Yaklaşım**, Sayı: 28, Kasım, 2005, s.2.

³² OECD, OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations, http://www.keepeek.com/Digital-Asset-Management/oecd/taxation/oecd-transfer-pricing-guidelines-for-multinational-enterprises-and-tax-administrations-2010_tpg-2010-en, (Erişim: 12.08.2011), Temmuz, 2010, s.33-35.

Bir bedel ya da fiyatın, emsal oluşturabilmesi için ise iki şartı birlikte gerçekleşmesi gerekmektedir.

Bunlardan ilki, fiyatın karşılaştırılabilir olması ikincisi ise fiyatın aralarında ilişki olmayan kişiler arasında oluşmasıdır. Ancak bu şartları taşıyan bir fiyatın; emsal bedel ilkesine uygun olması söz konusu olacaktır.³³

Özetle emsal bedel prensibi, ilişkili kişilerle yapılan mal ve hizmet alım ya da satımında uygulanan fiyat ya da bedelin, aralarında böyle bir ilişki bulunmaması halinde oluşacak fiyat veya bedele uygun olmasını şeklinde tanımlanabilir.³⁴

(2) İlişkili Kişi Kavramı

Anılan rehber uyarınca, ilişkili kişi ya da kuruluş kavramına yine model vergi anlaşmasının 9. maddesi açıklık getirmektedir. İlgili madde uyarınca, iki işletmeden herhangi biri için, model vergi anlaşmasının 9. maddesinde aşağıda yer alan şartların var olması durumunda, söz konusu işletmeler birbiriyle ilişkili kuruluş olarak adlandırılmalı ve bu işletmelerin birbiriyle yapmış oldukları işlemlerde emsal bedel ilkesine riayet edilip edilmediği sorgulanmalıdır.³⁵

Buna göre, iki kuruluştan birisinin diğer kuruluşun yönetimine, kontrolüne ya da sermayesine doğrudan ya da dolaylı olarak iştirak etmesi ya da aynı kişilerin her iki şirketin yönetimine, kontrolüne veya sermayesine katılması durumunda, ilişkili kişi olmanın şartları sağlanacak ve artık söz konusu kuruluşlar ilişkili şirketler olarak adlandırılacaktır.³⁶

³³ Erdoğan ÖCAL, “Transfer Fiyatlandırmasında Emsal Sorunu”, **Yaklaşım**, Sayı: 187, Temmuz, 2008, s.1.

³⁴ Ferhat SAYIM, Volkan AYDIN, “Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı”, <http://www.yaklasim.com/mevzuat/dergi/index.asp>, (Erişim:18.09.2009), **E-Yaklaşım**, Şubat, 2011, Sayı: 218, s.2.

³⁵ TÜRKKOT, a.g.m., s. 3.

³⁶ Gelir İdaresi Başkanlığı, **Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı Hakkında**

b. OECD Rehberinde Yer Alan Transfer Fiyatlandırması Yöntemleri

OECD tarafından belirlenen transfer fiyatlandırması yöntemlerinin temel amacı ilişkili olarak kabul edilen kişi ya da kuruluşlar arasındaki ticari ve finansal işlemlerin transfer fiyatlandırması sisteminin özünü oluşturan emsal bedel prensibine uygunluğunun kontrolünü sağlamak ve uygun olup olmadığını sorgulamaktadır.

Aşağıda belirtilen yöntemlerden her biri ilişkili kişiler arasında var olan ticari işlemlerin tamamına uygulanabilir nitelikte değildir. Her bir yöntem ayrı bir ticari ve finansal işlemin karşılığı olarak yer almaktadır.

Bunlar dışında OECD rehberinde emsal bedel ilkesine dayanan iki temel yöntem grubu bulunmaktadır. Bu gruplar emsal bedel prensibine dayanan yöntemleri içeren birinci grup ve uygulama alanı diğerlerine göre daha sınırlı olan “global bölüşüm formülü” dür. Emsal bedel prensibine dayanan yöntemler ise geleneksel işlem yöntemleri ile işlemsel kâr yöntemleri olmak üzere kendi içerisinde ikiye ayrılmaktadır. Bahsedilen bu yöntemlere ilişkin açıklamalara aşağıda yer verilmiştir.³⁷

(1) Geleneksel İşlem Yöntemleri

i) Karşılaştırmalı Kontrol Dışı İşlem Yöntemi

Bu yöntemde, ilişkili kuruluşlar arasındaki ticari ve finansal işlemlerde söz konusu kuruluşlar tarafından belirlenen müdahale edilebilir fiyat ile benzer şartlar altında gerçekleşmiş ancak bağımsız bir mal ve hizmet

Rehber, Yayın No: 114, Ankara, Kasım 2010, s.3.

³⁷ GÜNER, a.g.m., s. 4.

transferine taraf olanların müdahalesi dışında belirlenen fiyat birbiri ile karşılaştırılmaktadır.³⁸

Söz konusu fiyatlar arasında fark bulunması halinde, birbiri ile ilişki içerisinde olan işletmelerin ticari ve mali ilişkilerinde kullanılan fiyatın emsal bedellere uygun olmadığını sonucuna varılmakta ve bağımsız piyasa fiyatının, ilişkili kişiler arasında kullanılan fiyat yerine geçmesi gerekebilmektedir. Ancak tersi bir durumda, eğer kontrol dışı işlem ile, ilişkili kişiler arasındaki ticari işlemlerde kullanılan fiyat arasında ciddi bir farklılık yok ise ya da mevcut farklılıklar küçük değişiklikler ile giderilebilecek bir durumda ise söz konusu yöntem ile elde edilen sonuçlar, emsallere uygun bir fiyat belirlenmesinde en doğru ve güvenilir veriler olacaktır.³⁹

ii) Yeniden Satış Fiyatı Yöntemi

Geleneksel işlem yöntemlerinden bir diğeri de yeniden satış fiyatı yöntemidir. Bu yöntemde, ilişkili kuruluştan satın alınan bir ürün bağımsız bir kuruluşa yeniden satılır. Ancak, takip eden süreçte, yeniden satış yapan tarafından, satış fiyatı; satış ve diğer faaliyet giderlerini de kapsayacak kadar azaltılır. Son aşamada ise, yeniden satış yapanın üstlendiği işlev gereği, mal ya da hizmetin satış fiyatı, işlevin gerektirdiği kaynak kadar artırılır ve ürünün maliyet bedeli ve ilişkili diğer giderler de hesaba katıldıktan sonra brüt kâr marjı da eklenerek, ilişkili kuruluşlar arasında uygulanması gereken emsal fiyat tespit edilir.⁴⁰

³⁸ Tuncay KAPUSUZUĞLU, “Transfer Fiyatlandırmasına İlişkin ABD’de Yapılan Yasal Düzenlemeler II”, **Vergi Dünyası**, Temmuz, 1999, Sayı: 215, s.101.

³⁹ Soner YAKAR, Elif ÜNAL, “Transfer Fiyatlama ve Çok Uluslu İşletmeler Açısından Bir Değerlendirme”, **Vergi Sorunları**, Mart, 2007, Sayı: 222, s.127.

⁴⁰ Sema KÜÇÜK, “Transfer Fiyatlandırmasında Emsallere Uygun Fiyat Tespit Yöntemleri – I”, **Yaklaşım**, Haziran, 2009, Sayı: 198, s.4.

iii) Maliyet Artı Yöntemi

Geleneksel işlem yöntemlerinin sonuncusu birçok işletmenin de ticari ilişkilerinde gerek ilişkili gerekse bağımsız işletmeler açısından kullandığı maliyet artı yöntemidir. Bu yöntemde, mal ya da hizmeti ilk edinen tedarikçi söz konusu mal ya da hizmetin öncelikle maliyetini belirlemekte ardından da bu maliyetin üzerine piyasa koşullarına uygun bir kâr marjı ilave ederek, satış fiyatını belirlemektedir. Bu fiyat belirleme yöntemi ticari işlemlerde emsal bedel olarak kabul edilmektedir.

Yukarıdaki açıklamalarda da belirtildiği gibi, maliyet artı yönteminde satış fiyatı tespit edilirken maliyet bedeli üzerine eklenecek brüt kâr marjı olarak, ilişkili olmayan kişiler ile yapılan işlemlerde kullanılan kâr marjı esas alınmaktadır. Fakat kâr marjının bu şekilde tespiti her zaman kolay olmamaktadır. Bu gibi durumlarda, ilişkili kişiler ile olan işlemlere uygulanacak brüt kâr marjı aynı koşulları taşıması ve karşılaştırılabilir olması koşulu ile dış emsaller esas alınarak da bulunabilecektir.⁴¹

Maliyet artı yöntemi;

- Hesaplanmasının kolay olması,
- Minimum bilgi gerektirmesi,
- Uygulamasının kolay olması.

gibi avantajları bünyesinde barındırmaktadır. Ayrıca, yöntem bu özellikleri nedeni ile özellikle mamul ve yarı mamul üreten işletmeler açısından oldukça kullanışlı ve elverişli bir yapıya sahiptir.⁴²

⁴¹ Sema KÜÇÜK, “Transfer Fiyatlandırmasında Emsallere Uygun Fiyat Tespit Yöntemleri – II”, **Yaklaşım**, Temmuz, 2009, Sayı: 199, s.2.

⁴² Cost Plus Pricing, Advantages of Cost-plus Pricing, http://www.tutorgig.com/ed/cost-plus_pricing, (Erişim: 11.09.2011), s.2.

(2) İşlemsel Kâr Yöntemleri

İşlemsel kâr yöntemlerinin temel dayanağı makul ve emsal bir kâr marjıdır. Bu yöntemde, ilişkili kuruluşlar arasında gerçekleşen işlemlerdeki kârın emsallerine uygunluğunu sorgulanmaktadır. İlişkili kişi ya da kuruluşlar arasında gerçekleştirilen kontrollü işlemlerde ortaya çıkan kârın; bağımsız bir işlemde elde edilmesi olağan olan bir kâr marjı ile karşılaştırılmasında söz konusu kârın elde edilmesi noktasında, ilişkili kişiler arasında var olan hangi özel koşulların varlığının etkili olduğu ve bu koşulların kontrollü kârı hangi ölçüde etkileyip etkilemediği ortaya konmaya çalışılmaktadır.⁴³

Geleneksel işlem yöntemlerinin güvenilir olmadığı ya da emsallere uygun fiyata ulaşma olanağının bulunmadığı durumlarda, emsal bedel şartlarını tespit için diğer yöntemler uygulanabilir. Bunlar; kâr bölüşüm yöntemi ve işlemsel net marjı yöntemidir.⁴⁴

i) Kâr Bölüşüm Yöntemi

Kâr bölüşüm yönteminde, öncelikle ilişkili kişiler arasındaki ticari işlemlerde oluşan toplam kâr, tarafların üstlendikleri işlevler ve riskler dikkate alınmak suretiyle tespit edilmektedir. Bu süreci takiben, tespit edilen kâr ilişkili şirketler arasında paylaştırılmaktadır. Kârın paylaştırılması sırasında, bölüşüm, emsallere uygunluk ilkesi çerçevesinde ve ilişkili kişiler arasında önceden imzalanan ya da üzerinde mutabakata varılan şartlar çerçevesinde, sağlam ekonomik verilere dayalı olarak yapılmaktadır.

Sonuç olarak bu yöntemde kâr iki aşamada paylaştırılmaktadır. Birinci aşamada, ilişkisiz şirketlerin ilişkili şirketlerinkine benzer nitelikteki ticari işlemlerinden elde edecekleri kâr dikkate alınmakta ve her bir şirketin toplam

⁴³ Ramazan BİÇER, “Kurumlar Vergisi Kanununda Düzenlenen Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtım Uygulamasında Kullanılan Yöntemler”, **Lebib Yalkın**, Temmuz, 2007, Sayı: 43, s.142.

⁴⁴ BİÇER, a.g.m, s.143.

kâr tutarı içerisindeki payı belirlenmekte, ikinci aşamada ise ilişkili şirketlere yapılan kâr dağıtımını sonucunda kalan bir bakiye olması halinde, dağıtılmamış kâr tutarı, şirketlerin katlandıkları risk unsurları ve ticari işlem içerisindeki fonksiyonları dikkate alınarak ilişkili şirketlerin kontrol altındaki işlemlerden elde ettikleri her bir kâr tutarı tekrar hesaplanmaktadır.⁴⁵

ii) İşlemsel Net Kâr Marjı Yöntemi

İşleme dayalı net kâr marjı yönteminde, ilişkili kişiler arasındaki işlemlerde direkt ve endirekt maliyet ve gider kalemlerinin işletmenin cirosundan mahsup edilmesi sonucu oluşan net kâr tutarı üzerinde durulmaktadır. Elde edilen net kâr tutarı, işletmenin, toplam satışlarına, bu satışları yapmak için kullandığı duran varlık tutarı toplamına vb. mali verilere oranlanmaktadır. Bu yolla, işletmelerin ilişkili kişiler ile olan işlemlerinde elde ettikleri net kârlılık yüzdeleri tespit edilmeye çalışılmaktadır. Ardından, kontrol altındaki işlemten kaynaklanan net kâr yüzdesi, aynı mükellefin kontrol dışı işlemlerden elde edebileceği net kâr yüzdesi ile karşılaştırılmakta ve bir takım işlevsel analiz göstergeleri çerçevesinde değerlendirilmeye tabi tutularak, kontrol dışı işlemlerden elde edilebilecek net kâr yüzdesi çerçevesinde revize edilebilmektedir.⁴⁶

(3) Global Bölüşüm Formülü

Global bölüşüm yönteminde, toplam kârın ilişkili kuruluşlar arasında, belli hesaplamalara göre tespit edilen bir oran ya da formül vasıtasıyla bölüştürülmesi söz konusu olmaktadır. Yöntem daha çok, emsali tespit

⁴⁵ SAYIM, AYDIN, a.g.m., s.4.

⁴⁶ Ersin NAZALI, "Transfer Fiyatlandırması- III", **Yaklaşım**, Eylül, 2007, Sayı:177, s.2.

edilemeyen ya da olmayan bir gayri maddi varlığın; işlemlerin değerlendirilmesini güçleştirdiği durumlarda tercih edilmektedir.⁴⁷

Bu yöntem üç adımda gerçekleşmektedir. Aşağıda bu adımlar sıralanmıştır.⁴⁸

1. Adım: Çok uluslu şirket grubu içerisinde yer alan ve global anlamda vergilendirilecek iştirakler ya da şubeler belirlenir.

2. Adım: Global kârlılığın doğru bir şekilde tespit edilmesi sağlanır.

3. Adım: Birimlerin global kârlılıklarının belirlenmesine yönelik formül kullanılarak, global kâr; vergilendirilecek şirketler arasında dağıtılır.

Konu ile ilgili uygulamalara bakıldığında transfer fiyatlandırması sürecinin ana çıkış noktası olan ve sistemin bel kemiğini oluşturan OECD tarafından; bu yönetime yönelik ciddi eleştiriler yapıldığı görülmekte iken Avrupa Birliği'nin (AB) bu yöntemin işlerlik kazanması ile ilgili bir takım çabalarının olduğu ve çalışmalar yaptığı da bilinmektedir.⁴⁹

OECD global bölüşüm yönteminin, emsale uygunluk ilkesine bir seçenek olamayacağı ileri sürmüştü ve gerekçe olarak da ülkeler arasında, bu yöntemin uygulanması için gerekli olan muhasebe sistemi, bölüşüm faktörleri ve bu faktörlerin nasıl ölçüleceği konusunda anlaşma sağlanmasının zor olduğu ayrıca kullanılan üretim faktörlerinin, kârın vergi oranı daha düşük ülkelere kaymasına neden olabileceği tezini savunmuştur.⁵⁰

Ancak AB aldığı bir kararla; üye ülkeler arasında "Genel Birleştirilmiş Kurumlar Vergisi Matrahı"⁵¹ yöntemi üzerinde çalışılmasına ve bunun için

⁴⁷ HM Revenue & Customs, "Transfer Pricing: OECD and Methodologies – Profit Split", <http://www.hmrc.gov.uk/manuals/intmanual/intm463060.htm>, (Erişim: 11.09.2001), s.1.

⁴⁸ Hüseyin Deniz BAYRAM, Uluslararası Transfer Fiyatlandırması ve Türkiye Uygulaması, Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, **Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi**, İstanbul, 2006, s.39.

⁴⁹ Erdoğan ÖCAL, "Transfer fiyatlandırması Emsale Uygunluk İlkesine Bir Seçenek: Global Bölüşüm Formülü, **Yaklaşım**, Sayı:195, Mart, 2009, s.4.

⁵⁰ ÖCAL, a.g.m, s.4

⁵¹ ÖCAL, a.g.m, s.4

2008 yılının sonuna kadar sonuçlandırarak bir uzmanlar kurulu oluşturulmasına karar vermiştir.

Üye ülkelerin birçoğundan destek gören komisyonun başkanlığını vergi ve gümrük ile ilgili bölümlerden birer yetkili yapmaktadır. Grup yılda dört kez toplanmakta ve vergi matrahını oluşturan kemikleşmiş sorunlar üzerinde görüşmeler yapmaktadırlar.⁵²

Uzmanlar kurulunun çalışmalarında bu yöntemin aşağıdaki kriterler gözetilerek uygulanması gerektiği kanaatine varılmıştır.⁵³

Buna esaslar;

- Bir üye ülkede oluşan mali zararın zararın diğer ülkedeki vergilendirme sürecinde matrahından indirim kalemi olarak dikkate alınabileceği,

- Birlik içerisindeki uluslararası bir firmanın, her bir lokal şubesinin kârını bağımsız olarak ancak aynı kurallar çerçevesinde tespit edebileceği ayrıca tüm bu şirketlerin kârları tek bir havuzda konsolide edebilecekleri,

- Konsolide edilen bu kârın tespit edilen kurallar dahilinde üye ülkeler arasında paylaşılabilirliği.

Nitekim alınan kararlardan da anlaşılacağı üzere, AB tarafından öne sürülen “Genel Birleştirilmiş Kurumlar Vergisi Matrahı” yöntemi emsale uygunluk ilkesine alternatif olarak öne sürülen “Global Bölüşüm Formülü” yöntemine büyük benzerlikler taşımaktadır. Ancak, yöntemin uygulanması hali hazırda birlik içerisinde üye ülkeler arasında fikir birliği sağlanamaması nedeniyle mümkün olamamaktadır.⁵⁴

⁵² Joann MARTENS -WEINER, “A New Way of Thinking About Company Tax Reform in the European Union,” **Institute of European Affairs**, <http://www.iiea.com/events/a-new-way-of-thinking-about-company-tax-reform-in-the-eu>, (Erişim: 25.07.2011), 7 Şubat 2006, s.2.

⁵³ ÖCAL, a.g.m., s. 4

⁵⁴ ÖCAL, a.g.m., s. 5.

B. Transfer Fiyatlandırması Uygulamalarında Dikkat Edilmesi Gereken Noktalar

Transfer fiyatlandırması uygulamalarında dikkat edilmesi gereken bazı noktalar bulunmaktadır. Bu noktalara aşağıda dikkat çekilmiştir.

1. Doğru Emsal Bedel Tespit Etmenin Önemi

Konunun başında da belirtildiği gibi OECD transfer fiyatlandırması uygulaması üç temel sac ayağına dayanmaktadır. Bunlar emsal bedel prensibi ve karşılaştırılabilirlik analizi, ilişkili kişi kavramı ve transfer fiyatlandırması yöntemleridir. Bunlardan ilki olan emsal bedel prensibi hiç şüphesiz ki ilişkili kişiler arasındaki ticari ve finansal işlemlerin varlığında bağımsızlığın ve objektifliğin sağlanabilmesi açısından vazgeçilmez bir öneme sahiptir. Ancak, transfer fiyatlandırmasında emsallere uygunluk ilkesinin kullanılmasında karşılaşılan en büyük engelin de işleme uygun bir emsal tespit etmenin güçlüğü olduğu bilinmektedir.

Transfer fiyatlandırması uygulamalarında işleme en uygun emsal bedelin tespit edilmesinde, öncelikli olarak emsal bedel tespitinin mümkün olduğunca sübjektiflikten uzak objektif unsurlara dayandırılmasına önem verilmelidir.

Nitekim ilişkili şirketler arasındaki ticari işlemlerde kullanılan transfer fiyatlarının belirlenmesinde piyasa fiyatlarına uygunluk temel kriterdir. Söz konusu fiyatların tespiti de transfer fiyatlandırması raporlarında yer alan karşılaştırılabilirlik analizi ile gerçekleştirilmektedir. Bu analize esas teşkil eden piyasa verileri ise emsal şirketlerin yapmış oldukları işlemlerde kullanılmış olan emsal fiyatlar üzerinden gerçekleştirilmektedir.⁵⁵

⁵⁵ Ali ALPER, "Emsal Tespiti İçin Yararlanılabilecek Yurt Dışı Veri Tabanları ve Araştırma Teknikleri", <http://www.verginet.net/dtt/1/TransferFiyatlandirmasiEmsalTespiti.aspx>, (Erişim: 14.10.2009), 14.12. 2007, s.2.

Durum bu şekilde olsa da günümüzde, ticari hayatın git gide daha karmaşık bir hal alması, ilişkili şirketler arasında mal ticareti yanında birden fazla faktörü bünyesinde barındıran ve fiyatlandırması bir çok zaman emsal bir hizmet ile ilişkilendirilerek yapılamayan grup içi hizmetlerin varlığı emsal bedel tespit etmenin zorluğunu bir kez daha gözler önüne sermektedir.

Burada üzerinde durulması gereken konu, bir işlemin diğer bir işleme emsal olabilmesi için ne gibi özellikler taşıması gerektiği ve emsal fiyatın piyasa fiyatı olduğunun gerçek anlamda tespiti.

Değerlendirmede temel kriter, iki ticari işlem ya da bu işlemleri gerçekleştiren iki işletme arasında tespit edilen farkların hiçbirinin serbest piyasada konu ile ilgili olarak oluşmuş fiyattan ciddi bir biçimde uzak olmaması ya da belirlenen uzaklığın benzer işletmelerin piyasa koşulları içerisindeki ticari konumları dikkate alınarak, belli bir marj dahilinde, kabul edilebilir nitelikte olmasıdır.

Ancak, teorik olarak, ilişkili ticarete kullanılan fiyatlarda her zaman normal iktisadi kuvvetler haricinde bir manipülasyon olma riski vardır. Bu yüzden ki ancak ve ancak ilişkisiz işlemler en sağlıklı emsal bedellere kaynak teşkil edebilirler.⁵⁶

Bu konuda, ticari işlemlerde uygulanan fiyatlar ile emsal bedel ilkesi çerçevesinde belirlenen fiyatlar arasındaki fiili karşılaştırılabilirlik derecesini belirlemek daha sonra uygun düzeltmeler yapabilmek adına emsal fiyata etki edebilecek faktörleri göz önünde bulundurmaya gerekecektir.

Bu faktörler çok çeşitli unsurlardan oluşabilir. Aşağıda bunlardan bazılarının yer verilmiştir.⁵⁷

-Teslim edilen mal ya da hizmetin nitelikleri,

⁵⁶ Özgür TOROS, “Yeni Transfer fiyatlandırması Mevzuatına Göre Ekonomik Analiz”, http://www.gumruknet.net/Dokumanlar/2009/haber/Transfer_Fiyatlandirmasi_Ekonomik_Analiz.pdf, (Erişim:15.10.2009), 2009, s.3.

⁵⁷ ÖCAL, a.g.m., s.5.

-Tarafların (kullanılan varlıklar ve üstlenilen riskler dikkate alınarak) yüklendikleri işlevler,

- Sözleşme koşulları,

-Tarafların içinde buldukları ekonomik koşullar ve tarafların hedefledikleri iş stratejileri vb.

Anlaşılacağı üzere, ilişkili kişiler ile yapılan işlemlerde esas alınacak emsal bedel kavramını etkileyen multi faktöriyel unsurlar bulunmaktadır. Bu nedenle, yukarıda ele alınan özellikler son derece subjektif olup maddi olarak ölçülmeleri ve emsal bedelin maliyeti içerisine hangi ölçüde dahil edildiklerinin tespit edilmesi oldukça güçtür.

Bu nedenle, ölçülmesi güç ve yoruma açık özelliklerdeki farklılıkların fiyatı etkileyip etkilemeyeceğini tespit etmek ya da etkileyebilecek farklılıklar varsa, gerekli düzeltmelerin yapılabilmesi için farklılığın ölçülmesinin ve rakamsal etkisinin hesaplanmasını sağlamak zorlu bir süreçtir.

Sonuç olarak, böylesine çeşitli faktörü dikkate alarak kontrol altındaki bir işleme bire bir benzeyen kontrol altında olmayan bir işlem bulmanın zorluğu ortadadır. Bu anlamda, emsal bedel olarak esas alınan fiyatın ve bununla ilgili işlemin, subjektif değerlendirmeler yolu ile tespit edilmesi transfer fiyatlandırmasına konu olan işleme ait tutarın diğer bir ifade ile üzerinden vergi hesaplanacak değer eksik ya da hatalı belirlenmesine ve ilişkili kişilerle yapılan işlemlerde vergisel kayıplarının meydana gelmesine neden olabilecektir.

Tüm bu durumlar, erişilebilen fakat uygun olmayan emsallerin kullanılmak zorunda kalınması sonucunu doğurabilmekte ve bu durum da haklı olarak hem mükelleflerin ve hem de vergi idarelerinin yakınmalarına yol açmakta, doğru emsal belirlemenin önemini bir kez daha ortaya koymaktadır.

2. Transfer Fiyatlandırması Yöntem Seçiminde Şartlı Serbestlik

Transfer fiyatlandırması konusunda OECD yaklaşımı, mükelleflerin faaliyet konularına en uygun transfer fiyatlandırması yönteminin seçilmesi konusundaki öznel tercihleridir.⁵⁸

Ancak burada temel kıstas, seçilen yöntemin, ilişkili kuruluşlar arasında gerçekleşen mal ve hizmet hareketlerinde; taraflarca kontrol altında tutulan işlemin; emsal bedel ilkesine uygun olup olmadığı konusundaki sorgulamayı yapabilir düzeyde ve yeterlilikte olmasıdır.

3. Belgelemeye İlişkin Kurallar Konusunda Yaklaşım

Belgelemeye ilişkin OECD düzenlemelerinde zorunlu bir belgeleme yöntemi önerilmemektedir. Transfer fiyatlandırması uygulamalarına mali mevzuatlarında yer veren ülkeler kendi mali mevzuatları içerisinde transfer fiyatlandırmasına konu işlemlerin mali idareye bildirilmesi konusunda, kendi içlerinde belgelendirmeye yönelik işlemler gerçekleştirmektedirler. Ancak bu konuda, OECD'nin temel yaklaşımı, belgelendirme yükümlülüğünün vergisel açıdan zorunlu olmadığı durumlarda mükelleflerin belgelendirme konusunda bir zorunluluğa tabi tutulmaması ve bu konuda mükelleflere ek bir yük getirilmemesidir.⁵⁹

Çünkü, çok farklı sektörlerde farklı ticari işlemleri ilişkili kişiler ile gerçekleştiren mükellefler açısından transfer fiyatlandırmasına konu olan işlemlerin tüm açıklığı ile beyan edilmesi ancak belgelendirme yükümlülüğünün dar kalıplara sokulmaması ile gündeme gelebilecektir.⁶⁰

⁵⁸ TÜRKKOT, a.g.m, s.2.

⁵⁹ TÜRKKOT, a.g.m., s.2.

⁶⁰ Onur ELELE, "Transfer fiyatlandırması Üzerine Yorumlar, Öneriler ve Sorular", **Yaklaşım**, Sayı: 184, Nisan, 2008, s.3.

4. İşlemlerde Gümrük Değerlerinin Dikkate Alınmasının Önemi

OECD'nin konu ile ilgili düzenlemelerinde, gerek mali idare açısından gerekse gümrük idaresi açısından emsal bedel ilkesi çerçevesinde tespit edilen değerlerin karşılıklı bir şekilde kullanılabilmesi yer almaktadır. Bu anlamda, söz konusu değerlerin kullanımı noktasında mali idare ile gümrük idareleri arasında sıkı bir işbirliğine gidilmelidir.⁶¹

5. Karşılıklı Düzeltmeler

Bilindiği gibi her ülke kendi egemenlik sınırları içerisinde vergi ile ilgili düzenlemeler yapmaya muktedirdir. Bu anlamda, transfer fiyatlandırması uygulamalarında, her ülke emsal bedel ilkesine aykırı olan işlemler ile ilgili olarak gerçekleşen işlemlerde esas alınan fiyatın düzeltilmesi konusunda yetkiye sahiptir.

Ancak bu yetki, söz konusu işlemlerin diğer bacağına oluşturan ve diğer ülke mevzuatı içerisinde yer alan konu ile ilgili uygulamalara aykırılık teşkil edebilmektedir. Bu noktada emsal bedel ilkesine aykırılık teşkil eden işlemleri yapan şirketler açısından mükerrer vergilendirmenin ortaya çıkmaması için, iki ülke arasında özellikle vergi anlaşmaları yolu ile karşılıklı bir mutabakatın sağlanması gerekecektir.

Dolayısıyla ülkeler açısından; uluslararası işlemlerde transfer fiyatının düzeltilmesi ile ortaya çıkan kazanç üzerinden alınacak vergi, vergilendirme yetkisine taraf olan ülkeler açısından transfer fiyatının karşılıklı olarak düzeltilmesini uyum içerisinde gerçekleştirme zorunluluğu getirmektedir.⁶²

⁶¹ TÜRKKOT, a.g.m., s.2.

⁶² TÜRKKOT, a.g.m., s.3.

III. TRANSFER FİYATLANDIRMASI YOLU İLE ÖRTÜLÜ KAZANÇ

DAĞITIMI KAVRAMININ ANALİZİ

Vergi sistemimiz içerisinde öteden beri yer alan yer alan örtülü kazanç müessesesi, uluslararası gelişmeler, özellikle de OECD düzenlemeleri dikkate alınarak, 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu⁶³ (KVK) 13. maddesinde, “Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı” başlığı altında yeniden düzenlenmiş ve 01.01.2006 tarihinden itibaren yürürlüğe girmiştir.⁶⁴

Bu düzenlemenin amacı transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımının ve bu yolla oluşabilecek vergi kayıp ve kaçığının önlenmesidir.⁶⁵

KVK'nın 13. maddesi söz konusu müessese ile ilgili detaylı açıklamaları aşağıdaki gibi hüküm altına almıştır.

“(1) 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 sayılır. 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 değerlendirilir.

(2) İlişkili kişi; kurumların kendi ortakları, kurumların veya ortaklarının ilgili bulunduğu gerçek kişi veya kurum ile idaresi, denetimi veya sermayesi bakımından doğrudan veya dolaylı olarak bağlı bulunduğu ya da nüfuzu altında bulundurduğu gerçek kişi veya kurumları ifade eder. Ortakların eşleri,

⁶³ 21.06.2006 tarih ve 26205 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanmıştır.

⁶⁴ Şükrü KIZILOĞLU, “Yeni Kurumlar Vergisi Kanunu’nda Transfer fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı” **Yaklaşım**, Eylül, 2006, Sayı: 165, s.1.

⁶⁵ Filiz EKİNCİ, 5520 Sayılı kurumlar Vergisi Kanununda Vergi Güvenlik Müesseselerine İlişkin Yeni Düzenlemeler”, **Dumlupınar Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi**, Nisan, 2007, Sayı: 17, s.1.

ortakların veya eşlerinin üstsoy ve altsoyu ile üçüncü derece dahil yansoy hısımları ve kayın hısımları da ilişkili kişi sayılır. Kazancın elde edildiği ülke vergi sisteminin, Türk vergi sisteminin yarattığı vergilendirme kapasitesi ile aynı düzeyde bir vergilendirme imkânı sağlayıp sağlamadığı ve bilgi değişimi hususunun göz önünde bulundurulması suretiyle Bakanlar Kurulunca ilan edilen ülkelerde veya bölgelerde bulunan kişilerle yapılmış tüm işlemler, ilişkili kişilerle yapılmış sayılır.

(3) 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 olmasını ifade eder. Emsallere uygunluk ilkesi doğrultusunda tespit edilen fiyat veya bedellere ilişkin hesaplamalara ait kayıt, cetvel ve belgelerin ispat edici kâğıtlar olarak saklanması zorunludur.

(4) Kurumlar, ilişkili kişilerle yaptığı işlemlerde uygulayacağı fiyat veya bedelleri, aşağıdaki yöntemlerden işlemin mahiyetine en uygun olanını kullanarak tespit eder:

a) Karşılaştırılabilir fiyat yöntemi: Bir mükellefin uygulayacağı emsallere uygun satış fiyatının, karşılaştırılabilir mal veya hizmet alım ya da satımında bulunan ve aralarında herhangi bir şekilde ilişki bulunmayan gerçek veya tüzel kişilerin birbirleriyle yaptıkları işlemlerde uygulayacağı piyasa fiyatı ile karşılaştırılarak tespit edilmesini ifade eder.

b) Maliyet artı yöntemi: Emsallere uygun fiyatın, ilgili mal veya hizmet maliyetlerinin makul bir brüt kâr oranı kadar artırılması suretiyle hesaplanmasını ifade eder.

c) Yeniden satış fiyatı yöntemi: Emsallere uygun fiyatın, işlem konusu mal veya hizmetlerin aralarında herhangi bir şekilde ilişki bulunmayan gerçek veya tüzel kişilere yeniden satılması halinde uygulanacak fiyattan, makul bir brüt satış kârı düşülerek hesaplanmasını ifade eder.

ç) Emsallere uygun fiyata yukarıdaki yöntemlerden herhangi birisi ile ulaşma olanağı yoksa mükellef, işlemlerin mahiyetine uygun olarak kendi belirleyeceği diğer yöntemleri kullanabilir.

(5) İlişkili kişilerle yapılan mal veya hizmet alım ya da satımında uygulanacak fiyat veya bedelin tespitine ilişkin yöntemler, mükellefin talebi üzerine Maliye Bakanlığı ile anlaşarak belirlenebilir. Bu şekilde belirlenen yöntem, üç yılı aşmamak üzere anlaşmada tespit edilen süre ve şartlar dahilinde kesinlik taşır.

(6) Tamamen veya kısmen transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü olarak dağıtılan kazanç, Gelir ve Kurumlar Vergisi kanunlarının uygulamasında, bu maddedeki şartların gerçekleştiği hesap döneminin son günü itibarıyla dağıtılmış kâr payı veya dar mükellefler için ana merkeze aktarılan tutar sayılır. Daha önce yapılan vergilendirme işlemleri, taraf olan mükellefler nezdinde buna göre düzeltilir. Şu kadar ki, bu düzeltmenin yapılması için örtülü kazanç dağıtan kurum adına tarh edilen vergilerin kesinleşmiş ve ödenmiş olması şarttır.

(7) **(5766 Sayılı Kanununun 21. maddesi ile eklenen fıkra, Yürürlük; 2008 yılı kazançlarına uygulanmak üzere yayımı tarihinde)** Tam mükellef kurumlar ile yabancı kurumların Türkiye'deki işyeri veya daimi temsilcilerinin aralarında ilişkili kişi kapsamında gerçekleştirdikleri yurt içindeki işlemler nedeniyle kazancın örtülü olarak dağıtıldığının kabulü Hazine zararının doğması şartına bağlıdır. Hazine zararından kasıt, emsallere uygunluk ilkesine aykırı olarak tespit edilen fiyat ve bedeller nedeniyle kurum ve ilişkili kişiler adına tahakkuk ettirilmesi gereken her türlü vergi toplamının eksik veya geç tahakkuk ettirilmesidir.

(8) Transfer fiyatlandırması ile ilgili usûller Bakanlar Kurulunca belirlenir.”

Yukarıdaki kanun maddesinden de anlaşılacağı üzere, 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.

Ayrıca ilgili maddede “Kurumlar, ilişkili kişilerle emsallere uygunluk ilkesine aykırı olarak tespit ettikleri bedel ya da fiyat üzerinden mal veya hizmet alım ya da satımında bulunursa, kazanç tamamen veya kısmen transfer fiyatlandırması yoluyla dağıtılmış sayılır.” ifadesine yer verilmiş, böylelikle, yukarıda sayılan ticari işlemlerin ilişkili kişiler arasında yapılmasında, örtülü kazanç uygulamasının gerçekleşmesinin ön şartı olarak, emsale uygunluk ilkesinden uzaklaşılması görülmüştür.

Anılan maddenin 3. fıkrasında yer alan, emsale uygunluk ilkesi ise “İlişkili kişilerle yapılan mal veya hizmet alım ya da satımında uygulanan fiyat veya bedelin, aralarında böyle bir ilişkinin bulunmaması durumunda oluşacak fiyat veya bedele uygun olmasını ifade eder.” şeklinde tanımlanmıştır.

Aynı maddenin 4. fıkrasında ise, emsal bedelinin; karşılaştırılabilir fiyat, maliyet artı, yeniden satış yöntemleriyle; bu yöntemlerin uygun düşmemesi halinde mükellefin, işlemlerin mahiyetine uygun olarak kendisinin belirleyeceği diğer yöntemleri kullanarak belirleyebileceğine yer verilmiştir.

Dolayısıyla, mükellefler, yukarıda belirtilen yöntemlerden işlemlerinin türüne göre en uygun olanını seçerek belirleyecekleri fiyat ya da bedel üzerinden, yurt dışı ilişkili kişilerden ithalat işlemlerini gerçekleştirebileceklerdir.

Ancak, emsal bedel ya da fiyat üzerinden yapılan her ithalat için, emsal bedelden, ticari hayatın normal koşulları nedeniyle yaşanan sapmalar dışında, yapılacak manipülasyon girişimlerinin vergi idaresi açısından, karşı taraf adına; transfer fiyatlandırması yolu ile örtülü olarak aktarılan bir kazanç olarak değerlendirilme olasılığı da bulunmaktadır.

Bu anlamda kavram olarak örtülü kazanç, kurum kazançlarının vergilendirilmeden ilişkili kişiler adına aktarılması olarak tanımlanabilecektir.⁶⁶

Örtülü kazanç dağıtımı ile aslında şirket tüzel kişiliğine ait mal varlığı ya da hasılatın bir bölümü ortaklar ya da ortakların ilişkili bulunduğu gerçek ve tüzel kişiler adına vergilendirilmeden dağıtılmakta, bu yolla kurum tüzel kişiliğine ait mal varlığı ile ortak ya da ortağın ilişkili olduğu kişilere ait mal varlığı ve gelir unsurları arasındaki ayırım kısmen de olsa ortadan kalkmaktadır.⁶⁷

Örtülü kazanç dağıtımı müessesine yönelik olarak kurumlar vergisi kanunumuz içerisindeki düzenlemeler genel hatları bu şekildedir. Ancak burada örtülü kazanç kavramının dayandığı temel düşüncenin vurgulanmasına yönelik birkaç noktaya yer vermek gerekmektedir.

Bilindiği gibi, fiyatlandırma kavramı ekonomik hayatın bir gerçeğidir ve günümüzde, ekonomik birimler arasındaki mal ya da hizmet transferlerinin bedel tespitinde var olan ve kullanılan tek ölçüttür.

Dolayısıyla, kurumlar vergisi kanunumuz gibi çeşitli yasal düzenlemelerin, ilişkili oldukları kabul edilen ekonomik birimlerin ticari ilişkilerinde kullandıkları tüm transfer fiyatlarını örtülü kazanç dağıtımı açısından eleştiri konusu yapmaları, fiyatlandırma mekanizmasını sekteye uğratabilecektir.

Ancak, gerek örtülü kazanç müessesinin temel mantığı açısından gerekse kurumlar vergisi kanunda yer alan düzenlemelerin temel mantığı açısından konu ele alındığına, örtülü kazanç müessesinin dayandığı temel düşüncenin ilişkili şirketler arasındaki mal ya da hizmet alımlarının varlığından ve bu işlemlerin fiyatlandırılmasından ziyade söz konusu ticari işlemlerin gerçekleştirilmesi sırasında uygulanan transfer fiyatlarının çeşitli

⁶⁶ Orhan KAHRAMAN, “Gelir ve Kurumlar Vergisi Matrahlarının Tespitinde Kanunen Kabul Edilmeyen Giderler”, **Vergi Dünyası**, Sayı: 292, Aralık 2005, s.40.

⁶⁷ Zekeriya ALŞAN, “Kurumlarda Örtülü Kazanç Dağıtımı”, **Vergi Dünyası**, Sayı:54, Şubat 1986, s.7-8.

amaçlar ile manipüle edilerek kullanılması, emsal bedel ilkesinden uzaklaşılması ve bunun sonucunda ilişkili tarafların vergisel amaçlar ile birbirlerine kazanç aktarımında bulunmaları olduğu görülecektir.

IV. BAZI AB ÜYESİ ÜLKELERDE TRANSFER FİYATLANDIRMASI UYGULAMALARI

A. Avrupa Birliği Transfer Fiyatlandırması Sistemi

Avrupa Birliği üyesi olan ülkelerin önemli bir bölümü, OECD teşkilatının kurucu üyesi ya da daha sonra üye olmuş ülkelerdir. Bu nedenle, AB üyesi bir çok ülke OECD tarafından hazırlanan “Uluslararası Şirketler ve Vergi İdareleri İçin Transfer fiyatlandırması Rehberi”ni uygulamalarına ve bu rehberdeki ilkeleri esas almalarına rağmen kendi içlerinde bazı ek düzenlemeler yapmaktan da geri kalmamışlardır.⁶⁸

AB transfer fiyatlandırması sistemi bu düşünce çerçevesinde genel hatları ile aşağıdaki gibi şekillenmiştir.

AB sistemi içerisinde birliğe üye ülkelerde mukim şirketlerin gerek kendi ülkeleri içerisinde gerekse birlik içerisindeki ticari faaliyetlerinin artması ve çeşitlenmesinin bir sonucu olarak üye ülkeler arasında çıkan anlaşmazlıklar transfer fiyatlandırmasının önemini giderek arttırmıştır. Bu kapsamda, 11.03.2002 tarihinde ortak bir Transfer fiyatlandırması forumu (Transfer Pricing Forum) kurulmuştur. Transfer fiyatlandırması forumuna yönelik düzenleme 1681 SEC (2001) nolu Kurumların vergilendirilmesi çalışmasında (In Company Tax Study (SEC(2001) 1681) yer almıştır. Forumu komisyon uzmanlarından, üye ülke temsilcilerinden, özel sektör

⁶⁸ Eyüp İNCE, “Avrupa Birliği’nde ve Seçilmiş Ülkelerde Transfer Fiyatlandırması ile Ülkemiz Transfer Fiyatlandırması Karşılaştırması”, **Vergi Sorunları**, Sayı: 270, Mart 2011, s.3.

temsilcilerinden ve OECD gibi uluslararası kuruluşlardan uzmanlar ile aday ülkelerin temsilcileri de iştirak etmişlerdir.⁶⁹

Söz konusu forumun kurulması ile amaçlanan, çok uluslu şirketlerin, artan ticari faaliyetlerinin yarattığı çifte vergileme riskinden, üye ülke devletlerini ve burada mukim şirketleri korumaktır. Nitekim forum bu kapsamda, üye ülkelerde peşin fiyat anlaşmalarının yaygınlaşması ve transfer fiyatlandırması dokümantasyon ilkelerine yönelik çalışmalarda bulunmuştur.⁷⁰

Bunun dışında AB içerisinde, transfer fiyatlandırması kapsamında yapılan bir diğer düzenleme de Avrupa Birliği Konseyi tarafından, 23 Temmuz 1990'da Komisyonun önerisi doğrultusunda, topluluk çerçevesinde uluslararası olaylarda şirketlerin vergilendirilmesine ilişkin olarak yayınlanan direktiflerdir.⁷¹

Söz konusu düzenlemeler; farklı üye ülkelerdeki ana şirket ve alt şirketlere ilişkin olarak yapılan temettü ödemelerindeki çifte vergilemeyi ortadan kaldıran direktif olan, ana şirket/alt Şirket Direktifi ile (The Parent/Subsidiary Directive)⁷² transfer fiyatlandırması alanında ortaya çıkan anlaşmazlıkların çözülmesine yönelik imkanlar sağlayan anlaşmadır.⁷³

⁶⁹ EU Transfer Pricing Forum, http://ec.europa.eu/taxation_customs/taxation/company_tax/transfer_pricing/forum/index_en.htm, (Erişim: 04.10.2011), s.2.

⁷⁰ EU Transfer Pricing Forum, http://ec.europa.eu/taxation_customs/taxation/company_tax/transfer_pricing/forum/index_en.htm, (Erişim: 04.10.2011), s.1.

⁷¹ Commission of the European Communities, "Company Taxation in the Internal Market", **Commission Staff Working Paper**, Brüksel, 23.10.2001, SEC (2001)1681, s.8.

⁷² Council Directive 90/435/EEC, <http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=CELEX:31990L0435:EN:HTML>, (Erişim: 17.06.2012), s.1

⁷³ Council Directive 90/436/EEC, <http://eurlex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=CELEX:41990A0436:en:HTML>, (Erişim: 17.06.2012), s. 1.

Yukarıdaki açıklamalardan da anlaşılacağı gibi, birlik bünyesinde transfer fiyatlandırmasını konu alan işlemlerde esas olarak OECD tarafından yapılan düzenlemeler referans kabul edilmekte ise de bunlar dışında bazı ek düzenlemelere de gidilmiştir.⁷⁴

B. Bazı Avrupa Birliği Ülkelerinde Transfer Fiyatlandırması Uygulamaları

AB üyesi ülkelerin bir çoğu transfer fiyatlandırması uygulamaları konusunda hassasiyet göstermekte, söz konusu müessese ile ilgili olarak kendi mevzuatları içerisinde önemli düzenlemelere gitmektedirler. Bu çerçevede aşağıda, AB içerisinde söz sahibi belli başlı bazı AB üyesi ülkelerdeki transfer fiyatlandırması uygulamalarına yer verilmiştir.

1. Fransa

Fransa, OECD Model Vergi Anlaşması'nın 9. maddesinde tanımlanan emsallere uygunluk ilkesini Genel Vergi Yasası'nın 57. Maddesi içerisine dahil ederek uygulamaktadır. Buna göre, ülkede uygulanmakta olan genel vergi kanununun 57. maddesinin uygulamasına göre vergi idaresi ilişkili kişiler ile yapılan işlemlerde oluşan ve transfer edilen kârın varlığını ispat etmek ile yükümlü kılınmıştır. İlişkili kişi tanımı yasal ve fiili olmak üzere ikiye ayrılmıştır. Burada yasal ilişkili kişi kavramı, Fransa hukukuna göre ortaya çıkan ilişki iken ki buna örnek olarak ticaret hukukuna göre ortaklık ilişkisi verilebilir, fiili ilişkili kişi ise iki ya da daha çok ticari ilişkiden kaynaklanan ilişki olarak tanımlanmaktadır.⁷⁵

⁷⁴ İNCE, a.g.m, s.3-4.

⁷⁵ OECD, <http://www.oecd.org/dataoecd/30/36/42616836.pdf>, (Erişim: 04.10.2011), s.1.

Fransa, tarafından transfer fiyatlandırması yöntemleri olarak, OCED rehberinde yer alan geleneksel işlem yöntemleri (karşılaştırılabilir fiyat yöntemi, yeniden satış fiyatı yöntemi, maliyet artı yöntemi) ile işlemsel kâr yöntemleri (net kâr bölüşüm yöntemi ve kâr bölüşüm yöntemi) kabul edilmiştir. Söz konusu yöntemler arasında öncelikle geleneksel işlem yöntemleri dikkate alınırken daha sonra işlemsel kâr yöntemleri uygulanmaktadır. En iyi yöntem kuralı ise benimsenmemiştir.⁷⁶

Fransa'da transfer fiyatlandırmasına yönelik özel bir dokümantasyon ve denetim süreci öngörülmemiştir. Peşin fiyatlandırma anlaşması ülkede uzun zamandır uygulanmakta olup, OECD düzenlemelerine paraleldir. Ancak vergi idaresi tarafından yapılan denetimlerde istenilen her türlü belge ve bilginin, mükellefler tarafından temin edilmesi gerekmektedir.⁷⁷

2. Almanya

Almanya'da transfer fiyatlandırması uygulamaları Federal Vergi Dairesi tarafından yürütülmektedir. Uygulamaya ilişkin yasal mevzuat ise 1983 yılında oluşturulmuş idari ilkelerden meydana gelse de asıl önemli düzenleme 2008 yılında güncelleştirilen ve 01.01.2008'den itibaren yürürlüğe giren yurtdışı Vergi Yasasının (Foreign Tax Act) 1. Bölümünde yer almaktadır. İlgili bölümde, emsallere uygunluk ilkesine ilişkin kurallar düzenlemiştir. Söz konusu kurallar, ilişkili kişilerle yapılan sınır ötesi işlemler açısından OECD tarafından yapılan tanımlamalara da uygundur.⁷⁸

Almanya'da transfer fiyatlandırması yöntemlerinin uygulanması konusunda bir sınırlama bulunmamaktadır. Bu kapsamda, transfer fiyatlandırması yöntemleri olarak, geleneksel işlem yöntemleri (karşılaştırılabilir fiyat yöntemi, yeniden satış fiyatı yöntemi, maliyet artı yöntemi), işlemsel

⁷⁶ OECD, <http://www.oecd.org/dataoecd/30/36/42616836.pdf>, (Erişim:04.10.2011), s.1.

⁷⁷ DELOITTE, <http://www.deloitte-tax-news.de/transfer-pricing/files/tp-alert-3-2010-france.pdf>, (Erişim: 04.10.2011), s. 2.

⁷⁸ OECD, <http://www.oecd.org/dataoecd/30/36/42616836.pdf>, (Erişim: 04.10.2011), s.1.

kâr yöntemleri (net kâr bölüşüm yöntemi ve kâr bölüşüm yöntemi) ve varsayımsal emsal fiyat yöntemi (hypothetical arm's length price) kabul edilmiştir. Ancak, yöntemler arasındaki öncelik sırası, ilişkili kişiler arasındaki işleme ait bilginin başka verilerle karşılaştırılabilirlik özelliğine göre değişmektedir. Buna göre,⁷⁹

Bir işleme ilişkin verinin kontrol altında olmayan işlemlerdeki verilerle karşılaştırılabilirlik özelliği bulunmakta ise, ilişkili kişiler ile olan işlemlerde sadece geleneksel işlem yöntemleri kullanılacaktır.

Bir işleme ilişkin verinin kontrol altında olmayan işlemlerdeki verilerle karşılaştırılabilirlik özelliği kesinlikle bulunmamakta ise, bu takdirde varsayımsal emsal fiyat yöntemi (hypothetical arm's length price) kullanılmalıdır. Bu yöntemle göre varsayımsal satıcının minimum fiyatı ile varsayımsal alıcının maksimum fiyatı fonksiyonlar kullanılarak tespit edilecek emsal fiyat olarak ise fiyatlar arasında uygulanabilirliği en yüksek bedel dikkate alınacaktır.

Almanya transfer fiyatlandırmasına yönelik olarak özel bir dokümantasyon kuralı getirilmiştir. Aynı zamanda 5 Ekim 2006' da yayımlanan Peşin Fiyatlandırma Anlaşması sirküleriyle birlikte, vergi sistemi içerisinde peşin fiyatlandırma anlaşması uygulamasına geçilmiştir.⁸⁰

3. İtalya

İtalya'da transfer fiyatlandırması konusunda yasal düzenlemeler 1980'li yıllara kadar uzanmaktadır. 22 Eylül 1980 tarihli 32/9/2267 numaralı genelge (Circular Letter) ve 12 Aralık 1981 tarihli 42/12/1587 numaralı

⁷⁹ KPMG, "Transfer Pricing in Germany", KPMG Observation, <http://www.kpmg.com/Global/en/IssuesAndInsights/ArticlesPublications/Documents/global-transfer-pricing-review-germany.pdf>, (Erişim: 04.10.2011), s.2.

⁸⁰ Ernst & Young, <http://www.ey.com/GL/en/Services/Tax/International-Tax/Transfer-Pricing-and-Tax-Effective-Supply-Chain-Management/2011-Transfer-pricing-global-reference-guide---Germany>, (Erişim 04.10.2011), s.4.

genelgelerde transfer fiyatlandırmasını konu alan ilk düzenlemeler gerçekleştirilmiş takip eden süreçte mevzuata ek düzenlemeler ile yön verilmiştir. İtalyan vergi mevzuatında, transfer fiyatlandırması müessesinin temel taşı olan emsallere uygunluk ilkesi terimi, normal değer adı verilen bir terime karşılık gelmektedir.⁸¹

İtalyan transfer fiyatlandırması sisteminde ilişkili kişi kavramı, 22 Eylül 1980 tarihli 32/9/2267 numaralı genelge ile düzenlenmiştir. (Circular Letter).

Ülkede transfer fiyatlandırması işlemlerinde kullanılacak olan yöntemin belirlenmesi konusunda, İtalya Gelir İdaresinin 29 Eylül 2010 tarihli kararı uyarınca ilişkili kişiler arasındaki işleme en uygun yöntemin belirlenmesi ve kullanılması konusunda, OECD Transfer fiyatlandırması rehberi esas alınmak suretiyle işlemin niteliğine en uygun yöntemin belirlenmesi gerektiği hüküm altına alınmıştır.⁸²

İtalya'da birbiri ile ilişkili şirketler arasındaki ticari işlemlerde geçerli olması gereken normal değer diğer bir ifade ile emsal bedel ilkesinin ne olması gerektiği hususu, konsolide vergi kanununun 76/5 maddesi maddesinde düzenlenmiştir.

İlgili madde uyarınca; ülkede mukim olmayan bir şirketin doğrudan veya dolaylı olarak kontrol ettiği ya da diğer bir işletme tarafından kontrol edildiği veya diğer işletmeyi kontrol eden bir başka şirket tarafından kontrol edildiği hallerde, söz konusu ilişkili şirketler arasında ticari faaliyet sonucu doğan gelir, bu işlemlere konu olan faaliyetlerin normal değerleri esas alınmak suretiyle tespit edilecektir.

Normal değer ya da emsal değer tespitinde ise bu işlemlerin gerçekleştiği tarihte ya da bu tarihe yakın bir tarihte gerçekleşen aynı özelliklere sahip diğer ticari faaliyetlerde kullanılan fiyatlar, normal fiyat olarak

⁸¹ OECD, Transfer Pricing Country Profile, <http://www.oecd.org/dataoecd/19/19/37837259.pdf>, (Erişim: 09.02.2011). s.1.

⁸² OECD, Transfer Pricing Country Profile, <http://www.oecd.org/dataoecd/19/19/37837259.pdf>, (Erişim: 09.02.2011). s.1.

kabul edilecek, ilişkili şirketler arasındaki işlemler söz konusu fiyatlar dahilinde gerçekleştirilecektir.⁸³

İtalyan transfer fiyatlandırması mevzuatı içerisinde, yöntem seçimi konusunda ise bir hiyerarşi mevcuttur. Bu çerçevede,

- Normal değere ulaşma konusunda başvuru alan temel yöntemler; geleneksel yöntemler olarak da adlandırılan; karşılaştırılabilir fiyat yöntemi, yeniden satış fiyatı yöntemi ve maliyet artı yöntemleridir. Ancak söz konusu yöntemlerin normal değere ulaşma konusunda yetersiz kalması halinde, global kâr bölüşüm yöntemi, kâr karşılaştırma yöntemi, yatırılmış sermayenin kazancı yöntemi, brüt kâr marjı karşılaştırma yöntemlerine de başvurulabilmektedir.⁸⁴

İtalya'da transfer fiyatlandırmasına yönelik dokümantasyon düzenlemesi, 22 Eylül 2010 tarihinde gerçekleştirilmiş ve dokümantasyona ilişkin düzenlemelerde OECD tarafından getirilen kurallar bütünü esas alınmıştır. Bu kapsamda, ülkede herhangi bir vergi incelemesi durumunda, mükelleflerden ilişkili kişiler ile olan işlemlerine konu alan bilgi ve belgeleri vergi makamlarına ibraz etmeleri istenmektedir. Bu yükümlülüğe uyulmaması halinde, vergi otoriteleri tarafından olayın niteliğine uygun bir düzeyde vergi cezası uygulamasına gidilebilmektedir.⁸⁵

⁸³ Hüseyin İŞİK, **Çok Uluslu Şirketlerde Örtülü Kazanç ve Örtülü Sermaye**, Maliye APKKB Yayını, Ankara, 2005, s.78-80.

⁸⁴ KPMG, <http://www.kpmg.com/Global/en/IssuesAndInsights/ArticlesPublications/Documents/gps-2012/italy.pdf>, (Erişim: 19.06.2012) s.3.

⁸⁵ PWC, <http://www.pwc.com/gx/en/international-transfer-pricing/assets/italy.pdf>, (Erişim: 19.06.2012) s.512.

C. Avrupa Birliği Transfer Fiyatlandırması Sorunlarının Çözümüne Yönelik Bir Müessese “Tahkim Anlaşması”

Küreselleşen ticari ilişkilerin varlığı, şirketlerin sınır ötesi yatırımlara yön ve hız vermesi günümüzde ticari hayat içerisindeki ilişkilerin giderek daha karmaşık bir hal almasına neden olmuştur. Söz konusu karmaşıklık özellikle uluslararası alanda ticari ilişkilerde bazı sorunları da beraberinde getirmekte şirketler arasındaki ticari ilişkilerden doğan sorunlar birçok kez ticari davalara konu olabilmektedir. Dava sürecinin uzun ve sıkıntılı olması günümüzde zamanın değerini daha verimli kullanmak isteyen girişimcilerin tahkim yani hakem kararıyla ihtilafların çözülmesi yolunu tercih etmelerine neden olmaktadır.

Tahkim anlaşmaları ticari hayatın her alanında uygulanabileceği gibi günümüzde transfer fiyatlandırmasından kaynaklanan sorunların çözümünde de büyük rol oynamaktadır.

Çalışmanın bu bölümünde öncelikle tahkim kavramı ve tahkim türleri ile ilgili genel açıklamalara yer verilecek, ardından AB içerisinde tahkim anlaşmasının vergi ile uyumsuzlukların çözümünde oynadığı rol üzerinde durulacaktır.

1. Tahkim Kavramı İle İlgili Genel Açıklamalar

a) Tahkim Kavramı

Tahkim kavramı esas itibariyle, konusu içerisinde giren işlemlerde taraflar arasında doğan anlaşmazlıkların çözüme kavuşturulmasında, yargı

mercilerinin kullanılması yerine, hakem adı verilen kişiler aracılığıyla mevcut anlaşmazlıkların çözülmesi süreci olarak tanımlanabilir.⁸⁶

b) Tahkim Türleri

Devletlerarası uyuşmazlıkların çözüme kavuşturulmasında, tahkim süreci iki farklı biçimde şekillenmektedir.

Bunlardan ilki, kurumsal tahkim diğeri ise arızı tahkim müessesidir. Kurumsal tahkim sürecinde, tahkim komisyonu bir uluslararası kurum ya da kuruluşun bünyesinde oluşturulmakta ve tahkim sürecinin işleyiş biçimi ve kuralları söz konusu kurum ya da kuruluş tarafından belirlenmekte ve yönetilmektedir. Arızı tahkimde ise bu durumun aksine, tarafların tahkim komisyonunun oluşturulması noktasındaki etkileri kısıtlıdır. Ayrıca, söz konusu tahkim türünde, tahkim komisyonları kurumsal tahkimden farklı olarak, uluslararası bir kuruma bağlı değildirler. Dolayısıyla, tahkim sürecinin kuralları ve tahkim komisyonunun oluşumu her iki taraf tarafından belirlenmektedir.⁸⁷

2. Avrupa Birliği Tahkim Süreci

a) Tahkim Sürecinin Tarihsel Gelişimi

Tahkim süreci uluslararası vergi uyuşmazlıklarının ortadan kaldırılmasında tercih edilen bir yöntem olarak görülmektedir. Ayrıca, AB içerisinde transfer fiyatlandırmasından kaynaklanan sorunların çözümünü konusundaki en önemli düzenleme tahkim anlaşmasıdır.

⁸⁶ Emrah FERHATOĞLU “Uluslararası Uyuşmazlıkların Giderilmesinde Avrupa Birliği Tahkim Anlaşması”, **23. Türkiye Maliye Sempozyumu Tebliği**, 7-11 Mayıs 2008, s.200.

⁸⁷ FERHATOĞLU, a.g.t., s.200.

Tahkim anlaşması, transfer fiyatlandırması ve çifte vergilendirme alanında ortaya çıkan anlaşmazlıkların çözülmesine yönelik imkanlar sağlayan bir anlaşmadır.

AB Tahkim anlaşmasının kökenleri, AB Komisyonu'nun çifte vergilendirmenin önlenmesine yönelik olarak 1976 yılında hazırladığı direktif önerisi ile iç pazarın bütünleştirilmesine yönelik olarak hazırlanan ve şirketler arasında kâr transferi durumunda çifte vergilendirmenin önlenmesini konu alan 1985 tarihli "**Beyaz Rapor**"a dayanmaktadır. Bu süreci takiben, AB üyesi 12 ülke, 90/436/AET kodlu direktif çerçevesinde ve 23 Temmuz 1990 tarihli Bağlı İşletmelerin Kârlarının Ayarlanmasından Doğan Çifte Vergilendirmenin Ortadan Kaldırılması Hakkında Avrupa Topluluğu Anlaşması'nı diğer bir adı ile tahkim anlaşmasını imzalamışlardır. Anlaşma, 1 Ocak 1995 tarihinde yürürlüğe girmiş ve ilk etapta 31.12.1999 tarihine kadar uygulanmıştır.⁸⁸

Tahkim anlaşmasının geçerlilik süresi beş yıl için belirlenmiştir. Ancak, üye ülkelerin temsilcilerinin 19.05.1998 tarihinde kabul ettiği kararlar, 25.05.1999 tarihli konsey toplantısında anlaşmanın süresinin uzatımı (1999/C 202/01) sayılı ek bir protokol⁸⁹ ile gerçekleştirilmiştir.⁹⁰ Söz konusu protokol çerçevesinde, üye devletlerin tarafların çekilmemeleri ve 6 önce karar vermeleri halinde, sözleşmenin süresinin 5 yıl daha uzayacağı hüküm altına alınmıştır. Ayrıca, anılan Protokol ile anlaşmanın 01.01.2000 tarihinden itibaren geçerli olması kabul edilmiş ve 20. maddesi değiştirilmiştir. Değişiklik çerçevesinde, ilgili madde uyarınca, söz konusu protokolün etkilerini 01.01.2000 tarihinden itibaren göstermeye başlayacağı ve üye devletlerin bu

⁸⁸ http://ec.europa.eu/taxation_customs/taxation/company_tax/transfer_pricing/arbitration_convention/index_en.htm

⁸⁹ <http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=OJ:C:1999:202:0001:0011:EN:PDF>

⁹⁰ Namık Kemal UYANIK, "Uluslararası Vergi Uyuşmazlıklarının Tahkim Yolu İle Çözümü", **Yaklaşım**, Haziran 2011, Sayı: 222, s.1.

tarihten itibaren çekilmemeleri halinde anlaşmanın süresinin otomatik olarak 5 yıl uzayacağı hüküm altına alınmıştır.⁹¹

Yukarıdaki gelişmeleri takip eden süreçte, AB'nin genişlemesine bağlı olarak tahkim anlaşmasının süresi de Birliğe katılan yeni üye ülkeler dikkate alınmak suretiyle söz konusu ülkeler açısından yeniden belirlenmiştir.

Tahkim sözleşmenin ikinci maddesi uyarınca, sözleşme her üye ülke için gelir üzerinden alınan vergilere uygulanacaktır. Ayrıca, anılan madde hükmü uyarınca, üye ülkelerin yetkili mercilerinin, kendi iç mevzuatlarında yapmış oldukları değişikliklerden birbirlerini haberdar etmeleri halinde, sözleşmenin imza edilmesinden sonra hazırlanan benzer veya aynı nitelikteki vergilerin ve halen uygulanan vergilere ilave edilen ya da yerleri değiştirilen vergilerin de sözleşmenin kapsamına dahil edilmesi hüküm altına alınmıştır.⁹²

b) Tahkim Sözleşmesinin Uygulanması Sırasında Esas Alınan Temel Prensipler

Tahkim sözleşmesinin uygulanması aşamasında AB üyesi ülkeler kendi aralarında bazı prensipler üzerinde mutabık kalmışlardır. Söz konusu prensiplere sözleşmenin 4. maddesinde aşağıdaki gibi yer verilmiştir.

İlgili madde uyarınca, bir üye ülkenin işletmesi, diğer bir üye ülke işletmesinin sermayesine ya da yönetimine dolaylı ya da dolaysız olarak iştirak ettiğinde veya, aynı kişiler, bir üye ülke işletmesinin ve diğer üye ülkenin işletmesinin sermayesine veya yönetimine dolaylı veya dolaysız olarak iştirak ettiklerinde, her bir işletmenin bağımsız birer işletme olarak adlandırılması, aralarında mali ve ticari ilişkiler çerçevesinde bir bağ kurulmuş olsa da bu duruma bağlı kalınmaksızın işletmelerden biri tarafından

⁹¹ <http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=OJ:C:1999:202:0001:0011:EN:PDF>

⁹² Council Directive 90/436/EEC, <http://eurlex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=CELEX:41990A0436:en:HTML>, (17.06.2012), s.2.

gerçekleştirilen ancak ilişkiler nedeniyle aktarılamayan kârlar sabit konumda bulunan işletmenin kârına dahil edilerek vergilendirilecektir.

Yukarıdaki prensiplerden de anlaşılacağı üzere, birbiri ile ilişki içerisinde bulunan daha doğru bir ifade ile birbirinin iştiraki konumunda bulunan şirketlerin kâr ve vergi hesabında ana merkez ve şubelerin kâr paylaşımında her bir ticari birimin kârı ayrı ayrı hesaplanmaktadır. Ancak kâr paylaşımı bundan sonra yapılamaktadır.

c) Tahkim Sözleşmesinin İşleyiş Süreci

Tahkim sözleşmesinin işleyiş sürecine aşağıda dört aşama halinde yer verilmiştir.

(1) Karşılıklı Anlaşma Aşaması

Karşılıklı anlaşma aşaması tahkim sözleşmesinin 6. maddesinde düzenlenmiştir.

İlgili madde uyarınca, uyuşmazlığa taraf olan işletmelerden biri tahkim anlaşmasını dördüncü maddesinde belirtilen prensiplere uygun hareket edilmediği iddiası ile üye ülkelerin yargı sistemleri içerisinde yer alan mahkemelere bağımsız bir şekilde başvuruda bulunabileceği gibi mukimi olduğu ülke kanunlarında yetkilendirilmiş konu ile ilgili mahkemeye de konunun incelenmesi talebi ile başvuruda bulunabilecektir. Ancak söz konusu başvuru çifte vergilendirmeye konu olan işlemin gerçekleştiği tarihten itibaren üç yıl içerisinde gerçekleştirilmelidir.⁹³

⁹³ Council Directive 90/436/EEC, <http://eurlex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=CELEX:41990A0436:en:HTML>, (17.06.2012), s.5.

(2) Karşılıklı Yardım Aşaması

Karşılıklı yardım aşaması sürecinde, anılan sözleşmenin 6/2 maddesi devreye girmektedir. Söz konusu madde uyarınca, yetkili mercilerin, ilgili şirketin çifte vergilendirme yapıldığına dair itirazını yerinde bulması halinde, sözleşmenin dördüncü maddesinde bahsi geçen ilkeler çerçevesinde çifte vergilendirmeyi önlemek amacıyla, ilgili diğer üye ülkenin yetkili makamları ile karşılıklı anlaşma yoluna giderek uyuşmazlık konusu işleme çözüm arama yoluna gidilmektedir.⁹⁴

(3) Danışma Komisyonu Aşaması

Tahkim sürecine ait üçüncü aşama ise danışma komisyonu aşamasıdır. Bu aşamada sözleşmenin yedinci maddesi uyarınca, uyuşmazlık konusu durumun yetkili makamlardan birinin yargısına bırakıldığı ilk tarihten itibaren iki yıllık bir süre içinde, ilgili makamlar çifte vergilendirmeyi ortadan kaldırma yönünde bir mutabakata varamazlar ise bu görevi danışma komisyonu adı verilen bir komisyon üstlenmekte söz konusu komisyon çifte vergilendirmeyi önleyecek bir görüş hazırlamak ve sunmak ile görevlendirilmektedir.⁹⁵

Danışma komisyonun oluşuma ait kurallar ise tahkim sözleşmesinin 9. maddesinde düzenlenmiştir.⁹⁶

Anılan madde uyarınca, danışma Komisyonu toplam yedi üyeden oluşmaktadır. Üye dağılımı ise aşağıdaki şekilde yapılmaktadır.

- Üye ülkenin yetkili makamların her birinin iki temsilcisi,

⁹⁴ Council Directive 90/436/EEC , <http://eurlex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=CELEX:41990A0436:en:HTML>, (17.06.2012), s.5-6.

⁹⁵ Council Directive 90/436/EEC , <http://eurlex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=CELEX:41990A0436:en:HTML>, (17.06.2012), s.6

⁹⁶ Council Directive 90/436/EEC , <http://eurlex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=CELEX:41990A0436:en:HTML>, (17.06.2012), s.6

- Üye ülkeler tarafından önerilen bağımsız kişileri kapsayan bağımsız kişiler listesinden yetkili makamlarca üzerinde anlaşılarak ya da kura yoluyla belirlenen iki kişi,

- Ayrıca seçilen bağımsız kişilerin ve temsilcilerin bağımsız kişiler listesinden seçtikleri bir başkan olmak üzere toplam 7 üyeden meydana gelmektedir.

Danışma komisyonunun üyeleri, çalışmaları sırasında elde etmiş oldukları bilgilerin gizliliğini korumak ile mükelleftirler. Ayrıca, üye ülkeler gizlilik prensibinin çiğnenmesini önlemek amacı ile uygulanacak kuralları benimsemektedirler.⁹⁷

Danışma komisyonu, uyuşmazlık konusu işlem ile ilgili olarak hazırladığı görüşünü, konuyu ele aldığı tarihten itibaren altı aylık bir süre içinde ortaya koymak durumundadır. Danışma komisyonu, karar alma aşamasında, üyelerinin basit çoğunluğunun oyları ile karar vermektedir.⁹⁸

(4) Yetkili Makamlarca Karar Verme Aşaması

AB tahkim anlaşması sürecinin son safhası yetkili makamlarca karar verme aşamasıdır.

Bu aşamada, uyuşmazlığa taraf olan ülkeler, danışma komisyonunun konu ile ilgili olarak görüşünü sunduğu tarihten itibaren altı aylık bir süre içinde, ortak bir anlaşma yapmak sureti ile çifte vergilendirmenin önlenmesini sağlayacak bir karar alabilecekleri gibi komisyon görüşünden farklı bir karar da alabileceklerdir. Ancak, üye ülkelerdeki yetkili makamların konu üzerinde bir mutabakata varamaması halinde, komisyon tarafından verilen karara, uygun hareket edeceklerdir.

⁹⁷ Council Directive 90/436/EEC , <http://eurlex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=CELEX:41990A0436:en:HTML>, (17.06.2012),s.6

⁹⁸ Council Directive 90/436/EEC , <http://eurlex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=CELEX:41990A0436:en:HTML>, (17.06.2012), s.6

Ayrıca, tahkim sözleşmesinin buraya kadar anlatılan aşamaları çerçevesinde varılması gereken temel hedefin ne olduğu sözleşmenin 14. Maddesinde belirtilmiştir. Anılan madde uyarınca,⁹⁹

Tahkim anlaşmasının amaçlarına uygun olarak, kazançların çifte vergilendirilmesi;

- Kazançlar, sadece bir üye ülkede vergiye tabi tutuluyorsa,

- Kazançların bir üye ülkede tabi tutulduğu vergi miktarı, diğer ülkedeki vergi miktarı dikkate alınarak indirilmiş çifte vergilendirme indirilmiş olacaktır.

3. Transfer Fiyatlandırması İşlemleri Açısından Tahkim Müessesesinin Rolü

Tahkim anlaşmasının dayandığı temel düşünce birlik içerisinde yer alan üye devletlerde mukim şirketlerin birbirleri ile olan ticari ilişkilerinde, söz konusu şirketlerin kârlarının düzeltilmesi amacı ile yaptıkları işlemler sonucu ortaya çıkan çifte vergilendirme probleminin ortadan kaldırılmasıdır.¹⁰⁰

Bu konuda bir örnek vermek gerekir ise, birden fazla ilişkili şirketi bulunan çok uluslu bir şirketin hesaplarında ilgili vergi idaresi tarafından emsallere uygunluk ilkesine aykırılık nedeni ile yapılan bir düzeltme işlemi karşısında aynı düzeltmenin farklı bir ülkede faaliyet gösteren ancak aynı işleme taraf diğer şirket ile ilgili olarak yapılmaması halinde bu durumda çifte vergilendirme sorunundan söz edilebilecektir.¹⁰¹ Tahkim anlaşması bu nokta da devreye girmekte ve özellikle ilişkili şirketler arasındaki işlemlerde söz konusu nedenden kaynaklanan çifte vergilendirme sorununa yönelik çözüm üretmektedir.

⁹⁹ Council Directive 90/436/EEC, <http://eurlex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=CELEX:41990A0436:en:HTML>, (17.06.2012), s.8.

¹⁰⁰ FERHATOĞLU, a.g.t, s.207.

¹⁰¹ FERHATOĞLU, a.g.t, s.207.

Tahkim anlaşması Birlik içerisinde ilişkili şirketler arasındaki transfer fiyatlandırmasından kaynaklanan vergilendirme sorunlarının çözümünde rasyonel bir yol olsa da bağlayıcı bir özelliğe sahip değildir.

Nitekim, tahkim anlaşmasının 15. maddesinde anlaşmanın kapsamı sınırlandırılmıştır. İlgili madde hükmü uyarınca, “anlaşma, transfer fiyatlandırması düzeltmelerinden kaynaklanan çifte vergilendirmenin giderilmesi için yürürlükte olan diğer anlaşmalarla düzenlenmiş veya gelecekte imzalanacak anlaşmalarla düzenlenecek ya da üye devletlerin iç hukuk sistemlerinde yer alan düzenlemelerden daha fazla yükümlülük getiremez” ifadesi yer almaktadır. Anılan maddeden anlaşılacağı üzere, söz konusu anlaşma hükümlerinin birlik üyesi ülkelerin, hukuk sistemleri içerisinde transfer fiyatlandırması ile ilgili olarak getirilen düzenlemelerin önüne geçmesi ya da üzerinde yer alması engellenmiştir.¹⁰²

AB tahkim anlaşmasının transfer fiyatlandırması müessesine olan yakınlığı konusundaki bir diğer düzenleme de anlaşmanın 1. maddesinde hüküm altına alınmıştır. Buna göre söz konusu anlaşmanın 1. maddesinde anlaşmanın konusu aşağıdaki gibi açıklanmıştır.

“bir akit devlet yetkisindeki işletme kazançları bir başka akit devlet yetkisindeki bir işletme nezdinde madde 4’de belirtilen ilkeler temelinde ve ülkedeki eşdeğer düzenlemeler nedeniyle kavranmışsa” ifadesi yer almaktadır.

Yukarıdaki madde hükmünden de anlaşılacağı üzere, birlik içerisinde fark üye ülkelerde mukim şirketler arasındaki işlemlerin emsallere uygunluk prensibine aykırılık teşkil edecek şekilde gerçekleşmesi halinde ve yine söz konusu ilke çerçevesinde gerçekleştirilecek bir kazanç düzeltimi neticesinde çifte vergilendirme sorunu gündeme gelecektir.

¹⁰² FERHATOĞLU, a.g.t., s.207.

AB tahkim anlaşması ile ilgili olarak yukarıda yapılan açıklamalar ışığında, söz konusu anlaşmanın birlik içerisinde farklı ülkelerde mukim ve birbirleri ile ilişki içerisinde bulunan şirketlerin ticari ilişkileri ekseninde birbirlerine emsal bedel ilkesine aykırı olarak aktarmış oldukları kazançlar sonucunda doğabilecek çifte vergilendirme sorununun çözümüne yönelik bir süreç olduğunu ifade etmek gerekmektedir.

Ayrıca anılan sözleşme esas itibariyle farklı üye ülkelerdeki bağlı şirketler arasında gerçekleşen mali ilişkilerden kaynaklanan örtülü kazancın tespiti neticesinde yapılan vergilendirme nedeniyle ortaya çıkan çifte vergilendirmenin önlenmesine ilişkindir.

Nitekim, başka bir ticari işlem türü olan ve ithalat işlemlerinde ilişkili kişiler arasında yüksek kıymet beyanı ile gerçekleşen işlemler sonucu transfer fiyatlandırması yolu ile örtülü kazanç aktarımının hasıl olması halinde olaya taraf ülkeler ve şirketler açısından yapılan işlemin ve aktarılan kazancın tahkim anlaşması çerçevesinde düzeltilmesi gerekecektir.

Tahkim anlaşması bu yönü ile transfer fiyatlandırmasından doğan örtülü kazanç aktarımları sonucu doğabilecek sorunların çözümünde rasyonel bir yöntem olarak karşımıza çıkmaktadır.

İKİNCİ BÖLÜM

GÜMRÜK MEVZUATI AÇISINDAN EŞYANIN GÜMRÜK KIYMETİ

KAVRAMI VE TESPİT YÖNTEMLERİ

Bu bölümde, gümrük mevzuatı açısından eşyanın gümrük kıymeti kavramına ve gümrük kıymetinin hesaplanma yöntemlerine örnekler yardımı ile değinilecektir.

I. EŞYANIN GÜMRÜK KIYMETİ KAVRAMI

Uluslararası ticaret içerisinde geçmiş dönemlerde ülkeler, dış ticarete konu eşyanın kıymetinin belirlenmesi ile ilgili olarak, keyfi uygulamalarda bulunmuşlar ve bu çerçevede eşyanın kıymet takdiri konusundaki yetkilerini kendi ekonomilerini ve gümrük sistemlerini korumak amacıyla kullanmışlardır.

Bu durum zaman içerisinde uluslararası ticarete dengelerin bozulmasına neden olmuş bunun sonucunda ortaya çıkan ihtiyaç, eşyanın gümrük kıymetinin tespitinde; adil, objektif ve herkes tarafından kabul edilebilir kuralların ve kriterlerin oluşturulmasına neden olmuştur.

Bu amaçla, Gümrük Tarifeleri ve Ticaret Genel Anlaşması'nın¹⁰³ (GATT – General Agreement on Tariffs and Trade) gümrük kıymetinin tespitine ilişkin genel esaslarını belirleyen 7. maddesi esas alınarak, bir anlaşma hazırlanmıştır. Günümüzde Dünya Ticaret Örgütü'ne (DTÖ) üye olan ülkeler tarafından hali hazırda yürürlükte olan bu anlaşma hükümleri uygulanmakta

¹⁰³ General Agreement on Tariffs and Trade, <http://www.worldtradelaw.net/uragreements/gatt.pdf>, (Erişim: 05.02.2010), 23 Mayıs 2009.

ve eşyanın gümrük kıymetinin tespitinde söz konusu anlaşma hükümleri dikkate alınmaktadır.¹⁰⁴

Ülkemiz de anılan kıymet anlaşmasını 1988 yılında imzalamış ve anlaşma hükümlerini 12.02.1994 tarihinden itibaren uygulamaya koymuştur. Halihazırda yürürlükte olan 4458 sayılı Gümrük Kanunu'nda¹⁰⁵ ve ilgili Gümrük Yönetmeliği'nde¹⁰⁶ yer alan gümrük kıymetinin tespitine ilişkin hükümler, belirtilen anlaşma ile uyumlu bir görünüm sergilemektedir.¹⁰⁷

Eşyanın gümrük kıymeti kavramı ile ilgili açıklamalar, gümrük kanununun üçüncü bölümünün 23 ile 31. maddeleri arasında yapılmıştır. Anılan kanunun 23. maddesinde eşyanın gümrük kıymeti, "Gümrük tarifesinin ve eşya ticaretine ilişkin belirli konularda getirilen tarife dışı düzenlemelerin uygulanması amacıyla, bu bölümde yer alan hükümler çerçevesinde belirlenen kıymet" olarak tanımlanmıştır.

Aynı kanunun 24. maddesinde ise ithal edilen eşyanın gümrük kıymetine daha yalın bir tanımlama getirilmiş ve gümrük kıymeti eşyanın satış bedeli olarak ifade edilmiştir.

Bu tanımlamalara ek olarak, ithal eşyasının gümrük kıymeti deyimi; gümrük yönetmeliğinin, 43-f. maddesinde de karşılığını bulmuş, ilgili maddede gümrük kıymeti "ithal eşyası üzerinden advalorem sisteme göre gümrük vergisinin hesaplanmasına esas teşkil edecek eşya kıymeti" olarak tanımlanmıştır.

¹⁰⁴ Gürkan ÖZTÜRK, "Transfer fiyatlandırması ve Gümrük Kıymetinin Tespitine İlişkin Yöntemler", Deloitte, www.gumruknet.net/.../Transfer%20Fiyatlandirmasi/.../transfer%20fiyatlandirmasi%20_Gurkan_Oz-turk.pdf, (Erişim: 10.02.2010), s.1-2.

¹⁰⁵ 04.11.1999 tarih ve 23866 Sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

¹⁰⁶ 07.10.2009 tarih ve 27369 Sayılı Mükerrer Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

¹⁰⁷ Gürkan ÖZTÜRK, "Transfer fiyatlandırması Kurallarının Gümrük Mevzuatı Açısından Değerlendirilmesi", <http://www.verginet.net>, (Erişim: 30.03.2010), **Sunum**, 19.12.2006, İstanbul, s.4.

II. EŞYANIN GÜMRÜK KIYMETİNİN TESPİT YÖNTEMLERİ

Gümrük mevzuatı açısından eşyanın gümrük kıymetinin tespitinde hiyerarşik bir yapı içerisinde çeşitli yöntemler kullanılmaktadır. Buna göre, ithal eşyasının gümrük kıymeti, gümrük kanununun 24-26. maddeleri ile Gümrük Yönetmeliği'nin 45-50. maddeleri arasında belirtilen kıymet tespit yöntemlerinin sırasıyla uygulanması sonucunda tespit edilmektedir.

Bu yöntemler sırasıyla;

- Satış bedeli yöntemi,
- Aynı eşyanın satış bedeli yöntemi,
- Benzer eşyanın satış bedeli yöntemi,
- İndirgeme yöntemi,
- Hesaplanmış kıymet yöntemi ve
- Son yöntem olmak üzere toplam altı tanedir.

Gümrük Kanunu'nun 25. maddesinde, yöntemlerin kullanılmasında dikkat edilmesi gereken noktaya ilişkin açıklamalarda bulunulmuş ve kıymet takdirinde öncelikli olarak satış bedeli yönteminin esas alınması gerektiği, söz konusu yöntemin kullanılmasını engelleyen bir durumun varlığı halinde ise sırasıyla diğer yöntemlerin denenmesi ve ilk beş yöntemle göre belirlenmesi mümkün olmayan kıymetin, son yöntemle göre tespit edilmesi gerektiği ifade edilmiştir.

Dolayısıyla, gümrük mevzuatı uyarınca, tüm yöntemler sırasıyla denenmeden son yöntemle başvurularak eşyanın gümrük kıymetinin tespit edilmesi mümkün değildir.

Ancak, bu konudaki tek istisna, indirgeme yöntemi ile hesaplanmış kıymet yönteminin uygulama sırasında yapılabilecek bir değişikliktir ki bunun için ilgili mevzuat uyarınca beyan sahibinin yazılı talebinin gümrük idaresince uygun bulunması gerekmektedir.

Bu açıklamalar ışığında ve anılan yönetmelik çerçevesinde, eşyanın gümrük kıymetinin tespitinde gümrük idaresince uygulanan yöntemler aşağıda örnekler yardımı açıklanmıştır.

A. Satış Bedeli Yöntemine Göre Eşyanın Gümrük Kıymeti

Satış bedeli yöntemine göre ithal eşyasının kıymeti; eşyanın satış bedeli olarak belirlenmiştir. Satış bedeli Türkiye'ye ithal edilen mallarda, ithal eşyasının matrahına dahil edilebilecek ve edilemeyecek unsurların dikkate alınması sonucu tespit edilmektedir. Söz konusu unsurlar Gümrük Kanunu'nun 27. ve 28. maddelerinde, Gümrük Yönetmeliği'nin ise 51 ve 52. maddelerinde yer almaktadır.

Bu nedenle, ithal edilen eşyanın gümrük kıymeti belirlenirken, gümrük kıymetine ilave edilmesi gereken ve gerekmeyen bazı unsurların dikkate alınması, eşyanın gümrük kıymetinin bu unsurların varlığına göre tespit edilmesi gerekmektedir.

Gümrük Kanunu'nun 27. maddesi uyarınca, satış bedeli yöntemine göre gümrük kıymeti belirlenirken, ithal edilen eşyanın gümrük kıymetine aşağı belirtilen unsurların eklenmesi gerekmektedir.

Bahsi geçen unsurlar aşağıdaki sıralanabilir.

a) İthal eşyasının fiilen ödenen bedeline dahil edilmemiş ve alıcı tarafından üstlenilen, satın alma komisyonları dışındaki komisyonlar ve tellâliye giderleri;

b) Yine alıcı tarafından üstlenilen ve gümrük işlemleri sırasında ithal eşya ile tek eşya işlemi gören kaplara ait maliyet ile işçilik ve malzeme giderlerini de kapsayan ambalaj giderleri;

c) İthal edilen eşyanın üretim sürecinde ve bunun sonucu olarak ihraç edilmek üzere satışında, kullanılmak üzere ithalatçılar tarafından düşük bir bedel karşılığında ya da bedelsiz olarak temin edilen, ithalat fiyatı içerisinde yer almayan, İthal eşyasının üretim aşamasında kullanılan, araç, gereç, kalıp, benzeri aletler, malzeme, aksam ve parçalar ile üretim sürecinde Türkiye dışında gerçekleştirilen mühendislik, geliştirme, sanat ve çizim çalışmaları, plan ve taslak hazırlama hizmetleri için yapılan harcamalardan eşyanın gümrük kıymetine dahil edilecek uygun miktarlardaki paylar;

d) Kıymeti belirlenecek eşyanın satış sözleşmesi gereği olmak şartıyla, ithalatçılar tarafından ödenmesi gereken, ödenen ya da ithalat bedeline ilave edilmemiş olan royalti ve lisans ücretleri;

e) İthal edilen eşyanın, satılması ya da başka herhangi bir neden ile elden çıkarılması neticesinde elde edilen gelirin satıcıya aktarılan bölümü;

f) İthal eşyasının Türkiye Cumhuriyeti Gümrük Bölgesi ile Türkiye'nin anlaşmalarla dahil olduğu gümrük birliği gümrük bölgelerine giriş yerine varışından sonra yapılan nakliye ve sigorta giderleri saklı kalmak üzere, ithal edilen eşya için Türkiye'deki giriş liman veya yerine kadar yapılan nakliye ve sigorta giderleri ile eşyanın giriş liman veya yerine kadar nakliyesi ile ilgili olarak yapılan yükleme ve elleçleme giderleri.

Sonuç olarak, anılan kanununun 27. maddesi uyarınca, ithal edilen eşyanın gümrük kıymetinin tespit edilmesinde, eşyanın fiilen ödenen ya da ödenecek fiyatı içerisine bahsi geçen maddede yer alan değerler dışında bir değer eklenmesi söz konusu değildir.

Bu unsurlar dışında yukarıda da belirtildiği gibi, satış bedeli yöntemine göre gümrük kıymeti belirlenirken bazı unsurların da ithal eşyasının fiilen

ödenen veya ödenecek fiyatından ayırt edilebilmeleri şartıyla, ithal eşyasının gümrük kıymetine dahil edilmemesi gerekmektedir.

Gümrük Kanunu'nun 28. Maddesi'nde ise ithal eşyasının satış fiyatından ayrıştırılabilmeleri koşulu ile satış fiyatı içerisinde dahil edilmemesi gereken harcamalar sıralanmıştır.

İlgili kanun maddesi uyarınca,

a) İthal eşyasının, ülkemiz gümrük bölgesi ile yine ülkemizin taraf olduğu anlaşmalar neticesinde dahil olunan gümrük birliği gümrük bölgelerine ait giriş yerlerine ulaşmasından sonra gerçekleşen nakliye ve sigorta giderleri,

b) Sınai tesis, makine ya da teçhizat gibi sabit kıymet yatırımlarına yönelik ithalatlarda, bu ithalatlar için ithalattan sonraki süreçte yapılan, inşa, kurulum, montaj, bakım veya teknik destek harcamaları,

c) Bir finansman sözleşmesi neticesinde elde edilen kaynağa dayalı olarak gerçekleştirilen ithalatlarda, anlaşma hükümleri uyarınca ithalatçılar tarafından üstlenilen faiz giderleri,

d) İthal edilen eşyanın ülkemiz sınırları içerisinde çoğaltılması amacıyla yapılan harcamalar,

e) Satın alma komisyonları,

f) Eşyanın ithalinden ya da satışından doğan Türkiye'de ödenecek ithalat vergileri.

Ayrıca, Gümrük Kanunu'nun 24. Maddesi'nde eşyanın satış bedelinin gümrük kıymetine esas alınabilmesi, bazı koşulların sağlanmasına bağlanmıştır. Bu koşullar anılan kanun 24. maddesinde aşağıdaki gibi sıralanmıştır.

“

Şu kadar ki, eşyanın satış bedelinin gümrük kıymetine esas alınabilmesi, aşağıdaki koşullara bağlıdır:

a) Eşyanın alıcısı tarafından elden çıkartılması veya kullanımı;

- Türkiye Cumhuriyeti mevzuatı ve bunların yetkili kıldığı merciler tarafından konulmuş olan,

- Eşyanın tekrar satılabileceği coğrafi bölgeyi sınırlayan,

- Eşyanın kıymetini önemli bir ölçüde etkilemeyen,

Kısıtlamalar dışında, hiçbir kısıtlamaya tabi olmamalıdır.

b) Satış veya fiyat, kıymeti belirlenmekte olan eşya bakımından, kıymeti tespit edilemez bir koşul veya edim konusu olmamalıdır.

c) Eşyanın alıcı tarafından tekrar satışı veya diğer herhangi bir şekilde elden çıkartılması ya da kullanımı sonucu doğan hasılanın bir bölümünün doğrudan veya dolaylı olarak satıcıya intikal etmesi halinde, ithal eşyasının fiilen ödenen veya ödenecek fiyatına 27 nci madde hükümlerine göre ilave yapılabilmelidir.

d) Alıcı ve satıcı arasında bir ilişki bulunmamalı; ilişkinin varlığı durumunda ise, satış bedeli bu maddenin 2 nci fıkrası hükümlerine göre gümrük kıymeti olarak kabul edilebilir nitelikte olmalıdır.”

Yukarıdaki madde hükmünden de anlaşılacağı üzere, satış bedelinin eşyanın gümrük kıymetine esas alınabilmesi için, eşyanın alıcısı tarafından elden çıkarılması veya kullanımının bazı şartlar dışında hiçbir sınırlamaya tabi olmaması, ithal eşyasının satış fiyatının, kıymeti tespit edilemeyecek bir edime ya da şarta bağlanmaması, ithal edilen eşyanın ithalatçısı tarafından yeniden satışı veya başka nedenler ile elden çıkarılması durumunda elde edilen gelirin bir bölümünün satıcıya aktarılması halinde, gelirin ithal edilen

eşyanın kıymetine dahil edilmesi ve ithalatçılar ile ihracatçılar arasında bir ilişkinin varlığının söz konusu olmaması gerekmektedir.

Söz konusu maddenin devamında ise ithalatçılar ile ihracatçılar arasındaki ilişki düzeyine ve bu ilişkinin eşyanın gümrük kıymeti üzerindeki etkisine yönelik açıklamalarda bulunulmuştur.

Buna göre;

“.....

2. a) Yukarıdaki fıkra hükümlerini uygulayarak satış bedelinin belirlenmesinde, alıcı ile satıcı arasında bir ilişkinin varlığı, satış bedelinin reddedilmesi için tek başına yeterli bir neden oluşturmaz. Böyle durumlarda, satışa ilişkin koşullar incelenerek, bu ilişkinin fiyatı etkilemediği belirlenirse, satış bedeli kabul edilir. Gümrük idaresi, beyan sahibi veya diğer kaynaklardan elde ettiği bilgilere dayanarak, söz konusu ilişkinin fiyatı etkilediği kanısına varırsa, bu hususları beyan sahibine yazılı olarak bildirir. Süresi içinde verilmek şartıyla beyan sahibinin cevap hakkı saklıdır.

b) Birbirleri ile ilişkisi bulunan kişiler arasındaki bir satışta, beyan sahibi satış bedelinin aynı veya yakın bir tarihte gerçekleşen aşağıda yer alan emsal kıymetlerden birine çok yakın olduğunu ispatlarsa, bu satış bedeli kabul edilerek, eşyanın kıymeti birinci fıkra hükümlerine göre belirlenir.

- Türkiye'ye ihraç amacıyla satılan aynı veya benzer eşyanın birbiriyle hiçbir ilişkisi bulunmayan satıcılar ve alıcılar arasında satışındaki satış bedeli,

- Aynı veya benzer eşyanın, 25 inci maddenin 2 nci fıkrasının (c) bendi hükümlerine göre belirlenen gümrük kıymeti,

- Aynı veya benzer eşyanın, 25 inci maddenin 2 nci fıkrasının (d) bendi hükümlerine göre belirlenen gümrük kıymeti.

Yukarıdaki emsal kıymetlerle yapılan kıyaslama sırasında, ticari düzeye, miktara, 27. maddede sayılan unsurlara ve alıcı ile satıcı arasında ilişki bulunmayan satışlarda, satıcının üstlendiği, ancak satıcı ile alıcı arasında ilişki bulunan durumlarda satıcının üstlenmediği giderlere ilişkin ispatlanmış farklılıklar dikkate alınır.

c) (b) bendinde sayılan kıymetler, beyan sahibinin girişimi ile ve yalnız kıyaslama amacıyla kullanılır. (b) bendi hükümlerine dayanarak eşyanın satış bedelinin yerini alacak bir kıymet tespit edilemez.”

Yukarıdaki hükümlerde, dış ticarete konu işlemlerde; alıcı ve satıcı arasında bir ilişki bulunmaması gerektiği ancak bulunsa bile satış bedelinin yukarıda belirtilen hükümler kapsamında belirlenmesinde, alıcı ile satıcı arasındaki ilişkinin varlığının, satış bedeli yönteminin uygulanmasının reddedilmesi için tek başına yeterli bir neden oluşturmadığı, böyle durumlarda satışa ilişkin koşullar incelenerek, alıcı ve satıcı arasındaki ilişkinin fiyatı etkilemediğinin belirlenmesi halinde satış bedelinin eşyanın gümrük kıymetine esas alınacağı, aksi bir durumda, satış bedeli yönteminin eşyanın gümrük kıymetine esas alınabilmesi için gerekli kriterlerin varlığının ispat külfetinin, eşyayı ithal eden beyan sahibinde olacağı vurgulanmıştır.

Dolayısıyla, ithal eşyasının satış bedeli yöntemine göre kıymet bedelinin tespitinde öncelikli olarak ithalatçı ve ihracatçı arasında bir ilişkinin varlığının söz konusu olup olmadığı tespit edilmelidir ki bu konu Gümrük Yönetmeliği'nin 55. Maddesi'nde düzenlenmiştir. Madde hükmü uyarınca, eşyanın gümrük kıymetinin belirlenmesinde, alıcı ile satıcı arasındaki bir ilişkinin varlığı sadece aşağıdaki durumlarda kabul edilmektedir.

“.....

- Alıcı ve satıcının birbirlerinin memuru veya idarecileri olmaları,
- Alıcı ve satıcının birbirlerinin yasal ortakları olmaları,

- Alıcı ve satıcının 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 veya bu kişilerin kontrolü altında veya elinde bulunması,
- Alıcı ve satıcıdan 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. (aynı ailenin üyeleri deyimi; karı, koca, anne, baba, çocuk, erkek ve kız kardeş (öz ya da anne veya babadan biri öz), büyükbaba, büyükanne, torun, amca, dayı, hala, teyze, yeğen, üvey anne-baba, üvey çocuk ve üvey kardeşi ifade eder).

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

İkinci olarak, varlığı tespit edilen ilişkinin alıcı ve satıcı arasındaki dış ticaret işleminde kullanılan fiyatı etkileyip etkilemediği göz önünde bulundurulmalıdır ki böyle bir durumdan anlaşılması gereken, taraflar arasındaki ilişkinin dış ticarete konu işlemin dayanağı olan eşyanın gümrük kıymetini, objektif ya da makul bir bedel ekseninden çıkarıp çıkarmadığıdır.

Sürecin üçüncü ve son aşaması ise alıcı ve satıcı arasında bir ilişkinin varlığı halinde gümrük idaresinin ve ithalatçı konumundaki beyan sahibinin izleyeceği yoldur.

Gümrük mevzuatımız açısından, yapılan her ithalat ile ilgili olarak, ithal eşyasına ait gümrük kıymet bildirim formu doldurulması gerekmektedir. Bu formda, alıcı ve satıcı arasında,

- bir ilişkinin olup olmadığı,
- eğer bir ilişki var ise söz konusu ilişkinin eşyanın gümrük kıymetine esas olacak fiyatı etkileyip etkilemediği,
- emsal kıymetlerden birine yakın olup olmadığı beyan edilmektedir.

Kıymet bildirim formu Gümrük Yönetmeliği'nin 120. maddesinde şöyle tanımlanmıştır.

“İthal Eşyasına Ait Kıymet Bildirim Formu; 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.” **(Ek-1)**

Kıymet bildirim formlarının gümrük beyannamelerinin eki olarak beyannameye eklenmesi zorunlu tutulmuştur. Bu zorunluluk neticesinde, ilgili gümrük müdürlüklerince ithalat işlemleri sırasında gümrük beyannamesi ile birlikte resmi işlemlere tabi tutulan ve onaylanan kıymet bildirim formları bu süreçten sonra artık resmi bir belge niteliği kazanmakta ve içerisinde yer alan bilgiler beyan sahipleri açısından kendilerini bağlar niteliğe kavuşmaktadır.

Ancak, gümrük idaresi ithalatçıların sadece kıymet beyan formlarındaki beyanlarından yola çıkarak bir ilişkinin varlığını tespit etmekte, ilişkinin ithal eşyasının satış fiyatını etkileyip etkilemediği hususunun analizi ise daha detaylı araştırmaları gerektirmektedir.¹⁰⁸

Dolayısıyla, kıymet beyan formunda yer alan beyan sayesinde alıcı ve satıcı arasında bir ilişkinin varlığı gerçeğini öğrenen idare, alıcı ve satıcı

¹⁰⁸ Mehmet CENGİZ, “Kıymet Bildirim Formu: Önemli Mi? Önemsiz Mi?”, **Gümrük Dünyası**, Sayı: 61, s. 4.

arasındaki satış sözleşmesinden ve satış koşullarından yola çıkarak söz konusu beyanı incelemeye tabi tutmaktadır. Gümrük idaresi tarafından yapılan bu inceleme neticesinde, idare, alıcı ve satıcı arasındaki ilişkinin varlığının eşyanın gümrük kıymetini etkilemediği sonucuna ulaşır ise bu durumda gümrüğe beyan edilen ve alıcıya fatura edilen satış bedeli; eşyanın gümrük kıymeti olarak kabul edilecek ve süreç tamamlanacaktır.¹⁰⁹

Tersi bir durumunda gümrük idaresi, beyan sahibi veya diğer kaynaklardan elde ettiği bilgilere dayanarak, söz konusu ilişkinin fiyatı etkilediği sonucuna varır ise, yapmış olduğu tespiti dayanak teşkil eden noktaları beyan sahibine yazılı olarak tebliğ etmekte, bu noktadan sonra beyan sahibinin tebliğ tarihinden itibaren on beş günlük cevap verme süresi başlamaktadır.

Gümrük idaresinin beyan sahibine bu yönde bir tebliğde bulunması, eşyanın gümrük kıymetinin tespitinde ithal eşyasının satış bedelinin, eşyanın gümrük kıymetine esas alınamayacağı anlamına gelmemektedir. Şayet birbirleri ile ilişkisi bulunan kişiler arasındaki bir satışta, beyan sahibi satış bedelinin aynı veya yakın bir tarihte gerçekleşen ve aşağıda yer alan emsal kıymetlerden birine çok yakın olduğunu ispat edebilirse, söz konusu bedel satış bedeli kabul edilerek eşyanın gümrük kıymeti yine de satış bedeli yöntemine göre belirlenebilecektir.¹¹⁰

Beyan sahibi tarafından, esas alınması gereken emsal kıymetler ise aşağıdaki gibidir.

¹⁰⁹ Metin DURAN, “Transfer fiyatlandırması”, **Sunum**, http://www.kpmgvergi.com/tr-tr/Kurumsal-KPMGden%20haberler/Documents/transfer_fiyatlandirmasi_semineri_gaziantep_.pdf, (Erişim: 19.06.2010), 11.04.2008, Gaziantep, s.72.

¹¹⁰ Sefa YAYLA, “Gümrük Vergileri ve Uygulamalarına Genel Bakış”, **Gümrük Dünyası Dergisi**, Sayı: 49, s.5.

1) Türkiye'ye ihraç amacıyla satılan aynı¹¹¹ veya benzer eşyanın¹¹² birbiri ile hiçbir ilişkisi bulunmayan satıcılar ve alıcılar arasında satışındaki satış bedeli,

2) Aynı veya benzer eşyanın indirgeme yöntemi hükümlerine göre belirlenen gümrük kıymeti,

3) Aynı veya benzer eşyanın hesaplanmış kıymet yöntemi hükümlerine göre belirlenen gümrük kıymeti.

Yukarıda belirtilen emsal kıymetler sadece, beyan sahibinin ithal ettiği eşyanın gümrük kıymetinin belirlenmesinde beyan sahibi tarafından, emsal olarak alınan göstergelerdir. Bu nedenle, söz konusu kıymetler esas alınarak, eşyanın satış bedeli yerine geçecek bir kıymet tespit edilmesi mümkün değildir.

Dolayısıyla, gümrük mevzuatı açısından, ithal eşyasının gümrük kıymeti belirlenirken, gümrük mevzuatında yer alan hiyerarşik sıraya uyulması gerekmektedir. Eşyanın gümrük kıymetine esas bedeli tespit edilirken öncelikle satış bedeli yöntemi esas alınmalı ancak bu yöntemle belirlenemeyen kıymetler sırasıyla diğer hesaplama yöntemleri kullanılarak tespit edilmelidir.

Konu ile ilgili uyuşmazlıkların çözümünde en üst yargı mercii olan Danıştay Vergi Dava Daireleri Genel Kurulu da çeşitli kararlarında, eşyanın gümrük kıymetinin belirlenmesinde ilgili kanun ve yönetmelikte belirtilen hiyerarşik sıranın uygulanması gerektiği yönünde görüş bildirmiştir.

¹¹¹ Aynı eşya deyimi; fiziksel özellik, kalite ve tanındığı özellikleri dahil olmak üzere her hususta aynı olan ve aynı ülkede üretilmiş eşyayı (görünüştaki küçük farklılıklar diğer hususlarda tanıma uyan eşyanın aynı eşya sayılmasını önlemez) ifade eder.

¹¹² Benzer eşya deyimi; 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 eşyayı (eşyanın kalitesi, tanındığı özellikleri, bir ticari markasının bulunması, eşyanın benzerliğinin belirlenmesinde göz önüne alınacak faktörler arasında yer alır), ifade eder.

Nitekim, Danıştay Vergi Dava Daireleri Genel Kurulu'nun konu ile ilgili bir kararı'nda¹¹³

“.....ithal eşyasının gümrük vergisine esas alınacak kıymetinin, bu yönetmeliğin 6 ila 12 nci maddelerinde yer alan yöntemlerin sırasıyla uygulanması yoluyla tayin ve tespit olunacağı, bir yöneme göre belirlenemeyen kıymet için izleyen yöneme geçileceği belirtilerek 6 ncı maddede Satış bedeli yöntemi”, 7 nci maddede “Aynı eşyanın satış bedeli yöntemi”, 8 inci maddede “Benzer eşyanın satış bedeli yöntemi”, 10 uncu maddede “İndirgeme yöntemi” vb. kurallara yer verilmiş, 19 uncu maddesinin son fıkrasında da bu maddelerde ve anlaşmada yer alan hiçbir hükmün gümrük idaresinin gümrük kıymetinin belirlenmesi ile ilgili olarak ibraz edilen tutanak, belge veya beyannamenin gerçek veya doğruluğunu araştırma hakkını sınırlamayacağı veya bu hakları tartışma konusu haline getirecek şekilde yorumlanamayacağı belirtilmiştir.

GATT'ın 7. Maddesi'nin Uygulanmasına Dair Anlaşma ve bu anlaşmaya ilişkin yönetmelikte yer alan bu düzenlemeler karşısında ithal edilen eşyanın gümrük kıymetinin belirlenmesinde öncelikle “satış bedeli” yönteminin uygulanması satış bedelinin esas alınması için gerekli koşulların bulunmadığının tespiti halinde sırasıyla diğer yöntemlere başvurulması gerekmektedir.

İthale konu eşyanın gümrük vergisine esas kıymeti belirlenirken öncelikle “satış bedeli” yönteminin esas alınması gerekirken bu yöntem atlanarak “aynı eşyanın satış bedeli” yöntemine başvurulmasını gerektirecek koşulların mevcut olup olmadığı hususunun mahkemece araştırılarak karar verilmesi gerekirken davanın reddi yolunda verilen kararda mevzuata uygunluk görülmemiştir.” şeklinde görüş bildirmiştir.

¹¹³ Danıştay Vergi Dava Daireleri Genel Kurulu'nun 28.09.2001 tarih ve 2001/169 ve 2001/291 Karar sayılı kararı.

Diğer bir yargı kararında¹¹⁴, Danıştay 7. dairesi; alıcı ve satıcı arasındaki ilişkinin varlığı nedeni ile satış bedeli yönteminin uygulanamayacağını, takip eden diğer iki yöntemde olayın şartları içerisinde uygulanma imkanının bulunmadığı gerekçesi ile kıymet takdiri konusunda hesaplanmış kıymet bedeli yönteminin uygulanması konusunda görüş bildirmiştir. Söz konusu görüşe dayanak teşkil eden yargı kararına aşağıda yer verilmiştir.

“.....

Dosyanın incelenmesinden; davacı Şirket tarafından Trabzon Serbest Bölgede faaliyet gösteren ... Tekstil Sanayi ve Ticaret Anonim Şirketinden satın alınarak ithal edilen kot pantolon ve kot montlar için, faturasına uygun olarak, 4,05.-Amerikan doları birim kıymet beyan edildiği; davalı idarece, ithale konu eşyaların; davacı Şirket tarafından imalatçı-ihracatçı firmaya, metre birim fiyatı 4,16.-Amerikan doları üzerinden fatura edilen 5003 metre kot kumaştan üretildiğinin; ayrıca her iki firma arasındaki ilişkinin fiyatı etkileyecek düzeyde olması (aynı şahıslarca kurulmuş olmaları) nedeniyle, satış bedeli yöntemi aşılı olarak izleyen yöntemlere geçildiği; ancak ... Tekstil Sanayi ve Ticaret Anonim Şirketi'nin Türkiye'de davacı dışında başka bir firmaya satışının olmaması nedeniyle, aynı ve benzer eşya yöntemleri ile indirgeme yöntemi atlanarak, hesaplanmış kıymet yöntemine geçildiği; bu yöntemle göre birim kıymetin saptanması amacıyla, ihracatçı firma ile davacı Şirket nezdinde Trabzon Ticaret ve Sanayi Odasınca yapılan inceleme sonucu düzenlenen 28.11.1997 tarihli sınai birim maliyet tablosunda, ithale konu eşyalar için belirlenen 7,312.-Amerikan doları birim kıymet esas alınarak ek tahakkuk yapıldığı anlaşılmıştır.

Olayda, alıcı ve satıcı arasında münasebet bulunduğu ve ithale konu mamul eşyaların, davacı Şirket (alıcı) tarafından ihraç edilen kot kumaşlardan üretildiği halde, mamul eşyaların birim kıymetinin, kumaşın birim kıymetinden düşük olduğu hususları tartışmasızdır. Öte yandan, davalı idarece, satıcı

¹¹⁴ Danıştay Yedinci Dairesi'nin 23.03.2005 tarih ve 2001/4839 Esas ve 2005/495 Karar sayılı kararı.

firmanın Türkiye'de bir başka firmaya satışının bulunmadığı ileri sürülmüş olup, aksi davacı tarafından iddia ve ispat edilmemiştir. Bu durum karşısında, satış bedeli yöntemine ve bu yöntemi izleyen aynı ve benzer eşyanın satış bedeli yöntemleri ile indirgeme yöntemine göre eşyanın gümrük vergisine esas kıymetinin saptanmasına olanak bulunmadığı sonucuna varılmakla, hesaplanmış kıymet yöntemine geçilmesinde, yukarıda anılan Anlaşma ve Yönetmelik hükümlerine aykırılıktan söz edilemeyeceğinden, dava konusu işlemin iptali yolunda yazılı gerekçe ile verilen mahkeme kararında isabet görülmemiştir.

Açıklanan nedenle, temyiz isteminin kabulüne ve aksi yolda verilen mahkeme kararının bozulmasına, bozma kararı üzerine yeniden verilecek kararlar birlikte yargılama giderleri de hüküm altına alınacağından, bu hususta ayrıca hüküm tesisine gerek bulunmadığına, 23.3.2005 gününde oybirliği ile karar verildi.”

B. Aynı Eşyanın Satış Bedeli Yöntemine Göre Eşyanın Gümrük Kıymeti

Eşyanın gümrük kıymetinin belirlenmesinde ikinci sırada yer alan yöntem, aynı eşyanın satış bedeli yöntemidir ve yönteme ilişkin açıklamalara Gümrük Yönetmeliği'nin 46. Maddesi'nde yer verilmiştir.

Aynı eşya kavramı, fiziksel özellikleri, kalitesi ve başka diğer unsurları her anlamda birbirinin aynı olan ve aynı ülkede üretilmiş olan eşya olarak tanımlanmaktadır.¹¹⁵

Gümrükler Genel Müdürlüğü'nün 2006/6 sayılı kıymet araştırması konulu genelgesi'nde¹¹⁶ bahsedilen kıymet tespit yöntemine ilişkin olarak, gümrük idaresi yetkilileri tarafından yapılacak incelemelerde,

¹¹⁵ Hakan UÇAK, **Gümrük Mevzuatında Kıymet ve Uygulamaları**, Ata Ofset ve Matbaacılık, Gümrük Müfettişleri Yayını, Yayın No: 14, Ankara, 2010, s.100.

¹¹⁶ B.02.1.GÜM.0.06.00.11.358-3774 sayı ve 28.02.2006 tarihli Genelge.

kıymet tespitine esas eşya ile referans alınacak eşyanın gümrük yönetmeliğinin 35/(a) bentlerinde tanımlandığı şekilde, birbirlerinin aynısı olup olmadıklarının,

eşyaların ticari düzey ya da satın alındıkları miktarların aynı ya da birbirine yakın olup olmadıklarının,

eşyaların üretildikleri ülkelerin aynı olup olmadıklarının ve eşyaların satış tarihlerinin birbiri ile aynı ya da birbirine yakın tarihlerde gerçekleşip gerçekleşmediğinin dikkate alınması gerektiği belirtilmiştir.

Dolayısıyla bu yöntemde, satış bedeli yöntemine göre belirlenemeyen ithal eşyasının gümrük kıymeti, Türkiye'ye ihraç amacıyla satılarak kıymeti belirlenecek eşya ile aynı ya da yakın bir tarihte ihraç edilen aynı eşyanın satış bedeli esas alınarak belirlenmektedir.

İthal eşyası ile aynı eşya arasında, aynı eşyanın ithalat maliyetlerinden, ticari özellik farkından ya da ithalat miktarından kaynaklanan bazı sapmaların bulunması halinde, söz konusu farklılıklar dikkate alınarak gerekli düzeltmeler yapılmalı ve düzeltmeler sonucu oluşan fiyat, ithal eşyasının gümrük kıymeti olarak esas alınmalıdır. Ayrıca, söz konusu yöntemin uygulanması sırasında, ithal eşyasının gümrük kıymetine esas olacak birden fazla fiyatın tespit edilmesi durumunda; belirlenen bu fiyatlardan en alt seviyede olanı, gümrük kıymeti olarak dikkate alınacak tutar olmalıdır.¹¹⁷

Aşağıda konu ile ilgili örnek bir olaya yer verilmiştir.

Ankara'da faaliyet gösteren ve mutfak aksesuarları ve beyaz eşya ticareti ile uğraşan, T firması, ortaklık payının bulunduğu Hollanda mukimi C firmasından 12.03.2011 tarihinde 200.000 TL bedel ile dakikada 1200 devir kurutma ve sıkma gücüne sahip, 12 kg çamaşır yıkama kapasiteli, yüksek elektrik tasarruflu, 3000 adet çamaşır makinesi ithal etmiş ancak gümrük

¹¹⁷ UÇAK, a.g.e., s.101-102.

idaresi tarafından yapılan incelemede; T şirketi ile aralarında ilişkili bulunan C firması arasındaki ilişkinin, ithal edilen eşyanın kıymetine esas teşkil edecek fiyatı etkilediği tespit edilmiştir.

Yapılan bu tespit neticesinde, gümrük yönetmeliğinin ilgili maddeleri uyarınca, gümrük kıymetinin tespitinde bir sonraki yöntem olan aynı eşyanın satış bedeli yöntemine göre eşyanın gümrük kıymetinin tespitine geçilmiştir.

Bu yöntem uyarınca, satış bedeli yöntemine göre kıymeti belirlenemeyen ithal eşyasının gümrük kıymeti; Türkiye'ye ihraç amacıyla satılarak kıymeti belirlenecek eşya ile aynı ya da yakın bir tarihte ihraç edilen aynı eşyanın satış bedeli esas alınarak tespit edilmiştir.

Eşyanın gümrük kıymetine esas alınacak fiyatlar; kıymeti satış bedeli yöntemine göre tespit edilemeyen eşya ile aynı ticari nitelik, kalite ve üretim menşei özelliklerine sahip eşyayı yakın bir tarihte ithal eden X ve B firmaları tarafından ödenen birim eşya fiyatları dikkate alınarak aşağıdaki şekilde belirlenmiştir.

Ankara'da faaliyet gösteren ve beyaz eşya ticareti ile uğraşan X firması Hollanda'da yerleşik olan ve ticari faaliyetlerini bu ülkede sürdüren Z firmasından 12.03.2011 tarihinde 300.000 Türk Lirası bedel ile 3.000 adet, 1200 devirli, kurutma sıkma fonksiyonuna sahip ve 12 kg çamaşır yıkama kapasiteli, yüksek oranda elektrik tasarrufu sağlayan çamaşır makinesi ithal etmiştir

İzmir'de yerleşik olan ve X firması ile aynı sektörde faaliyet gösteren B firması ise yaklaşık olarak aynı miktarda, aynı ticari özellikteki, aynı ülkede üretilen ve aynı teknolojiye sahip çamaşır makinelerini yine Hollanda mukimi K firmasından 11.03.2011 tarihinde; 2.500 adedini 300.000 TL bedel ile ithal etmiştir. Bu iki şirket arasında da eşyanın teslim şekli CIF olarak tespit edilmiştir.

Her iki çamaşır makinası da aynı teknik özelliklere sahiptir. Ayrıca, amaşır makineleri aynı üretim teknolojilerine sahip olup yine aynı ülke sınırları içerisinde üretilmektedirler. Ancak, X firması B firmasına nazaran daha yüksek miktarda ithalat gerçekleştirmesinden dolayı, bu firmaya iki Şirket arasındaki sözleşme gereği miktar iskontosu yapılmıştır.

Bu açıklamalar doğrultusunda gümrük idaresi tarafından eşyanın gümrük kıymeti aşağıdaki gibi tespit edilecektir.

Tablo 4: Aynı Eşyanın Satış Bedeli Yöntemine Göre Eşya Kıymetinin Tespiti

İthalatçı	Miktar	Birim Fiyat	İhracatçı
X	3000	100	Z
B	2500	120	K

Yukarıdaki tablodan da anlaşılacağı üzere, birbirinden farklı iki firma aynı ülkeden, farklı miktarlarda ve aynı türde eşya ithal etmektedirler. X firmasının ithal ettiği çamaşır makinelerinin birim maliyeti 100 TL iken, B firmasının aynı eşyaya ait birim maliyeti 120 TL olarak gerçekleşmiştir. Burada X firmasının yapmış olduğu ithalat miktarının B firmasına nazaran daha yüksek miktarda olması, bu firmaya Hollanda mukimi ihracatçı firma tarafından aralarındaki sözleşme gereği miktar iskontosu yapılmasına neden olmuştur.

Dolayısıyla, yukarıdaki açıklamalarda da yer aldığı gibi, yöntemin uygulanması sırasında, ithal eşyasının gümrük kıymetine esas olacak, aynı eşyaya ait birden fazla fiyat tespit edilmesi halinde, ithal eşyasının gümrük kıymeti belirlenen birden fazla fiyat içerisinde en düşük olan esas alınarak belirlenecektir. Bu durumda, gümrük idaresi nispeten daha düşük fiyat olan 100 TL'yi, T firmasının ithal ettiği eşyanın gümrük kıymeti olarak dikkate alacaktır.

C. Benzer Eşyanın Satış Bedeli Yöntemi Göre Eşyanın Gümrük Kıymeti

İthal eşyasının gümrük kıymetinin, belirlenmesi noktasında, üçüncü sırada yer alan yöntem, benzer eşyanın satış bedeli yöntemidir. Benzer eşya satış bedeli yöntemine gümrük yönetmeliğinin 47. maddesinde yer verilmiş anılan madde uyarınca, bu yöntemde, eşyanın gümrük kıymeti; Türkiye'ye ihraç amacıyla satılarak, kıymeti belirlenecek eşya ile aynı veya yakın bir tarihte ihraç edilen benzer eşyanın satış bedeli olarak tespit edilmiştir.

Söz konusu yöntemde göre gümrük kıymeti belirlenirken kıymeti belirlenecek eşya ile aynı ticari özellikleri taşıyan ve birbirine yakın miktardaki benzer eşyanın satış fiyatı esas alınmaktadır. Ancak yakın ya da aynı tarihlerde ithalatçılar tarafından, kıymeti belirlenecek eşya ile aynı ticari düzey ve aynı miktarda benzer eşya ithalatı gerçekleştirilmemiş ise bu durumda; yurt içerisindeki ithalatçılar tarafından, farklı ticari düzey ya da farklı miktarlardaki benzer eşyanın ithalat bedeli bedeli, bahsedilen ticari düzey ya da miktar farkları dikkate alınmak suretiyle revize edilir ve oluşan fiyat ithal eşyasının gümrük kıymetine esas alınır.¹¹⁸

Ayrıca, bahsedilen yöntemin uygulanması sırasında, ithal eşyasının gümrük kıymetine esas olacak birden fazla fiyatın tespit edilmesi durumunda; belirlenen bu fiyatlardan en alt seviyede olanı, gümrük kıymetine esas alınacaktır.¹¹⁹

Gümrük Yönetmeliği'nin ilgili maddeleri uyarınca, gümrük kıymetinin; satış bedeli ve aynı eşyanın satış bedeli yöntemlerine göre belirlenemeyen eşyanın kıymet bedeli, hiyerarşik sıra açısından bir sonraki yöntem olan benzer eşyanın satış bedeli yöntemine göre, aşağıdaki gibi tespit edilecektir.

Etiketleme ve ambalajlama faaliyeti ile uğraşan M firması, 14.05.2011 tarihinde, İtalya mukimi G firmasından, dakikada 50 adet etiket basabilen 600 adet etiketleme makinesini 250.000 TL kıymet bedeli ile ithal etmiştir.

¹¹⁸ UÇAK, a.g.e., s.103.

¹¹⁹ UÇAK, a.g.e., s.104.

Ancak, M firmasının, ilişkili kişi konumunda bulunan G firmasından yapmış olduğu ithalat işlemi ile ilgili olarak gümrük idaresi tarafından yapılan incelemede taraflar arasındaki ilişkinin eşyanın ithalat bedelini önemli ölçüde etkilediği görüşüne varılmış bu durum yapılan ithalatta, eşyanın gümrük kıymetinin satış bedeli yöntemine göre tespit edilmesinin mümkün olamaması sonucunu doğurmuştur.

Bir sonraki yöntem olan aynı eşyanın satış bedeli yöntemine geçildiğinde ise, ithal eşyası ile aynı ticari nitelik ve miktarda aynı eşyanın yakın ya da aynı tarihte ithal edilmediği tespit edildiği için bu yöntemde kıymet taktirinde uygulanmasında vazgeçilerek kıymet takdiri konusunda, ilgili gümrük yönetmeliği maddeleri uyarınca, gümrük idaresi tarafından bir sonraki yöntem olan benzer eşyanın satış bedeli yöntemine geçilmiştir.

Sonuç olarak, benzer eşya yöntemine göre, ithal eşyasının kıymet takdiri aşağıdaki şekilde yapılmıştır.

Kayseri'de faaliyet gösteren, Z firması İtalya'da yerleşik F firmasından, 14.05.2011 tarihinde 600.000 TL kıymet ile 600 adet etiketleme makinası ithal etmiştir. İthal edilen etiketleme makineleri, M firması tarafından ithal edilen makineler ile her anlamda benzer özellikler taşımaktadır. Taraflar arasında yapılan sözleşmede eşyanın teslim şekli CIF olarak belirlenmiştir.

Aynı faaliyet konusu ile işgal eden İzmir'deki T firması ise yine İtalya'da yerleşik P firmasından 12.05.2011 tarihinde 500.000,00 TL bedel ile 600 adet etiketleme makinesi ithal etmiştir. Taraflar arasında yapılan sözleşmede eşyanın teslim şekli CIF olarak belirlenmiştir. İthal edilen etiketleme makineleri, M firması tarafından ithal edilen makineler ile benzer özellikler taşımaktadır.

Bu açıklamalar doğrultusunda gümrük idaresi tarafından eşyanın satış bedeline esas kıymeti aşağıdaki gibi tespit edilecektir.

Tablo 5: Benzer Eşyanın Satış Bedeli Yöntemine Göre Eşya Kıymetinin Tespiti

İthalatçı	Miktar	Birim Fiyat	İhracatçı
Z	600	1000	F
T	600	833,33	P

Yukarıdaki tablodan da anlaşılacağı üzere, birbirinden farklı iki firma aynı ülkeden, aynı miktarda ve benzer türde eşya ithal etmektedirler. Z firmasının ithal ettiği etiketleme makinelerinin birim maliyeti 1000 TL iken, B firmasının benzer eşyaya ait birim maliyeti 833,33 TL olarak gerçekleşmiştir.

Dolayısıyla, yukarıdaki açıklamalarda da yer aldığı gibi, yöntemin uygulanması sırasında, ithal eşyasının gümrük kıymetine esas olacak, benzer eşyaya ait birden fazla fiyat tespit edilmesi halinde, birden fazla fiyat içerisinde en düşük olanı esas alınacaktır. Bu itibarla, gümrük idaresi daha düşük fiyat olan 833,33 TL'yi ithal eşyasının gümrük kıymeti olarak dikkate alacaktır.

Sonuç olarak, M firması tarafından, ilişkili şirket konumunda bulunan G firmasından yapılan ithalatlarda ithal eşyasının kıymet bedeli birim fiyat olarak 240 TL iken, gümrük idaresi yapmış olduğu incelemelerde; şirketler arasındaki ilişkinin fiyatı etkilediği savı ile bedeli oldukça düşük bularak diğer kıymet takdiri yöntemlerine göre eşyanın gümrük kıymetinin tespiti yoluna gitmiştir.

D. İndirgeme Yöntemine Göre Eşyanın Gümrük Kıymeti

Kıymet belirleme yöntemlerinden bir diğeri de indirgeme yöntemidir ve bu yöntemle ilişkin esaslar Gümrük Yönetmeliği'nin 48. Maddesi'nde düzenlenmiştir. Bu yöntemde, eşyanın gümrük kıymetine esas alınacak olan bedeli, kıymeti tespit edilmeye çalışılan eşyanın ya da aynı ya da benzer

eşyanın ithalatçı tarafından yurt içinde müstakil kişilere aynı veya yakın bir tarihte yapılan en büyük miktardaki satışına ait birim fiyatına göre belirlenmektedir.

Dolayısıyla, söz konusu kıymet takdirinde dikkat edilecek nokta, diğer yöntemlerden farklı olarak, indirgeme yönteminde yurt içindeki satış bedeline ait birim fiyatın, eşyanın gümrük kıymetinin tespitinde dikkate alınmasıdır.

Bu yöntem uyarınca birim fiyatın tespit edilmesi sırasında aşağıda belirtilen indirimlerin yapılması ve buna göre, ithal eşyasının gümrük kıymetine esas fiyatının tespit edilmesi gerekecektir.¹²⁰

a) İthal eşyası ile aynı tür ve kalitedeki eşyanın satışı nedeni ile ödenen veya ödenmesi taraflar arasında kararlaştırılan komisyon ve kâr payları,

b) Türkiye sınırları içinde, eşyanın satışı sırasında oluşabilecek, nakliye ve sigorta giderleri ile buna benzer bazı ödemeler,

c) İthalde ödenen gümrük vergileri ile eşyanın yurt içerisinde satışından doğan diğer vergiler.

İndirgeme yönteminde, kıymeti belirlenecek eşya ya da aynı veya benzer eşyanın, ithal tarihi ya da yakın bir tarihte gerçekleşen önemli tutardaki satışın bulunmaması halinde, ithal eşyasının kıymet bedelinin tespitinde, kıymeti tespit edilecek eşyanın ithal tarihinden itibaren doksan gün içinde ithal edildiği durumlarda gerçekleşen ilk satışa ait birim fiyat, ithal eşyasının gümrük kıymeti olarak esas alınacaktır.

Yukarıdaki bilgiler ışığında, indirgeme yöntemine göre eşyanın kıymeti aşağıdaki gibi hesaplanabilecektir.

¹²⁰ UÇAK, a.g.e., s.105-106

Ankara'da yerleşik B firması 10.000 adet makas türü eşyayı Almanya'da yerleşik olan Z firmasından 1.000.000 TL kıymet ile ithal etmiştir. İthal eşyasının kıymet takdiri konusunda, gümrük mevzuatı içerisinde yer alan diğer yöntemler hiyerarşik olarak göz önünde bulundurulmuş ve sonuç olarak eşyanın gümrük kıymetinin belirlenmesinde indirgeme yöntemi kullanılmıştır.

Yukarıdaki açıklamalarda da belirtildiği gibi, söz konusu yöntemle göre eşyanın gümrük kıymeti belirlenirken, aynı eşyayı aynı ülkeden ithal eden bir firmanın yurt içerisindeki satış rakamları ve ithalat sırasında katlandığı maliyetler dikkate alınacaktır.

Buna göre, aynı miktarda ve kalitede eşyayı Almanya'dan ithal eden Z firmasının yurt içerisinde yapmış olduğu en yüksek birim fiyat ve miktarlı satışı ve satışa ait giderleri aşağıdaki gibi oluşmuştur.

Satış Miktarı	2000 Adet
Satış Kıymeti	400.000 TL

Ayrıca Z firmasının söz konusu ithalatı yaparken katlandığı giderler ise aşağıda şematize edilmiştir. Buna göre ithal eşyasının birim gümrük kıymeti aşağıdaki şekilde hesaplanacaktır.

Tablo 6: İndirgeme Yöntemine Göre Eşyanın Kıymetinin Tespiti

İthalat Vergileri	60 TL (a)
Yurt İçi Taşıma Gideri	10 TL (b)
Kar Tutarı	40 TL (c)
İthal Edilen eşya Başına Kıymet	200 TL (d)
İndirgeme Yöntemine Göre Hesaplanan Gümrük Kıymeti (Birim Kıymet Tutarı)	$TL = d - (a+b+c)$

E. Hesaplanmış Kıymet Yöntemine Göre Eşyanın Gümrük Kıymeti

Hesaplanmış kıymet yöntemi, kıymet takdir yöntemlerinin beşincisi olup Gümrük Yönetmeliği'nin 49. Maddesi'nde düzenlenmiştir.

Bu yöntemde, ithal eşyasının gümrük kıymeti, eşyanın maliyeti içerisine dahil edilen birden fazla unsurun toplamından oluşmaktadır. Bu yöntemin uygulanmasında, ithalatçıya büyük sorumluluk düşmekte, ithalatçının eşyanın gümrük kıymetini birden fazla unsurun toplamına göre belirlediğine dair gerekli bilgi ve belgeleri gümrük idaresine ibraz etmesi ve gerekli görüldüğü durumlarda söz konusu bu bilgi ve belgelerin doğruluğunu üretici ülke makamlarından alacağı belgeler ile ispat etmesi beklenmektedir.

Yöntemde ithal eşyasının üretim maliyetinden satışa hazır hale gelene kadar olan süreç içerisinde geçirdiği aşamalarda oluşan maliyet toplamı esas alınmaktadır. İlgili yönetmelik uyarınca, eşyanın hesaplanmış kıymeti aşağıdaki unsurların birleşiminden oluşmaktadır.

a) İthal eşyasının üretiminde kullanılan malzeme ve yapılan imalat veya imalat ile ilgili diğer işlemlerin tutar ve kıymetleri,

b) Türkiye'ye ihraç edilmek üzere ihraç ülkesindeki üreticiler tarafından üretilen kıymeti belirlenecek eşya ile aynı sınıf veya cins eşyanın satışında esas alınan kâr marjı ya da kâr tutarı,

c) İthal eşyasının giriş limanı ya da varış yerine kadar yapılan nakliye giderleri ile her türlü yükleme, boşaltma, elleçleme ve sigorta giderleri,

Bu açıklamalar ışığında hesaplanmış kıymet yöntemine göre eşyanın gümrük kıymeti aşağıdaki gibi tespit edilecektir.¹²¹

Üretim faaliyetlerini Fransa'da sürdüren, X firması tarafından üretilen televizyona ait maliyet kalemleri aşağıdaki gibi oluşmuştur.

¹²¹ UÇAK, a.g.e., s. 107-109.

Hammadde, aksam ve parça giderleri: 300.000 TL

İşçilik Giderleri: 50.000 TL

Enerji Giderleri: 30.000 TL

Ayrıca söz konusu televizyonun üretildiği sektör içerisinde, benzer ya da aynı televizyonların satışı esnasında, uygulanan kâr oranı ise %30'dur. İthalat işlemleri neticesinde, söz konusu eşyanın varış liman ve yerine gelene kadar yapılan giderler de aşağıdaki gibi oluşmuştur.

Varış Limanına Gelene Kadar Olan Nakliye Gideri: 8.000 TL

Fransa - Türkiye Arası Navlun Gideri: 32.000 TL

Sigorta Gideri: 5.000 TL

Yukarıdaki veriler çerçevesinde, ithal eşyasının gümrük kıymeti hesaplanmış kıymet yöntemine göre aşağıdaki gibi tespit edilmiştir.

Hammadde, aksam ve parça giderleri: 300.000 TL

İşçilik Giderleri: 50.000 TL

Enerji Giderleri: 30.000 TL

Satıştan Doğan Kâr Tutarı: $380.000 \times 20\% = 76.000$ TL

Toplam: 456.000 TL (1)

Limana Gelene Kadar Olan Nakliye Gideri: 8.000 TL

Fransa- Türkiye Arası Navlun Gideri: 32.000 TL

Sigorta Gideri: 5.000 TL

Toplam: 45.000 TL (2)

İthal Eşyasının Toplam Kıymet Bedeli (1+2) = 501.000 TL

F. Son Yöntem Uyarınca Eşyanın Gümrük Kıymetinin Tespiti

Gümrük Yönetmeliği uyarınca, yukarıda açıklanan tüm yöntemlere göre, kıymeti belirlenemeyen ithal eşyasının gümrük kıymeti, Gümrük Tarifeleri ve Ticaret Genel Anlaşması'nın VII. Maddesi'nin Uygulanmasına İlişkin Anlaşma ile Gümrük Tarifeleri ve Ticaret Genel Anlaşmasının VII. Maddesi hükümleri, esasları ve genel hükümlerine uygun yöntemler kullanılmak suretiyle ve Türkiye'deki halihazırdaki verilerden yararlanılarak belirlenmektedir.

İlgili yönetmelik uyarınca bu yöntemle göre gümrük kıymetinin belirlenmesinde aşağıdaki noktalar esas alınmamalıdır.

- a) Türkiye'de üretime tabi tutulan eşyanın ülke içindeki satış fiyatı,
- b) Gümrük idaresinin iki alternatif kıymetten yüksek olanını uygun bulmasını esas alan bir sistem,
- c) Eşyanın ihraç ülkesinde iç piyasadaki satış bedeli,
- d) Aynı veya benzer eşyanın hesaplanmış kıymet yöntemi hükümlerine göre belirlenen kıymeti dışındaki maliyet bedeli,
- e) Türkiye'den başka bir ülkeye ihraç edilmek amacıyla satılan eşyanın fiyatı,
- f) Asgari (En Az) gümrük kıymetleri,
- g) Keyfi veya fiktif (Gerçek Olmayan) kıymetler.

III. TRANSFER FİYATLANDIRMASI VE GÜMRÜK UYGULAMALARININ KESİŞME NOKTASI

Gümrük idaresi açısından ilişkili kişiler ile olan ticari işlemlerde, bu işlemlere esas gerçek değerinin belirlenmesi önem arz etmekte, ilişkili kişiler arasındaki ithalat işlemlerinde eşyanın gümrük kıymetinin, taraflar arasındaki ilişkiden etkilenip etkilenmediği incelenmekte ve gümrük mevzuatı içerisinde yer alan hiyerarşik yöntemler sırasıyla uygulanmak suretiyle, ithal eşyasının emsal bedeline ulaşılmaya çalışılmaktadır.

Bu anlamda, transfer fiyatlandırması ile gümrük uygulamalarının, ilişkili kişiler ile olan işlemlerdeki mal alım satım faaliyetlerinde kesiştiğini ifade etmek yanlış olmayacaktır.

Ancak burada dikkat edilmesi gereken nokta; söz konusu kesişmenin çerçevesinin doğru belirlenmesidir. Çünkü her halükarda yurt dışından Türkiye Gümrük Bölgesi'ne yapılan her ithalatta ithal edilen eşyanın kıymetinin tespitinin yapılması gerekmektedir. Ancak transfer fiyatlandırması yalnızca birbiriyle ilişkili kişiler arasındaki işlemleri dikkate almaktadır.

Dolayısıyla, aslında birbiri ile ilişkili kişiler arasında gerçekleşen ve yurtdışından Türkiye Gümrük Bölgesi'ne yapılan bir mal hareketi ile neticelenen her türlü mal alımı transfer fiyatlandırmasının ve gümrük mevzuatının konusuna girmekte, gümrük mevzuatı transfer fiyatlandırması ilkelerinden biri ve en önemlisi olan emsal bedel prensibini göz önünde bulundurarak, eşyanın gümrük kıymetini, gümrük mevzuatı içerisinde yer alan çeşitli yöntemler aracılığıyla tespit etmektedir.

Sonuç olarak, transfer fiyatlandırması ilke ve uygulamalarının gümrük mevzuatı açısından değerlendirilmesi ve eşyanın gümrük kıymeti belirlenirken dikkate alınmasının temel nedeni; gerek OECD transfer fiyatlandırması yöntemlerini kullanan vergi idaresinin, gerekse GATT anlaşmasının gümrük kıymetinin tespitine ilişkin genel esaslarını belirleyen 7.

maddesini referans kabul ederek işlem yapan gümrük idaresinin, gümrük kıymetinin tespiti noktasında ilişkili kişiler ile olan ticari işlemlerde emsal bedel prensibini, iki ayrı mevzuat ve iki ayrı bakış açısı açısından yakalama çabasıdır.¹²²

İthal eşyasının kıymetinin doğru tespiti, eşya bedeli üzerinden alınacak, vergi ve benzeri yükümlülüklerin doğru hesaplanması açısından oldukça önemlidir. Gümrük mevzuatı açısından, transfer fiyatlandırması müessesinin rolü ise, ithalat işlemlerinde alıcı ve satıcı konumunda olan gerçek ve tüzel kişiler arasındaki ilişkinin, eşyanın, gümrük kıymetine esas olan değeri üzerinde yaptığı etki çerçevesinde gerçekleşmektedir.

Çünkü, dış ticaret işlemlerine konu olan eşyanın gümrük kıymeti; hangi ölçüde objektiflik ve hakkaniyet sınırları içerisinde tespit edilebilirse, gümrük vergisine esas matrahı oluşturan söz konusu kıymet üzerinden o denli doğru ve eksiksiz bir vergilendirme yapılabilecektir.

Dolayısıyla, burada temel amaç uluslararası ticarete konu ithal eşyasının gümrük kıymetinin, mali idare ve gümrük idaresi tarafından, emsal bedel prensibi çerçevesinde belirlenen fiyatlar ile uyumlu bir şekilde tespit edilebilmesi olmalıdır.¹²³

Benzer şekilde mali idare açısından da temel amaç, ilişkili kişiler arasındaki işlemlerde, işlemlere konu edilen mal ya da hizmetlerin ilişkili kişiler arasındaki transfer fiyatlarının belirlenmesinde, emsal bedel prensibi ilke ve kurallarına uyulmasının sağlanmasıdır. Bu açıdan her iki idare de ilişkili kişiler ile yapılan işlemlerde eşyanın kıymetini belirlerken hareket noktası olarak emsal bedel prensibini esas almaktadır.

¹²² ÖZTÜRK, a.g.m., s.8.

¹²³ Maria MALM, Customs Valuation and Transfer Pricing, Two Sides The Same Coin, **Uluslararası Vergi Master Tezi**, Jönköping International Business School, Jönköping University, <http://hj.diva-portal.org/smash/get/diva2:281537/FULLTEXT01>, (Erişim: 25.03.2011), Aralık, 2009, s.12.

IV. TRANSFER FİYATLANDIRMASI YOLU İLE ÖRTÜLÜ KAZANÇ DAĞITIMI MÜESSESİ İÇERİSİNDE YER ALAN BAZI UNSURLARIN GÜMRÜK MEVZUATI AÇISINDAN DEĞERLENDİRİLMESİ

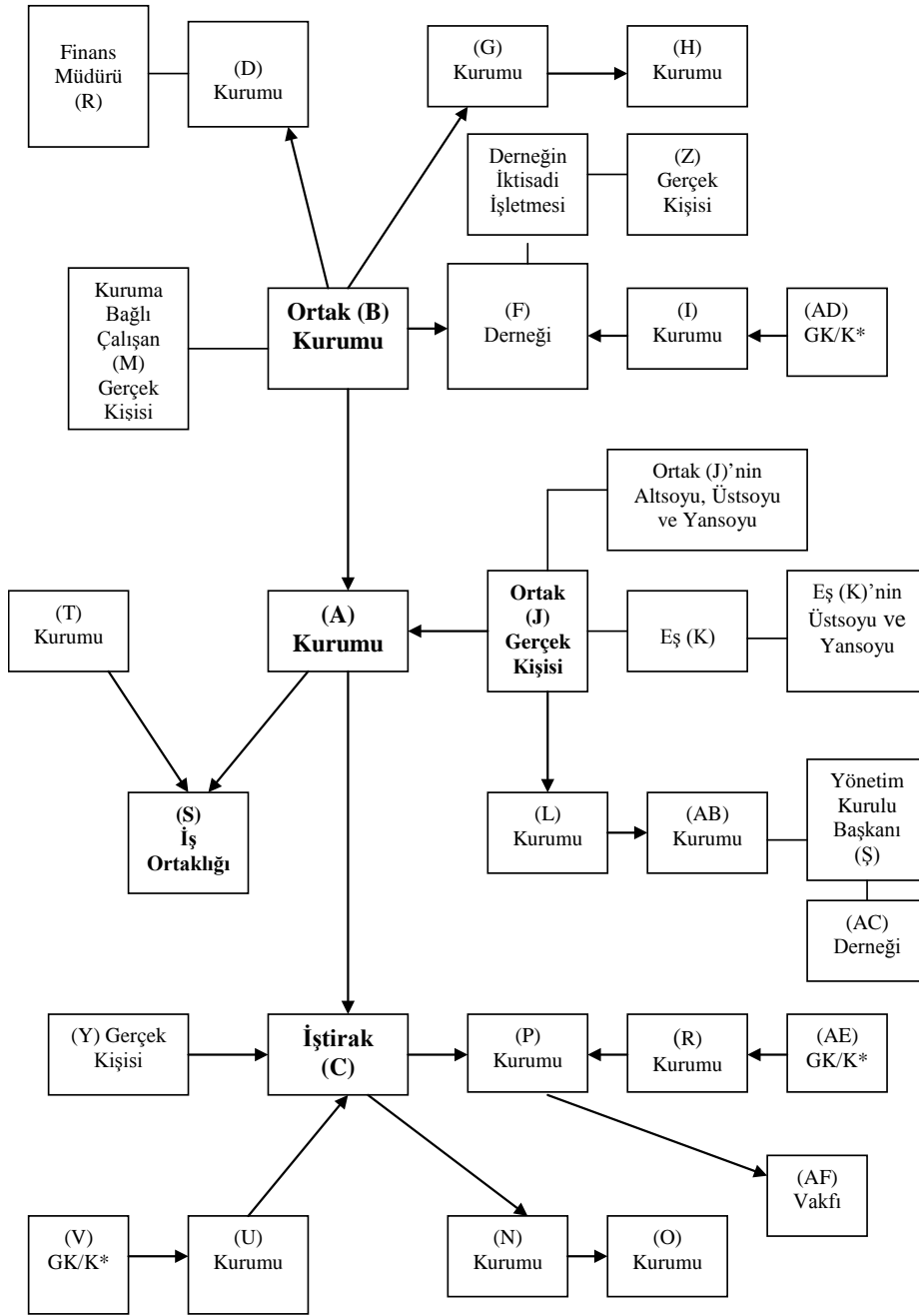
Transfer fiyatlandırması yolu ile örtülü kazanç dağıtımı müessesinin önemli birer unsuru olan ilişkili kişi kavramı ile emsal bedel kavramları, gümrük mevzuatının konu ile ilgili düzenlemeleri esas alınarak aşağıda incelenmiştir.

A. İlişkili Kişi Kavramının Değerlendirilmesi

Daha önce de yer verildiği üzere, Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 13. Maddesi'nde ilişkili kişi kavramı içerisine; kurumların kendi ortakları, kurumların veya ortaklarının ilgili bulunduğu gerçek kişi veya kurum ile idaresi, denetimi veya sermayesi bakımından doğrudan veya dolaylı olarak bağlı bulunduğu ya da nüfuzu altında bulundurduğu gerçek kişi veya kurumlar, ortakların eşleri, ortakların veya eşlerinin üstsoy ve altsoyu ile üçüncü derece dahil yansoy hısımları ve kayın hısımları ile Bakanlar Kurulunca ilan edilen ülkelerde veya bölgelerde bulunan kişiler dahil edilmiştir.

Bu düzenlemeye ek olarak, İlişki kavramının kapsamı 1 Seri No' lu Transfer Fiyatlandırması Yolu ile Örtülü Kazanç Dağıtımı Hakkında Genel Tebliğ'de¹²⁴ aşağıdaki gibi şematize edilmiş, ilişki düzeyine ait açıklanmalarda bulunulmuştur.

¹²⁴ 18.11.2007 Tarih ve 26704 Sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.



* GK/K: Gerçek kişi veya kurum

Şekil 1: 1 Seri No'lu Transfer Fiyatlandırması Yolu İle Örtülü Kazanç

Dağıtım Hakkında Tebliğ Uyarınca İlişkili Sayılan Gerçek ve
Tüzel Kişiler

Buna göre, yukarıdaki şemadan da anlaşılacağı üzere;

“(A) Kurumunun;

- Ortak (B) Kurumu,
- Ortak (B) Kurumunun doğrudan ortağı olduğu (G) Kurumu,
- Ortak (B) Kurumunun dolaylı olarak ortağı olduğu (H) Kurumu,
- Ortak (B) Kurumunun kurucusu olduğu (F) Derneği ve bu derneğin iktisadi işletmesi,
- (F) Derneğine ait iktisadi işletmede çalışan (Z) Gerçek Kişisi,
- Ortakla ilişkili (F) Derneğin kurucularından (I) Kurumu,
- Ortakla ilişkili (F) Derneğin dolaylı olarak bağlı bulunduğu (AD) Gerçek Kişisi veya Kurumu,
- Ortak (B) Kurumunun doğrudan ortağı olduğu (D) Kurumu,
- Ortak (D) Kurumunda çalışan Finans Müdürü (R),
- Ortak (B) Kurumunda çalışan (M) Gerçek Kişisi,
- Ortak (J) Gerçek Kişisi,
- Ortak (J) Gerçek Kişisinin altsoyu, üstsoyu ve yansoyu,
- Ortak (J) Gerçek Kişisinin Eşi (K),
- Ortak (J) Gerçek Kişisinin Eşi (K)’nın üstsoyu ve yansoyu,
- Ortak (J) Gerçek Kişisinin doğrudan ortağı olduğu (L) Kurumu,

– Ortak (J) ile ilişkili (L) Kurumunun doğrudan ortağı olduğu (AB) Kurumu,

- (AB) Kurumunun Yönetim Kurulu Başkanı (Ş),
- Yönetim Kurulu Başkanı olan (Ş)'nin üye olduğu (AC) Derneği,
- (S) İş Ortaklığı,
- (S) İş Ortaklığının diğer ortağı (T) Kurumu

ile yaptığı mal veya hizmet alım ya da satım işlemleri, ilişkili kişilerle yapılan işlemler olarak değerlendirilecektir.

Öte yandan, aynı derneğe üye olan gerçek kişi veya kurumların, sadece aynı derneğin üyeleri olmaları nedeniyle ilişkili kişi kapsamında değerlendirilmeleri mümkün bulunmamaktadır.

(A) Kurumunun;

- İştirak (C),
- İştirak (C)'nin doğrudan ortağı olduğu (P) Kurumu,
- İştirak (C) ile ilişkili (P) Kurumunun doğrudan bağlı bulunduğu (R) Kurumu,
- İştirak (C) ile ilişkili (P) Kurumunun dolaylı olarak bağlı bulunduğu (AE) Gerçek Kişisi veya Kurumu,
- İştirak (C) ile ilişkili (P) Kurumunun kurucusu olduğu (AF) Vakfı,
- İştirak (C)'nin doğrudan ortağı olduğu (N) Kurumu,
- İştirak (C)'nin dolaylı olarak ortağı olduğu (O) Kurumu,
- İştirak (C)'nin doğrudan bağlı bulunduğu (Y) Gerçek Kişisi,

- İştirak (C)'nin doğrudan bağlı bulunduğu (U) Kurumu,
- İştirak (C)'nin dolaylı olarak bağlı bulunduğu (V) Gerçek Kişisi veya Kurumu

ile yaptığı mal veya hizmet alım ya da satım işlemleri, ilişkili kişilerle yapılan işlemler olarak değerlendirilecektir.”

Ancak ilişkili kişi kavramı gümrük mevzuatı açısından değerlendirildiğinde, söz konusu kavramın gümrük mevzuatında mali mevzuattaki kadar geniş bir alanı kapsamadığı anlaşılmaktadır.

Gümrük mevzuatında, ithal eşyasının satış bedeli yöntemine göre kıymet bedelinin tespitinde öncelikli olarak ithalatçı ve ihracatçı arasında bir ilişkinin varlığının söz konusu olup olmadığının tespit edileceği ifade edilmiş ve ilişkili kişi kavramının sınırları Gümrük Yönetmeliği'nin 55. maddesinde düzenlenmiştir.

Buna göre, eşyanın gümrük kıymetinin belirlenmesinde, alıcı ile satıcı arasındaki bir ilişkinin varlığının sadece;

- Alıcı ve satıcının birbirlerinin memuru veya idarecileri olmaları,
- Alıcı ve satıcının birbirlerinin kanuni ortakları olmaları,
- Alıcı ve satıcının 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 veya bu kişilerin kontrolü altında ya da elinde bulundurması,
- Alıcı ve satıcıdan birinin diğerini dolaylı veya dolaysız olarak kontrolü altında tutması,
- Her ikisinin de doğrudan veya dolaylı olarak bir üçüncü kişi tarafından kontrol ediliyor olması,

- Her ikisinin de beraberceb, üçüncü bir kişiyi doğrudan veya dolaylı olarak kontrol altında bulundurmaları,

- Aynı ailenin birer ferdi olmaları,

durumunda söz konusu olabileceğine yer verilmiştir.

Dolayısıyla, yapılan bu açıklamalar ışığında, gümrük mevzuatının ve vergi mevzuatının ilişkili kişileri farklı şekilde tanımlamakla birlikte her ikisinin de ilişkili kişilerin doğru olarak tespit edilmesine çaba sarf ettiği, ancak bunu yaparken vergi mevzuatı içerisindeki ilişkili kişi kavramının oldukça geniş bir kitleyi bünyesinde barındırdığı, gümrük mevzuatının ise aksine, vergi mevzuatına oranla aynı konuda daha dar bir kapsamda hareket ettiği ve ilişkili kişi kavramını daha kesin sınırlar içerisinde algıladığı sonucuna ulaşılmıştır.

B. Emsal Bedel İlkesinin Değerlendirilmesi

Transfer fiyatlandırması ile örtülü kazanç müessesesi birlikte değerlendirildiğinde, işletmelerin transfer fiyatlarını kullanarak ilişkili kişilere gelir aktarmaları yönünde işlemlerin örtülü kazanç aktarımı olarak kabul edildiği görülmektedir.

Bu anlamda, örtülü kazanç uygulaması transfer fiyatlandırmasının kötüye kullanılması sonucu diğer ifade ile işleme ait emsal bedelden sapılması sonucu doğmaktadır.

Konu gümrük mevzuatı açısından ele alındığında, Gümrük Kanunu'nun 24. Maddesinde; satış bedelinin belirlenmesinde, alıcı ile satıcı arasında bir ilişkinin varlığının, satış bedelinin reddedilmesi için tek başına yeterli bir neden oluşturmadığı, böyle durumlarda, satışa ilişkin koşullar incelenerek, bu ilişkinin fiyatı etkilemediği belirlenirse, satış bedeli kabul edileceği aksi bir durumda, gümrük idaresinin, beyan sahibi veya diğer

kaynaklardan elde ettiği bilgilere dayanarak, söz konusu ilişkinin fiyatı etkilediği düşüncesi hasıl olursa söz konusu hususları beyan sahibine yazılı olarak bildireceği ve beyan sahibinden cevap talep edeceği hüküm altına alınmıştır.

Beyan sahibinin ise bu süreçten sonra, ilgili mevzuat içerisinde yer alan çeşitli yasal düzenleme, yöntem ve argümanlar yolu ile ilişkili kişiden gerçekleştirmiş olduğu ithalatın emsal bedel ilkesine uygun olduğunu idareye tevsik etmesi gerekecektir.

Yukarıda yer verilen açıklamalardan da anlaşılacağı üzere, dış ticarete konu işlemlerde; alıcı ve satıcı arasında bir ilişki bulunmaması gerektiği ancak bulunsa bile satış bedelinin yukarıda belirtilen hükümler kapsamında belirlenmesinde, alıcı ile satıcı arasındaki ilişkinin varlığının, satış bedeli yönteminin uygulanmasının reddedilmesi için tek başına yeterli bir neden oluşturmadığı, böyle durumlarda satışa ilişkin koşullar incelenerek, alıcı ve satıcı arasındaki ilişkinin fiyatı etkilemediğinin belirlenmesi halinde satış bedelinin eşyanın gümrük kıymetine esas alınacağı, aksi bir durumda, satış bedeli yönteminin eşyanın gümrük kıymetine esas alınabilmesi için gerekli kriterlerin varlığının ispat külfetinin, eşyayı ithal eden beyan sahibinde olduğu vurgulanmıştır.

Dolayısıyla, burada amaç, varlığı tespit edilen ilişkinin alıcı ve satıcı arasındaki dış ticaret işlemi için kullanılan fiyatı etkileyip etkilemediği göz önünde bulundurmak buradan hareket ile taraflar arasındaki ilişkinin dış ticarete konu işlemin dayanağı olan eşyanın gümrük kıymetini objektif ya da makul bir bedel ekseninden diğer bir ifade ile emsal bedel ekseninden çıkarıp çıkarmadığını kontrol etmektir.

Benzer bir uygulama vergi mevzuatı açısından da geçerlidir. Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 13. Maddesi'nde Kurumların, ilişkili kişilerle emsallere uygunluk ilkesine aykırı olarak tespit ettikleri bedel veya fiyat üzerinden mal

veya hizmet alım ya da satımında bulunmalı halinde, kazancın tamamen ya da kısmen transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü olarak dağıtılmış sayılacağına yer verilmiştir.

Tüm bu açıklamalar ışığında, vergi mevzuatı açısından da tıpkı gümrük mevzuatında olduğu gibi ilişkili kişiler arasındaki tüm işlemler transfer fiyatlandırması konusu içerisine dahil edilmemekte dahil edilmesinin tek ve en önemli şartı olarak, taraflar arasındaki var olan ilişki düzeyinin, işlemin emsal bedelini etkilemesi ve transfer fiyatını normal ekseninden çıkarması görülmektedir.

V. İTHALAT İŞLEMLERİNDE ÖRTÜLÜ KAZANÇ OLGUSUNA BİR ÖRNEK

Vergi idaresi ve gümrük idaresi arasındaki ortak nokta ilişkili kişiler arasındaki ticari işlemlerde, var olan ilişkinin ticari işleme konu eşya fiyatı üzerindeki etkisini tespit etme ve eşyanın kıymet takdiri konusunda emsal bedel prensibinden yararlanmak olsa da ilişkili kişiler arasındaki İthalatlarda taraflar zaman zaman, mukim oldukları ülkelerdeki vergisel yükleri dikkate alarak, ithal eşyasının transfer fiyatında oynamalarda buldukları ve bu sayede vergi yükü düşük olan ülkelere yönelik olarak örtülü kazanç aktarımında buldukları iddiası ile vergi idaresi tarafından incelemelere tabi tutulabilmektedirler.

Nitekim, ülkemizde ilaç sektöründe faaliyet gösteren şirketlerden bazıları hakkında, son yıllarda; vergi idaresi tarafından çeşitli vergi incelemeleri gerçekleştirilmiştir. İncelemeler neticesinde, söz konusu mükelleflerin ilişkili kişilerden yaptıkları hammadde ithalatlarında, ithalata konu edilen ve gümrük idaresine beyan edilen ilaç hammaddesi ithalat bedellerinin, vergi idaresi tarafından tespit edilen emsal fiyatın oldukça üzerinde olduğu yönünde bazı tespitlerde bulunulmuştur.

Bu süreci takiben, bazı mükellefler hakkında örtülü kazanç iddiası ile vergi inceleme raporları düzenlenmiştir.

Mükelleflerden bir kısmı tarafından söz konusu vergi inceleme raporlarına istinaden yapılan cezalı vergi tarhiyatlarını yargı aşamasına taşınmıştır.

Yargı aşamasına taşınan uyuşmazlıklardan bir tanesinde, yapılan tarhiyata karşı mükellef kurum tarafından ileri sürülen doneler genel hatları aşağıdaki gibidir.

-İlaç hammaddesi satın alınan şirketler bakımından örtülü kazanç iddiasının gerçekleşmediği,

- Emsal bedel üzerinde yapılan ithalatlar nedeni ile hazine zararına yol açılmadığı,

- Aynı etkiye sahip bioeşdeğer iki ilacın etken maddeleri arasında fark olmadığı belirlenmesinin hatalı olduğu ve

- Orijinal ve jenerik ilaç ayrımı, şirketin pazar payı, maliyet yapısı ve ar-ge harcamalarının göz önünde bulundurulmadığıdır.

Uyuşmazlık süreci ile ilgili olarak vergi mahkemesi tarafından verilen kararda;

vergi idaresinin mükellef hakkındaki örtülü kazanç dağıtım konusundaki savına dayanan cezalı vergi tarhiyatı kısmen de olsa onanmış, mükellef kurumun ortaklık ilişkisi içerisinde bulunduğu firmalardan yapmış olduğu ilaç hammaddesi alımları nedeni ile 2003 hesap döneminde toplam 50.123.439.037, TL kadar kurumlar vergisi matrahının aşındırıldığı; bu nedenle dava konusu cezalı kurumlar vergisi tarhiyatının söz konusu tutar dikkate alınmak suretiyle hesaplanan kurumlar vergisi tutarı üzerinden tadilen tasdik edilmesi gerektiği belirtilmiştir.

Yukarıda yer verilen açıklamalardan da anlaşılacağı üzere, ithal edilen eşyanın gümrük kıymetinin belirlenmesi noktasında, özellikle ilişkili kişilerden yapılan ithalatlarda yüksek kıymet bedelleri gümrük idaresi açısından bir sorun teşkil etmese de vergi idaresi açısından KVK'nın 13. Maddesi çerçevesinde transfer fiyatlandırması yolu ile örtülü kazanç dağıtımı iddiası ile incelemeye tabi tutulabilmekte ve mükellefler cezalı vergi tarhiyatları nedeni ile ciddi mağduriyetler ile karşı karşıya kalabilmektedirler.

Ancak yine bilindiği üzere, vergi mahkemesi kararlarının tüm mükellefler açısından ayrı ayrı bağlayıcılığı olacağı, ilk derece mahkemelerinde verilen bir kazai hükmün diğer tüm yargısal uyuşmazlıklar için emsal teşkil etmeyeceği ve gerek idari yargı açısından gerekse vergi mevzuatı açısından, söz konusu ilke derece mahkeme kararlarının kesinlik taşıyan kararlar olmayıp, bu konuda uyuşmazlığı son bulacağı son noktanın Danıştay ya da Bölge İdare Mahkemeleri olacağı da göz önünde bulundurulmalıdır.

Yukarıdaki sürece çalışma içerisinde yer verilmesi ile amaçlanan, vergi idaresinin ve gümrük idaresinin ithalat sürecindeki kıymet tespiti ve takdiri konusundaki bakış açısı farklılığının mükellefler açısından mağduriyet doğurabilecek bir risk faktörü olduğunu ortaya koymaktır.

Konuya teorik bazda bir örnek yardımı ile açıklık getirmek gerekir ise, mükellefler tarafından ilişkili kişiden ithal edilen bir malın emsal bedeli 200 birim iken 300 birime ithal edilmesi halinde ve bu yolla ihracatçı firma adına bir kazanç aktarımı yapıldığı iddia edilebilecektir. İthalatçı firmanın ise adına düznelenen fatura nedeni ile hesap dönemi sonunda bir örtülü kazanç riskine sahip olduğunu fark etmesi halinde ise, ithalatçı firmanın düzenleyeceği bir fiyat farkı faturası ile fazla ödenen eşya bedelinin indirim yolu ile emsal bedele yaklaştırılabilmesi mümkün olabilecektir. Önceden yüksek bedel ile yapılan ithalat için gümrük idaresi açısından bir sorun ile karşılaşılabileme riski bulunmamakta ise de bundan sonra aynı ya da benzer emtia için gerçekleştirilebilecek ithalatlarda, yüksek bedelin emsal bedele çekilmesi

halinde eşyanın kıymet bedelindeki düşüş gümrük idaresi tarafından sorgulanabilecektir. Ancak tersi bir durumda, gümrük idaresi tarafından emsal bedeli 200 birim olan malın 100 birimden ithal edildiği fark edildiğinde, bu durumda mükelleflerin ek beyan gerektirecek işlem nedeniyle, cezalı gümrük vergisi, KDV ve ÖTV tarhiyatına maruz kalabilme riskleri de bulunmaktadır.¹²⁵

Sonuç olarak, işletmelerin, yüksek kıymet bedelleri ile ithal ettikleri eşyaları bu değerler üzerinden işletme stoklarına almaları, yurt içi satışlarında satılan mamül ya da ticari mal maliyetlerinde yaşanan artışa bağlı olarak, işletme ticari kârlarında ve dolayısıyla kurumlar vergisi matrahlarında aşınmalara neden olabilmektedir.

Dolayısıyla, ilişkili kişiler ile olan ithalat işlemlerinde, ithal eşyasının, gümrüğe beyan edilen değerinin, mali idare tarafından sonraki süreçte yapılan incelemeler neticesinde, tespit edilen emsal bedelin üzerinde bir seviyede olduğunun anlaşılması halinde, ilgili mükellefler açısından örtülü kazanç dağıtım iddiası ile gerçekleştirilebilecek bir dizi vergi incelemesi gündeme getirebilecektir. idareler arasındaki yaklaşım farklılıklarının varlığı ise zaman zaman mükelleflerin mağduriyeti ile sonuçlanan cezalı vergi tarhiyatlarının gündeme gelmesine neden olabilmektedir.

Konunun temelinde yatan neden olan vergi gümrük idaresi arasındaki bakış açısı farklılığına ve altında yatan temel nedene çalışmanın izleyen bölümünde yer verilecektir.

¹²⁵ Erdoğan ÖCAL, “Yeni Kurumlar Vergisi Kanun’u Transfer fiyatlandırması (Örtülü Kazanç Dağıtım) Konusunda Ne Getiriyor?”, **Yaklaşım**, Sayı: 166, Ekim, 2006, s.6.

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

EŞYANIN GÜMRÜK KIYMETİ İLE TRANSFER FİYATININ GÜMRÜK VE VERGİ İDARELERİ AÇISINDAN FARKLI TESPİT EDİLMESİNİN NEDENLERİ VE BAKIŞ AÇISI FARKLILIĞININ VERGİ MATRAHLARI ÜZERİNDEKİ ETKİSİNİN İNCELENMESİ

Çalışmanın bu bölümünde, öncelikle ithal eşyasının gümrük kıymetinin tespitinde gümrük ve mali idarenin, ithal eşyasının kıymet takdiri konusundaki farklı bakış açılarına yer verilecek, ardından ilişkili kişiler arasındaki ithalat işlemlerinde, ithal eşyasının gümrüğe beyan edilen değerindeki farklılaşmanın, vergi matrahları üzerindeki etkileri, hazine zararı kavramı açısından ele alınacaktır.

I. EŞYANIN GÜMRÜK KIYMETİNİN VE TRANSFER FİYATININ BİRBİRİNDEN FARKLI OLMASINA NEDEN OLAN ETKENLER

A. Eşyanın Gümrük Kıymetinin Tespitinde Kullanılan Yöntemlerin Analizi

Gerek transfer fiyatlandırması uygulaması gerekse gümrük mevzuatı açısından eşyanın kıymet belirlemede kullanılan yöntemler birbirine benzer özellikler taşımaktadır.

Ancak, her iki mevzuat içerisindeki kıymet belirleme yöntemleri aynı amaca hizmet etseler de birbirinin tamamıyla aynısı değildir. Bu açıdan, birbiri ile asgari müşterekte uyuşan yöntemlerin kullanılması, eşyanın kıymet belirlemede farklı değerlerin ortaya çıkmasına neden olabilmektedir.

Aşağıda, vergi idaresi tarafından belirlenen transfer fiyatlandırması yöntemleri ile bunlara karşılık gelen ithal eşyasının gümrük kıymeti tespit

yöntemleri şematize edilmiş ve ithal eşyasının bedelinin farklılaşmasına neden olan yöntem tercihleri hakkında açıklamalarda bulunulmuştur.¹²⁶

Eşyanın gümrük kıymetinin tespitinde, mali idare ve gümrük idaresinin, birbirlerine karşılık gelen yöntemleri kullanmaları halinde, kıymet takdiri açısından oluşabilecek farklılık düzeyi azalabileceği gibi, tersi bir durumda kıymet takdiri sürecinin bütünü ile ilgili olarak iki idare arasındaki ciddi farklılıklar söz konusu olabilecektir.¹²⁷

Tablo 7: Eşyanın Kıymet Tespitinde Vergi İdaresi ve Gümrük İdaresinin Birbiri İle Benzerlik Taşıyan Kıymet Tespit Yöntemleri

TRANSFER FİYATLANDIRMASI	GÜMRÜK KIYMETİ
Karşılaştırılabilir Fiyat Yöntemi	Satış Bedeli Yöntemi Aynı Eşyanın Satış Bedeli Yöntemi Benzer Eşyanın Satış Bedeli Yöntemi
Yeniden Satış Fiyatı Yöntemi	İndirgeme Yöntemine
Maliyet Artı Yöntemi	Hesaplanmış Kıymet Yöntemi
İşlemsel Kâr Yöntemleri	Son Yöntem

Kaynak: YURDAKUL, a.g.t., s.184.

Daha öncede belirtildiği üzere, ithal eşyasının kıymet tespiti konusundaki detaylı açıklamalara çalışmanın bir önceki bölümünde yer verilmiştir. Bu nedenle, burada sadece; gümrük mevzuatında kullanılan ilk beş yöntem ile vergi mevzuatında kullanılan yöntemler arasındaki

¹²⁶ Gökhan YURDAKUL, “Transfer fiyatlandırması ve Gümrük Kıymeti Yöntemlerinin Karşılaştırılması”, **Uzmanlık Tezi**, Gümrük Müsteşarlığı Gümrükler Genel Müdürlüğü, Ankara, 2007, s.184.

¹²⁷ Kuppasamy SENGUTTUVAN, “Custom Valuation vs Transfer Pricing”, CP vs TP, http://www.taxmanagementindia.com/wnew/print_Article.asp?ID=456 (Erişim: 20.03.2011), s.4.

benzerlikler ve farklılıklar gümrük mevzuatından hareket ile ele alınacak ve analiz edilecektir.

Bilindiği gibi, gümrük mevzuatı uyarınca eşyanın kıymet tespiti konusunda ilk olarak başvurulmuş yöntem satış bedeli yöntemidir. Bu yöntemi hiyerarşik sıra çerçevesinde ile aynı ve benzer eşyanın satış bedeli yöntemine göre hesaplanan eşyanın gümrük kıymeti yöntemleri izlemektedir.

Vergi mevzuatı içerisinde söz konusu kıymet tespit yöntemlerine karşılık gelen, yöntem ise karşılaştırılabilir fiyat yöntemidir.

Bahsi geçen yöntemlerin karşılıklı olarak değerlendirilmesi noktasında ilk olarak değinilmesi gereken husus satış bedeli yönteminin de karşılaştırılabilir fiyat yönteminin de eşyanın kıymet takdiri konusunda referans aldıkları kriterlerin birbirinden farklı olduğudur. Gümrük mevzuatı, ithal eşyasının gümrük kıymetinin belirlenmesinde, kıymeti belirlenecek eşya için fiilen ödenen bedeli dikkate alırken, transfer fiyatlandırması uygulamalarında, mali idare; emsal bedeli belirlenecek eşyanın kıymet belirlenmesinde, iç ve dış emsallerden yararlanmaktadır.

Satış bedeli yönteminde gümrük idaresi, eşyanın gümrük kıymetini belirler iken her bir ithalat işlemi için ayrı ayrı olmak kaydıyla, ithalatçı tarafından fiilen ödenen bedeli esas almaktadır. Ancak bu bedel üzerinden Gümrük Kanunu'nun 27. ve 28. madde hükümlerini dikkate alarak, gümrük kıymetine dahil edilebilecek ve edilemeyecek giderler göz önünde bulundurmakta ve buna göre eşyanın fiilen ödemeye esas alınan gümrük kıymetini tespit edilmektedir.

Karşılaştırılabilir fiyat yönteminde ise, transfer fiyatlandırması açısından eşyanın emsal bedeli tespit edilirken; iç emsal ve dış emsallerden yararlanılmakta, emsal bedeli tespit edilecek eşyanın kıymeti ile aralarında bariz farklılıklar olmayan iç ve dış emsal bedelleri transfer fiyatlandırması uygulamasında kıymet takdiri açısından kabul edilmekte, emsal bedelin tespit

edilmesini ciddi bir biçimde etkilemeyen iç ve dış emsal farklılıkları ise göz ardı edilmektedir.

Ancak gümrük uygulamasında, satış bedeli yöntemine göre kıymet takdiri yapılırken, eşyanın kıymeti içerisine dahil edilebilecek ya da edilemeyecek tüm giderler önemli önemsiz ayrımı yapılmadan kanundan doğan hükümler çerçevesinde dikkate alınmaktadır.

Bilindiği gibi, ilişkili kişiler ile olan işlemlerde karşılaştırılabilir fiyat yönteminin kullanılabilmesi için iç ve dış emsallerin varlığı gereklidir.

İç emsal mükelleflerin, ilişkisiz kişiler ile yaptıkları işlemlerde kullanılan fiyat olarak tanımlanırken, dış emsal ise ilişkisiz kişilerin, yine ilişkisiz kişiler ile kendi aralarında yaptıkları işlemlerde esas alınan fiyat olarak ifade edilmektedir.

Karşılaştırılabilir fiyat yöntemine karşılık geçen diğer yöntemler olan aynı ya da benzer eşyanın satış bedeli yöntemi kullanılarak ithal eşyasının gümrük kıymeti belirlenirken, karşılaştırılabilir fiyat yönteminin aksine iç ve dış emsal kavramları ikinci planda tutulmaktadır.

Burada ön plana çıkarılan nokta sadece gümrük kıymeti belirlenecek eşya ile aynı ya da benzer olan eşyanın yakın ya da aynı tarihte Türkiye'ye ihraç edilmiş olması ve ihraç edilen eşyanın gümrük kıymeti belirlenecek eşya ile aynı ya da benzer nitelik ve ticari düzeye sahip olmasıdır.

Görüldüğü gibi, aynı ya da benzer eşya yöntemine göre ithal eşyasının gümrük kıymetinin belirlenmesi sırasında, Türkiye'ye yakın ya da aynı tarihte ihraç edilen ancak ticaretin taraflarının ilişkili ya da ilişkisiz kişiler olup olmadığını dikkate almayan sadece aynı ya da benzer eşyanın gümrük kıymeti belirlenecek eşya ile aynı ya da benzer bir ticari düzey ya da nitelikte olmasını önemseyen bir uygulama söz konusudur.

Söz konusu iki yöntem karşılaştırıldığında şu sonuca varılabilir, gümrük işlemlerinde ithal eşyasının kıymeti belirlenirken, aynı ya da benzer eşyanın farklı ticari düzey ya da miktarda olması halinde bu eşyalar ile ilgili miktar ve ticari düzey farklılıkları giderilmekte, ithal eşyasının değerinin, bir anlamda iç ya da dış emsale ya da özetle emsal bedel prensibine daha çok yaklaşması sağlanabilmektedir.

Ancak, gümrük kıymetine ilişkin düzeltmelerin, eşyanın gümrük kıymetinin belirlenmesi noktasında yapılmasının zorunlu olduğu hallerde, karşılaştırılabilir fiyat yöntemi esas alınarak belirlenecek ticari malın bedelinde, iç ya da dış emsal fiyatı esas alınırken, miktar ya da ticari kalite düzeltilmesinin ya da indirgeme yapılmasının zorunluluğu bulunmamaktadır. Bu durum, gümrük ve vergi idaresi açısından ithal eşyasının gümrük kıymetinin belirlenmesinde farklılık yaratabilecektir.¹²⁸

Gümrük mevzuatı açısından eşyanın gümrük kıymetinin belirlenmesi noktasında dördüncü sırada yer alan yöntem indirgeme yöntemidir ve vergi mevzuatı içerisinde söz konusu yöntem karşılık gelen transfer fiyatlandırması yöntemi ise yeniden satış fiyatı yöntemidir. Her iki yöntem de benzer ve farklı noktalara sahip emsal bedel belirleme yöntemleridir.

Her iki yönteminde çıkış noktası ilişkisiz kişilere yapılan satışlar ve bu satışlar üzerinden düşülen belli bir kâr oranı ve ithal eşyasının maliyet bedeline dahil edilebilecek giderlerdir.

Yöntemler arasında benzerlikler olduğu kadar farklılıklar da bulunmaktadır. Bu farklılıklardan ilki kıymet tespitine esas alınan kriterler ile ilgilidir. İndirgeme yönteminde satılan ürünün yurt içerisindeki en yüksek miktarına ait birim fiyat esas alınırken, vergi idaresi idare açısından transfer fiyatlandırması uygulamasında, eşyanın kıymeti belirlenirken böyle bir birim fiyatın esas alınma zorunluluğu bulunmamaktadır.

¹²⁸ Yurdakul, a.g.t, s. 205-206.

Diğer bir farklılık ise yöntemlerin kullanılması sırasında dikkate alınan ve eşyanın kıymet bedelinden indirim konusu yapılan kalemler ile ilgilidir. İndirgeme yönteminde, eşyanın gümrük kıymeti belirlenirken, eşyanın iç piyasaya sunulmasına kadar yapılan nakliye, sigorta giderleri, gümrük vergisi vb. giderlerin indirilmesi öngörülürken, transfer fiyatlandırması uygulamasında eşya kıymetinden makul (kesin ve net olmayan bir kâr oranı) düşülmektedir.

Nitekim, 1 Seri no'lu Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı Hakkında Genel Tebliğ'de konu aşağıdaki gibi izah edilmiştir.

“Yeniden satış fiyatı yöntemi, Emsallere uygun fiyatın,işlem konusu mal veya hizmetlerin aralarında herhangi bir ilişki bulunmayan gerçek veya tüzel kişilere yeniden satılması halinde uygulanacak fiyattan, makul bir brüt satış karı düşülerek hesaplanmasını ifade etmektedir.”

Bu açıdan indirgeme yönteminde, eşyanın kıymet bedelinden indirim konusu yapılacak kalemler ile transfer fiyatlandırması açısından eşyanın kıymet bedelinden indirim konusu yapılacak kalemler arasında farklılıklar bulunmaktadır.

Gümrük mevzuatı açısından eşyanın gümrük kıymetinin belirlenmesi noktasında beşinci sırada yer alan yöntem hesaplanmış kıymet yöntemidir ve vergi mevzuatı içerisinde söz konusu yöntem karşılık gelen transfer fiyatlandırması yöntemi ise maliyet artı yöntemidir. Her iki yöntem de benzer ve farklı noktalara sahip emsal bedel belirleme yöntemleridir.

Bu iki yöntem arasında da diğer yöntemler arasında olduğu gibi benzerlikler ve farklılıklar bulunmaktadır.

Benzerlikler açısından konuya bakıldığında, her iki yöntemin de hareket noktalarının, eşyanın kıymet bedelini oluşturan üretim maliyetleri olduğu görülmektedir.

Yöntemler arasındaki en önemli farklılık ise eşyanın maliyeti içerisinde dahil edilebilecek giderlerin farklı kalemlerden oluşması ve maliyet bedeline eklenecek kârın türü konusundadır.

Transfer fiyatlandırması uygulamasında, maliyet artı yöntemine göre, söz konusu eşyanın üretimi için yapılan tüm üretim giderleri maliyet içerisinde dahil edilmekte, doğrudan üretim ile ilgili olmayan genel yönetim giderleri kapsam dışı tutularak, genel yönetim giderlerinden üretim ile ilgili olanlar belli bir dağıtım anahtarı çerçevesinde eşyanın maliyetine dahil edilmektedir. Ancak hesaplanmış kıymet yönteminde, maliyet yönteminden farklı olarak, bir de eşyanın üretim süreci ile ilgili hammadde, işçilik ve enerji giderleri gibi, genel üretim giderlerinin toplam bedeli üzerinden hesaplanan belli bir kâr oranı, eşyanın maliyet bedeline eklenmektedir.¹²⁹

Bunun dışında hesaplanmış kıymet yöntemi uygulamasında, ithal eşyasının kıymet takdiri yapılırken, eşya bedeli üzerine, söz konusu eşya ile aynı sınıf veya cins eşyanın satışında uygulanan ve piyasa koşullarında genel kabul gören bir kâr tutarı ile eşyanın üretimi sırasında katlanılan genel giderlerden bir kısım pay verilmektedir. Yapılan uygulama bu yönü ile maliyet artı yöntemine benzerlik gösterse de maliyet artı yönteminde, eşya maliyeti üzerine brüt bir kâr marjı eklenmektedir. Ancak, hesaplanmış kıymet yönteminde, eşya maliyetine eklenecek mutat kârın brüt veya net kâr marjı olduğu konusunda gümrük mevzuatı içerisinde açıklama yer almamaktadır.¹³⁰

Sonuç olarak, transfer fiyatlandırması mevzuatında yer alan “emsal bedel” kavramı ile gümrük mevzuatında yer alan ve ilişkili kişiler arasındaki ithalatta eşyanın gümrük kıymetinin doğruluğunun tespit edilmesinde kullanılan yöntemler arasında benzerlikler olduğu gibi farklılıklar da bulunduğu söylenebilir.¹³¹

¹²⁹ UÇAK, a.g.e., s.108-109.

¹³⁰ Ramazan BİÇER, “Transfer Fiyatlandırması İle Gümrük Kıymet Takdirine İlişkin Kuralların Karşılaştırılması” **Vergi Sorunları**, Sayı: 248, Mayıs, 2009, s. 5.

¹³¹ Erdoğan ÖCAL, “Transfer fiyatlandırması ve Gümrük”, **Yaklaşım**, Sayı: 190, Ekim, 2008, s.2-4.

Benzerlikler açısından konu ele alındığında aşağıdaki sonuçlara ulaşılmaktadır.

- İlişkili kişilerden gerçekleştirilen ithalatlarda, gerek transfer fiyatlandırması uygulamalarında gerekse gümrük kıymet tespit işlemlerinde ithal eşyasının tespit edilen fiyatının, emsaline uygun olduğunun teyidi ithalatçıdan istenebilmektedir,

- Gerek transfer fiyatlandırması mevzuatında gerekse gümrük mevzuatında ilişkili kişiler ile olan işlemlerde, işleme konu olan eşyanın emsal bedelinin nasıl belirleneceğine yönelik düzenlemeler yer almaktadır,

- İlişkili kişiler arasında yapılan ithalat işlemlerinde, eşyanın gümrük kıymetinin emsal bedel esasına göre tespit edildiğinin ispat edilememesi halinde, vergi ve gümrük idaresi kendi mevzuatları içerisinde yer alan yöntem ve hükümleri kullanarak, tespit ettikleri bedel farkı üzerinden, ithalatçılar hakkında cezalı vergi tarhiyatı yapabilmekte, gümrük idaresi ek vergi alma yoluna giderken, vergi idaresi örtülü kazanç dağıtımını gündeme getirebilmektedir.

Sonuç olarak, idareler arasındaki yöntemsel farklılıklar genel anlamda ele alındığında aşağıdaki noktalar ön plana çıkmaktadır.

- Transfer fiyatlandırması uygulamasında eşyanın emsal bedeli belirlenirken mükellefler tarafından işlemin niteliğine en uygun yöntem kullanılabilen iken gümrük mevzuatı açısından ithal eşyasının kıymet takdiri konusunda yöntem seçimi, mükelleflerin tercihinin bırakılmamıştır.

- Gümrük mevzuatında, transfer fiyatlandırması mevzuatının aksine, ilgili mevzuatta belirtilen yöntemlerin sırasıyla kullanılması gerektiği hüküm altına alınmıştır. Gümrük mevzuatı bu açıdan transfer fiyatlandırması mevzuatına göre daha katı bir yapıya sahiptir.

- Ayrıca, gümrük mevzuatında, kıymet takdir yöntemleri her bir işlem bazında her bir ithalat için ayrı ayrı yapılmakta iken, transfer fiyatlandırması mevzuatında mükellefler tarafından belirlenen yöntemler, yıl içerisindeki bütün işlemlerde aynı şekilde uygulanmaktadır.

B. Gümrük Kıymeti Tek Bir Bedeli Esas Alırken Transfer Fiyatlandırması Uygulamasının Kıymet Değeri Olarak Bir Fiyat Aralığı Belirlenmesine İmkan Tanınması

Transfer fiyatlandırması açısından, ilişkili kişiler ile yapılan işlemlerde eşyanın emsal fiyatı belirlenirken, aynı veriler üzerinden farklı yöntemlerin kullanılması sonucu bir emsal fiyat aralığı tespit edilebilmektedir. Bu konu 1 Seri No'lu Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı Hakkında Genel Tebliğ'in 4.2. bölümünde aşağıdaki gibi açıklanmıştır.

“Emsal Fiyat Aralığı, emsallere uygunluk ilkesi açısından en güvenilir sonuç, karşılaştırmalar sonucunda ulaşılan tek bir fiyat veya bedeldir. Bununla birlikte, yapılan karşılaştırmalar ve uygulanan yöntemler sonucu tek bir fiyat veya bedelden ziyade birbirine yakın birden çok sonucu içeren belli bir fiyat veya bedel aralığına ulaşmak da mümkün olabilmektedir.

.....

Ancak, belirlenen emsal fiyat aralığının içindeki fiyatların birbirinden büyük ölçüde farklı olması durumunda, karşılaştırılabilirlik analizindeki unsurların veya yapılan düzeltim işlemlerinin yeniden değerlendirilmesi gerekmektedir.

.....

Diğer taraftan, mükellef tarafından tespit edilen fiyatın emsal fiyat aralığının dışında olması durumunda, fiyat ya da bedel söz konusu aralık

dikkate alınarak aritmetik ortalama, mod, medyan ya da başka bir ölçüden en makul olanı kullanılarak belirlenecektir.”

Yukarıdaki açıklamalardan da anlaşılacağı gibi, transfer fiyatlandırması açısından eşyanın emsal bedeli tespit edilirken bir emsal fiyat aralığı oluşması halinde, aritmetik ortalama, mod, medyan veya başka bir matematiksel yöntemden yararlanmak suretiyle tek bir fiyat tespit edilmesi yoluna gidilmektedir.

Ancak gümrük mevzuatı açısından, alıcı ve satıcının ilişkili kişiler olmaları halinde, ithal eşyasının gümrük kıymeti tespit edilirken, söz konusu kıymetin var olan ilişkiden etkilenmediğini ispat etme külfeti üzerinde olan beyan sahibi tarafından, esas alınması gereken bazı emsal kıymetler bulunmaktadır.

Bu kıymetler Gümrük Kanunu'nun 24. Maddesi'nde aşağıdaki şekilde düzenlenmiştir.

1) Türkiye'ye ihraç amacıyla satılan aynı veya benzer eşyanın birbiri ile hiçbir ilişkisi bulunmayan satıcılar ve alıcılar arasında satışındaki satış bedeli,

2) Aynı veya benzer eşyanın indirgeme yöntemi hükümlerine göre belirlenen gümrük kıymeti,

3) Aynı veya benzer eşyanın hesaplanmış kıymet yöntemi hükümlerine göre belirlenen gümrük kıymetidir.

Görüldüğü üzere, ilişkili kişiler arasında gerçekleşen ticari işlemlerde, gümrük mevzuatı, ithal eşyasının eşyanın gümrük kıymetini belirlerken daha kesin verilerden yararlanmakta iken, vergi idaresi açısından, emsallere uygunluk ilkesi yönünden en güvenilir sonucun karşılaştırmalar ve uygulanan yöntemler sonucu tek bir fiyat veya bedelden ziyade birbirine yakın birden çok sonucu içeren belli bir fiyat veya bedel aralığı olduğu ortaya çıkmaktadır.

C. Eşyanın Kıymet Tespitinde Farklı Tarihlerin Esas Alınması

Gümrük Kanunu'nun 181. Maddesi uyarınca, ithalat işlemlerinde gümrük yükümlüğü;

a) İthalat vergilerine tabi eşyanın serbest dolaşıma girişi,

b) İthalat vergilerine tabi eşyanın ithalat vergilerinden kısmi muafiyet suretiyle geçici ithali, için verilecek gümrük beyannamesinin tescil tarihinde başlamaktadır.

Anılan madde uyarınca ithal eşyasının kıymet tespitinde dikkate alınacak zaman, ithalata konu eşyaya ait gümrük beyannamesinin tescil tarihidir. Ancak, serbest dolaşıma giren, ithal eşyasının, işletmenin stok hesabına alınması ve stok hesabından çıkışı sırasında oluşan maliyet söz konusu olduğunda, vergi idaresi, ithal eşyasının maliyet bedelini kurumlar vergisi kazancını etkileyen bir unsur olarak dikkate almaktadır.

Bu açıdan, eşyanın ithalat bedeli, vergi idaresi açısından hesap dönemi içerisindeki geçici vergi dönemlerinde oluşan matrah ve hesap dönemi sonunda tahakkuk edebilecek kurumlar vergisi açısından önem kazanmaktadır. Dolayısıyla, gümrük idaresi eşyanın kıymet takdirinde ithalat işleminin gerçekleştiği tarihi esas alırken, vergi idaresi, kurumlar vergisi açısından vergiyi doğuran olayın vuku bulduğu tarihi referans olarak almaktadır.

D. Maliyet Bedeli Esasının Gümrük ve Vergi Mevzuat Açısından Farklı Düzenlenmesi

213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun¹³² 262. Maddesi'ne göre, maliyet bedeli; iktisadi bir kıymetin iktisap edilmesi veyahut değerinin artırılması

¹³² 10.01.1961 tarih ve 10703 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

münasebetiyle yapılan ödemelerle bunlara müteferri bilimum giderlerin toplamını ifade etmektedir.

Yine benzer şekilde, VUK'un 274. maddesinde emtianın maliyet bedeli ile değerlendirileceği belirtilmiştir.

Bu VUK açısından emtianın maliyet bedeli içerisinde dahil edilebilecek ve malın maliyet bedelini oluşturacak başlıca unsurlar aşağıda gibi sıralanabilecektir.

- Emtianın satın alma bedeli, ithal edilen emtiada fob bedeli,
- Emtianın işletme stoklarına alınıncaya kadar katılan, nakliye, hammaliye, sigorta vb. giderler,
- İthal edilen emtiada, bu emtia ile ilgili gümrükte ödenen KDV hariç vergiler, komisyonlar ve diğer giderler malla ilgili ödenen gümrük vergileri, komisyonlar ile diğer giderler ve
- Kredili olarak satın alınan emtia ile ilgili ödenen kredi faizleri ve kur farkları ile vade farklarıdır.

Ancak, burada dikkat çekici olan nokta kredi ile alınan emtia ile ilgili olarak alıcı tarafından ödenen kredi faizlerinin ve kur farklarının ithal edilen emtianın maliyet bedeli içerisinde değerlendirilip değerlendirilmeyeceği hususudur.

163 Seri No'lu VUK Tebliği'nde¹³³, yatırımların finansmanında kullanılan kredilerle ilgili faizlerden kuruluş dönemine ait olanların sabit kıymetle birlikte amortisman yoluyla itfa edilmek üzere yatırım maliyetine eklenmesi gerektiği; işletme dönemine ait olanların ise, ilgili buldukları yıllarda doğrudan gider yazılmak suretiyle veya sabit kıymetin maliyetine dahil edilmek suretiyle amortismanına tabi tutulacağı hüküm altına alınmıştır.

¹³³ 27.01.1985 tarih ve 18648 sayılı Resmi Gazete'de Yayımlanmıştır.

Bahsi geçen kanun maddelerinden de anlaşılacağı üzere, emtia ve sabit kıymet kavramları vergi mevzuatı içerisinde maliyet bedeli esasına göre değerlenmekte ayrıca söz konusu sabit kıymetlerin iktisap edilmesinde kullanılan kredilere ilişkin faiz giderlerinin ilk yıla ait olan bölümleri de anılan kıymetlerin maliyet bedeli içerisine dahil edilmektedir.

Konu gümrük mevzuatı açısından değerlendirildiğinde, Gümrük Kanunu'nun 28. maddesinde, İthal eşyasının fiilen ödenen veya ödenecek fiyatından ayrı tutulabilmeleri koşulu ile bazı giderlerin ithal eşyasının gümrük kıymetine dahil edilmeyeceği belirtilmiştir.

Bu giderler arasında, eşyanın, Türkiye Cumhuriyeti Gümrük Bölgesi ile Türkiye'nin anlaşmalarla dahil olduğu gümrük birliği gümrük bölgelerine giriş yerine varışından sonra yapılan nakliye ve sigorta giderleri ile İthal eşyasının satışıyla ilgili olarak bir finansman anlaşması uyarınca alıcı tarafından üstlenilen faiz giderleri sayılmıştır.

Özetle, emtia ve sabit kıymet değerlemesinde vergi mevzuatı nakliye giderleri ile ilk yıla ait finansman giderlerini emtia ya da sabit kıymetin maliyet bedeline dahil etmekte iken gümrük mevzuatı tam tersi bir uygulama ile bu giderleri ithal eşyasının kıymet bedeli içerisinde değerlendirmemektedir.

Bu durum, ithal edilen eşyanın ithalat bedeli ile işletme stoklarına alınan bedeli arasında farklılıklar oluşmasına neden olabilecektir.

II. GÜMRÜK VE VERGİ İDARESİNİN İTHAL EŞYASININ GÜMRÜK KIYMETİNİ BELİRLEME NOKTASINDAKİ BAKIŞ AÇISI FARKLILIĞI VE BU FARKLILIĞIN VERGİ MATRAHLARI ÜZERİNDEKİ ETKİLERİ

A. Gümrük ve Vergi İdaresi Arasındaki Bakış Açısı Farklılığı

Ortak amacı eşyanın gerçek değerine objektif kriterler çerçevesinde benzer yöntemler ile ulaşmak olan iki farklı kamu idaresinin; ithal eşyasının kıymet takdiri konusundaki farklı yaklaşımları gümrük kıymetinin her iki kurum tarafından da farklı tespit edilmesine ve bu farklılığın dış ticaret üzerinden alınan vergiler ile yurt içerisinde ödenmesi gereken kurumlar vergisi matrahı üzerinde etkide bulunmasına neden olmaktadır.

Bu nedenle, ithal olunan malın kıymeti (vergi matrahına etki edecek bedeli) söz konusu olduğunda, maliye ve gümrük idareleri arasında varlığını koruyan amaçsal bir çelişkinin su yüzüne çıktığı ifade edilmektedir.

Eşyanın gümrük kıymetinin iki idare tarafından farklı tespit edilebilmesinin tek nedeni, idarelerin eşyanın gümrük kıymetinin tespiti amacıyla kullandıkları yöntemlerin farklı olması değildir. Yukarıda da bahsedildiği gibi, diğer ve asıl önemli olan neden, eşyanın gümrük kıymetinin tespiti noktasında her iki idarenin de farklı bakış açılarına sahip olmalarıdır.

Gümrük idaresi ithal eşyasının kıymet bedelinin olduğundan daha düşük bir seviyede tespit edilmesini önleme gayreti içerisinde iken vergi idaresi ithal eşyasının olduğundan daha yüksek bir bedel ile ithal edilmemesi noktasında gayret göstermektedir.¹³⁴

Vergi idaresinin çekincesi ise, eşyanın gümrük kıymetinin gümrük idaresi tarafından yüksek bir bedel ile belirlenmesinin, söz konusu eşyanın;

¹³⁴ Şerife DOĞAN, “Gümrük Kıymet Takdirine İlişkin Kurallar İle Transfer Fiyatlandırması Kurallarında Benzerlikler ve Farklılıklar”, **Devlet Gelir Uzmanları Derneği Yayını**, Sayı: 10, Ekim, 2010, s. 49.

kurum aktifine yüksek bir maliyet bedeli ile alınmasına ve maliyet bedeli yüksek olan bu stoğun satılması halinde, kurumun dönem vergi matrahına büyük ölçüde esas teşkil eden dönem ticari kârının azalmasına, buna bağlı olarak da kurumlar vergisi matrahının aşınmasına neden olabileceği endişesidir.

Nitekim, gerek vergi idaresi idare gerekse gümrük idaresi kendi mevzuatları içerisinde yer alan yöntemler ve uygulamalar yardımı ile ithal eşyasının kıymet bedelini birbirinden farklı olarak belirleyebilirler ki söz konusu fiyatların eşleştirilmesinin de bir zorunluluğu bulunmamaktadır. Ancak, idareler arasındaki bu çelişki ya da bakış açısı farklılığının bir sorun olarak algılanmasına neden olan faktör, söz konusu bakış açısı farklılıklarının mükellefler adına cezalı tarhiyatlar ile sonuçlanan mağduriyetlere yol açmasıdır.

Bu konu sadece ülkemize tartışılan ait bir sorun olmaktan çıkmış, tüm dünyada, üzerinde önemle durulan, çözülmesi noktasında uluslararası alanda çalışmalar yapılan bir konu haline gelmiştir.

Uluslararası uygulamalarda ithalatçılar tarafından transfer fiyatlandırması mevzuatı çerçevesinde belirlenen ve gümrük idaresine beyanı yapılan kıymetler gümrük idaresi tarafından zaman zaman eleştiri konusu yapılabilmektedir. Ayrıca, ithalatçıların ülkelerindeki vergi daireleri ile yaptıkları ön fiyat anlaşmalarına dayanarak tespit ettikleri fiyatların gümrük idaresi tarafından, kabul görmediği durumlar da söz konusu olabilmektedir¹³⁵

Bu açıklamalar ışığında dış ticaret işlemlerinde eşyanın kıymet takdir noktasında var olan sorunun temel nedeni olarak ithalat işlemlerinde vergi idaresinin dolaysız vergileri ön plana çıkarması, transfer fiyatlandırması yöntemleri ile dolaysız vergilerin vergi matrahındaki erozyonunu önlemeye

¹³⁵ ÖZTÜRK, a.g.m., s.7.

çalışması, gümrük idaresinin ise ithalde alınan dolaylı vergileri ön plana çıkarma çabası gösterilmektedir.¹³⁶

Vergi idaresi, yukarıdaki düşünce çerçevesinde; uluslararası ticarete konu olan malların olduğundan yüksek fiyat ile ithal ya da olduğundan yüksek fiyat ile ihraç edilmesini engellemeye çalışmaktadır. Bu çabası KVK' nın 13. maddesinde de yer alan emsal bedel prensibinden hareket ile ithalat işleminin tarafı olan ilişkili kişi ya da kişilere örtülü olarak menfaat sağlanmasını engelleme yöneliktir.

Gümrük idaresi ise ithalatta vergi matrahının temel unsuru olan ithal eşyasının gümrük kıymetinin olduğundan düşük beyan edilmemesi için uğraş vermektedir. Bu düşüncenin altında ise gümrük idaresi tarafından, ithalat işlemleri üzerinden alınan vergilerin maksimize edilmesi yönündeki eğilim olduğu da ifade edilmektedir.

Nitekim bazı durumlarda gümrük idaresi tarafından ithalattaki düşük kıymet beyanlarına yönelik incelemeler sonucunda, mükellefler hakkında telafi edici vergi uygulamaları yapılmakta bu yolla mükelleflerin ithal ettikleri eşyaların gümrük kıymet beyanlarını yükseltmeleri sağlanmaktadır.¹³⁷

Daha önce de belirtildiği gibi, vergi idaresi ve gümrük idaresinin, eşyanın gümrük kıymetinin belirlenmesi noktasındaki farklı bakış açıları her zaman mümkün olabilecek bir gerçekliktir. Dolayısıyla söz konusu farklılığın kendisi asında bir sorun olmaktan ziyade, bu farklılık sonucunda, idareler tarafından esas alınan farklı gümrük kıymetleri ile mükellefler tarafından beyan edilen kıymetler arasındaki uyumsuzluk burada sorun teşkil etmektedir.

Çünkü, ithalat sırasında gümrüğe beyan edilen kıymetler ile mali idare tarafından sonraki süreçte ilişkili kişiler arasındaki işlemlerin incelemeye alınması neticesinde saptanan emsal fiyatlar arasındaki farklılık, mükellefler

¹³⁶ Dutt MAJUMDER, "Convergence of Transfer Pricing and Customs Valuation- Is it Myth?", http://www.taxindiaonline.com/RC2/inside2.php3?filename=bnews_detail.php3&newsid=567 1, (Erişim: 20.03.2011), s.1.

¹³⁷ ÖCAL, a.g.m., s. 3.

açısından cezalı vergi tarhiyatlari ile sonuçlanabilen bir dizi sürecin başlamasına neden olabilmektedir.

Ülkemizde son yıllarda yukarıda bahsedilen sürece ilişkin bazı gelişmeler yaşanmıştır. Daha önce de belirtildiği gibi, yakın bir tarihte ilaç sektöründe faaliyet gösteren bir çok firma ithal ettikleri ilaç etken maddeleri nedeni ile merkezi denetim elemanları tarafından KVK 13. maddesi uyarınca örtülü kazanç dağıtımını çerçevesinde vergi incelemesine tabi tutulmuştur.

Bu tarz incelemelerde, transfer fiyatlandırmasına konu olan işlemin örtülü kazanç riski taşıyıp taşımadığı aşağıda örnek olarak verilen bazı kriterlerin değerlendirilmesi sonucu daha net bir şekilde açıklık kazanacaktır.

Bu kriterlere örnek olarak,

- İlişkili kişilerden yapılan satın almalarda vade süresi,
- Malın Teslim Şekli, kalitesi, markası,
- Firmanın Pazar payı ve aynı sektörde faaliyet gösteren aynı durumdaki şirketlerin genel karlılık oranları
- Sektör ve sektördeki iş yapış şekilleri verilebilir.¹³⁸

Görüldüğü gibi yukarıdaki kriterlerin değerlendirilmesi sonucu oluşacak emsal bedel referans kabul edilerek ilişkili şirkete emsal bedeline nazaran yüksek tutarlı bir ödeme yapan bir şirketin örtülü kazanç dağıttığından söz edilebilecektir.

Konu ile ilgili olarak Danıştay 4. Dairesi bir Kararı'nda¹³⁹ farklı şirketlerin birbirlerine emsal olarak kabul edilebilmesi için aynı sektörde yer almalarını tatmin edici bir kriter olarak görmemiş, ilişkili kişiler ile yapılan

¹³⁸ Zeki GÜNDÜZ, “ Transfer Fiyatlandırması Metodolojisine Aykırı İncelemeler”, **Dünya Gazetesi**, 28.09.2011.

¹³⁹ Danıştay 4. Daire'nin E.2003/245 ve K.2004/59 sayılı kararı.

işlemlerde şirketlerin birbirleri ile olan alım satım hacminin de dikkate alınması gerektiği yönünde hüküm vermiştir.

"...Emsal karşılaştırması sırasında ölçü alınacak fiyatların, işletme içi emsaller arasından seçilmesi halinde; bu birimlerin niteliğinin ve iş hacimlerinin somut olarak ortaya konularak, bunların birbirine uygunluğunun karşılaştırmada dikkate alınması gerekmektedir. Olayda, ... Dış Ticaret Anonim Şirketi'nin hem ana bayi konumunda olması, hem de davacı şirketin toplam cirosunun yarıya yakın kısmının gerçekleştirilmesi nedeniyle daha düşük fiyatla mal satın alması, şubeleri ile diğer bayilerin aynı fiyat üzerinden satış yapacak şekilde hizmet vermesi, ticari icaplara uygundur. Bu haliyle diğer bayilere uygulanan satış fiyatı emsal alınarak daha düşük fiyatla satış yapıldığından ve örtülü kazanç dağıtıldığından söz etmek mümkün olmadığından aksi yöndeki mahkeme kararında isabet görülmemiştir."

Yukarıda örnek olarak verilen Danıştay kararı yargının emsal seçilecek kurumun niteliği hakkındaki görüşünü net bir biçimde ortaya koymaktadır. Bu unsurları taşımayan bir şirket sırf aynı sektörde diye emsal olarak alınıp örtülü kazanç tarhiyatı yapıldığında o emsali hiç gösterilmemiş kabul etmek gerekmektedir.

Bu durum, mükelleflerin kendileri hakkında yapılan tarhiyatın hangi ekonomik mesnetlere dayandığı konusunda bilgi sahibi olamamalarına bilgi sahibi olmadıkları bir konu hakkında tarhiyata tabi tutulmalarına neden olmaktadır.

Sonuç olarak, konunun vergi idaresi tarafına ait boyutu sektörde faaliyet gösteren firmalardan bazılarının geçirdikleri vergi incelemeleri neticesinde haklarında düzenlenen vergi inceleme raporlarına dayalı olarak yapılan cezalı vergi tarhiyatlarını yargı mercilerine taşımaları sonucu bir yön kazanmıştır. Yargı mercileri bu konuda; gerek ilk derece mahkemelerinde gerekse üst mahkemelerde çeşitli kararlar vermişlerdir.

Aynı konu gümrük idaresi açısından değerlendirildiğinde farklı sonuçlar ortaya çıkmaktadır.

Vergi idaresinin aksine gümrük idaresi tarafından aynı ya da benzer sektör içerisinde yapılan incelemelerde, bazı firmaların ithalatta kıymet beyanlarını yükseltmeleri konusunda kendilerine uyarılarda bulunulmuştur.

Bunun yanında yine aynı ya da benzer sektörde faaliyet gösteren bazı firmalar da gümrük idaresinin ithal edilen eşyanın kıymet beyanını düşük bulması üzerine kıymet beyanlarını arttırmak durumunda kalmışlardır.

Yukarıdaki açıklamalardan da anlaşılacağı gibi, vergi idaresi ve gümrük idaresi arasında eşyanın kıymet takdiri konusunda farklı bakış açıları bulunmakta, ithal eşyasının kıymet bedelinin her iki idare açısından da eşleştirilmesi hususunda da bir zorunluluk bulunmamaktadır.

Ancak daha önce de belirtildiği gibi, burada asıl sorun, farklı bakış açılarına sahip iki kurumun kıymet takdiri konusundaki yetkilerinin, mükelleflerin gümrük idaresine beyan ettikleri kıymetler ile uyuşmaması durumunda, mükellefler adına doğabilecek mağduriyetlerdir.

Mükellefler adına doğabilecek mağduriyetler genel hatları ile yukarıda açıklanmıştır. Ancak konunun bir diğer boyutu da gümrük idaresine beyan edilen ithal eşyasına ait bedeldeki artı ya da eksi yöndeki değişikliğin, vergi matrahları üzerine etkisidir ki bu konu aslında devlet hazinesi açısından büyük önem taşımaktadır.

Dolayısıyla, bu durum, tez çalışması içerisinde, gümrük kıymeti takdiri konusunda idareler arasındaki görüş farklılığının vergisel etkilerinin incelenmesini gerekli kılmıştır.

Bu amaçla, vergisel etkilerin net olarak görülebilmesi için, ithal eşyasının vergi idaresi tarafından tespit edilen emsal bedel tutarının

üzerinde ithal edilmesinin, başta kurumlar vergisi olmak üzere, KDV ve ÖTV matrahları üzerinde yaratacağı etkiler örnekler yardımı ile incelenecektir.

B. İthal Eşyasının Gümrük Kıymeti Değişikliklerinin Bazı Vergi Matrahları Üzerinde Yaratacağı Etkiler

Bilindiği gibi, ithalat sürecinde, vergi matrahını, ithal eşyasının gümrük kıymeti oluşturmakta, gümrük kıymetinin emsal bedel prensiplerine aykırı olarak yüksek ya da düşük bir seviyede belirlenmesi, kurumlar vergisi, katma değer vergisi, özel tüketim vergisi (ÖTV) ve gümrük vergisi gibi bir çok vergiyi yakından etkilemektedir.

Konu ile ilgili olarak aşağıda verilen örneklerde bu etkiler sırası ile ele alınmış, son aşamada ise tüm vergiler üzerinde oluşan artı ya da eksi yöndeki etkiler konsolide edilerek, herhangi bir hazine kaybı oluşup oluşmadığı ortaya konmaya çalışılmıştır.

1. Kurumlar Vergisi Üzerindeki Etkiler

Eşyanın gümrük kıymeti gümrük vergilerini etkilediği kadar yurt içerisinde ödenmesi gereken kurumlar vergisi matrahını da etkilemektedir. İlişkili kişiler arasındaki ithalat işlemlerinde gümrük idaresine beyan edilen eşya kıymetinin düşük belirlenmesi halinde hesaplanan gümrük vergisi tutarı da düşük bir seviyede kalacaktır.

Türkiye gümrük bölgesine ithal olunan eşyada, gümrük idaresi; advalorem sisteme göre vergileme ilkesinden dolayı kıymetin yüksek olması taraftarıdır. Ayrıca, eşyanın gümrük kıymetinin yüksek tespit edilmesi, söz konusu eşyanın alım bedelinin, maliyet bedeli vasıtasıyla vergi matrahına

etki etmesine neden olmaktadır ki konunun kurumlar vergisi açısından önemi de budur.¹⁴⁰

Bu açıklamalar ışığında, gümrük kıymetinde meydana gelen farklılaşmanın kurumlar vergisi üzerinde yaratacağı etki aşağıda şekilde gelişebilecektir.

Gümrük mevzuatındaki yöntemler çerçevesinde belirlenen ithal eşyasının gümrük kıymetinin, vergi idaresinin transfer fiyatlandırması uygulaması kapsamında belirlediği emsal bedelin üzerinde bir değer ile ilgili gümrük müdürlüğüne beyan edilmesi halinde, ithalat üzerinden alınan vergi tutarlarında bir artış söz konusu olacak ve ithalatçı kurum açısından, kurum stoklarına alınan malın maliyet bedeli yükselecektir.

Bu durum bir taraftan gümrük idaresi tarafından tahsil edilen gümrük vergisi ve benzeri vergi tutarlarının artmasına neden olurken, kurumlar vergisi açısından ise matrah aşınmasına neden olabilecektir. Çünkü, yüksek kıymet bedeli ile ithal edilen ürün ya da ürünlerin yurt içerisinde satılması halinde satılan ticari mal maliyetinde aynı yönde bir artış olacağından, bu durum kurumun ticari kârında bir azalmaya neden olabilecektir. Ticari kârda meydana gelen bu azalma ise kurumun ilgili dönem safi kârında dolayısıyla vergi matrahında bir aşınmaya neden olabilecektir.

Gümrük kıymetinin yüksek belirlenmesinin bir sonucu, kurumlar vergisi matrahındaki azalma iken diğer bir sonucu da KDV, ÖTV ve gümrük vergilerindeki artıştır. Bu açıdan devlet bir taraftan yurt içi vergilendirilebilir ticari kazanç matrahında bir azalma yaşarken, diğer bir taraftan da ithalat üzerinden alınan vergiler açısından artış sağlayabilmektedir. Konu ile ilgili detaylı açıklamalara çalışmanın ileriki aşamalarında yer verilecektir.

¹⁴⁰ Sezai KAYA, Arif, Ayluç TARHAN, “Transfer Fiyatlandırması, Gümrük Kıymeti ve Kurum Kazancı”, <http://www.yaklasim.com/mevzuat/dergi/index.asp>), (Erişim:16.09.2011), **E- Yaklaşım**, Temmuz, 2011, Sayı: 223, s.1.

Yapılan bu açıklamalar çerçevesinde, kurumlar vergisindeki matrah aşınması aşağıdaki örnek yardımı ile somutlaştırılabilir.

Türkiye’de tam mükellef konumunda bulunan (X) şirketi ilaç sektöründe faaliyet göstermekte olup, yurt içerisinde piyasaya süreceği bir tür ilaç için Hollanda mukimi (Y) B.V şirketinden ilaç hammaddesi ithal etmiştir. (X) şirketinin büyük hissedarlarından biri aynı zamanda (Y) şirketinin de %35 oranında hissesine sahiptir.

(Y) firmasının bulunduğu ülkede kurumlar vergi oranı %10 iken;

(X) firmasının bulunduğu ülkede kurumlar vergisi oranı %30’dur.

(Y) firmasının birim üretim maliyetleri ve satış fiyatları aşağıdaki gibidir.

Üretim maliyeti: 40 TL

Faaliyet giderleri: 20 TL

Satış fiyatı: 200 TL

Satış kârı: 140 TL

Ülke İçerisinde Ödenen Kurumlar Vergisi: 14 TL’dir.

(X) firmasının birim girdi maliyeti ise aşağıdaki gibidir.

(X) firmasının alış maliyeti 200 TL’dir.

Bu bilgiler ışığında, emsal bedel ilkesi çerçevesinde, ilişkili kurumlar arasındaki işlemleri inceleyen vergi idaresi (X) firmasının (Y) firmasından almış olduğu etken maddelere ilişkin olarak, bir emsal bedel fiyat aralığı tespit etmiştir.

1 Seri No'lu Transfer fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı Hakkında Genel Tebliği'nde yapılan düzenlemelere göre; ilişkili kişiler ile yapılan işlemlerde, emsal fiyat belirlenirken belli bir aralık içerisinde birden fazla fiyat tespit edilebilecektir.

Bu anlamda, belirlenen fiyatın; emsal fiyat aralığının dışında olması durumunda, emsallere uygun fiyat, söz konusu aralık dikkate alınarak aritmetik ortalama, mod, medyan ya da başka bir ölçüden en makul olanı kullanılarak belirlenecektir.

Nitekim, ilgili ithalat işlemi üzerinde inceleme yapan vergi idaresi, ithalat işlemi ile ilgili olarak bir emsal fiyat aralığı tespit etmiş ve bunun sonucunda etken madde emsal fiyatını; birim fiyat cinsinden 100 TL olarak belirlemiştir.

Daha önceki açıklamalarda da yer verildiği gibi, ithalatta yüksek kıymet beyanı yurt içerisinde tahakkuk edecek kurumlar vergisi matrahı üzerinde etki de bulursa da kurumlar vergisi açısından emsallere uygunluk ilkesine göre belirlenmesi gereken fiyatın dışına çıkılması sonucu yüksek bir fiyat üzerinden belirlenen ithal eşyasının gümrük kıymeti birbirleri ile yakın ilişki içerisinde bulunan, gümrük, KDV ve ÖTV matrahlarını da yakından etkilemektedir.

Kurum tarafından ithal edilen 2000 Kg etken madde, birim fiyatın 200 TL olması nedeni ile 400.000 TL bedel ile ithal edilmiştir. İthal edilen söz konusu etken maddeler yurt içerisinde satılmak suretiyle, 400.000 TL'lik, ithal mal maliyeti, dönem içerisinde 621- Satılan Ticari Mal Maliyeti hesabına alınarak, kurumun ilgili dönem gelir tablosuna ve dolayısıyla ticari kârına dahil edilmiştir.

Bu işlemler sonucunda kurumun, 31.12.2010 tarihli gelir tablosunda satılan ticari mal maliyeti 400.000 TL olarak yer almıştır. Kurum'un 2010 yılı faaliyetleri ile ilgili diğer gelir ve giderlerin de birlikte değerlendirilmesi

neticesinde; hesap dönemi sonunda 500.000 TL ticari kârı olduğu görülmüştür.

Oluşan bu ticari kâr, 2010 yılı hesap dönemine ait toplam 10.000 TL'lik kanunen kabul edilmeyen giderin eklenmesi sonunca, kurumlar vergisi beyannamesinde 510.000 TL tutarında mali kâr (vergi matrahına) ulaşılmıştır. Kurum beyan edilen bu matrah üzerinden, 153.000 TL kurumlar vergisi ödenmiştir.

Ancak, vergi idaresi tarafından yapılan incelemeler neticesinde, etken madde emsal bedelinin ithal eşyasının gümrük kıymeti olarak esas alınması halinde satılan ticari mal maliyetinin 200.000 TL olarak gerçekleşeceği, buna göre dönem sonu ticari kârın 700.000 TL olarak oluşacağı ve bu kâr kanunen kabul edilmeyen giderlerin de eklenmesi sonucu mali kârın (vergi matrahının) 710.000 TL olarak tespit edilmesi gerektiği anlaşılmıştır.

Bu bilgiler çerçevesinde kurum adına tahakkuk edecek vergi tutarının 153.000 TL yerine 213.000 TL olarak hesaplanması gerekecektir.

Sonuç olarak, vergi idaresi tarafından belirlenen emsal bedel ilkesinden sapılması sonucu, mükellefler tarafından yapılan yüksek gümrük kıymeti beyanları neticesinde, kurumlar vergisi matrahı; matrah bazında 200.000 TL, vergi bazında ise 60.000 TL aşınmaya uğramıştır.

2. Diğer Vergiler Üzerindeki Etkiler

a) Bazı Vergi Kanunlarında İthalat İşlemlerine İlişkin Yasal Düzenlemeler

Birden fazla vergi türünü etkileyen ancak tek bir işlem olarak ele alınan ithalat işleminde, işlemin bir parçası olan her bir vergi türü açısından vergiyi doğuran olay; kendi kanunları içerisinde düzenlenmiş olsa da vergiyi doğuran olay tek bir işleme yani ithalat işlemine bağlanmıştır.

Aşağıda öncelikle, ithalat işlemlerinin, yukarıda bahsi geçen vergi türleri üzerindeki yansımaları ele alınacak, ardından; ortak bir örnek yardımı ile ithalatta yüksek kıymet beyanının etkileri yine bu vergi türleri açısından incelenecektir.

(1) Gümrük Vergisinin Hesaplanmasına İlişkin Yasal Düzenlemeler

Gümrük Kanunu'nun 15. maddesi uyarınca, gümrük vergisi, gümrük yükümlülüğünün doğduğu tarihte yürürlükte olan gümrük tarifesine göre hesaplanacaktır.

Çalışmanın önceki bölümlerinde de bahsedildiği gibi, Gümrük Kanunu'nun 24. Maddesi uyarınca, ithal eşyasının gümrük kıymeti eşyanın satış bedeli olarak tespit edilmiş olup, satış bedeli, Türkiye'ye ihraç amacıyla yapılan satışta, anılan kanunun 27 ve 28. maddelerine göre gerekli düzeltmelerin de yapıldığı, fiilen ödenen veya ödenecek fiyat olarak belirlenmiştir. Fiilen ödenen veya ödenecek fiyat ise ithal eşyası için alıcının satıcıya veya satıcı yararına yaptığı veya yapması gereken ödemelerin toplamı olarak tanımlanmıştır.

Eşyanın gümrük kıymeti (vergi matrahı), gümrük tarifesinin ve eşya ticaretine ilişkin belirli konularda getirilen tarife dışı düzenlemelerin uygulanması amacıyla, Gümrük Kanunu'nun kıymet ile ilgili düzenlemeleri çerçevesinde tespit edilen bir bedel olup, söz konusu bedel; ithale konu eşya üzerinden advalorem sisteme göre gümrük vergisinin hesaplanmasına esas olan tutardır.

Ayrıca anılan anununun 15. maddesi uyarınca, gümrük tarifesi ise, Türk Gümrük Tarifesinin kapsadığı eşyaya uygulanacak gümrük vergi oranlarını kapsamaktadır.

Bu açıdan, gümrük vergisinin oranı; Gümrük Kanunu'na ekli listelerde yer alan tarife pozisyonlarına göre ilgili sütunlarda kayıtlı bulunan oranlar

esas alınarak belirlenmektedir. Söz konusu oranların, ithal edilen eşyanın gümrük vergisine esas alınacak kıymetine uygulanması sonucunda ithalat bedeline ait gümrük vergisi hesaplanmaktadır.

Yukarıdaki açıklamalar ışığında, ithalatta gümrük vergisi aşağıdaki formülasyon yardımı ile hesaplanabilecektir.

Gümrük Vergisi = CIF bedeli X İthalat Rejimi Vergi Oranı

Vergi Oranı = İthalat Rejimi Gümrük Tarife İstatistik Pozisyonlarına
(GTİP) belirlenen vergi oranı

CIF = Mal Bedeli+Navlun+Sigorta

Mal Bedeli = Gümrükte beyan edilen fatura üzerindeki değer

(2) ÖTV Kanunu'nda İthalat İşlemlerine İlişkin Düzenlemeler

4760 sayılı ÖTV Kanunu'nun¹⁴¹ 1. Maddesi'nde anılan kanuna ekli listelerde yer alan eşyaların ithalatının ÖTV'ye tabi olacağı hüküm altına alınmıştır.

Buna göre, ithalatının ÖTV'ye tabi olduğu eşyalar ve bağlı buldukları listeler aşağıdaki gibi özetlenebilir.

I. Sayılı liste'de yer alan eşyalar (Akaryakıt ve Çeşitleri)

II. Sayılı liste'de yer alan eşyalar (Taşıtlar)

III. Sayılı liste'de yer alan eşyalar (Sigara ve Alkollü İçkiler)

IV. Sayılı liste'de yer alan eşyalar (Diğer Lüks Tüketim Eşyaları ve Elektronik Eşyalar)

¹⁴¹ 12.06.2002 tarih ve 24783 sayılı Resmi Gazete'de Yayımlanmıştır.

Ayrıca anılan kanunun vergileme ölçüleri ve matrah başlıklı 11. maddesinde

1. (I) sayılı listedeki mallar için belirlenen maktu vergi tutarlarının kilogram, litre, metreküp, standart metreküp, kilokalori veya bunların alt ve üst birimleri ile gerektiğinde büyüklükleri de dikkate alınarak kap, ambalaj veya adet olarak uygulanabileceği,

2. (III) sayılı listedeki mallar için asgari maktu vergi tutarları belirlendiği,

3. II, III ve IV sayılı listelerdeki mallar için ise, bunların teslimi, ilk iktisabı ve ithalinde, hesaplanacak özel tüketim vergisi hariç olmak üzere, vergi matrahını katma değer vergisi matrahını oluşturan unsurların oluşturacağı hüküm altına alınmıştır.

Ayrıca anılan kanunun 3. fıkrasındaki "...hesaplanacak özel tüketim vergisi hariç, katma değer vergisi matrahını oluşturan unsurlardan teşekkül eder..." ifadesi ise özel tüketim vergisi matrahını katma değer vergisi matrahına bağlamaktadır. Bu açıdan, özel tüketim vergisi çıkarıldıktan sonra katma değer vergisi matrahını asıl oluşturan unsur ithal edilen malın bedeli olacaktır.

(3) KDV Kanunu'nda İthalat İşlemlerine İlişkin Düzenlemeler

KDV Kanunu'nun 1. maddesi'nde her türlü mal ve hizmet ithalatının verginin konusuna giren işlemler içerisinde olduğu belirtilmiş anılan kanunun 21. maddesinde ise ithalatta verginin matrahının aşağıdaki unsurların oluşturacağı hüküm altına alınmıştır.

Buna göre, ithalatta verginin matrahı aşağıda gösterilen unsurların toplamından oluşmaktadır.

“a) İthal edilen malın gümrük vergisi tarhına esas olan kıymeti, gümrük vergisinin kıymet esasına göre alınmaması veya malın gümrük vergisinden muaf olması halinde sigorta ve navlun bedelleri dahil (CIF) değeri, bunun belli olmadığı hallerde malın gümrükçe tespit edilecek değeri,

b) İthalat sırasında ödenen her türlü vergi, resim, harç ve paylar,

c) **(4369 sayılı Kanununun 81'nci maddesiyle değişen ibare. Yürürlük; 1.8.1998)** Gümrük beyannamesinin tescil tarihine kadar yapılan **(4731 sayılı Kanununun 5/B maddesiyle değişen ibare)**diğer giderler ve ödemelerden vergilendirilmeyenler ile mal bedeli üzerinden hesaplanan fiyat farkı, kur parkı gibi ödemeler.”

Bu açıklamalar ışında, ithalatta KDV matrahına, aşağıdaki formülasyon yardımı ile ulaşılabilir.

$$\begin{aligned} \text{KDV Matrahı} &= \text{CIF Bedeli} + \text{Vergiler (Gümrük vergisi, ÖTV ve Diğer} \\ &\quad \text{Vergiler)} + \text{Yurt Dışı Diğer Giderler} + \text{Yurt İçi Diğer} \\ &\quad \text{Giderler} \end{aligned}$$

$$\text{CIF Bedeli} = \text{Mal Bedeli} + \text{Navlun} + \text{Sigorta}$$

Özetle, yukarıdaki kanun maddeleri birlikte değerlendirildiğinde, özel tüketim vergisinin ve gümrük vergisinin ithalat işlemleri açısından KDV matrahına dahil olduğu görülecektir.

Dolayısıyla, vergi idaresi açısından emsallere uygunluk ilkesine göre belirlenmesi gereken ithal eşyasının gümrük kıymetinin, emsal bedel üzerinde belirlenerek gümrüğe beyan edilmesi, sadece kurumlar vergisi açısından anlam ifade etmemekte aynı zamanda KDV ve ÖTV matrahını da eş zamanlı olarak etkilemelidir.

Bu nedenle, ilişkili kişiler arasındaki ithalat işlemlerinde eşyanın gümrük kıymetinin emsaline nazaran yüksek belirlenmesi durumunda,

gümrük vergisi, KDV ve ÖTV açısından birbirine bağlı bir etki meydana getirecektir.

Bu etki, yüksek kıymet beyanına bağlı olarak, yüksek tutarlı bir gümrük vergisi ve ÖTV hesaplanması, ardından KDV matrahının birer unsuru olan söz konusu vergilerdeki artışa bağlı olarak KDV matrahında yaşanan artış şeklinde gerçekleşecektir.

Buraya kadar anlatılanlar ışığında ilişkili kişiler arasında gerçekleştirilen ve gümrük vergisinin satış bedeli yöntemine göre tespit edildiği bir ithalat işleminde bazı varsayımlar altında eşyanın gümrük kıymetinin, gümrük vergisi, KDV ve ÖTV üzerindeki etkisi aşağıdaki gibi gerçekleşecektir.

Örnek ithalat işlemine ilişkin varsayımlar aşağıdaki gibidir:

-İthalatta, gümrük kıymeti matrahı değer esasına göre (advalorem)

belirlemiştir.

-İthal eşyasının gümrük kıymeti, vergi idaresinin transfer fiyatlandırması yöntemleri neticesinde tespit ettiği emsal bedelin oldukça üzerinde bir bedel ile gümrüğe beyan edilmiştir.

-Eşyanın gümrük tarife istatistik pozisyonu esas alınarak belirlenen gümrük vergisi oranı %10 , ÖTV oranının %20'dir.

Yukarıdaki sayılanlar dışında ithalat sürecine ait diğer tüm veriler devre dışı bırakılmıştır.

Vergi idaresi tarafından yapılan incelemelerde, (X) şirketinin, ilişkili kişi konumunda bulunan Hollanda mukimi (Y) şirketinden, emsal bedeli idare tarafından 200.000 TL olarak belirlenen 2000 Kg'lık ilaç etken maddesi alımını, söz konusu bedel ya da bedele yakın bir fiyat yerine, bu tutarın

oldukça üzerinde belirlenen bir tutar olan 400.000 TL bedel ile ithal ettiği anlaşılmıştır.

(X) şirketi tarafından yapılan ithalatta etken maddenin Kg başına ithalat bedeli 200 TL iken, emsal bedel vergi idaresi tarafından 100 TL olarak tespit edilmiştir.

İthalat sürecinin bütünselliğinin korunması amacı ile gümrükte yüksek kıymet beyanının gümrük vergisi, KDV ve ÖTV üzerindeki etkisi, kurumlar vergisinde matrah aşınmasına ilişkin konu incelenirken verilen örnek üzerinden devam edilerek aşağıda ele alınmıştır.

İthal eşyasının, birim ithalat bedelinin Kg başına 100 TL olarak belirlenmesi halinde gümrük vergisi, ÖTV ve KDV aşağıdaki gibi hesaplanacaktır.

KDV Matrahı = Mal Bedeli + İthalde Ödenen Vergi, resim, harç

(Gümrük vergisi ve ÖTV)

Mal Bedeli : 200.000 TL

Gümrük Vergisi: $200.000 \times \%10 = 20.000$ TL

ÖTV = $200.000 \times \%20 = 40.000$ TL

KDV Matrahı: 200.000 TL + 20.000 + $40.000 = 260.000$ TL

KDV : $260.000 \times 18\% = 46.800$ TL

İthal eşyasının, birim ithalat bedelinin Kg başına 200 TL olması halinde gümrük vergisi, ÖTV ve KDV aşağıdaki gibi hesaplanacaktır.

KDV Matrahı = Mal Bedeli + İthalde Ödenen Vergi, resim, harç

(Gümrük vergisi ve ÖTV)

Mal Bedeli : 400.000 TL

Gümrük Vergisi: $400.000 \times \%10 = 40.000$ TL

ÖTV: $400.000 \times \%20 = 80.000$ TL

KDV Matrahı: $400.000 \text{ TL} + 40.000 + 80.000 = 520.000$ TL

KDV = $520.000 \times 18\% = 93.600$ TL

KDV Tutarındaki Artış = $(93.600 \text{ TL} - 46.800 \text{ TL}) = 46.800$ TL

Yukarıdaki örnekten de anlaşılacağı üzere, ithal eşyasının gümrük kıymetindeki artış, gümrük vergisi, ÖTV ve KDV'de %100 oranında bir artışa neden olmuştur. KDV matrahındaki artış, 260.000 TL iken, KDV tutarındaki artış ise 46.800 TL olarak gerçekleşmiştir.

Gümrük kıymeti, KDV ve ÖTV birbiri içerisine geçmiş daireler gibidir. Bu nedenle, salt gümrük kıymetinin yüksek beyan edilmesi, kurumlar vergisinde matrah aşınmasına neden olmayacaktır.

Gümrükte yüksek kıymet beyanında bulunulması, işletmelerin yurt içerisinde stoklama maliyetlerini arttırarak satılan ticari mal maliyetini; dolayısıyla, dönem sonu ticari kârlarını ve bunun doğal bir sonucu olarak da kurumlar vergisine esas vergi matrahlarını olumsuz yönde etkilese de ithalat işlemlerinden tahsil edilen, gümrük vergisi, ÖTV ve KDV tutarında ciddi bir artış yaşanmasına da neden olmaktadır.

b) Hazine Zararı Kavramı ve Ölçümü

Hazine zararı kavramı, esas itibariyle, Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 13. Maddesi'nde düzenlenen örtülü kazanç dağıtımı müessesinin bir sonucu olarak çıkmıştır.

Hazine zararı kavramı en yalın tabiri ile, iki ya da daha fazla gerçek veya tüzel kişi arasında yapılan işlemler neticesinde, hazinenin bu kişilerden tahsil etmesi gereken toplam verginin kayba uğraması olarak tanımlanabilecektir.¹⁴²

Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 13. maddesi'nin 7. fıkrasında **“...yurt içindeki işlemler nedeniyle kazancın örtülü olarak dağıtıldığıının kabulü Hazine zararının doğması şartına bağlıdır.”** ifadesine yer verildikten sonra, hazine zararı kavramı anılan kanun maddesinde tüm yönleri ile aşağıdaki şekilde açıklanmıştır.

“Tam mükellef kurumlar ile yabancı kurumların Türkiye'deki işyeri veya daimi temsilcilerinin aralarında ilişkili kişi kapsamında gerçekleştirdikleri yurt içindeki işlemler nedeniyle kazancın örtülü olarak dağıtıldığıının kabulü Hazine zararının doğması şartına bağlıdır. Hazine zararından kasıt, emsallere uygunluk ilkesine aykırı olarak tespit edilen fiyat ve bedeller nedeniyle kurum ve ilişkili kişiler adına tahakkuk ettirilmesi gereken her türlü vergi toplamının eksik veya geç tahakkuk ettirilmesidir.”

Yukarıdaki hükümlerden de anlaşılacağı üzere, hazine zararının ön şartı, ilişkili kişiler ile yapılan işlemlerde kullanılan transfer fiyatı yolu ile bir mükellefin ilişkili olduğu başka bir mükellefe örtülü olarak bir kazanç aktarımında bulunmasıdır. Ancak her kazanç aktarımı, hazine zararı olarak nitelendirilmemektir. Dolayısıyla, böyle bir işlemde hazine zararından söz edebilmek için, taraflar açısından tahakkuk edecek toplam vergi tutarında hazine aleyhine bir azalma söz konusu olmalıdır.

Hazine zararının diğer önemli bir şartı da işleme taraf olanların tam mükellef kurumlar ile Türkiye'de işyeri veya daimi temsilcisi olan yabancı kurumlar olması gerektiğidir. Dolayısıyla, hazine zararı tüm mükellefler için geçerli bir uygulama değildir. Uygulama sadece, birbirleri ile ilişkili olan tam

¹⁴² Mesut KOYUNCU, **Örtülü Sermaye Örtülü Kazanç Dağıtımı ve Uluslararası Transfer Fiyatlandırması**, Maliye Hesap Uzmanları Derneği, İstanbul, Mayıs 2005, s.367.

mükellef kurum ya da Türkiye’de işyeri veya daimi temsilcisi olan yabancı kurumların işlemlerini kapsamaktadır.

Hazine zararı kavramı konusunda üzerinde durulması gereken son nokta da hazine zararının kapsamına giren işlemler ile kapsadığı vergi türleridir. Yukarıda yer verilen kanun maddelerinden de anlaşılacağı üzere, hazine zararı kavramı, ilişkili kişilerin yurt içinde gerçekleştirdikleri işlemleri kapsamaktadır.

Ancak, kanun metninde geçen “yurt içindeki işlemler” ifadesinden anlaşılması gerekenin ne olduğu çok da sarih değildir. Örneğin, tam mükellef bir kurumun tam mükellef başka bir kurumun Fransa’da bulunan şubesine bir taşınmazını satması halinde ilişkili kişiler arasında olduğu bilinen bu işlem yurt içi bir işlem olarak değerlendirilmeli midir? Aslında bu tarz işlemler, yurt içi bir işlem olarak değerlendirilebilecektir. Çünkü, hazine zararı bir vergi güvenlik müessesesi olup, esas itibariyle, Türkiye’de elde edilen kazançla ilişkin vergi matrahının aşındırılması önlemeyi amaçlamaktadır. Dolayısıyla, bahsedilen bu işlem sonucu oluşan kâr ya da zarar kurumun Türkiye’deki hesapları ile ilişkilendirilecek ve kurumlar vergisi matrahını etkileyecektir.¹⁴³

Yukarıdaki açıklamalar, ithalat işlemi açısından değerlendirildiğinde; Türkiye’de tam mükellef konumunda bulunan kurumların, yurt dışı ilişkili kişiler ile olan işlemlerinde transfer fiyatlarını kullanarak emsaline göre yüksek kıymet bedeli ile eşya ithalatında bulunmak suretiyle yurt dışı ilişkili kuruma kazanç aktarmaları halinde, yurt içerisinde kurum açısından stok maliyetini artacaktır.

Aslında bir dış ticaret işlemi olan bu durum, kurumun yurt içerisindeki ticari kazancını ve kurumlar vergisi matrahını negatif yönde etkileyebilecektir. Böyle bir işlem tamamen yurt içerisindeki ilişkili taraflar arasında

¹⁴³Emre KARTALOĞLU, “Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımında Hazine ararı Kavramı ve Serbest Bölgelerdeki Mükellefler”, **Vergi Sorunları**, Sayı: 251, Ağustos 2009, s.2.

gerçekleşmemiş olsa da hazine açısından, kurumlar vergisine yönelik bir kayıp yaratabilecektir.

Hazine zararı kavramı konusunda yer verilecek son nokta, kavramın kapsadığı vergi türleri ile ilgidir.

KVK'nın konu ile ilgili 13. maddesinin 7. fıkrasında, "her türlü vergi" ifadesine yer verilmiş olsa da 1 Seri No'lu Transfer Fiyatlandırması Yolu ile Örtülü Kazanç Dağıtımı Hakkındaki Tebliğ'de, örtülü kazanç dağıtımı uygulamasının kapsamına kurumlar ve gelir vergisi de dahil edilmiştir.¹⁴⁴

Konu gümrük vergileri ya da dış ticarete alınan diğer vergiler açısından ele alındığında söz konusu vergilerin de bu kapsamda değerlendirilip değerlendirilmeyeceği hususu akla gelmektedir. Kanunun lafzındaki her türlü vergi ifadesinden; kurumlar ve gelir vergisi dışındaki vergilerin de bu kapsamda değerlendirilmesi gerektiği sonucu çıkmaktadır.¹⁴⁵

Sonuç olarak, Kurumlar Vergisi Kanunu açısından hazine zararı kavramı sadece yurt içi işlemlerde aranmakta, yurt dışı işlemlerde ise hazine zararı kavramının doğup doğmadığına bakılmaksızın transfer fiyatlandırması kuralları geçerlilik kazanmaktadır.¹⁴⁶

Dolayısıyla, hazine zararı kavramı içerisine dış ticaret üzerinden alınan vergiler de dahil edilerek, toplam hazine zararı kavramı buna göre ölçülmelidir.

Konunun daha iyi anlaşılması bakımından, hazine zararının oluşumuna ilişkin bir örneğe aşağıda yer verilmiştir.

¹⁴⁴ KARTALOĞLU, a.g.m, s. 3.

¹⁴⁵ Süleyman GÜÇLÜ, "Transfer Fiyatlandırması Yolu İle Örtülü Kazanç Dağıtımında Hazine Zararı", **Vergi Sorunları**, Sayı: 260, Mayıs 2010, s.4.

¹⁴⁶ Niyazi ÇÖMEZ, Hazine Zararı ve Vergi İncelemeleri Açısından Transfer Fiyatlandırması Raporunun Önemi" http://www.verginet.net/Dokumanlar/Transfer_Fiyatlandirmasi_Raporu.pdf8, (Erişim: 19.06.2009), Mayıs, 2009, İstanbul, s.24.

Tam mükellef (U) Ltd. Şti. 2010 hesap döneminde emsallere uygunluk ilkesine göre emsal fiyatı 60 TL olan 3.000 adet ütüü ortağı olduğu (T) A.Ş.'ye 20 TL birim fiyat satışı üzerinden satmıştır.

Bu durumda (U) Ltd. Şti. ilişkili kişi (T) A.Ş.'ye emsale uygun fiyatı 60 TL olan 3.000 adet ütüü 20 TL birim satış fiyatı üzerinden satmak suretiyle $[(60-20) \times 3.000] = 120.000$ TL tutarında kazanç aktarımında bulunmuştur. İlişkili kişiler arasındaki bu işlemlerde transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımından söz edebilmek için yurt içinde gerçekleşen bu işlem sonucunda hazine zararının oluşup oluşmadığını sorgulamak gerekecektir.¹⁴⁷

Yapılan bu açıklamalar ışığında, ithalatta yüksek kıymet beyanı neticesinde kurumlar vergisi matrahının aşındırılması sonucu gerçekten bir hazine zararı doğup doğmadığı ya da yüksek kıymet beyanına bağlı olarak, ithalde alınan diğer vergilerdeki artışın, kurumlar vergisindeki aşınmayı hangi ölçüde telafi ettiği ve bu durumun gerçek bir hazine zararı sayılıp sayılamayacağı değerlendirilmelidir.

Ayrıca tersi bir durum söz konusu olduğunda diğer bir ifade ile ithalat bedelinin düşük belirlendiği durumlarda; düşük stoklama maliyeti sayesinde aşınmaya uğramayan kurumlar vergisi matrahı karşısında, hazinece daha az tutarda gümrük, KDV ve ÖTV tahsil edilmesi mümkün olabilecektir. Ayrıca mükellefler gümrük idaresi tarafından, düşük kıymet beyanı sonucunda cezalı gümrük vergisi, KDV ve ÖTV ödemek durumunda da kalabileceklerdir.

Burada üzerinde durulacak hazine zararı kavramı içerik olarak, hazinenin gelir bütünlüğü açısından farklı vergilerden elde edilen ve edilemeyen kazanç ve kayıpların devlet hazinesi üzerindeki kümülatif etkisini ifade etmektedir.

¹⁴⁷ Rızkullah ÇETİN, “Transfer fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımında Hazine Zararı ve Düzeltme İşlemleri”, <http://www.yaklasim.com/mevzuat/dergi/index.asp>, (Erişim:10.04.2011), **E-Yaklaşım**, Nisan, 2011, Sayı: 220, s.2-3.

Dolayısıyla bu anlamda bir hazine zararından bahsedebilmek için, mükelleflerin aynı dönem içerisinde farklı vergi türleri itibariyle tahakkuk edecek toplam vergi yükümlülüklerine dikkat edilmesi, hazine zararı doğuran ya da doğurması muhtemel işlemin diğer vergi matrahları ile arasındaki ilişkinin kurulması gerekmektedir.¹⁴⁸

Buraya kadar anlatılanlar ışığında, ithalatta yüksek kıymet beyanının etkilerini anlatan örneklerde ulaşılan sonuçlar aşağıdaki tabloya aktarılmıştır.

Tabloda kurumlar vergisindeki matrah aşınmasının KDV ve ÖTV' deki matrah artışı ile karşılaştırılması sonucu oluşan net durum hazineye sağlanan gelir kavramı açısından ele alınmış, hazine zararı kavramına çalışmada bu düşünce çerçevesinde yer verilmiştir.

Tablo 8: İthalat İşleminde Yüksek Kıymet Beyanının Vergi Gelirleri Üzerindeki Etkisi

Vergi Türü	Matrah Tutarı Bazında Azalış (TL)	Vergi Tutarı Bazında Azalış (TL)	Matrah Tutarı Bazında Artış (TL)	Vergi Tutarı Bazında Artış (TL)	Vergi Tutarı Bazında Net Hazine Kârı / Zararı (TL)
Kurumlar Vergisi	200.000	60.000	-	-	-60.000
Gümrük Vergisi	-	-	200.000	20.000	20.000
KDV	-	-	260.000	46.800	46.800
ÖTV	-	-	200.000	40.000	40.000
Toplam	200.000	60.000	660.000	106.800	46.800

Yukarıdaki tablodan da anlaşılacağı üzere, ithal eşyasının gümrük kıymetinin belirlenmesi noktasında; vergi idaresi tarafından belirlenen emsal bedel üzerinde gerçekleştirilen ithalat işlemlerinde, diğer tüm koşullar sabit iken yurt içerisinde ödenen kurumlar vergisi yönünden bir aşınma söz konusu

¹⁴⁸ Cevdet Okan BAHAR, "Transfer Fiyatlaması Uygulamasında Hazine Zararı Kriteri", **Yaklaşım**, Mayıs, 2009, Sayı: 197, s.4.

olabilecekken, gümrük vergisi, KDV ve ÖTV açısından aksine bir artış sağlanabilmektedir.

Ancak burada bir noktaya dikkat çekmek gerekmektedir. Her ithalat işlemini ve ithalat işlemini gerçekleştiren şirketin ilgili dönem ticari kâr ya da zararını etkilebilecek birden fazla faktör bulunmaktadır. Yukarıda verilen örnekler de bu faktörlerin tamamı devre dışı bırakılmış olup, çalışma yurt içerisinde ticari kâr elde eden ve herhangi bir indirim ve istisnaya sahip olmayan bir şirketin ilgili dönem ticai kârı referans alınarak kurgulanmıştır.

Böyle bir yöntem izlenmesinin nedeni, ithal eşyasının kıymet bedelindeki değişimin gerek kurumlar vergisi gerekse diğer vergiler üzerindeki etkisini ölçümlenmek ve daha net bir şekilde ortaya koyabilmektedir.

C. Eşyanın Gümrük Kıymetinin Belirlenmesinde Vergi Matrahlarının Aşınmasına Neden Olabilecek Diğer Etkenler

1. İskontolar ve Credit Note Uygulaması

Eşyanın gümrük kıymetindeki değişiminin vergi matrahına olan etkilerinden biri de iskonto ya da credit note uygulamasıdır.

İskonto, ansiklopedik anlamıyla ticarete, alıcı ile satıcı arasındaki anlaşmadan kaynaklanan bir tür fiyat indirimi olarak ifade edilmektedir.

Diğer bir tanımlamada ise iki taraf arasındaki ticari bir ilişki içerisinde, ticari işlemin rutin gerekleri dışında alıcı tarafından bazı koşulların yerine getirilmesi durumunda mal ya da hizmetin satış fiyatında yapılan indirim olarak ifade edilmektedir.¹⁴⁹

¹⁴⁹ Levent ÖZKARDEŞ, “Gümrük Kıymetinin Belirlenmesinde İskontolar”, **Yaklaşım**, Sayı:185, Mayıs 2008, s.1

Gümrük mevzuatı açısından iskontonun kavramının önemi, uluslararası ticarete yapılan iskonto miktarının gümrük matrahına esas olan ithal eşyasının gümrük kıymetini ve dolayısıyla gümrük vergisi tutarını etkilemesinden kaynaklanmaktadır.

İskonto tutarının oranı ve ithalata konu eşyanın bu tutar nedeniyle oluşan kıymeti, gümrük vergilerini birebir etkilemekte ve kıymeti değişime uğrayan ithal eşyasının bedelinin uygulamada gümrük idaresince kabul edilip edilmeyeceği hususunda sorunlar yaşanmaktadır.

Credit Note kavramı ise, ithal eşyası ile ilgili olarak ithalat sonrasındaki süreçte ithal edilen mal ya da emtianın fiyatının düşürülmesi ya da fiyatında yapılan indirimini ifade etmektedir.

Credit note ya da Türkçe karşılığı ile alacak notu düzenlenmesi, yurt dışı ticari işlemleri olan şirketlerde sıklıkla kullanılan bir yöntem olmasına rağmen, gerek vergi mevzuatında gerekse gümrük mevzuatında bu konunun yeterli ölçüde ele alınmadığı görülmektedir.¹⁵⁰

Gümrük mevzuatı açısından iskonto kavramına, Gümrükler Genel Müdürlüğü'nce 14.11.2011 tarihinde çıkarılan 2001/38 sayılı Genelgede¹⁵¹ aşağıdaki gibi yön verilmiştir.

“.....

Bu kapsamda, gerekli koşullara uygunluk sağlayan iskontoların satış bedeli yöntemine göre gümrük kıymetinin tespitinde dikkate alınması gerekmektedir.

2- Satış bedeli yöntemine göre ithal eşyasının gümrük kıymetinin tespitinde dikkate alınacak iskontolar “peşin ödeme iskontosu” ve “miktar iskontosu” dur.

¹⁵⁰ Duygu ATEŞ, “ Alacak ve Borç Notu (Credit – Debit Note)’nun Gümrük Vergileri Açısından İncelenmesi”, <http://www.gumrukkontrolor.org.tr/Anasayfa.html>, (Erişim: 19.06.2009), s.4.

¹⁵¹ B.02.1.GÜM.0.06.00.11.354-23 sayı ve 14.11.2001 tarihli Genelge, <http://www.gumruk.gov.tr/tr-TR/emevzuat/Sayfalar/genelgeler.aspx>,(Erişim: 20.04.2011), s.1-2.

Bu konuda, öncelikle yapılan iskontonun peşin ödeme veya miktar iskontosu tanımına girip girmediği, bu çerçevede gerekli koşulları taşıyıp taşımadığı hususlarının incelenmesi gerekmektedir. Bu inceleme sırasında iskonto oranları da göz önünde bulundurulmalıdır.

a- Satışa konu eşyanın sevk edilmesinden önce alıcı tarafından eşya bedelinin ödenmesi uluslararası ticarete “peşin ödeme” olarak tanımlanmaktadır.

“Peşin ödeme iskontosu” ise mal bedelinin peşin ödenmesi nedeniyle alıcıya tanınan bir fiyat indirimidir.

Dolayısıyla, peşin ödeme iskontosu yapıldığı belirtilen işlemlerde, öncelikle ödeme şeklinin ne olduğu araştırılmalı, ithal eşyasının gümrüğe beyanından önce peşin ödeme iskontosunun yapıldığı ve buna göre mal bedeline ilişkin ödemenin de gerçekleştirilmiş bulunduğu tespit edilmelidir.

Ayrıca peşin ödeme iskontosunun ticarete “mutat iskonto” olarak kabul edilen oranlarda ve satıcının bulunduğu ülkede benzeri ticari muamelelerde uygulanan oranlara yakın olması gerekmektedir.

b- “Miktar iskontosu”, satıcının alıcıya, belli bir dönem içinde satın aldığı miktara göre fiyattan yaptığı indirimdir. Miktar iskontosu yalnızca satıcının satılan eşya miktarına bağlı olarak önceden belirlenen bir ödeme planına göre fiyat uygulandığı durumlarda söz konusudur.

Bu iskontonun da ticarete mutat olarak kabul edilen oranlarda bulunması ve aynı miktarda mal alan tüm alıcılara uygulanması gerekmektedir.

3- 1 ve 2. maddelerde belirtilen koşulları taşımayan, alıcı ile satıcının kişisel ilişkilerinden kaynaklanan özel iskontolar ile mutat olmayan miktardaki iskontolar eşyanın gümrük kıymetini azaltıcı bir unsur olarak kabul edilmez.

4- Yüklü tarafından ibraz edilen belgelerde gösterilen iskontoların kabul edilebilirliği konusunda şüphe hasıl olduğunda 2000/13 sayılı 08.02.2000 tarihli Genelgemizde belirtilen esaslar çerçevesinde yüklüden ek bilgi ve belge istenilerek, uygunluk araştırması yapılacaktır.”

Yukarıdaki genelgeden de anlaşılacağı üzere, söz konusu genelgede peşin ödeme iskontosu ya da miktar iskontosu kavramından anlaşılması gereken oranın rakamsal olarak ne olması gerektiği konusuna açıklık getirilmemiştir.

Gümrük idaresi ilgili genelgede mutat iskonto kavramına, iskonto türlerinin ticarete mutat iskonto olarak kabul edilen oranlarda ve satıcının bulunduğu ülkede benzeri ticari muamelelerde uygulanan oranlara yakın olması gerektiği yönünde görüş belirtmiş olup, iskonto oranı konusunda kesin bir belirlemeye gitmemiştir. Ancak, ilişkili kişiler arasındaki işlemlerde bu tarz iskonto oranlarının incelenmesinin gümrük idaresi açısından ayrı bir önemi bulunmaktadır. Çünkü; ilişkili kişiler arasındaki dış ticaret işlemlerinde tarafların anlaşmalı olarak birbirlerine mutat olarak kabul edilen orandan daha fazla iskonto yapma teşebbüsleri eşyanın gümrük kıymeti ve dolayısıyla gümrük vergisi matrahı üzerinde aşındırıcı bir etki yaratabilecektir.¹⁵²

Burada akla gelen ilk soru, mükellefler tarafından beyan edilen kıymet bedelinin eşyanın gerçek gümrük kıymeti olup olmadığıdır ki gerek 2001/38 sayılı genelgede gerekse Gümrük Kanunu'nun eşyanın gümrük kıymetinin belirlenmesine yönelik yöntemleri çerçevesinde, bu sorgulamanın, gümrük idareleri tarafından yapılacağı belirtilmiştir.

Bu çerçevede, anılan genelgede “gümrük idaresinin, beyan edilen kıymetin gerçeklik ve doğruluğunu teyit etmek üzere araştırma yapma hakkı olduğundan mükellefinden ilave bilgi ve belge talep edebileceği açıktır.” hükmüne yer verilmiştir.

¹⁵² ÖZKARDEŞ, a.g.m, s. 2-4.

Ancak, bilindiği gibi eşyanın gümrük kıymeti Gümrük Kanunun'da da açıkça belirtildiği ve gümrük idaresince de kabul edildiği üzere, söz konusu eşya için fiilen ödenen veya ödenebilecek değerdir. Gümrük mevzuatında eşyanın gümrük kıymeti verginin matrahını oluşturduğu için ilişkili kişiler arasındaki ithalat işlemlerinde, tarafların daha düşük vergi ödemek amacıyla dış ticaret işlemlerinde, ticari teamüllere uymayan biçimde yüksek bir iskonto oranı belirlemeleri mümkündür. Bu tür durumlarda gümrük idareleri eksik vergilendirmeden doğan hazine kayıplarını önlemek adına, bu tarz işlemlerde uygulanan ve ticari hayat içerisinde doğal olarak kabul edilen oranların dışında veya üzerinde yapılan indirimleri kabul etmemektedirler.¹⁵³

İskonto bedellerinin aşındırıcı etkisi yukarıdaki açıklamalara eke olarak ithalat işleminin bir diğer önemli unsuru olan KDV açısından da ele alınabilecektir.

Nitekim, KDV Kanunu'nun ithalatta matrah başlıklı 21. maddesi uyarınca, ithalatta KDV matrahı; ithal edilen malın gümrük vergisi tarhına esas olan kıymetine, (gümrük vergisinin kıymet esasına göre alınmaması veya malın gümrük vergisinden muaf olması halinde sigorta ve navlun bedelleri dahil (CIF) değerine, bunun belli olmadığı hallerde malın gümrükçe tespit edilecek değerine) bazı eklemeler yapılmak suretiyle tespit edilmektedir.

Bu açıdan iskonto bedelleri, ithal edilen malın gümrük vergisi tarhına esas olan kıymetini aşındıran bir unsur olduğu için, ilgili kanunun anılan maddesi uyarınca ithalde KDV matrahını da azaltıcı bir enstrümandır.¹⁵⁴

¹⁵³ Yücel KARADİŞ, "Gümrük Kıymeti ve Gümrük Vergileri Açısından İskontoya Bakış", **Yaklaşım**, Mayıs, 2006, Sayı: 161, s.1-3.

¹⁵⁴ KAYA, AYLUÇTARHAN, a.g.m, s.3.

2. Royalti ve Lisans Ödemelerinin Eşyanın Kıymet Bedelini Üzerinde Yarattığı Etkiler

Günümüzde inceleme elemanları, royalti, lisans ve masraf paylaşım anlaşmaları sonucu yapılan ödemeler ve yönetim servis ücretlerine yönelik ödemelere büyük önem vermekte bu tarz ödemelerin yapıldığı işlemleri titizlikle mercek altına almaktadırlar. Vergi mükellefleri, genel olarak bu tarz ödemelerin vergilendirme ile ilgili yükümlülüklerini, önemli bir zaman ve emek harcamak suretiyle yerine getirmekte iseler de konunun gümrük boyutu çoğu zaman eksik bilgilendirme, farkındalık yaratılmaması vb. nedenler ile ihmal edilmektedir.

İşte bu noktada gümrük uzmanları ya da denetçileri, bu tarz ödemelerin gümrük boyutu üzerine giderek yapılan ödemelerin, daha önce ithal edilen mal bedeli ile ilişkisini kurma anlamında çalışmalar yapmakta; ödemelerin ithal edilen mal bedeli ile ilişkisinin saptanması halinde, söz konusu ödemelerin ithal edilen malın maliyetine dahil edilmesi konusunda tespitlerde bulunmaktadır. Ayrıca, bu işlem sonucunda ithal edilen eşyanın eksik kalan kıymet bedeli üzerinden hesaplanan gümrük vergileri vb. yükümlülükleri, ek vergi tarhiyatı yapılmak suretiyle mükelleflere yansıtılabilmektedir.¹⁵⁵

Gümrük kıymetine ilave edilmesi gereken bu tür royalti, lisans veya hasılatan pay verme gibi ödemelerin miktarı, genellikle ithalatçılar tarafından ithalat işleminin tamamlanması ve ithal konusu mal ya da eşyanın işletme aktifine girmesinden sonra ya da ödemelerin ilişkili bulunduğu stokların satılmasından sonra gerçekleşmektedir.¹⁵⁶

¹⁵⁵ Henry AN, Domenick GAMBARDELLA, Zara RTCHIE “Achieving Transfer Pricing and Customs Nirvana: Is It Possible?”, PWC, www.pwc.com/.../transfer-pricing.../pwc-tp-perspectives-resolutions-2-nirvana.pdf, (Erişim: 25.04.2011), 2009, s.12.

¹⁵⁶ Murat KORKMAZ, Musa ÜNSAL, “Gümrük Kıymeti Açısından Royalti Lisans Ödemeleri”, **Yaklaşım**, Haziran, 2011, Sayı: 222, s.1-3.

Gümrük Kanunu'nun 27. Maddesi uyarınca, kıymeti belirlenecek eşyanın satış koşulu gereği, ithalatçılar tarafından doğrudan ya da dolaylı olarak ödenmesi gereken, gerçekte ödenen ya da ödenecek fiyata dahil edilmemiş olan royalti ve lisans ücretleri eşyanın gümrük kıymetine dahil edilerek, gümrük vergisi ve ithalatta alınan diğer eş etkili vergiler olan KDV ve ÖTV matrahları içerisinde yer almaktadır.

Ayrıca bu tür ödemelerin eşyanın gümrük kıymetine dahil edilebilmesinin şartı ise Gümrük Yönetmeliği'nin 56. Maddesi'nde düzenlenmiş, buna göre, yapılan ödemenin kıymeti belirlenecek eşya ile ilgili olması ve ödemenin, söz konusu eşyanın satış koşullarından biri olması gerektiği hüküm altına alınmıştır.

Yukarıdaki açıklamalardan da anlaşılacağı üzere, ithalatçılar tarafından ödenen royalti ya da lisans ödemelerinde yapılan ödemenin mutlak suretle ithal edilen eşya ya da mal ile ilgili kullanım hakkını ilgilendirmesi ve ithalatçılar ile ihracatçılar arasında söz konusu ithalat işlemi ile ilgili olmak kaydıyla yapılan sözleşmede, bu tarz ödemelerin ihracatçılara yapılacağı hüküm altına alınması gerekmektedir.¹⁵⁷

Dolayısıyla, ithalat işleminden sonra yapılan royalti ve lisans hakkı ödemelerinde mükellefler açısından, eşyanın gümrük kıymet bedeli değişeceğinden, gümrük matrahı ve gümrükte alınacak diğer eş etkili vergilerin tutarı da değişecektir. Böyle bir durumda mükellefler, gümrük idaresine, başvuru yapabilir, ithalatçı ile ihracatçı arasındaki, royalti ve lisans ödemelerinin şartlarını ve tutarlarını içeren sözleşmelerin birer örneğini ibraz edebilir, eşyanın gümrük kıymetine dolayısıyla gümrük ve diğer eş etkili vergi matrahlarına dahil olan royalti ve lisans hakkı ödeme tutarı üzerinden, mükellefler adına ek gümrük vergisi, KDV ve ÖTV salınabilir.

Ancak, yukarıdaki işlemlerin gerçekleştirilmesi her zaman mümkün olamamaktadır. Bu durumda, mükellefler, royalti ve lisans kullanım hakkına

¹⁵⁷ UÇAK, a.g.e., s. 141-142.

ilişkin yapılan ödemeler ile ilgili olarak kendilerine ihracatçılar tarafından düzenlenen fatura bedelleri üzerinden KDV Kanunu'nun sorumluluk uygulamasını düzenleyen 9. Maddesi uyarınca, işlem bedeli üzerinden %18 oranında KDV hesaplamakta ve söz konusu KDV'yi 2 No'lu KDV beyannamesi ile bağlı buldukları vergi dairesine sorumlu sıfatı ile beyan etmektedirler.

Anılan Kanun'un 9. Maddesi uyarınca, mükellefin Türkiye içinde ikametgâhının, işyerinin, kanunî merkezi ve iş merkezinin bulunmaması hallerinde ve gerekli görülen diğer hallerde Maliye Bakanlığı, vergi alacağının emniyet altına alınması amacıyla, vergiye tabi işlemlere taraf olanları verginin ödenmesinden sorumlu tutabilecektir.

Ayrıca, aynı Kanun'un 6/b Maddesi'ne göre ise, Türkiye'de yapılan veya faydalanılan hizmetler Türkiye'de ifa edilmiş sayılmaktadır.

Bu kapsamda, kanuni ve iş merkezi yurt dışında bulunan dar mükellef kurumlardan sağlanan hizmetlerde söz konusu hizmet ifalarını gerçekleştirenler her ne kadar yurt dışı mukimi kurumlar olsalar da bu kurumların Türkiye'de ikametgahı, işyeri, kanuni merkezi ve iş merkezi bulunmaması nedeni ile KDV, KDV Kanunu'nun 9. Maddesi gereğince hizmetten faydalanan yurt içindeki muhatap tarafından bağlı bulunulan vergi dairesine sorumlu sıfatı ile beyan edilip ödenecektir.¹⁵⁸

Nitekim, Büyük Mükellefler Vergi Dairesi Başkanlığı bir özelgesi'nde¹⁵⁹ bu konuda; bir bankanın yurt dışından ithal edeceği bilgisayar programları ve lisansları için, yurt dışına transfer edilecek bedeller üzerinden Katma Değer Vergisi Kanunu kapsamında sorumlu sıfatı ile KDV kesintisi yapıp 2 no.lu KDV Beyannamesi ile beyan edilip ödenmesi, beyan edilip ödemesi yapılan katma değer vergisinin gider veya maliyet unsuru olarak dikkate alınması gerektiğini şeklinde görüş belirtmiştir.

¹⁵⁸ Zihni KARTAL, "Royalty Bedellerine İlişkin Katma Değer Vergisi", **Yaklaşım**, Mart, 2012, Sayı: 231, s.2.

¹⁵⁹ Büyük Mükellefler Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 11.05.2007 tarih ve 7853 sayılı Özelgesi.

Ayrıca, Danıştay, Dokuzunca Dairesi bir kararında¹⁶⁰

“... Davacı şirket tarafından gümrük idaresine ithalat aşamasında ödenen katma değer vergisi nedeniyle mükerrer vergi ödemek zorunda kalıldığı iddia edilmiş ise de, Hollanda’da faaliyet gösteren İnter İkea System B.V adlı firma ile arasında yaptığı royalty sözleşmesi gereği kullanılan marka karşılığı royalty bedeli üzerinden alınan katma değer vergisinin sorumlu sıfatı ile ödendiği açık olup, ithalat aşamasında ödediği katma değer vergisinin mükellefi konumunda olan davacı şirketin gümrük idaresi nezdinde ödediği katma değer vergisi nedeniyle mükerrer vergi ödediğinden söz etme olanağı bulunmamaktadır.” şeklinde hüküm vermiştir.

Yukarıda yer verilen yargı kararından da anlaşılacağı üzere, royalty bedelleri nedeni ithalde ödenen KDV’nin, yurt içerisinde sorumlu sıfatı ile ödenmesi gereken KDV’ye engel teşkil etmeyeceği, bu açıdan mükerrer bir vergilendirmeden söz edilemeyeceği açıklanmıştır.

Bu açıdan vergi sorumluluğu müessesesi, dar mükellef gerçek ya da tüzel kişilerden sağlanan ve KDV konusuna giren her türlü işlemi kapsamaktadır. Dolayısıyla, alınan hizmetlerin, kiralama, know-how verilmesi, lisans sağlanması, royalty hizmeti verilmesi, aracılık, danışmanlık gibi adlar altında sunulması, anılan maddede belirtilen KDV sorumluluğunu etkilememektedir.¹⁶¹

Ancak bu durum, eşyanın kıymet unsurları içerisinde yer alan bu ödemelerin, gümrük idaresine olan beyanı konusunda eksik bir işlem yapılması sonucunu doğurabilecektir. Bu nedenle, söz konusu hizmetlere ilişkin olarak düzenlenen faturalar üzerinde yer alan bedeller üzerinden sorumlu sıfatı ile KDV hesaplanması ve beyan edilmesi, gümrük idaresine olan beyan sorumluluğunu ortadan kaldırmamaktadır.

¹⁶⁰ Danıştay Dokuzuncu Dairesi’nin E: 2009/1068 K:2009/4798 sayılı ve 06.07.2010 tarihli kararı.

¹⁶¹ KARTAL,a.g.m, s.3.

Böyle durumlarda mükelleflerin gümrük idaresi açısından ileri de ek ve cezalı bir tarhiyat ile karşılaşmalarını önlemek adına, ihracatçı ve ithalatçılar arasında yapılan royalti fee ve lisans kullanım hakkı sözleşmelerinde, ithalat işleminin başında, sözleşmelerin mevcut gümrük mevzuatına uygun bir şekilde hazırlanması, ithalat sürecinde ise basitleştirilmiş kıymet beyanından faydalanılarak ve sonraki süreçte tamamlayıcı kıymet beyanı yapılarak, ithalat işleminde doğan tüm vergisel yükümlülüklerin yerine getirilmesi gerekmektedir.¹⁶²

Diğer bir konuda, ithalat işlemi ile ilgili olarak ileri bir tarihte gündeme gelebilecek royalti ödemeleri ile ilgili olarak, doğan katma değer vergisi beyanı ve ödemesinin; 2 no.lu KDV beyannamesi ile bağlı bulunan vergi dairesine mi, İthalatın yapıldığı gümrük idaresine mi yapılacağı hususudur.

Bu konu vergi idaresi ile gümrük idaresi arasında tartışma konusu olan bir husus halini almıştır. Bu konuda 15.12.2011 tarihinde Gümrükler Genel Müdürlüğü tarafından yayınlanan ithal edilen mallarla ilgili gümrük kıymeti ve katma değer vergisi hakkında 2011/48 sayılı Genelge ile konuya açıklık getirilmiştir.¹⁶³

Anılan genelge uyarınca, gümrük idaresine beyan edilmesi gerekirken, 2 nolu KDV beyannamesi ile vergi dairesine beyan edilerek KDV'si ödenen bazı gümrük kıymeti unsurları ile ilgili olarak yapılacak işlemler konusunda çeşitli düzenlemeler yapılmıştır.

Söz konusu düzenlemelere ilişkin açıklamalara aşağıda yer verilmiştir.

1- 4458 sayılı Gümrük Kanununun 27/1-c ve Gümrük Yönetmeliğinin 56 ncı maddeleri uyarınca ithal eşyasının gümrük kıymetine dahil edilmesi gereken, ancak ihracatçı ve ithalatçı arasındaki sözleşme gereği miktarı gümrük yükümlülüğünün başladığı tarihten sonra belli olacak royalti ve lisans

¹⁶² DURAN, a.g.s., s.78-79.

¹⁶³ B.02.1.GÜM.0.06.12.00.165.02.04 Sayı ve 13.08.2010 Tarihli Genelge, <http://www.gumruk.gov.tr/tr-TR/emevzuat/Sayfalar/genelgeler.aspx>, (Erişim: 23.04.2011), s.1-2.

ücretlerinin gümrük idaresine beyan edilmemesi durumunda; beyan edilmeyen royalti ve lisans ücretine ilişkin fark Gümrük Vergisi, ÖTV ve KDV'nin ilgili gümrük idaresince yükümlüsünden gümrük mevzuatı hükümleri uyarınca takip ve tahsili,

2- Gümrükte ödenmeyen royalti bedeline ilişkin KDV'nin 1 veya 2 nolu KDV Beyannamesi ile vergi dairesine ödenmesi durumunda, bu tutara ilişkin KDV ek tahakkuku yapılmaması, Royalti bedeliyle ilgisi olmayan ve 2 nolu KDV beyannamesiyle ödenen KDV'nin göz önünde bulundurulmaması,

3- Royalti bedeline ilişkin KDV'nin hem gümrükte beyan edilmesi hem de 2 nolu KDV beyannamesi ile mükerrer olarak ödenmesi halinde, fazla ödenen vergi, 2 nolu KDV beyannamesi ile ödenen vergiden kaynaklandığından gümrük idaresince iade yapılmaması, (bu durumda vergi dairesince yapılacak işlem KDV mevzuatında düzenlenmektedir),

4- Royalti bedelinin gümrük kıymetine dahil edilmemesi durumunda, KDV'nin yanı sıra Gümrük Vergisi ve ÖTV açısından da vergi farkı ortaya çıkabileceğinden, vergilerin hesaplanmasında bu hususun da göz önünde bulundurulması, gerekmektedir.

Yukarıdaki düzenlemeden de anlaşılacağı üzere, gümrükte ödenen ve sorumlu sıfatı ödenen KDV açısından, mükellefler lehine bir düzenlemeye gidilmiş mükerrer vergilendirme sorununa kısmen de çözüm getirilmiştir.

Çalışmanın bu bölümünde buraya kadar yer verilen açıklamalar ışığında, vergi idaresi idare ve gümrük idaresi arasında, eşyanın gümrük kıymetinin transfer fiyatlandırması ilkeleri açısından ele alınması ile ilgili olarak oluşan bakış açısı farklılıklarına aşağıdaki tabloda özet olarak yer verilmiştir.¹⁶⁴

¹⁶⁴ ÖZTÜRK, a.g.s., s.24.

Tablo 9: Vergi İdaresi ve Gümrük İdaresinin Eşyanın Gümrük Kıymetinin Tespiti Noktasındaki Bakış Açısı Farklılıkları

Vergi İdaresi	Gümrük İdaresi
Dolaysız vergileri hedeflemektedir.	Dolaylı vergileri hedeflemektedir.
Vergi idaresi ithal edilecek eşyanın olduğundan yüksek beyan edilmemesi için çaba göstermektedir.	Gümrük idaresi, ithal edilecek eşyanın kıymetinin olduğundan düşük beyan edilmemesi için çaba göstermektedir.
Transfer fiyatlaması çerçevesinde uygulanan yöntemlerle bir fiyat (kıymet) aralığı belirlenmektedir.	Gümrük vergilerinin hesaplanmasına temel oluşturulacak bir kıymete (fiyata) ulaşılmaktadır.
Transfer fiyatlamasına ilişkin yöntemlerin uygulama sırasında mevzuat tarafından belirlenmiş bir sıralama yoktur.	Kıymet belirleme yöntemlerinin hangi sıra ile uygulanacağı belirlenmiştir.
Transfer fiyatı ticari işe girildiğinde belirlenmektedir.	Gümrük kıymeti eşyanın ithalatı sırasında belirlenmektedir.
Bu tür düzeltmeler ancak emsal bedele ulaşmak için gerekirse yapılacaktır.	Fiilen ödenen veya ödenecek fiyatta yapılacak düzeltmeler Gümrük Mevzuatında önceden belirlenmiş durumdadır.

DÖRDÜNCÜ BÖLÜM

GÜMRÜK VE VERGİ İDARESİ AÇISINDAN EŞYANIN GÜMRÜK KİYMETİNİN TESPİTİ NOKTASINDA OLUŞABİLECEK FARKLILIKLARIN AZALTILMASINA YÖNELİK ÇÖZÜM ÖNERİLERİ

Günümüzde vergi idaresi ve gümrük idaresinin, ithalat işlemlerinin matrahını oluşturan eşyanın kıymet bedelinin tespitinde farklı hedeflere yöneldikleri bilinen bir gerçektir. Gümrük idaresi gümrükte düşük beyan uygulamalarının üzerine gitmekte iken vergi otoriteleri, belli bir zaman dilimi içerisinde kurumlar tarafından elde edilen ve beyan edilen kazancın tümü üzerinde etkide bulunabilecek transfer fiyatları üzerine odaklanmaktadır¹⁶⁵

Her iki idare de eşyanın kıymet tespiti açısından farklı stratejiler uygulamaktadırlar. Bu stratejiler, gümrük idaresi açısından yüksek kıymet beyanına bağlı daha fazla gümrük vergisi tahsil etme çabası, vergi idaresi açısından da transfer fiyatlandırması çerçevesinde olması gerekenden yüksek kıymet beyanını önleme, bu yolla ithal ürünlerinin stok ve satış maliyetinin yükselmesinin önüne geçerek kurumlar vergisi matrahında meydana gelebilecek aşınmayı bir ölçüde de olsa bertaraf etmektir.¹⁶⁶

Sonuç olarak idareler arasındaki farklı bakış açılarının doğurduğu sonuçlar aşağıdaki gibi sıralanabilir.

Düşük gümrük değeri, gümrük vergilerini aşağı çekmekte, yüksek gümrük değerleri, gümrük vergilerinin artmasına neden olmakta,

¹⁶⁵ Pauline RENAUD, “Custom Valuation and Its Interaction with Transfer Pricing”, <http://www.Financierworldwide.com/article.php?id=5670>, (Erişim: 15.06.2011), Ocak, 2010, s.1.

¹⁶⁶ Hülya YILMAZ, DELOITTE, 20 Soruda Transfer fiyatlandırması Türkiye Uygulaması, [http://www.denetimnet.net/UserFiles/Documents/DenetcininNotDefteri/turkey\(tr\)_fsi_20soru_da_tf061206.pdf](http://www.denetimnet.net/UserFiles/Documents/DenetcininNotDefteri/turkey(tr)_fsi_20soru_da_tf061206.pdf), (Erişim: 30.09.2010) , İstanbul, 2006, s.7.

Düşük transfer fiyatları vergilendirilebilir geliri arttırmakta, yüksek transfer fiyatları vergilendirilebilir gelirin düşmesine neden olmaktadır.¹⁶⁷

İdareler arasındaki farklı bakış açılarına ilişkin bu kısa hatırlatmanın ardından, çalışmanın bu son bölümünde, gümrük ve vergi mevzuatı açısından eşyanın gümrük kıymetinin tespiti noktasında var olan bakış açısı farklılıklarının törpülenmesine yönelik çözüm önerilerine yer verilecektir.

İthalatta gümrük kıymetinin belirlenmesi ve değerlendirilmesi; her iki kamu idaresinin de kendi yetki alanları içerisinde ve konu ile ilgili yasal düzenlemeler çerçevesinde serbestçe tasarrufta bulunabilecekleri bir işlemdir.

Ancak, çalışmanın önceki bölümlerinde de belirtildiği gibi, burada asıl sorun ya da çözüm önerisi getirilmesi gereken nokta kıymet takdiri konusunda idareler arasındaki farklılaşmanın mükellefler üzerinde yaratacağı olumsuz etkilerdir.

Bu nedenle, çalışmanın bu bölümünde konuya ilişkin getirilen çözüm önerilerinin temel amacı, meydana gelebilecek olumsuz etkilerin en aza indirgenmesine katkıda bulunmaktır.

I. TRANSFER FİYATLANDIRMASI İHTİLAFLARININ ÖNLENMESİNE YÖNELİK BAZI YAKLAŞIMLAR

A. Uyumluluk Düzenlemeleri

Mükelleflerin vergi sistemine yönelik uyum düzeylerini arttırmak transfer fiyatlandırması ihtilaflarının önlenmesi bakımından oldukça önemlidir. Her ülke kendi vergi sistemi içerisinde bir takım prosedürler vasıtasıyla bu

¹⁶⁷ Lars-Erik A.HJLEM, Luis A. ABAD, "Custom Valuation and Transfer Pricing", <http://media.straffordpub.com/products/customs-valuation-and-transfer-pricing-2010-0107/speaker-hand-outs.pdf>, (Erişim: 27.12.2010), Ocak 2010, s.10.

uyumu sağlamaya çalışsa da birçok ülkenin vergi sisteminde uygunluk düzenlemeleri üç ana sac ayağına dayanmaktadır. Bunlar sırasıyla, mükelleflerin yasal düzenlemelere riayet etmelerini önleyici unsurların sayısını azaltmak, söz konusu düzenlemelere uyma konusunda teşvik edici destekler sunmak ve son olarak da düzenlemelere uyum sağlamamayı cazip bir tercih olma durumundan çıkarmaktır.¹⁶⁸

Uyumluluk düzenlemelerinin hayata geçirilmesinde ve etkin bir şekilde uygulanmasında üç nokta ön plana çıkmaktadır. Bu noktalara aşağıda genel hatları ile yer verilmiştir.¹⁶⁹

1. İnceleme Usulleri

Bilindiği gibi transfer fiyatlandırması uygulamaları oldukça karmaşık ve yoğun teknik bilgi gerektiren alanlardır. Bu nedenle; özellikle OECD lkelerinde transfer fiyatlandırması uygulamalarının ayrıntılı bir şekilde incelenmesi için bir çok vergi dairesi konu ile ilgili uzman kurullar oluşturmuşlardır. Çünkü, transfer fiyatlandırması yönelik incelemeler, diğer vergi incelemelerine nazaran daha uzun zaman alabilmekte ve ayrı prosedürler gerektirmektedir.¹⁷⁰

2. İspat Yükümlülüğü

İspat yükü transfer fiyatlandırması konusunda doğacak ihtilaflarda iddia sahibinin kim olduğu ile ilgilidir. Birçok ülkede ispat yükü genellikle yargı aşamasında ve vergi incelemeleri sırasında idareye ait olmakla birlikte, bazı ülkelerde ispat etme külfeti mükellef üzerinde bulunmaktadır.¹⁷¹

¹⁶⁸ BEYLİK, a.g.m., s 8.

¹⁶⁹ BEYLİK, a.g.m., s 8.

¹⁷⁰ BEYLİK, a.g.m., s. 8.

¹⁷¹ BEYLİK, a.g.m., s. 8.

3. Cezalar

OECD tarafından yapılan transfer fiyatlandırması düzenlemelerine ve yükümlülöklere uyulmaması bazı yaptırımları da beraberinde getirmektedir. Ancak bu yaptırımlar belli prensipler çerçevesinde uygulanmaktadır.

Cezalar konusunda OECD'nin temel prensipleri aşğıdaki gibidir.¹⁷²

-Cezalandırmada temel amaç, mükellef ve sorumluların transfer fiyatlandırması ile ilgili düzenlemelere eksiksiz olarak uyumunu sağlamak olmalıdır.

-Cezalar mükelleflere aşırı bir mali yük getirmemelidir.

-Cezalar suç ile orantılı olmalıdır.

Cezalar, transfer fiyatlandırmasına konu işlemlerin şekli boyutu ile ilgili olabileceğı gibi mükellefiyete ilişkin maddi hataları da kapsayabilmektedir. Cezaların temel amacı, mükelleflerin vergi matrahını aşındırma çabalarına yaptırım uygulamak yanında belge ve kayıt düzeninin oturtulmasına yardımcı olmayı hedeflemektedir.¹⁷³

B. Eş Zamanlı Vergi İncelemeleri

Eş zamanlı ya da diğör ifade ile eş güdümlü vergi incelemelerine ilişkin düzenleme OECD Model Vergi Anlaşması'nın (OECD Model Tax Convention) 26. Maddesi'nde düzenlenen ölkeler arasındaki bilgi alışverişı sistemine dayanmaktadır. Bu sisteme göre, anılan anlaşmaya taraf devletlerin yetkili

¹⁷² TÜRKKOT, a.g.m., s.9.

¹⁷³ Billur YALTI SOYDAN, "Çok Uluslu İşletmeler ve Vergi İdareleri İçin Transfer Fiyatlaması Rehberi", **Vergi Sorunları**, Sayı: 91, s.106-107.

otoriteleri arasında gerekli bilgi alışverişi şeklinde dayanışma sağlamaktadır.¹⁷⁴

Daha açık bir ifade ile eş zamanlı bir vergi incelemesi, iki veya daha fazla tarafın, eş zamanlı olarak ve birbirlerinden bağımsız olarak, ilişkili şirketlerin yapmış oldukları işlemlerle ilgili elde ettikleri bilgileri karşılıklı olarak paylaşmak amacıyla yaptıkları anlaşma anlamına gelmektedir.¹⁷⁵

C. Güvenli Sığınaklar

Güvenli sığınaklar vergi idareleri tarafından, transfer fiyatlandırmasına konu işlemlerde mükelleflerin izleyecekleri yol haritasının önceden belli kurallar ve düzenlemeler dahilinde düzenlenmesidir. Böyle bir sürece ihtiyaç duyulmasının nedeni, hem mükelleflerin sisteme uyumunu kolaylaştırmak, hem onları emsallere uygunluk ilkesine uyum konusunda ek bir çabadan kurtarmak ve vergi idarelerince ayrı bir denetime gereksinim duymadan, mükellef tarafından idareye beyan edilen bilgilerin doğruluğunu kabul etmektir.¹⁷⁶

II. EŞYANIN KIYMET TAKDİRİ KONUSUNDAKİ FARKLILIKLARIN AZALTILMASINA YÖNELİK ÇÖZÜM ÖNERİLERİ

A. Uyumlaştırma (Harmonizasyon)

Tek bir işlem olarak kabul edilen ithalat işlemi içerisinde, gümrük ve vergi idaresinin, ithalat işleminin ana matrahını oluşturan eşyanın kıymet bedeli konusunda farklı bakış açılarına sahip olmaları ve eşyanın kıymet tespitinde farklı prensipleri göz önünde bulundurmaları, konunun merkezinde yer alan ithalatçıların; her iki idarenin yetki alanı çerçevesinde, ithalat işlemi

¹⁷⁴ AKTAŞ, a.g.e, s.130.

¹⁷⁵ AKTAŞ, a.g.e, s.130.

¹⁷⁶ AKTAŞ, a.g.e, s.137-138.

sırasında yapmış oldukları beyan konusunda eleştirilmelerine neden olabilmektedir.

İthalat işlemlerinde yüksek kıymet beyanında buldukları için, ilişkili şirketlere kazanç aktarımı iddiası ile vergi idaresi tarafından inceleme kapsamına alınan mükellefler aynı zamanda yüksek kıymet beyanının sonucu olarak yüksek bedeller üzerinden de gümrük vergisi, KDV ve ÖTV ödemektedirler. Bu durum mükelleflerin iki farklı uygulama içerisinde olan vergi ve gümrük idaresinin düzenlemeleri arasında kalmasına ve zorluklar yaşamalarına sebep olabilmektedir.¹⁷⁷

İdareler arasındaki uyumlaştırma çabasının asıl nedenini, çalışmanın önceki bölümlerinde de birkaç kez açıklanan söz konusu mağduriyet kavramı oluşturmaktadır.

Bunun dışında, transfer fiyatlandırması ilkeleri çerçevesinde birbirine benzer ancak aynı olmayan ilke ve kurallara sahip her iki kamu idaresinin eşyanın gümrük kıymetini, sorumlu oldukları vergisel alanlar çerçevesinde farklı algılamaları ve buna göre hareket etmeleri oldukça normaldir.

Dolayısıyla, her iki idarenin de eşyanın gümrük kıymetinin belirlenmesi noktasında birebir aynı ilke ve kuralları belirleme ve bu doğrultuda hareket etme zorunlulukları bulunmamaktadır.

Durum böyle olmakla beraber, gümrük kıymeti ve transfer fiyatlandırması süreci arasında, bir uyumlaştırma sağlanması çok uluslu şirketler açısından önem arz etmektedir.

Küreselleşen dünyada gün geçtikçe daha çok ticari alana sahip olan çok uluslu şirketler, gümrük ve vergi idaresi açısından farklı ülkelerde farklı mevzuat iklimlerine tabi olmaktadır. Çok uluslu şirketlerin, kendine has kuralları ve prensipleri olan transfer fiyatlandırması ve gümrük mevzuatı çerçevesinde hareket eden kamu otoriteleri tarafından; gerçekleştirdikleri dış

¹⁷⁷ ÖCAL, a.g.m., s.2-4.

ticaret işlemlerinin, birbirinden bağımsız ve uyum içerisinde olmayan denetim süreçlerine tabi tutulması, söz konusu şirketlerin kıymet beyanlarının düzeltilmesi ile sonuçlanabilen ve cezalı vergi tarhiyatlarına neden olabilen bir dizi inceleme ile karşılaşmalarına neden olabilmektedir.

Bu anlamda, her biri ayrı mevzuatlara sahip, her ikisi de toplam hazine gelirlerine ciddi katkılar sağlayan iki kamu idaresi arasında bir uyum ve eşgüdüm sağlanması; dış ticaret işlemlerinde vergisel bütünlüğün oluşturulması, işlemlerin basitleştirilmesi, idari maliyetlerin ve zaman kaybının önlenmesi açısından oldukça önemlidir. Ayrıca, idareler arasında, ithal eşyasının kıymet takdiri konusunda, birbirine yakın bir bakış açısı sağlanması, gümrükte beyan edilen kıymet bedellerinin, bazı zamanlarda her iki idareyi de tatmin edecek seviyede bulunmaması nedeniyle meydana gelen cezalı tarhiyatların da önüne geçebilecektir.¹⁷⁸

İşte tüm bu nedenler ile eşyanın gümrük kıymetinin belirlenmesi noktasında vergi idaresi ve gümrük idaresinin mevzuat ve uygulama yapılarının uyumlaştırılması, yalnız Türkiye’de değil diğer birçok ülkede hali hazırda üzerinde tartışılan ve konu ile ilgili çevrelerde ciddiyet ile gündeme alınan konuların başında yer almaktadır.

Konunun iki önemli tarafı ve temsilcisi konumunda bulunan OECD ve DGÖ, gümrük ve transfer fiyatlandırması uygulamalarının uyumlaştırılması konusunda büyük çaba sarf etmekte, düzenledikleri konferanslarda meseleyi masaya yatırmaktadırlar.

Nitekim, bu konudaki ilk ve en önemli girişim, transfer fiyatlandırması uygulamaları ile gümrük kıymeti uygulamalarının uyumlaştırılmasına yönelik olarak 3-4 Mayıs 2006 tarihleri arasında Belçika’da DGÖ ve OECD tarafından ortak olarak düzenlenen “Transfer Fiyatlaması ve Gümrük Kıymeti” konulu konferanstır. 2006 yılındaki konferansta, ana hedef olarak, gelir

¹⁷⁸ Monique van HERKSEN, “Transfer Pricing and Customs Valuation Two Worlds to Tax as One”, http://www.ibfd.org/portal/pdf/TPCV_sample.pdf, (Erişim: 07.05.2011), s. 3-4.

vergisi ve gümrük vergisi sistemlerinin uyumlaştırılması konusu gündeme getirilmiş, hareket noktası olarak ise, OECD transfer fiyatlandırması rehberi ile GATT anlaşmasının konu ile ilgili hükümleri esas alınmıştır. Konferansta genel olarak, transfer fiyatlandırması metodları ile ilişkili kişiler arasındaki gümrük işlemlerinde uygulanan yöntemlerin benzerliklerinin ve farklılıklarının ortaya konması, iki sistem içerisinde transfer fiyatlandırması metodlarının uyumlaştırılması ve bu uyumlaştırmanın uygulanabilirliği konuları üzerinde durulmuştur.¹⁷⁹

Konferans sonucunda, iki mevzuat arasındaki uyumlaştırmanın, her iki idarenin de farklı yasal zemine dayalı mevzuatlarının olması, konu ile ilgili farklı teorik prensiplere dayanan sistemlere sahip olmaları, yapılacak uyumlaştırma çalışmalarının, firmalar açısından ciddi bir uyum maliyetine, devlet açısından da yine ciddi bir uygulama maliyetine neden olacağı konularına dikkat çekilmiştir. Bu açıdan, konferans sonunda, transfer fiyatlandırması uygulamaları ve gümrük uygulamaları arasında sağlanması planlanan uyumlaştırma çalışmalarında körü körüne gitmek yerine zamana yayılan ihtiyatlı bir yol izlenmesi görüşü ortaya çıkmıştır.¹⁸⁰

Söz konusu çalışmaları takiben, 22-23 Mayıs 2007 tarihlerinde Belçika'da konu ile ilgili ikinci bir konferans düzenlenmiştir. Bu konferansta bir önceki konferanstaki konulara benzer konular üzerinde çalışmalar yapılmış, yapılan çalışmalar neticesinde oluşan tespitler ve soruna yönelik çözüm önerileri OECD vergi merkezi bölüm direktörü Jeffry Owens, tarafından ana başlıklar halinde aşağıdaki gibi sıralanmıştır.¹⁸¹

Gümrük değerlemesi ve transfer fiyatlandırması uygulamaları arasında benzer noktalar olduğu kadar ciddi farklılıklar da bulunmaktadır ve bu farklılıklar törpülenmelidir.

¹⁷⁹ World Customs Organization, <http://www.wcoomd.org/speeches/default.aspx?lid=1&id=8>, (Erişim: 06.10.2011), Belçika, 3-4 Mayıs 2006, s.2.

¹⁸⁰ Güngör ÖZTÜRK, "Harmonization Between The OECD- THE U.S Transfer Pricing Rules and The GATT Valuation Code", **Boston Üniversitesi Master Tezi**, Ağustos, 2008, s.12.

¹⁸¹ World Customs Organization, <http://www.wcoomd.org/speeches/default.aspx?lid=1&id=51>, (Erişim: 06.10.2011), Belçika, 22-23 Mayıs 2007, s.2.

1. Günümüzde bazı yerel otoriteler gümrük ve transfer fiyatlandırması uygulamaları arasındaki uyumlaştırmanın sağlanabilmesi için cesur adımlar atmaktadırlar. Bu adımlar arasında; gümrük ve vergi idaresi arasında bilgi paylaşımı sağlanması ve bazı durumlarda idareler arasında ortak aksiyonlar alınması, örnek olarak gösterilebilir

2. Gümrük ve vergi idaresi arasında, eşyanın gümrük kıymetinin tespiti noktasında bir uyumlaştırma sağlanması görüşü; bu toplantı da tüm katılımcılar arasında üzerinde fikir birliği sağlanan bir konu olmuştur.

3. İdareler arasındaki uyumlaştırma sürecine yönelik olarak atılabilecek adımlardan biri de her iki idare açısından da peşin fiyat anlaşmalarının kullanımının artırılması ve idareler arasında bilgi değişiminin sağlanmasıdır.

Yukarıdaki açıklamalardan da anlaşılacağı gibi, 2007 yılında konu ile ilgili olarak yapılan çalışmalar neticesinde alınan kararlar, 2006 yılındaki çalışmalara oranla daha kesin ifadeler içermektedir.

Ancak, bunun yanında uyumlaştırmanın zorluğunu hatta imkânsızlığını ileri sürenler ise, tezlerini aşağıdaki temel nedene dayandırmaktadırlar.

Gümrük idaresi açısından, eşyanın kıymet tespitinde emsale uygunluk ilkesi, yapılan her bir ithalat işlemi çerçevesinde ele alınmaktadır. Ancak vergi idaresi açısından transfer fiyatlandırması hükümleri dahilinde yapılan incelemeler belli bir zaman dilimi içerisinde ilişkili kişiler ile olan ithalat işlemlerini bir bütün olarak kapsamaktadır. Bu anlamda, birden fazla ithalat işlemi içerisinde yüksek ya da düşük beyan edilen gümrük kıymetlerinin bulunması vergi idaresi açısından ikinci bir önem taşır iken gümrük idaresi kendi mevzuatı uyarınca tespit edilen emsal bedelin altındaki her bir ithalatı mercek altında alarak sorgulamakta ve gerekli gördüğü hallerde olması gerekenden daha düşük seviyedeki kıymet beyanları için ek vergi tahakkuk

ettirme yolu giderek mükellefler adına cezalı tarhiyatlar uygulayabilmektedir.¹⁸²

Sonuç olarak her iki mevzuatın uyumlaştırılması gerek ülkemiz gerekse dünyadaki diğer ülkeler açısından gerçekleştirilmesi zor ayrıca gerekliliği tartışılabilir bir süreçtir. Çünkü, uyumlaştırma asıl olarak salt bir hedef ve zorunluluk olmaktan ziyade, farklı mevzuatların doğurduğu yaklaşım farklılığı sonucu mükelleflerin uğrayabilecekleri mağduriyetleri giderme noktasında bir çözüm önerisi olarak görülmelidir.

B. Peşin Fiyat Anlaşmaları

Peşin fiyatlandırma anlaşmalarında, ilişkili kişiler ile yapılan işlemlerde kullanılacak transfer fiyatlandırması yöntemleri mükellef ile vergi idaresi arasında önceden belirlenmektedir.

OECD tarafından yayınlanan uluslararası şirketler ve vergi idareleri için transfer fiyatlandırması rehberinde de yer bulan ve önerilen ayrıca birçok gelişmiş ülkenin vergi sisteminde uygulanmakta olan peşin fiyat anlaşması uygulaması; mükellefler açısından önemli avantajlar sağlamaktadır.¹⁸³

Söz konusu avantajlardan bazıları gerek vergi idaresi gerekse mükellef açısından zaman kaybının önlenmesi, mükelleflerin vergi kanunlarına ve transfer fiyatlandırması prosedürlerine uyumunun kolaylaştırılmasıdır.

Bunun yanında, peşin fiyat anlaşmaları ile vergi idaresi; ilişkili şirketler arasında transfer fiyatlandırmasına konu olabilecek ticari ilişkiler, para transferleri ve diğer menfaatler konusunda uygulanacak fiyatlandırma

¹⁸² ÖCAL, a.g.m., s.4.

¹⁸³ Özgür BİYAN, “Transfer fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı”, **Mali Çözüm**, İSMMMO Yayın Organı, Temmuz - Ağustos, 2007, Sayı: 82, s. 103.

politikası ve yöntem konusunda önceden haberdar olabilmektedir. Bu durum ayrıca, vergi idaresine, mükelleflerin vergisel işlemleri konusunda çeşitli öngörülerde bulunma imkanı da sağlamaktadır.¹⁸⁴

Peşin fiyat anlaşmaları bazı durumlarda diğer ülkelerde bulunan ilişkili şirketlerin cirolarında ve dolayısıyla vergi matrahlarında olumsuz etkilere yol açabilmektedir. Bu durumun temel nedeni, anlaşmanın vergi idaresi ve anlaşmaya taraf olan mükellefler arasında yapılmasıdır.¹⁸⁵

Ülkemizde de mükelleflere, ilişkili kişiler ile olan işlemlerde esas alınacak yöntem konusunda Maliye Bakanlığı'na başvurarak, karşılıklı anlaşma usulüne dayalı bir yol belirleme olanağı tanınmıştır. Bu çerçevede, ülkemizde peşin fiyat anlaşmasının ilk uygulaması, 15.07.2011 tarihinde Gelir İdaresi Başkanlığı ile ilgili mükellef arasında imzalanan anlaşma ile gerçekleşmiştir.¹⁸⁶

Peşin fiyat anlaşmalarının gerek gümrük gerekse vergi idaresi tarafından üzerinde mutabık kalınan emsal bedeller ve kıymet tespit yöntemleri açısından uygulamaya konulması oldukça önemlidir. Ancak peşin fiyat anlaşmalarının uygulama alanının, gümrük mevzuatı açısından vergi mevzuatı içerisindeki kadar yaygın ve kabul edilebilir nitelikte olup olmadığı tartışma konusu olmuştur.¹⁸⁷

Örneğin, gümrük mevzuatımız içerisinde yer alan bağlayıcı tarife bilgisi uygulaması peşin fiyat anlaşmalarında yer alan düzenlemelere benzer bir düzenleme olsa da peşin fiyat anlaşmalarının yerine geçebilecek bir düzenleme olarak görülmemektedir. Bunun nedeni, 10 Seri No'lu Gümrük

¹⁸⁴ Kaan KORKMAZ, Uluslararası Şirketlerde Para ve Mal Hareketleri ve Uluslararası Transfer Fiyatlamaları Düzenlemeleri, **HUK Bilim Raporu**, Ankara, 2000, s.53.

¹⁸⁵ Emine Leyla KIYAT, “5520 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'na Göre Transfer fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtım”, **Yayınlanmamış Doktora Tezi**, İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul, 2010, s. 132-150.

¹⁸⁶ http://www.gib.gov.tr/fileadmin/user_upload/BasinBultenleri/15072011basinduyurusu2.htm (Erişim: 17.06.2012)

¹⁸⁷ BİÇER, a.g.m., s.4.

Genel Tebliği'nde¹⁸⁸ düzenlenmiş ve anılan tebliğin 4. maddesinde açıklamasına yer verilen bağlayıcı tarife bilgisinin, eşyanın Türk Gümrük Tarife Cetvelinde sınıflandırılmasına ilişkin olarak, kişinin yazılı talebi üzerine Müsteşarlık (Gümrükler Genel Müdürlüğü) veya Müsteşarlık tarafından yetkilendirilmiş Gümrük ve Muhafaza Başmüdürlüklerince verilen idari bir olmasından kaynaklanmaktadır.

Bu açıdan, bağlayıcı tarife bilgisi uygulaması, mükellefler ile gümrük idaresi arasında eşyanın tarife pozisyonundan kaynaklanan ihtilafları önlemek adına uygulamaya konmuş ve kapsamı sadece eşyanın gümrük tarife pozisyonunun önceden belirlenmesi olan bir uygulamalardır.¹⁸⁹ Peşin fiyat anlaşmaları ise, ilişkili ticari işlemlerde, ticari işlemi bir çok yönden kapsayan ve anlaşma usulüne göre önceden kesin kurallara bağlayan düzenlemelerdir.

Gümrük uygulamaları açısından, vergi idaresi ile gümrük idaresi arasında eşyanın gümrük kıymetinin uyum içerisinde belirlenmesinin zor bir süreç olduğu bir gerçektir.

Örneğin, ABD'de ithalat işlemlerinde yoğun olarak vergi temeline dayalı peşin fiyat anlaşmaları uygulanmakta, bunun yanında söz konusu anlaşmaların eşyanın gümrük değerlerinin tespitinde bir argüman olarak kullanması daha çok ikinci planda kalmaktadır.¹⁹⁰

Gümrük idaresi açısından peşin fiyat anlaşmalarının uygulanabilirliği; uluslararası mevzuat açısından Kyoto sözleşmesi, gümrük mevzuatımız açısından da gümrük kanunu hükümleri çerçevesinde ele alınabilir.¹⁹¹

Kyoto sözleşmesi, gümrük işlemlerinin sadeleştirilmesini ve uyumlaştırılmasını amaçlayan uluslararası bir sözleşmedir. Sözleşme zaman

¹⁸⁸ 13.03.2008 tarihli ve 26815 Sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

¹⁸⁹ ULU, a.g.s., s. 17.

¹⁹⁰ David J. LEVINE, Robin J. BOWEN, "Importer Alert: APA Prices May Not Be Applicable To Customs Valuation Process", http://www.ustransferpricing.com/APAs/APA_Customs_MWE.html, (Erişim: 03.08.2011), s.2.

¹⁹¹ ÖZTÜRK, a.g.m., s. 2.

içerisinde DGÖ üyeleri tarafından, gelişen teknoloji, küreselleşme ve dünya ticaret hacmindeki artış nedeniyle, güncellenmiş ve 1999 yılında son şeklini alarak akit devletlerce imza edilmiştir.¹⁹²

Ülkemiz ise, söz konusu sözleşmesiye, 18 Mayıs 1973 tarihinde Kyoto'da taraf olmuş ve sözleşme yasal prosedürün tamamlanmasının bağlı olarak, 25 Eylül 1975 tarihinde yürürlüğe girmiştir. Ancak devam eden süreçte, 1973 sözleşmesinin 61 akit tarafından 40'ı değişiklik protokolüne ilişkin olan hükümlerine, 3 Kasım 2005 tarihi itibarıyla taraf olunması nedeniyle, sözleşme 3 Şubat 2006 tarihinde tüm şartları ile birlikte yürürlüğe girmiştir.¹⁹³

Revize Kyoto sözleşmesi'nin, "Gümrükler Tarafından Verilecek Bilgi, Kararlar ve Kurallar" başlıklı 9. C bölümünde yer alan kararlar ve kurallar alt başlığındaki 9.9 standart maddesinde; gerekli gördükleri tüm bilgilere sahip olmaları şartıyla, gümrük idarelerinin ilgili kişilerin talepleri ile sınırlı olacak şekilde, bağlayıcı kararlar verebilecekleri belirtilmiştir.

Öte yandan Gümrük Kanunu'nun, gümrük mevzuatının uygulanmasına ilişkin kararlar başlıklı 6/1. Maddesi'nde ise; "Gümrük idarelerinin gümrük mevzuatının uygulanmasına ilişkin bir karar vermesini talep eden her kişi, kararın verilebilmesi için gerekli bütün bilgi ve belgeleri söz konusu idarelere ibraz etmek zorundadır." ifadesi yer almaktadır. Söz konusu ifade ile revize Kyoto sözleşmesi'nde yer alan yukarıdaki hüküm birbiri ile örtüşmektedir.

Gümrük mevzuatımız uyarınca gümrük işlemlerinde tarafları bağlayıcı bir karar verilebilmesi konusundaki yasal düzenleme ise anılan Kanun'un 9/1. maddesinde aşağıdaki şekilde hüküm altına alınmıştır.

"Yazılı talep üzerine Müsteşarlık veya yetkilendirdiği gümrük idaresi tarafından bağlayıcı tarife veya bağlayıcı menşe bilgileri verilir."

¹⁹² ÖZTÜRK, a.g.m., s. 2.

¹⁹³ ÖZTÜRK, a.g.m., s. 2.

Söz konusu açıklamalardan da anlaşılacağı üzere, gümrük mevzuatında, bağlayıcı kararlar, idarenin tek taraflı iradesini yansıtan, eşyanın kıymet bedeli dışında kalan, eşyanın tabi olacağı tarife bilgisi ya da malın menşei konusunda verilen kararlardır. Ancak, peşin fiyat anlaşmaları doğası gereği, idare ile mükellefler arasında karşılıklı fikir birliği içerisinde imzalanan iki taraflı irade beyanına dayanan uygulamalardır.

Durum bu şekilde olmakla birlikte, peşin fiyat anlaşmalarının revize Kyoto Sözleşmesi'nin 9.9 standart maddesi ile gümrük kanununun 6-14. maddeleri kapsamında değerlendirilmesinde bir sakınca olmadığı, ilişkili şirketler arasındaki dış ticaret işlemlerinde, mükellefler tarafından gümrük idaresine gerekli ve tatmin edici düzeydeki bilgi ve belgeleri sunmak kaydıyla, ithal eşyasının gümrük kıymetinin tespitinde uygulanacak, bedel belirleme yönteminin işin başında tespit edilmesinin ve uygulanmasının da mümkün olduğu da ifade edilmektedir.¹⁹⁴

Bu nedenle, mükellefler ile gümrük idaresi arasında imzalanması planlanan ön fiyat anlaşmaları imza edilmeden önce anlaşma hükümlerinin; ilişkili kişilerden yapılacak her bir ithalat işleminde beyan edilecek fiyatın emsale uygunluk prensibine aykırılık teşkil etmemesi ve belirlenen kıymet bedellerinin, vergi idaresi tarafından sonraki süreçte düzeltme gerektirmeyecek bir uyum ve fiyat seviyesi içerecek şekilde tespit edilmesi gerekmektedir.¹⁹⁵

Ayrıca, gümrük idaresi tarafından peşin fiyat anlaşmalarının, eşyanın gümrük kıymetinin tespit edilmesi noktasında ihtilafları ortadan kaldıracı bir enstrüman olarak kullanılması, mükelleflerin ithalat işlemleri ile ilgili tatmin edici bilgi ve belgeleri gümrük idaresine sunmaları şartı ile mümkün olabilecek, bu durum ithal eşyasının kıymet tespitinde uygulanacak yöntemin

¹⁹⁴ ÖZTÜRK, a.g.m., s. 2.

¹⁹⁵ ÖCAL, a.g.m., s. 5.

önceden belirlenebilmesini sağlayarak bu yolu tercih etmek isteyen ilişkili şirketler açısından uygun bir seçenek olarak değerlendirilebilecektir.¹⁹⁶

Ancak bu noktada yapılması gereken, ilişkili kişiler ile dış ticaret işlemleri bulunan mükelleflerin vergi idaresi ile peşin fiyat anlaşmaları imzalamadan önce, anlaşma çerçevesinin vergi ve gümrük idaresi temsilcileri ile ortak bir mutabakata vararak tespit edilmesi ve anlaşmanın ilişkili kişiler ile olan işlemlerde konunun vergi ve gümrük boyutunu tam anlamıyla kavrayabilmesininin sağlanmasıdır.

C. Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmaları

Bilindiği gibi dış ticaret işlemleri en az iki taraflı ve birden fazla ülke mevzuatını ilgilendiren işlemlerdir. Bu nedenle, Türkiye'deki ithalatçı ile yurt dışındaki ilişkili ihracatçı açısından eşyanın gümrük kıymetinin belirlenmesi noktasında çeşitli sorunlar ile karşılaşılabilir.

Yurt dışındaki ihracatçılar mukim oldukları ülkenin transfer fiyatlandırması mevzuatına göre incelenmeleri ve bu inceleme sonucunda, söz konusu ihracatta (Türkiye açısından ithalatta) beyan edilen fiyatın emsalinden düşük olduğu savı ile cezalı vergi tarhiyatı ile karşılaşabilmektedirler.¹⁹⁷

Ancak, yurt dışındaki ihracatçıların eksik beyan nedeniyle transfer fiyatlandırması mevzuatı uyarınca cezalı bir tarhiyatla karşılaşmamak için kendi adına düzeltme yoluna gidebilmekte ve ülkemizdeki ithalatçı kurum adına önceki ihracatı ile ilgili ek bir fatura düzenleyebilmektedir. Ayrıca, söz konusu faturanın eşyanın gümrük kıymetinin belirlenmesi noktasında emsallere uygun bir fatura niteliği taşıması halinde, muhasebe sistemimiz ve

¹⁹⁶ Hasan AKDOĞAN, "İlişkili İthalat- Ön Fiyat Anlaşmaları, Grup İçi Alım Satım/Transfer Fiyatlandırması", Dünya, <http://www.huseyinust.com/Thread-Iliskili-ithalat-on-fiyat-anlasmalari-grup-ici-alim-satim-transfer-fiyatlandirmasi>, (Erişim:01.09.2011), s.2.

¹⁹⁷ ÖCAL, a.g.m., s. 4.

vergi mevzuatımız açısından kabul edilebileceği açıktır. Bu tarz faturalar, uygulamada ithalatçı firmalar tarafından fiyat farkı vb. açıklamalar adı altında düzenlenmekte, firmalar tarafından ithal edilen malın maliyetine dahil edilerek muhasebeleştirilmektedir.¹⁹⁸

Türk Vergi Mevzuatı açısından önceki ihracat ile ilgili olarak düzenlenen ek faturanın kabul edilme zorunluluğu bulunup bulunmadığı konusu ise ayrı bir önem sahiptir.

Ülkemiz çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmalarının imzalanması noktasında esas olarak OECD Model Anlaşmasını esas almakta ise de anlaşmaya çeşitli şerhler koyma yolu ile kaynak ülke sıfatı ile uluslararası alanda doğan kazanç ve iratlar üzerinden daha fazla vergi alma yoluna gitmektedir. Bu anlamda, ülkemizin taraf olduğu çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmalarının OECD tarafından yapılan model dahilinde gerçekleştirilmesi ve ayrıca transfer fiyatlandırması mevzuatı konusunda OECD düzenlemelerini referans olarak alması çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmaları ile getirilen hükümlerin transfer fiyatlandırması yolu ile örtülü kazanç dağıtımı konusundaki düzenlemeleri etkilemesine neden olabilecektir.¹⁹⁹

Bu konuya OECD Model Vergi Anlaşması'nın 9. Maddesi'nin birinci fıkrasında aşağıdaki şekilde açıklık getirilmiştir.

"...Aynı zamanda bu ilk bahsedilen Devletin kavradığı kazanç, bildirilen kazanç olmayıp, bağımsız teşebbüsler arasında oluşacak ilişkiler göz önünde tutularak, sonradan hesaplamalar sonucunda belirlenen kazanç olabilir. Böyle bir durum kendini gösterdiğinde, eğer diğer Devlet bu düzenlemenin hukuki olduğu kanaatine varırsa, söz konusu kazanç üzerinden alınan verginin miktarında gerekli düzenlemeleri yapmak zorundadır..." hükmü yer almaktadır.

¹⁹⁸ ÖCAL, a.g.m., s. 4.

¹⁹⁹ Levent BAŞAK, "Vergi Anlaşmalarına Göre Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı", **Vergi Sorunları**, Eylül 2010, Sayı: 264, s. 1.

Yukarıdaki anlaşma hükmü uyarınca, vergi idaremiz düzeltmenin hukuki bir niteliği olduğuna kanaat getirirse bu düzeltmeyi yapmak ve kabul etmek durumundadır. Fakat tersi bir durumda çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmaların 25. maddelerindeki (İki ülkenin ilgili idareleri arasında) karşılıklı anlaşma yöntemi devreye girecek ve çözüm buna göre sağlanacaktır.

Konunun gümrük boyutu, mali mevzuattaki boyutu kadar kolay işlememektedir. Söz konusu durum gümrük mevzuatı açısından cezalı bir tarhiyatı gerektirmektedir. Çünkü, düzeltme işlemi yapılması halinde, daha önce ithalat işlemi sırasında yapılan beyanın eksik yapıldığı tespit edilecek ve bunun sonucunda ithalde alınan vergiler ek fatura bedeli üzerinden cezalı olarak tarh ve tahakkuk ettirilecektir.

Sonuç olarak, ithalatçılartarafından yüksek kıymet beyanında bulunulması halinde, gümrük mevzuatımız uyarınca, ithalatçıların fazla ödedikleri gümrük vergilerini 3 yıl içerisinde gümrük idaresine başvurmak suretiyle iade alabilmeleri mümkündür.

Ancak iade süreci, gümrük mevzuatı uyarınca gümrük beyannamesinin iptal edilmesi, beyannamenin tescili 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 mümkün olabilmektedir.

D. Gümrük ve Vergi İdaresi Tarafından Ortak Bir Kıymet Veri Bankası Oluşturulması

Bilindiği gibi, transfer fiyatlaması yoluyla ilişkili şirketler arasında örtülü kazanç dağıtımı konusunun temelini emsal kıymet esası oluşturmaktadır. Vergi idaresi ithalat işlemlerinde yapılan kıymet beyanlarını da gerek iç gerekse dış emsallerden yararlanmak suretiyle mercek altına almaktadır.

Ancak, ülkemizde gerek uygulamacılar gerekse mükellefler açısından transfer fiyatlandırması sürecinin emsal bedel tespiti noktasında, ulusal bir veri tabanı bulunmamasından dolayı, mükellefler tarafından transfer fiyatlandırmasına konu işlemlerde Amadeus, Osiris, Global Compustat, vs. gibi birçok yurt dışı kaynaklı veri tabanlarının kullanıldığı görülmektedir.²⁰⁰

Söz konusu veri tabanlarında yer alan emsal bedellere ilişkin mali verilerin, Türkiye piyasası ve ekonomisi dışında faaliyet gösteren şirketlere ait olması, ülkemiz ekonomik koşulları ile yurt dışındaki ekonomik verilerin farklı olması vb. nedenlerden dolayı transfer fiyatlandırması işlemlerinin doğru analiz edilmesine dayanak teşkil edebilecek nitelikte güvenilir kaynaklar olup olmadıkları sorgulanmaktadır.²⁰¹

Bu açıdan, ülkemizde transfer fiyatlandırması işlemlerinde mükellefler bazında esas alınacak emsal kıymetlere ilişkin bir veri tabanının eksikliği bulunmaktadır.

Konuya idareler açısından yaklaşıldığında ve her iki idarenin de ilişkili kişilerden yapılan ithalat işlemlerinde eşyanın kıymet beyanını emsal kıymetler bazında sorgulamaları sonucu oluşan ithilafların varlığı göz önüne alındığında idareler açısından da emsal kıymetlerin saklandığı ortak bir veri tabanının varlığına ve bu veri tabanının oluşturulmasına yönelik bir işbirliğine ihtiyaç olduğu görülmektedir.

Bu çerçevede, özellikle ilişkili kişiler ile olan işlemlerde gümrük idaresinin eşyanın yurt dışı emsal bedelinin diğer bir ifade ithalata konu eşya bedelinin tespiti noktasında edindiği tecrübeleri, vergi idaresinin yurt içerisindeki ilişkili işlemler üzerinde gerçekleştirdiği incelemeler neticesinde elde ettiği emsal kıymetler ile birleştirmesi ve söz konusu emsal kıymet veri tabanının ortak bir havuzda toplanarak sektör ve mal bazında klasife edilerek

²⁰⁰ Özgür TOROS, “Transfer Fiyatlandırması Analizlerinde Neden Yurt Dışı Kaynaklı Veri Tabanları Kullanılıyor?”, <http://www.verginet.net/dtt/1/Transfer-Fiyatlandirmasi-Analizleri.aspx>, (Erişim: 03.12.2012), s.1.

²⁰¹ TOROS, a.g.m, s.1.

saklanması, ilişkili kişiler ile ithalat işlemlerinde emsal bedeli bulma çabası içerisinde olan her iki idarenin sürecin başlangıç aşamasında ortak bazı değerler üzerinden hareket etmesine neden olacaktır.

Dolayısıyla, dış ticaret işlemleri sürer iken idareler arasında anlık bir koordinasyon ağı kurularak ilişkili taraflar arasındaki ithalat işlemlerinde beyan edilen kıymetlerin eş anlamlı bir biçimde söz konusu kıymet bankası aracılığıyla kontrol edilmesi, mükelleflerin ithalat sürecinden sonra, ithalat işlemlerinde beyan ettikleri eşya kıymetlerinin transfer fiyatlandırması açısından ele alınması temelli sürpriz vergi incelemeleri ile karşı karşıya kalma riskini azaltabilecektir.

E. İthalat İşlemlerinin İncelenmesi Sürecinde Ortak Denetim Ekipleri Kurulması

Gümrük ve mali idare arasında, ilişkili kişiler ile olan işlemlerde, ithalatçılar tarafından beyan edilen kıymet beyanlarının emsal bedel prensibine göre incelenmesi ve kıymet beyanlarının bu yönde değerlendirilmesi sürecinde karşılaşılan sorunların incelemesinde, gümrük ve vergi idaresi tarafından görevlendirilecek konu ile ilgili uzmanların katılımı ile oluşturulan ortak denetim ekipleri kurulabilecektir.²⁰²

Bu tarz denetim ekiplerinin kurulması, vergi idaresi ve gümrük idaresi arasında ortak bir koordinasyon kurulması, sinerji yaratılması, incelemelerde zaman tasarrufu sağlanması ve inceleme kalitesinin artırılması açısından oldukça önemlidir.²⁰³

²⁰² MALM, a.g.t., s. 48.

²⁰³ Serdar PEHLİVAN, "Transfer Fiyatlandırmasında Vergi Denetiminin Etkinliği: Sorunlar ve Çözüm Önerileri", www.muhasibetr.com. (Erişim: 17.06.2012), s. 5.

F. Gümrük ve Vergi İdareleri Açısından Toplam Hazine Zararının Dikkate Alınması

İlişkili kişiler arasında gerçekleştirilen ithalat işlemlerinde yüksek kıymet beyanları neticesinde oluşabilecek kurumlar vergisi aşınması ile düşük kıymet beyanları neticesinde oluşabilecek gümrük vergisi vb. vergi kayıpları birlikte ve belli bir hesap dönemi içerisinde tüm ithalatlar dikkate alınarak değerlendirilmeli ve hazine zararı kavramına bu açıdan yaklaşılmalıdır.

Bunu yaparken, gümrük ve vergi mevzuatı açısından eşyanın gümrük kıymeti konusunda her iki idare tarafından yapılan tespitler ve bunun sonucunda ortaya çıkan kıymet beyanlarının vergisel etkileri her bir işlem açısından ayrı ayrı değerlendirilmeli, gümrükte eksik beyan edilen bir kıymet beyanının yaratacağı vergisel etki ile eksik beyan sonucu dahilde fazla ödenebilecek kurumlar vergisinin hazineye sağladığı toplam katkı ile birlikte ele alınmalıdır.

G. En İyi Yöntem Kuralının Gümrük Mevzuatı ve Vergi Mevzuatı Açısından Uygulamaya Konulması

KVK'nın 13. Maddesi'nde, kurumların ilişkili kişilerle yaptığı işlemlerde uygulayacakları fiyat veya bedellere ulaşmada işlemin mahiyetine en uygun yöntemin kullanılması gerektiğini belirtmiştir.

Anılan kanun maddesinin gerekçesine bakıldığında ise, OECD'nin uluslararası şirketler ve vergi idareleri için transfer fiyatlandırması rehberinde emsallere uygun fiyat ya da bedelin tespitinde mükelleflerin uygulayabileceği üç ayrı yöntem öngörüldüğü, mükelleflerin ancak bu yöntemler yolu ile tespit edemedikleri emsal bedeller için işlemin niteliğine uygun olarak kendi belirleyecekleri bir yöntemin uygulanabileceğine yer verilmiştir.

Ancak, 9 Eylül 2009 tarihinde OECD mali işler komitesi, uluslararası şirketler ve vergi idareleri için transfer fiyatlandırması rehberinin I. ve III. bölümlerinin revizyonuna yönelik bir yorum yayınlamış ve bu çevrede, ilgili rehberde değişikliğe gidilmiştir. Yapılan değişiklik ile transfer fiyatlandırması yöntemlerinde hiyerarşi ortadan kaldırılmış, durumun şartlarına en uygun yöntem seçiminin transfer fiyatlandırması standardı olarak getirilmesi önerilmiştir.²⁰⁴

OECD kararları, bağlayıcı nitelikte kararlar olmasalar da, OECD transfer fiyatlandırması ilkelerini, referans alan ve kullanan ülkeler açısından üzerinden önemle durulan ve dikkat edilen hususlardır.

Nitekim, konu ülkemiz açısından ele alındığında, KVK'nın transfer fiyatlandırması yolu ile örtülü kazanç dağıtımı başlıklı 13. Maddesi'nin aşağıda yer alan gerekçesinde, transfer fiyatlandırmasına yönelik işlemlerde referans alınan kaynağın OECD düzenlemeleri olduğu açıkça belirtilmiştir.²⁰⁵

İlgili madde gerekçesinde; "Bu madde ile "transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımı" müessesesi, uluslararası gelişmeler özellikle Ekonomik İşbirliği ve Kalkınma Teşkilatı (OECD) 'nin düzenlemeleri dikkate alınarak düzenlenmiştir." İfadesine yer verilmiştir.

Konu gümrük mevzuatı ve transfer fiyatlandırması mevzuatlarının uyumlaştırılması çerçevesinde ele alındığında ise aşağıdaki sonuçlara ulaşılmaktadır.

Eşyanın gümrük kıymetinin belirlenmesi sırasında gümrük mevzuatı içerisindeki hiyerarşik ve katı yapı gümrük kıymeti tespit yöntemlerinin hiç birinin uygulanmasının mümkün olmadığı durumlarda, son yöntem adı verilen yöntemin kullanılmasının söz konusu olabileceğini hüküm altına almıştır.

²⁰⁴ OECD, "Proposed Revision of Chapters I-III of The Transfer Pricing Guideless- 9 Th September 2009- 9th January 2010", <http://www.oecd.org/dataoecd/1/57/43655703.pdf>, (Erişim: 08.10.2011), s.26.

²⁰⁵ Eyüp İNCE, "OECD Transfer Fiyatlandırmasında Durumun Şartlarına En Uygun Yöntem Kuralını Benimsedi", **Vergi Sorunları**, Nisan, 2010, Sayı: 259, s.5.

Bu yöntemin uygulanabilmesi ise ancak mevzuat içerisinde yer alan ilk beş kıymet yöntemi ile belirlenemeyen bir eşya kıymeti söz konusu olduğunda kullanılabilir. Ayrıca bu yöntemin kullanılması sırasında, ithalatçılar tarafından, hesaplanacak ve gümrüğe beyan edilecek kıymetin; mantıklı, objektif, hakkaniyet sınırları içerisinde yer alan ve ticari teamüllere uyan donelere dayandırılması gerekecektir.

Tüm bu şartların sağlanması halinde, son yöntemin uygulanması mümkün olabilecek ve transfer fiyatlandırması kuralları ile gümrük kıymet hesaplamaları arasında bir uyum sağlanabilecektir.

Özetle son yöntemin uygulanması noktasında gümrük idaresi mükelleflere sınırsız bir serbestlik tanımamıştır. Vergi idaresi açısından ise transfer fiyatlandırması yöntemlerinin kullanımı konusunda gümrük uygulamalarında olan hiyerarşik ve katı bir yapı bulunmamaktadır.

Bu açıdan, gümrük ve vergi mevzuatının kıymet takdiri konusunda birbirlerine yaklaştırılabilmesi için, gümrük kıymet tespit yöntemlerinin transfer fiyatlandırması yöntemleri de göz önüne alınarak, içinde buldukları katı ve hiyerarşik yapıdan kurtarılması ve daha esnek bir yapıya kavuşturulması gerekmektedir.

H. Gümrükte Uzlaşma Müessesesinin Vergi Mevzuatı ile Uyumlaştırılması

6111 sayılı Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılması İle Sosyal Sigortalar ve Genel Sağlık Sigortası Kanunu ve Diğer Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnemelerde Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun'un²⁰⁶ çerçevesinde gümrük mevzuatı içerisinde uzlaşma müessesesi dahil edilmiştir

²⁰⁶ 25.02.2011 tarih ve 27857 sayılı (Mükerrer) Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

Bilindiği gibi uzlaşma müessesesi öteden beri vergi mevzuatımız içerisinde olan ve mükellefler tarafından sıklıkla tercih edilen ve kullanılan bir yasal düzenlemedir. Anılan kanun ile yapılan düzenleme ile gümrük mevzuatında idareye, yükümlüden istenilen gümrük vergileri ve cezaların bir kısmından vazgeçilmesi karşılığında, vergi alacağının kısa süre içerisinde tahsil edilmesi olanağı tanıyan uzlaşma müessesesi getirilmek suretiyle vergi mevzuatına paralel bir düzenleme yapılmıştır.²⁰⁷

Anılan kanunun konu ile ilgili düzenlemeleri içeren, 137. maddesi ile 4458 sayılı Gümrük Kanunu'nun 244. maddesi olarak ihdas edilen maddesinde; *beyan ile gümrük idaresince yapılan tespit sonucunda belirlenen farklılıklara ilişkin tebliğ edilen gümrük vergileri alacakları ile bu Kanunda ve ilgili diğer kanunlarda öngörülen cezalar hakkında; yükümlü veya ceza muhatabı tarafından, söz konusu eksiklik veya aykırılıkların kanun hükümlerine yeterince nüfuz edememekten veya kanun hükümlerini yanlış yorumlamaktan kaynaklandığının veya yargı kararları ile idarenin ihtilaf konusu olayda görüş farklılığının olduğunun ileri sürülmesi durumunda, idare bu maddede yer alan hükümler çerçevesinde yükümlüler veya cezanın muhatabı ile uzlaşılabilmesine yer verilmiştir.*

Dolayısıyla düzenlemenin asıl amacı, yükümlüden istenilen vergi ve cezaların bir kısmından vazgeçilmesi karşılığında, idareye vergi alacağının kısa bir zaman dilimi içerisinde tahsil edilmesi imkânının sağlanması, bu yolla yargı sürecine taşınan vergisel ihtilafların önüne geçilmek istenmesi yatmaktadır. Düzenleme bu yönü ile vergi mevzuatının uzlaşma müessesesi ile paralel bir görünüm sergilemektedir.

Ancak, konu ithalatta yapılan kıymet beyanları sonucu ortaya çıkabilecek ek vergi tahakkukları açısından ele alındığında vergi idaresi ile gümrük idaresi arasında birbirine paralel bir görünüm sergileyen uzlaşma müessesinin kullanım amaçlarının farklılaştığı görülmektedir.

²⁰⁷ Haldun YAĞAN, "Gümrük Vergi Hukukunda Yeni Bir Müessese: Uzlaşma", **Yaklaşım**, Sayı: 275, Ağustos, 2011, s.2

Gümrük idaresi tarafından yapılabilecek incelemelerde düşük kıymet beyanı sonucu eksik tahakkuk eden gümrük vb. vergilerin cezalı olarak ithalatçılardan talep edilmesi noktasında uzlaşma müessesesi uygulanabileceken, vergi idaresi düşük kıymet beyanları dışında yüksek kıymet beyanları yolu ile ilişkili kişilere aktarıldığı iddia edilen örtülü kazanç tutarları üzerinden tahakkuk edebilecek ek vergi ve cezalar konusunda uzlaşma müessesini devreye sokmaktadır.

Dolayısıyla, her iki mevzuat açısından da birbirine benzer düzenlemeler taşıyan uzlaşma müessesinin kullanılma amacı idareler açısından farklılık arz edebilecektir. Gümrük idaresi düşük kıymet beyanları sonucu istenebilecek ek vergi ve cezalar konusunda uzlaşma müessesini sunarken, vergi idaresi yüksek kıymet beyanları neticesinde ortaya çıkabilecek örtülü kazanç dağıtımını işlemi sonucunda oluşabilecek ek vergi tahakkukunu ve buna bağlı olarak ortaya çıkan vergi cezalarını uzlaşma müessesine konu edebilecektir.

Sonuç olarak, uygulamada ortaya çıkabilecek sorunların ve mükelleflerin ithalat işlemlerindeki düşük ya da yüksek kıymet beyanları sonucunda kendileri için yaratabilecekleri mağduriyetlerin her iki idare açısından da önlenmesi adına uzlaşma müessesesi ile ilgili düzenleme ve uygulamaların gümrük ve vergi mevzuatı açısından özellikle ilişkili kişiler ile olan ithalat işlemlerindeki kıymet beyanları hususunda titizlikle uygulanması gerekmektedir.

I. Yatırım Teşvik Belgesi Kapsamında İthalat Yapılması

Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 13. maddesinin 1. fıkrasının (d) bendinde yatırım teşvik belgesi sahibi mükelleflere belge kapsamındaki makine ve teçhizat teslimlerinin KDV'den istisna olduğu hükmü yer almaktadır.

Ayrıca, 2012/3305 Sayılı Bakanlar Kurulu Kararı'nın 10. Maddesi uyarınca, teşvik belgesi kapsamında uygun görülen makine ve teçhizatın ithali ve yerli teslimlerinin Katma Değer Vergisi Kanunu kapsamında katma değer vergisinden istisna edilmiştir.

Konu ile ilgili gümrük vergisi muafiyeti ise, yatırım teşvik konulu 8 sıra No'lu Gümrük Genel Tebliği'nin 2. Maddesi'nde aşağıdaki gibi hüküm altına alınmıştır.

“(1) Teşvik belgesi kapsamındaki yatırım malları ile yeni model üretimine yönelik otomobil ve hafif ticari araç yatırımlarında yatırım dönemi içerisinde (ek süreler dahil) kalmak kaydıyla CKD aksam ve parçalarının ithali, yürürlükteki İthalat Rejimi Karar'ı gereğince ödenmesi gereken Gümrük Vergisinden muaftır.”

İthalatçılar tarafından, yukarıda yer verilen yatırım teşvik belgesi alınmak sureti ile söz konusu belgeye ekli global listelerde yer alan makine ve teçhizatlar, genel teşvik unsurları çerçevesinde gümrük vergisi ve KDV ödemediği ithal edilebilmektedir.

Yukarıdaki düzenlemeler çerçevesinde yapılan ithalatlarda ithalatçılar tarafından ithalde ödenen bir gümrük vergisi ve KDV yükümlülüğü bulunmayacağı için gümrük idaresi açısından ithal eşyasının kıymet beyanı ve neticesinde ödenmesi gereken gümrük vergisi ve KDV tutarının emsal kıymet esaslı çerçevesinde düşük olduğu gerekçesi ile getirilebilecek eleştiriler de bir anlamda kısmen de olsa bertaraf edilmiş olacaktır.

SONUÇ

Gümrük idaresi ve vergi idaresi açısından ilişkili kişiler ile olan ticari işlemlerde, söz konusu işlemlere konu olan eşyanın gerçek değerinin ya da gerçeğe en yakın değerinin emsal kıymet prensipleri çerçevesinde tespit edilmesi büyük önem arz etmektedir.

Gerek gümrük idaresi gerekse vergi idaresi, ilişkili olduğu belli kriterler çerçevesinde tespit edilen kişiler arasındaki ithalat işlemlerinde eşyanın gümrük kıymetinin taraflar arasındaki ilişkiden etkilenip etkilenmediğini emsal kıymet prensipleri açısından incelenmektedirler.

Vergi idaresi bu incelemeyi transfer fiyatlandırmasının ilke ve kurallarından hareket ederek gerçekleştirmekte iken gümrük idaresi ise gümrük mevzuatı içerisinde yer alan hiyerarşik yöntemlerin kullanılması neticesinde ithal edilen eşyanın gerçek değerini tespit etmeye yönelik çalışmalar yürütmektedir.

Dolayısıyla, idareler açısından, ithalat işlemlerine yönelik olarak transfer fiyatlandırması müessesinin rolü, ithalata konu işlemlerde alıcı ve satıcı konumunda olan gerçek ve tüzel kişiler arasındaki ilişkinin, eşyanın, gümrük kıymetine esas olan değeri üzerinde yaptığı etkinin incelenmesi noktasında gerçekleşmektedir.

Bu anlamda, transfer fiyatlandırması ile gümrük uygulamalarının, ilişkili kişiler ile olan işlemlerdeki mal alım satım faaliyetlerinde kesiştiğini ifade etmek hatalı bir tespit olmayacaktır.

Ancak, ortak amacı eşyanın gerçek değerine objektif kriterler çerçevesinde benzer yöntemler ile ulaşmak olan iki farklı kamu idaresinin; ithal eşyasının kıymet takdiri konusundaki farklı yaklaşımları, uygulamada gümrük kıymetinin her iki kurum tarafından da farklı tespit edilmesine ve bu farklılığın dış ticaret üzerinden alınan vergiler ile yurt içerisinde ödenmesi

gereken kurumlar vergisi matrahı üzerinde etkide bulunmasına neden olmaktadır.

Bu nedenle, ithal olunan malın kıymeti (vergi matrahına etki edecek bedeli) söz konusu olduğunda, gümrük ve vergi idareleri arasında varlığını koruyan amaçsal bir çelişkinin su yüzüne çıktığı ifade edilmektedir.

Eşyanın gümrük kıymetinin iki idare tarafından farklı tespit edilmesinin birden fazla nedeni bulunmaktadır. Bu nedenler arasında, ithal eşyanın gümrük kıymetinin tespitinde kullanılan yöntemlerdeki farklılaşma, gümrük idaresinin eşyanın gümrük kıymeti olarak tek bir bedeli esas almasına karşılık, vergi idaresinin kıymet takdiri konusunda bir fiyat aralığı benimsemesi, eşyanın kıymet tespitinde söz konusu idareler tarafından farklı tarihlerin esas alınması gibi nedenler sayılabilir.

Ancak idareler arasındaki farklılaşmada temel belirleyici faktör, yukarıda yer verilen nedenlerin yanında eşyanın gümrük kıymetinin tespiti noktasında her iki idarenin de farklı bakış açlarına sahip olmalarıdır.

Gümrük idaresi ithal eşyasının kıymet bedelinin olduğundan daha düşük bir seviyede tespit edilmesini önleme gayreti içerisinde iken vergi idaresi ithal eşyasının olduğundan daha yüksek bir bedel ile ithal edilmemesi noktasında gayret göstermektedir.

Bu noktada, vergi idaresinin çekincesi, eşyanın gümrük kıymetinin gümrük idaresi tarafından yüksek bir bedel ile belirlenmesinin, söz konusu eşyanın; kurum aktifine yüksek bir maliyet bedeli ile alınmasına ve maliyet bedeli yüksek olan bu stoğun satılması halinde, kurumun dönem vergi matrahına büyük ölçüde esas teşkil eden dönem ticari kârının azalmasına, buna bağlı olarak da kurumlar vergisi matrahının aşınmasına neden olabileceği endişesi iken gümrük idaresinin yaklaşımı ise ithalata konu olan eşyanın gümrük kıymetinin yasal sınırlar içerisinde mümkün mertebe yüksek bir bedel üzerinden tespit edilmesi yolu ile gümrük vergisindeki aşınmayı önlemektir.

Şu noktayı da belirtmek gerekir ise gerek vergi idaresi idare gerekse gümrük idaresi kendi mevzuatları içerisinde yer alan yöntemler ve uygulamalar yardımı ile ithal eşyasının kıymet bedelini, kendi mevzuatları çerçevesinde birbirinden farklı bedeller olarak belirleyebileceklerdir. Bu anlamda, söz konusu fiyatların eşleştirilmesi ya da birebir aynı olması hususunda bir zorunluluğu bulunmamaktadır.

Ancak, idareler arasındaki bu çelişki ya da bakış açısı farklılığının sorun olarak algılanmasına neden olan faktör, söz konusu bakış açısı farklılıklarının mükellefler adına cezalı tarhiyatlar ile sonuçlanan mağduriyetlere yol açmasıdır.

Nitekim, mükelleflerin, kendine has kuralları ve prensipleri olan transfer fiyatlandırması ve gümrük mevzuatı çerçevesinde hareket eden kamu otoriteleri tarafından; gerçekleştirdikleri dış ticaret işlemlerinin, birbirinden bağımsız ve uyum içerisinde olmayan denetim süreçlerine tabi tutulması, söz konusu şirketlerin kıymet beyanlarının düzeltilmesi ile sonuçlanabilen ve cezalı vergi tarhiyatlarına neden olabilen bir dizi inceleme ile karşılaşmalarına neden olabilmektedir.

Bu konu sadece ülkemize tartışılan ait bir sorun olmaktan çıkmış, tüm dünyada, üzerinde önemle durulan, çözülmesi noktasında uluslararası alanda çalışmalar yapılan bir konu haline gelmiştir.

İthal eşyasının kıymet takdiri konusunda idareler arasındaki bakış açısı farklılığının etki ettiği bir diğer alan da gümrük idaresine beyan edilen eşya bedelindeki artı ya da eksi yöndeki değişikliğin, vergi matrahları üzerine etkisidir.

Bilindiği gibi, ithalat sürecinde, vergi matrahını, ithal eşyasının gümrük kıymeti oluşturmakta, gümrük kıymetinin emsal bedel prensiplerine aykırı olarak yüksek ya da düşük bir seviyede belirlenmesi, kurumlar vergisi, katma değer vergisi, özel tüketim vergisi (ÖTV) ve gümrük vergisi gibi bir çok vergiyi yakından etkilemektedir.

Nitekim, ithalatta yüksek kıymet beyanı neticesinde kurumlar vergisi matrahının aşındırılması sonucu gerçek bir hazine zararı doğup doğmadığı ya da yüksek kıymet beyanına bağlı olarak, ithalde alınan diğer vergilerdeki artışın, kurumlar vergisindeki aşınmayı hangi ölçüde telafi ettiği ve bu durumun gerçek bir hazine zararı sayılıp sayılmayacağı değerlendirilmelidir.

Dolayısıyla, ithal eşyasının gümrük kıymetinin belirlenmesi noktasında; vergi idaresi tarafından belirlenen emsal bedel üzerinde gerçekleştirilen ithalat işlemlerinde, diğer tüm koşullar sabit iken yurt içerisinde ödenen kurumlar vergisi yönünden bir aşınma söz konusu olabileceken, gümrük vergisi, KDV ve ÖTV açısından aksine bir artış sağlanabilmektedir.

Konu bu açıdan değerlendirildiğinde, ithalatta yüksek kıymet beyanının yurt içerisinde oluşacak kurumlar vergisi matrahını aşındırdığı bu yönü ile hazine zararına neden olduğu savı tek başına yeterli dayanaktan yoksundur. Ayrıca yüksek kıymet beyanı neticesinde ithalat işlemleri sırasında tahakkuk eden gümrük vergisi, KDV ve ÖTV'nin de devlet hazinesine sağlanan gelir açısından kurumlar vergisi matrahındaki aşınma ile birlikte değerlendirilmesi daha doğru bir yaklaşım olacaktır.

Eşyanın kıymet takdiri konusunda gümrük ve vergi idareleri arasındaki bakış açısı farklılığı gerek mükellefler nezdinde gerekse hazine gelirleri üzerinde bazı olumsuz etkilere sebep olmaktadır. Mükellefler nezdinde ortaya çıkan olumsuz etkiler, çözüme kavuşturulması gereken ve meselenin bir sorun olarak algılanmasına neden olan etkilerdir.

Gümrük ve vergi idaresi arasındaki çelişkinin uygulamadaki olumsuz etkilerinin tamamen ortadan kaldırılmasından ziyade bir miktarda olsa törpülenmesine yönelik bazı çözüm önerilerine aşağıda yer verilmiştir.

İdareler arasında uyumlaştırma sürecine önem verilmelidir.

Her biri ayrı mevzuatlara sahip, her ikisi de toplam hazine gelirlerine ciddi katkılar sağlayan iki kamu idaresi arasında bir uyum ve eşgüdüm

sağlanması; dış ticaret işlemlerinde vergisel bütünlüğün oluşturulması, işlemlerin basitleştirilmesi, idari maliyetlerin ve zaman kaybının önlenmesi açısından oldukça önemlidir.

İdareler arasında, ithal eşyasının kıymet takdiri konusunda, birbirine yakın bir bakış açısı sağlanması, gümrükte beyan edilen kıymet bedellerinin, bazı zamanlarda her iki idareyi de tatmin edecek seviyede bulunmaması nedeniyle meydana gelen cezalı tarhiyatların da önüne geçebilecektir.

Peşin fiyat anlaşmalarının gümrük ve vergi idaresi açısından ortak bir mutabakat çerçevesinde etkin bir şekilde kullanılması gerekmektedir.

Peşin fiyat anlaşmalarının gerek gümrük gerekse vergi idaresi tarafından üzerinde mutabık kalınan emsal bedeller ve kıymet tespit yöntemleri açısından uygulamaya konulması oldukça önemlidir.

Bu nedenle, mükellefler ile gümrük idaresi arasında imzalanması planlanan ön fiyat anlaşmaları imza edilmeden önce anlaşma hükümlerinin; ilişkili kişilerden yapılacak her bir ithalat işleminde beyan edilecek fiyatın emsale uygunluk prensibine aykırılık teşkil etmemesi ve belirlenen kıymet bedellerinin, vergi idaresi tarafından sonraki süreçte düzeltme gerektirmeyecek bir uyum ve fiyat seviyesi içerecek şekilde tespit edilmesi gerekmektedir.

Bunu sağlamak adına, ilişkili kişiler ile dış ticaret işlemleri bulunan mükelleflerin vergi idaresi ile peşin fiyat anlaşmaları imzalamadan önce, anlaşma çerçevesinin vergi ve gümrük idaresi temsilcileri ile ortak bir mutabakata vararak tespit edilmesi ve anlaşmanın ilişkili kişiler ile olan işlemlerde konunun vergi ve gümrük boyutunu tam anlamıyla kavrayabilmesinin sağlanmasıdır.

Gümrük ve vergi idareleri tarafından ortak bir emsal kıymet veri bankası oluşturulmalıdır.

İlişkili kişiler ile olan işlemlerde gümrük idaresinin eşyanın yurt dışı emsal bedelinin diğer bir ifade ithalata konu eşya bedelinin tespiti noktasında edindiği tecrübeleri, vergi idaresinin yurt içerisindeki ilişkili işlemler üzerinde gerçekleştirdiği incelemeler neticesinde elde ettiği emsal kıymetler ile birleştirmesi ve söz konusu emsal kıymet veri tabanının ortak bir havuzda toplanarak sektör ve mal bazında klasife edilerek saklanması, ilişkili kişiler ile ithalat işlemlerinde emsal bedeli bulma çabası içerisinde olan her iki idarenin sürecin başlangıç aşamasında ortak bazı değerler üzerinden hareket etmesine neden olacaktır.

Dolayısıyla, dış ticaret işlemleri sürer iken idareler arasında anlık bir koordinasyon ağı kurularak ilişkili taraflar arasındaki ithalat işlemlerinde beyan edilen kıymetlerin eş anlamlı bir biçimde söz konusu kıymet bankası aracılığıyla kontrol edilmesi, mükelleflerin ithalat sürecinden sonra, ithalat işlemlerinde beyan ettikleri eşya kıymetlerinin transfer fiyatlandırması açısından ele alınması temelli sürpriz vergi incelemeleri ile karşı karşıya kalma riskini azaltabilecektir.

İthalat işlemlerinin incelenmesi sürecinde ortak denetim ekipleri kurulması inceleme sürecine katkı sağlayacaktır.

Gümrük ve vergi idaresi idare arasında, ilişkili kişiler ile olan işlemlerde, ithalatçılar tarafından beyan edilen kıymet beyanlarının emsal bedel prensibine göre incelenmesi ve kıymet beyanlarının bu yönde değerlendirilmesi sürecinde karşılaşılan sorunların çözümünde, ortak denetim ekiplerinin kurulması, vergi idaresi ve gümrük idaresi arasında ortak bir koordinasyon kurulması, sinerji yaratılması, incelemelerde zaman tasarrufu sağlanması ve inceleme kalitesinin artırılması açısından inceleme sürecine katkı sağlayabilecektir.

Gümrük ve vergi idareleri açısından, ithalat işlemlerinde toplam hazine zararının dikkate alınması yerinde bir yaklaşım olacaktır.

İlişkili kişiler arasında gerçekleştirilen ithalat işlemlerinde yüksek kıymet beyanları neticesinde oluşabilecek kurumlar vergisi aşınması ile düşük kıymet beyanları neticesinde oluşabilecek gümrük vergisi vb. vergi kayıpları birlikte ve belli bir hesap dönemi içerisinde tüm ithalatlar dikkate alınarak değerlendirilmeli ve hazine zararı kavramına bu açıdan yaklaşılmalıdır.

Gümrük ve vergi mevzuatı açısından eşyanın gümrük kıymeti konusunda her iki idare tarafından yapılan tespitler ve bunun sonucunda ortaya çıkan kıymet beyanlarının vergisel etkileri her bir işlem açısından ayrı ayrı değerlendirilmeli, gümrükte eksik beyan edilen bir kıymet beyanın yaratacağı vergisel etki ile eksik beyan sonucu dahilde fazla ödenebilecek kurumlar vergisinin hazineye sağladığı toplam katkı ile birlikte ele alınmalıdır.

Bu noktada, ilişkili kişiler ile yapılan ithalat işlemlerine yönelik olarak gerçekleştirilen vergi incelemelerinde, mükelleflerden inceleme dönemini içerisinde kalan tüm ithalat işlemleri için tek bir konsolide beyanname istenerek, inceleme elemanları ile toplam hazine kar ya da zararı bir bütün olarak görülüp değerlendirilmelidir.

En iyi yöntem kuralının gümrük ve vergi mevzuatı açısından uygulamaya konulabilecektir.

Eşyanın gümrük kıymetinin belirlenmesi sırasında gümrük mevzuatı içerisindeki hiyerarşik ve katı yapı gümrük kıymeti tespit yöntemlerinin hiç birinin uygulanmasının mümkün olmadığı durumlarda, son yöntem adı verilen yöntemin kullanılmasının söz konusu olabileceğini hüküm altına almıştır.

Bu yöntemin uygulanabilmesi ise ancak mevzuat içerisinde yer alan ilk beş kıymet yöntemi ile belirlenemeyen bir eşya kıymeti söz konusu olduğunda kullanılabilir. Ayrıca bu yöntemin kullanılması sırasında, ithalatçılar tarafından, hesaplanacak ve gümrüğe beyan edilecek kıymetin; mantıklı, objektif, hakkaniyet sınırları içerisinde yer alan ve ticari teamüllere uyan donelere dayandırılması gerekecektir.

Tüm bu şartların sağlanması halinde, son yöntemin uygulanması mümkün olabilecek ve transfer fiyatlandırması kuralları ile gümrük kıymet hesaplamaları arasında bir uyum sağlanabilecektir.

Özetle son yöntemin uygulanması noktasında gümrük idaresi mükelleflere sınırsız bir serbestlik tanımamıştır. Vergi idaresi açısından ise transfer fiyatlandırması yöntemlerinin kullanımı konusunda gümrük uygulamalarında olan hiyerarşik ve katı bir yapı bulunmamaktadır.

Bu açıdan, gümrük ve vergi mevzuatının kıymet takdiri konusunda birbirlerine yaklaştırılabilmesi için, gümrük kıymet tespit yöntemlerinin transfer fiyatlandırması yöntemleri de göz önüne alınarak, içinde buldukları katı ve hiyerarşik yapıdan kurtarılması ve daha esnek bir yapıya kavuşturulması gerekmektedir.

Gümrükte uzlaşma müessesesinin vergi mevzuatı ile uyumlaştırılması gerekmektedir.

Gümrük idaresi tarafından yapılabilecek incelemelerde düşük kıymet beyanı sonucu eksik tahakkuk eden gümrük vb. vergilerin cezalı olarak ithalatçılardan talep edilmesi noktasında uzlaşma müessesesi uygulanabileceken, vergi idaresi düşük kıymet beyanları dışında yüksek kıymet beyanları yolu ile ilişkili kişilere aktarıldığı iddia edilen örtülü kazanç tutarları üzerinden tahakkuk edebilecek ek vergi ve cezalar konusunda uzlaşma müessesesini devreye sokmaktadır.

Dolayısıyla, her iki mevzuat açısından da birbirine benzer düzenlemeler taşıyan uzlaşma müessesinin kullanılma amacı idareler açısından farklılık arz edebilecektir. Gümrük idaresi düşük kıymet beyanları sonucu istenebilecek ek vergi ve cezalar konusunda uzlaşma müessesesini sunarken, vergi idaresi yüksek kıymet beyanları neticesinde ortaya çıkabilecek örtülü kazanç dağıtımını işlemi sonucunda oluşabilecek ek vergi tahakkukunu ve buna bağlı olarak ortaya çıkan vergi cezalarını uzlaşma müessesesine konu edebilecektir.

Sonuç olarak, uygulamada ortaya çıkabilecek sorunların ve mükelleflerin ithalat işlemlerindeki düşük ya da yüksek kıymet beyanları sonucunda kendileri için yaratabilecekleri mağduriyetlerin her iki idare açısından da önlenmesi adına uzlaşma müessesesi ile ilgili düzenleme ve uygulamaların gümrük ve vergi mevzuatı açısından özellikle ilişkili kişiler ile olan ithalat işlemlerindeki kıymet beyanları hususunda titizlikle uygulanması gerekmektedir.

Yatırım teşvik belgesi kapsamında ithalat yapılması mükellefler ile idareler arasında ortaya çıkabilecek bazı ihtilafların önlenmesini sağlayabilecektir.

Yatırım teşvik mevzuatı çerçevesinde, kendileri adına yatırım teşvik belgesi düzenlenen ithalatçılar tarafından gerçekleştirilen makine ve teçhizat ithalatlarında ilgili mevzuat çerçevesinde, gümrük vergisi ve KDV yükümlülüğü bulunmayacağı için gümrük idaresi açısından ithal eşyasının kıymet beyanı ve neticesinde ödenmesi gereken gümrük vergisi ve KDV tutarının emsal kıymet esası çerçevesinde düşük olduğu gerekçesi ile getirilebilecek eleştiriler de bir anlamda kısmen de olsa bertaraf edilmiş olacaktır.

Sonuç olarak,

Eşyanın gümrük kıymetinin belirlenmesi noktasında vergi idaresi ve gümrük idaresinin mevzuat ve uygulama yapılarının uyumlaştırılması, sadece Türkiye’de değil diğer birçok ülkede hali hazırda üzerinde tartışılan ve konu ile ilgili çevrelerde ciddiyet ile gündeme alınan konuların başında yer almaktadır.

Konunun iki önemli tarafı ve temsilcisi konumunda bulunan OECD ve DGÖ, gümrük ve transfer fiyatlandırması uygulamalarının uyumlaştırılması konusunda büyük çaba sarf etmekte, transfer fiyatlandırması metotları ile ilişkili kişiler arasındaki gümrük işlemlerinde uygulanan yöntemlerin benzerliklerinin ve farklılıklarının ortaya konması, iki sistem içerisinde transfer

fiyatlandırması metotlarının uyumlaştırılması ve bu uyumlaştırmanın uygulanabilirliği konuları üzerinde durmaktadırlar.

Ancak bugün gelinen noktada, iki mevzuat arasındaki uyumlaştırmanın, her iki idarenin de farklı yasal zemine dayalı mevzuatlarının olması, konu ile ilgili farklı teorik prensiplere dayanan sistemlere sahip olmaları, yapılacak uyumlaştırma çalışmalarının, firmalar açısından ciddi bir uyum maliyetine, devlet açısından da yine ciddi bir uygulama maliyetine neden olması gibi nedenlerden dolayı tam anlamıyla sağlanması mümkün olamamaktadır.

Dolayısıyla, transfer fiyatlandırması uygulamaları ve gümrük uygulamaları arasında sağlanması planlanan uyumlaştırma çalışmalarında, salt uyumlaştırma düşüncesinden hareket ederek gitmek yerine sürecin zamana yayılan ihtiyatlı bir yol izlenmesi yolu seçilmelidir.

Dolayısıyla, her iki mevzuatın uyumlaştırılması gerek ülkemiz gerekse dünyadaki diğer ülkeler açısından gerçekleştirilmesi zor bir süreçtir.

Uyumlaştırma süreci asıl olarak salt bir hedef ve zorunluluk olmaktan ziyade, farklı mevzuatların doğurduğu yaklaşım farklılığı sonucu mükelleflerin uğrayabilecekleri mağduriyetleri giderme noktasında bir çözüm önerisi olarak görülmelidir.

Konu hakkındaki uluslararası çabalar da idareler arasındaki bakış açısı farklılığının çözümüne yönelik bazı girişlerinde olduğu ancak söz konusu girişimlerin kısa vade sorunun kesin olarak çözümü konusunda yeterli olmadığı yönündedir.

Dolayısıyla, farklı çözüm önerileri getirilen ancak henüz kesin olarak bir çözüme kavuşmayan sorunun varlığı devam etmektedir.

KAYNAKÇA

KİTAPLAR

AKTAŞ, Mehmet; **Uluslararası Transfer Fiyatlandırması ve Türk Vergi Mevzuatında Uygulanma Olanakları**, Yaklaşım Yayınları, Ankara, 2004.

IŞIK, Hüseyin; **Çok Uluslu Şirketlerde Örtülü Kazanç ve Örtülü Sermaye**, Maliye Bakanlığı APKKB Yayını, Ankara, 2005.

KOYUNCU, Mesut; **Örtülü Sermaye Örtülü Kazanç Dağıtımı ve Uluslararası Transfer fiyatlandırması**, Maliye Hesap Uzmanları Derneği, İstanbul, Mayıs 2005.

UÇAK, Hakan; **Gümrük Mevzuatında Kıymet ve Uygulamaları**, Ata Ofset ve Matbaacılık, Gümrük Müfettişleri Yayını, Yayın No:14, Ankara, 2010.

UYANIK, Namık Kemal; **Transfer Fiyatlandırması**, TÜRMOB Yayınları, No:278, Ankara, 2005.

MAKALELER

A. HJLEM, Lars-Erik, Luis ABAD A; "Custom Valuation and Transfer Pricing", (Erişim) <http://media.straffordpub.com/products/customs-valuation-and-transfer-pricing-2010-01-07/speaker-handouts.pdf>, (04.10.2011), 7 Ocak 2010.

AKDOĞAN, Hasan; "İlişkili İthalat - Ön Fiyat Anlaşmaları, Grup İçi Alım Satım/Transfer fiyatlandırması", **Dünya**, (Erişim) <http://www.huseyinust.com/Thread-Iliskili-ithalat-on-fiyat-anlasmalari-grup-ici-alim-satim-transfer-fiyatlan-dirmasi>, (15.01.2012), Eylül, 2011.

AKTAŞ, Mehmet; "Uluslararası Transfer fiyatlandırması ve Türk Vergi Sistemindeki Konumu-I", **Yaklaşım**, Sayı:130, Ekim, 2003.

ALPER, Ali; “Emsal Tespiti İçin Yararlanılabilecek Yurt Dışı Veri Tabanları ve Araştırma Teknikleri”, (Erişim) <http://www.verginet.net/dtt/1/TransferFiyatlan-dirmasiEmsalTespiti.aspx>, (10.11.2010), Ekim, 2009.

ALŞAN, Zekeriya; “Kurumlarda Örtülü Kazanç Dağıtımı”, **Vergi Dünyası**, Sayı:54, Şubat, 1986.

AN, Henry, GAMBARDELLA Domenick, RTCHIE Zara; “Achieving Transfer Pricing and Customs Nirvana: Is it Possible”, (Erişim) http://www.pwc.com/en_GX/gx/transfer-pricing-management-strategy/pdf/pwc-tp-perspectives-resolutions-2-nirvana.pdf, (10.04.2011), Nisan, 2011.

ATEŞ, Duygu; “Alacak ve Borç Notu (Credit – Debit Note)’nun Gümrük Vergileri Açısından İncelenmesi”, (Erişim) <http://www.gumrukkontrolor.org.tr/Ana-sayfa.html>, (20.04.2011), Haziran, 2009.

BAHAR, Cevdet Okan; “Transfer Fiyatlaması Uygulamasında Hazine Zararı Kriteri”, **Yaklaşım**, Sayı:197, Mayıs, 2009.

BAŞAK, Levent; “Vergi Anlaşmalarına Göre Transfer Fiyatlandırması Yoluyla

BERK, Dicle; “Vergi Uygulamaları Açısından Transfer Fiyatları”, **Vergi Dünyası**, Sayı: 163, Mart, 1995.

BEYLİK, Ali; “Uluslararası Transfer fiyatlandırması ve Karşı Düzenlemeler”, (Erişim) <http://www.yaklasim.com/mevzuat/dergi/index.asp>, (20.09.2009), **E-Yaklaşım**, Sayı:17, Aralık, 2004.

BİÇER, Ramazan; “Kurumlar Vergisi Kanununda Düzenlenen Transfer fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı Uygulamasında Kullanılan Yöntemler”, **Lebib Yalkın**, Sayı:43, Temmuz, 2007.

BİÇER, Ramazan; “Transfer fiyatlandırması İle Gümrük Kıymet Takdirine İlişkin Kuralların Karşılaştırılması”, (Erişim)

[http://www.vergisorunlari.com.tr/makale_detay.aspx?gid=2&mid=2505,\(04.10.2011\)](http://www.vergisorunlari.com.tr/makale_detay.aspx?gid=2&mid=2505,(04.10.2011)), **Vergi Sorunları**, Sayı:248, Mayıs, 2009.

BİYAN Özgür; “Transfer fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı”, **Mali Çözüm**, İSMMMO Yayın Organı, Sayı:82, Temmuz-Ağustos, 2007.

BREM, Markus, TUCHA Thomas; “Transfer Pricing : Conceptual Thoughts on the Nature of The Multinational Firm, (Erişim) http://www.vikalpa.com/pdf/articles/2006/2006_apr_jun_29_44.pdf, (22.09.2011), **Vikalpa**, Sayı:2, Nisan–Haziran, 2006.

CENGİZ Mehmet; “Kıymet Bildirim Formu: Önemli Mi? Önemsiz Mi?”, **Gümrük Dünyası**,_Sayı:61.

Cost Plus Pricing, Advantages of Cost-plus Pricing (Erişim), http://www.tutorgig.com/ed/cost-plus_pricing, (11.09.2011).

ÇETİN, Rızkullah; “Transfer fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımında Hazine Zararı ve Düzeltme İşlemleri”, (Erişim) <http://www.yaklasim.com/mevzuat/dergi/index.asp>, (10.06.2011), **E-Yaklaşım**, Sayı:220, Nisan, 2011.

ÇÖMEZ, Niyazi; Hazine Zararı ve Vergi İncelemeleri Açısından Transfer Fiyatlandırması Raporunun Önemi”, Sunum, (Erişim) http://www.Verginet.net/Dokumanlar/Transfer_Fiyatlandirmasi_Raporu.pdf8, (19.06.2009), Mayıs, 2009, İstanbul.

DELOITTE, (Erişim) <http://www.deloitte-tax-news.de/transfer-pricing/files/tp-alert-3-2010-france.pdf>, (04.10.2011).

DOĞAN, Şerife; “Gümrük Kıymet Takdirine İlişkin Kurallar İle Transfer Fiyatlandırması Kurallarında Benzerlikler ve Farklılıklar”, **Devlet Gelir Uzmanları Derneği Yayını**, Sayı:10, Ekim, 2010.

DURAN Metin; "OECD Transfer Fiyatlandırması Rehberi Güncellendi", (Erişim) <http://www.metinduran.net/index.php/2010/09/oecd-transfer-fiyatlandirmasi-rehberi-guncellendi>, (10.09.2011).

DURAN, Metin; "Transfer fiyatlandırması", Sunum, (Erişim) http://www.kpmgvergi.com/trtr/Kurumsal/KPMGden%20haberler/Documents/transfer_fiyatlandirmasi_semineri_gaziantep_.pdf, (19.06.2011), Gaziantep.

EKİNCİ, Filiz; 5520 Sayılı kurumlar Vergisi Kanununda Vergi Güvenlik Müesseselerine İlişkin Yeni Düzenlemeler", **Dumlupınar Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi**, Sayı:17, Nisan, 2007.

ELELE, Onur; "Transfer fiyatlandırması Üzerine Yorumlar, Öneriler ve Sorular", **Yaklaşım**, Sayı:184, Nisan 2008.

ERDEL, Veysel, OKUMUŞ, Sami; "Uluslararası Transfer Fiyatlaması", **Vergi Sorunları**, Sayı:166, Temmuz, 2002.

ERNST&YOUNG, (Erişim) <http://www.ey.com/GL/en/Services/Tax/International-Tax/Transfer-Pricing-and-Tax-Effective-Supply-Chain-Management/2011-Transfer-pricing-global-reference-guide---Germany>, (04.10.2011).

Fiyatlandirmasi/.../transfer%20fiyatlandirmasi%20_Gürkan_Oz-turk.pdf,(10.02.2010).

General Agreement on Tariffs and Trade, (Erişim) <http://www.worldtradelaw.net/uragreements/gatt.pdf>, (05.02.2010), 23 Mayıs 2009.

GÜÇLÜ, Süleyman; "Transfer Fiyatlandırması Yolu ile Örtülü Kazanç Dağıtımında Hazine Zararı", **Vergi Sorunları**, Sayı: 260, Mayıs, 2010.

GÜNAYDIN, İhsan; "Uluslararası Transfer Fiyatlamasının Vergisel Amaçları", **Vergi Dünyası**, Sayı:216, Ağustos,1999.

GÜNDÜZ, Zeki; “Transfer Fiyatlandırması Metodolojisine Aykırı İncelemeler”,
Dünya, 28.09.2011.

GÜNER, M.Fatih; “Örtülü Kazanç Kavramı Çerçevesinde Transfer Fiyatlandırması ve OECD Transfer Fiyatı Belirleme Yöntemleri”, (Erişim)
<http://www.yaklasim.com/mevzuat/dergi/index.asp>,(11.09.2009), E-
Yaklaşım, Sayı:14, Eylül, 2004.

HATUNOĞLU, Zeynep; “Çok Uluslu Şirketler Transfer Fiyatlaması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı ve Yeni Kurumlar Vergisi Kanunu”, **Mali Çözüm**, Sayı.78, Kasım-Aralık, 2006.

HERKSEN, Monique van; “Transfer Pricing and Customs Valuation Two worlds to tax as One”, (Erişim) http://www.ibfd.org/portal/pdf/TPCV_sample.pdf, (07.05.2011).

HM Revenue&Customs; “Transfer Pricing : OECD and Methodologies - Profit Split”, (Erişim) <http://www.hmrc.gov.uk/manuals/intmanual/intm-463060.htm>, (11.09.2011).

İNCE Eyüp; “Avrupa Birliği’nde ve Seçilmiş Ülkelerde Transfer Fiyatlandırması İle Ülkemiz Transfer Fiyatlandırması Karşılaştırması”, **Vergi Sorunları**, Sayı:270, Mart, 2011.

İNCE, Eyüp; “OECD Transfer Fiyatlandırmasında Durumun Şartlarına En Uygun Yöntem Kuralını Benimsedi”, **Vergi Sorunları**, Nisan, 2010,Sayı: 259.

KAHRAMAN, Orhan; “Gelir ve Kurumlar Vergisi Matrahlarının Tespitinde Kanunen Kabul Edilmeyen Giderler”, **Vergi Dünyası**, Sayı:292, Aralık 2005.

KAPUSUZOĞLU, Tuncay; “Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı”, **Vergi Dünyası**, Sayı:296, Nisan, 2006.

KAPUSUZOĞLU, Tuncay; “Transfer Fiyatlandırmasına İlişkin ABD’de Yapılan Yasal Düzenlemeler II”, **Vergi Dünyası**, , Sayı:215, Temmuz, 1999.

KARADIŞ, Yücel; “Gümrük Kıymeti ve Gümrük Vergileri Açısından İskontoya Bakış”, **Yaklaşım**, Sayı:161, Mayıs, 2006.

KARTAL, Zihni; “Royalty Bedellerine İlişkin Katma Değer Vergisi”, **Yaklaşım**, Sayı:231, Mart, 2012.

KARTALOĞLU Emre; “Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımında Hazine Zararı Kavramı ve Serbest Bölgelerdeki Mükellefler”, **Vergi Sorunları**, Sayı:251, Ağustos 2009.

KAYA Sezai, TARHAN, Arif Ayluç; “Transfer fiyatlandırması, Gümrük Kıymeti ve Kurum Kazancı”, (Erişim) <http://www.yaklasim.com/mevzuat/dergi/index.asp>, **E-Yaklaşım**, Sayı:223, Temmuz, 2011.

KIZILOT, Şükrü; “Yeni Kurumlar Vergisi Kanunu’nda Transfer fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı” **Yaklaşım**, Sayı:165, Eylül 2006.

KORKMAZ, Murat; ÜNSAL, Musa; “Gümrük Kıymeti Açısından Royalti Lisans Ödemeleri”, **Yaklaşım**, Sayı:222, Haziran, 2011.

KPMG, “Transfer Pricing In Germany”, **KPMG Observation**,(Erişim) <http://www.kpmg.com/Global/en/IssuesAndInsights/ArticlesPublications/Documents/global-transfer-pricing-review-germany.pdf>, (04.10.2011).

KPMG,(Erişim)<http://www.kpmg.com/Global/en/IssuesAndInsights/ArticlesPublications/Documents/gtps-2012/italy.pdf>, (19.06.2012)

KÜÇÜK, Sema; “Transfer fiyatlandırmasında Emsallere Uygun Fiyat Tespit Yöntemleri – I”, **Yaklaşım**, Sayı:198, Haziran 2009.

KÜÇÜK, Sema; “Transfer Fiyatlandırmasında Emsallere Uygun Fiyat Tespit Yöntemleri – II”, **Yaklaşım**, Sayı:199, Temmuz, 2009.

LEVINE, David J., BOWEN Robin J.; “Importer Alert: APA Prices May Not Be ApplicabeToCustomsValuationProcess”, (Erişim) http://www.ustransferpricing.com/APAs/APA_Customs_MWE.html, (03.08.2011).

MAJUMDER, Dutt; “Convergence of Transfer Pricing and Customs Valuation- Is it Myth?”, (Erişim) http://www.taxindiaonline.com/RC2/inside2.-php3?filename=bnews_detail.php3&newsid=5671, (22.07.2011).

MALM, Maria; Customs Valuation and Transfer Pricing, Two Sides The Same Coin, **Uluslararası Vergi Master Tezi**, Jönköping International Business School, JönköpingUniversity, (Erişim) http://hj.divaportal.org/-smash/get/diva_2:281537/FULLTEXT01, (25.03.2011), Aralık, 2009.

MARTENS-WEINER, Joann; “A New Way of Thinking About Company Tax Reform in theEuropean Union,” Institute of European Affairs, (Erişim) <http://www.iiea.com/events/a-new-way-of-thinking-about-company-taxreform-in-the-eu>,: (25.07.2011), 7 Şubat 2006.

NAZALI, Ersin; “Transfer Fiyatlandırması- III”, **Yaklaşım**, Sayı:177, Eylül, 2007.

OECD, (Erişim) <http://www.oecd.org/dataoecd/30/36/42616836.pdf>, (04.10.2011).

OECD, “Proposed Revision of Chapters I-III of The Transfer Pricing Guideless - 9 Th September 2009 9Th January 2010”, (Erişim) <http://www.oecd.org/dataoecd/1/57/43655703.pdf>, (08.10.2011).

OECD, OECD Transfer Pricing Guidelines For Multinational Enterprises and Tax Administrations, (Erişim) <http://www.keepeek.com/Digital-Asset->

Management/oecd/taxation/oecd-transfer-pricing-guidelines-for-multinational-enterprises-and-tax-administrations-2010_tpg-2010-en, (12.08.2011).

ORGAN, İbrahim, ÇELİK, Muhsin; “İşletmelerde Vergisel Bir Planlama Unsuru: Transfer Fiyatlandırması”,**Vergi Dünyası**, Sayı:301, Eylül, 2006.

ÖCAL, Erdoğan; “Transfer Fiyatlandırması Emsale Uygunluk İlkesine Bir Seçenek: Global Bölüşüm Formülü”, **Yaklaşım**, Sayı:195, Mart, 2009.

ÖCAL, Erdoğan; “Transfer Fiyatlandırması ve Gümrük”,**Yaklaşım**, Sayı:190,Ekim, 2008.

ÖCAL, Erdoğan; “Transfer Fiyatlandırmasında Emsal Sorunu”, **Yaklaşım**, Sayı:187, Temmuz, 2008.

ÖCAL, Erdoğan; “Yeni Kurumlar Vergisi Kanunu Transfer fiyatlandırması (Örtülü Kazanç Dağıtımı Konusunda Ne Getiriyor?)”, **Yaklaşım**, Sayı:166, Ekim, 2006.

Örtülü Kazanç Dağıtımı”, **Vergi Sorunları**, Sayı: 264, Eylül 2010.

ÖZKARDEŞ, Levent; “Gümrük Kıymetinin Belirlenmesinde İskontolar”, **Yaklaşım**, Sayı:185, Mayıs 2008.

ÖZTÜRK ,Gürkan; “Transfer fiyatlandırması Kurallarının Gümrük Mevzuatı Açısından Değerlendirilmesi”, (Erişim) <http://www.verginet.net>, **Sunum**, 19.12.2006, İstanbul.

ÖZTÜRK, Gürkan; “Transfer fiyatlandırması ve Gümrük Kıymetinin Tespitine İlişkin Yöntemler”, (Erişim) www.gumruknet.net/.../Transfer%20

PAZARÇEVİREN Selim Yüksel, AYGEN Filiz; “Çok Uluslu Şirketlerde Transfer Fiyatlaması Manipülasyonları ve Konunun Türkiye Açısından İrdelenmesi”, **Mali Çözüm**, Sayı:71.

PEHLİVAN Serdar; “Transfer Fiyatlandırmasında Vergi Denetiminin Etkinliği: Sorunlar ve Çözüm Önerileri”, (Erişim) www.muhasibetr.com, (17.06.2012).

PWC, (Erişim) <http://www.pwc.com/gx/en/international-transfer-pricing/assets/italy.pdf>, (19.06.2012)

RENAUD, Pauline; “Custom Valuation and Its Interaction with Transfer Pricing”, (Erişim) <http://www.financierworldwide.com/article.php?id=5670>, (15.06.2011), Ocak, 2010.

SARAÇ, Mehmet; “Çok Uluslu Şirketlerde Transfer Fiyatlandırması ve Amerikan Vergi Sisteminde Bu Konudaki Yasal Düzenlemeler”, **Vergi Dünyası**, Sayı:284, Şubat, 2005.

SAYIM, Ferhat, AYDIN, Volkan; “Transfer fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı”, (Erişim) <http://www.yaklasim.com/mevzuat/dergi/index.asp>, (18.09.2009), **E-Yaklaşım**, Sayı: 218, Şubat 2011.

SENGUTTUVAN, Kuppusamy; “Custom Valuation vs Transfer Pricing”, (Erişim)http://www.taxmanagementindia.com/wnew/print_Article.asp?ID=456, (20.03.2011).

SOYDAN, YALTI, Billur; “Çok uluslu İşletmeler ve Vergi İdareleri İçin Transfer Fiyatlaması Rehberi”, **Vergi Sorunları**, Sayı: 91.

TOROS, Özgür “Transfer Fiyatlandırması Analizlerinde Neden Yurt Dışı Kaynaklı Veri Tabanları Kullanılıyor?”, (Erişim) <http://www.verginet.net/dtt/1/Transfer-Fiyatlandirmasi-Analizleri.aspx>, (03.12.2012).

TOROS, Özgür; “Yeni Transfer fiyatlandırması Mevzuatına Göre Ekonomik Analiz”, (Erişim)

http://www.gumruknet.net/Dokumanlar/2009/haber/Transfer_Fiyatlandirmasi_Ekonomik_Analiz.pdf, (15.10.2009).

TÜRKKOT, Mustafa; “Transfer Fiyatlandırması Konusunda OECD Düzenlemeleri”, **Yaklaşım**, Sayı:28, Kasım, 2005.

UYANIK, Namık Kemal; “Uluslararası Vergi Uyuşmazlıklarının Tahkim Yolu İle Çözümü”, **Yaklaşım**, Sayı:222, Haziran, 2011.

World Customs Organization, (Erişim) <http://www.wcoomd.org/speeches/default.aspx?lid=1&id=8>, 06.10.2011, Belçika, 3-4 Mayıs 2006.

World Customs Organization, (Erişim) <http://www.wcoomd.org/speeches/default.aspx?lid=1&id=51>, 06.10.2011, Belçika, 22-23 Mayıs 2007.

YAĞAN, Haldun “Gümrük Vergi Hukukunda Yeni Bir Müessese: Uzlaşma”, **Yaklaşım**, Sayı: 275, Ağustos, 2011.

YAKAR Soner, ÜNAL Elif; “Transfer Fiyatlama ve Çok Uluslu İşletmeler Açısından Bir Değerlendirme”, **Vergi Sorunları**, Sayı:222, Mart, 2007.

YARDIMCIOĞLU, Mahmut, ÖZER, Veli, DEMİREL, Nuray; “Emsallere Uygunluk Prensipli Çerçevesinde Uluslararası Transfer fiyatlandırmasının Değerlendirilmesi”, **Mali Çözüm**, İSMMMO Yayın Organı, Sayı: 83, Eylül – Ekim 2007.

YAYLA, Sefa; “Gümrük Vergileri ve Uygulamalarına Genel Bakış”, **Gümrük Dünyası Dergisi**, Sayı:49.

YILMAZ, Hülya; 20 Soruda Transfer fiyatlandırması Türkiye Uygulaması, (Erişim)[http://www.denetimnet.net/UserFiles/Documents/DenetcininNotDefteri/turkey\(tr\)_fsi_20soruda_transferfiyatlandirmasi_061206.pdf](http://www.denetimnet.net/UserFiles/Documents/DenetcininNotDefteri/turkey(tr)_fsi_20soruda_transferfiyatlandirmasi_061206.pdf),(3 0.09.2011), İstanbul, 2006.

TEZLER

BAYRAM, Hüseyin, Deniz, BAYRAM; Uluslararası Transfer Fiyatlandırması ve Türkiye Uygulaması, Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, **Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi**, İstanbul, 2006.

DEMİR, Hakan; Holding Şirketlerde Transfer Fiyatlandırmasının Esasları ve Uygulaması, **Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi**, Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul, 2008.

DOĞRUYOL, Muhittin; Yeni Kurumlar Vergisi Kanunu Kapsamında Transfer Fiyatlandırması, **Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi**, Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul 2008.

KIYAT, Emine Leyla; 5520 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'na Göre Transfer fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı, **Yayımlanmamış Doktora Tezi**, İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul, 2010.

KIZILCIK, A. Özkan; Transfer fiyatlandırması Müessesinin Gümrük Mevzuatındaki Yeri, AB Ülkeleri Mevzuatı ile Karşılaştırıldığında Mevzuatımızda Yapılması Gerekli Yeni Düzenlemeler, **Gümrük Müsteşarlığı Gümrükler Genel Müdürlüğü Uzmanlık Tezi**, Ankara, 2005.

ÖZTÜRK, Güngör; Harmonization Between The OECD- THE U.S Transfer Pricing Rules and The GATT Valuation Code, Boston Üniversitesi, **Yüksek Lisans Tezi**, Ağustos, 2008.

YURDAKUL, Gökhan; Transfer Fiyatlandırması ve Gümrük Kıymeti Yöntemlerinin Karşılaştırılması, **Uzmanlık Tezi**, Gümrük Müsteşarlığı Gümrükler Genel Müdürlüğü, Ankara, 2007.

DİĞER

Commission of the European Communities, "Company Taxation in the Internal Market", **Commission Staff Working Paper**, B r ksel, 23.10.2001, SEC(2001)1681.

Council Directive 90/435/EEC, (Erişim) <http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=CELEX:31990L0435:EN:HTML>, 17.06.2012.

CouncilDirective90/436/EEC,(Erişim)<http://eurlex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=CELEX:41990A0436:en:HTML>, 17.06.2012.

EU Transfer Pricing Forum, (Erişim) http://ec.europa.eu/taxation_customs/taxation/company_tax/transfer_pricing/forum/index_en.htm, 04.10.2011.

FERHATOĞLU, Emrah; "Uluslararası Uyuşmazlıkların Giderilmesinde Avrupa Birliği Tahkim Anlaşması", **23. Türkiye Maliye Sempozyumu Tebliği**, 7-11 Mayıs 2008.

Gelir İdaresi Başkanlığı, **Transfer Fiyatlandırması Yoluyla  rt l  KazanĐ Dağıtımı Hakkında Rehber**, Yayın No: 114, Ankara, Kasım 2010.

General Agreement on Tariffs and Trade, (Erişim) <http://www.worldtradelaw.net/uragreements/gatt.pdf>, (05.02.2010), 23 Mayıs 2009.

KORKMAZ, Kaan; Uluslararası Şirketlerde Para ve Mal Hareketleri ve Uluslararası Transfer Fiyatlamaları Düzenlemeleri, **HUK Bilim Raporu**, Ankara, 2000.

KÜÇÜKGÜNGÖR, Gürkan; Transfer Fiyatlaması: Şirket Kârları  zerindeki Etkisi ve  rt l  KazanĐ Dağıtımı AÇısından İncelenmesi, **SPK Yeterlik Etüdü**, Ankara, 1998.

OECD, OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations, (Erişim) <http://www.keepeek.com/Digital-Asset->

Management/oecd/taxation/oecd-transfer-pricing-guidelines-for-multinational-enterprises-and-tax-administrations-2010_tpg-2010-en,(12.08.2011), Temmuz 2010.

OECD,TransferPricingCountryProfile,(Erişim)<http://www.oecd.org/dataoecd/19/19/37837259.pdf>, (09.02.2011).

YILDIRIM, Musa, BALCI, Fatih, KİRAZ, Abdullah; Transfer Fiyatlandırması Uygulaması, **Mali Pusula Dergisi Ücretsiz Eki**, Ankara, 2008.

EKLER

EK – 1

İTHAL ESYASINA AIT GÜMRÜK KIYMET BİLDİRİMİ

(Bu Bildirim Daktilo İle Doldurulacaktır.)

1. SATIĞININ ADI ÜNVANI VE ADRESİ (Büyük Harfle)	RESMİ KULLANIMA MAHSUS
2. (a) ALIĞININ ADI ÜNVANI VE ADRESİ (Büyük Harfle) BELGE NO:	
2. (b) BEYANDA BULUNANIN ADI ÜNVANI VE ADRESİ (Büyük Harfle)	
2. (c) TAAMİHÇİTNAME Gümrük kıymetinin tespiti ile ilgili olarak beyannameye ekleyeceğim kıymet bildirimini imzalamakla beyanname ve eklerinde yer alan bilgi, belge, tutanak ve raporları gerçeğe uygun, doğru ve tam olarak beyan ettiğimi; gümrük idaresince sonradana talep edilecek, esyanın gümrük kıymetinin tespiti ile ilgili, ilave her türlü bilgi, belge, tutanak ve raporları da aynı sorumluluk bilinci içinde vereceğimi, aksi halde gümrük mevzuatı ve genel hükümlere göre cezaya muhalap tutulacağımı kabul ve taahhüt ederim.	3. Teslim Kosulları
IMZA	4. Faturanın Tarih ve Sayısı
	5. Sözleşmenin (kontrat) Tarih ve Sayısı
6. Aşağıda 7 ve 9 numaralı kutular kapsamında, ithal esyasına ilişkin olarak Gümrük İdaresinin daha önce vermiş olduğu kararların tarih ve sayısı	Uygun Yere X İşareti Koyunuz
7. Alıcı ve satıcı arasında MÜNASEBET bulunması hali(*) (a) Alıcı ve satıcı Gümrük Yönetmeliğinin 37/1 -d maddesi kapsamında MÜNASEBET içinde midir? Cevabınız HAYIR ise 8 no.lu kutuya geçiniz. (b) MÜNASEBET ithal esyasının fiyatını etkiledi mi? (c) (Seçimli cevap) İthal esyasının satış bedeli Gümrük Yönetmeliğinin 37/1 -f maddesinde belirtilen emsal kıymetlerden herhangi birine yakın mi? Cevabınız EVET ise ayrıntıları belirtiniz.	<input type="checkbox"/> EVET <input type="checkbox"/> HAYIR <input type="checkbox"/> EVET <input type="checkbox"/> HAYIR <input type="checkbox"/> EVET <input type="checkbox"/> HAYIR
8. Kısıtlamalar (a) Eşyanın elden çıkarılması veya kullanımı konusunda: i- T.C. kanunları, tüzükleri ve bunların yetkili kıldığı merciler tarafından konulmuş olan, ii- eşyanın tekrar satılabileceği coğrafi bölgeyi sınırlayan, iii- eşyanın kıymetini önemli ölçüde etkilemeyen. KISITLAMALAR dışında başka bir kısıtlama var mı? (b) Satış veya fiyat, kıymeti belirlenmekte olan esya bakımından, kıymeti belirlenemez mahiyette herhangi bir kısıtlama, koşul veya edim konusu mu? Cevabınız EVET ise, söz konusu kısıtlama, koşul veya edim hakkında ayrıntılı bilgi veriniz. Eğer koşul veya edimin değeri belirlenebilir ise, miktarı 11(b) kutusuna yazınız.	<input type="checkbox"/> EVET <input type="checkbox"/> HAYIR <input type="checkbox"/> EVET <input type="checkbox"/> HAYIR
9. (a) Kıymeti belirlenecek eşyanın satış koşulu olarak, alıcının doğrudan veya dolaylı olarak ödemesi gereken, gerçekten ödenen veya ödenecek fiyata dahil edilmemiş ROYALTI ve LISANS ÜCRETİ var mı? (b) İthal esyasının tekrar satışı veya diğer herhangi bir şekilde elden çıkarılması veya kullanılması karşılığında sağlanan hasılatın bir bölümünün, doğrudan veya dolaylı olarak satıcıya intikal eden kısmı var mı? Cevabınız EVET ise (her iki soru için geçerli) koşulları, varsa miktarlarını 15 ve 16 no.lu kutulara yazınız.	<input type="checkbox"/> EVET <input type="checkbox"/> HAYIR <input type="checkbox"/> EVET <input type="checkbox"/> HAYIR
(*) 7 no.lu kutu için açıklayıcı not. Alıcı ile satıcı arasında MÜNASEBETİN varlığı yalnızca aşağıdaki durumlarda kabul edilir: a) birbirlerinin memuru veya idarecileri olmaları; b) birbirlerinin yasal ortakları olmaları; c) işçi ve işveren ilişkisi içinde bulunmaları; d) 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; e) birinin diğerini dolaylı veya dolaysız olarak kontrol etmesi; f) her ikisinin de doğrudan veya dolaylı olarak bir üçüncü kişi tarafından kontrol edilmesi; g) her ikisinin birlikte bir üçüncü kişiyi doğrudan veya dolaylı olarak kontrol etmesi veya h) aynı ailenin üyeleri olmaları. Tek, acenta, tek distribütör veya tek bayi olarak birbirleriyle ilişki içinde bulunan kişilerin yukarıdaki kısıtlara uymaları durumunda, münasebet içinde oldukları kabul edilir. Fiyat, münasebetten etkilenmemiş ise satış bedelinin reddi gerekmez. Münasebet hangi esya ile ilgili ise, ek bir yazı ile bildiriniz.	10. (a) Bildirim ek sayfa sayısı (b) Yer : Tarih : İmza :

RESMİ KULLANIMA MAHSUS					
			Esva No	Esva No	
		GTİP		Esva No	
A. Kıymet Tesabihinin Temel Unsuru	11. (a) Döviz cinsine göre faturada yer alan net SATIŞ HYATI (gümrük kıymetinin tespiti anında gerçekte ödenen veya ödenecek fiyat) (b) Dolaylı Ödemeler (BKZ. 8 (b)) (Döviz Kuru:)				
	12. TOPLAMA (A) (TL Olarak)				
B. İLAVELER Yukarıda (A) ya ilave edilmemiş TL cinsinden maliyet unsurları (*)	13. Alıcı tarafından üstlenilen giderler (a) Satınalma komisyonları dışındaki komisyonlar..... (b) Tellaliye (c) Kap ve Ambalaj Bedeli				
	14. İthal esyasının üretiminde ve ihraç amacıyla satışında kullanılmak üzere alıcı tarafından doğrudan veya dolaylı olarak bedelsiz veya düşük bedelle sağlanan gerçekte ödenen veya ödenecek fiyata dahil edilmemiş olan aşağıda sayılan mal ve hizmetlerin kıymetlerinden verilecek uygun miktardaki pay. (a) İthal esyasına katılan malzeme, aksam, parça ve benzerleri (b) İthal esyasının üretimi sırasında kullanılan araç, gereç, kalıp ve benzeri aletler (c) İthal esyasının üretimi sırasında tüketilen maddeler (d) İthal esyasının üretimi için gereken ve ithal ülkesi dışında ifa edilen mühendislik, geliştirme, sanat ve çizim çalışmaları, plan ve taslak hazırlama hizmetleri				
	15. Royalti ve lisans ücretleri (Bkz. (a))				
	16. İthal esyasının tekrar satışı ve diğer herhangi bir şekilde elden çıkarılması karşılığında sağlanan hasılatın bir bölümünün doğrudan veya dolaylı olarak satıcıya intikal ettirilen kısmı (Bkz. 9(b))				
	17. İthal esyasının giriş liman veya mahalline kadar yapılan (a) Nakliye giderleri (b) Sigorta giderleri				
	18. TOPLAM (B)				
	C. İNDİRİMLER Yukarıda (A) ya ilave edilmiş ancak gerçekte ödenen veya ödenecek fiyattan ayırdedilebilmesi ve tevsiki koşullarla TL cinsinden maliyet unsurları(*)	19. Varsa ithal esyasi için giriş mahallinden sonra yapılan nakliye giderleri			
		20. Varsa ithal esyasi için ithalattan sonra yapılan inşa, kurma, montaj, teknik yardıma ilişkin giderler			
		21. Varsa diğer ödemeler (Niteligini belirtiniz)			
		22. Eşyanın ithali veya satış nedeniyle Türkiye'de ödenecek gümrük vergileri ile diğer vergi, harç ve fonlar			
23. TOPLAM (C)					
24. BEYAN EDİLECEK KIYMET (A + B - C)					

(*) Söz konusu maliyet unsurları döviz cinsinden ödemiş veya ödenecek ise, 11 no.lu kutuda belirtilen kur üzerinden, her bir esya için TL'ye çevirmek suretiyle beyan ediniz.

ÖZET

KARABAĞ, Utku. Eşyanın Gümrük Kıymeti Uygulaması ve Transfer Fiyatlandırması Karşısındaki Durumunun Değerlendirilmesi, Doktora Tezi, Ankara, 2012.

Transfer fiyatlandırması süreci, gerek mali idare gerekse gümrük idaresinin etki ve kontrolü altındaki işlemlerde, mükellefler açısından bir vergi planlama aracı olarak kullanılmak istenmiş, aynı zamanda da maliye ve gümrük idareleri arasında, ithalat işlemlerinde vergi matrahını oluşturan eşyanın gümrük kıymet bedelinin tespit edilmesine yönelik görüş aykırılıklarının doğmasına neden olmuştur.

Nitekim, temel amacı uluslararası ticarete konu ithal eşyasının gümrük kıymetinin objektif kriterler çerçevesinde doğru bir biçimde ortaya konması olan maliye ve gümrük idaresi açısından, ithal eşyasının kıymet bedelinin olduğundan düşük ya da yüksek bir bedel ile belirlenmesi konusundaki görüş aykırılıklarının temel nedenini, ithal eşyasına ait bedelin gümrük ve kurumlar vergileri üzerinde yaratacağı pozitif ve negatif etkiler oluşturmaktadır. Nitekim, bir tarafta yüksek kıymet beyanını ve buna bağlı olarak daha fazla gümrük vb. vergi gelirlerini hedefleyen gümrük idaresi, diğer tarafta ise gümrük kıymetinin yüksek belirlenmesinin, işletmenin stok maliyetlerini arttırması sonucu kurumlar vergisi matrahında aşınmayı sebep olduğu savı ile hareket eden mali idarenin konu ile ilgili işlemleri kendi yetki alanları içerisinde birbirlerinden bağımsız olarak değerlendirmeleri, iki ayrı amacın uyumlaştırılmasını ve mükelleflerin söz konusu idarelerin konu ile ilgili bireysel tasarrufları arasında kalmasına ve ciddi sorunların doğmasına neden olmuştur.

Buraya kadar anlatılanlar ışığında, bu çalışmada eşyanın gümrük kıymeti ekseninde transfer fiyatlandırması ilke ve uygulamalarının gümrük ve mali mevzuat açısından değerlendirilmesi yapılmış, bu bilgiler ışığında

idareler arasında var olan ve yukarıda bahsedilen nedenler ile oluşan, kıymet belirlemesine yönelik bakış açısı ve uygulama farklılıklarının giderilmesi ile ilgili çözüm önerileri geliştirilmiştir.

Anahtar Sözcükler:

1. Transfer Fiyatlandırması
2. Gümrük Kıymeti
3. Emsal Bedel Prensibi
4. İthalat
5. Eşya

ABSTRACT

KARABAĞ, Utku. The Implementation and Evaluation of Customs Valuation of Goods in the Face of Transfer Pricing, PhD Thesis, Ankara, 2012.

The process of transfer pricing, both fiscal and administrative impact of the customs administration and under the control of transactions, a tax planning tool for use as required for taxpayers, but also between the fiscal and customs authorities, the customs value for imports of goods that make up the tax base for determining the cost of the birth of opinion differences have caused.

Indeed, the basic purpose of the customs value of imported goods subject to international trade within the framework of objective criteria, which is put out properly in terms of fiscal and customs administration, is the price of imported goods, securities with low or high a price to determine the root cause might varied, the price of imported customs items and corporate taxes will create a positive and negative effects on the form. Indeed, a high value on the customs declaration, and consequently more and so on. The customs authorities of tax revenue targets, on the other side of the high determination of the customs value of the business to increase inventory costs as a result of wear on the corporate tax base caused by the movement's argument that the financial administration of the relevant operations independently of each other within their competence evaluations, and the taxpayers to the alignment of two separate objective concerned authorities on the subject of individual savings has led to serious problems

Described to this point, in the light of this study, the axis of the customs value of goods transfer pricing policy and evaluation of applications made in terms of customs and fiscal legislation, in light of the information that exists between authorities and with the above-mentioned reasons, consisting

of securities related to determine the solution for the elimination of differences in perspective and practice developed the recommendations.

Key Words:

1. Transfer Pricing
2. Customs Valuation
3. Principle Value of Equal
4. Import
5. Goods