

SİRKÜLER: 2017/60: Peşin Fiyatlandırma Anlaşması konusunda Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı Hakkında Genel Tebliğ (Seri No:3)

7 Aralık 2017 tarihli Resmi Gazetede yayımlanan Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı Hakkında Genel Tebliğ (Seri No:3) ile ana tebliğ olan Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı Hakkında Genel Tebliğ (Seri No 1)'in "Maliye Bakanlığı Gelir İdaresi Başkanlığı ile Anlaşma Usulü" başlıklı bölümünde değişiklikler yapılmıştır.

Kurumlar Vergisi Kanununun 13 üncü maddesinde mükelleflere ilişkili kişiler ile gerçekleştirdikleri mal veya hizmet alım ya da satım işlemlerinde uygulayacakları fiyat veya bedelin tespitine ilişkin yöntemleri Maliye Bakanlığı ile anlaşarak belirleme imkanı verilmiştir. Bu şekilde belirlenen yöntem anlaşmada tespit edilen süre ve şartlar dâhilinde idare ve mükellef açısından bağlayıcı olacaktır. Dolayısıyla, uygulayacağı yöntem konusunda tereddüdü bulunan mükelleflerin Gelir İdaresi Başkanlığına başvurarak belli bir dönem için yöntem tespiti talebinde bulunabilmeleri ve anlaşmaları mümkündür. Mükellefin talebi üzerine İdare ile yapılan bu anlaşmalar **peşin fiyatlandırma anlaşması** olarak adlandırılmaktadır. Tebliğde yer verilen peşin fiyatlandırma anlaşmalarına ilişkin düzenlemeler aşağıdaki başlıklarda özetlenmiştir.

1- Peşin Fiyatlandırma Anlaşma Türleri

Anlaşmaya ilişkin sürecin ve taraf ülkelerin durumuna göre;

- Tek Taraflı Peşin Fiyatlandırma Anlaşması: Anlaşmaya ilişkin sürecin, diğer ülke vergi idaresinin katılımı olmaksızın, başvuruda bulunan mükellef ile İdare arasında gerçekleşmesi hali,
- İki Taraflı Peşin Fiyatlandırma Anlaşması: Anlaşmaya ilişkin sürecin iki ayrı ülkede bulunan vergi idaresi ile bu idarelerin yetki alanlarında bulunan ilişkili iki mükellef arasında gerçekleşmesi hali
- Çok Taraflı Peşin Fiyatlandırma Anlaşması: Anlaşmaya ilişkin sürecin ikiden fazla ülke vergi idaresi ile bu idarelerin yetki alanlarında bulunan ilişkili ikiden fazla mükellef arasında gerçekleşmesi hali

Söz konusudur.

2- Peşin Fiyatlandırma Anlaşması Talep Edebilecek Mükellefler

Tebliğde yapılan açıklamalara göre peşin fiyatlandırma anlaşması sadece kurumlar vergisi mükellefleri tarafından talep edilebilecek olup, kurumlar vergisi mükellefleri de sadece aşağıdaki ilişkili kişilerle olan işlemleri için peşin fiyatlandırma anlaşması yapabileceklerdir:

- Kurumlar vergisi mükelleflerinin ilişkili kişilerle yaptıkları yurt dışı işlemleri,
- Kurumlar vergisi mükelleflerinin serbest bölgelerde faaliyette bulunan kurumlar vergisi mükellefleri ile ilişkili kişi kapsamında yaptıkları işlemleri,
- Serbest bölgelerde faaliyette bulunan kurumlar vergisi mükelleflerinin bu bölgelerde faaliyette bulunmayan kurumlar vergisi mükellefleri ile ilişkili kişi kapsamında yaptıkları işlemleri,

3- Peşin Fiyatlandırma Anlaşmalarında İzlenen Süreçler

- **Ön görüşme**

Mükellef tarafından talep edilmesi durumunda, yazılı başvurudan önce, İdare ile ön görüşme yapılması mümkün bulunmaktadır. Ön görüşmede, anlaşmanın kapsamı ve ilgili işlemler ile anlaşma başvurusunun uygunluğu gibi konular ele alınır.

- **Yazılı Başvuru Ve İdareye Sunulacak Bilgi Ve Belgeler**

Peşin fiyatlandırma anlaşmasına ilişkin süreç, mükellefin tebliğ ekindeki forma uygun yazılı başvurusu ile başlar. Başvuruda mükelleflerin sunmaları gereken temel bilgi ve belgeler tebliğde belirtilmiştir.

- **Değerlendirme Ve Analiz Süreci**

İdare, mükellefin yaptığı başvuruda yer alan bilgi ve belgeler üzerinden peşin fiyatlandırma anlaşmasının uygun olup olmadığını, ne tür bilgilere ihtiyaç olduğunu tespit etmek amacıyla ön değerlendirme yapar. İdare mükelleften ilave bilgi ve belge talebinde bulunabilir veya mükellef ile görüşmeler yapabilir.

İki taraflı veya çok taraflı peşin fiyatlandırma anlaşmalarına ilişkin süreçte, diğer ülke vergi idaresine veya idarelerine sunulan bilgi ve belgelerin eş zamanlı olarak İdareye de sunulması gerekmektedir.

Gerekli veriler tamamlandıktan sonra, karşılaştırılabilir işlemlerin, kullanılan varlıkların, diğer düzeltimlerin, uygulanabilir yöntemlerin, anlaşma şartlarının ve diğer temel hususların değerlendirmesi yapılır.

- **Anlaşmanın Kabulü Veya Reddi**

İdare yapılan değerlendirme ve analiz sonucunda, mükellefin başvurusunu aynen kabul edebilir veya gerekli değişikliklerin yapılması koşuluyla kabul edebilir ya da reddedebilir. İdarenin başvuruyu kabul etmesi halinde mükellef ile İdare arasında peşin fiyatlandırma anlaşması imzalanır.

İki taraflı ya da çok taraflı peşin fiyatlandırma anlaşmasına ilişkin talepler, ilgili ülke veya ülkelerle yürürlükte olan çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmaları çerçevesinde değerlendirilerek diğer devletlerinin vergi idaresi/idareleri ile yapılacak istişarelere göre sonuçlandırılacaktır. Diğer devletin/devletlerin idaresi ile anlaşmaya varılamaması halinde bu durum İdare tarafından mükellefe bildirilir.

İdareye yapılan tek taraflı peşin fiyatlandırma anlaşma başvurusu dokuz ay, iki taraflı ya da çok taraflı peşin fiyatlandırma anlaşma başvuruları 18 ay içinde sonuçlandırılır içinde sonuçlandırılır. Başvurunun bu süreler içinde sonuçlandırılmaması durumunda, İdare ile mükellefin anlaşması halinde söz konusu süre uzatılabilir.

Başvurunun bu süre içinde sonuçlandırılmaması durumunda, idareler ile mükelleflerin anlaşması halinde süre uzatılabilir.

Yapılan her peşin fiyatlandırma anlaşması yalnızca ilgili mükellefe özgü olup yapılan anlaşmaların başka mükellefler tarafından emsal olarak kullanılması veya yapılan işlemlere ilişkin bir kanıt olarak sunulması mümkün değildir.

4- Peşin Fiyatlandırma Anlaşmasının Süresi

Peşin fiyatlandırma anlaşması yasal olarak en fazla üç yıllık bir süreyi kapsamak üzere yapılabilmektedir. Anlaşma imzalandığı tarihten itibaren anlaşmada belirlenen süre ve şartlar dâhilinde hüküm ifade edecektir. Tebliğ açıklamasına göre, anlaşma başvurunun içinde bulunduğu hesap döneminden itibaren geçerli olabileceği gibi, anlaşmanın imzalanmasını izleyen hesap döneminden itibaren geçerli olması da anlaşmada kararlaştırılabilir.

5- Anlaşmanın Takibi Ve Yıllık Rapor

İdare, mükellefin anlaşmada belirlenen koşullara uyum gösterip göstermediğini ve/veya bu koşulların geçerliliğini sürdürüp sürdürmediğini, anlaşmada belirlenen süre boyunca mükellefin sunacağı peşin fiyatlandırma anlaşmasına ilişkin yıllık rapor üzerinden takip edecektir. Bu rapor anlaşma süresi boyunca her yıl kurumlar vergisi beyannamesinin verilme süresi içinde verilecektir

6- Peşin Fiyatlandırma Anlaşmalarının Yenilenmesi, Revize Edilmesi Ve İptali

- **Anlaşmanın Yenilenmesi**

Mükellef mevcut bir peşin fiyatlandırma anlaşmasının süresinin bitiminden en az dokuz ay önce İdareye başvurarak anlaşmanın yenilenmesini talep edebilecektir. İdare söz konusu başvurunun incelenmesi sonucunda, mevcut anlaşmada belirtilen koşullar ile varsayımların devam ettiğine ve tespit edilen yöntemin emsallere uygunluk ilkesini karşıladığına karar verirse, mevcut anlaşmanın aynı koşulları, varsayımları ve yöntemi kapsayacak şekilde bir dönem daha devam ettirilmesini kabul edebilir. İdare, anlaşmada kavranan işlemlerin mahiyetinin, belirtilen koşulların ve varsayımların değiştiğine ya da farklı bir yöntem tespit edilmesi gerektiğine karar verirse, mükellefin yeni bir peşin fiyatlandırma anlaşması başvurusunda bulunması gerekir.

- **Anlaşmanın Revize Edilmesi**

İdare ile mükellef arasında imzalanmış ve yürürlükte olan bir peşin fiyatlandırma anlaşması aşağıdaki durumların gerçekleşmesi halinde revize edilebilir:

- a) Anlaşmada yer alan kritik bir varsayımın gerçekleşmemesi,
- b) Anlaşma koşullarında esasa ilişkin bir değişikliğin gerçekleşmesi veya anlaşmada belirlenen koşulların geçerliliğini sürdürmemesi,
- c) Çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmaları da dâhil, yasal düzenlemelerde anlaşmayı etkileyecek değişikliklerin gerçekleşmesi,
- ç) İki taraflı veya çok taraflı peşin fiyatlandırma anlaşmalarında, diğer ülke vergi idaresinin veya idarelerinin anlaşmayı revize etmesi, yürürlükten kaldırması veya iptal etmiş olması.

Anlaşmanın revize edildiği tarihten mevcut anlaşmanın süresinin bitimine kadar yeniden belirlenen anlaşma koşulları geçerli olacaktır. İdarenin anlaşmanın revize edilmesini kabul etmediği durumda anlaşma aynen devam edecektir. Ancak mükellef yukarıda yer alan nedenleri ileri sürerek anlaşmanın iptalini isteyebilir. Bu durumda, İdare anlaşmayı iptal edebilir.

- **Anlaşmanın İptali**

Aşağıda belirtilen durumlarda, İdare mevcut bir peşin fiyatlandırma anlaşmasını tek taraflı olarak anlaşmanın imzalandığı tarihten itibaren iptal edebilir ve anlaşmayı hiç yapılmamış kabul ederek mükellefi vergi incelemesine sevk edebilir:

- a) Mükellefin peşin fiyatlandırma anlaşmasında belirtilen koşullara uymaması,
- b) Mükellef tarafından gerek başvuru esnasında gerekse sonraki aşamalarda (yıllık rapor da dâhil) ibraz edilen bilgi ve belgelerin eksik, yanlış veya yanıltıcı olduğunun tespit edilmesi.
- c) Peşin fiyatlandırma anlaşmasına ilişkin yıllık raporun zamanında ibraz edilmemesi

Anlaşmanın iptal edildiği durumlarda **iptal kararının verildiği tarihten itibaren** anlaşma hükümleri geçerliliğini kaybeder.

7- Peşin Fiyatlandırma Anlaşmaları Ve Vergi İncelemesi

Mükellef tarafından yapılan peşin fiyatlandırma anlaşma başvurusunun İdare tarafından reddedilmesi veya anlaşma süreci içinde herhangi bir zamanda mükellef tarafından başvurunun geri çekilmesi, mükellefin otomatik olarak İdare tarafından vergi incelemesine sevk edilmesini gerektirmemektedir.

İdare ile mükellef arasında peşin fiyatlandırma anlaşmasının yapılmış olması, anlaşma konusuyla ilgili olarak mükellef ya da mükelleflerin incelenmeyeceği anlamına gelmemektedir. Ancak, anlaşma kapsamındaki işlemlere ilişkin belirlenen yöntemin anlaşmaya uygun olarak kullanılıp kullanılmadığı inceleme konusu yapılabilecektir.

Peşin fiyatlandırma anlaşması sürecinde anlaşma kapsamındaki işleme ilişkin bir vergi incelemesine başlanması halinde anlaşma görüşmelerine devam edilir. Benzer şekilde, bir vergi incelemesi devam ederken aynı konuda peşin fiyatlandırma anlaşmasına başvurulması da mümkündür.

8- Peşin Fiyatlandırma Anlaşmasının Geçmişe Uygulanması

Vergi Usul Kanununun pişmanlık ve ıslah hükümlerinin uygulanmasının mümkün olması ve anlaşma koşullarının zamanaşımına uğramamış geçmiş vergilendirme dönemlerinde de geçerli olması halinde, mükellef ve İdare belirlenen yöntemin söz konusu geçmiş dönemlere de tatbik edilmesini, bu dönemleri anlaşma kapsamına almak suretiyle sağlayabilir.

Geçmiş vergilendirme dönemlerinin anlaşma kapsamına alındığı durumlarda imzalanan anlaşma, Vergi Usul Kanununun pişmanlık ve ıslah hükümlerinde yer alan **haber verme dilekçesi yerine geçer**. Buna göre söz konusu dönemlere ilişkin eksik beyan edilen vergilerin beyan ve ödeme işlemlerinin anlaşmanın imzalandığı tarihten başlayarak 15 gün içinde tamamlanması gerekmektedir.