

Duyuru Tarihi : 05.10.2007
Duyuru No : DUYURU/2007-149
Yayımlandığı Yer : MALİ PUSULA DERGİSİ / EKİM 2007 / SAYI : 34, Sayfa : 46 - 49

Cihan YILDIRIM
Denetçi

TRANSFER FİYATLANDIRMASINDA PEŞİN FİYATLANDIRMA ANLAŞMALARI, UYGULAMALARI VE MÜKELLEFLERE YAŞATABİLECEĞİ BAZI SIKINTILAR

I- Giriş

Bilindiği gibi 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'yla yürürlüğe giren 'Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı' konusu özellikle emsal değerin belirlenmesi hususunda beraberinde getirdiği belirsizliklerle tartışılmaktadır.

Kanunun yürürlüğe girmesinden itibaren konuyla ilgili verilen seminerler ve yazılan makalelerde emsal değerin belirlenmesi konusunda ana hatlarıyla bilgi verilmekteydi.KVK' nin 13. maddesinin 4. fıkrasında ise emsal değerin tespitinde kullanılacak yöntemler (karşılaştırılabilir fiyat yöntemi,maliyet artı yöntemi,yeniden satış fiyatı yöntemi) genel olarak tarif edildikten sonra mükelleften kendisine en uygun yöntemi seçmesi beklenmektedir.Yine aynı maddenin 5. fıkrasında ise dünyada da sıklıkla kullanılan peşin fiyatlandırma anlaşmalarından bahsedilmektedir:

“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.”

Daha sonra yayınlanan 1 seri no'lu Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı Hakkında Genel Tebliğ Taslağı'na göre emsal değeri belirlerken uygulayacağı yöntem konusunda tereddütü bulunan mükelleflerin ilgili belge ve bilgilerle İdare'ye başvurarak belli bir dönem için yöntem tespiti talebinde bulunması mümkündür.Aynı Tebliğ Taslağında PFA talebi için yapılması gerekenlerden ve talebin değerlendirme aşamalarından bahsedilmektedir.Buna göre PFA için sadece Büyük Mükellefler Vergi Dairesi Başkanlığı'na kayıtlı mükellefler 03/09/2007 tarihinden itibaren talepte bulunabilecek ve anlaşmanın süresi azami 3 yıl olacaktır.

Uygulamanın sadece Büyük Mükellefler Vergi Dairesi Başkanlığı'na kayıtlı mükellefler ile sınırlı tutulması hem KVK' nin Transfer Fiyatlandırmasıyla ilgili 13. maddesi hem de Anayasa'nın 10. ve 73. maddeleri gereğince bir eşitsizlik oluşturmaktadır.Ancak bunun şimdilik bir pilot uygulama niteliğinde olduğu,başarılı olması halinde elde edilen deneyimlerle yaygınlaştırılacağı düşünülmelidir.

II.Peşin Fiyatlandırma Anlaşmalarının Çeşitleri

Peşin Fiyatlandırma Anlaşmaları temelde 3 şekilde uygulanmaktadır.

Tek taraflı (unilateral) Peşin Fiyatlandırma Anlaşmaları sadece mükellef ve vergi idaresi arasında gerçekleştirilen anlaşmalardır. Bu durumda sadece mükellefin tabi olduğu vergi mevzuatı göz önüne alınacaktır. İlişkili kurumun bulunduğu ülkeyle bir vergi ihtilafı oluşması durumunda

mükellef İdare'den sorunun çözümü için karşı ülkeyle yapılan bir uzlaşma prosedürü isteyecektir. Bu yöntem özellikle Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşması olmayan ülkeler arasında sorun yaratacaktır.

Ülkemizde de uygulanması düşünülen yöntem tek taraflı peşin fiyatlandırma anlaşmalarıdır. Dolayısıyla ilişkili yabancı ülke mükellefi ve vergi idaresi anlaşmaya dahil olmayacak, bu da çifte vergilendirme problemlerini beraberinde getirecektir.

İki Taraflı (bilateral) ve Çok Taraflı (multilateral) Peşin Fiyatlandırma Anlaşmaları

OECD tarafından tavsiye edilen ve üye ülkeler arasında en çok tercih edilen peşin fiyatlandırma anlaşmalarıdır. İki ayrı ülkedeki mükelleflerin ve vergi idarelerinin yaptıkları anlaşmalara *iki taraflı*, ikiden fazla ülkenin mükellef ve vergi dairelerinin yaptıkları anlaşmalara ise *çok taraflı* peşin fiyatlandırma anlaşması adı veriliyor. İki taraflı ve çok taraflı peşin fiyatlandırma anlaşmaları hem OECD'nin hem de ABD'de IRS¹ 'nin teşvik ettiği anlaşmalardır; nitekim bu tarz anlaşmaların en büyük avantajı anlaşmayı yapan mükellefler için çifte vergilendirme sorununu ortadan kaldırmasıdır.

Ülkemizde de ileriki zamanlarda mükellef açısından daha avantajlı olan iki veya çok taraflı peşin fiyatlandırma anlaşmalarının uygulanmaya başlanacağını düşünmekteyiz.

Ülkemizde şu ana kadar uygulanmasa da dünyada uygulanan örnekler paralelinde peşin fiyatlandırma anlaşmalarının avantajları ön plana çıkarılmaktadır. Bunlardan en önemlisi ise anlaşma süresince mükellefin üzerindeki yöntem ve fiyat belirleme yükü ortadan kalkacak, önündeki vergi planlamasını yapabilecek, transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımı müessesinden doğabilecek ceza riskleri anlaşma şartlarına uyulduğu müddetçe ortadan kalkacaktır.

III. Peşin Fiyatlandırma Anlaşmalarının Dezavantajları

Peşin fiyatlandırma anlaşmaları emsal değer belirleme konusunda sıkıntı yaşayacak mükellefler için bir kesin bir çözüm olarak görülebilir Ancak bu noktada peşin fiyatlandırma anlaşmalarının ortaya çıkarabileceği bazı dezavantajlar ve talepte bulunacak mükelleflere yaşatabileceği sıkıntılardan bahsedilmelidir.

- Tek taraflı peşin fiyatlandırma anlaşmaları çifte vergilendirmeyi engellemede yetersiz kalacaktır; nitekim anlaşma sadece mükellef ve vergi dairesi arasında karşı ülkedeki ilgili vergi kurumunun katılımı olmadan gerçekleşecektir.
- Çok taraflı peşin fiyatlandırma anlaşmaları ise zaten şu anki mevzuatın bu uygulama için yeterince aydınlatıcı olmaması sebebiyle ve özellikle de Türkiye ile çifte vergilendirmeyi önleme anlaşması bulunmayan ülkeler söz konusu olduğunda uygulanabilir gözükmemektedir.
- Tek taraflı peşin fiyatlandırma anlaşmalarının yapıldığı ülkede fiyat, emsallere uygun bulunurken karşı ülkedeki emsallere uygunluk ilkesine ters düşebilir.

¹ Internal Revenue Service : ABD Gelirler İdaresi Birimi

- Mükellefler anlaşma yaparken geleceğe dönük iyi bir projeksiyon yapmalıdırlar. Nitekim hızlı değişen veya kırılğan sektörler için yapılan anlaşma bir süre sonra mükellefi sıkıntıya sokabilir. Dolayısıyla anlaşmalar 'esnek' ve kısa süreli² olmalıdır. Buradaki esneklikten kasıt, ileride mükellef için değişebilecek önemli parametreleri anlaşma yaparken göz önünde bulundurmak, anlaşmanın bazı şartlarını buna göre belirlemektir.
- Başvurunun değerlendirilmesi ciddi bir vakit alacaktır. (Örneğin bu süre ABD'de 24 ile 33 ay, Avustralya'da 12 ay, İngiltere'de 18 ile 21 ay). Yani tüm hazırlıklar yapıp başvuru yapılsa bile anlaşma başvuru tarihinden çok sonra başlayacaktır.
- Mükellefler açısından zorlu ve maliyetli bir başvuru süreci olacaktır. Yayınlanan tebliğ taslağına göre başvuru için istenen belge ve bilgiler şu şekildedir:

-Yazılı Başvuru, (Yazılı Başvuru'da anlaşmanın süresine ilişkin talep, anlaşma sürecine katılacak mükelleflerin ya da temsilcilerin adları, T.C. kimlik numaraları, adresleri, telefon numaraları, mükellefin faaliyet konusu, kurumun yapısı (merkez, şube) ve ortakları, sermaye yapısı, içinde bulunduğu sektör, ekonomik ve hukuki geçmişi hakkında özet bilgiler, ilişkili kişilerin tanımı ve bu kişiler arasındaki mülkiyet ilişkilerine ilişkin bilgiler yer alır.)

-Kurumun fonksiyonları ve sahip olduğu riskleri içeren tüm bilgiler,

-Başvuru tarihinin içinde bulunduğu vergilendirme dönemine ilişkin ürün fiyat listeleri,

-Başvuru tarihinin içinde bulunduğu vergilendirme dönemine ilişkin üretim maliyetleri,

-Başvuru tarihinin içinde bulunduğu vergilendirme döneminde ilişkili ve ilişkisiz kişilerle yapılan işlemlerin miktarı ve fatura bilgileri,

-İlişkili kişilerin son üç yıla ilişkin mali tabloları, vergi beyanname örnekleri, yurtdışı işlemlerine ait sözleşmelerin örnekleri,

-İlişkili kişiler ve emsal kurumlar tarafından farklı muhasebe standartları ve yöntemleri kullanılıyor ise bunlara ilişkin bilgi,

-Önerilen transfer fiyatlandırması yöntemi ile bu yöntemin seçimine ve uygulanmasına esas teşkil eden koşullara veya varsayımlara ilişkin açıklama, destekleyici analizler ve yapılan çalışmalar, (karşılaştırma analizleri, varsa emsal kurum bilgileri, pazar verileri, mahkeme kararları, bilimsel araştırmalar)

-Önerilen transfer fiyatlandırması yöntemini destekleyen son üç yıla ait finansal veriler ve bunlarla ilgili belgeler,

-İki veya daha fazla karşılaştırılabilir işlemin olması durumunda belirlenen emsal fiyat aralığı ve bu aralığın tespitinde kullanılan yöntem,

-Mükellefin mali durumunu etkileyebilecek geleceğe dönük ekonomik varsayımlar (kâr tahminleri, kur bilgileri, faiz oranları vb.)

² Kanunda bu süre 3 yıl ile sınırlandırılmıştır.

-Emsal fiyatın tespit edilmesi için gerekli diğer belgeler.

-Bunların dışında Gelir İdaresi Başkanlığı, gerekli gördüğü takdirde mükelleften ilave bilgi ve belge talebinde bulunabilir.

- Mükellefler açısından başvuru için bu kapsamlı hazırlığı yapabilecek, idare açısından da başvuru değerlendirmelerini kısa bir sürede ve etkin bir şekilde yapabilecek ek personele ve ilgili sektörlerde bilgi sahibi uzmanlara ihtiyaç olacaktır. İhtiyacı karşılayabilecek elemanları tedarik edebilmek, ilgili alanda yetiştirmek ise zaman alacaktır.
- Başvuru için yapılan ayrıntılı ve maliyetli hazırlıklardan sonra idare başvuruyu herhangi aşamada reddedebilir.
- İdarenin peşin fiyatlandırma anlaşmalarıyla elde ettiği belge ve bilgileri anlaşma süresinin haricinde denetim, kontrol, dava konuları vs. gibi konular için de kullanabileceği göz önünde bulundurulmalıdır. Dolayısıyla gizleyecek bir şeyi olmayan firmaların başvuruda bulunmaları gerekmektedir.
- Peşin fiyatlandırma anlaşmasının yapılmış olması idare tarafından transfer fiyatlandırmasıyla ilgili bir denetim yapılmayacağı anlamına gelmeyecektir. Ancak yapılabilecek denetimde fiyat tespit yöntemi ile ilgili bir eleştiri yapılamaz. Çünkü yapılan anlaşma idareyi de bağlayacaktır.

IV-Sonuç

‘Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı’ müessesinin beraberinde getirdiği Peşin Fiyatlandırma Anlaşmaları ülkemizde çok yeni olmakla birlikte ilgili mevzuat yeterince aydınlatıcı değildir. Dolayısıyla çalışmamızda yer alan Peşin Fiyatlandırma Anlaşmalarının uygulamaları ve dezavantajlarıyla ilgili bilgiler genel olarak bu konuda tecrübeli ülkelerin uygulamalarıyla ve bu ülkelerde yaşanan sıkıntılarla ilişkilidir. Konuyla ilgili çalışmalar yapıldıkça ve 03/09/2007 tarihinden itibaren başvuruların alınıp uygulamaya geçilmesiyle birlikte bu konuya olan ilginin de artacağını düşünmekteyiz.

Kaynaklar:

- www.oecd.org/transferpricingcountryprofiles (OECD ülkeleri profilleri)
- www.oecd.org/daf/investment/guidelines (OECD Transfer Fiyatlandırması Rehberi)
- ‘Functional Analysis and Choosing The Best Method’ (Fonksiyonel Analiz ve En Uygun Yöntemi Seçme) - Valerie Amerkhail , Aralık 2006
- Vergisel Yönden Transfer Fiyatlandırması – Tuncay KAPUSUZUĞLU , (Oluş Yayıncılık, 2003)