

Peşin Fiyatlandırma Anlaşmaları ve Bu Anlaşmaların Anayasal Sınırları

*Doç. Dr. Funda BAŞARAN YAVAŞLAR**

1. PFA'nın Tanımı, Gerekçlendirilmesi ve Hukuki Temeli
2. PFA'nın Hukuki Niteliği
3. PFA'nın Ana Konusu: Emsallere Uygunluk İlkesine Uygun Bir Transfer Fiyatlandırması Yöntemi
 - 3.1. Uygulanacak Yöntem Tespitinde Temel Amaç: Emsal Fiyat ya da Bedeli Saptamaya Uygun Yöntem Olma (/Yöntemin Emsallere Uygun Fiyat ya da Bedelin Tespitine Hizmet Etmesi)
 - 3.2. PFA Konusu Yöntemin İlişkili Olduğu İşlemler
4. PFA'nın Yapılma Usulü
 - 4.1. Başvuru
 - 4.1.1. PFA başvurusu yapabilecekler
 - 4.1.2. Başvuru şekli ve içeriği
 - 4.1.3. Başvuru harcının yatırılması
 - 4.2. Başvurunun Değerlendirilmesi ve Cevaplandırılması
 - 4.3. Başvurunun Kabulü ve PFA'nın İmzalanması
 - 4.4. PFA'ya Bağlı Hukuki Sonuçlar ve PFA'nın Uygulanması
5. PFA'nın Revize Edilmesi, Yenilenmesi ve İptali
6. PFA'nın Anayasaya Uygunluğu Sorunu

* Marmara Üniversitesi Hukuk Fakültesi (İstanbul)

Peşin Fiyatlandırma Anlaşmaları ve Bu Anlaşmaların Anayasal Sınırları

1. PFA'nın Tanımı, Gereçlendirilmesi ve Hukuki Temeli

İlişkili kişiler arasındaki vergiye tabi işlemlerin, *sırf bu ilişki nedeniyle* "ilişkili olmayan kişiler arasındaki işlem şartları"ndan farklı olmasına ve bu farklılığın vergi matrahında azalmaya yol açmasına tepki gösteren devletler, ilişkili kişiler arasındaki işlemlerde yer alan bedellere müdahale etmektedirler. Bu müdahale, işlemde yer alan ve matrah üzerinde etkisi olan bedel ya da bedelleri tanımama (gerçek matrahın ihmali), onların yerine, yabancı kişiler arasındaki aynı türden işlemlerde uygulanacak bedelleri koyarak, matrahı bu ikinciler üzerinden saptama şeklinde olmaktadır (olması gereken matrahın esasılığı). İlişkili kişiler arasındaki işlem şartlarının "sırf vergiden kaçınmak amacıyla bu şekilde oluşturulduğu", daha açık söyleyişle vergi kanunlarının dolandırıldığı gerekçesiyle gerçekleştirilen bu müdahale, özellikle mükellefler bakımından vergisel açıdan güvensiz bir hukuki ortamın oluşmasına yol açmaktadır. Çünkü; vergi idaresinin, işlemi "ilişkili kişiler arasında ve, ilişkili olmayan kişiler arasında gerçekleştirilecek olandan farklı şartlara sahip bir işlem" şeklinde nitelendirip nitelendirmeyeceği, ve eğer böyle bir nitelendirme yaparsa, işlemdeki bedel/bedeller yerine ne tür bir bedel/bedeller kullanacağı belirsizdir. Bunun temel nedeni açıktır: ilişkili kişiler arasındaki işlemle aynı ya da benzer nitelikte işlem demek, işlemin esaslı unsurları arasında ve bu unsurlara yol açan şartlar arasında da (örn. işlemin konusu, işlem zamanı, işlem konusunun gerçekleştirildiği ülke, piyasa şartları, vs.) aynılığın ya da benzerliğin olduğu işlem demektir, ki bunu bulmak son derece zordur. Başta bu zorluktan kaynaklanan sorunlar olmak üzere, transfer fiyatlandırmasıyla¹ ilgili potansiyel uyumsuzlukları belli ölçüde de olsa aşmak amacıyla, transfer fiyatlandırmasına özel bir yöntem olarak, "peşin fiyatlandırma anlaşmaları (PFA)"ndan yararlanılmaktadır.

OECD'nin Çok Uluslu İşletmeler ve Vergi İdareleri İçin Transfer Fiyatlandırması Rehberi'nde PFA, "kontrol altındaki işlemlere ilişkin transfer fiyatlandırmasının peşinen belirlenmesine yönelik uygun bir dizi kriteri (örn. yöntem, karşılaştırılabilir unsurlar, kabul edilebilir düzeltmeler, gelecekteki olaylara ilişkin kritik varsayımlar) belirlemeye ilişkin ve belli bir zaman dilimi için geçerli olan bir düzenleme (arrangement)" şeklinde tarif edilmektedir². Kurumlar Vergisi Kanunumuz (KVK³ md.13, f.5, c.1 ve KVK md.13, f.3'de verilen yetkiye binaen çıkartılan 2007/12888 sayılı BKK⁴ md.3, f.e, c.2) ise PFA'yı, "ilişkili kişilerle yapılan işlemlere ilişkin transfer fiyatlandırmasının tespit edilmesinde belli bir süre için uygulanacak yöntemin mükellef ile İdare tarafından anlaşarak belirlenmesi" şeklinde ta-

¹ Transfer fiyatlandırmasına ilişkin olarak Türk Hukuku'nda yazılmış monografik çalışmalara örnek olarak bkz. AĞAR Serkan, Transfer Fiyatlandırması, Örtülü Kazanç Dağıtımı, Ankara, 2011; AKTAŞ Mehmet, Uluslararası Transfer Fiyatlandırması ve Türk Vergi Mevzuatında Uygulanma Olanakları, Ankara, 2004; ATEŞ Leyla, Transfer Fiyatlandırması ve Vergilendirme, Ankara, 2011; KAPUSUZOĞLU Tuncay, Vergisel Yönden Transfer Fiyatlandırması, İstanbul, 2003; KÖSE/FERHATOĞLU, 5520 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu ve 1 Seri No'lu Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı Hakkında Genel Tebliğ'e Göre Transfer Fiyatlandırması (Üretim İşletmelerinde Uygulama), Ankara, 2008; TAŞKIN Yasemin, Transfer Fiyatlandırmasında Emsallere Uygunluk İlkesi, İstanbul, 2012

² Bundan sonra kısaca OECD-TFR, Glossary, 23, Chapter IV (Administrative Approaches), 4.123 ve Annex to Chapter IV "Guidelines for conducting Advanced Price Arrangements under the Mutual Agreement Procedure (bundan sonra kısaca KAU-PFA), 22 Temmuz 2010

³ 13.6.2006 tarih ve 5520 sayılı KVK, RG t.21.06.2006, S.26205

⁴ 2007/12888 sayılı BKK (RG t.6.12.2007, S.26722), hem şekli hem de maddi açıdan anayasaya aykırıdır. Çünkü, bir yandan KVK md.13, f.5'de Bakanlar Kurulu'na verilen düzenleme yetkisi, "tüzük" yerine, -şartları olmamasına rağmen- "karar" ile kullanılmıştır; diğer yandan yasama organı tarafından kanunla düzenlenmesi gereken konular, yürütme organı olan Bakanlar Kurulu tarafından düzenlenmiştir. Burada bir görev gaspı söz konusudur.

nımlamaktadır. PFA, eğer iki devlet arasında ise "iki taraflı" (/bilateral); ikiden fazla devlet arasında ise "çok taraflı" (/multilateral); bir veya birden fazla mükellef ile bir vergi idaresi arasında ise "tek taraflı" (/unilateral)dir⁵ ve bu çalışmanın konusunu da bu sonuncu tip PFA (tek taraflı PFA) teşkil etmektedir⁶.

Belirtmek gerekir ki, aslında kimi ulusal sistemlerde tek taraflı PFA'ya benzer yöntemler, ya da en azından mükelleflere hukuki güvenlik sağlamaya yönelik araçlar bulunmaktadır. Ancak, onlardan farklı olarak PFA'nın pek çok ülke iç hukukunda özel olarak düzenlenmesini⁷, herhalde transfer fiyatlandırmasının, gerek ulusal ve gerek uluslararası alanda çok sık karşılaşılan ve devletleri büyük vergi kaybına uğrattığına inanılan bir işlem olarak görülmesi ile, bu uluslararası ortak soruna aynı ya da benzer düzenlemelerle cevap verme isteğine bağlamak yanlış olmayacaktır.

PFA varlığını, gerek mükellefe ve gerek devlete bazı hukuki yararlar sağlamasına borçludur⁸. OECD genel olarak, PFA'nın, vergi mükellefine daha fazla belirlilik sunmaya, mükellef ve vergi idaresinin daha barışçıl bir ortamda birlikte çalışmasına imkan sağlamaya, transfer fiyatlandırmasına ilişkin pahalı ve zaman alıcı inceleme ve ihtilafları önlemeye, çok uluslu işletmelerce yapılan karmaşık uluslararası transaksyonları vergi idaresinin daha iyi anlamasını sağlamaya ve, iki taraflı ve çok taraflı PFA'nın çifte vergilendirme riskini azaltmaya hizmet ettiği düşüncesindedir⁹. Buna karşılık Türk Yürütme Organı ve Vergi İdaresi, PFA'nın ortaya koyduğu hukuki yararın -ve PFA'nın amacının- daha çok "mükelleflerin ilişkili kişilerle yapacakları mal veya hizmet alım ya da satımında uygulayacakları transfer fiyatlandırmasına ilişkin olarak karşılaşılabilecek olası vergi ihtilaflarının önüne geçme" olduğu eğilimindedir (2007/12888 sayılı BKK, md.14)¹⁰. Kanaatimizce, PFA'nın mükellefe sağladığı ana yarar, hukuki güvenlik ihtiyacını karşılamaktır: mükellef, bu anlaşma sayesinde, anlaşma çerçevesine giren işlemlerin ne şekilde vergilendirileceğini bilir. Bu bağlamda, ödeyeceği vergi miktarını saptayabilir, mali planlama yapabilir. Vergi idaresinin kendisinininkinden farklı, sürpriz bir yaklaşımla karşılaşmaz. Üstelik, mükellef, PFA süreci içinde idareye kendi yaklaşımını aktarma ve onu ikna ederek, uzlaşmaya dayalı bir transfer fiyatlandırması yönteminin uygulanmasını sağlama imkanına da kavuşmaktadır.

Mükellefin hukuki güvenlik ihtiyacına benzer bir ihtiyaç, devlet bakımından da söz konusudur: Mükellefin üzerinde uzlaşılan transfer fiyatlandırması yöntemine sadık kalması halinde, vergi kaybının olmadığı kabul edilecektir. Belli ölçülerde de olsa, elde edilecek vergi gelirleri tahmini daha sağlıklı bir şekilde yapılabilecektir. Mükellefin üzerinde uzlaşılan yöntemine uygun davranıp davranmadığını denet-

⁵ Çok taraflı anlaşma, "iç ya da daha fazla taraf, idare veya ulusal hükümet arasındaki anlaşmadır." (<http://www.businessdictionary.com/definition/multilateral-agreement.html>): Ayrıca bkz. ve krş.OECD-TFR, 4.129, 4.130, 4.162, ve KAU-PFA, 3 vd., 21 vd. OECD-TFR (4.130), iki taraflı ve çok taraflı APA'yı, "iki veya daha fazla ülkenin üzerinde uzlaşıldığı düzenleme" şeklinde açıklamakta; KAU-PFA (5) ise, "iki taraflı APA, ilgili anlaşma çerçevesinde, iki vergi idaresinin yetkilileri arasındaki tek bir karşılıklı anlaşmaya dayalıdır. Çok taraflı APA ise, tek bir iki taraflı karşılıklı anlaşmadan daha fazlasının bulunduğu bir durumu tanımlamak üzere kullanılan bir terimdir." demektedir. Türk Hukuku Doktrini'nde ise, çok taraflı PFA'nın farklı şekillerde tanımlandığı görülmektedir. Çok taraflı PFA, KÖSE/FERHATOĞLU'na (109) göre, "ikiden fazla ülkede faaliyet gösteren vergi mükellefler ile bu mükelleflerin vergi idareleri arasında yapılan anlaşma" iken (benzeri şekilde BIÇER Ramazan, Transfer Fiyatlandırması Uygulamasında Peşin Fiyatlandırma Anlaşmaları, VSD S.243 (Aralık 2008), 143; TAŞKIN, 138), ATEŞ'e (174) göre, "birden fazla iki taraflı karşılıklı anlaşmanın bulunduğu durumlar"ı . Recep BIYIK'a göre (Transfer Fiyatlandırması Uygulamasında Peşin Fiyatlandırma Anlaşmaları, VSD S.243 (Aralık 2008), 143-144), "ilişkili kişilerle yapılan mal veya hizmet alım ya da satımında uygulanacak fiyat veya bedelin tespitine ilişkin yöntem konusunda, söz konusu alım-satım işlemlerinin ilgilendirdiği diğer vergi idareleri mükellef ve İdaresi arasında yapılan peşin fiyatlandırma anlaşmasını" ifade etmektedir.

⁶ Tek taraflı PFA OECD-TFR'de düzenlenmişken (bkz. Chapter IV), iki veya çok taraflı PFA'lar OECD-TFR'ye ek KAU-PFA'nın konusunu teşkil etmektedir (KAU-PFA, 7)

⁷ Bkz. OECD- Transfer Pricing Country Profiles, <http://www.oecd.org/tax/transferpricing/transferpricingcountryprofiles.htm> (E.T. 01.10.2012); PwC. International Transfer Pricing 2011

⁸ Konu hakkında bkz. örn. TAŞKIN, 139

⁹ OECD-TFR, 4.130 vd. ve 4.142 vd., APA'nın dezavantajları için ise bkz. OECD-TFR, 4.147 vd.

¹⁰ Paralel şekilde, GİB'na göre: "Peşin fiyatlandırma anlaşmalarının amacı, mükelleflerin ilişkili kişilerle yapacakları mal veya hizmet alım ya da satımında uygulayacakları transfer fiyatlandırmasına ilişkin olarak karşılaşılabilecek olası vergi ihtilaflarının önüne geçilmesidir. Mükellefler, Gelir İdaresi Başkanlığı ile yapacakları anlaşma sonucunda, anlaşma koşullarına uydukları sürece vergisel risklere karşı korunmuş olacaklar ve bu durum mükelleflere ileriyi görebilme olanağı sağlayacaktır." Bkz. http://www.gib.gov.tr/fileadmin/user_upload/BasinBultenleri/15072011basinduyurusu2.htm



lemek gerekli olduğundan, PFA'nın varlığı idarenin denetim görevini ortadan kaldırmayacaktır, ama hafifletecek ve kolaylaştıracaktır. Başka bir deyişle, PFA idarenin iş yükünü azaltacaktır¹¹. PFA sayesinde, vergi idaresi, mükelleften normalde elde edebileceğinden çok daha fazla bilgi ve belge elde edebilecektir, böylece mükellefi kapsamlı bir şekilde denetleme ihtiyacı nispeten azalacak, denetim yapsa dahi bunu etkin ve hızlı bir şekilde gerçekleştirebilecektir. Dolayısıyla, iş yükü azalan vergi idaresi, mevcut denetim gücünü gerekli diğer alanlara kaydırabilecek ve denetim etkinliğini artıracaktır. Nihayet, PFA sayesinde belli konular (örn. işletmenin daimi merkezinin neresi olduğu, karın ya da gelirin nereye tahsis edildiği) açıklığa kavuşacak, iki veya çok taraflı PFA'larda ise ÇVÖA'ya ilişkin OECD-Modeli md.7'nin uygulanmasıyla ilgili kimi sorunların çözümü kolaylaşabilecektir¹².

Görülmektedir ki, PFA, mükelleflerin ve devletlerin kimi *ihtiyaçlarının* ve bu ihtiyaçların karşılanmasına yönelik *menfaatlerin* ortaya çıkardığı bir kurumdur.

Vergi hukuku, devlet eliyle temel hak ve özgürlüklere müdahaleyi konu alan bir kamu hukuku alanı olduğundan ve bu nedenle burada idarenin yasallığı ilkesi çok sıkı bir şekilde uygulama alanı bulduğundan, idarenin mükellefle vergilendirmeyi etkileyecek bir konuda anlaşma yapabilmesi için yasal yetkiye ihtiyacı olduğu açıktır. Başka bir deyişle, PFA, ancak bu konuda açık bir yasal düzenleme varsa yapılabilir¹³. Nitekim, PFA'nın Türk Hukuku'ndaki temeli, KVK md.13, f.5, c.1'dir. Burada aynen, *"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."* denilmektedir. Aynı maddenin son fıkrasında (f.8), *"Transfer fiyatlandırması ile ilgili usuller Bakanlar Kurulu tarafından belirlenir."* cümlesiyle "usul" konusunda kendisine verilen yetki çerçevesinde Bakanlar Kurulu, 2007¹⁴ ve 2008¹⁵ yıllarında iki tane "Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı Hakkında Karar" yayınlamıştır. Bunlardan ilki (2007/12888), son derece kapsamlı iken, 2008 tarihli ikinci karar ise son derece kısa olup, ilk karara iki eklemeye ve bir değişikliği içermektedir. PFA'nın hukuki temeli olarak üçüncü düzeyde ise karşımıza, 18.11.2007 ve 22.4.2008 tarihli iki adet genel tebliğ çıkmaktadır. "Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı Hakkında Genel Tebliğ" başlıklı 1 seri no'lu Genel Tebliğ¹⁶ ile, hem KVK md.13 hem de transfer fiyatlandırmasına ilişkin GVK md.41, f.1, b.5'de¹⁷ yer alan düzenlemelere ilişkin kapsamlı açıklamalar yapılmış; aynı başlıklı 2 seri no'lu Genel Tebliğ¹⁸ ile ise 1 seri no'lu Genel Tebliğ'e eklemeler ve değişiklikler yapılmıştır.

¹¹ Nitekim krş. KVK md.13 Gerekeşi, http://www.gib.gov.tr/fileadmin/user_upload/Gerekceler/5520_Sayili_Kanun.pdf

¹² Krş. OECD-TFR, 4.131

¹³ Buna karşılık, örneğin Alman Hukuku'nda, ancak uluslararası bağlı işletmeler arasındaki transfer fiyatlandırması hakkında vergi idaresinden bağlayıcı bilgi alınmasına ilişkin çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmaları temelinde, iki ya da çok taraflı ön anlaşma usulüne göre PFA mümkün olmaktadır. Bkz. BMF-Schreiben v. 05.10.2006. IV B 4 – S 1341 – 38/06: Merkblatt für bilaterale oder multilaterale Vorabversteuerverfahren auf der Grundlage der Doppelbesteuerungsabkommen zur Erteilung verbindlicher Vorabzusagen über Verrechnungspreise zwischen international verbundenen Unternehmen (sog. "Advanced Pricing Agreements" - APA's, 1.1.).

¹⁴ Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Hakkında BKK 2007/12888, Karar t.: 27.11.2007, RG t.6.12.2007, S.26722

¹⁵ Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Hakkında BKK 2008/13490, Karar t.: 31.03.2008, RG t.13.4.2008, S.26846

¹⁶ RG t.18.11.2007, S.26704

¹⁷ 28.03.2007 tarih ve 5615 SK (RG t.04.04.2007, S.26483) md.3 ile GVK md.41, f.1'e eklenen b.5: *"Bu fıkranın 1 ilâ 4 numaralı bentlerinde yazılı olan işlemler hariç olmak üzere, teşebbüs sahibinin, ilişkili kişilerle emsallere uygunluk ilkesine aykırı olarak tespit edilen bedel veya fiyatlar üzerinden mal veya hizmet alım ya da satımında bulunması halinde, emsallere uygun bedel veya fiyatlar ile teşebbüs sahibince uygulanmış bedel veya fiyat arasındaki işletme aleyhine oluşan farklar işletmeden çekilmiş sayılır."*

Teşebbüs sahibinin eşi, üstsoy ve altsoyu, üçüncü derece dahil yansoy ve kayın hısımları ile doğrudan veya dolaylı ortağı bulunduğu şirketler, bu şirketlerin ortakları, bu şirketlerin idaresi, denetimi veya sermayesi bakımından kontrolü altında bulunan diğer şirketler ilişkili kişi sayılır.

Bu bent uygulamasında, imalat ve inşaat, kiralama ve kiraya verme, ödünç para alınması veya verilmesi, ücret, ikramiye ve benzeri ödemeleri gerektiren işlemler, her hâl ve şartta mal veya hizmet alım ya da satımı olarak değerlendirilir.

İşletmeden çekilmiş sayılan farklar, ilişkili kişi tarafından beyan edilmiş gelir veya kurumlar vergisi matrahının hesabında dikkate alınmış ise ilişkili kişinin vergilendirme işlemleri buna göre düzeltilir. İlişkili kişiler ve bu kişilerle yapılan işlemler hakkında bu maddede yer almayan hususlar bakımından, 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 13 üncü maddesi hükmü uygulanır." (Koyu renkli vurgulamalar, yazara aittir.)

¹⁸ RG t. 22.04.2008, S.26855

2. PFA'nın Hukuki Niteliği

İki taraflı ya da çok taraflı PFA'lar, farklı devletler arasında imzalandığı için, bunlar birer **uluslararası anlaşma** niteliğine sahiptirler¹⁹. Buna karşılık, ismindeki "anlaşma" ibaresine rağmen, tek taraflı PFA'nın hukuki niteliği açık değildir²⁰.

Her ne kadar Türk Vergi Hukuku, vergi idaresi ile vergi ödevlileri arasında "anlaşma" yapılması fikrine uzak değilse de (bkz. VUK ek md.1 vd.'da düzenlenen uzlaşma kurumu²¹), PFA'yı Türk Hukuku bakımından da "anlaşma" olarak kabul etmenin mümkün olup olmadığı tartışmaya açıktır. Öncelikle, PFA'nın Türk Hukuku bakımından bir "idari sözleşme" olarak kabulü, –yerleşik yargı kararları ve hakim anlayış- çerçevesinde mümkün değildir. Çünkü; Türk İdare Hukuku'nda "idare ile ilgisinin karşılıklı olarak açıkladıkları iradelerin uyuşması sonucu yapılan işlemlere" iki taraflı idari işlem²² denilmekle birlikte, sadece "idari sözleşme" iki taraflı idari işlem olarak kabul edilmektedir²³. Kamu gücü kullanılarak yapılan ve idare hukuku kurallarına tabi olan idari sözleşmeden bahsedebilmek için ise, konusunun, bir kamu hizmetinin doğrudan yürütülmesi veya böyle bir hizmetin yürütülmesine katılma olması aranmaktadır²⁴. Buna karşılık, PFA'nın konusu, mükellefin, "bir kamu hizmetini doğrudan yürütmesi ya da hizmetin yürütülmesine katılması" olmadığı için, onu –klasik Türk İdare Hukuku doktrinine uygun bir- idari sözleşme olarak kabul etmek mümkün değildir²⁵.

Diğer yandan, Türk Hukuku'ndaki düzenleniş şekliyle PFA'yı sui generis bir "anlaşma" olarak kabul etmek dahi zordur. Çünkü, KVK ve bağlı mevzuatında yer alan düzenlemelere göre, PFA şu özelliklere sahiptir:

1. PFA'nın Türk Hukuku bakımından konusu, gelecekteki işlemlere uygulanacak "transfer fiyatlandırması yöntemi"dir (KVK md.13, f.5, c.1). Burada, hem uygulanacak yöntemin uygulanma şartlarına, hem içeriğine hem de ne şekilde uygulanacağına ilişkin saptamaların, PFA'nın kapsamı içerisinde yer aldığını kabul etmek gerekir. Ayrıca, yöntemle ilgili ortaya çıkması muhtemel konulara ilişkin durumların da (örn. ortaya çıkacak yeni durumlar karşısında nasıl davranılması gerektiği, uyumlaştırma yapılıp yapılmayacağı, emsal değerlerin anlaşma süresi içinde hangi kurallara göre geliştirileceği) PFA'da düzenlenmesi yararlı olacaktır. Buna karşılık, bu anılanlar dışında konular PFA'da yer alamazlar. Eğer alırlarsa, idare sahip olmadığı bir yetki çerçevesinde hareket etmiş olacağından, PFA'nın bu kısımları *hukuka aykırı* olacaktır. Böyle bir durumda mükellef, iyiniyetle, anlaşmaya güvenerek girişmiş olduğu işlemleri nedeniyle idareden zararının tazminini talep edebilecektir.
2. PFA, ancak mükellefin talebi üzerine yapılabilir ve ancak onun talebi üzerine yenilenebilir (KVK md.13, f.5, c.1; BKK 2007/12888, md.16, f.1 ve f.8). Dolayısıyla, PFA başvurusu, mükellefe tanınmış bir *hak*²⁶. Mükellef dilerse PFA yapmak için başvuruda bulunur, dilerse –iç hukuk mevzuatının izin verdiği ölçüde- somut olayda bir kanuni düzenlemenin ne şekilde anlaşılması ve uygulanması gerektiği konusunda idarenin yorumunu öğrenmeyi tercih edebilir (Türk

¹⁹ Krş. ve bkz. OECD-TFR, 4.130, 4.162 ve burada KAU-PFA, 5

²⁰ OECD-TFR'de (4.123), PFA, "anlaşma (agreement)" değil, aksine "ayarlaması (/arrangement)" şeklinde nitelendirilmektedir.

²¹ BAŞARAN YAVAŞLAR Funda, Türk Vergi Hukuku'nda Uzlaşma, MÜİİBFD-Prof. Dr. Ömer Faruk Batirel'e Armağan Sayısı, C.25 (2008), S.2, 309 vd.; BAŞARAN YAVAŞLAR/YILMAZ, Verständigung im türkischen Steuerrecht- Vorbild für eine gesetzliche Konzeption in Deutschland?, StuW 2010, 239 vd.

²² Örn. bkz. GİRİTLİ/BİLGEN/AKGÜNER, İdare Hukuku, 5.B., İstanbul, 2012, 1083 vd.

²³ Örn. GİRİTLİ/BİLGEN/AKGÜNER, 1129 vd.; GÖZLER Kemal, İdare Hukuku Dersleri, 10.B., Bursa, 2010, 448 vd.

²⁴ Bkz. GİRİTLİ/BİLGEN/AKGÜNER, 1133 vd.; GÖZLER, 453 vd.. İdari sözleşmelere örnek olarak, kamu borçlanma sözleşmelerini, kamu hizmeti imtiyaz sözleşmelerini, yeraltı ve yerüstü servetlerine ilişkin işletme sözleşmeleri, idari hizmet sözleşmelerini göstermek mümkündür.

²⁵ Aksi görüşte ATEŞ, 175

²⁶ Burada, kanuni bir hak söz konusudur.



Hukuku bakımından VUK md.413²⁷), dilerse -idarenin bakış açısını önemsemeksizin- kendisinin tek başına belirleyeceği yöntemi uygular.

3. Mükellef, PFA'nın ana konusu olan "transfer fiyatlandırması yöntemi (tür, içerik ve uygulanma)" haricindeki diğer konularda belirleyici bir role sahiptir ki, bunlar arasında en başta kritik varsayımlar (critical assumptions) gelir. Bu bağlamda; hangi ilişkili kişilerle, hangi işlemler bakımından, hangi mal ya da hizmetlere ilişkin olarak PFA yapmak istediğini o belirler, idare bu konularda bir belirleme yapamaz. Örneğin, vergi idaresi, PFA'nın mükellefin talep ettiği ürünler *dışındaki* ürünleri de kapsamaması ya da, PFA'nın mükellefin talep ettiği zaman diliminden *daha uzun* bir süre için uygulanmasını belirtemez. Dolayısıyla, kritik varsayımların ve böylece PFA'nın bazı geçerlilik koşullarının içeriğini belirleme yetkisi, münhasıran mükellefe aittir. İdare bunları kabul etmeyebilir, ama bunların içeriğine müdahalede bulunamaz.
4. Buna karşılık, PFA'nın ana konusunu teşkil eden "uygulanacak transfer fiyatlandırması yöntemi" bakımından, idare son derece aktif bir role sahiptir. Çünkü; AY md.73, f.1'de yer alan verginin mali güçle orantılı olması ilkesi ile Türk İdare Hukuku'nun temel ilkelerinden biri olan re'sen araştırma ilkesinin birlikte yorumlanmasından ortaya çıkan sonuç, idarenin, re'sen, mali gücü tespiti en uygun transfer fiyatlandırması yöntemini belirleme görevine sahip olduğudur. Dolayısıyla, kanaatimizce, idare, sadece mükellefin önerdiği yöntemin "emsallere uygunluk ilkesine" ve bu bağlamda işlemin mahiyetine en uygun yöntem olup olmadığını değerlendirmekle yetinemez. Bunun ötesine geçip, işlemin mahiyetine en uygun transfer fiyatlandırması yönteminin ne olduğu konusunda kendisinin de araştırma yapması gerekmektedir²⁸.
5. PFA'ya ilişkin sürecin her aşamasında mükellef ve idare görüş alış-verişi içinde olurlar (BKK 2007/12888, md.16, f.6). Dolayısıyla, sürekli bir karşılıklı etkileşim vardır. Böyle bir süreç, özellikle mükelleflere, idareye kendi görüşlerini aktarabilme ve onu ikna etme imkânını sağlamaktadır.
6. İdarenin, PFA yapıp yapmama konusunda takdir yetkisi mevcuttur. Ancak bu takdir yetkisi, *keyfi şekilde kullanılacak bir yetki değildir*, PFA'nın varlık amacına uygun şekilde kullanılması şarttır (AY md.2, hukuk devleti ilkesi ve idarenin yasallığı ilkesi). İdare, yapacağı değerlendirmeler (analiz) sonrasında, mükellefin başvurusunu aynen kabul edebilir veya gerekli değişikliklerin yapılması koşuluyla kabul edebilir ya da –şartlara göre- ret edebilir (BKK 2007/12888, md.16, f.4, c.1).
7. PFA'nın gerçekleşebilmesi için, başta uygulanacak transfer fiyatlandırması yöntemi olmak üzere, PFA'nın tüm unsurları üzerinde idareyle vergi mükellefinin karşılıklı ve birbirine uygun serbest iradelerinin bulunması gerekmektedir (KVK md.13, f.5, c.1).
8. PFA yazılı olmak zorundadır; hem idare hem de mükellef PFA'yı imzalayacaktır (BKK 2007/12888, md.16, f.4, c.2).
9. Belli koşulların varlığı halinde PFA, mükellefin talebi üzerine ya da böyle bir talep olmasa da idare tarafından harekete geçilerek, karşılıklı anlaşma çerçevesinde revize edilebilecektir (BKK 2007/12888, md.16, f.10-f.12)²⁹. Şöyle ki;
 - a. Eğer, mükellef PFA'nın revize edilmesini kabul etmezse, idare PFA'yı tek tarafı olarak -ve ileriye etkili olacak şekilde- iptal edebilecek (md.16, f.12, c.3 ve f.13);

²⁷ VUK md.413, f.1: "*Mükellefler. Gelir İdaresi Başkanlığından veya bu hususta yetkili kıldığı makamlardan, vergi durumları ve vergi uygulaması bakımından müphem ve tereddüdü mucip gördükleri hususlar hakkında yazı ile izahat isteyebilir.*"

²⁸ Bkz. aşağıda 4.2.

²⁹ Bkz. aşağıda 4.5.

- b. Eğer idare mükellefin değişiklik talebini kabul etmezse, PFA aynı koşullarla uygulanmaya devam edecek, ancak bu durumda mükellef PFA'nın iptalini talep edebilecek, idare bu talebi uygun görürse onu iptal edecektir (md.16, f.11, c.4-6).
10. Mükellef PFA'yı hiçbir zaman iptal edemez, fakat idareye başvurarak iptal edilmesini talep edebilir (BKK 2007/12888, md.16). Buna karşılık idare, belli koşulların varlığı halinde PFA'yı, şartlara göre, geleceğe ya da geçmişe etkili şekilde tek tarafı olarak iptal edebilir. Bu konuda idare takdir yetkisine sahiptir (BKK 2007/12888, md.16, f.14 ve f.15)³⁰.
11. Mükellefin PFA koşullarına uymamasına bağlı hukuki sonuç, PFA'nın yapıldığı tarihten itibaren iptal edilebilmesi ve mükellefin incelemeye alınabilmesidir (BKK 2007/12888, md.16, f.14). Dolayısıyla, mükellefin PFA koşullarına uymaması halinde karşılaşılabileceği hukuki sonuç, şartlara göre, ya PFA'da belirlenen yöntem uygun şekilde belirlenmiş matrah üzerinden yapılan tarhiyat (unutmamak gerekir ki, bu yöntem, mali gücü tespite en uygun transfer fiyatlandırması yöntemi)³¹ ya da, eğer artık PFA'nın uygulanma şartları yoksa (örn. kritik varsayımlar gerçekleşmemişse), bu durumda farklı bir transfer fiyatlandırması yöntemi uygulanarak yapılacak tarhiyat ve buna bağlı gecikme faizi ile idari vergi cezalarıdır. Bu sonuçlar, mükellef zaten böyle bir PFA yapmasaydı da karşılaşılabileceği sonuçlardır. Başka bir deyişle, Türk Hukuku'nda, -uzlaşmadan tamamen farklı şekilde- PFA'ya mükellef tarafından uyulmamasına özel yaptırımlar bağlanmamıştır.

Bu bağlamda, "karşılıklı ve birbirine uygun irade beyanı neticesinde" meydana gelmesine rağmen, gerçekte sadece idareyi bağlaması, buna karşılık mükellefi bağlamaması, PFA'yı -idari ya da değil- sözleşme olmaktan uzaklaştırmaktadır. Çünkü, hukuk biliminde bir anlaşmadan (/sözleşmeden) söz edebilmek için, iki tarafın karşılıklı ve birbirine uygun irade beyanının olması ana şart olmakla birlikte, sözleşmenin varlığı halinde uygulanması gereken başka kurallar da mevcuttur. Şöyle ki; yapısı ve işlevi gereği sözleşme, her iki tarafın da ona uygun davranmasını ve üstlendikleri ödevleri yerine getirmelerini gerektirir. Sözleşmeyle üstlenilen ödevin yerine getirilmemesi halinde, bu edimin yerine getirilmesini sağlamak üzere ifa davası ve cebri icra davası açılabilir, karşı taraftan uğranılan zarar için tazminat talebinde bulunulabilir. Keza, sözleşmenin yorumlanması, tamamlanması ve değiştirilmesi, tarafların anlaşmasıyla, anlaşamıyorlarsa, dava yoluyla gerçekleştirilir. İşte, sözleşmenin varlığına bağlı bu tür kuralların mevcut olmaması, aslında ortada "maddi anlamda" bir sözleşmenin de olmadığına işaret eder. İdarenin üstün hak ve yetkilere (örn. sözleşmeyi tek tarafı olarak değiştirme veya fesih etme, gözetim ve denetim yapma, emir verme ve ceza uygulama, resen hareket etme, işletmeye el koyma ve satın alma gibi tek tarafı hareket etme yetkisine) sahip olduğu, yani, idarenin karşı tarafa karşı kamu gücüne dayalı yetkiler kullanabildiği (üstünlük ve otorite tanındığı) idari sözleşmelerde dahi, sözleşmeye uymaması halinde, sırf bu nedenden dolayı ilgiliye bazı yaptırımlar uygulanması söz konusu olmaktadır. Buna karşılık Türk Hukuku'nda, mükellefin PFA'ya uymaması, onu PFA yapmadan önceki konumundan farklı bir yere götürmemektedir. Başka bir deyişle, mükellefe, sırf PFA'ya uymadı diye, PFA öncesi hukuki durumundan farklı ek uygulamalar (/yaptırımlar) yapılamamaktadır.

Tüm bu açıklamalar göstermektedir ki; Türk Vergi Hukuku bakımından PFA, bir sözleşme değil; vergi idaresinin mükellefe, uygulanacak transfer fiyatlandırması yöntemi konusunda kendisini bağlayıcı şekilde verdiği bir söz, bağlayıcı bir bilgidir. İdare, mükellefe, PFA ile belirlenen yöntemi uygulaması

³⁰ Bkz. aşağıda 4.5.

³¹ Kanaatimizce, örn. mükellefin kendisinden istenen belgeleri -kusurlu ya da kusursuz şekilde- vermemesi, otomatik şekilde, PFA'da belirlenen farklı bir transfer fiyatlandırması yönteminin uygulanmasını gerektirmemelidir. Eğer, olayın şartlarına en uygun yöntem halen PFA'da belirlenen yöntem ise, bu durumda vergi idaresi tarafından yine o yöntemin uygulanması gerekir (verginin mali güçle orantılı olması ilkesi ve re'sen araştırma ilkesi).



halinde, bunu eleştiri konusu yapmayacağı konusunda söz vermektedir, ki hukuki güvenlik ilkesi gereğince bu sözle bağlıdır. Onu, VUK md.413'deki özelge ve sirkülerlerden ayıran belki de en önemli nokta, özelge ve sirkülerin hazırlanması aşamasında mükellefin hiçbir rolü yokken, PFA yapılması sürecinde, mükellefin "idareyi ikna imkanı"na sahip olmasıdır. Son olarak belirtelim ki, PFA'yı VUK ek md.1 vd.'da düzenlenen "uzlaşma" dan ayıran nokta ise, kapsam içindeki olay ve durumların zamanıyla ilgilidir. Uzlaşma geçmişe ilişkindir; gerçekleşmiş bir vergiyi doğuran olaya ve özellikle matrah büyüklüğüne ilişkin görüş farklılıkları ve uyumsuzlukları ortadan kaldırmaya, belirsizlikleri açıklığa kavuşturmaya yöneliktir. Buna karşılık PFA, geleceğe ilişkindir, gerçekleşecek bir vergiyi doğuran olaya bağlıdır.

3. PFA'nın Ana Konusu: Emsallere Uygunluk İlkesine Uygun Bir Transfer Fiyatlandırması Yöntemi

3.1. Uygulanacak Yöntem Tespitinde Temel Amaç: Emsal Fiyat ya da Bedeli Saptamaya Uygun Yöntem Olma (/Yöntemin Emsallere Uygun Fiyat ya da Bedelin Tespitine Hizmet Etmesi)

Gelir vergilendirilmesi alanında, "gelirin elde edilmesi" alanı ile "gelirin kullanılması" alanı birbirinden kesin çizgilerle ayrılmış, sadece ilk alan gelir vergilendirilmesine tabi tutulmuştur³². Buna bağlı olarak, sadece gelirin elde edilmesi alanında yer alan giderler matrahta dikkate alınacaklardır. Objektif saflık ilkesi şeklinde anılan bu ilke gereğince, işletmelerin *kazancın elde edilmesiyle bağlantılı giderleri*, matrah hesaplanırken indirilecek gider olarak dikkate alınacaklardır. Ne zaman gelirin/kazancın elde edilmesiyle bağlantılı bir gider olduğunu tespit ederken, "nedensellik ilkesi"nden yararlanılır: ancak gelir/kazanç elde edilmesi nedeniyle yapılan giderler, matrahtan indirilebilirler³³.

Buna karşılık örtülü kazançta, kurumun *kazanç elde etme* nedeniyle yapmadığı bir gideri, bu şekilde, yani *kazanç elde etme nedeniyle yapılmış bir gider gibi gösterme çabası* mevcuttur. Başka bir deyişle, örtülü kazançta, gerçekte *işletmesel nedenlerle değil, ortaklık ilişkisi nedeniyle* gerçekleştirilen bir işlem söz konusudur³⁴. Ortağa, işletmesel değil, aksine ortaklık ilişkisine dayalı nedenlerle yapılan bir edim söz konusu olduğundan, artık bu edimin gider olarak kabul edilip matrahtan indirilmesi yastaktır. İşte, ortağa yapılan edimin gerçek nedenini bulmak üzere kullanılan ilke, emsallere uygunluk ilkesidir. Dolayısıyla, emsallere uygunluk ilkesi, nedensellik ilkesini somutlaştıran bir alt ilke olarak karşımıza çıkmaktadır³⁵.

Transfer fiyatlandırmasında uygulanacak yöntemin KVK md.13'de açıkça kabul edilen emsallere uygunluk ilkesine³⁶ uygun bir yöntem olması, ilişkili kişilerle yapılan işlem ilişkili olmayan bir

³² Ayrıntılı bilgi için bkz. LANG, in: Tipke/Lang, Steuerrecht, 20. Aufl., Köln, 2010, § 4 Rz.198-199 ve § 9 Rz. 205 vd.

³³ BAŞARAN YAĞAŞLAR Funda, Gelir Vergilendirmesinin Temelleri, 2.B, Ankara, 2011, 49 vd.

³⁴ RASCH Stephan, Konzernverrechnungspreise im nationalen, bilateralen und europäischen Steuerrecht, Köln 2000, 33 vd.

³⁵ RASCH, 35 vd.

³⁶ Emsallere uygunluk ilkesi, aslında 03.06.1949 tarih ve 5422 sayılı eski KVK md.17'de de (RG t.10.06.1949, S.7229) yer almaktaydı. Örtülü kazancın varlığını tespit ederken "emsal"ın ölçü olması kabul edilmişti. Bu nedenle, bu konuda sistemde radikal bir değişiklik olmadığını ve eski KVK zamanındaki içtihatlardan halen belli ölçülerde yararlanmanın mümkün olduğunu belirtmek mümkündür. Şöyle ki; 5422 sayılı KVK'da (md.17) tamamen ya da kısmen örtülü kazanç olduğunu kabul için, şirketin, "kendi ortakları, ortaklarının ilgili bulunduğu gerçek ve tüzel kişiler, idaresi, murakabesi veya sermayesi bakımından vasıtalı vasıtasız olarak bağlı bulunduğu veya nüfuzu altında bulundurduğu gerçek ve tüzel kişiler ile olan münasebetlerinde" "emsaline göre göze çaracak derecede yüksek veya düşük fiyat veya bedeller" üzerinden hukuki ilişki içine girmesi aranmaktaydı. Buna karşılık 5520 sayılı yürürlükteki KVK'da (md.13, f.1), doğrudan emsallere uygunluk ilkesine atıfta bulunularak, kurumların, "ilişkili kişilerle" emsallere uygunluk ilkesine aykırı olarak tespit ettikleri bedel veya fiyat üzerinden hukuki ilişki içine girmiş olması halinde kazancın tamamen veya kısmen transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü olarak dağıtılmış sayılacağı kabul edilmekte: "emsallere uygunluk ilkesi ise, ilişkili kişilerle yapılan mal veya hizmet alım ya da satımında uygulanan fiyat veya bedelin, aralarında böyle bir ilişkinin bulunmaması durumunda oluşacak fiyat veya bedele uygun olması" şeklinde tanımlanmaktadır (md.13, f.3, c.1). Dolayısıyla, kanaatimizce, yürürlükteki durumda artık "emsale

kişiyle gerçekleştirilseydi hangi fiyat ya da bedel uygulanacaktıysa, işte o fiyat ya da bedeli saptamaya yardımcı olacak yöntem olmayı ifade etmektedir. O halde, emsallere uygunluk ilkesine uygun yöntem, "objektif fiyat ya da bedel" diye nitelendirebileceğimiz fiyat ya da bedeli saptamaya yöneliktir. Kanun koyucu, objektif fiyat ya da bedel tespitiyle kanunu dolanmayı engellemekte ve "olması gereken matrah" "gerçek sahibi"nde tespit etmeyi hedeflemektedir.

KVK md.13, f.4'te üç tane geleneksel yöntem, "karşılaştırılabilir fiyat yöntemi, maliyet artı yöntemi ve yeniden satış fiyatı yöntemi çıkmaktadır. Bu yöntemler hakkında bu kitapta yer alan diğer makalelerde kapsamlı bilgiler verildiği için³⁷, bu yöntemlerin içerikleri ile avantajları ve dezavantajları üzerinde burada durulmayacaktır. Konuyla ilgili olarak sadece şuna işaret etmek gerekir ki, **Türk Hukuku bakımından (KVK md.13, f.4) geleneksel yöntemler arasında hiyerarşik bir sıralama olmadığı gibi, bu yöntemler sınırlayıcı da değildir.** Eğer geleneksel yöntemlerle emsallere uygun fiyata ulaşabilme imkanı yoksa, bu durumda "başka uygun yöntemlerin" kullanılması mümkün, hatta zorunludur. Çünkü, amaç her zaman, "işlemin mahiyetine en uygun yöntemi" tespit etmektir (KVK md.13, f.4).

Ancak şunu gözden uzak tutmamak gerekir ki; hangi yöntem kabul edilirse edilsin, bizatihi "emsal" kavramı bu yöntemin karşılaştırmaya dayalı bir yöntem olmasını şart koşmaktadır. Çünkü, bir "olan" ya da "olması gerektiğine inanılan" emsalle yapılacak karşılaştırma temelinde, somut olay bakımından bir fiyat/bedel tespiti yapılacaktır. Böyle bir karşılaştırma için, karşılaştırılabilir transaksyonların varlığı şarttır. Türk Vergi İdaresi, karşılaştırılabilirlik olup olmadığını tespit ederken, transaksyona konu mal veya hizmetlerin nitelikleri, işlev analizi, ekonomik koşullar ve iş stratejileri unsurları ile durumun özelliklerinin gerektirdiği diğer unsurları dikkate almaktadır (BKK 2007/12888, md.5 II ve 1 seri no'lu Genel Tebliğ). Bu unsurların, OECD-TFR'ye gayet paralel olduğu belirtilebilir³⁸. Eğer, karşılaştırma konusu transaksyonları maddi olarak etkileyen unsurlar arasında maddi farklılıklar varsa ve bu farklılıklar düzeltililebilecek nitelikte değilse, karşılaştırılabilir transaksyonlar yok demektir (BKK 2007/12888, md.5 I). Karşılaştırmada, mükellef kurumun ilişkili olmayan kişilerle yaptığı işlemlerdeki fiyat ya da bedel esas alınabileceği gibi (iç emsal), birbiriyle ilişkili olmayan kişiler arasında yapılan karşılaştırılabilir işlemlerdeki fiyat ya da bedel de (dış emsal) esas alınabilecektir.

3.2. PFA Konusu Yöntemin İlişkili Olduğu İşlemler

KVK md.13, f.5'de herhangi bir sınırlama olmamasına rağmen, Türk Vergi İdaresi, PFA'nın sadece, mükellefin belli işlemleri bakımından yapılması görüşündedir. 2007/12888 sayılı BKK md.15'e göre,

- Tüm kurumlar vergisi mükelleflerinin *ilişkili kişilerle yaptıkları yurt dışı işlemlerine,*
- *Serbest bölgelerde faaliyette bulunmayan* tüm kurumlar vergisi mükellefleri ile *bu bölgelerde faaliyette bulunan kurumlar vergisi mükelleflerinin* birbirleriyle *ilişkili kişi* kapsamında yaptıkları işlemlere

göre göze çaracak derecede farklılık"ın mevcudiyeti şart değildir; "emsalden farklı olması" yeterlidir. Kanun koyucu, ölçüyü daha da sıkılaştırmıştır. Ancak, "emsal"ın esas alınması gerekliliği halen devam etmektedir.

³⁷ Ayrıca bkz. örn. İNCE Eyüp, OECD ile Seçilmiş Ülkelerde Transfer Fiyatlandırması ve Türk Transfer Fiyatlandırması İle Karşılaştırma, VSD, S.273 (Haziran 2011). <http://www.vergisorumlari.com.tr/makale.aspx?makaleno=4486>; YAKAR/ÜNAL, Transfer Fiyatlandırma ve Çok uluslu İşletmeler Açısından Bir Değerlendirme, VSD S.222 (Mart 2007), 124 vd.

³⁸ Bkz. OECD-TFR, 1.33 vd.



İlişkin olarak belirlenecek yöntem konusunda İdare'ye başvurmaları mümkündür.

İdare, daha sonra çıkardığı 1 no'lu Genel Tebliğ, 6'da bunu,

- "Tüm kurumlar vergisi mükelleflerinin *ilişkili kişilerle yaptıkları yurt dışı işlemleri*,
- Tüm 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*" şeklinde belirlemiştir.

Burada, 1 seri no'lu Genel Tebliğ'in 2007/12888 sayılı BKK'ya uygun olup olmadığı konusu ihmal edilerek, bu düzenlemeler çerçevesinde ortaya çıkan sonucu şöyle ortaya koymak gerekir: Türk Vergi İdaresi'ne göre, kurumlar vergisi mükellefleri, kural olarak, -ilişkili kişilerle gerçekleştirdikleri- yurt dışı işlemleri bakımından bir transfer fiyatlandırması yöntemi belirlenmesi talebiyle başvuruda bulunabileceklerdir. "Yurt dışı" ibaresi içine, serbest bölgeler de dahildir. Buna karşılık, yurt içindeki işlemler bakımından yöntem belirlenmesi ve buna bağlı olarak PFA yapılamaz. Hemen belirtmek gerekir ki, kanunda yer almayan böyle bir *daraltmanın*, genel düzenleyici idari işlem niteliğinden BKK ile yapılması, hem kanunilik ilkesine hem de idarenin yasallığı ilkesine açıkça aykırıdır. PFA'nın konusuna giren işlemler ancak kanun koyucu tarafından belirlenebilir (AY md.73, f.3: kanunilik ilkesi); vergi idaresi, ancak kanun temelinde hareket edebilir, kanuna aykırı işlemlerde bulunamaz (AY md.2, md.8, md.123, f.1).

4. PFA'nın Yapılma Usulü

4.1. Başvuru

4.1.1. PFA başvurusu yapabilecekler

PFA yapılması talebinde bulunma imkanı sadece mükelleflere tanınmıştır. Vergi idaresi, PFA talebinde bulunamaz. PFA talebinde bulunma hakkına sahip olan mükellefler ise, **kurumlar vergisi mükellefleridir**. Türk Hukuku'nda kurumlar vergisi mükellefleri, sermaye şirketleri, kooperatifler, iktisadi kamu kuruluşları, dernek ve vakıflara ait iktisadi işletmeler ile iş ortaklıklarıdır (KVK md.1 ve md.2).

Uygulamada, önce Büyük Mükellefler Vergi Dairesi Başkanlığı'na kayıtlı mükelleflere (1.1.2008'den itibaren), bir yıl sonra ise (1.1.2009'dan itibaren) bütün kurumlar vergisi mükelleflerine bu imkan tanınmıştır³⁹. Kanunda yer almayan bu tür bir ayırımın hem **yasal idare ilkesine** hem de **eşitlik ilkesine** aykırı olduğunu söylemek mümkündür. Ancak, anlaşılmaktadır ki, vergi idaresi, bir anda tüm potansiyel mükelleflerle karşı karşıya gelmek yerine, böyle yeni bir kurumun uygulanması bakımından terditli gitmeyi -kanuna aykırılığı göze alarak- tercih etmiştir.

³⁹ BKK 2008/13490 md.1 ile değişik BKK 2007/12888, md.15: "*Peşin fiyatlandırma anlaşmasının kapsamına kurumlar vergisi mükellefleri girmektedir. Bu çerçevede, 1/1/2008 tarihinden itibaren Büyük Mükellefler Vergi Dairesi Başkanlığına kayıtlı mükelleflerin, 1/1/2009 tarihinden itibaren ise tüm kurumlar vergisi mükelleflerinin ilişkili kişilerle yaptıkları yurt dışı işlemlerine ilişkin olarak belirlenecek yöntem konusunda İdare'ye başvurmaları mümkündür. Ayrıca, 1/1/2009 tarihinden itibaren, serbest bölgelerde faaliyette bulunmayan tüm kurumlar vergisi mükellefleri ile bu bölgelerde faaliyette bulunan kurumlar vergisi mükelleflerinin birbirleriyle ilişkili kişi kapsamında yaptıkları işlemlere ilişkin olarak belirlenecek yöntem konusunda İdare'ye başvurmaları mümkündür.*"

4.1.2. Başvuru şekli ve içeriği

Mükelleflerin PFA başvurusu taleplerini yazılı olarak (/dilekçeyle) yapmaları gerekmektedir (BKK 2007/12888, md.16, f.1 ve md.17, f.1, b.a). Başvuru merci, Gelir İdaresi Başkanlığı'dır. KVK md.13, f.5, c.1'de PFA'nın Maliye Bakanlığı ile yapılacağı öngörülmekteyse de, 5345 sayılı Kanun md.33 gereğince, Maliye Bakanlığı'na yapılan atıf, GİB'e yapılmış kabul edilecektir. Nitekim, BKK 2007/12888, md.3, f.1, b.e'de de Gelir İdaresi Başkanlığı yetkili merci olarak gösterilmiş olup, uygulama da bu şekildedir⁴⁰.

Türk Hukuku'nda başvuru bakımından bütün mükellefler aynı usule tabidirler; örneğin Almanya'da olduğu gibi, orta ve küçük ölçekli işletmeler bakımından basitleştirilmiş bir usul öngörülmemiştir.

Dilekçede yer alması gereken asgari bilgiler ise, 2007/12888 sayılı BKK md.17, f.1, b.a'da (aynı şekilde 1 seri no'lu Genel Tebliğ, 7.2) şu şekilde sayılmıştır:

- Mükellefe ya da temsilcisine ilişkin kimlik ve iletişim bilgileri (PFA sürecine katılacak mükelleflerin ya da temsilcilerin adları, T.C. kimlik numaraları, adresleri, telefon numaraları);
- Mükellefin faaliyet konusu, yapısı (merkez, şube) ve ortakları, sermaye yapısı, içinde bulunduğu sektör, ekonomik ve hukuki geçmişine ilişkin –özet "-" bilgiler,
- İlişkili kişilerin tanımı ve bu kişiler arasındaki mülkiyet ilişkilerine ilişkin bilgiler;
- PFA'nın süresine ilişkin talep.

Dilekçede, ne tip bir PFA talep edildiğinin de (tek taraflı, iki taraflı, çok taraflı) belirtilmesi gerekir⁴¹.

Mükellef başvurusunda, transfer fiyatlandırmasında uygulanması gereken yöntem ve PFA'nın uygulanacağı zaman dilimi konusunda bir öneride bulunacak olup, niçin bu yöntemi önerdiğini ayrıntılı şekilde izah etmelidir. Dolayısıyla, mükelleften, önerdiği yöntemin, emsallere uygunluk ilkesine en uygun transfer fiyatlandırması yöntemi olduğu konusunda idareyi ikna etmesi beklenmektedir. Bu bağlamda, Türk Vergi İdaresi, mükelleflerin PFA yapılması için başvuru dilekçelerine şu belgeleri eklemelerini talep etmektedir (2007/12888 sayılı BKK md.17, f.1, b.b- b.j; 1 seri no'lu Genel Tebliğ, 7.2):

- Üstlenilen işlevleri, sahip olunan riskleri ve kullanılan varlıkları içeren tüm bilgiler;
- Kritik varsayımlara ilişkin bilgiler ve gerekçeleri (önerilen transfer fiyatlandırması yöntemi ile bu yöntemin seçimine ve uygulanmasına esas teşkil eden koşullara ve varsayımlara ilişkin açıklamalar, analizler ve yapılan diğer çalışmalar);
- Gayrimaddi varlıkların mülkiyetine ve alınan veya ödenen gayri maddi hak bedellerine ilişkin bilgi;
- İlişkili kişiler tarafından farklı muhasebe standartları ve yöntemleri kullanılıyor ise bunlara ilişkin bilgi;
- Başvuru tarihinin içinde bulunduğu hesap dönemine ilişkin ürün fiyat listeleri;
- Başvuru tarihinin içinde bulunduğu hesap dönemine ilişkin üretim maliyetleri;
- İlişkili kişiler arasındaki işlemlere uygulanan şirket içi fiyatlandırma politikası;

⁴⁰ Bkz. Gelir İdaresi Başkanlığı'nın 15.07.2011 tarihli basın duyurusu, http://www.gib.gov.tr/fileadmin/user_upload/BasinBultenleri/15072011basinduyurusu2.htm (E.T. 01.10.2012)

⁴¹ Krş. 1 Seri No'lu Genel Tebliğ, 6