



ÇİFTE VERGİLENDİRMEYİ ÖNLEME ANLAŞMALARINDA YER ALAN KARŞILIKLI ANLAŞMA USULÜNE İLİŞKİN REHBER

(1 Ocak 2022 tarihinden itibaren yapılan başvurular için)



2024

Vergi Geleceğimizdir

Ayrıntılı Bilgi İçin
— Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmaları Müdürlükleri
(0312) 415 30 00
— Vergi İletişim Merkezi
Yurt içinden 189
Yurt dışından +90 312 189 11 22
İngilizce başvurular için infovimer@gelirler.gov.tr

gib.gov.tr

Bu rehber, hâlihazırda yürürlükte olan çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmaları ve iç mevzuat hükümleri dikkate alınarak hazırlanmıştır.

MİSYONUMUZ

Devlet gelirleri politikasının oluşturulmasına katkı sağlayarak gelir politikasını adalet ve tarafsızlık içinde uygulamak, mükellef haklarını gözeterek vergide gönüllü uyumu artırmak ve kaliteli hizmet sunarak vergi ve diğer gelirleri toplamaktır.

VİZYONUMUZ

Ekonomik aktiviteleri kavrayarak vergi ve diğer kamu gelirlerini tam ve zamanında toplayan, kayıtlı ekonomiyi teşvik eden, yetkin beşeri sermayesiyle kaliteli hizmet sunan, mükellef odaklı, yenilikçi ve katılımcı örnek bir idare olmaktadır.

TEMEL DEĞERLERİMİZ

Adalet
Çözüm Odaklılık
Etkinlik
Güvenilirlik
Katılımcılık
Öngörülebilirlik
Saydamlık
Sosyal ve Çevresel Sorumluluk
Sürekli Gelişim
Tarafsızlık
Verimlilik
Yetkinlik

GELİR İDARESİ BAŞKANLIĞI

Avrupa Birliği ve Dış İlişkiler Daire Başkanlığı

Yayın No: 526



**ÇIFTE VERGİLENDİRMEYİ
ÖNLEME
ANLAŞMALARINDA
YER ALAN
KARŞILIKLI ANLAŞMA
USULÜNE
İLİŞKİN REHBER**



İÇİNDEKİLER

	GİRİŞ	5
1.	KAU HÜKÜMLERİNİN GENEL ÇERÇEVESİ	6
2.	KAU BAŞVURUSU YAPILMASI	7
2.1	Kimler Başvurabilir?	7
2.2	Başvuru Nereye Yapılabilir?	8
2.3	Yetkili Makam Kimdir?	8
2.4	Türkiye’de Yapılacak Başvuru Ücretli midir?	11
2.5	Hangi Konularda Başvuru Yapılabilir?	11
2.6	Başvuru Hangi Süreler İçinde Yapılır?	12
2.7	Başvuruda Aranılan Bilgi ve Belgeler Nelerdir?	14
3.	KAU SÜRECİ VE SONUÇLARI	16
3.1	Başvuru Sonrası Süreç Nasıl İşlemektedir?	16
3.2	Başvuru Sonucu Mükellef için Bağlayıcı mıdır?	17
3.3	Başvuru Zamanaşımını Durdurur mu/Keser mi?	19
3.4	Başvuru Vergilerin Tahsilatını Durdurur mu?	20
4.	KAU VE ULUSAL ÇÖZÜM YOLLARI	20
4.1	KAU Başvurusu Dava Açmaya Engel midir?	20
4.2	KAU Başvurusu Uzlaşma Talebine Engel midir?	22
5.	PEŞİN FİYATLANDIRMA ANLAŞMALARI	23

GİRİŞ

Türkiye'nin akdettiği Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmalarının (ÇVÖA) tamamında Karşılıklı Anlaşma Usulüne (KAU) ilişkin hükümlere yer verilmiştir. KAU, genellikle ÇVÖA'ların 25 inci¹ maddesinde hüküm altına alınmış olup KAU yönteminin daha etkin ve etkili bir şekilde işleyebilmesi için 213 sayılı Vergi Usul Kanununun (VUK) "Karşılıklı Anlaşma Usulü" başlıklı dördüncü bölümünde de düzenlemeler yapılmıştır.²

Türkiye'nin akdettiği ve halen yürürlükte olan ÇVÖA'ların metinlerine, bu ÇVÖA'larla ilgili bilgilere ve VUK'un ilgili hükümlerine Başkanlığımızın "<https://www.gib.gov.tr>" adresinden ulaşma imkânı bulunmaktadır.

ÇVÖA'ların, kapsamlı ve özenle oluşturulan hükümlerine rağmen bu hükümlerin taraf devletlerin ilgili vergi idarelerince uygulanması sırasında zaman zaman hatalı işlemler, hatalı yorumlar veya ilgili ÇVÖA hükümlerinin dikkate alınmaması gibi durumlar ortaya çıkabilmektedir.

Bu gibi istenilmeyen durumlarla karşılaşan ve sorunlarını ilgili idare nezdinde çözemeyen mükellefler için ulusal çözüm yollarına (yargı, uzlaşma gibi) başvurma bilinen bir çözüm yoludur. ÇVÖA kapsamında yer alan KAU'ya ilişkin madde hükümleri ise mükelleflere ulusal çözüm yollarıyla bağlı kalmaksızın durumlarını, olayına göre, mukim oldukları veya vatandaşı oldukları ya da ilgili diğer devletin yetkili makamlarına da iletme imkânı veren bir çözüm yolu önermektedir.

Bu rehberin amacı da mükellefleri ÇVÖA'larda yer alan KAU maddesi ve bu maddenin işleyişi hakkında bilgilendirmektir.

¹ Bazı ÇVÖA'larda madde numarası değişebilmektedir.

² 26/10/2021 tarihli ve 31640 sayılı Resmî Gazete'de yayımlanarak yürürlüğe giren 14/10/2021 tarihli ve 7338 sayılı Vergi Usul Kanunu ile Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanunla 4/1/1961 tarihli ve 213 sayılı Vergi Usul Kanununun ek 13 üncü maddesinden sonra gelmek üzere Kanuna "Karşılıklı Anlaşma Usulü" başlıklı dördüncü bölüm eklenmiştir.

1. KAU HÜKÜMLERİNİN GENEL ÇERÇEVESİ

ÇVÖA'ya taraf devletlerin birinde mukim olanların, taraf devletlerden herhangi birinde veya ikisinde kendilerine yönelik yapılan işlemlerin, bu ÇVÖA hükümlerine uygun olmadığı veya olmayacağı sonucuna varmaları durumunda, nasıl bir yol izlemeleri gerektiği bu maddede açıklanmaktadır.

Böyle bir durumla karşılaşan mükelleflerin;

- Akit devletlerin iç mevzuatlarında öngörülen çözüm yollarıyla bağlı kalmaksızın, mukim oldukları ya da ilgili ÇVÖA hükümlerine bağlı olarak diğer akit devletlerin yetkili makamlarına,
- Diğer akit devlette, uyruklukları nedeniyle bu diğer akit devletin vatandaşlarına göre daha aleyhte bir vergilendirmeye tabi tutulmaları durumunda ise vatandaşı oldukları devletin yetkili makamlarına

başvurma hakları bulunmaktadır.³

³Son yıllarda uluslararası vergi sisteminin işleyişinin geliştirilmesi kapsamında, KAU mekanizmasının etkinliğini artırmak ve işleyişini daha etkili kılmak amacıyla uluslararası düzeyde bazı önlemler alınmıştır. Alınan bu önlemleri de kapsayan "Matrah Aşındırma ve Kâr Kaydırmanın Engellenmesine Yönelik Vergi Anlaşmaları ile İlgili Önlemlerin Uygulanmasına İlişkin Çok Taraflı Sözleşme", 7 Haziran 2017 tarihinde imzaya açılmış olup Türkiye dâhil birçok ülke tarafından imzalanmıştır. İmzalanan Sözleşmenin onaylanıp yürürlüğe girmesi ile birlikte ÇVÖA'larda yer alan KAU'ya ilişkin madde hükümlerinin daha etkin uygulanması söz konusu olacak ve ÇVÖA'lar uluslararası standartlara uyumlu hale gelmiş olacaktır.

Anılan Sözleşmenin Türkiye yönünden de yürürlüğe girmesinin ardından, bu Sözleşme ile değişen ÇVÖA'ların KAU'ya ilişkin hükümleri de etkilenecektir. Bu kapsamda:

- ÇVÖA'ya aykırı uygulamaya maruz kaldığını düşünen bir kişinin sadece mukim olduğu devlet yetkili makamlarına değil, diğer akit devlet yetkili makamına da, ilk bildirimden itibaren en az 3 yıl içerisinde başvuru yapabilmesini;
- Karşılıklı anlaşma sonucunun iç mevzuatta yer alan zamanaşımı süresine bakılmaksızın uygulanmasını;
- KAU mekanizmasının, ÇVÖA'da yer almayan durumlarda ortaya çıkan çifte vergilendirmenin önlenmesi için de kullanılmasını

sağlayan hükümlerin bu ÇVÖA'lar bakımından uygulanması mümkün olabilecektir.

Yine bu madde çerçevesinde, yetkili makamlarca;

- ÇVÖA'nın yorumundan veya uygulanmasından kaynaklanan sorunların çözümü,
- ÇVÖA'larda açıkça tanımlanmamış veya tam anlaşılamayan bir terimin açıklığa kavuşturulması,

amacıyla KAU süreci başlatılabilecektir.

Ayrıca, ÇVÖA'nın kapsamadığı durumlarda ortaya çıkan çifte vergilendirmenin ortadan kaldırılması için yetkili makamların birbirine danışabilecekleri de yine bu maddede hüküm altına alınmıştır.

ÇVÖA hükümlerine aykırı vergilendirildiği gerekçesiyle mükellef talebinin iletildiği devletin yetkili makamı, bu sorunu kendisinin çözmemesi durumunda, konu diğer devletin yetkili makamına götürülmekte ve diğer devletin yetkili makamları ile karşılıklı anlaşmaya varmak için duruma göre yazılı, yüz yüze ya da çevrim içi görüşmeler yapılmaktadır.

2. KAU BAŞVURUSU YAPILMASI

2.1 Kimler Başvurabilir?

KAU'ya başvuracak olan mükellefin ÇVÖA'ya taraf olan devletlerden birinde mukim olması gerekmektedir.

Ancak, durumları ÇVÖA'ların "Ayrım Yapılmaması" maddesinin 1 inci fıkrasına uygun düşenlerin, yani uyrukluk nedeniyle ayrımcı muameleye maruz kalan vatandaşların da KAU'ya başvurma hakları bulunmaktadır.

2.2 Başvuru Nereye Yapılabilir?

ÇVÖA'nın KAU maddesinde başvurunun mukimi olunan akit devlete yapılacağına hükmedilmesi durumunda, başvuru, mukimi olunan akit devletin yetkili makamına yapılacaktır.

Mükellef; ÇVÖA'ya aykırı vergilendirmeye yol açan veya açabilecek eylem veya işlemlerden sonra mukimliğini diğer akit devlete taşımışsa, eylemin veya işlemin yapıldığı tarihte mukimi olduğu devlete başvuru yapmalıdır.

Ancak, uyrukluğu nedeniyle ayrımcı muameleye maruz kalan kişiler, taleplerini mukim olduğu devletin yetkili makamına değil, vatandaşı oldukları devletin yetkili makamlarına iletebilirler. Diğer taraftan, ÇVÖA'da özel bir hüküm bulunması durumunda, bu haktan yararlanmak isteyen kişinin her iki akit devletten birinde mukim olması gibi bir şart yoktur. Böyle bir durumda ÇVÖA'ya taraf her iki akit devletin de mukimi olmayan vatandaşların KAU'nun başlatılmasını talep etme hakları bulunmaktadır.

ÇVÖA'nın KAU maddesinin; başvurunun ÇVÖA'ya taraf her iki akit devletten birine yapılabileceğine hükmetmesi durumunda, başvuru -"Ayrımcılık Yapılmaması" maddesi kapsamında yapılacak başvurular da dâhil olmak üzere - mukimi olunan devletin yetkili makamına veya diğer akit devlet yetkili makamına yapılabileceği gibi her ikisine birden de yapılabilir.

2.3 Yetkili Makam Kimdir?

ÇVÖA'larda "yetkili makam" teriminin ülkeler yönünden ne anlama geldiği konusu da açıklığa kavuşturulmuş olup bu yöndeki tanımlama ÇVÖA'ların "Genel Tanımlar"a ilişkin 3 üncü maddelerinin 1 inci fıkralarında yer almıştır.

ÇVÖA'larda, Türkiye yönünden yetkili makam teriminin Hazine ve Maliye Bakanını veya onun yetkili kıldığı kişileri ifade ettiği belirtilmiştir. ÇVÖA kapsamında KAU ise hâlihazırda Gelir İdaresi Başkanlığı Avrupa Birliği ve Dış İlişkiler Daire Başkanlığı tarafından yürütülmektedir. Diğer akit devlet yönünden yetkili makamların kimler olduğu yine ÇVÖA'ların "Genel Tanımlar"a ilişkin 3 üncü maddesinde belirtilmektedir.

Türkiye'de KAU başvuruları:

Gelir İdaresi Başkanlığı
Avrupa Birliği ve Dış İlişkiler Daire Başkanlığı
Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmaları Müdürlüğü
Devlet Mahallesi Merasim Caddesi No:9/1
06450 Çankaya/ANKARA

adresine yazılı olarak yapılacaktır.

Örnek 1: ÇVÖA'nın, başvurunun yalnızca mukimi olunan akit devlete yapılacağına hükmetmesi durumunda başvuru makamı

Türkiye mukimi olan Bay A, Fransa'da gelir elde etmiş olup elde ettiği gelirin Fransa'da Türkiye - Fransa ÇVÖA'sına aykırı bir şekilde vergilendirildiği kanaatine varmıştır. ÇVÖA'nın "KAU" maddesinde başvurunun, mukimi olunan akit devletin yetkili makamına yapılacağı hüküm altına alındığından, Bay (A) başvurusunu Başkanlığımıza yapabilecektir.

Örnek 2: ÇVÖA'nın, başvurunun ÇVÖA'ya taraf her iki akit devletten birine yapılabileceğine hükmetmesi durumunda başvuru makamı

Türkiye'de mukim (ABC) AŞ, Venezuela'da elde ettiği kazançtan dolayı Venezuela'da Türkiye - Venezuela ÇVÖA'sına aykırı bir şekilde vergilendirildiği kanaatine varmıştır. ÇVÖA'nın "KAU" maddesinde başvurunun, ÇVÖA'ya taraf devletlerden herhangi birinin yetkili makamına yapılabileceği hükmüne yer verildiğinden, (ABC) AŞ Başkanlığımıza ve/veya Venezuela yetkili makamına başvuru yapılabilir.

Örnek 3: Akit devletlerden birinin mukimi olan ve uyrukluğ u nedeniyle ayrımcılığa tabi olan kişiler için başvuru makamı

Türk vatandaşı olan ve İtalya'da ikamet eden Bayan B, uyrukluğ u nedeniyle İtalya'da ayrımcı bir vergilendirmeye tabi olduğ unda, ayrımcı vergilendirmenin ortadan kaldırılması için Türkiye – İtalya ÇVÖA'sının "KAU" maddesi kapsamında mukimi olduğ u İtalya'nın yetkili makamı yerine, vatandaşı olduğ u Türkiye'nin yetkili makamına başvurabilir.

Örnek 4: Her iki akit devlette de mukim olmayan ve uyrukluğ u nedeniyle akit devletlerden birinde ayrımcılığa tabi olan kişiler için başvuru makamı

Türk vatandaşı olan ve İspanya'da ikamet eden Bayan C, Belçika'da gelir elde etmiş ve elde ettiğ i bu gelir üzerinden Belçika'da vergilendirilmiştir. Uyrukluğ u nedeniyle Belçika vatandaşlarından daha ağır bir vergilendirmeye tabi tutulduğ u kanaatine varan Bayan C'nin Türkiye - Belçika ÇVÖA'sının 24 üncü maddesinde uyrukluğ a bağı lı ayırım yapılmamasına ilişkin düzenlemenin akit devletlerden birinin ya da ikisinin mukimi olmayan kişilere de uygulanacağı na ilişkin hüküm olması nedeniyle, mukimi olduğ u İspanya'nın yetkili makamı yerine vatandaşı olduğ u Türkiye'nin yetkili makamına başvurma hakkı bulunmaktadır.

2.4 Türkiye’de Yapılacak Başvurular Ücretli midir?

Türkiye’de yapılacak KAU başvurularından ücret alınmamaktadır.

2.5 Hangi Konularda Başvuru Yapılabilir?

KAU maddesi, ÇVÖA’ya taraf devletlerin birinde mukim olanların, taraf devletlerden herhangi birinde veya ikisinde kendilerine yönelik yapılan işlemlerin, ÇVÖA hükümlerine uygun olmadığı veya olmayacağı sonucuna varmaları durumunda oluşan sorunların çözülmesine yönelik düzenlemeler içermektedir.

Mükelleflerin, olayın durumuna göre, vatandaşı veya mukimi oldukları ya da ilgili diğer devletin yetkili makamlarına başvurma ve sorunun yetkili makamlar tarafından çözülmesini talep etme hakkı bulunmaktadır.

KAU’ya ilişkin madde kapsamında mükelleflerin ÇVÖA’ya aykırı olarak vergilendirildiklerini iddia ettikleri durumlar genel olarak aşağıda belirtilmiş olmakla beraber mükellefin KAU’nun başlatılması talebiyle yetkili makama başvurma hakkının aşağıda sayılanlarla sınırlı olmadığı tabiidir.

- ÇVÖA’nın “Ticari Kazançlar” maddesi kapsamında, işyerine atfedilebilecek kazancın belirlenmesine ilişkin sorunlar,
- Gerçek veya tüzel kişilerin hangi devletin mukimi oldukları yönünde karşılaşılan sorunlar,
- Diğer akit devlette, ÇVÖA’nın “İşyeri” maddesi kapsamında bir işyeri oluşup oluşmamasına ilişkin konular,
- ÇVÖA’nın “Bağımlı Teşebbüsler” maddesi kapsamında bağlı işletmeler arasındaki işlemlerde ortaya çıkan transfer fiyatlandırması ile ilgili konular,

- ÇVÖA'da yer alan "Faiz", "Temettü" ve "Gayrimaddi Hak Bedellerine" ilişkin olarak kaynak devlette (gelirin elde edildiği devlet) yapılacak vergi tevkifatları ve bu ödemeleri yapanlar ile gelir lehdarları arasındaki özel ilişki nedeniyle ortaya çıkan ilave vergilerle ilgili konular,
- Diğer akit devlette ifa edilen hizmetlerden elde edilen gelirin, "Ücret" maddesi kapsamında olup olmadığına ilişkin konular,
- ÇVÖA'ların "Menfaatlere Hak Kazanılması" maddesi uyarınca mükellefin ÇVÖA'dan yararlandırılmadığı durumlar.

Vergilendirmenin matrah veya vergi farkları itibarıyla bölünebildiği durumlarda sadece toplam farkın ÇVÖA kapsamındaki bölümüne isabet eden kısmı için başvuru yapılabilir.

Vergiye bağlı faiz ve cezalar yapılan KAU başvurusu kapsamında değerlendirilecek olup ayrıca bir başvuru yapılmasına gerek yoktur.

Mükellefler birden fazla ÇVÖA'yı gerekçe göstererek taraf ülkelerde karşılaştığı, birbiriyle bağlantılı vergilendirme sorunları ile ilgili olarak KAU başvurusunda bulunabilirler.

Birden fazla vergilendirme dönemi için tek bir KAU başvurusu yapılması yeterli olacaktır.

2.6 Başvuru Hangi Süreler İçinde Yapılır?

Mükelleflerin KAU'ya başvurma hakkı ÇVÖA'larda belli bir süreye bağlanmış olup bu sürelerle ilişkin tablo Başkanlığımız internet sayfasında yer almaktadır.

Bu sürenin aşılması ile mükellefin KAU'ya başvurma hakkının da sona ermiş olacağı tabiidir.

ÇVÖA'da başvuru için süre bulunmadığı veya iç mevzuat hükümlerine atf yapıldığı durumda VUK Ek Madde 14 hükümlerine göre başvurunun ÇVÖA hükümlerine aykırı olduğu iddia edilen bir vergilendirme işleminden mükellefin ilk haberdar olduğu tarihten itibaren üç yıl içinde yapılması esastır.

Mükellefin talepte bulunma süresi, ÇVÖA hükümlerine aykırı vergilendirmeden haberdar olmasıyla başlamaktadır. Ancak başvuru süresi; ihbarnamenin tebliğ edildiği, ihtirazi kayıtlı beyanname verilmesi durumunda verginin tahakkuk ettiği, vergi kesintisi yapılması durumunda kesintinin yapıldığı tarihten itibaren başlar.

Örnek 5: ÇVÖA'da KAU için bir başvuru süresi yer alması durumunda başvuru süresi:

Türkiye mukimi Bay D, Avusturya'dan elde ettiği gelir için 20 Mart 2023 tarihinde Avusturya vergi idaresinden elde ettiği geliri beyan etmesi gerektiğini belirten bir mektup almıştır. Bay D, ÇVÖA kapsamında söz konusu geliri için Avusturya'nın vergilendirme hakkı olmadığını değerlendirdiğinden Avusturya mevzuatında öngörülen diğer başvuru haklarını kullanmak yerine Türkiye - Avusturya ÇVÖA'sında düzenlenen KAU'ya başvurmaya karar vermiştir.

ÇVÖA'nın "KAU" maddesinde başvurunun, mukimi olunan akit devletin yetkili makamına, ÇVÖA hükümlerine aykırı vergilendirme işleminin ilk bildiriminden itibaren üç yıl içerisinde yapılacağı hüküm altına alındığından, Bay D en geç 20 Mart 2026 tarihine kadar (bu tarih dâhil) Başkanlığımıza başvuruda bulunabilir.

Örnek 6: KAU başvurusunun "akit devletlerin iç mevzuatlarında belirtilen sürede yapılacağına" ilişkin hüküm içeren ÇVÖA'larda başvuru süresi:

Türkiye mukimi LMN Şirketinin 2019 yılı hesap dönemi için 2021 yılında Türkiye’de vergi incelemesi başlatılmış olup yapılan inceleme sonucunda, Ukrayna mukimi XYZ Şirketine yapılan ödemeler için düzenlenen vergi inceleme raporuna istinaden tarh edilen vergi ve cezalara ilişkin ihbarname, 1 Ağustos 2023 tarihinde LMN Şirketine tebliğ edilmiştir.

Türkiye – Ukrayna ÇVÖA’sının “KAU” maddesinde başvurunun, akit devletlerin iç mevzuatlarında belirtilen süre içerisinde mukimi olunan devletin yetkili makamına yapılacağı hüküm altına alınmıştır.

LMN Şirketi, söz konusu tarihyatın ÇVÖA hükümlerine aykırı olduğunu iddia etmesi durumunda KAU başvurusunu Başkanlığımıza, vergi incelemesi devam ederken ya da ihbarnamenin tebliğ edildiği tarihten itibaren üç yıl içerisinde de yapabilecektir.

Bu durumda başvuru için son tarih 1 Ağustos 2026 olacaktır.

2.7 Başvuruda Aranılan Bilgi ve Belgeler Nelerdir?

ÇVÖA’larda mükellefin talebiyle ilgili şekilsel bir koşul yer almadığından, mükelleflerin ÇVÖA’ya aykırı vergilendirildiğine ilişkin başvurularının bir başvuru dilekçesiyle yetkili makamlara iletilmesi yeterli olacaktır.

Başvuru dilekçesinde aşağıdaki bilgilerin yer alması gerekmektedir:

- a) Başvuru sahibinin adı - soyadı/unvanı, adresi, vergi kimlik numarası, irtibat bilgisi,
- b) Başvuru sahibinin diğer akit devlette ilişkili olduğu gerçek ve/veya tüzel kişinin adı - soyadı/unvanı, adresi, biliniyorsa vergi kimlik numarası, irtibat bilgisi,

- c) Konuyla ilgili olarak diğerk akit devlette ilgili ÇVÖA'da belirlenmiş olan yetkili makam adına hareket eden bir görevli ile görüşülmüşse bu yetkilinin irtibat bilgileri,
- ç) Konunun veya yapılan işlemin tam mahiyeti ve konuyla ilgili olarak uygulanan iç mevzuat hükümleri ve ÇVÖA'nın ilgili maddeleri,
- d) İlgili vergilendirme dönemleri,
- e) Her ilgili vergilendirme dönemine ilişkin elde edilen gelirin ve düzeltmeye tabi tutulmuş verginin tutarı,
- f) Vergi beyannamesinde yer alan ve konuyla ilişkili bilginin özeti,
- g) Eğer konu ile ilgiliyse, destekleyici verilerle yapılmış olan hesaplama (mali veya ekonomik veriler, raporlar, mükellefin ilgili belge ve kayıtlarının yanı sıra açıklayıcı notlar),
- ğ) Türkiye'de ÇVÖA kaynaklı sorunun çözümü için yargı yoluna gidilip gidilmediğine ilişkin bilgi, eğer gidildiyse dava açma tarihi ve dava dilekçesi ile eklerinin birer örneği, bu davaya ilişkin verilmiş yargı kararı varsa kararın bir örneği
- h) Türkiye'de ÇVÖA kaynaklı sorunun çözümü için daha önce başka idari yollara (düzeltme, uzlaşma, özelge, peşin fiyatlandırma anlaşması talebi vb.) başvuru yapıp yapılmadığına ilişkin bilgi, eğer başvuru yapıldıysa başvurunun tarihi ve başvuru belgelerinin birer örneği, sonuçlanmış bir başvuru varsa sonucuna ilişkin bilgi ve belgelerin birer örneği,
- ı) Diğerk akit devletin yetkili makamına da KAU başvurusu yapıldıysa başvuru tarihi, bu yetkili makamın irtibat bilgileri ile başvuru belgelerinin birer örneği, başvuru sonuçlanmış ise başvuru sonucuna ilişkin bilgi ve belgelerin birer örneği,

- i) Başvuru dilekçesinde aşağıdaki taahhüt metnine de yer verilmesi gerekmektedir:

“Yukarıdaki bilgilerin doğruluğunu onaylar ve talep edilmesi durumunda ek bilgi ve belgeleri zamanında temin edeceğimi taahhüt ederim.”

Transfer fiyatlandırması ile ilgili olaylarda ayrıca aşağıdaki ek bilgiler de gereklidir:

- a) Karşılaştırılabilir işlemlerin genel çerçevesi ve düzeltme yöntemleri,
- b) Düzeltmede uygulanan yöntemin açıklaması,
- c) Düzeltme için uygulanan transfer fiyatlandırması yönteminin uygunluğuna ilişkin açıklama.

Başvuru dilekçesi incelendikten sonra ihtiyaç duyulması halinde, süre verilerek ek bilgi ve belge talep edilebilir.

Ek bilgi ve belgelerin verilen süreler içinde Başkanlığımıza sunulmaması durumunda, başvuru değerlendirmeye alınmaz ve reddedilir. Ancak mükellefin ek bilgi, belge için verilen süreden sonra talep edilen ek bilgi ve belgeleri, ÇVÖA'da/VUK'da düzenlenen süre aşılmadan temin etmesi durumunda bu bilgi ve belgeleri sunduğu tarih itibarıyla başvuru yapılmış sayılır.

3. KAU SÜRECİ VE SONUÇLARI

3.1 Başvuru Sonrası Süreç Nasıl İşlemektedir?

Yapılan başvuru:

- a) İlgili ÇVÖA kapsamında olup olmadığı,
- b) Doğru yetkili makama yapılıp yapılmadığı,
- c) Uygun şekilde ve süresi içinde yapılıp yapılmadığı,

bakımından incelenir ve uygun olanlar kabul edilir.

Söz konusu yetkili makamlarca yapılacak değerlendirmede mükellefin başvurusunun yerinde olduğunun tespit edilmesi, bir başka ifadeyle ÇVÖA'ya aykırı bir vergilendirmenin ortaya çıkması veya bu yönde bir tereddüt oluşması durumunda, sorunun yetkili makam tarafından tek başına çözüme kavuşturulmadığı durumlarda sorun diğer akit devletin yetkili makamına iletilerek KAU'ya ilişkin sürecin başlatılması mümkün olabilecektir.

Mükellefler, bu süreçte taraf olarak yer almamakla birlikte, devam eden süreç konusunda kendi yetkili makamlarından bilgi edinme haklarının bulunduğu tabiidir.

Mükellef talebinin kabul edilmesi ile birlikte diğer akit devletin yetkili makamları nezdinde yürütülecek görüşmelerin ne zaman sonuçlandırılması gerektiği yönünde bir zaman sınırlaması bulunmamakta olup bu süre olayın niteliğine göre değişmektedir. Bununla birlikte, bu konudaki uluslararası yaklaşım, bu sürenin 2 yılı aşmaması yönünde olup ülkemiz uygulaması yönünden de bu süreye uyulması yönünde genel bir anlayış bulunmakta ve başvurusunun mümkün olan en kısa sürede sonuçlandırılması için gayret gösterilmektedir.

ÇVÖA çerçevesinde yetkili makamlardan beklenen, mükellefin talebinin değerlendirilmesi, talebin yerinde bulunduğu durumlarda KAU sürecini başlatmaları ve sonuca yönelik çaba içinde olmalarıdır. ÇVÖA'ya taraf devletlerin yetkili makamlarınca başlatılmış olan KAU sürecinin mutlaka bir sonuca ulaştırılması gibi bir zorunluluk bulunmamaktadır.

3.2 Başvuru Sonucu Mükellef için Bağlayıcı mıdır?

KAU çerçevesinde yapılan görüşmeler sonunda, ÇVÖA'ya taraf devletlerin yetkili makamlarınca, vergilendirme konusu olayda bir mutabakat sağlanırsa, bu sonuç ilgili mükellefe başvuruda bulunduğu devletin yetkili makamlarınca bildirilmekte ve varılan mutabakatın sonuçları mükellefçe de kabul edilmesi halinde uygulanmaktadır.

Mükellef, kendisine tebliğ edilen mutabakat sonucunu kabul edip etmediğini, sonucu bildiren yazının tebliğ tarihinden itibaren otuz gün içinde dilekçe ile Başkanlığımıza bildirmelidir. Mükellef bu süre içinde bildirimde bulunmazsa sonucu kabul etmemiş sayılır.

Mükellefin tebliğ edilen mutabakat sonucunu kabul etmesi ile karşılıklı anlaşma vaki olur ve bu durum diğer akit devlete bildirilir.

Vaki olan karşılıklı anlaşmanın uygulanması sırasında iç mevzuat hükümlerinde yer alan düzeltme zamanaşımı sürelerinin dikkate alınıp alınmayacağı konusu önem kazanmakta olup bu konuda uygulamanın ülkeler bazında nasıl yapılacağına ilişkin bilgileri gösteren tablo Başkanlığımız internet sayfasında yer almaktadır.

Vaki olan karşılıklı anlaşma uyarınca Türkiye’de düzeltme yapılması gerekirse, sonuç ilgili vergi dairesine bildirilir ve bu kapsamda vergi ve cezalarda düzeltme yapılır.

Tahakkuk eden vergilere 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanuna göre tespit edilen gecikme zammı oranında gecikme faizi uygulanır. Gecikme faizi; verginin kendi vergi kanunlarında belirtilen ve tarhiyatın ilgili bulunduğu döneme ilişkin normal vade tarihinden itibaren, mükellefin karşılıklı anlaşma sonucunu kabul ettiğini bildirdiği tarihe kadar geçen süre için uygulanır.

Mükellefe tebliğ edilen vergi ve cezaların, tebliğ tarihinden itibaren bir ay içerisinde ödenmesi gerekir. Düzeltme işlemine konu verginin tamamı ile cezaların yarısının bu süre zarfında ödenmesi halinde cezanın yarısı indirilir.

Mükellef, karşılıklı anlaşmanın vaki olduğu durumda üzerinde anlaşılan hususlar ve anlaşma uyarınca düzeltilen vergi ve cezalar hakkında dava açamaz ve hiçbir mercie şikâyetle bulunamaz, VUK’un 376 ncı maddesine göre ceza indiriminden ve uzlaşma hükümlerinden yararlanamaz.

Açıklandığı üzere, KAU sonucunda yetkili makamların varmış olduğu mutabakat mükellefleri bağlayıcı nitelikte değildir. Mükellef dilerse yetkili makamların üzerinde mutabık kaldıkları sonucu kabul eder, dilerse mukimi olduğu akit devletin iç mevzuatında yer alan çözüm yollarına süre sınırlamalarını da dikkate alarak başvurabilir.

3.3 Başvuru Zamanaşımını Durdurur mu/Keser mi?

Zamanaşımını durduran veya kesen haller iç mevzuatımızda düzenlenmiş olup KAU başvurusu yapıldığı tarih itibarıyla başvuru konusu vergi ve cezalar için VUK'da yer alan zamanaşımı sürelerini durdurur.

Duran zamanaşımı;

- Başvuru dilekçesindeki eksikliklerin tamamlanmaması nedeniyle başvurunun reddedilmesi durumunda bu durumun mükellefe tebliğ edildiği günden itibaren,
- Yapılan başvurunun anlaşma kapsamında olmaması, yanlış yetkili makama yapılması veya ÇVÖA'da/VUK'da belirtilen sürede yapılmaması nedeniyle reddedilmesi durumunda ret kararının mükellefe tebliğ edildiği günden itibaren,
- Başkanlığımızca yapılan inceleme/diğer akit devlet ile varılan anlaşma sonucunun mükellef tarafından kabul edilmemesi durumunda mükellefin sonucu kabul etmediğini bildirdiği tarihten itibaren,
- Başkanlığımızca yapılan inceleme/diğer akit devlet ile varılan anlaşma sonucu mükellefe bildirildikten sonra mükellefin otuz gün içerisinde herhangi bir bildirim yapmaması durumunda otuzuncu günün bitimini takip eden günden itibaren,

kaldığı yerden işlemeye devam eder.

Mükellef, Başkanlığımıza yaptığı başvuruyu, başvuru sonucunu kabul ettiği durumlar hariç olmak üzere, her zaman geri çekebilir. Bu durumda geri çekme talebinin Başkanlığımıza ulaştığı tarihten itibaren, duran zamanaşımı kaldığı yerden işlemeye devam eder.

İç mevzuatımızda KAU, zamanaşımını kesen haller içinde sayılmamaktadır.

3.4 Başvuru Vergilerin Tahsilatını Durdurur mu?

Vergilerin tahsilatını durduran haller iç mevzuatımızda düzenlenmiş olup gerek mükellefler gerekse yetkili makamlar tarafından başlatılan KAU süreci, vergilerin tahsilatını durdurmaz.

4. KAU VE ULUSAL ÇÖZÜM YOLLARI

ÇVÖA hükümlerine aykırı olarak vergilendirildiğini düşünen bir mükellefin, sorunun çözümü için izleyebileceği iki alternatifin bulunduğu önceki bölümlerde belirtilmişti. Bu alternatifler, vergi uyuşmazlığını ulusal çözüm yolları nezdinde çözmek veya ilgili ÇVÖA çerçevesinde 'KAU'ya başvurmaktır. Vergi uyuşmazlığının ulusal çözüm yollarından biri yargı yolu, diğeri ise uzlaşmadır.

4.1 KAU Başvurusu Dava Açmaya Engel midir?

KAU başvurusu, vergi mahkemesinde dava açmaya engel olmamaktadır.

Dava açılmadan önce KAU başvurusu yapılması durumunda:

- Başvuru kapsamındaki tarh ve tebliğ edilen vergi ve cezalar ile ihtirazi kayıtla verilen beyanname üzerine tahakkuk eden vergiye ilişkin dava açma süresi durur.
- Başvurunun reddedilmesi, diğerk akit devlet ile anlaşmaya varılamaması durumunda mükellef, sonucun kendisine tebliğ edildiği tarihten itibaren kalan dava açma süresi içinde vergi mahkemesine dava açabilir.

Dava açma süresi, on beş günden az kalmış ise bu süre yazının tebliğ tarihinden itibaren on beş gün olarak uzar.

- Mükellefin kendisine tebliğ edilen sonucu kabul etmemesi veya etmemiş sayılması durumunda kendisine sonucu bildirmek için verilen otuz günlük sürenin bitiminden itibaren dava açma süresi yeniden işlemeye başlar.

Dava açma süresi, on beş günden az kalmış ise bu süre yazının tebliğ tarihinden itibaren on beş gün olarak uzar.

Dava açıldıktan sonra KAU başvurusu yapılması durumunda:

- Dava, başvuru sonuçlandırılmadan vergi mahkemelerince incelenmez; incelenir ve karara bağlanırsa KAU başvurusu sonucu dikkate alınır.
- Başvurunun reddedilmesi, diğer akit devlet ile anlaşmaya varılamaması; mükellefin kendisine tebliğ edilen sonucu kabul etmemesi veya etmemiş sayılması durumunda durdurulmuş olan dava görülmeye devam eder.

Başvurudan önce kesinleşmiş mahkeme kararı bulunması durumunda ortaya çıkabilecek çifte vergilendirmeyi önlemek amacıyla diğer ülkede karşı düzeltme yapılması gerekiyorsa, KAU başvurusu sınırlı olmak üzere kabul edilebilir.

4.2 KAU Başvurusu Uzlaşma Talebine Engel midir?

Mükellef başvurusu öncesinde, sonrasında veya eş zamanlı olarak uzlaşma talebinde bulunabilir. Bu durumda başvuru neticelendirilene kadar uzlaşma ertelenir.

KAU başvurusunun reddedilmesi, diğer akit devlet ile anlaşmaya varılamaması; mükellefin kendisine tebliğ edilen sonucu kabul etmemesi veya etmemiş sayılması durumunda uzlaşma talebine ilişkin işlemler devam eder.

Mükellef KAU sürecinin sonuçlanmasını beklemeksizin uzlaşma hakkını kullanmak isterse KAU başvurusundan vazgeçmiş sayılır.

Uzlaşmanın vaki olduğu durumda tekrar KAU başvurusunda bulunulamaz. Ancak uzlaşmanın vaki olması durumunda ortaya çıkabilecek çifte vergilendirmeyi önlemek amacıyla diğer ülkede karşı düzeltme yapılması gerekiyorsa, KAU başvurusu sınırlı olmak üzere kabul edilebilir.

Uzlaşmanın vaki olmadığı durumda ise mükelleflerin ÇVÖA'da/VUK'da belirtilen süre içinde tekrar KAU başvurusu yapabilecekleri tabiidir.

Örnek 7: Uzlaşmanın vaki olması sonrasında KAU başvurusu yapılması

Türkiye mukimi ÜVY Holdingin 2021 yılı hesap dönemi için yapılan vergi incelemesi sonucunda, bağlı şirketi olan Hırvatistan mukimi OPR şirketine yapılan ödemeler ile ilgili düzenlenen vergi inceleme raporuna istinaden tarh edilen vergi ve cezalara ilişkin ihbarname, 22 Kasım 2023 tarihinde ÜVY Holdinge tebliğ edilmiştir.

ÜVY Holding, tarh edilen vergi ve cezalara ilişkin tarhiyat sonrası uzlaşma talep etmiş ve uzlaşma vaki olmuştur.

Uzlaşmanın vaki olması nedeniyle ÜVY Holding, yapılan vergilendirmenin Türkiye - Hırvatistan ÇVÖA hükümlerine aykırı olduğu iddiasıyla başvuruda bulunamaz.

Diğer taraftan, Türkiye mukimi ÜVY Holding, Hırvatistan mukimi OPR Şirketinin hesaplarında Türkiye’de yapılan tarhiyata bağlı olarak düzeltme yapıp çifte vergilendirmenin önlenmesi için ÇVÖA kapsamında Başkanlığımıza başvuruda bulunabilecektir.

5. PEŞİN FİYATLANDIRMA ANLAŞMALARI

Peşin fiyatlandırma anlaşmaları, transfer fiyatlandırmasına konu işlemlerde olası vergi ihtilaflarını önleyen alternatif çözüm yollarından biri olup kontrol altındaki işlemler (ilişkili kişiler arasındaki işlemler) gerçekleştirilmeden önce, söz konusu işlemler için belirli bir zaman dilimi (5 yıla kadar) boyunca transfer fiyatlandırmasının belirlenmesi için uygun bir kriter seti (örneğin transfer fiyatlandırması yöntemi, emsaller ve bunlara uygun düzenlemeler, gelecekteki olaylara ilişkin kritik varsayımlar) belirler.

Peşin fiyatlandırma anlaşmalarına yalnızca yurt dışındaki ilişkili kişilerle işlemi bulunan kurumlar vergisi mükellefleri başvurabilmekte olup peşin fiyatlandırma anlaşması başvurusunda bulunmak için belirli bir zaman bulunmamaktadır. Peşin fiyatlandırma anlaşmasına ilişkin Başkanlığımıza başvuruda bulunan mükellef, tek taraflı, iki taraflı veya çok taraflı peşin fiyatlandırma anlaşması talep edebilir. Anlaşmaya ilişkin sürecin, diğer ülke vergi idaresinin katılımı olmaksızın, başvuruda bulunan mükellef ile Başkanlığımız arasında gerçekleşmesi halinde tek taraflı; iki ayrı ülkede bulunan vergi idaresi ile bu idarelerin yetki alanlarında bulunan ilişkili iki mükellef arasında gerçekleşmesi halinde iki taraflı; ikiden fazla ülke vergi idaresi ile bu idarelerin yetki alanlarında bulunan ilişkili ikiden fazla mükellef arasında gerçekleşmesi halinde ise çok taraflı peşin fiyatlandırma anlaşması söz konusudur.

İki taraflı ya da çok taraflı peşin fiyatlandırma anlaşmasına ilişkin talepler, ilgili ülke veya ülkelerle yürürlükte olan ÇVÖA'ların KAU hükümleri çerçevesinde değerlendirilir.

Zamanaşımına uğramamış geçmiş hesap dönemleri için peşin fiyatlandırma anlaşmalarının geçmişe uygulanması (önceki hesap dönemlerinde ilgili durum ve koşulların aynı olması halinde) mümkün bulunmaktadır. Mükellef ve Başkanlık belirlenen yöntemin söz konusu dönemlere de tatbik edilmesini, bu dönemleri anlaşma kapsamına almak suretiyle sağlayabilir.

https://gib.gov.tr/sites/default/files/fileadmin/user_upload/Tebliğler/5520/transfertebliğ1degisen3.pdf adresinden konu ile ilgili bilgilere ulaşılabilir.

Bu rehber, hâlihazırda yürürlükte olan çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmaları ve iç mevzuat hükümleri dikkate alınarak hazırlanmıştır.



Ayrıntılı Bilgi İçin

- Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmaları Müdürlüklerinin
(0312) 415 30 00 numaralı telefonlarına,

- Vergi İletişim Merkezi

Yurt içinden 189

Yurt dışından +90 312 189 11 22

İngilizce başvurular için infovimer@gelirler.gov.tr

gib.gov.tr

GELİR İDARESİ BAŞKANLIĞI
Avrupa Birliği ve Dış İlişkiler Daire Başkanlığı

