

Vergide Gündem

Tax Agenda

Ocak / January 2016

"Gelir vergisi ve sosyal güvenlik"
özel sayısı

Yurt dışından yansıtılan personel maliyetlerinin vergilendirilmesi

V. Didem Erdem- Gülnihal Çağıl

Anonim şirket ortaklarının sigortalılığı

Gizem Keser

İkale sözleşmeleri ile iş akdinin sonlandırılması

Kaan Altun

Yönetim kurulu üyelerinin gelirlerinin hukuki niteliği ve vergilendirilmesi

Merve İlbay

Yurt dışından elde edilen emekli maaşlarının vergilendirilmesi

Tamer Türkyılmaz

Sınır ötesi iş seyahatlerinde vergi ve sosyal güvenlik riskleri

Tamer Türkyılmaz

Genel sağlık sigortası uygulaması

Uğurcan Taşkın

Hizmet tespit davası

Mertcan Kandıran

English translation

Gümrükte Gündem

Sercan Bahadır

Ekonomi Yorumları

Levent Topçu - Çağdaş Gündüz
Onur Yıldız - Deniz Ünal

Sirküler indeks

Vergi takvimi

Pratik bilgiler

Practical information



EY

Building a better
working world

Sayın Vergide Gündem Okuyucuları,

Vergide Gündem'in bu ayki sayısını "Gelir Vergisi ve Sosyal Güvenlik" özel sayısı olarak hazırladık.

Uluslararası görevlendirmelerde Türk vergi ve sosyal güvenlik mevzuatında yer alan hükümler geçerli olduğu kadar ilgili ülkelerin de vergi ve sosyal güvenlik mevzuatlarının değerlendirilmesi gerekmektedir. Türk vergi mevzuatının uluslararası görevlendirmelere uygulanacak normlarının açık ve özel olarak belirlenmemiş olması nedeniyle bu konuda farklı yorumlara ve değerlendirmelere sıklıkla rastlanabilmektedir. "Yurt dışından yansıtılan personel maliyetlerinin vergilendirilmesi" başlıklı makalemizde İdarenin konuya ilişkin görüşleri muktezar dikkate alınarak incelenmiştir.

"Anonim şirket ortaklarının sigortalılığı" başlıklı yazımızda, 5510 sayılı Sosyal Sigortalar ve Genel Sağlık Sigortası Kanunu ile anonim şirket ortaklarının sigortalılığına istinaden yapılan düzenlemeler ve bildirim yükümlülüklerine ilişkin dikkat edilmesi gereken hususlara yer verilmiştir.

"İkale sözleşmeleri ile iş akdinin sonlandırılması" isimli makalemizde ise işçi ve işveren arasındaki iş sözleşmesinin tarafların ortak iradeleri neticesinde karşılıklı olarak sona erdirilmesi ve bu konuda İş Hukuku'nun yanı sıra gelir vergisi mevzuatından kaynaklanan yükümlülüklerle değinilmiştir.

Şirketlerin Yönetim Kurulu üyelerinin görevleri sebebi ile elde ettikleri mali hakların hukuki niteliği ve gelir vergisi açısından değerlendirilmesine "Yönetim Kurulu üyelerinin gelirlerinin hukuki niteliği ve vergilendirilmesi" isimli makalede yer verilirken "Yurt dışından elde edilen emekli maaşlarının vergilendirilmesi" makalemizde ise elde edilen emekli maaşlarının vergilendirilmesi anlatılmıştır.

"Sınır ötesi iş seyahatlerinde vergi ve sosyal güvenlik riskleri" son dönemde ortaya çıkan vergi ve sosyal güvenlik riskleri nedeni ile çok uluslu şirketlerin önem verdikleri ve takip mekanizmaları konusunda destek aldıkları bir konu olarak karşımıza çıkmaktadır.

Zorunlu hale getirilen genel sağlık sigortası uygulamasının kapsamı ve konu ile ilgili mevzuata "Genel sağlık sigortası uygulaması" makalemizde yer verilmiştir. Ülkemizde kayıt dışı istihdamın engellemesi amacı ile Sosyal Güvenlik Kurumuna bildirilmeksizin bir hizmet akdi ile çalışan kişilerin çalıştıkları sürelerin tespit edilerek SGK tarafından dikkate alınmasını öngören "Hizmet tespit davaları" son makalemizde incelenmiştir.

Bu sayımızda gelir vergisi ve sosyal güvenlik sistemi ile ilgili önem arz eden hususlara yer verilmesi ve siz değerli okuyucularımız nezdinde bu konularda farkındalık yaratmak amacıyla dergimizin Ocak sayısını özel sayı olarak hazırladık. 2016 yılının siz değerli okuyucularımıza sağlık, başarı ve mutluluk getirmesini dileriz.

Saygılarımızla.

Erdal Çalıkoğlu
Vergi Bölümü Lideri
EY Türkiye

Dursun Özcan
Şirket Ortağı
EY Türkiye

Didem Erdem
Kıdemli Müdür
EY Türkiye
People Advisory
Services

Gülnihal Çağıl
Müdür
EY Türkiye
People Advisory
Services

Yurt dışından yansıtılan personel maliyetlerinin vergilendirilmesi

1. Giriş

Uluslararası personel görevlendirmeleri çalışanların deneyim kazanmaları, farklı iş yapış şekillerini tanımaları amacıyla özellikle çok uluslu şirketlerin sıklıkla kullandıkları uygulamalardır.

Türkiye'de çalışmak üzere yurt dışından atanan kişilerin de tüm dünyada elde etmiş oldukları gelirlerin veya Türkiye'deki faaliyetlerine ilişkin gelirlerinin Türkiye'de gelir vergisine tabi olması söz konusu olabilmektedir. Öte yandan Türkiye'ye atanan yabancı çalışanların ücret ödemelerinin kendi ana ülkelerinde devam etmesi ve geçici görevlendirme konsepti dahilinde ve belirli ihtiyaçları doğrultusunda ödenen bu ücretlerin Türkiye'ye yansıtılması söz konusu olabilmektedir.

Makalemizde, yansıtılan personel maliyetlerinin Türkiye'de vergilendirilmesine ilişkin İdarenin vermiş olduğu farklı muktezalarda üzerinde durulacaktır.

2. Yurt dışından yansıtılan personel maliyetleri

Çok uluslu şirketlerde ana işveren tarafından görevlendirilen çalışanların ana işveren tarafından ücretlerinin bir kısmının ödenmesi ve oluşan ücret maliyetinin Türkiye'deki firmaya yansıtılması söz konusu olabilmektedir.

Çalışanın ana ülkeden ücretini almasının amacı ilgili ülkedeki kişisel haklarının devamını sağlamak olup, birçok görevlendirmede çalışanın görevlendirme süresi boyunca ana ülke adına gerçekleştirmiş olduğu hizmet bulunmamaktadır. Kanaatimizce görevlendirme süresi boyunca Türkiye'deki firma için çalışan, Türkiye'deki firmanın direktifi altında çalışarak firmanın organizasyon hiyerarşisinde pozisyonu bulunan kişilerin ücret maliyetlerinin birebir yansıtılması durumunda ücret ödemesinin Türkiye'deki firma tarafından yapıldığı kabul edilerek söz konusu ücret ödemesine ilişkin vergisel yükümlülüklerin Türkiye'deki firma tarafından yerine getirilmesi gerekmektedir.

Vergi İdaresinin konuya ilişkin olarak verdiği muktezalarda farklı görüşlerin hakim olduğu görülmektedir.

İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı tarafından verilen 08.03.2011 tarihli muktezada, Almanya merkezli bir şirketin Türkiye'de çalışmak üzere görevlendirilen bir yabancı çalışanına ilişkin ücret ödemesine aracılık ettiği açıklanmış olup, Almanya'daki şirket merkezi tarafından ödenen ve Türkiye'de mukim şirkete fatura edilen ücret ödemesine ilişkin açıklamalarda bulunulmuştur. Bu muktezada, aşağıda yer verilen açıklamalar dayanak gösterilerek, yansıtılan tutarların ücret olarak nitelendirilemeyeceği belirtilmiştir.

"..... Konu ile ilgili olarak 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'na istinaden çıkarılan 1 seri no.lu Genel Tebliğ'in "22.2.3.Serbest Meslek Kazançları" başlıklı bölümünde, 'Serbest meslek faaliyeti, esas itibarıyla gerçek kişilerce icra edilen ve Gelir Vergisi Kanunu'nun 65'inci maddesinde tanımlanan faaliyet türüdür. Dar mükellef kurumların bu tür kazanç elde etmeleri ise istihdam ettikleri personelleri aracılığı ile olmaktadır.

Serbest meslek kazançlarının Türkiye'de elde edilmiş sayılması için serbest meslek faaliyetinin Türkiye'de icra edilmesi veya Türkiye'de değerlendirilmesi gerekir.

Türkiye'de değerlendirme, ödemenin Türkiye'de yapılması veya ödeme yabancı memlekette yapılmışsa Türkiye'de ödeyenin veya nam ve hesabına ödeme yapılanın hesaplarına intikal ettirilmesi veya kârından ayrılmasıdır.

Öte yandan, mülga 5422 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 12'nci maddesinde, dar mükellefiyette kurum kazancını oluşturan kazanç ve iratlar arasında sayılan "Türkiye'de elde edilen ücretler"e 5520 sayılı Kanun'da yer verilmemiştir. Yabancı kurumların Türkiye'de ücret geliri elde etmesi, istihdam ettiği bir personeli Türkiye'de yapılacak bir iş için tahsis etmesi, bu şahsın yabancı kuruma bağlı olarak Türkiye'de hizmet vermesi veya ödemenin Türkiye'de yapılması veya ödeme yabancı memlekette yapılmışsa Türkiye'de ödeyenin veya nam ve hesabına ödeme yapılanın hesaplarına intikal ettirilmesi veya kârından ayrılması suretiyle olmaktadır. Bu şekilde dar mükellef kurumların elde ettiği ücret ile serbest meslek kazancı arasında genelde bir fark bulunmamaktadır. Dar mükellef kurumun, Türkiye'de hizmet ettiği kurum ya da kişiye bağımlı olmasının mümkün olmayacağı dikkate alınarak kurumun yalın anlamıyla ücret elde etmesi olanaksızdır. Dolayısıyla 5422 sayılı Kanun'un uygulanmasında ücret kazancı grubunda değerlendirilen kazançlar, 5520 sayılı Kanun'un uygulanmasında serbest meslek kazancı olarak değerlendirilecektir.'

Bu hüküm ve açıklamalara göre, Almanya'da bulunan şirket personeli tarafından Türkiye'de icra edilen yöneticilik faaliyetine istinaden Türkiye'de tam mükellef olan şirkete fatura edilen hizmetin Almanya'da bulunan şirket açısından dar mükellef serbest meslek kazancı olarak değerlendirilmesi gerekmektedir."

İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı tarafından 05.09.2011 tarihli muktezada ise Almanya merkezli bir şirketin Türkiye'de genel müdür olarak çalışmak üzere görevlendirilen bir yabancı çalışanına ilişkin ücret ödemesine aracılık ettiği açıklanmış olup, Almanya'daki şirket merkezi tarafından ödenen ve Türkiye'de mukim şirkete fatura edilen ücret ödemesine ilişkin açıklamalarda bulunulmuştur. Söz konusu muktezada fatura edilen sosyal güvenlik ödemesi ve brüt ücretin tamamının çalışana sağlanan menfaat olarak kabul edilerek gelir vergisine tabi tutulması gerektiği belirtilmiş olup, kanaatimizce somut olayın nitelikleri göz önüne alındığında isabetli bir görüş olmuştur.

Öte yandan Büyük Mükellefler Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 20.05.2013 tarihli muktezasında ise Rusya'dan Türkiye'ye geçici görevli olarak görevlendirilen yabancı çalışanın Rusya'daki işveren tarafından Türkiye'deki firmaya yansıtılan ücret bedelinin vergilendirilmesine ilişkin açıklamalar yapılmıştır. Söz konusu muktezada personelin elde ettiği gelirin ücret hükümleri çerçevesinde değerlendirilmesi ve ilgili aylar itibarıyla Rusya mukimi firmaya ödenecek tutarlar dikkate alınarak GVK 94'üncü madde kapsamında gelir vergisine tabi tutulacağı belirtilmiştir. Katma değer vergisi yönünden ise personel temin hizmeti olması nedeniyle Türkiye'de yararlanılan hizmet bedeli için yurt dışına yapılan ödeme üzerinden sorumlu sıfatı ile KDV hesaplanması gerekeceği belirtilmiştir.

Yukarıda yer verilen açıklamalar çerçevesinde çalışan ile Türkiye'de mukim firma arasında kurulmuş olan işçi-işveren ilişkisi tamamen göz ardı edilerek Vergi İdaresi tarafından benzer bir çok durumda farklı görüş verildiği görülmektedir ve aynı konu ile ilgili olarak farklı uygulamaların ortaya çıkmasına neden olmaktadır.

3. Sonuç

Yurt dışındaki firmanın ücret ödemesine aracılık yaptığı ancak herhangi bir hizmet vermediği noktada, yurt dışından yapılan yansıtımların serbest meslek ödemesi olarak değerlendirilmesi geçici görevlendirmelerin prensipleri ile çelişki yaratmaktadır.

Geçici görevlendirmelerin prensipleri doğrultusunda, ücretinin bir kısmını yurt dışından almaya devam eden ancak tamamen Türkiye'de mukim firmaya bağlı olarak hizmet veren ve Türkiye'deki firmanın hiyerarşisinde yer alan kişilere doğrudan veya dolaylı olarak yapılan ödemelerin İş Kanunu ve Gelir Vergisi Mevzuatı çerçevesinde ücret olarak nitelendirilerek vergilendirilmesi gerekmektedir.

Geçici görevlendirmelerin çalışma hayatına getirdiği çeşitliliğin ve bilgi alışverişinin firmaların ve nihai olarak ekonominin gelişimi üzerinde olumlu etkisi yadsınamaz. Öte yandan geçici görevlendirme prensipleri ile örtüşmeyen ve benzer olaylara verilen çeşitli muktezalarda farklı yorumlara gidilmesi ülkemize yabancı çalışan görevlendirmelerini ve dolayısıyla ekonomimizi olumsuz etkileyebilecek sonuçlar ortaya çıkarabilecektir. Vergi İdaresinin yurt dışından yansıtılan personel masraflarının vergilendirilmesinde çalışan ile Türkiye'de mukim firma arasında kurulmuş olan işçi-işveren ilişkisini göz önüne alarak geçici görevlendirmelere uygun düzenlemeler yapması yararlı olacaktır.



Anonim şirket ortaklarının sigortalılığı

I. Giriş

1 Ekim 2008 tarihinde yürürlüğe giren 5510 sayılı Sosyal Sigortalar ve Genel Sağlık Sigortası Kanunu ile anonim şirket ortaklarının sigortalılığı ile ilgili yeni düzenlemeler yapılmıştır.

Kanun'un yürürlük tarihinden önce anonim şirketlerin kurucu ortakları ile yönetim kurulu üyesi olan ortakları zorunlu sigortalılık kapsamında iken, Kanun'un yürürlük tarihinden sonra sadece yönetim kurulu üyelerinden şirket ortaklığı olanlar zorunlu sigortalılık kapsamına alınmıştır.

Yeni düzenleme kapsamında anonim şirket ortaklarının sigortalılıkları ve sigortalılık statülerine ilişkin SGK'ya bildirim yükümlülükleri makalemizin konusunu oluşturmaktadır.

II. Anonim şirkete ortaklığı bulunan yönetim kurulu üyelerinin sigortalılığı

Bilindiği üzere, 5510 sayılı Kanun'un 4. maddesinin 1. fıkrasının (b) bendinin 3 numaralı alt bendi ile anonim şirketlerin yönetim kurulu üyesi olan ortaklarının zorunlu sigortalılık statüleri belirlenmiş ve bu kişiler söz konusu hüküm kapsamında 4/b (Bağ-Kur) sigortalısı sayılmışlardır. Yeni düzenleme ile sadece yönetim kurulu üyesi olan anonim şirket ortakları zorunlu sigorta kapsamına alınmış, anonim şirket kurucu ortaklarının ise 1 Ekim 2008 tarihi itibarıyla zorunlu sigortalı olması düzenlemesine son verilmiştir.

Bununla birlikte belirtmek gerekir ki, 5510 sayılı Kanun'un geçici 22'nci maddesi ile kazanılmış hakların korunması amacıyla, 1 Ekim 2008 tarihinden önce anonim şirket kurucu ortağı olmaları dolayısıyla sigortalı olup da, 1 Ekim 2008 tarihinden sonra 4/b kapsamında sigortalılıklarını devam ettirmek isteyen anonim şirket kurucu ortaklarına, 1 Ekim 2008 tarihinden itibaren 6 aylık bir süre tanınmıştır. Bu süre içinde SGK'ya yazılı olarak müracaat edenlerin sigortalılıkları devam ettirilmiş, 1 Nisan 2009 tarihine kadar talepte bulunmayan anonim şirket kurucu ortaklarının sigortalılıkları 1 Ekim 2008 tarihi itibarıyla sona erdirilmiştir.

Kanun'un geçici 22'nci maddesine istinaden sigortalılıkları devam ettirilen anonim şirketlerin kurucu ortaklarının 4/a kapsamında çalışmaya başlamaları halinde 4/a sigortalılığının başladığı tarihten bir gün önce 4/b kapsamındaki sigortalılığın sona erdirileceği; buna karşılık, 4/a kapsamındaki sigortalılığın sona ermesi halinde ise 4/b kapsamındaki sigortalılığın yeniden başlatılmayacağı 2014/5 sayılı SGK Genelgesi ile düzenlenmiştir. Konuya ilişkin örneğe aşağıda yer verilmektedir:

Örnek:

2004 yılında anonim şirket kurucu ortaklığından dolayı, mülga 1479 sayılı Kanun'un (Bağ-Kur Kanunu) 24'üncü maddesine tabi olarak tescilli yapılan sigortalının Kanun'un geçici 22'nci maddesine göre 4/b kapsamında sigortalılığı devam ederken, 10.08.2010 tarihinde 4/a kapsamında çalışmaya başlaması nedeniyle, 09.08.2010 tarihinde 4/b kapsamındaki sigortalılığı sona erdirilip, 10.08.2010 tarihinde 4/a kapsamında sigortalılığı başlatılacaktır. Sigortalının 4/a kapsamındaki sigortalılığı 20.04.2012

tarihinde sona ermiş olup, kurucu ortaklığı kesintisiz devam eden ancak yönetim kurulu üyeliği bulunmayan sigortalının 4/b kapsamında sigortalılığı yeniden başlatılmayacaktır.

A. Anonim şirketlerin yönetim kurulu üyesi olan ortakları ortak oldukları işyerlerinden 4/a kapsamında sigortalı olabilir mi?

5510 sayılı Kanun'un 53'üncü maddesi, 4/b kapsamında sigortalı sayılanların, kendilerine ait veya ortak oldukları işyerlerinden 4/a kapsamında sigortalı bildirilemeyecekleri hükmüne yer vermiştir. Bu nedenle, 4/a kapsamında sigortalı olarak çalıştıkları anonim şirkete 1 Ekim 2008 tarihinden sonra ortak ve yönetim kurulu üyesi olanların 4/a kapsamındaki sigortalılıkları yönetim kurulu üyeliğine seçildikleri tarihten bir gün önce sona erecek, yönetim kurulu üyeliğine seçildikleri tarihte 4/b kapsamında sigortalı sayılacaklardır.

Ancak, 1 Ekim 2008 tarihinden önce yönetim kurulu üyesi olduğu anonim şirketten 4/a kapsamında sigortalı bildirilenler için farklı bir değerlendirme söz konusudur. Bu kişilerin 1 Ekim 2008 tarihinden önce süre gelen 4/a sigortalılığının, hak kaybını önlemek amacıyla, 1 Ekim 2008 tarihinden sonra da, kesintiye uğrayıncaya kadar devam ettirileceği 2013/11 sayılı SGK Genelgesi'nde düzenlenmiştir. Dolayısıyla 4/a kapsamında geçerli sigortalılığı bulunan kişilerin anonim şirket ortaklığı ve yönetim kurulu üyeliği 1 Ekim 2008 tarihinden önce başlıyor ve 4/a sigortalısı olarak bildirildiği işyeri dosyası üzerinden usulüne uygun olarak kesintisiz devam ediyorsa, yönetim kurulu üyesi ve ortağı olduğu anonim şirketten 4/a sigortalısı olarak sigortalılığı devam ettirilebilecektir.

Buna göre anonim şirket ortaklarının, ortağı ve yönetim kurulu üyesi buldukları şirketlerden 4/a kapsamında sigortalı olabilmeleri için anonim şirket ortaklığı ve yönetim kurulu üyeliğinin 1 Ekim 2008 tarihinden önce başlayıp ortaklık ve yönetim kurulu üyeliğinin kesintisiz devam etmesi gerekmekte olup, anonim şirket yönetim kurulu üyesi ortağın 4/a kapsamında bildirildiği işyerinden 1 Ekim 2008 tarihinden önce başlamış olan 4/a kapsamında sigortalılığı bulunmalıdır.

Ayrıca anonim şirket ortağı olan yönetim kurulu üyesinin 1 Ekim 2008 tarihinden önce başlayan 4/a kapsamındaki sigortalılığı hangi işyeri dosyasından bildirilmiş ise kesintisiz olarak takip eden tarihlerde de aynı işyeri dosyasından bildirilmelidir. Bir diğer ifadeyle, anonim şirket ortağı olan yönetim kurulu üyesinin 1 Ekim 2008 tarihinden önce süre gelen 4/a sigortalılığı var ise başka bir şubeden 4/a kapsamında sigortalı bildirilmemelidir.

B. Anonim şirket yönetim kurulu üyeliğine seçilen ortaklar bir başka işyerinde 4/a kapsamında çalışabilir mi?

Sigortalıların birden fazla statüde (4/a, 4/b, 4/c) sigortalı olmasını gerektirecek şekilde çalışmalarını söz konusu olabilmektedir. "Hizmet Çakışması" olarak adlandırılan bu durum, 5510 sayılı Kanun'un "Sigortalılık Hallerinin Birleşmesi" başlıklı 53'üncü maddesinde düzenlenmiştir.

1 Mart 2011 tarihinde yürürlüğe giren 6111 sayılı Kanun ile konu yeniden düzenlenmiş ve söz konusu madde değiştirilmiştir. 6111 sayılı Kanun ile getirilen değişiklikten önce 4/a ve 4/b sigortalılık statülerinin çakışması halinde önce başlayan

sigortalılık geçerli sayılmaktaydı. 6111 sayılı Kanun ile birlikte 4/c statüsünün üstünlüğü kabul edilmekle birlikte 4/a ve 4/b statülerinin çakışması halinde, 4/a sigortalılığına üstünlük tanınmıştır.

Bu anlamda, 1 Mart 2011 tarihinde yürürlüğe giren 6111 sayılı Kanun ile 4/a sigortalılığı 4/b sigortalılığına üstün hale geldiğinden, anonim şirketlerin yönetim kurulu üyesi olan ortakları, ortağı ve yönetim kurulu üyesi oldukları işyerlerinden 4/a kapsamında sigortalı olamamalarına rağmen, bir başka işyerinde hizmet akdiyle çalışmaya başlamaları halinde 4/a statüsünde sigortalı sayılabileceklerdir. Söz konusu değişiklik ile birlikte, şirket ortaklığı ve yönetim kurulu üyeliği nedeniyle 4/b kapsamında sigortalı olanların 4/a kapsamında sigortalı olabilmek için söz konusu mevcut faaliyetlerini sonlandırmalarına gerek kalmamıştır.

III. Anonim şirkete ortaklığı bulunmayan yönetim kurulu üyelerinin sigortalılığı

6102 sayılı yeni Türk Ticaret Kanunu ile yönetim kuruluna üyelik için şirkete ortak olma zorunluluğu kaldırılmıştır. Bu durum, şirkete ortak olmayan yönetim kurulu üyelerinin sigortalılık statülerinin tartışılmasını gündeme getirmiştir. 5510 sayılı Kanun'da konuyla ilgili özel bir hüküm bulunmadığından, şirkete ortak olmayan yönetim kurulu üyelerinin zorunlu sigortalılık kapsamında olup olmadıkları tartışmalıdır.

5510 sayılı Kanun'un zorunlu sigortalılık statülerini düzenleyen 4'üncü maddesinde "hizmet akdi ile bir veya birden fazla işveren tarafından çalıştırılanlar" 4/a kapsamında, anonim şirketlerin yönetim kurulu üyesi olan ortakları ise 4/b kapsamında sigortalı sayılmışlardır.

Kanun'un 4/c sigortalılığına ilişkin hükümleri de incelendiğinde; şirkete ortak olmayan yönetim kurulu üyelerinin 4/b ve 4/c sigortalılığı kapsamında olmadıkları anlaşılmaktadır. Buradaki tartışmalı konu, yönetim kurulu üyelerinin şirket tüzel kişiliği ile aralarındaki ilişkinin hizmet sözleşmesi ile mi yoksa vekâlet sözleşmesi ile mi düzenlendiğidir.

6098 sayılı Borçlar Kanunu'nda tanımlanan hizmet sözleşmesi, işçinin işverene bağımlı olarak belirli veya belirli olmayan süreyle iş görmeyi ve işverenin de ona zamana ve yapılan işe göre ücret ödemeyi üstlendiği sözleşmedir. Dolayısıyla ücret, bağımlılık, iş görme, zaman hizmet sözleşmesinin temel unsurlarıdır.

Yargıtay kararlarında hizmet sözleşmesinin ayırt edici unsurunun "bağımlılık" unsuru olduğu belirtilmiştir. Buna ilişkin örnek kararlara aşağıda yer verilmiştir:

Yargıtay 9. Hukuk Dairesi 2008/876 E.N, 2009/20602 K.N sayılı kararında;

"... İş sözleşmesini diğer iş görme sözleşmeleri olan eser ve vekâlet sözleşmelerinden ayırt edici en önemli kıstas, bağımlılık ilişkisidir. ... İş sözleşmesinde bağımlılık unsurunun içeriğini, işverenin talimatlarına göre hareket etmek ve iş sürecinin ve sonuçlarının işveren tarafından denetlenmesi oluşturmaktadır."

10. Hukuk Dairesi 2006/5359 E.N, 2006/11340 K. sayılı kararında;

"...Bağımlılık ise her an ve durumda çalışanı denetleme veya buyruğuna göre edimini yaptırma olanağını işverene tanıyan, çalışanın edimi ile ilgili buyruklar dışında çalışma olanağı bulamayacağı nitelikte bir bağımlılıktır".

Bu anlamda, içtihadta, bağımlılık unsuru işverenin çalışanı her an denetleme ve buyruğuna göre edimini yaptırması, çalışanın da işverenin talimatlarına göre hareket etmesi olarak tanımlanmaktadır.

Vekâlet sözleşmesi ise 6098 sayılı Borçlar Kanunu'nda, vekilin vekâlet verenin bir işini görmeyi veya işlemini yapmayı üstlendiği sözleşme olarak tanımlanmıştır. Öğretide, ücretin vekâlet sözleşmesinin zorunlu bir unsuru olmadığı, ayrıca vekilin, hizmet sözleşmesinin aksine, işçi gibi yer ve zaman bakımından işini gördüğü kişiye bağımlı olmadığı görüşü hâkimdir.

Bu anlamda öğretide hâkim görüş, Türk Ticaret Kanunu'nun "Anonim şirket, yönetim kurulu tarafından yönetilir ve temsil olunur." hükmü uyarınca yönetim kurulunun şirketi yönetmek ve temsil etmek ile görevli olduğu, dolayısıyla yönetim kurulu üyesi ile şirket tüzel kişiliği arasında vekâlet sözleşmesinin bulunduğu yönündedir. Bir diğer ifade ile yönetim kurulu üyeleri, şirket tüzel kişiliğinin kanuni temsilcileridir ve yönetim kurulu üyeleri ile şirket tüzel kişiliği arasındaki hukuki ilişki vekâlet sözleşmesinden dayanır. Bu anlamda, öğretide, yönetim kurulu üyelerinin Ticaret Kanunu'ndan doğan ve kendilerine tevdi edilen görevleri yapmaları halinde, şirket tüzel kişiliği ile aralarında vekâlet akdine dayanan bir ilişki olduğundan, sadece yönetim kurulu üyeliği sıfatları nedeniyle 4/a sigortalı statüsünde değerlendirilemeyecekleri, dahası, söz konusu kişilerin sigortalı sayılmaması gerektiği görüşü hâkimdir.

Ayrıca belirtmek gerekir ki, anonim şirkete ortak olmayan yönetim kurulu üyelerinin, bu görevlerinin yanında şirket içerisinde hizmet akdine bağlı olarak çalıştırılmayı gerektiren bir görev üstlenmeleri halinde, bu kişiler 4/a kapsamında sigortalı sayılabileceklerdir.

IV. Anonim şirketlerin yönetim kurulu üyesi olan ortaklarının SGK'ya bildirim

Sosyal Sigortalar İşlemleri Yönetmeliği'nin 11'inci maddesi ve 2013/11 sayılı SGK Genelgesi'ne göre, anonim şirketlerin yönetim kurulu üyesi olan ortaklarının sigortalılıkları yönetim kuruluna seçtikleri tarihte başlar. Bu kişilerin, yönetim kurulu üyeliğine seçtikleri tarihten en geç 15 gün içinde SGK'ya şirket yetkililerince bildirilmesi gerekmektedir. Sigortalılığın başlangıcı ve bildirim ile ilgili örneklere aşağıda yer verilmiştir:

Örnek 1:

Anonim şirket 7 ortaklı olarak 12.09.2012 tarihinde kurulmuş olup, 18.09.2012 tarihinde yapılan genel kurul toplantısında ortaklardan 4 kişi yönetim kurulu üyeliğine seçilmiştir. Bu kişilerin yönetim kuruluna seçtikleri tarih şirket yetkililerince 02.10.2012 tarihine kadar Kuruma bildirilecek, 4 yönetim kurulu ortağının sigortalılığı 18.09.2012 tarihinde başlatılacaktır.

Örnek 2:

Anonim şirketinin pay ortağı iken 12.07.2010 tarihinde yapılan genel kurul toplantısında yönetim kurulu üyeliğine seçilmesi nedeniyle aynı tarih itibarıyla Kanun'un 4'üncü maddesinin birinci fıkrasının (b) bendi kapsamında sigortalı sayılan sigortalının yönetim kuruluna seçildiği tarih şirket yetkililerince 26.07.2010 tarihine kadar Kuruma bildirilecek, sigortalılığı ise 12.07.2010 tarihinde başlayacaktır.

Sosyal Sigortalar İşlemleri Yönetmeliği'nin 14'üncü maddesine göre, anonim şirketlerin yönetim kurulu üyesi olan ortaklarının sigortalılıkları bu görevlerinin bittiği tarihte sona erer. Bu kişilerin, görevlerinin bittiği tarihten itibaren en geç 10 gün içinde işten ayrılış bildirgesiyle, sigortalılar veya şirket yetkililerince SGK'ya bildirilmesi gerekmektedir.

Bildirim yükümlülüğüne uyulmaması halinde, 5510 sayılı Kanun'un 102'nci maddesi gereğince idari para cezası uygulanması söz konusudur.

V. Sonuç

5510 sayılı Kanun'un 4'üncü maddesi uyarınca, anonim şirketlerin yönetim kurulu üyesi olan ortakları 4/b (Bağ-Kur) kapsamında sigortalı sayılmışlardır. Ancak şirkete ortak olmayan yönetim kurulu üyeleri şirket tüzel kişiliği ile aralarındaki ilişkinin vekâlet akdine tabi olması nedeniyle Kanun'un zorunlu sigortalılık için öngördüğü koşulları bulundurmadıkları için zorunlu sigortalılık statülerine tabi olamayacaklardır. Diğer yandan, şirkete ortak olmayan yönetim kurulu üyelerinin, bu görevlerinin yanında hizmet akdine bağlı olarak çalıştırılmaları halinde, söz konusu kişiler, 4/a kapsamında sigortalı sayılabileceklerdir.

5510 sayılı Kanun'un 53'üncü maddesi uyarınca, 4/b kapsamında sigortalı sayılanlar kendilerine ait veya ortak oldukları işyerlerinden 4/a kapsamında sigortalı bildirilemezler. Ancak sigortalının yönetim kurulu üyeliği ve ortaklığı 1 Ekim 2008 tarihinden önce başlıyor ve usulüne uygun olarak 4/a sigortalılığı kendi şirketinde kesintisiz devam ediyorsa, kazanılmış hakların korunması kapsamında 4/a sigortalısı olarak çalışmaya devam edebilecektir.

1 Mart 2011 tarihinde yürürlüğe giren 6111 sayılı Kanun ile 5510 sayılı Kanun'un 53'üncü maddesinde yapılan değişiklik ile önceden başlayan sigortalılığın geçerli olacağı ilkesi yerine sigortalılığın üstünlüğü ilkesi getirilmiştir. Bu sayede, şirket ortaklığı nedeniyle 4/b sigortalılığı devam edenler fiilen çalışılması koşuluyla başka bir işyerinde 4/a kapsamında sigortalı olabilmektedir.

İkale sözleşmeleri ile iş akdinin sonlandırılması

I. Giriş

Hızlı bir şekilde küreselleşen dünya ekonomilerinin bu hızına paralel olarak büyüyen ve yeni pazarlara açılan çok uluslu şirketlerin hem kendi aralarında hem de aynı şirketin farklı ülkelerdeki şubeleri arasında gerçekleşen ve her geçen yıl artarak devam eden çalışan devinimi göz önünde bulundurulduğunda, yapılacak görevlendirmelerin hem İş ve Vergi Hukukları açısından, hem de işçi-işveren açısından bir takım sorun ve kayıplara sebep olmayacak şekilde yapılandırılması hususu, bu görevlendirmelerin yasal zeminini oluşturacak olan iş sözleşmelerinin akıbetlerini ziyadesiyle dikkat edilmesi gereken bir konu olarak gündeme getirmiştir. Buradan hareketle, özellikle Türkiye'den yurt dışındaki bir lokasyonda çalışmak suretiyle görevlendirilen çalışanları yakından ilgilendiren, işçi ve işverenin aralarında mevcut çalışma durumu dolayısıyla bulunan iş akdinin ikale sözleşmesi ile sonlandırılması uygulaması makalemizin konusunu oluşturmaktadır.

II. İkale sözleşmesi nedir?

İkale kelimesi, sözlük anlamı olarak "akdi ve alışverişi bozma, ortadan kaldırma, affetme" gibi anlamlara gelse de, hukuksal bir terim olarak; sözleşme taraflarının ortak bir irade beyanı neticesinde, mevcut sözleşmeyi bozmaları yani ortadan kaldırmaları anlamına gelmektedir. Diğer bir ifadeyle ikale sözleşmeleri, işçi ve işveren arasında daha önceden oluşturulan süreli ya da süresiz iş akdinin (hizmet akdinin), Anayasal bir hak olan "Sözleşme özgürlüğü" hakkı çerçevesinde oluşturulan, işçi ve işverenin karşılıklı uyuşan ortak irade beyanları sonucunda sona erdiren sözleşmelerdir.

Mevcut İş ve Borçlar Kanunu mevzuatımızda ikale sözleşmelerine dair herhangi bir özgül düzenleme bulunmamaktadır. Fakat iş hayatının, işçi hakları konusunda son yıllarda yaşanan hareketlilikler ve özellikle 4857 sayılı İş Kanunu'nda 2003 yılı itibarıyla yer alan iş güvencesi hükümleri göz önünde bulundurulduğunda, ikale sözleşmesi konusunun önceki yıllara nazaran son yıllarda daha çok karşımıza çıktığı ve mevzuattaki düzenleme yetersizliği nedeniyle uygulamada rehber olarak Yargıtay kararlarının izlendiğini söylemek mümkündür.

Makalemizin giriş bölümünde de değinildiği üzere, özellikle 90'lı yıllardan itibaren Türkiye, yeni pazar arayışı içerisindeki çok uluslu şirketlerin, yeni yatırımları açısından uğrak yeri olmuştur. Bu şirketlerin, çok uluslu yapıları ve iş bölümü konusunda yaşanan farklılaşmaların, farklı alanlarda uzman çalışanların yetişmesi durumunu beraberinde getirmesi sebebiyle bu çalışanlarını, diğer ülkelerde bulunan şubelerinde istihdam etmek suretiyle görevlendirmeleri sık sık izledikleri bir politika haline gelmiştir. Bu doğrultuda, Türkiye'de çalışan ve aynı firmanın yurt dışındaki ofisinde çalışmak üzere görevlendirilen kişilerin, Türkiye'deki işveren ile aralarında bulunan mevcut iş akdinin, bu akdin taraflarından birisinin akdi bozucu bir sonuç doğurabilecek beyanla akdi sonlandırmaları mümkünken, bir ikale sözleşmesiyle bu akdi sona erdirmeye yoluna gitmeleri durumu, ikale sözleşmelerinin doğurduğu sonuçlar itibarıyla makul bir yarar getirmesi gerekliliğini elzem kılmıştır.

III. İ kale sözleşmesinin hukuki geçerliliği ve sonuçları

İşçi ve işveren arasında, ikale sözleşmesi yapmak suretiyle iş akdinin sonlandırılması durumu, hâlihazırda mevzuatımızda düzenlenmiş olan iş akdinin işveren tarafından tek taraflı feshine bağlı sonuçları doğurmamaktadır. Dolayısıyla işçi, işveren tarafından tek taraflı fesih durumunda elde edeceği haklarından (Kıdem tazminatı, ihbar tazminatı, işsizlik sigortası vb.) ikale sözleşmesi ile iş akdinin sonlandırılması durumunda yararlanamayacaktır. İ kale sözleşmeleri ile iş akdinin feshedilmesi, çalışanların hakları açısından oldukça önemli bir konum teşkil etmektedir.

İ kale sözleşmesi ile akdin sona erdirilmesinin seçilmesi durumu, salt Anayasal bir hak olan sözleşme yapma hakkı çerçevesinde yapılan ortak bir beyanatın sonucu olarak değerlendirilmemelidir, özellikle İş Hukuku'nun en temel amacı olan "işçinin korunması" ilkesinin de sürekli olarak göz önünde bulundurulması çerçevesinde değerlendirilmelidir. Bu doğrultuda ikale sözleşmelerinin, özellikle hukuki geçerliliği açısından yargı, makul yarar ölçütünü esas almakta ve ilgili incelemelerinde birincil olarak yapılan sözleşmelerin doğurduğu sonuçlar bakımından bu ölçütün varlığını arayarak, işçinin ikale sözleşmeleriyle herhangi bir kayba uğramasının önüne geçilmesini istemektedir. Makul yarar ölçütü, ikale sözleşmelerinde sözleşme yapmak adına önerinin işverenden ya da işçiden gelmesi ve sözleşmenin içeriğinde işçi adına ortaya çıkacak hukuki sonuçlar bakımından ele alınmalıdır.

İşçi yasal olarak, işveren tarafından iş akdinin tek taraflı feshi durumunda almaya hak kazandığı bazı hakları, ikale sözleşmesi yolu ile iş akdinin sona ermesi durumunda elde edememektedir. Bu sebeptir ki, ikale sözleşmelerinin hukuki olarak geçerliliği konusunda işçinin korunması ve işçi lehine yorum yapma ilkelerinin katıyetle gözetilmesi, işveren tarafından iş akdinin sona erdirilmesi hakkının kötüye kullanılmasının ve bahsi geçen hakları işçiye sağlamaktan kaçınmasının önüne geçilmesi açısından oldukça önemlidir.

İşveren tarafından, iş akdinin tek taraflı feshi neticesinde işçiye sağlanması gereken hakların, ikale sözleşmesi ile iş akdinin sona ermesi neticesinde de işçiye sağlanması gerekliliği yasal olarak düzenlenmemiştir. Bununla birlikte, Gelir İdaresi Başkanlığının verdiği son dönem özetlerinde ve Yargıtay'ın ikale sözleşmelerinin hukuki olarak geçerliliği hususunda yine son dönemde verdiği kararlarında konuya ilişkin açıklamalar mevcuttur. Söz konusu özetler ve içtihatlar incelendiğinde, ikale sözleşmesi sonucu işçinin uğrayacağı maddi kayıpların sözleşme şartları dâhilinde mutlaka karşılanmış, işçinin işveren karşısındaki ekonomik güçsüzlüğü gerçeğinden yola çıkarak makul yararın işçi lehine gerçekleşmiş olması şartlarının arandığı gözlemlenmiştir. Aksi takdirde, ikale sözleşmesinin hukuki olarak geçerli sayılamayacağı ve sözleşmenin işveren tarafından amacı itibarıyla kötüye kullanılmış olabileceği doğrultusunda açıklamalar yapılmıştır.

Diğer yandan, özellikle İş Kanunu'nda, ikale sözleşmelerine dair herhangi bir düzenlemenin bulunmaması, ikale

sözleşmelerinde herhangi bir şekil şartının aranmaması sonucunu da doğurmuştur. Bu doğrultuda taraflar, yani işçi ve işveren, herhangi bir şekle bağlı kalmaksızın (sözlü, yazılı) ikale sözleşmesini düzenleyebilirler. Fakat bunun yanı sıra, sözleşmeyi takip eden dönemde meydana gelebilecek herhangi bir ispat zorunluluğu ihtimali göz önünde bulundurulduğunda, tarafların iş akdinin sonlandırılmasına dair ortak beyanlarını belirten ikale sözleşmesinin yazılı şekilde yapılması yerinde olacaktır.

IV. İ kale sözleşmesi sonucu ortaya çıkan kıdem tazminatı hakkı ve vergilemesi

İ kale sözleşmesi sonucu, çalışanın yasal olarak kıdem tazminatı almaya hak kazanıp kazanamayacağı tartışmalı bir konu olarak güncelliğini korumaktadır. Mezûr sözleşme akabinde işçiye ödenmesi kararlaştırılan ücretler, İş Kanunu'nun 14. maddesinde tanımlı olan tek taraflı fesih nedeniyle ortaya çıkan kıdem tazminatı ödemesi ile uyumlu değildir. Nitekim iş akdinin ikale sözleşmesi ile sona erdirilmesi sürecinde sözleşme; işçi ve işveren taraflarının ortak bir irade beyanı ve buna ek olarak sözleşme sonucunda işçinin ne tür haklar elde edeceği hususunda ortak bir anlaşma zemini çerçevesinde ortaya çıkarılmaktadır. Hal böyle olmakla birlikte, kıdem tazminatı, işçinin geçmişte işverene verdiği hizmet karşılığı yıpranmasının bedeli olarak ödenen bir tazminat niteliğindedir. Öte yandan, İdareden alınan özetlerde, tarafların iş sözleşmesini karşılıklı olarak anlaşmak suretiyle sona erdirmesi dolayısıyla çalışana o işyerindeki çalışma süresi de dikkate alınarak yapılan ödemenin, aynı mahiyette bir kıdem tazminatını içerdiğinin kabulünün gerekli olduğu şeklinde bir görüş bildirilmiştir. Bu doğrultuda, ortak bir irade ile oluşturulan ikale sözleşmeleri sonucunda sona eren iş akdi dolayısıyla işçiye, iş akdinin geçerli olduğu ve ilgili işverene vermiş olduğu hizmetlerin süresi dikkate alınarak verilecek ücretler kıdem tazminatı olarak nitelendirilebilir.

Oluşturulan ikale sözleşmesi sonrasında işçiye ödenen ücretlerin kıdem tazminatı sayılıp sayılmaması hususu, tartışmalı bir konu olarak güncelliğini korumaktadır. Bununla beraber, ikale sözleşmesi sonucunda sona eren iş akdi dolayısıyla işçiye, iş akdinin geçerli olduğu ve ilgili işverene vermiş olduğu hizmetlerin süresi dikkate alınarak verilecek ücretler, Gelir Vergisi Kanunu'nun tazminat ve yardımlarda müteferrik istisnaların düzenlendiği 25. maddesi çerçevesinde değerlendirilmesi gerektiği görüşü, İdarenin son yıllarda verdiği özetlerde hâkim görüş olarak yerini almıştır. Bu doğrultuda ilgili ücretler, bahsi geçen maddede belirtilen ve yıllık bazda güncellenen kıdem tazminatı tavan tutarı kadar gelir vergisinden istisna edilecektir. 2016 yılı itibarıyla güncellenecek olan kıdem tazminatı tavan tutarı en son 1 Eylül - 31 Aralık 2015 döneminde 3.828,37 TL olarak uygulanmıştır.

Yukarıda belirtilen ve ilgili dönemler için istisna edilecek olan tutarlar işçiye yapılan toplam ödemedan düşüldükten sonra kalan kısım, aynı kanunun 61. maddesi gereğince ücret olarak nitelendirilerek vergilendirilecektir. Aşağıda 2015 ve 2016 yıllarında ücretler için geçerli olan gelir vergisi tarifeleri yer almaktadır. İstisna tutarı düşüldükten sonra kalan tutar aşağıdaki tarifelere göre vergiye tabi olacaktır.

Gelir vergisi tarifesi: 2015 yılı - Ücret gelirleri

Gelir dilimi	Vergi oranı
12.000 TL'ye kadar	% 15
29.000 TL'nin 12.000 TL'si için 1.800 TL, fazlası	% 20
106.000 TL'nin 29.000 TL'si için 5.200 TL, fazlası	% 27
106.000 TL'den fazlasının 106.000 TL'si için 25.990 TL, fazlası	% 35

Gelir vergisi tarifesi: 2016 Ücret gelirleri

Gelir dilimi	Vergi oranı
12.600 TL'ye kadar	% 15
30.000 TL'nin 12.600 TL'si için 1.890 TL, fazlası	% 20
110.000 TL'nin 30.000 TL'si için 5.370 TL, fazlası	% 27
110.000 TL'den fazlasının 110.000 TL'si için 26.970 TL, fazlası	% 35

V. Sonuç

İkale sözleşmesi, iş akdini sonlandıran tek taraflı irade beyanlarının aksine, işçi ve işveren taraflarının, makul bir çıkar dengesi kurmak suretiyle iş akdini sonlandırmak adına, ortak bir irade beyanını çerçevesinde bir araya gelerek kurdukları sözleşme şeklidir. İkale sözleşmesi mevzuatta, çok eskiden beri mevcudiyetini korumasına karşın özellikle İş Hukuku'ndaki son dönem düzenlemeler ve çalışma hayatının değişen dinamikleri çerçevesinde, bir iş akdi sonlandırma yöntemi olarak tekrar su yüzüne çıkmıştır.

İkale sözleşmesi yolu ile işçi ve işveren arasındaki iş akdinin sonlandırılması, uygulanış ve hukuki sonuçları açısından bir takım kolaylıklar sağlasa da, özellikle 4857 sayılı İş Kanunu'nda 2003 yılı itibarıyla yer alan iş güvencesi hükümleri göz önünde bulundurulduğunda, ikale sözleşmelerinin hukuki geçerliliği, önceki yıllara nazaran daha da detaylı sorgulanmaktadır. Mevzuatımızda ikale sözleşmelerine istinaden yasal düzenlemelerin mevcut olmaması sebebiyle gerek İdare'nin verdiği muktezalarda, gerekse Yargıtayın verdiği kararlarda, İş Hukukumuzdan doğan bir takım kıstaslar ışığında eleştiri konusu yapılabilmektedir.

Özellikle son dönem karşımıza çıkan özeldeler ve yargı kararlarında, otoritenin ikale sözleşmeleri ile iş akdinin sonlandırılması hususunda; makul yarar, işçi lehine yorum, işçinin işveren karşısındaki ekonomik güçsüzlüğü gibi bir takım kıstaslar gözetildiğini ve ikale sözleşmelerinin hukuki geçerliliğini bu kıstaslar üzerinden belirlediğini söylemek yanlış olmayacaktır. Uygulamada gerek uzun süren iş davalarının maddi ve manevi yıpratıcı süreçlerinden sakınılacak olunması, gerekse ikale sözleşmesi yönteminin efektif yapısı itibarıyla Yargı'nın iş yükünün azaltılmasının sağlanacak olması göz önünde bulundurulduğunda, ikale sözleşmeleri ile iş akitlerinin sona erdirilmesi yöntemi uygun olacaktır. Bu doğrultuda, düzenlenecek olan ikale sözleşmeleri, özellikle Yargı'nın gözettiği ve yukarıda da bahsi geçen kıstasları göz önünde bulundurarak hazırlanmalıdır. İşçinin iş akdinin feshi sonrasında, iş akdinin işveren tarafından tek taraflı feshi akabinde elde etmeye hak kazandığı hakları, işçiye sağlayarak makul yarar ölçütünü yerine getirmesi, hem ikale sözleşmesinin takip eden sürelerde hukuki açıdan geçerliliğine hanel getirmeyecek, hem de sözleşmenin taraflarına ve Yargı'ya ekstra iş yükü yaratmayacaktır.

Mevzuatımızda, her ne kadar ikale sözleşmelerine dair düzenlemeler bulunmasa da, ikale sözleşmeleri ile iş akdinin sona erdirilmesinin doğuracağı sonuçların, işçi ve işveren açısından sözleşme düzenlenirken iyi tahlil edilmesi, bu süreçte, son yıllarda verilen yargı kararlarının dikkate alınması ve özellikle vergisel açıdan muallakta kalınan konularda İdare'den özelge talebinde bulunulmasının faydalı olacağı kanaatindeyiz.



Yönetim kurulu üyelerinin gelirlerinin hukuki niteliği ve vergilendirilmesi

I. Giriş

Anonim şirketlerde yönetim kurulu, şirketin temsil olunması ve yönetilmesi bakımından, kanunen ve sürekli olarak olması gereken bir organizasyondur. Bu organizasyon içerisinde bulunan yönetim kurulu üyelerine önemli yetkiler ve görevler tanımlanmıştır. Tüm bu görevlerin üstlenilmesi, yönetim kurulu üyelerine ciddi sorumluluklar yüklemiştir ve bunun neticesinde yönetim kurulu üyelerine bir takım mali haklar tanınmıştır.

Yönetim kurulu üyelerine tanınmış olan mali haklar, 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu'nun 394. maddesi ile düzenlenmiştir. Bu maddede mali haklar; "Yönetim kurulu üyelerine, tutarı esas sözleşmeyle ve genel kurul kararıyla belirlenmiş olmak şartıyla, huzur hakkı, ücret, ikramiye, prim ve yıllık kardan pay ödenebilir." şeklinde belirlenmiştir. Söz konusu mali hakların bir kaçının bir arada yerine getirilmesinde engel bulunmamaktadır. Ancak yönetim kurulu üyelerine sağlanan tüm maddi menfaatler, şirketin mali durumuna uygun tutarlarda ve iyi niyet kuralları çerçevesinde belirlenmelidir.

Yönetim kurulu üyelerine ödenecek mali hak tutarlarının şirket esas sözleşmesi veya genel kurul kararı ile belirlenmesi zorunluluğu bulunmaktadır.

Bu makalemizde, yönetim kurulu üyelerinin gelirlerinin hukuki niteliği ve vergilendirilmesi konusunu detaylı bir şekilde açıklayacağız.

II. Yönetim kurulu üyelerine sağlanan mali hakların hukuki niteliği ve açıklanması

Yönetim kurulu üyeliği yapılan şirket ile iş akdine bağlı olarak işçi işveren ilişkisi içerisinde aktif bir görevde bulunulması, şirkette pay sahibi olmadan yönetim kurulu üyeliği yapılması (genel müdür, finans müdürü vb.) ya da sadece yönetim kurulu üyesi sıfatının bulunması, ödenen mali hakkın niteliğini değiştirebilmektedir. Bu durumda şirket içerisinde aktif role sahip, pay sahibi yönetim kurulu üyesi, yönetim kurulu üyesi ve pay sahibi olma sıfatıyla, huzur hakkı, kar payı ve şirket içerisinde almış olduğu rol dolayısıyla ücret alma hakkına da sahip olacaktır. Bu nedenle yönetim kurulu üyelerine yapılan ödemeler göz önünde bulundurulduğunda, yönetim kurulu üyelerinin şirket içerisindeki görevi ve durumunun niteliği de önem arz etmektedir. Yönetim kurulu üyelerine yapılan ödemeleri, aşağıdaki şekilde sıralamamız mümkündür.

A. Huzur hakkı

Kanuni hükümler karşısında, yönetim kurulu üyeleri, yönetim kurulu üyesi sıfatı ile çalışan üst düzey şirket yöneticileri ve şirket ortaklarının mali ve yönetsel bir takım sorumlulukları bulunmaktadır. Tüm bu sorumluluklar karşısında, yönetim kurulu üyelerine üstlenmiş oldukları bu sorumluluklar ve risklerin karşılığı olarak huzur hakkı ödemesi yapılmaktadır.

Ancak huzur hakkının yönetim kurulu üyelerine ödenebileceği hususunun, yeni Türk Ticaret Kanunu uyarınca, şirket ana sözleşmesi veya genel kurul kararına bağlanması gerekmektedir.

Uygulamada huzur hakkı ödemeleri; anonim şirketlerde yönetim kurulu üyelerine, limited şirketlerde ise şirket müdürlerine yapılmaktadır.

B. Ücret

Ücretin tanımı, Gelir Vergisi Kanunu'nun 61. maddesinde; "Ücret işverene tabi ve belirli bir işyerine bağlı olarak çalışanlara hizmet karşılığı verilen para ve ayınlar ile sağlanan ve para ile temsil edilebilen menfaatlerdir" şeklinde yapılmıştır. Bu Kanun'un uygulamasında "Yönetim ve denetim kurulları başkanı ve üyeleriyle tasfiye memurlarına bu sıfatları dolayısıyla ödenen veya sağlanan para, ayın ve menfaatlerin de ücret sayılacağı belirtilmiştir. Yönetim kurulu üyesi olunan şirket bünyesinde hizmet akdi ile çalışan kişilerin ilgili hizmetleri dolayısıyla çalıştıkları şirketten ücret elde edebilme hakkı bulunmaktadır.

Yönetim kurulu üyelerine yapılacak olan ücret ödemeleri, kanun ve şirket esas sözleşmesi dikkate alınarak, yerine getirilen görev ile yüklenilen sorumluluğun karşılığında, yönetim kurulu üyelerine yapılan ödemelerdir.

C. İkramiye

Yönetim kurulu üyelerine ve şirket yöneticilerine, şirket ile alakalı göstermiş olduğu başarılar karşılığında ödenen mali bir menfaattir. İkramiyenin yönetim kurulu üyelerinin performansını olumlu yönde etkileyen teşvik edici bir yönü de bulunmaktadır. İkramiye ödemesi, yönetim kurulu üyelerine yılda bir kez verilebileceği gibi düzenli periyotlarla da yapılabilir. Bu ödeme yönetim kurulu üyesinin sözleşmesinde de belirtilebilir.

D. Prim

Yönetim kurulu üyelerine yapılan prim ödemeleri ikramiye ile aynı özellikleri taşıyor olsa da, ikramiyeden ayrılan özelliği kişiye özgü olması ve genel nitelikler doğrultusunda dağıtılmamasıdır. Şirketin dönem başında belirlemiş olduğu mali hedeflere ulaşılması durumunda, yönetim kurulu üyelerinin bir kaçına ya da tamamına prim ödemesi yapılabilir. Prim aynı zamanda verimin arttırılması bakımından sıkça görmüş olduğumuz bir uygulamadır.

E. Kâr payı

Yönetim kurulu üyelerinin, şirketin elde edilen kârdan pay almaları hususu, yeni Türk Ticaret Kanunu'nun 511. maddesinde düzenlenmiştir. Bu hüküm; "Yönetim kurulu üyelerine yapılan kazanç payları, sadece net kârdan ve ancak kanuni yedek akçe için belirli ayırım yapıldıktan ve pay sahiplerine ödenmiş sermayenin yüzde beşi oranında veya esas sözleşmede öngörülen daha yüksek bir oranda kâr payı dağıtıldıktan sonra verilebilir." şeklindedir. Yeni Türk Ticaret Kanunu'nun 339. maddesi uyarınca yönetim kurulu üyelerinin yıllık kârdan pay alabilmesi için esas sözleşmede yazılı olarak bu hususa yer verilmesi gerekmektedir. Esas sözleşmede bu hüküm yer almadıkça, yönetim kurulu üyelerine yıllık kârdan pay verilemez. Başka bir deyişle, yönetim kurulu üyelerine kâr payı dağıtımının yapılabilmesi için, TTK' nın 339. ve 511. maddelerine uygun hareket edilmesi gerekmektedir.

Ayrıca yönetim kurulu üyelerine dağıtılan kâr payının niteliği, Gelir Vergisi Kanunu'nun 75. maddesinin 3. bendinde şu şekilde

düzenlenmiştir. "Sahibinin ticari, zirai veya mesleki faaliyeti dışında nakdi sermaye veya para ile temsil edilen değerlerden müteşekkil sermaye dolayısıyla elde ettiği kar payı, faiz, kira ve benzeri iratlar menkul sermaye iradidir."

Ancak, yönetim kurulu üyelerine yapılan kâr payı ödemelerinin özüne bakacak olursak, yönetim kurulu üyesinin şirkette pay sahibi olup olmadığı konusu önem arz edecektir. Pay sahibi olan yönetim kurulu üyesine yapılan kâr payı ödemesi, Gelir Vergisi Kanunu'nun 75/3. maddesi gereğince menkul sermaye iradi olarak nitelendirilecektir. Yönetim kurulu üyesi, şirkette pay sahibi değil ve yönetici sıfatıyla bir görev ifa ediyor ise Gelir Vergisi Kanunu'nun 61. maddesi uyarınca ücret olarak değerlendirilecektir.

III. Yönetim kurulu üyelerinin mali haklarının vergisel durumu

Anonim şirketlerde, yönetim kurulu üyelerine yapılan ücret ödemeleri ve sağlanan diğer menfaatlerin ne şekilde vergileneceği konusundan makalemizin bu bölümünde yer vereceğiz:

- ▶ Yönetim kurulu üyelerine yapılan huzur hakkı ödemesini vergisel açıdan değerlendirecek olursak; Gelir Vergisi Kanunu'nun 61. maddesinde "Yönetim ve denetim kurulları başkanı ve üyeleriyle, tasfiye memurlarına bu sıfatları dolayısıyla ödenen veya sağlanan para, ayın ve menfaatler" in ücret sayılacağı hüküm altına alınmıştır. Söz konusu maddeden anlaşılacağı üzere, yönetim kurulu üyelerine yapılan huzur hakkı ödemesi ücret niteliğindedir. Ayrıca Gelir Vergisi Kanunu'nun 94. maddesinin birinci fıkrasının 1 numaralı bendi uyarınca, "Hizmet erbabına ödenen ücretler ile 61.maddede yazılı olup ücret sayılan ödemelerden (istisnadan faydalananlar hariç), 103 ve 104. maddelere göre" gelir vergisi tevkifatı yapılması gerekmektedir.

Gelir İdaresi Başkanlığının verdiği 08.02.2012 tarihli B.07. 1.GİB.4.06.16.01-120(61-12/14)-819 sayılı özelgesinde, yönetim kurulu başkan ve üyelerine yapılan ödemeler konusunun sonuç bölümünde, yönetim kurulu üyelerine görevleri karşılığı olarak ödenen net ödemelerinin ücret olarak değerlendirilmesi ve brüt tutarı üzerinden Gelir Vergisi Kanunu'nun 94/1, 103 ve 104 maddelerine göre gelir vergisi tevkifatına tabi tutulması gerektiği şekline görüş verilmiştir.

Yönetim kurulu üyelerine yapılan huzur hakkı ödemeleri, şirketin mali durumuna uygun olarak yapıldığı takdirde, kurum kazancından indirim konusu yapılabilir. Şirketin mali durumu ile bağdaşmayan huzur hakkı ödemelerinin ise idarece eleştirilme riskinin yüksek olduğu açıktır.

Yapılan huzur hakkı ödemeleri için, Vergi Usul Kanunu'nun 238. maddesindeki; "İşverenler her ay ödedikleri ücretler için bordro düzenlemeye mecburdurlar." hükmü uyarınca, şirketlerin bordro düzenlenmesi gerekliliğini vurgulamak isteriz.

- ▶ Ücret, prim ve ikramiye ödemeleri; Gelir Vergisi Kanunu'nun 61.maddesi; "Ücret, işverene tabi ve belirli bir işyerine bağlı olarak çalışanlara hizmet karşılığı verilen para ve ayınlar ile sağlanan ve para ile temsil edilebilen menfaatlerdir. Ücretin

ödenek, tazminat, kasa tazminatı (mali sorumluluk tazminatı), tahsisat, zam, avans, aidat, huzur hakkı, prim, ikramiye, gider karşılığı veya başka adlar altında ödenmiş olması veya bir ortaklık münasebeti niteliğinde olmamak şartı ile kazancın belli bir yüzdesi şeklinde tayin edilmiş bulunması onun mahiyetini değiştirmez." şeklinde belirtilmiştir. Bu nedenle, yönetim kurulu üyelerine ödenen tüm para, ayın ve menfaatler, yine Gelir Vergisi Kanunu'nun 94/1 maddesi uyarınca gelir vergisi stopajına tabi olacaktır.

- ▶ Yönetim kurulu başkan ve üyelerine ödenen kâr payı, Gelir Vergisi Kanunu'nun 75. maddesinde düzenlenmiştir. Bu maddeye göre "Sahibinin ticari, zirai veya mesleki faaliyeti dışında nakdi sermaye veya para ile temsil edilen değerlerden müteşekkil sermaye dolayısıyla elde ettiği kâr payı, faiz, kira ve benzeri iratlar menkul sermaye iradidir." denilmiştir.
- ▶ Gelir İdaresi Başkanlığı tarafından verilen 11.04.2014 tarihli ve 64597866-125(6-2015)-49 sayılı özelgede, tüzel kişiliğin yönetim kurulu üyesi olması durumunda elde edilen huzur hakkının kurumlar vergisi ve KDV uygulaması hakkında aşağıdaki açıklamalar yapılmıştır:

"Kurumlar vergisi yönünden, 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 1'inci maddesinin ikinci fıkrasında, kurum kazancının gelir vergisinin konusuna giren gelir unsurlarından oluştuğu hükmüne yer verilmiş olup; 6'ncı maddesinde de, kurumlar vergisinin, mükellefin bir hesap dönemi içinde elde ettiği safi kurum kazancı üzerinden hesaplanacağı, bu kazancın tespitinde de Gelir Vergisi Kanununun ticari kazanç hakkındaki hükümlerinin uygulanacağı hükme bağlanmıştır.

Gelir Vergisi Kanunu'nun 1'inci maddesinde, 'Gerçek kişilerin gelirleri gelir vergisine tâbidir. Gelir bir gerçek kişinin bir takvim yılı içinde elde ettiği kazanç ve iratların safi tutarıdır.' hükmüne yer verilmiş olup, 2'nci maddesinde de gelire giren kazanç ve iratlar yedi bent halinde sayılmıştır.

Aynı Kanun'un 'Ücretin tarifi' başlıklı 61'inci maddesinde; ücretin, işverene tabi ve belirli bir işyerine bağlı olarak çalışanlara hizmet karşılığı verilen para ve ayınlar ile sağlanan ve para ile temsil edilebilen menfaatler olduğu; ücretin ödenek, tazminat, kasa tazminatı (mali sorumluluk tazminatı), tahsisat, zam, avans, aidat, huzur hakkı, prim, ikramiye, gider karşılığı veya başka adlar altında ödenmiş olması veya bir ortaklık münasebeti niteliğinde olmamak şartı ile kazancın belli bir yüzdesi şeklinde tayin edilmiş bulunmasının onun mahiyetini değiştirmeyeceği hükmüne yer verilmiştir. 94'üncü maddenin birinci fıkrasının (1) numaralı bendinde ise hizmet erbabına ödenen ücretler ile 61'inci maddede yazılı olup ücret sayılan ödemelerden (istisnadan faydalananlar hariç) 103 ve 104'üncü maddelere göre tevkiyat yapılacağı hükme bağlanmıştır.

6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu'nun 359'uncu maddesinin birinci fıkrasında, anonim şirketin, esas sözleşmeyle atanmış veya genel kurul tarafından seçilmiş, bir veya daha fazla kişiden oluşan bir yönetim kurulunun bulunacağı; ikinci fıkrasında, bir tüzel kişinin yönetim kuruluna üye seçildiği takdirde, tüzel kişiyle birlikte, tüzel kişi adına, tüzel kişi

tarafından belirlenen, sadece bir gerçek kişinin de tescil ve ilan olunacağı; ayrıca, tescil ve ilanın yapılmış olduğunun, şirketin internet sitesinde hemen açıklanacağı; tüzel kişi adına sadece, bu tescil edilmiş kişinin toplantılara katılıp oy kullanabileceği hükmü yer almaktadır.

Aynı Kanun'un 394'üncü maddesinde ise yönetim kurulu üyelerine, tutarı esas sözleşmeyle veya genel kurul kararıyla belirlenmiş olmak şartıyla huzur hakkı, ücret, ikramiye, prim ve yıllık kârdan pay ödenebileceği hükme bağlanmıştır.

Bu hüküm ve açıklamalara göre; iştirak ettiğiniz bazı tüzel kişiler nezdindeki yönetim kurulu üyeliğiniz nedeniyle bu iştirakleriniz tarafından ödenen huzur hakkı bedelleri şirketinizin geliri sayılacağından, bu bedellerin kurum kazancınıza dahil edilerek vergilendirilmesi gerekmektedir.

Öte yandan, yönetim kurulu üyeliğiniz dolayısıyla iştiraklerinizden alınan huzur hakkı bedellerinden, şirketinizi söz konusu yönetim kurullarında temsil eden personelinize tarafınızca yapılacak ödemeler ücret olarak kabul edileceğinden, bu ödemeler üzerinden şirketiniz tarafından Gelir Vergisi Kanunu'nun 94'üncü maddesinin birinci fıkrasının (1) numaralı bendine göre gelir vergisi kesintisi yapılması gerekmele birlikte söz konusu ücretin kurum kazancınızın tespitinde gider olarak dikkate alınması mümkün bulunmaktadır.

Katma Değer Kanunu yönünden ise 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanununun;

1/1'inci maddesinde; ticarî, sınaî, zirai faaliyet ve serbest meslek faaliyeti çerçevesinde Türkiye'de yapılan teslim ve hizmetlerin KDV'nin konusunu oluşturduğu,

4/1 maddesinde; hizmetin, teslim ve teslim sayılan haller ile mal ithalatı dışında kalan işlemler olduğu, bu işlemlerin; bir şeyi yapmak, işlemek, meydana getirmek, imal etmek, onarmak, temizlemek, muhafaza etmek, hazırlamak, değerlendirmek, kiralamak, bir şeyi yapmamayı taahhüt etmek gibi, şekillerde gerçekleştirilebileceği,

20/1'inci maddesinde, teslim ve hizmet işlemlerinde matrahın bu işlemlerin karşılığını teşkil eden bedel olduğu, hükümlerine yer verilmiştir.

Diğer taraftan, KDV oranları, KDV Kanunu'nun 28'inci maddesinin verdiği yetkiye dayanılarak yayımlanan 2007/13033 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı ile Karar'ın eki (I) sayılı listede yer alan teslim ve hizmetler için % 1, (II) sayılı listede yer alan teslim ve hizmetler için % 8, listelerde yer almayan vergiye tabi işlemler için %18 olarak tespit edilmiştir.

Bu hükümler çerçevesinde; şirketinizin, iştiraki olduğu firmaların yönetim kurulu üyeliğinden elde ettiği bedeller, bu firmaların yönetim ve idaresine yönelik hizmetin karşılığı olduğundan; bu bedellerin, genel oranda (%18) KDV'ye tabi tutulması gerekmektedir."

IV. Sonuç

Makalemizde, genel anlamda yönetim kurulu üyelerine, esas sözleşme ile veya genel kurul kararıyla sağlanan maddi menfaatlerin hukuki nitelikleri ve nasıl vergilendirileceği konusu değerlendirilmiştir. Özetleyecek olursak; yönetim kurulu üyelerine, yeni Ticaret Kanunu'nun 394. maddesinde belirlenen hakların tümü ödenebileceği gibi sadece biri ya da bir kaç da ödenebilir. Ancak tüm bu ödemelerin, iyi niyet kuralları çerçevesinde ve şirketin mali durumu doğrultusunda yapılması uygun olacaktır.

Yönetim kurulu üyelerine yapılan, ücret, prim, ikramiye gibi ödemeler, Gelir Vergisi Kanunu'nun 61. maddesi uyarınca ücret sayılmakta ve yine Gelir Vergisi Kanunu'nun 94. maddesi uyarınca gelir vergisi tevkifatına tabi tutulması gerekmektedir. Aynı zamanda, yönetim kurulu üyelerine yapılan bu ödemeler, kurum kazancından indirim konusu yapılabilecektir. Ancak tüzel kişilere yapılan huzur hakkı ödemeleri ticari kazanç niteliğinde vergilenecektir.

Yönetim kurulu üyelerine dağıtılan kâr payları ise, Gelir Vergisi Kanunu'nun 75. maddesinde düzenlenmekte ve menkul sermaye iradı olarak değerlendirilmektedir.

Tam mükellef kurumlardan elde edilen kar paylarının yarısı gelir vergisinden istisna olup, kalan tutarın vergiye tabi gelir olarak dikkate alınması gerekecektir. İlgili tutar kişinin beyana tabi farklı bir geliri yok ise Gelir Vergisi Kanunu'nun 103. maddesinde belirtilen tarifenin ikinci gelir diliminde yer alan tutarı (2015 yılı için 29.000 TL, 2016 yılı için 30.000 TL) aşıyor ise yıllık gelir vergisi beyannamesi ile beyan edilecektir. Beyan edilen tutar üzerinden kurum bünyesinde kar dağıtım esnasında gerçekleştirilen % 15 oranındaki gelir vergisi stopajının tamamı hesaplanan vergiden mahsup edilecek olup, mahsup sonrası kalan tutar vergi dairesine yasal süreler dahilinde ödenecek veya mahsup edilen vergi tutarıyla bağlantılı olarak iade alınabilecektir.

Dar mükellef kurumlar tarafından dağıtılan kar payları için yukarıda bahsettiğimiz istisna söz konusu olmamaktadır.



Yurt dışından elde edilen emekli maaşlarının vergilendirilmesi

I. Giriş

İkinci Dünya Savaşı'nın sona ermesinin ardından, savaşın neden olduğu yıkım ve büyük işgücü kaybının ülke ekonomilerini olumsuz etkilediği ve ülkelerin yeniden yapılandırılması, işgücü temininin sağlanarak sanayilerinin verimli bir şekilde işler duruma getirilmesi için büyük bir yatay hareketliliğin gerçekleştiği bir dönem yaşanmıştır. Soğuk savaş dönemi süresince ise inşa edilen siyasi - ekonomik örgütlenmeler ve küreselleşmenin doğal bir sonucu olarak ortaya çıkan devasa küresel şirketler eliyle de bu tür hareketliliklerin artarak devam ettirildiği gözlemlenmiştir. Böyle bir sosyolojik vakianın uluslararası vergi ve sosyal güvenlik hukukunun ortaya çıkması yönünde ise büyük bir etki sahibi olduğu aşikârdır.

Bahsi geçen hareketliliğin bir sonucu olarak kişiler bir ya da daha fazla ülke sosyal güvenlik kurumundan emekli maaşı elde edebilmekte, bireysel emeklilik planları yoluyla bu ülkelerde yatırım yapabilmekte, şirketlerin emeklilik planlarına dâhil olabilmekte ve emeklilik hakkı kazandıkları ülkeleri terk ederek başka ülkelerde yaşayabilmektedirler. O kadar ki, geçtiğimiz yıllarda Almanya ile Türkiye arasında imzalanmış olan ilk çifte vergiyi önleme anlaşmasının Almanya tarafından feshedilmesindeki en önemli etkenlerden biri, Almanya'daki sosyal güvenlik kurumundan emekli aylığı almakta olan çok sayıdaki insanın Türkiye'de ikamet ederek bu gelirleri için Almanya'daki vergisel yükümlülüklerinden kaçınmalarıydı.

Bu anlamda emekli maaşlarının ne şekilde vergileneceği hususu, yerel mevzuatın yanı sıra çifte vergiyi önleme anlaşmaları çerçevesinde de değerlendirilmelidir.

II. Gelir Vergisi Kanunu yönünden emekli maaşları

Gelir Vergisi Kanunu'nun 61'nci maddesine göre ücret, işverene tabi ve belirli bir işyerine bağlı olarak çalışanlara hizmet karşılığı verilen para ve ayınlar ile sağlanan ve para ile temsil edilebilen menfaatlerdir.

Yine aynı maddede "Ücretin ödenek, tazminat, kasa tazminatı (Mali sorumluluk tazminatı), tahsisat, zam, avans, aidat, huzur hakkı, prim, ikramiye, gider karşılığı veya başka adlar altında ödenmiş olması veya bir ortaklık münasebeti niteliğinde olmamak şartı ile kazancın belli bir yüzdesi şeklinde tayin edilmiş bulunması onun mahiyetini değiştirmez" denilmiş ve "evvelce yapılmış veya gelecekte yapılacak hizmetler karşılığında verilen para ve ayınlarla sağlanan diğer menfaatlerin" de ücret sayılacağı belirtilmiştir.

Yukarıdaki hükümleri göz önünde bulundurduğumuzda kişilerin geçmiş çalışmaları karşılığında hak kazandıkları emekli maaşlarının ücret niteliğindeki ödemeler olduğu tabiidir. Ancak, Kanun'un ücretlerde müteferrik istisnaları düzenleyen 23'üncü maddesinde, kanunla kurulan emekli sandıkları ile 506 sayılı Sosyal Sigortalar Kanunu'nun geçici 20'nci maddesinde belirtilen sandıklar tarafından ödenen emekli, malûliyet, dul ve yetim aylıklarını toplamının en yüksek devlet memuruna ödenen en yüksek ödeme tutarını aşmayan kısmının gelir vergisinden istisna edildiği belirtilmiştir.

Yine Kanun'un 23'ncü maddesinde, yabancı ülkelerde bulunan sosyal güvenlik kurumları tarafından ödenen emekli, malûliyet, dul ve yetim aylıklarının da istisnaya konu edildiği hüküm altına alınmıştır. 147 seri numaralı Gelir Vergisi Genel Tebliği'nde ise yabancı ülkelerde bulunan sosyal güvenlik kurumlarından elde edilen tutarların herhangi bir sınırla ilişkilendirmeksizin tamamının istisna olduğu belirtilmiştir. Dolayısıyla, çifte vergiyi önleme anlaşmaları hükümlerinin yalnızca Türkiye'ye vergileme hakkı verdiği durumlarda, yabancı ülke sosyal güvenlik kurumlarından edinilen emekli maaşları vergileme dışı kalmaktadır.

Kişilerin, şirketlerin kendi bünyelerinde oluşturarak çalışanlarına ek menfaat sağlamayı amaçlayarak gerçekleştirdikleri ve 5510 ile 506 sayılı Kanun'larda bahsi geçen sandıklar tarafından ödenen aylıklardan olmayan ödemelerin ise ücret olarak değerlendirileceği ve ücret olarak vergiye tabi tutulacağı tabiidir.

Öte yandan kişiler, kendi birikimlerini yapmak amacıyla devletin de katkıda bulunarak teşvik ettiği bireysel emeklilik sistemlerine yatırım yapabilmekte ve emeklilik planı koşullarını sağladıklarında ise toplu ödeme veya sürekli aylık ödemeler şeklinde gelir elde edebilmektedirler. Ancak elde edilen bu gelirlerin, yukarıda açıklandığı şekliyle ücretin tanımına girmeyeceği açıktır.

Gelir Vergisi Kanunu'nu 75. maddesinde "sahibinin ticari, zirai veya mesleki faaliyeti dışında nakdi sermaye veya para ile temsil edilen değerlerden müteşekkil sermaye dolayısıyla elde ettiği kar payı, faiz, kira ve benzeri iratlar menkul sermaye iradidir" denilmiş ve bireysel emeklilik sisteminden elde edilen iratların menkul sermaye iradı olarak değerlendirileceği hükmüne yer verilmiştir.

Türkiye'de kâin şirketlerin, şirket emeklilik planı dâhilinde ayrı bir menfaat olarak Türkiye'de tam mükellef olan çalışanlarına, Türkiye'deki geçmiş çalışmalarına karşılık olarak sağladıkları emekli maaşlarının ücret olarak ve bireysel emeklilik sistemine ilişkin ödemeleri yapan Türkiye'de kâin sigorta ve emeklilik şirketlerinin bu ödemelere isabet eden irat tutarlarının menkul sermaye iradı olarak ilgili kurum ve kuruluşlarca gelir vergisi tevkifatına tabi tutulması gerekmektedir. Tevkifata tabi tutulan bu gelirler için yıllık gelir vergisi beyannamesi verilmeyecek, başka nedenlerle yıllık gelir vergisi beyannamesi verilmesi durumunda ise beyannameye dâhil edilmeyeceklerdir.

Ancak yukarıda sayılan gelirlerin yurt dışındaki kurum ve kuruluşlardan elde edilmesi durumunda veya Türkiye'de kâin şirketlerin ilgili ödemeleri yabancı ülke mukimi kişilere yapmaları durumunda ise çifte vergiyi önleme anlaşmalarının hükümleri göz önünde bulundurulmalıdır (geçmiş çalışmaları esnasında yurt dışında bulunmuş Türkiye mukimi kişilerin durumları için de yine çifte vergiyi önleme anlaşmalarına başvurulmalıdır).

III. Çifte vergiyi önleme anlaşmaları yönünden emekli maaşları

Türkiye'nin taraf olduğu Çifte Vergiyi Önleme Anlaşmaları içerisinde emekli maaşları genel olarak 18'nci maddelerde düzenlenmiş ancak bazı anlaşmalarda bu konudaki düzenlemelere 19'ncü maddelerde yer verilmiştir (Azerbaycan, Özbekistan, Kuveyt, Rusya gibi). Kamu sektöründen emekli olan kişiler için ise anlaşmaların 19'ncü maddelerindeki

(Azerbaycan, Özbekistan ve Rusya için 18; Kuveyt için 20) hükümler göz önünde bulundurulmalıdır.

Genel prensip olarak, özel sektör çalışanlarının emeklilikleri nedeniyle yabancı ülkelerde elde etmiş oldukları gelirlerin vergileme hakkı mukim olunan devlete verilmektedir:

"19'uncu maddenin 1'inci fıkrası hükümleri saklı kalmak üzere, bir Akit Devlet mukimine geçmiş çalışmalarının karşılığında ödenen emekli maaşları ile diğer benzeri ödemeler, yalnızca bu Devlette vergilendirilebilecektir."

Ancak, her ne kadar çifte vergiyi önleme anlaşmaları genellikle OECD Model Vergi Anlaşması'na uygun olarak düzenlenerek imza altına alınmışsa da aralarındaki önemli değişiklikler göz önünde bulundurulduğunda konu bazında detaylı inceleme yapılması gerekeceği ortaya çıkmaktadır.

Bazı anlaşmalar genel prensipten farklı olarak kaynak ülkeye de vergileme hakkı tanıyan (örneğin Avustralya, Kanada, Hollanda, Almanya vb.) veya vergileme hakkını belirli ödemelerle (tazminatlar, sosyal güvenlik sistemi tarafından yapılan ödemeler vb.) sınırlı olmak üzere tamamen kaynak devlete bırakan hükümler de barındırmaktadır (örneğin, Lübnan, Lüksemburg, Polonya vb.). Her iki devletin de maaşlar üzerinde vergileme hakkı bulunması durumunda ortaya çıkabilecek çifte verginin ne şekilde önleneceği de yine ilgili anlaşmaların "çifte vergilendirmenin önlenmesi" başlıklı maddesinden anlaşılacaktır.

Öte yandan "emekli maaşı" adı altında yapılmış veya "geçmiş çalışmalar karşılığında" ödenmekte olan her türlü ödemenin, anlaşmaların "emekli maaşları" başlıklı maddeleriyle ilişkilendirilmemesi gerekeceğinin de altını çizmek gerekmektedir. Örneğin, kişilerin geçmiş çalışmalarıyla ilişkilendirilebilecek olan prim, kıdem - ihbar vb. tazminatlar, işçi ve işveren arasındaki sözleşme gereğince fesih halinde ödenmesi gereken tazminatlar, hisse edindirme planları yoluyla elde edilen gelirler vb. ödemelere ilişkin veya ilgili kişilerin çalışmayı bırakmaksızın belirli koşulları yerine getirerek şirket emeklilik planları dâhilinde emekli maaşı almaya hak kazandığı durumlarda vergilendirmenin "emekli maaşları" başlıklı maddelere göre yapılmaması, ilgili mevcut duruma göre anlaşmaların "bağımlı ilişkiler" başlıklı veya "diğer gelirler" başlıklı maddelerinin göz önünde bulundurulması gerekmektedir.

Yukarıda da bahsettiğimiz gibi, kişilerin yatırım amaçlı olarak dâhil oldukları bireysel emeklilik sistemlerinden elde etmiş oldukları gelirlerin de her zaman "emekli maaşları" başlıklı maddeler göz önünde bulundurulmasıyla vergilendirilemeyeceği açıktır. Bilindiği üzere bu tür sistemlerden, kişiler tercihleri doğrultusunda tek seferde toplu olarak ya da aylık emeklilik ödemesi şeklinde belli bir süre boyunca bu gelirleri elde edebilmektedirler. Kişilerin geçmiş çalışmalarıyla ilişkisiz olarak (işveren katkısı olmaksızın) dâhil oldukları bu sistemlerden elde ettikleri toplu gelirlerin emekli maaşı olarak değil, "diğer gelir" olarak nitelendirilmesinin anlaşma hükümlerine daha uygun olacağı düşünülmektedir.

Öte yandan, bireysel emeklilik sistemleri aracılığıyla uzun süreler boyunca kişilere aylık olarak ödenecek olan tutarların ise anlaşmaların, "emekli maaşları" başlıklı hükümlerinde "ömür boyu gelir" veya "düzenli ödemeler" kavramlarını da

barındırması durumunda (Türkiye'nin taraf olduğu anlaşmaların % 70'inde bu kavramlardan birine değinilmektedir), bu tür ödemelerin de emekli maaşı olarak nitelendirilebileceği ancak, "düzenli ödeme" ve "ömür boyu gelir" kavramlarının emekli maaşı başlıklı maddelerde yer almamaları durumunda ise bu tür gelirlerin "diğer gelirler" başlıklı maddelerle ilişkilendirilmeleri gerektiği düşünülmektedir. "Diğer gelirler" başlıklı maddelerde de genel prensip olarak mukim olunan devlete vergileme yetkisi tanınmış, ancak bazı anlaşmalarda kaynak devlete de vergileme hakkı verilmiştir.

Yukarıda bahsi geçmeyen maluliyet, dul, yetim, ölüm aylıkları gibi geçmiş çalışmalarla bağlantısı bulunan ödemelerin de aynı şekilde "emekli maaşları" başlıklı maddeler üzerinden değerlendirilmesi gerekeceği açıktır.

IV. Sonuç

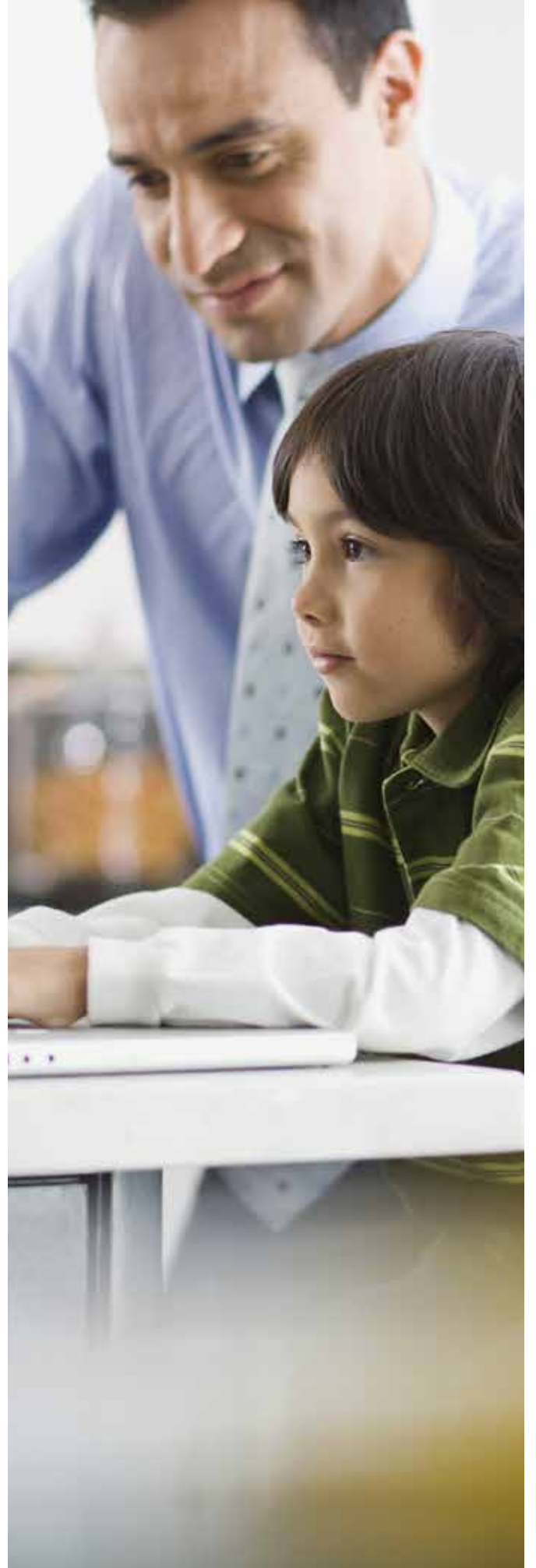
Bir gelir türünün çifte vergiyi önleme anlaşmalarınca emekli maaşı veya diğer gelir olarak nitelendirilmiş olması onun, ilişkili ülke ve mevcut olaya göre Türkiye'de vergilendirilip vergilendirilmeyeceği noktasında önem arz ederse de anlaşmanın Türkiye'ye vergileme hakkı tanıdığı durumlarda Türkiye'de hangi gelir unsuru olarak vergilendirileceğine etki etmemektedir. Bu anlamda yabancı ülke sosyal güvenlik kurumları tarafından kişilere ödenen maaşlar gelir vergisinden istisna edilmiş, ancak şirket emeklilik planları, özel sigorta - emeklilik şirketlerinden ve bireysel emeklilik sistemlerinden elde edilecek gelirler vb. Gelir Vergisi Kanunu'na göre herhangi bir istisnaya konu edilmemiştir.

Dolayısıyla yurt dışındaki özel sigorta ve emeklilik şirketleri ile bireysel emeklilik sistemlerinden elde edilmiş ve Türkiye'de tevkifata konu edilmemiş gelirlerin menkul sermaye iradı olarak değerlendirilmesi, 1.500 TL olarak belirlenen (2015 yılı gelirlerine uygulanmak üzere) beyan sınırını aşması durumunda yıllık gelir gelir vergisi beyanname ile beyan edilmesi gerekmektedir. Ancak, kişilere emeklilikleri sonrasında geçmiş çalışmalarına istinaden ve şirket emeklilik planları dâhilinde yurt dışından ödenmekte olan, fakat Türkiye'de gelir vergisi tevkifatına konu edilmeyen emekli maaşlarının ise ücret geliri olarak beyan edilmesi gerekecektir.

Öte yandan, anlaşmanın kaynak ülkelere de vergileme hakkı tanıdığı durumlarda çifte verginin doğması söz konusu olursa, çifte verginin önlenmesi için mahsup yönteminin anlaşmalarca öngörüldüğü durumlarda, yurt dışındaki vergi idaresinden ödenmiş olan vergilere ilişkin tevsik edici belgelerin yasal süreler dâhilinde temin edilmesi gerekecektir.

Kaynaklar:

- Gelir Vergisi Kanunu
- OECD Model Vergi Anlaşması
- 147 No'lu Gelir Vergisi Genel Tebliği
- 287 No'lu Gelir Vergisi Genel Tebliği
- Yurt dışından Elde Edilen Bireysel Emeklilik Sistemi Gelirlerinin Vergilendirilmesi; Ferhatoğlu, E. (2014)



Sınır ötesi iş seyahatlerinde vergi ve sosyal güvenlik riskleri

I. Giriş

Küreselleşen dünyada kendine yer bulmuş çok uluslu şirketlerin bünyesindeki çalışanların satın alma işlemleri, yeni bir ülkede pazara girilmesi, yeni ürün için pazarlama-satış-eğitim faaliyetlerinin yürütülmesi, şirket içi toplantılar, müşteri ve tedarikçi görüşmeleri, iç denetim faaliyetleri, IT- bakım işlemlerinin yerine getirilmesi gibi nedenlerle ülkelerarası iş seyahatlerine çıktıkları görülmektedir.

Ancak, her geçen yıl artarak seyir gösteren iş seyahati yoğunluğunun dünya çapındaki çok sayıdaki ülkede vergi, sosyal güvenlik ve göç otoritelerinin de dikkatini çektiği, kanun koyucuların bu konuya ilişkin özel düzenlemeler yaptıkları bilinmektedir.

Küresel ölçekteki şirketlerde bahsi geçen iş seyahatlerinin yılda toplamda 10.000 ziyaret gibi büyük sayılara ulaşabildiği bilinmektedir. Dolayısıyla her birinin kapsamının şirketlerin insan kaynakları ekiplerince iyi bir şekilde belirlenmesinin ise zorluklar yaratacağı aşikârdır. Bu anlamda, iyi bir şekilde gözden geçirilerek düzenlenmemiş, kontrol mekanizmasından yoksun seyahat politikaları, iş seyahatine çıkan kişileri ve ilgili şirketleri zor durumda bırakabilecek, bütçesel sıkıntılara neden olabilecek ve dahası, yerine getirilmesi gerekli yükümlülüklerin gözden kaçırılması sebebiyle itibar kaybına da yol açabilecektir.

II. İş seyahatinde yapılan işin mahiyeti

Kişiler ticari veya turist vizeleri alabilmekte ya da müteakabiliyet esasına göre bir takım ülkelerden herhangi bir vizeye gereksinim duyulmaksızın bir diğer ülkeye giriş yapabilmektedirler. Ancak sayılan şekillerde ülkeye giriş yapan kişilerin, hangi vize türüyle geldiklerinden ziyade, Türkiye’de icra ettikleri işin mahiyetinin önem arz edeceği aşikârdır.

Bu anlamda herhangi bir yurt dışı görevlendirme yapısı olmaksızın, “iş seyahati” şeklinde adlandırılarak şirketleri tarafından Türkiye’ye gönderilen yabancı çalışanların veya Türkiye’den benzer şekilde yurt dışına gönderilen kişilerin icra edecekleri faaliyetin ilgili otoritelerce de “iş seyahati” olarak değerlendirilip değerlendirilmeyeceğinin anlaşılması önemlidir.

Risklerin çeşitliliği göz önüne alındığında detaylı bir inceleme yapmak, bu çalışmanın kapsamını aşmaktadır, ancak yine de kısaca bu risklere değinmek faydalı olacaktır.

III. Daimi temsilcilik

Gelir Vergisi Kanunu’nun 8’nci maddesinde daimi temsilcilik “Bir hizmet veya vekâlet akdi ile temsil edilene bağlı olup, onun nam ve hesabına muayyen veya gayrimuayyen bir müddetle veya müteaddit ticari muameleler ifasına yetkili bulunan kimsedir” şeklinde tanımlanmış, aşağıda yazılı kimselerin başkaca şartlar aranmaksızın daimi temsilci sayılacağı hükmolunmuştur:

1. Ticari mümessiller, tüccar vekilleri ve memurları ile Ticaret Kanunu'nun hükümlerine göre acenta durumunda bulunanlar;
2. Temsil edilene ait reklam giderleri hariç olmak üzere, giderleri devamlı olarak kısmen veya tamamen temsil edilen tarafından ödenenler;
3. Mağaza veya depolarında temsil edilen hesabına konsinyasyon suretiyle satmak üzere devamlı olarak mal bulunduranlar.

Öte yandan çifte vergiyi önleme (ÇVÖ) anlaşmalarına temel olan OECD Model Anlaşması'nda ise daimi temsilcilik "Bir Akit Devlette bir teşebbüs adına hareket eder ve bu teşebbüs adına mukavele akdetme yetkisine sahip olup bu yetkisini mutaden kullanırsa, bu kişinin faaliyetleri, 4'üncü fıkrada belirtilen ve işe ilişkin sabit bir yerden yapılması durumunda bu yeri işyeri haline getirmeyen nitelikteki faaliyetlerden olmadıkça bu teşebbüs, bu Devlette, bu kişinin teşebbüs için gerçekleştirdiği her türlü faaliyet dolayısıyla bir işyerine sahip kabul edilecektir." şeklinde tanımlanmıştır.

Dolayısıyla, Türkiye'de iş seyahatinde bulunacak olan kişilerin yürütecekleri faaliyetleri sırasında yukarıdaki hükümlere göre (örneğin kişilerin yurt dışındaki şirket adına sözleşme akdetme yetkisine sahip olması, bir satış organizasyonu kapsamında yurt dışı şirket adına işlem yürütmeleri vb.) kişilerin yurt dışındaki firma için daimi temsilci olarak addedilmesi söz konusu olabilecek, dar mükellef kurumların Türkiye'de mükellefiyet tesis ettirmeleri icap edecektir. Bu anlamda, gelir ve kurumlar vergisi, katma değer vergisi ve transfer fiyatlandırması yönünden bir takım risklerin de ortaya çıkabileceği tabiidir.

IV. Bağımlı ve bağımsız faaliyetler

Turist vizesi veya ticari vize alarak Türkiye'ye gelen yabancı kişilerin çalışma ve oturma izni almaksızın uzun süreli iş seyahati olarak tanımlayabilecekleri faaliyetlerinin, bir işçi ve işveren ilişkisi kapsamında olup olmayacağına değerlendirilmesi ve durumlarının vergi, sosyal güvenlik ve göçmenlik ile ilgili kanunlar açısından incelenmesi gerekmektedir.

Türkiye'de, iş seyahati olarak tasarlanan bir faaliyetin icrası esnasında Türkiye'deki şirketlerle işçi - işveren ilişkisi içerisinde olan dar mükellef kişilerin yurt dışındaki şirketlerden elde edecekleri ücret gelirlerinin (ilgili ülke ile Türkiye arasında imzalanmış bir çifte vergiyi önleme anlaşmasının olmaması durumunda Gelir Vergisi Kanunu, yürürlükte bir çifte vergiyi önleme anlaşmasının bulunması durumunda ise anlaşmanın bağımlı faaliyetleri düzenleyen maddelerindeki hükümler de göz önünde bulundurulmak suretiyle tespit edilecek Türkiye'deki çalışmalarına istinaden ödenen ücretlerin) Türkiye'de vergilendirilmesi gerekebilecektir. Öte yandan 5510 Sayılı Sosyal Sigortalar ve Genel Sağlık Sigortası Kanunu ve 8361 Sayılı Yabancıların Çalışma İzinleri Hakkındaki Kanun'un Türkiye'deki şirketlere bildirim yükümlülükleri getirdiklerini ve Türkiye'de oturma izni bulunmayan yabancı çalışanların, vergi dairesinin yetki alanlarının ikametgâh usulüne göre belirlenmesi nedeniyle beyana tabi olan gelirlerini beyan edememelerinin söz konusu olabileceğini ya da çalışma ve oturma izni almamış kişilerin sosyal güvenlik sistemine entegrasyonu konusunda da sorunlar yaşanacağını belirtmekte fayda bulunmaktadır.

Diğer taraftan, bir takım iş seyahati faaliyetlerinin ise vergi idaresince serbest meslek faaliyeti olarak değerlendirilebileceği (örneğin IT- bakım, kurulum, eğitim vb. faaliyetler) ve bu faaliyetler üzerinden, ilgili şirketlerin tevkifat ve sorumlu sıfatıyla KDV yükümlülüklerinin doğabileceğini göz önünde bulundurulması gerekeceği tabiidir. Hizmetin bedelsiz verilmesi durumunda da olayın KDV'nin konusuna girebileceği gibi, diğer taraftan da transfer fiyatlandırması ile ilgili risklere de yol açılabilecektir.

VI. Risklerin önlenmesi

Yukarıda da belirtildiği gibi kapsamı iyi bir şekilde düzenlenmemiş ve kontrol mekanizmasının dışında bırakılmış iş seyahatlerinin hem kişiler için, hem de şirketler için ciddi riskler oluşturabileceği göz önünde bulundurulmalıdır.

Ancak, risk konularının farklı uzmanlıklar gerektirmesi, çok sayıda ülkenin mevzuatlarına ilişkin değerlendirme yapılması gerekliliği, ilgili birimlerin kendi günlük işlerinin yoğunluğu gibi nedenlerle şirketlerin insan kaynakları ve vergi bölümlerinin küresel anlamda bir yapı ve kontrol mekanizması oluşturabilmesi noktasında da büyük zorluklar olduğu açıktır.

Öte yandan, yerel otoritelerin (Gelir İdaresi Başkanlığı, Sosyal Güvenlik Kurumu, Göç İdaresi vb.) birbirleriyle iletişim halinde oldukları bilinmekte, hatta ülkelerce imza altına alınmış ikili ve toplu anlaşmaların bir sonucu olarak otoritelerin diğer ülke otoriteleri ile karşılıklı bilgi paylaşımında buldukları ve bilgilere istinaden inceleme başlatabildikleri gözlemlenmektedir.

Küresel anlamda otoritelerin ve kanun koyucuların "iş seyahatleri" konusuna odaklanmaya başladıkları ve bu konulara ilişkin hızla önlemler aldıkları belirtilmektedir. Örneğin Avustralya, Çin ve Kanada yakın zamanda işyeri ve daimi temsilcilik ile ilgili tanımlarını iş seyahati için ülkelerine gelenleri de etkileyebilecek şekilde değiştirmiş; İspanya, Almanya, Fransa, İsviçre, Endonezya, Kenya, ABD, Kanada, Tayland ve daha pek çok ülke göçmenlikle ilgili kanunlarını 2015 yıl içerisinde tekrar gözden geçirerek değiştirmiştir. 2013 yılında İngiltere, Kanada ve Hong Kong'da göçmenlikle ilgili soruşturmalar sonucunda "iş seyahati"ne çıkmış olan çalışanlar tutuklanmış ve ABD'de ticari vize ile ülkeye giriş yaparak çalıştıkları tespit edilen kişilere toplam 34 milyon dolar ceza kesilmiş, İngiltere'de ücret gelirlerinin bildirilmediği veya eksik bildirildiği gerekçesiyle toplamı 40 milyon sterlini aşkın, ABD'de yine aynı nedenlerle yaklaşık 20 milyon dolar vergi tarhiyatı, ceza ve faiz otoritelerce tahsil edilmiştir.

Otoritelerin "iş seyahati" kavramının kötüye kullanılması noktasında giderek agresifleşen tutumu karşısında şirketlerin kendilerini risklerden koruyabilmeleri amacıyla EY bünyesinde de İngiltere merkezli bir yapı oluşturulmuş ve 100'ü aşkın ülkede İş Hukuku, Göçmenlik, Vergi (Transfer Fiyatlandırması, Dolaylı Vergi, Gelir ve Kurumlar Vergisi vb.) ve Sosyal Güvenlik konularında uzman ekiplerin bir araya gelmesi sağlanmıştır.

Bu büyük ekip, müşterilerimizin iş seyahati politikalarını inceleyerek süreçler ile ilgili danışmanlık hizmeti sağlamakta ve en iyi sonuçların alınabilmesi için değişim yönetimi noktasında da destek vermektedir. Öte yandan iş seyahatlerinin tek bir

merkezden takip edilebilmesi ve kişilerin de kendi kontrollerini yapabilmeleri amacıyla bütünleşmiş teknolojiler ve çevrimiçi araçlar da geliştirilmiştir. Örneğin EY GlobalOne Tracer adı ile Android, IOS, Blackberry ve Windows Phone için uygulama marketlerinde bulunabilecek olan uygulama ile kişilerin GPS yardımıyla ülkelerde geçirdikleri günlerin raporlanması ve vergi, sosyal güvenlik ve göçmenlik ile ilgili olarak ülkelerde geçirilen gün sayılarının herhangi bir risk oluşturup oluşturmadığının belirlenebilmesi, gerektiği durumlarda da gerekli önlemlerin alınabilmesine imkân tanınmaktadır.

VII. Sonuç

Kişiler, şirketlerinin menfaatleri için sair nedenlerle yurt dışında "iş seyahati"ne çıkabilmekte ve bu seyahatleri dolayısıyla gittikleri ülkelerde bir takım faaliyetler yürütmektedirler. Ancak giderek küreselleşen dünyada kanun koyucular ile vergi, sosyal güvenlik ve göç otoriteleri de artan hareketlilikleri takip etmekte ve kötüye kullanımları önlemek adına gerekli düzenlemeleri yaparak denetim ve ceza mekanizmalarını devreye sokmaktadır.

Dolayısıyla hem çalışanların, hem de kurumların gelir vergisi, kurumlar vergisi (daimi temsilcilik), transfer fiyatlandırması, katma değer vergisi, sosyal güvenlik primleri ve göçmenlik ile ilgili risklere (idari para cezaları, vergi tarhiyatları ve bunlara ilişkin ceza - faiz - yaptırımlar, geriye dönük sosyal güvenlik prim ödemeleri ve bunlara ilişkin ceza - faiz - yaptırımlar, belirli sürelerle ilgili ülkeye girişin yasaklanması, hapis cezaları vb.) maruz kalmalarının önüne geçilebilmesi için seyahat politikalarını gözden geçirmeleri ve çalışanların farkındalıklarını artırarak seyahatler üzerinde kontrol mekanizmaları geliştirmeleri faydalı olacaktır.

Kaynaklar:

- Gelir Vergisi Kanunu
- OECD Model Anlaşması
- EY Short Term Business Traveler Report, 2014 - 2015



Genel sağlık sigortası uygulaması

I. Giriş

Son yıllarda sosyal güvenlik uygulamaları çerçevesinde en çok gündeme gelen ve zaman zaman tartışmaların odak noktasını oluşturan genel sağlık sigortası halen kafa karışıklığına sebep olmaya devam etmektedir. Çıkış noktası gereği tüm vatandaşları doğrudan ilgilendiren genel sağlık sigortası uygulaması, zorunlu hale getirilmesinin ardından günümüze kadar tartışmalı konumunu devam ettirmiştir.

1.1.2012 tarihi itibarıyla genel sağlık sigortasının zorunlu hale getirilmesinin bir sonucu olarak kişilerin uzun süreler boyu farkında olmadıkları genel sağlık sigortası prim borçlarının ortaya çıkması, genel sağlık sigortası uygulaması hakkında soru işaretlerini ve uygulamaya karşı dile getirilen tepkileri ortaya çıkarmıştır.

Makalemizde 5510 sayılı Sosyal Sigortalar ve Genel Sağlık Sigortası Kanunu kapsamında genel sağlık sigortası uygulamasından yararlanma koşulları ele alınacak ve dikkat edilmesinin faydalı olacağını düşündüğümüz bazı hususlara değinilecektir.

II. Genel sağlık sigortası uygulamasının başlangıcı

Genel sağlık sigortası hükümleri, yürürlükte bulunan 5510 sayılı Sosyal Sigortalar ve Genel Sağlık Sigortası Kanunu kapsamında 1 Ekim 2008 tarihi itibarıyla uygulanmaya başlanmıştır. Ancak uygulamanın asıl olarak 1 Ocak 2012 tarihi itibarıyla yazımızın ilerleyen bölümlerinde değineceğimiz bazı istisnalar haricinde ikametgahı Türkiye'de bulunan tüm Türk vatandaşları için zorunlu hale gelmesi sonucunda gündeme geldiğini söylemenin yanlış olmayacağı kanaatindeyiz.

III. Genel sağlık sigortalısı sayılanlar ve sayılmayanlar

Genel sağlık sigortasının kapsamı 5510 sayılı Sosyal Sigortalar ve Genel Sağlık Sigortası Kanunu'nun 60. maddesi'nde düzenlenmiştir. Buna göre yerleşim yeri Türkiye'de olan kişilerden; aşağıda sayılmış olanlar genel sağlık sigortası kapsamındadır.

- ▶ Bir işverenin emrinde hizmet akdiyle çalışanlar,
- ▶ Kendi nam ve hesabına çalışanlar,
- ▶ Kamu idarelerinde kamu görevlisi olarak çalışanlar,
- ▶ İsteğe bağlı sigortalı olan kişiler,
- ▶ Gelir testi sonucu tespit edilecek aile içindeki geliri kişi başına düşen aylık tutarı asgari ücretin üçte birinden az olan vatandaşlar ile gelir tespiti yapılmaksızın genel sağlık sigortalılığı ya da bakmakla yükümlü olduğu kişi bulunmayan Türk vatandaşlarından 18 yaşını doldurmamış çocuklar,
- ▶ Uluslararası koruma başvurusu veya statüsü sahibi ve vatansız olarak tanınan kişiler,
- ▶ 65 Yaşını Doldurmuş Muhtaç, Güçsüz ve Kimsesiz Türk Vatandaşlarına Aylık Bağlanması Hakkında Kanun hükümlerine göre aylık alan kişiler,
- ▶ İstiklal Madalyası Verilmiş Bulunanlara Vatani Hizmet Tertibinden Şeref Aylığı Bağlanması Hakkında Kanun hükümlerine göre şeref aylığı alan kişiler,
- ▶ Vatani Hizmet Tertibi Aylıklarının Bağlanması Hakkında Kanun hükümlerine göre aylık alan kişiler,

- ▶ Nakdi Tazminat ve Aylık Bağlanması Hakkında Kanun hükümlerine göre aylık alan kişiler,
- ▶ Sosyal Hizmetler ve Çocuk Esirgeme Kurumu tarafından korunma, bakım ve rehabilitasyon hizmetlerinden ücretsiz faydalanan kişiler ile ana ve babası olmayan Türk vatandaşlarından 18 yaşını doldurmamış çocuklar,
- ▶ Harp malullüğü aylığı alanlar ile Terörle Mücadele Kanunu kapsamında aylık alanlar,
- ▶ Geçici köy korucuları ve emeklileri,
- ▶ Dünya Olimpiyat ve Avrupa Şampiyonluğu Kazanmış Sporculara ve Bunların Ailelerine Aylık Bağlanması Hakkında Kanun hükümlerine göre aylık alan kişiler,
- ▶ Oturma izni almış yabancı ülke vatandaşlarından yabancı bir ülke mevzuatı kapsamında sigortalı olmayan kişiler,
- ▶ İşsizlik ödeneği ve ilgili kanunları gereğince kısa çalışma ödeneğinden yararlandırılan kişiler,
- ▶ Bu Kanun veya bu Kanun'dan önce yürürlükte bulunan sosyal güvenlik kanunlarına göre gelir veya aylık alan kişiler,
- ▶ Ülkemizde öğrenim gören yabancı uyruklu öğrenciler,
- ▶ Avukatlık stajı yapmakta olanlar,
- ▶ Ailenin Korunması ve Kadına Karşı Şiddetin Önlenmesine Dair Kanun hükümlerine göre hakkında koruyucu tedbir kararı verilen kişiler,
- ▶ 2022 sayılı Kanun kapsamında 18 yaşından küçük engelli ve engelli yakını aylığı alanlar,
- ▶ Herhangi bir kapsamda genel sağlık sigortalısı veya genel sağlık sigortalısının bakmakla yükümlü olduğu kişi olmayan vatandaşlar.

Öte yandan aşağıda sayılmış olanlar, genel sağlık sigortalısı ve genel sağlık sigortalısının bakmakla yükümlü olduğu kişi sayılmazlar.

- ▶ Yabancı bir ülkede kurulu herhangi bir kuruluş tarafından o kuruluş adına ve hesabına Türkiye'ye bir iş için gönderilen ve yabancı ülkede sosyal sigortaya tâbi olduğunu belgeleyen kişiler,
- ▶ Türkiye'de kendi adına ve hesabına bağımsız çalışanlardan yerleşim yeri yurt dışında olup o ülke sosyal güvenlik mevzuatına tâbi olanlar,
- ▶ Kamu idarelerinin dış temsilciliklerinde istihdam edilen ve temsilciliğin bulunduğu ülkede sürekli ikamet izni veya bu devletin vatandaşlığını da haiz bulunan Türk uyruklu sözleşmeli personelden, bulunduğu ülkenin sosyal güvenlik kurumunda sigortalı olduğunu belgeleyenler ile kamu idarelerinin dış temsilciliklerinde istihdam edilen sözleşmeli personelin uluslararası sosyal güvenlik sözleşmeleri çerçevesinde ve temsilciliğin bulunduğu ülkenin ilgili mevzuatının zorunlu kıldığı hallerde, işverenleri tarafından bulunulan ülkede sosyal sigorta kapsamında sigortalı yapılanlar,
- ▶ Hükümlü ve tutuklular,
- ▶ Er, erbaş ve yedek subay okulu öğrencileri,
- ▶ 3201 sayılı Kanun'a göre borçlanarak emekli olan ve yerleşim yeri yurt dışında olanlar,
- ▶ Türkiye Büyük Millet Meclisi üyeleri ile bunların emeklileri ile bunların bakmakla yükümlü oldukları aile fertleri ve dul ve yetimleri,

- ▶ Anayasa Mahkemesi üyeleri ile bunların emeklileri ile bakmakla yükümlü oldukları aile fertleri,
- ▶ Kanun'un 60'ıncı maddesinin birinci fıkrasının (d) bendi kapsamındaki müteakibiyle esas da dikkate alınmak şartıyla oturma izni almış yabancı ülke vatandaşlarından yabancı bir ülke mevzuatı kapsamında sigortalı olmayan ve Kanunun 4'üncü maddesi kapsamında sigortalı sayılmayan kişilerden, Türkiye'de bir yıldan kısa süreyle yerleşik olanlar,
- ▶ 5510 sayılı Kanun'un geçici 20'nci maddesinde belirtilen; 506 sayılı Kanun'un geçici 20'nci maddesi kapsamındaki bankalar, sigorta ve reasürans şirketleri, ticaret odaları, sanayi odaları, borsalar veya bunların teşkil ettikleri birlikler personeli için kurulmuş bulunan sandıkların üyeleri.

IV. Bakmakla yükümlü olunan kişiler

Genel sağlık sigortası kapsamında olan kişilerin bakmakla yükümlü olduğu kişiler de genel sağlık sigortalısı olarak değerlendirilir. Genel Sağlık Sigortası İşlemler Yönetmeliği'nin 7. maddesine göre;

“Genel sağlık sigortalısının, sigortalı veya isteğe bağlı sigortalı sayılmayan, kendi sigortalılığı nedeniyle gelir veya aylık bağlanmamış olan;

- a. Eşi,
- b. 18 yaşını, lise ve dengi öğrenim görmesi hâlinde 20 yaşını, yüksek öğrenim görmesi hâlinde 25 yaşını doldurmamış ve evli olmayan çocukları ile yaşına bakılmaksızın çalışma gücünü en az % 60 oranında yitirdiği kurum sağlık kurulu tarafından tespit edilen evli olmayan çocukları,
- c. Her türlü kazanç ve irattan elde ettiği gelirin asgari ücretin net tutarından daha az olan ve diğer çocuklarından sağlık yardımı almayan ana ve babası,

genel sağlık sigortalısının bakmakla yükümlü olduğu kişi olarak kabul edilir.

V. Genel sağlık sigortasından yararlanmanın diğer şartları

Yazımızda daha önce de değindiğimiz üzere genel sağlık sigortasından yararlanmak yine 5510 sayılı Kanun'un 60. maddesinde belirtildiği üzere ikametgahın Türkiye'de bulunması şartına bağlanmıştır. Diğer bir deyişle, yurt dışında yaşayan Türk vatandaşları ikametgahlarını Türkiye'den aldıkları takdirde genel sağlık sigortasından faydalanamayacaklardır. Bununla birlikte, yurt dışında bir ülkede çalıştığı halde ikametgahı halen Türkiye'de görünen kişiler genel sağlık sigortası kapsamında sayılacaklarından bu kişilere genel sağlık sigortası prim borcu tahakkuk edecektir.

Genel sağlık sigortası kapsamında sağlık hizmetlerinden yararlanmanın diğer bir şartı da sağlık hizmeti alınacak tarihten önceki son bir yıl içerisinde toplam 30 gün genel sağlık sigortası prim ödeme gün sayısının olmasıdır. Bununla birlikte 30 günlük prim ödeme gün sayısı şartının aranmayacağı haller 5510 Sayılı Kanun'un 67. maddesinde belirtilmiştir.

VI. Gelir testi meselesi

Herhangi bir kapsamda genel sağlık sigortalısı veya genel sağlık sigortalısının bakmakla yükümlü olduğu kişi kapsamında sağlık yardımlarından yararlanma hakkı bulunmayan, yani diğer bir deyişle 1 Ocak 2012 tarihi itibarıyla zorunlu olarak genel sağlık sigortası kapsamına alınan kişilerin sigortalılıklarının tescil edildiği tarihten bir ay içerisinde ilgili makamlara başvurarak gelir testi yaptırmaları gerekmektedir. Gelir testinin sonucuna göre (C-1), (G-1) (G-2) veya (G-3) gelir seviyesi üzerinden prim tahakkuku yapılmaktadır. 1/7/2015 - 31/12/2015 dönemi için bu tutarlar;

- ▶ G-1 seviyesi için 50,94 TL,
- ▶ G-2 seviyesi için 152,82 TL,
- ▶ G-3 seviyesi için 305,64 TL

olarak belirlenmiştir. Gelir testi sonucunda kişi başına düşen gelirin asgari ücretin üçte birinden az olduğu kanaatine varılırsa (C-1 seviyesi) kişinin primleri hazinece karşılanacaktır.

Gelir testi yaptırılmaması durumunda kişinin aile içindeki gelirinin kişi başına düşen aylık tutarı olarak asgari ücretin iki katı esas alınacak ve G-3 seviyesine dahil olarak değerlendirilecektir. Yani bu kişiler 1/7/2015 -31/12/2015 tarihleri arasındaki dönem için aylık 305,64 TL tutarında genel sağlık sigortası primi ödeme durumu ile karşı karşıya kalacaklardır.

Gelir tespiti yaptırdıktan sonra gelir durumları değişenler ile hane içinde yer alan ailede doğum, ölüm, evlenme, boşanma ve benzeri nedenlerle değişiklik meydana gelen kişilerin gelir testinin yenilenmesi gerekmektedir. Bu kişilerin, söz konusu değişikliğin meydana geldiği tarihten itibaren bir ay içinde Kuruma ya da vakfa müracaat etmeleri halinde gelir testi sonuçları yenilenmektedir.

Gelir testi sonucuna göre Kanun'un (60/1c-1) alt bendi ya da Kanun'un 60'ıncı maddesinin birinci fıkrasının (g) bendi kapsamında tescil işlemi yapılanlar, yukarıda belirtilen durumlar hariç olmak üzere gelir tespitinin yapıldığı tarihten itibaren altı ay geçtikten sonra yeni bir gelir testi talebinde bulunabilirler.

VII. Kısmi süreli çalışanlar

Genel sağlık sigortası uygulamasının tartışmalı yönlerinden birini de kısmi süreli çalışma durumu oluşturmaktadır. Kısmi süreli çalışanlar, çağrı üzerine çalışanlar ve ev hizmetlerinde ay içerisinde 30 günden az çalışan sigortalılardan eksik günlerine ilişkin primleri 30 güne kendilerinin tamamlamaları beklenmektedir. Bu durumda olan sigortalıların ödemesi gereken prim tutarı yine gelir testi sonucunda tespit edilecek gelir üzerinden hesaplanan prim tutarı üzerinden ödenecektir.

Kısmi süreli çalışanların eksik günlerine ilişkin primleri kendilerinin ödemeleri gerekeceğinden genel sağlık sigortasına ilişkin ek yükümlülüklerinin ortaya çıkacağını göz önünde bulundurmaları gerekir.

VIII. Yabancı ülke vatandaşları

Yerleşim yeri bir yıldan fazla süredir ülkemizde olan ve yabancı bir ülke mevzuatı kapsamında sigortalı olmayan ve de yabancı ülke mevzuatı kapsamındaki sigortalılarından dolayı Türkiye'de sağlık hizmetlerinden yararlanamayan yabancı uyruklu vatandaşlar talep etmeleri halinde Sosyal Güvenlik Kurumuna müracaat ederek 5510 sayılı Kanun'un 60'ıncı maddesinin birinci fıkrasının (d) bendi kapsamında primlerini kendileri ödeyerek genel sağlık sigortalısı olabilmektedirler. Bu kişilerin bakmakla yükümlü olduğu aile fertleri de genel sağlık sigortalısı sayılır.

IX. Genel sağlık sigortası ne zaman sona erer?

Yerleşim yerinin başka bir ülkeye nakledilmesi (yasal ikametgahın yurt dışı olarak değiştirilmesi) veya ölüm halleri ile birlikte, aşağıda sayılan bazı durumlarda genel sağlık sigortalı olma durumu sona erer.

- ▶ Zorunlu çalışmanın sona ermesi,
- ▶ İsteğe bağlı sigortalılığın sona ermesi,
- ▶ Gelir/aylık alanların bu haklarının sona ermesi,
- ▶ Avukatlık stajının sona ermesi,
- ▶ İşsizlik ödeneği/kısa çalışma ödeneğinin kesilmesi.

X. Haberi olmadan borç tahakkuk etmiş olanlar ne yapmalı

Genel sağlık sigortası tescili yapıldığı halde gelir testine hiç başvurmayan kişilerin, 6552 sayılı Kanun kapsamında 30.09.2015 tarihine kadar gelir testine başvurmaları durumunda genel sağlık sigorta tescilleri, gelir testi sonucuna göre tescil başlangıç tarihinden itibaren güncellenecek ve belirlenen gelir seviyesine göre primleri tahakkuk ettirecek idi. Yine aynı uygulama kapsamında gelir testine başvurduğu halde ödenmemiş prim borçları bulunan kişilerin genel sağlık sigortası primi alacakları yönünden en geç 2/11/2015 tarihine kadar kuruma başvuruda bulunmaları halinde borçlarının yapılandırılması mümkün bulunmaktaydı. İlerleyen dönemlerde benzer bir yapılandırma uygulamasının çıkması ihtimalinden dolayı prim borcu bulunan veya gelir testine hiç başvurmamış olan kişilerin konuyu takip etmesinin faydalı olacağı görüşüdeyiz.

XI. Sonuç

Genel sağlık sigortası uygulaması ülkemizde daha fazla sayıda insanı sağlık hizmetlerinden faydalanma güvencesi altına almak için atılmış önemli bir adım olmakla birlikte, özellikle kısmi süreli çalışanların prim borçları konusundaki çekinceler ve bakmakla yükümlü olunan kişi statüsünden çıkan genç insanların uygulamaya dahil olma aşamasında yapmaları gerekenler konusunda daha aktif bilgilendirilmeleri konusunda kat edilmesi gereken yollar olduğu kanaatindeyiz. Umuyoruz ki ilerleyen yıllarda söz konusu sorunlar aşılacak ve nüfusun daha büyük bir kısmının sağlık hizmetlerinden daha az külfet altında kalarak faydalanması sağlanacaktır.

Hizmet tespit davası

I. Giriş

Sosyal güvenlik hakkı, bir toplumu oluşturan bireylerin temel haklarından biri olup ülkemizde Anayasa'nın 60. maddesi ile güvence altına alınmıştır. Her ne kadar Devlet bu konuda gerekli tedbirleri almakla yükümlü olsa da, günümüz ekonomik şartları sebebiyle kayıt dışı istihdamın önüne tam anlamıyla geçilememektedir. Ülkemizdeki kayıt dışı istihdamın nedenleri arasında, ilk olarak sosyal güvenlik bilincinin yeterince gelişmemiş olması, Türkiye'deki hızlı nüfus artışı ve 1950'lerden itibaren artan köyden kente göçün oluşturduğu ekonomik bozulma gibi faktörler öne çıkmaktadır. Kentlere göçün getirdiği niteliksiz iş gücünün fazlalığı, işçi-işveren ilişkisinde işçinin toplu pazarlık gücünü kırmaktadır. Bu bağlamda, işverenler işçileri daha az ücretle ve sosyal güvenlik hakkı olmaksızın çalıştırabilmektedirler.

Türkiye'de iş olanaklarının sınırlı olması ve buna bağlı olarak işçilerin işten çıkarılma kaygısı yaşamaları nedeniyle, işçiler çalışma süresi içerisinde bu haklarını talep etmemenin yanı sıra mağduriyetlerini gidermek için idari mercilere veya yargı yoluna müracaat etmemektedir.

İşverenin iş sözleşmesinden doğan yükümlülüklerini yerine getirmemesi, sosyal güvenlik kurumunun fiilen ya da kayden istihdamın varlığını tespit edememesi ve bunların sonucu olarak işçinin de çalışma süresinin bitimiyle beraber hakkını arama çabası hizmet tespit davalarının konusunu oluşturmaktadır.

Bu makalemizde, işçilerin hak arama yollarından biri olan hizmet tespit davasının Türk yargı sistemi içerisinde nasıl ele alındığı ve hizmet tespitinde dikkat edilmesi gereken hususlardan bahsedeceğiz.

II. Hizmet tespit davasının yasal dayanağı

5510 sayılı Sosyal Sigortalar ve Genel Sağlık Sigortası Kanunu'nun 86. maddesinin 9. fıkrasında; "Aylık prim ve hizmet belgesi işveren tarafından verilmeyen veya çalıştıkları Kurumca tespit edilemeyen sigortalılar, çalıştıklarını hizmetlerinin geçtiği yılın sonundan başlayarak beş yıl içerisinde iş mahkemesine başvurarak, alacakları ilâm ile ispatlayabilirlerse, bunların mahkeme kararında belirtilen aylık kazanç toplamları ile prim ödeme gün sayıları dikkate alınır." hükmü geçmekte olup, bu husus hizmet tespit davalarının ana dayanağını oluşturmaktadır.

III. Hizmet tespit davasında yetkili mahkemeler ve taraflar

Hizmet tespit davasının incelenmesinde görevli mahkeme İş Mahkemesi olup, İş Mahkemesinin bulunmadığı yerlerde ise görevli mahkeme Asliye Hukuk Mahkemesidir.

Hukuk Muhakemeleri Kanunu gereği İş Mahkemelerinde sözlü yargılama usulü uygulanmakta olup, davaların iki ay içerisinde incelenip karara bağlanması gerekmektedir. Taraflar ilk derece mahkemesinin kararına karşı, temyiz mercii olan Yargıtay'a başvurabilir.

Sigortasız çalıştırılan işçilerin yargı yolu haricinde, idari merciler nezdinde de hakkını araması mümkündür. Sosyal Güvenlik Kurumuna başvurularak hizmet tespiti talebinde

bulunulabilir. Kurumun denetim elemanları tarafından yapılacak inceleme sonucunda, inceleme tarihinden 1 yıl öncesine kadar geriye dönük hizmet haklarını kazanabilirler. İncelemeyle bu hak kaybının 1 yıldan fazla olduğu tespit edilse bile, 1 yıldan sonra kısmı için işçi tarafından işveren ve ferî müdahil olarak Sosyal Güvenlik Kurumuna hizmet tespit davası açması gerekmektedir. Fakat hizmet tespit davalarında yargı yoluna başvurulması için idari yolun tüketilmesine gerek yoktur.

Sosyal Güvenlik Kanunu'nun 79. maddesinin 8. fıkrasında, sigortalı hizmetin tespiti davasının kime karşı açılacağı konusunda kesin bir düzenleme olmamakla birlikte, Yargıtay'ın son yıllarda verdiği kararlara bakıldığında davanın işveren ile birlikte Kurum karşı da açılmasının gerekliliği vurgulanmaktadır. Yargıtay'ın, Kanun'da açık bir hüküm bulunmamasına rağmen böyle bir içtihat oluşturmasında sosyal sigorta ilişkisinin ve hizmet tespiti davasının özellikleri göz önüne alınmıştır. Yargıtay'ın verdiği kararlarda Sosyal Güvenlik Kurumunu mecburi dava arkadaşı olarak nitelendirmesi sebebiyle, hizmet tespit davası açılırken davalı olarak işverenin yanı sıra Sosyal Güvenlik Kurumunun da davalı olarak gösterilmesi gerekmektedir.

IV. Hizmet tespit davası için dava açma süresi

Hizmet tespit davasının yasal dayanağı olan 5510 sayılı Sosyal Güvenlik Kanunu'nun ilgili maddesinde belirtilen 5 yıl sürenin niteliği konusunda tartışma olsa da Yargıtay'ın bu süreyi hak düşürücü süre olarak dikkate aldığı içtihatlarından anlaşılmaktadır. Hak düşürücü süre olması sebebiyle davanın her aşamasında ileri sürülebileceği gibi re'sen de dikkate alınabilir. Buna göre, işçi çalıştığı süre içerisinde sigortalı olmanın koşullarını taşıması durumunda, iş akdinin sona erişini takip eden yılın başından itibaren 5 yıl içerisinde dava açılabilir. Bu sürenin geçmesi durumunda işçinin herhangi bir hak talebi söz konusu olamamaktadır.

Beş yıllık sürenin hizmetin geçtiği yılın sonundan başlamasında amaç, sigortalının çalıştığı süre içerisinde işverene karşı böyle bir davayı açmakta karşılaştığı güçlükler ve işçinin işverene karşı karşıya gelmesini önlemektir.

Yargıtay içtihatlarında da kesinleştirildiği üzere, sigortalının aynı işyerine birden fazla girmiş olması, hak düşürücü süre üzerinde herhangi bir etki doğurmaz. Hak düşürücü süre, her işten ayrılış için ayrı ayrı hesaplanır. Ayrıca, sigortalı işe giriş bildirgesi işveren tarafından Kuruma verilmiş, fakat prim belgeleri verilmemiş ve primleri ödenmemişse hak düşürücü süre söz konusu olmadan dava açılabilir. Örneğin, işçi bir işyerinde 09.05.2013 tarihinde sigortasız olarak çalışmaya başlamış ve 24.10.2013 tarihinde işten ayrılmış olsun. İşçinin bu dönem için hizmet tespit davası açma süresi çalışmanın ait olduğu yılı takip eden yılbaşından itibaren yani 01.01.2014 tarihinde başlar. Aynı işçinin, hak düşürücü süre içerisinde aynı işyerinde tekrar işe başlıyor olması 01.01.2014 tarihinde başlamış olan hak düşürücü sürenin durmasına ya da kesilmesine neden olmaz.

Söz konusu 5 yıllık sürenin hak düşürücü süre olması sebebiyle;

a- Müfettiş durum tespit tutanağı ya da tahkikat raporlarıyla çalışma tespit edilmişse,

- b- Asgari işçilik incelemesi neticesinde işverenden sigortalının primleri işverenden Kurumca icra yoluyla tahsil edilmişse,
- c- İşveren imzalı ücret tediye bordrosunda sigortalıdan sigorta primi kestiğini açıkça gösterdiği halde sigorta primini götürüp Kuruma yatırmamışsa,
- d- Sigortalı durumunda iken memurluğa geçmiş olursa,
- e- İşe giriş bildirgesi Kuruma süresinde verilmiş; fakat bordrosu ve primi SGK' ya intikal ettirilmemişse,
- f- İşçilik hakları tazminatlarına (ihbar, kıdem tazminatı, ücret alacağı vs.) ilişkin aynı döneme ait kesin hüküm niteliğini taşıyan yargı kararları varsa

hizmet tespit davaları zamanaşımına uğramaz.

V. Hizmet tespit davasında ispat yükümlülüğü

Geçmiş yıllarda hizmet tespit davalarının işçi lehine sonuçlanması için ispat konusunda yapılan usulsüzlükler ve bunların önüne geçmek amacıyla Yargıtay, içtihat yoluyla ispatı zorlaştırmıştır.

Buna göre mahkemece kabul edilen deliller; kurumdaki işyeri dosyası ile sigortalının şahsi sicil dosyası ve işveren nezdindeki işyeri dosyasıdır. Bundan başka işverenin niteliğine göre Ticaret Sicil Memurluğu, Ticaret Odası, meslek kuruluşları, ücret tediye bordroları gibi belgeler de mahkemece gerekli görülüp incelenebilir.

Bunun yanı sıra, hizmet tespit davalarında müfettiş tahkikat raporları ve durum tespit tutanakları güçlü birer delil olarak kabul edilmektedir. Ayrıca, delil ve tanık ifadeleri değişmemesine rağmen denetim elemanı tarafından verilmeyen hizmetler hâkim tarafından verilebilmektedir.

Bu yazılı delillerin yanı sıra, çalışma olgusunun varlığının her türlü delille ispatı kabul edildiğinden, tanık beyanları maddi gerçeği bulmakta dikkate alınır. Daha önce verilen kararlara bakıldığında, tanık beyanları somut olgulara dayanmalı, çelişkili olmamalı, tanık ifadeleri inandırıcı nitelikte olmalıdır. Tanık ifadelerinin hakim tarafından olumlu yönde dikkate alınabilmesi için, tanıkların davaya söz konusu hizmet tespit süresinde aynı işyerinde bordrolu olarak çalışıyor olması, çalışma süresince işçi- işveren ilişkisinin varlığına vakıf olması, aynı işyerinde çalışmıyor olsa bile işyerindeki faaliyetlerin ve sigortalı durumunun oluştuğunu gözlemleyebilecek konumda olması ispat ve karara etki açısından önem taşır. Ayrıca söz konusunu hizmet tespit süresinin uzun yıllar öncesine ait olması durumunda hakim, bu bilgilerin nasıl olup da doğru bir şekilde aktarılabildiği hakim tarafından göz önünde bulundurulması gerekir.

Hizmet tespit davalarında aynı soyadı taşıyan davalı ve davacıların akraba olup olmadıkları araştırılmakta, akrabalar arasındaki hizmet tespit husumetlerine daha titiz yaklaşmaktadır. Örneğin davacı ile davalı karı-koca ise bunların birinin diğerinin hizmetini eksik bildirim yoluyla sosyal güvenceden mahrum bırakması hayatın normal akışına ters olacağından, davacının çalıştığı sürelerin aynen bildirildiğinin kabulü gerekip bu konuda yazılı delil olmaksızın salt şahit beyanlarıyla aksine hüküm kurulmamaktadır.

VI. Davanın hukuki sonuçları

Kurum, sigortalı hizmetin tespiti davası sonucunda mahkemenin verdiği ilamın gereğini yerine getirmek zorundadır. Aksi takdirde, taraflar temyiz haklarını kullanabilirler.

Sosyal Güvenlik Kurumu mahkeme tarafından hüküm altına alınan çalışma süreleri için işverene tebligat çıkararak o döneme ait belgeleri verme ve prim ödeme yükümlülüklerini yerine getirmesini ister. İşveren prim belgelerini vermezse Kurum re'sen prim tahakkuk belgesi düzenler.

Yapılan re'sen tescil neticesinde mahkeme kararında belirtilen aylık kazanç toplamları ile prim ödeme gün sayıları Sosyal Güvenlik Kurumu tarafından dikkate alınır. Ayrıca söz konusu sürelerle ilişkin sigorta primine esas kazanç tutarları üzerinden hesaplanacak prim tutarları ile 5510 sayılı Kanun'un 89. maddesi uyarınca hesaplanacak gecikme zammı işverenden istenir.

Unutulmamalıdır ki, 5510 sayılı Kanun ile prim ödeme yükümlülüğü tamamen işverene verilmiş, sigortalıya ise bu konuda herhangi bir görev verilmemiştir. 5510 sayılı Kanun'un 88. maddesine göre; 4'üncü maddenin birinci fıkrasının a bendinde belirtilen sigortalıları çalıştıran işveren, bir ay içinde çalıştırdığı sigortalıların primlerine esas tutulacak kazançlar toplamı üzerinden bu Kanun gereğince hesaplanacak sigortalı hissesi prim tutarlarını ücretlerinden keserek ve kendisine ait prim tutarlarını da bu tutara ekleyerek en geç Kurumca belirlenecek günün sonuna kadar Kuruma öder.

Kurum tarafından tahakkuk ettirilen primlerin işverence ödenmemesi halinde, söz konusu olan çalışma süresi işçinin emekli olması için gereken süreye dâhil edilmeyecektir. Bu durum, işveren primlerinin işçi tarafından ödenmesini gerektirebilir. Fakat Yargıtay 21. Hukuk Dairesi'nin 2006/3797 esas no'lu ve 2006/13179 sayılı kararında; "506 sayılı Yasa'nın 79/10. maddesinde 'yönetmelikle tespit edilen belgeleri işveren tarafından verilmeyen veya çalıştıkları Kurum'ca tespit edilmeyen sigortalıların çalışmalarını, hizmetlerinin geçtiği yılın sonundan başlayarak beş yıl içerisinde mahkemeye başvurarak alacakları ilam ile ispatlayabilirlerse, bunların mahkeme kararında belirtilen aylık kazanç toplamları ile prim ödeme gün sayılarının nazara alınacağı' belirtilmiştir. Yasa'da başka bir koşul öngörülmemiş olup, prim borçlarının ödenmesinden işverenler sorumlu olduğuna, ödenmeyen primlerin tahsil ve takibinden de kurum yetkili ve görevli bulunduğuna göre, Yasa'nın öngördüğü şekilde çalışmalarını bildirmeyen işveren ve çalışmayı tespit etmeyen kurumun bu davranışlarının sonucu sigortalıya yüklenmemelidir. Aksi bir düşünce sigortalının hiçbir zaman yaşlılık aylığına ulaşamaması gibi bir sonucu da doğurabilir, bu da sosyal güvenlik ilkeleri ile bağdaşmaz." denilerek işçinin lehine bir karar tesis edilmiş ve işçinin sosyal güvenlik hakkı korunmaya çalışılmıştır.

VII. Sonuç

Sosyal güvenlik hakkı, işçilerin sahip olduğu en temel haklardan biridir. Yukarıda da belirtildiği üzere işçiler bu haklarını sosyal ve ekonomik koşulların ağırlığı sebebiyle kullanma yoluna genellikle gitmemektedir. Bazı işçiler haklarının farkında olup bunları elde etmek için idari mercilere veya yargı yoluna başvursalar da

bunun işçiler üzerinde ayrıca hem maddi hem manevi bir külfet getirdiği açıkça ortadadır.

Hizmet tespit davalarında ispat konusunda daha önceki zamanlarda yapılan usulsüzlükler sebebiyle sıkılaştırılan ispat yükümlülüğü, bu davaları kazanmayı daha zor hale getirmiştir. Kabul edilmeli ki sigortasız çalıştırılan işçilerin, geriye dönük çalışmalarının mevcut olduğunun, yeterli delil ve bulgularla ortaya konulması işin pratiğinde oldukça zordur. İşçi tarafından idari bir denetime başvurulsa veya kurum tarafından sigortasız olma durumu tespit edilse bile, işçiler sadece bir gün üzerinden kayıt altına alınacakları için, sigortasız işçi çalıştırmak işveren açısından son derece cazip bir duruma gelmektedir.

Ayrıca, yasalarla idareye bu konunun çözümü için yetkiler verilmiş olmakla beraber, konunun yargıya taşınması uzun süreli sigortasız çalışma durumunda bir gereklilik halini almıştır. Yukarıda mevzuat hükümlerinden de anlaşılacağı üzere fiilen yapılan tespitlerde; tutanakta bir yıldan daha öncesine ait bir tarih olsa bile, en fazla tespit tarihinden bir yıl önceki süreler dikkate alınmaktadır. Geriye kalan süreler için hizmet tespit davası açılması zorunludur. Fakat 5510 sayılı Kanun'a göre işyerinde çalıştığı fiilen tespit edilen sigortalının geriye dönük bir yıllık hizmetinin tespiti için herhangi bir sınırlama getirilmemiştir. Diğer yandan Sosyal Sigorta İşlemleri Yönetmeliği'nde çalıştığı fiilen tespit edilen sigortalıya geriye dönük bir yıllık hizmet kazandırabilmek belli koşulların varlığı halinde mümkün olabilmektedir. Bu durumlar incelendiğinde 5510 sayılı Kanun kendi içinde bir çelişki barındırmaktadır. Devletin çıkaracağı yasa ve yönetmeliklerde bu çelişkiyi ortadan kaldırması işçinin hak kaybı yaşamaması açısından büyük önem taşır.

Son olarak, bütün bu eksikliklere ve çelişkilere rağmen hizmet tespit davaları, işçilerin en temel hakkı olan sosyal güvenlik hakkının zorlu bir yol da olsa kendilerine sağlanması açısından önemli ve etkili bir yöntem olarak kullanılmaktadır.



Taxation of personnel costs charged from abroad

International personnel assignments are commonly used particularly by multinational companies to enable their employees to gain experience and acquire knowledge on different forms of business.

Incomes derived across the world or incomes relating to the activities conducted in Turkey earned by individuals assigned to Turkey from abroad can be subjected to income tax in Turkey. On the other hand, remuneration payments of expats assigned to Turkey can continue in their home country, and such remunerations can be charged to Turkey in the scope of temporary assignment and according to certain requirements.

In multinational companies, remunerations of personnel assigned by the principal employer (home country entity) can be partially paid by that principal employer, and the remuneration cost generated can be charged to the Turkish company.

The purpose of the payment of the remuneration of the assignees by the principal country is to ensure the continuation of their personal rights in that country; in many assignments, employees do not perform any service on behalf of the home country entity during their term of assignment. We are of the opinion that in case the remuneration costs of individuals who work for the Turkish company during their term of assignment under the instructions of the Turkish company and have a position in the company's organizational hierarchy are charged at exact cost (with no mark-up), it should be accepted that the remuneration is paid by the Turkish company, and the tax liabilities relating to this payment should be fulfilled by the Turkish company.

It is observed that different approaches are adopted in the tax rulings issued by the Tax Authority regarding the issue.

In cases where the foreign company acts as an intermediary in the payment of remuneration yet does not perform any service, treatment of the amounts charged from abroad as independent personal service payment contradicts with the principles of temporary assignments.

Diversity and information exchange that temporary assignments introduce to work life certainly have positive influences on the improvement of companies and ultimately the economy. On the other hand, different approaches adopted in various tax rulings issued for similar events, which do not comply with the principles of temporary assignments, might yield results which will impact the expat assignments in our country and eventually our economy. In this regard, the Tax Authority should introduce regulations appropriate for temporary assignments by taking into account the employee-employer relation established between the employee and Turkish company with respect to the taxation of personnel costs charged from abroad.

Insurance of joint stock company shareholders

Social Security and General Health Insurance Law no. 5510, which became effective on 1 October 2008, has introduced new regulations on the insurance of joint stock company shareholders. Before the effective date of the Law, founding shareholders of joint stock companies and board member shareholders were subject to mandatory insurance, whereas only the board member shareholders have been included in the scope of mandatory insurance after the effective date of the Law.

Mandatory insurance status of board member shareholders of joint stock companies has been determined under sub-clause 3 of clause (b) of paragraph 1 of article 4 in Law no. 5510; accordingly, such persons have been deemed as 4/b insureds (Bağ-Kur) under this provision. Insurance of board member shareholders of joint stock companies shall begin on the date when they are elected as board members. Company's officials must notify the SSI about these persons no later than 15 days from the date of their election as board members.

Under the new regulation, only the board members shareholders of joint stock companies have been subjected to mandatory insurance, whereas founding shareholders of joint stock companies ceased to be subject to mandatory insurance as from 1 October 2008.

As there is not any special provision regarding the issue in Law no. 5510, whether mandatory insurance is applicable to non-shareholder board members is a controversial issue. Considering the provisions on 4/b and 4/c insurance in the Law, it is inferred that non-shareholder board members are not subject to 4/b and 4/c insurance. On the other hand, given the provisions on 4/a insurance in the Law, it is observed that 'people who are employed by one or multiple employers under employment contract' are deemed to be insured in the scope of 4/a. The controversial issue here is whether the relation between the board members and company's legal personality is regulated under an employment or representation contract.

According to the prevailing approach in theory, the board of directors is in charge of managing and representing the company pursuant to the provision of Turkish Commercial Code which stipulates that the 'joint stock company shall be managed and represented by the board of directors', and there is therefore a representation contract between the board member and company's legal personality. In other words, board members are the legal representatives of the company's legal personality, and the legal relation between board members and the company's legal personality is based on a representation contract. In this sense, theoretically, if board members fulfil the duties assigned to them that arise from the Commercial Code, since their relation with the company's legal personality is based on representation contract, they cannot be treated under 4/a insurance status only because of their board member capacity, and they should not be even deemed insureds. On the other hand, non-shareholder board members of the company can be treated as 4/a insured if they are employed under an employment contract in addition their board membership role.

Termination of employment contract by mutual rescission agreements

The structuring of international assignments in a way avoiding certain problems and losses both for employees and employers in terms of both Labor and Tax Laws has substantially increased the importance of the consequences of employment contracts that will serve as the legal basis of such assignments. Accordingly, employment contracts between the employee and employer can be terminated under mutual rescission agreement, which particularly concerns the personnel in Turkey assigned to a location in another country.

Mutual rescission agreements are agreements which terminate the temporary or permanent employment contract (service contract) between employees and employers by mutual consent, established in the framework of the "freedom of contract", which is a constitutional right.

On the other hand, there is not any specific regulation about mutual rescission agreements in our current Labor and Obligations Law, decisions of the Supreme Court have served as guidelines in practice in the recent years.

It would not be incorrect to say that, particularly in recent tax rulings and judicial decisions, the authority observes certain criteria such as reasonable benefit, interpretation in favor of employee and the employee's economic weakness against employer and determines the legal validity of mutual rescission agreements according to such criteria. Considering that both the wearing moral and material processes of extended labor suits will be avoided in practice and the jurisdiction's workload will decrease due to the effective structure of mutual rescission method, it will be appropriate to terminate employment contracts by mutual consent. In this framework, such mutual rescission agreements should be prepared particularly in line with the abovementioned criteria observed by the jurisdiction. After the termination of the employee's employment contract, the rights that the employee would become entitled to after the employer's unilateral termination of the employment contract should be granted to the employee, fulfilling the criterion of reasonable benefit; therefore, the legal validity of mutual termination agreement will not be harmed in the future, and it will not create any extra workload for the parties to the agreement and the Supreme Court either.

Although there is not any regulation in our legislation regarding mutual termination agreements, consequences of the termination of employment contracts by mutual consent should be analyzed well during the conclusion of agreement from the perspective of the employee and employer, the recent judicial decisions should be taken into account during this process and tax rulings should be requested from the Authority especially for issues that create uncertainty in terms of tax.

Tax treatment of the incomes received by board members

Certain financial rights have been granted to board members in return for the responsibilities they incur in company management. Financial rights granted to board members are regulated under article 394 of Turkish Commercial Code no. 6102. Pursuant to this article, "Attendance fee, bonus, premium and share from annual profit can be paid to board members provided that their amounts are determined under articles of association and general assembly decision." All financial rights granted to board members must be defined under the company's articles of association or general assembly decision. Payments made to board members include attendance fee, remuneration, premium, bonus and dividend.

Payments such as remuneration, premium and bonus made to board members are regulated under article 61 of Income Tax Law as follows: "Remuneration refers to the benefits that are paid in cash and in kind and that may be represented by money for services rendered to persons employed by an employer and working at a certain workplace." Accordingly, they are subjected to income withholding tax under article 94 of Income Tax Law. However, even though attendance fee payments are in the nature of remuneration, attendance fee payments made to legal entities shall be taxed as business profit. Such payments in the nature of remuneration made to board members can also be deducted from corporate profit.

Dividends paid to the board chair and members are regulated under article 75 of Income Tax Law. Accordingly, "Dividend, interest, rent and similar revenues derived by the owner through their capital consisting of cash or assets represented by money apart from commercial, agricultural or professional activities are in the nature of revenue from movable capital." In this case, dividend payments made to board members are also in the nature of income from movable capital.

Half of the dividends derived from resident companies are exempt from income tax, whereas the remaining amount should be treated as taxable income. If the person does not have any other income subject to declaration, this amount should be declared with the annual income tax return in case it exceeds the amount in the second income bracket of the tariff provided in article 103 of Income Tax Law (TL 29.000 for 2015). 15% income withholding tax applied to the declared amount during dividend distribution at the company shall be completely deducted from the tax calculated, while the amount after deduction shall be paid to tax office in due time or refunded in connection with the tax deducted.

The abovementioned exemption is not applicable to the dividends distributed by non-resident companies.

Taxation of pensions derived from abroad

After the devastation caused by the World War II, the purpose of restructuring countries and making their economies operate again has triggered a rapid horizontal activity, and the increasing activity across the world parallel to the cold war and globalization has become one of the most significant reasons for the creation of international tax and social security law.

As a result of this activity, individuals can derive pensions from the social security institutions of one or multiple countries, invest in such countries through private pension plans, enroll in company retirement plans and leave the countries where they are entitled to retirement and begin living in other countries.

In this sense, how the pensions derived from other countries shall be taxed should be evaluated in the framework of local legislation as well as double taxation treaties. However, although double taxation treaties are generally prepared and signed in line with the OECD Model Tax Convention, considering the differences between them, detailed reviews should be conducted by subject.

Treatment of a type of income as pension or other income by double taxation treaties will be significant in determining whether it will be taxed in Turkey depending on the relevant country and the case at hand, but in cases where the treaty grants the right of taxation to Turkey, it does not affect as what type of income it will be taxed in Turkey. In this respect, the pensions paid by foreign social security institutions have been exempted from income tax, but the incomes to be derived from company retirement plans, private insurance - pension companies and private pension systems have not been subjected to any exemption under Income Tax Law.

Therefore, the incomes which have been derived from foreign private insurance and pension companies and private pension systems and which have not been subjected to withholding tax in Turkey should be treated as income from movable capital, and they should be declared with annual income tax return if they exceed the threshold for declaration, determined as TL 1.500 (applicable to incomes in 2015). However, the pensions which are paid to individuals by foreign countries on the basis of their past service after their retirement in the scope of company retirement plans but which are not subjected to income withholding tax in Turkey must be declared as remuneration income.

On the other hand, if double taxation arises in cases where the treaty grants the right of taxation to source countries as well, where offset method is set forth by treaties in order to prevent double taxation, substantiating documents on the payment of taxes should be obtained from the foreign tax authority in due time.

Tax and social security risks in cross-border business trips

Individuals can go on "business trips" abroad for the interests of their company and conduct certain activities in such countries they visit for this purpose. However, in an increasingly globalized world, lawmakers and tax, social security and immigration authorities also monitor increasing activities and use audit and penalty mechanisms by introducing necessary regulations in order to prevent abuses.

It is known that such business trips can reach up to quite high figures in global companies, such as 10.000 trips per year; therefore, precise determination of the scope of each trip by companies' human resources teams would create difficulties. In this respect, travel policies which are not arranged upon complete review and which lack control mechanism might create problems for travelers and their companies, cause budgetary difficulties and even lead to loss of reputation due to the negligence of required obligations.

Therefore, in order to prevent both employees and companies from being subject to risks related to income tax, corporate tax (permanent establishment), transfer pricing, value added tax, social security premiums and immigration (administrative fines, tax assessments and related penalty - interest - sanctions, retrospective social security premium payments and related penalty - interest - sanctions, prohibition of entry into country for a certain time, imprisonment etc.), companies should revise their travel policies and improve their control mechanism on travels by also increasing the awareness of their employees.

General health insurance practice

Having been the most discussed issue in social security practices in recent years and occasionally serving as the focus of debates, general health insurance still continues to cause uncertainties. General health insurance, which directly concerns all citizens due to its point of origin, has maintained its controversial nature until today after it was made obligatory.

Our article will discuss the conditions for benefiting from general health insurance under the Social Security and General Health Insurance Law no. 5510 and outline certain issues which should be taken into consideration in this regard.

People who are not entitled to benefit from health benefits as a general health insurant or a person dependent on a general health insurant i.e. people who were mandatorily included in the scope of general health insurance as of 1 January 2012 must apply to relevant authorities and be subjected to income test within a month from the date when their insured status is registered.

In case of failure to have the income test done, double of minimum wage shall be considered as the monthly per capita amount of the person's income within the family,

and the person will be deemed to be subject to G-3 level. That is, such persons will have to pay TL 305,64 of general health insurance premium per month for the period between 1/7/2015 and 31/12/2015.

General health insurance shall terminate in certain cases such as transfer of the residence to another country (if registered residence is changed into another country) or in case of death along with the cases listed below.

- ▶ End of mandatory service,
- ▶ Termination of voluntary insurance,
- ▶ For those who receive income/monthly payment, termination of such rights,
- ▶ End of law internship,
- ▶ Termination of unemployment allowance/short-term service allowance.

Although general health insurance practice is a significant step taken to enable more people in our country to benefit from healthcare services, we are of the opinion that there is still a long way to go, particularly with respect to the reservations about the premium debts of part-time employees and more actively informing the young people who no longer have the status of dependent person about the actions that they must take in order to be subject to this practice. We hope that these issues will be resolved in the following years and a larger portion of the population will benefit from healthcare services with less burden.

Declaratory Lawsuits On Service

Social Security Right is one of the fundamental rights of individuals. However, due to the social and economic conditions today, employers might employ workers with lower wage and without any social security. Employers' failure to fulfill their liabilities arising from employment contracts, social security institution's failure to identify the existence of actual or registered employment and consequently the worker's efforts to seek their rights upon the expiration of the term of service are the subject of declaratory lawsuits on service. Paragraph 9 of article 86 of Social Security Law no. 5510 serves as a basis for declaratory lawsuits on service.

The court in charge of reviewing the declaratory lawsuit on service is the Labor Court; in places without any Labor Court, the Civil Court of First Instance will review the case. Under paragraph 8 of article 79 of Social Security Law, although there is not any precise regulation against whom this lawsuit shall be filed, given the decisions taken by the Supreme Court in recent years, it is highlighted that the lawsuit should be filed against the Institution as well as the employer.

According to the relevant article of Social Security Law no. 5510 serving as the legal basis of Declaratory Lawsuit on Service, the employee can file this lawsuit within 5 years from the beginning of the year following the expiration of the employment contract. In case of the lapse of this time, the employee may not claim any right.

Due to the irregularities about proof which were used for concluding the case in favor of the employee and in order to avoid such irregularities, the Supreme Court has complicated proof through case law. Accordingly, although the company's file at the institution and the personal registry file of the insurant and the company file at the employer are used as the main proofs by the court, inspectors' inspection reports and due diligence reports are also deemed as strong evidence. In addition to written evidence, witness statements are also taken into account in finding the material facts. Such witness statements should be based on material facts, should be free of contradiction and should be credible, while witnesses should also be working at the same workplace with the employee in question or should be capable of observing the activities of the company-employee.

The company should take necessary action in line with the court decision at the end of the lawsuit. Otherwise, parties can use their rights to appeal. Social Security Institution shall send a notice to the employer for the terms of service ruled on by the court and ask the company to fulfil its obligations to submit the documents related to that period and pay the premiums. However, if the employer does not make this payment, this liability is then imposed on the employee. In its decisions regarding the issue, the Supreme Court has ruled that the Institution should pay the necessary premiums if the employer fails to pay them and that the employee might be otherwise deprived of their pension rights.

Despite these deficiencies and contradictions, declaratory lawsuits on service are used as a significant and efficient method by employees, though in a challenging way, to claim their Social Security Right, which is the fundamental right of workers.



Aralık ayı "Gümrükte Gündem"i belirleyen en önemli konunun A ve B sınıfı Onaylanmış Kişi Statüsü Belgelerinin (OKSB) 1 Ocak 2017 tarihi itibarıyla yürürlükten kaldırılacak olmasıdır.

Geçtiğimiz yılda Yetkilendirilmiş Yükümlü Statüsü (YYS) başvuru süreçlerinde bazı aksaklıklar olmuş ve başvuru süreçlerinde çok fazla bir ilerleme kaydedilmemişti. Ancak Aralık (2015) ayı itibarıyla mevcut başvurular değerlendirmeye alınmış ve yeni başvurular kabul edilmeye başlanmıştır. Bu nedenle, mevcut A ve B sınıfı OKSB sahibi şirketlerin YYS almak için hazırlık ve başvuru süreçlerine başlayabilecekleri düşüncesindeyiz. Bu bağlamda 2016 yılının ana gündem konusunun YYS olacağını söyleyebiliriz. Aralık ayında öne çıkan diğer konular aşağıda yer almaktadır.

1. Rusya'ya yapılan ihracatlara ilişkin yazı yayımlandı.

Gümrükler Genel Müdürlüğü tarafından tüm Gümrük ve Ticaret Bölge Müdürlüklerine gönderilen 52707093-140.99 sayılı yazı ile Rusya'ya yapılan ihracatların geri dönmesi nedeniyle yaşanan sorunlara yer verilmiştir.

Bu yazı ile son dönemde yaşanan gelişmeler çerçevesinde Rusya Federasyonu'na fiili ihracı gerçekleşip herhangi bir nedenle geri dönen eşyanın ihracatçı firmanın talebi doğrultusunda geri gelen eşya kapsamında işlemlerinin öncelikli olarak tamamlanması yönünde gümrük müdürlüklerine talimat verilmiştir.

2. Gümrük Kanunu ve Gümrük Yönetmeliği'nin bazı maddelerinde yer alan tutarlar yeniden belirlendi.

10 Aralık 2015 tarihli Resmi Gazete'de yayımlanan ve 1 Ocak 2016'da yürürlüğe girecek olan 138 seri nolu Gümrük Genel Tebliği (Gümrük İşlemleri) ile; 4458 sayılı Gümrük Kanunu'nda yer alan usulsüzlük cezası, "4458 Sayılı Gümrük Kanununun Bazı Maddelerinin Uygulanması Hakkında Karar"da yer alan çalışma ücretleri ve Gümrük Yönetmeliği'nde yer alan bazı tutarlar aşağıdaki şekilde yeniden düzenlenmiştir.

2015 yılı yeniden değerlendirme oranı ise % 5,58 olarak belirlenmiştir.

► 4458 sayılı Gümrük Kanunu

Usulsüzlük cezası (241/1)	89,00 TL
Fazla çalışma ücreti;	
- İhracat için, (15481 Sayılı Karar 122/1-a)	7,90 TL
- Diğer işlemler için (15481 Sayılı Karar 122/1-a)	18,95 TL
Türk plakalı kamyonlar için fazla çalışma ücreti (kamyon başına);	
- İhracat için (15481 Sayılı Karar 122/1-b)	18,95 TL
- Diğer işlemler için (15481 Sayılı Karar 122/1-b)	30,02 TL

► Gümrük Yönetmeliği

Transitte basitleştirme izni için asgari gümrük vergileri toplamı (224/1-e/1)	6.041.146,28 TL
Geride verme veya kaldırmada;	
- Gümrük müdürlüklerinin yetkili olacağı gümrük vergileri toplamı (500/1-a)	155.000,00 TL
- Bölge müdürlüklerinin yetkili olacağı gümrük vergileri toplamı (500/1-b)	787.000,00 TL
- Genel müdürlüğün yetkili olacağı gümrük vergileri toplamı (500/1-c)	787.000,00 TL
Antrepo açma izninde ödenmiş sermaye tutarı;	
- Gelişmiş yöre kapsamındaki iller için (519/1-a/1)	1.580.711,80 TL
- Normal yöre kapsamındaki iller için (519/1-a/2)	553.249,12 TL
- Kalkınmada öncelikli yöre kapsamındaki iller için (519/1-a/3)	237.106,77 TL

3. Hükümet programında dış ticarete ilişkin yapılması öngörülen değişiklikler

Hükümet Programında yer alan, dış ticaret işlemlerine ilişkin yapılacak düzenlemelere ait özet bilgiler aşağıdaki tabloda dikkatinize sunulmaktadır:

3 ay içerisinde yapılacaklar	6 ay içerisinde yapılacaklar	1 yıl içerisinde yapılacaklar
<ul style="list-style-type: none">► Ticaretin Kolaylaştırılmasına ilişkin anlaşma TBMM'nin onayına sunulacak.	<ul style="list-style-type: none">► Elektronik ticaret geliştirilmesi sağlanacak,► Gümrüklerde Tek Pencere Sistemi Uygulamaya konulacak,► GB'nin güncellenmesi çalışmalarına devam edilecek,► Serbest bölgelerin cazibesi artırılacak.	<ul style="list-style-type: none">► Dahilde işleme rejimi gözden geçirilecek,► Piyasa Gözetim ve Denetim Sistemlerinin işleyişi değerlendirilerek etkin bir uygulama mekanizması oluşturulacak,► E-İhracat Stratejisi de dahil olmak üzere belirlenen alanlarda strateji dökümanları hazırlanacak, mevcut stratejiler güncellenecek.



Türkiye ekonomisi

- ▶ **Üçüncü çeyrek büyümesi beklentilerin üzerinde % 4 oldu:** TÜİK verilerine göre, Türkiye ekonomisi yılın 3. çeyreğinde, geçen yılın aynı dönemine göre % 4,0 büyüdü. Bu oran ortalama piyasa beklentisi olan % 2,8'in oldukça üzerinde gerçekleşti ve pozitif bir sürpriz olarak görüldü. Büyümenin içeriğine bakıldığında ise tüketim tarafında hane halkı ve devlet harcamalarının, üretim tarafında ise tarım ve finans sektörünün sürüklediği; ihracat ve yatırım tarafında ise performansın düşük olduğu görülüyor. Tarım fiyatları ve üretimin beraber artıyor olması biraz çelişik görüne de, 2015 büyümesinin %3,3-3,5 aralığında olacağı anlaşılıyor.
- ▶ **Kasım ayında rekor sermaye çıkışı yaşandı:** 1 Kasım seçimlerinde tek parti iktidarı ile politik riskin azalmasına rağmen, TCMB istatistiklerine göre Kasım ayında yabancı yatırımcılar net 1,5 milyar dolarlık tahvil ve hisse senedi sattı. Yılın tamamındaki sermaye çıkışı 7,6 milyar dolar olarak tespit edildi ki Kasım ayındaki rakam toplamının yaklaşık % 20'sine denk geliyor. FED'in faiz artışı, TCMB'nin faiz politikasının zorluklarla karşılaşması, enflasyon hedeflerinin tutmaması ve Rusya krizinin yaşanan bu sermaye çıkışında etkili olduğu düşünülüyor.
- ▶ **Mehmet Şimşek'ten sermaye akımları hakkında önemli uyarı:** Başbakan Yrd. Mehmet Şimşek yaptığı bir konuşmada, "Bir devrin sonuna geldiğini ve önümüzdeki dönemde muhtemelen gelişmekte olan ülkelerden rezerv hariç net olarak 300 milyar doların üzerinde bir para çıkışı yaşanacağını belirtti" ve ekledi "Bırakın bol sermaye akışını, tersine bir akışla karşı karşıya olacağız". 2016'daki olası sermaye hareketlerinin yönüne dair en üst ağızdan yapılan bu uyarıyı dikkate almak gerektiğini düşünüyoruz.
- ▶ **Otomotivde rekorlar senesi:** 2015'te kurdaki artışa, iki seçime ve belirsizliklere rağmen Türk otomotiv sektörü altın yılını yaşıyor. Sektör 2015'te tüm zamanların üretim ve istihdam rekoruna şimdiden ulaşırken, bu 2 rekora yılsonunda muhtemelen ihracat, iç pazar ve ithalat da eklenecek. Otomotiv sanayi Ocak-Kasım'da % 17 artışla 1,2 milyon adetlik üretime yükselerek, bir ay kala tüm zamanların rekorunu kırdı. OSD'nin verilerine göre istihdam da Kasım sonu itibarıyla rekoru kırarken, yıl sonunda ihracatın 982 bin adet, kamyon dahil iç pazarın 1 milyon adet, ithalatın ise 653 bin adet olması ve tüm zamanların rekorunu kırması bekleniyor.

Bankacılık ve finans

- ▶ **Finansbank Katar'lı QNB'ye satıldı:** Qatar National Bank (QNB) ile National Bank of Greece (NBG) Finansbank'ın % 99,8 hissesinin 2,75 milyar euro bedelle satışında anlaşta. NBG Yunanistan'daki zor durum nedeniyle ek sermaye ihtiyacını karşılamak için en değerli iştiraki olan Finansbank'ı satışa çıkarmıştı. Bu satış ile NBG kendi bilançosunu iyileştirerek Türkiye'den çıkarken, en son Denizbank satışında da gördüğümüz ve bir süredir Türkiye'ye girmek için bekleyen QNB amacına ulaşmış oldu. Satış fiyatının ifade ettiği değerlendirme de Finansbank'ın yaklaşık defter değerinden satıldığını gösteriyor. Borsada işlem gören bankaların defter değeri çarpanları da 0,6-1,1 arasında bulunuyor. En son gerçekleşen Tekstil Bank'ın Çin'li ICBC'ye satışı da 1,5 çarpanı üzerinden oluşmuştu. Bu açıdan bakıldığında, değerlemelerin piyasa gerçekleri ile paralel olmakla birlikte geçmişe göre gerilediğini söyleyebiliriz.

Türkiye'de artan Katar yatırımları da bu satışın ayrıca dikkat çeken detayı. Hatırlamak gerekirse 2013 yılında ABank'ın satın alınmasıyla bankacılık sektörüne giren Katarlılar, daha sonra Boyner'e ve BMC'ye ortak olmuş ve Digitürk'ü de satın almışlardı. Bu yıl içerisinde de İstinye Bayırı Caddesi'nin Katar Caddesi olarak değiştirilmesi ise ses getiren dostluk mesajlarından bir tanesiydi.

- ▶ **İslami bankacılığın gelişimini desteklemek için "Faizsiz Finans Koordinasyon Kurulu" oluşturuldu:** Faizsiz finans sisteminin daha hızlı ve sağlıklı gelişmesi ve finans merkezi vizyonuna katkı sağlanması amacıyla kurulan kurula, Hazine Müsteşarlığının bağlı olduğu bakan başkanlık yapacak. Kalkınma Bakanlığı Müsteşarı, Maliye Bakanlığı Müsteşarı, Hazine Müsteşarı, TCMB Başkanı, BDDK Başkanı, SPK Başkanı, Borsa İstanbul Genel Müdürü, Türkiye Katılım Bankaları Birliği Başkanı ve Katılım Sigortacılığı Derneği Başkanı da üyeleri oluşturacak. İslami bankacılık Türkiye'de finansal sistemin yaklaşık % 5'ini oluşturuyor ve dünyada hızla büyüyen bu iş kolunda Türkiye kendine daha büyük bir yer açmaya çalışıyor.
- ▶ **Bireysel emeklilikte yeni dönem başlıyor:** Bireysel emeklilikte 1 Ocak 2016'dan itibaren BES 3.0 denilen, yeni Bireysel Emeklilik Yönetmeliği devreye alınıyor. Yeni dönemle birlikte giriş aidatı ve yönetim gider kesintisi toplamı asgari ücretin % 8,5'i ile sınırlanacak. Sistemde 5. yıldan sonra da bu masraf sıfırlanacak. Hatırlanacağı üzere, Mehmet Şimşek BES portföy yöneticilerini geçtiğimiz günlerde düşük performansları nedeniyle eleştirmişti. Masrafların düşürülmesiyle, BES'in 2013'ten beri kazandığı ivmeyi kaybetmeden büyümesine devam edebileceği belirtiliyor.
- ▶ **ING Group'un HSBC Türkiye'yi satın almaktan vazgeçtiği iddia ediliyor:** Basında yer alan haberlere göre, ING Group HSBC'nin kar etmeyen Türkiye birimini almaya yönelik planından vazgeçti.

Merkez bankaları ve para politikası

- ▶ **TCMB faizleri "sadeleştirmede":** TCMB Aralık ayı para kurulu toplantısında faizlere dokunmadı. FED'in faiz artımına gitmesinin ardından genel algı TCMB'nin faiz koridorunu daraltacağı yönündeydi ama TCMB bu yönde adım atmadı. Beklenen artış gelmeyince TL bir miktar değer kaybetti. Merkez Bankası sadeleştirme adımlarını global oynaklık endekslerindeki değişime bakarak yapacağını ifade etti. Şu an TCMB oldukça sıradışı bir para politikası uyguluyor ve 2016'da devam etmesi beklenen zayıf sermaye akımları ve Nisan'da süresi dolacak olan Başkan Başçı'nın durumu dikkate alındığında; döviz kuru seviyeleri açısından TCMB'nin faiz politikası çok önemli olacak. Bu alanda gevşeme sinyalleri TL'nin değer kaybetmesine, sıkılaştırma sinyalleri de TL'nin değer kazanmasına neden olabilir.
- ▶ **FED 9 yıldan sonra fonlama faizini yükseltti:** FED, yıllar süren bekleyişin sonunda Aralık ayı toplantısında faizleri 25 baz puan artırdı. Bu artırım beklentilere paralel gerçekleştiği için piyasalara ciddi etkisi olmadı. Ancak bir dönemin kapandıgı gösteren bu faiz artışı ile 2016'da yeni faiz artırımlarının kapıda olduğunu ve artık ucuz para yıllarının geride kalacağını hatırlatmak gerekiyor. FED başkanları 2016 sonunda faizlerin %1,40'a kadar çıkmasını bekliyor. Paranın yönünün değiştiği ve dövizin kıtlaştığı bu dönemde

Türkiye gibi tasarruf açığı olan ülkeler, FED'in yaptığı bu faiz artırımından olumsuz etkilenmeye devam edebilir. TCMB, FED'in faiz artırımına ilk tepki olarak rezervlerinde bulunan bankalara ait döviz cinsinden karşılıklara ödenen faizi % 0,24'ten % 0,49'a çıkardı (teknik bir düzenleme).

Gelişmekte olan ülkeler

- ▶ **IMF Yuan'ı SDR paketine ekledi:** Bu gelişmenin, Euro'nun 1999'da eklenmesinden sonraki en büyük olay olabileceği yorumları yapılıyor. Ülkelerin IMF aracılığı ile borçlanması için kullanılan SDR (Special Drawing Rights) sepetine Yuan da ekleniyor. Halen ABD Doları, Euro, Japon Yeni ve İngiliz Sterlini'nden oluşan SDR sepetine 1 Ekim 2016'dan itibaren Yuan da dahil olacak. Yuan SDR sepetinde Dolar ve Euro'dan sonra % 10,9 ağırlığı ile üçüncü büyük para olacak. IMF en son 2010 yılında SDR yapısını yenilemişti ve Yuan'ı o sene dahil etmeyi reddetmişti. Yuan'ın SDR sepetinde yer alması Çin'in küresel oyuncu olma idealinin en büyük adımı olarak değerlendiriliyor. Bu sayede önümüzdeki birkaç yıl içinde 3 trilyon dolarlık likiditenin yuan cinsi varlıklara kaymasına neden olabileceği belirtiliyor.

Parasını "rezerv para" statüsüne çıkarmaya çalışan Çin açısından SDR sepetine dahil olmak önemli; zira, nakit veya rezerv olarak tutulan yabancı para aslında ilgili ülkeye faizsiz kredi vermekle aynı şey. Çin'in ticaretinde kendi ticaretinde Yuan cinsi ödemelerinin payı 2009'daki % 0,02'den % 25'e çıkmış durumda ve önümüzdeki dönemde daha da artabilir. Sonuç olarak, Çin'in küresel prestij, ucuz borçlanma, fiyat belirleme gücü ve şirketlerinin borçlanma maliyetlerinin düşmesi yolunda önemli bir kazanım elde etme yoluna girdiğini söyleyebiliriz.

IMF'nin açıklamasının hemen ardından Brezilya, Rusya, Hindistan, Çin ve Güney Afrika (BRICS) tarafından ortaklaşa kurulan Yeni Kalkınma Bankası (NDB), Yuan cinsinden kredi vermek için harekete geçti ve NDB Başkan Yardımcısı Vladimir Kazbekov, "Bankamız Çin para birimi Yuan cinsinden kredi vermeye başlayacak" dedi. Eski bültenlerimizden hatırlanacağı üzere, NDB Temmuz 2015'te 50 milyar dolarlık sermaye ile kurulmuştu. Şanghay merkezli NDB'nin üst yönetimi Hindistan'da ve bölge ofisi de Güney Afrika'da bulunuyor.

Diğer taraftan, Çin Merkez Bankası yeni bir döviz endeksi hazırlamaya başladı. Yeni endeks, yuanın Çin'in dış ticaret ortaklarına ait 13 para biriminden oluşan bir sepet karşısındaki hareketlerini izliyor. Çin Merkez Bankası yuanın değerini sadece ABD Dolarına karşı takip etmenin ticaret gerçekleri ile örtüşmediği için bu endeksi hazırladıklarını belirtse de, Çin'in dolara karşı bağımsızlık hamlelerinin bir parçası olarak görülebilir.

- ▶ **Fitch, Brezilya'nın kredi notunu "yatırım yapılabilir" seviyenin altına indirdi:** Kuruluş Brezilya'nın notunu BBB-'den yatırım yapılabilir seviyenin bir seviye altı olan BB+'ya düşürdü ve görünüm negatifte kaldı. Brezilya'da en son Eylül ayında S&P notunu "yatırım yapılabilir" seviyenin altına indirmişti. Brezilya'nın Türkiye'den farklı olarak ciddi bir bütçe açığı problemi bulunuyor ve rating kuruluşlarının bu nedenle, pek çok benzer göstergeye rağmen, Türkiye'ye dokunmazken Brezilya'nın notunu kırdığını düşünüyoruz. Türkiye'deki mevcut bütçe dengesinin devam ettirilmesinin önemini gösteren bir örnek durum olarak takip etmeye devam ediyoruz.

► **Azerbaycan dalgalı kura geçti ve para birimi yaklaşık %50 değer kaybetti:**

Azerbaycan Merkez Bankasının kararıyla ülkede dalgalı kur sistemine geçildi ve Azerbaycan Manatı, Euro karşısında % 47,9, Dolar karşısında ise %47,7 değer kaybetti. Özellikle petrol fiyatlarının düşmesi ülkeyi ciddi olarak etkilemiş durumda. Azerbaycan Şubat 2015'te de yaklaşık % 34 devalüasyona gitmişti. Cumhurbaşkanı Aliyev, bu karardan sonra petrol fiyatları ile ilgili aşağıdaki ilginç açıklamayı yaptı: *"Şimdi petrol fiyatı 36 dolara indi. ABD'de dolar ile ilgili alınan karar da petrol fiyatlarının aşağı çekilmesine hizmet ediyor. Diğer jeopolitik etkenler de söz konusu. Petrol fiyatlarının bu şekilde düşmesinin ekonomik temeller kaynaklı olmadığını düşünüyorum. Dünya ekonomisinde belli ölçekte bir gerileme var fakat petrol fiyatlarının birdenbire aynı yılda üç kez aşağı inmesini gerektirecek kadar değil. Kanaatime göre bu düşünülmüş bir politikadır. Bu politikanın amacı kimse için sır değil ama Azerbaycan bu durumdan muzdarip."*

► **Güney Afrika'da Maliye Bakanı 4 gün içinde ikinci kez değiştirildi:**

Güney Afrika Devlet Başkanı Jacop Zuma, önce 18 aylık bakan Nene'nin görevine son verdi ve yerine de çok az tanınan Van Rooyen'i atadı. Bütçe harcamaları konusunda daha ihtiyatlı olan Nene'nin görevden alınması ve yerine "sahibinin sesi" ayarında bir isim gelmesiyle G.Afrika parası bir anda % 10'dan fazla değer kaybetti. Bunun üzerine Zuma geri adım attı ve 2009-14 arası maliye bakanlığı yapan Gordhan bu göreve atandı.

► **Suudi Arabistan'dan rekor bütçe açığı:** Petrol fiyatlarının düşük seyretmesi petrol ihraç eden ülkeler üzerinde etkilerini göstermeye devam ediyor. Suudi Arabistan'ın bütçe açığı 98 milyar dolara yükseldi. Bununla birlikte bir dizi tedbir alındı ve akaryakıt fiyatları % 80'a varan oranda artırıldı. Yapılan büyük artışa rağmen akaryakıt hala çok ucuz ve litre benzinin yeni fiyatı yaklaşık 50 kuruş'a (!) denk geliyor. IMF de Suudi Arabistan'ı 5 yıl içinde iflase gidebileceği yönünde uyarıyordu. Türkiye'nin de yasını resmi olarak tuttuğu Kral Abdullah bin Abdulaziz'in ölümünden sonra göreve gelen yeni kral ile birlikte yapılan kamu ve askeri harcamaların artışı da bu durumu etkileyen noktalar olarak öne çıkıyor.

► **Alibaba'dan medya atılımı:** Çin menşeli Alibaba, Hong Kong merkezli SCMP (South China Morning Post) medya kuruluşunu satın aldığını açıkladı. SCMP İngilizce yayın yapan bir medya kuruluşu. Bu satın almayla Alibaba yetkilileri, dünyanın ikinci büyük ekonomisi olan Çin'in küresel olarak da medyada daha çok yer bulmasını ve bunun objektif, tarafsız olarak gerçekleşmesini amaçladığını belirtti.

Global ticaret ve emtia

► **Petrol fiyatları 11 yılın en düşük seviyesine geriledi:** Petrol fiyatları 2014 yılının sonlarından beri düşmekte. Varil petrol fiyatları 2014 Haziran ayından 2015 Aralık ayına kadar 124 dolar seviyesinden 36 dolar seviyesine kadar geriledi ve son 11 yılın en düşük seviyesine indi. Sonuçta bir yıllık gerileme % 55'e ulaştı.

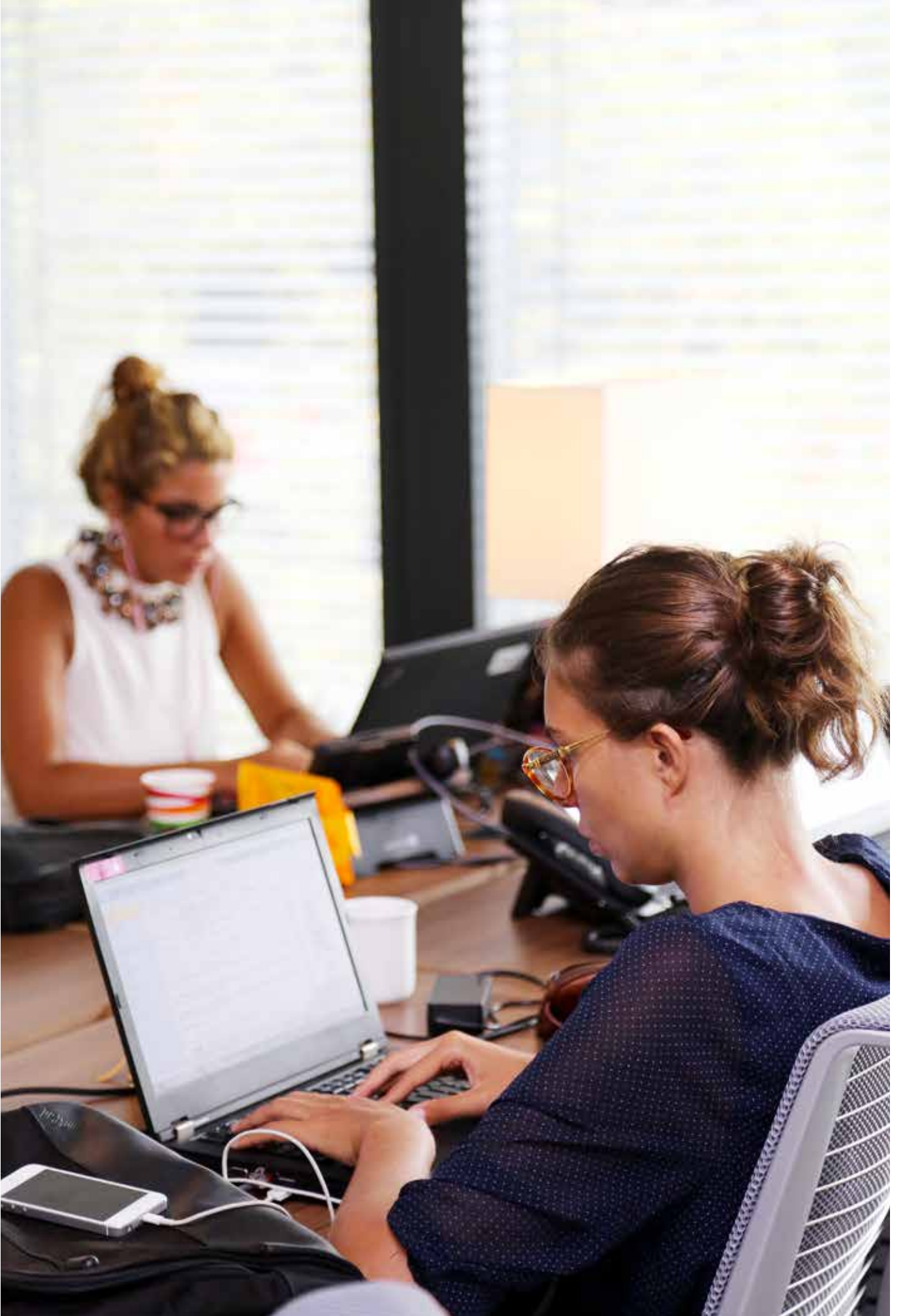
EIA'nın raporuna göre; petrol fiyatlarını etkileyen faktörler arasında jeopolitik faktörler, zayıf global büyüme beklentisi ve düşük fiyatlara rağmen artan üretim gibi faktörleri sıralamak mümkün. Çeşitli kaynaklar 2014 yılından itibaren görülen düşüşü aşağıdaki faktörlere bağlamakta:

1. OPEC'in üretimi yavaşlatmaması. OPEC, petrol ihraç eden ülkelerin oluşturduğu bir konfederasyon. Dünya üzerinde bulunan petrol kaynaklarının % 70'ini kontrol eden bu konfederasyon, petrol arzını düzenleyerek fiyatları doğrudan etkileme gücüne sahip. 2014 yılından beri üretimi talebin üzerinde gerçekleştiren OPEC, fiyatların düşmesinde önemli bir yere sahip.
2. Diğer önemli faktör ise ABD'nin petrol tüketimi. 2014 öncesi Dünya'nın en büyük petrol ithalatçısı konumunda olan ABD, üretilen petrolün % 20'sini tüketiyordu. Ancak son yıllarda gelişen teknoloji ile ABD elinde bulunan kaya gazı ve petrolünü daha maliyetsiz bir şekilde kullanmanın yolunu bulmuş oldu. Bu gelişme sonrasında ise ABD ithalatçı konumundan ihracatçı konuma geçerek talebi düşürüp arzı yükseltmiş oldu. Bu da fiyatların azalmasında önemli bir etken konumunda. Ancak düşen fiyatlar sonrası kaya gazının maliyeti satış fiyatını geçti ve kaya gazı üreticileri iflas etmeye başladılar.
3. Önemli bir diğer faktörün ise Dünya ekonomisinde yavaşlamanın talebi aşağı çekmesi olarak belirtilebilir.
4. Son olarak, politik bazı hedefler ve ülkeler arası rekabet nedeniyle petrol fiyatlarına suni baskı yaratıldığı da bazen dile getiriliyor. % 50 devalüasyon yapan Azerbaycan'ın Cumhurbaşkanı Aliyev'in açıklamasını ilgili haberimizde okuyabilirsiniz.

Sonuç olarak, petrol ithalatçısı olan Türkiye açısından fiyatların düşmesi son derece olumlu. Kurlar ve vergiler nedeniyle son tüketiciye tam olarak yansımaya da, ülkenin cari açığı olumlu etkileniyor. Dolaylı açıdan bakıldığında ise, petrol ihracatçısı olan komşularımızın gelirleri 2015'te düştüğü için Türkiye'nin bu ülkelere ihracatı da bu durumdan bir miktar olumsuz etkileniyor.

► **Paris'teki iklim zirvesinde çok önemli kararlar alındı:**

Paris'te yapılan COP21 İklim Zirvesi'nde 195 ülkenin onayladığı ortak metin kısmi bağlayıcılık taşıyor. Anlaşma, küresel ısınmayı 2 derecenin altına çekerek, 1,5 derece ile sınırlamayı öngörüyor. Ayrıca gelişmekte olan ülkelerin alınacak tedbirlerden olumsuz etkilenmemesi için de 2020'ye kadar yıllık 100 milyar dolar kaynak ayrılacak. Uluslararası Enerji Ajansı (IEA) Başkanı Fatih Birol, "Paris anlaşması tarihi. Dünya enerji sektörü için tarihi bir dönüm noktası olacak" yorumunu yaptı. Birol; "Bu anlaşmadan sonra dünyadaki yenilenebilir enerji ve diğer temiz enerji teknolojilerindeki artış çok büyük hız kazanacak. Yatırımların ciddi olarak özellikle güneş, rüzgar ve hidrolik santrallere döneceği kesinleşti. Ülkelerin emisyonlarını ne kadar düşüreceklerine yönelik taahhütleri beş yılda bir Birleşmiş Milletler (BM) nezdinde gözden geçirilecek. Taahhütleri ile her yıl attıkları adımlar yakından izlenecek ve saydam bir şekilde tüm dünyaya açıklanacak. Buradaki en büyük sorun gelişmiş ile gelişmekte olan ülkeleri bir araya getirmektir. Şöyle bir şekilde çözüldü: Gelişmekte olan ülkelerin temiz enerji teknolojilerine yapacağı yatırımları desteklemek için her yıl 100 milyar dolar yardım yapılacak. O ülkelerin fosil yakıtlardan ziyade, yeni teknolojilere yatırım yapmalarını teşvik edecek." dedi. Dünya liderlerinin iklim değişikliğini ortak bir problem olarak tanımları ve çözüme dair maliyetleri paylaşmaları açısından Paris konferansının önemli olduğunu düşünüyoruz.



Sirküler indeks

No	Tarih	Konu
108	31.12.2015	Meslek mensuplarınca (SM, SMMM ve YMM) 2016 yılında uygulanacak olan asgari ücret tarifesi yayınlandı.
107	31.12.2015	Sosyal güvenlik primine esas kazançların 2016 yılında uygulanacak olan alt ve üst sınırları.
106	31.12.2015	2016 yılında uygulanacak asgari geçim indirimi tutarları.
105	31.12.2015	2016 yılında uygulanacak aylık brüt asgari ücret tutarı 1.647 TL olarak belirlendi.
104	30.12.2015	Belirli tutarları aşan Türk parası ve dövizlerin yurt dışına çıkarılmasında uygulanacak usul ve esaslar belirlendi.
103	29.12.2015	Sinema, tiyatro, konser ve spor müsabakalarında e-bilet uygulamasının usul ve esasları belirlendi.
102	29.12.2015	Hava yolu şirketlerinin e-bilet uygulamasından yararlanma usul ve esasları belirlendi.
101	29.12.2015	Elektronik tebligat uygulaması 1 Nisan 2016'ya ertelendi.
100	28.12.2015	İktisadi kıymetlerin faydalı ömürleri ile amortisman oranlarını belirleyen listede bazı değişiklikler yapıldı.
99	28.12.2015	E-fatura kapsamındaki mükelleflerin, mal ihracında da e-fatura düzenlemesini öngören hükmün uygulaması 1 yıl ertelendi.
98	28.12.2015	Yeni nesil ödeme kaydedici cihaz kullanma zorunluluğuna ilişkin süre uzatıldı.
97	28.12.2015	2016 yılında, mobil telefon aboneliğinin ilk tesisinde ödenmesi gereken özel iletişim vergisi 46 TL olarak belirlendi.
96	28.12.2015	2016 yılında veraset ve intikal vergisinden istisna olarak dikkate alınacak tutarlar ile vergi tarifesi açıklandı.
95	25.12.2015	2016 yılında uygulanacak harç tutarları açıklandı.
94	25.12.2015	2016 yılında uygulanacak maktu damga vergisi tutarları açıklandı.
93	25.12.2015	İndirimli orana tabi işlemlerde 2016 yılında uygulanacak iade sınırı 20.600 TL olarak belirlendi.
92	25.12.2015	Vergi Usul Kanunu'nda yer alan bazı parasal büyüklüklerin 2016 yılında uygulanacak tutarları açıklandı.
91	25.12.2015	2016 yılında uygulanacak usulsüzlük ve özel usulsüzlük ceza tutarları açıklandı.
90	25.12.2015	2016 yılında uygulanacak motorlu taşıtlar vergisi tutarları açıklandı.
89	25.12.2015	2015 yılında elde edilen bazı gelirlere uygulanacak enflasyon indirim oranı % 60,39 olarak açıklandı.
88	25.12.2015	Gelir Vergisi Kanunu kapsamında 2016 yılında uygulanacak bazı parasal büyüklükler açıklandı.
87	25.12.2015	2016 yılında elde edilen ücret ve ücret dışındaki gelirlere uygulanacak gelir vergisi tarifeleri açıklandı.
86	24.12.2015	2016'dan itibaren 7.000 TL'yi aşan tahsilat ve ödemelerin aracı finansal kurumlar kanalıyla yapılması zorunlu hale geliyor.
85	24.12.2015	Bazı mükellef gruplarına, elektronik ticaret ve bazı ticari faaliyetlerine ilişkin sürekli bilgi verme yükümlülüğü getirildi.
84	14.12.2015	2016 yılında kullanılacak yasal defterlerin 31 Aralık 2015 tarihine kadar tasdik ettirilmesi gerekiyor.
83	10.12.2015	2014 yılındaki indirimli orana tabi işlemlere ilişkin iade taleplerinin en geç Kasım KDV beyannamesi ile yapılması gerekiyor.
82	10.12.2015	Uygulama süresi 31.12.2015'te sona eren yasal düzenlemelerin uzatılmasına ilişkin Kanun Tasarısı TBMM'ye sunuldu.
81	01.12.2015	Türkiye'den elde edilen serbest meslek kazançları üzerinden 2011 yılında kesilen vergilerin, Türkiye-Almanya ÇVÖ Anlaşması kapsamında iadesine ilişkin başvuru süresi.
80	30.11.2015	Emlak vergisi, veraset ve intikal vergisi ile çevre temizlik vergisinin 2015 yılına ilişkin ikinci taksit ödeme süreleri.
79	19.11.2015	Yatırım teşvik uygulamasına ilişkin 2012/3305 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı'nda değişiklikler yapıldı.
78	19.11.2015	Turist rehberlerinin vergilendirilme esasları açıklandı.
77	18.11.2015	Türkiye-Senegal Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşması Antalya'da imzalandı.

Vergi Takvimi

2016 Ocak ayı mali yükümlülükler takvimi

11 Ocak 2016 Pazartesi	16-31 Aralık 2016 dönemine ait petrol ve doğalgaz ürünlerine ilişkin özel tüketim vergisi beyannamesinin elektronik ortamda gönderilmesi ve verginin ödenmesi
15 Ocak 2016 Cuma	Aralık 2015 dönemine ait kolalı gazoz, alkollü içecekler ve tütün mamullerine ilişkin özel tüketim vergisi beyannamesinin elektronik ortamda gönderilmesi ve verginin ödenmesi Aralık 2015 dönemine ait dayanıklı tüketim ve diğer mallara ilişkin özel tüketim vergisi beyannamesinin elektronik ortamda gönderilmesi ve verginin ödenmesi Aralık 2015 dönemine ait tescile tabi olmayan motorlu taşıt araçlarına ilişkin özel tüketim vergisi beyannamesinin elektronik ortamda gönderilmesi ve verginin ödenmesi Aralık 2015 dönemine ait banka ve sigorta muameleleri vergisi beyannamesinin elektronik ortamda gönderilmesi ve verginin ödenmesi Aralık 2015 dönemine ait özel iletişim vergisi beyannamesinin elektronik ortamda gönderilmesi ve verginin ödenmesi Aralık 2015 dönemine ait kaynak kullanımı destekleme fonu kesintilerinin bildirim ve ödenmesi
20 Ocak 2016 Çarşamba	Aralık 2015 dönemine ait şans oyunları vergisi beyannamesinin elektronik ortamda gönderilmesi ve verginin ödenmesi
25 Ocak 2016 Pazartesi	Aralık 2015 dönemine ait katma değer vergisi beyannamesinin elektronik ortamda gönderilmesi Ekim-Kasım-Aralık 2015 dönemine ait katma değer vergisinin beyanı 1-15 Ocak 2016 dönemine ait petrol ve doğalgaz ürünlerine ilişkin özel tüketim vergisi beyannamesinin elektronik ortamda gönderilmesi ve verginin ödenmesi Aralık 2015 dönemine ait gelir vergisi stopajının muhtasar beyanname ile elektronik ortamda beyanı Aralık 2015 dönemine ait kurumlar vergisi stopajının muhtasar beyanname ile elektronik ortamda beyanı Ekim-Kasım-Aralık 2015 dönemine ait gelir vergisi tevkifatlarının muhtasar beyanname ile beyanı GVK geçici 67. madde uyarınca Ekim-Kasım-Aralık 2015 döneminde yapılan tevkifatın muhtasar beyanname ile elektronik ortamda beyanı Aralık 2015 dönemine ait istihkaktan kesinti suretiyle tahsil edilen damga vergisi ile sürekli mükellefiyeti bulunanlar için makbuz karşılığı ödenmesi gereken damga vergisinin beyanı
26 Ocak 2016 Salı	Aralık 2015 dönemine ait katma değer vergisinin ödemesi Ekim-Kasım-Aralık 2015 dönemine ait katma değer vergisinin ödemesi Aralık 2015 dönemine ait gelir vergisi stopajının ödemesi Aralık 2015 dönemine ait kurumlar vergisi stopajının ödemesi Ekim-Kasım-Aralık 2015 dönemine ait gelir vergisi tevkifatlarının ödemesi GVK geçici 67. madde uyarınca Ekim-Kasım-Aralık 2015 döneminde yapılan tevkifatların ödemesi Aralık 2015 dönemine ait istihkaktan kesinti suretiyle tahsil edilen damga vergisi ile sürekli mükellefiyeti bulunanlar için makbuz karşılığı ödenmesi gereken damga vergisinin ödenmesi

Gelir Vergisi

Gelir vergisi tarifesi- 2016 (Ücretler)						
Gelir dilimi	Vergi oranı					
12.600 TL'ye kadar	% 15					
30.000 TL'nin 12.600 TL'si için 1.890 TL, fazlası	% 20					
110.000 TL'nin 30.000 TL'si için 5.370 TL, fazlası	% 27					
110.000 TL'den fazlasının 110.000 TL'si için 26.970 TL, fazlası	% 35					
Gelir vergisi tarifesi- 2016 (Diğer gelirler)						
Gelir dilimi	Vergi oranı					
12.600 TL'ye kadar	% 15					
30.000 TL'nin 12.600 TL'si için 1.890 TL, fazlası	% 20					
69.000 TL'nin 30.000 TL'si için 5.370 TL, fazlası	% 27					
69.000 TL'den fazlasının 69.000 TL'si için 15.900 TL, fazlası	% 35					
Gelir vergisinden istisna günlük yemek yardımı (KDV hariç)						
Uygulandığı yıl	Tutar (TL)					
2014	12,00					
2015	13,00					
2016	13,70					
Engellilik indirimi (2016)						
Engellilik derecesi	Tutarı (TL)					
Birinci derece engelliler için	900					
İkinci derece engelliler için	460					
Üçüncü derece engelliler için	210					
Asgari geçim indirimi-TL (2016)						
Eşin çalışma durumu	Çocuk sayısı					
	Yok	1	2	3	4	5 veya fazla
Çalışıyor	123,53	142,05	160,58	185,29	197,64	209,99
Çalışmıyor	148,23	166,76	185,29	209,99	209,99	209,99
Konut kira geliri istisnası						
Gelirin elde edildiği yıl	Tutar (TL)					
2014	3.300					
2015	3.600					
2016	3.800					
Değer artış kazançlarında istisna (Menkul kıymetler hariç)						
Kazancın sağlandığı yıl	Tutar (TL)					
2014	9.700					
2015	10.600					
2016	11.000					
Arızî kazançlara ilişkin istisna						
Kazancın sağlandığı yıl	Tutar (TL)					
2014	21.000					
2015	23.000					
2016	24.000					
Gelir vergisinden istisna kıdem tazminatı tavanı						
Uygulandığı dönem	Tutar (TL)					
01.09.2015 - 31.12.2015	3.828,37					
01.01.2016 - 30.06.2016	4.092,53					

Vergi Usul Kanunu ve 6183 Sayılı Kanun

Gecikme zammı ve gecikme faizi oranları (Aylık)	
Uygulandığı dönem	Oran (%)
21.04.2006 - 18.11.2009	2,50
19.11.2009 - 18.10.2010	1,95
19.10.2010 tarihinden itibaren	1,40
Tecil faizi oranları (Yıllık)	
Uygulandığı dönem	Oran (%)
28.04.2006 - 20.11.2009	24
21.11.2009 - 20.10.2010	19
21.10.2010 tarihinden itibaren	12
Yeniden değerlendirme oranları	
Yıl	Oran (%)
2013	3,93
2014	10,11
2015	5,58
Fatura düzenleme sınırı	
Uygulandığı yıl	Tutar (TL)
2014	800
2015	880
2016	900

Amortisman sınırı	
Uygulandığı yıl	Tutar (TL)
2014	800
2015	880
2016	900
Reeskont ve avans işlemlerinde iskonto ve faiz oranları	
Reeskont işlemlerinde	% 9,00
Avans işlemlerinde	% 10,50
VUK kapsamındaki reeskont işlemlerinde	% 10,50
Not: Bu oranlar 14.12.2014 tarihinden itibaren yapılan işlemler için geçerlidir.	

Damga Vergisi

Azami damga vergisi (Her bir kağıt için)	
Uygulandığı yıl	Tutar (TL)
2014	1.545.852,40
2015	1.702.138,00
2016	1.797.117,30
Damga vergisi oran ve tutarları (2016)	
Damga vergisine tabi kağıtlar	Oran/Tutar
Sözleşmeler	Binde 9,48
Ücretler (Avanslar dahil)	Binde 7,59
Kira sözleşmeleri	Binde 1,89
Bilanço	36,90 TL
Gelir tablosu	17,80 TL
Yıllık gelir vergisi beyannamesi	47,80 TL
Kurumlar vergisi beyannamesi	63,80 TL
Katma değer vergisi ve muhtasar beyannameler	31,50 TL
SGK sigorta prim bildirgesi	23,50 TL

Veraset ve İntikal Vergisi

İstisnalar (2016)		
Evlatlıklar dahil furuğ ve eşten her birine isabet eden miras hisselerinde	170.086 TL	
Furuğ bulunmaması halinde, eşe isabet eden miras hissesinde	340.381 TL	
İvazsız suretle meydana gelen intikallerde	3.918 TL	
Para ve mal üzerine düzenlenen yarışma ve çekilişlerde kazanılan ikramiyelerde	3.918 TL	
Vergi tarifesi (2016)		
Matrah dilim tutarları	Vergi Oranı	
	Veraset yoluyla intikal	İvazsız intikal
İlk 210.000 TL için	% 1	% 10
Sonra gelen 500.000 TL için	% 3	% 15
Sonra gelen 1.110.000 TL için	% 5	% 20
Sonra gelen 2.000.000 TL için	% 7	% 25
Matrahın 3.820.000 TL'yi aşan bölümü için	% 10	% 30

Asgari Ücret ve Sosyal Güvenlik

Asgari ücret ve yasal kesintiler		
Ödemeler / kesintiler	01.01.2016 - 31.12.2016 (TL)	
Brüt asgari ücret	1.647,00	
Sosyal güvenlik primi işçi payı (% 14)	230,58	
İşsizlik sigortası primi işçi payı (% 1)	16,47	
Gelir vergisi matrahı	1.399,95	
Hesaplanan gelir vergisi (% 15)	209,99	
Asgari geçim indirimi (Bekar) (-)	123,53	
Kesilecek gelir vergisi	86,46	
Damga vergisi (binde 7,59)	12,50	
Kesintiler toplamı	346,01	
Net asgari ücret	1.300,99	
Yıllık brüt asgari ücret		
Uygulandığı yıl	Tutar (TL)	
2014	13.230,00	
2015	14.850,00	
2016	19.764,00	
Sosyal güvenlik primine esas aylık kazançların alt ve üst sınırları		
Uygulandığı dönem	Alt sınır (TL)	Üst sınır (TL)
01.01.2016-31.12.2016	1.647,00	10.705,50

Income Tax

Income tax tariffs- 2016 (Salaries)						
Income bracket	Tax rate					
Up to TRL 12.600	15 %					
For TRL 30.000; for the first TRL 12.600, TRL 1.890, for above	20 %					
For TRL 110.000; for the first TRL 30.000, TRL 5.370, for above	27 %					
For more than TRL 110.000, for TRL 110.000, TRL 26.970, for above	35 %					
Income tax tariffs- 2016 (Other income)						
Income bracket	Tax rate					
Up to TRL 12.600	15 %					
For TRL 30.000; for the first TRL 12.600, TRL 1.890, for above	20 %					
For TRL 69.000; for the first TRL 30.000, TRL 5.370, for above	27 %					
For more than TRL 69.000, for TRL 69.000, TRL 15.900, for above	35 %					
Daily meal allowance exempt from income tax (VAT excluded)						
Year	Amount (TRL)					
2014	12,00					
2015	13,00					
2016	13,70					
Disability allowance (2016)						
Degree of disablement	Amount (TRL)					
For 1 st degree disabled	900					
For 2 nd degree disabled	460					
For 3 rd degree disabled	210					
Minimum living allowance-TRL (2016)						
Status of spouse	Number of children					
	No	1	2	3	4	5 or more
Employed	123,53	142,05	160,58	185,29	197,64	209,99
Unemployed	148,23	166,76	185,29	209,99	209,99	209,99
Exemption for house rental income						
Year when the income is derived	Amount (TRL)					
2014	3.300					
2015	3.600					
2016	3.800					
Exemption in capital gains (Except securities)						
Year when the gain is derived	Amount (TRL)					
2014	9.700					
2015	10.600					
2016	11.000					
Exemption in incidental income						
Year when the gain is derived	Amount (TRL)					
2014	21.000					
2015	23.000					
2016	24.000					
The upper limit of severance pay exempt from income tax						
Period	Amount (TRL)					
01.09.2015 - 31.12.2015	3.828,37					
01.01.2016 - 30.06.2016	4.092,53					

Tax Procedures Law (TPL) and Law No. 6183

Delay charge and delay interest rates (Monthly)	
Period	Rate (%)
21.04.2006 - 18.11.2009	2,50
19.11.2009 - 18.10.2010	1,95
Since 19.10.2010	1,40
Deferral interest rates (Annual)	
Period	Rate (%)
28.04.2006 - 20.11.2009	24
21.11.2009 - 20.10.2010	19
Since 21.10.2010	12
Revaluation rates	
Year	Rate (%)
2013	3,93
2014	10,11
2015	5,58
Limit for issuing invoice	
Year	Amount (TRL)
2014	800
2015	880
2016	900

Depreciation limit	
Year	Amount (TRL)
2014	800
2015	880
2016	900
Discount and interest rates to be applied in rediscount and advance transactions	
In rediscount transactions	9,00 %
In advance transactions	10,50 %
In rediscount transactions under TPL	10,50 %
Note: These rates are applicable to the transactions conducted as of 14.12.2014.	

Stamp Duty

Maximum stamp duty (For each paper)	
Year	Amount (TRL)
2014	1.545.852,40
2015	1.702.138,00
2016	1.797.117,30
Stamp duty rates and amounts (2016)	
Papers subject to stamp duty	Rate/Amount
Contracts	9,48 per thousand
Wages (Including advances)	7,59 per thousand
Rental contracts	1,89 per thousand
Balance sheet	TRL 36,90
Income statement	TRL 17,80
Annual income tax return	TRL 47,80
Corporate tax return	TRL 63,80
Value added tax and withholding tax returns	TRL 31,50
Social Security Institution insurance premium declarations	TRL 23,50

Inheritance and Transfer Tax

Exemptions (2016)		
For shares of inheritance corresponding to each descendant including adopted children and the spouse	TRL 170.086	
For share of inheritance corresponding to the spouse if there is no descendant	TRL 340.381	
For transfers conducted without any consideration	TRL 3.918	
For prizes won in competitions and lotteries held for money and property	TRL 3.918	
Tax tariff (2016)		
Tax base bracket amounts	Tax rate	
	Transfer through inheritance	Transfer without any consideration
For the first TRL 210.000	1 %	10 %
For the next TRL 500.000	3 %	15 %
For the next TRL 1.110.000	5 %	20 %
For the next TRL 2.000.000	7 %	25 %
For the tax base portion exceeding TRL 3.820.000	10 %	30 %

Minimum Wage and Social Security

Minimum wage and withholdings		
Payments / withholdings	01.01.2016 - 31.12.2016 (TRL)	
Gross minimum wage	1.647,00	
Social security premium employee's contribution (14 %)	230,58	
Unemployment insurance premium employee's contribution (1 %)	16,47	
Income tax base	1.399,95	
Income tax calculated (15 %)	209,99	
Minimum living allowance (Single) (-)	123,53	
Income tax to be withheld	86,46	
Stamp duty (7,59 per thousand)	12,50	
Total withholdings	346,01	
Net minimum wage	1.300,99	
Annual gross minimum wage		
Year	Amount (TRL)	
2014	13.230,00	
2015	14.850,00	
2016	19.764,00	
The lower and upper limits of monthly earnings that will be the basis for social security premium		
Period	Lower limit (TRL)	Upper limit (TRL)
01.01.2016-31.12.2016	1.647,00	10.705,50

EY Hakkında

EY bağımsız denetim, vergi, kurumsal finansman ve danışmanlık hizmetlerinde bir dünya lideridir. Anlayışımız ve kaliteli hizmetlerimiz dünya ekonomisi ve sermaye piyasalarında güvenin oluşmasına katkıda bulunmaktadır. EY, güçlü yönetim ekibiyle tüm paydaş gruplarına verdiği sözleri yerine getirmekte ve bu şekilde çalışanları, müşterileri ve içinde yer aldığı diğer çevreler için daha iyi bir çalışma hayatı oluşturulmasında önemli bir rol üstlenmektedir.

EY adı küresel organizasyonu temsil eder ve Ernst & Young Global Limited'in her biri ayrı birer tüzel kişiliğe sahip olan, bir veya daha çok üye firmasını temsil edebilir. Sınırlı sorumlu bir Birleşik Krallık şirketi olan Ernst & Young Global Limited müşteri hizmeti sunmamaktadır. Daha fazla bilgi için lütfen ey.com adresini ziyaret ediniz.

EY'nin sunduğu vergi hizmetleri

İşleriniz gerçek potansiyellerine güçlü temeller üzerinde yapılandırılarak ve sürdürülebilir bir şekilde geliştirilerek ulaşabilir. EY olarak vergi yükümlülüklerinizi sorumlu ve zamanında yerine getirmenizin önemli bir fark ortaya çıkaracağını düşünüyoruz. Bu nedenle 140'tan fazla ülkedeki 32,000 vergi çalışanlarımız nerede olursanız olun ve vergi ihtiyaçlarınız ne olursa olsun kaliteli hizmet anlayışımıza duyduğumuz tereddütsüz bağlılık temelinde sizlere teknik bilgi, iş tecrübesi ve tutarlı metodolojiler sunmaktadır.

© 2016 EY Türkiye.
Tüm Hakları Saklıdır.

ey.com/tr
vergidegundem.com
facebook.com/ErnstYoungTürkiye
twitter.com/EY_Türkiye