

Vergide Gündem

Tax Agenda

Eylül / September 2013

Damga vergisi ve ithalatta KDV matrahı

Sercan Bahadır - Tuğba Aslan

Elektronik fatura ve elektronik defter uygulaması

Aykut Erdoğan

English translation

Dünyadan vergi haberleri

Elifcan Çelebi - Can Güneş

Sirküler indeks

Vergi takvimi

Pratik bilgiler

Practical information

EY

Building a better
working world

Damga vergisi ve ithalatta KDV matrahı

1. Giriş

Damga vergisi, Vergi Usul Kanunu'nun konusuna girdiğinden ithalat işlemlerinde sınırlı düzeyde uygulama alanı bulmuştu. Ancak son yıllarda konşimento ve menşe şahadetnameleri için başlayan damga vergisi incelemeleri, gümrüğe sunulan istisnai kıymet sözleşmeleri, devir sözleşmeleri, taahhütnameler gibi belgelere ilişkin olarak da devam etmiş ve damga vergisinin son dönemlerde gümrük idarelerince en çok sorgulanan konulardan biri olmaya başladığı gözlemlenmiştir.

Aslında damga vergisinin konusuna ilişkin usul ve esaslar Vergi Usul Kanunu kapsamında vergi idareleri nezdinde yürütülmektedir. Damga vergisine konu işlemler ilk etapta vergi idareleri tarafından gerçekleştirilmektedir. Gümrük idaresinin rolü ise ödenen damga vergisinin ithalatta KDV matrahına girip girmediği veya ithalatta noksan KDV matrahı ortaya çıkıp çıkmadığı yönünde olmaktadır.

Bu yazımızda, gümrük işlemlerinde damga vergisine konu işlemlerden kısaca bahsedildikten sonra, bu ödenen vergilerin ithalatta KDV matrahına girip girmeyeceği konusuna ilişkin bir değerlendirme yapılacaktır.

2. Damga vergisinin konusu

Damga Vergisi, hukuki işlemlere bağlı olarak düzenlenen kâğıtlar üzerinden alınan bir muamele vergisidir. 1964 yılında yürürlüğe giren 488 sayılı Damga Vergisi Kanunu'nun 1. maddesinde, Kanun'a ekli (1) Sayılı Tablo'da yazılı kâğıtların damga vergisine tabi olduğu hükme bağlanmıştır. Bu tablo incelendiğinde, Gümrük İdaresine sunulan gümrük beyannamesi, menşe şahadetnamesi, konşimento, taşıma senedi gibi belgeler ve sözleşme gibi kâğıtların (1) Sayılı Tablo'da yer aldığı ve damga vergisine tabi oldukları anlaşılmaktadır.

Ayrıca Kanun'un 4. maddesi uyarınca bir kâğıdın tabi olacağı verginin tayini için o kâğıdın mahiyetine bakılması ve buna göre tabloda yazılı verginin bulunması damga vergisinin konusunu belirlemede önem arz etmektedir. Mahiyetin tayininde şekli Kanunlarda belirtilmiş olanlarda Kanunlardaki adlarına, belirtilmemiş olanlarda üzerlerindeki yazının tazammun ettiği hüküm ve manaya bakılması gerekmektedir.

Diğer taraftan, mahiyeti tayin edilmek istenen kâğıt üzerinde başka bir kâğıda atıf yapılmışsa, atıf yapılan kâğıdın hükümlerine nazaran iktisap ettiği mahiyete göre vergi alınması gerekmektedir. Bu doğrultuda, taraflar arasında ana sözleşmeye atıfta bulunan bir protokol imzalanmışsa, bu protokolün "sözleşmeler" için geçerli olan oranlara göre vergilendirilmesi gerekmektedir.

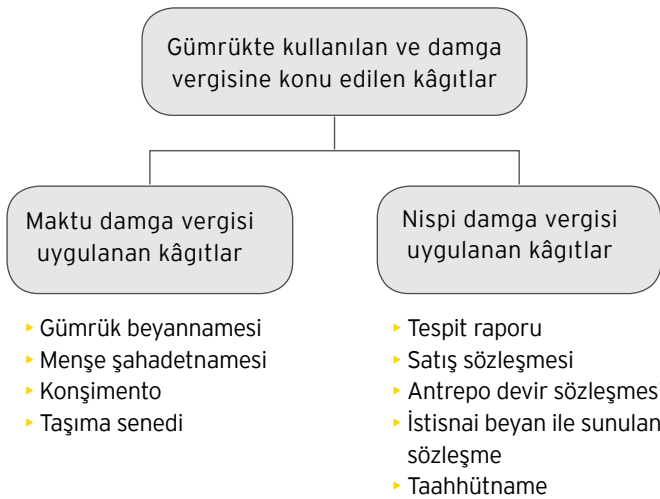
Damga vergisi nispi veya maktu olmak üzere 2 şekilde tahsil edilmektedir. Nispi vergide, kâğıtların nevi ve mahiyetlerine göre bu kâğıtlarda yazılı belli para, maktu vergide kâğıtların mahiyetleri esas alınmaktadır.

3. Gümrük işlemlerinde damga vergisine konu olan kâğıtlar

Gümrük uygulamalarını, eşyanın Türkiye Gümrük Bölgesine girmesi, Türkiye Gümrük Bölgesinden çıkması ve transit geçmesi üzerine kurulu bir sistem olarak yorumlayabiliriz. Kâğıtlar ise eşyanın bu hareketlerini gösteren belgeler olarak tanımlanabilir. Bu amaçla, eşyanın hareketini gösteren, gümrük mevzuatında tanımlı toplam sekiz adet gümrük rejimi bulunmakta ve tabi olunan rejime göre kullanılan kâğıtlar ve uygulamalar farklılık göstermektedir.

Bu bağlamda, uygulanan rejime bağlı olarak gümrük idaresince yükümlüden çeşitli belgelerin sunulması talep edilmekte ve gümrük işlemlerinin tamamlanması ancak bu belgelerin eksiksiz ve doğru bir şekilde idareye sunulması ile mümkün olmaktadır.

Bu çerçevede, Gümrük İdaresine sunulan ve gümrüğün konusuna giren belgelerden damga vergisine tabi tutulması gerekenleri iki ana başlıkta inceleyebiliriz:



3.1. Maktu damga vergisi uygulanan kâğıtlar

Damga Vergisi Kanunu'na ekli (1) Sayılı Tablo'da yer alan, Gümrük İdaresine sunulan gümrük beyannamesi, menşe şahadetnamesi, konşimento, taşıma senedi gibi kâğıtlar maktu damga vergisine tabi bulunmaktadır.

Söz konusu belgeler için 2013 yılında uygulanan vergi tutarları tablodaki gibidir:

Kâğıtlar	Tablo	Tutar
1 Gümrük idarelerine verilen beyannameler	Tablo 1 /IV/2/c	53,00 TL
2 Menşe ve Mahreç şahadetnameleri	Tablo 1 /III/2/a	13,95 TL
3 Konşimentolar	Tablo 1 /III/1/b	8,25 TL
4 Taşıma senedi	Tablo 1 /III/1/ad	0,65 TL

Tablo 1: 2013 yılında uygulanan damga vergisi tutarları

Yukarıda yer verilen kâğıtlar, Kanun'da ismen sayıldığından, bu kâğıtların damga vergisine tabi olup olmadığı konusunda herhangi bir tereddüt bulunmamaktadır.

Ancak bazı durumlarda, anılan kâğıtların, örneğin menşe şahadetnamelerinin, mahiyetinin tespiti önem arz etmektedir.

Damga Vergisi Kanunu'na ekli (1) Sayılı Tablo incelendiğinde, menşe şahadetnamelerinin maktu damga vergisine tabi olacağı anlaşılmaktadır. Ancak gümrük mevzuatında menşe şahadetnameleri gibi menşe ispat belgesi olarak EUR.1 ve EUR.MED Dolaşım Sertifikaları, fatura beyanı ve Form A belgeleri kullanılmaktadır. Kanun'da açıkça yazmayan ama aynı işleve sahip bu belgelerin Damga Vergisi Kanunu kapsamındaki durumuna açıklık getirmek gerekecektir.

Damga Vergisi Kanunu'nun 4. maddesi uyarınca, bir kâğıdın tabi olacağı verginin tayini için o kâğıdın mahiyetine bakılmaktadır.

Bu doğrultuda, menşe ispat belgeleri menşe şahadetnamesi ile aynı mahiyette değerlendirildiğinden, bu belgelerin de menşe şahadetnameleri gibi damga vergisine tabi tutulmaları gerektiği sonucuna varılabilir.

Diğer taraftan, tercihli tarifelerden faydalanmayı sağladığı için menşe şahadetnamesi gibi algılanan A.TR dolaşım belgelerinin, bir menşe ispat belgesi olmadığını ve bu şekilde değerlendirilemeyeceğini belirtmekte yarar görmekteyiz.

2011/13 sayılı Genelge'de A.TR dolaşım belgesi, Türkiye ile Avrupa Birliği (AB) arasındaki sanayi ürünleri ve işlenmiş tarım ürünleri ticaretinde kullanılan, eşyanın Türkiye ve AB'de serbest dolaşımında olduğunu gösteren ve eşyanın tercihli rejimden faydalanmasını sağlayan belge olarak tanımlanmaktadır. Dolayısıyla, üçüncü ülke menşeyi haiz bir eşyanın da AB ülkelerinde serbest dolaşıma sokulması halinde, A.TR dolaşım belgesi eşliğinde Türkiye'ye ithal edilebilmesi ve tercihli rejimden faydalanması mümkün bulunmaktadır.

İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığının 16.07.2012 tarihli 2126 sayılı özelgesinde menşe şahadetnameleri ve A.TR dolaşım belgelerinde damga vergisi konusuna ilişkin olarak, 488 sayılı Damga Vergisi Kanunu'nun 1. maddesine atıfta bulunularak;

"Kanun'a ekli (I) Sayılı Tablo'nun "III. Ticari işlemlerde kullanılan kâğıtlar" başlıklı bölümünün 2/a fıkrasında, menşe ve mahreç şahadetnamelerinin maktu damga vergisine tabi olduğu hüküm altına alınmıştır. (...) Diğer taraftan, A.TR dolaşım belgesi eşyanın menşeyini değil serbest dolaşımında olduğunu gösteren bir belge olup, Kanun'a ekli (1) Sayılı Tablo'da yazılı kâğıtlar mahiyetinde olmadığından damga vergisine konu teşkil etmemektedir."

denilmiştir. Bu kapsamda, eşyanın menşeyini gösteren EUR.1 ve EUR.MED Dolaşım Sertifikası, fatura beyanı, Form A belgesi ve menşe şahadetnamesi damga vergisine tabi tutulurken; A.TR dolaşım belgesinin bir menşe ispat belgesi olmamasından dolayı damga vergisinin konusuna girmediği anlaşılmaktadır.

Yukarıda bahsi geçen tüm kâğıtlara ilişkin olarak, Kanun'un 26. maddesi ile Gümrük ve Ticaret Bakanlığı Risk Yönetimi ve Kontrol Genel Müdürlüğü'nün 05.11.2012 tarihli 6304 sayılı yazısından hareketle, Gümrük İdaresince damga vergisinin ödenip ödenmediğinin kontrol edilerek Vergi Dairelerine gerekli bildirimlerin yapılması gerekmektedir.

Bu açıdan bakıldığında sadece gümrük işlemlerinde damga vergisinin takibine ilişkin açıklama yapmakta yarar olacaktır. Özellikle gümrük beyannamelerinden alınan damga vergisi Gümrük İdaresinde kullanılan bilgisayarlı sistemde (BİLGE) otomatik olarak takip edilmektedir. Diğer bir deyişle, gümrük beyannamesinin tescil edildiğinde gümrük beyannamesinin 47 no.lu kutusunda (Hesap Detayı) damga vergisine ilişkin vergi detayı görülmektedir ve mükellef tarafından bu verginin ödenmesi sağlanmaktadır. Ancak, konşimento ve diğer damga vergisine tabi kâğıtların vergilerinin ödenip ödenmediğinin takibi bu sistem üzerinden yapılmamakta ve hesap detayında bu bilgiler yer almamaktadır. Bu belgelerin damga vergisi durumu için gümrük idaresinin ayrıca bir sorgulama yapması gerekmektedir.

3.2. Nispi damga vergisi uygulanan kâğıtlar

Damga Vergisi Kanunu'nun 1. maddesine göre, vergiye tabi bir kâğıt olarak mukaveleden söz edebilecek için, herhangi bir hususu ispat veya belli etmek amacı ile ibraz edilebilecek en az iki tarafça hazırlanmış yazılı bir metin olması ve bu metnin tarafların imzalarını veya imza yerine konacak bir işareti taşıması yeterli olmaktadır. Bir hususu ispat ve belli etme derecesi ise kâğıdın mukavele olma niteliğini etkilemeyen, ancak tarafların iradesine kalmış bir husustur.

Gümrük İdareleri tarafından, kendilerine sunulan belgelerden "sözleşme" kapsamında değerlendirilenler için, (1) Sayılı Tablo'da "Mukavelenameler, taahhütnameler ve temliknameler" başlığı altında yer almalarından hareketle, üzerinde belirtilen tutarlar üzerinden binde 9,48 oranında damga vergisi hesaplanmakta ve verginin tahsilini teminen ilgili vergi dairelerine bildirimde bulunmaktadır.

Damga Vergisi Kanunu incelendiğinde, Kanun'un 10. maddesinde, damga vergisinin nispi veya maktu olarak alınacağı; nispi vergide, kâğıtların nevi ve mahiyetlerine göre bu kâğıtlarda yazılı paranın, maktu vergide, kâğıtların mahiyetlerinin esas alınacağı; belli para teriminin kâğıtların ihtiva ettiği veya bunlarda yazılı rakamların hâsıl edeceği parayı ifade edeceği hükmü bulunmaktadır.

Kanun'un 11. maddesi kapsamında bir sözleşmenin damga vergisine tabi tutulabilmesi için, bu sözleşmeye konu edilen akdin belli bir para ile ifade edilmesi zorunluluğunun bulunduğu görülmektedir. "Akdin belli para ile ifade edilmesi" ifadesinden kasıt, tutarın sözleşmede doğrudan rakamsal olarak yer alması ya da sözleşmede yer alan rakamlar kullanılarak yapılacak basit matematiksel işlemler sonucunda bu tutara ulaşılabilmesidir. Bu tutara ulaşılabilmesi, dolayısıyla "belli para gösterme mecburiyeti" kriterinin karşılanmadığı kâğıtlar, Kanun'a ekli (1) Sayılı Tablo'da yer almadığından damga vergisine tabi tutulmamaktadır (Çankır:2012: 2).

31.12.2004 tarihli Resmi Gazete'de yayımlanan 5281 sayılı "Vergi Kanunlarının Yeni Türk Lirasına Uyumu ile Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun" ile Damga Vergisi Kanunu'nda önemli değişiklikler yapılmıştır. Bu kapsamda, Kanun'a ekli (1) Sayılı Tablo'nun "Akitlerle İlgili Kâğıtlar" bölümü 2005 yılı öncesinde her bir belge için "belli parayı ihtiva edenler" ve "belli parayı ihtiva etmeyenler" olarak iki başlık halinde incelenirken; 2005 yılı itibarıyla aşağıdaki şekilde değiştirilmiştir.

A. Belli parayı ihtiva eden kâğıtlar:	
1.	Mukavelenameler, taahhütnameler ve temliknameler
2.	Kira mukavelenameleri (Mukavele süresine göre kira bedeli üzerinden)
3.	Kefalet, teminat ve rehin senetleri
4.	Tahkimnameler ve sulhnameler
5.	Fesihnameler (Belli parayı ihtiva eden bir kâğıda taalluk edenler dahil)
6.	(Değişiklik: 6/6/2008) Karayolları Trafik Kanunu uyarınca kayıt ve tescil edilmiş ikinci el araçların satış ve devrine ilişkin sözleşmeler
B. Belli parayı ihtiva etmeyen kâğıtlar:	
1.	Tahkimnameler
2.	Sulhnameler
3.	Turizm işletmeleri ile seyahat acentelerinin aralarında düzenledikleri kontenjan sözleşmeleri (Belli parayı ihtiva edenler dahil)

Tablo 2: 2005 yılı itibarıyla (1) Sayılı Tablo "Akitlerle İlgili Kâğıtlar" bölümü

Bu çerçevede, tabloda yapılan değişiklikten sonra yalnızca "(A) Belli parayı ihtiva eden kâğıtlar" bölümünde yer alan mukavelenameler, taahhütnameler, temliknameler gibi belgelerin yalnızca nispi esasta vergilendirilmeleri öngörülmüş ve bu belgelerden belli parayı ihtiva etmeyenler tablodan çıkarılmıştır.

04.02.2005 tarihli Resmi Gazete'de yayımlanan 43 seri numaralı Damga Vergisi Kanunu Genel Tebliği'nde de tablodaki değişikliğe atıfta bulunularak aşağıdaki ifadelerle yer verilmiştir:

"488 sayılı Kanun'a ekli (1) Sayılı Tablo'nun "I-Akitlerle ilgili kâğıtlar" başlıklı bölümü, "A-Belli parayı ihtiva eden kâğıtlar" ve "B-Belli parayı ihtiva etmeyen kâğıtlar" olarak ayrılmıştır. Yapılan düzenleme ile (1) Sayılı Tablo'nun I/A fıkrasında sayılan kâğıtlardan belli parayı ihtiva etmeyenler damga vergisinin konusu dışına çıkarıldığından, belli parayı ihtiva etmeyen mukavelenameler, taahhütnameler ve temliknameler, kira mukavelenameleri, kefalet, teminat ve rehin senetleri, fesihnameler damga vergisine tabi tutulmayacaktır.

Ancak, tahkimnameler ve sulhnameler, belli parayı ihtiva etmeleri durumunda Kanun'a ekli (1) Sayılı Tablo'nun I/A-4 bendine göre nispi; belli parayı ihtiva etmemeleri durumunda ise aynı tablonun I/B fıkrasının ilgili pozisyonuna göre maktu damga vergisine tabi tutulacaklardır."

Dolayısıyla yapılan değişiklik ve akabinde yayımlanan Tebliğ ile belli para ihtiva etmeyen mukavelenameler, taahhütnameler ve temliknameler, kira mukavelenameleri, kefalet, teminat ve rehin senetleri ile fesihnamelerin damga vergisi kapsamından çıkarıldığı görülmektedir.

Netice olarak, kâğıtlar için damga vergisinin nispi veya maktu olarak alınacağı; nispi vergide kâğıtların nevi ve mahiyetlerine göre bu kâğıtlarda yazılı paranın, maktu vergide, kâğıtların mahiyetlerinin esas alınacağı; bir sözleşmenin damga vergisine

tabi tutulabilmesi için, bu sözleşmeye konu edilen akdin belli bir para ile ifade edilmesi zorunluluğunun bulunduğu görülmektedir.

4. İstisnai kıymet uygulaması ve damga vergisi

Gümrük uygulamaları açısından "istisnai kıymet", basitleştirilmiş bir usul olarak karşımıza çıkmaktadır. Özellikle ithalat anında gümrük kıymetinin tam ve kesin olarak bilinemediği zamanlarda, mükellefin ithal anındaki belgelere veya beyanına tabi tutularak vergilendirmenin yerine getirilmesi, ithalat işlemlerinden sonra kesinleşen gümrük kıymetine göre işlemlerin tamamlanması istisnai kıymet olarak tanımlanmaktadır.

Uygulama kapsamında, ithal eşyasının vergi tahakkuku ithalat anında mevcut belgelere göre, belirtilen kıymet esas alınarak yapılmaktadır. Tamamlayıcı beyan ile gümrük kıymetinin kesinleşmesinin akabinde ise kesinleşen kıymetin ithalat anında mevcut belgelere göre beyan edilenden daha yüksek olması halinde ek vergi tahakkuku yapılmaktadır. Daha düşük olması halinde ise; farka isabet eden kıymetin iade alındığının tevsiki ve satış sözleşmesine göre kıymetin yeniden belirlenmesini gerektiren işleme ait tahlil raporu gibi bir belgenin onaylı örneğinin sunulması koşullarıyla ve gümrük idaresince yapılacak inceleme sonucunda fazla alınan vergiyi ilişkin olarak iade işlemleri yapılmaktadır.

İstisnai kıymet uygulamasına, Gümrük Yönetmeliği'nin 53. maddesi uyarınca, aşağıdaki eşyanın gümrük kıymetinin tespitinde başvurulmaktadır:

- ▶ Gümrük kıymetine ilave edilmesi gereken, ancak ihracatçı ve ithalatçı arasındaki sözleşme gereği söz konusu kıymet unsurları gümrük yükümlülüğünün başladığı tarihten sonra belli olacak eşya,
- ▶ Satış sözleşmesinde, fiyatın sonradan gözden geçirilmesini öngören hükümler içeren eşya,
- ▶ Boru hatları veya elektrik telleri ile taşınan ve depolama imkânı olmayan sürekli akış halinde olan eşya.

İstisnai kıymetten faydalanmak için, beyan sahibinin anılan kıymet unsurlarının mevcudiyetini gösteren sözleşmelerin örneğini ve onaylı çevirisini gümrük idarelerine sunması gerekmektedir.

Söz konusu uygulamanın damga vergisi ile bağlantısı da bu sözleşme ile karşımıza çıkmaktadır. Bu işleme tabi olabilmek için fiyatın sonradan gözden geçirileceği veya değiştirileceğine ilişkin bir sözleşme örneğinin gümrük idaresine verilmesi gerekmektedir. Birçok mükellef gümrük mevzuatındaki bu basitleştirilmiş usulden yararlanmak ve doğru vergileme yapabilmek için istisnai kıymet uygulamasını yaygın olarak kullanmakta ve sözleşmelerini gümrük idaresine vermektedirler. Bu kapsamda gümrük idaresi söz konusu sözleşmelerin damga vergisi karşısındaki durumunu sorgulama gereği hissetmiştir.

Bu bağlamda, konuya ilişkin olarak yayımlanan Gümrük ve Ticaret Bakanlığı Risk Yönetimi ve Kontrol Genel Müdürlüğü'nün 05.11.2012 tarihli 6304 sayılı yazısında,

"İstisnai kıymetle beyanda bulunurken sunulan sözleşmeler, mukavelenameler, taahhütnameler, temliknameler, fesihnameler, kefalet senetleri ve rehin senetlerinin" gümrük idarelerine sunulması sırasında damga vergisinin ödenip ödenmediğinin gümrük personeline kontrol edilmesi gerektiği belirtilmiş ve istisnai kıymet beyanı ile sunulan belgelerin damga vergisine tabi tutulması gerektiği yönünde bir görüş verilmiştir.

Ancak bu sözleşmelerin öncelikle Damga Vergisi Kanunu açısından sorgulanması gerektiği düşüncesindeyiz. Öncelikle istisnai kıymet uygulaması için verilen bu sözleşmelerin birçoğu alım belgesinden çok eşyanın ithal anında gümrük kıymetinin tam ve kesin olarak belirlenmediğini gösteren tevsik edici bir belge olarak karşımıza çıkmaktadır. Kanun koyucunun da bu sözleşme ile hedeflediği amacın, gümrük kıymetinin sonradan değişebileceğine yönelik objektif bir belgenin ithal anında gümrük idaresine sunulması olduğu anlaşılmaktadır. Bu nedenle, birçok istisnai kıymet sözleşmesi bir fiyat, miktar ya da tutar içermemektedir. Bazı işlemlerde, bu sözleşme sadece istisnai kıymetten yararlanmak için taraflar arasında imzalanan teknik bir sözleşme veya belge niteliğinde olabilmektedir. Adı bir sözleşme olsa bile bu belgeler içerik olarak damga vergisine tabi bir sözleşme niteliği taşımayabilmektedirler. Netice olarak, bu belgelerin sözleşme olması nedeni ile konunun Damga Vergisi Kanunu açısından ayrıca değerlendirilmesinde yarar olacağı kanaatindeyiz.

Diğer taraftan, bu kapsamda karşımıza çıkan bir düzenleme ise Gümrükler Genel Müdürlüğü'nce yayımlanan 14.02.2013 günlü 2952 sayılı yazı ile yapılmıştır. Bu yazıda, Gümrük İdarelerine ibraz edilen sözleşme fotokopileri veya onaylı suretlerinin aslına ilişkin damga vergisinin; sürekli ve süreksiz damga vergisi mükelleflerince ödendiğinin tevsik edilmesi halinde, gümrük idarelerinin söz konusu sözleşme fotokopileri veya onaylı suretleri bakımından damga vergisinin ödenip ödenmediğini ayrıca araştırma ve tutanakla tespit ederek ilgili vergi dairesine bildirme sorumluluğunun bulunmadığı; ancak mükelleflerce söz konusu kâğıtlara ilişkin damga vergisinin ödendiğinin tevsik edilememesi ya da gümrük idarelerince damga vergisinin ödenmediğinin veya eksik ödendiğinin tespit edilmesi halinde, söz konusu fotokopilerin damga vergisi yönünden yapılacak değerlendirme ve incelemeye veri teşkil etmek üzere mükellefin bağlı olduğu vergi dairesine ya da Maliye Bakanlığı Vergi Denetim Kurulu Başkanlığına bildirilmesi gerektiği belirtilmiştir.

Dolayısıyla yazı, gümrük idarelerine sunulan sözleşmelerin asıl nüsha olmamasından hareketle damga vergisine tabi tutulmaması ya da belgelerin Kanun'a ekli (1) Sayılı Tablo'nun IV. Makbuzlar ve diğer kâğıtlar bölümünde "Tablodaki yazılı kâğıtlardan aslı 1,00 Türk Lirasından fazla maktu ve nispi vergiyeye tabi olanların resmi dairelere ibraz edilecek özet, suret ve tercüme" olarak değerlendirilerek 0,65 TL damga vergisine tabi tutulması yönündeki eleştirilere cevap mahiyetinde olmuştur. Bu bağlamda, idareye bir kopyası sunulan belgelerin aslına ait damga vergisinin arandığının altı çizilmiştir.

5. Damga vergisinde gümrük idaresinin rolü

Damga Vergisi Kanunu'nun 15. maddesi uyarınca, damga vergisinin uygulamasıyla ilgili olarak Maliye Bakanlığı yetkili kılınmıştır. Bu yetki çerçevesinde damga vergisine ilişkin tarh, tebliğ, tahakkuk ve tahsil işlemleri Maliye Bakanlığı tarafından yerine getirilmektedir.

Ancak Damga Vergisi Kanunu'nun "Resmi Dairelerin Mecburiyeti"ni açıklayan 26. maddesinde;

"Resmi dairelerin ilgili memurları kendilerine ibraz edilen kâğıtların damga vergisini aramaya ve vergisi hiç ödenmemiş veya noksan ödenmiş olanları bir tutanakla tespit etmeye veya bunları tutanağı düzenlemek üzere, vergi dairesine göndermeye mecburdurlar."

hükmüne yer verilmiştir. Bu bağlamda bakıldığında gümrük idaresinin kendisine sunulan kâğıtların damga vergisinin tahsil edilip edilmediğini kontrol etme yetkisinin bulunduğu anlaşılmaktadır. Bu madde ile yukarıda bahsedilen kâğıtların Gümrük İdaresine ibraz edilmesi durumunda, İdare'ye damga vergilerinin ödenip ödenmediğinin kontrol edilmesi yönünde bir sorumluluk yüklenmiş olmaktadır.

Konuya ilişkin olarak, Gümrük ve Ticaret Bakanlığı Risk Yönetimi ve Kontrol Genel Müdürlüğü tarafından 05.11.2012 tarihinde 6304 sayılı bir yazı yayımlanmıştır. Bu yazıda,

- ▶ Yetkilendirilmiş Gümrük Müşavirleri (YGM) ve şirketlerin yaptıkları tespit sözleşmelerinin bağlı oldukları Gümrük İdarelerine sunulması sırasında,
- ▶ İstisnai kıymetle beyanda bulunurken sunulan sözleşmeler, mukaveleneler, taahhütnameler, temliknameler, fesihnameler, kefalet senetleri ve rehin senetlerinin Gümrük İdarelerine sunulması sırasında,

damga vergisinin ödenip ödenmediğinin gümrük personeline kontrol edilerek damga vergisinin tam olarak ödenmesinin sağlanması gerektiği belirtilmiştir.

Bu yazının yeni bir uygulama değil, Gümrük İdarelerine verilen sorumluluğun hatırlatılmasına yönelik bir yazı olduğu anlaşılmaktadır.

6. İthalatta KDV matrahı konusu

Gümrük işlemlerinde damga vergisi konusunun iki yönlü bir yansıması söz konusudur. Bunlardan birisi gümrük işlemlerinde kullanılan kâğıtlarının damga vergisi karşısında durumunun gümrük idarelerince sorgulanmasıdır. Diğer bir husus ise ithalat işlemlerinde kullanılan kâğıtlara ilişkin damga vergilerinin ithalatta KDV matrahına dahil edilip edilmediği hususudur.

İthalatta KDV matrahı konusu, 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 21. maddesinde düzenlenmiştir. Buna göre; ithalatta verginin matrahı aşağıda gösterilen unsurların toplamı olarak belirtilmiştir:

- ▶ İthal edilen malın gümrük vergisi tarhına esas olan kıymeti, gümrük vergisinin kıymet esasına göre alınmaması veya malın gümrük vergisinden muaf olması halinde sigorta ve navlun bedelleri dahil (CIF) değeri, bunun belli olmadığı hallerde malın gümrükçe tespit edilecek değeri,
- ▶ İthalat sırasında ödenen her türlü vergi, resim, harç ve paylar,
- ▶ Gümrük beyannamesinin tescil tarihine kadar yapılan diğer giderler ve ödemelerden vergilendirilmeyenler ile mal bedeli üzerinden hesaplanan fiyat farkı, kur farkı gibi ödemeler.

Dolayısıyla ithalat sırasında ödenen veya gümrük beyannamesinin tescil tarihine kadar gerçekleşen (KDV ödenmemiş olan) masrafların ithalatta KDV matrahına dahil edilmesi gerekmektedir.

Bu kapsamda satın alma ve devir sözleşmeleri ya da istisnai kıymet beyanı ile sunulan diğer tüm sözleşmelere ilişkin olarak doğabilecek damga vergisinin, anılan Kanun maddesine (KDV Kanunu'nun 21/b) dayanılarak "ithalatta alınan vergi" kapsamında değerlendirilerek KDV matrahına ilave edilip edilemeyeceği gündeme gelmektedir.

Burada da karşımıza "ithalat sırasında ödenen vergiler" kavramı çıkmaktadır. Kanun'da bu kavrama ilişkin tam ve kesin bir açıklama mevcut değildir. Ancak doğrudan damga vergisine ilişkin olmamakla birlikte KDV Kanunu'nun 21/b fıkrasına ilişkin "ithalat sırasında ödenen vergiler" kavramına açıklık getirmesi açısından önemli bir Danıştay kararı mevcuttur.

Karara konu uyumsuzluk, ithalde alınan katma değer vergisinin matrahına akaryakıt fiyat istikrar fonu ile akaryakıt tüketim vergisinin dahil edilmediğinin sonradan anlaşılması üzerine anılan vergi ve fonun da matraha dahil edilmesi sonucu ek olarak katma değer vergisi tahakkukundan kaynaklanmıştır. Bu tahakkuku iptal eden Van Vergi Mahkemesinin 07.05.2003 gün ve E:2002/341; K:2003/500 sayılı kararının, akaryakıt tüketim vergisi ile akaryakıt fiyat istikrar fonunun ithalat aşamasında gümrük idaresince tahsil edilmesi yerinde olduğundan, katma değer vergisi matrahına dahil edilmesinin yasal olduğu ileri sürülerek bozulması istenmiştir.

Danıştay Yedinci Dairesi 2003/1840 esas ve 2004/1205 karar nolu 04.05.2004 tarihli kararında, Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 21. maddesinde, ithalat sırasında ödenen her türlü vergi ve fon payının matraha dâhil olduğu yönündeki hükmün "ithalat sırasında gümrük idarelerince tahsil edilmesi hukuken zorunlu vergi ve fonları kapsadığı" gerekçesiyle bahse konu vergi ve fonun KDV matrahına ilave edilmemesi gerektiğine hükmetmiş ve Vergi Mahkemesinin kararını onamıştır.

Bu karar ile KDV Kanunu'nun 21/b maddesinde geçen "ithalat sırasında ödenen vergiler" kavramından gümrük idaresi tarafından tahsil edilen vergilerin anlaşılması gerektiği ortaya çıkmaktadır. Diğer bir deyişle, gümrük beyannamesinin tescil edilmesi ile ortaya çıkan vergilerin ithalat sırasında ödenen vergiler olarak değerlendirilmesi gerektiği ve gümrük idaresi tarafından tarh-tahakkuk-tebliğ edilmeyen damga vergisinin ithalatta KDV matrahına dahil edilmemesi gerektiği sonucuna ulaşılmaktadır.

7. Sonuç

Bu çalışmada damga vergisine konu gümrük işlemlerinde karşılaşılan sorunlara kısaca değinilmiştir. Özellikle son dönemde gümrük incelemelerinde, gümrük işlemlerinde kullanılan belgelere ilişkin damga vergisi konusunun üzerinde durulduğu bilinmektedir. Bu bağlamda, Damga Vergisi Kanunu'nun 26. maddesi ile Gümrük İdaresinin, kendisine ibraz edilen kâğıtların damga vergisini aramak ve vergisi ödenmeyenleri vergi dairesine göndermekle yükümlü tutulduğu ve son düzenlemeler ile de bu vurgunun altının çizildiği görülmektedir.

Gümrük işlemleri yerine getirilirken kullanılan kâğıtların damga vergisi açısından değerlendirmesine Maliye Bakanlığı yetkili olmasına karşın, bu damga vergilerinin ithalatta KDV matrahına dâhil olup olmadığı konularında gümrük mevzuatı çerçevesinde Gümrük İdarelerinin işlem tesis etmesi de diğer öne çıkan gelişmedir. Özellikle gümrük işlemlerinde kullanılan kâğıtların mahiyeti konusunda farklı yaklaşımların olması damga vergisi konusunun ileride yine karşımıza tartışma konusu olarak geleceği düşüncesini güçlendirmektedir. Netice olarak, birçok tartışmayı beraberinde getiren gümrük işlemlerinde damga vergisi uygulamasının, iş sahipleri tarafından dikkate alınması gereken bir konu olmaya devam edeceği düşüncesindeyiz.

Kaynakça:

ÇANKIR Bekir, (2012). Damga Vergisi Kanunu Uygulamalarında "Belli Para" Kavramı. Vergide Gündem .





Elektronik fatura ve elektronik defter uygulaması

I. Giriş

Ticari hayatta en çok kullanılan belgelerden biri olan fatura; bir taraftan vergi mükelleflerinin kayıtlarını ispat etmesini dolayısıyla vergi matrahının tespitini, diğer taraftan ekonomik işlemlerin belgelendirilmesini sağlayan en önemli ticari vesikadır.

Geleneksel ticari faaliyetler, bilgi ve iletişim teknolojilerinin hızla gelişmesine paralel olarak elektronik ticarete dönüşmüştür. Alıcı ile satıcının karşılaşmadığı e-ticarete, B2B (business to business) ve B2C (business to consumer) işlemlerde; geleneksel kâğıt belgelerin düzenlenmesi ve muhafazası, işletmeleri verimlilikten ve etkinlikten uzaklaştırmakta, maliyetlerini artırmaktadır.

Gelir İdaresi Başkanlığı gerek kayıtdışılıkla mücadelede etkinliğin sağlanması gerekse mükelleflerin şekli görevlerine gönüllü uyumunu sağlamak, yasal belgelerin düzenlenmesi ve muhafazasını kolaylaştırmak, işletmelerin maliyetlerini düşürmek amacıyla, e-fatura ve e-defter konusunda önemli düzenlemeler yapmıştır.

Bu makalede öncelikle 397 sıra numaralı Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği ile yürürlüğe giren e-fatura ve 1 sıra numaralı E-Defter Genel Tebliği ile yürürlüğe giren e-defter uygulaması ve anlaşılmayan yönleri üzerinde durulacak, ardından Maliye Bakanlığı tarafından yayımlanan 421 sıra numaralı Vergi Usul Genel Tebliği ile 2 Eylül 2013'ten itibaren zorunlu e-fatura ve e-defter uygulaması kapsamına giren mükellefler ve görevleri hakkında bilgiler verilecektir.

II. Elektronik fatura uygulaması

397 sıra numaralı Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği ile hayata geçirilen ve 5 Mart 2010 tarihinden itibaren uygulamada olan e-fatura, veri format ve standardı Gelir İdaresi Başkanlığı tarafından belirlenen, VUK gereği bir faturada yer alması gereken bilgilerin içerisinde yer aldığı, satıcı ve alıcı arasındaki iletişiminin merkezi bir platform üzerinden gerçekleştirildiği elektronik bir belgedir¹. E-fatura uygulamasında GİB'in kurduğu platform üzerinden fatura düzenlenmesi, faturanın elektronik güvenlik sertifikaları ile güvenli olarak elektronik ortamda gönderilmesi ve takibi, red ve iade işlemleri gibi tüm faturalaşma süreçleri yapılabilmektedir.

A. Hukuki niteliği

Vergi Usul Kanunu'nun 229. maddesinde "Fatura, satılan emtia veya yapılan iş karşılığında müşterinin borçlandığı meblağı göstermek üzere emtiayı satan veya işi yapan tüccar tarafından müşteriye verilen ticari vesikadır." hükmü yer almaktadır. İzleyen 230. madde hükmünde faturanın asgari şekil şartları, 231. maddede fatura düzenleme usulü, 232. maddede ise fatura kullanma mecburiyeti hüküm altına alınmıştır.

¹ E-fatura Hakkında, Erişim: 21.08.2013, <http://www.efatura.gov.tr/efaturahakkinda.html>

Vergi Usul Kanunu'nun mükerrer 242. maddesinin 2 numaralı fıkrası ile Maliye Bakanlığı, elektronik defter, kayıt ve belgelerin oluşturulması, kaydedilmesi, iletilmesi, muhafazası ve ibrazı ile defter ve belgelerin elektronik ortamda tutulması ve düzenlenmesi uygulamasına ilişkin usul ve esasları belirlemeye, elektronik ortamda tutulmasına ve düzenlenmesine izin verilen defter ve belgelerde yer alması gereken bilgileri internet de dahil olmak üzere her türlü elektronik bilgi iletişim araç ve ortamında Maliye Bakanlığına veya Maliye Bakanlığı'nın gözetim ve denetimine tabi olup, kuruluşu, faaliyetleri, çalışma ve denetim esasları Bakanlar Kurulunca çıkarılacak bir yönetmelikle belirlenecek olan özel hukuk tüzel kişiliğini haiz bir şirkete aktarma zorunluluğu getirmeye, bilgi aktarımında uyulacak format ve standartlar ile uygulamaya ilişkin usul ve esasları tespit etmeye, bu Kanun kapsamına giren işlemlerde elektronik imza kullanım usul ve esaslarını düzenlemeye ve denetlemeye yetkili kılınmıştır.

Ayrıca söz konusu fıkra, Vergi Usul Kanunu ve diğer vergi kanunlarında defter, kayıt ve belgelere ilişkin olarak yer alan hükümlerin elektronik defter, kayıt ve belgeler için de geçerli olduğu; Maliye Bakanlığının elektronik defter, belge ve kayıtlar için diğer defter, belge ve kayıtlara ilişkin usul ve esaslardan farklı usul ve esaslar belirlemeye yetkili olduğu hükme bağlanmıştır².

Vergi Usul Kanunu'nun Maliye Bakanlığı'na tanıdığı yetkilere istinaden, yaygın olarak kullanılan belgelerden biri olan faturanın elektronik belge olarak düzenlenmesi, elektronik ortamda iletilmesi, muhafaza ve ibraz edilmesine ilişkin usul ve esaslar 397 sıra numaralı VUK Genel Tebliği'nde açıklanmıştır. İlgili Tebliğ'de elektronik kayıt, elektronik belge, elektronik fatura, e-fatura uygulaması, e-fatura portalı, mali mühür gibi ifadelerin tanımları yapılmıştır.

Elektronik fatura, Tebliğ'de yer alan şartlara uygun olan ve elektronik belge biçiminde oluşturulmuş fatura olarak tanımlanmıştır. Dolayısıyla e-fatura Tebliğ'de de belirtildiği üzere, yeni bir belge türü olmayıp kâğıt fatura ile aynı hukuki niteliklere sahiptir. Mükellefler e-fatura düzenlerken, ilgili Tebliğ'de belirtilmeyen hususlarda, süreler başta olmak üzere Vergi Usul Kanunu ve ilgili diğer Kanun ve düzenlemelerde yer alan usul ve esaslara uymak zorundadır.

Söz konusu Tebliğ'de 421 sıra numaralı Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği ile yapılan değişiklik sonucu elektronik fatura uygulamasına kayıtlı olan mükelleflerin birbirlerinden aldıkları mallar ve sağladıkları hizmetler için 01.09.2013 tarihinden itibaren elektronik fatura göndermeleri ve almaları zorunluluğu getirilmiştir.

Elektronik fatura uygulamasına dâhil olma zorunluluğu getirilen mükellefler elektronik fatura uygulamasına kayıtlı olan diğer mükelleflere kâğıt ortamında fatura düzenleyemezler; düzenlemeleri halinde kâğıt fatura hiç düzenlenmemiş sayılır. E-fatura sisteminde kayıtlı mükellefler fatura düzenlerken ve alırken efatura.gov.tr adresindeki listeler aracılığıyla diğer tarafın sistemde olup olmadığını teyit etmelidir.

Elektronik fatura uygulamasına kayıtlı olan mükellefler elektronik fatura uygulamasına kayıtlı olmayan mükelleflere yaptıkları mal teslimi ve hizmet ifası için genel hükümler çerçevesinde kâğıt fatura düzenlemeye devam edecekleri belirtilmiştir.

B. E-fatura uygulamasından yararlanabilecek mükellefler ve gerçekleştirebileceği işlemler

Elektronik fatura düzenlemek ve göndermek isteyen anonim şirket veya limited şirket statüsünde bulunan mükellefler ve kamu kurumları Elektronik Fatura Uygulaması üzerinde oluşturdukları kullanıcı hesapları ile,

- ▶ Sistemde kayıtlı kullanıcılara e-fatura gönderebilir,
- ▶ Sistemde kayıtlı kullanıcılardan e-fatura alabilir,
- ▶ Gönderilen veya alınan e-faturalarını bilgisayarlarına indirerek elektronik ortamda muhafaza ve istendiğinde ibraz edebilirler.

416 sıra numaralı Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği ile birlikte, fatura düzenlemek zorunda olan gerçek kişi mükelleflere de e-fatura uygulamasından yararlanma imkanı getirilmiştir. Tüzel kişi mükellef olmayan ve e-fatura göndermek ve/veya almak isteyen kurum, kuruluş ve işletmelerin uygulama karşısındaki durumu ve uygulamadan yararlanma prosedürleri, yapacakları başvuru üzerine Gelir İdaresi Başkanlığı tarafından belirlenecektir.

C. E-fatura uygulamasının kullanımı

Mükellefler e-fatura uygulamasına 3 yöntemle dahil olabilmektedir:

- ▶ Portal yöntemi
- ▶ Entegrasyon yöntemi
- ▶ Özel entegrasyon yöntemi

397 sıra numaralı Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği'nin 421 sıra numaralı Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği'yle değişmeden önceki halinde mükellefler 2 farklı yöntem ile e-fatura uygulamasına dahil olabiliyorlardı (portal ve entegrasyon). 421 sıra numaralı Tebliğ ile mükelleflerin seçebilecekleri bir yöntem daha eklenmiştir (özel entegrasyon).

1. Portal yöntemi

İş hacmi düşük, düzenlediği ve aldığı fatura sayısı az, e-fatura uygulamasını entegrasyon yöntemi ile kullanma konusunda yeterli altyapıya sahip olmayan kullanıcıların yararlanabilmeleri amacıyla e-fatura uygulamasına ait temel fonksiyonları bünyesinde barındıran bir web uygulamasıdır.

Mali mühür ya da e-imza sahibi mükellefler portal yöntemini ücretsiz olarak kullanabilmektedir. Mükellefler e-fatura portalına www.efatura.gov.tr internet adresi üzerinden ulaşabilmektedir. Ayrıca mükellefler e-fatura portalını ilgili siteden test edebilmektedirler.

² 397 Sıra numaralı Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği

Kullanıcılar e-fatura portalı aracılığı ile;

- ▶ Fatura oluşturulabilir, oluşturulan faturalar e-fatura sistemine kayıtlı kullanıcılara gönderilebilir,
- ▶ Kayıtlı kullanıcılardan e-fatura alınabilir,
- ▶ Fatura yükleme modülü kullanarak standartlara uygun oluşturulmuş elektronik faturalar toplu olarak yüklenebilir³,
- ▶ Gönderilen ve alınan faturalar elektronik ortamda arşivlenebilir.

2. Entegrasyon yöntemi

Bilgi işlem sistemlerini Gelir İdaresi Başkanlığının sistemine entegre ederek 7/24 kesintisiz bağlantı sağlayabilecek yeterli bilgi işlem altyapısına sahip mükelleflerin, belirlenen standartlara uygun entegrasyonu sağlamaları koşulu ile elektronik fatura uygulamasından doğrudan kendi bilgi sistemleri aracılığıyla faydalanabilmesini sağlayan yöntemdir.

Entegrasyon yöntemini kullanacak mükelleflerin oluşturması gereken altyapı hakkında detaylı bilgiye www.efatura.gov.tr internet adresinde yayımlanan kılavuzlardan ulaşılabilir.

3. Özel entegrasyon yöntemi

Bu yöntemle mükelleflere, kendilerine ait bilgi işlem alt yapısının yetersiz olması ya da kendi uzmanlık alanları dışında bir işle uğraşmak zorunda kalmak istememeleri halinde, teknik yeterliliğe sahip özel entegratörün bilgi işlem sistemi vasıtasıyla elektronik fatura alıp gönderebilme imkânı sağlanmıştır. Bu durumda mali mührünü / e-imzasını ürettiren mükellefler, özel entegrasyon izni almış kurumlarla sözleşme yaparak uygulamaya dahil olabilirler. Özel entegratör kurum, sözleşme imzaladığı mükelleflerin bilgilerini Gelir İdaresi Başkanlığına elektronik ortamda bildirecek, Başkanlıktan olumlu yanıt alması halinde ilgili mükellefin kullanıcı hesabı Gelir İdaresi Başkanlığı tarafından aktif hale getirilecektir.

31.08.2013 tarihi itibarıyla www.efatura.gov.tr'de yayımlanan özel entegratör izni almış kurumlar aşağıdaki gibidir:

- ▶ İdea Teknoloji Çözümleri Bilgisayar San. ve Ticaret Limited Şirketi - İstanbul
- ▶ D.T.P. Bilgi İşlem İletişim ve Ticaret Limited Şirketi (Digital Planet) - İstanbul
- ▶ Mebitch Bilişim Bilgisayar Hizmetleri Danışmanlık Sanayi ve Ticaret Limited Şirketi - İstanbul
- ▶ Veriban Elektronik Veri İşleme ve Saklama Hizmetleri A.Ş. - İstanbul
- ▶ Uyumsoft Bilgi Sistemleri ve Teknolojileri Ticaret Anonim Şirketi - İstanbul
- ▶ Koç Sistem Bilgi ve İletişim Hizmetleri Anonim Şirketi (KoçSistem) - İstanbul
- ▶ ISIS Bilişim Teknolojileri Sanayi Ticaret Limited Şirketi - Kocaeli
- ▶ C/S Enformasyon Teknolojileri Limited Şirketi (Cybersoft) - Ankara
- ▶ LOGO Elektronik Ticaret Hizmetleri Anonim Şirketi - Kocaeli

- ▶ Bizofis Bilgi Teknolojileri ve Yönetim Danışmanlık Hizmetleri Ticaret Limited Şirketi - İstanbul
- ▶ İzibiz Bilişim Teknolojileri Anonim Şirketi - İstanbul
- ▶ ING Bank Anonim Şirketi - İstanbul
- ▶ BİMSA Uluslararası İş. Bilgi Yönetim Sistemleri A.Ş. - İstanbul

D. Muhafaza - ibraz yükümlülüğü ve mali mühür uygulaması

Vergi Usul Kanunu'nun 253-256. maddelerinde mükelleflere muhafaza ve ibraz yükümlülüğü getirilmiştir. Mükellefler gerek düzenledikleri gerekse kendilerine düzenlenen faturaları, yasal süreler dahilinde muhafaza ve istendiğinde ibraz etmekle yükümlüdürler. Faturadan farklı bir belge türü olmayan e-fatura için de ilgili hükümler geçerlidir.

Gerçek kişilerde e-imza uygulaması kimlik doğrulaması için güvenli bir çözüm iken tüzel kişilerde yetki tanımlamaları ve imza sirküleri için yetersiz kalmaktadır. Bir kişinin e-imza ile kendi adına yaptığı işlemlerde herhangi bir problem olmazken kişinin tüzel kişi adına yaptığı işlemlerde yetkinin ispatlanmasında ve geçerliliğinin elektronik araçlarla hızlı biçimde doğrulanmasında önemli teknik ve hukuki problemler söz konusu olmaktadır. Günlük hayatta imza sirkülerinin yerini alacak olan mali mühür, tüzel kişilik ile fatura arasındaki ilişkiyi doğrudan kurarak bir nevi kâğıt fatura üzerindeki kaşe ve imzayı temsil etmektedir⁴.

E-faturanın veri bütünlüğünün sağlanması ile kaynağının inkâr edilemezliği, 5070 Sayılı Kanun kapsamında TÜBİTAK tarafından hazırlanan elektronik sertifika altyapısını kullanan "Mali Mühür"le garanti altına alınmaktadır. Mührün doğruluk ve geçerlilik kontrolü ancak elektronik ortamda yapılabilmektedir. Bu nedenle; mükelleflerin, düzenledikleri ve aldıkları e-faturaları, üzerindeki mali mühürü de içerecek şekilde kanuni süreler dahilinde kendi bünyelerindeki elektronik, manyetik veya optik ortamlarda muhafaza ve istendiğinde elektronik, manyetik veya optik araçlar vasıtasıyla ibraz etmeleri gerekmektedir.

397 sıra numaralı Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği'nde e-faturaların mükelleflere ait bilgi işlem sistemlerinde saklanması gerektiği belirtilirken, 421 sıra numaralı Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği ile söz konusu hükümde değişikliğe gidilerek, e-fatura uygulamasına dahil olan mükelleflerin elektronik faturaları kendilerine ait bilgi işlem sistemlerinde saklayabilecekleri gibi üçüncü kişiler nezdinde de saklama yapmalarına imkan tanınmıştır. Ancak diğer mükellefler nezdinde yapılacak saklama işleminin, mükelleflerin e-faturaları muhafaza ve ibraz sorumluluğunu ortadan kaldırmayacağı belirtilmiştir. Elektronik faturaların muhafazasının Türkiye Cumhuriyeti sınırları içerisinde ve Türkiye Cumhuriyeti Kanunlarının geçerli olduğu yerlerde yapılması zorunludur. Bu zorunluluk yurt dışında ikincil bir arşivleme yapılmasına engel teşkil etmez.

421 sıra numaralı Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği elektronik faturaları saklama hizmeti verecek mükelleflerin sisteme dahil olabileceği şartları, başvuru şekli ve izin alımı konularını açıklanmış, muhafaza ve ibraz yükümlülüklerine de değinmiştir.

³ Fatura uygulamasının portal yoluyla kullanımında toplu fatura yükleme sınırı aylık 5.000 adettir.

⁴ Fahrettin Özdemirci, "Elektronik Fatura (E-Fatura) Uygulaması", Vergi Dünyası Dergisi Sayı:353, Ocak 2011, s.

III. Elektronik defter ve uygulaması

E-defter, tutulması zorunlu defterlerin, belirlenen format ve standartlara uygun biçimde elektronik dosya biçiminde hazırlanması, bastırılmaksızın kaydedilmesi, değişmezliğinin, bütünlüğünün ve kaynağının doğruluğunun garanti altına alınması ve ilgililer nezdinde ispat aracı olarak kullanılabilmesine imkân tanımayı hedefleyen hukuki ve teknik düzenlemeler bütünüdür.

Gelir İdaresi Başkanlığı açısından e-defter uygulamasıyla gerçekleştirilebilecek amaçlar aşağıda sıralanmıştır:

- ▶ Defter kayıtlarının oluşturulması ile ilgili yükümlülükleri değişen teknolojik ve idari ihtiyaçlara uygun biçimde revize ederek bu defterlerin değişmezliğini, bütünlüğünü ve kaynağını garanti altına almak,
- ▶ Kâğıt ortamında basım, tasdik ve saklama yükümlülüklerini ortadan kaldırmak,
- ▶ Mükellef hizmetlerinde ve idari işlemlerde yeni açılımlar sağlamak,
- ▶ Vergiye gönüllü uyumu arttırmak,
- ▶ Elektronik denetim için uygun altyapıyı oluşturmak ve yerleştirmek,
- ▶ Uzaktan denetim yapabilmenin kapısını aralamak,

Mükellefler açısından e-defter uygulamasının sağladığı avantajlar ise aşağıda sıralanmıştır:

- ▶ Farklı yasal ortamlarda faaliyet gösteren uluslararası firmaların hem yönetsel hem de iç ve dış denetim ihtiyaçları için ortak bir format ve standart sağlama,
- ▶ Baskı, kâğıt ve toner/kartuş tasarrufu, arşivleme tasarrufu, işgücü ve zaman tasarrufu, onay maliyetlerinde azalma,
- ▶ Yetkili makamların defter kayıtlarına ulaşmak istedikleri zaman mükellefler için; verilerin istenen formatlarda hazırlanması, bu iş için personel tahsisi, ilgili birimlere verilerin transferi vs. birçok maliyet unsurunun ortadan kalkması,
- ▶ Bilgi ve raporlamalar isteyen diğer kamu ve özel sektör kurumları için standart bir veri formatında bilgiler sunulabilmesi.

A. Hukuki niteliği

Vergi Usul Kanunu'nun mükerrer 242. maddesinin 2 numaralı fıkrası ile Maliye Bakanlığı, elektronik defter, kayıt ve belgelerin oluşturulması, kaydedilmesi, iletilmesi, muhafazası ve ibrazı ile defter ve belgelerin elektronik ortamda tutulması ve düzenlenmesi uygulamasına ilişkin usul ve esasları belirleme konusunda yetkili kılınmıştır.

Vergi Usul Kanunu'nun mükerrer 257. maddesinde ise Maliye Bakanlığının bu Kanun'a göre, tutulması ve düzenlenmesi zorunlu defter, kayıt ve belgelerin mikro film, mikro fiş veya elektronik bilgi ve kayıt araçlarıyla yapılması veya bu kayıt ortamlarında saklanması hususunda izin vermeye veya zorunluluk getirmeye, bu şekilde tutulacak defter ve kayıtların kopyalarının Maliye Bakanlığı'nda veya muhafaza etmekle görevlendireceği kurumlarda saklanması zorunluluğu

getirmeye, bu konuda uygulama usul ve esaslarını belirlemeye yetkili olduğu hükme bağlanmıştır.

Maliye Bakanlığı ve Gümrük ve Ticaret Bakanlığı tarafından ortak olarak yayımlanan 1 sıra numaralı Elektronik Defter Genel Tebliği ile Vergi Usul Kanunu ve Türk Ticaret Kanunu'na göre tutulması zorunlu olan yevmiye defteri ve defteri kebirin elektronik ortamda tutulması, muhafaza ve ibraz edilebilmesi ile açılış ve kapanışlarına ilişkin tasdik işlemlerinin elektronik ortamda yapılması mümkün hale gelmiştir.

B. Yararlanabilecek mükellefler ve yararlanma şartları

Uygulamadan gerçek ve tüzel kişi mükellefler yararlanabilmektedir. Yararlanmak isteyen mükelleflerin aşağıdaki şartları taşımaları halinde Gelir İdaresi Başkanlığına yazılı bir başvuruda bulunması gerekmektedir.

- ▶ Gerçek kişi mükelleflerin e-imza sahibi olmaları,
- ▶ Tüzel kişi mükelleflerin 397 sıra numaralı Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği'nde yer alan belirlemeler çerçevesinde elektronik fatura uygulamasından yararlanma iznine sahip olması ve bu çerçevede Mali Mühür temin etmiş olması,
- ▶ Elektronik defter tutulması, kaydedilmesi, onaylanması, saklanması ve ibrazında kullanılacak yazılımın uyumluluk onayı almış bir yazılım olması.

31.08.2013 tarihi itibarıyla edefter.gov.tr'de yayımlanan uyumlu yazılımlar listesi aşağıdaki gibidir:

Yazılım Üreticisi	Yazılım Adı	Sürüm No
Logo Yazılım San. ve Tic. A.Ş.	Logo E-Defter	1.00.00
Netsis Yazılım San. ve Tic. A.Ş.	Netsisedefter	1.9.9.1
Mikro Yazılımevi San. ve Tic. A.Ş.	Mikro Yazılımevi E-Defter Uygulaması	1.01
ISIS Bilişim Teknolojileri San.Tic.Ltd.Şti.	ISIS e-defter	V1.0
F.I.T. Bilgi İşlem Sis. Servisleri San.Tic.Ltd.Şti.	FIT SAP e-Defter Çözümü	1.0
Partnera Bilgi Sistemleri ve Dan.Hiz.A.Ş.	Partnera E-Defter Uygulaması	1.0.3
C/S Enformasyon Teknolojileri Ltd.Şti	Cybersoft e-Defter Uygulaması	1.0
Uzman Bilişim Danışmanlık A.Ş.	Experteam e-Defter Uygulaması	1.0
Link Bilg. Sis. Yaz. ve Donan. San. ve Tic. A.Ş.	Link Güneş e-defter	1.00.00
NETBT Danışmanlık Hizmetleri Tic. Ltd. Şti.	NETSign-edefter	1.0.0
Link Bilg. Sis. Yaz. ve Donan. San. ve Tic. A.Ş.	Yeni Nesil e-Defter	1.00.00
Tabim Bilişim Eğitim Danışmanlık San. Tic. A.Ş.	TABİM Muhasebe e-Defter	1.0
İnfina Yazılım A.Ş.	İnfleks Muhasebe eDefter Uyg.	v1.0

Logo Yazılım San. ve Tic. A.Ş.	Logo E-Defter	1.01.00
Likom Yazılım Hizmetleri ve Ticaret A.Ş.	Likom Yazılım E-Defter Uygulaması	1.00.00.001
Sfs-Dev Danışmanlık Bilgi İşlem San. Tic. Ltd. Şti	SFS GL E-defter Uygulaması	1.00
Login Bilgisayar Yazılımları A.Ş.	LOGİN ERP e-Defter	V1.01

C. E-defter oluşturma ve kullanımı

Uygulamadan yararlanma izni almış olan tüzel kişiler, aylık dönemler itibarıyla oluşturdukları elektronik defterler için, aşağıda yer alan adımları izleyerek berat⁵ almak ve bunları istenildiğinde ibraz etmek üzere muhafaza etmek zorundadırlar:

- ▶ Gerçek ve tüzel kişiler elektronik defterlerini, ilgili olduğu ayı takip eden ayın son gününe kadar kendilerine ait e-imza (gerçek kişiler için) ya da mali mühür (tüzel kişiler için) ile onaylar. (Hesap döneminin son ayına ait defterler gelir ya da kurumlar vergisi beyannamesinin verilme süresi sonuna kadar)
- ▶ Mühürlü defterler için berat dosyaları oluşturulur ve bu dosyalar elektronik defter uygulaması aracılığı ile Gelir İdaresi Başkanlığının onayına sunulur. Gelir İdaresi Başkanlığı onayına sadece beratlar gönderilmektedir, başka bir deyişle elektronik defterler onay için gönderilmemektedir.
- ▶ Başkanlık mali mührünü de içeren beratlar elektronik defter tutanlar tarafından indirilerek istenildiğinde ibraz edilmek üzere ilgili olduğu elektronik defterler ile birlikte muhafaza edilir.

Yukarıda sayılan adımların neticesinde oluşturulan elektronik defterler, Gelir İdaresi Başkanlığı tarafından onaylanan beratları ile birlikte Vergi Usul Kanunu ve Türk Ticaret Kanunu kapsamında geçerli kanuni defter olarak kabul edilmektedir.

Tebliğ'de hesap döneminin ilk ayına ilişkin olarak alınan elektronik defter beratı açılış onayı, hesap döneminin son ayına ilişkin olarak alınan elektronik defter beratı kapanış onayı olduğu belirtilmiştir.

Defterlerde geçmişe yönelik düzeltme yapılamamalıdır, yapılması halinde berat bozulur defter hiç basılmamış sayılır. Düzeltme kayıtları bir sonraki aya yapılmalıdır.

Gelir İdaresi Başkanlığı tarafından gerçekleştirilen berat verme işlemi, ilgili defterlerde yer alan kayıtların içerik ve gerçeğe uygunluk denetimi anlamına gelmemekte ve herhangi bir vergi incelemesini veya diğer incelemeleri ifade etmemektedir. Defterlerini elektronik defter biçiminde tutmaya başlayanlar, söz konusu defterlerini kâğıt ortamında tutamazlar.

Mükellefler defterlerini elektronik ortamda tutmak için hesap dönemi veya takvim yılı içinde de izin alabilirler. Bu durumda

izleyen ilk ayda oluşturacakları elektronik defterlerde, ilgili hesap döneminin başından içinde buldukları döneme kadar gerçekleştirilen tüm kayıtlar elektronik ortamda oluşturulacak ayrıca elektronik defter tutmaya başladıkları tarih itibarıyla eski defterlerine kapanış tasdiki yaptıracaklardır.

1 sıra numaralı E-Defter Genel Tebliği'nde, elektronik defter oluşturulurken Tebliğ'de belirtilmeyen hususlarda, süreler başta olmak üzere Vergi Usul Kanunu ve Türk Ticaret Kanunu'nda yer alan hükümlere uyulmasının zorunlu olduğu belirtilmiştir.

D. Muhafaza ve ibraz yükümlülüğü

Vergi Usul Kanunu'nun 253-256. maddeleri ile mükelleflere muhafaza ve ibraz yükümlülüğü getirilmiştir. Mükellefler, tuttıkları defterleri yasal süreler dahilinde muhafaza ve istendiğinde ibraz etmekle yükümlüdürler. Aynı zorunluluk elektronik defterler için de geçerlidir.

Uygulamadan yararlanan mükelleflerin, Tebliğ hükümleri gereğince aşağıda belirtilen hususlara uymaları gerekmektedir.

- ▶ Elektronik defterler, istenildiğinde ibraz edilmek üzere ilgili olduğu beratları ile birlikte muhafaza edilmek zorundadır.
- ▶ Elektronik defterler ile beratlarının veri bütünlüğünün sağlanması ile kaynağının inkâr edilmezliği, güvenli elektronik imza veya mali mühür ile garanti altına alındığı için elektronik defterler kâğıt ortamında saklanamayacaktır.
- ▶ Defterlerini elektronik ortamında tutanlar, elektronik defterlerini ve ilgili beratlarını vergi kanunları, Türk Ticaret Kanunu ve diğer düzenlemelerde yer alan süreler dâhilinde elektronik, manyetik veya optik ortamlarda muhafaza ve istenildiğinde elektronik, manyetik veya optik araçlar vasıtasıyla eksiksiz ve okunabilir şekilde ibraz etmekle yükümlüdür.
- ▶ Muhafaza ve ibraz yükümlülüğü, elektronik defterlerin ve beratların doğruluğuna, bütünlüğüne ve değişmezliğine ilişkin olan her türlü elektronik kayıt ve veri, (elektronik imza ve mali mühür değerleri dâhil) veri tabanı dosyası, saklama ortamı ile doğrulama ve görüntüleme araçlarının tümünü kapsamakta olup, elektronik defterlere istenildiğinde kolaylıkla erişilebilmeyi, anlaşılabilir ve eksiksiz bir biçimde görüntüleyebilmeyi ve okunabilir kâğıt baskılarını üretebilmeyi sağlayacak biçimde yerine getirilmelidir.
- ▶ Elektronik defterler ve beratlar, mükelleflerin kendilerine ait bilgi işlem sistemlerinde muhafaza edilmelidir. Üçüncü kişiler nezdinde ya da yurt dışında muhafaza Gelir İdaresi Başkanlığı ve Genel Müdürlük açısından herhangi bir hüküm ifade etmemektedir.
- ▶ Muhafaza yükümlülüğünün Türkiye Cumhuriyeti sınırları içerisinde ve Türkiye Cumhuriyeti Kanunlarının geçerli olduğu yerlerde yerine getirilmesi zorunludur.

⁵ Elektronik defter beratı; 1 sıra numaralı E-Defter Genel Tebliği'nde yer alan esaslar çerçevesinde, elektronik ortamda oluşturulan defterlere ilişkin olarak, Gelir İdaresi Başkanlığı tarafından belirlenen standartlara uygun bilgileri içeren ve Gelir İdaresi Başkanlığı Mali Mührü ile onaylanmış elektronik dosyayı ifade etmektedir.

IV. Elektronik defter ve elektronik fatura uygulamasına dahil olma zorunluluğu getirilen mükellefler

Mükelleflerin vergi kanunlarına uyumlarının artırılması ile kayıtdışılığın izlenerek önlenmesi amacıyla, yayımlanan 421 sıra numaralı Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği ile bazı mükelleflere elektronik fatura kullanma ve elektronik defter tutma zorunluluğu getirilmiştir.

İlgili Tebliğ'le elektronik defter tutma ve elektronik fatura uygulamasına dahil olma zorunluluğu getirilen mükellefler aşağıda sayılmıştır.

- ▶ Madeni yağ lisansına sahip olanlar:
5015 sayılı Petrol Piyasası Kanunu'na göre 14.12.2012 tarihi itibarıyla madeni yağ lisansına sahip olan mükellefler.
- ▶ Alkollü içki, sigara imal ve ithal edenler:
14.12.2012 tarihi itibarıyla Özel Tüketim Vergisi Kanunu'na ekli (III) sayılı listedeki malları (Kolalı gazozlar, bira, köpüklü şaraplar, alkollü içkiler, likörler, diğer alkollü içecekler, cin, votka, rakı, likör, puro, sigara, tütün) imal veya ithal edenler.
- ▶ Madeni yağ lisansına sahip olanlardan mal alanlar:
Madeni yağ lisansına sahip olan mükelleflerden, 2011 takvim yılı içinde mal almış olup bu yıldaki toplam brüt satış hasılatı 25 milyon ve üzeri olanlar.
- ▶ Kolalı gazoz, alkollü içki ve sigara imal ve ithal edenlerden mal alanlar:
Özel Tüketim Vergisi Kanunu'na ekli (III) sayılı listedeki malları (Kolalı gazozlar, bira, köpüklü şaraplar, alkollü içkiler, likörler, diğer alkollü içecekler, cin, votka, rakı, likör, puro, sigara, tütün) imal veya ithal eden mükelleflerden 2011 takvim yılı içinde mal alışı yapanlardan aynı takvim yılındaki brüt satış hasılatı 10 milyon Lira ve üzeri olan mükellefler.

Zorunluluk getirilen mükelleflerden mal alışı olmayan, sadece hizmet almış olan mükellefler, kapsam dışında bırakılmıştır.

Petrol Piyasası Kanunu kapsamında madeni yağ lisansına sahip olan mükelleflerden 2011 takvim yılı içinde mal alışı yapanlar, satın aldıkları malın türüne, fiyatına, miktarına veya herhangi bir özelliğine bakılmaksızın, 2011 yılı gelir tablolarındaki brüt satış hasılatı rakamları 25 Milyon TL veya daha yüksek ise elektronik fatura ve elektronik defter uygulamalarına dahil olacaklardır. Lisans sahibi mükelleflerden alış yapanların, madeni yağ sektöründe veya başka bir sektörde faaliyet göstermesi zorunluluk karşısındaki durumlarını etkilememektedir.

Aynı şekilde Özel Tüketim Vergisi Kanunu'na ekli (III) sayılı listedeki malları imal, inşa veya ithal eden mükelleflerden 2011 takvim yılı içinde mal alışı yapanlar da, satın aldıkları malın türüne, fiyatına, miktarına veya herhangi bir özelliğine bakılmaksızın 2011 yılı gelir tablolarındaki brüt satış hasılatı rakamları 10 Milyon TL veya daha yüksek ise elektronik fatura ve elektronik defter uygulamalarına dahil olacaklardır. Bu kapsamda alış yapanların tütün, alkol, kolalı gazozlar sektörlerinde veya başka sektörlerde faaliyet göstermesi zorunluluk karşısındaki durumlarını etkilememektedir.

Mükellefler brüt satış hasılatlarının hesaplanmasında, sadece madeni yağ, tütün, alkol veya kolalı gazoz satışları değil, gelir tablosunda yer alan bütün satışları gösteren brüt satış hasılatına göre zorunluluk kapsamına alınacaktır.

Özel hesap dönemine sahip mükellefler brüt satış hasılatlarının hesaplanmasında 2011 takvim yılında sona eren özel hesap dönemi brüt satış hasılatını dikkate alacaklardır.

Satın alınan malın bedelinin fatura düzenleme altında olması zorunluluk karşısındaki durumu etkilememektedir.

Petrol Piyasası Kanunu kapsamında madeni yağ lisansına sahip olan ve Özel Tüketim Vergisi Kanunu'na ekli (III) sayılı listedeki malları imal, inşa veya ithal eden mükellef listesi www.gib.gov.tr ve www.efatura.gov.tr internet adreslerinde yayımlanmaktadır. Söz konusu listelerde yer alan mükelleflerden 2011 yılında mal alan ve Tebliğ'de belirtilen brüt satış hasılatına sahip olan mükellefler zorunluluk kapsamındadır.

Ayrıca, elektronik defter ve elektronik fatura uygulamasına dahil olan mükelleflerden mal veya hizmet alan ve yukarıda belirtilen hadlerin altında kalan mükellefler de istemeleri halinde elektronik defter ve elektronik fatura uygulamalarından yararlanabileceklerdir.

Elektronik defter ve elektronik fatura uygulamasına dahil olan mükelleflerden mal alan 10.12.2003 tarihli ve 5018 sayılı Kamu Malı Yönetimi ve Kontrol Kanunu'na ekli cetvelerde yer alan idare, kurum ve kuruluşlar ile iktisadi kamu kuruluşlarının elektronik fatura uygulamasından yararlanma ve elektronik defter tutma zorunluluğu bulunmamaktadır.

Elektronik fatura uygulamasından yararlanan mükelleflerin, fatura düzenlemeden önce mal veya hizmet satışı yaptıkları mükelleflerin www.efatura.gov.tr internet adresinden bu sisteme kayıtlı olup olmadıklarını kontrol etmeleri ve mükellefin bu sisteme kayıtlı olması halinde elektronik fatura, kayıtlı değilse kâğıt fatura düzenlemeleri gerekmektedir.

Tebliğ'de yapılan düzenleme uyarınca, zorunluluk kapsamında olsun veya olmasın, elektronik fatura uygulamasına kayıtlı mükellefler birbirlerinden aldıkları mallar ve birbirlerine ifa ettikleri hizmetler için 1 Eylül 2013 tarihinden itibaren sadece elektronik fatura gönderip almaları gerekmektedir.

Zorunluluk kapsamına giren mükelleflerin;

- a. Elektronik fatura uygulamasına 2013 takvim yılı,
- b. Elektronik defter uygulamasına ise 2014 takvim yılı,

içerisinde geçmeleri zorunludur.

Elektronik fatura uygulaması zorunluluğu getirilen mükelleflerin 2 Eylül 2013⁶ tarihi itibarıyla Gelir İdaresi Başkanlığına başvurularının, elektronik defter zorunluluğu getirilen mükelleflerden elektronik defter yazılımlarını kendi geliştiren mükelleflerin ise 1 Eylül 2014 tarihi itibarıyla elektronik defter test süreçlerini başarı ile tamamlamış olmalarının gerektiği ifade edilmiştir.

Tebliğ'de, mükelleflerin bu zorunluluğa uymadıkları takdirde vergi kanunlarının ön gördüğü cezai hükümlerin tatbik edileceği açıklanmıştır.

V. Sonuç

Günümüzde gelişen teknoloji toplumun her kesimi tarafından her alanda yoğun şekilde kullanılmaktadır. Ekonomik faaliyetler bugün teknolojinin de etkisiyle eskiye göre çok daha hızlı, karmaşık ve küresel bir ortamda gerçekleşmektedir. Verginin ekonomik aktiviteler üzerinden alınmakta olduğu düşünüldüğünde idarenin teknolojiyi takip etmesi gerekliliği ve elektronik çözümler üretmesi kaçınılmazdır.

İdarenin mükellef hizmetlerinde elektronik dönüşümünün en önemli parçalarını e-fatura ve e-defter uygulamaları oluşturmaktadır. E-faturanın ve e-defterin en görünür avantajları arasında kâğıt, baskı, yazdırma, posta ve arşiv maliyetlerinin büyük ölçüde düşmesi yer almaktadır. Bu avantajların dışında e-fatura ve e-defter işletme üzerindeki hâkimiyetin artmasına, iç denetim süreçlerinin daha rahat gerçekleşmesini sağlamaktadır. Fatura ve kayıtların elektronik hale gelmesi Maliye Bakanlığının kayıtdışı ekonomiyle mücadelede sürekli denetim, uzaktan denetim gibi hedeflerine de zemin hazırlamaktadır.

E-fatura ve e-defter bu sürecin ilk adımları olup bu uygulamaları e-arşiv, e-irsaliye, e-bordro gibi uygulamaların takip edeceği kuşkusuzdur.



⁶ Elektronik defter berati; 1 sıra numaralı E-Defter Genel Tebliği'nde yer alan esaslar çerçevesinde, elektronik ortamda oluşturulan defterlere ilişkin olarak, Gelir İdaresi Başkanlığı tarafından belirlenen VUK'un 18. maddesine göre 1 Eylül 2013 tarihi hafta sonuna (Pazar gününe) denk geldiği için 421 sıra numaralı VUK Genel Tebliği ile 1 Eylül olarak belirlenen son başvuru günü 2 Eylül 2013 Pazartesi tarihine uzamıştır.

Stamp duty and VAT base in importation

Since stamp duty is covered by the Tax Procedures Law, it has been questioned on a limited basis by customs authorities until recently. However, many documents used in customs procedures, primarily including certificates of origin and bills of lading, have been being subject to stamp duty inspections in recent years.

Since the implementation of principles and procedures regarding the subject of stamp duty is under the responsibility of tax authorities in accordance with the Tax Procedures Law, stamp duty inspections are essentially conducted by tax authorities. Whether the paid stamp duty should be included in the VAT base in importation or whether there is deficient VAT base in importation, on the other hand, constitutes the customs aspect of the stamp duty practices.

Papers used in customs procedures and subjected to stamp duty are examined under two titles in our article. These are (1) documents such as customs declarations, certificates of origin and bills of lading which are subject to fixed stamp duty and (2) documents involving a higher risk such as detection reports, letters of commitment and agreements submitted through exceptional declaration, which are subject to proportional stamp duty.

In case these documents are subject to stamp duty, the question of whether the payable stamp duty should be included in the VAT base in importation arises. Under the article 21 of the Value Added Tax Law no. 3065, which arranges the VAT base in importation, all kinds of taxes, duties, fees and shares paid in importation must be included in the "VAT base in importation".

The term "taxes paid in importation" used here is referred in the decision dated 04.05.2004, file no. 2003/1840 and decision no. 2004/1205 taken by the 7th Chamber of the State Council as taxes collected by the customs authority. In other words, it is concluded that the taxes arising upon submission of the customs declaration should be deemed as taxes paid in importation and the stamp duty amounts that are not assessed-accrued-communicated by the customs authority should not be included in the VAT base in importation.

In conclusion, we are of the opinion that the application of stamp duty in customs procedures, which becomes increasingly important and brings about many disputes, will continue to be a matter that should be carefully handled by business owners.

Electronic invoice and electronic book keeping application

I. Introduction

The Revenue Administration has made significant regulations on e-invoice and e-book keeping applications in order both to fight against informalities and to enable voluntary compliance of customers with their formal duties, facilitate issuing and maintaining legal documents and decrease the costs of establishments.

This article will firstly focus on the e-invoice application put into effect with the Tax Procedures Law General Communiqué series no. 397, the e-book keeping application put into effect with the E-Book Keeping General Communiqué series no. 1 and the controversial properties thereof; and then provide information on the taxpayers within the scope of the compulsory e-invoice and e-book keeping application by 2 September 2013 with the Tax Procedures Law General Communiqué series no. 421 published by the Ministry of Finance and on their duties.

II. Electronic invoice application

E-invoice, which was put into practice with the Tax Procedures Law General Communiqué series no. 397 and has been effective since 5 March 2010, is an electronic document of which data format and standard are determined by the Revenue Administration, which include the information that must be stated in an invoice as per the TPL, and where the communication between the purchaser and the seller is performed via a central platform¹. E-invoice application allows all invoicing processes such as issuing invoices over the platform established by the Revenue Administration, sending and tracking invoices through electronic media safely, and rejection and return processes.

A. Legal characteristic

In the paragraph 2 of the repeated article 242 of the Tax Procedures Law, it is ruled that the provisions on book keeping, recording and documents of the Tax Procedures Law and other tax laws are also valid for electronic book keeping, recording and documents; and the Ministry of Finance is authorized to determine different procedures and principles for electronic book keeping, documents and records².

As per the authorization granted to the Ministry of Finance by the Tax Procedures Law, the procedures and principles pertaining to electronically issuing, sending, maintaining and submitting invoices which are one of the most commonly used documents are explained in the TPL General Communiqué series no. 397.

Electronic invoice is defined as the invoice complying with the conditions in the Communiqué and issued as an electronic document. Therefore, e-invoice is not a new document type as also stated in the Communiqué and has the same legal characteristic with invoices on paper.

B. Taxpayers that can benefit from e-invoice application and transactions that they can perform

With the user accounts created on the Electronic Invoice Application, taxpayers and public institutions structured as joint stock company or limited company which want to issue and sent electronic invoices can

- ▶ Send e-invoices to users registered in the system,
- ▶ Receive e-invoices from the users registered in the system,
- ▶ Download the e-invoices they receive or send to their computers, maintain and submit them when requested.

The Tax Procedures Law General Communiqué series no. 416 enables real person taxpayers who have to issue invoices to benefit from the e-invoice application, as well.

C. Use of e-invoice application

Taxpayers can be included within the e-invoice application through 3 methods:

- ▶ Portal method
- ▶ Integration method
- ▶ Special integration method

1. Portal method

It is a web application having the basic functions pertaining to e-invoice application in order for users with a low business volume, a small number of invoices sent and received and inadequate infrastructure for integration method to benefit from the e-invoice application.

With the e-invoice portal, users can;

- ▶ Issue invoices and send these invoices to the users registered in the e-invoice system,
- ▶ Receive e-invoices from registered users,
- ▶ Upload the electronic invoices issued in compliance with the standards by means of the invoice upload module³,
- ▶ Archive electronically the invoices which are received and sent.

2. Integration method

It is the method enabling taxpayers with an information processing infrastructure adequate for 7/24 ceaseless connection through integration of their information processing systems with the Revenue Administration's system to benefit from the electronic invoice application through their own information processing systems provided that the integration is in compliance with the specified standards.

¹ On E-invoice, Access: 21.08.2013, <http://www.efatura.gov.tr/efaturahakkinda.html>

² Tax Procedures Law General Communiqué Series no. 397

³ The limit of the cumulative invoice upload in the use of invoice application through portal method is 5.000 items per month.

3. Special integration method

This method provides taxpayers with the opportunity to send and receive electronic invoices through the information processing system of the technically competent special integrator, in case that their information processing infrastructure is inadequate or they do not want to handle a work outside of their own specialty fields. In this case, taxpayers having produced their financial stamp/e-signature can be included within the application by means of agreements signed with corporations having special integration permits. Corporations with special integration permits can be reached on the address www.efatura.gov.tr.

D. Obligation to maintain and submit and financial stamp application

E-invoices issued and received by taxpayers shall be kept by them in electronic, magnetic or optical environment within their establishment during the statutory timeframes, including the fiscal stamp on them as well and shall be submitted via electronic, magnetic or optical devices upon demand.

In the Tax Procedures Law General Communiqué series no. 397, it is stated that e-invoices must be maintained in the information processing systems of taxpayers; however, with the Tax Procedures Law General Communiqué series no., this provision has been changed and it has been enabled that taxpayers in the e-invoice application can maintain the electronic invoices both in the information processing systems of their own and in the systems of third parties. However, it is also stated that maintenance process in the systems of other taxpayers does not eliminate the obligation to maintain and submit e-invoices for taxpayers. Electronic invoices have to be maintained within the boundaries of the Republic of Turkey and in places where the Laws of the Republic of Turkey prevail. This obligation does not constitute an impediment for a second archiving abroad.

III. Electronic book keeping and application

E-book is a whole of legal and technical regulations which aim to enable statutory books to be prepared as an electronic file in compliance with the specified form and standards, to be recorded without being printed, to ensure their stableness, integrity and source-accuracy and to be used as substantiating documents before the authorities.

Purposes of the e-book keeping applications in view of the Revenue Administration are listed below:

- ▶ Revise the liabilities pertaining to book entries in accordance with the changing technological and administrative needs and ensure stableness, integrity and sources of these books,
- ▶ Eliminate the liabilities to print, confirm and maintain invoices on paper,
- ▶ Increase voluntary compliance with taxes,
- ▶ Create and place the appropriate infrastructure for electronic audit,

The advantages of the e-book keeping application for taxpayers are listed below:

- ▶ Provide a common form and standard for both administrative and internal and external audit needs of international companies operating in different legal environments,
- ▶ Save from printing, paper and toner/cartridge costs, archiving costs, labor and time; and decrease confirmation costs,
- ▶ Eliminate many cost items such as preparing data in the desired form, allocating personnel for this work, transferring data to related departments etc. for taxpayers when they want to reach the book entries of authorities.

A. Legal characteristic

With the paragraph 2 of the repeated article 242 of the Tax Procedures Law, the Ministry of Finance has been authorized to determine the procedures and principles pertaining to creating electronic books, records and documents, registering, sending, maintaining and submitting them, and electronically keeping and regulating books and documents.

The Electronic Book General Communiqué series no. 1 published mutually by the Ministry of Finance and the Ministry of Customs and Trade enabled electronic keeping, maintenance and submission of the journal and general ledger which have to be kept as per the Tax Procedures Law and Turkish Commercial Law and opening and closing these books electronically.

B. Taxpayers that can benefit and the conditions for benefiting from the application

Real and legal person taxpayers can benefit from the application. If taxpayers who want to benefit from the application meet the following conditions, they should make a written application to the Revenue Administration.

- ▶ Real person taxpayers must have e-signatures,
- ▶ Legal person taxpayers should have the permission to benefit from the electronic invoice application within the scope of the Tax Procedures Law General Communiqué series no. 397 and procure a Financial Stamp within this framework,
- ▶ The software to be used in keeping, recording, confirming, maintaining and submitting electronic books must be a software confirmed for its compatibility.

Taxpayers can find the list of compatible software on the address www.edeFTER.gov.tr.

C. Creation and use of e-books

Legal entities who have obtained permission to benefit from the application must obtain certificates following the steps below⁴, for the books they create on monthly basis and keep them for submission when demanded:

⁴ Electronic book certificate refers to the electronic file which is approved by the Revenue Administration with its financial stamp and which contains information in line with the standards set out by the Revenue Administration, with respect to the books created in electronic form, in accordance with the principles in the E-Book General Communiqué series no. 1.

- ▶ Real and legal persons shall certify their electronic books with their own e-signature (for real persons) or financial stamps (for legal entities) by the last day of the month following the related month. (By the end of the due date for filing income or corporate tax return for the books pertaining to the last month of the fiscal period)
- ▶ Certificate files shall be created for stamped books and these files shall be submitted to the approval of the Revenue Administration. Only certificates are submitted to the approval of the Revenue Administration, in other words, approval for electronic books shall not be sent to the Revenue Administration.
- ▶ Certificates containing the financial stamp of the Administration as well shall be kept along with the electronic books to be submitted upon demand after being downloaded by those who keep electronic books.

Electronic books created as a result of the aforementioned steps are deemed as statutory books valid under the Tax Procedures Law and the Turkish Commercial Law together with their certificates approved by the Revenue Administration.

It is stated in the Communiqué that electronic book certificate obtained for the first month of the fiscal period is the opening approval, while the electronic book certificate obtained for the last month of the fiscal period is the closing approval.

No retrospective correction is allowed in the books. Otherwise, the certificate shall be annulled and the book shall be deemed not to have been printed at all. Correction entries must be performed in the next month.

The procedure of issuing certificate by the Revenue Administration does not mean the supervision of the records in these books in terms of their compliance with the content and the actual situation and does not cover a tax inspection or other inspections. Those who keep their books as electronic books may not keep these books on paper.

D. Obligation to keep and submit books

Taxpayers who benefit from the application must comply with the following issues as per the provisions of the Communiqué.

- ▶ The obligation to keep and submit books covers all kinds of electronic records and data, (including electronic signature and financial stamp values) database file, storage media and verification and viewing tools relating to the integrity and inalterability of electronic books and certificates; the fulfillment of this obligation must ensure easy access to electronic books when desired, comprehensible and complete viewing of them and creation of readable paper prints.
- ▶ Electronic books and certificates must be preserved within taxpayers' own information technologies systems. Their storage at third parties or abroad is null and void for the Revenue Administration and the General Directorate.

IV. Taxpayers who are obliged to be included in electronic book keeping and electronic invoice application

With the Tax Procedures Law General Communiqué series no. 421, certain taxpayers have been obliged to use electronic invoices and keep electronic books in order to increase compliance of taxpayers with tax laws and track and prevent informalities.

Taxpayers obliged to be included in electronic book keeping and electronic invoice application with the communiqué in question are listed below.

▶ Those holding mineral oil licenses

Taxpayers holding mineral oil licenses by 14.12.2012 as per the Petroleum Market Law no. 5015.

▶ Those producing and importing alcohol drinks and tobacco

Those producing or importing the goods (coke drinks, beer, sparkling wine, alcohol drinks, liquors, other alcohol drinks, gin, vodka, raki, liquor, cheroot, cigarette, tobacco) in the list no. (III) attached to the Special Consumption Tax Law by 14.12.2012.

▶ Those purchasing goods from those holding mineral oil licenses:

Those who have purchased goods in 2011 calendar year from those holding mineral oil licenses and have had a total gross sales in the amount of 25 million and above within this year.

▶ Those purchasing goods from those producing and importing alcohol drinks and tobacco:

Those purchasing goods in 2011 calendar year (without cost restriction), who have a minimum gross sales revenue of TL 10 million in the same calendar year, from those producing or importing the goods (coke drinks, beer, sparkling wine, alcohol drinks, liquors, other alcohol drinks, gin, vodka, raki, liquor, cheroot, cigarette, tobacco) in the list no. (III) attached to the Special Consumption Tax Law.

Among the taxpayers who have been obliged, those who do not purchase goods but services are kept out of the scope.

Taxpayers will be included within the scope of the obligation according to their gross sales revenue demonstrating all sales in the income statement in calculation of their gross sales revenues.

Taxpayers benefiting from the electronic invoice application must control on the website www.efatura.gov.tr whether the taxpayer to whom they sell goods or services is registered in this system, before they issue invoices. They must issue the invoice electronically if the taxpayer is registered in the system or on paper if the taxpayer is not registered in the system. If they issue the invoice on paper for a taxpayer registered in the system, the invoice on paper will be considered as not issued at all.

Taxpayers within the scope of the obligation must start

- a. Electronic invoice application in 2013 calendar year,
- b. Electronic book keeping application in 2014 calendar year.

It is stated that the taxpayers obliged to use electronic invoices must apply to the Revenue Administration by 2 September 2013⁵; and among the taxpayers obliged to use electronic invoices, those developing their own electronic book software must successfully complete the test processes for electronic books by 1 September 2014.

It is explained in the communiqué that the penal provisions stipulated by tax laws shall be applied if taxpayers do not comply with this obligation.

V. Conclusion

Today, the advancing technology is used intensely in all areas and by all segments of the society. Economic activities are carried out in a much faster, complex and global environment than before due to technology. Considering that tax is levied on economic activities, it is an inevitable necessity for the tax authority to follow technologic developments and create electronic solutions.

E-invoice and e-book applications are the most important constituents of the electronic transition in taxpayer services of the Revenue Administration. The most apparent advantage of e-invoice and e-book is the significant reduction of paper, printing, mail and archiving costs. In addition to this advantage, e-invoice and e-book applications ensure increased governance on the enterprise, as well as easier internal audit processes. Conversion of invoices and records to electronic form also paves the ground for the goals of the Ministry of Finance regarding continuous supervision and remote supervision in the fight against unregistered economy.

E-invoice and e-book applications are the first steps of this process, undoubtedly to be followed by e-archive, e-delivery note, e-payroll, etc. applications.

⁵ As per the article 18 of the TPL, the due date for application, which was determined as 1 September 2013 with the TPL General Communiqué no. 421, has been extended to Monday, 2 September 2013 since 1 September 2013 falls on a weekend day (Sunday).



Rusya

Yönetim kurulundaki yabancı üyelere ilişkin rehberlik

Rusya Maliye Bakanlığı 1 Temmuz'da, Rusya Kanunlarına göre Rusya'daki bir yönetim kurulunun "yüksek donanımlı uzmanlar" (highly skilled specialist) kapsamında değerlendirilen yabancı üyelerinin yüzde 13 oranındaki indirilmiş gelir vergisinden faydalanabileceklerini açıklayan 03-04-06/23539 No.lu (21 Haziran tarihli) sirküleri yayınladı.

Vergi yasasının 224. maddesinin 3. fıkrasında, Rusya'da vergi mükellefi olarak değerlendirilmeyen bireylerin gelirlerinin yüzde 30 oranında gelir vergisine tabi olacaklarına ilişkin hüküm yer alıyor. Ancak bu hüküm, Rusya Federasyonu'ndaki Yabancı Ülke Vatandaşlarının Hukuki Durumu Hakkındaki Federal Yasa'da (115-FZ, 25 Temmuz 2002 tarihli) bahsedilen "yüksek donanımlı uzman" için geçerli değil. "Yüksek donanımlı uzman" ifadesinin tanımına giren bireyler ise Rusya kaynaklı gelirleri üzerinden yüzde 13 oranında gelir vergisine tabiler.

115-FZ Kanunu'nun 13. maddesinin 2. fıkrasında, "yüksek donanımlı uzman" (highly skilled specialist) ifadesi ile belirli iş tecrübesi olan, belirli bir faaliyet alanında becerileri, başarıları bulunan ve Rusya'da bir hizmet sözleşmesi veya ticari sözleşme altında gerçekleştirdiği çalışmalar karşılığında yılda (365 takvim günü) 2 milyon Rus Rublesi'nin (Yaklaşık 60.700 Dolar) üzerinde ücret elde eden yabancı ülke vatandaşları tanımlanıyor.

Yukarıda anlatılan son düzenlemeler ile Rus bir tüzel kişiliğin yönetim kurulundaki yabancı üyelere yapılan ödemeler, bu kişilerin 115-FZ Kanunu'nun 13. maddesinin 2. fıkrasında bahsedilen "yüksek donanımlı uzman" ifadesinde tanımlanan koşulları

sağlaması durumunda yüzde 13 oranındaki indirilmiş gelir vergisine tabi olacaktır.

Ruanda

Hükümet, madencilik faaliyetlerindeki gayrimaddi haklar üzerinden vergi alınacağını açıkladı

Ruanda Maliye ve Ekonomi Bakanı Claver Gatete, 2012-2013 bütçesi hakkında 13 Haziran'da yaptığı konuşmada, ülkede 2013-2014 mali yılından itibaren madencilik faaliyetlerinde gayrimaddi haklar üzerinden vergi alınacağını duyurdu.

Bu uygulamayı hayata geçirecek olan yasa tasarısı Mecliste görüşülüyor ve yasanın 2013'ün üçüncü çeyreğinde yürürlüğe girmesi bekleniyor.

Yasa tasarısına göre temel madenler ve diğer madenler için yüzde 4; kıymetli madenler ve kıymetli taşlar için ise yüzde 6 oranında vergi uygulanacak. Deneme, analiz etme veya başka bir inceleme yapılması amacıyla onay alınarak gerçekleştirilen ihracatlar vergiden istisna olacak.

Vergi, madenlerin ihracat beyannamesi düzenlendiği tarihte tahakkuk edecek. Ayrıca ihracatçıların aylık gelirlerini, madenlerin ihracatının gerçekleştiği ayın sonundan itibaren 15 gün içerisinde beyan etmeleri gerekecek.

Ruanda'nın en çok ihraç ettiği maden kalay olmakla birlikte, ülkede altın, tantal ve tungsten madenleri de çıkarılıyor.

Macaristan

Hükümet transfer fiyatlandırması kararnameyi yayınladı

Macaristan Hükümeti 18 Haziran 2013 tarihli Resmi Gazete’de, transfer fiyatlandırması hükümlerini açıklayan 20/2013 No.lu kararnameyi yayınladı.

Kararname ile yılda 50 milyon Macar Forinti (Yaklaşık 218.500 Dolar) veya altındaki işlemler dokümantasyon gerekliliğinin dışında bırakıldı. Önceden 50 milyon Macar Forinti sınırı, sözleşmenin zaman diliminin tümü için kullanılıyordu (sözleşmenin yürürlüğe girdiği tarih ile vergi yılının son günü arasındaki süre).

Kasım 2012’de yapılan bu düzenlemeler (1 Ocak’ta yürürlüğe giren) şirketler arası düşük katma değerli hizmetleri; ilişkili kişiler arasında, hizmet sağlayıcısı şirketin veya hizmeti alan şirketin ana faaliyet alanları dışındaki bir konuda, rutin olarak sağlanan hizmetler olarak tanımlıyor. Düzenlemelerde, bilgi teknolojileri hizmetleri, tercüme, muhasebe ve hukuki faaliyetler, dil eğitimi, idari hizmetler ve depolama gibi örneklerden bahsediliyor.

Yeni düzenlemeler, şirketler arası düşük katma değerli hizmetler kapsamında değerlendirilecek olan hizmetleri açıkça belirtiyor (Düzenlemedeki Ek-1’de). Böylelikle yeni düzenleme, sadece genel bir tanımlamanın yapıldığı eski düzenlemeye göre daha açıklayıcı bir nitelik taşıyor.

Yabancı para cinsinden yapılan ödemelerde uygulanan döviz kurunun ise mükelleflerin vergi beyannamelerinde kullandıkları veya Macar Devlet Bankası tarafından yılsonunda açıklanan kur olabileceği de ekleniyor.

Romanya

Parlamento işyeri ve stopaj uygulamasına ilişkin değişiklik yaptı

Romanya Parlamentosunda, kurumlar ve gelir vergisine ilişkin düzenlemeler içeren yasa tasarısı kabul edildi.

En göze çarpan düzenleme ise Romanya’da birden fazla işyeri aracılığı ile faaliyet gösteren yabancı kuruluşlara, bir işyerini vergi temsilcisi olarak seçme zorunluluğunun getirilmesi. 1 Temmuz’da yürürlüğe giren bu düzenlemeye göre, temsilci seçilen işyeri, ilişkili diğer işyerleri adına da kurumlar vergisi beyannamelerini vermekle ve ödemekle yükümlü oluyor.

Romanya’da bulunan yabancı kuruluşlara ait işyerlerinin, 30 Haziran 2013 tarihi itibarıyla vergilendirme dönemlerini kapatması ve bu döneme ilişkin vergi beyannamelerini 25 Temmuz’a kadar vermesi gerekiyor.

Bir diğer düzenleme ile Romanya içi ve dışı seyahatler için çalışanlara ödenen harcırahların vergiden düşülebilmesine konulan limit kaldırılıyor. 1 Haziran’da yürürlüğe giren bu düzenlemeye göre, eğer yabancı şirketlerin çalışanları geçici olarak Romanya’ya çalışmaya gelirse ve kendilerine ödenen

seyahat harcırahı yerleşik oldukları ülkenin yasal eşliğini aşarsa, aşan kısım Romanya’da ücret olarak vergilendirilecek.

Başka bir düzenleme ile de Romanya’nın bilgi değişim anlaşması imzalamadığı ülkelere yapılan ödemelerde uygulanan yüzde % 50 oranındaki stopajın sadece gerçeği yansıtmayan yapay işlemlerde uygulanması hususuna açıklık getiriliyor.

Ukrayna

Parlamento transfer fiyatlandırması yasanı onayladı

Ukrayna parlamentosu transfer fiyatlandırmasına ilişkin vergi kanununda yapılan değişiklikleri 4 Temmuz’da kabul etti. Başkanın imzalamasıyla birlikte bu değişikliklerin 1 Eylül tarihi itibarıyla yürürlüğe girmesi bekleniyor.

Kanun’da yapılan değişiklikler, ilişkili kişi tanımının kapsamının genişletilmesi ve kontrol edilecek işlemlerin açıklanması gibi transfer fiyatlandırması kurallarına ilişkin önemli bazı düzenlemeler içeriyor. Aşağıda yer alan işlemlerin emsal değeri, sınır değer kabul edilen 50 milyon Ukrayna Grivnasını (yani yaklaşık 6,13 milyon Doları) geçerse kontrol edilmesi gereken işlem olarak tanımlanacak:

- ▶ Yurtdışında yerleşik olan taraflarla düşük vergileme yetkisi olan bölgelere yapılan işlemler (Bakanlar Kurulu bunlara dair bir liste açıklayacak)
- ▶ Yurtdışında yerleşik olan ilişkili taraflarla yapılan işlemler ve
- ▶ Ukraynalı ilişkili taraflar arasında yapılan işlemler (sadece vergi kaybına yol açan, taraflara vergi avantajı sağlayan işlemlerde).

Yeni transfer fiyatlandırması yasanı ile birlikte işlevsel analiz ve karşılaştırılabilirlik analizinin kuralları uygulamaya konuluyor. Yasa 5 tane transfer fiyatlandırması metodu sunuyor. Bunlar; karşılaştırılabilir fiyat yöntemi, yeniden satış fiyatı yöntemi, maliyet artı yöntemi, işleme dayalı net kar marjı yöntemi ve kar paylaşımı yöntemi.

Bu yeni yasa ile birlikte, kontrol edilmesi gereken işlemlere ilişkin zorunlu yıllık transfer fiyatlandırması raporlarının her yıl 1 Mayıs’a kadar verilmesi gerekiyor. Verilmemesi durumunda ise raporlama yılı için kontrol edilmesi gereken işlemler üzerinden yüzde 5 ceza uygulanacak. Ayrıca vergi idaresinin talebi üzerine vergi mükelleflerinin kapsamlı bir transfer fiyatlandırması dokümantasyonu yapması istenebilecek.

Bunlara ek olarak transfer fiyatlandırması yasanı, belli malların (petrol ve gaz, hububat, kimyasallar, metaller vb.) ithalatında ve ihracatında, emsallere uygun fiyatın belirlenebilmesi için kolaylaştırılmış geçiş kuralları içeriyor.

Transfer Fiyatlandırması Kanunu genel olarak OECD uygulamaları ile uyumlu. Ancak, bazı hükümler ve açıklar sebebiyle transfer fiyatlandırması uygulamalarının, diğer bölgelere kıyasla Ukrayna’da daha farklı olacağını gösteriyor. Yeni Kanun 1 Eylül’de yürürlüğe girecek ve bunu takiben 1 Mayıs 2014’te verilecek ilk transfer fiyatlandırması raporlarının, iş çevreleri için uğraştırıcı olacağı görünüyor.

“Dünyadan vergi haberleri” bölümünde yer alan bilgiler “Tax Notes International” adlı dergide yer alan makale ve haberlerden derlenmiştir.



Sirküler indeks

No	Tarih	Konu
124	28.08.2013	E-fatura başvuruları 2 Eylül'de sona ermektedir.
123	16.08.2013	E-fatura uygulamasına elektronik başvuru imkanı ve özel entegrasyon izni verilen şirketler.
122	16.08.2013	Elektronik arşiv uygulamasına ilişkin düzenlemeleri içeren VUK Genel Tebliğ Taslağı.
121	12.08.2013	Geçici vergi beyannamesinin verilme süresi 19 Ağustos 2013 Pazartesi gününe kadar uzatıldı.
120	02.08.2013	Finansal kiralama kapsamındaki satın geri kiralama işlemlerine KDV ve kurumlar vergisi istisnası getiren yasa yürürlüğe girdi.
119	31.07.2013	"Varlık Barışı" kapsamındaki varlıkların bildirim ve beyanına ilişkin süre 31 Ekim 2013 tarihine kadar uzatıldı.
118	29.07.2013	Bakanlar Kurulu Türkiye-Jersey "Vergi Konularında Bilgi Değişimi Anlaşması"nın onaylanmasını kararlaştırdı.
117	29.07.2013	Bakanlar Kurulu Türkiye-Malezya ÇVÖ Anlaşmasını değiştiren Protokol'ün onaylanmasını kararlaştırdı.
116	29.07.2013	Haziran ayına ilişkin Ba ve Bs formlarının verilme süresi 2 Ağustos 2013 tarihine kadar uzatıldı.
115	26.07.2013	Yatırım indirimi uygulamasında % 25'lik sınırlamayı iptal eden Anayasa Mahkemesi Kararı Resmi Gazete'de yayımlandı.
114	25.07.2013	Akaryakıt dağıtım şirketlerinin ÖTV'siz hava ve deniz yakıtı teslimlerine ilişkin yeni düzenlemeler yapıldı.
113	23.07.2013	OECD, Matrah Aşındırmaları ve Gelir Kaydırmaları (BEPS) konusundaki "Eylem Planı"nı yayınladı.
112	18.07.2013	İthal edilen mallara ilişkin satıcı firma tarafından düzenlenen "credit note"larla ilgili KDV düzeltmesi hakkında özelve.
111	17.07.2013	Banka, sigorta şirketi ve aracı kurumların Vergi Usul Kanunu'ndan doğan bildirim yükümlülükleri.
110	16.07.2013	Türkiye-Belçika Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşması'nın bazı maddelerini revize eden protokol imzalandı.
109	08.07.2013	Alkollü içkiler ve tütün mamullerinde uygulanan asgari maktu ve maktu ÖTV tutarları ÜFE oranında artırıldı.
108	05.07.2013	Gelir vergisinden istisna yurtiçi ve yurtdışı gündelik tutarları (01.07.2013-31.12.2013).
107	05.07.2013	1 Temmuz 2013 tarihinden itibaren uygulanacak olan; gelir vergisinden istisna kıdem tazminatı tavanı ve çocuk yardımı ile sigortalılara yapılan ödemelerdeki istisna tutarları.
106	04.07.2013	Gelir İdaresi Başkanlığı tarafından e-fatura uygulaması kapsamında özel entegrasyon izni verilen şirket açıklandı.
105	02.07.2013	Sosyal güvenlik primine esas kazançların 1.7.2013-31.12.2013 döneminde uygulanacak olan alt ve üst sınırları.
104	01.07.2013	2013 yılında mali tatil 2 Temmuz - 20 Temmuz tarihleri arasında uygulanacaktır.
103	01.07.2013	Borsa İstanbul'da işlem gören tahvil ve bonoların 30 Haziran 2013 tarihi itibarıyla değerlendirilmesinde esas alınacak borsa rayiçleri.
102	01.07.2013	1 Temmuz 2013 tarihinden itibaren uygulanacak olan asgari ücret tutarları.
101	01.07.2013	"Yeni Nesil Ödeme Kaydedici Cihaz" kullanma zorunluluğuna ilişkin süre 1 Ekim'e uzatıldı.
100	27.06.2013	2012 yılı yevmiye defteri kapanış tasdikinin 1 Temmuz 2013 tarihine kadar yaptırılması gerekiyor.
99	27.06.2013	Yıllık ve münzam oda aidatlarının 2013 yılına ilişkin ilk taksitlerin 1 Temmuz 2013 tarihine kadar ödenmesi gerekiyor.
98	24.06.2013	EPDK'dan alınması gereken Uygunluk Yazısı için başvuru tarihi ertelendi.
97	21.06.2013	Vergi Usul Kanunu uyarınca yapılan reeskont işlemlerinde kullanılacak oran % 11 olarak belirlendi.
96	19.06.2013	Finansal kiralama kapsamında yapılacak satın geri kiralama işlemlerinde katma değer vergisi ve kurumlar vergisi istisnası.
95	18.06.2013	6491 sayılı Türk Petrol Kanunu ile getirilen damga vergisi istisnası.
94	18.06.2013	6491 sayılı Türk Petrol Kanunu ile "Devlet Hissesi" hesaplanmasında esas alınan fiyat değiştirildi.
93	17.06.2013	426 sıra numaralı VUK Tebliği ile "Yeni Nesil Ödeme Kaydedici Cihaz"ların kullanılmasına ilişkin usul ve esaslar belirlendi.
92	13.06.2013	"Gelir Vergisi Kanunu Tasarısı" TBMM Başkanlığına sunuldu.
91	12.06.2013	Varlık kiralama işlemine konu taşınmazların satışında vergilendirme.

Vergi Takvimi

2013 Eylül ayı mali yükümlülükler takvimi

2 Eylül 2013 Pazartesi	Temmuz 2013 ayına ait sosyal güvenlik primlerinin ödenmesi Temmuz 2013 dönemine ait haberleşme vergisinin beyanı ve ödenmesi Diğer ücretlerin gelir vergisi 2. taksit ödenmesi Temmuz 2013 dönemine ait mal ve hizmet alımlarına ilişkin formun (Form Ba) bildirilmesi Temmuz 2013 dönemine ait mal ve hizmet satışlarına ilişkin formun (Form Bs) bildirilmesi
9 Eylül 2013 Pazartesi	Ağustos 2013 dönemine ilişkin çeklere ait değerli kâğıtlar vergisinin bildirim ve ödenmesi
10 Eylül 2013 Salı	16-31 Ağustos 2013 dönemine ait petrol ve doğalgaz ürünlerine ilişkin özel tüketim vergisi beyannamesinin elektronik ortamda gönderilmesi ve verginin ödenmesi
16 Eylül 2013 Pazartesi	Ağustos 2013 dönemine ait kolalı gazoz, alkollü içecekler ve tütün mamullerine ilişkin özel tüketim vergisi beyannamesinin elektronik ortamda gönderilmesi ve verginin ödenmesi Ağustos 2013 dönemine ait dayanıklı tüketim ve diğer mallara ilişkin özel tüketim vergisi beyannamesinin elektronik ortamda gönderilmesi ve verginin ödenmesi Ağustos 2013 dönemine ait tescile tabi olmayan motorlu taşıt araçlarına ilişkin özel tüketim vergisi beyannamesinin elektronik ortamda gönderilmesi ve verginin ödenmesi Ağustos 2013 dönemine ait banka ve sigorta muameleleri vergisi beyannamesinin elektronik ortamda gönderilmesi ve verginin ödenmesi Ağustos 2013 dönemine ait özel iletişim vergisi beyannamesinin elektronik ortamda gönderilmesi ve verginin ödenmesi Ağustos 2013 dönemine ait kaynak kullanımı destekleme fonu kesintilerinin bildirim ve ödenmesi
20 Eylül 2013 Cuma	Ağustos 2013 dönemine ait belediyelere ödenecek vergilerin (haberleşme vergisi hariç) beyanı ve ödenmesi Ağustos 2013 dönemi şans oyunları vergisi beyannamesinin elektronik ortamda gönderilmesi ve verginin ödenmesi Ağustos 2013 dönemi yarışma ve çekilişler ile futbol müsabakalarına ait müşterek bahislerle ilgili veraset ve intikal vergisinin elektronik ortamda beyanı ve ödemesi
23 Eylül 2013 Pazartesi	Ağustos 2013 dönemine ait gelir vergisi stopajının muhtasar beyanname ile elektronik ortamda beyanı Ağustos 2013 dönemine ait kurumlar vergisi stopajının muhtasar beyanname ile elektronik ortamda beyanı Ağustos 2013 dönemine ait istihkaktan kesinti suretiyle tahsil edilen damga vergisi ile sürekli mükellefiyeti bulunanlar için makbuz karşılığı ödenmesi gereken damga vergisinin elektronik ortamda beyanı Ağustos 2013 dönemine ait sosyal güvenlik primlerinin elektronik ortamda beyan edilmesi
24 Eylül 2013 Salı	Ağustos 2013 dönemine ait katma değer vergisi beyannamesinin elektronik ortamda gönderilmesi
25 Eylül 2013 Çarşamba	1-15 Eylül 2013 dönemine ait petrol ve doğalgaz ürünlerine ilişkin özel tüketim vergisi beyannamesinin elektronik ortamda gönderilmesi ve verginin ödenmesi
26 Eylül 2013 Perşembe	Ağustos 2013 dönemine ait muhtasar beyanname ile beyan edilen gelir vergisi stopajının ödenmesi Ağustos 2013 dönemine ait muhtasar beyanname ile beyan edilen kurumlar vergisi stopajının ödenmesi Ağustos 2013 dönemine ait istihkaktan kesinti suretiyle tahsil edilen damga vergisi ile sürekli mükellefiyeti bulunanlar için makbuz karşılığı ödenmesi gereken damga vergisinin ödenmesi Ağustos 2013 dönemine ait katma değer vergisinin ödenmesi
30 Eylül 2013 Pazartesi	Ağustos 2013 dönemine ilişkin sosyal güvenlik primlerinin ödenmesi Ağustos 2013 dönemine ilişkin haberleşme vergisinin elektronik ortamda beyanı ve ödenmesi Ağustos 2013 dönemine ait mal ve hizmet alımlarına ilişkin formun (Form Ba) bildirilmesi Ağustos 2013 dönemine ait mal ve hizmet satışlarına ilişkin formun (Form Bs) bildirilmesi

Gelir Vergisi

Gelir vergisi tarifesi- 2013 (Ücretler)					
Gelir dilimi	Vergi oranı				
10.700 TL'ye kadar	% 15				
26.000 TL'nin 10.700 TL'si için 1.605 TL, fazlası	% 20				
94.000 TL'nin 26.000 TL'si için 4.665 TL, fazlası	% 27				
94.000 TL'den fazlasının 94.000 TL'si için 23.025 TL, fazlası	% 35				
Gelir vergisi tarifesi- 2013 (Diğer gelirler)					
Gelir dilimi	Vergi oranı				
10.700 TL'ye kadar	% 15				
26.000 TL'nin 10.700 TL'si için 1.605 TL, fazlası	% 20				
60.000 TL'nin 26.000 TL'si için 4.665 TL, fazlası	% 27				
60.000 TL'den fazlasının 60.000 TL'si için 13.845 TL, fazlası	% 35				
Gelir vergisinden istisna günlük yemek yardımı (KDV hariç)					
Uygulandığı yıl	Tutar (TL)				
2011	10,70				
2012	11,70				
2013	12,00				
Engellilik indirimi (2013)					
Engellilik derecesi	Tutarı (TL)				
Birinci derece engelliler için	800				
İkinci derece engelliler için	400				
Üçüncü derece engelliler için	190				
Asgari geçim indirimi (2013)					
Çocuk sayısı/ Eşin durumu	Çocuk yok	1 çocuk	2 çocuk	3 çocuk	4 çocuk
Çalışıyor	73,40 TL	84,40 TL	95,41 TL	102,75 TL	110,09 TL
Çalışmıyor	88,07 TL	99,08 TL	110,09 TL	117,43 TL	124,77 TL
Konut kira geliri istisnası					
Gelirin elde edildiği yıl	Tutar (TL)				
2011	2.800				
2012	3.000				
2013	3.200				
Değer artış kazançlarında istisna (Menkul kıymetler hariç)					
Kazancın sağlandığı yıl	Tutar (TL)				
2011	8.000				
2012	8.800				
2013	9.400				
Arıza kazançlarına ilişkin istisna					
Kazancın sağlandığı yıl	Tutar (TL)				
2011	19.000				
2012	20.000				
2013	21.000				
Gelir vergisinden istisna kıdem tazminatı tavanı					
Uygulandığı dönem	Tutar (TL)				
01.01.2013 - 30.06.2013	3.129,25				
01.07.2013 - 31.12.2013	3.254,44				

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 (%)
2010	7,7
2011	10,26
2012	7,8
Fatura düzenleme sınırı	
Uygulandığı yıl	Tutar (TL)
2011	700
2012	770
2013	800

Amortisman sınırı	
Uygulandığı yıl	Tutar (TL)
2011	700
2012	770
2013	800
Reeskont ve avans işlemlerinde iskonto ve faiz oranları	
Reeskont işlemlerinde	% 9,50
Avans işlemlerinde	% 11,00
VUK kapsamındaki reeskont işlemlerinde	% 11,00
Not: Bu oranlar 21.06.2013 tarihinden itibaren yapılan işlemler için geçerlidir.	

Damga Vergisi

Azami damga vergisi (Her bir kağıt için)	
Uygulandığı yıl	Tutar (TL)
2011	1.251.383,40
2012	1.379.775,30
2013	1.487.397,70
Damga vergisi oran ve tutarları (2013)	
Damga vergisine tabi kağıtlar	Oran/Tutar
Sözleşmeler	Binde 9,48
Ücretler (Avanslar dahil)	Binde 7,59
Kira sözleşmeleri	Binde 1,89
Bilanço	30,60 TL
Gelir tablosu	14,85 TL
Yıllık gelir vergisi beyannamesi	39,65 TL
Kurumlar vergisi beyannamesi	53,00 TL
Katma değer vergisi ve muhtasar beyannameler	26,25 TL
SGK sigorta prim bildirgesi	19,55 TL

Veraset ve İntikal Vergisi

İstisnalar (2013 yılı)		
Evlatlıklar dahil furuğ ve eşten her birine isabet eden miras hisselerinde	140.774 TL	
Furuğ bulunmaması halinde, eşe isabet eden miras hissesinde	281.720 TL	
İvazsız suretle meydana gelen intikallerde	3.244 TL	
Para ve mal üzerine düzenlenen yarışma ve çekilişlerde kazanılan ikramiyelerde	3.244 TL	
Vergi tarifesi (2013 yılı)		
Matrah dilim tutarları	Vergi Oranı	
	Veraset yoluyla intikal	İvazsız intikal
İlk 190.000 TL için	% 1	% 10
Sonra gelen 430.000 TL için	% 3	% 15
Sonra gelen 940.000 TL için	% 5	% 20
Sonra gelen 1.800.000 TL için	% 7	% 25
Matrahın 3.360.000 TL'yi aşan bölümü için	% 10	% 30

Asgari Ücret ve Sosyal Güvenlik

Asgari ücret ve yasal kesintiler (16 yaşını doldurmuş işçiler)		
Ödemeler / kesintiler	01.01.2013-30.06.2013 (TL)	01.07.2013-31.12.2013 (TL)
Brüt asgari ücret	978,60	1.021,50
Sosyal güvenlik primi işçi payı (% 14)	137,00	143,01
İşsizlik sigortası primi işçi payı (% 1)	9,79	10,22
Gelir vergisi matrahı	831,81	868,27
Hesaplanan gelir vergisi (% 15)	124,77	130,24
Asgari geçim indirimi (Bekar) (-)	73,40	73,40
Kesilecek gelir vergisi	51,37	56,84
Damga vergisi (binde 7,59)	7,43	7,75
Kesintiler toplamı	205,59	217,82
Net asgari ücret	773,01	803,68
Yıllık brüt asgari ücret (16 yaşını doldurmuş işçiler)		
Uygulandığı yıl	Tutar (TL)	
2011	9.801,00	
2012	10.962,00	
2013	12.000,60	
Sosyal güvenlik primine esas aylık kazançların alt ve üst sınırları		
Uygulandığı dönem	Alt sınır (TL)	Üst sınır (TL)
01.01.2013-30.06.2013	978,60	6.360,90
01.07.2013-31.12.2013	1.021,50	6.639,90

Income Tax

Income tax tariffs- 2013 (Salaries)					
Income bracket	Tax rate				
Up to TRL 10.700	15 %				
For TRL 26.000; for the first TRL 10.700, TRL 1.605, for above	20 %				
For TRL 94.000; for the first TRL 26.000, TRL 4.665, for above	27 %				
For more than TRL 94.000, for TRL 94.000, TRL 23.025, for above	35 %				
Income tax tariffs- 2013 (Other income)					
Income bracket	Tax rate				
Up to TRL 10.700	15 %				
For TRL 26.000; for the first TRL 10.700, TRL 1.605, for above	20 %				
For TRL 60.000; for the first TRL 26.000, TRL 4.665, for above	27 %				
For more than TRL 60.000, for TRL 60.000, TRL 13.845, for above	35 %				
Daily meal allowance exempt from income tax (VAT excluded)					
Year	Amount (TRL)				
2011	10,70				
2012	11,70				
2013	12,00				
Disability allowance (2013)					
Degree of disablement	Amount (TRL)				
For 1 st degree disabled	800				
For 2 nd degree disabled	400				
For 3 rd degree disabled	190				
Minimum living allowance (2013)					
Number of children /Status of spouse	No children	1 child	2 children	3 children	4 children
Employed	TRL 73,40	TRL 84,40	TRL 95,41	TRL 102,75	TRL 110,09
Unemployed	TRL 88,07	TRL 99,08	TRL 110,09	TRL 117,43	TRL 124,77
Exemption for house rental income					
Year when the income is derived	Amount (TRL)				
2011	2.800				
2012	3.000				
2013	3.200				
Exemption in capital gains (Except securities)					
Year when the gain is derived	Amount (TRL)				
2011	8.000				
2012	8.800				
2013	9.400				
Exemption in incidental income					
Year when the gain is derived	Amount (TRL)				
2011	19.000				
2012	20.000				
2013	21.000				
The upper limit of severance pay exempt from income tax					
Period	Amount (TRL)				
01.01.2013 - 30.06.2013	3.129,25				
01.07.2013 - 31.12.2013	3.254,44				

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 (%)
2010	7,7
2011	10,26
2012	7,8
Limit for issuing invoice	
Year	Amount (TRL)
2011	700
2012	770
2013	800

Depreciation limit	
Year	Amount (TRL)
2011	700
2012	770
2013	800
Discount and interest rates to be applied in rediscount and advance transactions	
In rediscount transactions	9,50 %
In advance transactions	11,00 %
In rediscount transactions under TPL	11,00 %
Note: These rates are applicable to the transactions conducted as from 21.06.2013.	

Stamp Duty

Maximum stamp duty (For each paper)	
Year	Amount (TRL)
2011	1.251.383,40
2012	1.379.775,30
2013	1.487.397,70
Stamp duty rates and amounts (2013)	
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 30,60
Income statement	TRL 14,85
Annual income tax return	TRL 39,65
Corporate tax return	TRL 53,00
Value added tax and withholding tax returns	TRL 26,25
Social Security Institution insurance premium declarations	TRL 19,55

Inheritance and Transfer Tax

Exemptions (2013)		
For shares of inheritance corresponding to each descendant including adopted children and the spouse	TRL 140.774	
For share of inheritance corresponding to the spouse if there is no descendant	TRL 281.720	
For transfers conducted without any consideration	TRL 3.244	
For prizes won in competitions and lotteries held for money and property	TRL 3.244	
Tax tariff (2013)		
Tax base bracket amounts	Tax rate	
	Transfer through inheritance	Transfer without any consideration
For the first TRL 190.000	1 %	10 %
For the next TRL 430.000	3 %	15 %
For the next TRL 940.000	5 %	20 %
For the next TRL 1.800.000	7 %	25 %
For the tax base portion exceeding TRL 3.360.000	10 %	30 %

Minimum Wage and Social Security

Minimum wage and withholdings (Employees over the age of 16)		
Payments / withholdings	01.01.2013-30.06.2013 (TRL)	01.07.2013-31.12.2013 (TRL)
Gross minimum wage	978,60	1.021,50
Social security premium employee's contribution (14 %)	137,00	143,01
Unemployment insurance premium employee's contribution (1 %)	9,79	10,22
Income tax base	831,81	868,27
Income tax calculated (15 %)	124,77	130,24
Minimum living allowance (Single) (-)	73,40	73,40
Income tax to be withheld	51,37	56,84
Stamp duty (7,59 per thousand)	7,43	7,75
Total withholdings	205,59	217,82
Net minimum wage	773,01	803,68
Annual gross minimum wage (Employees over the age of 16)		
Year	Amount (TRL)	
2011	9.801,00	
2012	10.962,00	
2013	12.000,60	
The lower and upper limits of monthly earnings that will be the basis for social security premium		
Period	Lower limit (TRL)	Upper limit (TRL)
01.01.2013-30.06.2013	978,60	6.360,90
01.07.2013-31.12.2013	1.021,50	6.639,90

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.

© 2013 EYGM Limited.
Tüm Hakları Saklıdır.

ey.com/tr
vergidegundem.com
facebook.com/ErnstYoungTurkiye
twitter.com/EY_Turkiye

Sadece genel bilgi verme amacıyla sunulan bu yayın muhasebe, vergi veya diğer profesyonel hizmetler alanında geçerli bir kaynak olarak kullanılması amacıyla hazırlanmamıştır. Belirli bir konuya ilişkin olarak ilgili danışmana başvurulmalıdır.