

Vergide Gündem

Tax Agenda

Nisan / April 2015

Bağımsız denetimin kapsamına ilişkin karşılaşılan güncel sorular ve sorunlar

Av. Özlem Karıcı Büyüksekban

Uçak kiralama yöntemlerinin katma değer vergisi mevzuatı açısından değerlendirilmesi

Altuğ Kaan Uzunçelebi

English translation

Gümrükte Gündem

Sercan Bahadır - Yakup Güneş

Ekonomi Yorumları

Levent Topçu - Çağdaş Gündüz

Sirküler indeks

Vergi takvimi

Pratik bilgiler

Practical information

EY

Building a better
working world

Bağımsız denetimin kapsamına ilişkin karşılaşılan güncel sorular ve sorunlar

Bilindiği üzere 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu'nun (TTK) getirdiği, en üst düzeydeki dürüstlük ve şeffaflık prensipleri gereği murakıplık müessesesi ortadan kalkmış ve özel hesap dönemine tabi olmayan şirketler için 01.01.2013 tarihinden itibaren yürürlüğe girmek üzere bağımsız denetim yükümlülüğü getirilmiştir.

Bu yazımızda, yapılan son değişiklikler çerçevesinde hangi şirketlerin bağımsız denetime tabi olduğu, bağımsız denetime tabi şirketlerin yükümlülükleri, bağımsız denetime tabi olmayan şirketlerin dikkate alacağı hususlar ticaret hayatındaki güncel uygulamalar dikkate alınarak soru başlıkları ile ayrıntılı bir şekilde açıklanacaktır.

Değişiklik öncesi denetim

TTK'nın yürürlüğe girmesinden önce yürürlükte olan 6762 sayılı Türk Ticaret Kanunu (Eski TTK) uyarınca tüm anonim şirketler murakıp (denetçi) seçmekle yükümlüydüler. Eski sistemde murakıp, şirketin bir organı olarak görülmekte, bu sebeple murakıbın yapmış olduğu denetim işleminin bağımsız ve tarafsız olamayacağı yönünde eleştiriler yapılmaktaydı. Bağımsız olmayan ve uzman kişilerce yürütülmeyen bir denetimin içeriği ve dayandığı finansal veriler ise sorgulanmaya açık bir hal almaktaydı.

Değişiklik sonrası denetim

TTK'nın benimsediği şeffaflık ve tarafsızlık prensipleri gereği, denetçiyi ve denetlemeyi tanımlayan unsur "bağımsızlık" olarak ifade edilmiştir. Bağımsız denetim ise şirket organı olarak kabul edilen denetçinin "Mensubiyet/Aidiyet" içinde çalışmasını kabul etmez. Bu sebepten ötürü yeni düzenleme ile "Denetçi" şirket organı olmaktan çıkarılmış farklı nitelik ve görevleri yürütmek üzere aşağıdaki şekilde sistematize edilmiştir:

- ▶ Bağımsız denetim,
- ▶ Özel denetim,
- ▶ Bağımsız denetime tabi olmayan şirketlerin denetimi,
- ▶ Gümrük ve Ticaret Bakanlığı tarafından gerçekleştirilecek denetim.

1. Hangi şirketler bağımsız denetime tabidir?

İlk olarak, 23.01.2013 tarihli Resmi Gazete'de yayımlanan 2012/4213 sayılı Bağımsız Denetime Tabi Olacak Şirketlerin Belirlenmesine Dair Karar uyarınca, bağımsız denetime tabi olacak şirketler için kriterler 2013 hesap dönemi için aşağıdaki şekilde belirlenmişti:

Tek başına veya bağlı ortaklıkları ve iştirakleriyle birlikte aşağıdaki üç ölçütten en az ikisini sağlayan şirketler;

- ▶ Aktif toplamı: 150 milyon ve üstü Türk Lirası,
- ▶ Yıllık net satış hasılatı: 200 milyon ve üstü Türk Lirası,
- ▶ Çalışan sayısı: 500 ve üstü.

Ardından 14.03.2014 tarihli Resmi Gazete’de yayımlanan 2014/5973 sayılı “Bağımsız Denetime Tabi Olacak Şirketlerin Belirlenmesine Dair Kararda Değişiklik Yapılması Hakkında Karar” ile yukarıdaki kriterler 2014 yılı için aşağıdaki şekilde değiştirilmiştir.

- ▶ Aktif toplamı 75.000.000 TL ve üstü
- ▶ Yıllık net satış hasılatı: 150.000.000 TL ve üstü
- ▶ Çalışan sayısı: 250 kişi ve üstü

Son olarak, 01.02.2015 tarihinde Resmi Gazete’de yayımlanan 2014/7149 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı ile kriterler yine değiştirilmiş ve tek başına veya bağlı ortaklıkları ve iştirakleriyle birlikte aşağıdaki üç ölçütten en az ikisini sağlayan sermaye şirketlerinin bağımsız denetime tabi olacağı düzenlenmiştir:

- ▶ Aktif toplamı: 50.000.000 TL ve üstü
- ▶ Yıllık net satış hasılatı: 100.000.000 TL ve üstü
- ▶ Çalışan sayısı: 200 kişi ve üstü

Yer verilen üç ölçütten ikisinin sınırlarının aşılmış aşılmadığının belirlenmesinde; şirketin aktif toplamı ve yıllık net satış hasılatı bakımından yürürlükteki mevzuat uyarınca hazırladıkları önceki yıllara ait (son iki yıldaki) finansal tablolar, çalışan sayısı bakımından ise şirkette önceki yıllardaki (son iki yıldaki) ortalama çalışan sayısı esas alınacaktır.

Yukarıdaki kriterlerden bağımsız olarak mezkur Bakanlar Kurulu Kararı’nın EK-1 ve EK-2 listesinde bulunan şirketlerde özel regülasyonlara sahip olmalarına bağlı bağımsız denetim yükümlülüğüne tabi tutulmuştur.

2. Merkezi yurt dışında bulunan şirketlerin şubeleri kriterleri karşılaması halinde bağımsız denetime tabi olacaklar mı?

Bağımsız denetim “sermaye şirketleri” bakımından cari olup, yabancı şirketlerin Türkiye’de açmış oldukları şubelerin bağımsız denetime tabi olması hususunda özel bir düzenleme bulunmamaktadır. Bu sebeple gerek merkezi yurt dışında bulunan gerekse de merkezi Türkiye’de bulunan şubeler tarafından bağımsız denetim kriterleri karşılanırsa dahi bağımsız denetim yükümlülüğünün şubeler açısından söz konusu olmadığı sonucuna ulaşılmaktadır.

3. Bağımsız denetim kriterlerinin hesap döneminin ortasında karşılanması halinde bağımsız denetim ne zaman başlamalıdır?

2012/4213 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı’nın uygulanmasına ilişkin esasları düzenleyen 4’üncü maddesi uyarınca şirketlerin genel üç ölçütten en az ikisinin sınırlarını art arda iki hesap döneminde aşmaları durumunda müteakip hesap döneminden itibaren bağımsız denetime tabi olacağı ifade edilmektedir.

Örneğin hesap dönemi 1 Ocak-31 Aralık (genel hesap dönemi) olan bir şirketin ilk defa 2013 hesap döneminde bağımsız denetim kriterlerini karşıladığını kabul edelim. 2014 yılının ilk 6 aylık dönemine ilişkin verilere göre, bağımsız denetim kriterlerinin sağlanmış olması durumunda, bu şirketin 1 Temmuz’dan itibaren bağımsız denetime tabi hale geldiğini söylemek yanlış bir değerlendirme olacaktır.

Zira haziran sonu itibarıyla hesap dönemi kapanmamıştır ve “dönemsellik” ilkesinden ötürü denetimin ara dönemde başlaması kabul edilmemektedir. Bu nedenle şirketin 2013 ve 2014 yılsonu finansal tabloları ile 2013 ve 2014 yıllarındaki ortalama çalışan sayısı dikkate alınarak bir değerlendirme yapılmalıdır. 31.12.2013 ve ardından 31.12.2014 tarihi itibarıyla kriterlerin karşılanması halinde şirketin 2015 hesap dönemi için bağımsız denetim kapsamına girmiş olduğu kabul edilecektir. Yine “dönemsellik” ilkesi gereği özel hesap dönemine tabi şirketler için değerlendirmenin ayrıca yapılması gerekir.

4. Bağımsız denetim kriterleri aşamalı olarak indirilecek mi? Kapsam genişleyecek mi?

Bilindiği üzere 19.12.2012 tarihli Bağımsız Denetime Tabi Şirketlerin Belirlenmesine Dair Karar yayımlandıktan itibaren iki kez değişikliğe uğramıştır. Bu değişiklikler çerçevesinde 2013 yılı için belirlenmiş olan kriterler 2014 ve 2015 yıllarına ilişkin olarak her sene aşamalı olarak indirilmiş ve böylelikle bağımsız denetimin kapsamı genişletilmiştir. Yıllar itibarıyla söz konusu kriterlerdeki değişim aşağıda tablo halinde dikkatinize sunulmaktadır:

Kriterler	2013	2014	2015
Aktif Toplam	150 milyon TL ve üstü	75 milyon TL ve üstü	50 milyon TL ve üstü
Yıllık Net Satış Hasılatı	200 milyon TL ve üstü	150 milyon TL ve üstü	100 milyon TL ve üstü
Çalışan Sayısı	500 kişi ve üstü	250 kişi ve üstü	200 kişi ve üstü

Yukarıda yer verilen bağımsız denetim kriterlerindeki değişiklikler dışında belirtilen Bakanlar Kurulu Kararı’na ekli (I) sayılı liste ile (II) sayılı listedeki kriterler de indirilmiş ve bu sayede bağımsız denetimin kapsamı daha da genişletilmiştir. Son iki yıl içinde indirilen bağımsız denetim kriterlerinin aşamalı olarak bundan sonraki senelerde de indirilebileceği öngörülmektedir. Kamu Gözetimi Kurumunun 02.02.2015 tarihinde yaptığı basın duyurusunda da en büyük şirketlerden başlamak üzere 2013 yılında 2.500, 2014 yılında 3.500 civarında şirket bağımsız denetim kapsamına girmiş olup, 2015 yılında ise yeni Bakanlar Kurulu Kararı uyarınca 5.000 civarında şirketin bağımsız denetime tabi olacağı tahmin edildiği belirtilmiştir.

Kriterlerin zamanla aşağı yöne çekilmesi yönündeki uygulamanın bağımsız denetime tabi şirket sayısının artırılacağı ise aşıkardır.

5. Bağımsız denetime tabi şirketlerin ne tür yükümlülükleri bulunmaktadır?

Bağımsız denetime tabi şirketlerin yükümlülükleri aşağıdakilerle sınırlı olmamak kaydıyla şu şekilde özetlenebilir:

- ▶ Bağımsız denetçi seçme ve bağımsız denetim raporu hazırlatma yükümlülüğü (TTK 399)
- ▶ Denetçinin seçiminden sonra, gecikmeksizin denetleme görevini hangi denetçiye verdiğini ticaret sicil müdürlüğüne tescil ettirme ve Türkiye Ticaret Sicili Gazetesi ile aynı bilgileri internet sitesinde ilan ettirme yükümlülüğü (TTK 399)

- İnternet sitesi oluşturma ve internet sitesi içeriğini usulüne uygun bir şekilde düzenleme yükümlülüğü (TTK 1524)
- Genel kurul toplantılarında denetçiyi hazır bulundurma yükümlülüğü (TTK 407)
- Şirketlerin işletmesiyle ilgili olarak düzenlediği ticari mektuplarda ve ticari defterlere yapılan kayıtların dayandığı belgelerde internet sitesinin adresini gösterme yükümlülüğü (TTK 39)
- Yönetim kurulunun yıllık faaliyet raporlarını ve finansal tablolarını denetçiye teslim etme yükümlülüğü (TTK 401)
- Bağımsız denetçinin bağımsızlığını tevsik eden belgenin ilgili ticaret sicil müdürlüğüne sunulması yükümlülüğü

6. Bağımsız denetçinin seçimi nasıl yapılır?

Bağımsız denetim, yönetim kurulu tarafından yürütülen faaliyetlerin ve bu faaliyetlere dayanan finansal tabloların denetimi olarak değerlendirileceğinden, kısaca yönetimin denetlenmesi olarak da görülebilir. Bu bakımdan bağımsız denetçinin yönetim kurulu tarafından seçilmesi bağımsızlık açısından kabul edilemez. Kaldı ki, TTK bu durumu gözeterek bağımsız denetçinin seçimi konusunu "devredilmez bir yetki" olarak değerlendirmiş ve bu devredilmez yetkiyi şirket genel kurullarına vermiştir. Şirket genel kurulu tarafından denetçinin tayin edilmesi sonrasında genel kurul kararı ilgili ticaret sicil müdürlüklerinde tescil edilmeli, Türkiye Ticaret Sicili Gazetesi (TTSG) ile şirketin internet sitesinde ilan edilmelidir.

Diğer yandan faaliyet döneminin dördüncü ayına kadar denetçi seçilememiş olması halinde, denetçi yönetim kurulunun, herhangi bir yönetim kurulu üyesinin veya herhangi bir pay sahibinin istemi üzerine şirket merkezinin bulunduğu yerdeki asliye ticaret mahkemesi tarafından atanabilecektir.

7. Bağımsız denetime tabi şirketlerin esas sözleşmelerinde değişiklik yapılması gerekir mi?

Esas sözleşmede bulunması gereken zorunlu kayıtlar TTK'nın 339. maddesinde düzenlenmekte olup, esas sözleşmeye bağımsız denetime ilişkin bir düzenleme konulması zorunluluğu bulunmamaktadır. Bu sebeple bağımsız denetime tabi şirketlerin esas sözleşmelerinde özellikli olarak bir değişiklik yapılmasına ihtiyaç bulunmamaktadır.

Ancak Eski TTK dönemindeki murakıplık müessesesine atıfta bulunulan hükümler esas sözleşmeden çıkarılabilecektir. Esas sözleşmeden çıkarılmasa bile Eski TTK'nın yürürlükten kalkması ile birlikte uygulama alanı da fiilen sona erdiğinden, hukuki açıdan bu ifadelerin kalması şirketler açısından bir sakınca doğurmayacaktır. Esas sözleşmede bağımsız denetime ilişkin hüküm olmasa dahi kriterlerin karşılanması halinde bağımsız denetçi tayini yapılması zorunludur.

8. Bağımsız denetime tabi olmayan şirketler bağımsız denetçi tayin edebilir mi?

Bağımsız denetçi atama zorunluluğu bulunmadığı halde bir şirketin bağımsız denetçi tayin etmesi mümkündür. Ancak uygulamadaki bir belirsizliği önlemek adına Gümrük ve Ticaret Bakanlığı İç Ticaret Genel Müdürlüğü'nün İstanbul Ticaret Sicil Müdürlüğüne gönderdiği 29.04.2013 tarihli cevabi yazısında, bağımsız denetime tabi olmayan şirketlerde bağımsız denetçi seçimine ilişkin uygulamaya değinilmiştir.

İlgili yazıya göre bağımsız denetim kapsamı dışındaki şirketlerin atadığı bağımsız denetçilerin tescilinin yasal dayanağı olmadığı, tescil ile birlikte ilanı yapılacak bu hususun üçüncü kişilerde yanlış izlenime sebep olacağı belirtilmiş ve beklenen yönetmelik çıkarılıncaya kadar bağımsız denetim kapsamında olmayan şirketlerin genel kurullarında denetçi seçilemeyeceği, buna bağlı olarak böyle bir hususun ticaret sicili müdürlükleri nezdinde tescil ve ilanının yapılmaması gerektiği hususu vurgulanmıştır.

9. Eski denetçilerin ibrası unutuldu mu?

Uygulamada sıklıkla karşılaşılan sorulardan biri de eski denetçinin hangi döneme kadar görevini yapacağı ve en son hangi dönem için murakıp raporu hazırlatacağına ilişkindi. TTK'nın getirdiği bağımsız denetim yükümlülüğü 01.01.2013 tarihi itibarıyla yürürlüğe girmiş ve murakıplık müessesesi de bu dönem itibarıyla sona ermiş olmakla birlikte birçok şirketin eski denetçisinin ibrası yönünde bir karar almadığı, bu kararı almayı gözden kaçırdığı görülmektedir.

10. Bağımsız denetime tabi olmayan şirketlerin denetimi nasıl olacak?

TTK ile getirilen bağımsız denetimin sınırlı kapsamda şirkete uygulanması nedeniyle anonim şirketlerin büyük bir çoğunluğu denetim dışında kalıyordu. 11.05.2013 tarihli Resmi Gazete'de yayımlanan 6455 sayılı Gümrük Kanunu ile Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun çerçevesinde TTK'nın 387/5 maddesinde değişiklik yapılarak bağımsız denetime tabi olan anonim şirketler dışındaki tüm anonim şirketler için de bir denetim mekanizması öngörülmüştür. İlgili düzenleme uyarınca tüm anonim şirketlerin denetime tabi olması sağlanmaktadır. Bağımsız denetime tabi olmayan anonim şirketlerin denetimi ile ilgili esaslar Gümrük ve Ticaret Bakanlığınca hazırlanacak ve Bakanlar Kurulunca çıkarılacak olan yönetmelikle düzenlenecektir.

TTK uyarınca denetime tabi olduğu halde söz konusu denetimi yaptırmayanların finansal tabloları ve yönetim kurulu yıllık faaliyet raporu düzenlenmemiş sayılacağından, tüm anonim şirketler bakımından denetçi seçme yükümlülüğü bulunmaktadır. Ancak belirtmek gerekir ki, bağımsız denetime tabi olmayan şirketler için denetçi seçimi şu an için gerçekleştirilememektedir. Zira düzenlemede meydana gelen değişiklikten beri halihazırda bir yönetmelik yayımlanmamış olduğundan denetçinin nitelikleri, hazırlayacağı rapor ve yapması gereken denetim hakkında şu an için bir düzenleme bulunmamaktadır. Bağımsız denetime tabi olmayan şirketlerin denetimi hakkında kamu ile paylaşılan taslak bir yönetmelik uygulama usulü hakkında yol gösterici olsa da, henüz yayımlanmamış bir yönetmeliğin şirketler tarafından uygulanması da söz konusu değildir.

Uçak kiralama yöntemlerinin katma değer vergisi mevzuatı açısından değerlendirilmesi

I. Giriş

Dünya da ve ülkemizde hava yolu taşımacılığının son yıllarda oldukça yüksek hızla büyüme göstermesi nedeniyle, hava yolu şirketleri uçak filolarını genişletebilmek ve gençleştirebilmek amacıyla uzun vadeli ve güvenilir finansman arayışına ihtiyaç duymuşlardır. Hava yolu şirketlerinin bu amaçla başvurduğu finansman kaynaklarının başında kuşkusuz finansal kiralama gelmektedir.

Nitekim 2013 yılında finansal kiralama işlem hacmi yaklaşık 900 milyar dolar civarında gerçekleşmişken¹, hava yolu taşıma araçlarının bu toplamdaki payı yaklaşık % 35'tir. Hava yolu taşımacılığı sektöründeki gelişime paralel olarak bu oranın 2020 yılında % 40 olarak gerçekleşmesi beklenmektedir.²

Ülkemizde finansal kiralamaya konu olan işlem hacmine ve finansal kiralama yoluyla edinilen uçakların bu toplam içindeki payına bakıldığında ise 2014 yılında finansal kiralamanın 8 milyar dolar civarında gerçekleştiği, hava yolu taşıma araçlarının bundaki payının ise yaklaşık % 3 oranında gerçekleştiği görülmektedir.³ Bu sonuçlara göre, ülkemizde uçak leasinginin toplam leasinge oranı, globaldeki oranın oldukça gerisindedir. Bu durum hava yolu taşımacılığında finansal kiralamanın ülkemizde daha fazla ön plana çıkması gerektiği sonucunu ortaya çıkarmaktadır.

Finansal kiralamanın; kiralama süresinin sonunda malın mülkiyetinin kiracıya geçme olanağının bulunması, uzun vadeli bir finansman tekniği olması ve ülkemizde özellikle 6361 sayılı Kanun ve ilgili mevzuatın yürürlüğe girmesi sonucunda hukuki zeminin de sağlamlaştırılmış olması gibi avantajları nedeniyle, bu yöntem Türkiye'deki hava yolu şirketleri tarafından da öncelikle başvurulan bir finansman tekniği durumundadır. Finansal kiralamanın bu avantajları bulunmasına rağmen, daha küçük ölçekli ve kısa süreli kiralamalarda operasyonel kiralama yönteminin de uygulandığı gözlemlenmektedir.

Türkiye'de hava yolu taşımacılığında bulunan şirketlerin, hava yolu taşıma araçlarının temininde kullanacağı yöntemin (finansal kiralama ya da operasyonel kiralama) belirlenmesinde göz önünde bulundurması gereken vergisel etkenlerden birisi de katma değer vergisidir. Kiralayan şirketlerin Türkiye'de ya da yurt dışında mukim olmalarının katma değer vergisi karşısındaki durumu da çalışmamızda incelenmiştir.

Buna göre çalışmamızda hava yolu şirketlerinin,

- Yurt dışında faaliyette bulunan finansal kiralama şirketlerinden,
- Yurt dışında faaliyette bulunan operasyonel kiralama şirketlerinden,
- Türkiye'de faaliyette bulunan finansal kiralama şirketlerinden,
- Türkiye'de faaliyette bulunan operasyonel kiralama şirketlerinden,

yapacakları uçak kiralama işlemlerinin katma değer vergisi karşısındaki durumu, ilgili mevzuat çerçevesinde irdelenecektir. Çalışmada, her bir yöntemin katma değer vergisi

¹ White Clark Group Global Leasing Report, WLY 2015

² Global fleet forecast and leasing penetration, Vision Gain 2011

³ www.fider.org.tr/getDocument.aspx?intpageNo=343

yükü ayrı ayrı incelenecek, avantaj ve dezavantajlarına sırasıyla yer verilecektir. Ayrıca karşılaştırma yapabilmek amacıyla satın alma işleminin de katma değer vergisi karşısındaki durumuna değinilecektir.

Sonuç bölümünde ise kiralama yöntemlerinden hangi alternatifin katma değer vergisi yükümlülüğü açısından en uygun alternatif olabileceğine dair değerlendirme yapılacaktır.

II. Yurt dışından uçak alımı ile uçak kiralama yöntemlerinin katma değer vergisi karşısındaki durumu

A. Yurt dışından uçak satın alınması

Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 13'üncü maddesinin (a) bendi uyarınca; faaliyetleri kısmen veya tamamen hava araçlarının kiralınması veya çeşitli şekillerde işletilmesi olan mükelleflere bu amaçla yapılan hava taşıma araçlarının teslimleri, bu araçların imal ve inşası ile ilgili olarak yapılan teslim ve hizmetler ile bunların tadili, onarım ve bakımı şeklinde ortaya çıkan hizmetler katma değer vergisinden istisnadır.

Kanun'un 16'ncı maddesinde ise, Katma Değer Vergisi Kanunu'na göre teslimleri vergiden istisna edilen mal ve hizmetlerin ithalinin de katma değer vergisinden istisna olduğu hüküm altına alınmıştır.

Söz konusu hükümler uyarınca, katma değer vergisi mükellefiyeti bulunmayan, faaliyetleri kısmen veya tamamen hava taşıtlarını ticari amaçla kullanmak olmayan ya da söz konusu hava taşıtlarını kendi özel kullanımları için temin edenlere maddede geçen katma değer vergisi istisnasının uygulanması mümkün değildir.

Nitekim söz konusu değerlendirmelerin Katma Değer Vergisi Genel Uygulama Tebliği'nde de açıkça ifade edildiği görülmektedir. Anılan Tebliğ'de ayrıca, bu istisna hükmünden yararlanabilmek için, katma değer vergisi mükelleflerinin Tebliğ ekinde örneği yer alan istisna belgesini vergi dairesinden temin etmeleri gerektiği ifade edilmiştir.

Yalnızca katma değer vergisi açısından değerlendirildiğinde, uçağın satın alınması, şartları sağlayan mükellefler için uygulanan katma değer vergisi istisnası nedeniyle en uygun yöntem olarak görünmekle birlikte, bu değerlendirmeyi yaparken satın almada kullanılan fon maliyetinin etkisinin de şüphesiz göz önünde bulundurulması gerekmektedir. Operasyonel/adi kiralama ve finansal kiralama işlemleri özellikle kısa vadeli fon temininde sorun yaşayan ya da fonlarını alternatif kaynaklara yönlendiren firmalara büyük katkılar sağlamaktadır.

Kiralama işlemlerinin katma değer vergisi yükümlülüğü karşısındaki durumlarına takip eden bölümlerde yer verilmektedir.

B. Finansal kiralama yoluyla yurt dışından uçak temin edilmesi

Finansal kiralama, 6361 sayılı Finansal Kiralama, Faktoring ve Finansman Şirketleri Kanunu'nda düzenlenmiştir. Söz konusu

Kanun'un 3'üncü maddesinde finansal kiralama işlemi; "Bir finansal kiralama sözleşmesine dayalı olmak koşuluyla, bu Kanun veya ilgili mevzuatı uyarınca yetkilendirilen kiralayana tarafından finansman sağlamaya yönelik olarak bir malın mülkiyetinin kira süresi sonunda kiracıya devredilmesi; kiracıya kira süresi sonunda malın rayiç bedelinden düşük bir bedelle satın alma hakkı tanınması; kiralama süresinin malın ekonomik ömrünün yüzde sekseninden daha büyük bir bölümünü kapsaması veya finansal kiralama sözleşmesine göre yapılacak kira ödemelerinin bugünkü değerlerinin toplamının malın rayiç bedelinin yüzde doksanından daha büyük bir değeri oluşturması hâllerinden herhangi birini sağlayan kiralama " olarak tanımlanmıştır.

Anılan Kanun'un 21'inci maddesinde ise yurt dışından yapılacak finansal kiralama işlemlerine ilişkin sözleşmelerin Finansal Kiralama, Faktoring ve Finansman Şirketleri Birliği tarafından tescil edileceği; yurt dışından yapılacak finansal kiralamalara ilişkin usul ve esasların Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurulunun uygun görüşü alınmak suretiyle Birlik tarafından belirleneceği hüküm altına alınmıştır.

Finansal kiralama, Vergi Usul Kanunu'nun mükerrer 290'ıncı maddesinde de tanımlanmıştır. Buna göre finansal kiralama, "Kira süresi sonunda mülkiyet hakkının kiracıya devredilip devredilmediğine bakılmaksızın iktisadi kıymetin mülkiyetine sahip olmaktan kaynaklanan tüm riskler ile yararların bırakılması sonucunu doğuran kiralama"dır.

Yurt dışından yapılacak kiralama işleminin finansal kiralama işlemi olarak nitelendirilebilmesi için bu işlemin, 6361 sayılı Finansal Kiralama, Faktoring ve Finansman Şirketleri Kanunu'nda yer verilen kiralama tanım ve şartlarına uygun olduğunun öncelikle tespiti ve Finansal Kiralama, Faktoring ve Finansman Şirketleri Birliğinin (Finansal Kurumlar Birliği) onayının alınması gerekmektedir.

1. Yurt dışında mukim finansal kiralama şirketinden finansal kiralama yoluyla uçak kiralınması

Katma Değer Vergisi Kanunu'na ekli (I) sayılı listede sayılan teslimler ve hizmet ifaları % 1 oranında katma değer vergisine tabidir. Söz konusu (I) sayılı listenin 15'inci maddesi uyarınca; Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 13'üncü maddesinin (a) bendi kapsamında teslimleri katma değer vergisinden istisna olan araçların, faaliyetleri kısmen veya tamamen bu araçların kiralınması veya çeşitli şekillerde işletilmesi olan mükelleflere kiralınması hizmeti % 1 oranında katma değer vergisine tabidir.

Kanun'a ekli (I) sayılı listenin 15'inci maddesinde, Kanun'un 13/a maddesinde teslimleri katma değer vergisinden istisna olan araçların, faaliyetleri kısmen veya tamamen bu araçların kiralınması veya çeşitli şekillerde işletilmesi olan mükelleflere kiralınması işlemlerinin % 1 oranında katma değer vergisine tabi olduğu hükmedildiğinden ve Kanun lafzında finansal kiralama ve operasyonel kiralama arasında bir ayrıma gidilmediğinden, finansal kiralama işleminin de bu kapsamda değerlendirilmesi gerektiği görüşünderiz.

Bu kapsamda, hava yolu firmasının yurt dışında mukim finansal kiralama firmasından, finansal kiralama yoluyla uçak kiralınması işlemi % 1 oranında katma değer vergisine tabidir. Ancak, finansal kiralama mevzuatı çerçevesinde bir kiralamadan

söz edilebilmesi için anılan kiralamanın 6361 sayılı Kanun'un yukarıdaki 3'üncü maddesinde yer alan şartları taşıması gerekmektedir.

Nitekim Katma Değer Vergisi Genel Uygulama Tebliği'nin, "2.2. Finansal Kiralama İşlemleri" başlıklı bölümünde de; (I) sayılı listenin 15'inci sırasında belirtilen, Kanun'un 13/a maddesi uyarınca teslimleri katma değer vergisinden istisna olan araçların, faaliyetleri kısmen veya tamamen bu araçların kiralanması veya çeşitli şekillerde işletilmesi olan mükelleflere kiralanması hizmetinin % 1 oranında KDV'ye tabi olduğu, bu araçların finansal kiralamaya konu olması halinde de % 1 oranında KDV uygulanacağı ifade edilmiştir.

Keza, bir özelgede de İdare tarafından, hava yolu yolcu taşımacılığı faaliyetinde bulunan şirketin, yurt dışından finansal kiralama yoluyla yapacağı uçak kiralamalarının % 1 oranında katma değer vergisine tabi olduğu yönünde görüş beyan edilmiştir.⁴

Benzer şekilde, finansal kiralama sözleşmesi kapsamında yurt dışından uçak kiralama işlemlerinde uygulanması gereken katma değer vergisi oranı konusunda İdare tarafından verilen bir diğer özelgede de, yurt dışından finansal kiralama yoluyla uçak kiralama işleminin % 1 oranında katma değer vergisine tabi olduğu ifade edilmiştir.⁵

Ancak, bilindiği üzere yurt dışından alınan hizmetlere ilişkin katma değer vergisi yükümlülüğü Kanun'un 9'uncu maddesi uyarınca Türkiye'de sorumlu sıfatıyla hizmeti alan (kiracı) tarafından yerine getirilmektedir. Bu kapsamda, yurt dışından alınan uçak kiralama hizmetlerine (finansal kiralama dahil) ilişkin % 1 oranında hesaplanacak katma değer vergisinin, 2 No'lu katma değer vergisi beyannamesi ile beyan edilmesi gerekmekte olup, beyan edilen katma değer vergisinin 1 No'lu katma değer vergisi beyannamesinde indirim olarak gösterilmesi gerekmektedir.

Bu kapsamda, katma değer vergisi ödeme pozisyonundaki kurumların (devreden KDV durumunda olmayan), yurt dışından uçak kiralama hizmetlerine ilişkin katma değer vergisi nedeniyle ek bir maliyete katlanmaları söz konusu olmayacaktır.

2. Türkiye'de mukim finansal kiralama şirketinden finansal kiralama yoluyla uçak temin edilmesi

Türkiye'de faaliyette bulunan bir finansal kiralama şirketi aracılığıyla finansal kiralama yoluyla yurt dışından uçak temin edilmesi de mümkündür.

Kiracı tarafından seçilecek satıcı kurumdan ilgili uçak modelinin seçimin yapılmasının ardından, finansal kiralama şirketi tarafından yurt dışındaki satıcı kurumdan uçağın satın alınması işlemi gerçekleşecektir. Türkiye'deki finansal kiralama firması ile uçağı kiralayacak olan Türkiye'de mukim firma (kiracı) arasında 6361 sayılı Finansal Kiralama, Faktoring ve Finansman Şirketleri Kanunu'na uygun şekilde finansal kiralama sözleşmesinin imzalanması gerekecektir.

Öte yandan, yurt içinde finansal kiralama mevzuatı kapsamında faaliyet gösteren şirketlerin, ithal ettikleri hava yolu taşıtlarının

da uçağın kiralama işleminde kullanılacak olması nedeniyle KDV Kanunu'nun 13/a maddesi uyarınca katma değer vergisi istisnasından yararlanması gerekmektedir. Ancak Türkiye'de mukim finansal kiralama şirketlerinin yurt içine yapacakları finansal kiralama yoluyla uçak kiralama hizmetleri katma değer vergisine tabi olacaktır.

Bir başka deyişle, finansal kiralama şirketlerinin Kanun'un 13/a maddesindeki şartları sağlayan uçak ithalatları katma değer vergisinden istisna olacak ancak bu firmaların kiracılarına düzenledikleri finansal kiralama faturalarında ise % 1 oranında katma değer vergisi hesaplanacaktır.

Dolayısıyla, Türkiye'de hava yolu taşımacılığında faaliyet gösteren şirketin, Türkiye'de mukim finansal kiralama şirketinden finansal kiralama yoluyla kiralayacağı uçak nedeniyle, kira bedelleri üzerinden % 1 oranında katma değer vergisi ödemesi gerekecektir.

C. Operasyonel kiralama yoluyla yurt dışından uçak temin edilmesi

6361 sayılı Kanun'da operasyonel kiralama, finansal kiralama dışında kalan kiralamalar olarak tanımlanmıştır. Söz konusu Kanun ile finansal kiralama firmalarına da operasyonel kiralamada bulunma yetkisi tanınmıştır.

Finansal kiralama ile adi/operasyonel kiralama arasında bir takım farklılıklar bulunmaktadır. Bu farkları kısaca şöyle sıralayabiliriz:

Finansal kiralama sözleşmesinin, finansal kiralama mevzuatında yer alan şartları taşıması gerekmektedir. Finansal kiralamada kira konusu malın mülkiyeti kira süresi sonuna kadar kiralayanda bulunmasına rağmen, kiracının isteği doğrultusunda sözleşme sonunda malın mülkiyetinin devralınması imkanı da bulunmaktadır. Bunun yanında kiralanın malın bakım sorumluluğu ve sigorta giderleri başta olmak üzere her türlü risk ve fayda kiracıya aittir.

Adi kiralamada ise kiralamaya konu malın mülkiyeti kiralayandadır ve kira süresi sonunda da mülkiyetin kiracıya geçmesi söz konusu olmamaktadır. Kiracının kira süresi boyunca kiraladığı maldan sağladığı yararın ön planda olduğu bu kiralama yönteminde, malın bakım, sigorta ve kullanımından kaynaklı hasar ve demode olması durumlarından kaynaklanan sorumluluk da kiralayana aittir.

Yurt dışından uçak kiralama işleminin adi/operasyonel kiralama işlemi kapsamında kiralanmasına ilişkin katma değer vergisi mevzuatı açısından değerlendirmelere ise aşağıda yer verilmektedir.

1. Yurt dışında mukim şirketten operasyonel kiralama yoluyla uçak kiralanması

KDV Kanunu'na ekli (I) sayılı listenin 15'inci sırasında; Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 13'üncü maddesinin birinci fıkrasının (a) bendi uyarınca teslimleri katma değer vergisinden istisna olan araçların, faaliyetleri kısmen veya tamamen bu araçların kiralanması veya çeşitli şekillerde işletilmesi olan mükelleflere

⁴ Büyük Mükellefler Vergi Dairesi Başkanlığının 10.04.2014 tarih 64597866-130(28-2014)-37 sayılı özeldes

⁵ Büyük Mükellefler Vergi Dairesi Başkanlığının 08.07.2013 tarih 64597866-130(28-2013)-93 sayılı özeldes

kiralama hizmeti için % 1 oranında katma değer vergisine tabi olduğuna yer verilmektedir. Bu hükümden Kanun koyucunun söz konusu maddede adı geçen araçların kiralama sözleşmesi ile operasyonel kiralama arasında bir ayrıma gitmediği anlaşılmaktadır.

Bir başka deyişle, yurt dışından hava taşıma araçlarının kiralama sözleşmesiyle yurt dışında mukim finansal kiralama firmasından finansal kiralama mevzuatına uygun bir kiralama işlemi yapılıyor olması ile finansal kiralama şirketi olmayan bir şirketten yapılacak kiralama arasında katma değer vergisi mevzuatı açısından bir farklılık bulunmamaktadır. Ancak hemen belirtelim ki, söz konusu değerlendirme katma değer vergisi mevzuatı açısından geçerli olup, kurumlar vergisi mevzuatı açısından farklılıklar bulunmaktadır.

Nitekim Katma Değer Vergisi Genel Uygulama Tebliği'nde de, Kanun'un 13/a maddesi uyarınca teslimleri katma değer vergisinden istisna olan araçların, faaliyetleri kısmen veya tamamen bu araçların kiralama veya çeşitli şekillerde işletilmesi olan mükelleflere kiralama hizmeti için % 1 oranında KDV'ye tabi olduğu, finansal kiralama yoluyla yapılacak kiralama da % 1 oranının geçerli olacağı ifade edilmiştir.

Dolayısıyla, yurt dışından finansal kiralama yoluyla ya da operasyonel kiralama yoluyla uçak kiralama hizmetlerinde katma değer vergisi oranının % 1 olarak uygulanması gerekmektedir.

Ancak yurt dışından uçak kiralama hizmetlerine ilişkin olarak % 1 oranında hesaplanarak sorumlu sıfatıyla beyan edilecek katma değer vergisinin, aynı zamanda 1 No'lu katma değer vergisi beyannamesinde indirim olarak gösterilecek olması nedeniyle, katma değer vergisi ödeme pozisyonundaki kurumların (devreden KDV durumunda olmayan), yurt dışından uçak kiralama hizmetlerine ilişkin katma değer vergisi nedeniyle ek bir maliyete katlanmaları söz konusu olmayacaktır.

2. Türkiye'de mukim şirketten operasyonel kiralama yoluyla uçak kiralama

Finansal kiralama yönteminin sahip olduğu avantajlar sebebiyle, operasyonel kiralama finansal kiralama oranla oldukça düşük bir işlem hacmine sahiptir. Ancak uygulamada, operasyonel kiralama da başvurduğu görülmektedir.

Türkiye'den operasyonel kiralama yöntemiyle uçak kiralama işlemlerinin katma değer vergisi mevzuatı karşısındaki durumuna aşağıda yer verilmektedir:

Kanun'a ekli (I) sayılı listenin 15'inci maddesi uyarınca, yurt içinde mukim bir şirket tarafından yapılacak uçak kiralama faaliyetinin;

- ▶ Kiralama sözleşmesinin konusunun, KDV Kanunu'nun 13'üncü maddesinin (a) bendi uyarınca teslimi katma değer vergisinden istisna olan bir araç olması,
- ▶ Kiralamanın, faaliyetleri kısmen veya tamamen bu araçların kiralama veya çeşitli şekillerde işletilmesi olan mükelleflere yapılması,
- ▶ Yapılan işlemin bir kiralama işlemi olması,

şartıyla % 1 katma değer vergisi oranına tabi olması gerekmektedir.

Dolayısıyla, Türkiye'de faaliyette bulunan bir şirketten yapılacak uçak kiralama sözleşmesi, söz konusu şirket finansal kiralama şirketi olmasa dahi, kiralama işlemlerinde uygulanması gereken katma değer vergisi oranı % 1 olacaktır.

Nitekim İdare tarafından verilen bir özalgıda de aynı yönde görüş bildirildiği görülmektedir.⁶

3. Wet-Lease yöntemiyle uçak kiralama işlemlerinin katma değer vergisi açısından değerlendirilmesi

Donanımlı uçak kiralama olarak da ifade edilen wet-lease yöntemi en basit tanımıyla; uçağın saatlik ya da sefer başına çalışma ücreti karşılığı bedeli ile personelinin ve uçağın bakım ve sigorta masraflarının da kiralayana ait, bunun dışında kalan tüm sorumluluk ve uçulacak meydanın tespiti, uçuş ile ilgili giderler, yolcu temini gibi işlemlerin kiracıya ait olduğu kiralama türüdür.

Hava yolu taşımacılığı faaliyetinde bulunan Türkiye'de mukim hava yolu şirketinin Türkiye'deki başka bir hava yolu şirketine wet-lease yöntemi ile uçak kiralama durumunda, uçak kiralama bedeli ile diğer ek unsurların birbirinden ayrıştırılması gerekecektir. Zira, uçak kiralama hizmetleri ile diğer hizmet bedellerinin katma değer vergisi oranları birbirinden farklılık arz etmektedir.

Bu kapsamda, kiralama bedeli üzerinden (yazımının II-C/2 bölümünde yer alan şartları taşımak şartıyla) % 1 oranında katma değer vergisi hesaplanması, ancak personel maliyeti, bakım, sigorta vb. maliyetler için ise genel esaslar çerçevesinde katma değer vergisinin hesaplanarak beyan edilmesi gerekmektedir.

III. Değerlendirme ve sonuç

Türkiye'de hava yolu taşımacılığının son yıllarda oldukça yüksek bir hızla büyüme göstermesi nedeniyle, hava yolu şirketleri uçak filolarını genişletmek ve gençleştirmek amacıyla uzun vadeli ve güvenilir finansman arayışına ihtiyaç duymuşlardır. Dünyada ve ülkemizde hava yolu şirketlerinin bu amaçla başvurduğu finansman kaynaklarının başında kuşkusuz finansal kiralama gelmektedir.

Finansal kiralamanın; kiralama süresinin sonunda malın mülkiyetinin kiracıya geçme olanağının bulunması, uzun vadeli bir finansman tekniği olması ve ülkemizde özellikle 6361 sayılı Kanun ve ilgili mevzuatın yürürlüğe girmesi sonucunda hukuki zeminin de sağlanmış olması gibi avantajları nedeniyle, bu yöntem Türkiye'deki hava yolu şirketleri tarafından da öncelikle başvurulan bir finansman tekniği durumundadır. Finansal kiralamanın bu avantajları bulunmasına rağmen, daha küçük ölçekli ve kısa süreli kiralamalarda operasyonel kiralama yöntemi de uygulanmaktadır.

Çalışmamızda hava yolu şirketlerinin finansal kiralama şirketleri ile operasyonel kiralama bulunan şirketlerden kiralayacakları hava yolu taşıtlarının katma değer vergisi karşısındaki durumu irdelenmiş, buna ilave olarak da söz konusu firmaların yurt

⁶ Büyük Mükellefler Vergi Dairesi Başkanlığının 07.07.2011 tarih B.07.1.GİB.4.99.16.02-KDV-28-63 sayılı özalgisi

dışında mukim olması durumunda katma değer vergisi karşısındaki durumları da ayrıca incelenmiştir.

Sonuç itibarıyla, hava yolu taşıtının operasyonel ya da finansal kiralama yoluyla kiralanmasının katma değer vergisi mevzuatımız açısından bir farklılığa yol açmadığı, her iki kiralama türünde de kiralama bedeli üzerinden % 1 oranında katma değer vergisi hesaplanması gerektiği sonucuna ulaşılmıştır.

Bununla birlikte, operasyonel ya da finansal kiralama faaliyetinde bulunan şirketin yurt dışında mukim olması durumunda, her iki kiralama türünün de tabi olması gereken katma değer vergisi oranı % 1'dir. Nitekim, daha önce yayımlanan tüm katma değer vergisi tebliğlerinin birleştirildiği Katma Değer Vergisi Genel Uygulama Tebliği'nde ve konuya ilişkin olarak Gelir İdaresi Başkanlığı'na verilen özgelelerde aynı yönde açıklama yapıldığı ve görüş beyan edildiği görülmektedir.

Ancak, yurt dışından yapılan kiralamalarda katma değer vergisi yükümlülüğünün Türkiye'de sorumlu sıfatıyla beyan edilecek olması ve beyan edilecek katma değer vergisinin aynı zamanda 1 No'lu KDV beyannamesinde indirim olarak gösterilecek

olması nedeniyle, katma değer vergisi ödeme pozisyonundaki mükellefler için yapılacak bu kiralamalar ek bir katma değer vergisi yükü oluşturmayacaktır.

Bu kapsamda, katma değer vergisi ödeme pozisyonundaki hava yolu şirketlerinin, yurt dışında bulunan kurumlardan kiralama yapmaları katma değer vergisi açısından daha avantajlı olacaktır.

Buna ek olarak, uçağın yurt dışından doğrudan satın alınması durumunda ya da Türkiye'de mukim finansal kiralama şirketinin Türkiye'de faaliyette bulunan hava yolu şirketine kiralanmak üzere uçak ithal etmesi durumunda; satın alma işlemi Kanun'un 13/a maddesinde yer alan şartların sağlanması koşuluyla katma değer vergisinden istisna olacaktır. Ancak, finansal kiralama şirketinin düzenleyeceği uçak kiralama faturalarında ise % 1 oranında katma değer vergisi hesaplanması gerekecektir.

Çalışmamızda ayrıca, uygulamada sıklıkla karşılaşılan wet-lease yönteminin katma değer vergisi karşısındaki durumu da irdelenmiş olup, wet-lease anlaşmasının kapsamında yer alan uçak kiralama hizmeti bedelinin % 1 oranında katma değer vergisine tabi olması, diğer unsurların (personel, bakım, sigorta vs.) ise genel esaslar çerçevesinde katma değer vergisine tabi olması gerekmektedir.



Current questions and problems encountered with respect to the scope of independent audit

As known, the auditor practice was abolished due to the principles of maximum integrity and transparency introduced by the Turkish Commercial Code no. 6102 (TCC), and it was replaced by the independent audit liability for companies that are not subject to special fiscal period with effect from 01.01.2013.

In this article, it will explained in detail that which companies are subject to independent audit, liabilities of companies subject to independent audit and issues that must be considered by companies that are not subject to independent audit in the framework of the latest amendments by taking into account the current practices in business life.

1. Which companies are subject to independent audit?

Pursuant to the Council of Ministers Decree no. 2014/7149 published in the Official Gazette dated 01.02.2015, equity companies which meet at least two of the following criteria alone or with their subsidiaries and affiliates shall be subject to independent audit:

- ▶ Total assets: TRY 50.000.000 and above
- ▶ Annual net sales revenue: TRY 100.000.000 and above
- ▶ Number of employees: 200 people and above

It will be determined whether two of the mentioned three criteria have been exceeded on the basis of the financial statements pertaining to previous years (last two years) prepared under the applicable legislation with respect to the company's total assets and annual net sales revenue, while the average number of people employed by the company in previous years (last two years) shall serve as a basis for the number of employees.

Independently from the criteria above, companies listed in APPENDIX-1 AND APPENDIX-2 of the mentioned Council of Ministers Decree have also been subjected to independent audit liability since they are subject to special regulations.

2. Will the branches of companies headquartered abroad be subject to independent audit if they meet the criteria?

Independent audit liability shall not be applicable to branches even if branches are headquartered in either abroad or in Turkey meet the criteria for independent audit.

3. When should independent audit begin if the criteria for independent audit are met in the middle of fiscal period?

Pursuant to Article 4 of the Council of Ministers Decree no. 2012/4213 regulating the implementation of the decree, if companies exceed the thresholds of at least two of the three general criteria in two consecutive fiscal periods, they shall be subject to independent audit as from the following fiscal period. Audit may not begin in the middle of the period due to the principle of periodicity.

4. Will the criteria for independent audit be decreased gradually? Will the scope expand?

As known, the Decree on the Determination of Companies Subject to Independent Audit dated 19.12.2012 has been amended twice since its publishing date. The changes in criteria by year are demonstrated in the following table:

Criteria	2013	2014	2015
Total Assets	TRY 150 million and above	TRY 75 million and above	TRY 50 million and above
Annual Net Sales Revenue	TRY 200 million and above	TRY 150 million and above	TRY 100 million and above
Number of Employees	500 people and above	250 people and above	200 people and above

Having been decreased in the last two years, criteria for independent audit are estimated to be decreased in next years as well. According to the press announcement made by the Public Oversight Authority on 02.02.2015, around 2500 companies in 2013 and 3500 companies in 2014 became subject to independent audit starting from the largest companies, while it is estimated that around 5000 companies will become subject to independent audit in 2015 pursuant to the new Council of Ministers Decree.

Gradual decrease of criteria will certainly increase the number of companies subject to independent audit.

5. What are the obligations of companies subject to independent audit?

Obligations of companies subject to independent audit include but are not limited to the following:

- ▶ Obligation to elect independent auditor and having the auditor prepare an independent audit report (TCC 399)
- ▶ After the election of auditor, obligation to immediately register the elected auditor at the trade registry office register and announce it on the company's website (TCC 399)
- ▶ Obligation to create a website and duly arrange the contents of the website (TCC 1524)
- ▶ Obligation to have the auditor present in general meetings (TCC 407)
- ▶ Obligation to state the website address in the commercial letters issued for the company's business and in documents serving as a basis for the records in commercial books (TCC 39)
- ▶ Obligation to deliver the annual activity report and financial statements of the board of directors to the auditor (TCC 401)
- ▶ Obligation to present the document substantiating the independence of independent auditor to the relevant trade registry office

6. How is independent auditor elected?

Election of independent auditor has been deemed an "non-transferable authority" under the TCC, and this non-transferable authority has been granted to general assemblies. After the appointment of the auditor by the company's general

assembly, the general assembly's decision should be registered in relevant trade registry offices and announced in Turkish Trade Registry Gazette as well as in the company's website.

On the other hand, if the auditor has not been elected until the fourth month of the operating period, upon the request of any board member or any shareholder, the auditor may be appointed by the commercial court of first instance of the place where the company's headquarters is located.

7. Should companies subject to independent audit amend their articles of association?

Companies subject to independent audit are not required to amend their articles of association.

8. Can companies not subject to independent audit appoint an independent auditor?

A company may appoint an independent auditor even if it is not obliged to appoint any. However, pursuant to the response letter dated 29.04.2013 sent to Istanbul Trade Registry Directorate by the General Directorate of Domestic Trade of the Ministry of Customs and Trade, it was highlighted that the auditors appointed by companies that are not subject to independent audit may not be elected in companies' general meetings, and the appointment may not be registered and announced by trade registry offices.

9. Was the discharge of former auditors neglected?

One of the questions frequently encountered in practice was until when the former auditor would remain in office and for which period the last auditor's report would be prepared. Although the independent audit liability introduced by the TCC became effective on 01.01.2013 and the auditor practice ended as of that period, we observe that many companies have not decided or neglected to decide on the discharge of the former auditor.

10. How will be the audit of the companies not subject to independent audit?

An audit mechanism has also been prescribed for all joint stock companies in addition to the joint stock companies subjected to independent audit by the TCC. Principles for the audit of companies not subject to independent audit will be prepared by the Ministry of Customs and Trade and enacted by the regulation to be issued by the Council of Ministers.

However, it should be noted that that companies that are not subject to independent audit may not elect auditor for now. This is because no regulation has been published yet since the amendment.

Evaluation of airplane leasing methods in terms of value added tax legislation

Due to the rapid growth of air transportation in Turkey in recent years, airline companies have been in need for long-term and reliable financing to expand and renew their airplane fleets. Financial leasing is without doubt the leading financing resource sought by airline companies for this purpose in Turkey and in the world.

Financial leasing could be described as a type of leasing allowing the ownership of the property to be transferred to the lessee at the end of the leasing period. As a long-term financing technique, financial leasing is a financing technique employed by airline companies in Turkey, due to stronger legal grounds and the enforcement of the Law no. 6361 on Financial Leasing, Factoring and Financing Companies and the related legislation in our country. Since financial leasing is a long-term financing technique, the operational leasing method, which does not allow the transfer of the ownership of the property to the lessee at the end of the leasing term, is applied in more small scale and shorter term leasing transactions.

It is observed that there is no difference between leasing the airline vehicle through operational or financial leasing in terms of our value added tax legislation and 1% value added tax must be calculated on the leasing fee in both leasing types.

It is also observed that there is no difference in terms of value added tax between the cases where the financial leasing companies and operational leasing companies with which airline companies conduct airline vehicle leasing activities are resident abroad or in Turkey.

On the other hand, in case the company performing the operational or financial leasing activity is resident abroad, the value added tax rate applicable to both types of leasing is 1%: It is also observed that the same approach is adopted in the tax rulings and opinions declared by the Revenue Administration with respect to the issue and the Value Added Tax General Application Communiqué where all value added tax communiqués published before are brought together.

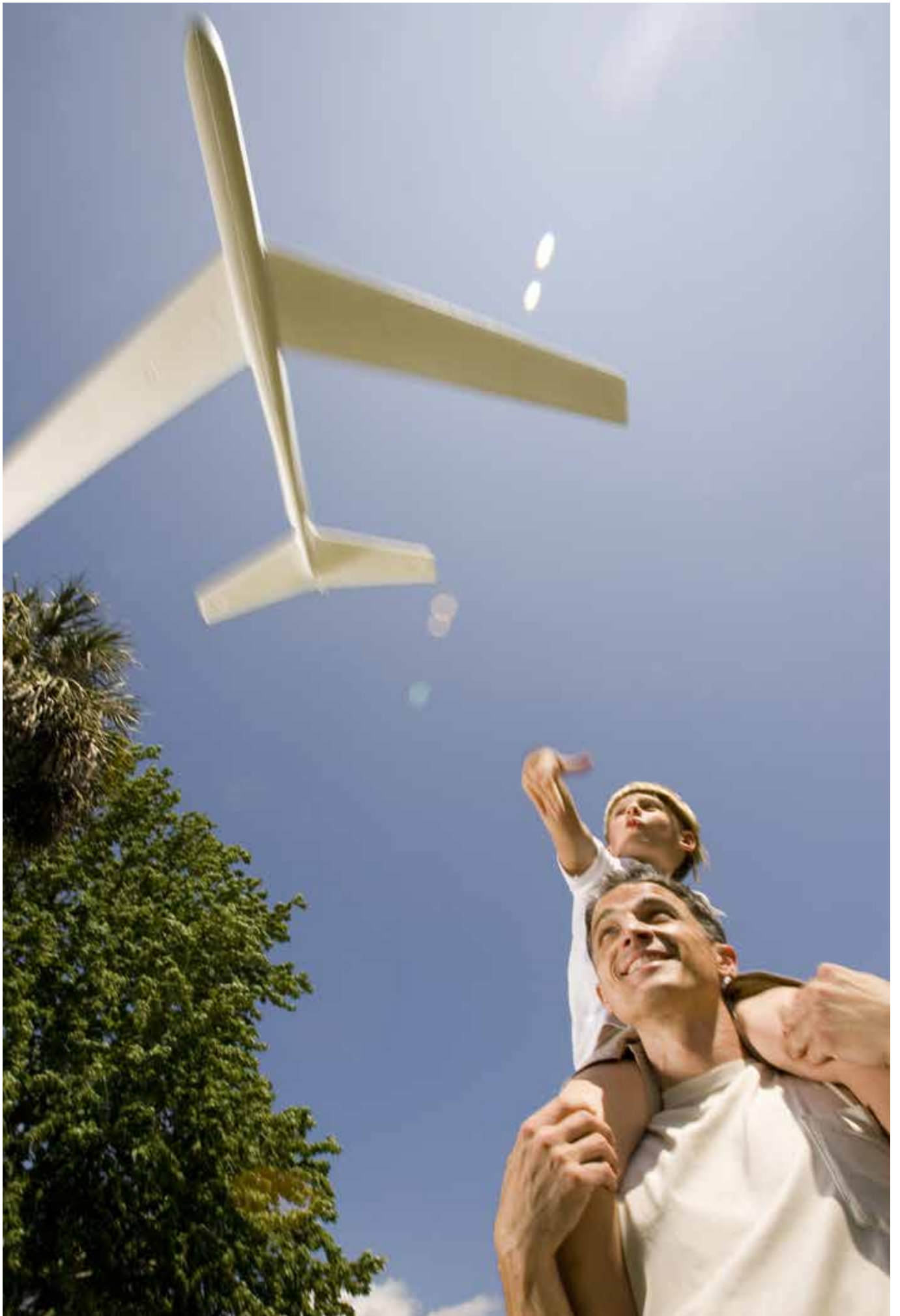
However, since the value added tax liability in leasing transactions from abroad should be declared through reverse charge mechanism in Turkey and the value added tax to be declared should also be indicated as a deduction item on the VAT return no. 1, these leasing activities would not constitute an additional value added tax burden for taxpayers in value added tax paying position.

In this context, for value added tax purposes, it would be more advantageous for airline companies in value added tax paying position to perform their leasing activities from companies abroad.

In addition, if the airplane is directly purchased from abroad or the Turkish resident financial leasing company imports airplane for leasing to the airline company operating in Turkey, the purchase transaction would be exempt from value added tax, on

the condition that the conditions specified in the article 13/a of the Value Added Tax Law are fulfilled. However, 1% value added tax would have to be calculated on airplane leasing invoices issued by the financial leasing company.

Wet-lease, which is another type of leasing encountered frequently in application, is a type of leasing activity where the maintenance and insurance liabilities of the personnel and the airplane's hourly operation fee in addition to the airplane leased by the lessee belong to the lessor, while all other liabilities belong to the lessee. As to the value added tax status of this method, the plane leasing service fee in the scope of the wet-lease agreement is subject to 1% value added tax, while other elements (personnel, maintenance, insurance, etc) are subject to value added tax within the framework of general principles.



Mart ayında "Gümrükte Gündem" de öne çıkan konunun, Şubat ayının ortalarından itibaren plastik ve plastik mamullerinin ithalini durduran ve çeşitli firmaların üretiminde aksamalara neden olan Çevrenin Korunması Yönünden Kontrol Altında Tutulan Atıkların İthalat Denetimi Tebliği'nde yapılan değişiklikler olduğunu söylemek mümkündür. Tebliğ'de son değişiklik 14 Mart 2015 tarihinde yapılmıştır ve bu şekliyle yürürlüktedir.

Bu konu başta olmak üzere, Mart ayında öne çıkan Gümrükte Gündem konuları aşağıda yer almaktadır:

1. Çevrenin Korunması Yönünden Kontrol Altında Tutulan Atıkların İthalat Denetimi Tebliği'nde üçüncü kez değişiklik yapıldı.

2015/3 sayılı Ürün Güvenliği ve Denetimi Tebliği'nde Değişiklik Yapılmasına Dair Tebliğ (ÜGD: 2015/29) 14 Mart 2015 tarihinde Resmi Gazete'de yayımlanarak yürürlüğe girmiştir. Bu Tebliğ ile gerçekleştirilen üçüncü değişiklikte birlikte 2015/3 sayılı Tebliğ son şeklini almıştır. İlgili düzenlemeler aşağıdaki gibidir:

- a) Serbest Dolaşıma Giriş Rejimi kapsamında gerçekleşen ithalata ilişkin çevresel kontroller, Çevre ve Şehircilik Bakanlığı tarafından, belirleyeceği usul ve esaslar çerçevesinde yapılacaktır.
- b) 39.01 ila 39.14 GTİP'li (39.03 hariç) maddelerin ek-1'deki listede tanımlanan madde olmaması halinde, bir örneği tebliğin 8 nolu ekinde yer alan Üretici Belgesi ve üretici tarafından düzenlenen analiz sertifikası ile birlikte serbest dolaşıma giriş işleminin yapılacağı gümrük idarelerine başvurulması üzerine bu maddelerin ithaline doğrudan izin verilecek ve ilgili gümrük idarelerince Üretici Belgesi ve analiz sertifikası ile birlikte ithalatçı bilgileri aylık olarak Çevre ve Şehircilik Bakanlığı'na gönderilecektir.
- c) Diğer gümrük rejimleri kapsamındaki başvurularda, ilgili gümrük idareleri tarafından Üretici Belgesi ve analiz sertifikası aranmayacaktır.

Böylece anılan Tebliğ kapsamında ithal edilecek ürünlerin Çevre ve Şehircilik Bakanlığı tarafından yapılacak kontrollerinin, ithalattan sonra anılan Bakanlık tarafından belirlenecek usul ve esaslara göre yapılmasına karar verilmiştir.

2. Gümrük Yönetmeliği'nde değişiklik yapıldı.

Gümrük Yönetmeliği'nde 13 Mart 2015 tarihli Resmi Gazete'de yayımlanarak yürürlüğe giren değişiklikte özel laboratuvarlarda tahlil yapılabilmesine olanak sağlanmıştır.

- a. Mülga düzenlemede gümrük laboratuvarları dışında en yakın üniversite, ilgili bilimsel kuruluş, uzman ve uygulayıcı kurumların laboratuvarlarında tahlil yapılabilir iken yeni düzenleme ile birlikte ilgili tahlilin sayılan laboratuvarlarda yapılamaması halinde özel laboratuvarlarda yapılabilmesine olanak sağlanmıştır.
- b. Gümrük laboratuvarları dışındaki laboratuvarların "akredite" olması şartı getirilmiştir.
- c. Gümrük laboratuvarları dışındaki laboratuvarlarda tahlil yapılmasına karar verilmesi durumunda tahlil ücretinin peşin olarak ödenmesi yerine yeni düzenlemede tahlil giderlerinin yükümlülere karşılanacağı belirtilmiş ve bu kapsamda tahlil ücretinin tahsilinde gümrük idaresinin dahline son verilmiştir.

d. Önceki düzenlemede numunenin gümrük laboratuvarlarına gönderilmesinin tehlikeli veya külfetli olduğu veya özellik arz ettiği durumların Gümrük Müsteşarlığınca belirleneceği ifade edilmiş idi. Yeni düzenleme ile Müsteşarlığın (Bakanlığın) bu yetkisine son verilmiştir.

e. Yapılan değişiklikle ayrıca;

- ▶ Akredite laboratuvarlarca düzenlenecek tahlil raporlarının doğrudan gümrük beyannamesinin tescil edildiği gümrük müdürlüğüne gönderileceği; muayene ile görevli memur tarafından eşyanın tarife tespitinin yapılamaması durumunda, tahlil sonuçlarının tarife tespiti amacıyla en yakın gümrük laboratuvarına gönderileceği;
- ▶ Gümrük laboratuvarında tahlile tabi tutulan eşya için akredite dış laboratuvarlarda tekrar tahlil yaptırma yetkisinin Gümrük ve Ticaret Bakanlığına ait olduğu;
- ▶ Gümrük laboratuvarının analiz sonuçları ile akredite dış laboratuvara yaptırılan analiz sonuçlarının uyuşmaması halinde, tahlil masrafları yükümlüsünce ödenmek şartıyla eşyanın tahlilinin başka bir akredite laboratuvarında tekrar yaptırılacağı; bu durumda eşyanın mahiyeti ve GTİP'i hakkındaki nihai kararın Bakanlıkça verileceği;

kabul edilmiştir.

3. TRT Bandrolü için verilecek teminata ilişkin düzenleme yapıldı.

19 Mart 2015 tarihli Resmi Gazete'de yayımlanan Türkiye Radyo-Televizyon Kurumunca Bandrol Verilmesine İlişkin Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmelikte Değişiklik Yapılmasına Dair Yönetmelik ile TRT bandrolleri için verilecek teminatlara ilişkin yapılan düzenlemelere göre;

İthalatçılara bandroller aşağıdaki hallerde verilecektir;

- ▶ İthal etmiş oldukları cihazlar için bandrol bedelinin ilgili Gümrük Müdürlüklerine yatırılması üzerine veya;
- ▶ 3093 sayılı Türkiye Radyo-Televizyon Kurumu Gelirleri Kanunu'nda belirtilen vade tarihinde Kuruma ödemek üzere banka teminat mektubu karşılığında.

Bu değişiklikle Yönetmelik, Türkiye Radyo-Televizyon Kurumu Gelirleri Kanunu'nun 5. maddesinin (b) ve (g) fıkralarında yer verilen düzenlemeler ile uyumlu hale getirilmiştir.

Yeni düzenleme ile birlikte yalnızca kesin ve süresiz banka teminat mektupları Kurumca teminat olarak kabul edilecektir. Daha evvel Türk parası, banka teminat mektubu, Devlet tahvilleri, Hazine kefaletini haiz tahviller ile konvertibil yabancı paralar teminat olarak kabul edilmekteydi.

Teminat uygulamasına ilişkin olarak Yönetmelik'te ayrıca;

- ▶ Gerçek ve hükmi şahısların, kesin ve süresiz banka teminat mektubunu Kurumun belirleyeceği şekilde bandrol almadan önce Kuruma vermek zorunda oldukları;
- ▶ Kurumun gerekli görmesi halinde ilave banka teminat mektubu isteyebileceği;

- ▶ Gerçek ve hükmi şahıslar tarafından bandrol alımında verilecek banka teminat mektuplarının, Kurumun bandrol işlemlerinden kaynaklanan mevcut ve ileride doğabilecek vadesi gelmiş ve gelmemiş bütün alacaklarını kapsayacağı;
- ▶ Kurumla bandrol ilişkisi olan gerçek ve hükmi şahısların, bu ilişkiden kaynaklanan yükümlülüklerinin sona ermesi veya bandrol ilişkisi devam etmekle beraber teminatlı alımdan nakit alıma geçmek istemeleri halinde, yazılı talep etmeleri ve Kuruma borçlarının bulunmaması kaydıyla, banka teminat mektuplarının, hesap mutabakatından sonra kendilerine iade edileceği;
- ▶ Gerçek ve hükmi şahısların Kanunda belirtilen süre içinde Kuruma olan bandrol borçlarını ödememeleri halinde, 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun'un 56'ncı maddesi uyarınca borcun 7 gün içinde ödenmesi, aksi halde teminatın paraya çevrileceği veya diğer şekillerle cebren tahsile devam olunacağına borçluya bildirileceği; 7 gün içinde borç ödenmediği takdirde teminatın paraya çevrilerek Kurum alacağına tahsil edileceği;
- ▶ Gerçek ve hükmi şahısların bandrol taleplerinin merkezde Muhasebe ve Finansman Dairesi Başkanlığınca, taşrada ise TRT Müdürlüklerince Muhasebe ve Finansman Dairesi Başkanlığının talimatı doğrultusunda yerine getirileceği;

hususlarına yer verilmiştir.

4. İhracatçı dışında başka bir firmaya ödenen ithalat bedelinin KKDF'ye konu edilmesine ilişkin Gelir İdaresi görüşü yayımlandı.

Gelir İdaresine, Uzakdoğu'da faaliyet gösteren bir firmadan yapacağı ithalat işleminde malın bedeline ilişkin faturanın firmaları adına düzenleneceği ancak ödeme yapılacak hesap olarak faturayı temlik alacak olan Avrupa'daki bir firmanın gösterileceği ifade edilerek bu ithalat işlemi dolayısıyla kaynak kullanımını destekleme fonu (KKDF) kesintisinin uygulanıp uygulanmayacağı hususunda görüş talep edilmiş ve bu talebe ilişkin olarak 70903105-165.01.03 nolu mukteza yayınlanmıştır.

Anılan görüşte, gümrük beyannamesinde gösterilen ithalat tutarının Türk Lirası karşılığının, gümrük yükümlülüğünün başladığı tarihten önce, ödeme şekline göre Döviz Satım Belgesi, Türk Parası Transfer Belgesi veya ithalat bedelinin döviz tevdiat hesabından ihracatçının yurt dışındaki hesabına ödendiğine dair bankaca verilen bir yazı ile gümrük idarelerine tevsik edilmesi halinde fon kesintisi yapılmadan malların ithal edilmesinin mümkün olduğu belirtilmiştir.

Bu bağlamda, KKDF kesintisi yapılmadan ithalatın gerçekleştirilmesi için mal bedelinin gümrük yükümlülüğünün başladığı tarihten önce ihracatçının yurt dışı hesabına transfer edildiğinin yukarıda sayılan belgelerden biri ile gümrük idarelerine tevsik edilmesi gerektiği ve ayrıca, ithalat bedelinin ihracatçı tarafından belirtilen başka firma/shahısların hesabına ödenmesinin ihracatçıya transfer olarak değerlendirilmesinin mümkün bulunmadığı ifade edilmiştir.

Sonuç olarak, Gelir İdaresi de ithalat bedellerinin ihracatçı dışında başka bir firmaya yapılmasının KKDF yükümlülüğünü ortaya çıkaracağı görüşünde olduğunu bildirmiştir.

Türkiye'deki gelişmeler

- ▶ **Erdem Başçı, Cumhurbaşkanı Erdoğan'a sunum yaptı:** Mart ayında oldukça tırmanan Merkez Bankası Başkanı Erdem Başçı ile Cumhurbaşkanı Tayyip Erdoğan arasındaki gerilim, Erdem Başçı'nın Erdoğan'a yaptığı sunum ile Cumhurbaşkanı'nın deyimiyile "tatlıya bağlandı". Gerginlik yaratan açıklamaların azalması ile beraber USD/TL kuru da aşağı yönlü gevşedi.
- ▶ **Merkez bankası faizlere dokunmazken "1Ç2015'te ekonomik toparlanma zayıf" açıklaması yaptı:** Faiz konusundaki tartışmalar TL'nin değer kaybetmesi ile sonuçlanınca tartışma bir süreliğine rafa kaldırılmıştı. Bu ortamda MB faizleri değiştirmede ve % 7,50'de sabit tuttu. MB'nin sunumunda "Öncü göstergeler ilk çeyrekte iktisadi faaliyette toparlanmaya işaret etmemektedir" açıklaması yapıldı.
- ▶ **Şubat ayında ihracatta sert düşüş:** Türkiye İhracatçılar Meclisi (TİM) tarafından açıklanan verilere göre, Şubat ayında ihracat geçen yılın aynı dönemine göre % 13 daraldı. Rusya'ya yapılan ihracat % 28, AB üyesi ülkelere yapılan ihracat ise % 11 geriledi. Türkiye için çıkarılabilecek sonuçları ise:
 - ▶ Komşularımızın ekonomik problemleri ve AB ekonomisinin içine girdiği "büyümememe" sorunu ihracatta düşüş olarak bize yansıyor.
 - ▶ Zayıf seyreden dış talep nedeniyle, milli gelir büyümenin desteklenmesi için talebin faiz indirimi yolu ile iç talebe yönlendirilmesi söz konusu olabilir.
- ▶ **Sanayi üretimi daralıyor:** Mevsim ve takvim etkisinden arındırılmış sanayi üretim endeksi Ocak 2015'te yüzde 1,4 daraldı. Sanayi üretim endeksindeki bu gerileme, 2015 yılı ilk çeyrek büyümesinin zayıf kalabileceğini ve otomotiv üretimi dışında diğer sektörlerde gerileyen dış talebin etkisinin gözlenebileceğini gösteriyor.
- ▶ **Fitch Türkiye'nin kredi notunu "BBB-" olarak teyit etti, Moody's bankacılık sistemi görünümünü "negatif" belirlediği bir rapor yayınladı:** Uluslararası kredi derecelendirme kuruluşu Fitch, kredi notunu 'BBB-' ve görünümünü de 'durağan' olarak teyit etti. Yaptığı açıklamada öne çıkan başlıklar ise, merkez bankası üzerindeki baskı; Ortadoğu ve Rusya'ya yapılan ihracattaki azalış; politika tutarlılığındaki zayıflık olarak belirlenirken, 2015 yılı büyümesi için "yüzde 3,2'yi aşmayabilir" ifadesini kullandı. Fitch'in alışık olmadığımız şekilde politikaya çokça referans içeren açıklamasında risklere dikkat çekilirken, not indirimi olmaması olumlu bir gelişme olarak görülebilir. Diğer taraftan, Moody's bankacılık sisteminin görünümünü negatif olarak belirlediği raporunu yayınladı. Ülkenin görünümünü negatifte tutan Moody's açısından bankacılık görünümünün de negatif olması sürpriz olmaması gerekirken, Türkiye'de bu açıklama olumsuz karşılandı.
- ▶ **Turkcell'de genel kurul sorunsuz tamamlandı:** Ortaklar arasındaki anlaşmazlık nedeniyle 2010'dan beri yapılamayan genel kurul toplantısı bu ay sorunsuz şekilde yapılabildi. Şirket toplam 3,9 milyar TL temettü dağıtılmasına karar verdi. Turkcell'deki yabancı sahipliğinin yüksekliği düşünüldüğünde, temettü ödemesi nedeniyle ülkeden ciddi sermaye çıkışı olacağını belirtmek gerekiyor. Bu arada, Turkcell'in yeni CEO'su Kaan Terzioğlu oldu.
- ▶ **Tekstilbank'ın satışına Çin'den onay geldi:** Tekstil Bankası'nın % 75,50'lik payının, Çinli ICBC'ye satışı konusunda, Çin'deki bankacılık otoritesi CBRC tarafından satış işlemine onay verildi. BDDK tarafındaki süreçte bu onayın alınması bekleniyordu. Tekstilbank 29 Nisan 2014 tarihinde 670 milyon fiyatla ICBC'ye satılmıştı.

- ▶ **9,5 milyar dolarlık dev TANAP projesinde temel atıldı:** Azeri Şah Deniz sahasındaki gazı Avrupa'ya taşıyacak Trans Anadolu Doğalgaz Hattı Projesi'nin (TANAP) temeli Kars'ta atıldı. İlk etapta 2018 yılı Haziran ayında 16 milyar metreküp gaz akışı sağlanacak olan projeden Türkiye 6 milyar metreküp gaz alacak. TANAP'ta Azerbaycan'dan Socar'ın % 58, Türkiye'den BOTAS'ın % 30 ve İngiliz BP'nin % 12 payı bulunuyor.
- ▶ **Royal Bank of Scotland (RBS) Türkiye'den çıkıyor:** İngiltere'nin en büyük bankalarından biri olan RBS, Türkiye dahil bazı ülkelerdeki faaliyetlerini satma kararı aldı. RBS geçtiğimiz ay Orta ve Doğu Avrupa, Ortadoğu ve Afrika'dan çıkacağını ve Asya ile ABD'deki ticari ve kurumsal faaliyetlerini küçülteceğini açıklamıştı.
- ▶ **Kuveyt Türk Almanya'da bankacılık yapmak için lisans aldı:** Kuveyt Türk, Almanya'da fon toplama ve fon kullandırım işlemleri için lisans alan ilk katılım bankası oldu. Bafin ile faizsiz bankacılık yasal mevzuatı üzerine uzun süredir çalışan Kuveyt Türk, bu lisansla Almanya'yı faizsiz esaslarda bankacılık modeli ile ilk kez tanıştırmış olacak. Banka faaliyetlerine Temmuz 2015 itibarıyla Frankfurt'ta başlayacak.
- ▶ **Enerji borsası EPİAŞ kuruldu:** EPİAŞ, piyasa işletim lisansı kapsamı dışında kalan enerji piyasası faaliyetleriyle, emisyon ticaretine ilişkin faaliyetlerini yürütme görev ve yetkisine sahip olacak. EPDK'nın piyasa işletim lisansını vermesinin ardından EPİAŞ, organize toptan elektrik piyasalarının mali uzlaştırma işlemlerini, dengesizlik hesaplamalarına dair mali uzlaştırma işlemlerini, gün öncesi ve gün içi organize toptan elektrik piyasalarının işletim ve mali uzlaştırma faaliyetlerini de yürütebilecek. Ayrıca, şirket elektrik enerjisi veya kapasite tedarik eden lisans sahipleri ile serbest tüketicilerin kayıtlarını tutma görev ve yetkisine sahip olacak.

Global gelişmeler

- ▶ **FED'in kritik faiz toplantısı yapıldı:** FED yetkilileri faiz artırımını için tutanaklarda özellikle takip edilen "sabırlı" ifadesini, geçen ay yaptığı toplantıda kaldırdı. Dolayısıyla, FED artık her an faiz artırımlarına başlayabilir. Diğer taraftan, FED başkanlarının sene sonu politika faiz oranı beklentisi % 1,125'ten % 0,625'e geriledi. Aynı zamanda, faiz artışı ABD'deki enflasyon oranının % 2'ye doğru gittiğinden emin olunduktan sonra yapılacaktır koşulu belirtildi. Bu toplantının Türkiye'ye etkisini ise şöyle özetleyebiliriz:
 - Faiz artırımını ve miktarını konusunda aceleci olmayacağını açıklanması doların düşmesine neden oldu. EUR/USD paritesi ise 1,05'ten 1,10 seviyesine kadar değer kazandı.
 - FED tutanakları Türkiye'nin faiz indirimine gitmesi için "kolaylaştırıcı" bir faktör olarak kullanılabilir.
 - Sermaye akımları Türkiye'nin büyüme finansmanı için en önemli kaynağı oluşturuyor. Bu açıdan FED'in alacağı kararlar, Türkiye'nin orta vadeli büyüme oranlarını etkileyecektir.

- ▶ **Suudi Arabistan önderliğinde on ülke Yemen'e operasyon başlattı:** Suudi Arabistan, Yemen Cumhurbaşkanı'nın ülkeden kaçmasının ardından iç savaşa bir adım daha yaklaşan Yemen'e askeri operasyon başlattı. Suudi yetkililer 10 ülkeden oluşan koalisyon güçlerinin Ocak ayından bu yana Şii Husilerin denetimindeki Başkent Sana'ya hava saldırıları başladığını duyurdu. Yetkililer Şii inancılı Husi isyancılarının İran tarafından desteklendiklerini savundu. Bu haber ile petrol fiyatlarında bir miktar yükseliş gözlemlendi.
- ▶ **Ukrayna politika faiz oranını % 30'a çıkardı:** Zor günler yaşayan Ukrayna, devam eden savaş nedeniyle son çeyrekte ekonominin % 15,2 küçülmesi sonrası ayakta kalabilmek için IMF'den kredi almaya çalışıyor. Yetkililer de sermaye çıkışını önlemeye ve hryvniyanın dengelenmesini sağlamaya çabalyor. Hryvnia son bir yılda dolar karşısında % 60 değer kaybederek, bu alanda en kötü performans gösteren kur oldu.



Sirküler indeks

No	Tarih	Konu
27	27.03.2015	Nakdi sermaye artışına teşvik getiren Yasa Teklifi, Meclis Genel Kurulunda kabul edilerek yasalaştı.
26	25.03.2015	Nakdi sermaye artışının teşviki de dahil vergisel değişiklikler içeren Yasa Teklifi, Plan ve Bütçe Komisyonunda kabul edildi.
25	23.03.2015	Gelir vergisi beyannamelerinin verilme süresi 31 Mart 2015 tarihine kadar uzatıldı.
24	23.03.2015	Muhtasar, damga vergisi ve KDV beyannameleri ile Ba-Bs formlarının verilme süresi uzatıldı.
23	17.03.2015	"Özel Tüketim Vergisi (I) Sayılı Liste Uygulama Genel Tebliği" ile getirilen yeni düzenlemeler.
22	12.03.2015	Meclis Başkanlığına sunulan Kanun Teklifi'nde yer alan vergi mevzuatına ilişkin düzenlemeler.
21	06.03.2015	2014/7273 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı ile yatırım teşvik uygulamasında değişiklikler yapıldı.
20	05.03.2015	"Özel Tüketim Vergisi (I) Sayılı Liste Uygulama Genel Tebliği" 16 Mart'ta yürürlüğe giriyor.
19	04.03.2015	GİB tarafından "E-Defter Uygulama Kılavuzu" yayınlandı.
18	27.02.2015	6606 Sayılı Kanun ile Türkiye-Kosova ÇVÖ Anlaşmasının onaylanması uygun bulundu.
17	24.02.2015	Damga vergisi beyannamelerinin verilme süresi 26 Şubat'a kadar uzatıldı.
16	24.02.2015	Muhtasar ve KDV beyannamelerinin verilme süresi 26 Şubat'a kadar uzatıldı.
15	20.02.2015	6594 Sayılı Kanun ile Türkiye- Meksika ÇVÖ Anlaşmasının onaylanması uygun bulundu.
14	13.02.2015	2015/1 numaralı İç Genelge ile kesinleşmiş vergi borçlarının yeniden yapılandırılmasına ilişkin ek açıklamalar yapıldı.
13	11.02.2015	Dahilde İşleme İzin Belgesi kapsamında temin edilen girdiler nedeniyle ödenmeyen KDV'ler beyannamede gösterilebilecek.
12	10.02.2015	İndirimli orana tabi teslimlerle ilgili olarak mahsup yoluyla iadesi gerçekleşmeyen tutarların Ocak ayı KDV beyannamesine dahil edilmesi gerekiyor.
11	03.02.2015	Bazı malların KDV oranlarında değişiklik yapıldı.
10	02.02.2015	Borsada rayici olmayan yabancı paraların 31.12.2014 tarihi itibarıyla değerlendirilmesinde kullanılacak kurlar açıklandı.
9	26.01.2015	Teknoloji Geliştirme Bölgelerinde, onaylı bilgilerin üç aylık dönemi takip eden 60 gün içerisinde, yıllık mali denetim raporunun her yılın haziran ayı sonuna kadar Bakanlığa gönderilmesi gerekiyor.
8	20.01.2015	Banka, sigorta şirketi ve aracı kurumların Vergi Usul Kanunu'ndan doğan bildirim yükümlülükleri.
7	19.01.2015	"Mükellef Bilgileri Bildirimi" verme zorunluluğu kaldırıldı.
6	15.01.2015	2015 yılına ait finansal faaliyet harçlarının 2 Şubat 2015 tarihine kadar ödenmesi gerekiyor.
5	14.01.2015	Menkul kıymetlerden 2015 yılında elde edilen gelirlerin vergilendirilmesi.
4	05.01.2015	Yeminli mali müşavirlerce 2015 yılında uygulanacak asgari ücret tarifesinde değişiklikler yapıldı.
3	05.01.2015	Gelir vergisinden istisna yurt içi ve yurt dışı gündelik tutarları (01.01.2015-30.06.2015).
2	02.01.2015	Borsa İstanbul'da işlem gören tahvil ve bonolar ile kira sertifikalarının 31 Aralık 2014 tarihli borsa rayiçleri.
1	02.01.2015	Bazı alkollü içecekler, tütün ve tütün mamullerine ilişkin maktu ÖTV tutarları artırıldı.
113	31.12.2014	"Kayıt Saklama Gereksinimi" yükümlülüğünün kapsamına ilişkin açıklama yapıldı.
112	31.12.2014	2015 yılında, mobil telefon aboneliğinin ilk tesisinde ödenmesi gereken özel iletişim vergisi 44 TL olarak belirlendi.
111	31.12.2014	Meslek mensuplarınca (SM, SMMM ve YMM) 2015 yılında uygulanacak olan asgari ücret tarifesi yayınlandı.
110	31.12.2014	İndirimli orana tabi işlemlerde 2015 yılında uygulanacak iade sınırı 19.500 TL olarak belirlendi.
109	30.12.2014	Sosyal güvenlik primine esas kazançların 2015 yılında uygulanacak olan alt ve üst sınırları.
108	30.12.2014	2015 yılında uygulanacak asgari geçim indirimi tutarları.

Vergi Takvimi

2015 Nisan ayı mali yükümlülükler takvimi

3 Nisan 2015 Cuma	Şubat 2015 dönemi mal ve hizmet alım/satımlarına ilişkin bildirim formlarının (Form Ba-Bs) elektronik olarak gönderilmesi*
7 Nisan 2015 Salı	Mart 2015 dönemine ilişkin çeklere ait değerli kâğıtlar vergisinin bildirim ve ödenmesi
10 Nisan 2015 Cuma	16-31 Mart 2015 dönemine ait petrol ve doğalgaz ürünlerine ilişkin özel tüketim vergisi beyannamesinin elektronik ortamda gönderilmesi ve verginin ödenmesi
15 Nisan 2015 Çarşamba	Mart 2015 dönemine ait kolalı gazoz, alkollü içecekler ve tütün mamullerine ilişkin özel tüketim vergisi beyannamesinin elektronik ortamda gönderilmesi ve verginin ödenmesi Mart 2015 dönemine ait dayanıklı tüketim ve diğer mallara ilişkin özel tüketim vergisi beyannamesinin elektronik ortamda gönderilmesi ve verginin ödenmesi Mart 2015 dönemine ait tescile tabi olmayan motorlu taşıt araçlarına ilişkin özel tüketim vergisi beyannamesinin elektronik ortamda gönderilmesi ve verginin ödenmesi Mart 2015 dönemine ait banka ve sigorta muameleleri vergisi beyannamesinin elektronik ortamda gönderilmesi ve verginin ödenmesi Mart 2015 dönemine ait özel iletişim vergisi beyannamesinin elektronik ortamda gönderilmesi ve verginin ödenmesi Mart 2015 dönemine ait kaynak kullanımı destekleme fonu kesintilerinin bildirim ve ödenmesi
20 Nisan 2015 Pazartesi	Mart 2015 dönemine ait belediyelere ödenecek vergilerin (haberleşme vergisi hariç) beyanı ve ödenmesi Mart 2015 dönemine ait şans oyunları vergisi beyannamesinin elektronik ortamda gönderilmesi ve verginin ödenmesi Mart 2015 dönemine ait yarışma ve çekilişler ile futbol müsabakalarına ait müşterek bahislerle ilgili veraset ve intikal vergisi beyannamesinin elektronik ortamda gönderilmesi ve verginin ödenmesi
24 Nisan 2015 Cuma	Mart 2015 dönemine ait gelir vergisi stopajının muhtasar beyanname ile elektronik ortamda beyanı Mart 2015 dönemine ait kurumlar vergisi stopajının muhtasar beyanname ile elektronik ortamda beyanı Mart 2015 dönemine ait istihkaktan kesinti suretiyle tahsil edilen damga vergisi ile sürekli mükellefiyeti bulunanlar için makbuz karşılığı ödenmesi gereken damga vergisinin elektronik ortamda beyanı Mart 2015 dönemine ilişkin sosyal güvenlik primlerinin elektronik ortamda beyan edilmesi Mart 2015 dönemine ait katma değer vergisi beyannamesinin elektronik ortamda gönderilmesi Ocak-Şubat-Mart 2015 dönemine ait gelir vergisi stopajının muhtasar beyanname ile elektronik ortamda beyanı GVK geçici 67. madde uyarınca Ocak-Şubat-Mart 2015 döneminde yapılan tevkifatın muhtasar beyanname ile elektronik ortamda beyanı
27 Nisan 2015 Pazartesi	2014 yılına ait kurumlar vergisi beyannamesinin elektronik ortamda gönderilmesi 1-15 Nisan 2015 dönemine ait petrol ve doğalgaz ürünlerine ilişkin özel tüketim vergisi beyannamesinin elektronik ortamda gönderilmesi ve verginin ödenmesi Mart 2015 dönemine ait muhtasar beyanname ile beyan edilen gelir vergisi stopajının ödenmesi Mart 2015 dönemine ait muhtasar beyanname ile beyan edilen kurumlar vergisi stopajının ödenmesi Mart 2015 dönemine ait katma değer vergisinin ödenmesi GVK geçici 67. madde uyarınca Ocak-Şubat-Mart 2015 döneminde yapılan tevkifatın ödenmesi Mart 2015 dönemine ait istihkaktan kesinti suretiyle tahsil edilen damga vergisi ile sürekli mükellefiyeti bulunanlar için makbuz karşılığı ödenmesi gereken damga vergisinin ödenmesi
30 Nisan 2015 Perşembe	2014 yılına ilişkin kurumlar vergisinin ödenmesi 2014 yılına ilişkin kurumlar vergisi mükellefleri için kesin mizan bildirim Mart 2015 dönemine ait sosyal güvenlik primlerinin ödenmesi Mart 2015 dönemine ait haberleşme vergisinin beyanı ve ödenmesi Mart 2015 dönemi mal ve hizmet alım/satımlarına ilişkin bildirim formlarının (Form Ba-Bs) elektronik olarak gönderilmesi

* 23 Mart 2015 tarihli ve 72 numaralı Vergi Usul Kanunu Sirküleri ile 31 Mart 2015 tarihine kadar verilmesi gereken 2015/Şubat dönemine ilişkin "Form Ba" ve "Form Bs" bildirimlerinin verilme süresi 3 Nisan 2015 Cuma günü sonuna kadar uzatılmıştır.

Gelir Vergisi

Gelir vergisi tarifesi- 2015 (Ücretler)					
Gelir dilimi	Vergi oranı				
12.000 TL'ye kadar	% 15				
29.000 TL'nin 12.000 TL'si için 1.800 TL, fazlası	% 20				
106.000 TL'nin 29.000 TL'si için 5.200 TL, fazlası	% 27				
106.000 TL'den fazlasının 106.000 TL'si için 25.990 TL, fazlası	% 35				
Gelir vergisi tarifesi- 2015 (Diğer gelirler)					
Gelir dilimi	Vergi oranı				
12.000 TL'ye kadar	% 15				
29.000 TL'nin 12.000 TL'si için 1.800 TL, fazlası	% 20				
66.000 TL'nin 29.000 TL'si için 5.200 TL, fazlası	% 27				
66.000 TL'den fazlasının 66.000 TL'si için 15.190 TL, fazlası	% 35				
Gelir vergisinden istisna günlük yemek yardımı (KDV hariç)					
Uygulandığı yıl	Tutar (TL)				
2013	12,00				
2014	12,00				
2015	13,00				
Engellilik indirimi (2015)					
Engellilik derecesi	Tutarı (TL)				
Birinci derece engelliler için	880				
İkinci derece engelliler için	440				
Üçüncü derece engelliler için	200				
Asgari geçim indirimi (2015)					
Çocuk sayısı/ Eşin durumu	Çocuk yok	1 çocuk	2 çocuk	3 çocuk	4 çocuk
Çalışıyor	90,11 TL	103,63 TL	117,15 TL	126,16 TL	135,17 TL
Çalışmıyor	108,14 TL	121,65 TL	135,17 TL	144,18 TL	153,19 TL
Konut kira geliri istisnası					
Gelirin elde edildiği yıl	Tutar (TL)				
2013	3.200				
2014	3.300				
2015	3.600				
Değer artış kazançlarında istisna (Menkul kıymetler hariç)					
Kazancın sağlandığı yıl	Tutar (TL)				
2013	9.400				
2014	9.700				
2015	10.600				
Arıza kazançlarına ilişkin istisna					
Kazancın sağlandığı yıl	Tutar (TL)				
2013	21.000				
2014	21.000				
2015	23.000				
Gelir vergisinden istisna kıdem tazminatı tavanı					
Uygulandığı dönem	Tutar (TL)				
01.01.2015 - 30.06.2015	3.541,37				

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 (%)
2012	7,8
2013	3,93
2014	10,11
Fatura düzenleme sınırı	
Uygulandığı yıl	Tutar (TL)
2013	800
2014	800
2015	880

Amortisman sınırı

Uygulandığı yıl	Tutar (TL)
2013	800
2014	800
2015	880
Reeskont ve avans işlemlerinde iskonto ve faiz oranları	
Reeskont işlemlerinde	% 9,00
Avans işlemlerinde	% 10,50
VUK kapsamındaki reeskont işlemlerinde	% 10,50
Not: Bu oranlar 14.12.2014 tarihinden itibaren yapılan işlemler için geçerlidir.	

Damga Vergisi

Azami damga vergisi (Her bir kağıt için)	
Uygulandığı yıl	Tutar (TL)
2013	1.487.397,70
2014	1.545.852,40
2015	1.702.138,00
Damga vergisi oran ve tutarları (2015)	
Damga vergisine tabi kağıtlar	Oran/Tutar
Sözleşmeler	Binde 9,48
Ücretler (Avanslar dahil)	Binde 7,59
Kira sözleşmeleri	Binde 1,89
Bilanço	35,00 TL
Gelir tablosu	16,90 TL
Yıllık gelir vergisi beyannamesi	45,30 TL
Kurumlar vergisi beyannamesi	60,50 TL
Katma değer vergisi ve muhtasar beyannameler	29,90 TL
SGK sigorta prim bildirgesi	22,30 TL

Veraset ve İntikal Vergisi

İstisnalar (2015 yılı)		
Evlatlıklar dahil furuş ve eşten her birine isabet eden miras hisselerinde	161.097 TL	
Furuş bulunmaması halinde, eşe isabet eden miras hissesinde	322.392 TL	
İvazsız suretle meydana gelen intikallerde	3.711 TL	
Para ve mal üzerine düzenlenen yarışma ve çekilişlerde kazanılan ikramiyelerde	3.711 TL	
Vergi tarifesi (2015 yılı)		
Matrah dilim tutarları	Vergi Oranı	
	Veraset yoluyla intikal	İvazsız intikal
İlk 200.000 TL için	% 1	% 10
Sonra gelen 480.000 TL için	% 3	% 15
Sonra gelen 1.060.000 TL için	% 5	% 20
Sonra gelen 1.900.000 TL için	% 7	% 25
Matrahın 3.640.000 TL'yi aşan bölümü için	% 10	% 30

Asgari Ücret ve Sosyal Güvenlik

Asgari ücret ve yasal kesintiler		
Ödemeler / kesintiler	01.01.2015-30.06.2015 (TL)	01.07.2015-31.12.2015 (TL)
Brüt asgari ücret	1.201,50	1.273,50
Sosyal güvenlik primi işçi payı (% 14)	168,21	178,29
İşsizlik sigortası primi işçi payı (% 1)	12,02	12,74
Gelir vergisi matrahı	1.021,27	1.082,47
Hesaplanan gelir vergisi (% 15)	153,19	162,37
Asgari geçim indirimi (Bekar) (-)	90,11	90,11
Kesilecek gelir vergisi	63,08	72,26
Damga vergisi (binde 7,59)	9,12	9,67
Kesintiler toplamı	252,43	272,96
Net asgari ücret	949,07	1.000,54
Yıllık brüt asgari ücret		
Uygulandığı yıl	Tutar (TL)	
2013	12.000,60	
2014	13.230,00	
2015	14.850,00	
Sosyal güvenlik primine esas aylık kazançların alt ve üst sınırları		
Uygulandığı dönem	Alt sınır (TL)	Üst sınır (TL)
01.01.2015-30.06.2015	1.201,50	7.809,90
01.07.2015-31.12.2015	1.273,50	8.277,90

Income Tax

Income tax tariffs- 2015 (Salaries)					
Income bracket	Tax rate				
Up to TRL 12.000	15 %				
For TRL 29.000; for the first TRL 12.000, TRL 1.800, for above	20 %				
For TRL 106.000; for the first TRL 29.000, TRL 5.200, for above	27 %				
For more than TRL 106.000, for TRL 106.000, TRL 25.990, for above	35 %				
Income tax tariffs- 2015 (Other income)					
Income bracket	Tax rate				
Up to TRL 12.000	15 %				
For TRL 29.000; for the first TRL 12.000, TRL 1.800, for above	20 %				
For TRL 66.000; for the first TRL 29.000, TRL 5.200, for above	27 %				
For more than TRL 66.000, for TRL 66.000, TRL 15.190, for above	35 %				
Daily meal allowance exempt from income tax (VAT excluded)					
Year	Amount (TRL)				
2013	12,00				
2014	12,00				
2015	13,00				
Disability allowance (2015)					
Degree of disablement	Amount (TRL)				
For 1 st degree disabled	880				
For 2 nd degree disabled	440				
For 3 rd degree disabled	200				
Minimum living allowance (2015)					
Number of children /Status of spouse	No children	1 child	2 children	3 children	4 children
Employed	TRL 90,11	TRL 103,63	TRL 117,15	TRL 126,16	TRL 135,17
Unemployed	TRL 108,14	TRL 121,65	TRL 135,17	TRL 144,18	TRL 153,19
Exemption for house rental income					
Year when the income is derived	Amount (TRL)				
2013	3.200				
2014	3.300				
2015	3.600				
Exemption in capital gains (Except securities)					
Year when the gain is derived	Amount (TRL)				
2013	9.400				
2014	9.700				
2015	10.600				
Exemption in incidental income					
Year when the gain is derived	Amount (TRL)				
2013	21.000				
2014	21.000				
2015	23.000				
The upper limit of severance pay exempt from income tax					
Period	Amount (TRL)				
01.01.2015 - 30.06.2015	3.541,37				

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 (%)
2012	7,8
2013	3,93
2014	10,11
Limit for issuing invoice	
Year	Amount (TRL)
2013	800
2014	800
2015	880

Depreciation limit	
Year	Amount (TRL)
2013	800
2014	800
2015	880
Discount and interest rates to be applied in rediscount and advance transactions	
In rediscount transactions	9,00 %
In advance transactions	10,50 %
In rediscount transactions under TPL	10,50 %
Note: These rates are applicable to the transactions conducted as of 14.12.2014.	

Stamp Duty

Maximum stamp duty (For each paper)	
Year	Amount (TRL)
2013	1.487.397,70
2014	1.545.852,40
2015	1.702.138,00
Stamp duty rates and amounts (2015)	
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 35,00
Income statement	TRL 16,90
Annual income tax return	TRL 45,30
Corporate tax return	TRL 60,50
Value added tax and withholding tax returns	TRL 29,90
Social Security Institution insurance premium declarations	TRL 22,30

Inheritance and Transfer Tax

Exemptions (2015)		
For shares of inheritance corresponding to each descendant including adopted children and the spouse	TRL 161.097	
For share of inheritance corresponding to the spouse if there is no descendant	TRL 322.392	
For transfers conducted without any consideration	TRL 3.711	
For prizes won in competitions and lotteries held for money and property	TRL 3.711	
Tax tariff (2015)		
Tax base bracket amounts	Tax rate	
	Transfer through inheritance	Transfer without any consideration
For the first TRL 200.000	1 %	10 %
For the next TRL 480.000	3 %	15 %
For the next TRL 1.060.000	5 %	20 %
For the next TRL 1.900.000	7 %	25 %
For the tax base portion exceeding TRL 3.640.000	10 %	30 %

Minimum Wage and Social Security

Minimum wage and withholdings		
Payments / withholdings	01.01.2015-30.06.2015 (TRL)	01.07.2015-31.12.2015 (TRL)
Gross minimum wage	1.201,50	1.273,50
Social security premium employee's contribution (14 %)	168,21	178,29
Unemployment insurance premium employee's contribution (1 %)	12,02	12,74
Income tax base	1.021,27	1.082,47
Income tax calculated (15 %)	153,19	162,37
Minimum living allowance (Single) (-)	90,11	90,11
Income tax to be withheld	63,08	72,26
Stamp duty (7,59 per thousand)	9,12	9,67
Total withholdings	252,43	272,96
Net minimum wage	949,07	1.000,54
Annual gross minimum wage		
Year	Amount (TRL)	
2013	12.000,60	
2014	13.230,00	
2015	14.850,00	
The lower and upper limits of monthly earnings that will be the basis for social security premium		
Period	Lower limit (TRL)	Upper limit (TRL)
01.01.2015-30.06.2015	1.201,50	7.809,90
01.07.2015-31.12.2015	1.273,50	8.277,90

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.

© 2015 EY Türkiye.
Tüm Hakları Saklıdır.

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