

Vergide Gündem

Tax Agenda

Haziran / June 2016

Petrol arama ve üretim sektöründe faaliyet gösteren firmalara yönelik vergisel düzenlemeler

Gazihan Karabıyık

Vergi hukukuna ilişkin AİHM ve Anayasa Mahkemesi bireysel başvuru kararlarının mülkiyet hakkı kapsamında değerlendirilmesi

Öykü Sağlam

English translation

Gümrükte Gündem

Sercan Bahadır

Ekonomi Yorumları

Levent Topçu - Çağdaş Gündüz

Onur Yıldız - Deniz Ünal

Dünyadan Vergi Haberleri

Sirküler indeks

Vergi takvimi

Pratik bilgiler

Practical information

EY

Building a better
working world

Petrol arama ve üretim sektöründe faaliyet gösteren firmalara yönelik vergisel düzenlemeler

I. Giriş

Ekonomik kalkınmanın ve gelişmenin en temel enerji girdilerinden birisi petrol olup bu kaynağa hem dünyada, hem de Türkiye'de her geçen gün daha fazla ihtiyaç duyulmaktadır. Günümüz dünyasında ekonomi ve siyasette tartışılmaz bir öneme sahip olan petrolün kullanım alanının yaygınlığı bu ürüne bağımlılığı artırmış ve sonuçta petrol stratejik bir konuma ulaşmıştır.

Öte yandan, petrol sektörü çok geniş bir kitleye hitap eden bir sektör olup, birçok mali sorunu da bünyesinde barındırmaktadır.

Bu sebeple, bu yazımızın içeriğini, vergi kanunları ile petrol mevzuatı kapsamında "petrol arama ve üretim sektöründe faaliyet gösteren firmalara yönelik vergisel düzenlemeler" in incelenmesi ve konuya ilişkin değerlendirmeler oluşturmaktadır.

II. Petrol arama ve üretim sektörü ile ilgili yasal mevzuat

Sektörle ilgili ana mevzuat kaynağı olan 6491 sayılı Türk Petrol Kanunu 30.05.2013 tarihinde kabul edilmiş ve daha sonra Resmi Gazete'de¹ yayımlanarak yürürlüğe girmiştir. Söz konusu Kanun'da amaç, kapsam, tanımlar, arama, üretim, izinler, ruhsatlar, vergilendirme, devlet hissesi, haklar, transferler, tedbirler ve cezalar gibi birçok konuda hükümlere yer verilmiş ayrıca Kanun'un uygulanmasına ilişkin usul ve esasların Bakanlık tarafından çıkarılacak yönetmeliklerle düzenleneceği hüküm altına alınmıştır.

Bununla birlikte, Türk Petrol Kanunu'nun uygulanmasına ilişkin usul ve esasları belirleyen Türk Petrol Kanunu Uygulama Yönetmeliği de 22.01.2014 tarihinde Resmi Gazete'de² yayımlanarak yürürlüğe girmiştir.

Bu kapsamda, sektörle ilgili işlem tesis edilirken petrol arama ve üretim sektörüne ilişkin yasal mevzuatın dikkate alınması gerekmektedir. Zira petrol arama ve üretim sektörüne ilişkin yasal mevzuat, vergi kanunlarına atıfta bulunmak suretiyle vergi kanunlarındaki birçok farklı düzenlemenin dikkate alınmasını gerektirmektedir.

Bu minvalde, yazımızın bundan sonraki bölümünde sektörün değerlendirilmesi; Türk Petrol Kanunu ve ikincil mevzuat ile vergi kanunları açısından olmak üzere iki bölümde yapılacaktır.

¹ 28674 sayılı ve 11.06.2013 tarihli Resmi Gazete.

² 28890 sayılı Resmi Gazete.

III. 6491 sayılı Türk Petrol Kanunu ile mülga 6326 sayılı Petrol Kanunu'nun mukayesesi ve Türk Petrol Kanunu ile ikincil mevzuat açısından petrol arama ve üretim sektörünün değerlendirilmesi

Öncelikle yukarıda da belirttiğimiz üzere, 6491 sayılı Türk Petrol Kanunu 11.06.2013 tarihinde Resmi Gazete'de yayımlanarak yürürlüğe girmiştir. Türk Petrol Kanunu'nun 27'inci maddesi, 07.03.1954 tarihli ve 6326 sayılı Petrol Kanununu yürürlükten kaldırmıştır.

Türk Petrol Kanunu'nun amacı ve kapsamı, söz konusu Kanun'un 1'inci maddesinde düzenlenmektedir. İlgili madde uyarınca Kanun'un amacı, Türkiye Cumhuriyeti petrol kaynaklarının millî menfaatlere uygun olarak hızlı, sürekli ve etkili bir şekilde aranmasını, geliştirilmesini ve üretilmesini sağlamaktır.

Kanun'un 2'nci maddesinde ise; arama, arama giderleri, arama ruhsatı, araştırma, devlet hissesi, kullanma hakkı, üretim gibi birçok tanıma yer verilmiş ve Kanun uygulamasında ilgili tanımların neyi ifade ettiği belirtilmiştir.

Kanunun 6 ilâ 8'inci maddeleri, arama ruhsatı, başvuru ve ruhsatlandırma usulü ve işletme ruhsatına ilişkin hükümleri düzenlemektedir. Mülga 6326 sayılı Petrol Kanunu'nun 6'ncı maddesinde, petrol ile ilgili izin, arama ve işletme ruhsatnamesi alma hakkının devlet adına Türkiye Petrolleri Anonim Ortaklığı'na (TPAO) ait olacağı düzenlenmekteyken; Türk Petrol Kanunu'nda, bu düzenlemeye yer verilmemesi sebebiyle TPAO'nun Kanun'dan doğan hakkı ortadan kalkmıştır. Böylece, herhangi bir saha için özel sektör şirketleri de TPAO ile eşit şartlar altında ruhsat başvurusunda bulunabilecektir.

Mülga 6326 sayılı Petrol Kanunu'nun 6'ncı maddesinde ise ilgili Kanun'daki esaslara uygun olmak şartıyla, sermayelerinde kamu payı bulunanlar da dâhil, sermaye şirketlerine ve yabancı devlet kanunlarına göre sermaye şirketi niteliğinde bulunan özel hukuk tüzel kişilerine izin, arama ruhsatnamesi ve işletme ruhsatnamesi verilebileceği şeklinde hükme yer verilmiş olup söz konusu tüzel kişilere, ülke ekonomisine yararlı olması halinde, Bakanlar Kurulu tarafından belge verileceği ifade edilmiştir.

Diğer bir deyişle, mülga 6326 sayılı Petrol Kanunu kapsamında özel sektör şirketleri TPAO'dan farklı olarak ancak Bakanlar Kurulu kararıyla ruhsat alabilmekteyken Türk Petrol Kanunu ile birlikte, özel sektör şirketlerinin ruhsat alabilmeleri için gerekli olan Bakanlar Kurulu onayı koşulu kaldırılmıştır.

Türk Petrol Kanunu'nun 19'uncu maddesinde ise, petrol hakkı sahibinin, petrol işlemi ile ilgili her türlü kayıt, hesap, bilgi, belge ve numuneleri yönetmelikle belirlenen süre, şekil ve nitelikte Petrol İşleri Genel Müdürlüğüne vermekle yükümlü olduğu belirtilmiştir.

Bununla birlikte, Türk Petrol Kanunu'nda arama ruhsatı süresi kararlarda beş³, denizlerde ise sekiz yıl olarak sınırlandırılmıştır⁴.

Burada dikkat edilmesi gereken bir diğer nokta da işletme hakkı süresi sona eren sahaların, işletme ruhsatı verilmek üzere, Enerji ve Tabii Kaynaklar Bakanı onayıyla müzayedeye çıkarılabileceğidir. Ancak müzayedeye çıkılmadan önce Enerji ve Tabii Kaynaklar Bakanlığı bu sahayı işletme ruhsatı konusu olarak isteyip istemediğini TPAO'ya bildirecektir. TPAO'nun talebi hâlinde saha müzayedeye çıkarılamayacaktır⁵.

Diğer taraftan, petrol arama ve üretim sektöründe faaliyet gösteren şirketler ürettiği petrolün sekizde birini Devlet hissesi olarak ödemekle yükümlüdür. Bu kapsamda devlet hissesi ile ilgili olarak, mülga Petrol Kanunu'nda üretilen ham petrolde varilinden sekizde bir oranında alınan devlet hissesi, kuyu başı fiyatı esas alınarak hesaplanmaktayken⁶ Türk Petrol Kanunu ile birlikte devlet hissesinin piyasa fiyatı ile hesaplanması düzenlenmesi getirilmiştir⁷.

Ayrıca, petrol arama ve üretim sektöründe faaliyet gösteren şirketler için bir diğer önemli husus da "Transferler" mevzuudur. Türk Petrol Kanunu'nun 14'üncü maddesinde,

- ▶ Petrol işlemlerinde kullanılmak üzere ithal edilmiş malzeme, nakdî fonlar ve diğer ekonomik kıymetlerin tescil işlemlerinin Genel Müdürlükçe yapılacağı, petrol hakkı sahibinin, Genel Müdürlüğe başvurarak, ödenmesi gereken fakat henüz ödenmemiş bulunan her türlü vergi, resim, harç ve Devlet hissesinin ödenmesi için gereken tutarı hariç, nakdî fonlarla buna ilişkin haklarını ve sermaye mevcutları esasına dâhil diğer iktisadi kıymetlerini nakden veya aynen, vergiden muaf olarak harice transfer edebileceği,
- ▶ Petrol hakkı sahibinin; sermayesine mahsuben her zaman transfer talebinde bulunabileceği; sermayesinin transferi tamamlandıktan sonra, transfer edilebilecek net kıymetlerini ise cari yıl içinde üçer aylık dönemler sonunda transfer edebileceği; mahsup işlemleri için kurumlar vergisi beyannamesinin verilmesini takiben transfer beyannamesini vereceği,
- ▶ Petrol hakkı sahibinin, ihraç ettiği petrolden sağladığı dövizin yurt dışında muhafaza edebileceği; bu döviz tutarının, Türkiye'ye ithal edilmiş sermaye ile bunu aşan net kıymetlerin transferinden mahsup edileceği,
- ▶ Petrol hakkı sahibinin petrol işlemi haricinde elde ettiği gelirlerin sermayesine dâhil edileceği, petrol hakkı sahibinin transfer talebi ve bu kapsamda yurt dışına çıkaracağı dövizin tahsisine ilişkin usul ve esasların ise yönetmelikle düzenleneceği,

hükümleri yer almaktadır.

³ Söz konusu süreler 6326 sayılı mülga Petrol Kanunu'nda dört yıl olarak dikkate alınmıştır.

⁴ 6491 sayılı Türk Petrol Kanunu 6'ncı madde. Türk Petrol Kanununda arama ruhsatının süresi, ilk yürürlük tarihinden itibaren yapılan uzatmalar dâhil, kararlarda dokuz, karasuları içi denizlerde on dört yıldan fazla olamamaktadır. Ancak arama ruhsatının süresi sonunda petrol keşfi yapılan alanlarda bu petrol keşfinin ticari değerlendirilmelerinin yapılabilmesi için iki yıla kadar ilave süre verilebilmektedir.

⁵ Böylece, TPAO'nun sahip olduğu ayrıcalığın korunduğu söylenebilir. 6491 sayılı Türk Petrol Kanunu 8'inci madde.

⁶ 6491 sayılı Türk Petrol Kanunu 9'uncu madde.

⁷ 6326 sayılı Petrol Kanunu 78'inci madde.

Bu kapsamda, transferler mevzuunda Türk Petrol Kanunu ile mülga Petrol Kanunu arasında önemli farklar dikkat çekmektedir. Zira söz konusu mülga Kanun'un transferlere ilişkin hükümlerinin yer aldığı maddeye⁸ göre petrol hakkı sahibi sermayesine mahsuben her zaman transfer talebinde bulunamazken; Türk Petrol Kanunu ile birlikte petrol hakkı sahibinin sermayesine mahsuben her zaman transfer talebinde bulunabileceği, sermayesinin transferi tamamlandıktan sonra, transfer edilebilecek net kıymetlerini ise cari yıl içinde üçer aylık dönemler sonunda transfer edebileceği hüküm altına alınmıştır⁹.

Bununla birlikte, Türk Petrol Kanunu Uygulama Yönetmeliğinde de, transferler konusu ile ilgili olarak izlenilmesi gereken yollar ile hangi şartlarda transferlerin gerçekleştirilebileceği konusunda detaylı açıklamalar yapılmıştır.

Yukarıda da yer vermiş olduğumuz üzere, petrol arama ve üretim sektöründe faaliyet göstermekte bulunan tam ve dar mükellef şirketlerin uygulamalarına yön verirken Türk Petrol Kanunu ve Türk Petrol Kanunu Uygulama Yönetmeliği hükümlerini çok iyi bir şekilde analiz etmeleri gerekmektedir.

IV. Vergilendirme açısından petrol arama ve üretim sektörünün değerlendirilmesi

Türk Petrol Kanunu'nun 12'nci maddesinde "Vergilendirme" ile ilgili hususlarda belirlemelerde bulunulmuştur. Bu çerçevede, yazımızın bu bölümünde petrol arama ve üretim sektörünün vergi kanunları kapsamında değerlendirilmesine yönelik açıklamalara yer verilecektir.

a. Vergi Usul Kanunu açısından değerlendirmeler

213 sayılı Vergi Usul Kanunu vergilendirme, mükellefin ödevleri, değerlendirme ve ceza hükümlerine ilişkin genel belirlemeler içermektedir. Söz konusu Kanun'un 3'üncü kitabında ise amortisman mevzuuna değinilmiştir.

Bununla birlikte, 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 6'ncı maddesinde kurumlar vergisinin, mükelleflerin bir hesap dönemi içinde elde ettikleri safi kurum kazancı üzerinden hesaplanacağı ve safi kurum kazancının tespitinde Gelir Vergisi Kanunu'nun ticari kazanç hakkındaki hükümlerinin uygulanacağı hükme bağlanmıştır.

Gelir Vergisi Kanunu'nun 38'inci maddesinde ise bilanço esasına göre ticari kazancın teşebbüsteki öz sermayenin hesap dönemi sonunda ve başındaki değerleri arasındaki müsbet fark olduğu, bu dönem zarfında sahip veya sahiplerce işletmeye ilave olunan değerlerin bu farktan indirileceği, işletmeden çekilen değerlerin

ise farka ilave olunacağı; ticari kazancın bu suretle tespit edilmesi sırasında, Vergi Usul Kanunu'nun değerlemeye ait hükümleri ile bu kanunun 40 ve 41'inci maddeleri hükümlerine uyulacağı hükmüne yer verilmiştir.

Bu kapsamda, bütün kurumlar vergisi mükelleflerinin de ilgili dönem kurum kazançlarını mezkur düzenlemeleri dikkate alarak tespit etmeleri zaruridir.

Öte yandan, petrol arama ve üretim sektörünü Vergi Usul Kanunu kapsamında incelediğimizde ise tartışmaya en açık konunun amortisman hususu olduğu ve bu konuda birçok farklı görüşün bulunduğu anlaşılmaktadır.

Yukarıda yer verilen açıklamalar çerçevesinde, amortisman hususu 6326 sayılı mülga Petrol Kanunu, 6491 sayılı Türk Petrol Kanunu ve bu iki Kanun'un kıyaslanması şeklinde üç alt başlık halinde incelenecektir.

i. Amortisman mevzuunun 6326 sayılı mülga Petrol Kanunu kapsamında değerlendirilmesi

6491 sayılı Türk Petrol Kanunu öncesinde yürürlükte bulunan 6326 sayılı Petrol Kanunu'nun 95'inci maddesinde; petrol hakkı sahibinin yürürlükte bulunan bütün vergi, resim ve harç kanunları ile Vergi Usul Kanunu hükümlerine, bunların ek ve tadillerine ve bunların yerine kaim olacak kanunlara tabi olduğu ifade edilmiştir.

Öte yandan, 6326 sayılı mülga Petrol Kanunu'nun 97'nci maddesi ile petrol hakkı sahiplerinin aşağıda sayılı giderleri kurum kazancından indirebilecekleri hüküm altına alınmıştır. Bunlar;

- Petrol hakkı sahibi kurumların, Petrol Kanunu'nun 56'ncı maddesinde¹⁰ değişiklik yapan bu Kanun'un 25'inci maddesinde¹¹ belirtilen, mahsup işleminden sonra varsa, ödedikleri devlet hakkı ve hisseleri,
- Petrol hakkı sahibi kurumların ellerindeki sahanın terk edilmesi gereği olarak terk ettikleri ekonomik değerlerin henüz itfa edilmemiş bakiye değerleri,
- Petrol hakkı sahibi kurumların aktifleştirmedikleri arama giderleri, sondaj fer'i giderleri ve ekonomik miktarda verimi olmayan kuyuların açılma giderleri,
- Tükenme payları,

şeklindedir.

Mezkur Kanun'un 98'inci maddesinde ise petrol hakkı sahiplerine arama giderleri, sondaj fer'i giderleri ve iktisadi verimi olmayan kuyuların açılma giderlerinin aktifleştirilmesi

⁸ 6326 sayılı Petrol Kanunu md.115.

⁹ 6491 sayılı Türk Petrol Kanunu md. 114.

¹⁰ 6326 sayılı Kanun 56'ncı madde;

Arayıcı, her arama sahası için Devlet hakkı ödemekle yükümlüdür. Devlet hakkı, arama sahasının hektarı başına yılda;

1, 2, 3'üncü yıllar için 40

4 ve 5'inci yıllar için 80

5'inci yıldan sonra her yıl için 120 Türk Lirası'dır.

Bakanlar Kurulu, bu miktarları on katna kadar artırabilir.

Arayıcının bir yıl zarfında fiilen yaptığı jeolojik araştırma ve sondaj masrafları o yıl içinde ödeyeceği toplam Devlet hakkından tenzil edilir. Ancak, tenzil edilecek miktar toplam Devletin yüzde ellisinden fazla olamaz.

Yukarıda belirtilen Devlet hakkı deniz aramalarında su derinliği ve çalışma şartları göz önüne alınarak Bakanlıkça yüzde elli oranına kadar azaltılabilir.

¹¹ 6326 sayılı Kanun 25'inci madde; Müracaat ve petrol hakkı sahibi, Petrol İşleri Genel Müdürlüğü tarafından alınan ve müracaat, müsaade, arama ruhsatnamesi, işletme ruhsatnamesi veya belgeden doğan haklarına tesir eden kararlara karşı bu Kanun hükümleri dairesinde tebliğ tarihinden itibaren yirmi gün içinde Bakana itiraz edebilir.

veya gider kaydedilerek doğrudan dönem kazancının hesaplanması sırasında dikkate alma konusunda seçimlik hak tanınmıştır. Mülga Petrol Kanunu kapsamında yayımlanan Petrol Tüzüğü'nün 108'inci maddesinde de aktifleştirilmesi seçimlik giderler arama giderleri, sondaj fer'i giderleri ve iktisadi miktarda petrol verimi olmayan kuyuların açılma giderleri şeklinde tanımlanmıştır.

Ek olarak, aynı Kanun'un 99'uncu maddesinde ise petrol hakkı sahibi tarafından aktifleştirilen arama giderleri sondaj fer'i giderleri ve ekonomik miktarda verimi olmayan kuyuların açılma giderleri dışındaki ekonomik değerlerin maliyeti ile bu ekonomik değerlerin elde edilmesi ve üzerindeki tesisatın kurulması ile ilgili masrafların amortisman yolu ile itfa olunması gerektiği hükmü yer almıştır. Uygulanacak amortisman nispetlerinin ise rezerv durumu dikkate alınarak Maliye Bakanlığınca ayrıca tespit edileceği belirtilmiştir.

Petrol Tüzüğü'nün 111'inci maddesinde ise kullanma süresi bir yıldan çok olup tesis edilmemiş veya kullanılmamış olan veya tesisinden veya kullanılmasına başlanmasından itibaren bir yıl sonunda kullanılabilecek durumda olan veya hurda kıymeti bulunan tesisat veya malzeme giderleri dışında kalan kuyu açma, temizleme, derinleştirme, bitirme veya amelîyelere hazırlık amacıyla ya da bunlarla ilgili olarak yapılan bütün işçilik, yakıt, onarım, bakım, nakliye, ikmal ve malzeme giderlerinin sondaj fer'i giderleri olduğu belirtilmiştir.

Bunlara ek olarak, kuyuların açılmasına hazırlık niteliğinde olmak üzere arazinin açılıp düzeltilmesi, suların akıtılması, yol yapımı, arazinin ölçülmesi, jeolojik etüdüler, topografik ve jeolojik ölçümlerle petrol veya gaz üretecek kuyuların açılması, hazırlanması için gerekli sondaj kuleleri, tanklar, boru hatları ve diğer tesislerin yapımı amacıyla yapılan bütün işçilik, yakıt, tamir, nakliye ve ikmal giderleriyle benzeri giderlerin de sondaj fer'i gideri sayılacağı hüküm altına alınmıştır.

Böylece, petrol hakkı sahipleri tarafından aktifleştirilmesi ihtiyari olan giderlere ilişkin mülga Petrol Kanunu ve Petrol Tüzüğü'nde net olmamakla birlikte birçok açıklamaya yer verilmiştir. Söz konusu hüküm ve açıklamaların net olmaması sebebiyle birçok mükellefin konu ile ilgili olarak inceleme elemanlarınca eleştirildiğini ve cezalı tarhiyatlara maruz kaldığı tespit edilmiştir.

Zira yukarıda da değinmeye çalıştığımız üzere, mülga Petrol Kanunu ve Petrol Tüzüğü kapsamında hangi giderlerin aktifleştirilmesinin ihtiyari olup olmadığı konusunda net olarak bir belirleme yapılmaması, mükelleflerin uygulamada değişik hatalar yapmasına sebebiyet vermiştir.

ii. Amortisman mevzuunun 6491 sayılı Türk Petrol Kanunu kapsamında değerlendirilmesi

6491 sayılı Türk Petrol Kanunu'nun 12'nci maddesinde amortisman mevzuu ile ilgili olarak, onaylanan arama giderleri, sondaj fer'i giderleri ve ülke ekonomisi yönünden verimli olmayan kuyuların açılma ve terk giderlerinin aktifleştirilmesinin ihtiyari olduğu, bu kapsamda petrol hakkı sahibi tarafından yapılan arama giderleri, sondaj fer'i giderleri ve üretim bakımından ekonomik olmayan kuyuların açılma ve terk giderleri dışındaki ekonomik değerlerin maliyeti ile bu ekonomik değerlerin elde edilmesi ve üzerindeki tesisatın kurulmasına ait

masrafların petrol hakkı sahibinin tercihi doğrultusunda gider yazılarak veya aktifleştirilerek amortisman yoluyla itfa edilmesi gerektiği hükmü yer almıştır.

Türk Petrol Kanunu Uygulama Yönetmeliği'nin vergilendirmeye ilişkin usul ve esasları açıklayan 30'uncu maddesinde ise Kanun'un vergilendirmeye ilgili hükümleri saklı kalmak koşuluyla; 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu, 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu, vergi, resim ve harçlara ilişkin diğer mevzuat ile 213 sayılı Vergi Usul Kanunu ve 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun hükümlerinin, bunların ek ve değişikliklerinin, petrol hakkı sahipleri hakkında da uygulanacağı ifade edilmiştir.

Bu kapsamda, petrol hakkı sahibinin Türk Petrol Kanunu'nda yer alan vergilendirmeye ilişkin hükümleri saklı kalmak koşuluyla, vergi kanunlarına da tabi olduğu belirtilmiştir.

Öte yandan, Türk Petrol Kanunu ve Türk Petrol Kanunu Uygulama Yönetmeliği'nde amortisman mevzuu ile ilgili olarak yukarıda belirtilenler haricinde başkaca bir düzenleme bulunmamaktadır.

Bu durum, konunun mükelleflerce yorumlanmasını ve uygulamalara yön verilmesini bir hayli zorlaştırmakta olup, Türk Petrol Kanunu ve Türk Petrol Kanunu Uygulama Yönetmeliği ile birlikte, kanaatimizce söz konusu husus yine netlik kazanmamıştır.

iii. Amortisman mevzuu kapsamında 6326 sayılı mülga Petrol Kanunu ile 6491 sayılı Türk Petrol Kanunu'nun kıyaslanması

Mülga 6326 sayılı Petrol Kanunu ve 6491 sayılı Türk Petrol Kanunu kapsamında aktifleştirilmesi ihtiyari veya zorunlu olan giderler aşağıda yer alan tablo ile birlikte özetlenmeye çalışılmıştır.

Aktifleştirilmesi İhtiyari / Zorunlu	6326 sayılı mülga Petrol Kanunu	6491 sayılı Türk Petrol Kanunu
Sondaj fer'i giderleri	İhtiyari	İhtiyari
Ekonomik olmayan kuyuların açılma giderleri	İhtiyari	İhtiyari
Arama giderleri	İhtiyari	İhtiyari
Diğer ekonomik değerler	Zorunlu	İhtiyari

Yukarıda yer vermiş olduğumuz açıklamalar ve hazırlanmış olduğumuz tablodan da görülebileceği üzere, mülga 6326 sayılı Petrol Kanunu ve ilgili mülga Tüzük'te arama giderleri, sondaj fer'i giderleri ve ülke ekonomisi yönünden verimli olmayan kuyuların açılma ve terk giderlerinin aktifleştirilmesinin ihtiyari olduğu bunların dışında kalan ekonomik değerlerin ise amortisman yolu ile itfa edilmesi gerektiği belirtilmiştir.

Diğer taraftan, Türk Petrol Kanunu'nda ise arama giderleri, sondaj fer'i giderleri ve üretim bakımından ekonomik olmayan kuyuların açılma ve terk giderleri dışındaki ekonomik değerlerin gider yazılması veya amortisman tabi tutulması petrol hakkı sahibinin tercihinin bırakılmıştır.

Öte yandan, mülga Petrol Tüzüğü'nün 114'üncü maddesinde, petrol hakkı sahibi tarafından aktifleştirilen arama giderleri, sondaj fer'i giderleri ve iktisadi miktarda verimi olmayan

kuyuların açılma giderleri dışındaki iktisadi değerlerin maliyetiyle bu değerlerin elde edilmesi ve üzerindeki tesisatın kurulmasıyla ilgili giderlerin amortisman yoluyla itfa edilmesi gerektiği ve bu giderler için amortisman ayrılmasında, 213 sayılı Vergi Usul Kanunu hükümlerine göre Maliye ve Gümrük Bakanlığınca tespit ve ilan edilen amortisman cetvellerinde yer alan oranların uygulanması gerektiği belirtilmiştir.

Konu ile ilgili olarak, ne Türk Petrol Kanunu ne de Türk Petrol Kanunu Uygulama Yönetmeliği'nde hiçbir açıklamaya yer verilmemiştir. Buradan hareketle, 6491 sayılı Türk Petrol Kanunu lafzen yorumlandığında petrol arama ve üretim sektöründe faaliyet gösteren bir mükellefin petrol arama ve üretimi ile ilgili olmayan ve genel idare merkezinde kullanmak üzere aldığı kıymetlerin de doğrudan gider olarak dikkate alınabileceği anlamı çıkarılmaktadır.

İşte yukarıda saydığımız bu sebeplerle konunun Petrol İşleri Genel Müdürlüğü ve Maliye Bakanlığı tarafından detaylı bir şekilde açıklığa kavuşturulması gerekmektedir. Aksi takdirde, petrol arama ve üretim sektöründe faaliyet gösteren mükellefler daha önce de belirtmiş olduğumuz üzere cezalı tarhiyatlara karşı karşıya kalabileceklerdir.

Yapılacak bir genel düzenleme öncesi bu konuda hareket edecek mükelleflerin de olay bazında özgel talep etmesinin anılan mükelleflerin menfaatine olacağı düşünülmektedir.

b. Kurumlar Vergisi Kanunu açısından değerlendirmeler

Bilindiği üzere, 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 1'inci maddesi uyarınca; sermaye şirketlerinin, kooperatiflerin, iktisadi kamu kuruluşlarının, dernek veya vakıflara ait iktisadi işlemlerin, iş ortaklıklarının kazançları kurumlar vergisine tabidir.

Diğer taraftan, bahsi geçen Kanun'un dar ve tam mükellefiyete ilişkin açıklamaların yer aldığı 3'üncü maddesinde aşağıdaki hükümlere yer verilmiştir:

- ▶ Tam mükellefiyet: Kanun'un 1'inci maddesinde sayılı kurumlardan kanunî veya iş merkezi Türkiye'de bulunanlar, gerek Türkiye içinde gerekse Türkiye dışında elde ettikleri kazançların tamamı üzerinden vergilendirilirler.
- ▶ Dar mükellefiyet: Kanun'un 1'inci maddesinde sayılı kurumlardan kanunî ve iş merkezlerinin her ikisi de Türkiye'de bulunmayanlar, sadece Türkiye'de elde ettikleri kazançları üzerinden vergilendirilirler.

Bununla birlikte, aynı Kanun'un 30'uncu maddesinde; dar mükellefiyete tabi kurumlara maddede yer verilen kazanç ve iratlar üzerinden, bu kazanç ve iratları avanslar da dahil olmak üzere nakden veya hesaben ödeyen veya tahakkuk ettirenler tarafından kurumlar vergisi kesintisi yapılacağına hükümlenmiştir.

Bu kapsamda, petrol arama ve üretim sektörünün Kurumlar Vergisi Kanunu açısından değerlendirilmesinde üzerinde duracağımız hususlar Türk Petrol Kanunu ve ikincil mevzuatla ilintili olarak petrol gelirlerinin beyanı, vergi oranı ve mükellefiyet hususları olacaktır.

Daha önce de değindiğimiz üzere, Türk Petrol Kanunu'nun 12'nci maddesinde "Vergilendirme" hususu ele alınmıştır. Söz konusu madde kapsamında,

- ▶ Petrol hakkı sahiplerinin, safi kazançları üzerinden ödemekle yükümlü oldukları vergiler ve hissedarları adına yapmaları gereken gelir vergileri kesintisi toplamının yüzde 55¹² oranını geçemeyeceği,
- ▶ Dar mükellefiyet esasında vergilendirilen kurumlara, bu Kanun hükümleri uyarınca petrol arama faaliyetleri için yapılan serbest meslek kazancı ödemelerinden Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 30'uncu maddesinin birinci fıkrasının (b) bendi uyarınca yüzde 5 oranında tevkifat yapılacağı,
- ▶ Bu Kanun'da yazılı petrol işlemleri ile birlikte genel hükümlere bağlı diğer faaliyetlerde bulunan petrol hakkı sahiplerinin petrol işlemlerine ait faaliyetlerin, diğer faaliyetlerden ayrı olarak muhasebe kayıtlarında izlenmesi ve vergilendirilmesi gerektiği,
- ▶ 5520 sayılı Kanun'un 3'üncü maddesinin üçüncü fıkrasının (a) bendinde yer alan parantez içi hükmün, petrol işleminden elde edilen gelir ve kazançlara uygulanmayacağı,

hükümleri yer almıştır.

Anılan hükümler doğrultusunda, kurumlar vergisi kesintisi petrol hakkı sahipleri için yüzde 55 oranı ile sınırlandırılmış olup petrol arama faaliyetleri dolayısıyla dar mükellef kurumlara ödenecek serbest meslek kazançlarından ise yüzde 5 oranında stopaj yapılması gerektiği belirtilmiştir.

Öte yandan, petrol hakkı sahibinin petrol faaliyetleri yanında başka faaliyetlerle de iştigal etmesi halinde petrol faaliyetlerini muhasebe kayıtlarında ayrıca takip etmesi gerektiği ve söz konusu faaliyetlerin ayrıca vergilendirilmesi gerektiği belirtilmiştir. Konu ile ilgili olarak Gelir İdaresi tarafından verilen muktezada da aynı yönde değerlendirme yapıldığı müşahede edilmiştir¹³.

Ayrıca, bir önemli düzenleme de Türk Petrol Kanunu'nun 12'nci maddesinin 4'üncü bendinde adı geçen ve Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 3'üncü¹⁴ maddesini ilgilendiren husustur. Söz konusu madde hükmünde, Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 3'üncü maddesi (a) bendinde yer alan parantez içi hükmün petrol faaliyetinden elde edilen gelir ve kazançlara uygulanmayacağı belirtilmiştir.

¹² İlgili yasal düzenleme ile ilgili Türkiye Büyük Millet Meclisi 450 Sıra No'lu Esas Komisyon Raporu'nu incelediğimizde, söz konusu oranın % 40 olarak teklif edilmesine karşın, % 55 olarak yasalaştığını görmekteyiz.

¹³ Gelir İdaresi Başkanlığı, Büyük Mükellefler Vergi Dairesi Başkanlığı tarafından verilen 22.08.2011 tarih B.07.1.GİB.4.99.16.02-KVK-14-98sayılı özelge.

¹⁴ Dar mükellefiyette kurum kazancı, aşağıdaki kazanç ve iratlardan oluşur:

a) 213 sayılı Vergi Usul Kanunu hükümlerine uygun Türkiye'de iş yeri olan veya daimî temsilci bulunduran yabancı kurumlar tarafından bu yerlerde veya bu temsilciler vasıtasıyla yapılan işlerden elde edilen ticarî kazançlar (Bu şartları taşımayan bile kurumların ihraç edilmek üzere Türkiye'de satın aldıkları malları Türkiye'de satmaksızın yabancı ülkelere göndermelerinden doğan kazançlar, Türkiye'de elde edilmiş sayılmaz. Türkiye'de satmaktan maksat, alıcı veya satıcının ya da her ikisinin Türkiye'de olması veya satış sözleşmesinin Türkiye'de yapılmasıdır.

Madde hükmünü incelediğimizde, petrol faaliyetleri kapsamında elde edilen gelirlerin, ihraç edilmek üzere Türkiye'de satın alınıp, Türkiye'de satılmaksızın yabancı ülkelere gönderilmelerinden doğan kazançların da Türkiye'de elde edilmiş ticari kazançlar arasında olduğu anlaşılmaktadır.

Öte yandan, mevzuatı genel olarak değerlendirdiğimizde, dar mükellef kurumların vergilendirilmesi ya kendilerinin mükellefiyet tesis ettirerek beyanname vermeleri suretiyle ya da anılan kurumların gelirleri üzerinden kesinti yapılması suretiyle gerçekleşmektedir.

Dolayısıyla kanun hükümlerine bu pencereden bakıldığında, Türkiye'de dar mükellef kurumların vergilendirme açısından iki şekilde fiili olarak vergilendirilebilecekleri düşünülmektedir. Bunlar, dar mükellef kurumlar tarafından Türkiye'de şube kurularak yıllık kurumlar vergisi beyannamesinin verilmesi ya da anılan kurumların sadece Türkiye'den kazandığı gelirleri üzerinden yüzde 5 oranında kurumlar vergisi kesintisinin yapılmasıdır.

i. Kurumlar vergisi mükellefiyetinin tesis edilmesi

Bu seçenekte, dar mükellef kurum mükellefiyet tesis ettirerek, petrol arama ve üretim faaliyetlerinden elde ettiği gelirleri kurmuş olduğu şube vasıtasıyla ticari kurum kazancı olarak beyan edecek ve bu kazancı arama faaliyetleri, personel giderleri, yakıt harcamaları vb. gibi tüm giderleri indirebilecek ve mali kara ulaşacaktır. Bu mali kar üzerinden de dar mükellef kurum tarafından yüzde 20 oranında kurumlar vergisi ödenecektir.

Bu kapsamda, dar mükellef kurum tarafından verilecek olan kurumlar vergisi beyanamesine istinaden söz konusu kurum tarafından elde edilen kazançlar tevkifata tabi tutulmayacak ve bu kazançtan indirim kabul edilen giderler de düşülebilecektir.

ii. Kesinti yoluyla vergileme seçeneğinin kullanılması

Bu seçenekte ise yüzde 5 oranındaki kesinti petrol arama faaliyetleri ile uğraşan dar mükellef kurumlar açısından nihai vergi olacaktır. Fakat dar mükellef kurum, bu tercihte gelirlerinden herhangi bir giderini indirme şansına sahip olamayacaktır.

Bu kapsamda konunun dar mükellef kurumlar açısından incelenmesinde, dar mükellef kurumların Türkiye'de gerçekleştireceği faaliyetlerin süre ve boyutlarını dikkate alarak vergilendirme açısından en uygun tercihte bulunması kendilerinin lehine olacaktır.

c. Katma Değer Vergisi Kanunu açısından değerlendirmeler

Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 1'inci maddesinde; Türkiye'de ve ticari, sınai, zirai faaliyet ve serbest meslek faaliyeti çerçevesinde yapılan teslim ve hizmetlerin katma değer vergisine tabi olduğu hükmüne yer verilmiştir.

Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 13'üncü maddesinde; altın, gümüş, platin arama, işletme, zenginleştirme, rafinaj ve Türk Petrol Kanunu hükümlerine göre petrol arama faaliyetlerine ilişkin olmak üzere, bu faaliyetleri yürütenlere yapılan teslim ve hizmetler ile aynı Kanun hükümlerine göre boru hattıyla taşımacılık yapanlara bu hatların inşaa ve modernizasyonuna ilişkin yapılan teslim ve hizmetlerin KDV'den müstesna olduğu hüküm altına alınmıştır.

Ayrıca, konu ile ilgili olarak istisnanın kapsamı ve ne şekilde uygulanacağı hakkında KDV Genel Uygulama Tebliği'nde¹⁵ geniş açıklamalara yer verilmektedir.

Söz konusu Tebliğde, istisnanın, Türk Petrol Kanunu'nun 13'üncü maddesi¹⁶ hükmünde belirtilen bir petrol hakkı sahibine, temsilcisine veya Petrol İşleri Genel Müdürlüğüne kabul edilmiş müteahhidine hak sahibi adına yapılan mal teslimleri ile hizmet ifalarına uygulanacağı belirtilmiştir. Öte yandan, bahsi geçen kişi ve kuruluşlara yapılacak teslim ve hizmetlerin münhasıran petrol arama faaliyetlerine ilişkin olması gerektiği belirtilmiştir.

Bu kapsamda, münhasıran petrol arama faaliyetinde bulunmayıp, üretim, taşıma veya tasfiye yapan kuruluşlara, idari faaliyetler ile bina tesislerinin ve teçhizatının inşaa, kurulması ve işletilmesine ait mal teslimleri ve hizmet ifalarının istisnadan yararlanamayacağı belirtilmiştir.

Diğer taraftan, ilgili Tebliğ'de, "münhasıran petrol arama faaliyetinde bulunan kuruluşların idari faaliyetleri ile bina tesislerinin ve teçhizatının inşaa, kurulması ve işletilmesine ait mal ve hizmet alımlarının petrol arama faaliyeti ile ilgili açık olduğundan, bu mal ve hizmet alımlarında sözü edilen istisna hükmü gereğince vergi uygulanmaz" hükmü yer almıştır. Ancak bu uygulamanın, Enerji ve Tabii Kaynaklar Bakanlığı'ndan (Petrol İşleri Genel Müdürlüğü'nden), münhasıran petrol arama faaliyetinde bulduklarına veya söz konusu bina tesislerinin ve teçhizatın münhasıran petrol arama faaliyetlerine tahsis edildiğine dair bir belge almış olan kuruluşlar için geçerli olduğu da ayrıca belirtilmiştir.

Bununla birlikte, istisna kapsamında olan mal ve hizmetlerin ithali de KDV Kanunu'nun 16/1-a maddesi¹⁷ gereğince KDV'den istisna edilmiştir.

¹⁵ 26.04.2014 tarih ve 28983 sayılı Resmî Gazete'de yayımlanan Katma Değer Vergisi Genel Uygulama Tebliği

¹⁶ Petrol hakkı sahibinin bizzat veya bir temsilci veya Genel Müdürlüğe kabul edilmiş bir müteahhidi vasıtasıyla kendi adına, Türkiye'deki petrol işlemleri için idari faaliyetleri ile bina tesislerinin ve teçhizatlarının inşaa, kurulması ve işletilmesine ait malzemeler hariç, petrol işlemlerinde kullanılacak ve Genel Müdürlüğe onaylanan malzemeyi, ekipmanı, akaryakıtı, kara, deniz ve hava nakil vasıtalarını ithal etmesi ya da yurt içinden teslim alması gümrük vergisinden, yapılan işlemler harçlardan, düzenlenen kâğıtlar damga vergisinden müstesnadır. Ancak, Bakanlar Kurulu, ithal edilen malzemelerle kıyası kabul nitelikte ve miktarda Türkiye'de üretimi bulunan maddelerin isimlerini içeren bir liste oluşturarak, bu listede gümrük vergisinden istisna tutularak ithal edilmekte olan maddelerden hangilerinin gümrük vergisine ve diğer ithal vergisi ve resimlerine tabi tutulacağını tayin ve tespit edebilir. Listeler, Resmî Gazete'de yayımlandığı tarihte yürürlüğe girer. Ancak, listenin yayımlandığı tarihten önce Genel Müdürlüğe verilmiş dilekçeler ile ithali istenilen maddeler, listenin yürürlüğe girdiği tarihten itibaren bir yıl içinde ithal edildikleri takdirde, istisnadan faydalanırlar. Bu kapsamda edinilen sondaj kuleleri ve ekipmanları, petrol hakkı sahibinin müracaatı ve Bakanlığın izni ile bu Kanun kapsamı dışında kalan jeotermal faaliyetlerinde kullanılabilir.

¹⁷ 3065 sayılı Kanun'un 16'ncı maddesi; "Aşağıdaki teslim ve hizmetler vergiden müstesnadır:

a) Bu Kanuna göre teslimleri vergiden istisna edilen mal ve hizmetlerin ithali,"

Görülebileceği üzere, KDV istisnasının uygulanmasındaki en önemli şart söz konusu mal ve hizmetlerin petrol arama faaliyetiyle ilgili olmasıdır.

Öte yandan, söz konusu mal veya hizmet teslimlerinin KDV'den istisna tutulabilmesi için ilgili Kurumun T.C. Enerji ve Tabii Kaynaklar Bakanlığı Petrol İşleri Genel Müdürlüğünden petrol arama faaliyeti için izin belgesi alması gerektiğini hatırlatmakta fayda görüyoruz¹⁸.

Anılan Tebliğ'i incelediğimizde, istisna belgesi sahibi tarafından bu belgenin bir örneğinin satıcı firmalara verilmesi ve istisna kapsamına giren mal ve hizmet alımlarında KDV uygulanmamasının talep edilmesi gerektiği belirtilmiştir.

İlgili Tebliğ'de istisna kapsamında münhasıran petrol arama faaliyetlerinde kullanılmak üzere sarf malzemesi niteliğinde olan malzemeler ile hizmet alımında bulunan ilgili kişi ve kuruluşlarca, bu mal ve hizmetlere ilişkin fatura bilgilerini içeren bir listenin hazırlanması gerektiği ve faturanın düzenlendiği ayı takip eden ayın 10'uncu gününe kadar Petrol İşleri Genel Müdürlüğüne verilmesi gerektiğinin altı çizilmiş olup Petrol İşleri Genel Müdürlüğünün de bu listeyi yedi gün içinde inceleyerek onaylayacağı ifade edilmiştir.

Öte yandan, yurt içinden KDV istisnası kapsamında vasıta, akaryakıt ve demirbaş alımından önce, bu alımların petrol arama faaliyeti için gerekliliği ve uygunluğunun Petrol İşleri Genel Müdürlüğünce karara bağlanması gerektiğinden, söz konusu malzemeler için ön izin alınması gerekmektedir. Bu kapsamda, KDV istisna belgesi ve onaylı listeye istinaden mal teslim eden veya hizmet yapan firmalar, faturalarında ayrıca KDV göstermeyecektir.

Bu istisna kapsamındaki petrol arama faaliyetlerinde kullanılmak üzere yurtdışından malzeme ithalinde istisna uygulaması ise istisna uygulamasından yararlanan mükelleflerin ithalat öncesinde Petrol İşleri Genel Müdürlüğüne ithalat faturasını ibraz ederek malzeme ithalat izni alınması suretiyle uygulanmaktadır.

d. Özel Tüketim Vergisi Kanunu açısından değerlendirmeler

Petrol arama ve üretim sektörünün Özel Tüketim Vergisi (ÖTV) Kanunu kapsamında değerlendirilmesinde, (I) sayılı listede yer alan petrol ürünlerinde ÖTV uygulaması ve petrol arama ve üretim sektörüne özgü ÖTV istisnaları konuları ele alınacaktır.

ÖTV Kanunu'na ekli (I) sayılı cetvelde; çoğunluğu petrol ürünlerinden oluşan enerji ürünleri, (II) sayılı cetvelde; motorlu kara, hava ve deniz taşıt araçları, (III) sayılı cetvelde; alkollü içecekler ve tütün mamulleri, (IV) sayılı cetvelde ise beyaz eşya ve diğer elektrikli ev aletleri, oyun makineleri, havyar, cep telefonları gibi bazı tüketim maddeleri yer almaktadır.

Petrol ürünleri ise ÖTV Kanunu'na ekli (I) sayılı cetvelde (A) ve (B) olmak üzere iki ayrı listede tasnif edilmiştir.

(A) listesinde piyasada akaryakıt olarak kullanılan benzin, motorin, biodizel gibi ürünler ile doğalgaz vb. ürünler yer almaktadır.

(B) listesinde ise solvent diye adlandırılan mallar ile baz yağ, madeni yağ, yağlama müstahzarı, tiner gibi ürünler yer almaktadır. Anılan ürünler ÖTV kapsamına alınmakla birlikte, tecil-terkin sistemi ve getirilen indirimli vergi uygulamaları sayesinde düşük vergili veya vergisiz olarak sanayicilere teslim edilebilmektedir.

Öte yandan, petrol ürünlerinin, ithalatçıları veya rafineriler dâhil imal edenler tarafından teslimi ile ÖTV uygulanmamış olanlarının müzayedeye yoluyla satışı, bir defaya mahsus olmak üzere ÖTV'ye tâbidir.

Bu kapsamda, (I) sayılı listedeki malların ithalinde, özel tüketim vergisi aranılmamaktadır. Ancak, ÖTV Kanunu'nun 16'ncı maddesinin Maliye Bakanlığı'na verdiği yetki uyarınca özel tüketim vergisi tutarına karşılık olmak üzere teminat alınmaktadır.

Öte yandan, ÖTV Kanunu'nun 7'nci maddesi uyarınca, 6491 sayılı Türk Petrol Kanunu hükümlerine göre petrol arama ve üretim faaliyeti yapanlara, bu faaliyetlerinde kullanılmak üzere petrol ürünlerinin teslimi de ÖTV'den istisna edilmiştir.

Bu minvalde, istisnanın uygulanabilmesi için, petrol hakkı sahibi veya onun adına hareket eden temsilcisi ya da Petrol İşleri Genel Müdürlüğünce kabul edilmiş müteahhidinin, satın almak istediği petrol ürünlerine ait bir listeyi Petrol İşleri Genel Müdürlüğüne vermesi veya onaylatması gerekmektedir.

e. Damga Vergisi Kanunu açısından değerlendirmeler

Damga Vergisi Kanunu'na ekli (2) sayılı tabloda yer alan işlemlerin damga vergisinden istisna edildiği bilinmektedir.

Yazımızın bu kısmında petrol arama ve üretim sektörünün Damga Vergisi Kanunu kapsamında değerlendirilmesinde, petrol arama ve üretim sektörüne sağlanan damga vergisi istisnası konusu ele alınacaktır.

Damga Vergisi Kanunu'nun 1'inci maddesinde, bu Kanun'a ekli (1) sayılı tabloda yazılı kâğıtların damga vergisine tabi olduğu, bu Kanun'daki "kâğıtlar" teriminin ise yazılıp imzalanmak veya imza yerine geçen bir işaret konmak suretiyle düzenlenen ve herhangi bir hususu ispat veya belli etmek için ibraz edilebilecek olan belgeler ile elektronik imza kullanmak suretiyle manyetik ortamda ve veri şeklinde oluşturulan belgeleri ifade ettiği hüküm altına alınmıştır. Ayrıca, anılan Kanun'un 3'üncü maddesinde ise damga vergisinin mükellefinin kâğıtları imza edenler olduğu hüküm altına alınmıştır.

¹⁸ Her ne kadar konu ile doğrudan ilgili olmasa da Yüksek Yargının istisnaya ilişkin şekli şartlara bakış açısını yansıtan Danıştay 9'uncu Dairesinin 06.03.2014 tarih E. 2013/1807, K. 2014/797 sayılı bir kararının ilgili kısmına aşağıda yer verilmiştir:

"Bunun yanı sıra, davalı idare tarafından, davacı şirketin, vergi resim harç istisna belgesinin bulunmadığı ileri sürülürken ise de; 488 sayılı Damga Vergisi Kanunu'nun ek 2. maddesi ile verilen yetki aşarak Genel Tebliğler ile döviz kazandırıcı faaliyetler için vergi istisnasının uygulanabilmesi için, ilgili kuruluşlarca, bu konuda düzenlenmiş bulunan vergi, resim ve harç istisnası belgesinin ibraz şartının getirilmesi mümkün olmadığından, davalı idarenin bu iddiasına itibar edilmemiştir.

Bu durumda, davacı şirket tarafından yerine getirilen işin, döviz kazandırıcı faaliyet kapsamında olduğu anlaşıldığından 488 sayılı Kanun'un ek 2. maddesinde belirtilen istisnadan yararlandırılması gerekirken, 1 seri nolu ve 4 seri nolu Döviz Kazandırıcı Faaliyetlerde Damga Vergisi ve Harç İstisnası Uygulaması Hakkında Tebliğ hükümlerinden hareketle davacı şirket tarafından yerine getirilen işin, döviz kazandırıcı faaliyet kapsamında değerlendirilmesinin mümkün olmadığı gerekçesiyle davanın reddine karar veren vergi mahkemesi kararında yasal isabet bulunmamaktadır."

Bununla birlikte, 6491 sayılı Türk Petrol Kanunu'nun 27'nci maddesinin 3'üncü fıkrasıyla 488 sayılı Damga Vergisi Kanunu'na ekli (2) sayılı tablonun "IV- Ticari ve medeni işlerle ilgili kağıtlar" başlıklı bölümüne eklenen (42) numaralı fıkra ile Türk Petrol Kanunu kapsamında petrol hakkı sahiplerinin petrol arama ve üretim faaliyetlerine ilişkin olarak düzenlenen sözleşmelerin damga vergisinden istisna olduğu hükümlerine yer verilmiştir.

Diğer taraftan, 6491 sayılı Türk Petrol Kanunu'nun "Tanımlar" başlıklı 2'nci maddesinde;

- Aramanın; araştırma, arama sondajı ve tespit sondajı faaliyetlerini;
- Petrolün; ham petrol ve doğal gazı;
- Üretim; üretim sondajı ve geliştirme faaliyetlerini, petrolün çıkarılmasını, ön işlenmesini, saha dâhilinde veya civarında depolanmasını, bu depolara, iletim hattına veya rafineriye boru hattı ve diğer vasıtalarla taşınmasını

ifade ettiği açıklamalarına yer verilmektedir.

Öte yandan, konu ile ilgili olarak İdare de aynı yönde değerlendirme yapmaktadır. İdarenin "Petrol arama sözleşmelerinde damga vergisi istisnası" hakkında vermiş olduğu özelgede¹⁹ ".... çerçevesinde, petrol hakkı sahibi ile düzenlemiş olduğunuz sözleşme konusu işin petrol arama ve üretim faaliyetlerine ilişkin olduğu anlaşıldığından, söz konusu sözleşmenin 488 sayılı Kanun'a ekli (2) sayılı tablonun IV/42 fıkrası hükmüne göre damga vergisinden istisna edilmesi gerekmektedir." şeklinde görüş verilerek, damga vergisi istisnasının petrol arama ve üretim faaliyetlerine ilişkin olduğu ve mükellef ayırt etmeksizin uygulanması gerektiği vurgulanmıştır.

Yer verilen açıklamalar ışığında, petrol arama ve üretim faaliyetlerine ilişkin olarak düzenlenen sözleşmelerin damga vergisinden istisna edilmesi gerekmektedir.

V. Sonuç

Yazımızda, uygulamada sıklıkla tereddüde düşülen ve mükellefler tarafından açıklamalara ihtiyaç duyulan "petrol arama ve üretim sektöründe faaliyet gösteren firmalara yönelik vergisel düzenlemeler" konusu; vergi idaresi tarafından verilen muktezalar, Danıştay kararları, mülga Petrol Kanunu ve Türk Petrol Kanunu ile ikincil mevzuat çerçevesinde incelenmeye çalışılmıştır.

6491 sayılı Türk Petrol Kanunu'nun mülga 6326 sayılı Petrol Kanunu'na göre mükelleflere daha fazla seçimlik hak tanıdığı tespiti yapılmış, sektör, vergi kanunlarımız kapsamında detaylı bir şekilde incelenmiş ve dar mükellef kurumlar açısından transferler mevzuunda olumlu bir gelişmenin bulunduğu belirtilmiştir.

Konu ile ilgili olarak yargı kararları ve muktezaların çok sınırlı olduğunu hatta neredeyse bulunmadığını, bu sebeple konunun birçok tartışmayı içinde barındırdığını söylemek yanlış olmayacaktır.

Bu kapsamda, yer vermiş olduğumuz konuya ilişkin olarak Türk Petrol Kanunu'nun ayrıntılandırılması gerekmekte olup, konu ile ilgili Petrol İşleri Genel Müdürlüğü ile Maliye Bakanlığı tarafından müştereken hazırlanacak açıklayıcı bir tebliğin yayımlanmasının uygulamada karşılaşılan tereddütlerin ortadan kaldırılması noktasında önemli bir rol üstleneceği kanaatindeyiz.

¹⁹ Gelir İdaresi Başkanlığı, Ankara Vergi Dairesi Başkanlığı tarafından verilen 16.09.2015 tarih 90792880-155.13.04[2014/3223]-948 sayılı özelge.



Vergi hukukuna ilişkin AİHM ve Anayasa Mahkemesi bireysel başvuru kararlarının mülkiyet hakkı kapsamında değerlendirilmesi

Vergi, devletlerin en önemli gelir kaynağı olup mükelleflerden alınan vergilerin meşruiyeti, devletin egemenlik hakkından kaynaklanmaktadır. Tarafların eşit olmadığı ve devletin üstün gücüne dayanan bir kamu hukuku ilişkisi olan vergilendirmede genelin yararı ile bireyin maddi çıkarı arasında bir çatışma söz konusudur.

Devletin “genelin yararı” savını kullanarak, mükelleflerin üstünde bir baskı kurduğu açıktır. Bu baskı bazı durumlarda orantısızlık ve ihlali beraberinde getirmektedir. Günümüzde devletin “mutlak egemenlik” alanı olarak kabul edilen vergi hukukunda da bireyin temel hak ve özgürlükleri kendisine yer bulmuştur. Unutulmamalıdır ki, vergilendirmeyi bir vatandaşlık görevi ve devletlerin mutlak egemenlik alanı içindeki bir husus olarak kabul eden düşüncenin değiştiği ve vergi yükümlülerinin insan haklarına vurgu yapmaya başladığı bir dönemdeyiz. Günümüzde gelinen aşamada devlet yönetiminin şeffaflaşması, hesap verilebilirlik ve giderek yerleşen iyi yönetim kavramı, devletin takdir yetkisi içerisinde kalan vergiyi, siyasi ve yargısal olarak sorgulanamaz bir konu olmaktan çıkarmaktadır. Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi (AİHM) kararları üzerinde de bu yeni perspektifin etkileri görülmektedir. Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi’ndeki (AİHS) çeşitli hakların vergilendirme ve vergi yargılaması bağlamında uygulanması bu etkilerin bir örneğini teşkil etmektedir.

Türkiye’de ise 2010 yılında gerçekleştirilen Anayasa değişikliği ile Anayasa Mahkemesinin (AYM) görev ve yetkilerini düzenleyen 148. maddesinde değişiklik yapılarak kişilere AYM’ye bireysel başvuruda bulunma hakkı tanınmıştır. Anayasa’nın, AYM’ye bireysel başvuru hakkı öngören 148/3. maddesinde “Herkes Anayasa’da güvence altına alınmış temel hak ve özgürlüklerinden, Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi kapsamındaki herhangi birinin kamu gücü tarafından ihlal edildiği iddiasıyla Anayasa Mahkemesine başvurabilir.” düzenlemesiyle AİHS’ne açık referans yapılmıştır. Bu referans dolayısıyla AYM, sadece AİHS’nin metnini değil, AİHM kararlarını da dikkate almak durumundadır. Bu nedenle AYM’nin vergi uygulamalarına ilişkin bireysel başvuru kararlarında sıkça AİHM kararlarına atıf yapıldığı görülmektedir.

Bu bağlamda, Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi’nde olduğu gibi, Anayasa Mahkemesi’ne yapılan bireysel başvurularda vergi kanunlarının kişiye uygulanması sırasında kişi hürriyeti ve güvenliği, adil yargılanma hakkı, hak arama hürriyeti, suç ve cezaların kanuniliği, mülkiyet hakkı, temel hak ve hürriyetlerin korunması, eşitlik ve etkili başvuru hakkına ilişkin ihlal iddiaları öne sürülmektedir. Dolayısıyla da bu haklar ve bu hakların ihlal edilmesi üzerine bir inceleme yapılacaktır.

Ancak tüm bu hakların içerisinde mülkiyet hakkına müdahalenin kaçınılmaz olduğu ve dolayısıyla ihlal iddialarının büyük çoğunluğunun bu haktan kaynaklandığı dikkate alındığında; mülkiyet hakkına özel bir önem verilmesi gerektiği açıktır. Bu nedenle makalede diğer haklara değinilmeden, kararların mülkiyet hakkı açısından değerlendirilmesi yapılacaktır.

1. Vergi hukuku alanında Anayasa Mahkemesi'ne bireysel başvuru

1.1. Bireysel başvurularda Anayasa Mahkemesi'nin ilk incelemesi

Anayasa Mahkemesi bireysel başvurularda, öncelikle bireysel başvuru yapılabilecek haklar ve bu yola başvuru yapılabilecek kişiler bakımından bir değerlendirme yapmaktadır. Anayasa Mahkemesi'nce verilen kararların "Değerlendirme" bölümüne bakıldığında Anayasa ve 6216 sayılı Anayasa Mahkemesinin Kuruluşu ve Yargılama Usulleri Hakkında Kanun'un maddelerine atıf yapıldığı görülmektedir. Başvurunun kabulü için aşağıda bahsi geçen maddelere uygun nitelikte bir başvuru gerekmektedir.

Buna göre, Anayasa'nın 148. maddesi¹ uyarınca herkes, Anayasa'da güvence altına alınmış temel hak ve özgürlüklerinden, Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi kapsamındaki herhangi birinin kamu gücü tarafından ihlal edildiği iddiasıyla Anayasa Mahkemesi'ne başvurabilir. Ancak başvuruda bulunabilmek için olağan kanun yollarının tüketilmiş olması gerekmektedir.

Bireysel başvurunun maddi şartlarından biri olan olağan kanun yollarının tüketilmiş olması, diğer bir deyişle, idari ve yargısal başvuru yollarının tüketilmiş olması Anayasa Mahkemesi'nin başvurulara ilişkin ilk incelemesinde önem taşır. Zira insan hakları ihlallerinin önlenmesi ve Anayasa'nın üstünlüğünün sağlanması öncelikle yasama organı, idare ve diğer yargı mercilerinin görevidir. Söz konusu şikâyetlerin Anayasa Mahkemesi'ne intikal ettirilmesinden önce ilgili mercilerin bu ihlalleri gidermeleri beklenmektedir. Bütün aşamalardan geçtikten sonra dahi ihlal ve sonuçları ortadan kaldırılmamışsa bireysel başvuru en son ve nihai çare olarak devreye girecektir.

Anayasa Mahkemesi'nin 5.3.2013 tarih ve 2012/74 sayılı kararına bakıldığında da, başvurunun başvuru konusu işleme karşı idari ve yargısal kanun yollarının tamamı tüketilmeden yapılması nedeniyle kabul edilmediği görülmektedir.

Kuruluş Kanunu'nun "Bireysel Başvuru Hakkına Sahip Olanlar" kenar başlıklı 46. maddesinde² bireysel başvurunun ancak ihlale yol açtığı ileri sürülen işlem, eylem ya da ihmal nedeniyle güncel ve kişisel bir hakkı doğrudan etkilenenler tarafından yapılabileceğine değinilmiştir.³

Anayasa Mahkemesi 2013/5554 numaralı başvuruda, başvuru idarenin eylem veya ihmalden dolayı hakları doğrudan etkilenen kişi olmadığı gerekçesiyle başvurunun "kişi yönünden yetkisizlik" sebebiyle kabul edilemez olduğu yönünde karar vermiştir⁴.

Görüldüğü üzere bahsi geçen maddelere uygun yapılmayan başvurular, ilk inceleme aşamasından geçememekte ve Anayasa Mahkemesi'nce reddedilmektedir. Bireysel başvuru hakkından kabul edilebilirlik kararı verilebilmesi için başvuru sürecine ilişkin şartların taşınması gerekmektedir.

1.2. Bireysel başvuruların esas hakkında incelenmesi

Kabul edilebilirliğine karar verilen bireysel başvuruların esas incelemesi bölümler tarafından yapılır.

Anayasa Mahkemesi'nin incelemesi, yargı kararına temel oluşturan maddi olguların veya olaya uygulanacak kuralın belirlenmesini ya da kararı veren hakim veya hakimlerin takdir yetkisinin değerlendirilmesini içermez. İnceleme sadece, başvuru anayasal temel hak ihlali iddiasının doğruluğu üzerindedir. Mahkeme kararlarının Anayasa'da işaret edilen temel haklara ilişkin olmayan yönlerinin Anayasa Mahkemesi tarafından incelenmesi de söz konusu değildir.

Anayasa Mahkemesi bir süper temyiz yolu değil, bir temel hak iddiasını spesifik anayasa hukuku yönünden incelemesine imkan tanıyan istisnai bir yargı yoludur.

Anayasa Mahkemesi somut olay bağlamından başvuru Anayasa'da işaret edilen haklarından birinin ihlal edilip edilmediği yönünden bir denetim yapmakla yükümlüdür. İhlalin tespiti halinde de bunun ortadan kaldırılması için alınması gerekli tedbirlere hükmedebilecektir.

Esas inceleme sonunda, Anayasa Mahkemesi, kamu işlemiyle bir temel hakkın ihlal edildiğini tespit ederse, öncelikle bu ihlalin giderilmesi için yeniden yargılama yapılmasına gerek olup olmadığına karar vermelidir. Yeniden yargılama yapılmasından hukuki yarar yoksa başvuru lehine uygun bir tazminata hükmedebilir. Yeniden yargılama yapılması hukuki bir gereklilik ise ihlali ve sonuçlarını ortadan kaldırmak için Anayasa Mahkemesi dosyayı ilgili mahkemeye gönderir. İlgili mahkeme, Anayasa Mahkemesinin ihlal kararında açıkladığı ihlali ve sonuçlarını ortadan kaldıracak şekilde yeniden yargılama yapar ve mümkünse dosya üzerinden ivedilikle karar verir.

¹ Görev ve yetkileri

Madde 148 - Anayasa Mahkemesi, kanunların, kanun hükmünde kararnamelelerin ve Türkiye Büyük Millet Meclisi içtüzüğü'nün Anayasaya şekil ve esas bakımından uygunluğunu denetler ve bireysel başvuruları karara bağlar. Anayasa değişikliklerini ise sadece şekil bakımından inceler ve denetler. Ancak, olağanüstü hallerde, sıkıyönetim ve savaş hallerinde çıkarılan kanun hükmünde kararnamelelerin şekil ve esas bakımından Anayasaya aykırılığı iddiasıyla, Anayasa Mahkemesinde dava açılmaz. Kanunların şekil bakımından denetlenmesi, son oylamanın, öngörülen çoğunlukla yapılar yapılmadığı; Anayasa değişikliklerinde ise, teklif ve oylama çoğunluğuna ve ivedilikle görüşülemeyeceği şartına uyulup uyulmadığı hususları ile sınırlıdır. Şekil bakımından denetleme, Cumhurbaşkanınca veya Türkiye Büyük Millet Meclisi üyelerinin beşte biri tarafından istenebilir. Kanunun yayımlandığı tarihten itibaren on gün geçtikten sonra, şekil bozukluğuna dayalı iptal davası açılmaz; def'i yoluyla da ileri sürülemez. (Ek fıkra: 7/5/2010-5982/18 md.) Herkes, Anayasada güvence altına alınmış temel hak ve özgürlüklerinden, Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi kapsamındaki herhangi birinin kamu gücü tarafından, ihlal edildiği iddiasıyla Anayasa Mahkemesine başvurabilir. Başvuruda bulunabilmek için olağan kanun yollarının tüketilmiş olması şarttır. (Ek fıkra: 7/5/2010-5982/18 md.) Bireysel başvuruda, kanun yolunda gözetilmesi gereken hususlarda inceleme yapılamaz. (Ek fıkra: 7/5/2010-5982/18 md.) Bireysel başvuruya ilişkin usul ve esaslar kanunla düzenlenir.

² Bireysel başvuru hakkına sahip olanlar

MADDE 46 - (1) Bireysel başvuru ancak ihlale yol açtığı ileri sürülen işlem, eylem ya da ihmal nedeniyle güncel ve kişisel bir hakkı doğrudan etkilenenler tarafından yapılabilir. (2) Kamu tüzel kişileri bireysel başvuru yapamaz. Özel hukuk tüzel kişileri sadece tüzel kişiliğe ait haklarının ihlal edildiği gerekçesiyle bireysel başvuruda bulunabilir. (3) Yalnızca Türk vatandaşlarına tanınan haklarla ilgili olarak yabancılar bireysel başvuru yapamaz.

³ AİHS "Bireysel Başvurular" başlıklı 34. maddesinde de sözleşme veya protokollerde tanınan hakların taraf devlet tarafından ihlal edilmesinden dolayı mağdur olduğunu öne süren her gerçek kişinin başvurabileceği belirtilmiştir. Buna göre AİHM kararlarında 34. maddenin "mağdur" olarak dava konusu fiil ya da ihmalin doğrudan etkilediği kişiyi belirttiğine dair yerleşik içtihatlarına gönderme yapmaktadır. (Brumarescu/Romanya, B.No: 28342/95, 28/10/1999, § 50) Bir başvuran AİHS 34. maddesi uyarınca ancak dava konusu fiil ya da ihmalkarlıktan doğrudan etkilendiği sürece "mağdur" sıfatını ileri sürebilir. Başvuranın sonuçlardan doğrudan mağdur olması ya da mağdur olma riski taşıması gerekmektedir.

⁴ Başvuru No: 2013/5554 Karar Tarihi: 6/2/2014

2. Mülkiyet hakkı

2.1. Mülkiyet hakkına kısa bir bakış

AİHS Protokol No.1 madde 1 ("P1-1") mülkiyet hakkını düzenlemektedir. "Mülkiyetin Korunması" kenar başlıklı maddede;

"Her gerçek veya tüzel kişi mallarını barışçıl bir şekilde kullanma hakkına sahiptir. Hiç kimse, kamu yararına ve yasa ve uluslararası hukukun genel ilkelerinin koşullarına tabi olmadıkça mallarından yoksun bırakılmayacaktır. Ancak yukarıdaki hükümler, bir devletin genel yarar uyarınca mülkiyet kullanımını kontrol etmek ya da vergilerin ya da diğer katkılar ya da cezaların ödenmesini sağlamak için gerekli gördüğü yasaları uygulama yetkisine hiçbir şekilde halel getirmeyecektir." denmiştir.

Mülkiyet hakkına ilişkin olarak Anayasa'nın 35. maddesindeki düzenleme ise şu şekildedir:

"Herkes, mülkiyet ve miras haklarına sahiptir. Bu haklar, ancak kamu yararı amacıyla, kanunla sınırlanabilir. Mülkiyet hakkının kullanılması toplum yararına aykırı olamaz."

Her iki düzenlemede de kesin bir "mülkiyet hakkı" tanımı yapılmamıştır. Bu kavramın içi içtihatlarla doldurulmuştur.

Anayasa Mahkemesi kararlarında, mülkiyet hakkına ilişkin ihlal iddiasının ileri sürülebilmesi için mülkiyet konusu "sahip olunan bir mülke" ihlal sonucunu doğuracak bir müdahalenin bulunması gerektiğini belirtmiştir⁵. Burada bahsedilen mülkiyet hakkı kapsamında sahip olunan şey, "mevcut bir şey" olabileceği gibi, "mal varlığına ilişkin değerler" de olabilir.

AİHM, sözleşmede açık bir tanım verilmemesine karşın, mülkiyet hakkının içeriğini çok geniş yorumlamıştır. Temelleri Roma Hukuku'na kadar uzanan geleneksel taşınır ve taşınmaz mülkiyet tanımlarını aşarak, ekonomik içeriği, parasal değeri olabilen hemen her konuyu mülkiyet hakkının kapsamı içerisinde değerlendirme eğiliminde olmuştur. Fiziki mallar dışındaki diğer haklar ve menfaatler de mal varlığı oluşturabilir ve mülk olarak kabul edilebilir.⁶ Buna göre alacak hakları da mülkiyet hakkı kapsamında değerlendirilebilecektir.⁷ Asıl alacağa bağlı ferî bir hak olan faiz alacağı da hak sahibine maddî bir menfaat sağlaması sebebiyle ekonomik bir değer olarak Anayasa ve Sözleşme'nin mülkiyet hakkına ilişkin ortak koruma alanı içerisinde yer almaktadır.

"Mülkiyet" kavramının içeriğinin açıklanmasında Anayasa Mahkemesi sıkça, AİHM'in Kopecky/Slovakya (B. No: 44/912/98, 28/9/2004, § 45-52), Saghinadze ve Diğerleri/Gürcistan (B. No: 18768/05, 27/5/2010, § 103), Burdov/Rusya (B. No: 59498/00, 7/5/2002, § 28) Moskva/Polonya (B. No: 10373/05, 15/9/2009, § 45) kararlarına atıf yapmıştır.

Bahsi geçen kararlarda mülkiyet hakkının konusu oldukça geniş yorumlanmış, belli bir "mülk" tanımı yapılmamıştır. Ancak P1-1 kapsamında bir mülkten bahsedebilmek için, başvuranın ekonomik bir değeri olan menfaatinin ispat edilmesi gerekmektedir. Başvuranın değeri tam olarak belli olmasa bile "gerçek" ekonomik bir menfaatinin bulunduğunu ispat etmesi gerekmektedir. Ayrıca Mahkeme, "taşınır ve taşınmaz mülkiyetini", "patent" gibi fikri mülkiyet haklarını ve alacakları mülkiyet hakkı içerisinde değerlendirmektedir.

2.2. Mülkiyet hakkının sınırlandırılması

Vergi, kural olarak mülkiyet hakkına bir müdahaledir. Zira kişi, ödemekle yükümlü olduğu miktar kadar paradan yoksun kalmaktadır. Son zamanlarda sıkça ihlal iddiasına konu olan mülkiyet hakkı, kamusal yetkileri kullanan kamu makamlarının müdahalesine açıktır ve dolayısıyla sınırlanabilir bir karakterdedir. Bununla birlikte mülkiyet hakkının sınırlanmasının tabi olacağı bazı ilke ve kurallar bulunmaktadır. Kamusal makamlar, tıpkı diğer haklar gibi, mülkiyet hakkını keyfi olarak sınırlayamazlar.⁸

Anayasa'nın 35. maddesinde bir temel hak olarak güvence altına alınmış olan mülkiyet hakkı kişiye başkasının hakkına zarar vermemek ve yasaların koyduğu sınırlamalara uymak koşuluyla, sahibi olduğu şeyi dilediği gibi kullanma, semerelerinden yararlanma ve tasarruf etme olanağı veren bir haktır. Anayasa'ya göre bu hakka ancak kamu yararı nedeniyle ve kanunla sınırlama getirilebilir. Anayasa'nın 35. maddesinde mülkiyet hakkının mutlak bir hak olmadığı ve kamu yararı amacıyla sınırlandırılacağı belirtilmiştir.⁹

AİHS 1 No'lu Protokol'de de bireylerin mülkiyetlerinden barışçıl bir biçimde yararlanma hakkı iki istisnaya tabii tutulmuştur. Buna göre kamu yararı temelinde uluslararası hukukun genel ilkeleri ile hukukun aradığı koşullar çerçevesinde birey malından yoksun bırakılabilir ve mülkiyetin denetim altına alınması, ikinci olarak vergilerin ödenmesini sağlamak amacıyla mülkiyet hakkına müdahale edilebilir.

Hem Sözleşme, hem de Anayasa mülkiyet hakkının kamu yararı amacıyla sınırlanabilmesine olarak tanımıştır. Her iki metinde de mülkiyet hakkının (kapsamı değişmekle birlikte) yasallık ilkesine riayetle sınırlandırılması öngörülmüştür.

⁵ B.No: 2013/5660

⁶ Yrd. Doç. Dr. Gülay Arslan Öncü, "Vergi Hukuku ve Yargılamasına Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesinin Uygulanabilirliği: Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi Kararları İçişinde Bir Analiz", TAAD, Yıl:6, Sayı:20 (Ocak 2015)

⁷ Alacak haklarının mülkiyet hakkı kapsamında korunabilmesi için, ya bir mahkeme hükmü, hakem kararı, idari karar gibi bir işlemle "yeterli derecede icra edilebilir kılınmış olması" ya da en azından bunlarla bağlantılı olarak "meşru bir beklenti"nin bulunması gerekmektedir. Meşru beklenti objektif temelden uzak bir beklenti olmayıp, bir kanun hükmü, yerleşik bir yargısal içtihat veya aynı menfaatle ilgili hukuki bir işleme dayalı beklentidir. (B.No: 2013/1993, K.T: 6/5/2015) Meşru beklentiye ilişkin AİHM'in görüşü Kopecky/Slovakya kararında bir kez daha tekrarlanmıştır. Bu kararda AİHM'in, meşru beklentiye mal varlığı değeri olarak ele alıp, P1-1 güvencesinden yararlandırmak için, ya ilgili talebin yasak bir dayanağının olmasını ya da talep edilebilir bir mahkeme kararına dayanmasını aradığı söylenebilir.

⁸ Doç. Dr. Haydar Burak Gemalmaz, "Mali Güç Ölçütünü Dikkate Almayan Aşırı Vergi Mülkiyet Hakkı İhlalidir: Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi'nin Macaristan'a Karşı 14 Mayıs 2013 Tarihinde Verdiği N.K.M. Kararının İncelenmesi", İstanbul Barosu Dergisi Sayfa:130 Cilt:88 Sayı:2 Yıl:2014

⁹ Mehmet Akdoğan ve Diğerleri, B. No: 2013/817, 19/12/2013, § 28,32

Ayrıca her iki metinde de, söz konusu hakkın belli bir orantılılık ilişkisi içinde, başka bir deyişle bireyin hakkıyla kamu yararı arasındaki adil dengeyi gözetken şekilde sınırlandırılmasını gerektirir biçimde yorumlandığı görülür.

Mülkiyet hakkına müdahalenin nasıl olması gerektiği Anayasa ve Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi'ne göre değerlendirildiğinde, müdahale, kamu yararı amacıyla yapılmalı (James ve Diğerleri/Birleşik Krallık, B. No: 8793/79, 21/2/1986, § 37), hukuka dayalı olmalı (Iatridis/Yunanistan, B. No: 31107/96, 25/3/1999, § 58; Sporong ve Lönnroth/İsveç, B. No: 7152/75, 23/9/1982, § 69) ve ölçülü olmalıdır (Ashingdane/Birleşik Krallık, B. No: 8225/78, 28/5/1985, § 57; Sporong ve Lönnroth/İsveç, B. No: 7152/75, 23/9/1982, § 69).

► Müdahalenin yasal dayanağı olmalı

Vergilendirme suretiyle mülkiyet hakkına müdahalenin öncelikle yasal bir dayanağı olmalıdır. Anayasa'da kamusal müdahalenin yasallığına ilişkin sıkı bir denetimin söz konusudur. Buna göre Anayasa'nın 13. ve 35. maddelerinde yer alan mülkiyet hakkına yönelik sınırlamaların kanunla yapılabileceğine ilişkin düzenlemeye paralel olarak, verginin kanuniliği ilkesinin düzenlendiği Anayasa'nın 73/3. maddesiyle, vergi mükellefi bakımından vergisel yükümlülüklerin "belirliliği" ve "öngörülebilirliği" ve bu bağlamda vergi mükelleflerinin hukuki güvenliği sağlanmak istenmiştir.¹⁰ Anayasa'nın bu hükmünün, vergi yoluyla mülkiyet hakkına yönelik müdahaleler karşısında kişilere AİHS'ye göre daha üst düzey bir koruma sağladığı söylenebilir.¹¹

Bu husus, Anayasa Mahkemesi'nce "*Verginin kanuniliği ilkesi, takdire dayalı keyfi uygulamaları önleyecek sınırlamaların yasa da yer almasını gerektirmekte ve vergi yükümlülüğüne ilişkin düzenlemelerin konulması, değiştirilmesi veya kaldırılmasının yasa ile yapılmasını zorunlu kılmaktadır. Buna göre vergide yükümlü, matrah, oran, tarh, tahakkuk, tahsil, uygulanacak yaptırımlar ve zamanaşımı gibi konuların yasayla düzenlenmesi zorunludur.*" denilmek suretiyle açıklığa kavuşturulmuştur.¹²

Kanun dışında herhangi bir hukuk normu ile getirilen sınırlama, sınırlamada kamu yararı olsa dahi, Anayasa'nın 73, 35. ve 13. maddelerine aykırılık teşkil edecektir. Zira yukarıda da açıklandığı üzere, hem Anayasa'nın 73. maddesinin 3. fıkrasında "*Vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülükler kanunla konular, değiştirilir veya kaldırılır.*" denilerek hem de Anayasa Mahkemesi kararlarında¹³, mülkiyet hakkına getirilecek sınırlamaların mutlaka

şekli anlamda kanunla yapılması zorunluluğu açıkça anlaşılmaktadır.

AİHM'e göre de malların barışçıl bir biçimde kullanılmasına yönelik herhangi bir kamusal müdahalenin P1-1 uyarınca yasaya dayanması gerekmektedir. Unutulmamalıdır ki, demokratik toplumun esaslı ilkelerinden biri olan hukuk devleti ilkesinin uygulanması, mülkiyet hakkı için de geçerlidir.¹⁴ Ancak yasal dayanağın bulunması müdahale için yeterli değildir. Söz konusu yasanın gerekli nitelikleri taşıması gerekir ki, hukuk devleti ilkesine uygun olmalı ve keyfiliğe karşı güvenceler öngörmelidir. Bu yasanın AİHM'in her zaman dikkat ettiği üzere ulaşılabilir, kesin ve öngörülebilir olması gerekir.¹⁵ Öte yandan yasallığa ilişkin kontrolde, Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi taraf devletlere bu konuda ek bir saygı ve genişlik sağlanması gerekliliğini içtihat olarak benimsemiştir.¹⁶

Anayasa Mahkemesi'nin içtihatlarına göre hak ya da özgürlüğe bir müdahale söz konusu olduğunda öncelikle tespiti gereken husus, müdahaleye yetki veren bir kanun hükmünün, yani müdahalenin hukuki bir temelini mevcut olup olmadığıdır.¹⁷ Hak ve özgürlüklerin yasayla sınırlanması ölçütü anayasal temel hak ve özgürlüklerin sınırlandırılmasında vazgeçilmez bir unsur olup, bu koşulun sağlanmaması durumunda diğer güvence ölçütlerinin değerlendirilmesinin bir anlamı yoktur.¹⁸

AİHM içtihatları da bu doğrultuda olup; kararlarda mülkiyet hakkına yönelik müdahalelerde ilk incelenmesi gerekenin hukuka dayalı olma ölçütü olduğuna yer verilmiştir. Bu ölçütün sağlanmadığı tespit edildiğinde diğer ölçütler bakımından inceleme yapılmaksızın mülkiyet hakkının ihlal edildiği sonucuna varılacaktır. Kararlarda da sık sık vurgulandığı üzere, demokratik bir toplumun temel ilkelerinden olan hukukun üstünlüğü Sözleşme'nin bütün maddeleri için geçerlidir. Bunun içindir ki, kamu yararının ortaya çıkardığı talepler ile bireysel temel hakların korunması gerekliliği arasında adil bir denge kurulup kurulmadığı sorunu hakkındaki kıyaslama, sadece uyumsuzluk konusu müdahalenin hukuka uygun olması ve keyfi olmaması şartlarının gerçekleşmesinden sonra yapılabilir.¹⁹

Müdahalenin yasal dayanağına ilişkin sorgulamada, Anayasa Mahkemesi ve AİHM, kanun tarafından öngörülmüş olma ölçütünün alt ölçütleri olan "ulaşılabilirlik" ve "öngörülebilirlik" ölçütlerinin sağlanıp sağlanmadığının, bir diğer deyişle kanuni dayanağın mülkiyet hakkı sahibi bakımından ulaşılabilir ve öngörülebilir olup olmadığının ve hak sahibinin hukuki güvenliğinin sağlanıp sağlanmadığının tespitine kararlarında değinmiştir.²⁰

¹⁰ AYM B.No: 2014/6192 ve K.T:02/11/2014

¹¹ AYM B.No:2014/6192, K.T:12.11.2014

¹² AYM, E:2009/63, K:2011/66, 14.04.2011

¹³ AYM B.No: 2013/1436, K.T: 6/3/2014

¹⁴ Former King of Greece and Others v. Greece, App No: 25701/94, 23.11.2000, para.79

¹⁵ Guiso-Gallisay v. Italy, App No. 58858/00, 08.12.2005 para.82-83

¹⁶ The Yorkshire Building Society v. United Kingdom, App No. 21675/93, 23.10.1997 ara. 75-83

¹⁷ Anayasa Mahkemesi B.No:2014/6192, K.T:12.11.2014

¹⁸ AYM B. No: 2013/1239, 20/3/2013, § 27, B. No. 2013/2187, 19.12.2013, §36

¹⁹ Iatridis/Yunanistan, B.No: 31107/96,25/3/1999, § 58

²⁰ Hentrich/Fransa, B. No: 13616/88,22/9/1994, § 42, AYM B.No:2014/6192, K.T:12.11.2014

Buna göre "ulaşılabilirlik" ilgili hukuki düzenlemenin aleni olması yani yayımlanmasını²¹ ve "öngörülebilirlik" ise hukuk kuralının uygulanması halinde doğabilecek sonuçların, önceden tahmin edilebilmesini ifade etmektedir. Bu çerçevede, verginin kanuniliği ilkesi gereği vergi yoluyla yapılacak müdahalelerin temel dayanağı olan kanunların da, ilgili kişinin davranışlarını belirlemesi amacıyla, kolayca ulaşabileceği, gerektiğinde profesyonel yardım almak suretiyle de olsa anlayabileceği, açık, net ve yeterince belirgin nitelikte olması gerekmektedir.²²

Ancak "hukuka dayalı olma" ölçütü değerlendirilirken, AİHM, yasada öngörülen koşulları, bir diğer ifadeyle hukukiliği geniş yorumlayarak istikrar kazanmış yargı kararlarına dayanan içtihat yoluyla geliştirilmiş ilkelerin de hukukilik şartını karşılayabileceğini kabul etmiştir. Anayasa Mahkemesi ise kanunlarda mutlak bir açıklığın her zaman beklenemeyeceğine vurgu yaparak, kanuni düzenlemelerde az veya çok belirsiz ifadeler bulunabileceği ve bu belirsizliğin uygulamadaki yorumlarla giderilebileceğini kabul etmiştir.²³ Bu durumda kanuni düzenlemenin içeriğinin ve kapsamının kanun altı düzenlemeler veya yargısal içtihatlarla açıklığa kavuşturulduğu, bir diğer deyişle birey açısından belirliliğinin sağlandığı durumlarda öngörülebilirlik koşulunun karşılandığı söylenebilecektir.²⁴

► Müdahale ölçülü olmalı

Mülkiyet hakkına müdahalede bakılması gereken bir diğer durum da "ölçülülük ilişkisi"dir. Bu durum devletin vergi alanındaki geniş egemenlik alanı içerisinde daha da önemli bir kriter haline gelmiştir. Ölçülülük kriterinin sağlanabilmesi için, vergi politikası kapsamında alınan tedbirlerle, bu politikalarla ulaşılmak istenen amaçlar arasında makul bir ilişki olmalıdır. Müdahale sonucunda kişi bireysel ve aşırı bir yüke katlanmamalıdır.

Diğer bir ifadeyle, vergilerin ödenmesini sağlamaya yönelik önlemler de dahil mülkiyet hakkına yapılan müdahalelerde, toplumun genel yararı ile bireyin temel haklarının korunması arasında adil bir denge sağlanmalıdır.²⁵ Alınan önlem ile izlenen amaç arasında bir orantı/ölçü olmalıdır. Yükümlünün özel koşulları çerçevesinde, vergi kanununun uygulanmasının yükümlüye makul olmayan bir yük getirip getirmediği ya da mali durumunu esaslı şekilde zayıflatıp zayıflatmadığı dikkate alınmalıdır.²⁶

Mali duruma esaslı şekilde yük getirmesi hususunda, AİHM'in önemli içtihatlarından biri olan Travers ve Diğerleri v. İtalya davasında da, danışmanların ücretlerine uygulanan stopaj oranının makul olmaması, zira ücretlerinin brütü üzerinden yapılan stopajın net gelirlerinin % 60'ına denk gelmesinin,

mülkiyet hakkına ölçülü bir müdahale olmadığına yer verilmiştir.²⁷

► Müdahale kamu yararına dayanmalı

Mülkiyetten yoksun bırakmanın Sözleşme ve Anayasa'ya uygun olması için değerlendirmede bir diğer aşama müdahalenin kamu yararına dayanıp dayanmadığına ilişkindir. P1-1'de sadece "kamu yararı" ile "genel yarar" ölçütleri açıkça zikredilmiştir.

Nitekim içtihatlardan da anlaşılacağı üzere "kamu yararı" kavramı, devlet organlarının takdir yetkisini beraberinde getirmektedir.²⁸ Protokol'ün 1. maddesinin 1. fıkrası devletlere kamu yararına gördükleri durumlarda, mülkiyet hakkına müdahale edebilme yetkisi vermektedir ve kamu yararı kavramı doğası gereği geniş bir anlama sahiptir. Bu nedenle, sosyal ve ekonomik politikaların uygulanmasında yasama organının takdir alanının geniş olmasını doğal bulan AİHM, makul bir temelden açıkça yoksun olmadıkça, yasama organının neyin "kamu yararına" olduğuna dair vereceği hükme ve bu hükümlerin uygulanması için seçilecek detaylı kurallara saygı göstereceğini vurgulamıştır.²⁹

James ve Diğerleri v. Birleşik Krallık kararı "kamu yararı" konusunda yerleşik içtihatlardan biri olup, kamu yararının objektif bir tanımın olmadığı ve "zamana ve yere göre farklılık" gösterdiğinin saptaması açısından önemlidir.

Mezkûr kararda kamu yararı kavramı şu şekilde açıklanmaktadır: "*Kamu yararı kavramı, zorunlu olarak geniş bir kavramdır. Özellikle de mülkiyetin kamulaştırılmasına ilişkin yasaların kabulü, demokratik bir devlet, üzerinde derin fikir ayrılıklarının oluşabileceği siyasal, ekonomik ve sosyal sorunların incelenmesini de beraberinde getirir. Mahkeme, yasama organının ekonomik ve sosyal siyaseti yürütmek için büyük bir özgürlüğe sahip olmasını normal karşılayarak, onun, kamu yararının zorunluluklarını kavrayış tarzına, kararın açıkça makul bir temelden yoksun olması hali dışında, saygı duymaktadır.*"³⁰

AİHM içtihatlarında görülmektedir ki; Mahkeme kamu yararının Sözleşme ile bağdaşır şekilde uygulanmasını öncelikle somut olayda kamu yararının mevcut olup olmadığına göre incelemekte, daha sonra genel yarar ile birey yararı arasındaki adil dengenin sağlanıp sağlanmadığına bakmaktadır.

Anayasa'nın 35. maddesinde de, mülkiyet hakkının kamu yararı amacıyla sınırlandırılacağı belirtilmiştir. Toplum yararı, ortak çıkar, genel yarar gibi birbirinin yerine kullanılan kavramlarla ifade edilen ve bireysel çıkardan farklı, onun

²¹ Spacek, s.r.o./Çek Cumhuriyeti, B.No :26449/95, 09.11.1999, § 56-61

²² AYM B.No: 2014/4705, 29.05.2014, § 56

²³ AYM, E. 2009/9, K.2011/10, 16.06.2011; E.2014/64, K.2013/142, 28.11.2013, benzer yönde AİHM Barthold/Almanya, B.No.8734/79, 25.03.1985, §47

²⁴ AYM B.No:2014/6192, K.T:12.11.2014 para.53

²⁵ Yrd. Doç. Dr. Gülay Arslan Öncü, TAAD, Yıl:6, Sayı:20 (Ocak 2015) §174

²⁶ M.A. and 34 Others v. Finland, App. No. 27793/95, 10.06.2003; Imbert de Tremiollès v. France, App. No. 25834/05 04.01.2008; N.K.M. v. Hungary, App. No: 66529/11, 14.05.2013

²⁷ Travers and 27 Others v. Italy, App. No.15117/89, 16.01.1995

²⁸ James ve Diğerleri/Birleşik Krallık, B.No. 8793/79, 21/2/1986, § 46

²⁹ Suat Şimşek, Maliye Dergisi, Sayı 159, §330

³⁰ B.No: 8793/79 K.T:21.02.1986

üstünde ortak bir yarar olan "kamu yararı", Anayasa'nın 35. maddesinin mülkiyet hakkı açısından öngördüğü özel sınırlandırma sebebi olup, Anayasa Mahkemesi tarafından da genel yarar ve toplumsal yarar gibi ifadeleri kapsayacak şekilde geniş yorumlanmaktadır.³¹

Anayasa Mahkemesi'ne göre kamu yararı kavramı, mülkiyet hakkının kamu yararının gerektirdiği durumlarda sınırlandırılması imkânı vermekle, bir sınırlandırma amacı olmasının yanı sıra, mülkiyet hakkının kamu yararı amacı dışında sınırlanamayacağını öngörerek ve bu anlamda bir sınırlama sınırı oluşturarak mülkiyet hakkını etkin bir şekilde korumaktadır.³²

Bunun yanı sıra Anayasa Mahkemesi kararlarında kamu yararının gerektirdiği durumların belirlenmesinin kanun koyucunun takdirinde olduğunu vurgulasa da, bu takdir yetkisinin Anayasa normları ile sınırlı olduğunu altını çizmiştir.³³ Bu nedenle yasa koyucu takdir alanına giren konularda anayasal ilkelere uygun düzenlemeler yapmak zorundadır.

Mülkiyet hakkının kamu yararı amacıyla sınırlandırılabilmesi Anayasa'nın 2. maddesinde belirtilen sosyal hukuk devleti ilkesiyle de yakından ilgilidir. Anayasa Mahkemesi kararlarında bu ilgiden sıkça bahsedilmiştir.³⁴ Bu bağlamda da sosyal hukuk devleti ilkesinin hayata geçirilebilmesi için zaman zaman farklı ekonomik ve sosyal politikalar uygulanması gerekebilme, bu politikaların uygulanabilmesi için de kamu yararı amacıyla mülkiyet hakkına sınırlamalar getirilebileceği Anayasa Mahkemesi kararlarında yer almıştır.³⁵

Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi'nin de kararlarında değerlendirdiği, bireyin hakkıyla kamu yararı arasında kurulması gereken adil dengeye, Anayasa Mahkemesi kararlarında da vurgu yapılmıştır.³⁶ Bu noktada, belirtilen ölçütlere riayetle bir sınırlandırma yapılıp yapılmadığının tespiti için, müdahale teşkil ettiği ve mülkiyet hakkını ihlal ettiği iddia edilen önlemin temelini oluşturan kamu yararı karşısında, bireye düşen fedakârlığın ağırlığının göz önünde bulundurulması ve toplumun genel yararının gerekleri ile bireyin temel hakkının korunması arasında adil bir dengeyi kurulum kurulmadığının belirlenmesi zorunludur.³⁷

Mülkiyet hakkının sınırlandırılması mümkün olmakla beraber, sınırlamada öngörülen meşru amaç ile sınırlandırma arasında orantısızlık bulunmamalı, toplumun sınırlandırma ile ulaşacağı genel yarar ile temel hak ve özgürlüğü sınırlandırılan bireyin kaybının dengelenmesine özen gösterilmelidir.

Sonuç

Anayasa Mahkemesi ve Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi'nin vergisel alanda verdiği kararlara baktığımızda içtihatlarının aynı doğrultu da olduğunu söyleyebiliriz. Her iki Mahkemede mülkiyet hakkının ihlali iddiasını benzer aşamalardan geçirerek incelemektedir.

Günümüzde gelinen aşamada Devlet yönetiminin şeffaflaşması, hesap verilebilirlik kavramının ön plana çıkmasıyla, verginin mutlak olarak Devletin takdir etkisi içinde kalan siyasi ve hatta yargısal olarak sorgulanamaz bir konu olmaktan çıktığına işaret etmektedir. Devletlerin münhasır egemenlik yetkisi kapsamında bir uygulama olarak görüldüğü için Avrupa İnsan Hakları Komisyonu'nun ve AİHM'in vergisel meselelerdeki pasif tutumunun değiştiği görülmektedir.

AİHM'in vergi orjinli davaları da mülkiyet hakkı kapsamında kabul edilebilir bulması oldukça yeni bir aşama da olsa, ağır vergilendirme hususu bağlamında ve mülkiyet hakkı altında esastan inceleme yaptığı ve ihlal kararı verdiği NKM v. Macaristan kararı ve bu kararın teyidi niteliğindeki Gall v. Macaristan kararı emsal nitelikte kararlardır.

Anayasa Mahkemesi'nin vergi hukuku ve vergilendirmeye ilişkin bireysel başvuru kararları da, Türkiye'de bireyin devlet karşısında elini güçlendirecek niteliktedir. Böylelikle vergilendirme alanında da karşılaşılabilecek hak ihlallerinin önlenmesi temin edilebilecektir.

Kaynakça

- **Arslan Öncü, Gülay:** Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesinde Özel Yaşamın Korunması Hakkı, Beta, 2011.
- **Arslan Öncü, Gülay:** "Özel Yaşama ve Aile Yaşamına Saygı Hakkı", İnsan Hakları Avrupa Sözleşmesi ve Anayasa, Anayasa Mahkemesine Bireysel Başvuru Kapsamında Bir İnceleme, (Ed.: Sibel Inceoğlu), Beta, 2013.
- **Arslan Öncü, Gülay:** "Vergi Hukuku ve Yargılamasına Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesinin Uygulanabilirliği: Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi Kararları Işığında Bir Analiz", TAAD,2015.
- **Akdemir, Tuğçe:** "Vergi Hukuku Açısından Türk Anayasa Mahkemesi'ne Bireysel Başvuru Yolu", TBB Dergisi, 2014.
- **Demirkol, Selami:** "Vergi Türevli Davaların, Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi'nce Kabul Edilebilir Bulunması-Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi'nin Vergi Yargılamasında Referans Norm Olarak Alınabilirliği Üzerine Bir Derleme", İdare Hukuku ve İlimleri Dergisi, Cilt: 15, Sayı: 1, Yıl: 2012s.33-69.
- **Gemalmaz, Haydar Burak:** "Mali Güç Ölçütünü Dikkate Almayan Aşırı Vergi Mülkiyet Hakkı İhlalidir: Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi'nin Macaristan'a Karşı 14 Mayıs 2013 Tarihinde Verdiği N.K.M. Kararının İncelenmesi", İstanbul Barosu Dergisi, Cilt: 88, Sayı: 2, Yıl: 2014, s. 128-143.

³¹ AYM, E. 1999/46, K. 2000/25, K.T. 20/09/2000

³² AYM, B.No.2013/1239, K.T.20.03.2014

³³ AYM, E. 1992/22, K. 1992/40, K.T. 17/6/1992

³⁴ AYM, B.No.2013/1239, K.T.20.03.2014

³⁵ AYM, E. 2000/77, K. 2000/49, K.T. 21/11/2000

³⁶ AYM, E.2002/112, K.2003/33, K.T. 10/4/2003; AYM, E.1999/33, K.1999/51, K.T. 29/12/1999

³⁷ AYM, E.1999/33, K.1999/51, K.T. 29/12/1999; Benzer yöndeki AİHM kararı için bkz. Sporrong ve Lönnroth/İsveç, B.No.7151/75, 23/9/1982, § 69

- **Gemalmaz, Haydar Burak:** "Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesinde Mülkiyet Hakkı", doktora tezi
- **İnceoğlu, Sibel:** "Anayasa ve İnsan Hakları Avrupa Sözleşmesi İlişkisi", İnsan Hakları Avrupa Sözleşmesi ve Anayasa Anayasa Mahkemesine Bireysel Başvuru Kapsamında Bir İnceleme, (Ed. Sibel İnceoğlu), Beta, 2013.
- **Erdođdu, Volkan:** "Vergi Uyuşmazlıklarında Anayasa Mahkemesi'ne Bireysel Başvuru Yolu", Mali Çözüm, 2013.
- **Şimşek, Suat:** "Vergi politikaları, Mülkiyet Hakkı ve Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi" Maliye Dergisi, 2010.
- **Yıldırım-Deren, Nevhis:** "Anayasa Mahkemesinin Bireysel Başvuruları Esas Bakımından İncelemesi"
- **Şimşek, Suat:** "Mülkiyet Hakkının Kapsamı, Sınırlandırma Nedenleri ve Şartları Açısından 1982 Anayasası ve Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi: Karşılaştırmalı Bir Analiz-I, TBB Dergisi, 2010
- **Tosun, Ayşe Nil:** "Vergi Denetiminde Arama Yönteminin Mükellef Hakları Yönünden Değerlendirilmesi: Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi Yaklaşımı ve Türkiye Örneği
- **Kocaer, Şenol:** "Vergi Davalarında Anayasa Mahkemesi'ne Bireysel Başvuru", Temmuz 2014



Tax regulations concerning the companies dealing with oil exploration and production activities

I. Introduction

The widespread usage of oil which has a crucial impact on today's economics and politics raised the dependency on it and consequently it reached a strategic position.

Therefore, the content of this article consists of the review on 'tax regulations concerning the companies dealing with oil exploration, production activities and assessments on the matter within the concept of tax code and regulation on oil.

II. Legal regulation on oil exploration and production industry

The Turkish Oil Code series no 6491, the oil industry's main source of regulations, had been enacted on 30.05.2013 while the Turkish Oil Code Implementation Communique which is setting procedures and principles regarding the implementation of Turkish Oil Code was put into force following its promulgation in the Official Gazette on 22.01.2014.

Based upon that, the assessment on the industry partaking within the remaining part of this article will be performed in two sections as in terms of Turkish Oil Code with secondary legislation and in terms of tax laws.

III. Comparison of Turkish Oil Code series no. 6491 and former Oil Code series no. 6326 and the assessment on oil exploration and production industry regarding the Turkish Oil Code and secondary legislation

Articles 6 and 8 of the law regulate the provisions on exploration license, application and licensing procedure and operating license. In Article 6 of former Oil Code series no. 6326, the right to obtain a permission, exploration and operating license belonged to TPAO while the Turkish Oil Code does not contain this regulation, removing the TPAO's rights linked to the law. Thus, to obtain a license for any oil field, private companies will also be able to apply under fair circumstances with TPAO.

On the other side, companies dealing with oil exploration and production activities are liable to pay for one eighth of the oil they produce as state's share. Within this context, regarding the state's share, within the former oil code, one eighth per barrel portion of state share was calculated taking the wellhead price as basis whereas with the introduction of Turkish Oil Code, the state's share started to be calculated with regard to market prices.

Apart from that, another essential matter for the companies dealing with oil exploration and production activities is 'transfers'. There seems to be remarkable differences between Turkish Oil Code and the former Oil Code in terms of the matter

of transfers. As per the article of the former code containing the terms concerning transfers, the owner of the right may not always demand transfer on account of its capital, while the Turkish Oil Code contains provisions allowing the owner of the right to demand transfer at any time and following the completion of capital transfer, it can perform the transfer of its net assets at the end of every quarters during the current year.

IV. Assessment on the oil exploration and production industry in terms of taxation

Within the Article 12 of Turkish Oil Code, matters concerning taxation are determined.

With regard to that, explanations on assessments for oil exploration and production industry within the context of tax laws will be included in this section of our article.

a. Assessments regarding the Tax Procedures Law

When examining the oil exploration and production industry in terms of the Tax Procedures Law, depreciation seems to be the most argumentative subject and it is clear that many differing views exist on the matter.

Pertaining to the explanations provided above, depreciation will be reviewed under three sub-titles consisting of the former Oil Code series no. 6326, the Turkish Oil Code series no. 6491 and the comparison of those two.

Comparison of former Oil Code series no. 6326 and the Turkish Oil Code series no. 6491 regarding the matter of depreciation

Within the context of former Oil Code series no. 6326 and the Turkish Oil Code series no. 6491, expenses that their activation is voluntary or mandatory are summarized within the table provided below.

Activation voluntary/mandatory	Former Oil Code series no.6326	Turkish Oil Code series no.6491
Drilling secondary costs	voluntary	voluntary
Opening costs for non-economical wells	voluntary	voluntary
Exploration costs	voluntary	voluntary
Other economical values	mandatory	voluntary

As seen in the explanations and table provided above, former Oil Code series no. 6326 and the concerning former rules, it is stated that the activation of exploration, drilling secondary costs and opening and leaving costs of non-economical wells is voluntary while the remaining economic values should be amortized through depreciation.

On the other hand, within the Turkish Oil Code, expense entry of the values except exploration, secondary drilling, opening/leaving costs of non-economical wells or making them subject to depreciation are left to the preference of the rights owner.

It would be in the interests of the concerning taxpayers to demand for an advance ruling based on incidence before a general overhaul.

b. Assessments in terms of the Corporate Tax Law

Taxation is handled in the Article 12 of the Turkish Oil Code. Within the context of concerning article,

- ▶ The sum of taxes that the oil rights owners are liable to pay over their net profits and income tax deductions they should do in the name of their shareholders will not be exceeding 55 %,
- ▶ As per the Corporate Tax Law's Article 30, first sub-article clause (b), withholding at a rate of 5 % will be applied to the limited taxpayers over the self-employment income payments made regarding oil exploration activities,
- ▶ Together with the oil operations mentioned in the law, oil operating activities of rights owners dealing with other activities tied to general terms should separately be monitored on accounting records and taxed,
- ▶ The provision within Article 3 of Law series no.5520, sub-article 3 clause (a), would not be applicable for income and revenues acquired through oil operations,

were provided as the terms.

- ▶ However as per the mentioned provisions, Corporate Tax deduction had been limited with 55 % for the rights owners while withholding at a rate of 5 % will be applied to the limited taxpayers over the self-employment income payments made regarding oil exploration activities.

On the other side, in case the rights owner deals with activities other than oil, oil activities should be separately monitored in accounting records and the concerning activities should separately be taxed.

c. Assessments regarding the Value Added Tax Law

Within the VAT General Implementation Communique, VAT exception is applicable to an oil rights owner specified in Article 13 of Turkish Oil Code, representative or deliveries and services to a contractor certified by the General Directorate of Oil Services on behalf of the rights owner. On the other side, the deliveries and services to the mentioned people or companies should exclusively be related to the oil exploration activities.

Within this context, for the corporates that are not dealing with exclusive oil exploration activities and handling production, transportation and discharge, deliveries and services regarding installments of buildings and equipment and operating will not be benefitting of the exception.

d. Assessments regarding the Special Consumption Tax Law

As per the Article 7 of Special Consumption Tax Law, according to the terms of the Turkish Oil Code series no. 6491, oil product deliveries for corporates dealing with oil exploration and production activities are also subject to exception for Special Consumption Tax.

Within this direction, for the implementation of exception oil rights owner, representative acting in the name of it or a contractor certified by the General Directorate of Oil Services should be presenting a list including the oil products to be purchased to the General Directorate of Oil Services or have it approved.

e. Assessments regarding the Stamp Duty Law

The terms regulating the stamp duty exception applicable to the contracts drafted for rights owners' oil exploration and production activities within the scope of Turkish Oil Code are provided through Article 27 of Turkish Oil Code series no. 6491 and table no. (2) attached to Stamp Duty Law no 488 with clause no (42) added to the section titled IV-Papers related to commercial and civil works.

V. Conclusion

It can be apparently seen that judicial verdicts and rulings on the matter are quite limited or almost non-available and therefore the issue includes many arguments.

In this context, regarding the matter we handled here, detailing is needed in the Turkish Oil Code and an informative communique to be promulgated jointly by the General Directorate of Oil Services and Ministry of Finance would be playing a significant role to remove the hesitations encountered during implementation.



Assessment of European Court of Human Rights and Supreme Court's individual application verdicts on tax code within the context of proprietary rights

Taxes are considered as the most essential income source of states as well as the legitimacy of taxes collected from taxpayers originates from the sovereignty right of the states. Within the taxation in relation with a public law based on the sovereign superior powers and where the equality of arms is not in question, controversy exists between the public favour and the individual's material interests.

The state's applying pressure on taxpayers with the claim of "public favour" is apparent. That pressure results in disproportion and violations in certain circumstances. Individuals' basic rights and freedoms have found their own space within the tax code considered as the state's area of "absolute sovereignty".

At this stage, increased transparency in state administration, accountability and gradually settling concept of good governance takes taxation out from being a politically and judiciary unquestionable subject. The impacts of this new perspective are also seen in the verdicts of European Court of Human Rights.

The Supreme Court's verdicts on individual application should also be analysed while examining this perspective's impacts on tax code and proprietary rights in Turkey's legal structure. Individual application right can be defined as the right to resort to the Supreme Court to contain the violations in case the individuals' basic rights and freedoms, preserved by the Constitution, European Convention of Human Rights and additional protocols that Turkey stands as a party, are infringed by the operations or verdicts from executive, legislative and judicial powers.

Within the verdicts taken as a result of these applications, the references directed to the decisions of European Court of Human Rights once again demonstrated that court practices on tax code will be resembling each other. Examination of these verdicts together shows us the way which the state should follow in tax implementations while giving an idea on how the courts assess the violations.

Proprietary rights are seen on the front side among the rights claimed to be violated within the violation applications in terms of the state's tax policy and implementations. In this context, verdicts' on individual applications by the Supreme Court concerning the violations related to the implementations on taxation and the ECHR verdicts' referred in them being evaluated together within the scope of proprietary rights constitutes the essence of the article.

The regulations concerning proprietary rights are provided in ECHR's Protocol no 1 article 1 ("P1-1") and Constitution's Article 35. None of the regulations include a concrete definition on proprietary rights. This concept's content had

been filled up with court practices. Despite not providing an apparent definition, the ECHR has a wide commentary over the content of proprietary rights. However within the scope of P1-1, so as to be able to mention about property, the owner of the application should prove that his/her interest has an economical value. Although the implicit value is not available, the existence of a "real" economical interest should be proved.

To explain the content of "ownership" concept, the Supreme Court frequently referred to the following court verdicts: ECHR's *Kopecky/Slovakia* (B. No: 44/912/98, 28/9/2004, §§ 45-52), *Saghinadze and Others/Georgia* (B. No: 18768/05, 27/5/2010, § 103), *Burdov/Russia* (B. No: 59498/00, 7/5/2002, § 28) *Moskal/Poland* (B. No: 10373/05, 15/9/2009, § 45). A complete definition of ownership is not provided in these verdicts also, but similarly an evidence for an interest that has an economical value was demanded.

As it is seen in either in P1-1 or in the Article 35 of the Constitution, the interest owned by an individual is not absolute and it is subject to the intervention of public authorities and therefore it is restrictable.

Both the Convention and the Constitution enable the restriction of proprietary rights with the aim of preserving public favour. However this doesn't imply that the states are able to bring limitations to the proprietary rights by acting arbitrarily.

Both of the texts call for the restriction of proprietary rights (as well as their scopes are differing) to be done by

staying compliant to the principle of legality. In both of the texts, commentaries regarding the mentioned rights are pointing out the requirement that the restrictions should be performed by preserving the fair balance between individual rights and public favour.

By examining the legal legislation regulating how the intervention to proprietary rights should be, Constitution and ECHR altogether, we can reach to this common assessment; the intervention should be done with the aim of public favour (*James and Others/United Kingdom*, B. No: 8793/79, 21/2/1986, § 37), should be based on law (*Iatridis/Greece*, B. No: 31107/96, 25/3/1999, § 58; *Sporrong and Lönnroth/Sweden*, B. No: 7152/75, 23/9/1982, § 69) and should be prudent. (*Ashingdane/United Kingdom*, B. No: 8225/78, 28/5/1985, § 57; *Sporrong and Lönnroth/Sweden*, B. No: 7152/75, 23/9/1982, § 69).

While evaluating the violations targeted to proprietary rights, administrative action is drained through these filters. By this way, prevention of the state's arbitral and lawless interventions in proprietary rights is intended. Both the Supreme Court and the ECHR changed their passive tendencies in the matters on taxation and started to deal with the incidences in terms of the dimensions of sacrifices by individuals.

Consequently, the Supreme Court's verdicts on individual applications concerning tax code and taxation are in the nature of enhancing the position of individual against the state. Through that, it would be possible to ensure the prevention of rights violations in taxation.



Haziran ayı Gümrükte Gündemini etkileyecek en önemli konunun D-8 üyesi devletler arasında yapılan Tercihli Ticaret Anlaşması olduğunu düşünmekteyiz. 24 Mayıs 2016 tarihli Resmi Gazete'de yayımlanan D-8 Üyesi Devletler Arasında Tercihli Ticaret Anlaşması Çerçevesindeki Ticarete Eşyanın Tercihli Menşeinin Tespiti Hakkında Yönetmek ile 2011/1681 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı ile onaylanan D-8 Üye Devletleri Arasında Tercihli Ticaret Anlaşması eki D-8 Üyesi Devletler (Taraf ülkeler: Türkiye Cumhuriyeti, Endonezya Cumhuriyeti, İran İslam Cumhuriyeti, Malezya, Nijerya Federal Cumhuriyeti, Pakistan İslam Cumhuriyeti) Arasında Tercihli Ticaret Anlaşmasına İlişkin Menşe Kurallarının uygulanmasına dair usul ve esasları düzenlenmiştir. Yönetmelikte öne çıkan konular aşağıdaki gibidir.

- ▶ Taraf ülkelerden biri menşeli kabul edilerek Anlaşma kapsamındaki tercihli tavizden yararlanacak ürünler aşağıdaki gibidir:
 - a) Tamamen üretilmiş veya elde edilmiş ürünler.
 - b) Tamamen üretilmemiş veya elde edilmemiş ürünlerden ise ilgili ürünün fabrika çıkış fiyatının en az % 40'lık bir kısmı bir taraf ülke menşeli olması kaydıyla, o ürün menşeli olarak kabul edilir.
- ▶ İlgili Yönetmeliğin menşe kümülasyonu hakkındaki sekizinci maddesine göre, yukarıda belirtilen şartları taşıyan ve tercihli rejimden yararlanmaya ehil bir nihai ürün için bir taraf ülkede girdi olarak kullanılan ürünler, nihai ürünlerdeki taraf ülkeler menşeli toplam içeriğin % 40'dan az olmaması kaydıyla, nihai ürünün işçilik veya işleminin gerçekleştirildiği taraf ülke menşeli olarak kabul edilirler.
- ▶ Diğer yandan, Yönetmelik'in 14'üncü maddesine göre, anlaşma kapsamında sağlanan tercihli muamele, sadece Yönetmelik'in gerekliliklerini yerine getirmiş taraf ülkeler arasında doğrudan nakledilen ürünler için uygulanacaktır.
- ▶ Ayrıca eşyanın menşei ispatına ilişkin olarak, taraf ülkelerden biri menşeli ürünlerin ithal edilmeleri esnasında bir örneği Yönetmelik ekinde yer alan D-8 Menşe İspat Belgesinin ibrazı üzerine Anlaşmadan yararlanılacaktır.

Mayıs ayında öne çıkan diğer konular aşağıda yer almaktadır.

1. Dahilde İşleme Rejimi Tebliği'nde Değişiklik Yapılmasına Dair Tebliğ yayımlandı.

20 Mayıs 2016 tarihli Resmi Gazete ile Dahilde İşleme Rejimi Tebliği (İhracat: 2006/12)'nde Değişiklik Yapılmasına Dair Tebliğ (İhracat 2016/5) yayımlanmıştır. İlgili Tebliğ ile Dahilde İşleme Rejimi kapsamında belge kapatma müracaatlarına ilişkin düzenlemeler yapılmıştır. Yapılan düzenleme ile özetle;

- ▶ "Kapatma Müracaatı" kavramı Tebliğ'den çıkarılmış, bunun yerine "bilgi ve belge sunulması" kavramı getirilmiştir.
- ▶ Elektronik ortamda müracaat yapılmayacak, sadece Ek-3'te belirtilen bilgi ve belgeler ilgili bölge müdürlüğüne sunulacaktır.
- ▶ Sürede herhangi bir değişiklik söz konusu değildir. En geç belge süresi sonundan itibaren 3 (üç) ay içerisinde bilgi ve belgelerin ilgili Bölge Müdürlüğü'ne sunulması zorunludur.

2. 2016/1 sayılı İthalat Tebliği'nde değişiklik yapıldı.

12 Mayıs 2016 tarihli Resmi Gazete'de yayımlanan İthalat Tebliği (İthalat: 2016/1)'nde Değişiklik Yapılmasına Dair Tebliğ ile 2016/1 sayılı İthalat Tebliği'nin bazı maddelerinde değişiklik yapılmış ve geçici 3'üncü madde Tebliğ'e eklenmiştir.

Yapılan değişiklik ile Tebliğ kapsamındaki kullanılmış veya yenileştirilmiş olarak ithal edilebilecek eşya, ithalinde belli kurumların izni aranacak muhtelif eşya, banknot ve benzeri kıymetli evraka mahsus kağıtlar ile gübre ithalatında ilgili kurumlardan alınan fiziksel uygunluk yazısı / izin belgesinin elektronik olarak da düzenlenebileceği belirtilmiştir. Ayrıca, Tebliğ kapsamındaki bahsi geçen eşyanın ithal edilebileceğine dair Gümrük ve Ticaret Bakanlığınca "Tek Pencere Sistemi" çerçevesinde elektronik ortamda verilen numaranın gümrük beyannamesinin 44 no'lu hanesine firma tarafından kaydedilmesi zorunlu kılınmıştır.

Tebliğ'e geçici 3'üncü madde eklenmiş olup 29/4/2016 tarihinden önce İthalat Genel Müdürlüğünden İthalat Rejimi Kararı'nın 2'nci ve 7'nci maddesi kapsamında alınan izin belgelerinin, düzenlendikleri tarihten itibaren altı ay geçerli olacağı belirtilmiştir.

3. Bazı canlı büyükbaş hayvanların (sığırlar) ithalatında uygulanacak gümrük vergilerinde düzenleme yapıldı.

3 Mayıs 2016 tarihli Resmi Gazete'de yayımlanan 2016/8795 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı (BKK) ile 95/7606 sayılı BKK ile yürürlüğe konulan İthalat Rejimi Kararı'na ekli (I) sayılı listede yer alan ve aşağıdaki tabloda gümrük tarife istatistik pozisyonu (G.T.İ.P.) ve ismi belirtilen maddelerin gümrük vergileri karşılarında gösterildiği şekilde düzenlenmiştir.

G.T.İ.P.	Eşyanın Tanımı	Gümrük Vergisi Oranı (%)				
		AB, EFTA	B-HER.	G.KORE	MLZY.	D.Ü.
0102.21.10.00.00	Düveler (doğurmamış dişi sığırlar)	7,8	7,8	7,8	7,8	7,8
0102.21.30.00.00	İnekler	7,8	7,8	7,8	7,8	7,8
0102.21.90.00.00	Diğerleri	7,8	7,8	7,8	7,8	7,8
0102.29.05.00.00	Bibos veya Poephagus alt cinsine ait olanlar	135	135	135	135	135
0102.29.10.00.00	Ağırlığı 80 kg.ı geçmeyenler	60	60	60	60	60
0102.29.21.00.00	Kesimlik olanlar	135	135	135	135	135
0102.29.29.00.00	Diğerleri	60	60	60	60	60
0102.29.41.00.00	Kesimlik olanlar	135	135	135	135	135
0102.29.49.00.00	Diğerleri	60	60	60	60	60
0102.29.51.00.11	Ağırlığı 400 kg.ı geçenler	135	135	135	135	135
0102.29.51.00.19	Diğerleri	135	135	135	135	135
0102.29.59.00.00	Diğerleri	60	60	60	60	60
0102.29.61.00.11	Ağırlığı 400 kg.ı geçen dişi danalar	135	135	135	135	135
0102.29.61.00.19	Diğerleri	135	135	135	135	135
0102.29.69.00.00	Diğerleri	60	60	60	60	60
0102.29.91.00.11	Ağırlığı 400 kg.ı geçen erkek danalar	135	135	135	135	135
0102.29.91.00.19	Diğerleri	135	135	135	135	135
0102.29.99.00.00	Diğerleri	60	60	60	60	60

4. Hurma ithalatında uygulanacak gümrük vergisi sıfıra indirildi.

18 Mayıs 2016 tarihli Resmi Gazete'de yayımlanan 2016/8842 sayılı BKK ile 95/7606 sayılı BKK ile yürürlüğe konulan İthalat Rejimi Kararı'na ekli (I) sayılı listede yer alan ve aşağıdaki tabloda gümrük tarife istatistik pozisyonu (G.T.İ.P.) ve ismi belirtilen eşyanın AB, EFTA, ve Diğer Ülkeler için % 25 oranında uygulanmakta olan gümrük vergisi % 0 olarak düzenlenmiştir.

G.T.İ.P.	Madde İsmi	Yeni Gümrük Vergisi Oranı (%)					
		AB, EFTA	Gür.	B-Her.	G.Kore	MLzy.	D.Ü
0804.10.00.00.00	Hurma	0	0	0	0	0	0

5. Suni ve sentetik liflerden belirli mensucat veya tekstil ürününün ithalinde dampedinge karşı kesin önlem getirildi.

24 Mayıs 2016 tarihli Resmi Gazete'de yayımlanan İthalatta Haksız Rekabetin Önlenmesine İlişkin 2016/18 sayılı Tebliğ'e göre; 2015/7 sayılı "İthalatta Haksız Rekabetin Önlenmesine İlişkin Tebliğ" ile yürürlüğe konulmuş olan, Çin Halk Cumhuriyeti menşeli suni veya sentetik liflerden belirli mensucat veya tekstil ürünü ithalinde CIF bedelin % 70,44'ü (Azami 5 ABD Doları/kg) oranındaki dampedinge karşı kesin önlemin aynı oranda devam etmesine, 5810.92.10.00.00 ve 5810.92.90.00.00 gümrük tarife istatistik pozisyonlarında yer alan eşyanın önlem kapsamının ise "eni 160 cm'yi geçenler" olarak değiştirilmesine karar verilmiştir.

6. Çelik kuşaklı radyal dış lastik ithalatında gözetim uygulaması getirildi.

12 Mayıs 2016 tarihli Resmi Gazete'de Ekonomi Bakanlığı tarafından 2016/2 sayılı İthalatta Gözetim Uygulamasına İlişkin Tebliğ yayımlanmıştır. Bu Tebliğ ile aşağıda gümrük tarife istatistik pozisyonu verilen eşyaların, yalnız 5 ABD Dolarının altında birim kıymeti haiz olanlarının ithalatında, ileriye yönelik olarak ülke ayrımı yapılmaksızın gözetim uygulaması getirilmiştir.

G.T.İ.P.	Eşya Tanımı	Birim Gümrük Kıymeti (ABD Doları/Kg*)
4011.10.00.90.12	Çelik Kuşaklı Radyal Dış Lastikler	5
4011.20.10.00.19	Diğerleri	

*Kg: Brüt Ağırlık

Anılan Tebliğ uyarınca, söz konusu birim kıymetten düşük birim kıymeti haiz ürünlerin ithalatı Ekonomi Bakanlığı İthalat Genel Müdürlüğü'nden alınacak Gözetim Belgesi ile mümkündür.

7. Elektrik izolatörlerin ithalatında gözetim uygulamasına ilişkin değişiklikler yapıldı.

16 Mayıs 2016 tarihli Resmi Gazete'de İthalatta Gözetim Uygulanmasına İlişkin Tebliğ (Tebliğ No: 2005/9)'de Değişiklik Yapılması Hakkında Tebliğ yayımlanmıştır. Bu Tebliğ ile, İthalatta Gözetim Uygulanmasına İlişkin Tebliğ (Tebliğ No: 2005/9)'in 1'inci maddesinde yer alan, ileriye yönelik olarak ülke ayrımı yapılmaksızın gözetim uygulamasına tabi olacak gümrük tarife istatistik pozisyonu (G.T.İ.P.) ve tanımı belirtilen eşyaların haiz olacağı birim CIF kıymetlerini gösteren tabloda değişiklik yapılmıştır.

İthalatta Gözetim Uygulanmasına İlişkin Tebliğ (Tebliğ No: 2005/9) Eski Tablo

G.T.İ.P.	Madde Adı	CIF Kıymet (ABD Doları/Ton)
8546.20	Seramikten olanlar	2500

İthalatta Gözetim Uygulanmasına İlişkin Tebliğ (Tebliğ No: 2005/9) Yeni Tablo

G.T.İ.P.	Eşyanın Tanımı	Birim Gümrük Kıymeti (ABD Doları/Brüt Kg)
8546.20.00.00.11	Anma gerilimi 36 kV.yı geçmeyenler	5
8546.20.00.00.12	Anma gerilimi 36 kV.yı geçen fakat 170 kV.yı geçmeyenler	5
8546.20.00.00.13	Anma gerilimi 170 kV.yı geçenler	5
8546.90.10.10.11	Anma gerilimi 36 kV.yı geçmeyenler	10
8546.90.10.10.12	Anma gerilimi 36 kV.yı geçen fakat 154 kV.yı geçmeyenler	10
8546.90.10.10.13	Anma gerilimi 154 kV.yı geçenler	10



Türkiye ekonomisi

- ▶ **Turizm'de son rakamlar - tahmin edildiği gibi- kötüleşmeye devam ediyor:** Nisan'da turist sayısında 17 yılın en büyük düşüşü yaşandı. Türkiye'yi ziyaret eden yabancı sayısı geçen yılın aynı ayına göre % 28 azaldı. İlk 4 aylık düşüş ise % 16 oldu. Nisan ayında Rusya'dan gelen ziyaretçi sayısı % 79 oranında düştü. Rakamlar henüz netleşme de, turizm cirosu açısından durumun daha sorunlu olduğuna dair haberler okuyoruz. Buna göre, otellerin oda fiyatları gerilerken, turist başına yapılan harcamanın da gerilediği ifade ediliyor. Türkiye'nin turizm gelirleri cari açığın finansmanı açısından kritik önem taşıyor.
- ▶ **Geçici istihdam yasası kabul edildi:** Özel istihdam büroları aracılığıyla geçici iş ilişkisi kurulması ve esnek çalışma modelini öngören İş Kanunu kabul edildi. Kabul edilen Kanun, özel istihdam bürolarına, işveren ile geçici işçi sağlama sözleşmesi yaparak, işçisini geçici olarak işverene devir yetkisini getiriyor. Bununla birlikte özel istihdam bürolarının, Türkiye İş Kurumundan geçici işçi sağlama yetkisi alması gerekecek. Kanun ile belirlenen maddeleri aşağıdaki gibi sıralayabiliriz:
 - ▶ Kamuda ve madenlerde geçici iş ilişkisi ile herhangi bir işçi çalışamayacak,
 - ▶ Doğum izni kullanan, askerlik hizmetini yapan çalışan yerine başka bir işçi ile geçici iş ilişkisi, bu hallerin devamı süresince kurulabilecek,
 - ▶ Özel istihdam büroları, belirlenen şartları yerine getirmeleri kaydıyla şube açabilecek,
 - ▶ İş arayanlardan ve geçici iş ilişkisiyle çalıştırılan işçilerden menfaat sağlanamayacak ve hizmet bedeli alınamayacak.
- ▶ **Dev hızlı tren ihalesi sonuçlandı:** Tekfen İnşaat-Doğuş İnşaat İş Ortaklığı, Ankara-İzmir Hızlı Tren Projesi'nin Afyonkarahisar-Uşak kesimi ile Afyonkarahisar direkt geçişi altyapı inşaatı işleri ihalesini toplam 879 milyon TL bedelle kazandı. Projenin tamamlanma süresi 36 ay olarak belirlendi.

Bankacılık ve finans

- ▶ **Bank Asya hisseleri ihale ile satılacak:** TMSF'nin verdiği karara göre, Bank Asya'nın yönetim hakkını temsil eden A grubu hisselerinin % 51'i 24 Haziran'da ihale yoluyla satılacak. İhalenin açılış fiyatı hisse başına 0,7 TL olarak belirlendi. Yönetim hakkı primine rağmen bu rakam bankanın tamamı için 630 milyon TL değerlemeye işaret ediyor. Eğer satış gerçekleşmezse banka tasfiye edilecek.
- ▶ **Türkiye'de bölgesel katılım bankası "Megabank" projesi:** Mehmet Şimşek, "İslam Kalkınma Bankası ile yeni bir Megabank'ın Türkiye'de kurulmasına ilişkin uzun bir süredir diyalog içindeyiz" dedi. Katılım bankacılığında bölgenin tamamına hitap etmesi hedeflenen bankanın bir tanesinin de Endonezya'da kurulması planlanıyor. Bankanın ortaklık yapısında Hazine ve İslam Kalkınma Bankası olacak. Ancak projenin henüz planlama aşamasında olduğunu da eklemek gerekiyor.

- ▶ **UniCredit Türkiye'den çıkıyor mu?** Bu ay basında yer alan haberlerde UniCredit'in Yapı Kredi'deki hisselerini satarak Türkiye'den çıkmayı planladığı iddia edildi. Haberlere göre, İtalya'daki operasyonlarında sermaye yeterliliği sorunları yaşayan UniCredit'in YKB'den alacağı nakit sayesinde sermayesini kuvvetlendirmeyi planladığı iddia edildi. Polonya dahil pek çok ülkede faaliyet gösteren UniCredit'in satılacağı iddia edilen iştirakleri arasında Türkiye'nin gösterilmesini çok cesaretlendirici bir haber olarak görmüyoruz. Diğer taraftan, bu haberlerin şirketler tarafından teyid edilmediğini de ekleyelim.
- ▶ **Sorunlu kredilerdeki artış devam ediyor:** Türkiye'nin en büyük beş bankası üzerinde yapılan araştırma sonucunda, söz konusu bankaların takipteki kredi alacaklarının yıllık bazda yaklaşık olarak % 50 artarak 9 milyar dolara ulaştığı belirlendi. Ancak, belli bankaların sorunlu kredilerinin toplam kredilere oranı % 5 ile % 3,5 arasında seyrediyor ve henüz tehlikeli seviyeye geldiğini söylemek için erken. Sorunlu kredilerdeki bu artışın nedeni, özellikle TL'deki değer kaybının ardından özel sektörün kredi ödeme güçlerinin azalmasına bağlıyor.

Merkez bankaları ve para politikası

- ▶ **TCMB faiz indirimine gitti:** Murat Çetinkaya'nın Merkez Bankası Başkanı olmasının ardından toplanan Para Politikası Kurulu'nun Nisan ayı toplantısında faiz koridorunun üst bandını oluşturan gecelik borç verme faiz oranı 50 baz puan indirimi kararı alındı. TCMB'nin aldığı bu kararlar beraber ağırlıklı ortalama fonlama maliyeti de bir miktar aşağı çekilmiş olacak. FED'in faiz artırımı ihtimalinin arttığı bu dönemde, TCMB'nin TL üzerindeki olası bir şoku göğüsleyebilmek için faiz indiriminde dönemsel olarak yavaşlaması makul gözükmeyle beraber, yurtiçindeki politik ajanda nedeniyle tersi de mümkün gözüküyor.
- ▶ **ABD büyüme verisi revize edildi:** Geçen ay ABD Ticaret Bakanlığı'nın öncü veriler ile açıklamış olduğu % 0,5'lik GSYH artışı, % 0,8'e revize edildi. Bu arada FED başkanları yaz için, olumlu gelen ekonomik veriler doğrultusunda faiz artırımı olasılıklarını konuşmaya başladılar. Son olarak St. Louis FED başkanı James Bullard, global piyasaların faiz artırımına hazır olduğunu söyledi. Buradaki durumu toparlarsak: Sene başında FED'in yıl içinde dört defa faiz artırımı yapması bekleniyordu. Nisan ayına geldiğimizde ise değişen beklentiler nedeniyle belki bir tane, belki de hiç yapılmaz beklentisine dönülmüştü. Bugün itibarıyla, tekrar iki faiz artırımı dile getirilir oldu. Bu kadar sürede değişen beklentilerin yaz sonunda nereye gideceğini kestirmek kolay değil. Ancak eninde sonunda FED faizi artacak.

Gelişmekte olan ülkeler

- ▶ **Brezilya'daki politik gelişmeler:** Önceki aylarda da size aktarmaya çalıştığımız Brezilya'daki politik kriz ile ilgili yeni gelişmeler yaşanmaya devam ediyor. Ülkenin "ilk kadın başbakanı" sıfatlı Dilma Rouseff, yargının "yetkilerini kötüye kullanma" suçlamasıyla açtığı ve 6 ay sürecek olan dava nedeniyle görevden alındı. Yolsuzluk ve rüşvet ile suçlanan Rouseff'in görevini başbakan yardımcısı Michel Temer aldı. Ekonomik olarak da sıkıntılı günler geçiren Brezilya'yı yeni bir ajanda bekliyor. Temer'in görevde bulunma süresi davanın sonucuna bağlı. Rouseff suçlu bulunursa Michel Temer görevini 2018'deki seçimlere kadar devam ettirecek. Bu arada maliyenin başına ise daha önce ismi duyulmuş olan Henrique Meirelles'in gelmesi finans çevreleri tarafından çok olumlu karşılandı. Finans çevrelerinin olumlu karşıladığı bir olayın ardında neler olacağı Meirelles'in getirdiği ajanda ile hemen görüldü. Sosyal reform adı altında bütçeyi ciddi yoran yardımları bir parça kesmek, özelleştirmede hızlanmak, özel sektörün istihdam konusunda çok şikâyetçi çalışma kanununu değiştirmek ajandanın başlıca konuları. Ayrıca Moody's'ten Brezilya ekonomisini pek sevindirmeyecek bir yorum geldi. Bu yaz yapılacak olan Olimpiyat Oyunları'dan ekonomiye fayda sağlanamayacağını belirten Moody's, geçen yıl % 3,8 daralan ekonominin bu yıl % 3,7 daralmasını öngörüyor.

Global ticaret ve emtia

- ▶ **Çin emtia piyasasında fiyat belirleyici olmak istiyor:** Çin dünyanın en büyük emtia ve enerji tüketicisi konumunda bulunuyor. Öyle ki, emtia piyasalarındaki dalgalanma, Çin'in büyüme verileri ve beklentileri ile paralel hareket ediyor. Ancak emtia ve enerji ticareti yapan kuruluşlar büyük ölçüde Londra ve New York borsalarının fiyatlamalarına bağımlı çalışıyor. Bloomberg'ün haberine göre; Çin Sermaye Piyasası Kurulu Başkan Yardımcısı Fang Xinghai bu durumu değiştirmek istiyor. İlk aşamada petrol, demir ve plastik opsiyonlarında bir fiyatlandırma merkezi olma yolunda ilerlemek isteyen Çin, bu sayede fiyatlardaki volatilitiyi daha iyi kontrol etmeyi hedefliyor.
- ▶ **TANAP'ın finansmanı için görüşmeler başladı:** Basında yer alan haberlere göre, Azerbaycan doğal gazını Türkiye ve Gürcistan üzerinden Yunanistan'a aktarmasına olanak sağlayacak Trans Anadolu Doğal Gaz Hattı (TANAP)'ın finansman ihtiyacını karşılamak üzere EBRD görüşmelere başladı. Boru hattının 10 milyar dolara mal olması bekleniyor.



İngiltere'den şeker tüketimini azaltmak için "şeker vergisi"

İngiltere Maliye Bakanı George Osborne'un kısa süre önce açıkladığı şeker vergisinin 2017 yılında şekillendirilip bütçeye konulduktan sonra 2018 yılı itibarıyla yürürlüğe girmesi bekleniyor. İngiliz medyasında şeker vergisi olarak adlandırılan ek vergi düzenlemesine göre, 100 mililitrede 5 gram şeker kullanılması durumunda litre başına 18 pens ek vergi uygulanacağı tahmin ediliyor. Şekerli içecek üreticilerinin bu düzenleme karşısında kendileri için ne gibi tedbirler alacakları merakla beklenirken, hükümetin bu yolla elde edeceği gelir devlet okullarında çocukların spora yönlendirilmesi, kahvaltı kulüplerinin kurulması için harcanacak. İngiltere, gelişmiş ekonomiler arasında çocuklarda obezitenin en yüksek olduğu ülkeler arasında yer alıyor.

Dünya Sağlık Örgütü (WHO) uzmanları 2014'te yaptıkları bir uyarıda, günlük enerji ihtiyacının şekerden karşılanma oranının yüzde 10'dan yüzde 5'e düşürülmesini önermişti. Şeker tüketiminin azaltılması için daha fazla çaba harcanması gerektiğini belirten uzmanlar şekerleme ya da şekerli içeceklerin satıldığı makinelerin kaldırılmasını, yüzde 2;5'ten fazla şeker içeren gıdalara "yüksek şeker" uyarısının konmasını ve şeker vergisi getirilmesini önermişlerdi.

ABD Gıda ve İlaç Dairesi (FDA) de geçen ay gıda etiketlerinde toplam şekerin dışında eklenen şekerin de belirtilmesi yönünde karar alarak bu alanda son dönemin en büyük düzenlemesini açıklamıştı.

Japonya'da, satış vergisinde yapılması düşünülen artışın ertelenmesi tartışmaları sürüyor



Japonya'da iktidarda yer alan Shinzo Abe başbakanlığındaki hükümetin göreve gelmesinden kısa süre sonra açıkladığı satış vergisinde artış kararına ilişkin tartışmalar geçtiğimiz ayda da devam etti. Başbakan Abe'nin daha önce Nisan 2017'de yapılması öngörülen satış vergisinde artırımını 2,5 yıl kadar ertelemek için koalisyon ortağı diğer iki partinin de onayını aldığı medyada yer alırken, Maliye Bakanı Taro Aso'nun erteleme kararına şiddetle karşı çıktığı belirtiliyor.

Nisan 2014'te yüzde 5'ten yüzde 8'e yükseltilecek satış vergisinin 2017'de yüzde 10'a çıkarılması planlanıyordu.

Japonya ekonomisi bu yılın ilk çeyreğinde resesyondan kıl payı kurtulmuştu. Ancak uzmanlar ikinci çeyrekte de belirgin bir büyüme kaydedilmesini beklemiyorlar. Uzmanlar, Japonya'nın satış vergisinde planlanan artırımını bir kez daha ertelemesi halinde kamudaki bütçe açığını 2020 mali yılı itibarıyla fazlaya çevirme şansı bulabileceği görüşündeler.

Satış vergisinde artış Japonya'nın yüklü kamu borçlarıyla mücadelesi açısından son derece gerekli görülürken, parlamentonun üst kanadı için ülkede bu yaz yapılacak seçim öncesinde deflasyon tehdidinin yeniden gündeme geldiği ülkede bu alandaki tartışmalar hız kesmiyor.

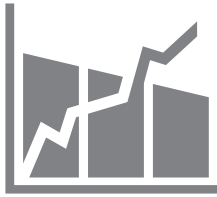


AB maliye bakanlarının oluşturduğu ECOFIN grubu bilgi paylaşımı direktifinde yapılacak değişiklikler için anlaştı

Avrupa Birliği üyesi ülkelerin maliye bakanlarının oluşturduğu AB Ekonomik ve Finansal İlişkiler Konseyi (ECOFIN), topluluğun bilgi paylaşımına dair yönergesinde yapılması düşünülen değişiklikleri oybirliğiyle kabul etti. Ekonomik İşbirliği ve Kalkınma Örgütü'nün (OECD) ülke bazında mali raporlamaya dair önerilerinin uygulanmasını öngören revizyon, Avrupa Komisyonu'nun vergi yolsuzluklarını önleme amaçlı paketinin de bir parçasıydı.

ECOFIN'e göre, yönergenin en önemli amacı, çok uluslu şirketlerin vergi sisteminin teknik detaylarından çıkar sağlamalarının önüne geçilmesi. Şirketlerin vergi yükümlülüklerinden kaçınma eğilimlerinin azaltılması için farklı vergi sistemleri arasındaki uyumsuzlukların giderilmesi de hedefleniyor.

Ancak ECOFIN'i oluşturan maliye bakanlarının kabul ettikleri söz konusu değişikliklerin, AB üyesi ülkelerin kendi ulusal hükümetlerince de mevzuata eklenmesi gerekiyor.



Dijital ekonomi dolaylı vergide oyunun kurallarını değiştiriyor

Dolaylı vergi rejimlerinin dünya genelinde etkisi artarken, bu durum işletmeler için riskler içeriyor. EY tarafından hazırlanan Dolaylı Vergi 2016 isimli rapora göre, dünya genelinde giderek daha fazla sayıda ülke, içinde buldukları bütçe sıkıntıları ve dijital inovasyonun da etkisiyle dolaylı vergi rejimlerine ağırlık veriyor.

Ancak rapora göre dolaylı vergilerdeki artış eğiliminin dünya genelinde devam etmesiyle birlikte bu durum işletmeler açısından vergi alanındaki değişikliklere adapte olabilmeleri bağlamında yeni riskleri beraberinde getiriyor. E-ticaret alanındaki büyümeye paralel olarak vergi otoriteleri de idari yüklerini artırmadan veya sınır ötesi ticarete yavaşlamaya neden olmadan dolaylı vergi gelirlerini muhafaza edebilmeye çalışıyor. Her yıl çift haneli büyüme rakamlarının yakalandığı e-ticaret alanında 2018'de küresel satışların 1,5 trilyon dolar seviyesini aşması bekleniyor.

Pek çok pazarda, düşük maliyetli gönderiler yabancı tedarikçileri yerel tedarikçilere kıyasla rekabet bakımından avantajlı kılarken önemli miktarda vergi kaybına neden oluyor.

Son dönemde Avustralya, Kanada, Japonya, Yeni Zelanda, Rusya, Güney Kore, Tayland ve Türkiye'den yabancı e-hizmet sağlayıcıların sisteme kayıt olup vergi ödemelerinin sağlanacağı yönünde açıklamalar geldi.

Bazı mükellef gruplarına elektronik ticaret ve bazı ticari faaliyetleri konusunda sürekli bilgi verme yükümlülüğüne ilişkin VUK Genel Tebliği Aralık ayı sonunda yayınlanmıştı.



Sirküler indeks

No	Tarih	Konu
46	24.05.2016	KDV Genel Uygulama Tebliği'nde bazı değişiklikler yapıldı.
45	17.05.2016	Doğrudan Yabancı Yatırımlar Kanunu kapsamında bulunan şirket, şube ve irtibat bürolarının bildirim yükümlülükleri.
44	16.05.2016	Emlak vergisi, veraset ve intikal vergisi ile çevre temizlik vergisinin 2016 yılına ilişkin ilk taksit ödeme süreleri.
43	06.05.2016	Basit usule tabi mükelleflere uygulanacak kazanç indirimine ilişkin usul ve esaslar açıklandı.
42	06.05.2016	Genç girişimciler için geçerli olan kazanç istisnasına ilişkin usul ve esaslar açıklandı.
41	05.05.2016	ÖTV (II) Sayılı Liste Uygulama Genel Tebliği'nde değişiklikler yapıldı.
40	05.05.2016	Katkı maddeleri ilave edilmek suretiyle üretilen ekmeklerde KDV oranı % 1'e indirildi.
39	26.04.2016	Yazılım faaliyeti kapsamında serbest bölgede istihdam edilen personelin ücretlerinde gelir vergisi istisnası uygulaması.
38	22.04.2016	Elektronik defter beratlarının yüklenme süresi 31 Mayıs 2016 tarihine kadar uzatıldı.
37	22.04.2016	Kurumlar vergisi beyannamesinin verilme süresi 2 Mayıs'a uzatıldı.
36	21.04.2016	TÜFE'ye endeksli anüite Devlet tahvillerinden elde edilen gelirlerde tevkifat matrahının hesaplanması.
35	11.04.2016	Mali tatil uygulamasında 6661 sayılı Kanun'la gerçekleştirilen değişikliklerle ilgili açıklamalar yapıldı.
34	08.04.2016	Yatırım teşvik uygulamasına ilişkin 2012/3305 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı'nda değişiklikler yapıldı.
33	07.04.2016	2015 yılındaki nakdi sermaye artışlarına ilişkin indirim uygulamasında kullanılacak faiz oranı %14,65 olarak açıklandı.
32	05.04.2016	Ön ödemeli hat abonelerine verilen internet hizmetlerine ilişkin özel iletişim vergisinin iade esasları açıklandı.
31	05.04.2016	Türkiye-Filipinler Çifte Vergilendirmeyi Önleme (ÇVÖ) Anlaşması 1 Ocak 2017'de uygulanmaya başlayacak.
30	01.04.2016	Borsa İstanbul'da işlem gören tahvil ve bonolar ile kira sertifikalarının 31 Mart 2016 tarihli borsa rayiçleri.
29	29.03.2016	Yeni makine alımında kullanılan krediler için geçerli olan BSMV istisnasının usul ve esasları belirlendi.
28	28.03.2016	Elektronik tebligat uygulaması 1 Nisan 2016 tarihinden itibaren başlıyor.
27	23.03.2016	Gelir vergisi beyannamelerinin verilme süresi 31 Mart 2016 tarihine kadar uzatıldı.
26	18.03.2016	2016 başından itibaren geçerli olacak yeni transfer fiyatlandırması belgelendirme yükümlülükleri hakkında Tebliğ Taslağı yayınlandı.
25	16.03.2016	6677 sayılı Kanun ile Yabancı Hesapların Vergi Uyumu Yasası (FATCA) kapsamında Türkiye-ABD arasında imzalanmış olan bilgi değişimi anlaşmasının onaylanması uygun bulundu.
24	04.03.2016	Nakdi sermaye artışında indirim uygulamasına ilişkin açıklamaların yer aldığı Tebliğ Resmi Gazete'de yayımlandı.
23	03.03.2016	Ar-Ge ve tasarım faaliyetlerine ilişkin 6676 sayılı Kanun 1 Mart 2016 tarihinde yürürlüğe girdi.
22	25.02.2016	Yetkilendirilmiş işletmecilerce verilen ödemeli yayıncılık hizmetlerinde özel iletişim vergisi uygulaması açıklandı.
21	25.02.2016	"Hazır Beyan Sistemi" ile ücret, kira, menkul sermaye iradı ve diğer kazanç ve iratlar elektronik olarak beyan edilebilecek.
20	11.02.2016	Kızılay Derneğine ya da Kızılay Derneğince yapılan teslim ve hizmetlerde KDV istisnasına ilişkin açıklamalar yapıldı.
19	10.02.2016	Gençler ve basit usule tabi mükelleflere bazı istisnalar getiren, gübre ve hayvan yeminde KDV'yi sıfırlayan 6663 sayılı Kanun yürürlüğe girdi.
18	08.02.2016	Borsada rayici olmayan yabancı paraların 31.12.2015 tarihi itibarıyla değerlendirilmesinde kullanılacak kurlar açıklandı.
17	04.02.2016	İndirimli orana tabi teslimlerle ilgili olarak mahsup yoluyla iadesi gerçekleşmeyen tutarların Ocak ayı KDV beyannamesine dahil edilmesi gerekiyor.

Vergi Takvimi

2016 Haziran ayı mali yükümlülükler takvimi

10 Haziran 2016 Cuma	16-31 Mayıs 2016 dönemine ait petrol ve doğalgaz ürünlerine ilişkin özel tüketim vergisi beyannamesinin elektronik ortamda gönderilmesi ve verginin ödenmesi
15 Haziran 2016 Çarşamba	Mayıs 2016 dönemine ait kolalı gazoz, alkollü içecekler ve tütün mamullerine ilişkin özel tüketim vergisi beyannamesinin elektronik ortamda gönderilmesi ve verginin ödenmesi Mayıs 2016 dönemine ait dayanıklı tüketim ve diğer mallara ilişkin özel tüketim vergisi beyannamesinin elektronik ortamda gönderilmesi ve verginin ödenmesi Mayıs 2016 dönemine ait tescile tabi olmayan motorlu taşıt araçlarına ilişkin özel tüketim vergisi beyannamesinin elektronik ortamda gönderilmesi ve verginin ödenmesi Mayıs 2016 dönemine ait banka ve sigorta muameleleri vergisi beyannamesinin elektronik ortamda gönderilmesi ve verginin ödenmesi Mayıs 2016 dönemine ait özel iletişim vergisi beyannamesinin elektronik ortamda gönderilmesi ve verginin ödenmesi Mayıs 2016 dönemine ait kaynak kullanımı destekleme fonu kesintilerinin bildiri ve ödenmesi
20 Haziran 2016 Pazartesi	Mayıs 2016 dönemine ait şans oyunları vergisi beyannamesinin elektronik ortamda gönderilmesi ve verginin ödenmesi
23 Haziran 2016 Perşembe	Mayıs 2016 dönemine ait gelir vergisi stopajının muhtasar beyanname ile elektronik ortamda beyanı Mayıs 2016 dönemine ait kurumlar vergisi stopajının muhtasar beyanname ile elektronik ortamda beyanı Mayıs 2016 dönemine ait istihkaktan kesinti suretiyle tahsil edilen damga vergisi ile sürekli mükellefiyeti bulunanlar için makbuz karşılığı ödenmesi gereken damga vergisinin elektronik ortamda beyanı Mayıs 2016 dönemine ait sosyal güvenlik primlerinin elektronik ortamda beyan edilmesi
24 Haziran 2016 Cuma	Mayıs 2016 dönemine ait katma değer vergisi beyannamesinin elektronik ortamda gönderilmesi
27 Haziran 2016 Pazartesi	1-15 Haziran 2016 dönemine ait petrol ve doğalgaz ürünlerine ilişkin özel tüketim vergisi beyannamesinin elektronik ortamda gönderilmesi ve verginin ödenmesi Mayıs 2016 dönemine ait gelir vergisi stopajının ödenmesi Mayıs 2016 dönemine ait kurumlar vergisi stopajının ödenmesi Mayıs 2016 dönemine ait istihkaktan kesinti suretiyle tahsil edilen damga vergisi ile sürekli mükellefiyeti bulunanlar için makbuz karşılığı ödenmesi gereken damga vergisinin ödenmesi Mayıs 2016 dönemine ait katma değer vergisinin ödenmesi
30 Haziran 2016 Perşembe	Mayıs 2016 dönemine ait haberleşme vergilerinin beyanı ve ödenmesi Basit usulde vergilendirilen mükelleflerin 2016 yılına ilişkin gelir vergisi 2. taksit ödemesi Mayıs 2016 dönemi mal ve hizmet alım/satımlarına ilişkin bildirim formlarının (Form Ba-Bs) elektronik olarak gönderilmesi Mayıs 2016 dönemine ait sosyal güvenlik primlerinin ödenmesi

Gelir Vergisi

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

Vergi Usul Kanunu ve 6183 Sayılı Kanun

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

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

Damga Vergisi

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

Veraset ve İntikal Vergisi

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

Asgari Ücret ve Sosyal Güvenlik

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

Income Tax

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

Tax Procedures Law (TPL) and Law No. 6183

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

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

Stamp Duty

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

Inheritance and Transfer Tax

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

Minimum Wage and Social Security

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

EY Hakkında

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

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

EY'nin sunduğu vergi hizmetleri

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

© 2016 EY Türkiye.
Tüm Hakları Saklıdır.

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