

Vergide Gündem

Tax Agenda

Ağustos / August 2019

Ücret bordrosu kalemlerinin yansıtılmasında KDV uygulaması

Berkin Özhan

LBO ve "Debt Push Down" uygulamaları ve bu uygulamaların Türk vergi hukuku çerçevesinde değerlendirilmesi

Av. İlker Doğan

English translation

Gümrükte Gündem

Sercan Bahadır

Çalışma Hayatında Gündem

Dr. Hakkı Demirci

Dünyadan Vergi Haberleri

Elif Karaca

Sirküler indeks

Vergi takvimi

Pratik bilgiler

Practical information



Building a better
working world

Ücret bordrosu kalemlerinin yansıtılmasında KDV uygulaması

Giriş

Bilindiği üzere, mükellefler zaman zaman üçüncü kişilere ait masrafların ilk muhatabı olabilmekte ya da yanlışlıkla kendi adlarına düzenlenmiş faturalar alabilmektedirler. Bu gibi durumlarda, söz konusu masrafların asıl muhatabına aktarılması amacıyla masraf yansıtması söz konusu olmaktadır. Bu amaçla düzenlenen yansıtma faturaları aslında asıl muhatap adına katlanılan masrafların asıl muhataba yansıtılması anlamına gelmektedir.

Bu tür faturaların KDV'ye tabi olup olmaması durumu, yansıtmaya konu asıl işlemin KDV'ye tabi olup olmamasına göre değişiklik gösterebilmekle birlikte söz konusu yansıtılacak masrafların üzerine kâr payı, komisyon veya hizmet gibi bir bedelin eklenmesi durumunda yansıtma işlemi hizmet ifası olarak değerlendirilerek KDV'ye tabi olmaktadır.

KDV Kanunu'nda masraf yansıtmalarının vergisel boyutunu düzenleyen açık bir hüküm yer almadığından dolayı, bu tür yansıtma işlemleri Gelir İdaresi Başkanlığının görüşleri esas alınarak gerçekleştirilmektedir. Bütün bunlar göz önüne alındığında, muhatabı adına intikal ettirilerek üzere alınan faturalardaki ücret bordrosu kalemlerinin yansıtılması da zaman zaman karışıklığa yol açabilmektedir. Bu yazımızda ücret bordrosu kalemlerinin yansıtılması karşısında KDV uygulamasını mevcut Katma Değer Vergisi Kanunu hükümleri ve Gelir İdaresi Başkanlığının görüşleri çerçevesinde ele alacağız.

1. Masraf yansıtma işlemlerinde KDV uygulaması

Masraf yansıtma işlemlerinde KDV uygulamasını Maliye Bakanlığının görüşleri çerçevesinde incelediğimiz zaman, yansıtılacak asıl işlemin KDV'ye tabi olup olmaması, KDV'den istisna olması veya yansıtılan tutarın üzerine bir hizmet bedeli eklenmiş olup olmamasının, yansıtma faturasındaki KDV uygulamasını etkilediğini görmekteyiz.

Örnek vermek gerekirse Firma A, Firma B adına katlandığı indirimli orana tabi bir masrafı bire bir yansıtırken söz konusu mal veya hizmet bedeline aynı oranda KDV uygulaması ve bu şekilde yansıtması beklenmektedir. Bu durumda Firma A kendisine ait olmadığı halde katlandığı bir tutarı, Firma B'ye doğrudan yansıtarak bir nakit akışı sağlamış olacaktır. Böylelikle, kendisine ait olmayan bir işlem nedeniyle yüklenildiği KDV'yi, yansıttığı firmadan tahsil ederek indirim konusu yapabilecektir. Bu uygulama, katma değer vergisi uygulamasının temel yapılarından olan indirim mekanizmasının gerektirdiği bir durumdur.

Burada en önemli nokta, yansıtılan giderin, tutarı yansıtacak firmanın kendisine ait bir gider olmaması, söz konusu tutara asıl muhatap adına katlanıldığı ve dolayısıyla asıl muhataba masrafın olduğu gibi yansıtılması gerektiğidir. Yansıtılacak tutarın üzerine kâr payı, komisyon veya hizmet gibi adlarla bir bedel ilave edilmesi durumunda yansıtma yapılacak asıl muhataba, yansıtma faturası adı altında bir hizmet ifasında bulunulduğu kabul edilecek olup, bu işlem genel hükümlere göre KDV'ye tabi olacaktır.

Konuya ilişkin Gelir İdaresi Başkanlığının 11.04.2011 tarihli ve B.07.1.GİB.4.99.16.02-24 sayılı özelgesinde aşağıdaki ifadelere yer verilmiştir:

"İlgide kayıtlı özelge talep formunuzda, Kuzey Kıbrıs Türk Cumhuriyeti'nde mukim abonelerinin yurt dışında yabancı operatörlerin şebekesini kullanarak yurt dışında elektronik haberleşme hizmeti almakta olduğu, yurt dışında mukim yabancı operatörlerin abonelerinin de şebekesini kullanarak Kıbrıs'ta elektronik haberleşme hizmeti almakta olduğunu belirterek, verilen haberleşme hizmetleri karşılığında düzenlenmesi gereken faturanın hizmet sağlayıcı yabancı operatörler ile tarafından politik nedenlerden dolayı doğrudan yabancı operatör ve'e düzenlenemediğinden faturaların şirketiniz adına düzenlendiği ve verilen hizmet bedeli faturalarının şirketinizce yabancı operatör ve'e yansıtma faturası ile fatura edildiğinden, söz konusu faturalarda katma değer vergisi ve özel iletişim vergisi hesaplanıp hesaplanmayacağı sorulmaktadır.

Buna göre, Kuzey Kıbrıs Türk Cumhuriyeti'nde mukim abonelerine yurt dışında yabancı operatörlerin şebekesini kullanmak suretiyle verilen elektronik haberleşme hizmetleri ile yabancı operatörlerin abonelerinin şebekesini kullanması karşılığında şirketiniz adına düzenlenen ve "689 Diğer Olağan Dışı Gider ve Zararlar" hesabına kaydedilen tutarların fark ilave edilmeksizin aynen yansıtılması ile ilgili olarak düzenlenecek faturalarda KDV ve ÖİV hesaplanmasına gerek bulunmamaktadır."

Yukarıdaki ifadelerden de anlaşılacağı üzere, firmanın kendisine ait olmayan masrafın üzerine bir fark ilave etmeksizin bire bir yansıtması durumunda, söz konusu masraf yansıtma işlemi KDV'ye tabi olmayacaktır.

2. Ücret bordrosu kalemlerinin yansıtılmasında KDV uygulaması

Bilindiği üzere, şirketler kendi bordrolarındaki personellerini diğer şirketler için çalıştırabilmekte ve personellerin bordro maliyetlerini söz konusu diğer şirketlere yansıtılabilmektedirler. Söz konusu bu bordro maliyetleri; personel ücretleri, prim ve ikramiye veya tazminat tutarları gibi ödemelerden oluşabilmektedir. Buna benzer ücret bordrosuna dahil ödemelerin yansıtılmasındaki KDV uygulamaları zaman zaman karışıklığa yol açabilmektedir. Bu tip yansıtma işlemlerindeki KDV uygulamalarını, Maliye Bakanlığının görüşleri çerçevesinde yazımızın aşağıdaki bölümünde ele almaktayız.

2.1. Personel ücretlerinin yansıtılması

Yukarıda da açıklandığı üzere yansıtılacak masrafın KDV'li veya KDV'siz olması, yansıtma işleminin KDV'li olup olmayacağını belirleyen bir unsurdur. Yansıtma konusu olan tutarın üzerine ilave bir bedel eklenmesi durumunda, yansıtma tutarını aşan kısım hizmet bedeli olarak değerlendirileceğinden KDV'ye tabi olmaktadır. Ancak burada dikkat edilmesi gereken husus yansıtma işleminin masraf aktarımı niteliğinde olup olmadığının tespitidir. Maliye Bakanlığının anlayışına göre, bordrolandıkları şirketin dışında bir başka şirkette çalışan personel ücretlerinin

bordrosunda yer aldıkları şirket tarafından diğer şirketlere yansıtılması bir masraf aktarımı şeklinde değerlendirilmemekte, yapılan işlemin bir hizmet ifası olduğu kabul edilmektedir. Her ne kadar asıl işlem KDV'nin konusuna girmese dahi, iki şirket arasında düzenlenecek fatura bir hizmet ifasına istinaden düzenlenen bir fatura olarak değerlendirilip, yapılan işlem KDV Kanunu'nun genel hükümleri altında KDV'ye tabi olmaktadır.

Bir mükellefin, Türkiye'de çalışan ve ücret bordrosu Türkiye'deki firma tarafından hazırlanan personelin bordro maliyetlerinin yurt dışındaki ortağa aktarılması işleminin hizmet ihracı kapsamında değerlendirilip değerlendirilmeyeceği ve dolayısıyla fatura tutarının KDV'ye tabi olup olmadığı konusundaki görüş talebine istinaden Gelir İdaresi Başkanlığı tarafından verilen 10.03.2017 tarihli ve B.07.1.GİB.4.99.16.02-130[12-2015]-4417 sayılı özelgede şu açıklamalara yer verilmiştir:

"Buna göre, şirketinizce personel istihdam edilerek iç denetim prosedürlerinin uygunluk denetiminin yapılması ve tüm çalışmaların rapor halinde bağlı bulunduğunuz Almanya'daki genel merkezimize gönderilmesi ve genel merkezinizin Türkiye'deki faaliyetleriyle ilgili olarak görevlendirilecek personelin bu konuyla ilgili ücret bordro maliyetlerinin yurt dışına yansıtılması işlemi, söz konusu hizmet Türkiye'de ifa edildiğinden ve yurt dışındaki müşterinin bu hizmetten Türkiye'de faydalandığından genel esaslar çerçevesinde katma değer vergisine tabidir."

Görüldüğü gibi söz konusu işlem bir "hizmet" olarak değerlendirilmiş ve bu hizmetin Türkiye'de ifa edilmesi sebebiyle işlemin KDV'ye tabi olması gerektiği belirtilmiştir.

2.2. İkramiye ve prim ödemelerinin yansıtılması

Personelin performansına bağlı olarak bordrosuna dahil edilmek suretiyle personele ikramiye veya prim adı altında ödemeler yapılabilmektedir. Bir şirketin bordrosunda yer alan personelin fiilen başka bir şirkette çalışması durumunda, personelin bordrosunun tutulduğu şirket tarafından yapılacak ikramiye veya prim ödemeleri personelin çalıştığı şirkete yansıtılabilmektedir.

Gelir Vergisi Kanunu'nun 61'inci maddesinde de ifade edildiği üzere, ücretin prim veya ikramiye veya başka adlar altında ödeniyor olması ücretin mahiyetini değiştirmemektedir. Dolayısıyla personel ücretlerinin yansıtılmasında olduğu gibi ücret niteliğinde olan bu tür ödemelerin yansıtılmasında da KDV uygulaması benzerlik göstermektedir. Söz konusu işlem asıl itibarıyla her ne kadar bir masraf aktarımı işlemi olarak görünse de bir şirketin diğer bir şirketin talebi üzerine yapacağı bu işlem bir "hizmet" olarak değerlendirilmekte ve KDV'ye tabi olmaktadır.

Sonuç olarak, ücret mahiyetinde personele verilen ikramiye, prim veya benzer ödemeleri içeren maliyetlerin başka şirketlere faturalanması bir hizmet bedelinin faturalanması olarak değerlendirileceğinden, bu tür masraf aktarımı işlemlerinin KDV'ye tabi olması gerekmektedir.

2.3. Tazminat ödemelerinin yansıtılması

Şirketler çalışanlarına farklı sebeplerden dolayı tazminat ödemeleri yapabilmektedirler. Belli hükümlere tabi olmak şartıyla işten ayrılan çalışanlara yapılan kıdem tazminatı veya İş Kanunu'nda belirlenen koşullarla iş akdinin sona erdirilmesinden dolayı ödenen ihbar tazminatı gibi tazminat ödemelerinin başka şirketlere yansıtılması durumunda düzenlenecek faturalarda KDV hesaplanıp hesaplanmayacağı soru işaretlerine sebep olabilmektedir.

60 numaralı Katma Değer Vergisi Sirküleri'nin 1.2 numaralı bölümünde tazminatların KDV karşısındaki durumu açıklanmaktadır. Buna göre, herhangi bir teslim veya hizmetin karşılığı olarak ortaya çıkmayan tazminat ve benzeri ödemeler prensip olarak KDV'nin konusuna girmemektedir. Söz konusu Sirküler'in ilgili bölümünde aşağıdaki ifadelere yer verilmiştir:

"...Bu kapsamda, işin sözleşme şartlarına uygun yapılmaması, işin verilen süre içerisinde tamamlanmaması, sözleşmenin feshedilmesi gibi nedenlerle tazminat, cayma bedeli vb. adlarla yapılan cezai şart mahiyetindeki ödemeler herhangi bir teslim veya hizmetin karşılığı olmadığından KDV'nin konusuna girmemektedir."

Her ne kadar doğrudan personele yapılan tazminat ödemeleri KDV'nin konusuna girmese dahi işveren şirketin bir başka şirkete fatura düzenleyerek aktaracağı tazminat bedeli işlemin özü itibarıyla bir "masraf aktarımı" olarak değerlendirilmemektedir. Bilindiği üzere, bir işlemin masraf aktarımı olarak değerlendirilebilmesi için söz konusu bedelin yansıtmayı yapan şirketin kendisine ait bir gider olmaması gerekmektedir. Bu sebeple, bir başka şirkete fatura düzenlenerek yansıtılacak tazminat tutarları hizmet ifası kapsamında değerlendirilerek KDV'ye tabi olmaktadır.

Maliye Bakanlığı tarafından konuyla ilgili verilen 30.06.2015 tarihli ve B.07.1.GİB.4.34.17-010-64899 sayılı özalgede aşağıdaki ifadelere yer verilmiştir:

"İlgide kayıtlı özelge talep formunuzda, temizlik ve işgücü temin hizmeti sunduğunuz, alt işveren statüsünde hizmet verdiğiniz işyerlerinde çalışan personele kıdem ve/veya ihbar tazminatı ödediğiniz, ödemiş olduğunuz kıdem ve/veya ihbar tazminatını üst işverene fatura ettiğiniz, üst işverene temizlik ve işgücü hizmetlerinden dolayı KDV tevkifatı uyguladığınızı belirtilerek, hizmet faturasından ayrı olarak fatura ettiğiniz kıdem ve/veya ihbar tazminatı tutarlarına KDV hesaplanıp hesaplanmayacağı, KDV hesaplanacaksa tevkifata tabi tutulup tutulmayacağı hususunda Başkanlığımızdan görüş talep edilmektedir."

... Buna göre, üst işveren adına tanzim edilen kıdem ve/veya ihbar tazminatı faturalarına Katma Değer Vergisi hesaplanıp, hesaplanan KDV üzerinden verilen hizmetin türüne göre (9/10) veya (7/10) oranında tevkifat uygulanacaktır."

Sonuç olarak, tıpkı personel ücretlerinin, ikramiye veya prim ödemelerinin yansıtılmasında olduğu gibi Maliye Bakanlığı tazminat bedellerinin bir başka şirkete yansıtılmasını da hizmet ifası kapsamında değerlendirilerek genel hükümler altında KDV'ye tabi tutmaktadır.

Sonuç

Personel ücret kalemlerinin yansıtılması işlemlerinin KDV karşısındaki durumunu, yukarıda yer verdiğimiz Bakanlık özalgeleri çerçevesinde değerlendirdiğimizde, işlemin kendisinin KDV'ye tabi olmamasının KDV uygulanmaması için tek başına yeterli olmadığını, bunun yanı sıra mahiyet itibarıyla işlemin, gerçekten bir masraf yansıtma işlemi olup olmadığının tespitinin asıl belirleyici unsur olduğunu söyleyebiliriz.

Yukarıda yer verdiğimiz görüşlerin ortak noktası masrafı yansıtan firma ile yansıtılan firma arasında bir iş ilişkisinin bulunmasıdır. Bu ve benzeri durumlarda verilen hizmetlerin maliyetlerini oluşturan harcama kalemlerinin bir kısmının karşı firmaya aktarılması mahiyet itibarıyla "masraf yansıtması" tanımı içerisinde değerlendirilmemektedir. Bu konudaki belirleyici kriterlerden birisi de fiilen yansıtılan masrafın, gerçekten karşı firma adına katlanılan bir masraf mı, yoksa muhatap firmaya verilen bir hizmet nedeniyle katlanılan bir masraf mı olduğunun tespitidir. Yansıtma işlemlerinde KDV'nin doğru uygulanabilmesi açısından bu ayrımın iyi yapılması gerektiğini düşünmekteyiz.



Bu makalede yer alan açıklamalar, yazarının konu hakkındaki kişisel görüşünü yansıtmaktadır. Makaledeki bilgi ve açıklamalardan dolayı EY ve/veya Kuzey YMM ve Bağımsız Denetim A.Ş.'ye sorumluluk iddiasında bulunulamaz. Mevzuatın sık değişirilen ve farklı anlayışlarla yorumlanabilen yapısı nedeniyle, herhangi bir konuda uygulama yapılmadan önce konunun uzmanlarından profesyonel yardım alınmasını tavsiye ederiz.

LBO ve "Debt Push Down" uygulamaları ve bu uygulamaların Türk vergi hukuku çerçevesinde değerlendirilmesi

I. Giriş

Leveraged Buyout (LBO) bir başka ifadeyle kaldıraçlı satın alma yöntemi ve bu işleme entegre edilen Debt Push Down, borcun aşağı itilmesi, mali karlılığı üst seviyede tutmak isteyen yabancı yatırımcılar tarafından yoğun olarak tercih edilen bir devir/satın alma ve akabinde birleşme yöntemidir. Yazımızda detaylıca açıklanacağı üzere, LBO finansmanın büyük bir kısmında yabancı kaynak kullanımı söz konusu olup, öncelikle bu yöntemin yapısal formunu açıklamak faydalı olacaktır.

Kaldıraçlı satın alma yönteminde üç ana aktör yer almakta olup bunlar, uluslararası terimleri ile Private Equity Fund (PEF), Special Purpose Vehicle (SPV) ve target company, dilimizde ise "Özel Sermaye Fonları", "Özel Amaçlı Araç" ve "hedef şirket" olarak adlandırılmaktadır. Bu çerçevede, kaldıraçlı satın alma yöntemini anlayabilmek adına, ana aktörlerin yapısının ve amaçlarının incelenmesi gerekmektedir.

1. Özel sermaye fonu (PEF)

PEF'ler özel amaçla kurulan ve şirketlere yatırım yaparak ortalama 4-7 yıl içinde yüksek oranlı kar getirmesi için birçok yatırımcı tarafından finansman sağlanan fon şirketleridir.¹ Bu noktada, bir yatırımcının PEF'ten beklentisi yatırılan miktarın ticari faaliyetler neticesinde kar ettirilerek kendisine geri ödenmesidir. PEF'in amacı ise doğru şirketi hedefleyip ve yatırım yapıp, bir süre sonra ise yüksek karla çıkış (exit) yapmaktır.

PEF'ler, bu amacını gerçekleştirebilmek adına çeşitli ülkelerde ilerleme ve büyüme eğilimi içinde olan, bulunduğu sektörde belli bir pazar payına sahip, karlılığını periyodik olarak artıran tam mükellef şirketleri tespit eder ve gereken yatırımı yapar. Bu tip özel fonlar temelde bünyelerine daha çok yatırımcı çekip nakit akışını artıran ve bahsedildiği gibi kar getirecek şirketlere yatırım yaparlar. Bu yüzden ki operasyonel ve mali giderleri minimuma çekebilmek için devralmalarda LBO ve debt push down yöntemine başvurmaktadırlar. PEF'ler, LBO yöntemi ile SPV vasıtasıyla satın aldığı şirket ile SPV şirketinin birleştirilmesi sonucu hedef şirketin karlı yapısından yararlanır ve bir süre sonra daha yüksek bir bedelle satışını gerçekleştirmek veya halka açılmak suretiyle çıkış yaparak amacını başarılı bir şekilde gerçekleştirmiş olur.

2. Özel amaçlı araç (SPV)

SPV özel amaçlı araç şirket olup PEF'in yatırım yapmayı hedeflediği şirketin mukimi olduğu ülkede, yatırım politikasına göre direkt olarak PEF tarafından veya PEF'in diğer şirketleri tarafından kurulan, yatırım yapılacak şirketi LBO kapsamında devralacak olan araç şirkettir. SPV'nin tek kuruluş amacı hedef şirketi satın almak olup PEF ile hedef şirket arasında bir araç görevi üstlenir.

¹ Corporate Finance Institute, "Private Equity Funds." 16 Temmuz 2019 tarihinde erişildi. <https://corporatefinanceinstitute.com/resources/knowledge/trading-investing/private-equity-funds/>

3. Hedef şirket

PEF tarafından yatırım yapılacak olan hedef şirket, sağlıklı bir büyüme eğiliminde olan mukimi olduğu ülkede veya uluslararası boyutta belli bir pazar payına sahip, karlılığını periyodik olarak artıran veya artırma potansiyeli görülen, kurumlar vergisi matrahı yüksek şirketlerdir.

II. Kaldıraçlı şirket satın alınması (LBO) ve borcun aşağı itilmesi (Debt Push Down)

Kaldıraçlı şirket satın alınması ve akabinde birleşme işleminin gerçekleştirilmesi çeşitli sebeplerle daha ekonomik bir yöntem olduğundan tercih edilebilmektedir. Genellikle PEF tarafından başvuru bu yöntemde, SPV vasıtasıyla dış kaynaklı krediler ile sağlanan finansmanla hedef şirket hisselerinin satın alınması ve akabinde hedef şirketin SPV bünyesine devrolunması neticesinde finansal giderlerin hedef şirketin güçlü mali yapısı üzerinden karşılanması söz konusudur.

Yazımızın bu bölümünde, LBO işleminin neden daha ekonomik olduğu örnek üzerinden açıklanarak, Türk vergi mevzuatına uygunluğu ve Türk Vergi İdaresinin konuya ilişkin görüşü tartışılacaktır.

1. Basit yapılı bir LBO ve debt push down süreci

PEF tarafından yukarıda da bahsedildiği gibi belirlenen bir hedef şirket üzerinde yatırım yapma kararı alındığında, hedef şirketin mukimi olduğu ülkede SPV şirketi kuruluşu gerçekleştirilir.

LBO yapılanmalarında SPV şirketlerin tek amacı hedef şirketin hisselerini satın almaktır. Bunu gerçekleştirebilmek için gereken finansmanın büyük bir bölümü veya hepsi yabancı kaynaklar ile sağlanmakta olup bu kaynaklara teminat olarak satın alınacak hedef şirketin hisseleri gösterilmektedir.²

Hedef şirketin artık SPV şirketinin bir iştiraki olmasını takiben SPV şirketlerinin kullanmış olduğu yabancı kaynaklı finansmanın ana para ve faiz ödemelerinin hedef şirketin karlı yapısından karşılanabilmesi için birleşme işlemi gerçekleştirilir.³ Geçerli bir birleşme işleminin ardından SPV bünyesinde devam eden finansman giderleri hedef şirketin karlı yapısında gider olarak kaydedilerek borç aşağı itilmiş olur.

2. Türk vergi mevzuatı çerçevesinde değerlendirme

5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nun ("KVK") 6. maddesinde, kurumlar vergisi matrahının, mükelleflerin bir hesap döneminde elde ettiği safi kurum kazancı olduğu, safi kurum kazancının tespitinde ise 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nun ("GVK") ticari kazançla ilişkin hükümlerinin uygulanacağı hususları düzenlenmektedir.

GVK'nın 38. maddesinde ise ticari kazancın işletmenin öz sermayesinin hesap dönemi sonundaki ve başındaki değerlerin müspet farkından ibaret olduğundan bahisle, safi kurum kazancının tespitinde hangi giderlerin ticari

kazancıdan indirilebileceği hususunda aynı Kanun'un 40. ve 41. maddelerine atıf yapılmıştır. Anılan hükümlerin yanında, KVK'da da safi kurum kazancının tespitinde hangi giderlerin kazancın tespitinde indirim olarak dikkate alınıp alınmayacağına ilişkin hükümler mevcuttur.

KVK'nın "İstisnalar" başlıklı 5. maddesinin 1. fıkrasının (a) bendi uyarınca,

"a) Kurumların;

- 1) Tam mükellefiyete tabi başka bir kurumun sermayesine katılımlarından elde ettikleri kazançlar,
- 2) Tam mükellefiyete tabi başka bir kurumun kârına katılma imkânı veren kurucu senetleri ile diğer intifa senetlerinden elde ettikleri kâr payları,
- 3) Tam mükellefiyete tabi girişim sermayesi yatırım fonu katılma payları ile girişim sermayesi yatırım ortaklıklarının hisse senetlerinden elde ettikleri kâr payları"

kurumlar vergisinden müstesna kılınmıştır.

Anılan maddenin 3. fıkrası ise aşağıdaki şekildedir:

"İştirak hisseleri alımıyla ilgili finansman giderleri hariç olmak üzere, kurumların kurumlar vergisinden istisna edilen kazançlarına ilişkin giderlerinin veya istisna kapsamındaki faaliyetlerinden doğan zararlarının, istisna dışı kurum kazancından indirilmesi kabul edilmez."

1 seri numaralı Kurumlar Vergisi Genel Tebliği'nin, "Kurumlar vergisinden istisna edilen kazançlara isabet eden giderlerin diğer kazançlardan indirilememesi" başlıklı 5.17 no.lu bölümünde aşağıdaki açıklama yer almaktadır:

"...KVK madde 5/3 hakkında, TBMM Plan ve Bütçe Komisyonunda kabul edilen değişiklik önergesinin gerekçesinde, "...Kurumlar vergisinden istisna edilen kazançların elde edilmesinde zarar doğması halinde bu zararlar gider fazlalığından kaynaklandığı için istisna kapsamındaki faaliyetlerden doğan zararların da giderlerde olduğu gibi kurum kazancından indirilmemesi gerekir. Dolayısıyla, kurumlar vergisinden istisna edilen kazancın elde edilmesi sırasında giderlerin yanı sıra gider fazlalığından doğan zararlar da aynı kapsamda değerlendirilerek konuya ilişkin düzenleme önerilmektedir." denilmiştir.

Dolayısıyla, söz konusu hüküm Kurumlar Vergisi Kanunu ile özel kanunlarda yer alan kurumlar vergisinden müstesna kazançları kapsamaktadır. İştirak hisseleri alımıyla ilgili finansman giderleri hariç olmak üzere, kurumlar vergisinden istisna edilen kazançlara ilişkin giderlerin kanunen kabul edilmeyen gider olarak değerlendirilmesi gerekmektedir. Aynı şekilde, kurumlar vergisinden istisna edilen kazançların elde edilmesi sırasında zarar doğması halinde bu zararların da istisna kapsamı dışındaki gelirlerden indirilmemesi gerekmektedir..."

Yer verilen düzenlemeler bir arada değerlendirildiğinde, iştirak hisseleri alımıyla ilgili finansman giderleri hariç olmak üzere;

² DEMİRCİ, Abdulkadir; "LBO (Leveraged Buyouts-Kaldıraçlı Şirket Satın Alınması) ve Bu İşlemlerden Doğan Finansman Giderleri", Vergi Dünyası, S.355, Mart 2011, s. 100.

³ IGF-OECD, "Limiting The Impact Of Excessive Interest Deductions On Mining Revenues", 16 Temmuz 2019 tarihinde erişildi. <https://www.oecd.org/tax/beps/limiting-the-impact-of-excessive-interest-deductions-on-mining-revenue-oecd-igf.pdf> s.19.

kurumların, kurumlar vergisinden istisna edilen kazançlarına ilişkin giderlerinin veya istisna kapsamındaki faaliyetlerinden doğan zararlarının, istisna dışı kurum kazancından indirim konusu yapılamayacağı sonucuna ulaşılmaktadır.

Bir başka ifadeyle, her ne kadar iştirak kazançları KVK'nın 5. maddesinin 1. fıkrasının (a) bendiyle kurumlar vergisinden istisna tutulmuşsa ve bundan dolayı iştirak kazançlarına ilişkin zararlar indirime konu edilemeyecekse de aynı maddenin 3. fıkrasıyla, iştirak hisselerinin alımından dolayı katlanılan finansman giderlerinin ticari kazançtan indirilmesine hukuken cevaz verilmiş ve bu husus Kanun'da açıkça düzenleme altına alınmıştır.

3. Türk Vergi İdaresinin görüşü

Vergi İdaresinin konuya ilişkin görüşü, özünün kurumlar vergisi matrahını azaltıp mali karı artırmak olduğu düşünülmesi sebebiyle, LBO ve debt push down yoluyla satın alma için kullanılan yabancı kaynaklı finansmanın ana para ve diğer giderlerinin, birleşme işleminden sonra kurumun safi kurum kazancından indirilemeyeceği yönündedir. Dolayısıyla, borcun aşağı itilmesinden doğan finansman giderlerinin, ticari icaplara uymadığı veya haklı kötüye kullanımı olduğu gerekçesiyle İdare tarafından kazancın tespitinde gider olarak dikkate alınmayacağı ileri sürülebilir.⁴

Gerek önceki tarihli özelgelerde gerekse de Büyük Mükellefler Vergi Dairesi Başkanlığının 22.07.2014 tarih ve 64597866-125[19-2014]-117 sayılı özelgesinde, Vergi İdaresi görüşünü, birleşme işlemi sonrasında devralınan şirketin hisselerinin iktisabı için katlanılan finansman giderlerinin kurum kazancının tespitinde gider kabul edilerek kurum kazancından indirilebileceğine ilişkin bir hükmün Kanun'da yer almaması ve iştirakin devralınması halinde iştirak hissesi alımıyla ilgili olarak yapılmış bir finansman giderinden söz edilemeyeceği hususlarına dayandırmaktadır.⁵

İdarenin hukuki bir savı bulunmamasına rağmen bu görüşte olması, Ankara YMM Odası Mevzuat İzleme ve Değerlendirme Komisyonu'nun 2018/211-01 sayılı kararına konu olmuş ve eleştirilmiştir. Komisyon kararında özetle; KVK'nın 5/3 madde hükmü uyarınca iştirak hissesi alımı ile ilgili finansman giderlerinin istisna kazançla ilişkin olsa dahi kurum kazancından genel hükümler dahilinde indirilmesinin hukuken mümkün olduğu belirtilmiş ve anılan özelgede devir işleminden sonra finansman giderlerinin kurum kazancının tespitinde gider olarak dikkate alınmasını düzenleyen herhangi bir hüküm olmamasının dayanak gösterilmesi eleştirilmiştir.⁶

Nitekim, İdarenin bu görüşü tersi yönde yorumlanacak olur ise eğer kanun koyucu birleşme halinde iştiraklerin finansman giderlerinin indirimini kısıtlamak isteseydi buna yönelik açık bir hükme yer verebilirdi şeklinde sonuca ulaşılmaktadır.⁷

Gerçekten de İdarenin bu görüşü, Anayasa'nın verginin yasallığı ilkesini düzenleyen 73. maddesi ve mülkiyet hakkını düzenleyen 35. maddesi çerçevesinde eleştiriye açıktır. Kanun'da indirilemeyecek giderler arasında açıkça sayılmayan kurum giderlerinin, "indirilecek gider" olarak dikkate alınması gerekirken İdarenin bunun tersi yönünde ve mükellef aleyhine yorum yaparak tesis ettiği işlemler mükelleflerin mülkiyet hakkının sınırlanması sonucunu doğurabilmektedir. Bu sebeple de uygulamada, İdarenin, katlanılan finansman giderlerinin indirilemeyeceği görüşü ve buna dayalı olarak tesis edilen işlemler, mükellef ile İdare arasında ihtilafa sebebiyet verebilmektedir.

III. Sonuç

Yazımızda, LBO ve debt push down işleminin üç ana aktörü olan PEF, SPV ve hedef şirket detaylıca incelenmiş olup, bunun yanı sıra PEF tarafından büyük ölçekli yatırımlarda tercih edilen kaldıraçlı satın alma ve borcun aşağı itilmesi suretiyle pazar payı ve kar marjı yüksek hedef şirketlerin SPV aracılığıyla, finansmanının hepsinin veya bir kısmının, hedef şirket hisseleri teminat gösterilerek yabancı kaynaklar ile sağlandığı kaldıraçlı satın alma ve bunu müteakip SPV'nin iştiraki haline gelen hedef şirket ile birleşmesi sonucu finansman giderlerinin hedef şirketin karlı mali yapısı ile karşılanması durumu olan borcun aşağı itilmesi hususları açıklanmıştır.

Yer verilen yapılandırma ve finansman işleminin ve aşağı itilen finansman giderlerinin Türk vergi hukukuna göre uygulanabilirliği, Türk Vergi İdaresinin, finansman giderlerinin safi kurum kazancı tespitinde gider olarak kabul edilemeyeceği yönündeki görüşü ve ayrıca bu görüşün Anayasa'ya ve vergi mevzuatına uygunluğu tartışılmıştır.

Bu çerçevede, yazımızda yer verilen vergi mevzuatı hükümlerine göre LBO ve debt push down yolu ile yapılan işlemler sonucu ortaya çıkan finansman giderlerinin indirilemeyeceğine yönelik açık bir hüküm bulunmadığından; hukuken bir ihlal ve aykırılık olmamakla birlikte, İdarenin konuya Anayasa hükümleri ve vergi mevzuatı hilafına olsa da eleştirel bakması suretiyle anılan finansman giderlerinin indirim konusu yapılamayacağı yönündeki görüşü ile konu, uygulamada mükellefler ve İdare arasında ihtilafa sebebiyet vermektedir.

⁴ KOCAER, Şenol; "Şirket Satın Almalarında Borcun Aşağı İtilmesi İşlemleri ve 6322 Sayılı Kanunla Getirilen Finansman Gideri Kısıtlaması-I", Yaklaşım Dergisi, S.211, Nisan 2013, s.3

⁵ T.C. Gelir İdaresi Başkanlığı Büyük Mükellefler Vergi Dairesi Başkanlığı Mükellef Hizmetleri Grup Müdürlüğü 22.07.2014 Tarih Ve 64597866-125[19-2014]-117 sayılı özelgesi.

⁶ Ankara YMM Odası Mevzuat İzleme ve Değerlendirme Komisyonu'nun 15.02.2018 tarihli ve 2018/211-01 sayılı kararı.

⁷ GÜNGÖR, Feridun; "Borcun Aşağıya İtilmesi...", Ekonomist Dergisi, 28 Mart 2010, s. 54 vd.

VAT implementation on recharges of payroll items

As is known, taxpayers may occasionally receive invoices for the expenses pertaining to third parties, or they may receive invoices that are mistakenly issued in their own name. In such cases, it may be necessary to recharge these costs to the intended recipient. Recharge invoices issued for this purpose in fact mean that the expenses incurred on behalf of others are recharged to the intended recipient. Such invoices may be subject to VAT depending on whether the former transaction is subject to VAT or not. Furthermore, in the event that a mark-up, commission or service fee or any kind of fee is added on the concerning expenses which will be recharged, the recharge transaction is considered a service provision and is subject to VAT. Considering all these, it may sometimes cause confusion to recharge the payroll items in the invoices received to be recharged to the actual recipient.

Companies can employ their payroll personnel for other companies, and the related payroll costs of the personnel can be recharged to these companies. These payroll costs can be wages, premiums and bonus payments and compensation payments such as severance pay or notice pay or any other payroll item. The important point here is to determine whether the recharge transaction is a cost transfer. According to the understanding of the Ministry of Finance, the recharges of the wages of the employees who are working in companies other than the one on whose payroll they are registered, made by the company that prepares their payroll to the other company for whom the employees physically work are not considered as a cost transfer, or in other words, are not considered as a recharge. The concerning transaction is considered as a service provision, therefore is subject to VAT. Although the former transaction to be recharged is out of the scope of VAT, the invoice to be issued between the two companies is regarded as an invoice issued relating to the performance of a service. Thus, the considered transaction is subject to VAT under the general provisions of the VAT Law.

As stated in Article 61 of the Income Tax Law, the fact that a wage is paid as a premium or bonus or under other names does not change the nature of the wage. Thus, the VAT implementation does not differ between recharging bonus and premium payments, which are in the form of wages, and recharging the wages of the employees. Even though the aforementioned transaction appears to be a recharge of payroll costs, the transaction that a company will perform at the request of another company is considered a "service", therefore is subject to VAT.

Companies can make compensation payments to their employees for different reasons. From time to time, it may be questioned whether the VAT should be calculated on the invoices to be issued in case that the compensation payments, such as severance pay given to the employees who resign from their jobs, which is applicable under certain conditions, or notice pay given to the employees due to the termination of the employment contract without complying with the periods specified in the Labor Law, are recharged to other companies. Although the compensation payments made directly to the employees are not in the scope of VAT, the compensation amount to be recharged by the employer to another company is not evaluated as a "recharge" by the nature of the transaction. As is known, in order for a transaction to be considered as a recharge, the expense to be recharged should not be the recharging company's own expense incurred due to its business activities. For this reason, the compensation amount that will be recharged to another company via an invoice is considered as a service provision and subject to VAT.

When we examine the recharge transactions in line with the views of the Ministry of Finance, we can conclude that the fact that the actual transaction to be recharged not being subject to VAT alone is not sufficient to not apply VAT when the related costs are recharged to other companies. In addition to this, it can be said that the main determinant of the VAT implementation in recharge transactions is that whether the transaction is in fact a cost transfer to other companies. The common point of our aforementioned opinions is that there is a business relationship between the company that recharges the costs and the company that is recharged. In such cases, the recharge of some of the cost items which are composed of the costs of the services performed to other companies is not considered as a "recharge of costs" by their nature. One of the determining criteria in this regard is to identify whether the actual recharged cost is in fact an expense incurred on behalf of the counterparty or an expense incurred by a service provided to the counterparty. We are of the opinion that this distinction should be made clearly in order to apply VAT correctly in recharge transactions.



LBO and "Debt Push Down" instruments and assessment on them within the context of Turkish tax laws

I. Introduction

Leveraged Buyout (LBO) in other words a leveraged buying method and the Debt Push Down integrated into this transaction is a much preferred transfer/acquisition and subsequent merger method resorted by foreign investors intending to keep the debt down and financial profitability at the highest level.

As will be explained in details with this article, the use of foreign resources is at stake in a large portion of LBO financing and there are three main instruments such as Private Equity Fund (PEF), Special Purpose Vehicle (SPV) and target company in international terms.

Private equity fund (PEF)

PEFs are fund companies established for specific purposes and financed by many investors to invest in companies to generate high profits within an average of 4-7 years.

Special purpose vehicle (SPV)

SPV is a special purpose vehicle company which will take over the company to be invested, established directly by PEF or other companies of PEF in accordance with the investment policy in the country where PEF is resident in which PEF aims to invest, under the LBO.

Target company

Target companies to be invested by the PEF are companies with a healthy growth trend and a solid international market share in the country of residence and internationally. They are the companies with a high corporate tax base and ability to increase profitability periodically or having the potential to increase it.

II. Leveraged buyout and debt push down

In this method, which is generally applied by PEF, it is possible to buy the shares of the target company with the financing provided by external loans through SPV and then to transfer the target company to SPV and to cover the financial expenses through the strong financial structure of the target company.

1. Assessment within the context of Turkish tax legislation

On the evaluation of sub-clause (a) of 1st paragraph within the Article 5 of Corporate Tax Law (KVK) titled as "Exceptions", 3rd paragraph of the aforementioned article and section no.5. 17 of Corporate Tax General Communique series no.1 titled "The inability to deduct expenses corresponding to the incomes that are exempt from corporate tax from other income" altogether, excluding financing expenses related to the purchase of subsidiary

shares; it is concluded that the expenses of the corporations related to the profits exempted from the corporate tax or the losses arising from the activities within the scope of the exemption cannot be deducted from the non-exempt corporate earnings.

In other words, although the participation earnings are exempted from corporate tax pursuant to the sub-clause (a) of the 1st paragraph within Article 5 of KVK and therefore losses on affiliate earnings cannot be subject to deduction, through the 3rd paragraph of the same article, it is legally permitted to deduct the financial expenses incurred from the purchase of subsidiary shares from commercial gain and this is clearly regulated in the Law.

2. Opinion of the Turkish tax administration

The tax administration is of the opinion that capital and other expenses of foreign funding used for purchases through LBO and debt push down cannot be deducted from the net corporation profit after the merger transaction.

Within the ruling of the Office of Large Taxpayers dated 22.07.2014 no.64597866-125[19-2014]-117, the Revenue Administration bases its opinion on these two factors: the lack of a provision indicating that the financial expenses incurred for the acquisition of the shares of the company taken over after the merger transaction can be deducted from the corporate income by considering it as an expense in the detection of the corporate income within the Law and in the circumstance of the acquisition of the affiliate, any financial expense incurred in connection with the purchase of affiliate shares is not in question.

However, since there is not an explicit provision in the legislation indicating that the financial expenses arising from these transactions cannot be deducted; this opinion of the Administration is open to criticism within the context of Article 73 of the Constitution regulating the legality of tax and Article 35 which arranges the property rights.

While the corporate expenses which are not explicitly listed among the expenses that cannot be deducted in the Law, should be considered as "expenses to be deducted", the transactions established by the Administration in the opposite direction and against the taxpayer may result in the limitation of the property rights of the taxpayers. Therefore, in practice, the opinion of the Administration stating that the financial expenses incurred cannot be deducted and the transactions established on this basis may cause disputes between the taxpayer and the tax administration.

III. Conclusion

Applicability of the structuring and financing transaction and the financing expenses pushed down according to the Turkish tax laws, the opinion of the Administration indicating that financial expenses cannot be considered as expenses in the detection of net corporate income, and also the compliance of this opinion with the Constitution and tax legislation has been discussed; the Administration's opinion indicating that the concerning financing expenses cannot be subject to deduction despite it is contrary to the Constitution provisions and tax legislation, causes controversy between the tax administration and taxpayers in practice.



Explanations in this article reflect the writer's personal view on the matter. EY and/or Kuzey YMM ve Bağımsız Denetim A.Ş. disclaim any responsibility in respect of the information and explanations in the article. Please be advised to first receive professional assistance from the related experts before initiating an application regarding a specific matter, since the legislation is changed frequently and is open to different interpretations.

Gümrükte Gündem

Sercan Bahadır

Temmuz ayı "Gümrükte Gündem" in belki de en önemli konusunu, T.C. Cumhurbaşkanlığı Strateji ve Bütçe Başkanlığı tarafından yayımlanan On Birinci Kalkınma Planı'nın (2019 - 2023) "Gümrük Hizmetleri" bölümünde yer alan hususlar olduğunu söylemek yanlış olmayacaktır. Ayrıca Posta ve Hızlı Kargo Taşımacılığı Gümrük Genel Tebliği Seri No:1, önce Seri No:4 ardından da Seri No:6 olarak iki kez değişikliğe uğramıştır.

Son olarak İthalat Rejim Kararı eki (I) ve (II) sayılı listede belirtilen bazı GTİP satırlarında ve ilgili dipnotlarda, Geçici İthal Edilen Kara Taşıtlarına İlişkin Gümrük Genel Tebliği Seri No:1'de de bazı değişiklikler hasıl olmuştur.

Söz konusu hususların detayları aşağıda ayrı başlıklar altında yer almaktadır:

1. Posta ve Hızlı Kargo Taşımacılığına İlişkin Gümrük Genel Tebliği (Seri No:4)'nde değişiklik yapıldı.

Madde/ Fıkra-Bent	Eski Düzenleme	Yeni Düzenleme
4/3,4	<p>(3) Geçici depolama yeri işleticisi olmayan operatörler ile geçici depolama işleticisi olup son altı aylık dönemde; aylık ortalama ithalat beyanname sayısı 70 ve aylık ortalama taşıma senedi sayısı 90 altı olanlar için otomatik barkod okuyucu ve bant sistemi ile ilgili olarak Bakanlıkça farklı usuller belirlenebilir. (Yürürlükten kaldırılmıştır).</p> <p>(4) Yalnızca kara yolu ile hızlı kargo taşımacılığı kapsamında işlem yapmak isteyen operatörler için birinci fıkranın (d) bendi hükmü uyarınca otomatik barkod okuyucu ve eşya tasnif işlemini otomatik yapmaya uygun yürüyen bant sistemi zorunlu olup, üçüncü fıkra hükmü uygulanmaz.</p>	<p>(4) Bu Tebliğ kapsamında yalnızca ihracat rejimine konu eşyanın konulacağı geçici depolama yerlerinde otomatik barkod okuyucu ve eşya tasnif işlemini otomatik olarak yapmaya uygun yürüyen bant sistemi aranmaz.</p>
5/1-ğ	<p>MADDE 5 - (1) Başvuruda aşağıda belirtilen belgeler aranır:</p> <p>ğ) Bu fıkranın (b), (c), (e) ve (g) bentlerinde belirtilen belge aslının başvurunun yapıldığı Gümrük ve Ticaret Bölge Müdürlüğüne ibrazı halinde bu belgenin fotokopisi, aslına uygunluğu kontrol edildikten sonra ilgili görevli tarafından tasdik edilerek işleme alınır.</p>	<p>MADDE 5 - (1) Başvuruda aşağıda belirtilen belgeler aranır:</p> <p>ğ) Geçici depolama yeri işleticisi olmayan operatörler için yetki kapsamında kullanılacak geçici depolama yeri ile ilgili olarak yapılmış sözleşmenin noter onaylı örneği,</p> <p>h) Bu fıkranın (b), (c), (e), (g) ve (ğ) bentlerinde belirtilen belge aslının başvurunun yapıldığı Gümrük ve Dış Ticaret Bölge Müdürlüğüne ibrazı halinde bu belgenin fotokopisi, aslına uygunluğu kontrol edildikten sonra ilgili görevli tarafından tasdik edilerek işleme alınır. (Tebliğ'e eklenmiştir.)</p>
8/6,7	<p>(6) Birinci fıkrada belirlenen gönderilerin tasnif işlemi, geçici depolama yeri işleticisi olmayan operatörler ile geçici depolama işleticisi olup son altı aylık dönemde; aylık ortalama ithalat beyanname sayısı 70 ve aylık ortalama taşıma senedi sayısı 90 altı olan operatörler tarafından ilgili gümrük memurunun bilgisi olmak kaydıyla, otomatik barkod okuyucudan faydalanılmaksızın doğrudan personel eliyle yapılabilir.</p> <p>(7) Altıncı fıkrada belirtilen işlem hacmine ulaşan kargo operatörlerinin olup olmadığının kontrolü her yılın Ocak ayında yapılır ve işlem hacminin kriterleri geçtiği tespit edilen kargo operatörlerine birinci fıkra kapsamında tasnif işlemi yapılması sorumluluğu bildirilirken yatırım süreci için gerekli süre tespit edilerek Bakanlığa da bilgi verilir.</p>	<p>Yürürlükten kaldırılmıştır.</p>
9/6	<p>(6) Kararın 126'ncı maddesi kapsamında miktarı brüt 150 kilogramı ve değeri 7500 Avro'yu geçmeyen ihracat rejimine konu eşyanın beyanı bu Tebliğ hükümleri çerçevesinde operatör tarafından yapılır.</p>	<p>6) Kararın 126'ncı maddesi kapsamında miktarı brüt 300 kilogramı ve değeri 15000 Avro'yu geçmeyen ihracat rejimine konu eşyanın beyanı bu Tebliğ hükümleri çerçevesinde operatör tarafından yapılır.</p>
9/7,9	<p>(7) Bu Tebliğ kapsamında kara yolu ile hızlı kargo taşımacılığına konu eşyanın gümrük işlemleri, İstanbul Gümrük ve Ticaret Bölge Müdürlüğü bağlantısı Atatürk Havalimanı Kargo Gümrük Müdürlüğü, Sabiha Gökçen Havalimanı Gümrük Müdürlüğü ve Halkalı Gümrük Müdürlüğü ile Orta Akdeniz Gümrük ve Ticaret Bölge Müdürlüğü bağlantısı Mersin Gümrük Müdürlüğünden gerçekleştirilir.</p>	<p>(7) Bu Tebliğ kapsamında kara yolu ile hızlı kargo taşımacılığına konu eşyanın gümrük işlemleri, İstanbul Gümrük ve Dış Ticaret Bölge Müdürlüğü bağlantısı İstanbul Havalimanı Gümrük Müdürlüğü, Atatürk Havalimanı Kargo Gümrük Müdürlüğü, Sabiha Gökçen Havalimanı Gümrük Müdürlüğü ve Halkalı Gümrük Müdürlüğü ile Orta Akdeniz Gümrük ve Dış Ticaret Bölge Müdürlüğü bağlantısı Mersin Gümrük Müdürlüğünden gerçekleştirilir.</p>
13/4	<p>(4) Eşyanın alıcısına teslim edilememesi halinde "U", eşyanın alıcısına teslim edilip T.C. Kimlik numarası/Vergi numarasının temin edilememesi halinde ise "D" kodları tamamlayıcı beyanda T.C. Kimlik numarası/Vergi numarası yerine seçilir.</p>	<p>(9) Kararın 126'ncı maddesi kapsamında aynı kişi adına bir ayda en fazla 5 taşıma senedi muhteviyatı eşyanın serbest dolaşıma girişine izin verilir. (Tebliğ'e eklenmiştir.)</p> <p>Yürürlükten kaldırılmıştır.</p>

2. Elektronik kimlik belgesini haiz eşyanın ithalat ve ihracatı ile ilgili tebliğlerde değişiklik yapılmıştır.

12 Temmuz 2019 tarihli Resmî Gazete'de yayımlanarak yürürlüğe giren;

- ▶ Elektronik Kimlik Bilgisini Haiz Eşyanın İthalatı Hakkında Tebliğ (İthalat: 2019/19)'de değişiklik Yapılmasına Dair Tebliğ (İthalat: 2019/19)
- ▶ Elektronik Kimlik Bilgisini Haiz Eşyanın İhracatı Hakkında Tebliğ (İhracat: 2019/5)'de değişiklik Yapılmasına Dair Tebliğ (İhracat: 2019/6) kapsamında bahse konu tebliğlere geçici madde eklenmiştir. Bu anlamda yürürlüğe giren geçici madde 1 hükümleri uyarınca;
 - ▶ 8517.12.00.00.12
 - ▶ 8517.62.00.10.00
 - ▶ 8517.62.00.90.00
 - ▶ 8526.91.80.00.19
 - ▶ 8528.59.00.00.00
 - ▶ 9032.89.00.00.00

GTİP'leri altında sınıflandırılan eşyanın YYS ile araç tip onay belgesine birlikte haiz olan ihracatçılar tarafından ihracı ve/veya ithalatçılar tarafından serbest sokulması istenmesi halinde, 31.12.2019 tarihine kadar (bu tarih dahil) bu Tebliğ hükümlerinin uygulanmayacağı belirtilmiştir.

3. On Birinci Kalkınma Planı (2019-2023) çerçevesinde gümrük hizmetleri hedefleri belirlenerek aksiyon planı oluşturuldu.

T.C. Cumhurbaşkanlığı Strateji ve Bütçe Başkanlığı tarafından Temmuz 2019'da yayımlanan On Birinci Kalkınma Planı (2019-2023) kapsamında, rekabetçi üretimi desteklemek ve verimliliği arttırmak amacıyla sektörel politikalar geliştirmek amaçlanmış olup, gümrük alanında uygulanması planlanan çeşitli politika hedeflerine Plan'ın 2.2.3.10 sayılı Gümrük Hizmetleri başlıklı bölümünde yer verilmiştir:

a. Amaç

Uluslararası standartlar ve yükümlülüklerimiz doğrultusunda, bürokrasinin ve maliyetlerin azaltılması, ticaretin ve seyahatin kolaylaştırılması, etkin kontrol yöntemlerinin uygulanarak kaçakçılığın önlenmesi ve işlemlerde şeffaflığın ve öngörülebilirliğin esas alınmasının temel amaç olduğu belirtilmiştir.

b. Politika ve tedbirler

- ▶ Farklı kurumlarca yürütülen kontrol, izin ve onay süreçleri ile bu işlemler için aranan belgeler ilgili kurumlar tarafından yerindelik açısından incelenerek süreçler daha rasyonel hale getirilecek ve dijitalleşme ile birlikte bürokrasi azaltılacaktır.

Bu kapsamda;

- ▶ Gümrük işlemleri için farklı kurumlardan temin edilen belgelerin tek başvuru noktasından elektronik olarak temin edilmesine ilişkin ve kâğıt belge ibrazının sonlandırılmasına yönelik çalışmalar tamamlanacaktır.
- ▶ Geçiş belgesi tahsislerinde dağıtım ofislerine ibraz edilen evrakların tamamı elektronik ortama alınacak ve kâğıt belge ibrazı sonlandırılacaktır.
- ▶ YYS sahibi firmalara sağlanan kolaylıklar artırılarak hayata geçirilecek ve Kanun'da öngörülen cezalar daha ölçülü hale getirilecektir.
- ▶ Gümrük Kanunu'nda öngörülen cezalar gözden geçirilerek daha ölçülü hale getirilecektir.

- ▶ İhracatta gümrük aşamasında kamu kurumlarında talep edilen belge, tahlil ve onay işlemleri için alınan ücretlerde rekabetçilik önünde engel oluşturacak düzeyde olanlar yeniden belirlenecektir.

Bu kapsamda;

- ▶ Sınır kapılarında valiliklerin tahsil ettiği dezenfeksiyon ücretleri ve ilave maliyet doğuran uygulamalar gözden geçirilerek gerekli düzenlemeler yapılacaktır.
- ▶ Gümrük hizmetleriyle ilgili kamu kurumları arasında koordinasyon güçlendirilerek tek elden yürütülecektir.

Bu kapsamda;

- ▶ Farklı kurumlarca işletilen laboratuvarlarda yapılan mükerrer analizlere neden olan mevzuat gözden geçirilerek, gerekli tüm analizlerin tek numune-tek analiz prensibi üzerinden yapılması sağlanacaktır.
- ▶ Limanlara girişte tek kart ve hudut kapılarında görev yapan tüm kurumlarda 7/24 çalışma uygulamasına geçilecektir.
- ▶ Gümrük işlemlerinde etkinliğin artırılmasına yönelik bilgi ve iletişim teknolojilerinden azami ölçüde yararlanılacaktır.

Bu kapsamda;

- ▶ Yeni Bilge Projesi hayata geçirilecektir.
- ▶ Gümrük hizmetleriyle ilgili farklı kurumlarca işletilen otomasyon sistemlerinin entegrasyonu sağlanacaktır.
- ▶ Kara sınır kapıları ve iç gümrüklerde tüm ödemelerin 24 saat kartlı ve elektronik sistemle yapılması sağlanacaktır.
- ▶ Uygulamada yeknesaklığın sağlanmasını teminen gümrük iş süreçlerinde yetki ve sorumluluklar daha belirgin hale getirilecek, insan kaynaklarının nitelik ve niceliği yükseltilecek, uzmanlaşma düzeyi artırılacaktır.

Bu kapsamda;

- ▶ Gümrük personeli, ihtiyaç duyulan yer ve bölümlerde becerileri ve uzmanlığı esas alınarak görevlendirilecek ve personel ihtiyacı belirlenerek, ihtiyaç duyulan sayı ve özelliklerde personel istihdamı sağlanacaktır.
- ▶ Personele yönelik uygulamalı hizmet içi ve ortak eğitimler verilecek ve destekleyici rehberler yayımlanacak; Gümrük Eğitim Merkezinin kapasitesi geliştirilerek, uygulamalı eğitime öncelik verilecektir.
- ▶ Ticaret erbabı ve yolcuların iş ve işlemlerinde gümrük mevzuatına uyumunun artırılması kapsamında, mükelleflerin ihtiyaç duydukları bilgi ve belgelerin güncel, doğru, anlaşılır ve kolay erişilebilir şekilde yayımlanması sağlanacaktır.

Bu kapsamda;

- ▶ Gümrük Rehberi internet sitesi, mükelleflerin ihtiyaç duydukları temel bilgi ve belgelerin güncel, doğru ve kolay anlaşılabilir bir şekilde yayımlanmasında etkin olarak kullanılacaktır.
- ▶ İlgili kurumların internet sitelerinde görev alanlarına giren gümrük ile ilgili mevzuat, işlemler, ücretler ve belgeler hakkında bilgilerin güncel, yeterli ve açık bir şekilde yayımlanacaktır.

- ▶ STK'larla işbirliği içerisinde bilgi düzeyini artırmaya yönelik seminer ve eğitimler düzenlenecek ve kurumsal sosyal medya hesapları bilgi yayımlamada etkin bir şekilde kullanılacaktır. Çağrı merkezlerinin teknik altyapısı geliştirilerek ilgili personel nitelik ve nicelik olarak artırılabilecektir.

- ▶ Gümrük kontrollerinde ve kaçakçılıkla mücadelede etkinlik artırılabilecektir.

Bu kapsamda:

- ▶ Eşya, taşıt ve yolcu kontrollerinde ileri teknolojiye sahip sistemler ve uygulamalar bütçe imkânları çerçevesinde yaygınlaştırılacaktır.
- ▶ Uluslararası anlaşmalar çerçevesinde ithal ürünlerin güvenliği sağlanacak, bu ürünlerin teknik mevzuata uygunluğu ve güvenliğinin tespitine yönelik denetimlere ilişkin hukuki, teknik ve idari altyapı uluslararası yükümlülüklerimiz göz önünde bulundurularak geliştirilecektir.
- ▶ Veteriner sınır kontrollerinin etkin yapılabilmesi amacıyla, İstanbul Havalimanı ve Sabiha Gökçen Veteriner Sınır Kontrol Noktası Müdürlüklerinin hizmet binaları yapılacak, Ambarlı, Derince, Tekirdağ limanlarında yer sorunları çözülecek, ihtiyaç duyulan makine-teçhizat temin edilecektir.
- ▶ Veri Yönetimi ve Hedefleme Yazılımı Projesi hayata geçirilecek ve dış ticaret işlemlerinin daha analitik olarak değerlendirilmesi için Kurumsal Karar Destek Sistemi yazılımı güncellenerek kapasitesi artırılabilecektir.
- ▶ Risk temelli kontroller etkinleştirilecek, sonradan kontrol sisteminde etkinlik ve seçicilik artırılabilecektir.
- ▶ Tasfiye işlemlerinde etkinlik artırılabilecek ve tasfiye süreçleri hızlandırılacaktır.

Bunların yanı sıra, gümrük hizmetlerinin hedeflerine ilişkin olarak, 2018 yılına ait Dünya Bankası ve Ticaret Bakanlığı'na ait verilerin incelenmesi sonucu oluşturulan 2023 yılına ait tahminleri içeren tabloya aşağıda yer verilmiştir:

Tablo 31: Gümrük Hizmetleri Hedefleri	Yıl	
	2018	2019
Toplam YYS Sahibi Firma Sayısı	415	575
Türkiye'nin Sınır Ötesi Ticaret Endeksi Sıralaması	42	37
İhracatta Yükün Deniz Limanlarında Gümrük Gözetiminde Ortalama Bekleme Süresi (Gün)	2,1	0,8
İhracatta Yükün Kara Kapılarında Gümrük Gözetiminde Ortalama Bekleme Süresi (Saat)	6,2	2,4
İlk 4 Saatte Gümrükleme Tamamlanan İhracat Beyannamesi Oranı (%)	84	90
İhracat Kırmızı Hat Oranlarındaki Düşüş (%)	3,5	2,8

4. İthalat Rejim Kararı'nın eki (II) sayılı listede belirtilen bazı GTİP'lerin dipnotlarında değişiklik yapılmıştır.

20 Temmuz 2019 tarihli Resmî Gazete'de İthalat Rejimi Kararı'nın ek (II) sayılı listesinde yer alan GTİP'lerin dipnotlarına ilişkin değişikliği açıklayan 1334 sayılı Karar yayımlanmıştır.

Bu Karar'a göre;

95/7606 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı ile yürürlüğe giren İthalat Rejimi Kararının eki (II) sayılı listede yer alan 7208.38.00.90.19 ve 7208.39.00.90.19 GTİP'lerinin yer aldığı tabloda belirtilen eşyalara 7 sayılı dipnot tanımlanmış olup 2 sayılı dipnotta değişiklik yapılarak anılan değişiklikler 72. faslın sonunda toplanmıştır.

Bahsi geçen tabloyu aşağıda bulabilirsiniz.

G.T.İ.P.	Dipnot	Gümrük Vergisi Oranı (%)							
		5							
		1	2	3	4	6	7	8	9
7208.38.00.90.19		0	1,1	4	0	9(7)	9(7)	9(7)	9(7)
7208.39.00.90.19		0	1,1	4	0	9(7)	9(7)	9(7)	9(7)

Dipnot 2: Sıcak haddelenmiş sacdan soğuk haddelenmiş sac üreten tesislerin doğrudan ithalatında gümrük vergisi geçici bir süre %6 uygulanır ve bu halde gümrük mevzuatının nihai kullanıma ilişkin hükümlerine tabi olur.

Dipnot 7: Dikişli çelik boru üreten tesislerin doğrudan ithalatında gümrük vergisi geçici bir süre %6 uygulanır ve bu halde gümrük mevzuatının nihai kullanıma ilişkin hükümlerine tabi olur.

5. Posta ve Hızlı Kargo Taşımacılığına İlişkin Gümrük Genel Tebliği (Seri No:6)'nde Değişiklik Yapıldı.

23 Temmuz 2019 tarihli Resmî Gazete'de yayımlanan Gümrük Genel Tebliği (Posta ve Hızlı Kargo Taşımacılığı) (Seri No: 6)'nde Değişiklik Yapılmasına Dair Tebliğ (Seri No:7) ile, 4 Seri No'lu Tebliğ'de aşağıdaki tabloda gösterilen değişiklikler yapılmıştır.

Madde/ Fıkra-Bent	Eski Düzenleme	Yeni Düzenleme
9/7,9	7) Bu Tebliğ kapsamında kara yolu ile hızlı kargo taşımacılığına konu eşyanın gümrük işlemleri, İstanbul Gümrük ve Dış Ticaret Bölge Müdürlüğü bağlantısı İstanbul Havalimanı Gümrük Müdürlüğü, Atatürk Havalimanı Kargo Gümrük Müdürlüğü, Sabiha Gökçen Havalimanı Gümrük Müdürlüğü ve Halkalı Gümrük Müdürlüğü ile Orta Akdeniz Gümrük ve Dış Ticaret Bölge Müdürlüğü bağlantısı Mersin Gümrük Müdürlüğünden gerçekleştirilir. (9) Karar'ın 126'ncı maddesi kapsamında aynı kişi adına bir ayda en fazla 5 taşıma senedi muhteviyatı eşyanın serbest dolaşıma girişine izin verilir. (Tebliğ'e eklenmiştir.)	(7) Bu Tebliğ kapsamında kara yolu ile hızlı kargo taşımacılığına konu eşyanın gümrük işlemleri, İstanbul Gümrük ve Dış Ticaret Bölge Müdürlüğü bağlantısı İstanbul Havalimanı Gümrük Müdürlüğü, Atatürk Havalimanı Kargo Gümrük Müdürlüğü, Sabiha Gökçen Havalimanı Gümrük Müdürlüğü ve Muratbey Gümrük Müdürlüğü ile Orta Akdeniz Gümrük ve Dış Ticaret Bölge Müdürlüğü bağlantısı Mersin Gümrük Müdürlüğünden gerçekleştirilir. (9) Karar'ın 126'ncı maddesinin birinci fıkrasının (c) bendi kapsamında aynı gerçek kişi adına bir ayda en fazla 5 taşıma senedimuhteviyatı eşyanın serbest dolaşıma girişine izin verilir.

6. İthalat Rejim Kararı eki (I) sayılı listede belirtilen bazı GTİP satırlarında değişiklik yapılmış ve 8 numaralı dipnot eklenmiştir.

25 Temmuz 2019 tarihli Resmî Gazete'de İthalat Rejimi Kararı'nın ekli (I) sayılı listesinde yer alan bazı GTİP satırlarında değişiklik yapıldığı ve dipnot eklendiğini açıklayan 1362 sayılı Karar yayımlanmıştır.

Bu Karar'a göre;

95/7606 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı ile yürürlüğe giren İthalat Rejimi Kararı'nın eki (I) sayılı listede yer alan ve aşağıdaki tabloda GTİP'leri belirtilen satırlar aşağıdaki tabloda gösterildiği şekilde değiştirilmiş olup, 8 no.lu dipnot 12. Faslına sonuna eklenmiştir. Ayrıca Karar'ın uygulanmasına yönelik geçici madde bildirilmiştir.

İlgili tabloyu, dipnotu ve geçici maddeyi aşağıda bulabilirsiniz.

G.T.İ.P.	Gümrük Vergisi Oranı (%)								Dipnot
	AB, EFTA, F.ADA	GÜR.	B-HER.	G. KORE	MLZY.	SİNG.	D-8	D.Ü.	
1206.00.91.00.19	13	13	0	13	13	13	13	13	8
1206.00.99.00.19	13	13	0	13	13	13	13	13	8

Dipnot 8: Gümrük Vergisi 31/1/2020 tarihine kadar (bu tarih dahil) %20 (Bosna-Hersek için %0, Singapur için 31/12/2019 tarihine kadar %16,8, 1/1/2020 tarihinden 31/1/2020 tarihine kadar ise %13,5) olarak uygulanır.

Geçici Madde 1: Bu kararın yayımı tarihinden önce Türkiye'ye sevk edilmek üzere bir taşıma belgesi düzenlenerek yüklemesi yapılmış olan eşyanın bu Kararın yayımı tarihinden itibaren en geç 20 gün içinde ithalatına ilişkin gümrük beyannamesinin tescilli ve gümrük mevzuatı çerçevesinde özet beyanın verilmesi halinde, bu Karar hükümleri uygulanmaz.

7. 4458 Sayılı Gümrük Kanun'unun Bazı Maddelerin Uygulanması Hakkında Karar'da bazı değişiklikler yapılmıştır.

25 Temmuz 2019 tarihli Resmî Gazete'de yayımlanan 1361 sayılı Cumhurbaşkanlığı Kararı ile 2009/15481 no.lu BKK ile yürürlüğe konulan 4458 Sayılı Gümrük Kanun'unun Bazı Maddelerin Uygulanması Hakkında Karar'ın bazı maddelerinde değişiklikler yapılmıştır. İlgili BKK'nın 45 ve 126. maddelerinde yapılan değişiklikler aşağıdaki tablodaki gibidir:

Madde/ Fıkra-Bent	Eski Düzenleme	Yeni Düzenleme
45/3	(3) Birinci fıkra kapsamındaki eşyanın cins, nevi, nitelik, miktar ve kıymetine ilişkin düzenleme yapmaya Bakanlık yetkilidir.	(3) Türkiye Gümrük Bölgesindeki bir tüzel kişiye posta ya da hızlı kargo taşımacılığı yoluyla gelen, bedeli gönderi başına toplam 22 Avro'yu geçmeyen ve ticari miktar ve mahiyet arz etmeyen eşyanın değeri üzerinden, 62'nci maddede belirtilen esaslar çerçevesinde tek ve maktu bir vergi tahsil edilir.
45/4	-	(4) Birinci fıkra kapsamındaki eşyanın cins, nevi, nitelik, miktar ve kıymetine ilişkin düzenleme yapmaya Bakanlık yetkilidir.
126/1-ç	ç) Kanununun 167'nci maddesinin sekizinci fıkrasının (d) bendi kapsamı numunelik eşya ve modellerin,	ç) Kanununun 167'nci maddesinin sekizinci fıkrasının (d) bendi kapsamı numunelik eşya ve modeller ile (e) bendi kapsamı inceleme, analiz veya test amaçlı eşyanın,

8. Geçici İthal Edilen Kara Taşıtlarına İlişkin Gümrük Genel Tebliği (Seri No:1)'nde değişiklik yapılmıştır (Seri No:6).

25 Temmuz 2019 tarihli Resmî Gazete'de Geçici İthal Edilen Kara Taşıtlarına İlişkin Gümrük Genel Tebliği (Seri No:1)'nde Değişiklik Yapılmasına Dair Tebliğ yayımlanmıştır (Seri No:6). Bu Tebliğ'le, 1 Seri No'lu Tebliğ'de aşağıdaki tabloda gösterilen değişiklikler yapılmıştır.

Madde/ Fıkra-Bent	Eski Düzenleme	Yeni Düzenleme
6/3	(3) Birinci ve ikinci fıkralarda belirtilen sürelerin tamamını kullanmış veya yerleşim yeri şartını sağlayamayan; Avrupa Birliği ve Avrupa Serbest Ticaret Birliği ülkelerinde yerleşik kişilerin bu ülkelerde adlarına kayıtlı olan kişisel kullanıma mahsus kara taşıtlarına Türkiye Gümrük Bölgesine giriş yapılmak istenilen tarihten geriye doğru 365 (üç yüz altmış beş) gün içerisinde bir kez olmak üzere bir ay süre verilir.	(3) Birinci ve ikinci fıkralarda belirtilen sürelerin tamamını kullanmış olma veya yerleşim yeri şartını sağlamama durumlarından birinin veya her ikisinin birlikte mevcut olması halinde; Avrupa Birliği ve Avrupa Serbest Ticaret Birliği ülkelerinde yerleşik kişilerin bu ülkelerde adlarına kayıtlı olan kişisel kullanıma mahsus kara taşıtlarına Türkiye Gümrük Bölgesine giriş yapılmak istenilen tarihten geriye doğru 365 (üç yüz altmış beş) gün içerisinde bir kez olmak üzere bir ay süre verilir.

Madde/ Fıkra-Bent	Eski Düzenleme	Yeni Düzenleme
8/2,4,5	<p>(2) Geçici giriş belgesi kapsamı taşıtlar ile ilgili geçici ithal işlemlerinin yapılabilmesi için taşıtın gümrük gözetimine alınmış olması gerekir.</p> <p>(4) Gümrük idaresi, geçici ithali yapılan taşıtın trafiğe tescili ve dâhilde alınmakta olan vergilerin tahsili için ek-5'te yer alan geçici trafik tescil belgesini düzenler ve bu belgeyi taşıtın tescil işleminin yapılacağı trafik idaresine gönderir. Geçici trafik tescil belgesinin düzenlenmesi için gümrük idaresine başvurunun, bu taşıtların Türkiye Gümrük Bölgesine ilk giriş tarihinden itibaren 30 (otuz) gün içinde yapılması gerekir. Bu süre içerisinde gümrük idaresine başvurulmaması durumunda Kanunun 241 inci maddesinin birinci fıkrası uygulanarak işlem tesis edilir. Verilen MA-MZ plaka numarasının ilgili trafik idaresince bildirilmesine müteakip MA ve Takrir Modülüne kayıt işlemi gerçekleştirilir.</p> <p>(5) Geçici trafik tescil belgesinin gönderildiği trafik idaresinden bir ay içerisinde taşıtın kayıt ve tescil işleminin yapıldığına ilişkin bilgi alınmaması hâlinde gümrük idaresi durumu ilgili kuruluşlara bildirir ve taşıt sahibi hakkında Kanunun 241 inci maddesinin birinci fıkrası uyarınca işlem yapılır.</p>	<p>(2) Geçici giriş belgesi kapsamı taşıtlar ile ilgili geçici ithal işlemlerinin yapılabilmesi için taşıtın ayniyetinin tespitini teminen kişinin veya temsilcisinin taşıt ile birlikte müracaat etmesi gerekir.</p> <p>(4) Gümrük idaresi, geçici ithali yapılan taşıtın trafiğe tescili ve dâhilde alınmakta olan vergilerin tahsili için ek-5'te yer alan geçici trafik tescil belgesini düzenler ve bu belgeyi taşıtın tescil işleminin yapılacağı notere gönderir. Geçici trafik tescil belgesinin düzenlenmesi için gümrük idaresine başvurunun, bu taşıtların Türkiye Gümrük Bölgesine ilk giriş tarihinden itibaren 30 (otuz) gün içinde yapılması gerekir. Bu süre içerisinde gümrük idaresine başvurulmaması durumunda Kanunun 241 inci maddesinin birinci fıkrası uygulanarak işlem tesis edilir. Verilen MA-MZ plaka numarasının ilgili noterce bildirilmesine müteakip MA ve Takrir Modülüne kayıt işlemi gerçekleştirilir.</p> <p>(5) Geçici trafik tescil belgesinin gönderildiği noterden bir ay içerisinde taşıtın kayıt ve tescil işleminin yapıldığına ilişkin bilgi alınmaması hâlinde gümrük idaresi durumu ilgili kuruluşlara bildirir ve taşıt sahibi hakkında Kanunun 241 inci maddesinin birinci fıkrası uyarınca işlem yapılır.</p>
10/2	<p>(2) Taşıtın kesin çıkışının yapılacak olması halinde, yukarıdaki işlemlere ilaveten trafik idaresinden taşıtın ilişişinin kesilip kesilmediği kontrol edilerek MA ve Takrir Modülündeki "Geçici İthalat Rejimi Sonlandır" bölümüne gerekli kayıt yapılır.</p>	<p>(2) Taşıtın kesin çıkışının yapılacak olması halinde, yukarıdaki işlemlere ilaveten noterden taşıtın ilişişinin kesilip kesilmediği kontrol edilerek MA ve Takrir Modülündeki "Geçici İthalat Rejimi Sonlandır" bölümüne gerekli kayıt yapılır.</p>
11/2,7,8,9	<p>(2) Yabancı taşıtlar geçici giriş karnesi veya yabancı taşıtlar geçici giriş formu kapsamı taşıtlar ile ilgili geçici ithal işlemlerinin yapılabilmesi için taşıtın gümrük gözetimine alınmış olması gerekir.</p> <p>(7) Gümrük idaresi, geçici ithali yapılan taşıtın trafiğe tescili ve dâhilde alınmakta olan vergilerin tahsili için ek-5'te yer alan geçici trafik tescil belgesini düzenler ve bu belgeyi taşıtın tescil işleminin yapılacağı trafik idaresine gönderir. Geçici trafik tescil belgesinin düzenlenmesi için gümrük idaresine başvurunun, bu taşıtların Türkiye Gümrük Bölgesine ilk giriş tarihinden itibaren 30 (otuz) gün içinde yapılması gerekir. Bu süre içerisinde gümrük idaresine başvurulmaması durumunda Kanunun 241 inci maddesinin birinci fıkrası uygulanarak işlem tesis edilir. Verilen MA-MZ plaka numarasının ilgili trafik idaresince bildirilmesine müteakip MA ve Takrir Modülüne kayıt işlemi gerçekleştirilir.</p> <p>(8) Trafik idaresince taşıta plaka takılmasını müteakip, gümrük idaresinde geçici olarak alıkonulmakta olan karne cildi ile giriş ve çıkış parçaları üzerine aracın MA-MZ plaka numarası kaydedildikten sonra yabancı taşıtlar geçici giriş karnesi taşıt sahibine iade edilir.</p> <p>(9) Geçici trafik tescil belgesinin gönderildiği trafik idaresinden bir ay içerisinde taşıtın kayıt ve tescil işleminin yapıldığına ilişkin bilgi alınmaması hâlinde gümrük idaresi durumu ilgili kuruluşlara bildirir ve taşıt sahibi hakkında Kanunun 241 inci maddesinin birinci fıkrası uyarınca işlem yapılır.</p>	<p>(2) Yabancı taşıtlar geçici giriş karnesi veya yabancı taşıtlar geçici giriş formu kapsamı taşıtlar ile ilgili geçici ithal işlemlerinin yapılabilmesi için taşıtın ayniyetinin tespitini teminen kişinin veya temsilcisinin taşıt ile birlikte gümrük idaresine müracaat etmesi gerekir.</p> <p>(7) Gümrük idaresi, geçici ithali yapılan taşıtın trafiğe tescili ve dâhilde alınmakta olan vergilerin tahsili için ek-5'te yer alan geçici trafik tescil belgesini düzenler ve bu belgeyi taşıtın tescil işleminin yapılacağı notere gönderir. Geçici trafik tescil belgesinin düzenlenmesi için gümrük idaresine başvurunun, bu taşıtların Türkiye Gümrük Bölgesine ilk giriş tarihinden itibaren 30 (otuz) gün içinde yapılması gerekir. Bu süre içerisinde gümrük idaresine başvurulmaması durumunda Kanunun 241 inci maddesinin birinci fıkrası uygulanarak işlem tesis edilir. Verilen MA-MZ plaka numarasının ilgili noterce bildirilmesine müteakip MA ve Takrir Modülüne kayıt işlemi gerçekleştirilir.</p> <p>(8) Noterce taşıta plaka takılmasını müteakip, gümrük idaresinde geçici olarak alıkonulmakta olan karne cildi ile giriş ve çıkış parçaları üzerine aracın MA-MZ plaka numarası kaydedildikten sonra yabancı taşıtlar geçici giriş karnesi taşıt sahibine iade edilir.</p> <p>(9) Geçici trafik tescil belgesinin gönderildiği noterden bir ay içerisinde taşıtın kayıt ve tescil işleminin yapıldığına ilişkin bilgi alınmaması hâlinde gümrük idaresi durumu ilgili kuruluşlara bildirir ve taşıt sahibi hakkında Kanunun 241 inci maddesinin birinci fıkrası uyarınca işlem yapılır.</p>

Madde/ Fıkra-Bent	Eski Düzenleme	Yeni Düzenleme
13/2	(2) Taşıtın kesin çıkışının yapılacak olması halinde yukarıdaki işlemlere ilaveten trafik idaresinden taşıtın ilişiğinin kesilip kesilmediği kontrol edilerek MA ve Takrir Modülündeki "Geçici İthalat Rejimi Sonlandır" bölümüne gerekli kayıt yapılır.	(2) Taşıtın kesin çıkışının yapılacak olması halinde yukarıdaki işlemlere ilaveten noterden taşıtın ilişiğinin kesilip kesilmediği kontrol edilerek MA ve Takrir Modülündeki "Geçici İthalat Rejimi Sonlandır" bölümüne gerekli kayıt yapılır.
15/1-a	a) Ticari kullanıma mahsus kara taşıtları ile 1 no.lu Taşıt Takip Programına kayden giriş yapan tüzel kişiliklere ait otomobil, minibüs, arazi taşıtı, kamyonet ve motosikletlere 30 (otuz) güne kadar	a) Ticari kullanıma mahsus kara taşıtlarına 30 (otuz) güne kadar ç) 1 No.lu Taşıt Takip Programına kayden giriş yapan tüzel kişiliklere ait otomobil, minibüs, arazi taşıtı, kamyonet ve motosikletlere 90 (doksan) güne kadar,
29/1	(1) Turistik kolaylıklardan faydalanılarak geçici ithali yapılan taşıtların, geçerli bir vekâletname ile Türkiye Gümrük Bölgesi dışında yerleşik başka bir şahıs tarafından yurtdışı edilmesine, vekâlet veren ve vekâlet alan kişilerin gümrük idaresine birlikte müracaatı halinde izin verilir. Bu işlem, 1 No.lu Taşıt Takip Programında taşıtın ilk girişine ilişkin kaydın kapatılması ve devralan şahıs adına giriş kaydı oluşturulması şeklinde gerçekleştirilir.	Turistik kolaylıklardan faydalanılarak geçici ithali yapılan taşıtların, geçerli bir vekâletname ile Türkiye Gümrük Bölgesi dışında yerleşik başka bir şahıs tarafından yurtdışı edilmesine, vekâlet veren ve vekâlet alan kişilerin gümrük idaresine birlikte müracaatı halinde izin verilir. Elçilik, konsolosluk veya noter onaylı vekâletnamenin ibrazı durumunda ise vekâlet alan kişinin gümrük idaresine müracaatı yeterlidir. Bu işlem, 1 No.lu Taşıt Takip Programında taşıtın ilk girişine ilişkin kaydın kapatılması ve devralan şahıs adına giriş kaydı oluşturulması şeklinde gerçekleştirilir.
Geçici Madde: 4	(1) Bu maddeyi ihdas eden Tebliğin yayımından önce 1 no.lu Taşıt Takip Programına kayden Türkiye Gümrük Bölgesine giriş yapmış olan tüzel kişiliklere ait otomobil, minibüs, arazi taşıtı, kamyonet ve motosikletlerin verilmiş olan süre sonunda yurtdışı edilmesi gerekir.	(1) Bu Tebliğin yayımı tarihinden önce 1 No.lu Taşıt Takip Programına kayden Türkiye Gümrük Bölgesine giriş yapmış olan tüzel kişiliklere ait otomobil, minibüs, arazi taşıtı, kamyonet ve motosikletlere verilmiş olan 30 (otuz) günlük süre 90 (doksan) gün olarak uygulanır.
Ek-5	İçişleri Bakanlığı Emniyet Genel Müdürlüğü'nün bu hususta yayımladığı tamime göre trafiğe tescil edilerek plaka verilmesi, kendi memleketindeki kayıtlarını kapatmaları için milli plakalarının kendilerine iade edilmesi ve bu "geçici trafik tescil belgesi"ne istinaden ahara, devir, satış veya Türkiye'de mukim şahıslar tarafından iktisabının yapılmaması ricasıyla yalnız trafik bürosuna ibraz olunmak üzere bu şahadetname düzenlenmiştir.	İçişleri Bakanlığı Emniyet Genel Müdürlüğü'nün bu hususta yayımladığı tamime göre trafiğe tescil edilerek plaka verilmesi, kendi memleketindeki kayıtlarını kapatmaları için milli plakalarının kendilerine iade edilmesi ve bu "geçici trafik tescil belgesi"ne istinaden ahara, devir, satış veya Türkiye'de mukim şahıslar tarafından iktisabının yapılmaması ricasıyla yalnız Noterliğine ibraz olunmak üzere bu şahadetname düzenlenmiştir.
Ek-6	Geçici ithalinin yapılmasını istediğim otomobilim/motosikletim ve otomobilimle beraber bir adet Karavanım/Römorkum yurtdışı edilmeden başka taşıt getirmeyeceğimi, bu taşıtı yalnız kişisel ve aile ihtiyaçlarında kullanacağımı, üçüncü şahıslara kullandırmayacağımı, her ne sebeple olursa olsun başkalarına devir veya satışı veya Türkiye'de mukim gerçek veya tüzel kişiler tarafından iktisabının yaptırılmayacağını, geçici ithalat rejimi hükümlerine esas durumumda bir değişiklik olması halinde 30 (otuz) gün içerisinde gümrük idaresine bilgi vereceğimi, taşıtın ilk girişinden itibaren 30 (otuz) gün içerisinde iş yerine/ikamet yerime en yakın trafik idaresine kayıt ettireceğimi, benzerlerinden dâhilde alınmakta olan vergi ve resimlerini ödeyeceğimi, taşıtın girişine dayanak teşkil eden Yabancı Taşıtlar Geçici Giriş Karne süresinin uzatılması için süre bitmeden önce kefil kuruluş aracılığı ile gümrük idaresine, Yabancı Taşıtlar Geçici Giriş Formu süresinin uzatılması için süre bitmeden önce gümrük idaresine başvuracağımı ve bunlara uymadığım takdirde, hakkımda 4458 sayılı Gümrük Kanunu ve buna ilişkin mevzuat hükümlerinin uygulanmasını taahhüt ve kabul ederim.	Geçici ithalinin yapılmasını istediğim otomobilim/motosikletim ve otomobilimle beraber bir adet Karavanım/Römorkum yurtdışı edilmeden başka taşıt getirmeyeceğimi, bu taşıtı yalnız kişisel ve aile ihtiyaçlarında kullanacağımı, üçüncü şahıslara kullandırmayacağımı, her ne sebeple olursa olsun başkalarına devir veya satışı veya Türkiye'de mukim gerçek veya tüzel kişiler tarafından iktisabının yaptırılmayacağını, geçici ithalat rejimi hükümlerine esas durumumda bir değişiklik olması halinde 30 (otuz) gün içerisinde gümrük idaresine bilgi vereceğimi, taşıtın ilk girişinden itibaren 30 (otuz) gün içerisinde iş yerine/ikamet yerime en yakın notere kayıt ettireceğimi, benzerlerinden dâhilde alınmakta olan vergi ve resimlerini ödeyeceğimi, taşıtın girişine dayanak teşkil eden Yabancı Taşıtlar Geçici Giriş Karne süresinin uzatılması için süre bitmeden önce kefil kuruluş aracılığı ile gümrük idaresine, Yabancı Taşıtlar Geçici Giriş Formu süresinin uzatılması için süre bitmeden önce gümrük idaresine başvuracağımı ve bunlara uymadığım takdirde, hakkımda 4458 sayılı Gümrük Kanunu ve buna ilişkin mevzuat hükümlerinin uygulanmasını taahhüt ve kabul ederim.



Çalışma Hayatında Gündem

Dr. Hakkı Demirci

Sosyal güvenlik ve iş hukuku alanında 2019/Temmuz ayında öne çıkan gelişmeler "çalışma hayatında gündem" köşemizin konusunu oluşturmaktadır. Bu dönemde gerçekleşen ve önem atfettiğimiz değişiklikler ayrı başlıklar halinde derlenmiştir. Yurtdışı borçlanmasında yapılan radikal değişiklikler oldukça önemli olup, ilgilenenlerin 01.08.2019 tarihinden önce SGK'ya başvurmaları önemlidir.

1. "Muhtasar ve Prim Hizmet Beyannamesi" uygulaması 1 Ocak 2020 tarihine ertelendi.

"Muhtasar ve Prim Hizmet Beyannamesi" uygulaması; Kırşehir ilindeki mükellefler/işverenler için 1 Haziran 2017 tarihinde, Amasya, Bartın ve Çankırı illeri merkez ve ilçelerinde bulunan mükellefler/işverenler içinse 1 Ocak 2018'de başlamıştı.

27 Temmuz 2019 tarihli Resmî Gazete'de yayımlanan ve 6 sıra numaralı Tebliğ ile yukarıdakiler dışındaki mükellefler/işverenler için uygulamanın başlangıcı 1 Temmuz 2019'dan 1 Ocak 2020 tarihine ertelendi.

2. İstihdam teşvikleri ve ücret desteklerinde haksız yararlanma durumu ile karşılaşabilirsiniz.

SGK tarafından 04/07/2019 tarih ve E.9747668 sayı ile yayımlanan "Sayıştay Raporu" konulu "Genel Yazı"da;

"4/1-a kapsamında emekli olduktan sonra yeniden aynı kapsamda çalışmaya başlayan kişiler için yanlış belge türleri üzerinden aylık prim ve hizmet belgesi verildiğinin tespit edildiği, yapılan incelemede 4/1-a kapsamında emekli olduktan sonra yeniden 4/1-a kapsamında çalışmaya başlayan sigortalılar için "02- Sosyal Güvenlik Destek Primine Tabi Çalışanlar" belge türü yerine diğer belge türlerinden aylık prim ve hizmet belgesi/ muhtasar ve prim hizmet beyannamesi verildiği;

2 ve 48 (yeraltında çalışan emekliler) numaralı belge türleri dışındaki belgelerden bildirildikleri belirlenen bu sigortalılar için; işverenlere yapılacak tebliğat ile bir aylık süre içinde 2 ve 48 numaralı belge türlerinde düzenlenmiş belgelerin verilmesi veya bir aylık süre içerisinde belgelerin verilmemesi nedeniyle re'sen düzenlemesi dolayısıyla söz konusu sigortalıların 2018 yılının ve 2019 yılının yanlış bildirildikleri dönemler için bu sigortalılar bakımından yararlanılmış olan istihdam teşvik ve destekleri ile asgari ücret destekleri iptal edilecek ve yapılacak tebliğat ile söz konusu sigortalılar için yersiz yararlanılan istihdam teşvik tutarı ve/veya asgari ücret destek tutarının iadesi istenecektir. İade edilen tutarlara gecikme cezası ve zammı uygulanacaktır."

denilmektedir.

Genel Yazı'da değinilen konu esasen şu hususları içermektedir: Gerek istihdam teşvikleri gerekse de ücret desteklerinden yararlandırılacak sigortalılar arasında emekli olup yeniden SGGP (sosyal güvenlik destek primi) kapsamında çalışanlar bulunmamaktadır. Bu kapsamda yeniden çalışan emekliler için SGK'ya verilen Sigortalı İşe Giriş Bildirgesinde, Sosyal Güvenlik Destek Primi kısmı seçildiği halde, Aylık Prim ve Hizmet Bildirgelerinde ise 1 nolu belge türü (tüm sigorta kollarına tabi olarak çalışanlar) seçilerek teşvik ve desteklerden yararlanıldığı tespit edilmiş bulunmaktadır. Güncel dönemde SGK'nın teşvik sistemi bu tür durumları tespit ederek engelleyebildiği halde geçmiş dönemlerde bu tür bir kontrol yeteneğine sahip değildi. Programın açıklarından yararlanarak, daha fazla teşvik hesaplamak için yapılan bu işlemler ilgili işverenler bakımından teşvik ve ücret desteği iptali ile karşılaşılmasına neden olacaktır.

Kurumsal nitelikte olmayan, yeterli uzmanlığı bulunmayan kişiler tarafından yapılan teşvik hesaplamalarından işverenlerin özellikle kaçınması, yaptırımların ise geçmiş işlemlerini kontrol ettirerek (SGK tarafından tespit edilmeden önce) gerekli düzeltme işlemlerini yaptırmaları önem arz etmektedir. EY olarak bu konuda destek sunduğumuzu belirtmek isteriz.

3. Mali tatilde SGK işlemlerine ilişkin 16/07/2019 tarih ve E.10288846 sayılı Genel Yazı yayımlandı

5064 sayılı kanun maddeleri kapsamında 2019 yılı için;

- ▶ Mali tatil 2 Temmuz günü başlayıp ve 20 Temmuz (dahil) günü sona erecektir.
- ▶ 2 Temmuz ila 20 Temmuz tarihleri arasında ifa edilmesi gereken kanuni ve idari yükümlülükler mali tatili izleyen 7'nci günün sonu olan 27 Temmuz tarihine (dahil) rastladığından 29 Temmuz tarihine kadar yerine getirilmesi halinde yasal süresi içinde yerine getirilmiş sayılacaktır.
- ▶ 21 Temmuz ila 25 Temmuz tarihleri arasında yerine getirilmesi gereken kanuni ve idari yükümlülükler mali tatili izleyen 5'inci günün sonu olan 25 Temmuz (dahil) tarihine kadar yerine getirilmesi halinde yasal süre içinde yapılmış sayılacaktır.

Açıklanan nedenlerle;

- ▶ Son verilme tarihi mali tatili takip eden 21 Temmuz-25 Temmuz tarihleri arasına rastlayan 2019 yılı Haziran ayına ilişkin aylık prim ve hizmet belgesinin verilme süresi 25 Temmuz 2019 tarihinde sona erecektir (Önceki duyuruda SGK tarafından 29.07.2019 olarak duyurulmuştu).
- ▶ 2019/Haziran dönemine ilişkin Muhtasar ve Prim Hizmet Beyannamesinin verilme süresi 26.07.2019 (Cuma) günü olarak belirlendiğinden (29.3.2019 tarih ve 11 sayılı VUK Sirküleri) mali tatil uygulamasından etkilenmemektedir.

4. Yeni kıdem tazminatı tavan tutarı belirlendi.

Bilindiği üzere hizmet akdiyle çalışanlara her yıl için 30 günlük brüt ücretleri tutarında kıdem tazminatı ödenmektedir. Ancak yüksek ücretlilerin kıdem tazminatında ise tavan uygulanmakta ve bu tavan tutarı 6 ayda bir ocak ve temmuz aylarında artırılmaktadır.

Hazine ve Maliye Bakanlığı tarafından 04.07.2019 tarih ve 205248 sayı ile yayımlanan mali ve sosyal haklar konulu genelge ile 01.07.2019 tarihinden itibaren işçilere ödenecek kıdem tazminatı yıllık tavan miktarı 6.379,86 TL olarak belirlenmiştir.

5. 3308 sayılı Mesleki Eğitim Kanunu'nun çırak ve kalfalık eğitimine ilişkin hükümlerinde değişiklikler yapıldı.

05.07.2019 tarihinde Resmî Gazete'de yayımlanan 7180 sayılı "Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun" ile 3308 sayılı Mesleki Eğitim Kanunu'nun "Mesleki eğitim merkezi programına çıraklık kayıt şartları" başlıklı 10. maddesi aşağıdaki şekilde değiştirilmiş olup düzenleme ile çırak olabilmek şartları arasındaki "14 yaşını doldurmuş,19 yaşından gün almamış olma" şartı kaldırılmış ve imam hatip ortaokulu mezunlarının da çırak öğrenci olabilmesi mümkün hale getirilmiştir.

MADDE 10 - Mesleki eğitim merkezi programına çırak öğrenci olarak kayıt olabilmek için aşağıdaki şartlar aranır:

- a) En az ortaokul veya imam-hatip ortaokulu mezunu olmak.
- b) Bünyesi ve sağlık durumu gireceği mesleğin gerektirdiği işleri yapmaya uygun olmak.

Tehlikeli ve çok tehlikeli işler veya özellik arz eden mesleklere alınacak çırakların öğrenim ve yaş durumu, ilgili kuruluşların görüşü alınarak Bakanlıkça belirlenir."

Düzenleme ile ayrıca 3308 sayılı Kanun'un "Kalfalık imtihanı" başlıklı 16. maddesinin ikinci ve dördüncü fıkralarında yer alan "Çırakların kabul edilebilir mazeretleri dışında çıraklık eğitimi süresi sonunda açılacak ilk kalfalık sınavına girmek zorundadırlar." ibaresi ile "Çıraklık sözleşmesi ilk kalfalık sınavını izleyen ikinci kalfalık sınavının tamamlanması ile sona erer. Sözleşmenin sona ermesini takip eden aybaşından itibaren Bakanlıkça çıraklar için ödenen her türlü sigorta primlerinin ödenmesine son verilir." ibareleri yürürlükten kaldırılmıştır.

Yukarıda yer verilen düzenlemeler Kanun'un yayım tarihi itibarıyla yürürlüğe girmiştir.

6. Yargıtay Kararı: SGK hakkında dava açmadan önce kuruma başvuru şarttır

- ▶ Dava şartı
- ▶ SGK hakkında dava açmadan önce kuruma başvuru yapılmasının zorunlu olması

(Yargıtay 10. Hukuk E: 2016/3589, Karar No: 2018/10310). Karara göre; 6552 sayılı Kanun'un 64. maddesi ile 5521 sayılı Kanun'un 7. maddesine 3. fıkra olarak eklenen düzenleme gereği, dava açılmadan önce Sosyal Güvenlik Kurumuna müracaatın olması ve Kurumca müracaata konu istemin zimnen ya da açıkça reddedilmesi gerektiği dava şartı olarak düzenlenmiş olup, söz konusu davaya konu istemi hakkında davacının öncelikle Sosyal Güvenlik Kurumuna müracaat etmesi ve bu müracaat hakkında anılan yasal düzenleme uyarınca Kurumun red iradesini gösterir işlem veya eyleminin olduğunun belgelenmesi için kesin, ihtaratlı önel verilmeli; bu süre içerisinde dava şartı eksikliğinin tamamlanmaması halinde, dava, dava şartı yokluğu sebebiyle usulden reddedilmeli; Kuruma müracaat ve müracaatın reddine dair Kurum işlem veya eylemine ilişkin dava şartının tamamlanması halinde ise davanın esasına girilerek, varılacak sonuca göre karar verilmelidir, denilmiştir.

7.Yargıtay İçtihadı Birleştirme Hukuk Genel Kurulunun E: 2017/10 Sayılı Kararı - Belirli-belirsiz süreli iş sözleşmesinde haksız feshе bağlı cezai şart

18 Temmuz 2019 tarihli Resmî Gazete'de yayımlanan Yargıtay İçtihadı Birleştirme Hukuk Genel Kurulu Kararında (Karar No: 2019/1 Karar Tarihi: 08.03.2019);

Özet: "Belirli süreli olarak yapılmış ancak objektif şartları taşımadığı için belirsiz süreli olarak kabul edilen iş sözleşmesinde kararlaştırılan 'süreden önce haksız feshе bağlı cezai şart' hükmü, belirlenen süre ile sınırlı olmak üzere geçerlidir." denilmiştir.

I. Ön sorun

İçtihadı Birleştirme Hukuk Genel Kurulunda yapılan görüşmeler sırasında işin esasına geçilmeden önce, içtihadı birleştirme konusunun "Belirli süreli olarak yapılmış, ancak objektif koşulları taşımadığı için belirsiz süreli kabul edilen iş sözleşmesinde kararlaştırılan işçi yararına konulan 'süreden önce haksız feshine bağlı cezai şart' hükmünün geçerli olup olmadığı" yönünde değiştirilmesinin doğru olacağı, keza işçi aleyhine bir durum yaratılmaması gerektiği belirtilerek ön sorun ileri sürülmüş ise de; içtihadı birleştirme konusunun Dokuzuncu ve Yirmi İkinci Hukuk Daireleri tarafından hem işçi hem de işveren açısından değerlendirildiği, cezai şarta ilişkin hükmün, karşılıklılık ilkesinden hareketle her iki taraf için de düzenlenmesi gerektiği, bir başka deyişle tek taraflı olarak düzenlenen cezai şart hükmünün zaten geçersiz olduğu gerekçesiyle ön sorun bulunmadığı birinci oturumda üçte ikiyi aşan oy çokluğuyla kabul edilerek içtihadı birleştirme konusunun esasının incelenmesine geçilmiştir.

II. Kavram, kurum ve yasal düzenlemeler

A. İş sözleşmesi ve türleri

1. İş sözleşmesi

4857 sayılı İş Kanunu'nun (İK) 8'inci maddesine göre iş sözleşmesi, "bir tarafın (işçi) bağımlı olarak iş görmeyi, diğer tarafın (işveren) da ücret ödemeyi üstlenmesinden oluşan sözleşme" olarak tanımlanmıştır.

6098 sayılı Türk Borçlar Kanunu'nun 393'üncü maddesinin birinci fıkrasında ise "işçinin işverene bağımlı olarak belirli veya belirli olmayan süreyle iş görmeyi ve işverenin de ona zamana veya yapılan işe göre ücret ödemeyi üstlendiği sözleşme" olduğu belirtilmiştir.

Söz konusu tanımlardan da anlaşılacağı üzere iş sözleşmesi, iş görme, ücret ödeme ve kişisel/hukuki bağımlılık unsurlarından oluşmaktadır. Ayrıca iş sözleşmesi, kişisel ilişki kurmak suretiyle karşılıklı borç doğuran ve sürekli borç ilişkisi yaratan bir sözleşme olma özelliklerini de taşımaktadır.

4857 sayılı İş Kanunu'nun 9'uncu maddesi ile iş sözleşmesinin türü ve çalışma biçimlerini belirleme serbestisi düzenlenmiş olup, kural olarak tarafların sözleşme serbestisi gereği ihtiyaçlarına uygun türde iş sözleşmesi düzenleyebilecekleri ancak Kanun ile getirilen sınırlamalara uymak zorunda oldukları ifade edilmiştir.

Ayrıca iş sözleşmeleri belirli veya belirsiz süreli yapılabileceği gibi, çalışma biçimleri bakımından tam süreli veya kısmi süreli yahut deneme süreli ya da diğer türde oluşturulabilecektir.

Dolayısıyla iş sözleşmesinin sürekli-süresiz, belirli-belirsiz, azami-asgari süreli, şarta bağlı, deneme süreli, takım sözleşmesi, mevsimlik, kısmi-tam süreli iş sözleşmesi gibi çeşitli türleri bulunmakta ise de içtihadı birleştirme konusu gereği belirli süreli iş sözleşmesi ile belirsiz süreli iş sözleşmesi üzerinde durulmasında yarar bulunmaktadır.

2. Belirsiz süreli iş sözleşmesi

4857 sayılı İş Kanunu'nun 11'inci maddesinin birinci fıkrasının ilk cümlesinden anlaşılacağı üzere iş sözleşmesinin belirsiz süreli olması asıldır. Anılan cümle uyarınca iş ilişkisinin bir süreye bağlı olarak yapılmaması hâlinde sözleşme belirsiz süreli sayılır.

Belirsiz süreli iş sözleşmeleri, bu sözleşmenin feshine bağlanan hukuki sonuçlar ile iş güvencesine ilişkin hükümlerden yararlanabilmeye olanak tanıdığından, kural olarak işçinin daha lehinedir. 4857 sayılı İş Kanunu'nun 18'inci maddesinde iş güvencesinden yararlanma koşulları arasında açıkça belirsiz süreli iş sözleşmesinin feshinden bahsedilmesi karşısında belirli süreli iş sözleşmesi ile çalışan işçinin iş güvencesi hükümlerinden yararlanamayacağı açıktır. Aynı şekilde belirli süreli iş sözleşmesinin sürenin sonunda bir fesih bildirimine gerek olmaksızın kendiliğinden sona ermesi nedeniyle başta kıdem tazminatı olmak üzere herhangi bir tazminat gerektirmeksizin sona erdiğinden, işçinin yasal haklarını engellemek amacıyla da kullanılabilir.

İş sözleşmesinin belirli süreli mi yoksa belirsiz süreli mi olduğu konusunda tereddüt oluşması hâlinde sözleşmenin belirsiz süreli olduğu kabul edilmelidir. Eş deyişle işçi aleyhine sonuçları itibarıyla belirli süreli iş sözleşmesi yasal sınırlamalara tabi tutulmuş olup istisna niteliğindedir. Bu nedenle sözleşmenin belirsiz süreli olması kural olduğundan, tereddüt hâlinde sözleşmenin belirsiz süreli iş sözleşmesi olarak değerlendirilmesi zorunludur.

4857 sayılı İş Kanunu ve diğer iş hukuku mevzuatı temel olarak belirsiz süreli iş sözleşmesi üzerine inşa edilmiştir.

3. Belirli süreli iş sözleşmesi

4857 sayılı İş Kanunu'nun 11'inci maddesine göre belirli süreli iş sözleşmesi, "Belirli süreli işlerde veya belli bir işin tamamlanması veya belirli bir olgunun ortaya çıkması gibi objektif koşullara bağlı olarak işveren ile işçi arasında yazılı şekilde yapılan iş sözleşmesi" olarak tanımlanmıştır.

Belirli süreli iş sözleşmeleri, sözleşmenin kurulduğu anda taraflarca sözleşmenin sona ereceği anın kararlaştırıldığı, sözleşmenin başlangıcında sona erme zamanının bilindiği sözleşmelerdir (Bozkurt Gümrükçüoğlu, Y.: Türk İş Hukukunda Belirli Süreli İş Sözleşmeleri, İstanbul 2012, s. 15).

4857 sayılı İş Kanunu'nun 11'inci maddesindeki tanım dikkate alındığında, maddenin muhatabının işçi ve işveren olduğu, işçi ve işverenin belirli süreli iş sözleşmesi yapma serbestisinin Kanun ile sınırlandırıldığı ve bu tür sözleşmelerin kurulabilmesi için ancak anılan objektif koşulların bulunması gerektiği açıktır. Dolayısıyla tarafların (işçi-işveren) salt belirli bir süre belirterek yaptıkları iş sözleşmesini belirli süreli olarak nitelendirmeleri sözleşmenin belirli süreli iş sözleşmesi olduğunun kabulüne yeterli değildir. Maddede belirtilen işin belirli süreli olması veya belli bir işin tamamlanmasına yönelik olması ya da belirli bir olgunun ortaya çıkması gibi objektif koşullar bulunmaması hâlinde, bu sözleşme belirsiz süreli iş sözleşmesi sayılır.

a. Belirli süreli iş sözleşmesinin kurulması için gerekli olan objektif koşullar

aa. İşin belirli süreli olması

4857 sayılı İş Kanunu uyarınca, belirli süreli iş sözleşmesinin yapılabileceği objektif koşullardan ilki işin belirli süreli olmasıdır. Burada işin belirli süreli olması ile ifade edilmek istenen, işin niteliği itibarıyla sözleşme yapıldığı sırada sözleşme konusu işin ne kadar süreceğinin taraflarca öngörülebilir olmasıdır (Bozkurt Gümrükçüoğlu, s. 184).

İşin belirli süreli olması, işin niteliği gereği baştan itibaren ne kadar sürede biteceğinin bilinmesi veya bilinebilir olmasıdır (Sümer, H. Hadi: Özel Öğretim Kurumu Öğretmenlerinin İş Sözleşmelerinin Hukuki Niteliği, Prof. Dr. Turhan Esener'e Armağan, Cilt 1, İstanbul Kültür Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi Özel Sayısı, C.15, Sayı:1, Ocak 2016, s. 425). Örneğin, bir serginin veya konferansın ya da bir sportif organizasyonun düzenlenmesinde işin ne kadar süreceği bilindiğinden, bu işlerde çalıştırılmak üzere işçi alınması hâlinde belirli süreli iş akdi yapılabilir. Aynı şekilde, bir mevsim veya kampanya dönemi için yapılan iş akitleri de sürenin sonu öngörülebildiğinden belirli süreli olarak kurulabilir. Örneğin yaz (turistik) mevsiminde açık olan veya bütün yıl açık olmakla beraber bu dönemde iş yoğunluğu artan bir otelde salt yaz mevsimi için işe alınan işçilerle belirli süreli sözleşme yapılabilir (Süzek, S.: İş Hukuku, Yenilenmiş 16. Baskı, İstanbul 2018, s. 248).

Belirli süre, zaman olarak kararlaştırılabileceği gibi, işin amacından da anlaşılabilir. Bu durumlarda amacın gerçekleşmesiyle sözleşmenin sona erdiği kabul edilir (Çelik, N./Caniklioğlu, N./Canbolat, T.; İş Hukuku Dersleri, Yenilenmiş 29. Baskı, İstanbul 2016 s.133).

bb. Belli bir işin tamamlanmasına yönelik olması

Belirli süreli iş akitlerinin kurulmasına olanak tanıyan diğer bir objektif neden iş akdinin belli bir işin tamamlanmasına bağlı olarak yapılmasıdır. İşçi ile zaman içinde devam edip giden bir iş için değil de tamamlanması ile sona erecek bir işte çalıştırılmak üzere belirli süreli iş akdi kurulması mümkündür. Örneğin, bina yapımının bitmesi, bilgisayar donanımının kurulması, projenin bitirilmesi, bahçe düzenlenmesinin gerçekleştirilmesi için belirli süreli sözleşme yapılabilir (Süzek, s. 249).

Belirli bir işin tamamlanmasıyla kastedilen yarım kalan bir işin tamamlanması olabileceği gibi, henüz başlanmamış bir işin tamamlanması anlamına da gelebilir. Önemli olan, sözleşmenin sona ereceği zamanın taraflarca öngörülebilir olmasıdır (Bozkurt Gümrükçüoğlu, s. 213).

cc. Belirli bir olgunun ortaya çıkması

İşyerinde, işletmenin normal faaliyetine dâhil olmayan veya sürekli devam etmekte olan mutad durumun dışında bir olgu ortaya çıkabilir ve geçici olarak iş gücüne ihtiyaç duyulabilir. Örneğin, hastalık, hamilelik veya herhangi başka bir durum nedeniyle izinli olan ve iş akdi askıya alınan işçinin yerine, bir süre için başka bir işçiyle belirli süreli sözleşme yapılması mümkündür (Süzek, s. 249).

Bu kavram genel ve soyut bir kavram olduğundan, birçok hâlde belirli bir olgunun ortaya çıkmış olduğunun kabulü mümkündür. Burada tarafların, ortaya çıkan bir olguyu dikkate alarak sözleşmeyi sürelendirmesi söz konusudur. Bununla birlikte, ortaya çıkan bir olgunun 1'inci madde kapsamında objektif koşul olarak kabul edilebilmesi için belirli süreli iş sözleşmesi yapılmasını haklı kılacak bir neden olması gerekmektedir (Bozkurt Gümrükçüoğlu, s. 213-214).

çç. Objektif koşul sayılabilecek benzer durumlar

4857 sayılı İş Kanunu'nun 11'inci maddesinde objektif koşulların maddede sayılanlarla sınırlı olmadığı maddedeki ifade şekline açıkça anlaşılmaktadır. Zira objektif koşullar sıralandıktan sonra "gibi" ifadesine yer verilmesiyle benzer hâllerde de belirli süreli iş sözleşmesi yapılması mümkün olmaktadır.

dd. Kanundan kaynaklanan belirli süreli iş sözleşmeleri

Sözleşmenin belirli süreli yapılması gerektiğinin kanun tarafından öngörüldüğü durumlarda objektif koşulun gerçekleştiği kabul edilmektedir. Başka bir anlatımla, kanun hükmünün sözleşmenin belirli süreli yapılması zorunluluğu öngördüğü durumlarda objektif koşulların varlığı aranmaz.

Süzek'e göre de kanundan kaynaklanması hâlinde belirli süreli sözleşmenin kurulabilmesi için ayrıca objektif nedenlerin bulunması gerekli değildir (Süzek, s. 251).

b. Belirli süreli iş sözleşmesinin zincirleme yapılması

4857 sayılı İş Kanunu'nun 11'inci maddesinin ikinci fıkrasına göre, belirli süreli iş sözleşmesi, esaslı bir neden olmadıkça, birden fazla üst üste (zincirleme) yapılamayacaktır. Aksi hâlde iş sözleşmesi başlangıçtan itibaren belirsiz süreli iş sözleşmesi kabul edilecektir. Bu düzenleme uyarınca esaslı bir nedene dayalı zincirleme iş sözleşmesi, belirli süreli olma özelliğini koruyacaktır.

Belirli süreli iş akdinin yapılmasının objektif (esaslı) bir nedeni varsa ve bu neden devam ediyorsa veya yeni bir objektif neden ortaya çıkmışsa belirli süreli sözleşmeler yinelenebilir. Aynı şekilde, belirli süreli iş akdinin kurulması yasa gereği ise, bunu izleyen zincirleme sözleşmeler belirsiz süreli iş akdine dönüşmezler, belirli süreli kalmaya devam ederler (Süzek, s. 257).

c. Belirli süreli iş sözleşmesinin sonuçları

Belirli süreli iş sözleşmesi, kural olarak, herhangi bir fesih bildirimine gerek olmaksızın sözleşmede belirlenen sürenin geçmesiyle kendiliğinden sona erer. Bunun sonucunda bu tür sözleşme ile çalışanlar İş Kanunu'nda yer alan bazı haklardan yararlanamazlar. Gerçekten belirli süreli iş sözleşmesi ile çalışanlar, eğer iş sözleşmesi sürenin bitimi ile kendiliğinden sona ermişse, kıdem tazminatına hak kazanamadıkları gibi, belirsiz süreli iş sözleşmeleri için öngörülmüş olan bildirim öneli belirli süreli iş sözleşmeleri için uygulanmaz. Bunun gibi, belirli süreli iş sözleşmesi ile çalışanlara bildirim öneli verilmediği gibi, bu sözleşmeyle çalışanlar bildirim öneli verilmesi gereken iş arama izninden de yararlanamazlar. Daha da önemlisi belirli süreli iş

sözleşmesi ile çalışanlar iş güvencesinin kapsamına girmezler. Bir başka deyişle belirli süreli iş sözleşmesi ile çalışan işçiler işe iade davası açamazlar (Çelik/Caniklioğlu/Canbolat, s. 129).

Buna karşılık belirlenen süreden önce iş sözleşmesinin işveren tarafından haksız feshedilmesi hâlinde işçi, kalan süreye ilişkin bakiye süre ücreti talep edebilecektir.

4. Asgari süreli iş sözleşmesi

Asgari süreli iş sözleşmesinde taraflar belirledikleri süre içerisinde fesih hakkını kullanamazlar. Belirlenen süre dolduktan sonra taraflar sözleşmeyi feshedebilirler. Örneğin sözleşmenin süresinin en az bir yıl olarak kararlaştırıldığı sözleşme asgari süreli sözleşmedir. Bu durumda bir yıllık sürenin içinde taraflar sözleşmeyi feshedemezler. Bir yıllık sürenin dolmasından sonra ise sözleşmenin tarafları sözleşmeyi fesih yetkisini kullanabilirler. Asgari süreli iş sözleşmelerinde sözleşme, belirlenen sürenin sonunda örneğin bir yılın bitiminde sona ermez; öngörülen asgari sürenin bitiminde feshedilmediği takdirde belirsiz süreli iş sözleşmesi olarak varlığını sürdürür.

Türk iş hukuku mevzuatında asgari süreli iş sözleşmesinin tipik örneği Deniz İş Kanunu'nun 16'ncı maddesinde yer almaktadır. Buna göre, "Süresi belirsiz hizmet akti, 14'üncü maddede yazılı durumlar dışında gemi adamının işe alınmasından itibaren altı ay geçmedikçe bozulamaz." Görüldüğü üzere, gemi adamı ile yapılan iş sözleşmesi taraflarca altı ay içinde haklı neden olmaksızın feshedilemeyecektir. Altı aylık sürenin dolmasından sonra tarafların sözleşmeyi feshetmeleri mümkün olabilecektir.

B. Cezai şart (ceza koşulu)

1. Cezai şart kavramı

818 sayılı Borçlar Kanunu'nun (818 sayılı BK) 158 ilâ 161'inci maddelerinde cezai şarta ilişkin düzenlemelere yer verilmeyle birlikte, cezai şartın tanımı yapılmamıştır. Anılan maddelerde cezai şartın hukuki sonuçları düzenlenmiştir.

Doktrinde yapılan bir tanıma göre cezai şart, "Mevcut borcun ifa edilmemesi veya eksik ifası halinde ödenmesi gereken mali değeri haiz ayrı bir edimdir." (Tunçomağ, K.: Türk Hukukunda Cezai Şart, İstanbul 1963, s. 6). 818 sayılı BK'nın 158-161'inci maddelerine dayanılarak yapılan bir başka tanımda ise, "Cezai şart, borçlunun borcun hiç veya gereği gibi ifa edilmemesi halinde önceden kararlaştırılmış bir edada bulunmayı alacaklıya karşı taahhüt etmesi" olarak ifade edilmiştir (Günay, Cevdet İ.:Cezai Şart, Ankara 2002, s. 5).

01 Temmuz 2012 tarihinde yürürlüğe giren 6098 sayılı Türk Borçlar Kanunu'nda (TBK) ise "cezai şart" yerine "ceza koşulu" kavramı tercih edilmiş olup, ceza koşuluna ilişkin düzenlemeler TBK'nın 179 ilâ 182'nci maddelerinde yer almaktadır.

2. Cezai şartın hukuki niteliği ve unsurları

Cezai şart, asıl borç karşısında ferî borç niteliğindedir. Cezai şartın ferî nitelikte olması, geçerliliğinin asıl borcun geçerliliğine bağlı olmasını ifade eder. Bu bağlamda asıl borç herhangi bir sebeple geçersiz olur veya borçlunun sorumlu tutulamayacağı şekilde imkânsız hâle gelirse cezai şart da geçersiz hâle gelecek ve talep edilemeyecektir (TBK m. 182). Zira cezai şart ancak

asıl borç varlığını sürdürdüğü müddetçe talep edilebilir. Bununla birlikte cezai şart, daha etkin hâle getirdiği asıl borçtan ayrı ve bağımsız bir ekonomik değer taşır. Cezai şart, asıl borcun konusunu oluşturan edimden farklı bir edimdir. Bu bağımsız edim, genellikle para borcu olarak kararlaştırılmakla birlikte para olarak ödenmesi zorunlu değildir. Önemli olan cezai şart olarak kararlaştırılan edimin ekonomik bir değere sahip olmasıdır (Canbolat, T./Erener, E.: Asgari Süreli İş Sözleşmelerinde Cezai Şart, İş ve Hayat Dergisi, Sayı: 5, 2017, s. 231).

Cezai şart, bağımsız bir edim olmasının yanı sıra bu edimi doğuran hukuki işlemi de ifade etmektedir. Bu yönüyle cezai şart aynı zamanda bir sözleşme olduğundan, borçlar hukukunda sözleşmelerin tabi olduğu temel kurallara tabidir. Bu anlamda olmak üzere, emredici hükümlere, ahlâka ve kişilik haklarına aykırı; baştaki objektif imkânsızlık, şekle aykırılık, muvazaa veya ehliyetsizlik sebebiyle geçersiz bir sözleşmeye dayanan bir borç için kararlaştırılan ceza koşulları da geçersizdir. Asıl borcun yer aldığı sözleşme irade bozuklukları veya aşırı yararlanma sebebiyle iptal edilince, buna ilişkin cezai şart da hüküm ifade etmeyecektir.

Diğer taraftan, asıl borcun kaynaklandığı sözleşme bir geçerlilik şekline tabi olup, gerekli şekil şartına uyularak yapılmış olsa da cezai şart da aynı şekle uyularak kararlaştırılmadıkça geçerli olmaz. Asıl borca ilişkin sözleşme şekle tabi değilse, ceza koşulu da şekle tabi olmadan kararlaştırılabilir (Oğuzman, M. Kemal/ Öz, M, Turgut: Borçlar Hukuku Genel Hükümler Cilt-2,14. Bası, İstanbul 2018, s. 541, 542).

Borçlu, cezai şart ödemeyi taahhüt etmişse, artık alacaklı herhangi bir zarara uğradığını iddia etmek veya zararının kapsamını ispat etmek zorunda kalmadan, tazminat elde etmek imkânını bulacaktır. Zira cezai şart borcun ihlali hâlinde verilmesi gereken, önceden kararlaştırılmış kesin miktarlı (maktu) bir tazminattır. Cezai şartın kararlaştırılabilmesi için asıl borcun mahiyeti önemli değildir; bir verme borcu kadar, yapma veya yapmama borçlarında da cezai şart kararlaştırılabilir (Eren, F.; Borçlar Hukuku Genel Hükümler, 21. Baskı, Ankara 2017, s. 1210).

Cezai şartın esas itibarıyla iki temel amacı bulunmaktadır. Bunlardan birincisi, borçluyu ifaya zorlamak ve böylece asıl borcun ifasını teminat altına almaktır. Diğeri ise, borcun ifa edilmemesinden doğacak zararı önceden ve götürü şekilde tespit etmektir. Bu iki temel amaç dışında, ifayı engelleyen cezai şartta (dönme cezasında), borçlunun cezai şartı ödemek suretiyle sözleşmeden kolayca dönmesini sağlamak amacı bulunduğu da ifade edilebilir (Kocaağa, K.; Türk Özel Hukukunda Cezai Şart, Ankara 2003, s. 40).

Cezai şartın unsurlarını ise, asıl borcun varlığı, asıl borcun yanında bağımsız bir edimin bulunması, bu bağımsız edimin asıl borca bağlı olması ve şartlar arası işlemle kararlaştırılmış olması oluşturmaktadır. Zira yukarıda da açıklandığı üzere, cezai şartın varlığından söz edebilmek için, bir asıl borcun bulunması gerekir. Söz konusu asıl borç haksız fiilden, sözleşmeden veya kanundan doğabilir.

Son olarak belirtmek gerekir ki, TBK'nın 182'nci maddesinde belirtildiği üzere, taraflar cezanın miktarını serbestçe belirleyebilirler. Ancak, hâkim aşırı gördüğü ceza koşulunu kendiliğinden indirir.

3. Cezai şartın türleri

Hukukumuzda cezai şartın türleri seçimlik cezai şart, ifaya eklenen cezai şart ve ifa yerine cezai şart (dönme cezası) olarak düzenlenmiştir.

Seçimlik cezai şart; 6098 sayılı TBK'nın 179'uncu maddesinin birinci fıkrasında (818 sayılı BK, md.158/1), "Bir sözleşmenin hiç veya gereği gibi ifa edilmemesi durumu için bir ceza kararlaştırılmışsa, aksi sözleşmeden anlaşılmadıkça alacaklı ya borcun ya da cezanın ifasını isteyebilir" şeklinde ifade edilmiştir. Bu hükme göre, sözleşmede cezai şart öngörülmesi durumunda taraflar, borçlunun ya borcunu sözleşmeye uygun olarak ifa etmesini ya da cezai şartın ödenmesini kararlaştırmış kabul edilirler. Bu durumda, borçlu borca uygun hareketle yükümlüdür. Ancak, borçlu borca uygun hareket etmediği takdirde, kendisini bir yaptırım beklemektedir. Bu yaptırım, sözleşmede kararlaştırılan cezai şartın ödenmesidir.

Bu hüküm, borçluya borca aykırı davranarak ve böylece ifası gereken edim yerine kararlaştırılan cezai şartı ödeyerek borçtan kurtulma olanağını vermemektedir. Borçlu borca aykırı davrandığı takdirde, sözleşmede ceza koşulu kararlaştırılmasına rağmen, alacaklı borçludan aynen ifayı talep edebilir. Bu nedenle, 6098 sayılı TBK'nın 179'uncu maddesinin birinci fıkrası, borçluya borca aykırı davranarak bunun yerine cezai şartı ödeyip borçtan kurtulma yetkisini değil, buna karar verme yetkisini alacaklıya vermiştir. Alacaklı, borçlunun borca aykırı davranışı hâlinde, aynen ifayı talep edebileceği gibi, bundan vazgeçerek cezai şartın ödenmesini talep edebilir. Burada, alacaklıya tanınmış bir seçimlik hak söz konusudur.

Bu nedendir ki, cezai şartın bu türüne "seçimlik cezai şart" adı verilmektedir (Kılıçoğlu, Ahmet M.; Borçlar Hukuku Genel Hükümler, Ankara 2012, s. 773).

Ifaya eklenen cezai şart; 6098 sayılı TBK'nın 179'uncu maddesinin ikinci fıkrasında (818 sayılı BK m. 158/2) "Ceza, borcun belirlenen zaman veya yerde ifa edilmemesi durumu için kararlaştırılmışsa alacaklı, hakkından açıkça feragat etmiş veya ifayı çekincesiz olarak kabul etmiş olmadıkça, asıl borçla birlikte cezanın ifasını da isteyebilir" şeklinde ifade edilmiştir. Bu hükme göre, borçlunun borca aykırı davranışı hâlinde, alacaklı hem aynen ifayı, hem de kararlaştırılan cezanın ödenmesini talep edebilecektir. Bu nedenle, burada cezai şartın aynen ifaya ilave olarak (kümülatif) talep edilebilmesi olanaklıdır. Seçimlik cezai şarttan farklı olarak, alacaklı ya aynen ifayı ya da cezayı talep etmek zorunda bırakılmamıştır. Alacaklı burada her ikisini de talep yetkisine sahiptir.

Ifa yerine cezai şart (dönme cezası); 6098 sayılı TBK'nın 179'uncu maddesinin üçüncü fıkrasında (818 sayılı BK m. 158/3) "Borçlunun, kararlaştırılan cezayı ifa ederek sözleşmeyi, dönme veya fesih suretiyle sona erdirmeye yetkili olduğunu ispat etme hakkı saklıdır" şeklinde ifade edilmiştir. Buna göre borçlu, borcu ifa yerine bizzat cezai şartı ödemek suretiyle borçtan kurtulma olanağına sahiptir. Bir başka ifadeyle, burada borçlu borca aykırı davranmamakta, borcu ifa yerine cezai şartı ödeyerek sözleşmeden dönebilmektedir. Bu nedenle, cezai şart ifanın yerini almaktadır (Kılıçoğlu, s. 775).

C. İş hukukunda cezai şart

1. Genel olarak

Cezai şartın en yaygın kullanıldığı alanlardan biri iş hukukudur. Gerek 1475 sayılı İş Kanunu'nda gerekse 4857 sayılı İş Kanunu'nda cezai şartla ilişkin bir hüküm yer almamaktadır. Bununla birlikte, 6098 sayılı TBK genel kanun niteliğinde olduğundan, İş Kanunlarında hüküm bulunmayan hâllerde niteliğine uygun düştüğü ölçüde Türk Borçlar Kanunu hükümleri uygulanacağından, 6098 sayılı TBK'nın açıklanan düzenlemeleri kural olarak iş hukukunda da geçerlidir.

Bu noktada ifade etmek gerekir ki, Yargıtay tarafından yerleşik içtihatlar ile bazı yönlerden iş hukukuna özgü çözümler üretilmiştir. İş hukukunda "İşçi Yararına Yorum İlkesi"nin bir sonucu olarak sadece işçi aleyhine yükümlülük öngören cezai şart hükümleri geçersiz sayılmış ve bu yönde yerleşmiş içtihatlar öğretide de benimsenmiştir. Hizmet sözleşmeleri açısından cezai şartla ilgili olarak 818 sayılı Borçlar Kanunu'nda açık bir hüküm bulunmaz iken, 6098 sayılı Türk Borçlar Kanunu'nun 420'nci maddesi "Hizmet sözleşmelerine sadece işçi aleyhine konulan ceza koşulu geçersizdir" düzenlemesini getirmiştir. Bu itibarla hizmet sözleşmelerine sadece işçi aleyhine konulan cezai şartlar geçersiz, işçi lehine konulan cezai şartlar ise geçerli kabul edilmelidir.

Yine, kural olarak iş sözleşmesinde cezai şart öngörülmesi geçerli görülmeyle birlikte, cezai şartın her iki taraf için de getirilmiş olması aranmaktadır. Bu durum, iş sözleşmesinin yapılması sırasında işçinin işveren karşısında ekonomik olarak zayıf durumda olması ve bu bağlamda işçinin pazarlık gücünün ve özgür iradesinin varlığından söz edilmesinin güçlüğü sebebiyle ortaya çıkmıştır. Dolayısıyla, cezai şartın geçerliliği öncelikle iki taraflı olarak kararlaştırılması koşuluna bağlanmıştır (Alpagut, G.: İşçinin Ediminin Güvence Altına Alınması Aracı Olarak Asgari Süreli Sözleşme ve Belirsiz Süreli Sözleşmede Cezai Şart, Sicil İş Hukuku Dergisi, Sayı:8, Aralık 2007, s. 19).

Cezai şartın işçi ve işveren hakkında ve iki taraflı olarak düzenlenmesi gereği, işçi aleyhine kararlaştırılan cezai şartın işveren aleyhine kararlaştırıldan daha fazla olmaması sonucunu da ortaya koymaktadır. Başka bir anlatımla, işçi aleyhine olarak belirlenen cezai şartın, koşulları ve ceza miktarı bakımından işverenin sorumluluğunu aşması düşünülemez. İki taraflı cezai şartta işçi aleyhine bir eşitsizlik durumunda, cezai şart hükmü tümünden geçersiz olmamakla birlikte işçinin yükümlülüğü işverenin sorumlu olduğu miktarı ve hâlleri aşmaz.

İş hukukunda kararlaştırılan cezai şartın genellikle iş sözleşmesinin belirli süreli boyunca haklı neden olmaksızın feshini önlemek, eğitim verilen işçinin asgari çalışma şartına uyulmaması hâlinde eğitim giderlerini geri talep edebilmek veya rekabet yasağı sözleşmesine uygun davranılmasını sağlamak amacıyla getirildiği görülmektedir. Tüm bu hâllerde taraflar sözleşmeden doğan bir yükümlülük yüklenmekte ve cezai şart ile söz konusu taahhütlerin etkinliği sağlanmaktadır (Canbolat/ Erener, s. 230).

2. İş sözleşmelerinde fesih hakkının sınırlandırılması ve cezai şart

"İş sözleşmesinin devamını güvence altına almak hem işçi hem de işveren açısından önem arz etmektedir. Konu, işçi bakımından işin korunması noktasında önemli olup, feshe karşı koruma hükümlerinin amacı ve işlevi bu hükümlere tabi işçiler bakımından anılan güvencenin sağlanmasıdır. Feshe karşı koruma hükümlerine tabi olmayan işçiler fesih hakkının kötüye kullanılmasına ilişkin düzenlemelerden yararlanırken, iş sözleşmesi veya toplu iş sözleşmesi ile işverenin fesih hakkının sınırlandırılması kural olarak mümkündür.

İşveren açısından ise, özellikle nitelikli personelin edimini güvenceleme gereksinimi karşısında farklı hukuki araçlar tercih edilebilmektedir. İşe olan talebin arzdan fazla olmasına rağmen nitelikli personel teminindeki güçlük ve iş piyasasının bu kişilere yoğun talebi personelin sözleşme ilişkisinin daha sıkı koşullara bağlanması gereksinimini beraberinde getirmektedir. İşverenin bu tür nitelikli personelin edimini güvence altına alabilmesinin yollarından biri de belirli süreli iş sözleşmesinin kurulmasıdır (Alpagut, s. 13,14)".

Bilindiği üzere fesih, sürekli (belirli ya da belirsiz süreli) bir iş sözleşmesini derhal veya belirli bir sürenin geçmesi ile sona erdiren, tek taraflı ve karşı tarafa ulaşması gerekli, bozucu, yenilik doğuran bir hakktır. Dolayısıyla fesih karşı tarafa ulaştığı andan itibaren hüküm ve sonuçlarını doğuran, karşı tarafın kabulünü gerektirmeyen bir irade açıklamasıdır (Senyen Kaplan, E. Tuncay: Belirli Süreli İş Sözleşmesinin Haksız Feshinin Hüküm ve Sonuçları, Sicil İş Hukuku Dergisi, 2016, Sayı: 36, s. 23).

İş sözleşmesinin feshi süreli fesih ve haklı nedenle derhal fesih olmak üzere iki şekilde karşımıza çıkmaktadır. Süreli fesih, belirsiz süreli iş sözleşmeleri için geçerli olur iken, derhal fesih, hem belirsiz süreli hem de belirli süreli iş sözleşmelerinde söz konusudur.

İş sözleşmelerinde tarafların süreli fesih hakkı, hakkın özünü ihlal etmeyecek şekilde sözleşmelere konulacak cezai şart hükümleri ile sınırlandırılabilir. Ancak bu tür cezai şartların geçerliliği iş sözleşmesinin taraflarca feshinde haklı nedenlerin bulunmamasına bağlıdır.

Gerek belirli süreli gerekse belirsiz süreli iş sözleşmelerinde, cezai şart içeren hükümler, karşılıklılık prensibinin bulunması hâlinde kural olarak geçerlidir. Asgari süreli iş sözleşmelerine de aynı şekilde hükümler konulması mümkündür.

Belirli süreli iş sözleşmelerinde, haklı neden olmaksızın taraflarca süresinden önce feshedilmesi hâlinde cezai şart ödeneceğine dair hükümlere sıkça yer verilmektedir. Daha önce de açıklandığı üzere, 4857 sayılı İş Kanunu'nun 11'inci maddesinde "İş ilişkisinin bir süreye bağlı olarak yapılmadığı halde sözleşme belirsiz süreli sayılır. Belirli süreli işlerde veya belli bir işin tamamlanması veya belirli bir olgunun ortaya çıkması gibi objektif koşullara bağlı olarak işveren ile işçi arasında yazılı şekilde yapılan iş sözleşmesi belirli süreli iş sözleşmesidir. Belirli süreli iş sözleşmesi, esaslı bir neden olmadıkça, birden fazla üst üste (zincirleme) yapılamaz. Aksi halde iş sözleşmesi başlangıçtan itibaren belirsiz süreli kabul edilir. Esaslı nedene dayalı zincirleme iş sözleşmeleri, belirli

süreli olma özelliğini korurlar." şeklindeki düzenlemeden hareketle, belirli süreli iş sözleşmesinin objektif koşullar bulunmadığı takdirde belirsiz süreli iş sözleşmesine dönüşeceği kabul edilmektedir. İcra birleştirilmesinin konusu olan husus ise bu şekilde belirsiz süreli iş sözleşmesi hâline gelen sözleşmede kararlaştırılan süresinden önce haksız feshe bağlı cezai şartın geçerli olup olmayacağıdır.

III. Gerekçe

İş sözleşmesini diğer sözleşme türlerinden ayıran en önemli özelliklerden birisi taraflar arasında kişisel ilişki kurmasıdır. Bu özelliği nedeniyle iş sözleşmesi taraflar arasında bozulmaması gereken bir güven ilişkisi yaratır. Bu nedenle işçi açısından sadakat ve itaat, işveren açısından da işçiyi gözetme ve eşit işlem yapma borcu mevcuttur (Süzek, s. 240).

Bütün sözleşmelerde tarafların, karşılıklı olarak borcun ifa edileceği inancıyla hareket etmeleri tabiidir. İş sözleşmelerinde ise, sözleşmenin kişisel ilişki oluşturan niteliği dolayısıyla gerek işçinin gerekse işverenin sözleşmenin ifa edileceğine, bir başka ifadeyle iş sözleşmesinin feshedilmeyeceğine dair güveninin korunması, taraflar açısından son derece önemlidir. Bu cümleden olarak iş sözleşmesinin tarafları, ihbar öneli tanınması suretiyle sözleşmeyi feshetme hakkının sınırlandırılması amacıyla, iş sözleşmesinde cezai şartta dair düzenlemelere yer vermektedirler.

Cezai şartın iki temel amacı mevcuttur. Birincisi, borçluyu ifaya zorlamak ve borcun ifasını güvence altına almaktır. İkincisi ise borcun ifa edilmemesinden doğacak zararı önceden ve götürü şekilde tespit etmektir (Demircioğlu, A. Murat: İş Hukukunda Cezai Şart, Ali Güzel'e Armağan, İstanbul 2010, s. 160; Demircioğlu, A. Murat/Korkmaz, Doğan/Kaplan, Hasan Ali: Yargıtay Kararları Işığında Sorularla 4857 sayılı İş Yasası, Genişletilmiş 4. Baskı, İstanbul 2018, s. 311).

İş hukukunda taraflarca iş sözleşmesinde cezai şartla ilişkin düzenlemelere yer verilmesinin asıl sebebi de borcun ifasının garanti altına alınması, bir başka ifadeyle tarafları borcun zamanında ve gereği gibi ifasına zorlamaktır (Özdemir, E.: İş Hukukunda Cezai Şart, AÜEHFD, C.IX, S.3-4, 2005, s. 403). Cezai şart, aleyhine belirlenen kişi üzerinde borcu yerine getirme baskısı kurarak çoğu kez muhtemel zararın tazmininden ziyade ifaya zorlama amacıyla kullanılır (Canbolat/ Erener, s. 232).

İş hukukunda cezai şart, en yaygın şekilde belirli süreli iş sözleşmeleri ile asgari süreli sözleşmelerde öngörülmektedir. Asgari süreli sözleşmelerde, taraflarca belirlenen asgari süreden önce sözleşmenin taraflarca haksız şekilde feshedilmesini engellemek amaçlanmaktadır.

Belirli süreli iş sözleşmelerinde de taraflarca sözleşmede öngörülen belirli süre tamamlanmadan, sözleşmenin taraflarca haksız şekilde feshedilmesinin engellenmesi amaçlanmaktadır. Burada da tarafların esas gayesi, sözleşmede öngörülen süre boyunca tarafların borcun ifasına dair güvenlerinin korunması, belirli süreden önce haksız şekilde sözleşmenin sona erdirilmesinin önüne geçilmesidir.

Bu noktada taraflarca belirli süreli olarak yapılmış, ancak objektif koşulları taşımadığı için belirsiz süreli kabul edilen iş sözleşmesinde kararlaştırılan "süreden önce haksız feshе bağılı cezaî şart" hükmünün geçerli olup olmadığının değerlendirilmesi gerekmektedir.

Türk İş Hukukunda, işçi açısından daha lehe olması dolayısıyla iş sözleşmesinin belirsiz süreli olması asıldır. Bu anlamda belirli süreli iş sözleşmesi istisnai nitelikte bir sözleşme olduğundan ancak kanunda öngörülen ve yukarıda ayrıntılı olarak belirtilen koşulların mevcudiyeti durumunda akdedilebilir. Bununla birlikte taraflarca belirli süreli iş sözleşmesi olarak nitelendirilse de belirli süreli iş sözleşmesi yapılabilmesi için gereken objektif koşulların bulunmaması durumunda iş sözleşmesi belirsiz süreli olarak kabul edilecektir. Belirtmek gerekir ki, objektif koşulların mevcut olmaması durumunda iş sözleşmesinin belirsiz süreli kabul edilmesi, işçinin korunması gerekçesine dayanmaktadır.

Diğer taraftan, belirli süreli iş sözleşmesi objektif koşulları taşımadığı için belirsiz süreli kabul edilmekte ise de bu durum sadece sözleşmenin niteliğine ilişkindir. Bu cümleden olarak sözleşme belirsiz süreli olarak kabul edilse de bu durumun sözleşmede yer alan cezaî şarta ilişkin düzenlemenin geçersizliğine sebebiyet verip vermeyeceği hususu ayrıca değerlendirilmelidir. Türk Borçlar Hukukuna hâkim olan temel ilke, irade özerkliği ilkesidir. İrade özerkliği, hukuk düzeninin bireylere kişisel ilişkilerini özgür iradelerine göre diledikleri gibi düzenleme hususunda tanınmış genel yetkidir. İrade özerkliğinin doğal sonucu ise "sözleşme özgürlüğü" ilkesidir (Eren, s. 16). 2709 sayılı Türkiye Cumhuriyeti Anayasası'nın 48'inci maddesinin birinci fıkrasının ilk cümlesinde "Herkes, dilediği alanda çalışma ve sözleşme hürriyetlerine sahiptir." hükmüne yer verilmiştir.

6098 sayılı TBK'nın 26'ncı maddesine göre de "Taraflar, bir sözleşmenin içeriğini kanunda öngörülen sınırlar içinde özgürce belirleyebilirler. "Sözleşme özgürlüğü, bireylerin özel borç ilişkilerini, hukuk düzeninin sınırları içinde yapacakları sözleşmelerle özgürce düzenleme yetkisi olarak tanımlanmaktadır. Sözleşme özgürlüğü kavramı, çeşitli anlamlarda kullanılır. Bunlar, sözleşme yapma, sözleşmenin diğer tarafını seçme, sözleşmenin içeriğini düzenleme, şekli seçme ve sözleşmeyi ortadan kaldırma veya sözleşmenin içeriğini değiştirme özgürlükleridir (Eren, s. 316). Sözleşme özgürlüğü ilkesi gereğince taraflar, hukuka aykırı olmamak koşulu ile içerik, kapsam ve niteliğini serbest ve özgür bir şekilde belirleyecekleri şekilde sözleşme akdedebilirler. Hukukumuzda sözleşme özgürlüğü ilkesi mutlak olmayıp, birtakım sınırlamalara tabidir. Nitekim 6098 sayılı TBK'nın 27'nci maddesinin birinci fıkrasına göre "Kanunun emredici hükümlerine, ahlaka, kamu düzenine, kişilik haklarına aykırı veya konusu imkânsız olan sözleşmeler kesin olarak hükümsüzdür."

Maddede hukuka aykırılık tanımlanmamış olup, hukuka aykırılığın yaptırımına yer verilmiştir. Bu yaptırım ise kesin hükümsüzlük, bir başka deyişle butlandır.

Sözleşme özgürlüğü ilkesinin sınırları bu şekilde ortaya konulmuş olmakla birlikte, sözleşmede yer alan düzenlemelerden bir kısmının hükümsüz olması durumunda

kanun koyucu farklı bir çözüm tarzı benimsemiştir. 6098 sayılı TBK'nın 27'nci maddesinin ikinci fıkrasına göre "Sözleşmenin içerdiği hükümlerden bir kısmının hükümsüz olması, diğerlerinin geçerliliğini etkilemez. Ancak, bu hükümler olmaksızın sözleşmenin yapılmayacağı açıkça anlaşılırsa, sözleşmenin tamamı kesin olarak hükümsüz olur."

Buna göre, sakatlık, sözleşmenin sadece belirli bölümlerine ilişkin olup, bu bölümler olmaksızın da sözleşmenin yapılamayacağı kabul edilmedikçe, yalnız bu bölümler batıl olur. Butlan sebebi, sözleşmenin yalnız bir bölümünü batıl kılıyor, buna karşılık diğer bölümleri geçerliliğini koruyorsa, kısmi butlan söz konusu olur. Kısmi butlanda, sözleşme tümüyle geçersiz değil, aksine bazı bölümleri batıl, bazı bölümleri ise geçerlidir (Eren, s. 353). Burada kanun koyucu sözleşmeleri ayakta tutma ve geçerliliklerini koruma ilkesinden hareket ederek, sözleşmenin bir kısmının geçersiz sayılmasına ve diğer kısmının ise geçerli bir şekilde hüküm ve sonuçlarını doğurmasına olanak tanımıştır (Kılıçoğlu, Ahmet M.: Borçlar Hukuku Genel Hükümler, Ankara 2012, s. 100).

Açıklanan bu hususlara göre, işçi ve işveren tarafından iş sözleşmesinin belirli süreli olarak akdedilmesi ve sözleşmede "süreden önce haksız feshе bağılı cezaî şart" düzenlemesinin öngörülmesi durumunda, objektif koşulları bulunmadığı için sözleşme belirsiz süreli iş sözleşmesi niteliğinde kabul edilse de, burada 6098 sayılı TBK'nın 27'nci maddesinin ikinci fıkrası gereğince kısmi geçersizlik yaptırımı uygulanarak taraf iradelerine üstünlük tanınmalı ve "süreden önce haksız feshе bağılı cezaî şart" hükmünün, kararlaştırılan süre için geçerliliğini koruduğu kabul edilmelidir.

Nitekim burada, sözleşmede belirlenen süre için işçiye iş güvencesi sağlamaya, işverene de o süre içerisinde işçinin iş görme edimini garanti etmeye yönelen işçi ve işveren iradeleri söz konusudur. Taraflarca sözleşmede kararlaştırılan süre boyunca sözleşmenin yalnızca haklı nedenle feshedebileceği; haklı neden oluşturmayan diğer hâllerde sözleşmeye devam edilmesi kabul edilmiştir. Taraflar, bu husustaki taahhütlerini yerine getirmek amacıyla sözleşmede baskı aracı niteliğinde olan cezaî şarta ilişkin düzenlemeye yer vermişlerdir. Belirli süreli iş sözleşmesinin objektif koşulları bulunmaması nedeniyle belirsiz süreli olarak nitelendirilmesi, tarafların cezaî şarta ilişkin sözleşme iradelerinin geçersizliği sonucunu doğurmamalıdır.

Yapılan açıklamalar ışığında, işçi ve işverenin belirli süreli iş sözleşmesinde belirledikleri süre boyunca haklı neden olmaksızın sözleşmenin feshedilmemesini garanti altına almak amacıyla sözleşmede öngördükleri cezaî şart hükmü; sözleşmenin, belirli süreli iş sözleşmesinin objektif koşulları taşımadığından belirsiz süreli iş sözleşmesi olarak kabul edilmesi hâlinde, kararlaştırılmış olan süre ile sınırlı olmak üzere geçerliliğini koruyacaktır. Hâl böyle olunca belirli süreli olarak yapılmış ancak objektif şartları taşımadığı için belirsiz süreli olarak kabul edilen iş sözleşmesinde kararlaştırılan "süreden önce haksız feshе bağılı cezaî şart" hükmünün, kararlaştırılmış olan süre ile sınırlı olmak üzere geçerli olduğu sonucuna varılmıştır.

IV. Sonuç

Belirli süreli olarak yapılmış ancak objektif şartları taşımadığı için belirsiz süreli olarak kabul edilen iş sözleşmesinde kararlaştırılan "süreden önce haksız feshine bağlı cezai şart" hükmünün, belirlenen süre ile sınırlı olmak üzere geçerli olduğuna, 08.03.2019 tarihli ikinci oturumda üçte ikiyi aşan oy çokluğu ile karar verilmiştir.

8. 7186 sayılı Kanun ile yurtdışı borçlanmasında radikal değişiklikler yapıldı

19 Temmuz 2019 tarihli mükerrer Resmî Gazete'de yayımlanan 7186 sayılı Kanun ile 8/5/1985 tarihli ve 3201 sayılı Yurt Dışında Bulunan Türk Vatandaşlarının Yurt Dışında Geçen Sürelerinin Sosyal Güvenlikleri Bakımından Değerlendirilmesi Hakkında Kanun'un;

- ▶ Borçlanmaya esas prim oranı,
- ▶ Borçlanılan sürelerin kabul edileceği sigortalılık statüsü,
- ▶ Borçlanmada sigortalılık başlangıç tarihinin tespiti,
- ▶ Emekli sandığı mensuplarının borçlanma tutarlarının tespiti,

hususlarında önemli değişiklikler yapılmıştır.

Yapılan değişiklikleri kısaca izah edecek olur isek:

8.1. 3201 sayılı Kanun'un 3'üncü maddesinde yapılan değişiklikle, eskiden var olan SSK-Bağ-Kur-Emekli Sandığı gibi kurumlar 5502 sayılı Kanun ile SGK olarak birleştirildiğinden, borçlanma başvurularının SGK'ya yapılacağı şeklinde maddede değişiklik yapılmıştır.

8.2. 3201 sayılı Kanun'un 4'üncü maddesi değiştirilerek borçlanma prim oranı başvuru tarihindeki 5510 sayılı Sosyal Sigortalar ve Genel Sağlık Sigortası Kanunu'nun 82'nci maddesinde belirtilen prime esas asgari ve azamî günlük kazanç arasında seçilecek günlük kazancın %32'sinden %45'ine yükseltilmiştir. Örnek: Asgari ücret seçildiğinde günlük borçlanma tutarı 27,29 TL'den 38,37 TL'ye, aylık tutar da 818,70 TL'den 1.151,00 TL'ye çıkmıştır.

8.3. 3201 sayılı Kanun'un süre tespiti ve sigortalılığın başlangıcı başlıklı 5'inci maddesinde yapılan değişiklikle; "yurt dışı hizmet borçlanmasına ait süreler 5510 sayılı Kanunun 4'üncü maddesinin birinci fıkrasının (b) bendi kapsamında (eski Bağ-Kur) geçmiş sigortalılık süresi olarak kabul edilir." hükmü getirilmiştir.

Daha önce; Türkiye'de hizmeti olmayanların, borçlanma yapmadan önce en az 1 gün bile 4/a kapsamında çalışıp, daha sonra borçlanarak 4/a statüsü elde etme imkanları kaldırılmış, artık borçlanmalar 4/b kapsamına alınmıştır.

Ayrıca Türkiye'deki sigortalılığın başlangıç tarihinden önceki sürelerin borçlandırılması hâlinde bu süreler Türkiye'deki sigortalılık başlangıç tarihinden, Türkiye'de sigortalılık yok ise borçlanma tutarının tamamen ödendiği tarihten geriye götürülen sürelerle ait ilgili aylara mal edilmesi olarak değiştirilmiştir.

8.4. 3201 sayılı Kanun'un 9'uncu maddesinde yapılan değişiklikle her iki ülkedeki hizmetlerini birleştirerek kısmî aylık alanların, bu aylıklarının tam aylığa çevirmek istemeleri halinde işlemleri yürütecek sosyal güvenlik kuruluşu düzenlenmiştir.

8.5. 3201 sayılı Kanun'un geçici 5'inci maddesi yürürlükten kaldırılmıştır. Bu madde ile 5434 sayılı Emekli Sandığı Kanunu'na tabi olanlar için borçlanma miktarının tespitinde uygulanan derece, kademe ve gösterge ve katsayısı gibi yöntemler yürürlükten kaldırılmıştır.

8.6. 3201 sayılı Kanun'a geçici madde eklenmiştir. Bu madde ile 01.08.2019 tarihinden önce; kısmî aylık bağlanmış olanlar dahil olmak üzere yurt dışında geçen sürelerini borçlanma talebinde bulunanlardan tahakkuk ettirilen borçlarının yasal süresi içinde ödeyenlerin, sigortalılık sürelerinin hangi statüde değerlendirileceğinin ve tahakkuk ettirilecek borç tutarının tespitinde önceki hükümlerin esas alınacağı belirtilmiştir.

Yukarıda açıkladığımız değişiklikler 01.08.2019 tarihinde yürürlüğe girecek olup, durumdan en az etkilenmek adına, yurtdışı borçlanması yapacak olanların 01.08.2019 tarihinden önce "Yurtdışı Hizmet Borçlanma Talep Dilekçesi" ile SGK İl/ Merkez müdürlüklerine başvurularını tavsiye edilir.



Boris Johnson'ın vergi planı

İngiltere'de Muhafazakâr Parti'nin yeni lideri Boris Johnson ülkenin yeni başbakanı olarak görevi devraldı. Eski bir gazeteci olan 55 yaşındaki yeni lider, kariyeri boyunca dikkatleri üzerine çeken tartışmalı bir isim olmuş. Theresa May'in hükümetinde yaklaşık iki yıl Dışişleri Bakanı olan Johnson, Brexit konusundaki ısrarcı tavrıyla da biliniyor. Johnson'ın seçim dönemlerindeki vaatleri arasında en çok ses getirenler ise her zaman olduğu gibi yine vergilerle ilgiliydi.

Johnson birkaç hafta önce, henüz başbakanlığı netleşmeden The Telegraph'a yazdığı makalede, kurumlar vergisi oranını düşürmek ve çalışanların üzerindeki gelir vergisi yükünü azaltmak istediğini belirtmişti. Kurumlar vergisinde ne kadar indirim planladığına dair bilgi vermeyen Johnson, çalışanlardan alınan gelir vergisinde yüzde 40 olarak uygulanan oranın başladığı eşiği 50 bin sterline 80 bin sterline çıkaracağını da ifade etmişti.

"İndirimler zenginlerin yararına" eleştirisi

İngiliz Mali Çalışmalar Enstitüsü'ne göre, üst gelir diliminde yapılacak bu değişiklik ülkedeki en zengin yüzde 10 içindeki ailelerin lehine olacak ve hükümete yılda 9 milyar sterlinlik bir maliyet getirecek. En zengin grubun bu sayede yılda yaklaşık 2.500 sterlinlik bir kazancı olması bekleniyor.

Johnson konuşmalarında, vergi oranlarını indirerek gelirlerin artacağını savunsa da çok sayıda iktisatçı bunun artık pek de itibar edilmeyen bir ekonomik model olduğu görüşünde. Johnson spesifik bir oran belirtmese de 2010'da yüzde 28'den yüzde 19'a düşürülen ve halen bu seviyede yer alan kurumlar vergisini de aşağı çekmek istiyor.

"Bu ülkede kurumlar vergisi oranı ne zaman düşürülse, her seferinde gelir artışıyla sonuçlandı" şeklinde konuşan Johnson'ı eleştirenler, planlanan vergi indirimlerinin mevcut siyasi ve ekonomik şartlar altında sürdürülebilir olmayacağını ve bir süre sonra tekrar artırıma gidilmesinin gerekeceğini savunuyor. Vergi indirimleriyle en çok üst gelir grubundakilerin çıkarlarını korumakla suçlanan Johnson vergi indirimlerinin maliyetini, Brexit'in etkileri için ayrılan bütçeden karşılamayı planladığı için de eleştiriliyor.

ABD'de doğduğu için kısa süre öncesine kadar IRS'e de vergi ödeyen Johnson, 2017'de ABD vatandaşlığından feragat etmiş.





Fransa dijital hizmetler vergisini yasalaştırdı

Fransa'da Ulusal Meclis, internet devlerinin bu ÷lkede elde ettiği gelir üzerinden vergilendirilmelerini öngören yasa tasarısını onayladı. Daha önce Senato'da da kabul edilen tasarının yasalaşmasıyla birlikte söz konusu şirketler Fransa'da elde ettikleri gelir üzerinden yüzde 3 oranında vergi ödeyecekler.

Küresel geliri 750 milyon euronun üzerinde, Fransa'daki cirosu ise 25 milyon euronun üzerinde olan şirketlerden alınacak dijital hizmetler vergisinin Fransa'ya 2019'da 400 milyon euro, gelecek yıl ise 650 milyon euro gelir getirmesi bekleniyor.

Dijital platformlar üzerinden hizmet veren yaklaşık 30 şirket, karlarını vergi oranlarının düşük olduğu ÷lkelere yönlendirerek vergiden kaçındıkları, başka bir deyişle gelirlerini elde ettikleri ÷lkede değil de daha düşük vergi ödeyebildikleri ÷lkede beyan ettikleri için eleştiriliyor. Ekonomik İşbirliği ve Kalkınma Örgütü'nün (OECD) bu soruna küresel bir çözüm bulma çabaları uzun süredir devam ederken, Avrupa Birliği (AB) içerisinde de uzlaşı arayışları sürüyor. Ancak gerek bu köşede gerekse vergidegundem.com'daki yazılarımızda daha önce de çok defa yer verdiğimiz gibi, oy birliği ilkesi nedeniyle karar alma noktasında karşılaşılan engeller, üye ÷lkelerin tamamını kapsayacak bir çözüme mevcut şartlar altında izin vermiyor. Kapsayıcı bir önlem ortaya konamamasının bir sonucu olarak da ÷lkeler kendi bireysel çözümlerini ortaya koyuyor.

ABD'nin tepkisi

Fransa'nın ardından İngiltere de benzer nitelikteki bir dijital hizmetler vergisi için geçtiğimiz ay harekete geçti. İngiltere'de yüzde 2 seviyesinde uygulanacağı açıklanan verginin en erken 2021'de yürürlüğe girmesi bekleniyor.

Diğer taraftan, Fransa'nın dijital vergisi Cumhurbaşkanı Emanuel Macron'un imzasının ardından yasalaşırken, ABD'nin tepkisi gecikmedi. ABD Ticaret Temsilcisi Robert Lighthizer, Fransa'da ABD şirketlerini hedef alan dijital hizmetler vergisi konusunda soruştırma yapılacağını söyledi. Başkan Donald Trump da Fransa'nın kararını eleştirerek kısa süre içinde en sert karşılığın verileceğini belirtti. ABD'den beklenen karşılığın öncelikle Fransız markası şarap ve otomobilde fiyat artışına neden olacağı tahmin ediliyor.

Yunanistan'da yeni hükümetin önceliği vergi indirimleri

Yunanistan'da geçtiğimiz ay yapılan erken seçimin ardından tek başına iktidar olan Yeni Demokrasi hükümeti kapsamlı vergi indirimlerine hazırlanıyor. Başbakan Kiriakos Miçotakis tarafından ortaya konulan ve parlamentoda güvenoyu alan yeni hükümet programı, yatırımların kolaylaştırılması amacıyla vergi yükünün hafifletilmesine yönelik önemli maddeler içeriyor.

Meclise ilk olarak emlak vergisinin aşağı çekilmesini öngören yasa tasarısının getirileceği belirtilirken, kurumlar vergisi ve KDV oranlarında da indirimde gidilecek.

Yeni hükümetin ayrıca, vergi borcu bulunan vatandaşların ödemelerini 120 aya kadar yayabilecekleri bir düzenlemeyi de hayata geçirmesi bekleniyor.

Yunanistan'da Alexis Tsipras'ın başbakanlığındaki bir önceki hükümet de son dönemde bazı vergi oranlarında indirim gerçekleştirmiş ve bütçe hedeflerine dair kaygılarla uluslararası kreditörleri tarafından eleştirilmişti. Yeni hükümetin daha da iddialı bulunan vergi indirim planının nasıl karşılık bulacağı merakla bekleniyor.

Yeni Demokrasi Partisi'nin vergi programından satır başları:

- ▶ Kurumlar vergisi oranının iki yıllık bir süre içinde yüzde 28'den 20'ye düşürülmesi,
- ▶ Temettü dağıtımında uygulanan vergi yüzde 10'dan yüzde 5'e çekilecek. Bu oran geçtiğimiz nisan ayında yüzde 15'ten 10'a düşürülmüştü;
- ▶ Sosyal güvenlik primlerinin düşürülmesi;

- ▶ KDV'de genel oran ve indirimli oranların sırasıyla yüzde 24 ve yüzde 13'ten yüzde 22 ve yüzde 11'e düşürülmesi,
- ▶ İnşaat hizmetlerinde üç yıllık bir süre için KDV istisnası,
- ▶ 10.000 euroya kadar olan gelirlerde, en düşük vergi diliminin yüzde 22'den 9'a düşürülmesi ve şu anda yüzde 45 olan en yüksek vergi oranının aşağı çekilmesi,
- ▶ ENFIA olarak bilinen birleşik emlak vergisinde tüm mülk sahipleri için yüzde 30 indirim.

Euro Bölgesi kurtarma fonu başkanı Klaus Regling planlanan vergi indirimleriyle ilgili olarak yaptığı açıklamada, "Hükümetin vergileri düşürmek istediğini biliyorum, prensipte olumlu olduğunu düşünüyorum çünkü büyüme dostu. Ancak asıl sorun gelirler düşeceği için harcamaların nasıl finanse edileceği" dedi.

Self-servis KDV iadesi

Birleşik Arap Emirlikleri'nde (BAE) Federal Vergi İdaresi, ülkeye gelenlerin ziyaretleri süresince yaptıkları alışverişlerden doğan KDV'nin iadesini "self-service" olarak alabilecekleri bir sistem başlattı. Havaalanları ve limanlara yerleştirilen ATM cihazları ile fatura ibraz edilerek ödenen KDV'nin yüzde 85'i anında iade alınabilecek.

İadenin kredi kartına transferi talep edilebildiği gibi nakit olarak da alınabiliyor. Ancak bu durumda ödenen maksimum sınır 10.000 Birleşik Arap Emirlikleri Dirhemi. Dubai ve Abu Dabi'nin de içinde bulunduğu yedi emirlikten oluşan BAE'de ilk olarak Ocak 2018'de yüzde 5 KDV uygulamasına geçilmişti. Uluslararası kredi derecelendirme kuruluşu Moody's'in raporuna göre, KDV tahsilatı 2018'de beklentilerin (3,3 milyar dolar) epey üzerine çıkarak 7,4 milyar dolara ulaştı. Bu rakamın yüzde 30'u federal hükümette kalırken, kalan yüzde 70'i emirlikler arasında paylaşılıyor.

IRS'den kripto para sahiplerine vergi cezası uyarısı

ABD Gelir İdaresi (IRS), sayıları on bini aşan kripto para sahibini alabilecekleri vergi cezaları konusunda uyardı. Kripto parası bulunan vergi mükelleflerine gönderilen mektupların, kurumun sanal döviz işlemlerinde vergi kaçırılmayı önleme amaçlı en kapsamlı girişiminden birini temsil ettiği belirtiliyor.

IRS Başkanı Charles Rettig, "Vergi mükelleflerinin beyannamelerini gözden geçirmeleri ve bu mektupları çok ciddiye almaları gerekiyor" dedi. Rettig mükelleflerin geçmişe dönük beyannamelerinde de gerekli olması halinde değişiklik yaparak vergi, faiz ve cezaları ödemeleri gerektiğini belirtti. IRS denetim birimi verilerine göre, kripto para, vergiden en kolay kaçınılabilen beş alandan biri olarak görünüyor.

IRS'in de aralarında bulunduğu vergi idareleri, kripto yatırımlarının popülerite ve değer kazandığı son yıllarda, dijital para birimleri üzerinde vergi yasalarını uygulamakta güçlük çekiyor.



Sirküler indeks

No	Tarih	Konu
70	29.07.2019	"Muhtasar ve Prim Hizmet Beyannamesi" uygulaması 1 Ocak 2020 tarihine ertelendi.
69	23.07.2019	Bankaların; altın, gümüş veya platin kredisi kullanılabilabileceği kişilerle ilgili yeni düzenleme yapıldı.
68	23.07.2019	Hasılat esaslı kazanç, varlık barışı ve yurt dışına çıkış harcına ilişkin düzenlemeleri içeren 7186 sayılı Kanun Resmî Gazete'de yayımlandı.
67	22.07.2019	"Türkiye Turizm Tanıtım ve Geliştirme Ajansı"nın kurulması ile "turizm payı"na ilişkin düzenlemeler içeren 7183 sayılı Kanun Resmî Gazete'de yayımlandı.
66	22.07.2019	Yolcu beraberinde getirilen telefon kullanım izin harcı 1.500 TL olarak yeniden belirlendi.
65	10.07.2019	Hasılat esaslı kazanç, varlık barışı ve yurt dışına çıkış harcı konusunda düzenlemeler içeren Kanun Teklifi TBMM'ye sunuldu.
64	05.07.2019	"Türkiye Turizm Tanıtım ve Geliştirme Ajansı"nın kurulması ile "turizm payı" ödenmesine ilişkin Kanun Teklifi TBMM'ye sunuldu.
63	04.07.2019	Gelir vergisinden istisna yurt içi ve yurt dışı gündelik tutarları (01.07.2019-31.12.2019)
62	04.07.2019	Gelir vergisinden istisna kıdem tazminatı tavanı ve çocuk yardımı tutarları (01.07.2019-31.12.2019)
61	03.07.2019	2019 yılında mali tatil 2-20 Temmuz tarihleri arasında uygulanacaktır.
60	01.07.2019	Gecikme zammı oranı aylık %2,5 olarak belirlendi.
59	17.06.2019	Hurda araçlara ilişkin ÖTV indirim tutarları yeniden belirlendi.
58	17.06.2019	Sanayi sicil belgesini haiz işletmeler ile ihracatçılara yapılan kambiyo satışlarında BSMV oranı sıfır olarak belirlendi.
57	11.06.2019	Yeminli mali müşavirlik tam tasdik raporlarının elektronik ortamda gönderilmesi zorunluluğu getirildi.
56	15.05.2019	Kambiyo muamelelerinde satış tutarı üzerinden hesaplanması gereken BSMV'nin oranı binde 1 olarak belirlendi.
55	07.05.2019	Doğrudan Yabancı Yatırımlar Kanunu kapsamındaki şirket ve şubelerin bildirim yükümlülüğünde değişiklikler yapıldı.
54	02.05.2019	Darülaceze'ye yapılan inşaat işleri ve bazı perdelerin KDV oranları ile sigara ve cep telefonlarının ÖTV oranları, hurda araçlara ilişkin ÖTV indirim tutarları yeniden belirlendi.
53	02.05.2019	Değişken faiz oranı uygulanan bir yıldan uzun vadeli mevduat faizlerine ilişkin tevkifat oranı %0 (sıfır) olarak belirlendi.
52	18.04.2019	TÜBİTAK TEYDEB programlarında bazı yenilikler yapıldı.
51	18.04.2019	1501 Sanayi Ar-Ge Destek Programına artık yalnızca KOBİ'ler başvurabilecek
50	15.04.2019	Kara taşıtı imalatçıları için geçerli olan, ilk dolum yağı ve akaryakıtı ilişkin ÖTV iade uygulamasının esasları belirlendi.
49	29.03.2019	Bazı vergi beyannamelerinin verilme süreleri değiştirildi.
48	28.03.2019	İkinci el taşıt ticareti yapan mükelleflere, binek otomobillerin alımında ödedikleri KDV'yi indirim hakkı tanındı.
47	26.03.2019	Bankaların, ihraç edip kendilerinin satın aldıkları varlığa dayalı menkul kıymetlerin dönemsel getirilerinden hesaplanması gereken BSMV'nin oranı % 1 olarak belirlendi.
46	25.03.2019	Son dönemdeki yasal düzenlemeler çerçevesinde KDV Genel Uygulama Tebliği'nde değişiklikler yapıldı.
45	25.03.2019	KDV, muhtasar, damga vergisi ve yıllık gelir vergisi beyannamelerinin verilme süreleri uzatıldı.
44	22.03.2019	İkinci el taşıt ticareti yapan mükelleflerce % 18 KDV'li olarak alınan taşıtların tesliminde uygulanacak KDV oranı belirlendi.
43	21.03.2019	Yurt dışında ihraç edilen tahvil faizleri ile döviz tevdiat faizlerine ilişkin tevkifat oranlarında değişiklik yapıldı.
42	21.03.2019	Geçici olarak yapılan KDV, ÖTV ve tapu harcı oran indirimlerinin süresi uzatıldı.
41	15.03.2019	"Vergiye uyumlu mükellef"ler için geçerli olan, vergilerin süresinde ödenmiş olması şartına ilişkin açıklamalar yapıldı.

Vergi Takvimi

2019 Ağustos ayı mali yükümlülükler takvimi

15 Ağustos 2019 Perşembe	16-31 Temmuz 2019 dönemine ait petrol ve doğalgaz ürünlerine ilişkin özel tüketim vergisi beyannamesinin elektronik ortamda gönderilmesi ve verginin ödenmesi
	Temmuz 2019 dönemine ait özel tüketim vergisine tabi içecekler ve tütün mamullerine ilişkin ÖTV beyannamesinin elektronik ortamda gönderilmesi ve verginin ödenmesi
	Temmuz 2019 dönemine ait dayanıklı tüketim ve diğer mallara ilişkin özel tüketim vergisi beyannamesinin elektronik ortamda gönderilmesi ve verginin ödenmesi
	Temmuz 2019 dönemine ait tescile tabi olmayan motorlu taşıt araçlarına ilişkin özel tüketim vergisi beyannamesinin elektronik ortamda gönderilmesi ve verginin ödenmesi
	Temmuz 2019 dönemine ait banka ve sigorta muameleleri vergisi beyannamesinin elektronik ortamda gönderilmesi ve verginin ödenmesi
	Temmuz 2019 dönemine ait özel iletişim vergisi beyannamesinin elektronik ortamda gönderilmesi ve verginin ödenmesi
	Temmuz 2019 dönemine ait kaynak kullanımı destekleme fonu kesintilerinin bildirim ve ödenmesi
19 Ağustos 2019 Pazartesi	2019 yılı 2. dönem (Nisan-Haziran) geçici vergi beyannamesinin elektronik ortamda gönderilmesi ve verginin ödenmesi
20 Ağustos 2019 Salı	Temmuz 2019 dönemine ait şans oyunları vergisi beyannamesinin elektronik ortamda gönderilmesi ve verginin ödenmesi
23 Ağustos 2019 Cuma	Temmuz 2019 dönemine ait sosyal güvenlik primlerinin elektronik ortamda beyan edilmesi
26 Ağustos 2019 Pazartesi	1-15 Ağustos 2019 dönemine ait petrol ve doğalgaz ürünlerine ilişkin özel tüketim vergisi beyannamesinin elektronik ortamda gönderilmesi ve verginin ödenmesi
	Temmuz 2019 dönemine ait gelir ve kurumlar vergisi stopajının (muhtasar) beyanı ve ödenmesi
	Temmuz 2019 dönemine ait damga vergisinin beyanı ve ödenmesi
	Temmuz 2019 dönemine ait katma değer vergisi beyannamesinin elektronik ortamda gönderilmesi ve verginin ödenmesi
2 Eylül 2019 Pazartesi	Temmuz 2019 dönemine ait haberleşme vergisinin beyanı ve ödenmesi
	Diğer ücretlerin gelir vergisi 2. taksit ödemesi
	Temmuz 2019 dönemi mal ve hizmet alım/satımlarına ilişkin bildirim formlarının (Form Ba-Bs) elektronik olarak gönderilmesi
	Temmuz 2019 ayına ait sosyal güvenlik primlerinin ödenmesi

Gelir Vergisi

Gelir vergisi tarifesi- 2019 (Ücretler)						
Gelir dilimi	Vergi oranı					
18.000 TL'ye kadar	% 15					
40.000 TL'nin 18.000 TL'si için 2.700 TL, fazlası	% 20					
148.000 TL'nin 40.000 TL'si için 7.100 TL, fazlası	% 27					
148.000 TL'den fazlasının 148.000 TL'si için 36.260 TL, fazlası	% 35					
Gelir vergisi tarifesi- 2019 (Diğer gelirler)						
Gelir dilimi	Vergi oranı					
18.000 TL'ye kadar	% 15					
40.000 TL'nin 18.000 TL'si için 2.700 TL, fazlası	% 20					
98.000 TL'nin 40.000 TL'si için 7.100 TL, fazlası	% 27					
98.000 TL'den fazlasının 98.000 TL'si için 22.760 TL, fazlası	% 35					
Gelir vergisinden istisna günlük yemek yardımı (KDV hariç)						
Uygulandığı yıl	Tutar (TL)					
2017	14,00					
2018	16,00					
2019	19,00					
Engellilik indirimi (2019)						
Engellilik derecesi	Tutarı (TL)					
Birinci derece engelliler için	1.200					
İkinci derece engelliler için	650					
Üçüncü derece engelliler için	290					
Asgari geçim indirimi-TL (2019)						
Eşin çalışma durumu	Çocuk sayısı					
	Yok	1	2	3	4	5 veya fazla
Çalışıyor	191,88	220,66	249,44	287,82	307,01	326,20
Çalışmıyor	230,26	259,04	287,82	326,20	326,20	326,20
Konut kira geliri istisnası						
Gelirin elde edildiği yıl	Tutar (TL)					
2017	3.900					
2018	4.400					
2019	5.400					
Değer artış kazançlarında istisna (Menkul kıymetler hariç)						
Kazancın sağlandığı yıl	Tutar (TL)					
2017	11.000					
2018	12.000					
2019	14.800					
Arızî kazançlara ilişkin istisna						
Kazancın sağlandığı yıl	Tutar (TL)					
2017	24.000					
2018	27.000					
2019	33.000					
Gelir vergisinden istisna kıdem tazminatı tavanı						
Uygulandığı dönem	Tutar (TL)					
01.01.2019 - 30.06.2019	6.017,60					
01.07.2019 - 31.12.2019	6.379,86					

Vergi Usul Kanunu ve 6183 Sayılı Kanun

Gecikme zammı ve gecikme faizi oranları (Aylık)	
Uygulandığı dönem	Oran (%)
19.10.2010 - 04.09.2018	1,40
05.09.2018 - 30.06.2019	2,00
01.07.2019 tarihinden itibaren	2,50
Tecil faizi oranları (Yıllık)	
Uygulandığı dönem	Oran (%)
21.11.2009 - 20.10.2010	19
21.10.2010 - 05.09.2018	12
06.09.2018 tarihinden itibaren	22
Yeniden değerlendirme oranları	
Yıl	Oran (%)
2016	3,83
2017	14,47
2018	23,73
Fatura düzenleme sınırı	
Uygulandığı yıl	Tutar (TL)
2017	900
2018	1.000
2019	1.200

Amortisman sınırı	
Uygulandığı yıl	Tutar (TL)
2017	900
2018	1.000
2019	1.200
Reeskont ve avans işlemlerinde iskonto ve faiz oranları	
Reeskont işlemlerinde	% 18,50
Avans işlemlerinde	% 19,50
VUK kapsamındaki reeskont işlemlerinde	% 19,50
Not: Bu oranlar 29.06.2018 tarihinden itibaren yapılan işlemler için geçerlidir.	

Damga Vergisi

Azami damga vergisi (Her bir kağıt için)	
Uygulandığı yıl	Tutar (TL)
2017	1.865.946,80
2018	2.135.949,30
2019	2.642.810,00
Damga vergisi oran ve tutarları (2019)	
Damga vergisine tabi kağıtlar	Oran/Tutar
Sözleşmeler	Binde 9,48
Ücretler (Avanslar dâhil)	Binde 7,59
Kira sözleşmeleri	Binde 1,89
Bilanço	56,10 TL
Gelir tablosu	26,90 TL
Yıllık gelir vergisi beyannamesi	72,70 TL
Kurumlar vergisi beyannamesi	97,10 TL
Katma değer vergisi ve muhtasar beyannameler	48,00 TL
SGK sigorta prim bildirgesi	35,70 TL

Veraset ve İntikal Vergisi

İstisnalar (2019)		
Evlatlıklar dahil furuğ ve eşten her birine isabet eden miras hisselerinde	250.125 TL	
Furuğ bulunmaması halinde, eşe isabet eden miras hissesinde	500.557 TL	
İvazsız suretle meydana gelen intikallerde	5.760 TL	
Para ve mal üzerine düzenlenen yarışma ve çekilişlerde kazanılan ikramiyelerde	5.760 TL	
Vergi tarifesi (2019)		
Matrah dilim tutarları	Vergi Oranı	
	Veraset yoluyla intikal	İvazsız intikal
İlk 290.000 TL için	% 1	% 10
Sonra gelen 700.000 TL için	% 3	% 15
Sonra gelen 1.500.000 TL için	% 5	% 20
Sonra gelen 2.700.000 TL için	% 7	% 25
Matrahın 5.190.000 TL'yi aşan bölümü için	% 10	% 30

Asgari Ücret ve Sosyal Güvenlik

Asgari ücret ve yasal kesintiler		
Ödemeler / kesintiler	01.01.2019 - 31.12.2019 (TL)	
Brüt asgari ücret	2.558,40	
Sosyal güvenlik primi işçi payı (% 14)	358,18	
İşsizlik sigortası primi işçi payı (% 1)	25,58	
Gelir vergisi matrahı	2.174,64	
Hesaplanan gelir vergisi (% 15)	326,20	
Asgari geçim indirimi (Bekâr (-))	191,88	
Kesilecek gelir vergisi	134,32	
Damga vergisi (binde 7,59)	19,42	
Kesintiler toplamı	537,50	
Net asgari ücret	2.020,90	
Yıllık brüt asgari ücret		
Uygulandığı yıl	Tutar (TL)	
2017	21.330,00	
2018	24.354,00	
2019	30.700,80	
Sosyal güvenlik primine esas aylık kazançların alt ve üst sınırları		
Uygulandığı dönem	Alt sınır (TL)	Üst sınır (TL)
01.01.2019-31.12.2019	2.558,40	19.188,00

Income Tax

Income tax tariffs- 2019 (Salaries)						
Income bracket	Tax rate					
Up to TRL 18.000	15 %					
For TRL 40.000; for the first TRL 18.000, TRL 2.700, for above	20 %					
For TRL 148.000; for the first TRL 40.000, TRL 7.100, for above	27 %					
For more than TRL 148.000, for TRL 148.000, TRL 36.260, for above	35 %					
Income tax tariffs- 2019 (Other income)						
Income bracket	Tax rate					
Up to TRL 18.000	15 %					
For TRL 40.000; for the first TRL 18.000, TRL 2.700, for above	20 %					
For TRL 98.000; for the first TRL 40.000, TRL 7.100, for above	27 %					
For more than TRL 98.000, for TRL 98.000, TRL 22.760, for above	35 %					
Daily meal allowance exempt from income tax (VAT excluded)						
Year	Amount (TRL)					
2017	14,00					
2018	16,00					
2019	19,00					
Disability allowance (2019)						
Degree of disablement	Amount (TRL)					
For 1 st degree disabled	1.200					
For 2 nd degree disabled	650					
For 3 rd degree disabled	290					
Minimum living allowance-TRL (2019)						
Status of spouse	Number of children					
	No	1	2	3	4	5 or more
Employed	191,88	220,66	249,44	287,82	307,01	326,20
Unemployed	230,26	259,04	287,82	326,20	326,20	326,20
Exemption for house rental income						
Year when the income is derived	Amount (TRL)					
2017	3.900					
2018	4.400					
2019	5.400					
Exemption in capital gains (Except securities)						
Year when the gain is derived	Amount (TRL)					
2017	11.000					
2018	12.000					
2019	14.800					
Exemption in incidental income						
Year when the income is derived	Amount (TRL)					
2017	24.000					
2018	27.000					
2019	33.000					
The upper limit of severance pay exempt from income tax						
Period	Amount (TRL)					
01.01.2019 - 30.06.2019	6.017,60					
01.07.2019 - 31.12.2019	6.379,86					

Tax Procedures Law (TPL) and Law No. 6183

Delay charge and delay interest rates (Monthly)	
Period	Rate (%)
19.10.2010 - 04.09.2018	1,40
05.09.2018 - 30.06.2019	2,00
Since 01.07.2019	2,50
Deferral interest rates (Annual)	
Period	Rate (%)
21.11.2009 - 20.10.2010	19
21.10.2010 - 05.09.2018	12
Since 06.09.2018	22
Revaluation rates	
Year	Rate (%)
2016	3,83
2017	14,47
2018	23,73
Limit for issuing invoice	
Year	Amount (TRL)
2017	900
2018	1.000
2019	1.200

Depreciation limit	
Year	Amount (TRL)
2017	900
2018	1.000
2019	1.200
Discount and interest rates to be applied in rediscount and advance transactions	
In rediscount transactions	18,50 %
In advance transactions	19,50 %
In rediscount transactions under TPL	19,50 %
Note: These rates are applicable to the transactions conducted as of 29.06.2018.	

Stamp Duty

Maximum stamp duty (For each paper)	
Year	Amount (TRL)
2017	1.865.946,80
2018	2.135.949,30
2019	2.642.810,00
Stamp duty rates and amounts (2019)	
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 56,10
Income statement	TRL 26,90
Annual income tax return	TRL 72,70
Corporate tax return	TRL 97,10
Value added tax and withholding tax returns	TRL 48,00
Social Security Institution insurance premium declarations	TRL 35,70

Inheritance and Transfer Tax

Exemptions (2019)		
For shares of inheritance corresponding to each descendant including adopted children and the spouse	TRL 250.125	
For share of inheritance corresponding to the spouse if there is no descendant	TRL 500.557	
For transfers conducted without any consideration	TRL 5.760	
For prizes won in competitions and lotteries held for money and property	TRL 5.760	
Tax tariff (2019)		
Tax base bracket amounts	Tax rate	
	Transfer through inheritance	Transfer without any consideration
For the first TRL 290.000	1 %	10 %
For the next TRL 700.000	3 %	15 %
For the next TRL 1.500.000	5 %	20 %
For the next TRL 2.700.000	7 %	25 %
For the tax base portion exceeding TRL 5.190.000	10 %	30 %

Minimum Wage and Social Security

Minimum wage and withholdings		
Payments / withholdings	01.01.2019 - 31.12.2019 (TRL)	
Gross minimum wage	2.558,40	
Social security premium employee's contribution (14 %)	358,18	
Unemployment insurance premium employee's contribution (1 %)	25,58	
Income tax base	2.174,64	
Income tax calculated (15 %)	326,20	
Minimum living allowance (Single) (-)	191,88	
Income tax to be withheld	134,32	
Stamp duty (7,59 per thousand)	19,42	
Total withholdings	537,50	
Net minimum wage	2.020,90	
Annual gross minimum wage		
Year	Amount (TRL)	
2017	21.330,00	
2018	24.354,00	
2019	30.700,80	
The lower and upper limits of monthly earnings that will be the basis for social security premium		
Period	Lower limit (TRL)	Upper limit (TRL)
01.01.2019-31.12.2019	2.558,40	19.188,00

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.

© 2019 EY Türkiye.
Tüm Hakları Saklıdır.

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