

# Vergide Gündem

Tax Agenda

Haziran / June 2019

**Serbest bölgelerde istihdam edilen personeller için ek SGK prim riski**

Dr. Hakkı Demirci

**Kanuni süresinden sonra idarenin talebi doğrultusunda ihtirazi kayıtla verilen düzeltme beyannamelerinin dava edilebilirliğinin yargı kararları ışığında değerlendirilmesi**

Stj. Av. Demet Selin Gündoğdu

**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

## Serbest bölgelerde istihdam edilen personeller için ek SGK prim riski

### 1. Giriş

Bilindiği üzere serbest bölgeler; ülke sınırları içinde olmakla beraber gümrük bölgesi dışında sayılan, ülkede geçerli ticari, mali ve iktisadi alanlara ilişkin hukuki ve idari düzenlemelerin bazılarının uygulanmadığı veya kısmen uygulandığı, içinde faaliyet gösteren işletmeler için daha geniş teşvik ve avantajların sağlandığı, ülkenin diğer kısımlarından fiziki olarak ayrı kabul edilen yerler olarak tanımlanabilmektedir.

Birçok gelişmekte olan ülkede olduğu gibi ülkemizde de serbest bölgelerin kuruluş amacı uluslararası ticaret ve yatırım olanaklarından daha etkin yararlanmak ve ilave istihdam alanları oluşturmaktır. Bu nedenle serbest bölge kullanıcılarına faaliyetlerinde rekabet üstünlüğü yaratacak başta vergi olmak üzere birçok konuda avantaj sağlanmıştır. Serbest bölgede istihdam edilen personelin ücretlerinin gelir vergisinden istisna edilmesi, bu avantajların en önemlilerinden biridir. Söz konusu gelir vergisi istisnasına ilişkin hükümlere, 3218 sayılı Serbest Bölgeler Kanunu'nun geçici 3. maddesinin 2. fıkrasının (b) bendinde yer verilmiştir.

24.02.2017 tarihinde yürürlüğe giren 6772 sayılı Kanun ile söz konusu teşvikin nasıl uygulanacağı ve bahse konu teşvikten işverenin faydalanacağı hususu açıklığa kavuşturulmuştur<sup>1</sup>. Ancak işverenlere sağlanan bu teşvik tutarlarının çalışanlara yansıtılması halinde SGK primine esas kazanca dahil edilip edilmeyecekleri henüz açıklığa kavuşturulmamış ve ileride yapılabilecek denetimlerde de önemli bir sorunsal alan olarak görülmektedir.

Bu yazımızda; serbest bölgelerde istihdam edilen personel için sağlanan gelir vergisi stopaj teşvikinin çalışanlara yansıtılması halinde SGK primine tabi olup olmayacağı ile ödeme dönemlerine göre bildirimlerinin nasıl yapılacağı hususunda oluşan tereddütlerin giderilmesi amaçlanmıştır.

### 2. Yasal dayanak

#### 2.1 Serbest bölgeler yönünden

6772 sayılı "Serbest Bölgeler Kanunu ile Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnelerde Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun"un 7'nci maddesiyle 3218 sayılı "Serbest Bölgeler Kanunu'nun<sup>2</sup> geçici 3'üncü maddesinin (b) bendi; "Bu bölgelerde üretilen ürünlerin FOB bedelinin en az %85'ini yurt dışına ihraç eden mükelleflerin istihdam ettikleri personele ödedikleri ücretler üzerinden asgari geçim indirimi uygulandıktan sonra hesaplanan gelir vergisi, verilecek muhtasar beyanname üzerinden tahakkuk eden vergiden indirilmek suretiyle terkin edilir. Bu oranı %50'ye kadar indirmeye ve kanuni seviyesine kadar yükseltmeye Cumhurbaşkanı yetkilidir. Cumhurbaşkanı bu yetkiyi, stratejik, büyük ölçekli veya öncelikli yatırımlar ile konusu, sektörü ve niteliği itibarıyla proje bazında desteklenmesine karar verilen yatırımlara yönelik olarak, bölge, sektör ya da faaliyet alanı itibarıyla farklılaştırarak veya kademelendirerek kullanabilir. Yıllık satış tutarı bu oranın altında kalan mükelleflerden zamanında tahsil edilmeyen vergiler cezasız olarak, gecikme zammıyla birlikte tahsil edilir" şeklinde değiştirilmiştir<sup>3</sup>.

<sup>1</sup> Burcu Pulular, Vergide Gündem, 2017/5.

<sup>2</sup> 3218 sayılı Serbest Bölgeler Kanunu için bkzn. <http://www.mevzuat.gov.tr/MevzuatMetin/1.5.3218.pdf>; erişim:26.05.2019

<sup>3</sup> Uygulama detayları 1 Seri No'lu 3218 Sayılı Serbest Bölgeler Kanunu Genel Tebliği 12/03/2009 tarihli RG'de yayımlanmıştır. Ayrıca bkzn. <https://www.gib.gov.tr/node/87909>, erişim:26.05.2019.

## 2.2 Sosyal güvenlik mevzuatı yönünden

5510 sayılı Sosyal Sigortalar ve Genel Sağlık Sigortaları Kanunu'nun 80'inci maddesinin birinci fıkrasında; "5510/4'üncü maddenin birinci fıkrasının (a) bendi kapsamındaki sigortalıların prime esas kazançları aşağıdaki şekilde belirlenir:

### a) Prime esas kazançların hesabında;

- 1) Hak edilen ücretlerin,
- 2) Prim, ikramiye ve bu nitelikteki her çeşit istihkaktan o ay içinde yapılan ödemelerin ve işverenler tarafından sigortalılar için özel sağlık sigortalarına ve bireysel emeklilik sistemine ödenen tutarların,
- 3) İdare veya yargı mercilerince verilen karar gereğince yukarıdaki (1) ve (2) numaralı alt bentlerde belirtilen kazançlar niteliğinde olmak üzere sigortalılara o ay içinde yapılan ödemelerin,

brüt toplamı esas alınır.

b) Aynı yardımlar ve ölüm, doğum ve evlenme yardımları, görev yollukları, seyyar görev tazminatı, kıdem tazminatı, iş sonu tazminatı veya kıdem tazminatı mahiyetindeki toplu ödeme, keşif ücreti, ihbar ve kasa tazminatları ile Kurumca tutarları yıllar itibarıyla belirlenecek yemek, çocuk ve aile zamları, işverenler tarafından sigortalılar için özel sağlık sigortalarına ve bireysel emeklilik sistemine ödenen ve aylık toplamı asgari ücretin %30'unu geçmeyen özel sağlık sigortası primi ve bireysel emeklilik katkı payları tutarları, prime esas kazançta tabi tutulmaz.

c) (b) bendinde belirtilen istisnalar dışında her ne adla yapılırsa yapılırsa tüm ödemeler ile aynı yardım yerine geçmek üzere yapılan nakdi ödemeler prime esas kazançta tabi tutulur. Diğer kanunlardaki prime tabi tutulmaması gerektiğine dair muafiyet ve istisnalar bu Kanunun uygulanmasında dikkate alınmaz." hükmü yer almaktadır.

## 3. İade edilen tutarların SGK prim matrahına ilavesi

Serbest bölgelerde faaliyet gösteren şirketlerden FOB bedelinin en az %85'ini yurt dışına ihraç eden mükelleflerin (FOB bedelinin en az %85'inin yurt dışına ihraç edilmesine ilişkin ön şartın biten yılın sonu itibarıyla mi, içinde bulunulan yılın sonu itibarıyla mi gerçekleştiği ayrıca değerlendirilmek üzere) istihdam edilen personele ödedikleri ücretler üzerinden asgari geçim indiriminin uygulanmasından sonra hesaplanan gelir vergisinin terkininden kaynaklanan ve teşvik niteliğinde işverenlere iade edilen tutarların, sigortalılara nakden ödenmesiyle birlikte söz konusu ödemenin vergi niteliğini yitirdiği, sigortalının gelirinde artış sağlayan ilave bir (ücret dışı) ödeme olduğu dikkate alındığında, 5510 sayılı Kanun'un 80'inci maddesinin birinci fıkrasının (a) bendinin (2) numaralı alt bendi ile (c) bendi kapsamında brüt ücretlere de yansıtılarak sigortalı primine esas kazançta tabi tutulması gerekmektedir.

## 4. İade edilen tutardan yapılan SGK kesintileri mükerrerlik taşıyor mu?

Bilindiği üzere SGK primleri brüt ücret üzerinden hesaplanmaktadır. Yararlanılan gelir vergisi stopaj teşvikini çalışanlarına aktaran mükellefler için; net veya brüt ücret esaslı ile ödemelerine bakılmaksızın ek bir maliyet ortaya çıkmaktadır.

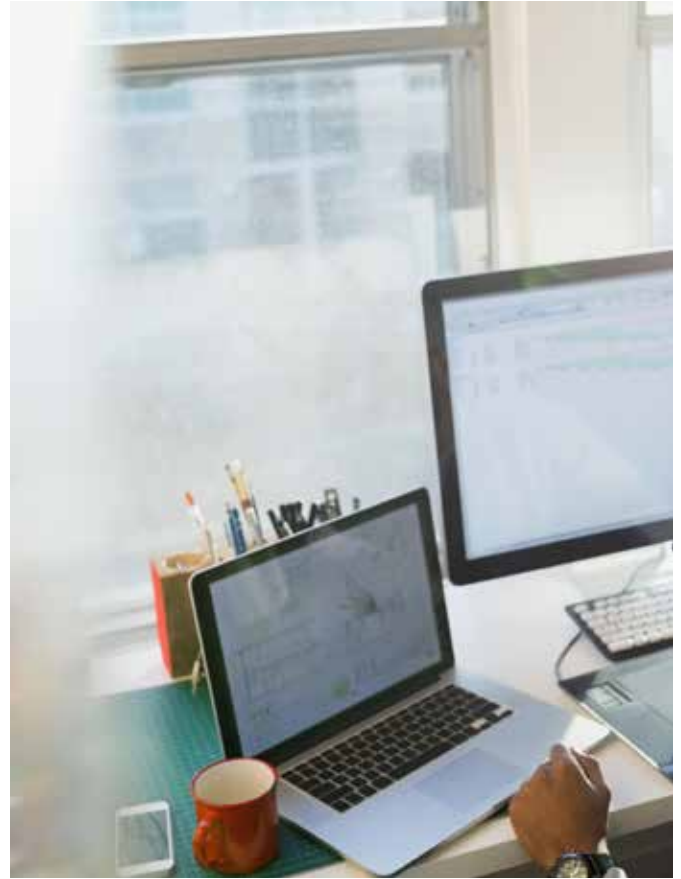
SGK uygulamasında çalışanlara iade edilen tutarlar "yeni bir gelir" olarak kabul edilmekte ve dolayısıyla mükerrer prim uygulanan matrah olarak değerlendirilmemektedir.

## 5. SGK bildirimleri nasıl ve ne zaman yapılacaktır?

Serbest bölgelerde faaliyet gösteren şirketlerden FOB bedelinin en az %85'ini yurt dışına ihraç eden mükelleflerin bu teşvikten yararlanmaları mümkün olduğundan; bu tutarı, iadeyi beklemeden avans olarak çalışanlarına yıl içinde ödeyen mükelleflerin ödemede buldukları ay için tanzim edecekleri SGK aylık prim ve hizmet bildirelerine (APHB), yıl sonunda toplu olarak yararlandıracak mükelleflerin de son ay APHB'ne ilave ederek SGK'ya beyan etmeleri gerekmektedir.

## 6. Sonuç

Serbest bölgelerde faaliyet gösteren ve gelir vergisi stopaj teşvikine hak kazanan şirketlerin çalışanlarına yansıttıkları bu ödemeler üzerinden SGK primi tahakkuk ettirmeleri ve bu tutarları APHB ile SGK'ya bildirmeleri gerekmektedir. Bu şekilde hareket etmeyen işverenler yönünden maruz kalınabilecek bir teftiş sonucunda geçmişe dönük ek prim, gecikme cezası ve idari para cezaları söz konusu olabilecektir. Bu anlamda terkin edilen gelir vergisini çalışanlarına ödeyen mükelleflerin ücret anlaşmalarını, bordro hesaplamalarını ve SGK bildirimlerini revize etmeleri gerekebilecektir. İade tutarlarını çalışanlarına yansıtmayan mükellefler yönünden bu tür bir yükümlülük ve gereklilik bulunmamaktadır.



*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 değiştirilen ve farklı anlayışlarla yorumlanabilen yapısı nedeniyle, herhangi bir konuda uygulama yapılmadan önce konunun uzmanlarından profesyonel yardım alınmasını tavsiye ederiz.*

# Kanuni süresinden sonra idarenin talebi doğrultusunda ihtirazi kayıtla verilen düzeltme beyannamelerinin dava edilebilirliğinin yargı kararları ışığında değerlendirilmesi

## I. Giriş

Kanuni süresi içerisinde verilen bir beyannamenin eksik ve/veya hatalı olduğu durumlarda mükellefler tarafından kanuni süre geçmeden veya kanuni süre geçtikten sonra bu hata ve/veya eksiklikleri düzeltici mahiyette verilebilecek olan yeni beyanname "düzeltme beyannamesi" olarak adlandırılmaktadır.

Vergi İdaresince 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun ("VUK") 30. maddesinin (2) fıkrası uyarınca resen tarhiyat yapılması gereken hallerde, İdarenin talebi doğrultusunda mükelleflerden beyanlarının düzeltilmesinin istendiği görölmektedir.

Mükellefler ise İdare ile aynı kanaatte olmadığında ve beyan ettikleri matrah veya matrah kısmına ilişkin dava açma haklarını saklı tutmak adına düzeltme beyannamelerini ihtirazi kayıt koyarak vermektedirler.

Danıştay'ın yakın tarihli içtihatlarında, ihtirazi kaydın vergi kanunlarında öngörölen zamanlarda verilen düzeltme beyannamelerine konulabileceği aksi takdirde ihtirazi kaydın tahakkuka etkisi bulunmadığı gerekçeleriyle kanuni süresinden sonra verilen düzeltme beyannamelerine ihtirazi kayıt konularak tahakkuk ettirilen vergilerin idari davaya konu edilemeyeceği yönünde hüküm kurulmaktaydı.

Ancak Anayasa Mahkemesi'nin ("AYM") 3 Nisan 2019 tarihli Resmî Gazete'de yayımlanan 27.02.2019 tarih ve 2015/15100 başvuru numaralı kararı ile kanuni süresinden sonra idarenin talebi ile ihtirazi kayıtla verilen düzeltme beyannameleri üzerinden yapılan vergi tarhiyatlarına ve cezalarına karşı açılan davaların esası incelenmeden reddedilmeleri nedeniyle mülkiyet hakkının ihlal edildiğine hükmedilmiştir.

Bu yazımızda, AYM'nin 27.02.2019 tarih ve 2015/15100 başvuru numaralı kararı ile konuya ilişkin verilmiş olan mahkeme kararları ışığında değerlendirme yapılacaktır.

## II. Beyana dayalı tarhiyata karşı dava açılması

Türk vergi sistemi mükellefler tarafından elde edilen gelirlerin yine mükelleflerce beyanname ile İdareye bildirilmesine dayalı (beyan usulü) bir sistemdir. VUK'un 378. maddesi uyarınca mükellefler beyan ettikleri matrahlara ve bu matrahlar üzerinden tarh edilen vergilere karşı dava açamazlar.

Beyana dayalı olarak yapılan tarhiyata karşı dava açılmayacağına ilişkin husus VUK'un "Dava Konusu" başlıklı 378. maddesinde; "**Vergi mahkemesinde dava açabilmek için verginin tarh edilmesi, cezanın kesilmesi, tadilat ve takdir komisyonları kararlarının tebliğ edilmiş olması; tevkif yoluyla alınan vergilerde istihkak sahiplerine ödemenin yapılmış ve ödemeyi yapan tarafından verginin kesilmiş olması lazımdır. Mükellefler beyan ettikleri matrahlara ve bu matrahlar üzerinden tarh edilen vergilere karşı dava açamazlar. Bu Kanunun vergi hatalarına ait hükümleri mahfuzdur.**" şeklinde hüküm altına alınmıştır.

Anılan hükmün iki istisnası bulunmaktadır. Bunlardan ilki VUK'nun 378. maddesinin (2) fıkrasında "Bu Kanunun vergi hatalarına ait hükümleri mahfuzdur" ifadesiyle hüküm altına alınan ve aynı kanunun 116 ve devamı maddelerinde düzenlenen vergi hatalarına ilişkin hükümlerdir. İkinci istisna ise uygulamada sıklıkla karşımıza çıkan ve 2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun ("İYUK") 27. maddesinin (4) numaralı fıkrasında "...ihtirazi kayıtla verilen beyannameler üzerine yapılan işlemlerle tahsilat işlemlerinden dolayı açılan davalar, tahsil işlemini durdurmaz. Bunlar hakkında yürütmenin durdurulması istenebilir." ifadesiyle dolaylı olarak düzenlenen ihtirazi kayıtla verilen beyannamelerdir.

İlk istisna olan vergi hatalarının düzeltilmesi genel itibarıyla, vergilendirme işlemlerinde VUK kapsamında düzenlenen açık vergi hatalarına rastlanması durumunda, hatalı idari işlemin geri alınması ve düzeltilmesi amacıyla hizmet eden bir vergi usul hukuku müessesesidir.<sup>1</sup> Vergi hataları mükellef ya da vergi idaresi tarafından tespit edilebilir.

Vergi hatasının mükellef tarafından tespiti halinde, mükellefin yazılı başvurusu üzerine hatanın düzeltileceğini öngören VUK'un 122. maddesi, bahsi geçen yazılı başvurunun şekline veya içeriğine ilişkin herhangi bir düzenleme öngörmemiştir. Maliye Bakanlığı, 368 sıra numaralı VUK Genel Tebliği ile ilgili dönem beyannamesinde hata tespit eden vergi mükellefinin, hata düzeltme talebini vergi idaresine "düzeltme beyannamesi" yoluyla iletmesi gerektiğini belirtmiştir.<sup>2</sup> Yukarı da değindiğimiz üzere VUK'da düzenlenmeyen "düzeltme beyannameleri" uygulamada sıklıkla karşımıza çıkmaktadır.

İkinci istisna olan ihtirazi kayıt müessesesi ise mükelleflerin beyan ettikleri matrahlara ve bu matrahlar üzerinden tarh edilen vergilere karşı dava açamayacak olmaları nedeniyle ortaya çıkmış bir müessesedir. Mükellefler, hukuki olarak yoruma açık veya tartışmalı konularda beyanda bulunurken bu hususa ilişkin ihtirazi kayıta bulunmak suretiyle kendilerince verilen beyannameler üzerine tarh edilen vergiler için de yargıya gitme imkânı elde etmektedirler. Böylece, mükellef bir yandan idarenin görüş ve yorumuna uygun beyanda bulunmakta, aynı zamanda katılmadığı bu anlayış ve yorumu yargı denetimine sunma imkanına sahip olmaktadır.<sup>3</sup>

İhtirazi kayıtla ilgili olarak vergi kanunlarında herhangi bir tanımlama yoktur. Vergi Daireleri İşlem Yönergesi'nin 39. maddesinin (3) fıkrasında ihtirazi kayıt; "Mükelleflerce kanuni gerekçe gösterilerek beyan edilen matrah veya matrah kısmı üzerinden tarh edilen vergiye dava hakkının saklı tutulması yolunda beyannameye yazılı nota ihtirazi kayıt denir." ifadeleriyle tanımlanmıştır. Anılan yönergenin 46. maddesinin (4) numaralı fıkrasında ise "İhtirazi kayıtla verilen beyannameler üzerine tahakkuk eden vergilere dava açılmaz ise tahakkuk

kesinleşir. İhtirazi kayıtla verilen beyannameler üzerine yapılan işlemlerle ilgili açılan davalar tahsilatı durdurmaz." şeklindedir.

Ayrıca İYUK'un 27. maddesinin (4) fıkrasında; "Vergi mahkemelerinde, vergi uyuşmazlıklarından doğan davaların açılması, tarh edilen vergi, resim ve harçlar ile benzeri mali yükümlerin ve bunların zam ve cezalarının dava konusu edilen bölümünün tahsil işlemlerini durdurur. Ancak, 26'ncı maddenin 3'üncü fıkrasına göre işlemde kaldırılan vergi davası dosyalarında tahsil işlemi devam eder. Bu şekilde işlemde kaldırılan dosyanın yeniden işleme konulması ile ihtirazi kayıtla verilen beyannameler üzerine yapılan işlemlerle tahsilat işlemlerinden dolayı açılan davalar, tahsil işlemini durdurmaz. Bunlar hakkında yürütmenin durdurulması istenebilir." denilmiştir.

### III. Düzeltme beyannamelerinde ihtirazi kayıt uygulamasına ilişkin içtihat

Uygulamada mükellefler vergilendirmeye ilişkin işlemlerde tereddüde düştüklerinde ileride vergi idaresi ile sorun yaşamamak için dava açma haklarını da saklı tutmak adına aslında vergilendirilmemeleri gerektiğini düşünmelerine karşın, şekli yükümlülüklerini yerine getirmekte ve fakat beyannamelerini ihtirazi kayıt koyarak vermektedirler.<sup>4</sup>

Kanuni süresinden sonra düzeltme beyannamesi verilmesinin çoğunlukla idarenin bu yöndeki talebi doğrultusunda olduğu görülmekte olup, 2015/15100 başvuru numaralı AYM kararı öncesinde beyannameler üzerine tarh edilen vergi ve cezalara karşı açılmış olan davalarda yargı mercilerince farklı kararlar verildiği gözlemlenmekteydi.

Keza güncel tarihli AYM kararı ile Danıştay'ın muhtelif kararlarında ortaya çıkan görüşü mükelleflerin beyanlarına karşı dava açabilecekleri yönündedir.

Ne var ki ihtirazi kaydın ancak süresinde verilen beyannameler yönünden geçerli olduğuna ilişkin bir sınırlandırma olmamasına rağmen, kanuni süresinden sonra ihtirazi kayıt ile verilen düzeltme beyannamelerine karşı dava açılmayacağı yönünde Danıştay içtihatlarının da mevcut olduğu unutulmamalıdır.

Bu yöndeki içtihatların gerekçesi açıkça ifade edilmiş değildir. Ancak, mükelleflerin beyanname verme süresinden sonra tereddüde düştükleri bir durumu hukuken tartışmalı hale getirmek istemeleri durumunda verecekleri düzeltme beyannamesine ihtirazi kayıt koyarak tahakkuk etmiş bir vergiyi idari davaya konu etmek yerine haklarında tarhiyat yapılmasını beklemelerinin daha uygun bir yöntem olacağı düşünülmüş olabilir.<sup>5</sup>

<sup>1</sup> Mualla Öncel, Ahmet Kumrulu, Nami Çağan, Vergi Hukuku, 26. Baskı, Turhan Kitabevi, Ankara, 2017, s.178.

<sup>2</sup> Zeynep Nihan Çamurcu, İstanbul Medipol Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi 5 (1) 2018, Düzeltme Beyannamelerinin" Hukuki Niteliğinin Saptanması ve Bunlara Dayalı Olarak Yapılan Tarhların İdari Davaya Konu Edilebilirliği, s.32

<sup>3</sup> Dr. Hasan Aykın, İhtirazi Kayıt Nedir? Usulüne Uygun İhtirazi Kayıt Nasıl Konulur?, 20.03.2017"

<sup>4</sup> Doç. Dr. Cenker GÖKER, Yunus Emre YILMAZOĞLU- Süresinden Sonra İhtirazi Kayıtla Verilen Düzeltme Beyannamesi Nedeniyle Tahakkuk Eden Verginin İdari Davaya Konu Edilebilirliği, Mahkemeye Erişim Hakkı ve Mülkiyet Hakkının Korunmasında Devletin Pozitif Yükümlülükleri Bağlamında Bir Değerlendirme, Ankara Barosu Dergisi 2017/3 Hakemli Makaleler, s.82.

<sup>5</sup> Doç. Dr. Cenker GÖKER, Yunus Emre YILMAZOĞLU- Süresinden Sonra İhtirazi Kayıtla Verilen Düzeltme Beyannamesi Nedeniyle Tahakkuk Eden Verginin İdari Davaya Konu Edilebilirliği, Mahkemeye Erişim Hakkı ve Mülkiyet Hakkının Korunmasında Devletin Pozitif Yükümlülükleri Bağlamında Bir Değerlendirme, Ankara Barosu Dergisi 2017/3 Hakemli Makaleler, s.82.

Nitekim yazımıza konu AYM kararında da mükelleflerin re'sen tarhiyat yapılmasını beklemelerinin uygun olmayacağı, kaldı ki bu hâlde başvuru düzenlenecek vergi suçu raporu üzerine adli soruşturma ve kovuşturmayla da tabi tutulabilecekleri ifade edilmiştir. Ayrıca tarhiyat üzerine dava açılması hâlinde gecikme faizi bu davanın reddine ilişkin kararın tebliğine göre hesaplanacak ve mükellefler daha fazla gecikme faizi ödeyebileceklerdir. Bu sebeple mükelleflerin düzeltme beyannamesi vermeyi tercih etmekte oldukları belirtilmiştir.

### 1. Danıştay Vergi Dava Daireleri Kararları

Danıştay 4. Dairesi'nin 31.05.2012 tarih ve E.2009/2613, K.2012/2176 sayılı kararında *"bir mükellefin alış yaptığı bazı mükelleflerin kod listesine alındığını görmesi üzerine korku ile kendiliğinden verdiği beyannamelere koyduğu ihtirazi kaydın mükellefe dava açma hakkı vermeyeceği"* yönünde hüküm tesis edilmiştir.

Ancak yukarıdaki karardan farklı olarak Danıştay 4. Dairesi'nin 29.04.2015 tarih ve E. 2015/539, K.2015/1849 sayılı kararı ile mükellef lehine görüş değiştirmiş ve *"özgür iradeyle değil de idarelerin zorlayıcı ve/veya haklarında cezalı işlem yapılacağına ilişkin yazılara istinaden verilen beyannamelere"* ihtirazi kayıt konulabileceğine hükmedilmiştir. Aynı Dairenin 29.04.2015 tarih ve E.2014/6816, K.2015/1850 sayılı kararında da benzer yönde İdarenin düzeltme beyannamesi vermeye zorlayan aksi takdirde re'sen işlem yapılacağını bildiren yazısı üzerine verilen düzeltme beyannamesine ihtirazi kayıt konulmasında yasal bir engel olmadığına, nitekim verilen beyannamelerin mükelleflerin serbest iradesini yansıtmadığına hükmedilmiştir.

Ancak Danıştay 4. Dairesi'nin 02.12.2015 tarih ve E.2015/6462, K.2015/6173 sayılı kararında ihtirazi kaydın beyanname verme süresinde verilen beyannamelere konulabileceğine hükmedilmiş olup, bu husus aynı daire nezdinde çelişik kararların mevcut olduğunu göstermektedir.

Danıştay 9. Dairesi'nin ise konu ile ilgili mükellef lehine ve aynı yönde kararlar tesis ettiği gözlemlenmektedir.

Nitekim Danıştay 9. Dairesi'nin 29.12.2009 tarih ve E.2009/7171, K.2009/5341 sayılı kararı ile baskı ile verdirilen düzeltme beyannameleri üzerine yapılan vergilemede isabet görülmemiştir.

Yine Danıştay 9. Dairesi'nin 14.03.2013 tarih ve E.2012/5626, K.2013/1890 sayılı kararında ihtirazi kayıtla verdiği düzeltme beyannamesi üzerine tahakkuk ettirilen vergilerin kaldırılması istemiyle açılan davanın esasının incelenerek bir karar verilmesi icap ederken, incelenmeksizin reddinde hukuki isabet görülmediği yönünde karar verilmiştir. Söz konusu kararın gerekçesinde düzeltme beyannamesinin idarenin isteği üzerine verilmesi nedeniyle ortada davacının kendi özgür iradesi ile verilmiş bir beyannamenin varlığından bahsetmenin hukuken mümkün olmadığı ifade edilmiştir.

Benzer yönde tesis edilen Danıştay 9. Dairesi'nin 27.3.2014 tarih ve E.2011/6478, K.2014/1243 sayılı kararında; mükelleflerle çoğunlukla idarenin baskısı sonucu ikinci bir beyanname verildiği, hatta verilen beyannameye dava açma hakkını saklı tutan ihtirazi kayıt konulmasına idarece izin

verilmediği, aksi halde beyannamenin kabul edilmediğinin gözlemlendiği ifade edilmiştir. Aynı dairenin 15.04.2014 tarih ve E.2010/7081, K.2014/1689 sayılı kararında da benzer yönde karar tesis edilmiştir.

Ayrıca 29.04.2015 tarih ve E.2014/6816, K.2015/1850 sayılı kararı ile de İdarenin düzeltme beyannamesi vermeye zorlayan aksi takdirde re'sen işlem yapılacağını bildiren yazısı üzerine verilen düzeltme beyannamesine ihtirazi kayıt konulmasında yasal bir engel olmadığına hükmedilmiştir.

### 2. Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu ("VDDK") kararları

VDDK kararlarındaki genel hüküm, kanuni süresinden sonra verilen beyannamelere, düzeltme beyannamelerine veya pişmanlıkla verilen beyannamelere konulan ihtirazi kayıtların hüküm ifade etmediği ve beyanda bulunan kişiye dava açma hakkı sağlamadığı yönündedir.

Nitekim, VDDK'nın 11.12.2009 tarih ve E.2008/593, K.2009/655 sayılı kararında, yalnızca kanuni süresinde ihtirazi kayıt konularak verilen beyannamelere karşı dava açılacağı ifade edilmiştir.

VDDK'nın 27.06.2012 tarih ve E.2012/167, K.2012/300 sayılı kararında ise kanuni süresi içerisinde ihtirazi kayıt konularak verilen beyannameler ile pişmanlık talepli olarak verilen beyannamelerin sonuçları açısından farklılık arz ettiği hususu;

*"Beyannamenin pişmanlıkla verilmesi, süresi geçtikten sonra verilen bu beyannamenin, kanuni süresinde verilmiş sayılmasına yol açmadığından ve sadece ceza kesilmesini önlediğinden, pişmanlıkla verilen beyannamelere ihtirazi kayıt konulması etkileyici bir sonuç doğurmadığı, bu yüzden, kanuni süresi geçtikten sonra pişmanlıkla verilen beyannameye ihtirazi kayıt konulmasına; kanuni süresinde ancak ihtirazi kayıtlarla verilen beyannamelere bağlanan hukuksal sonucun tanınmasına da olanak bulunmadığı"*

gerekçelerine dayanılarak ifade edilmiştir.

Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu'nun 27.11.2013 tarih ve E.2012/286, K.2013/558, 09.04.2014 tarih ve E.2014/68, K.2014/255, 26.11.2014 tarih ve E.2014/1131 K.2014/1167, 25.02.2015 tarih ve E.2014/1164, K.2015/20, 10.02.2016 tarih ve E.2015/1073, K.2016/141 sayılı kararlarında da ihtirazi kayıtla beyan, "kanunlarında öngörülen zamanında verilen beyannameler" ile sınırlandırılmakta, "süresi geçtikten sonra verilen beyannamelere konulan ihtirazi kaydın hüküm ifade etmeyeceği" vurgulanmaktadır.

### 3. 27.02 2019 tarih ve 2015/15100 başvuru numaralı AYM Kararı

Yazımızın da konusunu oluşturan AYM'nin 3 Nisan 2019 tarihli Resmî Gazete'de yayımlanan 27.02.2019 tarih ve 2015/15100 başvuru numaralı kararı ihtirazi kayıtla verilen düzeltme beyannameleri üzerinden yapılan vergi tarhiyatlarına ve cezalarına karşı açılan davaların esasını incelenmeden reddedilmeleri nedeniyle mülkiyet hakkının ihlal edildiğine ilişkindir.

### ► Uyuşmazlık konusu olaylar ve olgular

Taşımacılık işi ile iştigal eden başvurucu hakkında mal ve hizmet alımında bulunduğu kişi ve şirketi hakkında "sahte faturalar düzenlediği" gerekçesiyle vergi tekniği raporu düzenlenmiştir. Bunun akabinde Vergi İdaresi tarafından, sahte fatura düzenlediği tespit edilen mükelleften alınan mal ve hizmet faturalarındaki katma değer vergilerinin tenzil edilmesi istenmiş olup, aksi takdirde, olumsuz mükellefler listesine ("**kod listesi**") alınacağı uyarısı yapılmıştır.

Mükellef şirket kod listesine girmemek için farklı tarihlerde ihtirazi kayıtla düzeltme beyannameleri vermiş ise de bu beyannameler üzerine Vergi İdaresince KDV, damga vergisi ve gecikme faizi tahakkuk ettirilmiş ve vergi ziyai cezası kesilmiştir.

Başvurucular, ihtirazi kayıtla verilen düzeltme beyannameleri üzerine Vergi İdaresince tahakkuk ettirilen vergilerin, gecikme faizlerinin ve vergi ziyai cezalarının iptali talebiyle davalar açmışlardır. Başvurucular dava dilekçelerinde, ihtirazi kayıtla düzeltme beyannamelerinin Vergi İdaresinin isteği üzerine verildiğini, mal ve hizmet alımı yapılan mükellefin düzenlediği faturaların sahte olduğu iddialarının somut tespit ilkesine aykırı olduğunu, ödemelerin çeklerle yapıldığını, şirketleriyle ilgili vergi incelemesi yapılmadığını, ilgili beyannameyi vermeme durumunda kod listesine girme durumunda kalacaklarını belirtmişlerdir.

Vergi Mahkemesi, açılan davaları "yasal süre geçtikten sonra" düzeltilen KDV beyanlarının "ihtirazi kayıt ile verilmesinin", beyannameler üzerinden tahakkuk ettirilen vergiye bir etkisinin bulunmadığı gerekçesiyle reddetmiştir. Ancak temyiz mercii başvurucu hakkında bir inceleme yapılmadan ve kullandığı faturaların gerçek olup olmadığı tam olarak ortaya konulmadan, kod listesinden çıkmak amacıyla verilen düzeltme beyannameleri üzerine yapılan tahakkukta ve kesilen cezada hukuka uyarlık bulunmadığı gerekçesiyle Vergi Mahkemesi kararlarını bozmuştur.

Vergi İdaresinin "karar düzeltme talebi" üzerine Bölge İdare Mahkemesi, beyanname verme süresi geçtikten sonra verilen beyannameye konulan ihtirazi kaydın beyanname üzerinden yapılan tahakkuka etkisi olmadığı gibi dava açma hakkı vermesinin mümkün olmadığı gerekçesiyle bozma kararını kaldırarak Vergi Mahkemesi kararını onamıştır.

Bunun üzerine başvurucular bireysel başvuruda bulunmuşlardır.

### ► İnceleme ve değerlendirme

Başvurucuların, ihtirazi kayıtla verilen bu beyannameler üzerinden yapılan vergi ve gecikme faizi tahakkuku ile kesilen vergi ziyai cezasına karşı Vergi Mahkemesinde açtığı davaların söz konusu beyannamenin kanuni süresi geçtikten sonra verildiğinden bahisle haksız olarak reddedilmesinden dolayı mülkiyet ve adil yargılanma haklarının ihlal edildiğini ileri sürdükleri görülmüştür.

Başvuru belgelerinin bir örneği bilgi için Adalet Bakanlığı'na gönderilmiş olup, Bakanlık mahkemeye erişim hakkı yönünden bildirdiği görüşünde; yukarıda da detaylıca açıklanan Danıştay 9. Dairesi ile VDDK'nın kararları arasındaki farklılığın hukuki güvenliği sarsacak nitelikte yaygınlık kazanmadığı

ve bu farklılığı giderecek yeterli mekanizmaların iç hukukta bulunduğu belirtilmiştir. Bakanlık, kişinin kendi beyanına karşı dava açmasında hukuki yarar bulunmadığı, mahkemeye erişim hakkı ve hak arama özgürlüğünün ölçüsüz bir şekilde engellenmediğini bildirmiştir. Son olarak da kanuni süresinden sonra verilen beyannamelere ihtirazi kayıt konulup konulamaması hususundaki içtihat farklılığının anayasal bir sorun oluşturmayacağını ifade etmiştir.

AYM başvurucuların mülkiyet hakkının ihlal edildiğine ilişkin iddialarının kabul edilebilir olduğuna karar vermiş ve bu kapsamda inceleme gerçekleştirmiştir.

Başvurucuların ihtirazi kayıtla verdiği beyannameler üzerinden yapılan tarh ve tahakkuk işlemleri sonucu KDV ve damga vergisi ile bu vergilere ait gecikme faizi ve vergi ziyai cezası ödemelerinin mülkiyet hakkına müdahale teşkil ettiği, keza AYM'nin önceki kararlarında; vergi ve benzeri mali yükümlülükler ile sosyal güvenlik prim ve katkılarına belirlemeye, değiştirmeye ve ödenmesini güvence altına almaya yönelik müdahalelerin taşıdığı amaçlar dikkate alındığında devletin mülkiyetin kamu yararına kullanımını kontrol veya düzenlenmesi yetkisi kapsamında incelenmesi gerektiği kabul edilmiştir.

Somut olayda da müdahalenin Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi'nin ("Sözleşme") ek 1 No.lu Protokol'ünün 1. maddesinin (2) paragrafında öngörülen mülkiyetin kullanımının kontrolüne ilişkin üçüncü kural çerçevesinde incelenmesi gerekmektedir.

Mülkiyet hakkı Anayasa'nın 35. maddesinde düzenlenmiş olup, bu hakkın kamu yararı amacıyla ve kanunla sınırlandırılabilirliği öngörülmüştür. Mülkiyet hakkına yönelik müdahalenin Anayasa'ya uygun olabilmesi için müdahalenin kanuna dayanması, kamu yararı amacı taşıması ve ölçülülük ilkesi gözetilerek yapılması gerekmektedir.

### ► Kanunilik açısından:

Müdahalenin kanuna dayalı olması, müdahaleye ilişkin yeterince ulaşılabilir, belirli ve öngörülebilir kanun hükümlerinin bulunmasını ifade eder. Bu ölçütün sağlanmadığının tespit edildiği durumlarda diğer ölçütler bakımından inceleme yapılmaksızın mülkiyet hakkının ihlal edildiği sonucuna varılacaktır.

### ► Meşru amaç açısından:

Somut olay bakımından Vergi İdaresi tarafından, KDV alınmasını gerektiren bir mal veya hizmet satımına ilişkin olarak başvurucu mükelleflerden düzeltme beyanname düzenlenmesinin istenmesi vergi kaybını önlemeye yönelik bir işlem olması itibarıyla başvuruya konu olayda vergi alacağının tahakkuku ve tahsili ile vergi cezası kesilmesi bakımından kamu yararına yönelik bir amacın olduğu kabul edilmektedir.

### ► Ölçülülük ilkesi açısından:

Kamu makamlarınca başvurucuların mülkiyet hakkına yapılan müdahaleyle gerçekleştirilmek istenen amaç ile bu amacı gerçekleştirmek için kullanılan araçlar arasında makul bir ölçülülük ilişkisi olmalıdır.

Ölçülülük ilkesi elverişlilik, gereklilik ve orantılılık olmak üzere üç alt ilkeden oluşmaktadır. Elverişlilik öngörülen müdahalenin ulaşılmak istenen amacı gerçekleştirmeye elverişli olmasını, gereklilik ulaşılmak istenen amaç bakımından müdahalenin zorunlu olmasını yani aynı amaca daha hafif bir müdahale ile ulaşılmamasının mümkün olmamasını, orantılılık ise bireyin hakkına yapılan müdahale ile ulaşılmak istenen amaç arasında makul bir dengeyi gözetilmesi gerekliliğini ifade etmektedir.

Anayasa'nın 35. maddesi usule ilişkin açık bir güvenceden söz etmemiş olsa da mülkiyet hakkının gerçek anlamda korunabilmesi bakımından, AYM'nin çeşitli kararlarında da ifade edildiği üzere mülk sahibine müdahalenin kanun dışı veya keyfî ya da makul olmayan şekilde uygulandığına ilişkin savunma ve itirazlarını sorumlu makamlar önünde etkin bir biçimde ortaya koyabilme olanağının tanınması güvencesini kapsamaktadır.

AYM derece mahkemelerinin yorumlarının Anayasa'nın 35. maddesinde güvence altına mülkiyet hakkının öngördüğü gereklilikleri içerip içermediğinin ve bu yorumların sonuçları itibarıyla mülkiyet hakkı sahibine şahsi olarak aşırı bir külfet yükleyip yüklenmediğinin değerlendirmesini gerçekleştirmektedir.

Somut olay bakımından da müdahalenin elverişliliği veya gerekliliğine ilişkin bir olgu söz konusu olmadığından, müdahalenin orantılılığı tartışılarak sonuca varılması gerektiği ifade edilmiştir.

#### ► Karar ve gerekçe

Anayasa Mahkemesi konuyu; kabul edilebilirlik yönünden, esas yönünden (mülkün ve müdahalenin varlığı ile türü, müdahalenin ihlal oluşturup oluşturmadığı, ilkelerin olaya uygulanması) ve 6216 Sayılı Kanun'un 50. maddesi yönünden değerlendirerek;

- *Hukuki bir ihtilaf içermediği müddetçe işin doğası gereği mükellefin kendi beyanında bir hata bulunmaması gerektiği,*
- *Buna karşın her ne kadar matrahlarını en iyi hesaplayabilecek olan mükelleflerin kendisi olsa da bazı durumlarda mükellefler gelirlerinin istisna ve muafiyet gibi nedenlerden dolayı vergiye tabi olup olmadığı konusunda şüpheye düşebileceği,*
- *Bu itibarla hukuki bir ihtilafın bulunduğu konularda mükelleflere -kural olarak- verdikleri beyannamelere ihtirazi kayıt koymak suretiyle dava açma hakkı tanındığı,*
- *Aksi takdirde mülkiyet hakkına yapılan müdahalenin keyfî ve hukuka aykırı olduğunun ileri sürülebileceği etkin bir itiraz imkânı tanınmamış olacağından mülkiyet hakkı sahibine aşırı bir külfet yüklemiş olacağı,*
- *Böylece vergilendirmede mükellef aleyhine hukuka aykırılığa yol açmamak ve bazı matrah unsurlarını hukuken tartışılabilir kılmak amacıyla ihtirazi kayıt kurumu önce yargı içtihatlarıyla geliştirilmiş ve daha sonra kanuni düzenlemeye konu olduğu, bu şekilde beyana dayanan tarhiyat (verginin hesaplanması ve mükellefin borçlandırılması) işleminin dava konusu edilemeyeceği yönündeki kurala bir istisna getirildiği,*
- *Düzeltilme beyannameleri verilmesinin Vergi İdaresinin bu yöndeki isteğine dayandığı,*

- *Bu kapsamda Vergi İdaresince 213 sayılı Kanun'un 30. maddesinin ikinci fıkrası uyarınca resen tarhiyat yapılması yoluna başvurulmayıp başvurulardan KDV beyannamesinde yer alan bazı indirim unsurlarının gerçek bir teslim ya da hizmet ifasına dayanmadığının tespit edildiği gerekçesiyle bu indirim kalemlerinin ayıklanması suretiyle beyanlarının düzeltilmesinin istendiği,*
- *Öte yandan süresinden sonra verilen düzeltme beyannamesine ihtirazi kayıt koyarak dava açmak isteyen başvuru sahiplerinin durumları, süresinden sonra pişmanlıkla verdiği beyanname üzerine dava açmak isteyen mükelleflerden farklılık arz ettiği,*
- *Bu kapsamda pişmanlık hükümlerinden faydalanma yönünde bir irade göstermeden süresinden sonra düzeltme beyanına ihtirazi kayıt koyan mükellefin dava açabilme isteğinin hukuken korunması gerektiği,*
- *Somut olayda mülkiyet hakkının öngördüğü usul güvencelerinin sağlanamamasından dolayı müdahalenin başvuru sahiplerine aşırı bir külfet yüklediği, bu nedenle mülkiyet hakkının korunması ile müdahalenin kamu yararı amacı arasında olması gereken adil dengeyi başvuru sahiplerine bozulduğu,*
- *Başvuru sahiplerinin mülkiyet haklarına yapılan müdahalenin ölçsüz olduğu,*

gerekçeleri ile mülkiyet hakkı ihlaline ilişkin iddianın kabulü ile Anayasa'nın 35. maddesinde güvence altına alınan mülkiyet hakkının ihlal edildiğine ve ihlalin sonuçlarının ortadan kaldırılması için ilgili Vergi Mahkemesince yeniden yargılamaya yapılmasına oybirliğiyle karar verilmiştir.<sup>6</sup>

Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi içtihadı kapsamında da vergi yoluyla mülkiyet hakkına yapılan müdahaleler, Sözleşme'ye ek 1 No.lu Protokol'ün 1. maddesinin (2) paragrafında öngörülen mülkiyetin kullanımının kontrolüne ilişkin üçüncü kural kapsamında değerlendirilmektedir.

#### IV. Sonuç

İhtirazi kayıt eşliğinde verilen düzeltme beyannameleri üzerinden yapılan vergi tarhiyatlarına ve cezalarına karşı açılan davaların esasını incelenmeden reddedilmeleri nedeniyle mükelleflerin mülkiyet hakkının ihlal edildiğine hükmeden 27.02.2019 tarihli ve 2015/15100 başvuru numaralı AYM kararına kadar Danıştay'ın konu ile ilgili istikrar kazanmış bir içtihadı mevcut değildi.

Kanuni süresinden sonra verilen düzeltme beyannamesine ihtirazi kayıt konulmasının dava açma hakkı vermeyeceği yönündeki muhtelif kararlar, mükelleflerin mahkemeye erişim hakkının ihlaline ve anılan beyannameler uyarınca gerçekleştirilen idari işlemlerin hukuki denetimden yoksunluğuna sebep olmaktadır.

Mükellefler tarafından ihtirazi kayıt ile verilen düzeltme beyannameleri üzerinden yapılan vergi tarhiyatlarına ve cezalarına karşı açılan davaların esasını incelenmeden reddedilmelerinin mülkiyet hakkının ihlaline sebep olduğuna

<sup>6</sup> AYM'nin 27.02.2019 tarih ve 2015/15100 başvuru numaralı bireysel başvuru kararı



hükmeden AYM kararı, benzer uyuşmazlıklarla ilgili olarak, Vergi Mahkemeleri'nin mükellefler tarafından açılan davaları incelemeksizin reddi yerine, esastan inceleme yaparak, inceleme sonucuna göre karar vermesi bağlamında emsal niteliğinde olacaktır. Aksi bir anlayış, yukarıda açıklanan AYM kararı gereğince de mükellefin Anayasa ile güvence altına alınan mülkiyet hakkının ihlali sonucunu doğurabilecektir.

Mülkiyet hakkının korunması Devletin pozitif yükümlerinden olup, Danıştay'ın muhtelif içtihatları ve ilgili AYM kararı bir arada değerlendirildiğinde, kanuni süresinden sonra idarenin talebi ile verilen düzeltme beyannamesi mükelleflerin serbest iradesini yansıtmadığından ihtirazi kayıt eşliğinde sunulan ilgili beyannameler üzerine tesis edilen işleme karşı dava açılmasında da yasal bir engel bulunmadığının kabulü gerekir.

Nitekim, uygulama açısından yine de mağduriyetler yaratabilecek bu belirsizliğin yargı içtihatlarına bırakılmak yerine yasal düzenleme yapılmak suretiyle çözümlenmesi uyuşmazlıkların önüne geçebilmek adına daha faydalı olacaktır.



*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 değiştirilen ve farklı anlayışlarla yorumlanabilen yapısı nedeniyle, herhangi bir konuda uygulama yapılmadan önce konunun uzmanlarından profesyonel yardım alınmasını tavsiye ederiz.*

## **Additional SSI premium risk for the staff employed in free zones**

### **Introduction**

Free zones may be defined as places considered outside the customs territory despite being within the national borders where some of the legal and administrative regulations for commercial, financial and economic system applicable in the country are not implemented or partially implemented, wider incentives and advantages are provided for the enterprises operating in the country and places that are considered physically separate from other parts of the country. The exemption of wages of the staff employed in free zones from income tax is one of the most important of these advantages. The implementation of this incentive has been clarified by the Law no.6772 which was enacted on 24.02.2017. However, in the circumstance that the incentives provided to employers are reflected to the employees, it is not yet clarified whether or not they will be included in the income taken as basis to SSI premium and it is seen as an important problematical area in the future audits.

In this article, our purpose is to eliminate the hesitations about whether or not it will be subject to SSI premium in the circumstance that the income tax withholding incentive provided to the staff employed in free zones are reflected to the employees and how to make notifications according to payment periods.

### **Inclusion of refunded amounts into the SSI premium base**

The wages paid to the employees of the companies operating in free zones as taxpayers exporting at least 85% of the FOB price are applied minimum living allowance at first and then the income tax calculated over the remaining amount is refunded to them as an incentive. In the circumstance that these refund amounts are transferred to the employees, the concerning payments will become an additional income for the insured by losing their tax qualification. In that case, these additional payments are required to be subject to the income basis to premium by being reflected on the gross wages.

### **Are SSI deductions from the refunded amount repetitive?**

As widely known, the SSI premiums are calculated over the gross wage. For the taxpayers transferring the benefitted income tax withholding to employees, an additional premium cost is generated regardless of the payment on the net or gross wage basis. In the practice of SSI, the amounts refunded to the employees are considered as "a new income" and therefore they are not evaluated as a basis that is applied repetitive premium.

### **When and how the SSI notifications will be made?**

Since the companies operating in free zones, taxpayers exporting at least 85% of the FOB price are eligible to benefit from these incentives; the taxpayers paying that amount to the staff in advance during the year without waiting for the refund are required to submit it to the SSI by including the relevant amount into the monthly premium and service document (APHB) to be drafted for the concerning

month and taxpayers preferring the year-end total benefitting should submit it through adding into the APHB of the last month.

## Conclusion

Companies operating in free zones that are entitled with a refund of income tax withholding are required to accrue SSI premium over these payments to the employees and submit those amounts to the SSI through the APHB. Retroactive additional premium, late fee and administrative fines will be applicable for the companies that do not act in this way in case of a possible audit. Taxpayers paying the refunded income tax back to the employees may need to revise their wage contracts, payroll calculations and SSI notifications. There is no such obligation or requirement for taxpayers who do not reflect the refund amounts to their employees.

# Assessment on the prosecutability of amended returns submitted with reservation on the request of the administration in the light of judicial decisions

## I. Introduction

In cases where a tax return submitted within the legal term is incomplete and / or inaccurate, the new return to be submitted for correcting those errors and / or deficiencies within the legal period or following its expiry, is called the "amended return".

In the circumstances that an ex officio assessment by the Administration is required as per the paragraph (2) within Article 30 of the Tax Procedures Law no.213, it is indicated that the taxpayers are required to correct their statements in accordance with the request of the Administration. Taxpayers are submitting their amended returns through imposing a reservation over it if they do not have the same opinion with the Administration and to reserve their rights for filing a lawsuit concerning the tax base or part of it that they declared with a reservation.

State Council's recent practices contained provision indicating that the reservation could be imposed on the amended returns that are submitted within the periods permitted in tax laws otherwise taxes accrued with a reservation on amended returns submitted after the legal term cannot be a subject for an administrative proceeding on the grounds that the reservation has no impact on the accrual.

However, through the Constitutional Court (AYM) decision dated 27.02.2019 no.2015/15100 published in the Official Gazette dated 3 April 2019 no.30734, that the property right has been violated since the cases filed against tax assessments and penalties conducted over the amended returns submitted after the legal term with a reservation

as demanded by the Administration are rejected without investigating the merits of the cases.

## II. Filing lawsuit against assessment based on declaration

Taxpayers have the opportunity to resort to the jurisdiction for the taxes imposed on themselves upon the tax returns submitted by them with a reservation while making declarations on subjects legally open to comment or on controversial matters. Thus, the taxpayer both makes declaration in line with the Administration's opinion and commentary and also has got the opportunity of presenting that disagreed opinion and commentary to judicial review.

The tax laws do not contain any definition on reservation imposed upon amended returns. The definition on it indicated in paragraph (3) of Article 39 within the Tax Office Operating Instructions is as follows: *"The note on a tax return regarding their rights for filing a lawsuit concerning the tax base or part of it that they declared shall be preserved is called reservation".* The aforementioned Instruction's paragraph (4) within Article 46 contains a wording as *"The accrual will be finalised if any lawsuit is not filed for the taxes accrued upon returns submitted with a reservation. The lawsuits filed concerning the transactions handled for the tax returns submitted with reservation will not be ending collection"*.

Also the paragraph (4) within Article 27 of the Administrative Jurisdiction Procedures Law (İYUK) says that, *"...the lawsuits filed concerning the transactions handled for the tax returns submitted with reservation will not be ending collection. Suspension of the execution may be demanded concerning them"*.

## III. Practice concerning the implementation of reservation upon amended tax returns

In practice, the taxpayers meet their formal liabilities even they are of the opinion that they shouldn't be taxed so as not to experience controversy with the tax office later but to preserve their right for filing a lawsuit and they submit their returns with a reservation upon it.

It's seen that the submission of amended returns after the legal term mostly results from the Administration's demand in that way and it is observed that the judicial authorities made different decisions in cases against tax and penalties imposed upon the returns.

However, through the AYM decision dated 27.02.2019 no.2015/15100 published in the Official Gazette dated 3 April 2019 no.30734 which is the topic of this article as well; it was unanimously decided that the allegations that the property right guaranteed under Article 35 of the Constitution has been violated and a retrial will be made by the relevant Tax Court to eliminate the consequences of the violation on the grounds that:

- ▶ *As long as there is no legal dispute, there should be no error in the taxpayer's own declaration as a matter of course,*
- ▶ *However, in some cases, taxpayers may be in doubt about whether their income is taxable due to exceptions and*

exemptions, even if the taxpayers themselves are the best to calculate their tax base,

- ▶ In this respect, the taxpayers are given the right to file a lawsuit on the controversial matters through putting reservations on tax returns submitted by them,
- ▶ **Otherwise, the owner of the right for property will be given an excessive burden since an effective objection allowing to claim that the interference with the right to property is arbitrary and illegitimate was not granted,**
- ▶ So as not to cause any violation of the law against taxpayers and to make some of the elements of the law legally negotiable, the instrument of reservations is firstly developed through judicial practices and then has been subject to legal arrangement, an exception to the rule indicating that assessment based on that kind of declaration (calculation of the tax and making the taxpayer indebted) cannot be a subject of a lawsuit has been introduced.
- ▶ Submission of amended returns are based on the Administration's demand,
- ▶ In accordance with the second paragraph of Article 30 of the Law no.213, without resorting to the way of an ex officio assessment, requesting from the applicants that they should correct their declarations by picking out these deduction items on the grounds that certain deduction items existing in VAT returns did not refer to actual deliveries or service execution,
- ▶ On the other side, the situation of applicants intending to file a lawsuit by imposing a reservation upon the amended returns submitted after the expiration of legal term is different than the taxpayers intending to file lawsuit upon a tax return submitted upon penitence after the legal term,
- ▶ In this context, the intention of a taxpayer imposing a reservation upon the amended tax return submitted after legal term to file a lawsuit without showing a will to benefit from provisions of penitence should be legally protected,
- ▶ Due to lack of procedural safeguards proposed by property right, the interference puts a heavy burden on the applicants, the fair balance between the protection of

those rights and the requirement of a public benefit for interference has deteriorated against applicants,

- ▶ The interference with the property rights of the applicants was immoderate.

#### IV. Conclusion

The Council of State did not have any stable practice on this matter until the AYM decision dated 27.02.2019 no.2015/15100 indicating that the property right has been violated since the cases filed against tax assessments and penalties conducted over the amended returns with a reservation are rejected without investigating the merits of the cases.

Various decisions that imposing a reservation upon the amended return submitted after the end of legal term would not give the right to file a lawsuit were causing the violation of the right of the taxpayers to access the court and the administrative proceedings carried out in accordance with the aforementioned tax returns led to the lack of legal control.

Regarding the similar controversies, the relevant AYM decision will be in the nature of a precedent in terms of the tax courts' deciding upon the outcomes of investigations instead of rejecting the lawsuits filed by the taxpayers without examining. A contrary understanding may result in with the violation of the property right of the taxpayer guaranteed by the Constitution.

The protection of property rights stands as one of the State's positive obligations and when the State Council's various practices and the relevant AYM decision are evaluated together, there is no legal obstacle in filing a lawsuit against the process handled upon the concerning tax returns submitted with a reservation since the amended return submitted after legal term with the request of the Administration does not reflect the taxpayers' free will.

Thus, resolving this uncertainty which may lead to unfair treatment in practice through legal arrangement will be more useful in terms of preventing disputes instead of leaving them to the judicial practices.



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.

Mayıs ayının, birçok önemli konuda değişikliklerin gerçekleştiği bir ay olduğunu ifade etmek yanlış olmayacaktır. Bu ayın "Gümrükte Gündem"ine konu en önemli hususların başında ise 24 Mayıs 2019 tarihinde Gümrük Yönetmeliği'nde yapılan EMY ve İGV'ye tabi eşyanın menşeinin tevsiki konusundaki gelişmelerin geldiğini söyleyebiliriz.

Bunların yanı sıra, İthalat Rejim Kararına Ek Karar Listeleri ile GTS'den yararlanacak ülkeler listesinin güncellenmesi; posta ya da hızlı kargo taşımacılığı yoluyla gelen eşya bedelindeki 22 euro altı eşyanın gümrük vergisi muafiyetinin kaldırılması; Çin, Mısır ve Yunanistan menşeli/çıkışlı çeşitli eşyaların tabi oldukları dampainge karşı önlemlerin soruşturmalarının tamamlanmasıyla durum ve oranlarında değişikliğe gidilmesi; ABD menşeli çeşitli eşyanın tabi olduğu EMY oranlarının düşürülmesi; tütün mamulleri, telsiz telefon cihazları ve yeni araçlarda yapılan ÖTV tutar ve oranlarında değişiklik yapılması Mayıs ayında gümrük ve uluslararası ticaret mevzuatında yapılan önemli düzenlemeler arasındadır.

## **1. İGV ve EMY'ye tabi eşyanın menşe tevsikinın talebinin BİLGE sistemi üzerinden kontrol edilebilmesine ilişkin yazı yayımlandı.**

20117910-163.08 dağıtımılı yazı ile AB ülkelerinden A.TR Dolaşım Belgesi eşliğinde serbest dolaşıma girecek olan ve İGV, EMY ve ticaret politikası önlemine tabi eşyaya ilişkin menşe şahadetnamesinin gümrük idaresine ibrazının talep edilip edilemeyeceği hususunda BİLGE sisteminin Tarife Modülü'nden yararlanılabileceği belirtilmiştir. Buna göre, beyanname tescilinden önce yükümlü tarafından yapılması planlanan ithalata ilişkin bilgilerin sisteme girilmesi halinde, yükümlünün menşe şahadetnamesi sunma zorunluluğu bulunup bulunmadığı görülebilecektir.

Buna ek olarak, Türkiye'nin taraf olduğu STA'lar çerçevesinde AB'nin de dahil olduğu bir çapraz kümülasyon sistemine dahil ülkeler menşeli olduğu beyan edilen eşyanın, AB'den A.TR eşliğinde ithal edilmesi durumunda, eşyanın İGV'ye tabi olmaması için beyanname ekinde "tedarikçi beyanı" veya "uzun dönem tedarikçi beyanı"nın ibraz edilmesi gerektiği belirtilmiştir.

## **2. EMY ve İGV'de menşe şahadetnamesi kullanımı ile kağıtsız beyanname ile ilgili olarak Gümrük Yönetmeliği'nde değişiklikler yapıldı.**

24 Mayıs 2019 tarihli Resmî Gazete'de yayımlanarak yürürlüğe giren Tebliğ ve Yönetmelikler ile birlikte aşağıdaki değişiklikler yapılmıştır:

- a. 2017/10926 Sayılı BKK ile Yürürlüğe Konulan Bazı Ürünlerin İthalatında Ek Mali Yükümlülük Tahsili Hakkında Kararın Uygulanmasına Dair Tebliğ ile ithalatta Alınan İlave Gümrük Vergilerinin Uygulanmasına Dair Usul ve Esaslar Hakkında Tebliğ (İthalat: 2017/4) yürürlükten kaldırılmıştır. Böylece, İGV ve EMY bakımından ihracatçı beyanı uygulaması tamamen kaldırılmış; tedarikçi beyanı ve uzun dönem tedarikçi beyanı uygulamasına ise sınırlamalar getirilmiştir.
- b. Gümrük Yönetmeliği'nde yukarıda belirtilen Tebliğ'lerin yürürlükten kaldırılmasına ilişkin olarak birtakım değişiklikler yapılmış olup, değişikliklere aşağıda yer verilmiştir:
  - ▶ 38'inci maddede yapılan değişiklikle; Ek Mali Yükümlülük (EMY) ve/veya İlave Gümrük Vergisi'ne (İGV) tabi eşyaya bu yükümlülüklerin uygulanmaması amacıyla, eşyanın önlem/yükümlülük uygulanan ülke menşeli olmadığına tevsikinın menşe şahadetnamesi ile yapılacağı hükmü eklenmiştir.
  - ▶ 41'inci maddede yapılan değişiklikle; menşe şahadetnamesinin doğruluğu konusunda idarenin şüpheye düşmesi üzerine inceleme ve sonradan kontrol yoluna

gidilmesi halinde, yükümlünün yazılı talebi üzerine tahsili gereken vergi ve diğer mali yükümlülüklerin emanet hesabına alınması uygulaması, İGV ve EMY için de uygulanabilir hale getirilmiştir.

- ▶ 205'inci maddede yapılan değişikliklerle; madde başlığı "Ticaret Politikası Önlemleri" iken, "Ticaret Politikası Önlemleri, İlave Gümrük Vergisi ve Diğer Mali Yükümlülükler" olarak değişmiş; bu ve 38'inci maddedeki değişikliklerle de uyumlu olarak anılan maddeye;
  - ▶ Ticaret politikası önlemlerinin yanı sıra ilave gümrük vergisi ve ek mali yükümlülük ifadeleri eklenmiş,
  - ▶ Bu vergi ve yükümlülüklerle tabi eşyanın menşenin ispatının menşe şahadetnamesi ile yapılacağı ve bu belgenin serbest dolaşıma giriş beyannamesi ekinde ibraz edileceği hususu eklenmiş,
  - ▶ Türkiye ile AB arasındaki gümrük birliği çerçevesinde eşyanın serbest dolaşım statüsünü tevsiken A.TR Dolaşım Belgesi ibraz edilmesi halinde, ithalata konu eşyanın menşeni belirleme konusunda Bakanlıkça belirlenen risk kriterleri uyarınca saptanan durumlar saklı kalmak kaydıyla, menşe şahadetnamesi aranmayacağı hususu eklenmiştir.
- ▶ 112 ve 114'üncü maddelerde yapılan değişikliklerle; ihracatta kağıtsız beyan uygulamasıyla ilgili olarak;
  - ▶ İşlemlerin e-imza ile yapılacağı, beyannamenin elektronik ortamda bulundurulacağı, beyanname kağıt ortamında eklenmesi gerekenler dışındaki belgelerin, kağıt ortamında idareye sunulmayacağına ve kağıtsız beyan kapsamında, belge saklama yükümlülükleriyle ilgili hükümler eklenmiştir.
  - ▶ OKSB sahibi firmaların mavi hatta işlem gören beyanlarında, ilgili belgelerin 44 no.lu haneye kaydedilmesi ancak idareye sunulmamasına ilişkin kısım çıkarılmıştır.

### 3. 4458 Sayılı Gümrük Kanununun Bazı Maddelerinin Uygulanması Hakkında Karar kapsamı bazı maddelerde değişiklik yapıldı.

15 Mayıs 2019 tarihli Resmî Gazete'de yayımlanan 1111 sayılı Cumhurbaşkanı Kararı ile "4458 Sayılı Gümrük Kanununun Bazı Maddelerinin Uygulanması Hakkında Kararda Değişiklik Yapılmasına Dair Karar" yürürlüğe konulmuştur. Yapılan değişiklikler aşağıda özetlenmiştir:

İlgili Madde	Eski Hüküm	Yapılan Değişiklik	Yeni Hüküm
<b>Madde 45/1</b>	1. Türkiye Gümrük Bölgesindeki bir kişiye posta ya da hızlı kargo taşımacılığı yoluyla gelen, bedeli gönderi başına toplam 22 Avro'yu geçmeyen eşya ile 150 Avro'yu geçmeyen kişisel kullanıma mahsus kitap veya benzeri basılı yayına muafiyet tanınır.	İşaretili ibare çıkarıldı	1. Türkiye Gümrük Bölgesindeki bir kişiye posta ya da hızlı kargo taşımacılığı yoluyla gelen, bedeli gönderi başına toplam 22 Avro'yu geçmeyen eşya ile 150 Avro'yu geçmeyen kişisel kullanıma mahsus kitap veya benzeri basılı yayına muafiyet tanınır.
<b>Madde 62/1</b>	1. Kıymeti 1500 Avro'yu geçmemek şartıyla, posta veya hızlı kargo taşımacılığı yoluyla gelen eşya için 45'inci ve yolcu beraberinde gelen eşya için 59'uncu maddelerde belirtilen limitleri aşan eşyanın değeri üzerinden;	İşaretili ibare eklendi	1. Kıymeti 1500 Avro'yu geçmemek şartıyla, posta ve hızlı kargo taşımacılığı yoluyla gelen eşyanın değeri ile kişisel kullanıma mahsus kitap ve benzeri basılı yayın için 45'inci maddede ve yolcu beraberinde gelen eşya için 59'uncu maddede belirtilen limitleri aşan eşyanın değeri üzerinden;
	a) Avrupa Birliği ülkelerinden doğrudan gelmesi durumunda %18,		a) Avrupa Birliği ülkelerinden doğrudan gelmesi durumunda %18
	b) Diğer ülkelerden gelmesi durumunda %20,		b) Diğer ülkelerden gelmesi durumunda %20
	c) Kitap veya benzeri basılı yayın için %8,	İşaretili ibare değiştirildi	c) Kitap ve benzeri basılı yayın için %0
	d) 6/6/2002 tarihli ve 4760 sayılı Özel Tüketim Vergisi Kanununa ekli (IV) sayılı listede yer alan eşya olması durumunda yukarıdaki oranlara ilave %20 oranında tek ve maktu bir vergi tahsil edilir.		d) 6/6/2002 tarihli ve 4760 sayılı Özel Tüketim Vergisi Kanununa ekli (IV) sayılı listede yer alan eşya olması durumunda yukarıdaki oranlara ilave %20 oranında tek ve maktu bir vergi tahsil edilir
<b>Madde 126/1</b>	[...] İhracat rejimine konu eşya için miktar veya değer limitlerini ayrı ayrı beş katına kadar artırmaya Bakanlık yetkilidir.	İşaretili ibare değiştirildi	[...] İhracat rejimine konu eşya için miktar ve değer limitlerini ayrı ayrı on katına kadar artırmaya Bakanlık yetkilidir.
<b>EK 9 B/b-8</b>	8. TV, müzik çalar, video oynatabilme özelliğine sahip olanlar dahil olmak üzere GSM-Cep telefonu (yabancı misyon mensupları hariç iki takvim yılında 1 adet)	İşaretili ibare eklendi	8. TV, müzik çalar, video oynatabilme özelliğine sahip olanlar dahil olmak üzere GSM-Cep telefonu (yabancı misyon mensupları hariç olmak üzere, yolcunun kimlik numarasına kayıtlı hatlarla kullanılmak şartıyla üç takvim yılında 1 adet

#### 4. Genelleştirilmiş Tercihler Sistemi (GTS)'nden Yararlanacak Ülkeler Listesi'nde değişiklik yapılmıştır.

10 Mayıs 2019 tarihli Resmî Gazete'de yayımlanan 1049 sayılı Cumhurbaşkanî Kararı kapsamında yürürlüğe konması kararlaştırılan "İthalat Rejimi Kararına Ek Karar" ile İthalat Rejimi Kararına ekli Genelleştirilmiş Tercihler Sisteminden Yararlanacak Ülkeler Listesi (EK-4)'nde bazı değişiklikler yapılmıştır. Yapılan değişiklikler ile birlikte;

- ▶ Özel Teşvik Düzenlemelerinden Yararlanacak Ülkeler (Ö.T.D.Ü.) listesinde yer almakta olan Bolivya ve Cape Verde Gelişme Yolundaki Ülkeler (G.Y.Ü.) listesine geri eklenirken
- ▶ Moğolistan ise yeniden En Az Gelişmiş Ülkeler (E.A.G.Ü) listesine dahil edilmiştir.

#### 5. Çin ve Mısır menşeli bazı eşyalara anti-damping önlemi uygulanması ile ilgili soruşturmalar hakkında İthalatta Haksız Rekabetin Önlenmesine İlişkin Tebliğ'ler yayımlandı.

25 Mayıs 2019 tarihli Resmî Gazete'de konuyla ilgili olarak yayımlanarak yürürlüğe giren iki tebliğ kapsamındaki değişikliklere aşağıda yer verilmiştir:

- ▶ İthalatta Haksız Rekabetin Önlenmesine İlişkin Tebliğ (2019/14) ile birlikte Mısır menşeli/çıkışlı 9609.10 tarife pozisyonu altında sınıflandırılan "kurşun kalemler ve kurşun boyama kalemleri" tanımlı ürünlerin ithalatında anti-damping önlemi teşmil edilmemesine;
- ▶ İthalatta Haksız Rekabetin Önlenmesine İlişkin Tebliğ (2019/18) ile birlikte ise Çin menşeli 7607.11 tarife pozisyonu altında sınıflandırılan "kalınlığı 0,2 mm'yi geçmeyen, haddelenmiş fakat daha ileri bir işleme tutulmamış alüminyumdan mesnetsiz yapraklar ve şeritler" ve 7607.19 tarife pozisyonu altında sınıflandırılan "diğerleri" tanımlı ürünlere yönelik nihai gözden geçirme soruşturması başlatılmasına ve soruşturma sonuçlanıncaya kadar uygulanmakta olan CIF bedelin %22'si kadar alınan meri anti-damping önleminin yürürlükte kalmasına karar verilmiştir.

#### 6. Çin menşeli elektrikle çalışan duvar saatleri için uygulanmakta olan anti-damping önleminin oranının değiştirilerek devamına karar verilmiştir.

23 Mayıs 2018 tarihli Resmî Gazete'de yayımlanan İthalatta Haksız Rekabetin Önlenmesine İlişkin Tebliğ (Tebliğ No: 2019/17) ile Çin menşeli 9105.21.00.00 gümrük tarife istatistik pozisyonu altında kayıtlı "elektrikle çalışanlar (duvar saatleri)" ürününe yönelik başlatılan nihai gözden geçirme soruşturması tamamlanmış ve dampainge karşı önlemin aşağıdaki oranda uygulanmasına karar verilmiştir:

GTİP	Eşyanın Tanımı	Menşe Ülke	Dampinge Karşı Önlem (CIF bedelin %)
9105.21.00.00.00	Elektrikle Çalışanlar	Çin Halk Cumhuriyeti	%23

## 7. ABD menşeli bazı ürünlerin ithalatında uygulanmakta olan ek mali yükümlülük oranları düşürülmüştür.

22 Mayıs 2019 tarihli Resmî Gazete’de yayımlanan 1130 sayılı Cumhurbaşkanlığı Kararı ile “Amerika Birleşik Devletleri Menşeli Bazı Ürünlerin İthalatında Ek Mali Yükümlülük Uygulanmasına Dair Kararda Değişiklik Yapılmasına İlişkin Karar”ın yürürlüğe konulmasına karar verilmiş ve uygulanmakta olan ek mali yükümlülük (EMY) oranlarında değişikliğe gidilmiştir:

Pozisyon No	Eşya Tanımı	Uygulanmakta Olan EMY (%)	Uygulanacak Olan EMY (%)
08.02	Diğer sert kabuklu meyvalar (taze veya kurutulmuş) (kabuğu çıkarılmış veya soyulmuş olsun olmasın)	20	10
10.06	Pirinç	50	25
2106.90	Diğerleri	20	10
22.08	Alkol derecesi hacim itibarıyla %80'den az olan tağyir (denatüre) edilmemiş etil alkol; damıtım yoluyla elde edilen alkollü içkiler, likörler ve diğer alkollü içecekler	140	70
24.01	Yaprak tütün ve tütün döküntüleri	60	30
27.01	Taşkömürü; taşkömüründen elde edilen briketler, topak ve benzeri katı yakıtlar	13,7	5
2704.00	Taşkömürü, linyit ve turbadan elde edilen kok ve semikok (aglomere edilmiş olsun olmasın); karni kömürü	10	5
2713.11	Kalsine edilmemiş	4	4
33.04	Güzellik veya makyaj müstahzarları ve cilt bakımı için müstahzarlar (ilaçlar hariç) (güneş kremleri veya güneşlenme müstahzarları dahil); manikür ve pedikür müstahzarları	60	30
3904.10	Poli (vinil klorür) (diğer herhangi bir maddeyle karıştırılmamış) (PVC)	50	25
3908.10	Poliamid -6, -11, -12, -6,6, -6,9, -6,10 veya -6,12	10	5
39.26	Plastikten diğer eşya ve 39.01 ila 39.14 pozisyonlarında belirtilen diğer maddelerden eşya	60	30
44.01	Yakmaya mahsus ağaçlar (kütük, odun, çalı-çırpı demetleri halinde veya benzeri şekillerde); ince dilimlenmiş veya yongalar halinde ağaç; testere talaşı ve odun, döküntü ve artıkları (kütük, briket, topak veya benzeri şekillerde aglomere edilmiş olsun olmasın)	10	5
48.02	Sıvanmamış kağıt ve karton (yazma, basma ve diğer grafik işlerinde kullanılan türden) ve her boyutta perfore edilmemiş delikli kart ve delikli şerit kağıt (rulo veya dikdörtgen (kare dahil) tabaka halinde) (48.01 ve 48.03 pozisyonundaki kağıt hariç); el yapısı kağıt ve karton	20	10
48.04	Birincil elyaf (kraft) kağıt ve kartonları (kuşe edilmemiş, sıvanmamış, rulo veya tabakalar halinde) (48.02 ve 48.03 pozisyonundakiler hariç)	20	10
48.11	Kağıt, karton, selüloz vatka ve selüloz liften tabakalar (sıvanmış, emdirilmiş, kaplanmış, yüzeyleri boyanmış, yüzeyleri dekore edilmiş veya baskı yapılmış) (her boyutta rulo veya dikdörtgen (kare dahil) tabaka halinde) (48.03, 48.09, 48.10 pozisyonundakiler hariç)	50	25
5502.10	Selüloz asetatdan olanlar	60	30
7308.90	Diğerleri	60	30
8413.70	Diğer santrifüj pompalar	20	10
8479.89	Diğerleri	20	10
87.03	Binek otomobilleri ve esas itibarıyla insan taşımak üzere imal edilmiş diğer motorlu taşıtlar (87.02 pozisyonuna girenler hariç) (steysin vagonlar ve yarış arabaları dahil)	120	60
9022.19	Diğer amaçlarla kullanılanlar	10	5



## 8. Deniz yolu ile sıvı halde getirilen sıvılaştırılmış doğal gazın (LNG) serbest dolaşıma giriş rejimine ilişkin usul ve esaslar düzenlendi.

18 Mayıs 2019 tarihli Resmî Gazete’de yayımlanarak yürürlüğe giren Gümrük Genel Tebliği (Serbest Dolaşıma Giriş, Seri No: 16) ile deniz yolu ile sıvı halde Türkiye Gümrük Bölgesi’ne getirilen ve gümrük gözetimi altında gaz haline dönüştürülerek limanda boru hattına verilen sıvılaştırılmış doğal gazın (LNG) serbest dolaşıma giriş rejimine tabi tutulmasına dair usul ve esaslar düzenlenmiştir.

## 9. Bazı tekstil ürünlerine uygulanan tarife kontenjanlarının dağıtım yöntemi ile başvuru usul ve esasları düzenlendi.

11 Mayıs 2019 tarihli Resmî Gazete’de yayımlanarak yürürlüğe konulan İthalatta Kota ve Tarife Kontenjanı İdaresine İlişkin Tebliğ (Tebliğ No: 2019/4) ile ilgili eşyanın ithalatında açılan tarife kontenjanlarının dağıtım yöntemi ile başvuru ve kullanım usul ve esasları düzenlenmiştir. Buna göre, aşağıdaki tabloda GTİP ve tanımları belirtilen eşyanın ithalatında karşılığında gösterilen miktarlarda açılan tarife kontenjanlarının dağıtım, söz konusu eşyayı üretiminde girdi olarak kullanan sanayicilere, talep toplama yöntemi ile yapılır:

GTİP	Eşya Tanımı	Birim	Miktar	İGV (%)
5903.10.90.90.00	Diğerleri (Yalnızca İmpertex Kumaş)	m2	30.000.000	0
5903.20.90.90.00	Diğerleri (Yalnızca İmpertex Kumaş)			
5903.90.99.90.00	Diğerleri (Yalnızca İmpertex Kumaş)			

Tarife kontenjanından faydalanmak isteyen sanayicilerin, bu Tebliğ’in yayımı tarihinden itibaren (11.05.2019) 15 iş günü içerisinde, EK-1’de yer alan “Başvuru Formu Örneği” ile EK-2’de yer alan “Başvuruya Eklenmesi Gereken Belgeler”i tam ve eksiksiz olarak düzenleyerek Ticaret Bakanlığına müracaat etmeleri gerekmektedir. Düzenlenecek ithal lisansları 31.12.2019 tarihine kadar geçerlidir.

## 10. Yunanistan menşeli ve/veya çıkışlı bazı mensucatın ithalatında anti-damping önleminin uygulanmasına karar verildi.

7 Mayıs 2019 tarihli Resmî Gazete’de yayımlanan İthalatta Haksız Rekabetin Önlenmesine İlişkin Tebliğ (2019/15) ile Yunanistan menşeli/çıkışlı bazı mensucat eşyasının ithaline yönelik başlatılmış olan önlemlerin etkisiz kılınmasına karşı soruşturmanın tamamlanmasının ardından alınan karar yürürlüğe konmuştur. Bu kapsamda uygulanacak olan önlemler aşağıda verilmiştir:

GTİP	Eşya Tanımı	Menşe ve/veya Çıkış Ülkesi	Dampinge Karşı Önlem (CIF%)	
			110 gr/m <sup>2</sup> ağırlığının üstü için	110 gr/m <sup>2</sup> ağırlığı ve altı için
54.07	EK 1’de GTİP’i ve tanımı yer alan eşya	Yunanistan	70,44	21,13
55.13	Sentetik devamsız liflerden dokunmuş mensucat (ağırlık itibarıyla %85’ten az, m <sup>2</sup> ağırlığı 170 gramı geçmeyen esas itibarıyla veya sadece pamukla karışık sentetik devamsız lif içerenler)	Yunanistan	44	
55.14	Sentetik devamsız liflerden dokunmuş mensucat (ağırlık itibarıyla %85’ten az, m <sup>2</sup> ağırlığı 170 gramı geçen esas itibarıyla veya sadece pamukla karışık sentetik devamsız lif içerenler)			
55.15	Sentetik devamsız liflerden diğer dokunmuş mensucat			
55.16	Suni devamsız liflerden dokunmuş mensucat			

## 11. Soruşturma açılan çelik ürünlerinin ithalatı hakkında önlem getirilmemesine karar verildi.

07.05.2019 tarihli Resmî Gazete’de yayımlanan İthalatta Korunma Önlemlerine İlişkin Tebliğ (2019/1) ile İthalatta Korunma Önlemleri Yönetmeliği çerçevesinde yürütülmekte olan çelik ürünlerinin ithalatına ilişkin soruşturmanın İthalatta Korunma Önlemlerini Değerlendirme Kurulu tarafından önlemsiz kapatılmasına karar verilmiştir.

## 12. Tütün mamulleri, telsiz telefon cihazları ve yeni araçların ÖTV oranlarında değişiklik yapılmıştır.

1 Mayıs 2019 tarihli Resmî Gazete’de yayımlanan aynı gün yürürlüğe giren 30 Nisan 2019 tarihli ve 1013 sayılı Cumhurbaşkanlığı Kararının Eki 2’inci maddesi hükümlerince 24 ve 85’inci fasıllarında yer alan bazı eşyalara uygulanacak ÖTV oran ve tutarlarında değişiklik yapılmıştır.

GTİP	Mal İsmi	Vergi Oranı (%)	Asgari Maktu Vergi Tutarı (TL)	Maktu Vergi Tutarı (TL)
2402.20	Tütün içeren sigaralar	67	0,2679	0,4200
2402.90.00.00.00	Diğerleri (Tütün yerine geçen maddelerden yapılmış purolar, uçları açık purolar, sigarillolar ve sigaralar) -Tütün yerine geçen maddelerden yapılmış sigaralar	67	0,2679	0,4200
24.03	Diğer mamul tütün ve mamul tütün yerine geçen maddeler; "homojenize" veya yeniden tertip edilmiş tütün; tütün hülasa ve esansları (2403.11.00.00.00, 2403.19.10.00.19, 2403.19.90.00.19, 2403.91.00.00.00, 2403.99.10.00.00, 2403.99.90.00.00 hariç)	67	0,2679	0,4200
2403.99.10.00.00	Enfiye ve çiğnemeye mahsus tütün	67	0,2679	0,4200

Ayrıca, ÖTV Kanunu’na ekli (IV) sayılı listenin aşağıda yer verilen GTİP’i altında sınıflandırılan eşyaların da ÖTV vergi oranları yeniden düzenlenmiştir:

GTİP	Mal İsmi	Vergi Oranı (%)
8517.12.00.00.11	Alicısı bulunan verici portatif (Cellular) telsiz telefon cihazları	
	-Özel tüketim vergisi matrahı 640 TL’yi aşmayanlar	25
	-Özel tüketim vergisi matrahı 640 TL’yi aşp 1.500 TL’yi aşmayanlar	40
	-Diğerleri	50

Bunların yanı sıra, 2018/11750 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı’nın eki 5/1-a bendi hükmünde aşağıdaki değişiklikler yapılmıştır:

Yeni Aracın ÖTV Matrahı (TL)	Terkin Edilecek ÖTV Tutarı(TL)
Matrahı 70.000 TL’yi aşmayanlar için	10.000
Matrahı 70.000 TL’yi aşp 120.000 TL’yi aşmayanlar için	8.000
Matrahı 120.000 TL’yi aşanlar için	3.000



Sosyal güvenlik ve iş hukuku alanında Mayıs ayında öne çıkan gelişmeler “Çalışma Hayatında Gündem” köşemizin konusunu oluşturmaktadır. Bu dönemde gerçekleşen ve önem atfettiğimiz değişiklikler ayrı başlıklar halinde derlenmiştir.

## **Uzun süren hastalık nedeniyle iş akdinin işveren tarafından feshinde işçiden savunma alınmasına gerek bulunmamaktadır.**

**Özet:** Yargıtay İçtihadı Birleştirme Hukuk Genel Kurulunun 9 Mayıs 2019 tarihli Resmî Gazete’de yayımlanan E: 2017/9, Karar No: 2018/10 sayılı kararında; işçinin sağlık nedenleriyle bekleme süresini aşan işe devamsızlığının bildirim süresine eklenecek altı haftayı aşması, işveren tarafından iş sözleşmesinin haklı nedenle derhal feshi için yeterlidir. Dolayısıyla 4857 sayılı İş Kanunu’nun 25’inci maddesinin birinci fıkrasının (b) bendi gereğince almış olduğu sağlık raporları nedeniyle derhal fesihlerde, işçiden savunma alınmasına gerek olmadığı belirtilmiştir.

### **1. Karara esas sorunun kaynağı**

Hizmet akdine tabi olarak çalışanların 4857 sayılı İş Kanunu’nun 25’inci maddesinin birinci fıkrasının (b) bendi gereğince almış oldukları sağlık raporları nedeniyle derhal fesihlerde, işçiden savunma alınmasının gerekip gerekmediği hususunda Yargıtay’ın ilgili daireleri arasında farklı kararların sıklıkla ortaya çıkması.

### **2. İş sözleşmesinin sağlık nedenlerinden dolayı geçerli feshi**

#### **2.1 Geçerli neden oluşturmayan sağlık nedenleri**

4857 sayılı İş Kanunu’nun 18’inci maddesinin üçüncü fıkrasının (f) bendine göre, “Hastalık veya kaza nedeniyle 25’inci maddenin (I) numaralı bendinin (b) alt bendinde öngörülen bekleme süresinde işe geçici devamsızlık” hâli, geçerli bir fesih nedeni değildir. Bekleme süresi içerisinde iş sözleşmesi askıda olup, işverenin bekleme süresi içinde sözleşmeyi feshetmesi Kanun’un amir hükmü gereğince geçersiz bir fesih olacaktır.

#### **2.2 İşçinin uzun süren hastalığı nedeniyle işe devamsızlığı**

İşçinin uzun süren hastalığı nedeniyle aldığı sağlık raporu uyarınca işe devamsızlığı üzerine işveren iş sözleşmesini geçerli nedenle feshedebilir. Ancak bunun için Kanun’un 18’inci maddesinin üçüncü fıkrasının (f) bendinde belirtilen bekleme süresini aşan bir devamsızlığın söz konusu olması gerekir. Yani işçinin hastalığı nedeniyle aldığı sağlık raporu uyarınca iş yerine devamsızlığı, Kanun’un 17’nci maddesinde belirtilen bildirim sürelerini altı hafta aşarsa işveren için geçerli veya haklı nedenle fesih hakkı doğar.

#### **2.3 İşçinin sık sık hastalanması**

4857 sayılı İş Kanunu’nun 18’inci maddesinin gerekçesinde işçinin yetersizliğinden kaynaklanan nedenler arasında sık sık hastalanma, geçerli neden olarak sayılmıştır. Bu nedenle, işçinin sık sık hastalanması, iş görme ediminin gerektiği şekilde ifa edilmesini devamlı olarak olumsuz etkiliyor, iş yerinin normal işleyişini bozuyorsa, işveren geçerli olarak süreli fesih hakkını kullanabilir.

Sık sık rapor almanın geçerli sebep oluşturacak yoğunluğa ulaştığından söz edebilmek için işçinin hangi sıklıkta ya da ne kadar uzunlukta rapor alması gerektiğini kesin olarak söyleyebilmek mümkün değildir. Bu bağlamda, işçinin almış olduğu raporlar nedeniyle yaptığı devamsızlıkların ne zaman iş yerinde olumsuzluklara yol açtığı, işçinin yaptığı iş ve iş yerindeki konumu, iş yerinin büyüklüğü/küçüklüğü, devamsızlığın etkisinin diğer işçilere aşırı yük yüklenmeden azaltılıp azaltılmadığı, işçinin kıdemi gibi hususlar dikkate alınarak her somut olaya göre tespit edilmelidir. İşçinin uzun süren hastalığı nedeniyle işe devamsızlığından farklı olarak sık sık hastalanması nedeniyle aldığı aralıklı sağlık raporlarının toplam süresi, Kanun'un 17'nci maddesinde düzenlenen bildirim süreleri içinde kalsa bile, bu durum iş yerinde olumsuzluklara neden olmuş ise, işçinin iş sözleşmesi geçerli nedenle feshedilebilir.

### **3. İş sözleşmesinin sağlık nedenlerinden dolayı haklı nedenle feshi**

#### **3.1 Genel olarak**

4857 sayılı İş Kanunu'nun işveren açısından haklı fesih nedenlerini düzenleyen 25'inci maddesinin "Sağlık sebepleri" başlıklı birinci fıkrasında üç ayrı haklı nedenle derhal fesih nedeni düzenlenmiştir.

Buna göre; 25'inci maddenin birinci fıkrasının (a) bendinde, "İşçinin kendi kastından veya derli toplu olmayan yaşayışından yahut işçiye düşkünlüğünden doğacak bir hastalığa yakalanması veya engelli hâle gelmesi durumunda, bu sebeple doğacak devamsızlığın ardı ardına üç iş günü veya bir ayda beş iş gününden fazla sürmesi"; (b) bendinin ilk parafında ise, "İşçinin tutulduğu hastalığın tedavi edilemeyecek nitelikte olduğu ve işyerinde çalışmasında sakınca bulunduğuunun sağlık kurulunca saptanması durumunda" işveren iş sözleşmesini haklı nedenle derhal feshedebilecektir. İctihadi birleştirmeye konu bu fıkra olduğundan, bu konu özelinde açıklama yapılacaktır.

#### **3.2 İşçinin sağlık nedenleriyle bekleme süresini aşan işe devamsızlığı**

4857 sayılı İş Kanunu'nun 25'inci maddesinin "sağlık sebepleri" başlıklı birinci fıkrasının (b) bendinin ikinci paragrafında, işçinin sağlık nedenleriyle bekleme süresini aşan işe devamsızlığı, işveren için haklı fesih nedeni olarak düzenlenmiştir. Şöyle ki; "(a) alt bendinde sayılan sebepler dışında işçinin hastalık, kaza, doğum ve gebelik gibi hallerde işveren için iş sözleşmesini bildirimsiz fesih hakkı; belirtilen hallerin işçinin işyerindeki çalışma süresine göre 17'nci maddedeki bildirim sürelerini altı hafta aşmasından sonra doğar. Doğum ve gebelik hallerinde bu süre 74'üncü maddedeki sürenin bitiminde başlar. Ancak işçinin iş sözleşmesinin askıda kalması nedeniyle işine gidemediği süreler için ücret işlemez.

4857 sayılı Kanun'un 25'inci maddesinin birinci fıkrasının (a) bendinde sayılan işçinin kastı veya derli toplu olmayan yaşayışı ya da işçiye düşkünlüğü dışında kalan nedenlerle işçinin hastalık, kaza, doğum ve gebelik gibi hallerde işveren için iş sözleşmesini bildirimsiz fesih hakkı; belirtilen hallerin işçinin

iş yerindeki çalışma süresine göre 17'nci maddedeki bildirim sürelerini altı hafta aşmasından sonra doğar. Örneğin bir yıl kıdemi olan işçinin hastalık nedeniyle almış olduğu kesintisiz (aralıksız) sağlık raporu uyarınca işe devamsızlığının, bu kıdeme göre bildirim süresi dört hafta olduğundan altı hafta eklemek suretiyle on haftayı aşarsa işveren haklı nedenle derhal fesih hakkını kullanabilir. Doğum ve gebelik hâllerinde ise bu süre, Kanun'un 74'üncü maddesinde belirtilen sürenin bitiminden itibaren başlar.

#### **3.3 Sağlık raporları nedeniyle derhal feshlerde savunma alınması gerekir gerekmediği**

İş sözleşmesinin haklı nedenle derhal feshinde, haklı nedenin doğumu ile sözleşme kendiliğinden sona ermez. Lehine haklı neden doğan taraf, bu hakkı kullanıp kullanmamakta serbesttir. Dolayısıyla 4857 sayılı İş Kanunu'nun 25'inci maddesinin birinci fıkrasının (b) bendinde düzenlenen almış olduğu kesintisiz sağlık raporu nedeniyle işçinin işe devamsızlığının bekleme süresini altı hafta aşması hâli, işveren için haklı nedenle derhal fesih nedenidir. İşverenin iş sözleşmesinin haklı nedenle feshettiğine dair fesih iradesinin işçiye ulaşmasıyla iş sözleşmesi derhal sona erer. Görüldüğü üzere bu nedene dayanarak yapılacak feshlerde, ihbar süresine eklenecek altı haftayı aşan işe devamsızlık hâli yeterli olup, bu hakkın kullanımı için 25'inci maddede başka bir şart öngörülmemiştir.

İşçinin bekleme süresini aşan işe devamsızlığı nedeniyle iş sözleşmesinin haklı nedenle derhal feshine neden olan sağlık sebepleri, 19'uncu maddenin ikinci fıkrasında belirtilen işçinin davranışı ya da verimi ile ilgili nedenler kapsamında değerlendirilemez. Dolayısıyla işçinin sağlık sebeplerinden kaynaklanan bekleme süresini aşan işe devamsızlığında, fesihten önce işçiden istenilecek savunmanın gerek işçi gerekse işveren yönünden bir önemi bulunmamaktadır. Zira haklı nedeni doğuran olay, bu devamsızlığın bildirim süresine eklenecek altı haftayı aşması olup, işçinin bekleme süresini aşan bu işe devamsızlığı fiili bir durum teşkil etmektedir. Bu nedenle işçinin rahatsızlığının var olup olmadığı ya da alınan raporun sahteliği gibi nedenler ileri sürülmediğinden -bu hususların varlığı anılan bent kapsamında olmayıp ancak 25'inci maddenin (II) numaralı bendinde belirtilen işçinin davranışlarından kaynaklanan fesih nedeni olacağından- işverenden fesihten önce savunma alma zorunluluğunun öngörülmesi, şekil şartının yerine getirilmesinden öte bir anlam taşımayacaktır. İşçinin bekleme süresini aşan işe devamsızlığı nedeniyle fesihten evvel işçiden alınacak olan savunma herhangi bir sonuca ulaşmaya yönelik olmadığı gibi alınan raporlar feshin bağlandığı olgunun ortaya çıktığını gösteren yegâne belgeler olduğundan savunma alınması ile ulaşılabilecek başkaca bir belge ya da öğrenilecek bir durum söz konusu değildir.

#### **4. Sonuç**

Yargıtay İctihadi Birleştirme Kurulunun 19.10.2018 günlü oturumunda; 4857 sayılı İş Kanunu'nun 25'inci maddesinin birinci fıkrasının (b) bendi gereğince almış olduğu sağlık raporları nedeniyle derhal feshlerde, işçiden savunma alınmasının gerekmediğine karar verilmiştir.

## **Şirket kuruluşu aşamasında çalıştırılacağı bildirilen sigortalıların tescil işlemlerinde değişiklik yapıldı.**

Bilindiği üzere, 5510 sayılı Kanun'un 4'üncü maddesinin birinci fıkrasının (a) bendi kapsamında sigortalı çalıştırılmasa dahi ticaret sicil müdürlüklerince tescil edilen şirket kuruluşlarına istinaden işyeri tescilleri otomatik olarak yapılmaya başlanmış ve uygulamanın usul ve esasları 16.03.2018 tarihli ve 2018/11 sayılı Genelge ile belirlenmiştir. Bu defa 20 Mayıs 2019 tarihinde yayımlanan 2019/10 sayılı SGK Genelgesi ile uygulama "Sigortalı İşe Giriş Bildirgesi"ni de kapsayacak şekilde genişletilmiştir.

Söz konusu yetki kapsamında, şirket kuruluş aşamasında ticaret sicil müdürlüklerince online aktarılan bilgilere göre otomatik işyeri tescili yapılan işyerleri için, sigortalı çalıştırılacağına ilişkin bildirimlerin şirket kuruluşu aşamasında da alınabilmesine ve alınan bu bilgilere göre sigortalı tescil işlemlerinin yapılmasına yönelik SGK alt yapısı hizmete açılmıştır.

Bu itibarla, şirket kuruluş aşamasında çalıştırılacak sigortalılara ilişkin sigortalı tesciline esas olan bilgileri, ticaret sicil memurluklarınca SGK'ya online olarak aktarılan sigortalıların tescil işlemleri otomatik olarak yapılacak olup, bu sigortalılar için ayrıca sigortalı işe giriş bildirgesi verilmesi istenmeyecektir. Ancak, otomatik tescil yapılan işyerleri için şirket kuruluş aşamasında çalıştıracağı sigortalılara ilişkin bildirimde bulunulmayan işyerlerinde çalıştırılacak sigortalıların işe giriş bildirimleri hususunda cari usullere göre işlem yapılacaktır.

## **Otomatik tescilli inşaat işyerlerinde ilişiksizlik belgesi için SGK'ya başvuruya gerek kalmadı.**

Bilindiği üzere; valilikler, belediyeler, il özel idareleri ve ruhsat vermeye yetkili diğer merciler tarafından, geçici iskân veya yapı kullanma izin belgesi verilmeden önce yapılan inşaat dolayısıyla ilgililerden SGK'ya borçlarının bulunmadığına dair SGK tarafından düzenlenmiş bir belge (ilişiksizlik belgesi) istenmektedir. Bu süreç pek çok yazışmaya, zaman kaybına ve vatandaşların iskân alabilmek için SGK aşamasında sıkıntı yaşamasına sebep olmaktadır.

**SGK'nın 30.04.2019 tarihli E.6557729 sayılı Genel Yazısı ile,** 30.04.2019 tarihinden itibaren SGK ilişiksizlik belgesi için;

- ▶ İşveren tarafından SGK'ya müracaat edilmeyeceği, ruhsatı vermeye yetkili mercieye müracaat edileceği,
- ▶ Yetkili mercieye yapılan müracaat bilgisinin aynı anda SGK'ya iletilmiş olacağı,
- ▶ Asgari işçilik araştırmasının MAKS (Mekansal Adres Kayıt Sistemi) üzerinden aktarılan bilgiler ile SGK tarafından yapılacağı,
- ▶ Yeterli asgari işçilik bildirim yapılan işyerleri için elektronik ortamda üretilen ilişiksizlik belgesinin DYS üzerinden elektronik ortamda yetkili mercieye gönderileceği,

belirtilmiştir.

Getirilen yeni uygulama;

- ▶ Otomatik tescil edilen tek ruhsatlı inşaat işyerleri için geçerli olup,
- ▶ Manuel olarak tescil edilen inşaatlar ile birden çok yapı ruhsatı (yenileme-tadilat-ilave kat gibi) olan binalarda bu uygulama geçerli değildir. Bunlar için asgari işçilik araştırması ve ilişiksizlik belgesi temini eski uygulama üzerinden manuel şekilde SGK'dan talep edilecektir.

## **Kişisel Koruyucu Donanım (KKD) Yönetmeliği" tamamen yenilendi.**

Hem çalışma ilişkilerinde hem de normal yaşamda karşılaşılabilecek risklere karşı insan sağlığının korunması ve iş kazalarının önlenmesi ve/veya azaltılmasını teminen piyasada farklı farklı standartlarda üretilmiş kişisel koruyucular bulunmaktadır. Amaçlanan korumanın elde edilebilmesi için KKD'lerin uygun standartta üretilmeleri ve belirlenen standart dışı üretimlerin de piyasaya arzının önlenmesi hayati önem taşımaktadır.

29.11.2006 tarihli Resmî Gazete'de yayımlanan Kişisel Koruyucu Donanım Yönetmeliği (89/686/AET) yürürlükten kaldırılmıştır. Piyasada bulunduran kişisel koruyucu donanımların tasarımı ve üretiminde, kullanıcıların sağlık ve güvenliğinin korunması ile kişisel koruyucu donanımların serbest dolaşımına ilişkin usul ve esaslar 1 Mayıs 2019 tarihli Resmî Gazete'de yayımlanan yeni yönetmelik esaslarına göre ifa edilecektir.

Eski düzenlemeye göre oldukça kapsamlı hususlar içeren yeni Yönetmelik ve eklerinin eksiksiz uygulanması kazaların önlenmesinde önemli bir mihenk taşı olacaktır. Hem iş kazalarının önlenmesi hem de kaza sonrası oluşacak ağır rucü tazminatlarının önüne geçilmesi bakımından, tüm işverenlerimizin ilgili Yönetmelikte belirtilen standartlarda KKD kullanmaları çok önem arz etmektedir.



## İsviçre'deki referandumda vergi reformu kabul edildi

İsviçre çikolata ve saatleri kadar olmasa da çok uluslu şirketlere sunduğu düşük vergi oranları ile de tanınıyor. Ancak geçen ay yapılan referandumun sonucunun bu algıyı değiştirmesi bekleniyor. Avrupa'nın tam ortasında olup Avrupa Birliği'nin (AB) dışında yer alan İsviçre, finans denildiğinde dünyada ilk akla gelen ülkelerden biri olarak bugüne kadar pek çok açıdan kendi kurallarıyla hareket ediyor, yabancı şirketlere çok cazip vergi avantajları sunuyordu.

Ülkede 19 Mayıs'ta gerçekleştirilen referandumda, kurumlar vergisi sisteminde gerçekleştirilecek reform için İsviçre hükümetinin sunduğu paket yüzde 34'e karşı yüzde 66 oy oranıyla kabul edildi. Kurum gelirlerinin vergilendirilmesinde İsviçre'yi uluslararası standartlarla uyumlu hale getirecek yeni sistem 1 Ocak 2020 itibarıyla yürürlüğe girecek.

Referandum sonucuyla ilgili olarak yayınlanan EY Global Tax Alert'te reformun hedefleri;

- (i) İsviçre vergi sisteminin çekiciliğinin uzun vadede garanti altına alınması
- (ii) İsviçre vergi sisteminin uluslararası alanda kabul görmesinin sağlanması
- (iii) uygun düzeyde bir vergi gelirinin güvence altına alınması

şeklinde sıralanıyor. EY Zürih ofisinde görevli vergi hizmetleri ortağı Dominik Burgy, eski sisteme göre bazı faaliyet alanlarında yüzde 4 ila 10 arasında değişen efektif vergi oranının yeni kurullarla birlikte yüzde 9-12 aralığına kadar yükselebileceğini söyledi.

İsviçre küresel şirketlere sunduğu olanaklarla, adil olmayan bir rekabet avantajı elde ettiği gerekçesiyle Avrupa Birliği ve Ekonomik İşbirliği ve Kalkınma Örgütü (OECD) tarafından uzun süredir eleştiriliyordu. Uluslararası standartlara uyumlu hale gelme taahhüdünde bulunmasaydı vergi kara listesinde yer alma riski bulunan İsviçre, çok uluslu şirketleri daha fazla vergilendirecek olsa da yabancı yatırımcılar için önemli bir lokasyon olma özelliğini korumakta kararlı görünüyordu.

### Patent box uygulaması

Büyük küresel şirketlerin ödedikleri oranların bireysel düzeyde görüşüldüğü ve kamuoyuna açıklanmadığı İsviçre'de vergi oranlarının yükselmesine karşılık AR-GE teşvikleri güçlendirilecek. Yeni patent box uygulamasına göre, bazı avantajlar sadece patent geliştirmeye sonuçlanan işlere sağlanacak. Burgy'nin verdiği bilgiye göre, AR-GE birimleri İsviçre'de olmayan çok uluslu şirketler yüzde 12-14 aralığındaki yeni yasal orana tabi olacak.



Patent box, innovation box ve license box gibi çeşitli şekillerde isimlendirilen uygulamalar esasında son dönemde ticarileşmiş sınai mülkiyet haklarından elde edilen kazançlara vergi teşviği getiren yöntemler. Söz konusu teşvik uygulamalarının sonuna box (kutu) kelimesi getirilerek adlandırılmalarının nedeni, patent ve diğer sınai mülkiyet haklarından elde edilen kazançların beyannamede daha düşük vergilemeye tabi olacak şekilde ayrı bir satırda yer alması ve bu tür kazanç sahiplerinin de beyannamedeki bu satırın önündeki kutuyu seçme zorunluluğundan kaynaklanıyor.

En yaygın kullanıma sahip olan patent box, başta patentler olmak üzere ilgili mevzuatla belirlenen niteliklere sahip mülkiyet haklarından elde edilen kazançlara indirimli vergi oranı uygulanması veya bu kazançların belirli bir kısmının vergiden istisna tutulmasıyla daha az vergilendirilmesini sağlayan bir teşvik sistemi olarak tanımlanabilir. Inovasyonun teşvik edilmesi, yüksek ücretli istidam oluşturulması ve ilgili ülkenin kurumlar vergisinin uluslararası alanda daha rekabetçi hale getirilmesi yönünde önemli bir vergi politikası aracı olarak kabul edilen bu uygulamanın son yıllarda yaygınlık kazandığı görülüyor.

İsviçre hükümetinin vergi gelirlerinde, reform sonrasında vergi oranlarındaki artışa rağmen kısa bir süreliğine yıllık 2 milyar dolar düşüş gerçekleşmesi bekleniyor. İsviçre'de hükümetin öngördüğü benzer bir paket 2017'de yapılan referandumda geri çevrilmişti.



## Yunanistan'da KDV indirimleri parlamentodan geçti, AB rahatsız

Avrupa Birliği yetkilileri Yunanistan'ı geçtiğimiz ay parlamentoda onaylanan vergi indirimleri konusunda uyardı. Vergi indirimlerinin bütçe hedeflerini tehlikeye atması ve ülkenin kreditorlerine karşı taahhütlerini yerine getirmesini zorlaştırmasından endişe eden AB, vergi indirimlerinin ekimdeki seçimler öncesinde siyasi odaklı olduğu görüşünde.

Mayıs ayı sonunda parlamentoda kabul edilen paketle, bazı gıda ürünleri ve içecekler üzerinde uygulanan KDV oranı yüzde 24'ten yüzde 13'e, ev ve işyerlerinde kullanılan doğalgaz ve elektrik üzerindeki KDV oranı ise yüzde 13'ten yüzde 6'ya çekildi. Yüzde 28 seviyesindeki kurumlar vergisi oranı 2021 yılı itibarıyla yüzde 25'e çekilirken; gelecek yıldan itibaren yıllık geliri 20 bin euronun altında olanlardan "dayanışma vergisi" kesintisi yapılmayacak, diğer gelir gruplarında da oran düşürülecek. Paket aynı zamanda emekliler için de çeşitli iyileştirmeler içeriyor. Yunanistan geçtiğimiz mart ayında aldığı bir kararla temettü dağıtımında uygulanan vergi oranını da yüzde 15'ten yüzde 10'a düşürmüştü.

Euro bölgesi maliye bakanlarının oluşturduğu Eurogroup'un mayıs ayı toplantısında Yunanistan hükümetinin kararları ciddi bir biçimde eleştirilirken, Yunan Maliye Bakanı Euclid Tsakalotos'un toplantıya katılmadığı belirtildi. AB maliye bakanlarının haziran ayı içinde sert bir rapor hazırlayarak Atina'yı uyarması bekleniyor.

Kamu Gelirleri Genel Sekreterliği verilerine göre vergi mükelleflerinin borcunun yaklaşık 100 milyar euronun üzerinde olduğu Yunanistan'da vergi borcu olan mükellef sayısı, toplam vergi mükelleflerinin yaklaşık yarısına tekabül ediyor.



## Vergide "doğru" insan kaynağını bulmak giderek zorlaşıyor

Küreselleşme ve dijital alanda kaydedilen gelişmelerin iş hayatında yarattığı dönüşüm, işletmelerin vergi ve finans birimlerini de yeniden şekillendiriyor. EY'nin, aralarında çok uluslu devlerin de bulunduğu dünya genelindeki 1722 şirketi kapsayan yeni bir anketi vergi ve finansın, günümüzün en gelişmiş işe alım tekniklerine rağmen doğru yetenekleri bulma noktasında önemli güçlüklerle karşı karşıya olduğunu gösterdi.

Katılımcıların yüzde 87'si yeni vergi mevzuatını belirleyip değerlendirebilecek ve karşılığında aksiyon alabilecek uygun kaynaklara sahip olmadıklarını bildirdiler. Ankete katılanların yüzde 89'u ise, doğru yetenekleri kendilerine çekme ve elde tutma konusunda sıkıntı yaşıyor. Ankete göre katılımcıların yüzde 84'ü bu alandaki işgücünü outsourcing yoluyla oluşturmuş durumda.



EY Global Vergi ve Finans Operasyon Lideri David Helmer'a göre, doğru kapasiteye sahip bir dış desteğin uygun nitelikteki uzmanları bulması, eğitmesi ve kariyer planlarını yapmasıyla işletmeler önemli bir yükten kurtarılabilir ve kendi asil işlerine odaklanmaları sağlanabilir. Helmer doğru kişilerin uygun maliyetle bulunmasının geçmişte de kolay olmadığını, ancak hiçbir zaman bu son dönemdeki kadar zor olmadığını belirtiyor.



## IRS'te bütçe kesintisine bağlı denetim elemanı sıkıntısı ciddi boyutta

ABD Gelir İdaresi (IRS) bünyesinde çalışan denetim elemanı sayısının son yıllarda belirgin şekilde azalmasının kötü niyetli işletmelerin suç işlemlerini kolaylaştıracağı ve durum kontrol altına alınmazsa büyük bir gelir açığına neden olabileceği belirtiliyor.

IRS'in en önemli çalışan kategorilerinden biri olan ve suçlu birey ve işletmelerden vergi tahsil eden memurların 2010'da 5922 olan sayısı 2018'de 3028'e gerilemiş bulunuyor. Bu düşüş federal hükümetin bütçe tasarruf önlemlerinden kaynaklanıyor ve IRS'in, sistemi dolandırarak çalışanların ücretlerinden kestikleri tutarları ödemeyen işletmelerin peşine düşme kabiliyetine zarar veriyor. Çalışanların ücretlerinden kesilen tutarlar IRS'in tahsil ettiği toplam vergi gelirinin yaklaşık yüzde 70'ini oluşturuyor.

IRS'in zaman zaman en yüksek öncelikteki vakalara bile eleman yetiştiremediği ve neredeyse bütün gelir gruplarında denetim sıklığının düştüğü belirtilirken, ABD Hazine Bakanlığı'nın Vergi Politikasından Sorumlu Bakan Yardımcısı David Kautter, IRS'in elindeki insan kaynağını daha stratejik olarak kullanması gerektiğini söylüyor.



## Avusturya kurumlar ve gelir vergisini kademeli düşürecek

Avusturya kurumlar vergisi oranını mevcut yüzde 25 seviyesinden 2022'de yüzde 23'e, 2023'te ise yüzde 21'e düşürüleceğini açıkladı. Başbakan Sebastian Kurz, gelir vergisinde de indirimlere gidileceğini söyledi. Buna göre, en düşük gelir vergisi oranı 2021'de yüzde 25'ten 20'ye çekilecek. 2022'de de yüzde 35'lik oran yüzde 30'a, yüzde 42 seviyesindeki gelir vergisi oranı yüzde 40'a düşürülecek.

## EY ve Thomson Reuters'tan vergi teknolojilerinde iş birliği

Ernst & Young LLP (EY) ve Thomson Reuters, Reuters'ın Onesource global vergi teknolojileri birimi ile EY'nin vergi teknolojisi ve dönüşüm hizmetleri birimlerini bir araya getirecek yeni bir iş birliği için anlaştı.

EY ve Reuters'ın bu girişiminin çok uluslu şirketlere, uygunluk sağlamanın oldukça zorlaştığı böyle bir dönemde gelişmiş çözümler sunulmasını hedeflediği belirtildi. EY Global Vergiden Sorumlu Yönetim Kurulu Başkan Yardımcısı Kate Barton iş birliğiyle ilgili açıklamasında, "EY ve Thomson Reuters müşterilerin vergi alanındaki en karmaşık sorunlarına birlikte teknoloji destekli çözümler sunulacak." dedi.



## **AB ülkeleri motorlu taşıtlardan €428 milyar vergi geliri elde etti**

Avrupa Otomobil Üreticileri Birliği (ACEA), periyodik olarak açıkladığı otomobil satışları ve pazardaki durumu gösteren çeşitli verilerin yanı sıra belirli dönemlerde sektördeki vergilendirmeye ilişkin göstergeleri de yayınlıyor. Birliğin bu çerçevede hazırladığı Vergi Rehberi 2019 isimli rapora göre, Avrupa Birliği (AB) üyesi 15 ülkenin motorlu taşıtlardan elde ettiği vergi geliri 2018'de bir önceki yıla göre yüzde 3,5'lik artışla 428 milyar euro oldu. Motorlu taşıtlardan en yüksek vergi gelirini 92 milyar euro ile Almanya elde ederken, bu ülkeyi Fransa, İtalya, İngiltere ve İspanya izliyor.

Otomotiv sektörü yeni araçların satışı üzerinden alınan KDV, ÖTV, gümrük vergisi, kullanım süresince alınan vergiler (MTV), akaryakıt ve motor yağları üzerinden alınan vergiler gibi pek çok kanaldan devletlere yüksek miktarda gelir sağlıyor. Sektörden elde edilen toplam vergi gelirine ilişkin yukarıda verdiğimiz tutarın oldukça yüksek olduğu söylenebilir. Çünkü AB'nin 28 üyesinden sadece 15'ini kapsamasına rağmen Birliğin yıllık toplam bütçesinin 2,5 katından fazlasına tekabül ediyor.

### **ÖTV etkisi**

Türkiye'nin 2019 bütçesinde motorlu taşıtlar üzerinden alınması öngörülen ÖTV'nin, toplam ÖTV gelirleri içindeki oranının 14,65 olacağı tahmin ediliyor. Bütçede, toplam ÖTV tutarı 164 milyar TL, motorlu taşıtlardan alınacak ÖTV tutarı ise 24 milyar TL olarak yer alıyor.

Taşıtların kredilerinden alınan BSMV ve KKDF, trafik sigortası ve kasko kapsamındaki BSMV, muayene ve yıllık bakım masrafı üzerinde oluşan KDV de hesaba katıldığında Türkiye'de otomotivin kamuya gelir sağlayan en önemli kaynaklardan biri olduğu söylenebilir. Ülkemizde otomotiv sanayiinin köklü ve güçlü yapısına rağmen, makroekonomik göstergelerdeki değişimler ve yüksek vergi oranları zaman zaman sektördeki büyüme üzerinde etkili olabiliyor. Otomotiv Sanayicileri Derneği (OSD) tarafından hazırlanan bir rapora göre, ÖTV oranında %10'luk artış iç pazar büyümesini yaklaşık %6,9 baskılamaktadır.

Araç satın alırken ödenen vergilerin dışında her yıl devlete ödenen MTV bazı AB ülkelerinde (Polonya, Estonya, Slovenya, Litvanya) hiç alınmazken, KDV konusunda Ekonomik İşbirliği ve Kalkınma Örgütü (OECD) üyesi ülkelerin büyük bölümünde, tıpkı ülkemizde olduğu genel oranın uygulandığı görülüyor.

Türkiye'de yüzde 18 olarak uygulanan KDV oranının en yüksek olduğu ülkeler yüzde 27 ile Macaristan, yüzde 25 ile Danimarka olarak karşımıza çıkıyor. ABD'de satış vergisi olarak adlandırılan oran, federal orana eyaletlerdeki vergilerin eklenmesiyle yüzde 10'a kadar ulaşabiliyor.

### **Çevreci uygulamalar artıyor**

Vergi politikalarının, düşük emisyonlu araçlara olan talebi şekillendiren önemli bir araç olduğunu belirten ACEA Genel Sekreteri Erik Jonnaert, elektrik motorlu araçlara sağlanan teşviklerin yeterli olmadığına dikkat çekiyor. Jonnaert'e göre, bu araçların yüksek fiyatlı oluşu pazardaki paylarının daha yüksek olması önündeki en büyük engel. CO<sub>2</sub> emisyonunu azaltmak için kullanılan ve ilk olarak 90'lı yılların başında Kuzey Avrupa ülkelerinde uygulanmaya başlanan karbon vergileri ve emisyon seviyelerine dayalı vergilendirme sistemi, günümüzde gelişmiş ülkelerde tüketicilerin satın alma kararlarını önemli ölçüde etkileyen bir faktör.

CO<sub>2</sub> emisyonunun azaltılmasını, Kyoto Protokolü çerçevesinde getirilen çevreci hedeflerin karşılanmasında temel bir unsur olarak kabul eden AB ülkeleri, motorlu taşıtların vergilendirilmesini de artık daha farklı ele alıyor ve CO<sub>2</sub> salınımına bağlı olarak artan oranlı vergi sistemleri uyguluyor. Araçlar hala motor gücü, fiyat, ağırlık, silindir hacmi ya da bu faktörlerin kombinasyonuna göre vergilendirilmeye devam edilse de emisyon oranlarına ve yakıt verimliliğine dayalı uygulamaların görüldüğü ülke sayısı dünyada giderek artıyor. AB üyesi 21 ülke motorlu taşıtlarda emisyon

seviyelerine dayalı vergilendirme uygularken, 28 üye ülkenin 24'ünde, ülkemizde de olduğu gibi elektrik motorlu otomobiller için teşvikler mevcut. Çoğunlukla vergi indirimi ve çeşitli muafiyetler yoluyla sağlanan elektrikli ve hibrid model teşviklerinin yapısı ve parasal değeri ülkeler arasında önemli farklılıklar gösterse de çevre duyarlılığı yüksek Batılı ülkelerin ortak hedefi fazla yakıt tüketen ve karbon üreten araçtan daha fazla vergi almak.

Motorlu taşıtları bir servet unsuru olarak görmek yerine etkili bir çevre politikası aracı olarak ele alan ülke sayısı arttıkça, dünyada ve ülkemizde de sağlıklı nesillerin yetişmesi adına önemli mesafe alınmış olacaktır.

### Avrupa Birliği üyesi 14 ülkede motorlu taşıtlardan elde edilen vergi gelirlerinin dağılımı

	Avusturya	Belçika	Danimarka	Almanya	İspanya	Finlandiya	Fransa	Yunanistan	İrlanda	İtalya	Hollanda	Portekiz	İsveç	Birleşik Krallık
	2016	2017	2017	2017	2017	2017	2017	2017	2015	2017	2017	2018	2017	2017-2018
KDV (araç satış, servis, bakım & yedek parça)	2.9	7.3	-	30.3	-	1.7	17.8	-	0.6	18.3	1.3	4.2	2.4	14.6
Satış ve tescil vergileri	0.4	0.4	2.7	-	4.8	1.0	2.2	0.3	0.7	1.8	2.0	0.8	-	-
MTV (yıllık)	2.3	1.7	1.4	8.9	2.8	1.2	0.7	1.2	1.1	6.8	4.1	0.6	1.4	7.0
Akaryakıt & motor yağları	5.1	7.9	2.3	42.8	19.7	4.1	39.2	4.2	3.0	35.9	9.8	3.2	4.3	32.9
Diğerleri	2.6	2.3	0.3	10	0.9	0.4	18.9	0.1	-	11.6	3.1	1.1	0.5	1.8
Toplam (Milyar Euro)	13.3	19.6	6.7	92.0	28.1	8.3	79.0	5.7	5.4	74.4	20.3	9.9	8.6	56.3
Genel Toplam(Yıllık)	<b>428 MİLYAR €</b>													

### Avrupa Birliği Ülkelerinde Araç Satışlarında Uygulanmakta Olan KDV Oranları

Avusturya	20%	Fransa	20%	Hollanda	21%
Belçika	21%	Almanya	19%	Polonya	23%
Bulgaristan	20%	Yunanistan	24%	Portekiz	23%
Hırvatistan	25%	Macaristan	27%	Romanya	19%
Kıbrıs	19%	İrlanda	23%	Slovakya	20%
Çek Cumhuriyeti	21%	İtalya	22%	Slovenya	22%
Danimarka	25%	Litvanya	21%	İspanya	21%
Estonya	20%	Lüksemburg	17%	İsveç	25%
Finlandiya	24%	Malta	18%	Birleşik Krallık	20%

Not: OECD ülkelerinin büyük bölümünde araç satışlarında KDV genel oranın uygulandığı görülmektedir.

Kaynak : ACEA ve OECD



## Sirküler indeks

No	Tarih	Konu
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 akaryakıtla 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.
40	15.03.2019	Uçuş ve dalış hizmetleriyle, tazminatlardaki istisna ve internet ortamında yapılan satışlarda esnaf muafiyi uygulaması hakkında açıklamalar yapıldı.
39	15.03.2019	İkale sözleşmesi kapsamında 27 Mart 2018'den önce ödenen tazminatlardan kesilen vergilerin iade usulü açıklandı.
38	11.03.2019	Uçaklar ve uçak simülatörlerinin amortisman oranı % 4'e düşürüldü.
37	04.03.2019	İhracat bedellerinin yurda getirilmesi zorunluluğuna ilişkin uygulamanın süresi 6 ay uzatıldı.
36	28.02.2019	Yatırımlarda Devlet Yardımları Hakkında Karar'da bazı değişiklikler yapıldı.
35	28.02.2019	Bazı kürklerle üretilip ihraç edilen kara taşıtlarında kullanılan ilk dolum yağları ve akaryakıtların ÖTV oranları sıfırlandı.
34	25.02.2019	KDV, muhtasar, damga vergisi ve basit usul gelir vergisi beyannamelerinin verilme süresi ile defter beyan sistemi kayıt süresi uzatıldı.
33	22.02.2019	"Geri kazanım katılım payı"nın beyanı ve ödenmesine ilişkin esaslarda değişiklikler yapıldı.
32	22.02.2019	22 Şubat 2019 tarihinde yayımlanan 7166 sayılı Kanun'la vergi mevzuatında gerçekleştirilen değişiklikler.
31	20.02.2019	"KDV iadesi ön kontrol raporuna dayalı iade" 1 Mart'tan itibaren uygulanmaya başlıyor.
30	18.02.2019	İndirimli orana tabi teslimlerle ilgili olarak mahsup yoluyla iadesi gerçekleşmeyen tutarların Ocak ayı KDV beyannamesine dahil edilmesi gerekiyor.
29	15.02.2019	KDV Genel Uygulama Tebliği'nde değişiklikler içeren 23 seri numaralı Tebliğ yayımlandı.
28	15.02.2019	Konkordato kapsamındaki alacakların, şüpheli alacak hükümleri çerçevesinde değerlendirilmesine ilişkin sirküler yayımlandı.
27	15.02.2019	İnternet ortamında reklam hizmeti verenlere yapılan ödemelerde tevkifat uygulamasının usul ve esasları belirlendi.

## Vergi Takvimi

### 2019 Haziran ayı mali yükümlülükler takvimi

10 Haziran 2019 Pazartesi	16-31 Mayıs 2019 dönemine ait petrol ve doğalgaz ürünlerine ilişkin özel tüketim vergisi beyannamesinin elektronik ortamda gönderilmesi ve verginin ödenmesi
17 Haziran 2019 Pazartesi	Mayıs 2019 dönemine ait özel tüketim vergisine tabi içecekler ve tütün mamullerine ilişkin ÖTV beyannamesinin elektronik ortamda gönderilmesi ve verginin ödenmesi Mayıs 2019 dönemine ait dayanıklı tüketim ve diğer mallara ilişkin özel tüketim vergisi beyannamesinin elektronik ortamda gönderilmesi ve verginin ödenmesi Mayıs 2019 dönemine ait tescile tabi olmayan motorlu taşıt araçlarına ilişkin özel tüketim vergisi beyannamesinin elektronik ortamda gönderilmesi ve verginin ödenmesi Mayıs 2019 dönemine ait banka ve sigorta muameleleri vergisi beyannamesinin elektronik ortamda gönderilmesi ve verginin ödenmesi Mayıs 2019 dönemine ait özel iletişim vergisi beyannamesinin elektronik ortamda gönderilmesi ve verginin ödenmesi Mayıs 2019 dönemine ait kaynak kullanımı destekleme fonu kesintilerinin bildiri ve ödenmesi
20 Haziran 2019 Perşembe	Mayıs 2019 dönemine ait şans oyunları vergisi beyannamesinin elektronik ortamda gönderilmesi ve verginin ödenmesi
24 Haziran 2019 Pazartesi	Mayıs 2019 dönemine ait sosyal güvenlik primlerinin elektronik ortamda beyan edilmesi
25 Haziran 2019 Salı	1-15 Haziran 2019 dönemine ait petrol ve doğalgaz ürünlerine ilişkin özel tüketim vergisi beyannamesinin elektronik ortamda gönderilmesi ve verginin ödenmesi
26 Haziran 2019 Çarşamba	Mayıs 2019 dönemine ait gelir ve kurumlar vergisi stopajının (muhtasar) beyanı ve ödenmesi Mayıs 2019 dönemine ait damga vergisinin beyanı ve ödenmesi Mayıs 2019 dönemine ait katma değer vergisinin beyanı ve ödenmesi
1 Temmuz 2019 Pazartesi	Mayıs 2019 dönemine ait haberleşme vergilerinin beyanı ve ödenmesi Basit usulde vergilendirilen mükelleflerin 2018 yılına ilişkin gelir vergisi 2. taksit ödemesi Mayıs 2019 dönemi mal ve hizmet alım/satımlarına ilişkin bildirim formlarının (Form Ba-Bs) elektronik olarak gönderilmesi Mayıs 2019 dönemine ait sosyal güvenlik primlerinin ödenmesi

## Gelir Vergisi

Gelir vergisi tarifesi- 2019 (Ücretler)						
<b>Gelir dilimi</b>	<b>Vergi oranı</b>					
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)						
<b>Gelir dilimi</b>	<b>Vergi oranı</b>					
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)						
<b>Uygulandığı yıl</b>	<b>Tutar (TL)</b>					
2017	14,00					
2018	16,00					
2019	19,00					
Engellilik indirimi (2019)						
<b>Engellilik derecesi</b>	<b>Tutarı (TL)</b>					
Birinci derece engelliler için	1.200					
İkinci derece engelliler için	650					
Üçüncü derece engelliler için	290					
Asgari geçim indirimi-TL (2019)						
<b>Eşin çalışma durumu</b>	<b>Çocuk sayısı</b>					
	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						
<b>Gelirin elde edildiği yıl</b>	<b>Tutar (TL)</b>					
2017	3.900					
2018	4.400					
2019	5.400					
Değer artış kazançlarında istisna (Menkul kıymetler hariç)						
<b>Kazancın sağlandığı yıl</b>	<b>Tutar (TL)</b>					
2017	11.000					
2018	12.000					
2019	14.800					
Arızî kazançlara ilişkin istisna						
<b>Kazancın sağlandığı yıl</b>	<b>Tutar (TL)</b>					
2017	24.000					
2018	27.000					
2019	33.000					
Gelir vergisinden istisna kıdem tazminatı tavanı						
<b>Uygulandığı dönem</b>	<b>Tutar (TL)</b>					
01.07.2018 - 31.12.2018	5.434,42					
01.01.2019 - 30.06.2019	6.017,60					

## Vergi Usul Kanunu ve 6183 Sayılı Kanun

Gecikme zammı ve gecikme faizi oranları (Aylık)	
<b>Uygulandığı dönem</b>	<b>Oran (%)</b>
19.11.2009 - 18.10.2010	1,95
19.10.2010 - 04.09.2018	1,40
05.09.2018 tarihinden itibaren	2,00
Tecil faizi oranları (Yıllık)	
<b>Uygulandığı dönem</b>	<b>Oran (%)</b>
21.11.2009 - 20.10.2010	19
21.10.2010 - 05.09.2018	12
06.09.2018 tarihinden itibaren	22
Yeniden değerlendirme oranları	
<b>Yıl</b>	<b>Oran (%)</b>
2016	3,83
2017	14,47
2018	23,73
Fatura düzenleme sınırı	
<b>Uygulandığı yıl</b>	<b>Tutar (TL)</b>
2017	900
2018	1.000
2019	1.200

Amortisman sınırı	
<b>Uygulandığı yıl</b>	<b>Tutar (TL)</b>
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
<b>Not:</b> Bu oranlar 29.06.2018 tarihinden itibaren yapılan işlemler için geçerlidir.	

## Damga Vergisi

Azami damga vergisi (Her bir kağıt için)	
<b>Uygulandığı yıl</b>	<b>Tutar (TL)</b>
2017	1.865.946,80
2018	2.135.949,30
2019	2.642.810,00
Damga vergisi oran ve tutarları (2019)	
<b>Damga vergisine tabi kağıtlar</b>	<b>Oran/Tutar</b>
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 fûrûğ ve eşten her birine isabet eden miras hisselerinde	250.125 TL	
Fûrûğ 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)		
<b>Matrah dilim tutarları</b>	<b>Vergi Oranı</b>	
	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		
<b>Ödemeler / kesintiler</b>	<b>01.01.2019 - 31.12.2019 (TL)</b>	
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	
<b>Net asgari ücret</b>	<b>2.020,90</b>	
Yıllık brüt asgari ücret		
<b>Uygulandığı yıl</b>	<b>Tutar (TL)</b>	
2017	21.330,00	
2018	24.354,00	
2019	30.700,80	
Sosyal güvenlik primine esas aylık kazançların alt ve üst sınırları		
<b>Uygulandığı dönem</b>	<b>Alt sınır (TL)</b>	<b>Üst sınır (TL)</b>
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 <sup>st</sup> degree disabled	1.200					
For 2 <sup>nd</sup> degree disabled	650					
For 3 <sup>rd</sup> 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)					
01.07.2018 - 31.12.2018	5.434,42					
01.01.2019 - 30.06.2019	6.017,60					

**Tax Procedures Law (TPL) and Law No. 6183**

Delay charge and delay interest rates (Monthly)	
Period	Rate (%)
19.11.2009 - 18.10.2010	1,95
19.10.2010 - 04.09.2018	1,40
Since 05.09.2018	2,00
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 %
<b>Note:</b> 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	
<b>Net minimum wage</b>	<b>2.020,90</b>	
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