

Vergide Gündem

Tax Agenda

Kasım / November 2021

Kâr bölüşüm yönteminin pratikte uygulanması

Orange Business Norway A/S vakası

M. Akif Tunç - Özge Kamci

Fazla veya yersiz tahsil edilen vergilerin iadesinde

dikkate alınacak faiz oranı tartışması:

Yasal faiz ifadesinden ne anlaşılmalı?

Av. Barış Can Erdemir

English Translation

Gümrükte Gündem

Sercan Bahadır

Çalışma Hayatında Gündem

Dr. Hakkı Demirci

Seçilmiş Yargı Kararları ve Muktezalar

Sirküler İndeks

Vergi Takvimi

Pratik Bilgiler

Practical Information

EY

Building a better
working world

Kâr bölüşüm yönteminin pratikte uygulanması Orange Business Norway A/S vakası

Kâr bölüşüm yöntemi

İşleme dayalı kâr yöntemleri, transfer fiyatının emsallere uygun olup olmadığını belirlemek için belirli kontrollü işlemlerden kaynaklanan kârları analiz eder. İşleme dayalı kâr yöntemleri iki kategoriye ayrılır: İşleme dayalı net kâr marjı yöntemi ve kâr bölüşüm yöntemi.

Kâr bölüşüm yöntemi, ilişkili kişilerin işlem(ler) sonucu elde ettikleri ilgili birleşik kârların dağıtımına dayalı olarak transfer fiyatlarını belirlemeye yönelik yararlı ancak genellikle karmaşık bir yöntemdir.

Kâr bölüşüm yöntemi, kontrollü bir işlemde (bir araya getirilmesi uygun olan kontrollü işlemlerde) ortaya konulan veya dayatılan özel koşulların kârlar üzerindeki etkisini, bağımsız işletmelerin bu işlemlere şayet dâhil olsalardı bekleyecekleri kâr bölüşümünü belirleyerek ortadan kaldırmayı amaçlamaktadır.

Kâr bölüşüm yöntemi aşağıdaki durumlar sağlandığında en uygun yöntem olarak görülmektedir:

- ▶ İşlemin her iki tarafının işleme özgün ve değerli katkı sağlaması,
- ▶ İlişkili kişilerin ticari faaliyetlerinin birbirlerinden ayrı olarak güvenilir bir şekilde değerlendirilemeyecek kadar entegre olması,
- ▶ Tarafların, ekonomik açıdan önemli risk varsayımını paylaşmaları veya yakından ilişkili riskleri ayrı ayrı üstlenmeleri.

Kâr bölüşüm yöntemi çerçevesinde analiz, kontrol edilen işlemlerle ilgili kârları veya zararları belirlemekle başlar. Daha sonra, her bir taraf için emsallere uygun bir sonuç elde etmek amacıyla, bu kâr veya zararları, geçerli bir ekonomik temele dayalı olarak ilişkili işletmeler arasında bölüştürür. Tipik olarak, bu bölüşüm, gerçekleştirilen işlevler, üstlenilen riskler ve kullanılan veya katkıda bulunulan varlıklar dahil olmak üzere her bir işletmenin göreceli katkısını yansıtmalıdır.

Kâr bölüşüm yöntemi, işleme dayalı kâr bölüşüm yöntemi olarak da anılır. Global formüllere dayalı bölüşüm tabanlı yaklaşımlardan aşağıdaki şekillerde ayırt edilebilir:

Tipik olarak Çok Uluslu İşletmeler (ÇÜİ) grubunun küresel veya toplam birleşik kârlarıyla başlamaz. Bunun yerine, iki veya daha fazla ilişkili işletme arasındaki belirli işlemlere ilişkin ilgili kârlardan başlar.

Ayrıca emsallere uygunluk ilkesine uyulması için yöntemin uygulanma şeklinin keyfi değil, tarafların birbirinden bağımsız olması halinde elde edilecek olan sonuçlara yakın olması gerekir.

Özellikle, ilgili kârların işlemle ilişkili işletmeler arasında bölüştürülmesindeki faktörler, keyfi bir formülden ziyade yaratılan değere göreceli katkılarının ölçümlerine dayanır.

Kâr bölüşüm yönteminin güçlü ve zayıf yanları

Kâr bölüşüm yönteminin güçlü yönleri şunları içerir:

- ▶ İşlemin her bir tarafının kıyaslanamayacak kadar benzersiz ve değerli katkılar yapması nedeniyle tek taraflı yöntemlerin uygun olmadığı durumlarda çözüm sağlayabilir.
- ▶ İlişkili taraflar arasındaki entegrasyon düzeyi veya risk paylaşımının, her bir tarafın katkısının diğer taraflardan ayrı olarak değerlendirilemeyeceği durumlarda kullanılabilir.
- ▶ Çift taraflı bir yöntem olması nedeniyle, spesifik veya benzersiz gerçeklikler ve koşulların olabileceği durumlarda bile, her bir işletme için katkılarının göreceli değerine dayalı olarak emsallere uygun bir sonuç sağlamaya yardımcı olmaktadır.
- ▶ Ölçek ekonomisinden kaynaklanan katkılar veya kârlar arasındaki sinerji getirileriyle başa çıkabilir.

Kâr bölüşüm yönteminin zayıf yönleri şunları içerir:

- ▶ Kâr bölüşüm yönteminin uygulanması genellikle karmaşıktır. İlişkili taraflar arasında bölüştürülecek ilgili gelir ve maliyetleri ölçmek zor olabilir.
- ▶ Ölçüm zorluklarına ek olarak, yöntem tipik olarak ÇÜİ'den alınan ayrıntılı verilere oldukça bağımlıdır. Kârları bölmek için uygun bir yol belirlemek de zor olabilir.
- ▶ Kâr bölüşüm yönteminin uygulanmasının mümkün olduğunca objektif olmasına özen gösterilmelidir. Karşılaştırılabilir bağımsız işlemlerde kâr dağıtımına ilişkin güvenilir, doğrudan bilgi nispeten nadir olduğundan, kâr bölüşüm yöntemi, emsallere uygunluk uygulamasında genellikle daha az doğrudan bilgi veya temsillere (örneğin her bir tarafın katkılarının göreceli değeri) dayanmaktadır.

Orange Business Norway A/S vakası

Arka plan

Orange S.A., eski adıyla France Télécom S.A., Fransa merkezli çok uluslu bir telekomünikasyon şirkettir. Dünyanın en büyük onuncu mobil şebeke operatörü ve Avrupa'nın en büyük dördüncü operatördür. Orange Business Service bölümü, bir altyapı operatörü, teknoloji entegratörü ve katma değerli hizmetlerinin tedarikçisidir.

2003 yılına kadar grubun merkezi iş modeli girişimci düzeyinde önemli zararlara neden olurken şirketler maliyet artı düzenlemesi altında faaliyet göstermekteydi. Ocak 2004'te Orange Business Services, "dünya çapında küresel olarak entegre, kesintisiz telekomünikasyon çözümleri ve hizmetleri sağlayıcısı" olmak için yeni bir iş stratejisi uygulamıştır. Orange Business Norway ve diğer 90 iştirak, bir telekomünikasyon hizmetleri sözleşmesi (THS) imzalamıştır. THS, katılımcıların karmaşık ve yüksek düzeyde entegre; telefon, internet ve diğer iletişim hizmetleri sağlamasına imkân veren bir sözleşmedir. Orange Business Services, yeni iş modeli için kâr bölüşüm yöntemini en uygun yöntem olarak seçmiştir.

İnceleme süreci

2009 yılının haziran ayında, Norveç Vergi İdaresi Orange Business Norway'in 2004 ilâ 2009 gelirleri için bir vergi denetimi başlatmış ve inceleme sonucunda Orange Business Norway'in vergilendirilebilir gelirinin, Orange Business Services ağı ile ilişkisi nedeniyle azaltıldığı sonucuna varmıştır. İnceleme sürecinde, Vergi İdaresi, kâr bölüşüm yönteminin en uygun yöntem olmadığını değerlendirmiş ve Orange Business Norway'in vergilendirilebilir gelirinin tespitinde esas olarak işleme dayalı net kâr marjı yöntemini uygulamıştır.

Orange Business Norway, yapılan bu inceleme ve sonrasında oluşturulan tarhiyatla ilgili olarak mahkeme süreci başlatmış ve 2018 yılında Oslo Şehir Mahkemesi, yapılan tarhiyatı Orange Business Norway lehine bozmuştur. Bunun üzerine Vergi İdaresi, Yargıtay'a temyiz başvurusunda bulunmuştur.

Karar

Ocak 2020'de Mahkeme, Orange Business Norway lehine kararını vermiştir. Mahkemenin karar vermesi gereken ana soru, emsallere uygun bir fiyatın en güvenilir ölçüsünü sağlamak için işleme dayalı net kâr marjı yönteminin mi yoksa kâr bölüşüm yönteminin mi en iyi transfer fiyatlandırması yöntemi olduğuydu.

Temyiz Mahkemesi, şirketin ticari ve ilişkili kişi işlemlerinin kapsamlı bir değerlendirmesini yaparak Orange Business Norway'in argümanları paralelinde, Orange Business Services'ın "yüksek düzeyde entegre operasyonları" (OECD Rehberi 2.109) için emsallere uygun fiyatın elde edilmesinde kâr bölüşüm yönteminin en uygun yöntem olduğu sonucuna varmıştır.

Temyiz Mahkemesi, kâr bölüşüm yöntemini uygularken, ilişkili kişi işlemlerinin piyasa hüküm ve koşullarına göre fiyatlandırılmasını kontrollü işlemde elde edilen kârın her bir tarafın göreceli katkılarının payına göre makul olup olmadığına bakılarak değerlendirilmesi gerektiğine dikkat çekmektedir.

İdarenin uygunluğunu savunduğu işleme dayalı net kâr marjı yöntemi, Orange Business Norway'in net finansal gelirini, öne sürülen bağımsız ve karşılaştırılabilir şirketler tarafından elde edilen net kâra göre değerlendiren bir karşılaştırmaya dayanmaktadır. Vergi İdaresi, Orange Business Norway'in ticari faaliyetleri ile niteliksel olarak karşılaştırılabilir faaliyetlere sahip bağımsız şirketleri belirleyemediğinden işleme dayalı net kâr marjı yöntemi uygun bulunmamıştır.

Temyiz Mahkemesi, OECD (2010) Çok Uluslu İşletmeler ve Vergi İdareleri için Transfer Fiyatlandırması Rehberi madde 2.109'daki "yüksek düzeyde entegre operasyonlar" ifadesinin "entegre operasyonlar" ile "entegre iş veya işlemler" arasında bir ayırım belirtmediğini savunmuştur. Aksine, Temyiz Mahkemesi, kâr bölüşüm yönteminin tipik olarak "karmaşık ve yüksek düzeyde entegre işletmeler" için uygun olduğunu belirtmektedir.

Kararda dikkat çeken yönler

Kararın ilginç bir yönü, İdare'nin "tek şirket yaklaşımı" argümanını açıkça reddetmesidir. OECD Rehberi'nin yorumları her bir vergi mükellefinin işlem bazında bir değerlendirmesinin olması yönünde olsa da karar, Rehberin her bir işlemin ayrı ayrı değerlendirilmesi gerektiğini belirtmediğini vurgulamaktadır. Orange Business Norway'in şirketler arası işlemleri, küresel olarak telekomünikasyon çözümleri sunan grubun uyumlu bir parçasıdır.

Vergi incelemesi sırasında Vergi İdaresi, gelirin yeniden değerlendirilmesini desteklemek için bir emsal çalışması hazırlamıştır. Şirket, İdare tarafından emsal kabul edilen şirketlerin yeterince karşılaştırılabilir olmadığını şiddetle savunmuştur. Karar'da ise seçilen şirketlerin tamamının reddedilmiş olması gerektiği belirtilmiştir ve mülkiyet, gerçekleştirilen işlevler ve işletmenin özellikleri gibi karşılaştırılabilirlik faktörlerine vurgu yapılmıştır.

Emsal çalışmasının bir başka dikkat çeken özelliği ise Vergi İdaresi'nin zarar eden şirketleri baştan reddetmesidir. Piyasa koşulları ve transfer fiyatlandırması metodolojisinin revizyonu dikkate alındığında, karar, faaliyet kâr marjı düzeyindeki analizin faaliyet zararı olan şirketleri içermesi gerektiğini açıkça vurgulamaktadır. Bu nedenle, zarar eden kuruluşların direkt olarak reddedilemeyeceği sonucuna varılabilir.

Sonuç

Orange Business Norway vakası, kâr bölüşüm yönteminin doğru bir şekilde uygulanmasının açık bir örneği olarak karşımıza çıkmaktadır. Mahkemenin kararı ise bir transfer fiyatlandırması politikasının nasıl uygulanması gerektiğinin birçok yönünü açıklığa kavuşturmuştur. Bu vaka, tam ve kapsamlı transfer fiyatlandırması dokümantasyonunun hazırlanmasının ve doğru işlev ve risk analizinin önemini tekrar vurgulamaktadır.

Vergi mükellefinin seçeceği transfer fiyatlandırması yöntemini doğru bir şekilde belirleyebilmesi ve dolayısıyla emsallere uygun bir fiyatlandırma yapabilmesi, içinde bulunduğu grubun yapısını ve gerçekleştirdiği işlemlerin doğasını analiz edebilmesi ile oldukça bağlantılıdır. Bu analiz; işleme taraf her bir ilişkili şirketin gerçekleştirdiği işlevler, üstlendiği riskler ve kullandığı/katkıda bulunduğu varlıkların belirlenmesi ve kapsamlı bir şekilde değerlendirilmesi sonucu oluşturulmalıdır.

Kâr bölüşüm yöntemini uygulayan tarafın, bu yöntemin neden durumun koşullarına en uygun yöntem olduğunu, yöntemin uygulanış yolunu ve özellikle de birleşik kârların bölüştürülmesi için kullanılan kriterleri veya dağıtım anahtarlarını ekonomik gerçekliklere dayalı olarak detaylı bir şekilde açıklaması gerektiği de unutulmamalıdır.

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.



Fazla veya yersiz tahsil edilen vergilerin iadesinde dikkate alınacak faiz oranı tartışması: Yasal faiz ifadesinden ne anlaşılmalı?

I. Giriş

Faiz, en basit tanımıyla, konusu paradan müteşekkil borçlarda alacaklının ilgili tutardan yoksun kalmasının karşılığı olan bir tür semere dir.¹ Tarihsel olarak faiz olgusu ilk çağlardan bu yana ilkel ticari işlemlerle birlikte ortaya çıkmış; zaman içerisinde kimi yasaklara ve benzeri toplumsal hassasiyetlere maruz kaldıysa da iktisadi hayatın vazgeçilmez bir parçası olmuştur. Bugün modern hukuk sistemlerinin tamamında faizin kabul gördüğü ve borç ilişkilerinde yaygın şekilde uygulandığı söylenebilecektir.

Vergi hukukumuzda da fazla veya yersiz ödenen vergiler faiziyle birlikte iade edilmekte olup, bu uygulama aslında göreceli olarak yeni sayılabilecektir. Uzun bir süre uygulama aksi yönde iken, fazla veya yersiz tahsil edilen vergiler nedeniyle mükelleflere yoksun kaldıkları tutarların iadesinde faiz hesaplanması gerekliliği bugün tartışmasız bir şekilde kabul edilmektedir. Bununla birlikte, iade edilecek tutar üzerinden faiz hesaplanırken bunun hangi oran üzerinden yapılacağı, daha açık bir ifadeyle yasal faizin mi, yoksa tecil faizinin mi dikkate alınacağı noktasında tartışmalar yaşanmakta olup, yargı mercilerince her iki yönde de kararlar verildiği görülmektedir.

9 Eylül 2021 tarihli Resmî Gazete’de, Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu’nun (“VDDK”) E. 2021/1 ve K. 2021/3 sayılı kararı yayımlanmıştır. Bahse konu VDDK kararı, fazla veya yersiz tahsil edilen verginin iadesinde uygulanacak faiz oranına ilişkin bölge idare mahkemesi kararları arasındaki aykırılığın giderilmesi istemi hakkındadır. İsteme konu aykırı kararlar, İstanbul Bölge İdare Mahkemesi’nin 2. Vergi Dava Dairesi ve 3. Vergi Dava Dairesi arasındadır: 2. Vergi Dava Dairesi yasal faize hükmederken, 3. Vergi Dava Dairesi yasal faiz olarak tecil faizinin anlaşılması gerektiği yönünde karar vermiştir.

II. Türk vergi hukukunda fazla veya yersiz verginin iadesinde faize ilişkin sürecin kısa bir özeti

213 sayılı Vergi Usul Kanunu’nun 112’nci maddesinde öngörülen gecikme faiziyle verginin olması gerekenden geç tahakkuk etmesi sebebiyle yaşanan kaybin telafisi öngörülmekteyken, mükelleflerin fazla veya yersiz olarak ödedikleri vergilerin iadesinde herhangi bir faiz hesaplaması yapılmıyor; bu uygulama da iade edilecek vergiler için

¹ Anayasa Mahkemesi’nin 15.12.1998 tarihli, E. 1997/34 ve K. 1998/79 sayılı kararında faiz şu şekilde tanımlanmaktadır: “Faiz, kişi veya kurumların kullanımına terk ve tahsis edilen nakdî sermayeye karşılık sermaye sahibi lehine oluşan medenî bir “semere” veya “ıvaz”dır. Ayrıca alacaklının zararını karşılama işlevi olan, edimini taahhüdüne uygun biçimde süresinde; muaccel borcunu vadesinde ödemeyen borçlunun, bu süreden yararlanmış olma sonucu alacaklı lehine doğan nakdî bir ödentidir.”

faiz hesaplanmasını gerektiren açık bir düzenleme olmamasıyla gerekçelendiriliyordu². Daha öz bir ifadeyle Devlet'in alacağını geç almasından kaynaklanan zararı telafisi mümkünken, vergi mükelleflerinin fazla veya yersiz vergi nedeniyle yoksun kaldığı tutar nedeniyle uğradığı zararın telafisi mümkün değildi. Bugün ise bu yaklaşım tamamıyla terk edilmiştir.

İlk olarak ifade edilmesi gerekir ki hukuk devleti ilkesinin bir sonucu olarak ve Anayasa'nın 125'inci maddesinde açıkça ifade olunduğu üzere, *"İdare, kendi eylem ve işlemlerinden doğan zararı ödemekle yükümlüdür."* Dolayısıyla haksız şekilde tahsil edilen verginin iadesinde faiz hesaplanması için bu konuda Anayasa'nın anılan hükmünden başkaca bir düzenleme olmasına dahi gerek yoktur³. Gerçekten Danıştay'ın bu doğrultuda çeşitli kararlarına rastlanılmaktadır⁴.

Nitekim, VUK'un 112'nci maddesine 4369 sayılı Kanun ile dördüncü fıkra olarak eklenen ve 01.01.1999 tarihinde yürürlüğe giren hüküm ile konuya ilişkin açık düzenleme vergi mevzuatımıza dahil olmuştur.⁵ Anılan düzenlemenin gerekçesinde, *"Bu madde ile fazla ve yersiz tahsil edilen veya kanun gereği iadesi gereken vergilerin mükellefe red ve iadesinde mükellef hukukunun gözetilmesi, enflasyonist etkilerin mükellef alacağına yaratacağı aşınmanın giderilmesi ve idarenin haklı ve yasal iade işlemlerinde gereksiz zaman kaybının önlenmesi amacıyla düzenlemeler yapılmaktadır."* denilmekle, iade edilmesi gereken vergi

için faiz hesaplanmasının bir mükellef hakkı olduğu ve ilgili düzenlemenin enflasyon karşısında mükellef nezdinde başkaca bir zarara yol açılmaması amacıyla yönelik olduğu ortaya konulmuştur.

Bahse konu fıkra, faiz ödemesi için birtakım şartlar ileri sürmekte ve faizin iade başvurusuyla ilgili evrakın tamamlanmasını takip eden üçüncü ayın sonundan itibaren hesaplanmasını öngörmekteydi. Anayasa Mahkemesi'nin, 14.05.2011 tarihli Resmî Gazete'de yayımlanan, 10.02.2011 tarihli, E: 2008/58 ve K: 2011/37 sayılı kararıyla anılan fıkranın anayasaya aykırılık teşkil ettiğinden iptaline karar verilmiştir. Bahse konu kararın gerekçesinde, yersiz veya fazladan tahsil ile birlikte verginin mükellefler yönünden alacak haline geldiği, mükellefin iadeye kadar ilgili tutardan mahrum bırakılmak suretiyle haksızlığa uğratıldığı, faizin başvurudan 3 ay sonra kadar geç ödenmesinin herhangi meşru bir gerekçesi olmadığı ve bu durumun mülkiyet hakkıyla bağdaşmayacağı yönünde açıklamalar yapılmıştır.⁶

Anayasa Mahkemesi'nin mezkûr kararıyla iptal edilen fıkra, sonradan 30.06.2012 tarihli Resmî Gazete'de yayımlanan 6322 sayılı Kanun'un 14'üncü maddesiyle tekrar düzenlenmiştir. Düzenleme gerekçesinde, Anayasa Mahkemesi'nin ilgili kararının gerekçesinden bahsedildikten sonra düzenlemeyle faiz hesabının tahsil tarihinden itibaren başlatılacağı hususu vurgulanmaktadır.⁷

² Örnek kabilinden, bkz. Danıştay 3. Dairesi'nin 14.12.1993 tarihli, E. 1992/1866 ve K. 1993/3667 sayılı kararı; Danıştay 4. Dairesi'nin 16.02.1999 tarihli, E. 1998/725 ve K. 1999/439 sayılı kararı; Danıştay 9. Dairesi'nin 22.05.1996 tarihli, E. 1996/519 ve K. 1996/1886 sayılı kararı, Danıştay 3. Dairesi'nin 02.12.2008 tarihli, E. 2007/1279 ve K. 2008/3820 sayılı kararı. Bu kararların gerekçesinde yer alan faiz ödenmesi için yasal bir düzenlemenin olmadığı savının esasen Anayasa Mahkemesi'nin 27.09.1988 tarihli, E.1988/7 ve K. 1988/27 sayılı kararından kaynaklandığı yönünde, bkz. ÜSTÜN, Ümit Süleyman; *"Mükellefe İadesi Gereken Vergilerde Faiz Uygulanması"*, TBB Dergisi, S. 105, 2013, s. 180. Bahse konu kararların gerekçesinin aksine, iade edilecek vergilerde faiz uygulanması noktasında hukuken bir boşluk bulunmadığı yönünde, bkz. KUMRULU, Ahmet; *"Vergi Davalarında Uygulanan Gecikme Faizi Hakkında Düşünceler"*, AÜHF Dergisi, C. 40, S. 1, Mayıs 1998, s. 249.

³ CANDAN, Turgut; *"Hukuka Aykırı Olarak Tahsil Edilen Verginin Geri Verilmesinde Faiz"*, Mali Çözüm Dergisi, S. 118, Temmuz - Ağustos 2013, s. 164 vd.; KUMRULU, s. 249 vd.

⁴ Örnek kabilinden, Danıştay 4. Dairesi'nin 06.10.2011 tarihli, E. 2011/5499 ve K. 2011/6892 sayılı kararı; Danıştay 4. Dairesi'nin 20.01.2014 tarihli, E.2010/4477 ve K. 2014/261 sayılı kararı.

⁵ Bahse konu düzenlemenin aslında yargı kararlarına istinaden iade edilecek vergileri kapsamadığı ve dolayısıyla bunlar için uygulanamayacağı yönündeki görüş için, bkz. ÜSTÜN, s. 219 vd. Vergi idaresinin de bu görüşte olduğu yönünde bir tespit için, bkz. HATİPOĞLU, Cengizhan; *"Yargı Kararına Göre İade Edilecek Vergilerde Faiz"*, İÜHF, C. LXXII, S. 1, 2014, s. 437.

⁶ Anılan kararın gerekçesinde şu açıklamalara yer verilmektedir: *"Vergi, devletin vatandaşlardan kamu gücüne dayalı ve karşılıksız tahsil ettiği bedel olsa da idarece yapılmış olan vergi tahsilâtının fazla veya yersiz olduğu tespit edildikten sonra bu tahsilât, mükellefler için bir "alacak" haline gelmektedir.*

Alacak hakkı mülkiyet hakkı kapsamında kişilerin temel haklarından. Kişiler yanlış veya yersiz vergi tahsilâtı nedeni ile belli bir süre mülkiyetlerinde olması gereken bir meblağdan kullanma, tasarruf etme ve harcama şeklinde yararlanma imkanından mahrum kalmaktadırlar. Bu süre zarfında enflasyon nedeni ile paranın değerinde oluşan aşınma ile mülkiyetin gerçek değeri azaldığı gibi bu mülkiyetin tasarruf veya yatırım aracı olarak getirisinden yararlanmak imkânı da bulunmamaktadır. Bu şekilde kişiler mülkiyet haklarından mahrum edilerek haksızlığa uğratılmaktadır.

İtiraz konusu düzenleme ile devlet fazla veya yersiz yapılmış tahsilâtlar ile hazinesinde tuttuğu meblağı kişilere iade ederken üzerinden uzun zaman geçmiş olsa bile talep tarihinden üç ay sonra başlamak üzere işleyecek faizi ödemektedir. Düzenleme ile elde edilen kamu yararı kamu için öncelikli, genel menfaatleri koruyan, kamu hizmetlerinin sürdürülmesi için zorunlu bir durum arz etmemekte, sadece devlete başkasının mülkü üzerinde sebepsiz ve karşılıksız biçimde tasarruf etme hakkını vermektedir.

Fazla veya yersiz tahsil edilen vergilerin iadesinde, tahsilâtın yapıldığı tarih yerine başvuru tarihinden üç ay sonra başlamak üzere işleyecek faizin ödenmesine ilişkin kural, kişinin belli bir dönem için faiz gelirinden mahrum kalması sonucunu doğurarak genel yarar ile kişi yararı arasındaki dengenin bozulmasına yol açmakta, bu durum hukuk devletinde korunması gereken mülkiyet hakkının ihlaline neden olmaktadır."

⁷ Anılan düzenlemenin gerekçesinde ilgili kısım şu şekildedir: *"Düzenlemeyle, fazla veya yersiz tahsil edilen vergilerin iadesinde, mükelleflere tahsil tarihinden itibaren hesaplanacak faizin ödenmesi sağlanmaktadır. Ancak, verginin fazla veya yersiz tahsil edilmesinin mükellefin beyanından kaynaklanması (örneğin hatalı beyanname verilmesi) hallerinde faiz, mükellefin hatanın düzeltilmesine dair müracaat tarihinden itibaren hesaplanacaktır."*

Yukarıda kısaca özetlendiği üzere, vergi hukukumuzda fazla veya yersiz vergilerin iadesinin faiziyle birlikte yapılması önce içtihat ile kabul görmüş ve sonradan yasa seviyesinde düzenlenmiştir. Görece yeni olan bu anlayışın uygulamasında çeşitli farklılıklar ortaya çıkmıştır. İşte iade edilecek vergiler açısından faizin hesaplanmasında dikkate alınacak faiz oranı da uygulama farklılıklarının sık rastlandığı konulardan birisi olarak karşımıza çıkmaktadır.

Vergi iadelerinde faiz uygulamasının tarihçesinden bahsedilmekteyken, konuya ilişkin yasal düzenlemelerde hangi faiz oranlarının öngörüldüğüne değinilmesinde fayda bulunmaktadır. Bilindiği üzere, hukukumuzda faize ilişkin genel kanun niteliğindeki 3095 sayılı Kanuni Faiz ve Temerrüt Faizine İlişkin Kanun'un 1'inci maddesinde yasal faiz düzenlenmektedir. Yasal faiz oranı, iş bu çalışmanın yapıldığı tarih itibarıyla (ve 2005/9831 Sayılı Bakanlar Kurulu Kararı'na istinaden 01.01.2006 yılından bu yana) yıllık %9 oranıdır. Bunun yanında VUK'un 112'nci maddesinin dördüncü fıkrası 4369 sayılı Kanun ile ilk düzenlendiğinde, vergilerin tecil faiziyle birlikte iade edilmesi öngörülmekteydi. Anayasa Mahkemesi'nin yukarıda değinilen iptal kararının ardından 6322 sayılı Kanun ile tekrar düzenlenen ve halihazırda yürürlükte olan hükümde de aynı şekilde tecil faizine yer verilmektedir. Tecil faizi oranı iş bu çalışmanın yapıldığı tarih itibarıyla (ve Sıra:C No:5 Tahsilat Genel Tebliği'ne istinaden) yıllık %15'tir.

III. Fazla veya yersiz verginin iadesinde faiz oranına ilişkin yargının yaklaşımı

Yukarıda izah olunduğu üzere, fazla veya yersiz verginin iadesinde faizin oranı konusunda uygulamada farklılıklarla karşılaşmış olup, bu farklılıkların özellikle iki yaklaşım olarak değerlendirilmesi mümkün bulunmaktadır.⁸

İlk yaklaşım, fazla veya yersiz verginin iadesinde faizin idarenin genel mali sorumluluğundan kaynaklandığı, dolayısıyla bu çerçevede yoksun kalınan paradan kaynaklanan zararın ortadan kaldırılmasına yönelik bir şekilde faize hükmedilmesi gerektiği ve bu faizin de yasal faiz olarak hesaplanacağı yönündeki yaklaşımdır. Bir başka ifadeyle, bu yaklaşıma göre fazla veya yersiz vergi alınması nedeniyle ilgili tutardan mahrum bırakılan mükellefin zararının giderilmesi, ancak 3095 sayılı Kanuni Faiz ve Temerrüt Faizine İlişkin Kanun'a göre yasal faiz oranında bir faiz hesaplanmasıyla mümkündür.

Diğer yaklaşıma göre ise VUK'un 112'nci maddesinin açık hükmü karşısında fazla veya yersiz verginin iadesinde dikkate

alınabilecek yegâne faiz 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun ile düzenlenen tecil faizidir. Bu yaklaşım esasen faiz talep edilebilmesinin ancak bir yasa yahut sözleşme hükmünün varlığında mümkün olduğu yönündeki yaklaşımın bir devamı niteliğindedir. Bu bağlamda yasal dayanağı teşkil eden VUK'un 112'nci maddesinin dördüncü fıkrasında tecil faizi işaret edilmekteyken, bahse konu vergi iadelerinde bu faize göre işlem tesis edilmelidir.

Hemen ifade edilmesi gerekir ki vergi yargısında iki yaklaşıma uygun kararlar pekâlâ görülebilmektedir. Söz gelimi, Danıştay 4. Dairesi 2014 tarihli bir kararında, yukarıda ele alınan ilk yaklaşıma paralel birtakım açıklamalarla yersiz ve fazladan tahsil edilen verginin iadesinde yasal faize hükmedileceği gerekçesine yer vermektedir.⁹ Yine aynı dairenin daha eski bir başka kararında, "*Mahkemece faiz yönünden yeniden verilecek kararda; 3095 sayılı Kanuni Faiz ve Temerrüt Faizine İlişkin Kanun hükümleri dikkate alınarak karar verilmesi gerekeceği tabidir.*" denilmektedir.¹⁰

Danıştay 7. Dairesi'nin 2018 tarihli bir kararında da benzer şekilde faizin belirli bir miktar paradan yoksun kalınmasıyla doğan zararın tazminine yönelik olduğu vurgulanmakta ve 3095 sayılı Kanun kapsamında faiz uygulanması gerektiği ifade edilmektedir.¹¹ Nitekim, Danıştay 9. Dairesi ise 2018 tarihli bir kararında, tecil faizine hükmeden vergi mahkemesi kararını "*haksız yere alınan vergi nedeniyle yoksun kalınan tutarın ödemenin yapıldığı tarihten itibaren, Danıştay'ın yerleşik hale gelen içtihatlarıyla kabul edilen ve bu husustaki genel hükümleri içeren 3095 sayılı Kanuni Faiz ve Temerrüt Faizine ilişkin Kanun'da öngörülen oranda faiz uygulanarak ilgisine ödenmesi gerektiği*" gerekçesiyle bozmuştur.¹² Son olarak VDDK'nın 2013 tarihli bir kararında, yasal bir dayanağı olmadığı halde faize hükmedilemeyeceği gerekçesine dayanan Danıştay 3. Dairesi'nin bozma kararı karşısında 3095 sayılı Kanun'a göre yasal faize hükmeden ilk derece mahkemesinin direnme kararı onanmıştır.¹³

Yukarıda aktarılan kararların aksi yönünde Danıştay kararları da mevcuttur. Örneğin Danıştay 4. Dairesi'nin 2014 yılında verdiği bir kararda şu gerekçeye yer verilmiştir:

"Vergi Usul Kanunu'nun 112/4. maddesinde, fazla veya yersiz olarak tahsil edilen vergilerin iadesinde, 6183 sayılı Kanuna göre belirlenen tecil faizi oranında hesaplanan faiz uygulanacağı belirtildiğinden, ilk maddesinde; Borçlar Kanunu ve Türk Ticaret Kanunu'na göre faiz ödenmesi gereken hallerde uygulanacağı belirtilen 3095 sayılı Kanuni Faiz ve Temerrüt Faizine İlişkin

⁸ Esasen konuya ilişkin yargının ikiden fazla yaklaşımının olduğunu ifade etmek gerekir. Çalışmanın özlü kalması adına daha baskın olduğu düşünülen yaklaşımlara yer verilmiş ve geri kalanlar ise göz ardı edilmiştir. Bunlar arasında en dikkat çekici olanı, doktrinde çeşitli yazarlarca ifade edilen vergi idaresinin kendi alacağına uyguladığı faiz oranı olan gecikme faizinin iade hesabında dikkate alınacağı yönündeki görüştür. Faiz ödenip ödenmeyeceği yahut dikkate alınacak faiz oranına ilişkin yargı kararlarında gözlemlenen yaklaşımlar hakkında daha detaylı bilgi için, bkz. HATİPOĞLU, s. 438 vd.

⁹ Danıştay 4. Dairesi'nin 20.01.2014 tarihli, E.2010/4477 ve K. 2014/261 sayılı kararı.

¹⁰ Danıştay 4. Dairesi'nin 06.10.2011 tarihli, E.2011/5499 ve K. 2011/6892 sayılı kararı.

¹¹ Danıştay 7. Dairesi'nin 19.04.2018 tarihli, E.2017/473 ve K. 2018/2600 sayılı kararı.

¹² Danıştay 9. Dairesi'nin 16.04.2018 tarihli, E.2015/5620 ve K. 2018/2360 sayılı kararı.

¹³ Danıştay VDDK'nın 30.04.2013 tarihli, E.2011/519 ve K. 2018/163 sayılı kararı.

Kanun uyarınca faize hükmeden Mahkeme kararında hukuka uygunluk bulunmamaktadır.”¹⁴

Bir başka örnekte, Danıştay 9. Dairesi yasal faiz yerine tecil faizi uygulanması gerektiğinden bahisle aksi yöndeki ilk derece mahkemesi kararına ilişkin istinaf başvurusunu reddeden bölge idare mahkemesi kararını bozmuştur.¹⁵ Yine aynı şekilde, 2018 tarihli bir kararında VDDK yasal faiz yerine tecil faizine hükmedilmesi gerektiği gerekçesiyle, Danıştay 4. Dairesi'nin aksi yöndeki gerekçesiyle verdiği bozma kararına direnen ilk derece mahkemesinin kararını hukuka uygun bulmuştur.¹⁶

Yukarıda yer verildiği üzere, Danıştay'ın her iki yaklaşıma uygun nitelikte kararlarının var olduğu sabittir. Buna karşılık, özellikle son zamanlarda detaylarına aşağıda yer verileceği üzere VUK'un 112'nci maddesinin dördüncü fıkrasının yürürlük tarihi olan 15.06.2012 tarihinden sonraki uyumsuzluklar için tecil faizine karar verilmesi yönünde bir eğilimin hâkim olduğu anlaşılmaktadır.

IV. Sonuç yerine: VDDK'nın güncel kararı

9 Eylül 2021 tarihli Resmî Gazete'de yayımlanan, VDDK'nın E. 2021/1 ve K. 2021/3 sayılı kararında, yukarıda ele alınan fazla veya yersiz verginin iadesinde dikkate alınacak faiz oranı tartışmasına ilişkin Danıştay'ın yaklaşımı net bir şekilde ortaya koyulmuştur. Anılan kararın gerekçesi şu şekilde özetlenebilecektir:

- ▶ 3095 sayılı Kanuni Faiz ve Temerrüt Faizine İlişkin Kanun'un "Kanuni Faiz" başlıklı 1'inci maddesi ile VUK'un 112'nci maddesinin dördüncü fıkrasının arasında genel hüküm - özel hüküm ilişkisi mevcuttur.

- ▶ Dolayısıyla VUK'un 112'nci maddesinin dördüncü fıkrasının yürürlük tarihi olan 15.06.2012 tarihinden önce tahsil edilen vergilerin iadesinde, özel hüküm bulunmadığından genel hüküm uyarınca yasal faiz dikkate alınacaktır.
- ▶ Buna karşılık, 15.06.2012 tarihinden sonra tahsil edilen vergilerin iadesinde ise özel hüküm uyarınca tecil faizi oranı uygulanmalıdır.

Görüleceği üzere, Danıştay fazla veya yersiz ödenen verginin iadesinde faize hükmedilip hükmedilmeyeceği noktasında bir tereddüt yaşamamış; AİHM ve AYM'nin konuya ilişkin kararlarıyla uyum içerisinde, iade edilecek verginin faizle iade edileceği yönünde karar vermiştir. Bununla birlikte anılan kararda hükmedilecek faiz oranı belirlenirken, VUK'un 112'nci maddesinin dördüncü fıkrasının güncel halinin yürürlük tarihi esas alınmıştır. Bu bağlamda, fazla veya yersiz verginin iadesindeki faiz oranı bahse konu verginin 15.06.2012 tarihinden önce tahsil edilip edilmediğine göre belirlenecektir: Şayet anılan tarihten önce tahsilat gerçekleştiyse yasal faiz ile iade edilecek; anılan tarihten sonra tahsil edilen vergilerin iadesinde ise tecil faizi uygulanacaktır.

Son olarak ifade edilmesi gerekir ki, fazla veya yersiz alınan verginin iadesinde vergi idaresinin kendi alacağı için uyguladığı gecikme faizi oranından (oranı aylık %1,6) farklı olarak tecil faizi (oranı yıllık %15) uygulanması, mükellef ile vergi idaresi arasındaki menfaat dengesinin korunmasına yardımcı olmamaktadır. Bu çerçevede VUK'un 112'nci maddesinin dördüncü fıkrasının isabetli olup olmadığının tartışmaya son derece açık olduğu ve uygulamada duraksamaya yol açan hususları tam anlamıyla açıklığa kavuşturaktan uzak olduğu değerlendirilebilecektir.

¹⁴ Danıştay 4. Dairesi'nin 18.04.2018 tarihli, E.2014/3317 ve K. 2018/3748 sayılı kararı. Bu kararın gerekçesinin aşağıda işbu çalışmaya vesile olan VDDK kararı ile aynı yönde olduğunun vurgulanmasında fayda vardır. Öyle ki karar gerekçesinde şöyle denilmektedir: "6322 sayılı Kanun öncesinde 213 sayılı Kanun'un 112/4. maddesinde sadece 120. maddeye göre "vergi hatası" kapsamında iade edilecek vergilere ilişkin bir düzenleme yer almaktayken, 6322 sayılı Kanun sonrasında "vergi hatası" kapsamında yapılacak iadelere ilişkin düzenleme Kanun'un 112/5. maddesinde ayrıca yer almış, 112/4. maddesinde ise, fazla veya yersiz olarak tahsil edilen vergilerin iadesinde tecil faiziyle ödenmesi esası getirilmiş, verginin fazla veya yersiz tahsil edildiğinin tespitinin idarece veya mahkemeye ortaya çıkarılmış olması hususunda ise bir ayrıma gidilmemiştir." Aynı yönde bir başka karar için, bkz. Danıştay 4. Dairesi'nin 27.02.2018 tarihli, E.2017/142 ve K. 2018/2057 sayılı kararı.

¹⁵ Danıştay 9. Dairesi'nin 17.11.2020 tarihli, E.2019/5298 ve K. 2020/5114 sayılı kararı. Yine bahse konu kararda aşağıda incelenecek olan ve bu çalışmaya kaynaklık eden VDDK kararı ile aynı yönde bir gerekçeye sahiptir: "213 sayılı Kanun ile daha önce fazla veya yersiz olarak tahsil edilen vergilerden, sadece vergi hatalarından kaynaklananların iadesinde tecil faiziyle geri ödenmesi öngörülmuş iken, yukarıda metni verilen madde hükümleri ile diğer tüm hallerde, yargı kararıyla tespit edilmiş olanlar dahil olmak üzere, 15/06/2012 tarihinden sonra fazla veya yersiz olarak tahsil edilen vergilerin tecil faiziyle birlikte mükellefe iadesinin öngörüldüğü anlaşılmaktadır."

¹⁶ Danıştay VDDK'nın 05.12.2018 tarihli, E.2018/726 ve K. 2018/964 sayılı kararı.



Applying the profit split method Orange Business Norway A/S case

Orange S.A. is a multinational telecommunications company headquartered in France. Orange Business Service division is an infrastructure operator, technology integrator and supplier of value-added services. A centralized business model had created large losses at the entrepreneur level up to 2003, while the operating entities worked on a cost-plus basis. Orange Business Service launched a new business plan in January 2004 to become a "globally integrated, seamless provider of telecommunications solutions and services."

Orange Business Norway was subjected to a tax audit by the Norwegian tax authorities for the years 2004 to 2009. The tax administration found in its final conclusion that Orange Business Norway's taxable revenue had been decreased due to the Orange Business Services network's community of interest. In brief, the tax administration determined that the Profit Split Method (PSM) was not acceptable and used the Transactional Net Margin Method (TNMM) to review Orange Business Norway's taxable revenue.

In January 2020, the Court ruled in favor of Orange Business Norway. The Court of Appeal made a comprehensive assessment of the company's business and related party transactions and, in line with Orange Business Norway's arguments, concluded that the PSM was the most appropriate method for obtaining arm's length prices for Orange Business Services' "highly integrated operations". The Court of Appeal states that the PSM is typically suitable on "complex and highly integrated businesses".

During the tax review, the Tax Administration prepared a benchmark study to support the reassessment of income. The Company has strongly argued that the companies accepted as a comparable by the Administration are not sufficiently comparable. In the final rule, it was stated that all selected companies should be rejected and emphasis was placed on comparability factors such as ownership, functions performed and characteristics of the business. A striking feature of the benchmark study was that the Tax Administration had rejected loss-making companies by default. Given market conditions and the revision of the transfer pricing methodology, the decision clearly emphasizes that the analysis at the operating margin level should include companies with operating losses. Therefore, it can be concluded that loss-making entities cannot be directly rejected.

The Orange Business Norway case is a clear example of proper implementation of the PSM. The Court's decision clarifies many aspects of how a transfer pricing method should be implemented. This case re-emphasizes the importance of preparing complete and comprehensive transfer pricing documentation and functional and risk analysis.

Being able to correctly determine the best transfer pricing method and a transfer price that is in accordance with the arm's length principle, is highly linked to taxpayers' ability to analyze the structure of its Group and the nature of the intra group transactions that are performed. The functions performed, the risks borne and the assets used/contributed should be evaluated comprehensively. As in the case of Orange Business Norway, the internal pricing determined by the company was sufficiently substantiated by the functional analyzes.

It should also be noted that the Company that chooses the profit split method, should be able to thoroughly justify why it is the most appropriate method in these circumstances, the mechanism through which the method is applied, and in particular the criteria or allocation keys used for splitting the combined profits, based upon an economically valid basis.

Discussion in terms of interest rate to be applied for the refund of taxes collected excessively or improperly: What does statutory interest refer to?

I. Introduction

In our tax law, excessive or improperly paid taxes are refunded with interest. However, in this practice, which can be considered relatively new, there are discussions about the rate to be used for such process while calculating interest on the amount to be refunded.

The decision, numbered E. 2021/1 and K. 2021/3, of General Assembly of Tax Chambers (GATC) of Counsel of State has been published on Official Gazette dated September 9, 2021. The aforementioned GATC decision is regarding the request to eliminate the contradiction between the decisions of the regional administrative court regarding the interest rate to be applied in the refund of the excessive or improperly collected tax. The contradiction subjected to the decision is between 2nd and 3rd Tax Chambers of Istanbul Regional Administrative Court: While 2nd Judicial Chamber decides to refund with statutory interest, 3rd Judicial Chamber rules that statutory interest shall be understood as deferment interest rate.

II. A brief summary of process regarding interest in terms of refund of excessive or improper tax within Turkish tax legislation

While it is foreseen to compensate the loss arisen due to the late accrual of the tax with the delay interest stipulated in Article 112 of the Tax Procedure Law No. 213, no interest calculation had been made in the refund of the taxes paid by the taxpayers excessively or improperly on the grounds that there was no clear regulation requiring the calculation of interest. Today, this approach has been completely abandoned.

First of all, it should be stated that as a result of the rule of law principle and as it is clearly stated in Article 125 of the Constitution, "The administration is obliged to pay the damage arising from its own actions and transactions." Therefore, there is no need for any regulation other than the aforementioned provision of the Constitution in order to calculate interest in the refund of the improperly collected tax. Indeed, there are various decisions of the Council of State in this direction.

Moreover, with the provision added as the fourth paragraph to Article 112 of the TPL with the Law No. 4369 and entered into force on 01.01.1999, the clear regulation on the subject has been introduced to our tax legislation. In the legislative intention of the aforementioned regulation, it has been revealed that calculating interest for the tax that should be refunded is a taxpayer's right and that the relevant regulation is aimed at not causing any other damage to the taxpayer in terms of inflation.

The abovementioned regulation has been annulled by the decision of Constitutional Court, dated 10.02.2011 and numbered E: 2008/58 and K: 2011/37, due to constituting a contradiction with constitution. In the aforementioned decision, there are explanations that the tax has become a debt owed to the taxpayers with the excessive or improper tax payment, the taxpayer has been unfairly deprived of the relevant amount until the refund, there is no legitimate reason for the late payment of the interest until 3 months after the application, and this situation does not comply with the right to property.

The regulation, which was annulled by the aforementioned decision of the Constitutional Court, was rearranged with the 14th article of the Law No. 6322, which was subsequently published in the Official Gazette dated 30.06.2012. In the legislative intention of the regulation, it is emphasized that after the reasoning of the relevant decision of the Constitutional Court is mentioned, the interest calculation will be started from the collection date with the regulation.

As summarized above, in our tax law, the refund of excess or improper taxes with interest was first accepted by case law and later regulated at the law level. Various differences have emerged in the practice of this relatively new concept. Here, the interest rate to be taken into account in the calculation of the interest in terms of the taxes to be refunded is one of the issues where application differences are frequently encountered.

III. Judicial approach regarding interest rate in terms of refund of excessive or improper tax

As explained above, there have been differences in practice regarding the rate of interest in the refund of excess or improper tax and it is possible to evaluate these differences as two approaches in particular.

The first approach is that the interest in the refund of the excess or improper tax arises from the general compensatory liability of the administration, therefore, interest should be calculated in order to eliminate the loss arising from the money deprived in this framework, and this interest will be calculated as statutory interest. In other words, the compensation of the taxpayer who is deprived of the relevant amount due to excessive or improper tax collection according to this approach is only possible by calculating an interest at the legal interest rate according to the Law No. 3095 on Statutory Interest and Default Interest.

According to the other approach, the only interest that can be taken into account in the refund of the excess or improper tax in terms of the clear provision of Article 112 of the TPL is the deferment interest regulated by the Law No. 6183 on the Collection Procedure of Public Receivables. This approach is essentially a continuation of the approach that claiming interest is only possible in the presence of a law or contractual provision. In this context, while the deferment interest is indicated in the fourth paragraph of Article 112 of the TPL, which constitutes the legal basis, the tax refunds should be processed according to this interest.

It should be stated that decisions in accordance with two approaches could be observed in tax jurisdiction. On the other hand, it is understood that there is a tendency to decide on deferment interest for disputes after 15.06.2012, which is the effective date of the fourth paragraph of Article 112 of the TPL, as the details will be given below.

IV. In lieu of conclusion: Up-to-date decision of GATC

Approach of Council of State related to interest rate discussion towards interest rate to be applied for the refund of excessive and improper tax has been clearly explained within the decision of GATC, numbered E.2021/1 and K/2021/3, which were published on Official Gazette dated September 9, 2021. The grounds of the decision can be summarized as follows:

- ▶ There is a general provision - special provision relationship between Article 1 of the Law No. 3095 on Statutory Interest and Default Interest and the fourth paragraph of Article 112 of the TPL.
- ▶ Therefore, in the refund of taxes collected before the effective date of the fourth paragraph of Article 112 of the TPL, which is 15.06.2012, statutory interest will be applied in accordance with the general provision, since there is no special provision.
- ▶ On the other hand, in the refund of taxes collected after 15.06.2012, a deferment interest rate should be applied in accordance with the special provision.

As it can be seen, the Council of State did not hesitate to decide whether interest will be calculated in the refund of the excessive or improperly paid tax and it has decided that the tax to be refunded will be refunded with interest in accordance with the relevant decisions of the European Court of Human Rights and the Constitutional Court. However, while determining the interest rate to be applied in the aforementioned decision, the effective date of the current version of the fourth paragraph of Article 112 of the TPL has been taken as a basis. In this context, the interest rate on the refund of the excessive or improper tax will be determined according to whether the tax in question was collected before 15.06.2012 or not: If the collection is made before the said date, it will be refunded with statutory interest and deferment interest will be applied to the refund of taxes collected after the said date.



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.

Ekim ayı "Gümrükte Gündem"i belirleyen başlıca gelişmeler; dahilde işleme rejiminde beyan ve kontrol sonucu GTİP değişikliği halinde yapılacak işlemlere ilişkin yazı yayımlanması, Paris Anlaşması Onaylanmasının Uygun Bulunduğuna Dair Kanun'un Resmî Gazete'de yayımlanması ve İthalat Rejimi Kararında değişiklik yapılması olmuştur.

Yukarıda bahsi geçen konulara ilişkin detaylı açıklamalar ile öne çıkan gümrük ve uluslararası ticaret konularını aşağıda bulabilirsiniz.

1. İthalat Rejimi Kararı'nda değişiklik yapıldı.

01.10.2021 tarihli Resmî Gazete'de yayımlanan 4560 sayılı Karar ile 3350 sayılı İthalat Rejim Kararında bazı değişiklikler yapılmıştır.

- ▶ İthalat Rejim Kararına ekli (I) sayılı listede yer alan "AB, EFTA, F.ADA" şeklinde sütun başlıkları "AB" şeklinde değiştirilmiştir.
- ▶ Bazı kahve cinsi eşyaya (0901.21.00.00.00 ve 0901.22.00.00.00 GTİP'li), İsviçre ve Lihtenştayn için %11 gümrük vergisi uygulanacak şekilde düzenleme yapılmıştır.
- ▶ Bazı etil alkol cinsi eşyaya (2208.90.91.10.00 ve 2208.90.99.10.00 GTİP'li), Norveç ve İzlanda için AB sütunundaki oranın (%50) uygulanacak şekilde düzenleme yapılmıştır.
- ▶ İthalat Rejim Kararına ekli II ve III sayılı liste ve dipnotlarında da değişiklik yapılmıştır.

Söz konusu Karar, yayımı tarihinde yürürlüğe girmiştir.

2. Paris Anlaşması Onaylanmasının Uygun Bulunduğuna Dair Kanun Resmî Gazete'de yayımlandı.

7335 sayılı Paris Anlaşmasının Onaylanmasının Uygun Bulunduğuna Dair Kanun 07.10.20201 tarihli Resmî Gazete'de yayımlandı.

Birleşmiş Milletler İklim Değişikliği Çerçeve Sözleşmesini 21'inci Taraflar Konferansında kabul edilen "Paris Anlaşması", 22 Nisan 2016 tarihinde Türkiye Cumhuriyeti adına imzalanmıştı. Bu kanun ile Türkiye resmen Kyoto Protokolünün devamı mahiyetindeki Paris Anlaşması'na taraf olmuştur. Bahse konu Anlaşma, küresel sera gazı emisyonlarının azaltılması adına kolektif çabaların sürdürülmesi açısından önem arz etmektedir.

Bu Kanun, yayım tarihinde yürürlüğe girmiştir.

3. İhracı Kayda Bağlı Mallara İlişkin Tebliğ'de değişiklik yapıldı.

12.10.2021 tarihli Resmî Gazete'de yayımlanan 2021/8 sayılı Tebliğ ile İhracı Kayda Bağlı Mallara İlişkin Tebliğ (Tebliğ No: İhracat 2006/7)'de değişiklik yapılmıştır.

Buna göre, aşağıdaki ürünler söz konusu Tebliğ ekinden çıkarılarak kayıt uygulamasından çıkarılmıştır.

- ▶ 49- Diamonyum hidrojenortofosfat-DAP (GTİP: 3105.30.00.00.00)
- ▶ 50- Azot ve fosforun ikisini de içeren diğer mineral veya kimyasal gübreler; nitrat ve fosfat içermeyenler, azot =>%10 içerisinde yer alan yalnız NP (20-20-0) cinsi gübreler (GTİP: 3105.59.00.00.11)
- ▶ 51- Azot, fosfor ve potasyumun üçünü birden içeren mineral veya kimyasal gübreler; nitrogen >%10 içerisinde yer alan yalnız NPK (15-15-15) cinsi gübreler (GTİP: 3105.20.10.00.00)

Aynı listeye 52'nci sıra olarak aşağıdaki madde eklenmiş olup, gübrelerin ihracatı kayda başlanmıştır.

- ▶ 52- Gübreler (GTP: 3101, 3102, 3103, 3104, 3105)

Bu Tebliğ, yayımı tarihinde yürürlüğe girmiştir.

4. Öğütücü bilya ithalatında koruma önlemi soruşturması açıldı.

09.10.2021 tarihli Resmî Gazete'de yayımlanan 2021/08 sayılı Tebliğ ile, 7325.91.00.00.00 ve 7326.11.00.00.00 GTİP'li "Öğütücü bilyalar ve öğütmeye mahsus benzeri eşya" ve "Öğütücü bilyalar ve öğütmeye mahsus diğer eşya" tanımı altında sınıflandırılan ürünün ithalatında koruma önlemi uygulanması için soruşturma açılmıştır.

Tebliğ uyarınca;

- ▶ Söz konusu başvuruya istinaden yapılan ön inceleme esnasında; ithalatın son dönemde artış gösterdiği ve yerli üreticinin bazı ekonomik göstergelerinde bozulmalar olduğu tespit edilmiştir.
- ▶ Tebliğ'de yer alan soru formunu Tebliğ'in yayımı tarihinden itibaren 30 gün içinde doldurarak Ticaret Bakanlığı Genel Müdürlüğüne gönderenler soruşturma kapsamında "ilgili taraf" olarak kabul edilecektir.

Söz konusu Tebliğ, yayımı tarihinde yürürlüğe girmiştir.

5. Tahıllı kaşık maması ve metalize iplik eşyalarında dumping düzenlemeleri yapıldı.

12.10.2021 tarihli Resmî Gazete'de yayımlanan 2021/45, 2021/46 ve 2021/47 sayılı İthalatta Haksız Rekabetin Önlenmesine İlişkin Tebliğler ile bazı ürünlerde dumping düzenlemeleri yapılmıştır.

- ▶ 2021/45 sayılı Tebliğ ile Hırvatistan 1901.10.00.19.00 GTİP'li "tahıllı kaşık maması" ithalatına yönelik başlatılan dumping soruşturmasının önlem almaksızın kapatılmasına karar verilmiştir.

- ▶ 2021/46 sayılı Tebliğ ile; Çin, Çin Tayvanı, Hindistan ve Güney Kore menşeli 5605.00 tarife pozisyonu altında sınıflandırılan "dokumaya elverişli ipliklerden metalize iplikler (gipe edilmiş olsun olmasın), ip, şerit veya toz şeklindeki metalle birleştirilmiş veya metalle kaplanmış 54.04 veya 54.05 pozisyonundaki şerit ve benzerleri" ürününe yönelik yürürlükte bulunan dampinge karşı kesin önlemlere ilişkin olarak bir nihai gözden geçirme soruşturması açılmıştır.
- ▶ 2021/47 sayılı Tebliğ ile, Gürcistan menşeli 5605.00 tarife pozisyonu altında sınıflandırılan "dokumaya elverişli ipliklerden metalize iplikler (gipe edilmiş olsun olmasın), ip, şerit veya toz şeklindeki metalle birleştirilmiş veya metalle kaplanmış 54.04 veya 54.05 pozisyonundaki şerit ve benzerleri" ürününe yönelik bir dumping soruşturması açılmıştır.

Söz konusu Tebliğler, yayımı tarihinde yürürlüğe girmiştir.

6. Pan Avrupa Akdeniz Tercihli Menşe Kurallarına Dair Bölgesel Konvansiyon Kapsamı Ticarete Eşyanın Tercihli Menşenin Tespiti Hakkında Yönetmelik'te değişiklik yapıldı.

20/10/2017 tarihli Resmî Gazete'de yayımlanan Pan Avrupa Akdeniz Tercihli Menşe Kurallarına Dair Bölgesel Konvansiyon Kapsamı Ticarete Eşyanın Tercihli Menşenin Tespiti Hakkında Yönetmelik'in kapsamını belirleyen 2. maddesi, aşağıdaki fıkra eklenerek İsviçre Konfederasyonu ile imzalanan anlaşmayı da kapsayacak şekilde değiştirilmiştir.

Madde 2/1-h) Türkiye Cumhuriyeti ile İsviçre Konfederasyonu arasında imzalanan ve 25/5/2021 tarihli ve 4020 sayılı Cumhurbaşkanlığı Kararıyla onaylanan Türkiye Cumhuriyeti ile İsviçre Konfederasyonu Arasında Tarım Anlaşmasının 3'üncü maddesinde atıfta bulunulan Menşe Kuralları ve İdari İşbirliği Metodlarına İlişkin Türkiye Cumhuriyeti ile EFTA Devletleri Arasında Serbest Ticaret Anlaşmasının Ek (I)'inin,

uygulanmasına dair usul ve esasları kapsar."

Ayrıca, mezkûr Yönetmeliğin 5 no.lu "Bölgesel Konvansiyon Kapsamı Ticarete Geçerli Menşe Kümülyasyonu" başlıklı ekine aşağıdaki dipnotlar eklenmiştir.

" Türkiye Cumhuriyeti ile İsviçre Konfederasyonu Arasında Tarım Anlaşması kapsamındaki kümülyasyon 01.10.2021 tarihi itibarıyla geçerlidir."*

*** Türkiye Cumhuriyeti ve Gürcistan arasındaki Serbest Ticaret Anlaşması'nın Ek-1'inde yer alan ve Armonize Sistemin 1 ila 24'üncü fasıllarında yer alan ürünler için kümülyasyon, sadece Türkiye ve Gürcistan menşeli eşyaya uygulanabilir."*

Bu Yönetmelik, 01/10/2021 tarihinden geçerli olmak üzere yayımı tarihinde yürürlüğe girmiştir.

7. Aspir ve ayçiçek tohumu yağlarından bazılarının ithalatında gümrük vergisi geçici olarak %0 uygulanacaktır.

26 Ekim 2021 tarihli Resmî Gazete’de yayımlanan 4634 sayılı Karar ile aspir tohumu ve bazı ham yağların gümrük vergisine yönelik düzenlemeler yapılmıştır.

Buna göre eklenen dipnotlar ile aşağıda GTİP ve tarife açıklaması yer alan eşyanın ithalatında 31 Aralık 2021 tarihine kadar (bu tarih dahil) gümrük vergisi %0 olarak uygulanacaktır.

| GTİP | Dipnot | Gümrük Vergisi Oranı (%) | | | | | | | | | |
|------------------|--------|--------------------------|-----|-------|--------|------|-----|-----|------|------|------|
| | | AB | GÜR | B-HER | G.KORE | MLZ | SNG | KOS | VNZ | D-8 | DÜ |
| 1207.60.00.00.00 | 14 | 23,4 | 0 | 0 | 23,4 | 23,4 | 1,5 | 0 | 23,4 | 23,4 | 23,4 |

| GTİP | Dipnot | Gümrük Vergisi Oranı (%) | | | | | | | | | |
|------------------|--------|--------------------------|------|-------|--------|-----|------|-----|------|------|------|
| | | AB | GÜR | B-HER | G.KORE | MLZ | SNG | KOS | VNZ | D-8 | DÜ |
| 1512.11.10.00.00 | 1,2 | 22,5 | 22,5 | 22,5 | 0 | 0 | 22,5 | 0 | 22,5 | 22,5 | 22,5 |
| 1512.11.91.00.00 | 1,2 | 10 | 10 | 10 | 10 | 10 | 10 | 0 | 10 | 10 | 10 |

Söz konusu Karar yayımı tarihinde yürürlüğe girmiştir.

8. Dahilde işleme rejiminde beyan ve kontrol sonucu GTİP değişikliği halinde yapılacak işlemler belirtildi.

Gümrükler Genel Müdürlüğü’nün 68556099 sayılı ve 26.10.2021 tarihli yazısında;

- 1) Dahilde işleme rejimi kapsamında tescil edilen bir ithalat beyannamesinde Gümrük Kanunu’nun 234’üncü maddesine temas eder bir GTİP farklılığı tespiti halinde para cezası bakımından, yeni GTİP`in ilgili dahilde işleme izin belgesinin/izninin ithalat listesinde kayıtlı olup olmadığına, belgede/izinde revize yapıp yapılmadığına bakılmaksızın Kanun’un 234/2’nci maddesinin uygulanması,
- 2) Yeni tespit edilen GTİP’in belgede/izinde kayıtlı olması veya belge/izinde kayıtlı olmaması, ancak revize yoluyla belge/izne dercedilmesi halinde beyannamede düzeltme yapılarak, şartlı muafiyet sisteminde vergi farkının teminata bağlanması, geri ödeme sisteminde vergi farkının tahsil edilmesi,
- 3) Yeni tespit edilen GTİP`in belgede/izinde kayıtlı olmaması ve söz konusu yeni GTİP`e ilişkin belgede/izinde revize yapılmaması halinde, söz konusu eşyanın tabi tutulacağı gümrükçe onaylanmış işlem veya kullanıma ilişkin hükümler çerçevesinde işlemlerin tekemmül ettirilmesi,

gerektiği yönünde talimat verilmiştir.



A. SGK köşesi

2021/Ekim ayı içerisinde sosyal güvenlik alanında yaşanan önemli gelişmeler ile belirli süreli sözleşmelerin süresinden önce feshi halinde bakiye ücretin ödenip ödenmemesi ile ilgili bir Yargıtay kararı bu sayımızda sizlerle paylaşılmaktadır.

A.1. İşyeri bildirgesi ekinde SGK'ya elden verilmesi gereken belgeler elektronik ortamda gönderilebilecek.

SGK tarafından yayımlanan 21.10.2021 tarih 2021/36 sayılı Genelge ile 2020/20 İşveren İşlemleri Genelgesinin "1.1- Tescil edilecek işyerlerinde işyeri bildirgesinin gönderilmesinden sonra işverenler veya yetki verilen kişilerce yapılacak işlemler ile işyeri bildirgesi ekinde verilecek belgeler" ile "1.2-İşyeri bildirgesinin gönderilmesinden sonra ünite tarafından yapılacak işlemler" başlıklı kısımlarında değişikliğe gidilmiştir.

Bilindiği üzere 5510/4/(a) bendi kapsamında sigortalı çalıştıran, sigortalı çalıştırılan bir işyerini devir alan ya da bu nitelikte işyeri kendisine intikal eden işveren, Kanun'un 11'inci maddesinde belirtilen sürelerde vermekle yükümlü olduğu işyeri bildirgesini Kuruma elektronik ortamda göndermek zorundadır. Ancak tescil edilen işyeri için Sosyal Sigorta İşlemleri Yönetmeliğinin 29. maddesinde belirtilen belgelerle birlikte 7 gün içinde ilgili sosyal güvenlik merkezine müracaat edilmesi gerekmekte idi.

2020/36 sayılı genelge ile yapılan değişiklik ile;

- ▶ Sosyal Sigorta İşlemleri Yönetmeliğinin 29'uncu maddesine göre tescil için verilmesi zorunlu olan belgeler ile ihtiyaç olması hâlinde ünitece istenen diğer belgelerin işyeri bildirgesinin gönderildiği Kurum ünitesine posta yoluyla gönderilmesi veya elden ibraz edilebilmesi mümkün olduğu gibi artık söz konusu belgelerin sistem üzerinden elektronik ortamda da eklenebilme imkanı getirilmiş,
- ▶ e-Devlet üzerinden "İşyeri Bildirgesi (4-a'lı Sigortalı Çalıştırılanlar Yönünden)" menüsü vasıtasıyla gerçekleştirilen işyeri tescil işlemlerinde belgelerin elektronik ortamda taranarak sisteme kaydedilmesi durumunda, söz konusu belgelerin ayrıca Kuruma gönderilmesine gerek kalmamıştır.

Böylece daha önce uygulanan tescile esas belgelerin yedi (7) günlük süre içinde Kuruma elden verilme şartı kaldırılmış ancak bu defa SGK'ya verilmesi öngörülmüş ise söz konusu belgeler Kuruma intikali sağlanmadan tescil işlemi gerçekleşmeyecektir. Yani tescile esas tutulan belgeler bağlı olunan Kuruma elektronik veya elden teslim edilmez ise işyeri tescili gerçekleşmeyecektir. Tescil için belge şartı aranmayan hallerde, bildirgenin elektronik ortamda gönderilmesi ile tescil işlemi gerçekleşecektir.

Ayrıca;

- ▶ e-Devlet üzerinden gönderilen işyeri bildirgeleri ilgili sosyal güvenlik merkezince/sosyal güvenlik il müdürlüğüne onaylanıncaya kadar işverenler tarafından sisteme kaydedilmiş belgeler üzerinde değişiklik yapılması mümkün olacaktır.
- ▶ İşyeri bildirgesinin ilgili sosyal güvenlik merkezince onaylanması sonrasında sisteme kaydedilen belgeler yalnızca görüntülenebilecek olup; işverenler tarafından söz konusu belgelerde herhangi bir değişiklik yapılamayacaktır.
- ▶ PDF veya JPEG formatında sisteme kaydedilecek olan belgelerden sisteme en fazla 10 adet eklenebilecek olup; her bir belge en fazla 10 MB büyüklüğünde olacaktır.

► e-Devlet üzerinden "İşyeri Bildirgesi (4-a lı Sigortalı Çalıştırılanlar Yönünden)" menüsü vasıtasıyla gerçekleştirilen işyeri tescil değişikliği işlemleri dolayısıyla verilmesi gereken belgeler de sistem üzerinden elektronik ortamda eklenebilecektir.

► İşyeri bildirgesinin Kuruma gönderilmesinin ardından Kuruma verilecek belgeler arasında Kuruma gönderilmiş olan işyeri bildirgesinin çıktısı yer almayacak olup; işverenlerden işyeri bildirgesinin çıktısı istenilmeyecektir.

A.2. Avrupa Sosyal Güvenlik Sözleşmesi

Avrupa Sosyal Güvenlik Sözleşmesi konulu SGK'nın 14.10.2021 tarih ve 2021/34 sayılı Genelge'si yayımlanmıştır.

Avrupa Sosyal Güvenlik Sözleşmesi Avusturya, Belçika, İtalya, Lüksemburg, Hollanda, Portekiz, İspanya ve Türkiye olmak üzere 8 ülke tarafından onaylanmıştır. Söz konusu sözleşme hükümleri, aramızda ikili sosyal güvenlik sözleşmesi bulunmayan İspanya ve Portekiz ile müşterek sigortalıları hakkında uygulanacaktır.

Sözleşme,

- 5510 sayılı Sosyal Sigortalar ve Genel Sağlık Sigortası Kanunu'nun 4'üncü maddesinin birinci fıkrasının (a) bendi kapsamındaki sigortalılar ile bu kapsamda gelir/aylık alanlar için hastalık, analık, maluliyet, yaşlılık, ölüm, iş kazası ve meslek hastalıklarını,
- 5510 sayılı Sosyal Sigortalar ve Genel Sağlık Sigortası Kanunu'nun 4'üncü maddesinin birinci fıkrasının (b) bendi kapsamındaki sigortalılar ile gelir/aylık alanlar için malullük, yaşlılık ve ölüm sigortasını kapsamaktadır.
- Sözleşmenin 26'ncı maddesi gereği hastalık ve analık hükümlerinin uygulanması ülkeler arasında mutabakata bağlı olduğundan ve Ülkemiz ile İspanya ve Portekiz arasında bu yönde bir mutabakat olmadığından hastalık ve analık hükümleri uygulanmayacaktır.
- 506 sayılı Sosyal Sigortalar Kanunu'nun geçici 20'nci maddesinde belirtilen emekli sandıkları Sözleşme kapsamında olup Kanun'un 4'üncü maddesinin birinci fıkrasının (a) bendi kapsamında olanlar için uygulanan Sözleşme hükümleri bunlar hakkında da uygulanacaktır. Bu kişiler hakkında ilgili ülke yetkili kurumları ile yapılacak yazışmalara Kurum aracılık yapacaktır. Ancak talep formüllerlerinin düzenlenerek Kuruma intikal ettirilmesi ile ilgili işlemler, ilgili sandık tarafından gerçekleştirilecektir.
- Sözleşmenin uygulanmasında kullanılmak üzere 29 adet Türkçe formüller ihdas edilmiştir. Anılan formüllerler, Kurum intranet sayfasında "Kurumsal/ Dokümanlar/ Yurtdışı/ Formüllerler" bölümünde yayımlanmıştır.

A.3. Bordro parametreleri için yemek istisnası KDV oranı değişikliği hatırlatması

31 Temmuz 2020 tarihli Resmî Gazete'de yayımlanan 2812 sayılı Cumhurbaşkanlığı Kararı ile yeme-içme hizmetleri için (alkollü içecekler isabet eden kısım hariç) KDV oranı %8'den %1'e düşürülmüş, ardından, en son 30.07.2021 tarih RG'de yayımlanan 4312 sayılı Cumhurbaşkanlığı Kararı ile söz konusu indirimler 30.09.2021 tarihine uzatılmıştı.

Söz konusu geçici indirim oranları ile ilgili şu ana kadar yeni bir uzatma kararı gelmediğinden (önümüzdeki dönemde de gelmez ise) bordro parametreleri bakımından yemek istisnası KDV oranının 01.10.2021 tarihinden sonra %8 olarak dikkate alınması gerekmektedir.

Bu durumda gelir vergisinden istisna tutulacak günlük yemek bedeli tutarı 01.10.2021 tarihi itibarıyla 25,25 TL (25 TL + KDV %1) yerine 27 TL (25 TL + KDV %8) olarak uygulanacaktır.

A.4. İşverenlerin geriye yönelik belge değişikliği işlemlerine ilişkin SGK düzenlemesi

Bilindiği üzere, Sosyal Güvenlik Kurumu tarafından 06.05.2021 tarihinde yayımlanan 2021/16 sayılı Genelge' de yer verilen hususlar doğrultusunda SGK e-bildirge V2 sisteminde yer alan "Tahakkuk Nedeni D" menüsünden geriye yönelik kanun numarası değişikliği yapılması, 1/5/2021 tarihi itibarıyla internet ortamında işveren kullanıcılarına kapatılmıştı. Söz konusu tarih itibarıyla yalnızca Kurum yetkililerinin kullanımına açık olan Kurum İşveren İnter Altyapısı-Tahakkuk-Tahakkuk Giriş menüsündeki "Tahakkuk Nedeni D" bölümleri ile ilgili olarak Kurum Üniteleri ve işverenlerce yapılması gereken işlemler 17.09.2021 tarihinde yayımlanan Genel Yazı ile açıklanmıştır.

Buna göre;

- E-bildirge V2 sisteminde yer alan "Tahakkuk Nedeni D" bölümü, toplu iş sözleşmesi kapsamında günsüz ek nitelikte belge verilen 31/12/2021 (bu tarih dahil) tarihine kadar olan dönemler için teşvik değişikliği yapmak isteyen işverenlerin kullanımına açık bırakılacaktır.
- 30/6/2020 tarihi ile 1/5/2021 tarihi arasında internet ortamında yüklenmesine izin verilen ve Kurum onay ekranlarına düşürülen ikinci ek niteliğindeki belgelerin onaylama işlemleri sisteme yüklenme tarihine bakılmaksızın gerçekleştirilecektir.
- 1/5/2021 tarihi ve sonrasında internet ortamından işverence sisteme yüklenmesi imkânı olmayan geriye yönelik teşvikten yararlanma veya yararlanılan teşvikin değiştirilmesine ilişkin ikinci ek niteliğindeki belgelerin işverenlerce talep edilmesi halinde Ünitelerce işleme alınması sağlanacaktır.

Söz konusu Genel Yazı ile ilgili detaylı bilgilendirmemizi aşağıda dikkatinize sunarız.

İşverenler tarafından toplu iş sözleşmesi kapsamında günsüz ek nitelikte belge verilen dönemlere ilişkin uygulama

Bilindiği üzere, toplu iş sözleşmesi kapsamında günsüz ek nitelikte belge verilen dönemlere ait geriye yönelik teşvikten yararlanma veya yararlanılan teşvikin değiştirilmesi işlemlerinin internet ortamında yapılması bugüne kadar sağlanamamıştır. Konuya ilişkin program düzenlemeleri ise Kurum tarafından devam ettirilmektedir.

Bu kapsamda, 5510 sayılı Kanun'un Ek 17 nci maddesinin yürürlükte olduğu dönemlerde toplu iş sözleşmesi kapsamında günsüz ek nitelikte belge girişi olan ay/dönemlere ait teşvik değişikliği yapmaya çalışan, ancak sistemsel nedenle geriye yönelik belgelerini bugüne kadar yükleyemeyen işverenlerin mağduriyetine sebep olunmaması bakımından, internet ortamında e-bildirge V2 sisteminde yer alan "Tahakkuk Nedeni

D" bölümü 31/12/2021 (bu tarih dahil) tarihine kadar sadece toplu iş sözleşmesi kapsamında günsüz ek nitelikte belge verilen dönemlerle sınırlı olacak şekilde işverenlerin kullanımına açık bırakılmıştır.

Buna göre, 31/12/2021 tarihine kadar (bu tarih dahil) toplu iş sözleşmesi kapsamındaki dönemlerle sınırlı olmak kaydıyla, geriye yönelik teşvikten yararlanma veya yararlanılan teşvikin değiştirilmesi işlemi işverenlerce internet ortamında yapılabilecek olup bu kapsamda 1/5/2021 tarihi ile 31/12/2021 (bu tarih dahil) tarihleri arasında Ünitelerin şube onay ekranlarına düşürülen geriye yönelik teşvik değişikliği dönemlerinin sisteme yüklenme tarihi yönüyle reddedilmemesi, program çalışmalarının tamamlanmasına kadar şube onay ekranlarında bekletilmesi gerekmektedir.

Konu ile ilgili olarak ünitelere müracaat eden işverenlerin toplu iş sözleşmesi kapsamında günsüz ek nitelikte belge verilen dönemlere ait geriye yönelik teşvikten yararlanma veya yararlanılan teşvikin değiştirilmesi işlemlerinin 31/12/2021 tarihine kadar (bu tarih dahil) sisteme yükleyebilecekleri hususunda bilgilendirilmesi sağlanacaktır.

30/6/2020 tarihinden sonra işverenler tarafından e-bildirge v2 altyapısına yüklenen aynı kanun numarasından ikinci ek nitelikteki belgelere ilişkin uygulama

Bilindiği üzere, gerek 5510 sayılı Kanun'un Ek 17'nci maddesinin birinci fıkrası kapsamında 2018/Nisan ayı ve sonrasına, gerekse aynı maddenin ikinci fıkrası kapsamında 2018/Mart ayı ve öncesine ilişkin geriye yönelik teşvikten yararlanma veya teşvik değişikliği için yasal sürede başvuru şartının sağlanmış olması kaydıyla teşvikten yararlanma veya teşvik değişikliği talebinde bulunan işverenlerin, bu başvurularına ilişkin iptal/asıl/ek nitelikteki aylık prim ve hizmet belgelerini/muhtasar ve prim hizmet beyannamelerini en geç 30/6/2020 tarihine kadar (bu tarih dahil) "e-SGK / İşveren / E-Bildirge V2 / Aylık Prim Hizmet Belgesi Girişi" ekranları vasıtasıyla Kuruma göndermeleri gerektiği ve 30/6/2020 tarihinden sonra sisteme yüklenen belgelerin işleme alınmayacağı Kurum tarafından açıklanmıştır.

Bu kapsamda, 5510 sayılı Kanun'un Ek 17'nci maddesinin yürürlükte olduğu dönemlere ait geriye yönelik teşvikten yararlanma veya teşvik değişikliği yapılan belgeler, onay işlemlerinin tamamlanması amacıyla Ünitelerin şube onay ekranlarına düşürülmüş olup onaylama işlemi tamamlanmayan dönem/dönemlere ait olan ve onaylama işlemi tamamlanmayan kanun numarasından ikinci ek belge girişlerine (birinci ek belgenin ünitelerce onaylanıp onaylanmayacağı ya da reddedilip reddedilmeyeceği bilinmediğinden) sistem tarafından izin verilmemiştir.

Örneğin; 2019/Mayıs ayında 05510 kanun numarası ile bildirilen 10 sigortalı, 46486 kanun numarası ile bildirilen 5 sigortalı olduğu ve 05510 kanun numarası ile bildirilen 10 sigortalıdan 3 sigortalı ile 46486 kanunla bildirilen 5 sigortalının 06111 kanun numaralı ek belgeye çevrilmek istendiği varsayıldığında, 05510 iptal ve karşılığı birinci ek nitelikli 06111 kanun numaralı belge için şube onayı yapılmadan, aynı döneme ait 06111 kanun numaralı ikinci ek nitelikli belgenin yüklenmesine izin verilmemiştir. Bu durumda, Ünitelerce 30/6/2020 tarihine kadar şube onay işlemi tamamlanmayan

döneme ait aynı kanun numarasından ikinci ek nitelikli belgeler işverenlerce sisteme yüklenemediğinden, Ünitelerce onay işleminin tamamlanmasını bekleyen işverenlerin mağduriyetine neden olunmaması bakımından, 30/6/2020 tarihinden sonra da 1/5/2021 tarihine kadar bu nitelikteki ikinci ek belge girişlerine sistem üzerinden izin verilmiştir.

Sistem tarafından, 2018/Mart ve öncesi dönemler için internet ortamında başvurunun yapıp yapılmadığı, 2018/Nisan ve sonrası dönemler için ise internet ortamında başvuru olup olmadığı, başvuru bulunmaması halinde 6 aylık yasal süre içerisinde belgelerin sisteme yüklenip yüklenmediğine ilişkin kontroller yapılarak başvuru şartına uygun olan işyerleri için ikinci ek belge girişine izin verilmiş, başvuru şartına uygun olmayan işyerleri için izin verilmemiştir. Bu bağlamda, 30/6/2020 tarihi ile 1/5/2021 tarihi arasında internet ortamında yüklenmesine izin verilen ve ünite şube onay ekranlarına düşürülen ikinci ek niteliğindeki belgelerin onaylama işleminin yapılması mümkün bulunmakta olup ilgili teşvik Kanunlarında aranılan tüm şartların sağlanması kaydıyla başvuru şartına ya da sisteme yüklenme tarihine bakılmasına gerek bulunmamaktadır.

Aynı kanun numarasından ikinci ek nitelikteki belgelerin 1/5/2021 tarihinden sonra sisteme yüklenmesine izin verilmesine ilişkin uygulama

Yukarıdaki başlıkta açıklandığı üzere, aynı kanun numarasından ikinci ek nitelikteki belgelerin 30/6/2020 tarihinden sonra 1/5/2021 tarihine kadar sisteme yüklenmesine izin verilmiş olmakla birlikte, 1/5/2021 tarihi itibarıyla internet ortamında sisteme yüklenmesi engellenmiştir.

Ancak, 1/5/2021 tarihi ve sonrasında internet ortamından işverence sisteme yüklenmesi imkânı olmayan geriye yönelik teşvikten yararlanma veya yararlanılan teşvikin değiştirilmesine ilişkin ikinci ek niteliğindeki belgeler, birinci ek belgeler onaylanmadığı sürece işleme alınamadığından, işverenlerce talep edilmesi halinde işleme alınması Ünitelerce sağlanacaktır.

Aynı döneme ait ikinci ek belgenin Ünitelerce işleme alınabilmesi için kâğıt ortamında aylık prim ve hizmet belgesi talep edilmesine gerek bulunmamakta olup işverenler tarafından verilecek dilekçeye istinaden (işlem yapılacak döneme ait ikinci ek belge olması şartıyla) "İşveren İnter-Tahakkuk Giriş-Tahakkuk Nedeni D" bölümünden işlem yapılması sağlanacaktır. İşverenler tarafından verilecek dilekçelerde, değişiklik yapılacak dönem, iptal edilmek istenen kanun numarası, değiştirilmek istenen ek belgenin kanun numarası, iptal edilecek sigortalı/sigortalıların T.C. kimlik numarası, isim-soy isim vb. bilgilerin yer alması gerektiğine dikkat edilmelidir.

A.5.Yabancı uyruklu öğretim elemanlarının çalışma izni başvurularında yeni uygulama devreye girdi.

Çalışma Bakanlığı Uluslararası İş Gücü Genel Müdürlüğü tarafından 01.10.2021 tarihinde yapılan duyuruda;

- ▶ Uluslararası İşgücü Kanunu'nun 8'inci maddesi uyarınca, yabancı uyruklu öğretim elemanlarının çalışma izinlerinin Bakanlıkça verilmeye başlanması konusunda teknik çalışmalar tamamlandı,
- ▶ Uygulamaya 1 Ekim 2021 tarihi itibarıyla geçildiği,

- ▶ Bu kapsamda ilgili üniversitelerin yabancı uyruklu öğretim elemanlarına yönelik çalışma izni başvuruları için öncelikle eski uygulamada olduğu gibi Yükseköğretim Kurulu (YÖK) Başkanlığından ön izin almaları ve ardından bu ön iznin sisteme yüklenmesi suretiyle e-Devlet kapısı üzerinden Bakanlığa başvuru yapmaları gerektiği ve başvuru sürecine ilişkin bir kılavuz hazırlandığı ifade edilmiştir.

A.6. İşyerlerinde Acil Durumlar Hakkında Yönetmelikte Değişiklik Yapılmasına Dair Yönetmelik yayımlandı.

İşyerlerinde Acil Durumlar Hakkında Yönetmelikte Değişiklik Yapılmasına Dair Yönetmelik, 01.10.2021 tarihli Resmî Gazete’de yayımlanarak aynı tarihte yürürlüğe girmiştir. Yönetmeliğe ilaveten;

Ek-1 Acil Durum Planı Formu,

Ek-2 Tatbikat Formu ve

Ek-3 Ekiplerin Görevlendirilmesine İlişkin örnek çizelge eklenmiştir.

Yönetmelik’te yapılan değişikliklere karşılaştırmalı olarak ekli web sitemizde yer alan 78 nolu Sirkülerimiz ekinde erişebilirsiniz. https://www.ey.com/tr_tr/tax/sosyal-guvenlikte-gundem/sirkuler/2021/sirkuler-no-78

B. İş hukuku köşesi

Yargıtay 9. Hukuk Dairesi

Esas Numarası: 2016/22178

Karar Numarası: 2020/7846

Karar Tarihi: 15.09.2020

Belirli süreli iş sözleşmesinin işverence haklı neden olmaksızın süresinden önce sona erdirilmesinde bakiye süre ücreti ödenmesinin gerektiği taraflar arasındaki belirli süreli iş sözleşmesinin işverence feshinin haklı nedene dayanıp dayanmadığı tespit edilmesi gerektiği - iş sözleşmesinin haklı bir neden bulunmaksızın işverence feshedildiğinin tespiti halinde işçinin sözleşmenin sona ermesi yüzünden tasarruf ettiği miktar ile başka bir işten elde ettiği veya bilerek elde etmekten kaçındığı gelir araştırılması gerektiği - işçinin sözleşmenin feshinden sonraki dönemde başka bir işten gelir elde edip etmediği ya da iş arayıp aramadığı araştırılarak indirim yapılması gerektiği - mahkemece bakiye süre ücreti yönünden bir değerlendirme yapılması gerektiği.

Özeti

Uyuşmazlık taraflar arasındaki iş sözleşmesi nedeni ile davacının bakiye süre ücret alacağına hak kazanıp kazanamayacağı noktasında toplanmaktadır. İş Kanunu’nun ilgili maddesinde öngörülen hükmün işçiyi koruma amacıyla düzenlendiği dikkate alınarak, objektif şartlar bulunmadığı halde belirli süreli olarak yapılmış olan iş sözleşmesinin, belirsiz süreli olduğunun işveren tarafından ileri sürülmesinin Türk Medeni Kanunu uyarınca hakkın kötüye kullanımını teşkil ettiği, sözleşmenin belirsiz süreli olduğunun ileri sürme hakkının sadece işçiye ait olması gerektiği anlaşılmıştır. Öte yandan, sözleşmenin belirli süreli sözleşme olduğu hususunda taraflar arasında uyuşmazlık bulunmamaktadır. Buna göre, taraflar arasındaki belirli süreli iş sözleşmesinin işverence feshinin haklı nedene dayanıp

dayanmadığı tespit edilmeli, iş sözleşmesinin haklı bir neden bulunmaksızın işverence feshedildiğinin tespiti halinde ise, işçinin, sözleşmenin sona ermesi yüzünden tasarruf ettiği miktar ile başka bir işten elde ettiği veya bilerek elde etmekten kaçındığı gelir araştırılmak suretiyle işçinin sözleşmenin feshinden sonraki dönemde başka bir işten gelir elde edip etmediği ya da iş arayıp aramadığı araştırılarak indirim yapılması gerektiği hususu da göz önünde bulundurularak bakiye süre ücreti yönünden bir değerlendirme yapılmalıdır.

Taraflar arasında görülen dava sonucunda verilen kararın, temyizden incelenmesi davacı vekili tarafından istenilmekle, temyiz talebinin süresinde olduğu anlaşıldı. Dava dosyası için Tetkik Hâkimi ... tarafından düzenlenen rapor dinlendikten sonra dosya incelendi, gereği konuşulup düşünüldü:

Davacı isteminin özeti

Davacı vekili, müvekkili ile davalı işveren arasında 14.10.2010 tarihinde bir sözleşme akdedildiğini, müvekkilinin bu sözleşme kapsamında aylık net 3.165,00 TL karşılığında veteriner hekim olarak çalıştığını, sözleşmenin bir yıl süreli olduğunu, sözleşmenin kurulmasından yaklaşık iki ay sonra 23/12/2014 tarihli ihtarname ile davalı işveren tarafından iş sözleşmesinin feshedildiğini, gerekçe olarak davacının verim ve performans düşüklüğü gösterildiğini, feshin haklı nedene dayanmadığını iddia ederek haksız erken fesih nedeniyle şimdilik 1.000,00 TL bakiye süreye isabet eden geniş anlamdaki ücret ve diğer işçilik alacaklarının davalıdan tahsiline karar verilmesini talep etmiştir.

Davalı cevabının özeti

Davacının görevlerini yerine getirmede, göreviyle ilgili bilgisinin az olduğunu, mesai saatleri içerisinde beklenen verimi sağlayamadığını, işyerinde uyduğunu, bu durumun verim düşüklüğüne neden olduğunu, tutanak altına alınarak savunmasının istenildiğini, davacının savunma vermediğini, akabinde de sözleşmenin haklı nedenle feshedildiğini belirterek, davanın reddine karar verilmesini talep etmiştir.

Mahkeme kararının özeti

Mahkemece, toplanan delillere dayanılarak davanın reddine karar verilmiştir.

Temyiz

Karar süresi içerisinde davacı vekili tarafından temyiz edilmiştir.

Gerekçe

Uyuşmazlık taraflar arasındaki iş sözleşmesi nedeni ile davacının bakiye süre ücret alacağına hak kazanıp kazanamayacağı noktasında toplanmaktadır.

Belirli süreli iş sözleşmesinden söz edilebilmesi için sözleşmenin açık veya örtülü olarak süreye bağlanması ve bunun için objektif nedenlerin varlığı gerekir.

Borçlar Kanunu'nun 338. maddesinde, "Hizmet akdi, muayyen bir müddet için yapılmış yahut böyle bir müddet için maksut olan gayesinden anlaşılmalıkta bulunmuş ise, hilafı mukavele edilmiş olmadıkça feshi ihbara hacet olmaksızın bu müddetin müruriyle, akit nihayet bulur" kuralı mevcuttur. Anılan hükme göre tarafların belirli süreli iş sözleşmesi yapma konusunda

iradelerinin birleşmesi yeterli görüldüğü halde, mülga 1475 sayılı İş Kanunu uygulamasında, Yargıtay kararları doğrultusunda belirli süreli iş sözleşmelerine sınırlama getirilmiş ve sürekli yenilenen sözleşmeler bakımından ikiden fazla yenilenme halinde, sözleşmenin belirsiz süreli hale dönüşeceği kabul edilmiştir.

6098 sayılı Türk Borçlar Kanunu'nun 430. maddesinde, esaslı sebeplerin varlığı yenilemeler için öngörülmüş ve on yıldan uzun süreli belirli süreli iş sözleşmesi yapılamayacağı kabul edilmiştir.

4857 sayılı İş Kanunu'nun 11. maddesinde "İş ilişkisinin bir süreye bağlı olarak yapılmadığı halde sözleşme belirsiz süreli sayılır. Belirli süreli işlerde veya belli bir işin tamamlanması veya belirli bir olgunun ortaya çıkması gibi objektif koşullara bağlı olarak işveren ile işçi arasında yazılı şekilde yapılan iş sözleşmesi belirli süreli iş sözleşmesidir. Belirli süreli iş sözleşmesi, esaslı bir neden olmadıkça, birden fazla üst üste (zincirleme) yapılamaz. Aksi halde iş sözleşmesi başlangıçtan itibaren belirsiz süreli kabul edilir. Esaslı nedene dayalı zincirleme iş sözleşmeleri, belirli süreli olma özelliğini korurlar" şeklinde düzenleme ile bu konudaki esaslar belirlenmiştir. Borçlar Kanunu'ndaki düzenlemenin aksine iş ilişkisinin süreye bağlı olarak yapılmadığı hallerde sözleşmenin belirsiz süreli sayılacağı vurgulanarak ana kural ortaya konulmuştur.

Öte yandan değinilen 11. madde, 18 Mart 1999 tarihli 1999/70 EC Konsey Yönergesi ile birlikte ele alınmalıdır. Çerçeve sözleşmesinin 4. maddesinde ayırım gözetmeme ilkesi vurgulanmıştır. Buna göre iş şartları açısından, belirli süreli iş sözleşmesi ile çalışan işçilere yapılacak farklı muamele esaslı sebeplere dayandırılmadığı sürece, yalnızca belirli süreli iş sözleşmesi ve iş ilişkisi ile çalışmasından dolayı, emsal kadrolu işçilerden daha dezavantajlı davranılmayacaktır.

Sözleşmenin 5. maddesinde ise kötü niyete karşı önlem konusu ele alınmıştır. Birbirini takip eden belirli süreli iş sözleşmeleri veya istihdam ilişkisinden kaynaklanan istismarların önlenmesini amaçlayan kanuni düzenlemelerin bulunmaması halinde; üye devletlerin, sosyal taraflara danıştıktan sonra uluslararası yasalar, toplu sözleşmeler veya uygulamaya göre belli başlı bazı sektörlerin ihtiyaçlarını da dikkate alarak, aşağıdaki tedbirlerden bazılarını alma zorunluluğu vardır.

- 1.(a) Bu türden akit veya istihdam ilişkilerinin yenilenmesini haklı kılabilecek nesnel gerekçeler tespit edilmesi,
 - 1.(b) Yenilenen belirli süreli iş sözleşmeleri veya istihdam ilişkilerinin azami toplam süresini belirlenmesi,
 - 1.(c) Bu türden sözleşme veya istihdam ilişkisinin kaç kez yenilenebileceğinin saptanması.
- 1.2. Sosyal taraflara danıştıktan sonra, üye devletler elverişli olan durumlarda belirli süreli iş sözleşmesi veya istihdam ilişkisinin,
 - 1.(a) Yenilenmiş sayılacağına,
 - 2.(b) Belirsiz süreli iş sözleşmesi veya istihdam ilişkisi sayılacağına dair koşullar belirleyeceklerdir.

Öte yandan 1999/70 sayılı Konsey Direktifinin ön sözünde, Essen Konseyi sonuç bildirgesinde "çalışanların istemleri ve rekabetin gereklerini karşılayacak daha esnek bir iş örgütlenmesini özellikle göz önünde tutan istihdam yoğun büyüme" anlayışına uygun olarak alınması gerekli önlemler

vurgulanmaktadır. 1999 yılı İstihdam Politikası Ana Hatları Hakkında 9 Şubat 1999 tarihli Konsey Tavsiye Kararı, "Sosyal tarafları işletmeleri daha verimli ve rekabetçi kılmak ve esneklik ile iş güvenliği arasında gereken dengeyi sağlayabilmek amacıyla, buldukları her düzeyde esnek çalışma düzenlemeleri dahil, iş örgütlenmesinin modernize edilmesi için sözleşme görüşmeleri yapmaya" davet etmiştir. Ayrıca, Hizmet ilişkisine İşveren Tarafından Son Verilmesi Hakkında 158 sayılı Uluslararası Çalışma Sözleşmesine göre; bu sözleşmenin koruyucu hükümlerinden kaçınmak amacıyla belirli süreli iş sözleşmesi yapılmasına karşı yeterli güvenceler alınması gerektiği vurgulanmıştır (m 2/3).

Gerek 158 sayılı İLO Sözleşmesi gerekse 1699/70 sayılı Konsey Direktifi, bir taraftan esnek çalışmayı özendirirken diğer taraftan güvenliğe önem vererek bir denge amaçlamıştır. Başka bir anlatımla esnek çalışma modellerinin kötüye kullanılmaması gerektiğini özenle vurgulamıştır.

Sözü edilen kanuni dayanaklar uyarınca, işçinin niteliğine göre sözleşmenin belirli ya da belirsiz süreli olarak değerlendirilmesi imkânı ortadan kalkmıştır. Buna karşın, yapılan işin niteliği belirli süreli iş sözleşmesi yapılabilmesi için önem arz etmektedir. Belirli bir işin tamamlanması veya belirli bir olgunun ortaya çıkması gibi objektif şartlara bağlı olarak "belirli süreli iş sözleşmesi" yapılabilecektir. 6098 sayılı Kanun'un 430. maddesinde ilk defa yapılacak olan sözleşmelerde objektif sebep öngörülmemiş oluşu, önceki özel kanun olan İş Kanunu'nun 11. maddesindeki objektif nedenlerin varlığını ortadan kaldırmaz.

4857 sayılı Kanun'un 11. maddesinde, esaslı bir sebep olmadıkça belirli süreli iş sözleşmelerinin birden fazla üst üste (zincirleme) yapılamayacağı kuralı ile bir ölçüde koruma sağlanmak istenilmiştir. Belirli süreli iş sözleşmesinin yapılması ve yenilenmesi, işçinin iş güvencesi dışında kalması sonucunu doğurmamalıdır. Belirli süreli iş sözleşmelerinde, 4857 sayılı Kanun'un 15. maddesinde değinilen sürenin aşılması koşuluyla deneme süresi konulabilir.

Borçlar Kanunu'nun 325. maddesinde, "İş sahibi işi kabulde temerrüt ederse, işçi taahhüt ettiği işi yapmaya mecbur olmaksızın mukaveledeki ücreti isteyebilir" şeklinde kurala yer verilerek işçinin kalan süre ücretini talep hakkı olduğu belirtilmiştir. 6098 sayılı Kanun'un 01.07.2012 tarihinde yürürlüğe giren 408. maddesinde işverenin işi kabuldeki temerrüdü sebebiyle işçinin iş görememesi halinde ücret hakkının olduğu açıklanmıştır. İşçinin iş görme edimini yerine getirememesi halinde yapmaktan kurtulduğu giderler ile başka bir işi yaparak kazandığı veya kasten kaçındığı yararlarının indirileceği de hükme bağlanmıştır.

Bakiye süre ücreti tutarı tazminatın istenebilmesi için, iş sözleşmesinin haklı bir sebep bulunmaksızın işverence feshedilmiş olması gerekir. İşverenin feshi 4857 sayılı Kanun'un 25. maddesinde yazılı sağlık sebeplerine, ahlâk ve iyi niyet kuralları ile benzerlerine uymayan hallere veya zorlayıcı sebeplere dayanması halinde, sözleşmenin kalan süresine ait ücretler yönünden işçinin talep hakkı doğmaz.

15.03.2003 tarihinden itibaren geçerli olmak üzere 15.03.2002 tarihinde yürürlüğe giren 4773 sayılı Kanun ile "geçerli fesih" kavramı iş hukukunda yerini almıştır. Her ne kadar geçerli fesih gerek yukarıda değinilen Kanun ve gerekse

4857 sayılı Kanunu'nda belirsiz süreli iş sözleşmeleri için öngörülüş olsa da belirli süreli iş sözleşmesi bakımından da tartışılmasında yarar bulunmaktadır. Geçerli sebep ister işletmenin, işyerinin veya işin gereklerinden kaynaklansın, isterse işçinin yeterliliği ve davranışlarına dayansın, belirli süreli iş sözleşmesinin süresinden önce işverence feshi için gerekçe oluşturulmamalıdır. Gerçekten, belirli süreli iş sözleşmesi düzenleyerek taraflar fesih iradelerini sürenin sonuna kadar askıya almış sayılmalıdır. Bu itibarla geçerli sebeplerin varlığına rağmen belirli süreli iş sözleşmesi ile çalışan işçinin iş sözleşmesi süresinden önce haklı bir sebep olmaksızın feshedildiğinde kalan süreye ait ücretinin ödenmesi gerekir.

Dosya içeriğinden, davacı ile davalı arasında 14/10/2014 tarihli iş sözleşmesinin imzalandığı ve sözleşmenin 8. maddesi ile sözleşme süresinin 1 yıl olarak kararlaştırıldığı ve davacının veteriner hekim olarak çalışacağı anlaşılmaktadır.

Somut olayda, Mahkemece, taraflar arasında 4857 Sayılı İş Kanunu'nun 11. maddesinde ifade edilen objektif koşul bulunmadan yapılan iş sözleşmesinin taraflarca belirli süreli olarak nitelendirilse bile, belirsiz süreli iş sözleşmesi niteliğini koruduğu ve davacının bakiye süre ücret alacağını isteyemeyeceği gerekçeleri ile davacının bakiye süre ücreti talebinin reddine karar verilmiştir. Her ne kadar önceki ilkelerimiz gereği benzer konumda çalışan işçiler yönünden sözleşmenin baştan itibaren geçersiz olduğu ve belirsiz süreli olduğu gerekçesi ile bakiye süre ücretinin reddine karar verilmesi sonucuna varılmış ve bu kararlar Dairemiz tarafından onanmış ise de, YİBK'nun 2017/10 esas 2019/1 sayılı içtihatı birleştirme kararından sonra yeniden yapılan değerlendirme sonucunda; İş Kanunu'nun 11. maddesinde öngörülen hükmün işçiyi koruma amacıyla düzenlendiği dikkate alınarak, objektif şartlar bulunmadığı halde belirli süreli olarak yapılmış olan iş sözleşmesinin, belirsiz süreli olduğunun işveren tarafından ileri sürülmesinin Türk Medeni Kanunu'nun 2. maddesi uyarınca hakkın kötüye kullanımını teşkil ettiği, İş Kanunu'nun 11. maddesine dayanarak sözleşmenin belirsiz süreli olduğunu ileri sürme hakkının sadece işçiye ait olması gerektiği anlaşılmıştır. Öte yandan, sözleşmenin belirli süreli sözleşme olduğu hususunda taraflar arasında uyumsuzluk bulunmamaktadır.

Buna göre, taraflar arasındaki belirli süreli iş sözleşmesinin işverence feshinin haklı nedene dayanıp dayanmadığı tespit edilmeli, iş sözleşmesinin haklı bir neden bulunmaksızın işverence feshedildiğinin tespiti halinde ise, 6098 sayılı Kanun'un 438/2. maddesine göre işçinin, sözleşmenin sona ermesi yüzünden tasarruf ettiği miktar ile başka bir işten elde ettiği veya bilerek elde etmekten kaçındığı gelir araştırılmak suretiyle işçinin sözleşmenin feshinden sonraki dönemde başka bir işten gelir elde edip etmediği ya da iş arayıp aramadığı araştırılarak indirim yapılması gerektiği hususu da göz önünde bulundurularak bakiye süre ücreti yönünden bir değerlendirme yapılmalıdır. Yanılgılı değerlendirme ile yazılı şekilde karar verilmesi hatalı olup bozmayı gerektirmiştir.

Sonuç

Temiz olunan kararın yukarıda yazılı sebeplerden BOZULMASINA, peşin alınan temyiz harcının istek halinde ilgisine iadesine, 15/09/2020 gününde oybirliğiyle karar verildi.



13.05.2019 tarihli 2019/3606 sayılı yargı kararı

Konu: Davacı adına, elde ettiği faiz gelirini beyan dışı bıraktığından bahisle vergi ziyayı cezalı olarak tarh edilen gelir vergisinin kaldırılması istemiyle yapılan düzeltme başvurusunun reddedilmesi sonucu yapılan şikâyet başvurusunun zımnen reddine ilişkin işlemin iptali istenilmiştir.

Özet: 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 122. maddesinde, vergi mükelleflerinin vergi muamelelerindeki hataların düzeltilmesini vergi dairesinden yazı ile isteyebilecekleri; 124. maddesinde de, vergi mahkemelerinde dava açma süresi geçtikten sonra yaptıkları düzeltme talepleri reddolunanların şikâyet yolu ile Maliye Bakanlığına müracaat edebileceklerinin hükme bağlandığı, aynı Kanun'un 116. maddesinde, vergi hatasının, vergiye ilişkin hesaplarda veya vergilendirmede yapılan hatalar yüzünden haksız yere fazla veya eksik vergi istenilmesi olduğu, 117. maddede hesap hataları, 118. maddesinde de vergilendirme hatalarının düzenlendiği, hesap hatalarının, matrahta hata, vergi miktarında hata ve verginin mükerrer olması olarak; vergilendirme hataları ise mükellefin şahsında hata, mükellefiyette hata, mevzuda hata ve vergilendirme veya muafiyet döneminde hata olarak tahdidi olarak sayıldığı, dolayısıyla, anılan Kanun maddeleri kapsamında idareden düzeltilmesini isteme hakkı doğuran vergi hatalarının, yorumlama yöntemiyle çözümlenmesine gerek duyulmayan açık ve ilk bakışta anlaşılabilir, maddi şartlar veya hukuki değerlendirme bakımından yoruma müsait olmayan hususlar olduğu anlaşılmaktadır.

Dava konusu olayda ise, uyumsuzluğun, davacıya mahkeme kararı uyarınca yapılan ödemenin menkul sermaye iradi olarak değerlendirilip değerlendirilmeyeceğine ilişkin olduğu, uyumsuzlukta ileri sürülen iddialar açık bir vergi hatası kapsamında olmayıp, kanun ve alt düzenleyici işlemlerin olaya uygulanmasında, maddi olay ve delillerin değerlendirilmesinde hukuki yorum ve değerlendirme gerektiren bir hukuki sorun niteliğinde olduğundan, yukarıda belirtilen maddeler uyarınca açık hata kapsamında yer almayan ve düzeltme şikâyet kapsamında olmayan davacı talebinin reddedilmesinde hukuka aykırılık bulunmadığı sonucuna varılmıştır. Açıklanan nedenlerle; temyiz isteminin reddine, Temyize konu Eskişehir 1. Vergi Mahkemesinin 20/10/2015 tarih ve E:2015/243, K:2015/655 sayılı kararının yukarıda belirtilen gerekçeyle onanmasına karar verilmiştir.

21.06.2021 tarihli ve 2021/1120 sayılı yargı kararı

Konu: Davacı şirket vekili tarafından, şirket adına düzenlenen vergi inceleme raporu dayanak alınarak 2017/1, 2, 3, 6, 7, 8, 11, 12 dönemlerine ilişkin tekerrür artırımlı vergi ziyayı cezalı katma değer vergilerinin; şirketin madencilik ve taş ocaklarını destekleyici faaliyetle iştigal ettiği, tamamı yurt dışından analiz, değerlendirme, raporlama gibi hizmetler satın alındığı, alımların tamamının ifa edildikleri satıcı firma ülkesinde geçerli olan dövizle alındığı, alım tutarlarının hizmetlerin alındığı tarihlerdeki kur üzerinden TL'ye çevrilerek ödemelerin yapıldığı ve ödemeler üzerinden katma değer vergisi tevkifatı yapılmak suretiyle beyan edildiği, sonradan oluşan kur farklarına ilişkin kendilerinin sorumlu tutulamayacağı, söz konusu hizmetlerin 2017 ve 2018 yıllarında alındığı ancak 3065 sayılı Kanun'un 24/c bendine 17/01/2019 tarihli ve 7161 sayılı Kanun'un 18. maddesiyle "fiyat farkı," ibaresinden sonra gelmek üzere "kur farkı," ibaresinin eklenerek aleyhe kanunun geçmiş yürürlüğe girdiği, yapılan işlemin hukuka aykırı olduğu ileri sürülerek kaldırılması istenilmektedir.

Özet: 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 3/B maddesinde; vergilendirmede vergiyi doğuran olay ve bu olaya ilişkin muamelelerin gerçek mahiyetinin esas olduğu belirtilmiştir, aynı Kanun'un 30. Maddesinin 1. fıkrasında, resen vergi tarhi, vergi matrahının tamamen veya kısmen defter, kayıt ve belgelere veya kanuni ölçülere dayanılarak tespitine imkan bulunmayan hallerde takdir komisyonları tarafından takdir edilen veya vergi inceleme yapmaya yetkili olanlarca düzenlenmiş vergi inceleme raporlarında belirtilen matrah veya matrah kısmı üzerinden vergi tarh olunması şeklinde tanımlanmış, 2. fıkrasının 4. bendinde ise, defter kayıtları ve bunlarla ilgili vesikaların vergi matrahının doğru ve kesin olarak tespitine imkan vermeyecek derecede noksan ve karışık olması dolayısıyla ihticaca salih bulunmamasının resen takdir sebebi sayılacağı hükmüne yer verilmiştir.

3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 10'uncu maddesinin (a) bendinde; mal teslimi ve hizmet ifası hallerinde, malın teslimi veya hizmetin yapılması ile vergiyi doğuran olayın meydana geldiği, 20'nci maddesinin 1'inci fıkrasında; teslim ve hizmet işlemlerinde matrahın, bu işlemlerin karşılığını teşkil eden bedel olduğu, 2'nci fıkrasında, bedelin, malı teslim alan veya kendisine hizmet yapılan veyahut bunlar adına hareket edenlerden bu işlemler karşılığında her ne suretle olursa olsun alınan veya bunlarca borçlanılan para, mal ve diğer suretlerde sağlanan ve para ile temsil edilebilen menfaat, hizmet ve değerler toplamını ifade ettiği belirtilmiştir. Kanun'un 24'üncü maddesinde, bentler halinde, hangi unsurların matraha dahil edileceği sayılmış; (c) bendinde, vade farkı, fiyat farkı, faiz, prim gibi çeşitli gelirler ile servis ve benzer adlar altında sağlanan her türlü menfaat, hizmet ve değerlerin matraha dahil olduğu kurala bağlanmıştır. Kanun'un 26'ncı maddesinde ise bedelin döviz ile hesaplanması halinde dövizin vergiyi doğuran olayın meydana geldiği andaki cari kur üzerinden Türk parasına çevrileceği hüküm altına alınarak, cari kuru belli olmayan dövizlerin Türk parasına çevrilmesine ilişkin esasları belirleme konusunda Maliye ve Gümrük Bakanlığına yetki verilmiştir.

Katma Değer Vergisi Genel Uygulama Tebliği'nin ilgili bölümlerinde, bedelin döviz cinsinden veya dövize endeksenerek ifade edildiği işlemlerde, bedelin kısmen veya tamamen teslim veya hizmetin yapıldığı tarihten sonra ödenmesi halinde, satıcı veya alıcı lehine ortaya çıkan kur farkının katma değer vergisi matrahına dahil edileceği ve teslim veya hizmetin yapıldığı tarihte bu işlemler için geçerli olan oran uygulanmak suretiyle katma değer vergisi hesaplanacağı yolunda düzenleme yapılmıştır.

Kur farkı, dövizin, değişik kurlardan ulusal paraya çevrilmesi sonucu ortaya çıkan fark olarak tanımlanmaktadır. Dövizli işlemler sonrasında mal teslimi veya hizmet ifasında bulunan kişi tarafından her zaman ilave bir bedel elde edilmesi mümkün olmadığından ve döviz kurunun düşmesi halinde alıcı lehine bir durum olduğundan kur farkı, niteliği itibarıyla maddede sayılan diğer gelir unsurlarından farklılık arz etmektedir. Kanun'un 24'üncü maddesinde yer alan "gibi" ifadesinden yola çıkılarak kur farkının vade farkı mahiyetinde olduğu kabul edilmek suretiyle katma değer vergisi matrahına dahil edilmesi, hukuk devletinin unsurlarından biri olan hukuki belirlilik ilkesiyle bağdaşmadığı gibi dava konusu Tebliğ ile katma değer vergisi

matrahına ilişkin hükümlerin yorum yoluyla genişletilmesi, vergilendirmenin temel öğelerinin kanunla belirlenmesi gerekliliğini de kapsayan verginin kanuniliği ilkesine de aykırılık oluşturmaktadır.

Bu durumda, Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 26'ncı maddesi de dikkate alındığında, mal veya hizmetin karşılığını teşkil eden bedelin döviz ile hesaplanması halinde döviz, malın teslimi veya hizmetin yapılması ile gerçekleşen vergiyi doğuran olayın meydana geldiği tarihteki cari kur üzerinden Türk parasına çevrilerek, bu yolla bulunan tutar katma değer vergisinin matrahını oluşturacak olup bedelin farklı zamanlarda ödenmesi nedeniyle zaman içinde oluşabilecek kur farklarının matraha ilave edilmesi mümkün değildir. Açıklanan nedenlerle; davanın kabulüne, 2017/1, 2, 3, 6, 7, 8, 11, 12 dönemlerine ilişkin dava konusu cezalı tarhiyatın kaldırılmasına karar verilmiştir.

62030549-125[15-2020/33]-437261 sayılı ve 04/06/2021 tarihli özelge (İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı)

Konu: Liman inşaatı için üretilen çelik boru, kaplama ve diğer malzemelerin imalatı işinin yıllara sari inşaat işi kapsamında değerlendirilip değerlendirilmeyeceği ile KDV tevkifatına tabi olup olmayacağı

Şirketinizin "...İnşaatı yapım işi" kapsamında yüklenici adi ortaklığa alt yüklenici olarak çelik kazık boru imalatı, kaplama, diğer ürünlerin üretimi, imalatı ile teslim işini üstlendiği, Yüklenici firmanın ... Genel Müdürlüğü'ne "...İnşaatı yapım işi"ni taahhüt ederek yıllara sari inşaat onarım işi kapsamında gelir vergisi tevkifatına tabi olduğu, alt yüklenici olan firmanızın liman inşaat işinde sorumluluğunun çelik boru kazıklarının üretilip üst yüklenici firmanın şantiye sahasında tesliminden ibaret olduğu belirtilerek, şirketinizin söz konusu faaliyetlerinin yıllara sari inşaat ve onarım işi kapsamında değerlendirilip değerlendirilmeyeceği ile alt yüklenici şirket tarafından gerçekleştirilen işlerin KDV tevkifatına tabi olup olmayacağı hususunda bilgi talep edilmektedir. 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nun 42'nci maddesinin birinci fıkrasında; "Birden fazla takvim yılına sirayet eden inşaat (dekapaj işleri de inşaat işi sayılır) ve onarım işlerinde kâr veya zarar işin bittiği yıl kati olarak tespit edilir ve tamamı o yılın geliri sayılarak, mezkûr yıl beyannamesinde gösterilir" hükmü yer almaktadır. 4734 sayılı Kamu İhale Kanunu'nun 4 üncü maddesinde yapım; bina, karayolu, demiryolu, otoyol, havalimanı, rıhtım, liman, tersane, köprü, tünel, metro, viyadük, spor tesisi, alt yapı, boru iletim hattı, haberleşme ve enerji nakil hattı, baraj, enerji santrali, rafineri tesisi, sulama tesisi, toprak ıslahı, taşkın koruma ve dekapaj gibi her türlü inşaat işleri ve bu işlemlerle ilgili tesisat, imalat, ihzarat, nakliye, tamamlama, büyük onarım, restorasyon, çevre düzenlemesi, sondaj, yıkma, güçlendirme ve montaj işleri ile benzeri yapım işleri olarak tanımlanmıştır. Bu hükümlere göre, sözleşmenin de incelenmesi neticesinde, alt yüklenici şirketiniz tarafından çelik boru, kaplama ve diğer ürünlerin üretiminin yapılarak yüklenici firmaya teslimi işinin, yüklenici firmanın üstlenmiş olduğu inşaat işinden bağımsız olarak sadece çelik boru kazıklarının üretilip üst yüklenici firmanın şantiye sahasında teslimiyle sınırlı olması halinde söz konusu iş yıllara sari inşaat ve onarım işi olarak

değerlendirilemeyeceğinden şirketinize yapılan ödemeler üzerinden kesinti yapılmasına gerek bulunmamaktadır. Ancak, şirketinizce gerçekleştirilen işlerin yüklenici firmanın üstlenmiş olduğu inşaat işinin bir parçası olarak söz konusu ürünlerin montajını da içermesi halinde, yapılan İş Gelir Vergisi Kanunu'nun 42'nci maddesi kapsamına giren inşaat onarım işi olarak değerlendirileceğinden, yapılan iş nedeniyle şirketinize yapılan ödemeler üzerinden vergi kesintisi yapılması gerekmektedir. KDV Genel Uygulama Tebliği'nin (I/C-2.1.3.1.) bölümünde tevkifat uygulayacak alıcılar, (I/C-2.1.3.2.) bölümünde de tevkifat kapsamındaki hizmetler ile bu hizmetlere uygulanacak tevkifat oranlarına ilişkin açıklamalara yer verilmiştir. "Yapım İşleri ile Bu İşlerle Birlikte İfa Edilen Mühendislik-Mimarlık ve Etüt-Proje Hizmetleri"nde kapsamın belirlendiği (I/C-2.1.3.2.1.2) numaralı bölümünde; "Bu bölüm kapsamına aşağıdaki hizmetler girmektedir: Bina, karayolu, demiryolu, otoyol, havalimanı, rıhtım, liman, tersane, köprü, tünel, metro, viyadük, spor tesisi, alt yapı, boru iletim hattı, haberleşme ve enerji nakil hattı, baraj, enerji santrali, rafineri tesisi, sulama tesisi, toprak ıslahı, dekapaj, taşkın koruma ve benzerlerine ilişkin her türlü inşaat işleri. (...) Bu işler, yukarıda belirtilen yapılarla ilgili olmakla birlikte inşaat işinden sonra veya inşaat işinden bağımsız olarak yapılması halinde de bu kapsamda tevkifata tabi tutulur. (...) Yüklenicileri tarafından tamamen veya kısmen alt yüklenicilere (taşeronlara) veya daha alt yüklenicilere devredilen yapım işlerinde, işi devreden her yüklenici tarafından, kendisine ifa edilen hizmete ait KDV üzerinden tevkifat yapılır." ifadeleri yer almaktadır. Buna göre, yüklenici firmaya alt yüklenici olarak verdiğiniz çelik kazık boru imal edilmesi ve kaplanması ile diğer imalat hizmetlerinin KDV Genel Uygulama Tebliği'nin (I/C-2.1.3.2.1.2) bölümüne göre KDV tevkifatına tabi tutulması gerekmektedir.

62030549-120[40-2020/746]-403633 sayılı ve 20/05/2021 tarihli özelge (İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı)

Konu: Faaliyetleri kısmen veya tamamen binek otomobillerinin kiralanması veya çeşitli şekillerde işletilmesi olanların bu amaçla kullandıkları araçlara ait giderlerin indirim konusu yapıp yapılmayacağı

İlgide kayıtlı özelge talep formunda; motorlu araç ticaretiyle iştiğal ettiğiniz, şirketinizin ana faaliyet konusunun binek oto, hafif ticari araç, minibüs, midibüs, van ve kamyonet gibi motorlu araçların ve bunlara ait yedek parçalarının ithali, yurt içinde ve yurt dışında satışı olduğu, bu kapsamda söz konusu motorlu araçların ithal edildiği ve ilgili ana bayilere satıldığı, ana faaliyetiniz yanında ithal edilen araçların belirli bir kısmının şirketiniz faaliyetlerinde kullanılmak veya başka şirketlere kiralanmak üzere ilk iktisabı amortisman tabi iktisadi kıymet olarak kayıt ve tescilinin şirketiniz adına yapıldığı, binek oto mahiyetinde olan bu araçların çoğunluğunun şirketiniz faaliyetlerinde kullanıldığı, ancak bir kısmının ise şirketiniz faaliyetlerinde kullanılmayıp doğrudan kiraya verildiği ve belli bir sürenin sonunda ise şirketiniz iç kuralları gereği satışa konu edildiği belirtilerek söz konusu araçlar için yapılan giderler ve bunlara ilişkin ayrılan amortismanların giderleştirilmesi hususunda görüş talep edilmektedir. 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 6'ncı maddesinde; kurumlar vergisinin, mükelleflerin bir hesap dönemi içinde elde ettikleri safi kurum kazancı üzerinden hesaplanacağı, safi kurum kazancının

tespitinde 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nun ticari kazanç hakkındaki hükümlerinin uygulanacağı hüküm altına alınmıştır. Gelir Vergisi Kanunu'nun "Bilanço Esasında Ticari Kazancın Tespiti" başlıklı 38'inci maddesinde ise; bilanço esasına göre ticari kazancın, teşebbüsteki öz sermayenin hesap dönemi sonunda ve başındaki değerleri arasındaki müsbet fark olduğu, bu dönem zarfında sahip veya sahiplerce işletmeye ilave olunan değerler bu farktan indirileceği, işletmeden çekilen değerlerin ise farka ilave olunacağı, ticari kazancın bu suretle tespit edilmesi sırasında, Vergi Usul Kanunu'nun değerlemeye ait hükümleri ile bu Kanun'un 40 ve 41'inci maddeleri hükümlerine uyulacağı hükme bağlanmıştır. Gelir Vergisi Kanunu'nun 40'inci maddesinde de; safi kazancın tespit edilmesinde indirilecek giderler sayılmıştır. Konuya ilişkin açıklamalara 311 seri no.lu Gelir Vergisi Genel Tebliği'nin "Binek Otomobillerin Giderleri ve Amortismanlarının Vergi Matrahından İndirilmesi" başlıklı beşinci bölümünde yer verilmiştir. Bu hüküm ve açıklamalara göre; faaliyetleri binek otomobillerin kiralanmak suretiyle işletilmesi olanların bu amaçla iktisap ettikleri ve bu faaliyetlerinde kullandıkları binek otomobillerin iktisabına ilişkin özel tüketim vergisi ve katma değer vergisi ile bu otomobillere ilişkin diğer giderler söz konusu gider kısıtlamasına tabi tutulmayacaktır. Dolayısıyla, şirketinizce doğrudan grup şirketlerine, bayilere veya diğer kurum ve şirketlere kiraya verilerek işletilmek üzere iktisap edilen ve şirket faaliyetlerinde kullanılmaksızın kiraya verilen binek otomobillerinin iktisabına ilişkin özel tüketim vergisi ve katma değer vergisinin Gelir Vergisi Kanunu'nun 40'inci maddesinin birinci fıkrasının (1) numaralı bendi, bu binek otomobillere ilişkin tamir, bakım vb. giderlerin aynı maddenin birinci fıkrasının (5) numaralı bendi, amortisman giderlerinin ise yine aynı maddenin birinci fıkrasının (7) numaralı bendi kapsamında, gider kısıtlamasına tabi olmaksızın, kurum kazancının tespitinde dikkate alınması mümkün bulunmaktadır. Öte yandan, motorlu araç ticareti faaliyetinizde kullanılmak üzere iktisap edilen binek otomobillere ilişkin giderler ise bu kısıtlamaya tabi tutulacaktır.

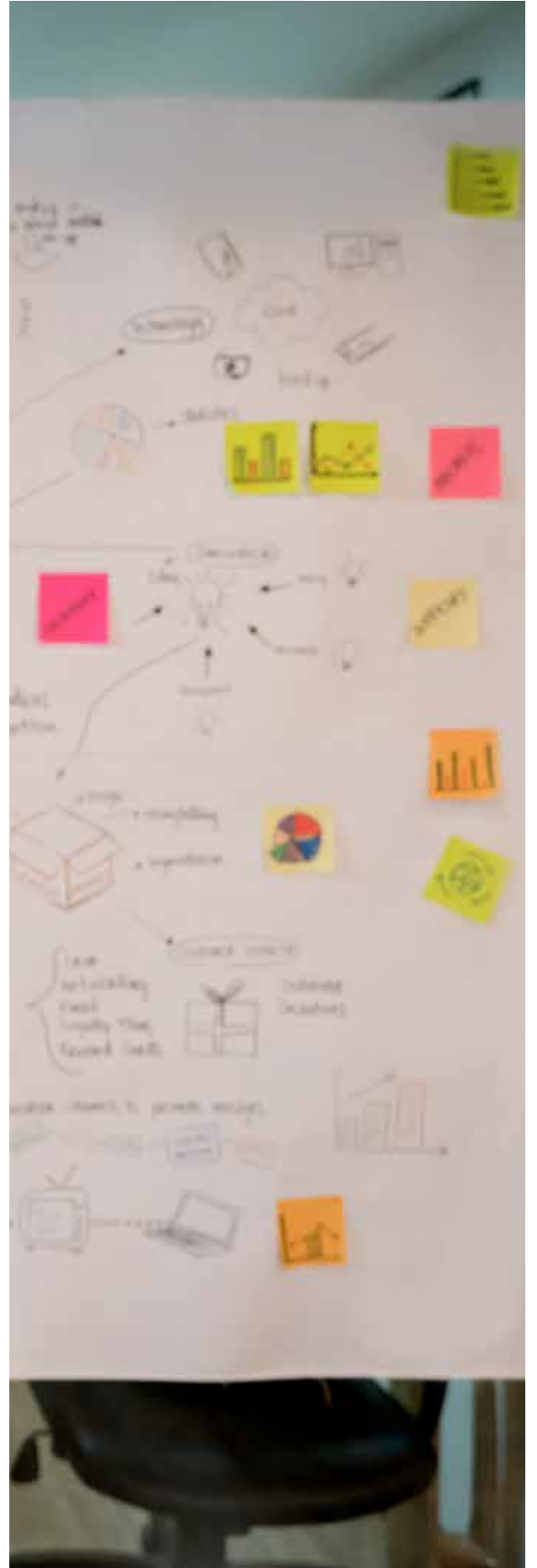
21152195-130[9-2021.3467]-146184 sayılı ve 14/04/2021 tarihli özelge (İzmir Vergi Dairesi Başkanlığı)

Konu: Satışı yapılan ürünün nakliyesinin yük taşımacılığı hizmeti kapsamında tevkifata tabi olup olmadığı

İlgide kayıtlı özelge talep formunuzda, kömür üretim ve satışı yaptığınız ve satılan ürünlerin nakliyesinin kendi araçlarınızla yapıldığı, satış faturasında ürün satış bedeli ile nakliye bedelinin ayrı ayrı gösterildiği belirtilerek 35 Seri No.lu KDV Genel Uygulama Tebliğinde Değişiklik Yapılmasına Dair Tebliğ ile Tebliğ'in (I/C-2.1.3.1/a ve b) bölümünde sayılanların, Tebliğ'in (I/C-2.1.3.2.11.2.) bölümü kapsamındaki yük taşımacılığı hizmeti alımlarının (2/10) oranında tevkifat kapsamına alınması nedeniyle satış faturası içinde yer alan nakliye bedeli için tevkifat uygulanıp uygulanmayacağı hususunda görüş talep edilmektedir.

35 Seri No.lu Tebliğ ile değişik KDV Genel Uygulama Tebliği'nin (I/C-2.1.3.2.11.) bölümünde; "2.1.3.2.11.1. Tevkifat Uygulayacak Alıcılar ve Tevkifat Oranı - Tebliğ'in (I/C-2.1.3.1/a ve b) bölümünde sayılanların, Tebliğ'in (I/C-2.1.3.2.11.2.) bölümü kapsamındaki yük taşımacılığı hizmeti alımlarında (2/10), servis taşımacılığı hizmeti alımlarında

ise (5/10) oranında KDV tevkifatı uygulanır." "2.1.3.2.11.2. Kapsam - Bu bölüm kapsamına, personel, öğrenci, müşteri ve benzerlerinin belirli bir güzergah dahilinde taşınması amacıyla ihdas ettikleri servis hizmetlerine ilişkin olarak yaptıkları taşımacılık hizmeti alımları ile karayoluyla yapılan yük taşımacılığı hizmeti alımları (kargo işletmeciliği yetki belgesi sahibi mükellefler tarafından yapılan kargo taşıma işleri hariç) girmektedir. Söz konusu hizmetlerin, tahsis edilmiş özel plakalı araçlar ile yapılıp yapılmaması, ilgili birimlerden taşımacılıkla ilgili zorunlu belge ve sertifikaların alınıp alınmaması veya taşıma işinde kullanılan aracın özmal ya da sözleşmeli taşıt olup olmaması tevkifat uygulaması kapsamında işlem tesisine engel değildir." açıklamaları yer almaktadır. Aynı Tebliğ'in (I/C-2.1.3.4.2.) bölümünde ise "Tevkifata tabi tutulan işlemlerle tevkifat uygulaması kapsamında bulunmayan işlemlerin birlikte yapılması halinde bu işlemlerin tek fatura ile belgelendirilmesi mümkündür. Bu durumda, tevkifata tabi işlem bedeli ve bu bedel üzerinden hesaplanan KDV ile tevkif edilen KDV tutarı fatura üzerinde ayrıca gösterilir. Bu şekilde yapılan faturalamalarda da tevkifat uygulaması kapsamındaki işlem bedelinin KDV dahil tutarının Tebliğ'in (I/C-2.1.3.4.1.) bölümünde belirlenen alt sınırı aşmış aşmadığı dikkate alınır, aşmıyorsa tevkifat uygulanmaz." açıklamalarına yer verilmiştir. Buna göre, üretim ve satışını yaptığınız kömürün nakliyesi hizmetinin, kömür satışından ayrı bir iş olarak firmanızca sunulması ve her bir işlem bedelinin KDV dahil 1.000 TL'yi aşması halinde, verilen hizmete ilişkin KDV'nin (2/10) oranında tevkifata tabi tutulması gerekmektedir.



Sirküler İndeks

| No | Tarih | Konu |
|----|------------|---|
| 97 | 27.10.2021 | İhracat bedellerinin Türkiye'ye getirilmesi zorunluluğu kapsamı dışında bulunan ülkeler yeniden belirlendi. |
| 96 | 26.10.2021 | 7338 sayılı Kanun'un diğer vergi kanunlarında değişiklikler içeren düzenlemeleri. |
| 95 | 26.10.2021 | 7338 sayılı Kanun'un Vergi Usul Kanunu'nda değişiklikler içeren düzenlemeleri. |
| 94 | 26.10.2021 | 7338 sayılı Kanun'un Gelir ve Kurumlar Vergisi Kanunlarında değişiklikler içeren düzenlemeleri. |
| 93 | 19.10.2021 | "Defter-Beyan Sistemi" uygulamasında bazı değişiklikler yapıldı. |
| 92 | 18.10.2021 | Ar-Ge/tasarım merkezleri ve teknoloji geliştirme bölgeleri için bölge ve merkez dışında geçirilen sürelerin oranı 31.12.2022 tarihine kadar %50'ye yükseltildi. |
| 91 | 15.10.2021 | OECD/G20 ülkeleri (dört ülke hariç) tarafından asgari %15 oranında küresel kurumlar vergisi uygulanması kararı alındı. |
| 90 | 07.10.2021 | 1 Ekim'de TBMM'ye sunulan Kanun Teklifi'nin, diğer vergi kanunlarındaki değişiklikleri içeren düzenlemeleri. |
| 89 | 06.10.2021 | Kesinti yoluyla ödenen vergiler ile geçici vergilerin iade esaslarını belirleyen 252 seri numaralı Gelir Vergisi Genel Tebliğ'inde değişiklikler yapıldı. |
| 88 | 05.10.2021 | Türkiye-Venezuela Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşması Cumhurbaşkanı tarafından onaylandı. |
| 87 | 05.10.2021 | 1 Ekim'de TBMM'ye sunulan Kanun Teklifi'nin, Vergi Usul Kanunu'nda değişiklikler içeren düzenlemeleri. |
| 86 | 04.10.2021 | 1 Ekim'de TBMM'ye sunulan Kanun Teklifi'nin, Gelir ve Kurumlar Vergisi Kanunlarında değişiklikler içeren düzenlemeleri. |
| 85 | 01.10.2021 | Vergi kanunlarında değişiklikler içeren Kanun Teklifi TBMM Başkanlığına sunuldu. |
| 84 | 01.10.2021 | Dövizli fonlar dışındaki yatırım fon gelirleri ile bankalarca ihraç edilen tahvil gelirlerinde uygulanan düşük oranlı tevkifatın uygulanma süresi 31 Aralık 2021 tarihine kadar uzatıldı. |
| 83 | 01.10.2021 | Mevduat faizleri ile katılım bankalarınca ödenen kâr paylarına uygulanan düşük oranlı tevkifatın süresi 31 Aralık 2021 tarihine kadar uzatıldı. |
| 82 | 30.09.2021 | Kullanılmış cep telefonlarının yenilenmiş ürün garantisi verilerek teslimlerinde KDV oranı %1'e düşürüldü. |
| 81 | 06.09.2021 | İki yıldan fazla elde tutulan girişim sermayesi yatırım fonu ve gayrimenkul yatırım fonu katılma paylarından sağlanan kazançlarda stopaj oranı %0 olarak belirlendi. |
| 80 | 02.09.2021 | Teslim anında fatura düzenlenecek olan işlemler ile teminat uygulaması kapsamına alınan sektörler belirlendi. |
| 79 | 31.08.2021 | Çeşitli yerleşim yerlerinde meydana gelen afetler nedeniyle oluşan mücbir sebep haline istinaden 7256 ve 7326 sayılı yapılandırma yasalarındaki taksit süreleri yeniden belirlendi. |
| 78 | 27.08.2021 | 7326 sayılı Kanun kapsamında; borçların yapılandırılması, matrah artırımı ve işletme kayıtlarının düzeltilmesine ilişkin başvuru ve ilk taksit ödeme süreleri birer ay uzatıldı. |
| 77 | 20.08.2021 | Özel esaslara tabi olup KDV yönünden vergi artırımında bulunan mükelleflerin genel esaslara geçiş esasları açıklandı. |
| 76 | 16.08.2021 | Selden etkilenen ilçelerde 11 Ağustos 2021 ile 31 Aralık 2021 tarihleri arasında mücbir sebep hali ilan edildi. |
| 75 | 13.08.2021 | AFAD aracılığıyla gerçekleştirilen yangın ve sel başlıklarının gelir ve kurumlar vergisi matrahlarından indirimi. |
| 74 | 13.08.2021 | Bazı binek otomobillerinin ÖTV oranlarına esas ÖTV matrahları yükseltildi. |
| 73 | 09.08.2021 | Yangından etkilenen yerler için yangının başlama tarihinden 1 Kasım 2021 tarihine kadar mücbir sebep hali ilan edildi. |
| 72 | 30.07.2021 | Konaklama tesislerinde sunulan hizmetlere %1 oranında KDV uygulanmasına ilişkin süre 30 Eylül 2021'e uzatıldı. |
| 71 | 30.07.2021 | Bazı hizmetlerde uygulanan KDV oran indirimlerinin süresi 30 Eylül 2021 tarihine kadar uzatıldı. |
| 70 | 30.07.2021 | Gayrimenkul kiralama oran indirimlerinin süresi 30 Eylül 2021 tarihine kadar uzatıldı. |
| 69 | 30.07.2021 | Dövizli fonlar dışındaki yatırım fon gelirleri ile bankalarca ihraç edilen tahvil gelirlerinde uygulanan düşük oranlı tevkifatın uygulanma süresi 30 Eylül 2021 tarihine kadar uzatıldı. |
| 68 | 30.07.2021 | Mevduat faizleri ile katılım bankalarınca ödenen kâr paylarına uygulanan düşük oranlı tevkifatın süresi 30 Eylül 2021 tarihine kadar uzatıldı. |

Vergi Takvimi

2021 Kasım ayı mali yükümlülükler takvimi

| | |
|-------------------------|---|
| 1 Kasım 2021 Pazartesi | Eylül 2021 dönemi haberleşme vergisinin beyanı ve ödenmesi Eylül 2021 dönemi mal ve hizmet alım/satımlarına ilişkin bildirim formlarının (Form Ba-Bs) verilmesi Eylül 2021 dönemi sosyal güvenlik primlerinin (SGP) ödenmesi |
| 10 Kasım 2021 Çarşamba | 16-31 Ekim 2021 dönemi özel tüketim vergisi beyannamesinin (Petrol ve doğalgaz ürünleri) verilmesi ve verginin ödenmesi |
| 15 Kasım 2021 Pazartesi | Ekim 2021 dönemi özel tüketim vergisi beyannamesinin (Alkollü ve alkolsüz içecekler ile tütün mamulleri) verilmesi ve verginin ödenmesi Ekim 2021 dönemi özel tüketim vergisi beyannamesinin (Dayanıklı tüketim malları ve diğer mallar) verilmesi ve verginin ödenmesi Ekim 2021 dönemi özel tüketim vergisi beyannamesinin (Tescile tabi olmayan motorlu taşıtlar) verilmesi ve verginin ödenmesi Ekim 2021 dönemi banka ve sigorta muameleleri vergisi (BSMV) beyannamesinin verilmesi ve verginin ödenmesi Ekim 2021 dönemi özel iletişim vergisi (ÖİV) beyannamesinin verilmesi ve verginin ödenmesi Ekim 2021 dönemi kaynak kullanımı destekleme fonu (KKDF) kesintilerinin bildirim ve ödenmesi |
| 17 Kasım 2021 Çarşamba | 2021 yılı 3. dönem (Temmuz-Eylül) geçici vergi beyannamesinin verilmesi ve verginin ödenmesi |
| 22 Kasım 2021 Pazartesi | Ekim 2021 dönemi şans oyunları vergisi (ŞOV) beyannamesinin verilmesi ve verginin ödenmesi |
| 25 Kasım 2021 Perşembe | 1-15 Kasım 2021 dönemi özel tüketim vergisi beyannamesinin (Petrol ve doğalgaz ürünleri) verilmesi ve verginin ödenmesi |
| 26 Kasım 2021 Cuma | Ekim 2021 dönemi Muhtasar ve Prim Hizmet Beyannamesi'nin (MPHB) verilmesi ve verginin ödenmesi Ekim 2021 dönemi damga vergisinin (DV) beyanı ve ödenmesi Ekim 2021 dönemi katma değer vergisinin (KDV) beyanı ve ödenmesi |
| 30 Kasım 2021 Salı | Ekim 2021 dönemi haberleşme vergisinin beyanı ve ödenmesi Veraset ve intikal vergisi (VİV) 2. taksit ödemesi Emlak vergisi ve çevre temizlik (konut dışı binalar için) vergilerinin 2. taksit ödemesi Ekim 2021 dönemi mal ve hizmet alım/satımlarına ilişkin bildirim formlarının (Form Ba-Bs) verilmesi Ekim 2021 dönemi sosyal güvenlik primlerinin (SGP) ödenmesi |

Gelir Vergisi

Gelir vergisi tarifesi - 2021 (Ücretler)

| Gelir dilimi | Vergi oranı |
|--|-------------|
| 24.000 TL'ye kadar | %15 |
| 53.000 TL'nin 24.000 TL'si için 3.600 TL, fazlası | %20 |
| 190.000 TL'nin 53.000 TL'si için 9.400 TL, fazlası | %27 |
| 650.000 TL'nin 190.000 TL'si için 46.390 TL, fazlası | %35 |
| 650.000 TL'den fazlasının 650.000 TL'si için 207.390 TL, fazlası | %40 |

Gelir vergisi tarifesi - 2021 (Diğer gelirler)

| Gelir dilimi | Vergi oranı |
|--|-------------|
| 24.000 TL'ye kadar | %15 |
| 53.000 TL'nin 24.000 TL'si için 3.600 TL, fazlası | %20 |
| 130.000 TL'nin 53.000 TL'si için 9.400 TL, fazlası | %27 |
| 650.000 TL'nin 130.000 TL'si için 30.190 TL, fazlası | %35 |
| 650.000 TL'den fazlasının 650.000 TL'si için 212.190 TL, fazlası | %40 |

Gelir vergisinden istisna günlük yemek yardımı (KDV hariç)

| Uygulandığı yıl | Tutar (TL) |
|-----------------|------------|
| 2019 | 19,00 |
| 2020 | 23,00 |
| 2021 | 25,00 |

Gelir vergisinden istisna günlük ulaşım bedeli (KDV hariç)

| Uygulandığı yıl | Tutar (TL) |
|-----------------|------------|
| 2020 | 12,00 |
| 2021 | 13,00 |

Engellilik indirimi (2021)

| Engellilik derecesi | Tutar (TL) |
|--------------------------------|------------|
| Birinci derece engelliler için | 1.500 |
| İkinci derece engelliler için | 860 |
| Üçüncü derece engelliler için | 380 |

Asgari geçim indirimi-TL (2021)

| Eşin çalışma durumu | Çocuk sayısı | | | | | |
|---------------------|--------------|--------|--------|--------|--------|--------------|
| | Yok | 1 | 2 | 3 | 4 | 5 veya fazla |
| Çalışıyor | 268,31 | 308,56 | 348,81 | 402,47 | 429,30 | 456,13 |
| Çalışmıyor | 321,98 | 362,22 | 402,47 | 456,13 | 456,13 | 456,13 |

Konut kira geliri istisnası

| Gelirin elde edildiği yıl | Tutar (TL) |
|---------------------------|------------|
| 2019 | 5.400 |
| 2020 | 6.600 |
| 2021 | 7.000 |

Basit usulde ticari kazançlarda indirim tutarı

| Kazancın sağlandığı yıl | Tutar (TL) |
|-------------------------|------------|
| 2019 | 11.000 |
| 2020 | 13.000 |
| 2021 | 14.000 |

Tevkifata tabi tutulmuş menkul ve gayrimenkul sermaye iratlarında beyan sınırı

| Gelirin elde edildiği yıl | Tutar (TL) |
|---------------------------|------------|
| 2019 | 40.000 |
| 2020 | 49.000 |
| 2021 | 53.000 |

Tevkifata ve istisnaya konu olmayan menkul ve gayrimenkul sermaye iratlarında beyan sınırı

| Gelirin elde edildiği yıl | Tutar (TL) |
|---------------------------|------------|
| 2019 | 2.200 |
| 2020 | 2.600 |
| 2021 | 2.800 |

Değer artış kazançlarında istisna (Menkul kıymetler hariç)

| Kazancın sağlandığı yıl | Tutar (TL) |
|-------------------------|------------|
| 2019 | 14.800 |
| 2020 | 18.000 |
| 2021 | 19.000 |

Arızî kazançlara ilişkin istisna

| Kazancın sağlandığı yıl | Tutar (TL) |
|-------------------------|------------|
| 2019 | 33.000 |
| 2020 | 40.000 |
| 2021 | 43.000 |

Gelir vergisinden istisna kıdem tazminatı tavanı

| Uygulandığı dönem | Tutar (TL) |
|-------------------------|------------|
| 01.01.2021 - 30.06.2021 | 7.638,96 |
| 01.07.2021 - 31.12.2021 | 8.284,51 |

Kurumlar Vergisi

Nakdi sermaye indirimi faiz oranları

| Uygulandığı yıl | Oran (%) |
|-----------------|----------|
| 2018 | 27,04 |
| 2019 | 12,02 |
| 2020 | 19,62 |

Gider yazılabilecek binek otomobil aylık kira tutarı

| Uygulandığı yıl | Tutar (TL) |
|-----------------|------------|
| 2020 | 5.500 |
| 2021 | 6.000 |

Binek otomobili iktisabında gider yazılabilecek ÖTV ve KDV tutarı

| Uygulandığı yıl | Tutar (TL) |
|-----------------|------------|
| 2020 | 140.000 |
| 2021 | 150.000 |

Binek otomobillerinde amortismanına tabi tutulabilecek iktisap bedeli

| Uygulandığı yıl | Tutar (TL) | |
|-----------------|-------------------------------------|---------------------------------|
| | ÖTV ve KDV hariç ilk iktisap bedeli | ÖTV ve KDV dahil iktisap bedeli |
| 2020 | 160.000 | 300.000 |
| 2021 | 170.000 | 320.000 |

Vergi Usul Kanunu ve 6183 Sayılı Kanun

Gecikme zammı ve gecikme faizi oranları (Aylık)

| Uygulandığı dönem | Oran (%) |
|--------------------------------|----------|
| 01.07.2019 - 01.10.2019 | 2,50 |
| 02.10.2019 - 29.12.2019 | 2,00 |
| 30.12.2019 tarihinden itibaren | 1,60 |

Tecil faizi oranları (Yıllık)

| Uygulandığı dönem | Oran (%) |
|--------------------------------|----------|
| 06.09.2018 - 24.10.2019 | 22 |
| 25.10.2019 - 29.12.2019 | 19 |
| 30.12.2019 tarihinden itibaren | 15 |

Yeniden değerlendirme oranları

| Yıl | Oran (%) |
|------|----------|
| 2018 | 23,73 |
| 2019 | 22,58 |
| 2020 | 9,11 |

Fatura düzenleme sınırı

| Uygulandığı yıl | Tutar (TL) |
|-----------------|------------|
| 2019 | 1.200 |
| 2020 | 1.400 |
| 2021 | 1.500 |

Amortisman sınırı

| Uygulandığı yıl | Tutar (TL) |
|-----------------|------------|
| 2019 | 1.200 |
| 2020 | 1.400 |
| 2021 | 1.500 |

Reeskont ve avans işlemlerinde iskonto ve faiz oranları

| | |
|--|--------|
| Reeskont işlemlerinde | %15,75 |
| Avans işlemlerinde | %16,75 |
| VUK kapsamındaki reeskont işlemlerinde | %16,75 |

Not: Bu oranlar 19.12.2020 tarihinden itibaren yapılan işlemler için geçerlidir.

Damga Vergisi

Azami damga vergisi (Her bir kâğıt için)

| Uygulandığı yıl | Tutar (TL) |
|-----------------|--------------|
| 2019 | 2.642.810,00 |
| 2020 | 3.239.556,40 |
| 2021 | 3.534.679,90 |

Damga vergisi oran ve tutarları (2021)

| Damga vergisine tabi kâğıtlar | Oran/Tutar |
|---------------------------------------|------------|
| Sözleşmeler | Binde 9,48 |
| Ücretler (Avans dâhil) | Binde 7,59 |
| Kira sözleşmeleri | Binde 1,89 |
| Bilanço | 74,90 TL |
| Gelir tablosu | 35,80 TL |
| Yıllık gelir vergisi beyannamesi | 97,20 TL |
| Kurumlar vergisi beyannamesi | 129,80 TL |
| Katma değer vergisi beyannameleri | 64,10 TL |
| Muhtasar ve prim hizmet beyannameleri | 76,00 TL |

Veraset ve İntikal Vergisi

İstisnalar (2021)

| | |
|---|------------|
| Evlatlıklar dâhil fûruğ ve eşten her birine isabet eden miras hisselerinde | 334.534 TL |
| Fûruğ bulunmaması halinde, eşe isabet eden miras hissesinde | 669.479 TL |
| İvazsız suretle meydana gelen intikallerde | 7.703 TL |
| Para ve mal üzerine düzenlenen yarışma ve çekilişler ile şans oyunlarında kazanılan ikramiyelerde | 7.703 TL |

Vergi tarifesi (2021)

| Matrah dilim tutarları | Vergi oranı | |
|---|-------------------------|-----------------|
| | Veraset yoluyla intikal | İvazsız intikal |
| İlk 380.000 TL için | %1 | %10 |
| Sonra gelen 900.000 TL için | %3 | %15 |
| Sonra gelen 1.900.000 TL için | %5 | %20 |
| Sonra gelen 3.600.000 TL için | %7 | %25 |
| Matrahın 6.780.000 TL'yi aşan bölümü için | %10 | %30 |

Asgari Ücret ve Sosyal Güvenlik

Asgari ücret ve yasal kesintiler

| Ödemeler / kesintiler | 01.01.2021-31.12.2021 (TL) |
|---|----------------------------|
| Brüt asgari ücret | 3.577,50 |
| Sosyal güvenlik primi işçi payı (%14) | 500,85 |
| İşsizlik sigortası primi işçi payı (%1) | 35,78 |
| Gelir vergisi matrahı | 3.040,87 |
| Hesaplanan gelir vergisi (%15) | 456,13 |
| Asgari geçim indirimi (Bekâr (-)) | 268,31 |
| Kesilecek gelir vergisi | 187,82 |
| Damga vergisi (binde 7,59) | 27,15 |
| Kesintiler toplamı | 751,60 |
| Net asgari ücret | 2.825,90 |

Yıllık brüt asgari ücret

| Uygulandığı yıl | Tutar (TL) |
|-----------------|------------|
| 2019 | 30.700,80 |
| 2020 | 35.316,00 |
| 2021 | 42.930,00 |

Sosyal güvenlik primine esas aylık kazançların alt ve üst sınırları

| Uygulandığı dönem | Alt sınır (TL) | Üst sınır (TL) |
|-------------------------|----------------|----------------|
| 01.01.2021 - 31.12.2021 | 3.577,50 | 26.831,40 |

Income Tax

Income tax tariffs - 2021 (Salaries)

| Income bracket | Tax rate |
|--|----------|
| Up to TRL 24,000 | 15% |
| For TRL 53,000; for the first TRL 24,000, TRL 3,600, for above | 20% |
| For TRL 190,000; for the first TRL 53,000, TRL 9,400, for above | 27% |
| For TRL 650,000; for the first TRL 190,000, TRL 46,390, for above | 35% |
| For more than TRL 650,000, for TRL 650,000, TRL 207,390, for above | 40% |

Income tax tariffs - 2021 (Other income)

| Income bracket | Tax rate |
|--|----------|
| Up to TRL 24,000 | 15% |
| For TRL 53,000; for the first TRL 24,000, TRL 3,600, for above | 20% |
| For TRL 130,000; for the first TRL 53,000, TRL 9,400, for above | 27% |
| For TRL 650,000; for the first TRL 130,000, TRL 30,190, for above | 35% |
| For more than TRL 650,000, for TRL 650,000, TRL 212,190, for above | 40% |

Daily meal allowance exempt from income tax (VAT excluded)

| Year | Amount (TRL) |
|------|--------------|
| 2019 | 19.00 |
| 2020 | 23.00 |
| 2021 | 25.00 |

Daily transportation amount exempted from income tax (VAT excluded)

| Year | Amount (TRL) |
|------|--------------|
| 2020 | 12.00 |
| 2021 | 13.00 |

Disability allowance (2021)

| Degree of disablement | Amount (TRL) |
|-------------------------------------|--------------|
| For 1 st degree disabled | 1,500 |
| For 2 nd degree disabled | 860 |
| For 3 rd degree disabled | 380 |

Minimum living allowance - TRL (2021)

| Status of spouse | Number of children | | | | | |
|------------------|--------------------|--------|--------|--------|--------|-----------|
| | No | 1 | 2 | 3 | 4 | 5 or more |
| Employed | 268.31 | 308.56 | 348.81 | 402.47 | 429.30 | 456.13 |
| Unemployed | 321.98 | 362.22 | 402.47 | 456.13 | 456.13 | 456.13 |

Exemption for house rental income

| Year when the income is derived | Amount (TRL) |
|---------------------------------|--------------|
| 2019 | 5,400 |
| 2020 | 6,600 |
| 2021 | 7,000 |

Reduction amount for commercial profits in simple earnings basis

| The year of profit | Amount (TRL) |
|--------------------|--------------|
| 2019 | 11,000 |
| 2020 | 13,000 |
| 2021 | 14,000 |

Declaration limitation in terms of securities and immovable property income which are subject to withholding

| The year of income | Amount (TRL) |
|--------------------|--------------|
| 2019 | 40,000 |
| 2020 | 49,000 |
| 2021 | 53,000 |

Declaration limitation in terms of securities and immovable property income which are not subject to withholding

| The year of income | Amount (TRL) |
|--------------------|--------------|
| 2019 | 2,200 |
| 2020 | 2,600 |
| 2021 | 2,800 |

Exemption in capital gains (Except securities)

| Year when the gain is derived | Amount (TRL) |
|-------------------------------|--------------|
| 2019 | 14,800 |
| 2020 | 18,000 |
| 2021 | 19,000 |

Exemption in incidental income

| Year when the income is derived | Amount (TRL) |
|---------------------------------|--------------|
| 2019 | 33,000 |
| 2020 | 40,000 |
| 2021 | 43,000 |

The upper limit of severance pay exempt from income tax

| Period | Amount (TRL) |
|-------------------------|--------------|
| 01.01.2021 - 30.06.2021 | 7,638.96 |
| 01.07.2021 - 31.12.2021 | 8,284.51 |

Corporate Tax

Interest rates in terms of capital decrease in cash

| Year | Rate (%) |
|------|----------|
| 2018 | 27.04 |
| 2019 | 12.02 |
| 2020 | 19.62 |

Monthly rental fee of passenger car that can be recognized as expense

| Year | Amount (TRL) |
|------|--------------|
| 2020 | 5,500 |
| 2021 | 6,000 |

SCT and VAT amount which can be recognized as expense for the acquisition of passenger car

| Year | Amount (TRL) |
|------|--------------|
| 2020 | 140,000 |
| 2021 | 150,000 |

Acquisition fee which can be subject to depreciation in terms of passenger cars

| Year | Amount (TRL) | |
|------|---|---------------------------------------|
| | Initial acquisition fee excluding SCT and VAT | Acquisition fee including SCT and VAT |
| 2020 | 160,000 | 300,000 |
| 2021 | 170,000 | 320,000 |

Tax Procedures Law (TPL) and Law No. 6183

| Delay charge and delay interest rates (Monthly) | |
|--|-------------------|
| Period | Rate (%) |
| 01.07.2019 - 01.10.2019 | 2.50 |
| 02.10.2019 - 29.12.2019 | 2.00 |
| Since 30.12.2019 | 1.60 |
| Deferral interest rates (Annual) | |
| Period | Rate (%) |
| 06.09.2018 - 24.10.2019 | 22 |
| 25.10.2019 - 29.12.2019 | 19 |
| Since 30.12.2019 | 15 |
| Revaluation rates | |
| Year | Rate (%) |
| 2018 | 23.73 |
| 2019 | 22.58 |
| 2020 | 9.11 |
| Limit for issuing invoice | |
| Year | Amount (TRL) |
| 2019 | 1,200 |
| 2020 | 1,400 |
| 2021 | 1,500 |
| Depreciation limit | |
| Year | Amount (TRL) |
| 2019 | 1,200 |
| 2020 | 1,400 |
| 2021 | 1,500 |
| Discount and interest rates to be applied in rediscount and advance transactions | |
| In rediscount transactions | 15.75% |
| In advance transactions | 16.75% |
| In rediscount transactions under TPL | 16.75% |
| Note: These rates are applicable to the transactions conducted as of 19.12.2020. | |
| Stamp Duty | |
| Maximum stamp duty (For each paper) | |
| Year | Amount (TRL) |
| 2019 | 2,642,810.00 |
| 2020 | 3,239,556.40 |
| 2021 | 3,534,679.90 |
| Stamp duty rates and amounts (2021) | |
| 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 74.90 |
| Income statement | TRL 35.80 |
| Annual income tax return | TRL 97.20 |
| Corporate tax return | TRL 129.80 |
| Value added tax returns | TRL 64.10 |
| Withholding and premium service returns | TRL 76.00 |

Inheritance and Transfer Tax

| Exemptions (2021) | | |
|---|------------------------------|------------------------------------|
| For shares of inheritance corresponding to each descendant including adopted children and the spouse | | TRL 334,534 |
| For share of inheritance corresponding to the spouse if there is no descendant | | TRL 669,479 |
| For transfers conducted without any consideration | | TRL 7,703 |
| For the lottery prizes won from contests and draws and game of chances organized based on money and goods | | TRL 7,703 |
| Tax tariff (2021) | | |
| Tax base bracket amounts | Tax rate | |
| | Transfer through inheritance | Transfer without any consideration |
| For the first TRL 380,000 | 1% | 10% |
| For the next TRL 900,000 | 3% | 15% |
| For the next TRL 1,900,000 | 5% | 20% |
| For the next TRL 3,600,000 | 7% | 25% |
| For the tax base portion exceeding TRL 6,780,000 | 10% | 30% |
| Minimum Wage and Social Security | | |
| Minimum wage and withholdings | | |
| Payments / withholdings | 01.01.2021-31.12.2021 (TL) | |
| Gross minimum wage | 3,577.50 | |
| Social security premium employee's contribution (14%) | 500.85 | |
| Unemployment insurance premium employee's contribution (1%) | 35.78 | |
| Income tax base | 3,040.87 | |
| Income tax calculated (15%) | 456.13 | |
| Minimum living allowance (Single) (-) | 268.31 | |
| Income tax to be withheld | 187.82 | |
| Stamp duty (7,59 per thousand) | 27.15 | |
| Total withholdings | 751.60 | |
| Net minimum wage | 2,825.90 | |
| Annual gross minimum wage | | |
| Year | Amount (TRL) | |
| 2019 | 30,700.80 | |
| 2020 | 35,316.00 | |
| 2021 | 42,930.00 | |
| The lower and upper limits of monthly earnings that will be the basis for social security premium | | |
| Period | Lower limit (TRL) | Upper limit (TRL) |
| 01.01.2021 - 31.12.2021 | 3,577.50 | 26,831.40 |

EY | Daha iyi bir çalışma dünyası oluşturmak

EY olarak amacımız; müşterilerimiz, çalışanlarımız ve toplum için değer yaratırken aynı zamanda sermaye piyasalarında güvenin ve daha iyi bir çalışma dünyasının oluşmasına katkıda bulunmaktır.

Dünya çapında 150'den fazla ülkede, sahip olduğumuz veri ve teknoloji ile hizmet veren ekiplerimizle, denetimde güveni sağlarken müşterilerimizin gelişmesine ve dönüşmesine destek oluyoruz.

Bağımsız denetim, danışmanlık, hukuk, kurumsal finansman, strateji ve vergi hizmetlerimizle iş dünyasının karşılaştığı zorluklara yeni çözümler sunacak doğru soruları soruyoruz.

EY adı küresel organizasyonu temsil eder ve Ernst & Young Global Limited'in her biri ayrı birer tüzel kişiliğe sahip olan, bir veya daha çok, ye firmasını temsil edebilir. Sınırlı sorumlu bir Birleşik Krallık şirketi olan Ernst & Young Global Limited müşteri hizmeti sunmamaktadır. Kişisel Verileri Koruma Kanunu (KVKK) kapsamında; EY'in kişisel verileri nasıl topladığı, kullandığı ve bireylerin sahip olduğu haklara dair bilgilere ey.com/tr_tr/privacy-statement adresinden ulaşabilirsiniz. EY ye şirketleri yerel kanunların yasakladığı bölgelerde hukuk hizmeti sunmaz. Daha fazla bilgi için lütfen ey.com adresini ziyaret edin.

© 2021 EY Türkiye.
Tüm Hakları Saklıdır.

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

ISSN: 2148-4686

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