

Vergide Gündem

Tax Agenda

Ekim / October 2022

Tedarik zinciri aksaklıkları ve bunların transfer fiyatlandırması üzerindeki etkisi

M. Akif Tunç - Zeynep Çelen

Türkiye'de ve Avrupa Birliği'nde YYS uygulamalarının başvuru şartları ve sağlanan kolaylıklar açısından karşılaştırılması

Aret Kutlu

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

Tedarik zinciri aksaklıkları ve bunların transfer fiyatlandırması üzerindeki etkisi¹

Transfer fiyatlandırması (TF), verginin tedarik zincirleriyle bulunduğu yerdir. Kesintiye uğramış tedarik zincirlerini yöneten herkesin transfer fiyatlandırması vergi sonuçlarını anlaması gerekmektedir.

Ekonomiler COVID-19 pandemisinden kurtulurken, tedarik zinciri kesintileri bugünlerde en büyük iş zorlukları arasında yer almaktadır. Enflasyon, iş gücü kıtlığı, jeopolitik sorunlar, ticari gerilimler ve uluslararası vergi politikalarındaki benzeri görülmemiş değişiklikler bu aksamalara önemli katkıda bulunmaktadır. Rusya-Ukrayna savaşıyla ilgili yaptırımlar ve Çin'in sıfır-COVID politikasından kaynaklanan kilitlenmeler bunları daha da kötüleştirmektedir. Üretimdeki gecikmelerden azalan iş gücüne kadar, tedarik zincirindeki aksaklıkların birkaç yıl sonra hissedilmesi beklenmektedir.

Buna karşılık, pek çok şirket siber saldırılar, emtia fiyat dalgalanmaları, tedarikçi riskleri ve çevresel, sosyal ve yönetim (ESG²) endişeleri gibi beklenmedik olaylara karşı karları üzerindeki etkiyi azaltmak, daha dirençli olmak ve diğer önemli konuları yönetebilmek için operasyonel değişiklikler uygulamaktadır.

200'den fazla üst düzey tedarik yöneticisi ile yürütülen bir EY anketi, birçok çok uluslu işletmenin (ÇUİ) müşteriler, tedarikçiler ve diğer paydaşlarla daha dayanıklı ve iş birlikçi olmak için tedarik zinciri stratejilerini dönüştürdüğü sonucuna varmıştır. Bu tür girişimler, çalışanları yeniden eğitirken ve değer zincirindeki kilit rol oynayan çalışanların ve tüzel kişilerin sorumluluklarını yeniden tanımlarken genellikle yapay zekâ ve robotik süreç otomasyonu gibi tedarik zinciri teknolojilerine büyük yatırımlar gerektirmektedir.

Şirketler tarafından dikkate alınan bu girişimler, genellikle aşağıdakiler de dahil olmak üzere önemli operasyonel değişikliklerle sonuçlanmaktadır:

- **Tedarik zinciri işletim modelinin yeniden tasarlanması:** Tedarik zinciri işletim modelinin yeni ticaret anlaşmalarını ve ülke teşviklerini dikkate alacak şekilde yeniden tasarlanması. Bu genellikle üretim alanlarının ve depoların coğrafi olarak değişmesine neden olmaktadır.
- **Tedarik kaynağında şeffaflığın ve esnekliğin artırılması.** Tedarik zincirinin gerçek zamanlı uçtan uca görünürlüğünü iyileştirerek tedarik kaynağında şeffaflığı ve esnekliğin geliştirilmesi. Bu, beklenmedik aksaklıkları gidermek için zamanında kararlar alınmasını sağlamaktadır. Sayısal ve coğrafi yoğunlaşma açısından daha iyi çeşitlendirmeler için tedarikçi havuzundaki değişikliklerle sonuçlanmaktadır.
- **Tedarik zinciri boyunca maliyet tasarrufu.** Bu, ürün karışımında bir azalma (örneğin stok tutma birimi (SKU³) rasyonalizasyonu yoluyla işletme sermayesinin iyileştirilmesi), tedarikçi ödeme koşullarındaki değişiklikler, lojistik ve depo optimizasyonu, otomasyon veya dış kaynak kullanımı yoluyla üretim verimliliğinin iyileştirilmesinden oluşabilmektedir.

¹ htTFs://www.ey.com/en_sg/you-and-the-taxman/supply-chain-disruptions-and-their-impact-on-transfer-pricing

² Environmental, Social and Governance

³ SKU, parçalar kendilerine atanan "stock keeping unit" (stok tutma birimi) numarası ve kayda alınan miktar ile tanımlanmaktadır. Ürün özellikleri; ürünün şekli ve boyutu hakkındaki özellikleridir.

- **Sürdürülebilirlik incelemesi.** Atıkları azaltmak ve tedarikçilerin sürdürülebilirlik uygulamalarını izleyebilmek için, üretim uygulamalarının sürdürülebilirlik bakımından incelenmesidir. Bunun, itibar açısından önemli sonuçları olabileceği gibi maddi açıdan da gerekli maliyet tasarruflarını sağlayabilmektedir.
- **Dijital tedarik zinciri incelemesi.** Planlama, satın alma, üretim ve lojistik genelinde uçtan uca tedarik zincirinin dijitalleştirilmesi fırsatlarını değerlendirmek için yapılan dijital tedarik zinciri incelemesidir. Bu, verimliliği artırabilmekte ve yeni gelir akışları da yaratabilmektedir.

Yukarıda bahsedilen tedarik zinciri girişimlerinin birçoğunun önemli vergi etkileri olabilmektedir. Bunlar arasında transfer fiyatlandırması konuları, yerel vergilendirilebilirlik, daimî iş yeri konuları, fikri mülkiyet sahipliği, vergi teşviki uygunluğu, vergi kararları, dolaylı vergiler ve harçlar yer almaktadır. İşletmelerin, büyük operasyonel değişiklik kararlarını planlarken bu tür etkileri belirlemek ve değerlendirmek için vergi departmanlarıyla yakın bir şekilde çalışması gerektiğini söylemek basmakalıp olabilmektedir. Vergi, operasyonel değişiklikleri yönlendirmemelidir, ancak dikkate alınmadığı takdirde, uygulamadan sonra ortaya çıkan vergi sonuçları, operasyonel değişikliğin planlanan etkinliğini aşındırabilmektedir ve beklenen maliyet tasarruflarını seyrelebilmektedir.

Tedarik zinciri aksaklıklarının TF etkileri

Pek çok ÇÜİ'nin⁴ karşılaştığı tedarik zinciri aksaklıklarının büyüklüğü, sistem kârı üzerinde muazzam bir baskı oluşturmaktadır. Şirketler, faaliyet modellerinin belirli yönlerini değiştirerek tedarik zinciri aksaklıklarına yanıt vermektedir. Bu değişiklikler, üretkenlik artışı, müşterilere verilen taahhütlerin yerine getirilmesi, maliyet tasarrufu ve diğer fırsatlarla sonuçlanmayı amaçlamaktadır. Bu değişiklikler, kesintilerden önce tedarik zinciri modelinin ve mevcut TF modellerinin statüsünü potansiyel olarak bozmaktadır. Doğru tutulan şey artık doğru olmayabilmektedir. Bu, tedarik zincirindeki değişikliklerin mali etkisinin ilgili işletmeler arasında nasıl paylaşılacağını belirlemek ve tedarik zinciri girişimlerine dahil olan işletmelere, süreçte maruz kaldıkları ilgili işlev ve riskler için uygun ücretin nasıl sağlanacağını belirlemek için kapsamlı bir TF analizi gerektirmektedir. Bu nedenle, mevcut TF modelleri, mevcut tedarik zinciri üzerindeki finansal etki ve operasyonel değişiklikler ve hatta yapısal değişikliklerle başa çıkmak için uyarlanmalıdır.

Kesintiyi yönetmeye yönelik girişimler, gelişen tedarik zinciri gelişmelerine ve aksamalarına hitap etmek için işlem yapan kuruluşların rollerini her zaman etkilemektedir. Grup içerisindeki kuruluşlar, risk taşıyan profillerinde eşlik eden değişikliklerle birlikte yeni veya azaltılmış işlevlere sahip olabilmektedir. Tüm bunlar ve ilgili operasyonel değişiklikler, potansiyel olarak değer zincirinin itici güçlerinde kaymaları tetiklemektedir.

TF politikalarını ayarlama ihtiyacı, mevcut TF modeline, tedarik zinciri konularını, risklerini yönetmeye dahil olan ilgili kuruluşların rol ve sorumluluklarına bağlıdır. Bu unsurlar aşağıda özetlenmektedir.

► Sınırlı risk modeli

Bu modelde, sınırlı risk dağıtıcılarının veya sözleşmeli imalatçıların, işlevleri için rutin bir kâr garanti etmesi yaygın bir durumdur. "Rutin işletme" aslında bazı önemli tedarik zinciri girişimlerinde başı çekiyorsa ve altta yatan operasyonel riskleri yönetiyorsa, "rutin işletme" olarak nitelendirilmesi artık uygun olmayabilmektedir ve TF politikası buna göre uyarlanmalıdır. Örneğin, gruptaki başka bir fabrikadan üretim kaymasının bir sonucu olarak geniş bir yelpazesi üreten bir fason imalatçıyı ele alalım. Tedarikçilerin tedarik edilmesinde giderek daha fazla dahil oluyor ise ve tedarik riski bugünün ortamında grup için artık önemli bir risk teşkil ediyorsa, rutin karakterizasyonu ve ücreti artık uygun olmayabilmektedir. Benzer şekilde, önemli lojistik sorunlara çözüm bulmaktan sorumlu bir sınırlı risk dağıtıcısı varsa ve bir müşteriye kararlaştırılan sevkiyat hacmini karşılayamıyorsa, önemli kayıplara neden olabilmektedir ve mevcut model kapsamında rutin ücretlendirme artık uygun olmayabilmektedir.

► Ana model

Bu modelde, asıl kuruluş, rutin işletmelere ilgili işlevleri için ödeme yapıldıktan sonra genellikle sistemdeki kalan karı almaktadır. Tedarik zinciri aksaklıklarından kaynaklanan belirli kilit operasyonel risklerin yönetiminde rutin işletmelerin artık artan sorumlulukları varsa ve yeni çalışma ortamı bağlamında ana rollerin göreceli önemi değiştiyse, tarihsel TF politikalarını değiştirmek ve rutin varlıkların ücretlendirilmesini artırmak gerekli olabilmektedir. Uzun bir süre uzaktan çalışan kilit çalışanlar, mevcut TF modelini değiştirme ihtiyacını da tetikleyebilmektedir. Değer zincirindeki ana kuruluşun katkısı, mevcut model kapsamında kazanılan bakiye kârın haklı olup olmadığını ve bu kârın bir kısmının şimdi "rutin işletmelere" gitmesi gerekip gerekmediğini belirlemek için yeniden değerlendirilmelidir. Sistem karı negatifse, özellikle altta yatan riskleri yönetmekten sorumlularsa, "rutin işletmelerin" zararları paylaşması uygun olabilmektedir.

► Merkezi tedarik zinciri ve tedarik modeli

Bu modelde, tedarik zinciri ve tedarik işlevleri, grubun sinerji ve pazarlık gücünden faydalanması için bir işletmede merkezileştirilmektedir. Ücretlendirme genellikle merkezileştirilmiş faaliyetin stratejik doğasına ve grup içerisindeki işletmeler tarafından alınan faydaya bağlıdır. Tedarik zinciri ve tedarik fonksiyonlarının işletmeler için kilit riskleri yönetmedeki artan önemi ile birlikte, bu tür merkezi tedarik zinciri ve tedarik birimleri için rutin ücretlendirme modelleri artık desteklenemeyebilmektedir ve TF politikalarının buna göre güncellenmesi gerekebilmektedir. Merkezi tedarik zinciri ve tedarik kuruluşu tarafından üretilen maliyet tasarruflarının hizmet alan işletmelerle paylaşıldığı bir ücretlendirme modelinde, tedarik zinciri ve tedarik hizmetlerini alan işletmeler tarafından elde edilen faydayı yansıtmak için tasarruf tanımının yeni iş ortamı içerisinde yeniden gözden geçirilmesi gerekebilmektedir. Merkezileştirilmiş tedarik zinciri ve tedarik modelinin yüksek enflasyon ve tedarik zinciri aksaklıkları bağlamında tasarruf üretme kapasitesi geçmişe göre daha sınırlı olabilmektedir ve böylece şimdi gerçek fayda, azaltılmış tedarik riski ve iyileştirilmiş sözleşme koşulları gibi başka biçimler olabilmektedir.

⁴ ÇÜİ, çok uluslu işletme

Peşin Fiyatlandırma Anlaşmalarına⁵ ("APAs") veya vergi makamlarının kararlarına dayanan şirketler, bu tür düzenlemelerin kritik varsayımlarını gözden geçirmelidir. Bu tür varsayımların temeli tedarik zinciri aksaklıklarının değer zincirinde yer alan ve grubun karlılığı üzerindeki etkileri nedeniyle artık geçerli olmayabilmektedir. Bu durumda, herhangi bir kritik varsayımın revize edilmesi gerekip gerekmediğini ve cari yılda sapmayı kabul edip etmeyeceklerini veya kapsanan kuruluşların faaliyet ortamındaki değişikliklerin önemli bir sonucu olarak APA'nın artık geçerli sayılmayacağını belirlemek için vergi makamlarıyla yeniden bağlantı kurmak önemlidir.

Tedarik zinciri kesintilerinin TF sonuçlarını belirlerken şirketlerin göz önünde bulundurması gereken temel sorular aşağıdakileri içermektedir:

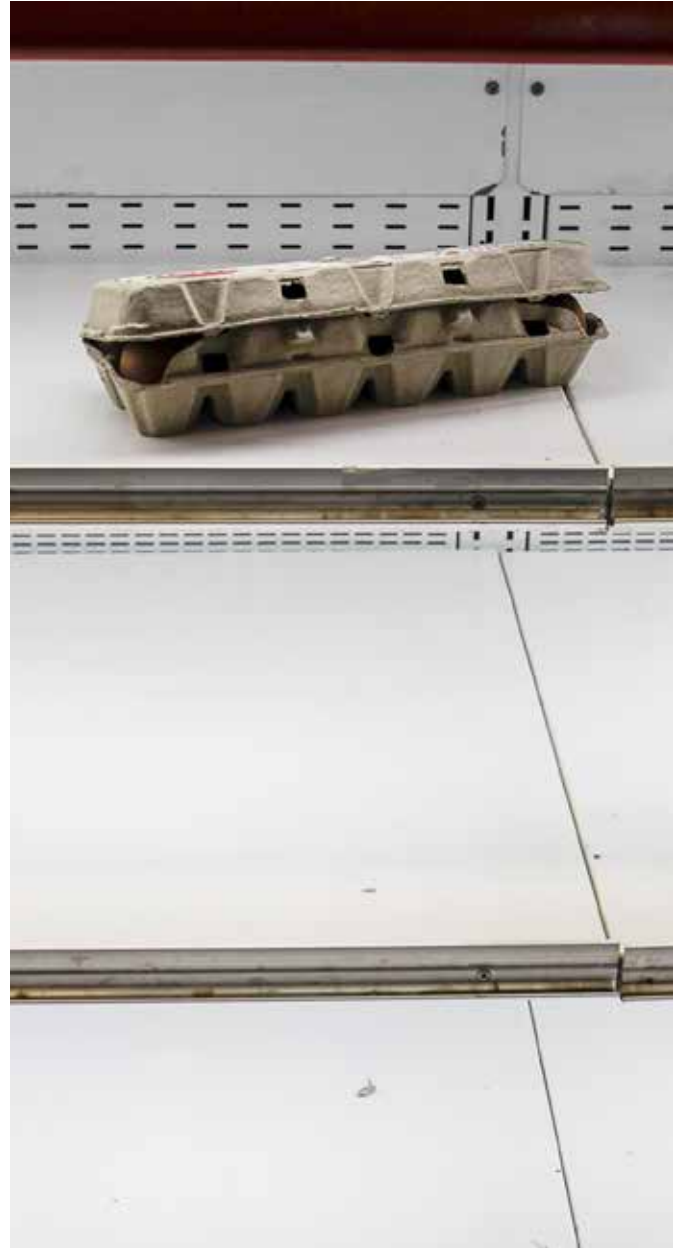
- ▶ Şirketi etkileyen temel tedarik zinciri aksaklıkları nelerdir ve bu tür aksaklıkları yönetmede farklı grup işletmelerinin rolü nedir?
- ▶ Son zamanlardaki tedarik zinciri kesintilerinden kaynaklanan finansal etki nedir ve ilişkili işletmeler arasında nasıl paylaşılmaktadır?
- ▶ Şirketin temel tedarik zinciri girişimleri nelerdir ve bu tür girişimlerin finansmanından, geliştirilmesinden ve uygulanmasından hangi kuruluşlar sorumludur?
- ▶ Mevcut TF modelim, ilgili kuruluşların ilgili katkılarına dayalı olarak bu tür girişimlerden kaynaklanan faydayı uygun şekilde paylaşmakta mıdır?
- ▶ Son zamanlardaki tedarik aksaklıkları, yerine getirmeme cezalarını tetikleyen mevcut sözleşmelerin yerine getirilmemesiyle mi sonuçlanmıştır? Bu tür cezaları hangi kurum vermelidir?
- ▶ Gruptaki coğrafi üretim ayak izinde herhangi bir değişiklik var mıdır? Üretim değişiklikleri mevcut TF ücretlendirme modelini nasıl etkilemektedir?
- ▶ Tedarik zinciri aksaklıklarının veya girişimlerinin yönetimine tabi veya dahil olan kuruluşların davranışları, TF belgeleri ve şirketler arası anlaşmalarda ilgili kuruluştaki işlevleri ve riskleri yansıtmakta mıdır?

Özet ve öneriler

Eksik planlama, önemli vergi yükümlülüklerine neden olabilmektedir ve şirketleri, tedarik zinciri kesintilerinin mali etkisini artırabilecek önemli vergi risklerine ve belirsizliklere maruz bırakabilmektedir. Tedarik zinciri kesintilerine maruz kalan veya önemli tedarik zinciri girişimlerine sahip şirketler, vergi ve TF sonuçlarını belirlemeli ve TF modellerini buna göre uyarlamalıdır. En uygun çözümleri belirlemek için şirketlere şunları önerilmektedir:

1. İş dünyası ile iş birliğinin sağlanması: Vergi ve finans personeli, düşünülen operasyonel değişikliklerle bağlantılı vergi sonuçlarını belirlemek ve değerlendirmek için operasyonel personelle el ele çalışmalıdır.
2. TF etkisinin değerlendirilmesi: Mevcut TF sisteminin grup kuruluşları arasında gelir veya kayıpları nasıl paylaştığını ve tedarik zinciri kesintileri veya girişimlerinden kaynaklanan iş değişiklikleri karşısında değerlendirilmesi gerekmektedir.

3. Alternatifleri önceliklendirilmesi ve planlanması: Sorunları olan yetki alanlarına öncelik verilmelidir ve transfer fiyatlarını proaktif olarak mevcut karşılaştırmalı aralıklar dahilinde ayarlamak veya kıyaslama yapılan aralıkların dışında kalan sonuçları desteklemek ve argümanları belirlemek için alternatif seçenekler veya yaklaşımlar ana hatlarıyla belirtilmelidir. İşletmenin mevcut karakterizasyonu artık geçerli değilse, işlem yapan işletmelerin yeni işlev ve risk profilini yansıtmak için TF modelini güncellemesi gerekmektedir.
4. Değişikliklerin belgelenmesi ve izlenmesi: Mevcut TF modelinde yapılan herhangi bir değişikliğin iş mantığının belgelenmesi ve yeni TF modelinde işlem yapan işletmelerin fiili davranışını yansıtacak şekilde TF belgelerini ve şirketler arası anlaşmalarını güncellemesi gerekmektedir.



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.

⁵ APAs, Advance Pricing Agreements

Türkiye’de ve Avrupa Birliği’nde YYS uygulamalarının başvuru şartları ve sağlanan kolaylıklar açısından karşılaştırılması

1. AEO uygulaması hakkında

1.1. DGÖ SAFE çerçevesi kapsamında AEO uygulaması

Geçtiğimiz son otuz yılda, bilgi ve iletişim teknolojileri önemli düzeyde gelişmiş, tedarik zincirleri küreselleşmiş ve uluslararası ticarete dahil olan paydaş sayısında ciddi bir artış müşahade edilmiştir. Aynı zamanda, bunun sonucunda ortaya çıkan yeni iş yapma modelleri, özel bir işletmenin kendi başına sahip olduğu kaynaklardan daha fazlasını gerektiren tehdit ve riskleri beraberinde getirmiştir (Morini, Leite Campos, Moraes, & Júnior, 2017). Bunun sonucunda ise eşyanın ülkeler arasındaki hareketini daha hızlı, kolay ve güvenli kılmak için gümrük idareleri; süreçlerini ve teknolojilerini geliştirme yolları aramaya başlamıştır (İSEDAK, 2018).

Küresel tedarik zincirlerinde ortaya çıkan belirsizliklerden kaynaklı bu problemlere yanıt olarak ise, “Ticaretin kolaylaştırılması” kavramı ortaya çıkmıştır. Moisé’e göre, ticaretin kolaylaştırılması kavramı “ülkeler arasındaki eşya, hizmet ve insan akışının, bu akışın güvenliğine ve devletlerin vergi toplama kabiliyetine halel getirmeden kolaylaştırılması”nı ifade etmektedir (Moisé, 2013). Yetkilendirilmiş Yükümlü Statüsü (YYS) veya küresel olarak tanımlandığı üzere *Authorized Economic Operator* (AEO) kavramı ise ticaretin kolaylaştırılması uygulamalarından biridir. İş bu yazımızda Türkiye uygulamalarında “YYS”, başka ülke ve topraklardaki uygulamalarda ise “AEO” ifadesi kullanılacaktır.

2005 yılının Haziran ayında, Dünya Gümrük Örgütü (DGÖ), SAFE Çerçevesini (Küresel Ticaretin Güvenliği ve Kolaylaştırılması Çerçevesi¹) kabul etmiştir. Bu çerçevenin asıl maksadı ise; uluslararası terörizmin caydırılması, kamu gelirlerinin toplanmasının güvence altına alınması ve ticaretin kolaylaştırılmasının bütün dünyada teşvik edilmesidir. Söz konusu Çerçevenin merkezinde ise, AEO konsepti yer almaktadır.

AEO uygulamasında gümrük idareleri, belirli kriterleri karşılayan kişileri AEO sahibi olarak yetkilendirerek bu kişilere AEO sahibi olmayan kişilere uygulanan risk kriterlerinden farklı kriterler uygulamaktadır. Bunun sonucunda, gümrük idaresinin mezkûr kişilere güvenmesi suretiyle, AEO kapsamında ihraç/ithal edilen eşya için bu kişiler daha az oranda muayeneye tabi tutulacak veya hiçbir muayeneye tabi tutulmayacaktır. (UAE Authorized Economic Operator, 2022). Bu minvalde, meşru uluslararası ticaretin daha hızlı ve kolay bir şekilde yapılması amaçlanmaktadır.

DGÖ’nün 2020 yılı raporlarına göre dünyada:

- ▶ 97 AEO uygulaması ve geliştirilme sürecinde 20 AEO uygulaması,
- ▶ 33 gümrük uyum programı ve başlatılması beklenen 4 gümrük uyum programı,
- ▶ Müzakere sürecinde olan 87 adet ikili ve 4 adet çoklu/bölgesel AEO tanıma anlaşması,

bulunmaktadır (World Customs Organization, 2020).

¹ The SAFE Framework of Standards to Secure and Facilitate Global Trade (SAFE Framework)

1.2. Ülkemizde YYS uygulaması ve tarihçesi

Ülkemizde YYS'nin tarihçesine bakıldığında ilk gelişme, 2009 yılında Gümrük Kanunu'nda² ("Kanun") yapılan değişikliklerle beraber, "YYS" kavramının tanıtılması olmuştur. Bunun akabinde 2013 yılında Gümrük İşlemlerinin Kolaylaştırılması Yönetmeliğinin ("GİK") yayımlanmasıyla YYS uygulamasına ilişkin usul ve esaslar belirlenmiştir.

YYS statüsü ilk defa 2014 yılında verilmiş olup, ardından Mayıs 2014'te mevzuattaki değişikliklerle "İthalatta Yerinde Gümrükleme Kavramı" hayatımıza girmiştir.

2017 yılında ise, YYS mevzuatı yapılan değişiklikler sonucu yeni bir formata bürünmüştür. Örneğin, başvurularda düzenlenen soru formu sadeleştirilmiştir. Ayrıca tüm başvuruların objektif kriterler üzerinden yapılması amacıyla söz konusu form yeknesaklaştırılarak firmanın durumuna uygun cevapları seçmesi sağlanmıştır. 2020 yılına gelindiğinde, Yetkilendirilmiş Yükümlü Statüsü (YYS) sertifikasında ihracat ve istihdam odaklı ayırıştırma yapılmış ve YYS-I ile YYS-II statüleri getirilmiştir.

Ticaret Bakanlığı'na göre, 2022 yılı itibarıyla ülkemizde askıya alınan sertifikalar hariç olmak üzere 627 firma YYS sahibidir (T.C. Ticaret Bakanlığı, 2022).

1.3. AB'de AEO uygulaması ve tarihçesi

AB'de AEO uygulaması 2008 yılından beri yürürlükte olup, AEO statüsü tüm üye devletlerde tanınmaktadır.

Ülkemizde "AB Gümrük Kodu" olarak da bilinen "Union Customs Code - UCC"nin 38. maddesi uyarınca, AB'de yürürlükte bulunan ve yükümlülere farklı kolaylıklar sağlayan 2 adet AEO çeşidi vardır:

- ▶ Basitleştirilmiş Usule dair AEO (AEO for Customs Simplification (AEOC))
- ▶ Emniyet ve Güvenliğe dair AEO (AEO for Security and Safety (AEOS))

UCC'nin 39. maddesi çerçevesinde, AEO sahibi olmak için aşağıdaki müşterek şartların karşılanması gerekmektedir:

- ▶ Yükümlünün ekonomik faaliyetlerine ilişkin ciddi ceza gerektiren suçlar dahil gümrük ve vergi mevzuatının ihlal edilmemesi,
- ▶ Gümrük kontrollerine müsait, ticari ve nakliye kayıtlarını idare eden bir sistem vasıtasıyla, başvuru sahibinin işlemlerinde ve eşya akışında yüksek düzeyde kontrol sahibi olduğunun ispatlanması,
- ▶ Mali ödeme gücünün kanıtlanması (başvuru sahibinin iflas yoluyla takip sürecine tabi olmaması, son 3 yılda ithal veya ihraç eşyasına ilişkin gümrük yükümlülüğünün yerine getirilmiş olması, faaliyet hacmi ve alanına ilişkin taahhüt ve yükümlülüklerin yerine getirilebilecek mali kayıtların mevcut olması).

İlaveten:

- ▶ AEOC için, faaliyet gösterilen alanla doğrudan ilişkili pratik yeterlilik veya mesleki vasıf standartlarını haiz olunduğunun ispatı,
- ▶ AEOS için, uygun emniyet ve güvenlik standartlarına haiz olunduğunun ispatı,

gerekmektedir.

Şunu da belirtmek gerekir ki, kişinin hem AEOC hem de AEOS statülerine sahip olması mümkündür. Bu durumda her iki statü için de kriterlere sahip olunması halinde, gümrük idaresinin kararı neticesinde her iki statünün beraberinde getirdiği avantajlardan da faydalanılabilmektedir. Her iki statüye sahip kişilerin belgelerinde bu durum AEOF ibaresiyle temsil edilmektedir.

Yukarıda açıklanan şartlar, aşağıdaki tabloda özetlenmiştir.

Şartlar	AEOC	AEOS
Ekonomik işletme olma	X	X
AB Gümrük Bölgesinde yerleşik olma	X	X
Mevzuata uyum	X	X
Kayıtların uygun tutulması	X	X
Mali ödeme gücü	X	X
Pratik yeterlilik veya mesleki vasıf standartları	X	
Emniyet ve güvenlik		X

(European Commission, TAXUD, Risk Management and Security, 2016)

2. Avrupa Birliği'nde ve ülkemizde YYS/AEO uygulamalarının başvuru şartları ve sağlanan kolaylıklar açısından karşılaştırılması

2.1. Başvuru şartları açısından

Öncelikle ülkemizdeki YYS uygulamasına baktığımızda, Gümrük İşlemlerinin Kolaylaştırılması Yönetmeliği ile YYS başvurusu için aranacak temel şartlar belirlenmiştir. Bu kapsamda sertifikayı edinmek isteyen firmaların aşağıda yer alan şartları karşılıyor olması beklenmektedir:

- ▶ **Yerleşik olma koşulu:** Firmanın serbest bölgeler dâhil Türkiye Gümrük Bölgesinde yerleşik ve en az üç yıldır faaliyette olması.
- ▶ **Güvenilirlik koşulu:** Firma sahiplerinin, yönetim kurulu üyelerinin, dış ticarete temsile yetkili kişilerin vb. Yönetmelikte belirtilen suçlardan mahkumiyetinin olmaması ve şirketin gümrük vergileri ile ilgili ceza kararlarının bazı limitlerde düzenlenmiş olması, vergi ve gümrük mevzuatının kesinleşmiş vergi borcunun vs. bulunmaması. Başvurunun yapıldığı yıldan önceki yıl içinde veya başvurunun yapıldığı ayın ilk gününden geriye dönük bir yıl içerisinde en az 100 adet beyanname ile işlem yapılması.

² 4458 sayılı Gümrük Kanunu

► **Ticari kayıtların güvenilirliği ve izlenebilir olması koşulu:** Gümrük ve uluslararası ticaret ile ilgili muhasebe kayıtlarının izlenebilir, eşyanın kayıt üzerinde takip edilebilir olması; bilgisayar sisteminin yetkisz kişilerden korunmaya ve verilerin güveneye almaya yönelik uygun bir bilişim teknolojisi güvenlik önlemlerine sahip olunması.

► **Mali yeterlilik koşulu:** YMM tarafından şirketin başvuru yılından önce üç yıl geriye gidilerek mali yapısının yeterli olduğu yönünde, başka bir deyişle ifade etmek gerekirse başvuru sahibinin taahhütlerini karşılamaya yeterli bir mali durumda bulunmasını ve hakkında iflas veya konkordato işlemleri başlatılmamış olmasını ifade eden, bir rapor yazılması.

► **Emniyet ve güvenlik koşulu:** YYS kapsamında kullanılacak tesislerin, yükleme ve sevkiyat bölümlerine izinsiz girişi önleyecek nitelikte güvenli olması, iş yapılan kişilerin tespit edilmesi ve bunların güvenlik tedbirleri aldığından emin olunması, eğitimler organize edilmesi.

Bu itibarla, ülkemizde YYS sahibi olmak için gerekli şartların AB'deki AEO uygulaması ile karşılaştırılmasında:

► **Yerleşik olması koşulu açısından,** ülkemizde bir firmanın en az 3 yıldır faaliyette olması gerekirken, AB uygulamasında bu şartın yer almadığı görülmektedir. Ancak yine de, AB Gümrük Kodunun uygulama yönetmeliği olan "UCC IA"³nin 26/2. maddesinde, başvuru sahibinin 3 yıldan az süredir AB Gümrük Bölgesinde yerleşik olması halinde, mali ödeme gücüne yönelik olarak, gümrük idaresince kontrollerin mevcut kayıt ve bilgiler üzerinden yapılacağı hükümlenmektedir.

► **Güvenilirlik koşulu açısından,** AB'de karşılanması gereken güvenilirlik koşulu, firmanın gümrük ve vergi mevzuatını ihlal etmemesi ve işletme faaliyetine ilişkin ciddi ceza gerektiren suçların işlenmemiş olması ile kısıtlı iken, ülkemiz mevzuatı incelendiğinde güvenilirlik koşulu kapsamının daha geniş tutulduğu, örneğin devlet güvenliği ve Anayasal suçların işlenmemiş olmasının da YYS şartlarına dahil edildiği görülmektedir.

► **Ticari kayıtların güvenilirliği ve izlenebilir olması koşulu açısından,** UCC IA'nın (Madde 25) ve GİKY'nin (Madde 6) ilgili hükümleri karşılaştırıldığında, farklılıklar olarak, AB uygulamasında başvuru sahibinin ticaret politikası önlemleri ve tarım ürünlerine yönelik lisans ile ithalat-ihracat lisansları idare etmesine olanak sağlayan tatmin edici düzeyde prosedürlere sahip olması şartı öne çıkarken, ülkemiz uygulamasında ise gümrük ve dış ticaret mevzuatı eğitimi ile gümrük işlemlerinin kayıt ve belge üzerinden geriye dönük olarak kontrolünü yapmak veya yaptırmak hususu öne çıkmaktadır.

► **Emniyet ve güvenlik koşulu açısından,** UCC IA'nın (Madde 28) ve GİKY'nin (Madde 8) ilgili hükümleri karşılaştırıldığında, ülkemiz uygulamasında "eşyanın konulması için uygun görülen yerleri gümrüğün denetimini kolaylaştıracak şekilde düzenlemiş olmak" ve "yasaklama ve kısıtlamalara tabi eşya söz konusu ise, bunlara ilişkin ithalat ve/veya ihracat lisanslarıyla ilgili işlemleri takip edecek ve bu kapsamdaki eşyayı diğer eşyadan ayıracak bir iş akışını oluşturmuş

olmak." şartlarının farklılaştığı öne çıkmaktadır. İkinci sayılan iş akışı şartı AB uygulamasında, ticari kayıtların güvenilirliği koşulu altında sayılmaktadır.

► **Mali yeterlilik koşulu açısından ise,** mevzuatımız ile AB mevzuatının paralel olduğu müşahede edilmektedir.

2.2. Sağlanan kolaylıklar açısından

2.2.1. Ülkemizde YYS kapsamında sağlanan kolaylıklar

Türkiye'de uygulanan YYS mevzuatı çerçevesinde, YYS sahiplerine sağlanan kolaylıkları ek talep gerekip gerekmediğine göre ikiye ayırmak mümkündür.

2.2.1.1. Ek talep gerekmeksizin sağlanan avantajlar:

► **Eksik beyan usulü:** YYS sahipleri, aşağıda sayılan belgelerin bir ya da daha fazlası beyannamenin tescilinden sonra temin etmek üzere beyanda bulunulabilir.

- Fatura.
- A.TR Dolaşım Belgesi.
- Menşe ispat belgeleri.
- Navlun makbuzu ve sigorta poliçesi.
- Tarım ürünleri analiz sonuç raporu.

► **Kısmi teminat:** Antrepo, GKAİR⁴ ve geçici ithalat rejimlerine tabi tutulan eşya için teminat alınması öngörülen durumlarda, talep edilmesi halinde, ithalat vergilerinin %10'u oranında teminat alınır.

► **Beyanın kontrol türüne ilişkin kolaylaştırmalarından yararlanma izni:**

- Yeşil hat uygulaması,
- Beyannamenin belge kontrolüne tabi tutulması halinde, kontrollerin öncelikle yapılması,
- Eşyanın muayeneye tabi tutulması halinde, muayenenin öncelikle yapılması.

► **Emniyet ve güvenlik kontrollerine ilişkin kolaylıklar:**

- Azaltılmış zorunlu bilgilerden oluşan özet beyan verme kolaylığı,
- Özet beyana ya da özet beyan yerine geçen belgelere veya özet beyan olarak kullanılan bilgilere dayalı emniyet ve güvenliğe ilişkin gümrük kontrollerinin azaltılması ve kontrollerin öncelikle yapılması,
- Sınır kapılarından öncelikli geçiş hakkı tanınması,
- Emniyet ve güvenliğe ilişkin gümrük kontrollerinin öncelikle gerçekleştirilmesi.

► **Supalan (taşı üstü) işlemlerden faydalanabilme:** YYS sahipleri yeşil hat da dahil olmak üzere her türlü eşya için supalan işlem yapabilmektedir.

► **Eşya tahliline ilişkin kolaylıklar:** Gümrük Yönetmeliği 196/6. maddesi uyarınca YYS sahibi kişilere eşya, tahlil sonuçları alınmadan eşya teslim edilir. 39. Fasılda sınıflandırılan dökme eşyanın tahlilinde emsal kimyane raporu sunma imkânı sağlanır.

³ Commission Implementing Regulation (EU) 2015/2447 of 24 November 2015 laying down detailed rules for implementing certain provisions of Regulation (EU) No 952/2013 of the European Parliament and of the Council laying down the Union Customs Code (OJ L 343 29.12.2015, p. 558)

⁴ Gümrük kontrolü altında işleme rejimi

- ▶ **Ayniyete ilişkin kolaylıklar:** Geçici ithalat ve geçici ihracat eşyasına yönelik olarak, YYS sahibi kişilerce beyan edilen her türlü eşyanın fiziki kontrolü gerektirir özel durumlar hariç olmak üzere, sadece ayniyet tespiti gerekçesiyle kırmızı hatta yönlendirilmemesi gerekmektedir.
- ▶ **Gümrük müşaviri ücretlerinde indirim:** YYS sahibi firmaların ihracat işlemleri için Asgari Ücret Tarifesindeki ücretlerde %25 oranında indirim uygulanabilir

2.2.1.2. Ek talep üzerine sağlanan avantajlar

- ▶ **Götürü teminat uygulaması:** Eşyanın vergilerinin teminata bağlanması gereken durumlarda, her işlem için ayrı ayrı teminat verilmeksizin, teminata bağlanması gereken tutardan bağımsız olarak ve herhangi bir düşüm yapılmaksızın 1 yıl süreyle götürü teminat kullanılabilir.
- ▶ **Onaylanmış ihracatçı yetkisi:** Bu yetki kapsamında, A.TR Dolaşım Belgelerini düzenleyebilme izni, eşyanın kıymetine bakılmaksızın fatura beyanı veya EUR.MED fatura beyanı düzenleyebilme izni ile ihracatta yerinde gümrükleme izni verilebilir.
- ▶ **İzinli alıcı yetkisi:** Ek koşulların sağlanması halinde, eşyayı varış gümrük müdürlüğüne sunmaksızın transit işlemlerini kendi tesislerinde veya ithalatta yerinde gümrükleme izin sahibinin tesislerinde gerçekleştirmek üzere izin verilebilir.
- ▶ **İthalatta yerinde gümrükleme izni:** Gerekli ek koşulları karşılamak şartıyla, eşyayı ithalat gümrük müdürlüğüne sunmaksızın ithal işlemlerini uygun bulunan tesislerinde veya eşyayı taşıyan izinli alıcının uygun bulunan tesislerinde gerçekleştirmek üzere izin verilebilir.

2.2.2. AB'de AEO kapsamında sağlanan kolaylıklar

2.2.2.1. Basitleştirilmiş usul izinlerini daha kolay alma

Söz konusu avantaj, yalnızca AEOC sahiplerine sağlanmaktadır. AB gümrük mevzuatında sağlanan belirli bir basitleştirmeden faydalanmak isteyen AEOC sahiplerine ilişkin gümrük idarelerince gerçekleştirilecek kontrollerde, bu kişilerin AEO statüsünü aldığı sırada zaten karşıladığı şartlar yeniden kontrol edilmemektedir. AEOC sahipleri aşağıdaki basitleştirmelerden faydalanmak istemeleri halinde daha az tetkike tabi tutulmaktadır.

Örneğin, aşağıdaki kolaylıklar yalnızca AEOC sahiplerine sağlanmaktadır:

- İndirimli oranda kapsamlı teminat
- Merkezi gümrükleme
- Eşyanın bir rejime geçişinin kayıt yoluyla yapılması
- Öz-değerlendirme (Kimi gümrük işlemlerinin idare yerine yükümlüce yapılması, vergilerin yükümlü tarafından hesaplanması, bazı kontrollerin gümrük gözetiminde yükümlü tarafından yapılması)

Diğer taraftan, aşağıda örneklendirilen kolaylaştırılmalarından faydalanabilmek için gerekli şartların bazıları, AEOC şartları ile örtüşmektedir.

- Kapsamlı teminat,
- Yerleşik olduğu ülkeler dışındaki diğer AB ülkelerinde gümrük müşavirliği hizmeti verebilme,
- Eşyanın kıymetine ilişkin basitleştirilmiş usullerden faydalanabilme,
- Eşyanın yetkili gümrük idaresinin tesisleri dışındaki bir yerde gümrüğe sunulması,

Son olarak, bazı basitleştirilmiş usullere ilişkin şartlar, AEOC şartlarına eş değer sayılmaktadır.

- Geçici depolama alanı işletebilme,
- Özel rejimlerden faydalanabilme.

2.2.2.2. Önceden bildirim yapma hakkı

Bu kolaylık, AEO sahiplerinin taşıma ve lojistik işlemlerini daha iyi bir şekilde planlamasını sağlayarak lojistik açıdan bir avantaj elde etmelerini, lojistik gecikmelerin ve taşıma masraflarının asgari düzeye inmesini sağlamaktadır.

AEO ve AEOC sahiplerine yönelik olarak, bu kişilerin bir geçici depolama beyannamesi ya da gümrük beyannamesi açması ve eşyanın gümrük idaresince kontrol edilmek üzere seçilmiş olması halinde, AEO sahibi idarece bu kontrole yönelik olarak önceden bilgilendirilir ve kontroller eşyanın gümrüğe ibrazından önce tamamlanır.

Yalnızca AEO sahiplerine yönelik olarak ise, bu kişilerin verdiği giriş özet beyanına istinaden eşyanın fiziki muayeneye tabi tutulmak istenmesi halinde, eşya AB gümrük bölgesine varmadan önce yapılacak bu kontrole ilişkin olarak AEO sahibi bilgilendirilmektedir.

2.2.2.3. Daha az fiziki ve belge bazlı muayene

Söz konusu avantajdan hem AEO hem de AEOC sahiplerince faydalanılabilmektedir. AEO sahipleri, sahip oldukları statüye bağlı olarak daha az fiziki ve belge bazlı muayeneye tabi tutulmaktadır. Ek olarak, yapılacak kontrolün nevine göre, yani emniyet ve güvenliğe yönelik kontroller ile gümrük mevzuatınca gerekli diğer muayenelere göre, AEO ve AEOC sahiplerine farklı muamele yapılmaktadır. Bu kapsamda, AEO sahipleri emniyet ve güvenliğe ilişkin kontrollere yönelik avantajlar elde ederken, AEOC sahipleri gümrük mevzuatındaki diğer kontrollerin azaltılması açısından avantaj elde etmektedir.

2.2.2.4. Gümrük kontrollerinin öncelikli gerçekleştirilmesi

Tıpkı ülkemiz mevzuatında olduğu gibi, AEO ve AEOC sahiplerinin eşyalarının fiziki kontrole veya belge muayeneye tabi tutulacak olması halinde, bu işlemler öncelikle gerçekleştirilmektedir. İlaveten, bu avantajdan faydalanma imkânı gerek eşyanın taşıma şekline gerek de muayenenin gerçekleştirileceği tesislerin altyapılarıyla doğrudan ilintilidir.

2.2.2.5. Muayene yerini seçebilme hakkı

AEO sahibinin talebi üzerine gümrük kontrolleri, eşyanın gümrüğe sunulması gereken yer dışında başka bir yerde yapılabilir. Seçilecek bu alternatif yer AEO sahibine hem zaman hem de düşük maliyet açısından avantaj sağlamaktadır. Diğer taraftan, bu durumun ilgili gümrük idaresiyle önceden mutabık kalınmış bir yer olması ve seçilecek yerin eşyanın kontrollerine hanelerle getirmeyecek bir yer olması esas teşkil etmektedir. Bu avantaj hem AEOS hem de AEOC sahiplerine sağlanmaktadır.

2.2.2.6. Dolaylı avantajlar

Yukarıda sayılan doğrudan avantajlara ek olarak, AEO sahiplerine tanınan, doğrudan gümrükle ilişkili olmayan ve mevzuatta açıkça yer verilmeyen, ancak yine de AEO'nun faaliyetlerine oldukça fayda sağlayan bazı ilave avantajlar da mevcuttur. İş bu faydalara geçmeden önce, bunların çoğunun ülkemizde YYS sahibi firmalar için de geçerli olacağını belirtmek gerekir.

2.2.2.6.1. Emniyetli ve güvenli bir iş ortağı olarak tanınma

Tıpkı YYS uygulamasında olduğu gibi, AEO sahipleri de tedarik zincirlerinde güvenilir bir ortak olarak tanınmaktadır. AEO statüsü ve AEO logosu, yükümlünün itibarı açısından önem arz etmektedir. Her ne kadar yalnızca AEO sahipleriyle çalışılması gibi bir yükümlülük olmasa da yeni iş ilişkilerinin tesisinde AEO statüsüne sahip olmak olumlu etkiler yaratmaktadır.

2.2.2.6.2. Gümrük İdaresi ve diğer kamu kurumlarıyla iyi ilişkiler kurulması

Yetkilendirme sürecinde idareyle kurulan müşareket ve idareyle sürekli iş birliği yapılması, hem iki tarafın birbirini daha iyi anlamasını hem de sorunlara ortak çözümler bulunmasını sağlamaktadır.

İlaveten, AEO sahibine gümrük idaresince belirlenen bir iletişim kişisi sağlanmaktadır. Her ne kadar bu kişi yükümlünün tüm sorularına cevap sağlayamasa dahi, gerekli durumlarda yükümlüyü yönlendirmekte ve en iyi uygulamalar hakkında bilgilendirmektedir.

2.2.2.6.3. Diğer dolaylı avantajlar

AEO yaklaşımı sayesinde yükümlüler, uluslararası tedarik zincirlerinin tamamını detaylı olarak tahlil etmektedir. Başvuru sürecinde ilgili departmanların tüm faaliyetleri genel anlamda değerlendirmeye tabi tutulmaktadır. Bu da tedarik zincirinin görünürlüğü açısından olumlu etki yaratmaktadır. Tüm bunlar da, örneğin; müşteri hizmetlerinin, müşteri sadakatinin artırılması, daha iyi planlama yapılması, hırsızlık veya zayi gibi olayların önüne geçilmesi gibi faydalar sağlamaktadır.

(European Commission, TAXUD, Risk Management and Security, 2016)

(Irish Tax and Customs, 2022)

3. AEO uygulamasındaki diğer özellikli konular

3.1. Kayıt yoluyla beyan (Entry in the Declarant's Records (EIDR))

Kayıt yoluyla beyan uygulaması, yükümlünün belirli eşyayı kendi tesislerinde veya onaylanmış başka bir yerde serbest dolaşıma sokmasını sağlayan bir kolaylaştırmadır.

Beyannamenin ne zaman açılacağına ilişkin hususlar gümrük idaresince belirlenmekte olup, söz konusu beyanname asgari tutarda veri unsuru içermektedir. İlaveten, bu yetki kapsamında eşyanın gümrük idaresine sunulmasına yönelik muafiyet sağlanabilmektedir.

Eşya, yükümlünün kayıtlarına girdiği an serbest dolaşıma girdiği kabul edilmektedir. Eşyanın serbest dolaşıma girmesinin ardından ise, gerekli diğer verileri ihtiva eden tamamlayıcı beyan verilmektedir. Buna rağmen, tamamlayıcı beyana yönelik muafiyet de sağlanabilmektedir (Irish Tax and Customs, 2022).

UCC'nin 182. maddesince bu yetkiden faydalanabilmek için aşağıdaki şartların tümünün karşılanması icap etmektedir:

- ▶ Yükümlünün AEO sahibi olması,
- ▶ Gümrük idaresince ilgili eşyanın nev'inin ve akışının bilinebilmesi,
- ▶ İhtiyaca bağlı olarak gümrük idaresinin eşyayı muayene etme hakkını kullanma istemesi durumunda denetleyici gümrük idaresinin gerekli tüm bilgilere erişiminin olması,
- ▶ Kayıtlara giriş anında, eşyanın herhangi bir kısıtlamaya veya yasaklamaya tabi olmaması,

Diğer taraftan, belirli durumlarda, denetleyici gümrük idaresi eşyanın gümrüğe sunulmasını talep edebilmektedir.

AB Gümrük Kodunun Yetkilendirme Yönetmeliği olan UCC DA'nın⁵ 150. maddesi uyarınca, bu uygulamadan, aşağıdaki rejimler kapsamında faydalanmak mümkündür:

- ▶ Serbest dolaşıma giriş
- ▶ Antrepo
- ▶ Geçici ithalat
- ▶ Nihai kullanım
- ▶ Dahilde işleme
- ▶ Hariçte işleme
- ▶ İhracat ve yeniden ihracat

UCC IA'da ise, verilecek tamamlayıcı beyana ilişkin olarak, 225. maddede, tamamlayıcı beyanın genel, dönemsel veya özet şeklinde olması ve yükümlünün "öz-değerlendirme" kapsamında kendi vergilerini hesaplamaya ilişkin yetkilendirilmiş olması halinde, yükümlü tarafından beyanname verilmesi veya gümrük idaresinin yükümlünün sistemine doğrudan erişmesi vasıtasıyla tamamlayıcı beyanlara ulaşması mümkündür.

⁵ Commission Delegated Regulation (EU) 2015/2446 of 28 July 2015 Supplementing Regulation (EU) No 952/2013 Of The European Parliament And Of The Council As Regards Detailed Rules Concerning Certain

Ülkemizde de Kanun'da yer alsa da gümrük idaresinin YYS sahiplerine kayıt yoluyla beyan usulünden faydalanma izni vermediği bilinmektedir.

3.2. Merkezi gümrükleme (Centralised Clearance)

Geçmişte Tek Basitleştirilmiş Usul Yetkisi⁶ olarak bilinen merkezi gümrükleme uygulaması, eşyanın AB'ye üye tek bir devletten beyan edilirken (Denetleyici Üye Devlet⁷), fiziken başka bir ülkeden (Katılımcı Üye Devlet⁸) ihraç veya ithal edilebilmesini sağlayan bir uygulamadır.

Bu uygulama kapsamında yükümlüler; muhasebe, lojistik ve distribütörlük süreçlerini merkezi hale getirecektir. Bu sayede, idari ve işlem masraflarından tasarruf edilmesi amaçlanmaktadır.

Merkezi gümrükleme uygulaması ve ilgili sistemler 2023 yılına kadar tam olarak uygulanmayacak olsa da bu geçiş sürecinde SASP uygulaması geçerli olacaktır.

(Irish Tax and Customs, 2022)

(Taxation and Customs Union, European Commission, 2022)

3.3. ISO sertifikası gereklilikleri

İş bu makale kapsamında açıklandığı üzere, ülkemizde YYS sahibi olmak isteyen kişilerin GİKY'nin 10/1-e maddesi uyarınca, ISO 9001 ve ISO 27001 sertifikalarını haiz olması icap etmektedir. Diğer taraftan, Avrupa Komisyonu Vergi ve Gümrük Birliği Direktörlüğüne yayımlanan AEO Rehberinde, ISO 27001, ISO 9001:2015 ve ISO 28000:2007 gibi ticari standart ve sertifikaların,

- ▶ "Yetkilendirme sürecini hızlandıran faktörler" olarak sayıldığı,
- ▶ AEO sahibi olmak için bu sertifikalara sahip olmanın bir zaruriyet olmadığı,
- ▶ Ancak bunların mevcudiyeti halinde, bu sertifikaların gümrük idaresi nezdinde faydalı olacağıının

ifade edildiği görülmektedir (European Commission, TAXUD, Risk Management and Security, 2016).

4. Sonuç

Tüm bu izah edilenler muvacehesinde, DGÖ tarafından 2005 yılında tanıtılan, AB nezdinde 2008'den beri yürürlükte olan ülkemizde 2009 yılında Kanun'a eklenen YYS/AEO uygulamasında, AB uygulaması ile ülkemiz uygulaması arasındaki en temel ayrımın, AB'de AEOC ve AEO gibi iki farklı uygulama var iken, ülkemizde tek bir statünün bulunmasıdır. Her ne kadar, 21 Şubat 2020 tarihinde ülkemizde YYS-I ve YYS-II statüleri mevzuata eklenmiş olsa da bu statülerin YYS'den farkının, daha çok ihracat ve istihdam odaklı olduğu anlaşılmaktadır.

Diğer bir mühim farkın ise, merkezi gümrükleme veya kayıt yoluyla beyan gibi uygulamaların AB mevzuatında derinlemesine yer almasıdır.

Aynı zamanda, ülkemizde de AB'de olmayan bazı faydaların bulunduğu söylemek mümkündür, örneğin AB kaynakları tarandığında, AEO sahiplerinin gümrük müşaviri ücretlerinde indirim elde etmesi gibi bir duruma rastlanmamıştır.

Buna ilaveten, başvuru şartlarında, yükümlülere sağlanan yetkilerde ve ISO gibi konularda da her iki mevzuat arasında farklarla karşılaşılmaktadır.

Kaynakça:

- 4458 sayılı Gümrük Kanunu. (1999, 10 27).
- *Commission Delegated Regulation (EU) 2015/2446 of 28 July 2015 supplementing Regulation (EU) No 952/2013 of the European Parliament and of the Council as regards detailed rules concerning certain provisions of the Union Customs Code.* (2022, March 7). Retrieved from <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/?uri=CELEX%3A02015R2446-20210315>
- *Commission Implementing Regulation (EU) 2015/2447 of 24 November 2015 laying down detailed rules for implementing certain provisions of Regulation (EU) No 952/2013 of the European Parliament and of the Council laying down the Union Customs Code.* (2022, March 9). Retrieved from <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/?uri=CELEX%3A02015R2447-20210315&qid=1623744690418>
- European Commission, TAXUD, Risk Management and Security. (2016). *Authorised Economic Operator Guidelines*. Brussels: European Commission.
- Gümrük İşlemlerinin Kolaylaştırılması Yönetmeliği. (2014, 05 14).
- Gümrük Yönetmeliği. (2009, 10 07).
- Irish Tax and Customs. (2022, March 1). Irish Tax and Customs. Retrieved from Irish Tax and Customs Web site: [https://www.revenue.ie/en/customs-traders-and-agents/simplified-customs-procedures/entry-in-the-declarants-records-import.aspx#:~:text=Entry%20in%20the%20Declarant%27s%20Records%20\(EIDR\)%20is%20a%20simplified%20procedure,premises%20or%20another%20approved](https://www.revenue.ie/en/customs-traders-and-agents/simplified-customs-procedures/entry-in-the-declarants-records-import.aspx#:~:text=Entry%20in%20the%20Declarant%27s%20Records%20(EIDR)%20is%20a%20simplified%20procedure,premises%20or%20another%20approved)
- İSEDAK. (2018). *Authorized Economic Operator Programs In the Islamic Countries: Enhancing Customs-Traders Partnership*. Ankara: slam İşbirliği Teşkilatı Ekonomik ve Ticari İşbirliği Daimi Komitesi (İSEDAK). Retrieved 02 15, 2022, from <https://sbb.gov.tr/wp-content/uploads/2019/06/Improving-Authorized-Economic-Operators-Programs-in-the-OIC-Member-States.pdf>
- Moisé, E. (2013). The costs and challenges of implementing trade facilitation measures. (pp. 1-18). Paris: OECD Trade Policy Papers.
- Morini, C., Leite Campos, M., Moraes, G. H., & Júnior, E. (2017, 09 01). A performance model for Public-Private Partnerships: the authorized economic operator as an example. *Revista de Administração*. doi:10.1016/j.rausp.2017.07.002

⁶ Single Authorisation for Simplified Procedures (SASP)

⁷ Supervising Member State

⁸ Participating Member State

- Regulation (EU) No 952/2013 Of The European Parliament And Of The Council Of 9 October 2013 Laying Down The Union Customs Code. (2022, 03 14). Retrieved from <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/?uri=CELEX:02013R0952-20200101>
- T.C. Ticaret Bakanlığı. (2022, March 09). T.C. Ticaret Bakanlığı. Retrieved from T.C. Ticaret Bakanlığı Web sitesi: <https://ticaret.gov.tr/gumruk-islemleri/yetkilendirilmis-yukumlu-statusu/yetkilendirilmis-yukumlu-firma-listesi>
- Tansu, B. A., & Küçükçebe, G. (2017, January). Yetkilendirilmiş Yükümlü Statüsü AB ve Türkiye Uygulamaları. Vergide Gündem, pp. 14-18.
- Taxation and Customs Union, European Commission. (2022). Retrieved from European Commission Taxation and Customs Union Web site: https://ec.europa.eu/taxation_customs/authorised-economic-operator-aeo_en
- Taxation and Customs Union, European Commission. (2022, March 13). Taxation and Customs Union, European Commission. Retrieved from Taxation and Customs Union, European Commission Web site: https://ec.europa.eu/taxation_customs/business/customs-procedures-import-and-export/customs-procedures/centralised-clearance_en
- UAE Authorized Economic Operator. (2022, 03 09). UAE Authorized Economic Operator. Retrieved from UAE Authorized Economic Operator Web site: <https://www.aeo.ae/index.php/history-of-aeo/>
- World Customs Organization. (2020). Compendium of Authorized Economic Operator Programmes. World Customs Organization.
- World Customs Organization. (2022). Retrieved from World Customs Organization Web site: http://www.wcoomd.org/en/topics/facilitation/instrument-and-tools/frameworks-of-standards/safe_package.aspx
- Yetkilendirilmiş Yükümlü (AEO) Derneği. (2022). Eşyanın Kayıt Yoluyla Rejime Geçişi. İstanbul: Yetkilendirilmiş Yükümlü (AEO) Derneği



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.

Supply chain disruptions and their impact on transfer pricing¹

Transfer pricing is where tax meets supply chains. Anyone managing disrupted supply chains needs to understand the transfer pricing tax consequences.

Supply chain disruptions are amongst the top business challenges these days as economies recover from the COVID-19 pandemic. Inflation, labour shortages, geopolitical issues, trade tensions and unprecedented changes in international tax policies are key contributors to these disruptions. The Russia-Ukraine war-related sanctions and lockdowns from China's zero-COVID policy further exacerbate these. From delays in production to the reduced workforce, disruptions to supply chain will be felt some years into the future.

In response, many companies are implementing operational changes to mitigate the impact on their bottom-line profit to become more resilient to unexpected events, and manage other important matters such as cyberattacks, commodity price fluctuation, supplier risks and environment, social and governance (ESG) concerns.

A survey EY conducted with more than 200 senior-level supply executives noted that many multinational enterprises (MNEs) are transforming their supply chain strategies to become more resilient and collaborative with customers, suppliers and other stakeholders. Such initiatives often require major investments in supply chain technologies such as artificial intelligence and robotic process automation while retraining workers and redefining the roles and responsibilities of key employees and legal entities in the value chain.

These initiatives considered by companies often result in important operational changes, including:

- ▶ **Redesign of the supply chain operating model** to take into account new trade agreements and country incentives. This often results in a geographical shift of production sites and warehouses.
- ▶ **Improve transparency and resiliency in the supply source** by developing or improving real-time end-to-end visibility of the supply chain. This enables timely decisions to address unexpected disruptions. The results are changes in the suppliers' pool for better diversification in terms of number and geographic concentration.
- ▶ **Cost savings across supply chain**, which may consist of working capital improvement through a reduction in product mix (e.g., stock keeping unit (SKU) rationalisation), changes in supplier payment terms, logistics and warehouse optimisation and improvement in manufacturing productivity through automation or outsourcing.
- ▶ **Sustainability review** of manufacturing practices to reduce waste and monitor suppliers for their sustainability practices. This can have important reputational implications and material cost savings.
- ▶ **Digital supply chain review** to assess opportunities for digitalisation of end-to-end supply chain across planning, procurement, manufacturing and logistics. This can drive efficiencies and open new revenue streams.

¹ https://www.ey.com/en_sg/you-and-the-taxman/supply-chain-disruptions-and-their-impact-on-transfer-pricing

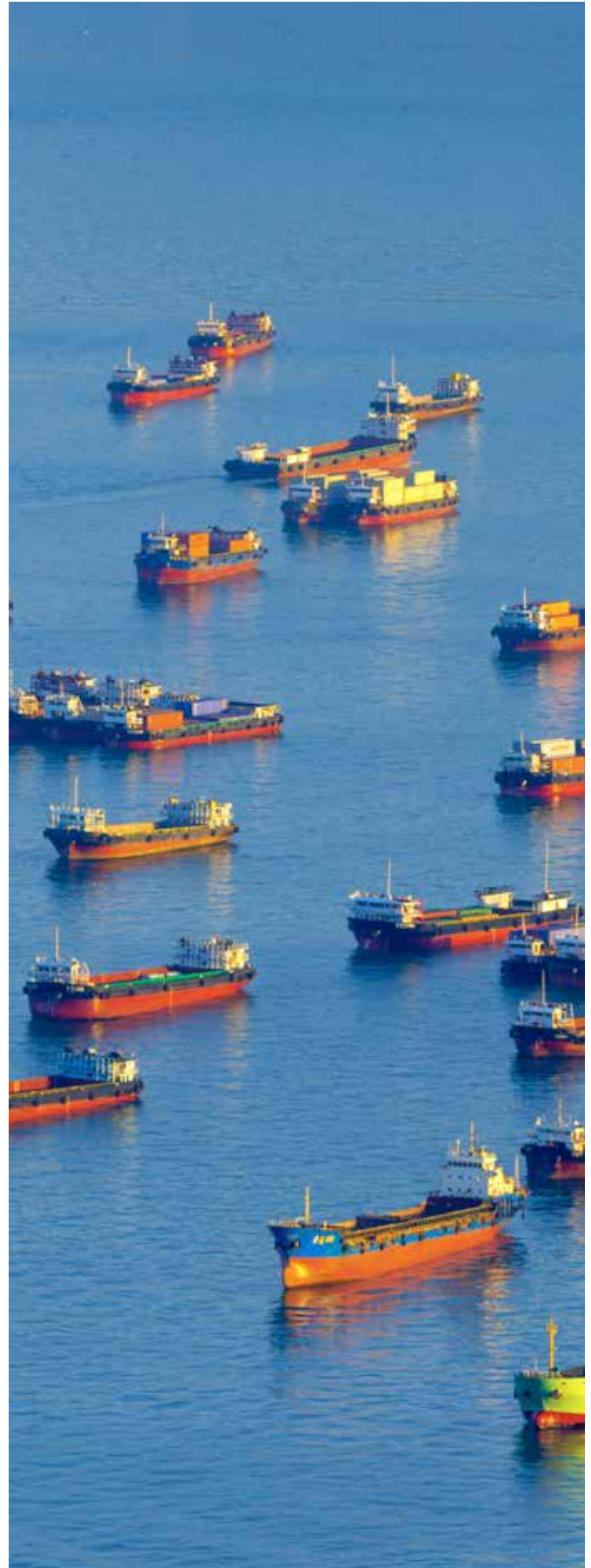
Summary and suggestions

Incomplete planning could result in material tax liabilities and could expose companies to significant tax risks and uncertainties that can exacerbate the financial impact of supply chain disruptions. Companies subject to supply chain disruptions or with important supply chain initiatives should identify tax and TP implications and adapt their TP model accordingly. To identify the most applicable solutions, we recommend companies to:

1. Ensure alignment with business: tax and finance personnel must work hand-in-hand with operational personnel to identify and assess the tax implications associated with the operational change contemplated.
2. Evaluate the TP impact: understand how the current TP system allocates income or losses amongst the group entities, and vis-à-vis the business changes arising from supply chain disruptions or initiatives.
3. Prioritise and plan for alternatives: prioritise jurisdictions with issues and outline alternative options and approaches to proactively adjust transfer prices within existing benchmarked ranges or identify arguments to support results that fall outside of benchmarked ranges. If the current characterisation of the entity is no longer valid, update the TP model to reflect the new functional and risk profile of the transacting entities.
4. Document and monitor changes: document the business rationale of any changes to the existing TP model and update TP documentation and intercompany agreements to reflect the actual conduct of the transacting entities in the new TP model.

Comparison of the practices on Authorized Economic Operator between Türkiye and the EU in terms of application criteria and benefits provided

The SAFE Framework (the SAFE Framework of Standards to Secure and Facilitate Global Trade) adopted by the World Customs Organization in 2005 and the AEO (Authorized Economic Operator - AEO) practice introduced in 2007, came into effect in Turkey with inclusion of AEO concept in Customs Law in 2009 and promulgation of the relevant Regulation. Although a similar application is in the European Union under the name of AEO, there are differences between the application conditions and the benefits provided. The most prominent issue in terms of application conditions is that ISO certificate is not required in the application process for YYS certificate in the EU, and when the benefits provided are examined, it is seen that centralized clearance and the declaration practices via entry in the declarant's records in the EU are in operation. In this article, the differences in both the application and the facilities provided will be detailed.



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.

Eylül ayı "Gümrükte Gündem"i belirleyen başlıca gelişme dahilde işleme rejimi mevzuatında değişiklikler yapılması olmuştur. İlaveten, Eylül ayında, 1804.00.00.00.00 tarife pozisyonunda sınıflandırılan Malezya menşeli kakao yağı (katı veya sıvı) ithalatında anti-damping uygulanması yürürlüğe girmiş ve dahilde işleme modülünün Destek Yönetim Sistemi üzerinde 19 Eylül 2022 itibarıyla devreye alınacağı açıklanmıştır.

Yukarıda bahsi geçen konulara ilişkin detaylar ile öne çıkan gümrük ve uluslararası ticaret konularını aşağıda bulabilirsiniz:

1- 19 Eylül 2022 itibarıyla, Destek Yönetim Sistemi üzerinde dahilde işleme modülü devreye alınacaktır.

İhracat Genel Müdürlüğü'nün 02.09.2022 tarihli ve 77845519 sayılı yazısında aşağıdaki hususlar ifade edilmiştir:

- ▶ DİR Otomasyon Sisteminde yapılan işlemlerin, Destek Yönetim Sistemine (DYS) aktarım çalışmalarında, 19 Eylül 2022 Pazartesi günü itibarıyla geçiş tamamlanacaktır.
- ▶ DYS'ye geçişle birlikte mevcut DİR Otomasyon Sistemi'nde yer alan tüm kullanıcı tanım ve yetkileri iptal edilecek olup, DYS üzerindeki yetkilendirmeler esas alınacaktır.
- ▶ 15 Eylül Perşembe saat 23:59 itibarıyla DİR Otomasyon Sistemi firmaların yeni belge, revize ve kapatma başvurularına kapatılacak, sadece beyanname tescil, kapatma ve iptal işlemleri devam edecektir.
- ▶ 17 Eylül Cumartesi saat 19:00 ile 18 Eylül Pazar saat 19:00 arasında 24 saat süre ile DİR kapsamı beyannamelere yönelik tescil, kapatma ve iptal vs. işlemleri yapılmayacak, 18 Eylül Pazar saat 19:00'da beyanname tescil, kapatma ve iptal işlemleri yeniden devreye alınacaktır.
- ▶ 19 Eylül Pazartesi 00:00'dan itibaren, yeni belge başvuruları ile DİR Otomasyon Sistemi üzerinden düzenlenmiş belgelere ait revize ve kapatma talepleri sadece DYS üzerinden yürütülecektir.

2- Dahilde işleme rejimi mevzuatında değişiklikler yapıldı.

14 Eylül 2022 tarihli Resmî Gazete'de yayımlanan 6030 sayılı Karar ve İhracat: 2022/6 sayılı Tebliğ ile, dahilde işleme mevzuatında aşağıdaki değişiklikler yapılmıştır:

- ▶ Dahilde işleme izin belgesi ("DİİB") kapsamında ihracı taahhüt edilen işlem görmüş ürün bünyesinde kullanılan ithal eşyasına ilişkin hak ve yükümlülüklerin, belirlenen usul ve esaslara göre söz konusu rejimden yararlanma koşullarını taşıyan başka bir belge sahibi firmaya devredilebilmesine olanak sağlanmıştır.
- ▶ Söz konusu devir işleminde DİİB, ithal eşyasına ilişkin hak ve yükümlülüklerin başka bir belge sahibine devredildiğinin ve ithal eşyası için verilmesi gereken teminatın devralan firma tarafından üstlenildiğinin tevsiki kaydıyla kapatılabilecektir.
- ▶ Devreden firmanın, belge süresi içerisinde DİİB kapsamındaki ithal eşyasına ilişkin hak ve yükümlülüklerin belirlenen usul ve esaslara göre başka bir belge sahibine devredildiğini ve devredilen ürünün bünyesinde kullanılan ithal eşyası için verilmesi gereken teminatın devralan firma tarafından üstlenildiğini tevsik eden belgeler ile ilgili gümrük idaresine başvurması durumunda, ithal eşyası için alınan teminat, devreden firmaya iade edilebilecektir.
- ▶ Devir durumunda varsa ödenmesi gereken telafi edici verginin ödenmemesi veya eksik ihracat gerçekleştirilmesi halinde, tüm mali ve hukuki sorumluluk devralan firmaya geçecektir.

- ▶ Döviz kullanım oranının aşılması halinde,
 - ▶ İndirimli teminat hakkına sahip firma için (bu firmanın başka bir firmanın belgesine yan sanayici olarak eklenmesi dahil) düzenlenmiş belgeler ve izinler için, Bakanlıkça uygun görüldüğü tarihten itibaren 6 ay süreyle indirimli teminat uygulanmayacak ve 2 yıl içerisindeki müteakip ihlallerde teminat oranı, Bakanlıkça belirlenen tarihten itibaren 6 süreyle vergilerin 2 katına kadar artırılacaktır.
 - ▶ İndirimli teminat hakkına sahip olmayan firma için (bu firmanın başka bir firmanın belgesine yan sanayici olarak eklenmesi dahil), teminat oranı Bakanlıkça uygun görüldüğü tarihten itibaren 6 aylık süre vergilerin 2 katına kadar artırılacaktır.
- ▶ Önceden ihracat veya önceden ithalat şartının ihlal edilmesi halinde,
 - ▶ Bakanlıkça uygun görüldüğü tarihten itibaren; ilk ihlalde 3 ay süreyle, 2 takvim yılı içerisinde gerçekleşen müteakip ihlalde 6 ay süreyle DİİB / dahilde işleme izni (Dİİ) düzenlemeyecektir,
 - ▶ İhlali gerçekleştiren firma başka bir firmanın belgesine/izinine yan sanayici, temsilci ithalatçı veya aracı ihracatçı olarak eklenemeyecektir,
 - ▶ Bu firmanın mevcut belgelerine/izinlerine ek süre verilmeyecek ve revize başvuruları değerlendirilmeyecektir.
- ▶ Beyanname ve eki belgelerin sahte olduğunun / tahrifat yapıldığının / gerçek dışı olduğunun / gerçeği yansıtmadığının yahut ithalata aracılık eden temsilcinin eşyayı belge/izin sahibine teslim etmediğinin ve/veya ithal edilen eşyadan farklı bir eşyayı teslim ettiğinin tespiti halinde; ithalata aracılık eden temsilci, beyanname konusu eşyanın ithalatı esnasında alınmayan vergiden belge/izin sahibi firma ile birlikte müştereken ve müteselsilen sorumlu olacaktır.
- ▶ 30.02, 30.03 ve 30.04 gümrük tarife pozisyonunda yer alan ürünlerin ihracatı kapsamında yapılacak olan bedelsiz ithalat için dahilde işleme izni düzenlenmeyecektir.
- ▶ Gemi inşaa, komple tesis vb. ile savunma sanayi alanına giren ürünlerin ihracatına ilişkin düzenlenen dahilde işleme iznine ek süre almak için yapılacak başvurunun süresi, en geç izin süresi sonundan itibaren 1 aydan 2 aya çıkarılmıştır. İlaveten, izne ilişkin beyanname aslı yerine ithalat beyannamesi bilgisi gerekli olacaktır.
- ▶ Haklı sebep hallerine ilişkin müracaatlarda, Dİİ ile ilgili olarak, izne ilişkin beyanname aslı yerine ithalat beyannamesi bilgisi yeterli olacaktır. Haklı sebebe ilişkin tevsik edici bilgi ve belgelerle birlikte yapılacak başvuru süresi, en geç izin süresi sonundan itibaren 1 ay yerine 2 aya çıkarılmıştır.
- ▶ DİİB / Dİİ'ye ilave süre verilebilecek mücbir sebep ile fevkalade hallere, "genel salgın hastalık" eklenmiştir.
- ▶ Mücbir sebep ile fevkalade hallere ilişkin ek süre müracaatlarında, Dİİ'ye ilişkin beyanname aslı yerine ithalat beyannamesi bilgisi yeterli olacaktır. Başvuru

süresi ise, en geç izin süresi sonundan itibaren 1 ay yerine 2 aya çıkarılmıştır.

- ▶ Dİİ ihracat taahhüdünü kapatmak için süre, en geç izin süresi sonundan itibaren 1 ay yerine 3 aya çıkarılmıştır.

Söz konusu değişiklikler, 14.09.2022 tarihinde yürürlüğe girmiştir.

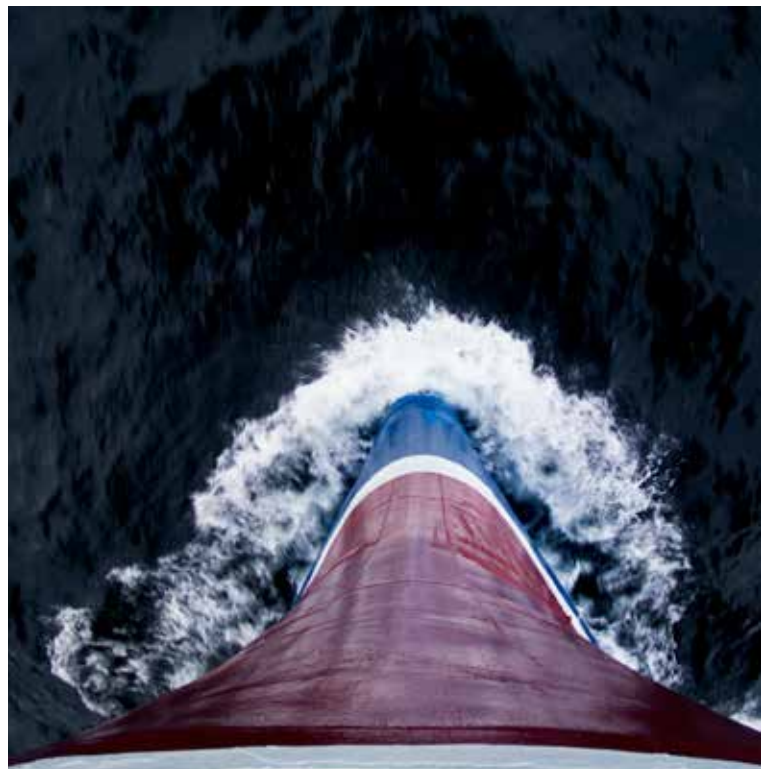
3- 1804.00.00.00.00 tarife pozisyonunda sınıflandırılan Malezya menşeli kakao yağı (katı veya sıvı) ithalatında anti-damping uygulanması yürürlüğe girdi.

2021/11 sayılı İthalatta Haksız Rekabetin Önlenmesine İlişkin Tebliğ ile başlayan dumping soruşturması başlatılmış ve 21.09.2022 tarihli Resmî Gazete'de yayımlanan 2022/23 sayılı İthalatta Haksız Rekabetin Önlenmesine İlişkin Tebliğ ile soruşturma tamamlanmış ve sonuç duyurulmuştur.

Buna göre aşağıda belirtilen 1804.00.00.00.00 pozisyonundaki Malezya menşeli eşyanın serbest dolaşıma girişinde ihracatçı firmasına göre değişen oranlarda anti dumping uygulanmasına karar verilmiştir.

GTİP	Eşyanın tanımı	Menşe ülke	Firma	Damping karşı önlem (CIF bedelin yüzdesi)
1804.00.00.00.00	"Kakao yağı (katı ve sıvı)"	Malezya	Barry Callebaut Manufacturing Malaysia Sdn Bhd	8,5
			Guan Chong Cocoa Manufacturer Sdn Bhd	7
			GCB Cocoa Malaysia Sdn. Bhd.	7,5
			JB Cocoa Sdn Bhd	7,5
			Diğerleri	10

İlgili Tebliğ yayımı tarihinde yürürlüğe girmiştir.



Sosyal güvencilikte son gelişmeler

1. EYT düzenlemesinde ışık görüldü: Uygulama 2023 Ocak'ta başlıyor.

Çalışma hayatında geçtiğimiz ay en çok gündem oluşturan konu hiç şüphesiz kamuoyunda "Emeklilikte Yaşa Takılanlar" (EYT) olarak adlandırılan uygulamadaki gelişmeler olmuştur. Düzenlemenin işverenler üzerinde oluşturabileceği kıdem tazminatı ve yıllık izin yüklerinden kaynaklı maliyetlere ilaveten, emeklilik sonrası yeniden istihdam politikaları da apayrı bir gündem oluşturmuş durumdadır. Bu noktada EYT düzenlemesinin gerçekte kimleri kapsadığı hususunda kamuoyuna yansıyan alternatiflerin yarattığı belirsizlik ise hala devam etmektedir.

Çalışma ve Sosyal Güvenlik Bakanı Vedat Bilgin, en son açıklamasında "Çalışmamız son aşamasında. Tamamladık diyebilirim. Aralık ayında bir basın toplantısıyla etrafıca kamuoyuyla paylaşacağız. Çalışmamız teknik olarak bitti." demiştir.

Bakanlık yetkililerinin diğcr açıklamaları dikkate alındığında üzerinde durulduğu anlaşılan tek formülün; 08.09.1999 tarihinden önce uzun vadeli sigorta kollarından sigortalılık başlangıcı olanlardan erkek ise 25 yıl 9.000 gün, kadın ise 20 yıl 7.200 gün prim gün şartını tamamlayanların yaş şartına bakılmaksızın emeklilik hakkını kazanmaları yönünde olduğu anlaşılmaktadır.

Konu ancak yasalaştığında bu sorular cevabını bulabilecektir. Ancak bu aşamada şirketlerin ortaya çıkan ön bilgilere göre planlama yapmaları şimdiden faydalı olacaktır.

2. Yemek-ısıtma yardımlarında vergi ve SGK prim muafiyeti

Asıl ücret dışında çalışanlara işverenler tarafından sağlanan ek menfaatlerden en yaygın olanları yemek/yol yardımlarıdır. Yemek bedeli ödemelerinden istisna tutulan tutar konusunda SGK ile Hazine ve Maliye Bakanlığı arasında uyum sağlanması amacıyla bir düzenleme yapılması gündemde bulunmaktadır.

Cumhurbaşkanı Sayın Recep Tayyip Erdoğan'ın İstanbul Ticaret Odası'nın düzenlediği ödül programında yaptığı konuşma sırasında; "Yemek ödemelerinde restoran, lokanta ve yemek kartı kullanma zorunluluğunu kaldırıyoruz. Çalışanlara nakden ödenen yemek bedeli tutarları da vergi istisnası kapsamına girecektir." ve "İşverenlerin çalışanlara elektrik, doğalgaz ve ısıtma desteklerinin 1.000 liralık kısmını gelir vergisinden, sigorta prim kesintisinden muaf tutuyoruz." açıklaması sonrasında bu konuda yasal bir düzenleme beklenmektedir. TBMM'ye gelecek yasa teklifi konusunda çalışma henüz netleşmemiş olup, olası etkileri bu yazımızda değerlendirilmektedir.

Mevzuat

SGK primine esas olmayan kazançlar 5510 sayılı Kanun'un 80/b maddesinde belirtilmiştir.

Prime esas kazançlar MADDE 80-

b) Aynı yardımlar ve ölüm, doğum ve evlenme yardımları, görev yollukları, seyyar görev tazminatı, kıdem tazminatı, iş sonu tazminatı veya kıdem tazminatı mahiyetindeki

toplu ödeme, keşif ücreti, ihbar ve kasa tazminatları ile Kurumca tutarları yıllar itibarıyla belirlenecek yemek, çocuk ve aile zamları, işverenler tarafından sigortalılar için özel sağlık sigortalarına ve bireysel emeklilik sistemine ödenen ve aylık toplamı asgari ücretin % 30'unu geçmeyen özel sağlık sigortası primi ve bireysel emeklilik katkı payları tutarları, prime esas kazançta tabi tutulmaz.

Sosyal Sigorta İşlemleri Yönetmeliği'nin 97. maddesinde de; "Yemek parası adı altında yapılan ödemelerin, iş yerinde veya müştemilatında işveren tarafından yemek verilmemesi şartıyla, fiilen çalışılan gün sayısı dikkate alınarak günlük asgari ücretin % 6'sının, yemek verilecek gün sayısı ile çarpılması sonucunda bulunacak miktarı" prime esas kazançların hesaplanmasında dikkate alınmaz. Aynı maddede; "Kanun'un 80'inci maddesinin birinci fıkrasının (c) bendine göre; sigortalılara yakacak, temizlik, aydınlatma ve benzeri nitelikteki giderleri ya da tahsil veya mesken yardımı gibi kanunda ismen sayılmayan nedenlerle yapılan ödemeler, ödemenin yapıldığı aydaki prime esas kazançta dahil edilir." denilmiştir.

Yemek yardımları

Mevcut yemek muafiyeti şu şekilde uygulanmaktadır: İşveren, aylık yemek ücretini işçiye nakit olarak ödemeyi tercih ediyorsa bu ücret gelir vergisine tabi olmaktadır. SGK'ya göre ise iş günü olarak günlük asgari ücretin %6'sı tutarında prime esas kazanç (brüt ücret) matrahından istisna edilmekte, üzerindeki tutar ise prime esas kazançta eklenmektedir. SGK günlük yemek istisnası 12,94 TL (6.471 / 30 *%6) olarak uygulanmaktadır.

İşçiye yemek hizmetinin bizzat yemek olarak sunulmuş olması bir aynı yardım niteliği taşıdığından bu yardım üzerinden SGK primi hesaplanmamaktadır. Gelir vergisi açısından da işverenlerce hizmet erbabına yemek verilmek suretiyle sağlanan menfaatler vergiden istisna edilmiş olup, hiç bordroya eklenmeden muhasebeleştirilmektedir.

Çalışana nakit olarak ödenmemiş, yemek kartına yüklenmiş ya da yemek kuponu olarak verilmiş yardımlar ise SGK tarafından sadece yemek hizmeti satın alınabilen bir araç olduğundan aynı yardım olarak değerlendirilmekte ve tutar ne olursa olsun üzerinden SGK primi hesaplanmamakta, prime esas kazançta dâhil edilmemektedir.

Gelir vergisi tarafında ise işverenlerce iş yerinde veya müştemilatında yemek verilmeyen durumlarda, çalışılan günlere ait bir günlük yemek bedelinin Gelir Vergisi Kanunu'ndaki değişiklik kapsamında, 2022 yılı için en son belirlenen 55,08 TL (51 TL+KDV %8) aşmaması ve buna ilişkin ödemenin yemek verme hizmetini sağlayan mükelleflere yapılması halinde istisna uygulanmaktadır. Ödemenin bu tutarı aşması halinde aşan kısım ile hizmet erbabına yemek bedeli olarak nakden yapılan ödemeler ve bu amaçla sağlanan menfaatler ücret olarak vergilendirilir.

Öngörülen yeni düzenlemede; çalışanlar için yemek bedelinin nakden ödenmesi hali de gelir vergisi istisnası kapsamına alınmaktadır. Bu anlamda 2022 yılı için 55,08 TL nakdi ödeme bu kapsamda istisna sayılacaktır. Söz konusu tutarın 2023 yılında yeniden değerlendirilme oranında artması beklenmektedir.

SGK tarafında bir yasal düzenleme yapılması beklenmemekte, yukarıda açıklanan Yönetmelik maddesindeki %6 oranının artırılması ile iyileştirmenin yapılacağı değerlendirilmektedir.

Yakacak yardımları

Cumhurbaşkanı Recep Tayyip Erdoğan, 25.09.2022 tarihinde, Haliç Kongre Merkezi'nde İstanbul Ticaret Odası 140. Yıl Özel Ödülleri programında yaptığı konuşmada;

"İşverenlerin 2023 Nisan ayı sonuna kadar çalışanlarına yapacakları elektrik, doğal gaz ve ısınma gideri desteklerinin 1.000 liraya kadar olan kısmını hem gelir vergisinden hem de sigorta prim kesintisinden muaf tutuyoruz." açıklamasını yaptı.

Bu kapsamda, işverenler tarafından çalışanların mevcut ücretlerine 2023 Nisan ayına kadar ilaveten yapılacak 1.000 TL'ye kadarki elektrik-doğalgaz-ısınma giderleri desteği üzerinden hem gelir vergisi hem de sigorta primi alınmayacaktır. Dolayısıyla çalışanların mevcut ücretlerinden bir kısmının yakacak olarak ayrılması değil, çalışanlara ilaveten yapılacak ödemeler istisna kapsamına dahil olacaktır.

Sonuç olarak yapılacak düzenlemeler elbette işveren ve çalışanlar açısından önemli bir destek unsuru olacaktır. Vergi alacağından vazgeçmenin aksine SGK tarafındaki istisnaların, çalışanların emeklilik-ödenek-gelir hesaplarında yaratacağı kayıplara ilişkin kaygıların gündeme gelme ihtimali de bulunmaktadır.



Danıştay 9. Daire, 08.10.2019 tarihli 2019/4479 sayılı karar

Konu: Davacı adına, aktifleştirilmesi gereken araştırma ve geliştirme harcamalarını doğrudan gider kaydederek ve araştırma ve geliştirme harcamasını fazladan indirim konusu yaparak kurum kazancını azalttığından bahisle düzenlenen vergi inceleme raporuna dayanılarak re'sen tarh edilen tekerrür hükümleri uygulanmak suretiyle arttırılan bir kat vergi ziyai cezalısı; 2011 yılı kurumlar vergisi ve 2011/Ekim-Aralık dönemi geçici vergisinin kaldırılması istenilmektedir.

Özet: Danıştay Üçüncü Dairesi'nce kurumlar vergisi ve vergi ziyai cezalarının Proje-1 ve Proje-2 kapsamında yapılan harcamalar ile Proje-2 için 10.500 TL'lik tutara isabet eden kısımları yönünden verilen bozma kararına uyan Vergi Mahkemesince; cezalı tarihyatın Proje-1 ve Proje-2 kapsamında yapılan harcamalara isabet eden matrah farkına ilişkin kısım yönünden, Ar-Ge faaliyeti kapsamında birtakım harcamalarda bulunan mükelleflerin, bu harcamalarını aktifleştirmek suretiyle amortisman yoluyla itfa etmeleri kural olmakla birlikte yapılan Ar-Ge faaliyetlerinin başarısızlıkla sonuçlanması nedeniyle herhangi bir iktisadi kıymet oluşmaması veya gayrimaddi hakkın ortaya çıkmaması hâllerinde, bu faaliyet kapsamında yapılan giderlerin doğrudan gider yazılabilmesine imkan sağlandığı, buna göre 2011 yılında tamamlanan ve herhangi bir iktisadi kıymet veya gayrimaddi hakkın oluşmadığı Proje-1 ve Proje-2 nedeniyle katlanılan giderler doğrudan gider yazılabileceğinden hukuka uyarlık bulunmadığı, cezalı tarihyatın Proje-2 kapsamında yapılan 10.500 TL'lik tutara isabet eden matrah farkına ilişkin kısım yönünden ise, davacı tarafından inceleme elemanına şirket kaşeli olarak sunulan raporda yer alan Proje-2'ye ilişkin gider tablosunda 10.500 TL tutarında herhangi bir malzeme giderine yer verilmediği gibi söz konusu tutardaki giderin yapıldığının hukukun itibar edilebilir belgelerle de kanıtlanamadığı anlaşıldığından, söz konusu tutarın gider olarak değerlendirilmemesinde hukuka aykırılık bulunmadığı gerekçesiyle davanın kısmen kabulüne, kısmen reddine, cezalı tarihyatın Proje-1 ve Proje-2 kapsamında yapılan harcamalara isabet eden matrah farkına ilişkin kısım yönünden kaldırılmasına, davacı şirket vekili tarafından bozma kararından sonra dosyaya vekaletname sunulmuş ise de müvekkili olduğu şirkete yönelik herhangi bir hukuki yardımda bulunmadığından lehine vekalet ücreti hükmedilmemesine karar verilmiştir.

İdare ve vergi mahkemelerinin nihai kararlarının temyizden bozulması, 2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun 49. maddesinde yer alan sebeplerden birinin varlığı halinde mümkündür. Anılan Kanun'un 50. maddesinin 4. fıkrasında, "Danıştayın bozma kararına uyulduğu takdirde, bu kararın temyiz incelemesi, bozma kararına uygunlukla sınırlı olarak yapılır." hükmü bulunmaktadır. Bu durumda, mahkeme kararlarının Danıştay tarafından bozulması halinde, mahkemelerce bozmaya ilişkin kararlar üzerine yeniden verilen kararlara karşı yapılan temyiz başvuruları, bozma kararındaki esaslara uyulup uyulmadığı yönünden incelenebilecektir.

Temyiz istemine konu yapılan kararın Danıştay Üçüncü Dairesi'nin 23/12/2015 tarih ve E:2014/1432, K:2015/10066 sayılı kararındaki esaslar doğrultusunda verildiği anlaşıldığından, temyiz konusu karar usul ve hukuka uygun olup, dilekçede ileri sürülen temyiz nedenleri kararın bozulmasını gerektirecek nitelikte görülmemiştir.

Açıklanan nedenlerle; tarafların temyiz istemlerinin reddine, Kocaeli 1. Vergi Mahkemesinin kararının onanmasına, temyiz isteminde bulunan davacıdan hesaplanacak ilam harcının alınmasına ve kararın tebliğ tarihini izleyen günden itibaren on beş gün içinde karar düzeltme yolu açık olmak üzere, 08/10/2019 tarihinde oybirliğiyle karar verilmiştir.

Danıştay 4. Daire, 27.9.2021 tarihli E. 2019/2281 K. 2021/4578 sayılı karar

Konu: Davacı şirketin 2013 takvim yılına ilişkin hesaplarının kurumlar vergisi yönünden incelenmesi neticesinde düzenlenen ... tarih ve ... sayılı Vergi İnceleme Raporu uyarınca devreden zararının 1.447.519,47 TL azaltılması işleminin iptali istenilmiştir.

Özet: Vergi Mahkemesince verilen ... tarih ve E... , K:... sayılı kararda; davacı şirketin bilgisayar yazılımı kullanım hakkı ve bu kapsamda alınan uyarılama hizmetlerine ilişkin bedeller üzerinden fazla amortisman ayırdığı yönünden yapılan değerlendirme yönünden, tarafların iddiaları ve dosyada mevcut belgeler kapsamında yapılan değerlendirme sonucu ödenen bedellerin ... Yazılım Kullanım Hakkı Devri, Hizmet ve Bakım Sözleşmesi kapsamında bilgisayar yazılımına ilişkin olduğu, yazılımın devir ve kullanım haklarının davacıya devredildiği, dolayısıyla paket bilgisayar programı olarak değil gayri maddi hak kapsamında değerlendirilmesi gereken bilgisayar yazılımı olduğu ve bu itibarla Tebliğ hükmü gereğince 15 yıl süreyle amortisman tabi tutulması gerektiği sonucuna varıldığı, bu nedenle hesaplanan zarar azaltımında hukuka aykırılık görülmediği, davacı şirketin 2014 hesap döneminde fiilen ödemiş olduğu devlet hakkı payını 2013 hesap döneminde gider yazması yönünden yapılan değerlendirmede; davacı tarafından 2013 yılına ilişkin olarak gider yazılan devlet hakkı paylarının, 3213 sayılı Maden Kanunu uyarınca işletilen ve yine bu Kanun uyarınca işletilen yıla ilişkin elde edilen hasılat üzerinden hesaplanan, dolayısıyla 2013 yılı gelirine ve giderine ilişkin olan bir tutar olup dönemsel ilkesi gereği olarak 2013 yılı hesapları ile ilişkilendirilmesi ve Kanun gereği 2013 yılı alacağı olarak davacı adına borç, devlet adına alacak olarak tahakkuk etmiş olması, tahakkuk esasının bir gereği olarak ödenmiş olması şartının bulunmaması karşısında 2014 yılında ödendiğinden bahisle 2013 yılı hesaplarından çıkarılması suretiyle hesaplanan 876.571,04 TL zarar azaltımı işleminde hukuka uyarlık görülmediği, davacı şirketin ortaklarına emsallere uygunluk ilkesine aykırı olarak karşılıksız (faizsiz) finansman sağlamak suretiyle transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımında bulunması iddiası yönünden yapılan değerlendirmede ise; davacı şirketin ortakları ve hesapları ile ilgili olarak kurum adına faiz tahakkuk ettirilmediği, herhangi bir gelir sağlamadığı veya başkaca bir menfaat elde etmediği, herhangi bir fatura düzenlemediği, KDV hesaplamadığı ve beyanda bulunmadığı dikkate alındığında şirketle ticari ilişki içinde bulunan ortakların üçüncü kişilerle aynı konuma sahip olması, kurum kazancının açık olarak dağıtılmayıp dolaylı yollardan ortaklara aktarılmasında kurumların ilişkili kişilerle emsallere uygunluk ilkesine aykırı olarak tespit ettikleri bedel veya fiyat üzerinden mal ve hizmet alım ya da satımında bulunmaları durumunda kazancın tamamen veya kısmen transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç olarak dağıtılmış sayılacağından bu matrah kalemi açısından mali zarar azaltımına gidilmesi işleminde hukuka aykırılık görülmediği sonucuna varılmıştır. Belirtilen gerekçelerle davanın kısmen kabulüne, kısmen reddine karar verilmiştir.

Bununla birlikte Bölge İdare Mahkemesince; istinaf başvurusuna konu Vergi Mahkemesi kararının usul ve hukuka uygun olduğu ve taraflarca ileri sürülen iddiaların söz konusu kararın kaldırılmasını sağlayacak nitelikte görülmediği belirtilerek 2577

sayılı İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun 45. maddesinin 3. fıkrası uyarınca istinaf başvurusunun reddine karar verilmiştir.

Bölge idare mahkemelerinin nihai kararlarının temyizen bozulması, 2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun 49. maddesinde yer alan sebeplerden birinin varlığı hâlinde mümkündür. Temyizen incelenen karar usul ve hukuka uygun olup, dilekçelerde ileri sürülen temyiz nedenleri kararın bozulmasını gerektirecek nitelikte görülmemiştir.

Açıklanan nedenlerle; tarafların temyiz istemlerinin reddine, 2. temyize konu Bölge İdare Mahkemesi Vergi Dava Dairesinin kararının ONANMASINA, temyiz giderlerinin istemde bulunanlar üzerinde bırakılmasına, varsa evvelce ödenen harcın mahsubundan sonra kalan harç tutarının temyiz eden davacıdan alınmasına ve kararın taraflara tebliğini ve bir örneğinin Vergi Dava Dairesine gönderilmesini teminen dosyanın anılan Vergi Mahkemesine gönderilmesine, 27/09/2021 tarihinde oybirliğiyle karar verilmiştir.

26.07.2012 tarihli ve B.07.1.G İB.4.26.15.02-105[315-2012/2]-138 sayılı özelge (Eskişehir Vergi Dairesi Başkanlığı)

Konu: Marka haklarına uygulanacak amortisman oranı hakkında.

İlgide kayıtlı özelge talep formu ile söz konusu şirket adına ... yılı içinde yapılan reklam harcamalarının tamamının gider olarak muhasebeleştirildiği, daha sonra reklam harcamalarının mahiyetinin marka yatırımı olduğu düşüncesi ile giderlerden çıkarılarak Tek Düzen Hesap Planında 260-Haklar hesap grubu altına "Alameti Farika (Marka Hakları)" olarak muhasebeleştirilerek aktifleştirildiği belirtilerek, marka hakkı olarak aktifleştirilen bu giderler için uygulanacak amortisman oranı hakkında Gelir İdaresi Başkanlığı görüşü talep edilmektedir.

Bilindiği üzere; 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun "İktisadi işletmelere dâhil kıymetleri değerlendirme" başlıklı ikinci bölümünde yer alan 269'uncu maddesinde gayrimenkullerde değerlendirme işlemi hüküm altına alınmış olup, madde metninde "İktisadi işletmelere dâhil bilumum gayrimenkuller maliyet bedelleri ile değerlendirilir. İlgili Kanun'a göre; gayrimenkullerin mütemmim cüzüleri ve teferruatı, tesisat ve makinalar, gemiler-diğer taşıtlar ve gayrimaddi haklar gibi kıymetler gayrimenkuller kapsamında değerlendirilir."

Aynı Kanun'un 313'üncü maddesinin birinci bendinde "İşletmede bir yıldan fazla kullanılan ve yıpranmaya, aşınmaya veya kıymetten düşmeye maruz bulunan gayrimenkullerle 269'uncu madde gereğince gayrimenkul gibi değerlendirilen iktisadi kıymetlerin, alet, edevat, mefruşat, demirbaş ve sinema filmlerinin birinci kısımdaki esaslara göre tespit edilen değerinin bu Kanun hükümlerine göre yok edilmesi amortisman mevzuunu teşkil eder." hükmü yer almaktadır.

Ayrıca, aynı Kanun'un 5024 sayılı Kanun'la değişen 315'inci maddesinde yer alan "Mükellefler amortisman tabi iktisadi kıymetlerini Maliye Bakanlığının tespit ve ilan edeceği oranlar üzerinden itfa ederler. İlan edilecek oranların tespitinde iktisadi

kiymetlerin faydalı ömürleri dikkate alınır." hükmü uyarınca yayımlanan 333, 339, 365, 389, 399 ve 406 sıra numaralı Vergi Usul Kanunu Genel Tebliğlerinde, amortisman tabi iktisadi kiymetlerin faydalı ömür ve amortisman oranları açıklanmıştır.

Öte yandan, 1 sıra numaralı Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği'nin "V-Tekdüzen Hesap Çerçevesi, Hesap Planı ve Hesap Planı Açıklamaları" bölümünde "260- Haklar" hesabı, "İmtiyaz, patent, lisans, ticari marka ve ünvan gibi bir bedel ödenerek elde edilen bazı hukuki tasarruflar ile kamu otoritelerinin işletmeye belirli alanlarda tanıdığı kullanma, yararlanma gibi yetkiler dolayısıyla yapılan harcamaları kapsar." şeklinde açıklanmıştır.

Bu itibarla, şirket tarafından yapılan reklam harcamalarının marka hakları adı altında aktifleştirilerek amortisman yoluyla itfa edilmesinin mümkün olmadığı belirtilmiştir.

27.08.2019 tarihli ve 11395140-105[VUK-1-18915]-E.691743 sayılı özelge (İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı)

Konu: Yurtdışında mukim grup şirketinden alınan yönetim danışmanlığı hizmetine ilişkin bedelin değerlemeye tabi tutulup tutulamayacağı ve kur farkı uygulaması.

İlgide kayıtlı özelge talep formunda, bahse konu şirketin %100 yabancı sermayeli bir şirket olduğu, yurt dışında mukim grup firmalarından yönetim danışmanlığı hizmeti aldığı, karşılığında döviz cinsinden ödenecek bedele ilişkin faturanın yurtdışında mukim firma tarafından ertesi yılın Mart ayında düzenlendiği, bu nedenle aslen borç mahiyetinde olan ve "Ticari Borçlar" hesabında izlenmesi gereken tutarın "Gider Tahakkukları" hesabında pasifleştirildiği belirtilerek, söz konusu tutarlara değerlendirme yapıp yapılmayacağı yapılacak ise ortaya çıkacak olumlu veya olumsuz kur farklarının kurum kazancına ne şekilde intikal ettirileceği hususlarında Gelir İdaresi Başkanlığı görüşü talep edilmiştir.

Kurumlar vergisi yönünden ilgili açıklamada; 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 3'üncü maddesinin ikinci fıkrasında, Kanun'un 1'inci maddesinde sayılan kurumlardan, kanuni ve iş merkezlerinden her ikisi de Türkiye'de bulunmayanların, dar mükellefiyet esasında sadece Türkiye'de elde ettikleri kazançlar üzerinden vergilendirileceği hükmü yer almış, aynı maddenin üçüncü fıkrasında, dar mükellefiyette kurum kazancını oluşturan kazanç ve iratlar bentler halinde sayılmış, dördüncü fıkrasında ise, bu maddede belirtilen kazanç veya iratlar ile gelir unsurlarının Türkiye'de elde edilmesi ve Türkiye'de daimî temsilci bulundurulması konularında, 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nun ilgili hükümlerinin uygulanacağı belirtilmiştir.

Gelir Vergisi Kanunu'nun "Kazanç veya iradın Türkiye'de elde edilmesi" başlıklı 7'nci maddesinde dar mükellefler açısından kazanç ve iradın Türkiye'de elde edilmesine ilişkin hükümlere yer verilmiştir. Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 6'ncı maddesinde ise, kurumlar vergisinin bir hesap dönemi içinde elde edilen safi kurum kazancı üzerinden hesaplanacağı ve safi kurum kazancının tespitinde Gelir Vergisi Kanunu'nun ticari kazanç hakkındaki hükümlerinin uygulanacağı hükme bağlanmış olup,

kurum kazancının tespitinde Gelir Vergisi Kanunu'nun 40'ıncı maddesi ile Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 8'inci maddesindeki giderlerin indirim konusu yapılması mümkündür.

Bu hüküm ve açıklamalar çerçevesinde, şirketin tarafından yurt dışında mukim grup firmalarından alındığı belirtilen "yönetim danışmanlığı hizmeti"ne ilişkin ödemelerin, ticari kazancın elde edilmesi ve idame ettirilmesi ile ilgili bir gider niteliği taşıması ve bu ödemelere ilişkin hizmetlerin fiilen şirkete sunulması şartıyla, kurum kazancının tespitinde gider olarak dikkate alınması mümkün bulunmaktadır.

Öte yandan, şirketin yurt dışında mukim grup firmalarından aldığı söz konusu hizmete ilişkin bedelin Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 13'üncü maddesi hükümleri çerçevesinde emsallere uygun olması gerektiği tabiidir. Yabancı grup firmalarına yapılan gayrimaddi hak ödemelerinin emsallere uygun olmaması ve mezkûr maddede belirtilen şartların gerçekleşmesi durumunda, transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü olarak dağıtılan kazancın kurum kazancından indirim konusu yapılması mümkün bulunmamakta olup daha önce yapılan vergilendirme işlemleri bu duruma göre düzeltilecektir. Ancak, herhangi bir hizmet sunulmadığı halde yurt dışındaki ilişkili şirket tarafından belirli dağıtım anahtarları dikkate alınarak (ciro, satış adedi, personel sayısı vb.) iştirak ettiği şirketlere yansıtılan giderlerin söz konusu olması halinde ise, şirketçe yurt dışında mukim ilişkili şirkete yapılan bu ödemelerin kurum kazancının tespitinde gider olarak dikkate alınması mümkün bulunmamaktadır.

Bu durumda, yurt dışında mukim ilişkili şirkete yapılan bahse konu ödemeler dağıtılmış kâr payı olarak değerlendirilecek olup Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 30'uncu maddesinin üçüncü fıkrasına göre kurumlar vergisi kesintisine tabi tutulacaktır.

09.01.2017 tarihli ve 62030549-125[30-2012/287]-7305 sayılı özelge (İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı)

Konu: Lisans kullanım hakkı ve danışmanlık/geliştirme hizmeti karşılığı Almanya mukimi firmaya yapılacak ödemelerin vergilendirilmesi.

İlgide kayıtlı özelge talep formu ve dilekçelerde, Almanya mukimi bir firmadan işletmede kullanmak üzere SAP tabanlı bir lojistik/muhasebe programının lisans kullanım hakkı ve bu programla ilgili olarak geliştirme ve danışmanlık hizmeti alınacağı belirtilerek, Almanya mukimi firmaya yapılacak ödemelerin Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmasına göre nasıl vergilendirileceği ve programla ilgili olarak alınacak geliştirme ve danışmanlık hizmetinin aktifleştirilmesinin ne şekilde gerçekleştirileceği hususunda Gelir İdaresi Başkanlığı görüşü talep edilmiştir.

Kurumlar Vergisi Kanunu ve çifte vergilendirme önleme anlaşması yönünden; 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 3'üncü maddesinin ikinci fıkrasında, Kanun'un birinci maddesinde sayılan kurumlardan kanuni ve iş merkezlerinin her ikisi de Türkiye'de bulunmayanların sadece Türkiye'de elde ettikleri kazançları üzerinden dar mükellefiyet esasında vergilendirileceği hükme bağlanmış ve üçüncü fıkrasında da dar mükellefiyette kurum kazancını oluşturan kazanç ve iratlar

bentler halinde sayılmıştır. Anılan Kanun'un tam mükellefiyete kurum kazancının tespitine ilişkin 6'ncı maddesinde de kurumlar vergisinin mükelleflerin bir hesap dönemi içinde elde ettikleri safi kurum kazancı üzerinden hesaplanacağı, safi kurum kazancının tespitinde, Gelir Vergisi Kanunu'nun ticari kazanç hakkındaki hükümlerinin uygulanacağı hükme bağlanmıştır. Gelir Vergisi Kanunu'nun 40'uncü maddesinde de safi kazancın tespitinde indirilecek giderlerin neler olduğu sayılmış olup, maddenin (1) numaralı bendinde ticari kazancın elde edilmesi ve idame ettirilmesi için yapılan genel giderlerin, (7) numaralı bendinde ise Vergi Usul Kanunu hükümlerine göre ayrılan amortismanların ticari kazancın tespitinde gider olarak indirim konusu yapılacağı hükme bağlanmıştır.

Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 22'ncü maddesinin birinci fıkrasında; dar mükellef kurumların iş yeri veya daimi temsilci vasıtasıyla elde ettikleri kazançlarının tespitinde, aksi belirtilmediği takdirde tam mükellef kurumlar için geçerli olan hükümlerin uygulanacağı; ikinci fıkrasında dar mükellefiyete tabi kurumların ticari veya zirai kazançlar dışında kalan kazanç ve iratları hakkında, Gelir Vergisi Kanunu'nun bu kazanç ve iratların tespitine ilişkin hükümlerinin uygulanacağı, ancak bu kazanç ve iratların Türkiye'de yapılmakta olan ticari veya zirai faaliyet kapsamında elde edilmesi halinde, kurum kazancının bu maddenin birinci fıkrasına göre tespit edileceği hüküm altına alınmıştır.

Kanun'un 30'uncü maddesinde ise dar mükellefiyete tâbi kurumların maddede bentler halinde sayılan kazanç ve iratları üzerinden, bu kazanç ve iratları avanslar da dahil olmak üzere nakden veya hesaben ödeyen veya tahakkuk ettirenler tarafından kurumlar vergisi kesintisi yapılacağı hükmüne yer verilmiş olup, aynı maddenin birinci fıkrasının (b) bendinde serbest meslek kazançlarından, ikinci fıkrasında ise ticarî veya zirai kazanç dahil olup olmadığına bakılmaksızın telif, imtiyaz, ihtira, işletme, ticaret unvanı, marka ve benzeri gayrimaddi hakların satışı, devir ve temlik karşılığında nakden veya hesaben ödenen veya tahakkuk ettirilen bedeller üzerinden kurumlar vergisi kesintisi yapılacağı hükme bağlanmıştır. Vergi kesintisi oranları, 2009/14593 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı uyarınca 03.02.2009 tarihinden itibaren, petrol arama faaliyetleri dolayısıyla sağlanacak serbest meslek kazançlarında %5, diğer serbest meslek kazançları ile gayrimaddî hak bedeli ödemelerinde %20 olarak belirlenmiştir.

Bu hüküm ve açıklamalara göre, Almanya mukimi firmaya gayrimaddi hak bedeli niteliğindeki SAP tabanlı bir lojistik/muhasebe programının lisans kullanım hakkı karşılığında yapılan ödemeler üzerinden Türkiye Cumhuriyeti ile Federal Almanya Cumhuriyeti Arasında Gelir ve Servet Üzerinden Alınan Vergilerde Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşması'nın 12'ncü maddesinin ikinci fıkrasına göre %10 oranında kurumlar vergisi tevkifatı yapılması gerekmektedir. Diğer taraftan, Almanya mukimi firmanın Türkiye'ye gelmeksizin icra edeceği geliştirme ve danışmanlık faaliyetleri dolayısıyla elde edeceği gelirleri vergileme hakkı yalnızca Almanya'ya ait olacaktır. Ancak bu hizmet veya faaliyetler Anlaşma'nın 5'inci maddesi kapsamında Türkiye'de herhangi bir 12 aylık dönemde 6 ay veya daha uzun bir sürede icra edilirse Türkiye'nin de bu gelirleri vergileme hakkı bulunmaktadır.

Almanya mukimi teşebbüslerin Türkiye'de icra edecekleri serbest meslek faaliyeti, bu teşebbüslerin personeli vasıtasıyla Türkiye'de yapacakları serbest meslek faaliyetlerini ifade etmektedir. Faaliyetin Türkiye'de icra edilmesi durumunda, yaptıkları serbest meslek ödemeleri doğduğu sırada, istihkak sahibi teşebbüsün faaliyet icrası amacıyla Türkiye'de herhangi bir kesintisiz 12 aylık dönemde 6 ay veya daha uzun bir süre kalıp kalmama durumunu bilemeyeceğinden söz konusu ödemeler üzerinden vergi tevkifatını yapmak durumundadırlar.

Kendilerine yapılan ödemelerden vergi tevkifatı yapılan teşebbüsler Anlaşma hükümleri çerçevesinde bu ödemelerin Türkiye'de vergilendirilmemesinin gerektiği durumlarda, bizzat veya vekilleri vasıtasıyla, tevkif edilen vergilerin iadesi için ilgili vergi dairesine başvurabileceklerdir. Öte yandan, Anlaşmanın "Kaynakta Vergileme Usulüne İlişkin Kurallar" başlıklı 27'ncü maddesinin uygulanmasına yönelik 2 no.lu Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmaları Sirküleri'nde de belirtildiği üzere, Almanya mukimlerinin Anlaşma hükümlerinden yararlanabilmeleri için Almanya'da tam mükellef olduklarını ve tüm dünya kazançları üzerinden bu ülkede vergilendirildiklerini Almanya yetkili makamlarından alacakları "mukimlik belgesi" ile kanıtlamaları ve bu belgenin aslı ile Noterce veya o ülkedeki Türk Konsolosluklarınca tasdik edilen Türkçe tercümesinin bir örneğini, vergi sorumlularına veya ilgili vergi dairesine ibraz etmeleri gerekmektedir. Ayrıca, programla ilgili olarak yurt dışındaki firmadan alınan geliştirme ve danışmanlık hizmeti karşılığında yapılan ödemelerin Gelir Vergisi Kanunu'nun 40'uncü maddesinin (1) numaralı bendi kapsamında genel gider olarak safi kazancın tespitinde indirim konusu yapılması mümkün bulunmaktadır.

Vergi Usul Kanunu yönünden; 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 313'üncü maddesinde; "İşletmede bir yıldan fazla kullanılan ve yıpranmaya, aşınmaya veya kıymetten düşmeye maruz bulunan gayrimenkullerle, 269. madde gereğince gayrimenkul gibi değerlendirilen iktisadi kıymetlerin, alet, edevat, mefruşat, demirbaş ve sinema filmlerinin birinci kısımdaki esaslara göre tespit edilen değerinin bu Kanun hükümlerine göre yok edilmesi amortisman mevzuunu teşkil eder." hükmü yer almaktadır.

Bu hükümler doğrultusunda (Bir iktisadi kıymetin amortismanına tabi tutulabilmesi için işletmede bir yıldan fazla kullanılması, yıpranmaya, aşınmaya veya kıymetten düşmeye maruz bulunması, kullanıma hazır halde bulunması ve işletmenin aktifinde kayıtlı olması gerekmektedir.) literatürde bilgisayar yazılımı (bilgisayar üzerinde yer alan fiziksel tüm unsurlar donanım, geri kalan programlama unsurlarının tamamı ise yazılım olarak nitelendirilmektedir.) işletmelerin faaliyetlerini yürütürken kullandığı bilgisayar programları satın alındığı anda kullanıma hazır olabilecekleri gibi bazen işletmenin faaliyet alanının özelliğine göre programlara belli uyarlamalar yapılması hâlinde kullanıma hazır hâle gelebilmektedir. Bilgisayar programlarının uyarlama yapılmadan kullanılmasının mümkün olmaması durumunda, bilgisayar programının kullanıma hazır halde olmaması nedeniyle amortisman ayrılması mümkün olmayacaktır. Bu durumda bilgisayar programlarının da uyarlamaların tamamlandığı yılda kullanıma hazır hâle geldiği kabul edilmelidir.

Satın alınan bilgisayar programının kullanıma hazır hâle getirilmesi ile ilgili olarak uyarlama, uygulama, geliştirme, danışmanlık, eğitim ve tedarikçi firmaların personeline yönelik otel, ulaşım, iâşe v.b. giderler yapılmaktadır. Bu şekilde, bilgisayar programlarının kullanıma hazır hale getirilmesi için yapılan uyarlamaların tamamlandığı yıla kadar oluşan ilgili tüm giderlerin bilgisayar programının maliyet bedeline dâhil edilerek yapılmakta olan yatırımlarda izlenip, uyarlamaların tamamlandığı dönemde aktifleştirilmesi gerekmektedir.

Diğer taraftan; bilgisayar programlarının aktifleştirilmesinden sonra ortaya çıkabilecek normal bakım ve onarım harcamalarının ise bilgisayar programının maliyeti ile ilişkilendirilmeksizin harcamanın yapıldığı dönemde doğrudan giderleştirilmesi gerekmektedir.

Aynı Kanun'un 315'inci maddesinde ise mükelleflerin amortismanına tabi iktisadi kıymetlerini Maliye Bakanlığının tespit ve ilan edeceği oranlar üzerinden itfa edecekleri ve ilan edilecek oranların tespitinde iktisadi kıymetlerin faydalı ömürlerinin dikkate alınacağı hüküm altına alınmıştır.

Anılan maddenin Bakanlığa verdiği yetkiye istinaden amortismanına tabi iktisadi kıymetler için uygulanacak "Faydalı ömür ve amortisman oranları" tespit edilmiş ve bu oranlar 339, 365, 389, 399, 406 ve 418 sıra numaralı Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği ile değişik 333 sıra numaralı Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği eki liste ile açıklanmıştır.

Buna göre, ilgili şirket tarafından sadece kullanma amaçlı olarak iktisap edilen bilgisayar yazılımlarının uyarlama vb. harcamaları dâhil maliyet bedelinin anılan listenin, "4.3. Bilgisayar Yazılımları" sınıflandırması uyarınca aktifleştirilerek 3 yılda ve %33,33 amortisman oranı ile itfa edilmesi gerekmektedir.





Sirküler İndeks

No	Tarih	Konu
90	26.09.2022	2020 takvim yılı tam istisna kapsamındaki işlemler ile kısmi tevkifata tabi işlemlerden kaynaklanan iade alacaklarının talep süresi 31.12.2022 tarihi itibarıyla doluyor.
89	26.09.2022	2021 takvim yılı indirimli orana tabi işlemlerden kaynaklanan iade alacaklarının talep süresi 31.12.2022 tarihinde doluyor.
88	15.09.2022	Darphane sertifikalarından elde edilen kazançlar için stopaj oranı %0 olarak belirlendi.
87	06.09.2022	Gerçek faydalanıcıların bildirim uygulamasında gerçek faydalanıcının belirlenmesine ilişkin açıklamalar yapıldı.
86	17.08.2022	Menkul kıymetlerden 2022 yılında elde edilen gelirlerin vergilendirilmesine ilişkin güncellenen tablomuz.
85	09.08.2022	7417 sayılı Kanun'la Kurumlar Vergisi Kanunu'na eklenen "Varlık barışı" hükmünün uygulanmasına ilişkin esaslar belirlendi.
84	27.07.2022	Kurumların yabancı paraları TL'ye dönüştürmelerinden elde ettikleri gelirler için geçerli olan istisna, 30.06.2022 tarihli bilançolarında yer alan yabancı paralar için de uygulanacak.
83	26.07.2022	KDV, MPHB ve damga vergisi beyannamelerinin verilme ve ödeme süreleri uzatıldı.
82	25.07.2022	Uzlaşma komisyonlarının yetki sınırları belirlendi.
81	25.07.2022	Yabancılar ve/veya Türkiye mukimi olmayan gerçek kişilerle yapılan işlemlere ilişkin tahsilat ve ödemelerin aracı finansal kurumlar kanalıyla yapılması zorunluluğu kaldırıldı.
80	21.07.2022	Yıllık tecil faizi oranı %24'e yükseltildi.
79	21.07.2022	Gecikme zammı oranı aylık %2,5'e yükseltildi.
78	20.07.2022	Yürütmenin durdurulması kararı alınabilmesi için teminat verilmesini öngören kanun düzenlemesi Anayasa Mahkemesi tarafından iptal edildi.
77	08.07.2022	Gelir vergisinden istisna günlük yemek ve ulaşım bedelleri 1 Temmuz'dan geçerli olmak üzere artırıldı.
76	05.07.2022	Gelir vergisinden istisna yurt içi ve yurt dışı gündelik tutarları (01.07.2022-31.12.2022).
75	04.07.2022	Gelir vergisinden istisna kıdem tazminatı tavanı ve çocuk yardımı tutarları (01.07.2022-31.12.2022).
74	04.07.2022	1 Temmuz 2022'de Meclis Genel Kurulunda kabul edilen 7417 sayılı Kanun'un "Varlık barışı" ile ilgili düzenlemeleri.
73	04.07.2022	7417 sayılı Kanun'un, nakdi sermaye artışında indirim uygulaması ile finans kurumlarının KV oranının yürürlük tarihinde değişiklikler içeren düzenlemeleri.
72	04.07.2022	2022 yılında mali tatil 1-20 Temmuz tarihleri arasında uygulanacaktır.
71	04.07.2022	Sadece elektrik motorlu olan binek otomobilleri için ÖTV oranına esas matrahlar ile yeni ÖTV oranları belirlendi.
70	01.07.2022	Sosyal güvenlik primine esas kazançların 01.07.2022-31.12.2022 döneminde uygulanacak alt ve üst sınırları.
69	01.07.2022	1 Temmuz 2022'den itibaren uygulanacak asgari ücret tutarı belirlendi.
68	01.07.2022	Noterde düzenlenen taşınmaz satış sözleşmeleri damga vergisinden, bu işlemlere ilişkin düzenlenen kağıtlar değerli kâğıt bedellerinden istisna olacaktır.
67	29.06.2022	Vergi incelemelerinde Uygulacak Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmelik'te değişiklikler yapıldı.
66	28.06.2022	Döviz ve altın dönüşümlü mevduat ve katılma hesaplarına ilişkin %0 oranlı stopaj kararının yürürlük maddesi değiştirildi.
65	28.06.2022	2021 hesap dönemine ait ülke bazlı raporlamaya ilişkin bildirim formunun haziran sonuna kadar verilmesi gerekiyor.
64	28.06.2022	İpotek finansmanı kuruluşlarınca ihraç edilen bazı menkul kıymetlere ilişkin tevkifat oranları geçici süreyle düşürüldü.
63	28.06.2022	Dövizli fonlar dışındaki yatırım fon gelirleri ile bankalarca ihraç edilen tahvil gelirlerinde uygulanan düşük oranlı tevkifatın süresi 31 Aralık 2022 tarihine kadar uzatıldı.
62	28.06.2022	Mevduat faizleri ile katılım bankalarınca ödenen kâr paylarına uygulanan düşük oranlı tevkifatın süresi 31 Aralık 2022 tarihine kadar uzatıldı.
61	27.06.2022	BDDK, döviz varlığının TL karşılığı 15 Milyon lirayı aşan bazı şirketlerin TL kredi kullanımına sınırlama getirdi.

Vergi Takvimi

2022 Ekim ayı mali yükümlülükler takvimi

10 Ekim 2022 Pazartesi	16-30 Eylül 2022 dönemi özel tüketim vergisi beyannamesinin (Petrol ve doğalgaz ürünleri) verilmesi ve verginin ödenmesi
17 Ekim 2022 Pazartesi	Eylül 2022 dönemi özel tüketim vergisi beyannamesinin (Alkollü ve alkolsüz içecekler ile tütün mamulleri) verilmesi ve verginin ödenmesi Eylül 2022 dönemi özel tüketim vergisi beyannamesinin (Dayanıklı tüketim malları ve diğer mallar) verilmesi ve verginin ödenmesi Eylül 2022 dönemi özel tüketim vergisi beyannamesinin (Tescile tabi olmayan motorlu taşıtlar) verilmesi ve verginin ödenmesi Eylül 2022 dönemi banka ve sigorta muameleleri vergisi (BSMV) beyannamesinin verilmesi ve verginin ödenmesi Eylül 2022 dönemi özel iletişim vergisi (ÖİV) beyannamesinin verilmesi ve verginin ödenmesi Eylül 2022 dönemi kaynak kullanımı destekleme fonu (KKDF) kesintilerinin bildirim ve ödenmesi
20 Ekim 2022 Perşembe	Eylül 2022 dönemi şans oyunları vergisi (ŞOV) beyannamesinin verilmesi ve verginin ödenmesi
25 Ekim 2022 Salı	1-15 Ekim 2022 dönemi özel tüketim vergisi beyannamesinin (Petrol ve doğalgaz ürünleri) verilmesi ve verginin ödenmesi
26 Ekim 2022 Çarşamba	Eylül 2022 dönemi muhtasar ve prim hizmet beyannamesinin (MPHB) verilmesi ve verginin ödenmesi Temmuz-Ağustos-Eylül 2022 dönemi gelir vergisi tevkifatının (GVK geçici 67. madde) beyanı ve ödenmesi Eylül 2022 dönemi damga vergisinin (DV) beyanı ve ödenmesi Eylül 2022 dönemi katma değer vergisinin (KDV) beyanı ve ödenmesi
31 Ekim 2022 Pazartesi	Eylül 2022 dönemi haberleşme vergisinin beyanı ve ödenmesi Eylül 2022 dönemi mal ve hizmet alım/satımlarına ilişkin bildirim formlarının (Form Ba-Bs) verilmesi Eylül 2022 dönemi sosyal güvenlik primlerinin (SGP) ödenmesi Eylül 2022 dönemi dijital hizmet vergisinin (DHV) beyanı ve ödenmesi

Gelir Vergisi

Gelir vergisi tarifesi - 2022 (Ücretler)

Gelir dilimi	Vergi oranı
32.000 TL'ye kadar	%15
70.000 TL'nin 32.000 TL'si için 4.800 TL, fazlası	%20
250.000 TL'nin 70.000 TL'si için 12.400 TL, fazlası	%27
880.000 TL'nin 250.000 TL'si için 61.000 TL, fazlası	%35
880.000 TL'den fazlasının 880.000 TL'si için 281.500 TL, fazlası	%40

Gelir vergisi tarifesi - 2022 (Diğer gelirler)

Gelir dilimi	Vergi oranı
32.000 TL'ye kadar	%15
70.000 TL'nin 32.000 TL'si için 4.800 TL, fazlası	%20
170.000 TL'nin 70.000 TL'si için 12.400 TL, fazlası	%27
880.000 TL'nin 170.000 TL'si için 39.400 TL, fazlası	%35
880.000 TL'den fazlasının 880.000 TL'si için 287.900 TL, fazlası	%40

Gelir vergisinden istisna günlük yemek yardımı (KDV hariç)	
Uygulandığı dönem	Tutar (TL)
01.01.2021-31.12.2021	25,00
01.01.2022-30.06.2022	34,00
01.07.2022-31.12.2022	51,00

Gelir vergisinden istisna günlük ulaşım bedeli (KDV hariç)	
Uygulandığı dönem	Tutar (TL)
01.01.2021-31.12.2021	13,00
01.01.2022-30.06.2022	17,00
01.07.2022-31.12.2022	25,50

Engellilik indirimi (2022)

Engellilik derecesi	Tutar (TL)
Birinci derece engelliler için	2.000
İkinci derece engelliler için	1.170
Üçüncü derece engelliler için	500

Konut kira geliri istisnası

Gelirin elde edildiği yıl	Tutar (TL)
2020	6.600
2021	7.000
2022	9.500

Tevkifata tabi tutulmuş menkul ve gayrimenkul sermaye iratlarında beyan sınırı

Gelirin elde edildiği yıl	Tutar (TL)
2020	49.000
2021	53.000
2022	70.000

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

Gelirin elde edildiği yıl	Tutar (TL)
2020	2.600
2021	2.800
2022	3.800

Değer artış kazançlarında istisna (Menkul kıymetler hariç)

Kazancın sağlandığı yıl	Tutar (TL)
2020	18.000
2021	19.000
2022	25.000

Arızı kazançlara ilişkin istisna

Kazancın sağlandığı yıl	Tutar (TL)
2020	40.000
2021	43.000
2022	58.000

Gelir vergisinden istisna kıdem tazminatı tavanı

Uygulandığı dönem	Tutar (TL)
01.01.2022 - 30.06.2022	10.848,59
01.07.2022 - 31.12.2022	15.371,40

Kurumlar Vergisi

Nakdi sermaye indirimi faiz oranları

Uygulandığı yıl	Oran (%)
2019	12,02
2020	19,62
2021	24,51

Gider yazılabilecek binek otomobil aylık kira tutarı

Uygulandığı yıl	Tutar (TL)
2020	5.500
2021	6.000
2022	8.000

Binek otomobili iktisabında gider yazılabilecek ÖTV ve KDV tutarı

Uygulandığı yıl	Tutar (TL)
2020	140.000
2021	150.000
2022	200.000

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
2022	230.000	430.000

Vergiye uyumlu mükelleflere vergi indirimi üst sınırı

Beyannamenin verildiği yıl	İndirim tutarı (TL)
2020	1.400.000
2021	1.500.000
2022	2.000.000

Vergi Usul Kanunu ve 6183 Sayılı Kanun

Gecikme zammı ve gecikme faizi oranları (Aylık)

Uygulandığı dönem	Oran (%)
02.10.2019 - 29.12.2019	2,00
30.12.2019 - 20.07.2022	1,60
21.07.2022 tarihinden itibaren	2,50

Tecil faizi oranları (Yıllık)

Uygulandığı dönem	Oran (%)
25.10.2019 - 29.12.2019	19
30.12.2019 - 20.07.2022	15
21.07.2022 tarihinden itibaren	24

Yeniden değerlendirme oranları

Yıl	Oran (%)
2019	22,58
2020	9,11
2021	36,20

Fatura düzenleme sınırı

Uygulandığı yıl	Tutar (TL)
2020	1.400
2021	1.500
2022	2.000

Amortisman sınırı

Uygulandığı yıl	Tutar (TL)
2020	1.400
2021	1.500
2022	2.000

Reeskont ve avans işlemlerinde iskonto ve faiz oranları

Reeskont işlemlerinde	%14,75
Avans işlemlerinde	%15,75
VUK kapsamındaki reeskont işlemlerinde	%15,75

Not: Bu oranlar 31.12.2021 tarihinden itibaren yapılan işlemler için geçerlidir.

Damga Vergisi

Azami damga vergisi (Her bir kâğıt için)

Uygulandığı yıl	Tutar (TL)
2020	3.239.556,40
2021	3.534.679,90
2022	4.814.234,00

Damga vergisi oran ve tutarları (2022)

Damga vergisine tabi kâğıtlar	Oran/Tutar
Sözleşmeler	Binde 9,48
Ücretler (Avans dâhil)	Binde 7,59
Kira sözleşmeleri	Binde 1,89
Bilanço	102,00 TL
Gelir tablosu	48,70 TL
Yıllık gelir vergisi beyannamesi	132,30 TL
Kurumlar vergisi beyannamesi	176,70 TL
Katma değer vergisi beyannameleri	87,30 TL
Muhtasar ve prim hizmet beyannameleri	103,50 TL

Veraset ve İntikal Vergisi

İstisnalar (2022)

Evlatlıklar dâhil fûruğ ve eşten her birine isabet eden miras hisselerinde	455.635 TL
Fûruğ bulunmaması halinde, eşe isabet eden miras hissesinde	911.830 TL
İvazsız suretle meydana gelen intikallerde	10.491 TL
Para ve mal üzerine düzenlenen yarışma ve çekilişler ile şans oyunlarında kazanılan ikramiyelerde	10.491 TL

Vergi tarifesi (2022)

Matrah dilim tutarları	Vergi oranı	
	Veraset yoluyla intikal	İvazsız intikal
İlk 500.000 TL için	%1	%10
Sonra gelen 1.200.000 TL için	%3	%15
Sonra gelen 2.500.000 TL için	%5	%20
Sonra gelen 4.900.000 TL için	%7	%25
Matrahın 9.100.000 TL'yi aşan bölümü için	%10	%30

Asgari Ücret ve Sosyal Güvenlik

Asgari ücret ve yasal kesintiler (TL)

Ödemeler / kesintiler	01.01.2022-30.06.2022	01.07.2022-31.12.2022
Brüt asgari ücret	5.004,00	6.471,00
Sosyal güvenlik primi işçi payı (%14)	700,56	905,94
İşsizlik sigortası primi işçi payı (%1)	50,04	64,71
Gelir vergisi matrahı	0,00	0,00
Hesaplanan gelir vergisi	0,00	0,00
Damga vergisi	0,00	0,00
Kesintiler toplamı	750,60	970,65
Net asgari ücret	4.253,40	5.500,35

Yıllık brüt asgari ücret

Uygulandığı yıl	Tutar (TL)
2020	35.316,00
2021	42.930,00
2022	68.850,00

Sosyal güvenlik primine esas aylık kazançların alt ve üst sınırları

Uygulandığı dönem	Alt sınır (TL)	Üst sınır (TL)
01.01.2022-30.06.2022	5.004,00	37.530,00
01.07.2022-31.12.2022	6.471,00	48.532,50

Income Tax

Income tax tariffs - 2022 (Salaries)

Income bracket	Tax rate
Up to TRL 32,000	15%
For TRL 70,000; for the first TRL 32,000, TRL 4,800, for above	20%
For TRL 250,000; for the first TRL 70,000, TRL 12,400, for above	27%
For TRL 880,000; for the first TRL 250,000, TRL 61,000, for above	35%
For more than TRL 880,000, for TRL 880,000, TRL 281,500, for above	40%

Income tax tariffs - 2022 (Other income)

Income bracket	Tax rate
Up to TRL 32,000	15%
For TRL 70,000; for the first TRL 32,000, TRL 4,800, for above	20%
For TRL 170,000; for the first TRL 70,000, TRL 12,400, for above	27%
For TRL 880,000; for the first TRL 170,000, TRL 39,400, for above	35%
For more than TRL 880,000, for TRL 880,000, TRL 287,900, for above	40%

Daily meal allowance exempt from income tax (VAT excluded)

Period	Amount (TRL)
01.01.2021-31.12.2021	25.00
01.01.2022-30.06.2022	34.00
01.07.2022-31.12.2022	51.00

Daily transportation amount exempted from income tax (VAT excluded)

Period	Amount (TRL)
01.01.2021-31.12.2021	13.00
01.01.2022-30.06.2022	17.00
01.07.2022-31.12.2022	25.50

Disability allowance (2022)

Degree of disablement	Amount (TRL)
For 1 st degree disabled	2,000
For 2 nd degree disabled	1,170
For 3 rd degree disabled	500

Exemption for house rental income

Year when the income is derived	Amount (TRL)
2020	6,600
2021	7,000
2022	9,500

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

The year of income	Amount (TRL)
2020	49,000
2021	53,000
2022	70,000

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

The year of income	Amount (TRL)
2020	2,600
2021	2,800
2022	3,800

Exemption in capital gains (Except securities)

Year when the gain is derived	Amount (TRL)
2020	18,000
2021	19,000
2022	25,000

Exemption in incidental income

Year when the income is derived	Amount (TRL)
2020	40,000
2021	43,000
2022	58,000

The upper limit of severance pay exempt from income tax

Period	Amount (TRL)
01.01.2022 - 30.06.2022	10,848.59
01.07.2022 - 31.12.2022	15,371.40

Corporate Tax

Interest rates in terms of capital decrease in cash

Year	Rate (%)
2019	12.02
2020	19.62
2021	24.51

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

Year	Amount (TRL)
2020	5,500
2021	6,000
2022	8,000

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
2022	200,000

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
2022	230,000	430,000

Tax reduction cap of tax compliant taxpayers

Return submission year	Reduction amount (TRL)
2020	1,400,000
2021	1,500,000
2022	2,000,000

Tax Procedures Law (TPL) and Law No. 6183

Delay charge and delay interest rates (Monthly)	
Period	Rate (%)
02.10.2019 - 29.12.2019	2.00
30.12.2019 - 20.07.2022	1.60
Since 21.07.2022	2.50
Deferral interest rates (Annual)	
Period	Rate (%)
25.10.2019 - 29.12.2019	19
30.12.2019 - 20.07.2022	15
Since 21.07.2022	24
Revaluation rates	
Year	Rate (%)
2019	22.58
2020	9.11
2021	36.20
Limit for issuing invoice	
Year	Amount (TRL)
2020	1,400
2021	1,500
2022	2,000
Depreciation limit	
Year	Amount (TRL)
2020	1,400
2021	1,500
2022	2,000
Discount and interest rates to be applied in rediscount and advance transactions	
In rediscount transactions	14.75%
In advance transactions	15.75%
In rediscount transactions under TPL	15.75%
Note: These rates are applicable to the transactions conducted as of 31.12.2021.	
Stamp Duty	
Maximum stamp duty (For each paper)	
Year	Amount (TRL)
2020	3,239,556.40
2021	3,534,679.90
2022	4,814,234.00
Stamp duty rates and amounts (2022)	
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 102.00
Income statement	TRL 48.70
Annual income tax return	TRL 132.30
Corporate tax return	TRL 176.70
Value added tax returns	TRL 87.30
Withholding and premium service returns	TRL 103.50

Inheritance and Transfer Tax

Exemptions (2022)		
For shares of inheritance corresponding to each descendant including adopted children and the spouse		TRL 455,635
For share of inheritance corresponding to the spouse if there is no descendant		TRL 911,830
For transfers conducted without any consideration		TRL 10,491
For the lottery prizes won from contests and draws and game of chances organized based on money and goods		TRL 10,491
Tax tariff (2022)		
Tax base bracket amounts	Tax rate	
	Transfer through inheritance	Transfer without any consideration
For the first TRL 500,000	1%	10%
For the next TRL 1,200,000	3%	15%
For the next TRL 2,500,000	5%	20%
For the next TRL 4,900,000	7%	25%
For the tax base portion exceeding TRL 9,100,000	10%	30%

Minimum Wage and Social Security

Minimum wage and withholdings (TRL)		
Payments / withholdings	01.01.2022-30.06.2022	01.07.2022-31.12.2022
Gross minimum wage	5,004.00	6,471.00
Social security premium employee's contribution (14%)	700.56	905.94
Unemployment insurance premium employee's contribution (1%)	50.04	64.71
Income tax base	0.00	0.00
Income tax calculated	0.00	0.00
Stamp duty	0.00	0.00
Total withholdings	750.60	970.65
Net minimum wage	4,253.40	5,500.35
Annual gross minimum wage		
Year	Amount (TRL)	
2020	35,316.00	
2021	42,930.00	
2022	68,850.00	
The lower and upper limits of monthly earnings that will be the basis for social security premium		
Period	Lower limit (TRL)	Upper limit (TRL)
01.01.2022 - 30.06.2022	5,004.00	37,530.00
01.07.2022 - 31.12.2022	6,471.00	48,532.50

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 kişiiliğe sahip olan, bir veya daha çok, ye firmasını temsil edebilir. Sınırlı sorumlu bir Birleşik Krallık şirketi olan Ernst & Young Global Limited müşteri hizmeti sunmamaktadır. Kişiisel Verileri Koruma Kanunu (KVKK) kapsamında; EY'in kişiisel 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.

© 2022 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.