

# Vergide Gündem

Tax Agenda

Temmuz / July 2022

## **Çalışanlara enflasyon iyileştirmesine vergi kısılacı**

Abdulkadir Kahraman

## **İthal eşyasında kullanılan yazılımların gümrük kıymeti açısından değerlendirilmesi**

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**



Building a better  
working world

## Çalışanlara enflasyon iyileştirmesine vergi kısılacı

### Enflasyon vergi gelirlerini artırır mı?

“Tarife kayması” veya “üst tarifeye geçiş” (İngilizce “bracket creep”), enflasyonun vergi jargonuna kazandırdığı tabirdir. Tarife kayması, gelirin enflasyon yüzünden daha yüksek vergi tarifelerine kayması/çıkması olarak açıklanabilir. Tarife kayması sonucunda kişilerin vergi yükü daha da yükselir. Çünkü vergi tarifelerinin tüketicinin satın alma gücündeki değişikliklere uyum sağlamada geride kalması ve kişinin sabit kalan gelirinin daha fazla vergilenmesi ile sonuçlanır. Bu yüzden enflasyon, “gizli vergi” olarak adlandırılır.

Enflasyon dönemlerinde tarife kayması nedeniyle idarenin vergi gelirleri de artar. Bunun en somut örneği Türkiye'nin Ocak-Mayıs 2022 bütçe vergi gerçekleştirmelerinde görülebilir.

### Bütçede enflasyon izleri

Vergi gelirlerinde enflasyonun etkisi, Ocak-Mayıs 2022 bütçe vergi gerçekleştirmeleri sonuçlarına da yansdı. Aşağıdaki tablodan da görüleceği gibi 2022 yılının beş aylık bütçe vergi gerçekleştirme oranları bunu en güzel izahı.

Vergi gelirleri	Artış (%)	2021 bütçedeki payı (%)	2022 bütçedeki payı (%)
Gelir ve kazanç üzerinden alınan vergiler	254,0	34,91	42,71
a) Gelir vergisi	146,0	18,89	13,23
- Gelir vergisi tevkifatı	145,0	16,87	11,77
- Beyana dayanan gelir vergisi	155,0	1,56	1,16
b) Kurumlar vergisi	382,0	16,03	29,44
c) Dahilde alınan mal ve hizmet vergileri	159,0	32,73	25,00
- Dahilde alınan katma değer vergisi	150,0	10,30	7,45
- Özel tüketim vergisi	164,0	18,25	14,35
- Motorlu taşıtlar	186,0	5,74	5,13
d) Uluslararası ticaret ve muamelelerden alınan vergiler	224,0	23,9	25,74
- Gümrük vergileri	217,0	2,80	2,92
- İthalde alınan katma değer vergisi	225,0	21,01	22,71

Yukarıdaki tabloya bakıldığında, gerçekleşen vergi gelirlerinin bütçe içindeki payı yaklaşık olarak değişmezken (2021-2022 kıyaslamasında gelir vergisi tevkifatındaki asgari ücretin vergiden istisna edilmesine bağlı azalma hariç), dolaysız vergiler (gelir ve kurumlar vergisi) gerçekleştirmelerinin “2 ila 3,8” kat (%200 ila %380), dolaylı vergiler ise “1,5 ila 2,25” kat (%150 ila %225) arttığını görüyoruz.

Benzer şekilde, bütçedeki ÖTV gerçekleştirmelerine bakıldığında motorlu taşıtlar ÖTV tahsilatı %186 artarken, bütçedeki payı %5 civarında kalmıştır. Oysa Otomotiv Distribütörleri Derneği'ne (ODD) göre otomobil satışları, 2022 yılı ilk beş ayında geçen yılın aynı dönemine göre %13,6 azalarak 214 bin 148 adet olurken, hafif ticari araç

pazarı da %5,7 küçülerek 63 bin 104 adede gerilemiştir. Bu küçülmeye rağmen ÖTV gerçekleşmesindeki %200'e yakın artışın gerekçesi enflasyon nedeniyle artan araç fiyatlarının yarattığı "tarife kayması" sonucu, araç ÖTV oranlarının yüksek vergi tarifelere kaymasıdır. Artan araç fiyatları nedeniyle 13 Ocak 2022'de yayımlanan Cumhurbaşkanı Kararı ile binek otomobillere ilişkin ÖTV tarifesinde yeni matrah grupları açılması ve yeni oranlar belirlenmesine rağmen bu sonuç gerçekleşmiştir.

## Vergi tarifeleri ne sıklıkla güncellenmeli?

Enflasyonun ve hayat pahalılığının yüksek olduğu ülkelerde "vergi tarifesi, vergi hadleri, istisna ve muafiyetlerin" her mali yıl öncesi güncellenmesi önemlidir. Aksi takdirde "tarife kayması etkisi" daha büyük boyutlara ulaşabilir.

Ülkemizde de bu güncelleme Vergi Usul Kanunu'ndaki "yeniden değerlendirme oranı" (yeniden değerlendirme yapılacak yılın Ekim ayında bir önceki yılın aynı dönemine göre "üretici fiyatları genel endeksinde meydana gelen ortalama fiyat artışı) ile gerçekleştirilir. 2022'de Gelir Vergisi Kanunu'nun (GVK) farklı maddelerinde yer alan tutarlar 2021 yılı yeniden değerlendirme oranı olan %36,2 ile artırıldı.

2022'de çalışanları yakından ilgilendiren bazı hadler ile GVK tarifesi aşağıdaki gibidir:

Ödeme türü	Tutar (TL)
Yemek fişi	34,00
Yol yardımı (Taşıma kartı)	17,00
Yurt içi gündelik (Örneğin 1.1.2022-30.6.2022 döneminde brüt aylığı 4.702,30-5.361,54 TL arasında olanlar için)	71,00

Gelir dilimleri	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

Bu tabloya bakıldığında, ülkemizde gelir vergisi tarifesindeki dilim bantlarının oldukça dar olduğu görülüyor. Tarife kaymasına karşı bu bantlarının daha geniş tutulması gerektiği kanaatindeyiz. Böylece Anayasamızın adalet ve eşitlik ilkelerinin uygulanması sağlanabilecektir.

## Çalışanlara sağlanan enflasyon zammına vergi desteği neden şart?

TÜİK'in Mayıs 2022 istatistiklerine bakıldığında TÜFE Aralık 2021 ayına göre %35,64, Mayıs 2021'e göre %73,50 oranında; Yİ-ÜFE ise Aralık 2021'e göre yüzde 51,43, Mayıs 2021'e göre ise %132,16 artış göstermiştir. Dolayısıyla 2022 yılında çalışanlara yapılan bazı ödemelere uygulanan istisna ve muafiyetler bu dönemdeki enflasyon artışının gerisinde kalarak eridi. Bu erime hem işverenleri hem de çalışanlar (özellikle çalışanları) olumsuz etkiliyor.

Nasıl mı? Şöyle ki, işverenler çalışanlarının gelirini enflasyon karşısında korumak (reel ücret düzeylerini muhafaza etmek) üzere çalışan ücretlerine iyileştirmeler ve ek menfaatler sağlamaya veya sağladıkları tutarları artırmaya başladı. Fakat söz konusu iyileştirmeler/artışlar yukarıda açıkladığımız "tarife kayması" nedeniyle çalışana yansımamakta veya çalışana yansısı da işverene olan maliyeti artırmaktadır.

Aşağıdaki tabloda görüldüğü gibi tarife kayması işveren ile çalışan arasındaki iş akdine bağlı olarak tarafları etkilemektedir.

	Net ücret anlaşması (+ /-)	Brüt ücret anlaşması (+ /-)
İşveren	- Gelir vergisi tevkifatındaki artış nedeniyle gider ve nakit çıkışında artış (-)	- Nötr
	- Kıdem tazminatı artışı (-)	
	- SGK prime esas kazanç artışı (tavan altında olanlar) (-)	
Çalışan	- Brüt ücret artışı nedeniyle yıllık beyan eşiğini aşılması (-)	- Brüt ücretteki gelir vergisi tevkifat artışının net ücreti azaltması (-)
	- Kıdem tazminatı artışı (+)	
	- SGK prime esas kazanç artışı (tavan altında olanlar) (+)	

+ Olumlu, - Olumsuz

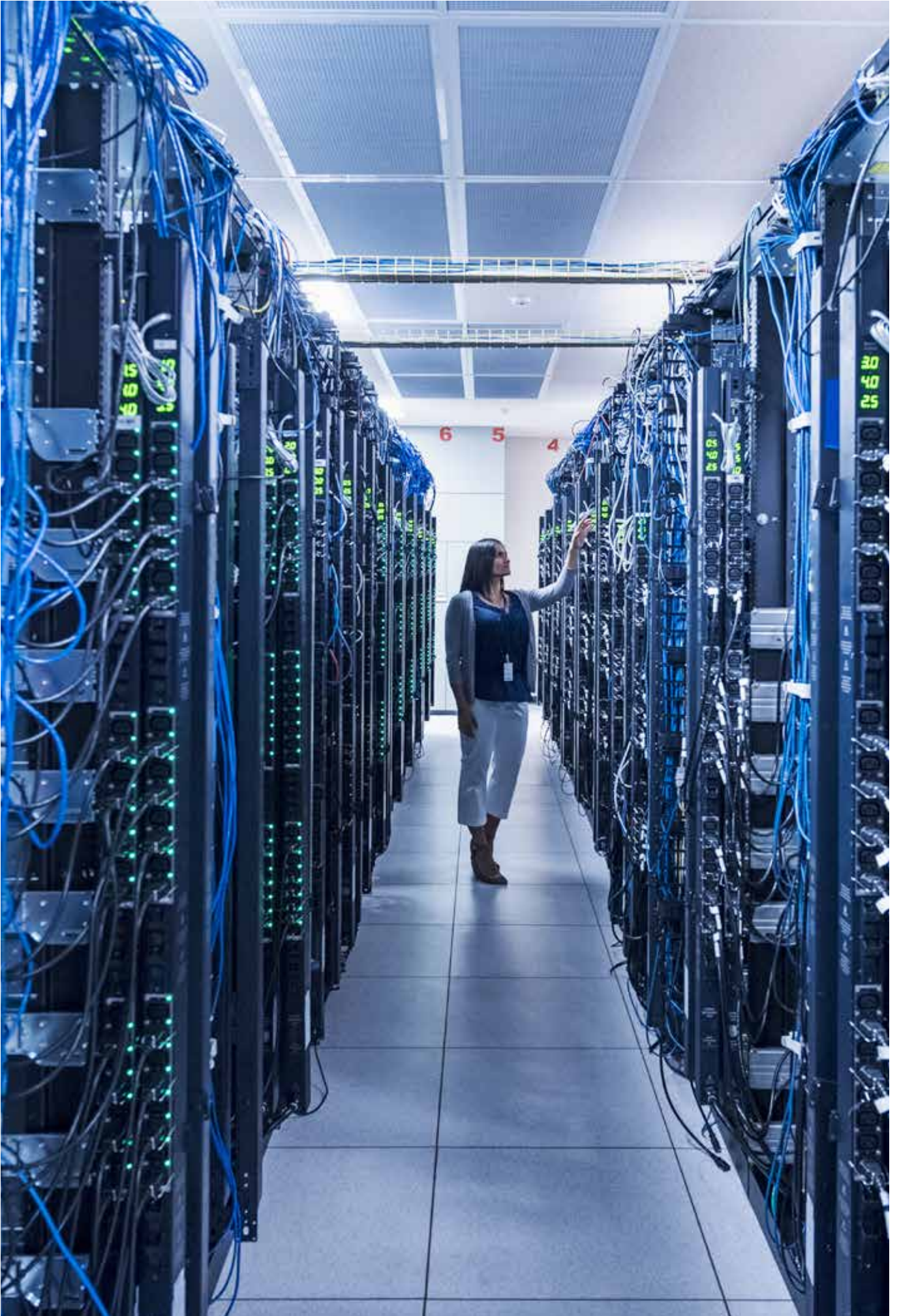
Örneğin işvereni ile brüt ücretle anlaşılan bir çalışanın ücret artışı, kümülatif gelirin artırması nedeniyle çalışanın vergi tarifesinde bir sonraki dilime kayması ve daha yüksek verileme nedeniyle ücretteki artış net gelire daha az yansımaktadır. Diğer taraftan çalışanın net ücretle çalışıyorsa, bu durumda da tarife kaymasından kaynaklanan ücret artışına bağlı vergi yükü işverenin ücret giderlerini artırmakta ve işverenlerin ek ücret artışı yapmaları gerekecektir.

Örneğin, 2022'de vergiden istisna olan günlük 36,72 TL (KDV dahil) yemek bedeli ve 17 TL yol yardım tutarlarının güncellenmesi gerekir. Hatta yemek fişi gibi vergiye tabi olmayan ödemelerdeki sınır asgari ücretin belli oranı olarak belirlenerek, tutarların güncel kalması sağlanmalıdır. Aksi takdirde bu tutarları aşan ödemelerin vergiye tabi olması işverenlerin vergi yükünü artıracaktır.

Bu nedenle, çalışanlara yapılan ek iyileştirmelerin erimemesi, işverenlere ek maliyetler yaratmaması için vergi mevzuatındaki "istisna, muafiyet ve tarife" daha sık güncellenmelidir. Aksi takdirde iyileştirme girişimleri çalışanların satın alma güçlerinde istenen etkiyi sağlamayacaktır. Ayrıca ücretlileri enflasyona karşı koruyacak mali teşviklerin alınması T.C. Anayasası'ndaki sosyal devlet ilkesinin de bir gereği olduğunu hatırlamakta fayda var.

**Bu yazı Ekonomist dergisinin 26 Haziran 2022 tarihli 2022/13. sayısında yayınlanmıştır.**

*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.*



## İthal eşyasında kullanılan yazılımların gümrük kıymeti açısından değerlendirilmesi

### 1. Giriş

Teknolojinin hayatımızın her noktasına temas ettiği 21. yüzyılda, “yazılım” kavramı gittikçe önem kazanmış ve gündelik hayatımızda kullandığımız her aygıt temel işlevlerini yerine getirmek için bir yazılıma ihtiyaç duyar hale gelmiştir. Bunun sonucunda, çoğu eşyanın fiyatında yazılım, o eşyayı oluşturan fiziki parçalardan daha değerli hale gelmiştir.

Yazılım kavramı, TDK’ya göre “bir bilgisayarda donanıma hayat veren ve bilgi işlemde kullanılan programlar, yordamlar, programlama dilleri ve belgelenmelerin tümü” olarak, IBM’e göre ise “bir bilgisayara yapması gerekenleri söyleyen talimat ve programlar grubu”<sup>1</sup> olarak tanımlanmıştır.

Yazılım kavramının bu kadar önem kazanması da ithal edilen eşyalardaki yazılımların kıymetinin, ithal eşyanın kıymetine dahil edilip edilmeyeceği ve dahil edilmesi halinde, ne şekilde ekleneceğine yönelik tartışmaların ortaya çıkmasına sebep olmuştur.

İş bu yazımın konusunu, ithal eşyasının bünyesindeki yazılımların, eşyanın gümrük kıymeti karşısındaki durumu teşkil edecektir.

### 2. İthal eşyasının gümrük kıymeti

Gümrük kıymetinin belirlenmesi konusunda, günümüzde uluslararası ticarete katılan ülkelerde en yaygın şekilde kabul görmüş ve uygulanmakta olan hukuki düzenleme, GATT’ın VII Maddesinin Uygulanmasına Dair Anlaşma<sup>2</sup> (“DTÖ<sup>3</sup> Kıymet Anlaşması”) olup hem ülkemiz hem de Avrupa Birliği (“AB”) söz konusu Anlaşmanın tarafları olup, bu Anlaşma hükümlerini iç mevzuatlarına da aktarmıştır (T.C. Ticaret Bakanlığı, 2022).

Buna göre, DTÖ Kıymet Anlaşması çerçevesinde ülkemiz mevzuatında eşyanın gümrük kıymeti, 4458 sayılı Gümrük Kanunu’nun (“Kanun”) 23 ila 31’inci maddelerinde düzenlenmektedir.

Buna göre, temel olarak, ithal eşyasının gümrük kıymeti, eşyanın satış bedelidir. Satış bedeli ise, Türkiye’ye ihraç amacıyla yapılan satışta gerekli düzeltmelerin de yapıldığı, fiilen ödenen veya ödenecek fiyattır.

Söz konusu düzeltmeler ise Kanun’un 27 ve 28’inci maddelerinde belirtilmiştir. Bu meyanda, gümrük kıymeti belirlenirken, ithal eşyasının fiilen ödenen veya ödenecek fiyatına, 27’nci maddede belirlenen şartları karşıladığı takdirde, aşağıdaki ilaveler yapılmaktadır:

- ▶ Satın alma komisyonları dışındaki komisyonlar ve tellâliye,
- ▶ Gümrük işlemleri sırasında söz konusu eşya ile tek eşya muamelesi gören kapların maliyeti,

<sup>1</sup> <https://www.ibm.com/topics/software-development>

<sup>2</sup> Agreement on Implementation of Article VII of The General Agreement On Tariffs And Trade 1994

<sup>3</sup> Dünya Ticaret Örgütü - World Trade Organization

- ▶ İşçilik ve malzeme giderleri dahil ambalaj bedeli;
- ▶ Eşyaya katılan malzeme, aksam, parça ve benzerleri,
- ▶ Eşyanın üretimi sırasında kullanılan araç, gereç, kalıp ve benzeri aletler
- ▶ Eşyanın üretimi sırasında tüketilen maddeler,
- ▶ Eşyanın üretimi için gereken ve Türkiye dışında gerçekleştirilen mühendislik, geliştirme, sanat ve çizim çalışmaları, plan ve taslak hazırlama hizmetleri;
- ▶ Royalti ve lisans ücretleri
- ▶ Eşyanın tekrar satışı veya diğer herhangi bir şekilde elden çıkartılması ya da kullanımı sonucu doğan hâsılanın, doğrudan veya dolaylı olarak satıcıya intikal eden kısmı;
- ▶ Eşya için Türkiye'deki giriş liman veya yerine kadar yapılan nakliye ve sigorta giderleri ile yükleme ve elleçleme giderleri.

Kıymete ilave edilmesi gereken yukarıda sayılan unsurlar incelendiğinde, Kanun'un 27/1-b-i alt bendinde sayılan "ve benzerleri" ifadesinden, Kanun Koyucunun ithal eşyasına katılan unsurlarda kapsamı geniş tuttuğu anlaşılmaktadır.

Buna göre, "ithal eşyasına katılan malzeme, aksam, parça ve benzerlerine" yönelik olarak, eşyanın üretiminde ve ihraç amacıyla satışında kullanılmak üzere, alıcı tarafından doğrudan veya dolaylı olarak, bedelsiz veya düşük bedelle sağlanan, fiilen ödenen veya ödenecek fiyata dahil edilmemiş olan bu unsurların kıymetinden verilecek uygun miktardaki pay, eşyanın kıymetine dahil edilecektir.

Son olarak, Gümrük Yönetmeliği 54. maddesine göre, bilgisayarlarda kullanılmak üzere ithal edilen veri ya da komutlar yüklü bilgi taşıyıcılarının gümrük kıymetinin belirlenmesinde, sadece taşıyıcı ortamın kendisinin maliyeti veya kıymeti esas alınır. Bu nedenle, taşıyıcı ortamın maliyet veya kıymetinden

ayırt edilebilmesi koşuluyla, gümrük kıymeti, veri veya komutların maliyet veya kıymetini içermez.

Söz konusu 54. maddede geçen,

- a) Taşıyıcı ortam deyimi, entegre devreler, yarı iletkenler ve bu tür devre veya cihazlarla bütünlük oluşturan benzeri araç ve aletleri,
- b) Veri veya komutlar deyimi, ses, sinematografik veya video kayıtlarını,

kapsamamaktadır.

### 3. AB gümrük kıymeti yorumları ve ilgili AB mahkeme kararları

#### 3.1 Türkiye ve AB mevzuatının kıymet hükümleri

Her ne kadar Türk gümrük idaresi, veri taşıyıcı ortamlar haricinde ithal eşyasının bünyesindeki yazılımların kıymete dahil edilip edilmeyeceğine yönelik olarak bugüne dek bir görüş yayımlanmamış olsa da Avrupa Birliği'ndeki ("AB") gümrük ve yargı otoritelerinin konuyu geçtiğimiz dönemlerde irdelediği anlaşılmaktadır. AB düzenlemeleri ülkemizde doğrudan uygulanabilir olmasa da ülkemiz ile AB arasında tesis edilen Gümrük Birliği çerçevesinde mevzuatımızın AB mevzuatı ile uyumlaştırılmış olması ve hem Türk hem de AB gümrük mevzuatındaki kıymet hükümlerinin temel olarak aynı hukuki metne (DTÖ Kıymet Anlaşması) dayanıyor olması karşısında, söz konusu düzenleme ve kararların ülkemiz açısından yol gösterici nitelikte olduğu söylenebilir.

Bu noktada, Kanun'un ilgili hükümleri ile AB Gümrük Kodu'nun (UCC <sup>4</sup>) ilgili hükümlerinin birbirleriyle paralel olduğu müşahede edilmektedir:

4458 sayılı Gümrük Kanunu Madde 27	AB Gümrük Kodu Madde 71
<p><b>MADDE 27- 1. 24 üncü madde hükümlerine göre gümrük kıymeti belirlenirken, ithal eşyasının fiilen ödenen veya ödenecek fiyatına aşağıdaki ilaveler yapılır:</b></p> <p>... b) İthal eşyasının üretiminde ve ihraç amacıyla satışında kullanılmak üzere, alıcı tarafından doğrudan veya dolaylı olarak, bedelsiz veya düşük bedelle sağlanan, fiilen ödenen veya ödenecek fiyata dahil edilmemiş olan aşağıda sayılan mal ve hizmetlerin kıymetinden verilecek uygun miktardaki pay;</p> <p>i) İthal eşyasına katılan malzeme, aksam, parça ve benzerleri, iv) ... İthal eşyasının üretimi için gereken ve Türkiye dışında gerçekleştirilen mühendislik, geliştirme, sanat ve çizim çalışmaları, plan ve taslak hazırlama hizmetleri</p>	<p><b>Article 71 - 1. In determining the customs value under Article 70, the price actually paid or payable for the imported goods shall be supplemented by:</b></p> <p>... b) the value, apportioned as appropriate, of the following goods and services where supplied directly or indirectly by the buyer free of charge or at reduced cost for use in connection with the production and sale for export of the imported goods, to the extent that such value has not been included in the price actually paid or payable:</p> <p>i) materials, components, parts and similar items incorporated into the imported goods; ... iv) engineering, development, artwork, design work, and plans and sketches undertaken elsewhere than in the Union and necessary for the production of the imported goods;</p>

<sup>4</sup> Regulation (EU) No 952/2013 of the European Parliament and of the Council of 9 October 2013 laying down the Union Customs Code

### 3.2 AB gümrük kıymeti kompendyumu

Bu kapsamda, Avrupa Komisyonu tarafından yayımlanan ve AB Gümrük Kodu Komitesi<sup>5</sup> ile Gümrük Uzmanları Grubu'nun<sup>6</sup> gümrük kıymetine ilişkin değerlendirmeleri ile sair konuya müteallik mahkeme kararlarını içeren Gümrük Kıymeti Kompendyumu ("Compendium of Customs Valuation Texts - Edition 2021") incelenmiştir.

Söz konusu Kompendyumda, iki farklı başlık altında yazılım konusuna yer verildiği görülmektedir.

#### 26 No.lu Yorum<sup>7</sup>: UCC'nin 71/1-b-i maddesi çerçevesinde yazılım ve ilgili teknolojilerin değerlendirilmesi

Bu Yorumda konu, ithal eşyasının üretimi ve satışıyla bağlantılı olarak, ithal eşyanın alıcısı tarafından satıcıya bedelsiz olarak sağlanan yazılım/teknolojilerin, ithal eşyasının gümrük kıymetine ilave edilip edilmeyeceği ile ilgilidir.

Değerlendirilen vakalarda, söz konusu yazılım, AB'de geliştirilmiş olup internet ya da veri depolama ünitesi ile üreticiye temin edilmektedir. İthal eşyanın bünyesindeki bu yazılımlar ya ithal eşyanın çalışması için ya da çalışmasını iyileştirmek için gereklidir.

Çoğu zaman, bu yazılımlar eşyaya üretim sürecinde yüklenmiş olup (örneğin otomobil veya otomobil ekipmanı sektörlerinde olduğu gibi), ithal eşyanın nihai tüketicisine satılmasının ardından tüketicinin talebi doğrultusunda bu özellikler aktifleştirilmektedir

Kompendyumda yapılan yorumda ise:

- 1) İthal eşyasının üretimi için gerekli olmayan, eşyanın çalışabilirliğinin sağlanması için eşyaya takılan ve maddi olmayan bu parçalara yönelik olarak, bunların nihai ürünün ayrılmaz bir parçası olduğu, eşya ile bağlantılı veya eşyanın bir parçası olduğu, eşyanın çalışmasının mümkün kıldığı veya eşyayı geliştirdiği, ilaveten, eşyaya işlevsel olarak yeni bir özellik eklediği ve dolayısıyla eşyanın kıymetine önemli miktarda katkıda bulunduğundan bahisle, bu unsurların UCC 71(1)(b)(i) UCC maddesi (Gümrük Kanunu'nun 27/1-b-i maddesinin muadili) çerçevesinde değerlendirilmesi gerektiği,
- 2) İthal eşyasının üretimi için gerekli olan, alıcı tarafından eşyanın üretilmesi için temin edilen yazılım ve teknolojilere yönelik olarak (örneğin know-how veya dizayn) ise, bu unsurların eşyanın üretim sürecinde gerekli bir adım olduğundan bahisle, bunların UCC'nin 71(1)(b)(iv) (Gümrük Kanunu'nun 27/1-b-iv maddesinin muadili) çerçevesinde değerlendirilmesi gerektiği,

ifade edilmiştir.

### 37 No.lu Yorum<sup>8</sup>: İthal eşyanın serbest dolaşıma girişinin ardından ilave yazılımların aktifleştirilmesine yönelik ödemelerin değerlendirilmesi

Üçüncü bir ülkede yerleşik X üreticisi, AB'de yerleşik distribütör Y firmasına araç ihracatı yapmaktadır. Söz konusu araçlarda, üretim aşamasında; yağmur sensörü, koltuk ısıtma, dijital radyo, navigasyon sistemi gibi önceden kurulmuş yazılım işlevleri mevcuttur. Araçların AB gümrük bölgesine ithalatı sırasında ise, yalnızca AB mevzuatına uyum için gerekli yazılımlar aktifleştirilmektedir.

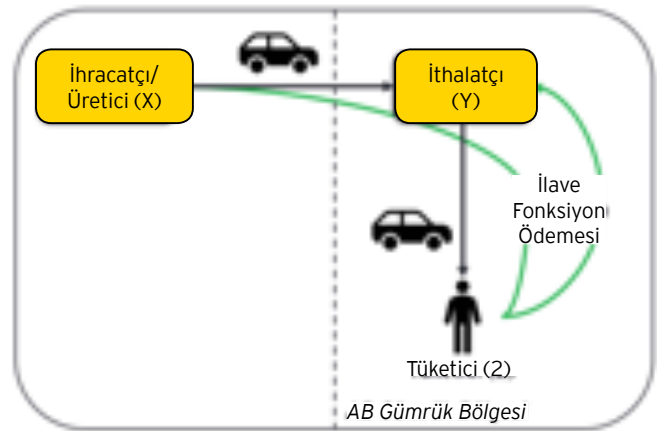
X ile Y arasında belirlenen araç bedeli ise, tüm yazılımların ekipman bedeli ile AB mevzuatına uyum için gerekli opsiyonların aktifleştirilmesine yönelik bedeli içermektedir. Ancak, nihai tüketicinin talebi doğrultusunda ilave olarak satılan ve yalnızca ek ödeme yapılması durumunda aktifleştirilen bazı işlevler de mevcuttur. Bu ilave yazılımların aktifleştirme bedeli ise, X ile Y arasında belirlenen araç fiyatına yansımamıştır.

AB'de yerleşik bir Z tüketicisi, Y distribütöründen, yağmur sensörü ve koltuk ısıtma sistemi gibi ilave opsiyonlara sahip bir araç sipariş eder.

Z'nin siparişinin ardından, halihazırda iki işlevi etkinleştirilmiş olan motorlu araç için, satıcı/imalatçı X ile alıcı/distribütör Y arasında bir satış sözleşmesi yapılır. Satış sözleşmesi, aracın AB gümrük bölgesine ithalinden önce akdedilir. Nihai müşterinin talep etmesi muhtemelen diğer tüm ilave işlevler ise aktifleştirilmemektedir.

Y, eşyayı AB gümrük bölgesinde serbest dolaşıma sokar, eşyanın serbest dolaşıma girişinin ardından ise Z nihai tüketicisine araç satılır.

Daha sonrasında ise Z, dijital radyo gibi ilave bir işlevi aktive etmeye karar verir. Bunun için, Y'den (veya X'ten), belirli bir ücret ödeyerek kendisine e-posta vasıtasıyla iletilen bir yazılım anahtarı satılır. Söz konusu yazılım anahtarı, bir kağıt üzerine yazılarak veya USB ile de iletilebilmektedir. Aktivasyon ise, Z tarafından veya yetkili bir tamirhane eliyle yapılabilmektedir.



<sup>5</sup> Customs Code Committee

<sup>6</sup> Customs Expert Group

<sup>7</sup> Conclusion No. 26: Software and related technology: treatment under Article 71 (1)(b) Union Customs Code (UCC)

<sup>8</sup> Conclusion No 37: Treatment of payment for activating an additional software function of goods after release for free circulation

**Soru:** Dijital radyo gibi bir ilave yazılımın aktivasyonu için Z tarafından Y'ye (veya X'e) yapılan ödeme, ithal eşyanın gümrük kıymetinin bir unsuru mudur?

Söz konusu vakada, ihracatçı ile ithalatçı arasındaki satış sözleşmesi, eşyanın AB gümrük bölgesine ithali sırasında esas teşkil etmektedir. Verilen bilgilere göre, tüketici tarafından sipariş edilen, yağmur sensörü ve koltuk ısıtma ile mücehhez araç, AB gümrük bölgesinde ithalatçı tarafınca serbest dolaşıma sokulmuştur. Bu minvalde, belirtilen ilave işlemlere sahip araç için ithalatçı tarafından ihracatçıya fiilen ödenen veya ödenecek fiyat, gümrük kıymetinin satış bedeli yöntemine göre belirlenmesi sırasında esas teşkil edecektir.

Nihai tüketici tarafından araca yönelik ilave bir yazılım (dijital radyo) satın alınması ise, eşyanın serbest dolaşıma girişinin ardından, tüketici ile ithalatçı (veya ihracatçı) arasında yapılan ilave bir sözleşmenin sonucudur.

**Sonuç:** Söz konusu iki sözleşme, birbirinden bağımsız olarak görülmelidir. Buna göre, tüketici tarafından ithalatçıya (veya ihracatçıya), ilave yazılım için ödenen bedel, gümrük kıymetinin bir unsurunu teşkil etmeyecektir.

### 3.3 İlgili mahkeme kararları

Avrupa Komisyonunca yayımlanan ve yukarıda detaylarına yer verilen kıymet yorumlarının yanı sıra AB yargı içtihadı nezdinde de konuya ilişkin iki adet önemli mahkeme kararı bulunmaktadır. Bunlardan ilkinde konu içerisinde yazılım bulunan bilgisayarlar, diğerinde ise araç kontrol üniteleridir.

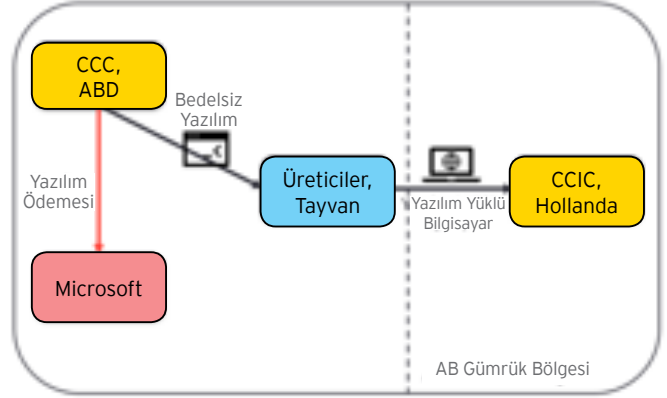
#### 3.3.1 Hollanda, 2006: Case C-306/04 - Compaq Computer International Corporation vs. Inspecteur der Belastingdienst - Douanedistrict Arnhem

##### Dava konusu olay:

- Hollanda'da yerleşik CCIC unvanlı firma, ABD'de yerleşik Compaq Computer Company ("CCC") firmasına bağlı olup, Avrupa'da veri işleme ekipmanı satışı ile iştigal etmektedir. CCIC'nin Hollanda'da bir dağıtım merkezi bulunmaktadır.
- CCC ile Microsoft Corporation ("Microsoft") arasında imzalanan sözleşme kapsamında, Compaq markalı bilgisayarlara Microsoft'a ait işletim sistemleri kurulabilmektedir. Söz konusu işletim sistemi için Microsoft'a bilgisayar başına 31 ABD doları ödenmesi gerekmektedir.
- CCC, Tayvan'da yerleşik iki adet bilgisayar üreticisinden dizüstü bilgisayar satın almıştır. Söz konusu satış kapsamında, bilgisayarlar teslim edildiği sırada, işletim sistemlerinin halihazırda bilgisayarlara yüklenmiş olması kararlaştırılmıştır. Bu kapsamda CCC, bahse konu işletim sistemlerini üreticilere bedelsiz olarak temin etmiş ve üreticiler de bu yazılımları bilgisayara yüklemiştir.
- Sonrasında CCC, bilgisayarlar Tayvan'dan Hollanda'ya sevk halindeyken ürünleri CCIC'ye satmış, eşyanın varışının ardından ise ürünler CCIC tarafından serbest dolaşıma sokulmuştur. Gümrük kıymetinin tespiti sırasında ise, AB'de o gün itibariyle yürürlükte olan düzenlemeler uyarınca Tayvanlı üreticiler ile CCC arasında belirlenen fiyat esas

alınmış, ancak CCC tarafından üreticilere bedelsiz sağlanan işletim sistemlerinin bedeli eşyanın gümrük kıymetine ilave edilmemiştir.

- Hollanda gümrük idaresi ise eşyanın serbest dolaşıma girişinin ardından yapılan denetimlerde, söz konusu yazılım bedellerinin gümrük kıymetine dahil edilmesi gerektiğinden bahisle eksik kıymet beyanında bulunduğu yönünde eleştiri yapmış ve her bilgisayarın kıymetini ilgili yazılım bedeli kadar artırmış ve buna göre eksik gümrük vergilerinin ödenmesini talep etmiştir.



##### Soru:

- İçerisine işletim sistemi yüklenmiş bilgisayar cinsi eşya ithal edildiği sırada, alıcı tarafından satıcıya bedelsiz olarak sağlanan yazılımın kıymeti, satış bedeline dahil edilmemiş ise, gümrük kıymetine dahil edilmeli midir?

##### Mahkemenin kararı:

- Söz konusu bilgisayarlar, birbirini takip eden iki farklı satış sözleşmesinin konusudur: Bunlardan birincisi Tayvanlı üreticiler ile CCC arasında, ikincisi ise CCC ile CCIC ile arasındadır.
- İlk olarak, uygulama yönetmeliğinin<sup>9</sup> 167. Maddesi çerçevesinde, entegre devreler, yarı iletkenler ve bu tür devre veya cihazlarla bütünlük oluşturan benzeri araç ve aletler ilgili madde kapsamında değildir. (Burada, Türk Gümrük Yönetmeliğinin 54. maddesindeki hükmünün paraleli mevzuata atıf yapılmıştır.)
- Bilgisayarın asıl işlevi veri işlemek olup, bu kapsamda yalnızca bilgi taşıyıcı olarak değerlendirilememektedir.
- Yazılım şeklindeki işletim sistemleri, ithal bilgisayarların donanımlarına yüklenmiş olup, söz konusu bilgisayarların ayrılmaz bir parçasıdır. İlaveten, işletim sistemleri tek başına ithal eşyasını oluşturmamaktadır.
- Eşyanın gümrük rejimine tabi tutulduğu sırada, AB'de olay tarihi itibariyle yürürlükte olan düzenlemeler uyarınca CCIC eşyanın gümrük kıymeti olarak CCC ile Tayvanlı üreticiler arasındaki satış bedelini beyan etmiştir.
- Eşyanın gümrük kıymetinin, ithal eşyanın gerçek ekonomik değerini yansıtmaması gerekmekte olup, eşyanın ekonomik değere sahip tüm unsurlarını dikkate alması gerekmektedir.
- Alıcı tarafından alıcıya bedelsiz olarak sağlanan işletim

<sup>9</sup> Article 147 of Commission Regulation (EEC) No 2454/93 of 2 July 1993 laying down provisions for the implementation of Council Regulation (EEC) No 2913/92 (OJ 1993 L 253, p. 1) as amended by Commission Regulation (EC) No 1762/95 of 19 July 1995 (OJ 1993 L 171, p. 8)



sistemleri ile donatılmış bilgisayarların gümrük kıymetinin belirlenmesi esnasında, bilgisayar için fiilen ödenen veya ödenecek fiyata dahil edilmemiş ise, yazılımın kıymetinin de bilgisayarın gümrük kıymetine dahil edilmesi gerekmektedir.

- ▶ Son olarak mahkeme kararında ifade edildiği üzere, mahkemeden bu konuda talepte bulunulmadığından bahisle, yazılımların UCC'nin 32(1)(b)(i) maddesi kapsamında ithal eşyasına katılan malzeme, aksam, parça ve benzerleri olarak mı, yahut UCC'nin 32(1)(b)(iv) maddesi kapsamında ithal eşyasının üretimi için gereken ve AB dışında gerçekleştirilen mühendislik, geliştirme hizmetleri olarak mı sınıflandırılması gerektiğine ilişkin bir yorum yapılmamış olup, sadece yazılımların kıymete dahil edilmesi gerektiğine yönelik karar verilmiştir.

### 3.3.2 Almanya, 2020: Case C- 509/19-BMW Bayerische Motorenwerke AG versus Hauptzollamt München

#### Dava konusu olay:

- ▶ Bayerische Motorenwerke AG ("BMW"), içerisinde kontrol üniteleri bulunan araçlar üretmektedir. Söz konusu kontrol üniteleri muhtelif üçüncü ülkelerden ithal edilmekte olup, aracın içerisindeki fiziki aygıtları kontrol eden ve aracın içerisinde yer alan bir sistemdir.
- ▶ BMW, araçtaki uygulama ve sistemlerin düzgün bir şekilde iletişim kurabilmesini sağlayan ve kontrol ünitesi tarafından gerçekleştirilecek muhtelif teknik işlemleri yapabilmesi için gerekli olan bir yazılım geliştirmiş - veya yazılımların AB'deki müteşebbisler tarafından geliştirilmesini sağlamıştır. BMW yazılımın sahibi olduğundan, lisans ücreti ödemesine gerek bulunmamaktadır.
- ▶ Bu yazılım, kontrol ünitesi üreticilerine bedelsiz olarak sağlanmıştır. Yazılım vasıtasıyla üreticiler, kontrol ünitesinin tesliminden önce bir işlevsellik testi gerçekleştirmektedir. Test protokolü ise, kontrol ünitesi ile yazılım işlevlerinin düzgün bir biçimde etkileşim kurduğunu belgelemektedir. İlaveten testler, yazılımın aktarımı veya uygulanması sırasında herhangi bir hatanın meydana gelip gelmediğinin öğrenilmesini sağlamaktadır. Tüm bu süreç, BMW ve kontrol ünitesi üreticileri arasındaki sözleşmeler kapsamında.
- ▶ BMW, AB dışındaki üretici tarafından yüklenmiş yazılımları içeren kontrol ünitelerini ithal etmiş ve eşyayı AB'de serbest dolaşıma sokmuştur.
- ▶ Alman gümrük idaresince yapılan bir teftişte, BMW'nin kontrol ünitesinin gümrük kıymeti olarak, üreticilere ödenen bedeli beyan ettiği, ancak bu bedelin yazılıma yönelik geliştirme masraflarını dikkate almadığı anlaşılmıştır. Bu bedelin de gümrük kıymetine dahil edilmesi kanaatinde olan gümrük idaresi, ilgili bedele tekabül eden ithalat vergilerinin ödenmesine ilişkin bir tebligatta bulunmuştur.

#### Soru:

- ▶ AB'de üretilen, alıcı tarafından satıcıya bedelsiz olarak sağlanmış ve ithal kontrol ünitesine yüklenmiş yazılımın geliştirme bedelleri, ithal eşyası için fiilen ödenen veya ödenecek bedele dahil edilmemiş ise, söz konusu bedelin UCC'nin 71(1)(b) çerçevesinde ithal eşyanın satış bedeline dahil edilmesi gerekmekte midir?

#### Mahkemenin kararı:

- ▶ İlk olarak, UCC'nin 71(1)(b) maddesi, ithal eşyasının üretiminde ve ihrac amacıyla satışında kullanılmak üzere, alıcı tarafından doğrudan veya dolaylı olarak, bedelsiz veya düşük bedelle sağlanan, fiilen ödenen veya ödenecek fiyata dahil edilmemiş olan belirli mal ve hizmetlerin kıymetinin, ithal eşyası için fiilen ödenen veya ödenecek fiyata dahil edilmesini gerektirmektedir.
- ▶ İkinci olarak, UCC'nin 71(3) maddesi gümrük kıymetinin düzeltilmesini yalnızca ilgili maddede belirtilen unsurlar ile kısıtlamasına rağmen, 71(1)(b)(i) ile (iv) alt bentlerinde "yazılım" ifadesinin yer almamasından bahisle, bu ihtilaf kapsamında 71(1)(b) maddesinin uygulanabilir olmadığı argümanı kabul edilememektedir.
- ▶ Buna göre, başvuru tarafından iddia edilen aksine, UCC'nin ithal eşyasına katılan malzeme, aksam, parça ve benzerleri"ni kapsayan 71(1)(b)(i) maddesinin maddi olmayan varlıkları hariç tuttuğu yorumlanamaz. Bu yorum gerek 71(1)(b)'nin lafzına gerek de hükmün yapısına uymamaktadır. Hükmün yapısında ithal eşyasının gümrük kıymetine, ilgili şartları karşılayan eşyanın ve hizmetlerin kıymetleri ilave edilmektedir.
- ▶ İlaveten, yazılımın 71(1)(b)(i) veya 71(1)(b)(iv) alt bentlerinden hangisinin kapsamında olduğunun belirlenmesinde, Gümrük Kıymeti Kompendyumu'nun 26 no.lu Yorumunda, eşyanın üretimi için gerekli fikri hizmetler ile ithal eşyanın üretimi için gerekli olmayan ancak eşyanın faaliyet göstermesini mümkün kılar maddi olmayan parçalar arasında bir ayırım gözetilmiştir. Gümrük Kodu Komitesine göre, bu parçalar nihai ürünün ayrılmaz bir parçasıdır, zira eşya ile bağlantılı veya eşyanın bir parçası olup eşyanın çalışmasını mümkün kılmakta veya eşyayı geliştirmekte, ilaveten, eşyaya işlevsel olarak yeni bir özellik ekleyerek eşyanın kıymetine önemli miktarda katkıda bulunmaktadır. Buradan bahisle, bu unsurların UCC 71(1)(b)(i) çerçevesi kapsamında değerlendirilmesi gerekmektedir.
- ▶ Üçüncü olarak, belirtilmelidir ki, her ne kadar ilk derece mahkemesi AB'deki bir ithalatçı ile üçüncü taraf bir üretici arasındaki sözleşmeleri dikkate alsada da bunu yalnızca "alıcının" belirlenmesi amacıyla yapmıştır. Ancak, gümrük kıymetinin ithal eşyasının gerçek ekonomik değerini yansıtmasını ve ekonomik değeri olan eşyaların tüm unsurlarını dikkate almasını gerektiren içtihatı göz ardı etmeksizin, tarafların, UCC'nin 71(1)(b) maddesi kapsamında kıymette yapılacak düzeltmeler için yalnızca sözleşme hükümlerine istinat etmesi kabul edilememektedir. Sonuç olarak, UCC'nin 71(1)(b) maddesi uyarınca, gümrük kıymetinde yapılacak düzeltmeler, nesnel kriterlere bağlıdır ve sözleşme hükümlerinden etkilenemez.
- ▶ Yukarıda belirtilen tüm bu değerlendirmeler ışığında söz konusu sorunun yanıtı; UCC'nin 71(1)(b) maddesinin, ithal eşyasının gümrük kıymetinin belirlenmesinde, AB'de tasarlanan ve alıcı tarafından üçüncü ülkede yerleşik bir satıcıya bedelsiz olarak sağlanan yazılımın ekonomik değerinin, ithal eşyasının gümrük kıymetine dahil edilmesi gerektiği yönündedir.

## 4. Sonuç

Yukarıda yer verilen yargı kararları ve teknik yorumlar incelendiğinde, gerek AB yargı mercileri gerekse AB Gümrük Kodu Teknik Komitesi nezdinde UCC'nin 71. maddesindeki şartları karşılayan - diğer bir deyişle ithal eşyasının üretiminde ve ihraç amacıyla satışında kullanılmak üzere, alıcı tarafından doğrudan veya dolaylı olarak, bedelsiz veya düşük bedelle sağlanan, fiilen ödenen veya ödenecek fiyata dahil edilmemiş olan - nihai ürünün ayrılmaz bir parçası olarak, eşya ile bağlantılı veya eşyanın bir parçası olarak değerlendirilebilen, eşyanın çalışmasını mümkün kılan veya eşyayı geliştiren veya eşyaya işlevsel olarak yeni bir özellik ekleyen ve dolayısıyla eşyanın kıymetine önemli miktarda katkıda bulunan yazılımların, "ithal eşyasına katılan malzeme, aksam, parça ve benzerleri" olarak gümrük kıymetine ilave edilmesi yönünde bir yaklaşım bulunduğu anlaşılmaktadır.

Tüm bu bahsedilenler muvacehesinde, ülkemizdeki ithalatçı firmaların kendi ithal eşyaları bünyesinde yazılım bulunup bulunmadığını, bulunması halinde ise bu yazılımların eşyaya hangi aşamada yüklendiğini ve gümrük kıymetine dahil edilip edilmemesi gerektiğini analiz etmesi isabetli olacaktır. İthal eşyasında yazılım bulunması ve bunun gümrük kıymetine dahil edilmesi gerektiği yönünde bir karar alınması halinde ise, bu kıymet unsurlarının gümrüğe beyan edilmesinde yarar görülmektedir.

## Kaynakça:

- ▶ 4458 sayılı Gümrük Kanunu. (1999, October 04). T.C. Resmî Gazete.
- ▶ BMW Bayerische Motorenwerke AG versus Hauptzollamt München, Case C-509/19 (The Court (First Chamber) September 10, 2020).
- ▶ Compaq Computer International Corporation vs. Inspecteur der Belastingdienst - Douanedistrict Arnhem, Case C-306/04 (The Court (Eighth Chamber) November 16, 2006).
- ▶ Council Regulation (EEC) No 2913/92 of 12 October 1992 establishing the Community Customs Code. (1992, October 19). The Official Journal of the European Union.
- ▶ European Commission. (2021). Compendium of Customs Valuation Texts. European Commission.
- ▶ Gümrük Yönetmeliği. (2009, October 07). T.C. Resmî Gazete, Başbakanlık (Gümrük Müsteşarlığı).
- ▶ Regulation (EU) No 952/2013 of the European Parliament and of The Council of 9 October 2013 laying down the Union Customs Code. (2013, October 10). The Official Journal of the European Union. Retrieved from EUR-Lex Web site.
- ▶ T.C. Ticaret Bakanlığı. (2022, June 12). Gümrük Rehberi. Retrieved from Gümrük Rehberi web page: <https://www.google.com/url?sa=t&rct=j&q=&esrc=s&source=web&cd=&cad=rja&uact=8&ved=2ahUKewiF7pbAuKj4AhVWSvEDHU1EBX AQFnoECA4QAQ&url=https%3A%2F%2Fgumrukrehberi.gov.tr%2FGenerals%2FPagePdf%2F11690&usq=AOvVawOr3dNjao KRU5dnsZsQgn1o>



*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.*

## Tax clamp on inflation recovery for employees

### Does inflation increase tax revenues?

“Bracket creep” is a tax term generated due to inflation. Bracket creep can be defined as climbing of income to higher tax tariffs due to inflation. Tax burden of individuals gets higher as a result of bracket creep due to non-compliance of tax tariffs with purchasing power of consumers and resulting taxation of fixed income of individuals at a higher rate. Thus, inflation is named as “secret (hidden) tax”.

### How often should tax tariffs be updated?

It is of high significance to update “tax tariff, tax rates, exceptions and exemptions” before each financial year in countries having higher rates of inflations and cost of living. Otherwise, “bracket creep impact” may be higher.

Such update is made through “revaluation rate” in Tax Procedure Law (average price increase arising in consumer prices general index compared to same period of previous period in October of the year in which revaluation shall be made). In 2022, amounts included in different articles of Income Tax Law has been increase at a rate of 36,2%, which is revaluation rate.

Certain limits regarding employees and their Income Tax Law tariffs in 2022 are as follows:

Payment Type	Amount (TRY)
Meal ticket	34,00
Transportation support (Transportation card)	17,00
Daily domestic allowance (E.g. for those having a gross monthly wage between 4.702,30-5.361,54 TRY in 1.1.2022-30.6.2022 period)	71,00

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

Based on the above table, it is observed that income bracket of income tax tariff of our country is quite narrow. We are of the opinion that such brackets should be wider against bracket creep. As a result, application of principle of equity and fairness of our Constitution can be ensured.

### Why is tax support compulsory for wage hike based on inflation?

CPI has increased at a rate of 35,64% compared to December 2021 and at a rate of 73,50% compared to May 2021 while D-PPI has increased at rates of 51,43% and 132,16% compared to December 2021 and May 2021 respectively according to May 2022 statistics of Turkish Statistical Institute. Therefore, exceptions and exemptions applied to certain payments made to employees in 2022 have fallen behind the inflation increase rate and lost their advantage. Such situation negatively affects both the employers and also the employees (especially).

Employers have commenced to provide improvements and additional benefits to wages of their employees in order to protect their income against the inflation (to protect real wage levels). However, such improvements/increase do not have impact on income of employee or increases cost of employer due to "bracket creep" mentioned above.

As it is seen in the table below, bracket creep affects the parties depending upon the employment agreement between employer and employee.

	Net wage agreement (+ /-)	Gross wage agreement (+ /-)
<b>Employer</b>	- Increase in expense and cash outflow due to increase in income tax withholding (-)	<b>- Neutral</b>
	- Severance pay increase (-)	
	- SSI gross income increase (those below the cap) (-)	
<b>Employee</b>	- Exceeding annual declaration threshold due to increase in gross wage (-)	<b>- Decrease in net wage due to income tax withholding in gross wage (-)</b>
	- Severance pay increase (+)	
	- SSI gross income increase (those below the cap) (+)	

+ Positive, - Negative

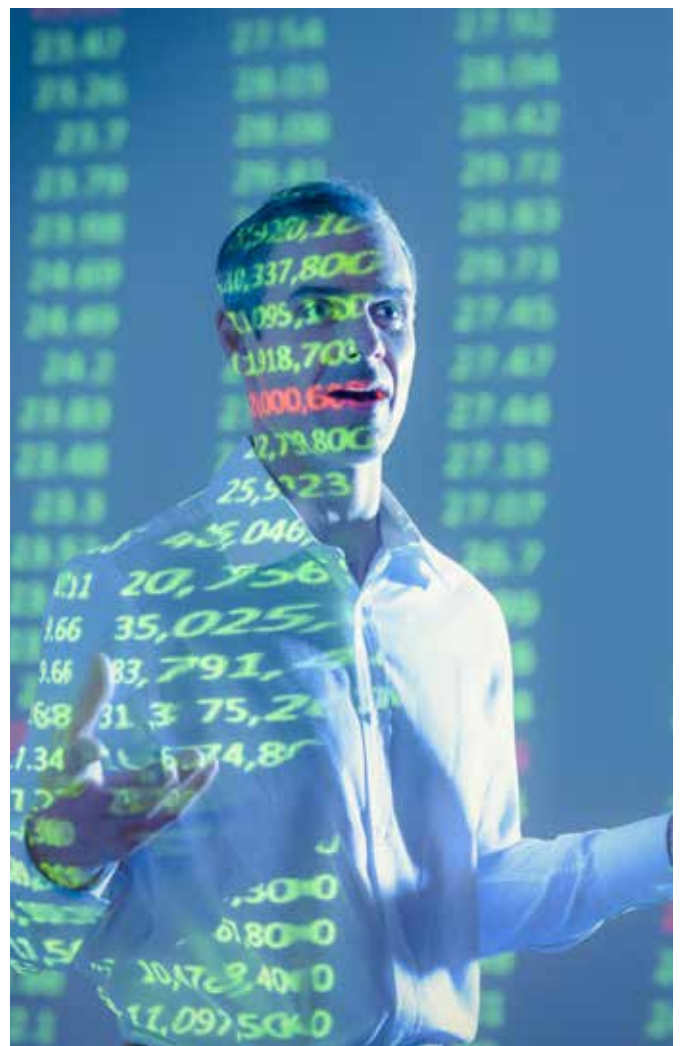
Therefore, "exception, exemption and tariff" in tax legislation is more frequently updated in order to protect additional improvements made to employees and not to generate additional costs on employers. Otherwise, improvement attempts will not provide intended impact on purchasing powers of employees.

**This is the summary of the article published in the Ekonomist magazine's issue 2022/13, dated 26.06.2022.**

*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.*

## Evaluation of software used at imported goods in terms of customs valuation

Discussions on whether the software incorporated into imported goods will be included in the value of the goods and, if so, how they will be added have come to the fore recently. Although the Turkish Customs Administration has not issued an opinion on whether the software within the imported goods will be included in the value, except for data carrier media, it is understood that the customs and judicial authorities in the European Union ("EU") have examined the issue in the past. When the judicial decisions and technical interpretations in question are examined, it is understood that, in the care of both the EU judicial authorities and the EU Customs Code Technical Committee, there is an approach that software, which meets the criteria in Article 71 of Union Customs Code - in other words, which is supplied directly or indirectly by the buyer free of charge or at reduced cost for use in connection with the production and sale for export of the imported goods, to the extent that such value has not been included in the price actually paid or payable - and which can be deemed connected to or part of final goods and which make their operability possible or improve them, in addition which add a new functional character and thereby contribute significantly to the value of the goods, should be included in the customs value as materials, components, parts and similar items incorporated into the imported goods.



Haziran ayı "Gümrükte Gündem"i belirleyen başlıca gelişme bazı cam şişe türlerinde uygulanan ilave gümrük vergisi kaldırılması olmuştur. İlaveten, haziran ayında, tıraş sabunlarının KDV oranı hakkında yazı yayımlanmış ve bazı bitkisel yağ türlerinde uygulanan gümrük vergisinde değişiklik yapılmıştır.

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

## 1. Tıraş sabunlarının KDV oranı hakkında yazı yayımlandı.

Gümrükler Genel Müdürlüğü'nün 75653849 sayılı ve 16.06.2022 tarihli yazısında, Mart ayında 2007/13033 sayılı BKK eki (II) sayılı listeye eklenen "Sabun, şampuan, deterjan, dezenfektanlar, ıslak mendil (sabun, deterjan veya solüsyon emdirilmiş olsun olmasın), tuvalet kağıdı, kağıt havlu, kağıt mendil ve peçete, diş fırçası ve macunu, diş iplikleri"ne yönelik olarak:

- ▶ Hazine ve Maliye Bakanlığında alınan yazıya göre, ÖTV Kanunu eki (IV) sayılı listede sayılan 3401.11.00.90.00 GTİP'de sınıflandırılan tıraş sabunları hariç 34.01 tarife pozisyonunda yer alan eşyanın KDV oranının %8 olarak belirlendiği,
- ▶ Söz konusu GTİP için BİLGE sisteminde eşyanın tıraş sabunu olup olmadığına ilişkin tamamlayıcı bilgi beyan edilmesi sağlanarak;
  - ▶ Eşyanın tıraş sabunu olduğunun beyan edilmesi durumunda KDV oranı %18 olacak şekilde;
  - ▶ Eşyanın tıraş sabunu olmadığına beyan edilmesi durumunda ise KDV oranı %8 olacak şekilde sistemsel düzenleme yapıldığı,
  - ▶ 3401.11.00.90.00 GTİP'li eşya ithalatında "Tamamlayıcı Bilgi" sekmesinden "Kod" alanında "EFNC" seçeneği işaretlenerek "Oran" sekmesinde yer alan 7 veya 8 numaralı seçenekten beyana uygun olanın seçilmesi gerektiği,

ifade edilmiştir.

## 2. Bazı cam şişe türlerinde uygulanan ilave gümrük vergisi kaldırıldı.

24 Haziran 2022 tarihli Resmî Gazete'de yayımlanan 5743 sayılı Karar ile bazı cam şişe türlerine uygulanan ilave gümrük vergisi kaldırılmıştır.

Renkli camdan ve hacmi 2,5 litrenin altında olup, yiyecek ve içecekler için kullanılan şişeler:

- ▶ 7010.90.51.00.00
- ▶ 7010.90.53.00.00
- ▶ 7010.90.55.00.00
- ▶ 7010.90.57.00.00

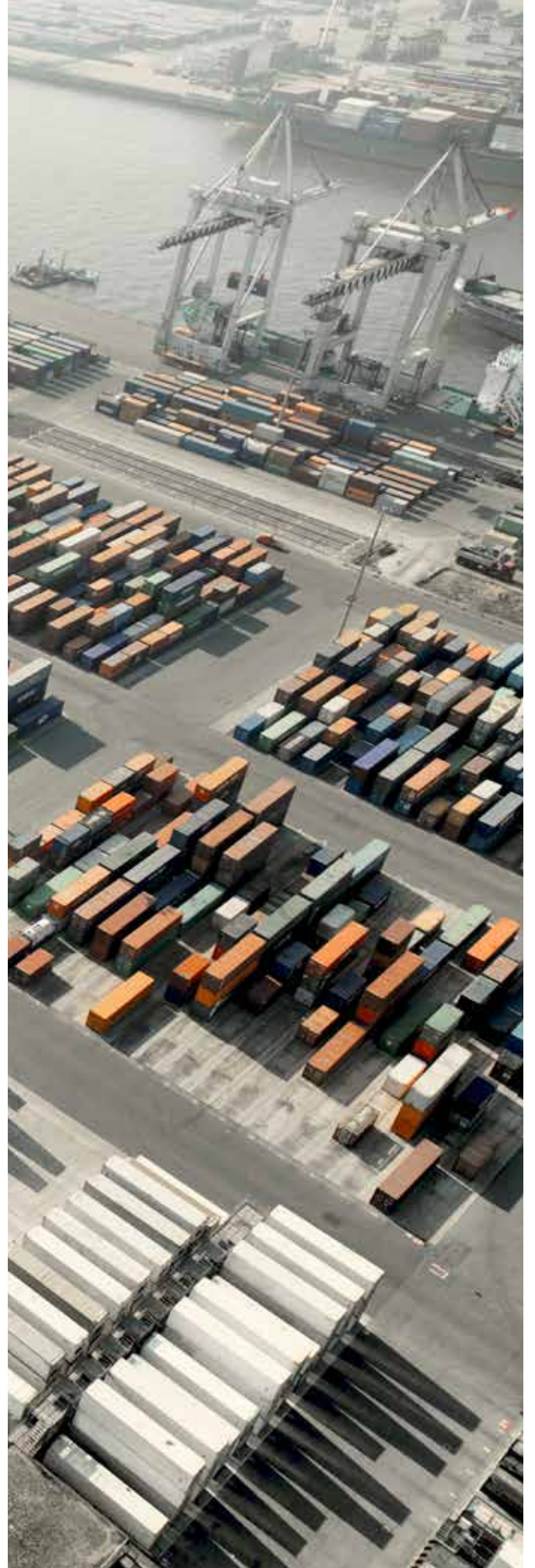
Bu karar yayım tarihinde yürürlüğe girmiştir.

### 3. Bazı bitkisel yağ türlerinde uygulanan gümrük vergisinde değişiklik yapıldı.

24 Haziran tarihli Resmî Gazete’de yayımlanan 5742 sayılı Karar ile bazı bitkisel yağlarda gümrük vergisi oranlarına ilişkin dipnotlarda değişiklik yapılmıştır. Değişiklik sonucunda, Karar’da yayımlanan tabloda dipnot sütununda (1) olan GTİP’lerde gümrük vergisi yıl sonuna kadar “0” olarak uygulanacak. Dipnot sütununda (1) olmayan GTİP’lerde ise 1 Temmuz’dan itibaren, 31 Aralık 2020 tarihli ve 3350 sayılı Cumhurbaşkanı Kararı ile yürürlüğe konulan İthalat Rejim Kararı’nda belirtilen vergi oranları geçerli olacaktır.

- ▶ Soya yağı ve fraksiyonları (rafine edilmiş olsun olmasın, fakat kimyasal olarak değiştirilmemiş)
- ▶ Palm yağı ve fraksiyonları (rafine edilmiş olsun olmasın, fakat kimyasal olarak değiştirilmemiş)
- ▶ Ayçiçeği tohumu, aspir veya pamuk tohumu yağları ve bunların fraksiyonları (rafine edilmiş olsun olmasın, fakat kimyasal olarak değiştirilmemiş)
- ▶ Rep, kolza ve hardal yağı ve bunların fraksiyonları (rafine edilmiş olsun olmasın, fakat kimyasal olarak değiştirilmemiş)
- ▶ Diğer bitkisel veya mikrobiyal sabit katı ve sıvı yağlar (jojoba yağı dahil) ve bunların fraksiyonları (rafine edilmiş olsun olmasın, fakat kimyasal olarak değiştirilmemiş)

Bu karar yayım tarihinde yürürlüğe girmiştir.



## A. 4857 sayılı Kanun'da yıllık izin ve mazeret izni uygulaması

### 1. Genel olarak

Çalışanların dinlenme hakkının yasayla korunduğu en önemli araçlardan bir tanesi de yıllık ücretli izin uygulamasıdır. Çalışanların her yıl ücretleri ödenerek belirli bir süre dinlendirilmesi sağlıklarının korunması ve iş güçlerinin yenilenmesi bakımından son derece önemlidir. Yıllık izin hakkından vazgeçilemez. İşçi örneğin yüksek bir ücret karşılığında çalışırken izin hakkında vazgeçemez, bu tür bir sözleşme geçersizdir.

- ▶ İş ilişkisi devam ettiği aşamada ve henüz izin kullanılmayan dönemde yıllık izin ücreti altında yapılan ödemeler avans niteliğindedir. İş sözleşmesinin feshinde kullanılmayan izin süreleri için son ücretten hesaplama yapılır ve çalışırken izin ücreti altında yapılan ödemeler de (avans olarak) mahsup edilebilir.
- ▶ İş sözleşmesinin, herhangi bir nedenle sona ermesi halinde işçinin hak kazanıp da kullanmadığı yıllık izin sürelerine ait ücreti, sözleşmenin sona erdiği tarihteki ücreti üzerinden kendisine veya hak sahiplerine ödenir. Yıllık izin hakkı yönünden aynı işverende geçen aralıklı çalışma süreleri birleştirilir.
- ▶ İşçinin aynı işverende iki ayrı dönem çalışması ve ikinci dönem izin hesabında ilk dönem çalışmaları da dikkate alınır.
- ▶ Nitelikleri itibarıyla bir yıldan az süren mevsimlik veya kampanya işlerinde çalışanların yıllık izin hakkı bulunmamaktadır. Ancak bunun iki istisnası vardır: İlki; eğer işçinin bir takvim yılı içerisinde 11 ayı (330 gün) aşan çalışması var ise yalnızca o yıl yıllık izne hak kazanır. Yargıtay 11 ay kriterini son dönemde 9 ayı aşan çalışma olarak dikkate almaktadır. Diğeri ise her yıl çalışma dönemi olarak belirlenen dönem dışında çalışma söz konusu ise o yıl ile kısıtlı çalışma süresi yıllık izin ücreti hesabında dikkate alınır.
- ▶ Eğer işçi aralıklı çalıştırılmış ise mevsimlik işten bahsedilemez ve izin hesabında dikkate alınır.
- ▶ Geçici işçi olarak çalışılan dönem yıllık izin hesabında dikkate alınır.
- ▶ Yıllık izin döneminde işçi ücret karşılığı başka işte çalışamaz. Çalıştığı tespit edilirse bu izin süresi içinde kendisine ödenen ücret işveren tarafından geri alınabilir.
- ▶ İşyeri devirlerinde işçinin devreden işveren yanındaki çalışmaları da izin hesabında dikkate alınır. İş akdinin devrinde de aynı kural geçerlidir.
- ▶ Kısmi süreli veya çağrı üzerine iş sözleşmesi ile çalışanlar yıllık izin hakkından tam süreli çalışanlar gibi yararlanır.

### 2. Yıllık ücretli izin hakkının kazanılması ve izin süreleri

İşyerinde işe başladığı günden itibaren, deneme süresi de içinde olmak üzere, en az bir yıl çalışmış olan işçilere yıllık ücretli izin verilir. Bu anlamda işyerindeki çalışması bir yılı doldurmamayan işçiler için orantılı olarak bir ücretli izin hakkı söz konusu değildir. Bu süre aynı işverenin değişik işyerlerinde geçen çalışmalar birleştirilerek dikkate alınır. Bu çalışmaların kesintisiz olması şart olmayıp, aralıklı da olması halinde yine izin hesabında dikkate alınmalıdır.

İşçilere verilecek yıllık ücretli izin süresi, hizmet süresi;

- ▶ Bir yıldan beş yıla kadar (beş yıl dahil) olanlara on dört günden,
- ▶ Beş yıldan fazla on beş yıldan az olanlara yirmi günden,
- ▶ On beş yıl (dahil) ve daha fazla olanlara yirmi altı günden az olamaz. (Ek cümle: 10/9/2014-6552/5 md.)

- ▶ Yer altı işlerinde çalışan işçilerin yıllık ücretli izin süreleri dörder gün arttırılarak uygulanır. Ancak on sekiz ve daha küçük yaştaki işçilerle elli ve daha yukarı yaştaki işçilere verilecek yıllık ücretli izin süresi yirmi günden az olamaz.
- ▶ Yıllık izin süreleri iş sözleşmeleri ve toplu iş sözleşmeleri ile arttırılabilir.

Yıllık izne hak kazanmak için tamamlanması gereken bir yıllık sürenin hesabında sadece işçinin fiilen çalıştığı süreler değil, yasayla çalışılmış (m.55) sayılan süreler de göz önünde tutulur.

Yıllık izin süresi belirlenirken işçinin izne hak kazandığı tarihteki hizmet süresi alınır. Örneğin işyerinde 3 yıllık hizmeti olan bir işçi 14 günlük yıllık ücretli izne hak kazanır. İşçi bu iznini 3 yıl sonra kullansa bile kullanma tarihinde hizmet süresi 6 yıl olmasına rağmen bu süreye ilişkin izin süresi 20 gün değil 14 gün olacaktır.

### 3. Yıllık ücretli iznin uygulanması

- ▶ Kural olarak yıllık izin süresi bölünemez ancak tarafların anlaşması ile bir bölümü 10 günden aşağı olmamak üzere bölümler halinde kullanılabilir. Bu anlamda işçi en az 10 günlük bir dinlenmeden sonra kalan izinlerini 1,2 gün şeklinde de kullanabilir.
- ▶ Yıllık izin zamanını belirlemek işverenin yönetim hakkı kapsamındadır. İşçinin yıllık izin kullandığını belirterek işyerine gelmemesi işverence izinli sayılmadığı sürece devamsızlık halini oluşturur.
- ▶ İşveren tarafından yıl içinde verilmiş bulunan diğer ücretli ve ücretsiz izinler veya dinlenme ve hastalık izinleri yıllık izne mahsup edilemez.
- ▶ Yıllık ücretli izin günlerinin hesabında izin süresine rastlayan ulusal bayram, hafta tatili ve genel tatil günleri izin süresinden sayılmaz.
- ▶ Yıllık ücretli izinleri işyerinin kurulu bulunduğu yerden başka bir yerde geçirecek olanlara istemde bulunmaları ve bu hususu belgelemeleri koşulu ile gidiş ve dönüşlerinde yolda geçecek süreleri karşılamak üzere işveren toplam dört güne kadar ücretsiz izin vermektedir.
- ▶ İşçinin yıllık ücretli izin süresi içinde hastalanması ve istirahat alması halinde hastalıkta geçirilen süreler izin süresine eklenmelidir.
- ▶ Alt işveren işçilerinden, alt işvereni değiştirdiği hâlde aynı işyerinde çalışmaya devam edenlerin yıllık ücretli izin süresi, aynı işyerinde çalıştıkları süreler dikkate alınarak hesaplanır.

### 4. Yıllık izin ücreti hesabı ve ödenmesi

İş Kanunu'nun 57. maddesine göre "İşveren, yıllık ücretli iznini kullanan her işçiye, yıllık izin dönemine ilişkin ücretini ilgili işçinin izne başlamasından önce peşin olarak ödemek veya avans olarak vermek zorundadır. Yıllık ücretli izin süresine rastlayan hafta tatili, ulusal bayram ve genel tatil ücretleri ayrıca ödenir." denilmiştir.

İşçilerin birikmiş izinlerini toplu kullanması halinde peşin ödeme sorunu ortaya çıkabilir. Örneğin birikmiş 250 gün izni olan işçinin bu iznini toplu kullanması halinde ücretin tamamının peşin ödenmesi beklenmemelidir. İlk olarak izne çıktığı gün ile takip eden ücret ödeme günü arasındaki süre izin ücreti ödenir, sonrası için her bir aylık ödeme gününde ücretlerin ödenmesine devam olunur.

İşçinin yıllık izin ücreti temel ücret üzerinden hesaplanır. Fazla çalışma, prim, ikramiye, sosyal yardımlar vb. ödemeler tatil ücretlerinin belirlenmesinde göz önünde tutulmaz.

Yıllık izin ücreti hesabında her bir tam yıl için yıllık izin ücreti hesaplanması gerekirken tam yılı doldurmayan aylar için kıstalyevm

hesabı yapılarak izin ücreti hesaplanması hatalıdır.

### 5. İş akdinin sona ermesinde izin ücreti

İş ilişkisi devam ettiği sürece işveren işçinin hak ettiği yıllık ücretli iznini, gecikme ile de olsa, kullanılmak zorundadır. İşçi çalıştığı sürece yıllık izin ücretini talep edemez. Ancak işçi hak ettiği iznini kullanmadan iş akdi sona ermiş ise izin süresine ait ücreti kendisine veya hak sahiplerine ödenir. Akdin ne şekilde sona ereceği önem taşımamakta olup, her halde (örneğin ölüm, istifa vs.) bu ücret ödenmek durumundadır.

İzin süresinin ücreti iznin kullanılmadığı yıllara ait ücretler üzerinden değil, iş akdinin sona erdiği tarihteki son brüt ücret göz önünde tutularak ödenir.

İşveren tarafından iş sözleşmesinin feshedilmesi halinde 17'nci maddede belirtilen bildirim süresiyle, 27'nci madde gereğince işçiye verilmesi zorunlu yeni iş arama izinleri yıllık ücretli izin süreleri ile iç içe giremez.

Yıllık izin ücreti sigorta primi ve gelir vergisine tabidir. Yıllık izin ücretinin SGK prim tavanını aşan kısmı prime tabi değildir.

### 6. Yıllık ücretli izinde zamanaşımı süresi var mı?

Genel olarak ücret alacaklarında zamanaşımı süresi 4857 sayılı İş Kanununun 32/son maddesi gereği 5 yıl olarak belirlenmiştir. Ödenmeyen yıllık izin ücretlerin zamanaşımı konusunda farklı uygulamalar bulunmaktadır.

İşçi iş akdi devam ettiği sürece yıllık izinleri zamanaşımına uğramaz. İş Kanunu yönünden iş akdi feshi halinde kullanılmayan izinlere ilişkin ücret, fesih tarihinden itibaren 5 yıl içinde zamanaşımına, 6098 sayılı Türk Borçlar Kanunu uygulamasında ise 10 yıllık zamanaşımına tabidir.

### 7. İşveren işçiyi zorla yıllık izne çıkarabilir mi?

İş Kanunu, işçinin ya da işverenin inisiyatifine bırakmadan, yıllık iznin işçiye mutlaka kullanılmasını istemiştir. Yıllık izin Yönetmeliği gereğince; işçi hak ettiği yıllık ücretli iznini, kullanmak istediği zamandan en az bir ay önce işverene yazılı olarak bildirir. İzin kurulu veya işveren, işçinin istediği izin kullanma tarihi ile bağlı değildir. Ancak, izin sıra ve nöbetleşmesini göstermek üzere söz konusu kurulca düzenlenecek çizelgeler işçinin talebi ve iş durumu dikkate alınarak hazırlanır. Aynı tarihe rastlayan izin isteklerinde; işyerindeki kıdem ve bir önceki yıl iznini kullandığı tarih dikkate alınarak öncelikler belirlenir. İşveren veya işveren vekili Nisan ayı başı ile Ekim ayı sonu arasındaki süre içinde, işçilerin tümünü veya bir kısmını kapsayan toplu izin uygulayabilir.

İşçi yıllık izne çıkmak istememesi halinde, işverenin yönetim hakkı kapsamında çalışanı yıllık izne gönderme hakkı bulunmaktadır. Zaten yasalar da işverene çalışanını yıllık izne gönderme ile sorumlu tutmuştur.

Uygulamada çok sık görülmekle birlikte avans olarak yıllık izin kullanımı ise yasal değildir.

### 8. İşçi, yıllık ücretli izin kullanmakta iken, mazeret izni talep edebilir mi?

4857 sayılı İş Kanunu'na göre, işçiye; evlenmesi veya evlat edinmesi ya da ana veya babasının, eşinin, kardeşinin, çocuğunun ölümü hâlinde üç gün, eşinin doğum yapması hâlinde ise beş gün ücretli mazeret izni verilir. Ayrıca işçilerin en az yüzde yetmiş oranında



engelli veya süreğen hastalığı olan çocuğunun tedavisinde, hastalık raporuna dayalı olarak ve çalışan ebeveyninden sadece biri tarafından kullanılması kaydıyla, bir yıl içinde toptan veya bölümler hâlinde on güne kadar ücretli izin verilir.

Bilindiği üzere mazeret izinlerinin kullanılması olayın gerçekleşmesine bağlıdır. Nitekim evlenme, ölüm ya da doğum olayı gerçekleştiğinde izin hakkı doğmaktadır. Bununla birlikte her ikisi de izin adı altında düzenlenmiş olsa da mazeret izinleri yıllık izinler ile de iç içe geçemez.

Dolayısıyla yıllık ücretli izin hakkını kullanırken örneğin işçinin eşinin doğum yapması veya kardeşinin ölümü halinde, ücretli mazeret izni talep edebilir. Yıllık ücretli izin ile ücretli mazeret izni iç içe geçmez.

Nitekim yıllık ücretli iznini kullanmakta iken örneğin eşi doğum yapan işçinin yasal beş günlük mazeret iznini talep etme hakkı vardır. Ya da yıllık ücretli iznin kullanıldığı sırada işçinin eşinin, çocuğunun ya da kardeşinin vefat etmesi durumunda da işçi 3 günlük mazeret iznini isteyebilir. Yıllık izin süresi içinde işçinin bu tür mazeret izni talepleri işverence karşılanmalıdır. Öte yandan mazeret izni ile yıllık ücretli iznin çakıştığı bu gibi durumlarda, işçinin mazeret iznini kullanmasından sonra işçi dilerse ve işvereni de uygun görürse, yıllık ücretli iznini kaldığı yerden kullanmaya devam edebilir.

Mazeret izinleri iş günü değil gün hesabıyla hesaplanmalıdır. Çünkü İş Kanunu'nun Ek 2. maddesinde gün ifadesi geçtiği için üç gün, beş gün olarak belirtilen mazeret izin günlerinin hesabında iş günü değil tatil günlerinin de hesaba katılması gerekmektedir. Yıllık ücretli izinlerde ise, hafta tatili günü izin günlerinden sayılmamaktadır.

## **B. 5953 sayılı Basın İş Kanunu'na tabi çalışanların yıllık izin hakkı ve kullandırılmamasının yaptırımı**

Basın çalışanlarıyla ilgili 5953 sayılı Kanun'un 21. maddesinde, "Günlük bir mevkutede çalışan bir gazeteciye, en az bir yıl çalışmış olmak şartıyla, yılda dört hafta tam ücretli izin verilir. Gazetecilik mesleğindeki hizmeti on yıldan yukarı olan bir gazeteciye, altı hafta ücretli izin verilir. Gazetecinin kıdemli aynı gazetede hizmetine göre değil, meslekteki hizmet süresine göre hesaplanır.

Günlük olmayan mevkutelerde çalışan gazetecilere her altı aylık ... devresi için iki hafta ücretli izin verilir. Yıllık ücretli izinlerin hesabında bu Kanunun 1'inci maddesindeki "Gazeteci" tabirine girenlerin kıdemleri, iş akdinin devam etmiş veya fasilalarla yeniden inikat etmiş

olmasına bakılmaksızın, gazetecilik mesleğinde geçirdikleri hizmet süresi nazara alınmak suretiyle tespit edilir. İzin hakkından feragat edilemez." şeklinde kurala yer verilmiştir.

Aynı Kanun'un 29. maddesinde, "Gazeteciye bu Kanun'un 21'inci maddesinde yazılı yıllık izni vermeyen veya izni vermiş olup da izin müddetine ait ücreti ödemeyen işverene, yıllık izin vermediği veya izin süresine ait ücretleri ödemediği kimsenin izin müddetine tekabül eden ücretler yekununun üç katı kadar idarî para cezası verilir; ayrıca gazeteciye ödenmesi gereken ücret toplamı, iki kat olarak ödenir" şeklinde açık bir düzenlemeye gidilerek yıllık izinlerin kullandırılmamasının yaptırımı öngörülmüştür. Gazetecinin kullandırılmayan yıllık izin sayısı 50 gün ise mahkeme işverenin bunu 100 gün olarak ödemesine hükmedecektir. Ancak iki kat olarak hesabın işçinin çalışırken izin talebinde bulunması ve kullandırılmaması veya izin verilmesine rağmen izin ücretinin ödenmemiş olması gerekmektedir.

Öte yandan Yargıtay'ın yakın tarihli kararlarında, izin ücretinin dönem ücreti yerine son ücretten hesaplanması gerektiği yönündeki uygulaması, yıllık izin hakkının niteliğine daha uygundur. Gazetecinin yıllık izin hakkından feragat edemeyeceği 21. maddede düzenlendiğine göre, yıllık izin hakkı iş ilişkisinin devamı sırasında ücrete dönüşmez ve dinlenme hakkı olarak varlığını sürdürür. Gazetecinin geçmiş yıllara ait kullanmadığı izinleri daha sonraki yıllarda kullandırıldığında fiili izin kullanma dönemindeki ücret ödenmelidir. Örneğin gazeteciye 10 yıl öncesine ait yıllık izin kullandırıldığında, 10 yıl öncesine ait dönem ücreti ile izne ayrılması dinlenme hakkının özüne aykırıdır. İşçiye fiilen izin kullandığı dönem ücreti ödeneceğine göre yıllık izin ücretinin son ücrete evrilmesi, dinlenme hakkının doğası gereğidir.

Yargıtay İş Dairelerinin önceki istikrarlı uygulamaları gazetecinin yıllık izin ücretinin dönem ücretinden ve ancak iki kat olarak hesaplanması gerektiği yönündeyken (Yargıtay 9.HD. 19.01.2015 gün, 2013/8162 E, 2015/884 K.; Yargıtay 22. HD. 07.04.2015 gün, 2014/5324 E, 2015/12781 K.), 2015 yılında itibaren gerçekleşen içtihat değişikliği ile iki kat olarak hesabın işçinin çalışırken izin talebinde bulunması ve kullandırılmaması haline geçerli olduğu, iş sözleşmesinin feshinde ödenmesi gereken izin ücretinin son ücret üzerinden ve tek kat olarak hesabı gerektiği yönünde kararlar verilmiştir (Yargıtay 9. HD. 24.02.2015 gün, 2013/9508 E, 2015/7896 K.; Yargıtay 22.HD. 10.02.2016 gün, 2014/ 3387 E, 2016/ 3330 K.; Yargıtay 7.HD. 10.03.2016 gün, 2015/5218 E, 2016/6009 K.).



### 05.02.2020 tarihli 2020/497 sayılı yargı kararı

**Konu:** Davacı şirket tarafından ihtirazi kayıtla verilen 2012/10-12 dönemine ilişkin geçici vergi beyannamesi üzerine tahakkuk eden geçici verginin 2.550.619,65 TL tutarındaki kısmının iptali istenilmektedir.

**Özet:** Danıştay bozma kararı üzerine Vergi Mahkemesinin temyize konu kararıyla; sabit kıymet ifadesinden 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 313. maddesi uyarınca amortisman mevzuunu oluşturan iktisadi kıymetlerin anlaşılması gerektiği, Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 32/A. maddesinde net sabit kıymet ifadesine yer verilmediği, 213 sayılı Kanun'un değerlendirme ile ilgili hükümleri dikkate alındığında da, değerlendirme ölçüsü, mukayyet (kayıtlı değer) olup sabit kıymetin kayıtlı değer ile dikkate alınması gerektiğinin açık olduğu, aksi halin mükerrer vergi avantajı sağlayacağı, zira ayrılan amortismanların, hem kurumlar vergisi matrahından düşülebileceği, hem de dava konusu olayda davacının yaptığına cevaz verildiği takdirde de kazancın ayrı bir şekilde tespit edilememesi nedeniyle indirimli oran uygulanacak kazancın belirlenmesi sırasında paydayı teşkil edecek sabit kıymet tutarından düşülmek suretiyle indirimli oran uygulanacak kazancın büyütüleceği, ayrıca, zamanla yıpranma nedeniyle rayiç değeri artmak yerine azalan sabit kıymetlerden yıllara sari olarak amortismanları düşüldüğü takdirde, söz konusu şirketin kayıtlarında aktifine kayıtlı sabit kıymet tutarı daha yüksek gösterilmesine rağmen, tevsi yatırımlar nedeniyle indirimli orana tabi kazancın tespiti sırasında hesaplama yaparken şirketin aktifine kayıtlı sabit kıymetin bazı durumlarda "0" hatta (-) olarak bile yer alabileceği, dolayısıyla, tüm bu değerlendirmeler kapsamında davacının ihtirazi kaydının kabul edilmemesi suretiyle fazladan tahakkuk eden kurumlar vergisinin 2.550.619,65 TL tutarındaki kısmında hukuka aykırılık bulunmadığı sonucuna ulaşılmıştır. Belirtilen gerekçelerle davanın reddine karar verilmiştir.

Bununla birlikte, temyiz eden Davacı tarafından, dönem kazancının bir kısmının 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 32/A maddesi kapsamındaki indirimli oranda kurumlar vergisine tabi olan teşvik belgesine bağlanmış yatırımlardan oluştuğu, Kanun'un 32/A maddesinde, teşvik belgesine bağlanmış olan yatırımlardan elde edilen kazançların yatırımın kısmen veya tamamen işletilmesine başlanan hesap döneminden itibaren yatırıma katkı tutarına ulaşıncaya kadar indirimli oran üzerinden kurumlar vergisine tabi tutulacağı, aynı maddenin 4. fıkrasında da, tevsi yatırımlarda, elde edilen kazancın işletme bütünlüğü çerçevesinde ayrı hesaplarda izlenmek suretiyle tespit edilebilmesi halinde, indirimli oranın bu kazançta uygulanacağı, kazancın ayrı şekilde tespit edilememesi halinde ise indirimli oran uygulanacak kazancın yapılan tevsi yatırım tutarının dönem sonunda kurumun aktifine kayıtlı bulunan sabit kıymet tutarına (devam eden yatırımlara ait tutarlar da dahil) oranlanması suretiyle belirleneceği, bu hesaplama sırasında işletme aktifinde yer alan sabit kıymetlerin kayıtlı değeri, yeniden değerlendirilmiş tutarları ile dikkate alınacağı hükmüne yer verildiği, kendilerinin indirimli orana tabi faaliyetlerinden elde ettikleri kazancın, genel kurum kazançları içinde ayrı bir hesapta takip edilemediği, kazancın tespiti sırasında yasada belirtilen şekilde hesaplama yapıldığı, ancak dönem sonu sabit kıymet tutarının ne olduğu konusunda yasada açık bir ifadenin yer almadığı, gelir idaresinin ise brüt değer (birikmiş amortisman düşülmemiş) dikkate alınması gerektiği yolunda görüş beyan ettiği, kendileri tarafından ise dönem sonu sabit kıymet tutarının hesaplanması sırasında net değer (birikmiş amortisman düşülmüş) esas alınması gerektiğinin düşünüldüğü, uyumsuzluğun da esasında buradan kaynaklandığı, diğer hususlarda bir ihtilaf bulunmadığı, sabit kıymet tutarının ne olduğu, nasıl hesaplanması gerektiği hususunda yasada bir hüküm yer almadığı, vergi idaresi tarafından da bu hususta herhangi bir tebliğ, genelge yayınlanmadığı, maddenin gerekçesinde de net yada brüt değer

ifade edildiği hususunda bir ibarenin bulunmadığı, idarenin brüt değer esas alınacağı yolundaki düşüncesinin dayanağının bulunmadığı, ayrıca idarenin düşüncesinin mevcut diğer yasal düzenlemelere ve tek düzen muhasebe sistemine aykırı olduğu, zira, sabit kıymetin 4 seri No'lu Kurumlar Vergisi Tebliği'nde, Vergi Usul Kanunu'nun 313. maddesi kapsamında amortisman konusunu oluşturan iktisadi kıymetler olduğunun ifade edildiği, o halde olayın amortismanına tabi iktisadi kıymetleri değerlendirme ve amortisman uygulaması açısından değerlendirilmesinin gerektiği, bu hususun da Vergi Usul Kanunu'nda düzenlendiği, Maliye Bakanlığı tarafından 01/01/1994 tarihinden itibaren Tek Düzen Hesap Sistemi ve Uygulamasının getirildiği, bu hususta tebliğ yayınlandığı, tebliğ hükümlerine bakıldığında yatırım teşvik belgesi kapsamındaki harcamaların maddi duran varlıklar hesap grubunda izlenmesi gerektiği, bununla ilgili düzenleme ve açıklamalara bakıldığında ise sabit kıymet toplamının hesaplanmasında birikmiş amortismanların düşülmesi zorunluluğu olduğunun görüleceği, buna göre sabit kıymet tutarının birikmiş amortismanların düşülmesi sonucu bulunan değer olduğu, idarenin görüşünün yeni Türk Ticaret Kanunu ile de uyumlu olmadığı, yeni Türk Ticaret Kanunu sonrası muhasebe uygulamalarında da maddi duran varlıkların birikmiş amortisman tutarları ile birlikte dikkate alınmasının zorunlu olduğu, ayrıca idarenin görüşünün Vergi Usul Kanunu'nda yer alan amortismanlara ilişkin düzenlemelere de aykırılık oluşturduğu, Kanun'un 313. maddesi uyarınca amortismanın konusunun, işletmede bir yıldan fazla kullanılan ve yıpranmaya, aşınmaya veya kıymetten düşmeye maruz bulunan gayrimenkullerle, gayrimenkul gibi değerlendirilen iktisadi kıymetlerin (tesis ve makineler, gemiler ve diğer taşıtlar, gayrimaddi haklar) alet, edavat, mefruşat, demirbaş ve sinema filmlerinin, kanunla belirlenen esaslara göre tespit edilen değerinin, yine bu kanun hükümlerine göre yok edilmesi olduğunun ifade edildiği, Muhasebe Sistemi ve Eki Hesap Planı açıklamalarında da birikmiş amortismanların maddi duran varlık bedellerinin kullanılabilcekleri süre içerisinde hesaba yok edilmesini sağlamak amacıyla kullanılan hesap olduğunun belirtildiği, diktirinde de sabit kıymet tutarının, hesap dönemi sonunda kurumun aktifinde kayıtlı olan sabit kıymetlerin net değerleri tutarları olması gerektiği, bir başka deyişle sabit kıymetlerin bu kıymetler üzerinden ayrılmış birikmiş amortismanlar düşüldükten sonra kalan tutarların hesaplamada dikkate alınması gerektiğinin belirtildiği, idarenin ifade ettiği görüşün yasanın amacına da aykırı olduğu, zira idarenin bu yaklaşımının teşvik haklarının sınırlandırılması sonucunu doğuracağı belirtilerek temyiz isteminin kabulü ile Vergi Mahkemesi kararının bozulması gerektiği ileri sürülmektedir.

Davalı idare tarafından, indirimli oranda kurumlar vergisi müessesesinin 5520 sayılı Kanun'un 32/A maddesi ile 2009/15199 sayılı Yatırımlarda Devlet Yardımları Hakkında Karar ve bu karar uyarınca çıkarılan Tebliğ hükümleri uyarınca uygulandığı, Yasada yer verilen sabit kıymet tutarı ifadesinden brüt kıymetin anlaşılması gerektiği, gelir idaresinin görüşünün bu yönde olduğu, ayrıca bir tebliğ yayınlanmamasının durumu değiştirmede, sabit kıymet ifadesinden Vergi Usul Kanunu'nun 313. maddesi uyarınca amortisman mevzuunu oluşturan iktisadi kıymetlerin anlaşılması gerektiği, yasada net sabit kıymet ifadesinin yer almadığı, buradan da yasa koyucunun amacının brüt kıymet olduğunun anlaşıldığı, bazı makalelerde sabit kıymetten net kıymetin anlaşılması gerektiği ifade edilmiş ise de aksi yönde yazılmış makalenin de bulunduğu, brütün

kesintisi yapılmamış, kabı ile darası çıkarılmadan tartılan, netin ise kesintilerden sonra geri kalan miktarda olan safi tutarı ifade ettiği, olayda netin birikmiş amortismanın çıkarılması anlamına geldiği, oysa yasa koyucunun bu yönde bir irade ortaya koymadığı, Vergi Usul Kanunu'nun değerlendirme ile ilgili hükümlerinin göz ardı edilmemesi gerektiği, değerlendirme ölçüsünün ise mukayyet (kayıtlı değer) olup sabit kıymetin kayıtlı değer ile dikkate alınması gerektiği, aksi halin mükerrer vergi avantajı sağlayacağı ileri sürülerek temyiz isteminin reddi gerektiği savunulmaktadır.

Açıklanan nedenlerle; Temyiz isteminin reddine, temyiz konu İstanbul 5. Vergi Mahkemesinin 28/03/2019 tarih ve E:2019/416, K:2019/514 sayılı kararının onanmasına, Temyiz giderlerinin istemde bulunan üzerinde bırakılmasına ve dosyanın anılan Vergi Mahkemesine gönderilmesine karar verilmiştir.

## **16.12.2019 tarihli 2019/7049 sayılı yargı kararı**

**Konu:** Davacı tarafından 29/11/2011 tarihinde ödenen 259.846,37 TL damga vergisinin iadesi istemiyle yapılan düzeltme-şikâyet başvurusunun reddine ilişkin 20/02/2014 tarih ve 20535 sayılı işlemin iptali istemine ilişkindir.

**Özet:** Davacı tarafından 29/11/2011 tarih ve 20111129...8 sayılı makbuz ile ödenen 259.846,37-TL damga vergisinin iadesi istemiyle Davutpaşa Vergi Dairesi Müdürlüğüne başvurulduğu, taleplerinin zımnen reddi üzerine açılan davada şikâyet başvurusu olarak değerlendirilmek suretiyle dilekçenin Maliye Bakanlığı Gelir İdaresi Başkanlığına gönderildiği, idarenin ret cevabı üzerine de iş bu davanın açıldığı; uçak satışının Londra'da gerçekleşmesi, uçağın devir tesliminin de Mısır'da gerçekleşmesi nedeniyle Türkiye'de gerçekleşmemiş bir uçak satış sözleşmesinden ve yine İstanbul'da gerçekleşmemiş olan bu sözleşmeye dayalı teslimden ötürü uçak satış bedeli üzerinden damga vergisi ödenmesinin hatalı olduğu ve uçağın Türkiye-İstanbul ile ilişkisinin test uçuşundaki aksaklıkların giderilmesinden ibaret olduğu, yurt dışında hüküm ve sonuçlarını doğuran bir akitte Türkiye'den bir avukatın hukuki hizmet verdiği, neticede davacı şirketin bir taraf olarak Türkiye'de hükmünden faydalanması söz konusu olan sözleşme tatbikinin sadece ve sadece para ve belge transferine dayalı emanetçilik sözleşmesi olduğu, bu nedenle hataen alınan bu verginin iadesi gerektiğinin ileri sürüldüğü, 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 122-124. maddelerinde yer alan düzeltme ve şikâyet yoluna başvurulabilmesi için, vergilendirme işlemleri sırasında anılan Kanun'un 117. ve 118. maddelerinde tanımlanan bir hatanın yapılmış olması gerektiği, uyuşmazlığın vergi hatası dışında, maddi olayların değerlendirilmesi ve irdelenmesini gerektiren bir sorun olarak ortaya çıkması ve yorumu gerektirmesi durumunda, düzeltme ve şikâyet yoluyla yapılan başvurunun reddi üzerine açılacak davalarda işin esasına yönelik iddiaların incelenmesine olanak bulunmadığı, davacı tarafından ödenen ve iadesi istenen damga vergisine ilişkin şikâyet yoluyla yapılan başvuru sonucu tesis edilen işlem üzerine açılan davaya ilişkin iddiaların, hukuki yorum gerektirecek nitelikte olduğu, dolayısıyla olayda 213 sayılı Vergi Usul Kanunu kapsamında bir hatanın bulunmadığı, davacı talebinin reddi suretiyle tesis edilen işlemde isabetsizlik görülmediği ancak, 488 sayılı Damga Vergisi Kanunu'nun 14. maddesinin son fıkrası uyarınca, yabancı memleketlerin birinden diğeri üzerine düzenlenip Türkiye'de tedavüle çıkarılan

kağıtların yarı nispette vergiye tabi olacağı açık olduğundan, bu husus 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 116. maddesinde "vergiye müteallik hesaplarda veya vergilendirmede yapılan hatalar yüzünden haksız yere fazla veya eksik vergi istenmesi veya alınması" şeklinde tanımlanan maddi hata kapsamında değerlendirilerek davacıdan tahsil edilen damga vergisinin yarı nispette olacağı ve diğer yarısının davacıya iade edilmesi gerektiği gerekçesiyle davanın kısmen kabulüne, kısmen reddine, dava konusu işlemin damga vergisinin yarısına isabet eden kısmının iptaline ve damga vergisinin yarı nispetinin davacıya iadesine, karar verilmiştir.

Davalı idare tarafından 488 Sayılı Damga Vergisi Kanunu'nun 14. Maddesinin son fıkrasının yurt dışından yurt dışına düzenlenen sözleşmeler ile ilgili olduğu, "uçak teslim makbuzu" başlıklı kağıdın incelenmesinden sözleşmenin hükmünden Türkiye'de yararlanıldığı ve dolayısıyla damga vergisinin tamamının ödenmesi gerektiği iddialarıyla kararın kabule ilişkin kısmının bozulması istenilmektedir.

Davacı tarafından ise kağıdın Türkiye'de tedavüle çıkarılmasının söz konusu olmadığı, damga vergisinin konusunu oluşturmayan bir işlemde vergi alınmasının vergi hatası kapsamında olduğu iddialarıyla kararın redde ilişkin kısmının bozulması istenilmektedir.

Yapılan hukuki değerlendirmeye göre 213 sayılı Vergi Usul Kanunu ve 488 sayılı Damga Vergisi Kanunu'nun ilgili hükümlerinin değerlendirilmesinden yabancı memleketlerde düzenlenen kağıtların damga vergisine tabi olabilmesi için Türkiye'de hükmünden yararlanılması daha açık bir ifade ile; kağıdın Türkiye'de bir hakkın veya hususun tayin ve ispatı, bir hak veya menfaat sağlanması, ticari ya da benzer bir amaç için kullanılması suretiyle, kağıtta belirtilen hak ve yükümlülükler işlerlik kazandırılması gerektiği, Kanun'un 14. maddesine göre yabancı memleketlerde düzenlenen kağıtların Türkiye üzerine düzenlenmiş olması diğer bir deyişle taraflardan birinin Türkiye'de olması halinde kağıdın damga vergisi oranının tam olacağı ancak her iki tarafın da yabancı olmasına rağmen kağıdın Türkiye'de tedavüle çıkarılması, hükmünden Türkiye'de yararlanılması halinde damga vergisinin yarı nispette alınacağı sonucuna ulaşılmaktadır.

Dosyanın incelenmesinden; davacının 1300 ve 1353 seri numaralı iki adet uçağı satın almak için 01/11/2011 tarihinde sözleşme imzaladığı, davalı idarece "uçak teslim makbuzu" başlıklı kağıtlarda uçağın teslim yerinin İstanbul olarak belirtildiği ve sözleşmenin hükmünden Türkiye'de yararlanıldığından bahisle istenen damga vergisinin iadesi için yapılan düzeltme ve şikâyet başvurusunun reddi üzerine dava açıldığı anlaşılmaktadır. Olayda, damga vergisine konu 01/11/2011 tarihli sözleşmede, anılan sözleşmenin Londra/İngiltere'de yapıldığı, uçakların teslim yerinin Kahire/Mısır olarak kararlaştırıldığı, teknik denetlemelerin Kahire ve 2 saatlik uçuş mesafesinde olan herhangi bir şehre yapılacak test uçuşuyla gerçekleştirileceğinin belirtildiği görüldüğünden, davacı tarafından söz konusu uçağın Türkiye'ye getirilmesinin sözleşmenin hükümlerinden yararlanma olarak değerlendirilemeyeceği, anılan sözleşmenin damga vergisine tabi olmadığı ve davacının iddialarının 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 118. maddesinde ifade edilen "mevzuda hata" olarak değerlendirilmek suretiyle karar verilmesi gerekirken,

davayı reddeden Vergi Mahkemesi kararında hukuka uygunluk bulunmamaktadır. Davalı idarenin, Vergi Mahkemesi kararının kabule ilişkin hüküm fıkrasına yönelik temyiz isteminin ise yukarıda yazılı gerekçeyle reddi gerekmektedir.

Açıklanan nedenlerle; davacının temyiz isteminin kabulüne, davalı idarenin temyiz isteminin reddine, 2. İstanbul 5. Vergi Mahkemesi'nin 18/05/2015 tarih ve E:2014/744, K:2015/1371 sayılı kararının redde ilişkin hüküm fıkrasının bozulmasına ve kabule ilişkin hüküm fıkrasının yukarıda yazılı gerekçeyle onanmasına karar verilmiştir.

#### **01.04.2022 tarihli ve 93767041-125[7570406285]-41191 sayılı özelge (Kocaeli Vergi Dairesi Başkanlığı)**

**Konu:** Ar-Ge Merkezi fiziki sınırları dışında gerçekleştirilen test harcamalarının Ar-Ge indirimine konu edilip edilemeyeceği hk.

İlgide kayıtlı özelge talep formunda; Şirketinizin, 5746 sayılı Kanun kapsamında Sanayi ve Teknoloji Bakanlığı tarafından onaylanan Ar-Ge Merkezi bünyesinde yürütülen Ar-Ge ve yenilik projeleri çerçevesinde, projenin devamı niteliğindeki (Projenin ayrılmaz bir parçası olarak değerlendirilen) pilot/deneme üretimleri için Ar-Ge Merkezi fiziki sınırları dışında (İşletme içinde veya dışında) gerçekleştirilen ilk madde ve malzeme harcamalarının anılan Kanun'da yer alan Ar-Ge indirimine konu edilip edilemeyeceği hususunda Başkanlığımız görüşü sorulmaktadır.

5746 sayılı Kanun'un 3'üncü maddesinin birinci fıkrasında; "(1) Ar-Ge ve tasarım indirimi: Teknoloji merkezi işletmelerinde, Ar-Ge merkezlerinde, kamu kurum ve kuruluşları ile kanunla kurulan veya teknoloji geliştirme projesi anlaşmaları kapsamında uluslararası kurumlardan ya da kamu kurum ve kuruluşlarından Ar-Ge projelerini desteklemek amacıyla fon veya kredi kullanan vakıflar tarafından veya uluslararası fonlarca desteklenen Ar-Ge ve yenilik projelerinde, rekabet öncesi işbirliği projelerinde ve teknogirişim sermaye desteklerinden yararlananlarca gerçekleştirilen Ar-Ge ve yenilik harcamalarının tamamı ile bu Kanun kapsamında yukarıda sayılan kurum ve kuruluşlar tarafından desteklenen tasarım projelerinde ve tasarım merkezlerinde gerçekleştirilen münhasıran tasarım harcamalarının tamamı, 13/6/2006 tarihli ve 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 10'uncu maddesine göre kurum kazancının ve 31/12/1960 tarihli ve 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nun 89'uncu maddesi uyarınca ticari kazancın tespitinde indirim konusu yapılır." hükmü yer almaktadır.

Araştırma, Geliştirme ve Tasarım Faaliyetlerinin Desteklenmesine İlişkin Uygulama ve Denetim Yönetmeliği'nin; "Ar-Ge, yenilik ve tasarım harcamalarının kapsamı" başlıklı 7'nci maddesinde Ar-Ge indirimine konu edilebilecek harcamalar sayılmış, maddenin birinci fıkrasında, "Ar-Ge ve yenilik faaliyeti ile tasarım faaliyeti kapsamında değerlendirilen harcamalar aşağıda yer almaktadır: a) İlk madde ve malzeme giderleri:

1) Her türlü doğrudan ilk madde, yardımcı madde, işletme malzemesi, ara mamul, yedek parça, prototip ve benzeri giderler ile 4/1/1961 tarihli ve 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'na göre amortismanına tabi tutulması mümkün olmayan maddi kıymetlerin iktisabına ilişkin giderleri kapsar.

2) Hammadde ve diğer malzeme stoklarından Ar-Ge ve yenilik veya tasarım faaliyetlerinde fiilen kullanılan kısma ilişkin maliyetler Ar-Ge, yenilik ve tasarım harcaması kapsamındadır. Bu nedenle, henüz Ar-Ge ve yenilik veya tasarım faaliyetlerinde kullanılmamış olan hammadde ve diğer malzemelere ilişkin maliyet tutarlarının stok hesaplarında; kullanılan, satılan ya da elden çıkarılanların da stok hesaplarından mahsup edilmek suretiyle izlenmesi gerekir.

açıklamalarına yer verilmiştir.

"Ar-Ge ve tasarım indirimine konu edilebilecek harcamalar" başlıklı 4'üncü maddesinde,

"(1) Ar-Ge ve yenilik faaliyetleri ile tasarım faaliyetleri kapsamında yapılan ve Ar-Ge ve tasarım indirimine konu edilebilecek harcamalar aşağıda yer almaktadır.

*a) İlk madde ve malzeme giderleri: Her türlü doğrudan ilk madde, yardımcı madde, işletme malzemesi, ara mamul, yedek parça, prototip ve benzeri giderler ile 4/1/1961 tarihli ve 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'na göre amortismanına tabi tutulması mümkün olmayan maddi kıymetlerin iktisabına ilişkin giderler bu kapsamdadır. Hammadde ve diğer malzeme stoklarından Ar-Ge, yenilik veya tasarım faaliyetlerinde fiilen kullanılan kısma ilişkin maliyetler Ar-Ge ve tasarım indirimine konu tutarın tespitinde dikkate alınacaktır. Bu nedenle, henüz Ar-Ge, yenilik veya tasarım faaliyetlerinde kullanılmamış olan hammadde ve diğer malzemelere ilişkin maliyet tutarlarının stok hesaplarında; kullanılan, satılan ya da elden çıkarılanların da stok hesaplarından mahsup edilmek suretiyle izlenmesi gerekir. Buna göre, Ar-Ge, yenilik veya tasarım projelerinde fiilen sarf edilmeyen ilk madde ve malzemelere ilişkin giderlerin Ar-Ge ve tasarım indirimine konu edilmesi mümkündür.*

.."  
açıklamaları yer almaktadır.

Bu hüküm ve açıklamalara göre, nihai ürünün oluşturulması aşamasında elde edilen ürünlerin kullanılabilirliğini ölçmek ve gerektiğinde değişiklik yapılmak üzere işletme içinde veya dışında test edilmesi amacıyla yapılan harcamalar Ar-Ge faaliyeti kapsamında olduğundan, işletme içinde veya dışında pilot üretimlerde kullanılan ilk madde ve malzemeye ilişkin giderlerin Ar-Ge indirimine konu edilmesi mümkündür.

### **03.06.2022 tarihli ve E-40392771-130[2-2022-121-37]-58328 sayılı özelge (Gelir Kanunları Grup Müdürlüğü)**

**Konu:** Yatırım teşvik belgesi kapsamında fiyat farkı faturasında KDV.

İlgide kayıtlı özelge talep formunuzla, 4735 sayılı Kamu İhale Sözleşmeleri Kanunu'nun "Ek fiyat farkı ve/veya sözleşmelerin devri" başlıklı geçici 5'inci maddesine istinaden kurumunuza gelen ek fiyat farkı dilekçelerinin işleme konulduğu ve gerekli hesaplamaların yapıldığı, ... Ltd. Şti.'nin 10.09.2021 tarihli ve ... belge numaralı e-arşiv faturası içindeki 45 kalem üründe % 0, 7 kalem üründe % 18, 4 kalem üründe ise % 8 KDV bulunduğu,

fiyat farkı hesaplaması ile ilgili kararın uygulanmasına ilişkin esaslarda KDV konusuna bir açıklık getirilmediği belirtilerek kurumunuzca ödenecek fiyat farkı üzerinden hesaplanacak KDV hakkında görüş talep edildiği anlaşılmaktadır.

4735 sayılı Kamu İhale Sözleşmeleri Kanunu'nun "Ek fiyat farkı ve/veya sözleşmelerin devri" başlıklı geçici 5'inci maddesinde; "Ülkemizde ve dünyada hammadde temininde ve tedarik zincirlerinde yaşanan aksaklıklar ile girdi fiyatlarındaki beklenmeyen artışlar nedeniyle 1/12/2021 tarihinden önce 4734 sayılı Kanun'a göre ihalesi yapılan ve bu maddenin yürürlüğe girdiği tarih itibarıyla devam eden veya bu maddenin yürürlüğe girdiği tarihten önce fesih veya tasfiye edilmeksizin kabulü/geçici kabulü yapılan mal ve hizmet alımları ile yapım işlerine ilişkin Türk lirası üzerinden yapılan sözleşmelerde, 1/7/2021 ile 31/12/2021 tarihleri arasında (bu tarihler dâhil) gerçekleştirilen kısımlar için, ihale dokümanında fiyat farkı verilmesine ilişkin hüküm bulunmadığına bakılmaksızın, 1/7/2021 ile 30/11/2021 tarihleri arasında (bu tarihler dâhil) ihalesi yapılan işlerde ihale tarihinin (son teklif verme tarihi) içinde bulunduğu aya ait endeks, 1/7/2021 tarihinden önce ihale edilen işlerde ise 2021 yılı Haziran ayına ait endeks temel endeks olarak kabul edilerek ve sözleşme fiyatları kullanılarak yüklenicinin başvurusu üzerine sözleşmesine göre hesaplanan fiyat farkına ilave olarak ek fiyat farkı verilebilir.

..." hükmü mevcuttur.

3065 sayılı Katma Değer Vergisi (KDV) Kanunu'nun;

13'üncü maddesinin (d) bendi uyarınca, 1/8/1998 tarihinden itibaren yatırım teşvik belgesi sahibi mükelleflere belge kapsamındaki makine ve teçhizat teslimleri katma değer vergisinden istisna olduğu,

29/1'inci maddesinde, mükelleflerin, yaptıkları vergiyeye tabi işlemler üzerinden hesaplanan katma değer vergisinden, Kanun'da aksine hüküm olmadıkça, faaliyetlerine ilişkin olarak kendilerine yapılan teslim ve hizmetler dolayısıyla hesaplanarak düzenlenen fatura ve benzeri vesikalarda gösterilen katma değer vergisini indirebilecekleri hüküm altına alınmıştır.

Bu çerçevede, yatırım teşvik belgesi kapsamındaki makine ve teçhizat teslimleri, Kanun'un 13/d maddesi gereğince katma değer vergisinden istisna olduğundan, yatırım teşvik belgesine sahip Kurumunuza fiyat artışları dolayısıyla düzenlenecek olan faturada, istisna kapsamında düzenlenen ilk faturaya atıfta bulunmak kaydıyla katma değer vergisi hesaplanmayacaktır. Ancak, 10.09.2021 tarihli ve ... belge numaralı e-arşiv faturasındaki üzerinden %8 ve %18 KDV hesaplanan mallara ilişkin fiyat farkı üzerinden de aynı oranlarda KDV hesaplanacağı tabiidir.

### **21.04.2022 tarihli ve 62030549-125[30-2018/18]-443107 sayılı özelge (İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı)**

**Konu:** Yurtdışı şube kazancının vergilendirilmesi.

İlgide kayıtlı özelge talep formunda, Şirketinizin yurt içinde personel taşıma ve araç kiralama faaliyetiyle iştigal ettiği, Pakistan'da ise 2012 yılından itibaren şubeniz vasıtasıyla

taşımacılık faaliyetinde bulunulduğu, Şubenizin Pakistan'da, cari dönemde ülkemizde geçerli olan Kurumlar vergisi oranından daha yüksek kurumlar vergisi oranında vergilendirildiği, bu oranın güncel olarak %30 olduğu, Pakistan'da ödenen %30 verginin Türkiye'de cari dönem kurumlar vergisi oranına isabet eden kısmının kurumlar vergisinden mahsup edildiği, kalan verginin ise şirketinizce mahsubunun yapılamadığı ve gider gösterilemediği, Ayrıca, Pakistan şubenizin karının Türkiye'ye transferi sırasında önce %10, daha sonrasında ise artırılarak %12,5 ve %15 olan transfer vergisi ödendiği, %15 oranında ödenen transfer vergisinin kar transferinden önce Pakistan'da beyan edilip ödendiği, transfer vergisi ödendikten sonra Türkiye'ye kar transferinin yapılabildiği belirtilmiş olup, Pakistan şubenizde ödemiş olduğunuz kurumlar vergisinin, ülkemizdeki cari kurumlar vergisi oranını aşan kısmı ile Pakistan şubesi karının Türkiye'ye transferi sırasında ödenen transfer vergisinin Türkiye'de tahakkuk eden kurumlar vergisinden mahsup edilip edilemeyeceği ya da gider hesaplarına alınıp alınamayacağı hususunda Başkanlığımız görüş sorulmuştur.

### I- Çifte vergilendirmeyi önleme anlaşması yönünden

Türkiye Cumhuriyeti ile Pakistan İslam Cumhuriyeti Arasında Gelir Üzerinden Alınan Vergilerde Çifte Vergilendirmeyi Önleme ve Vergi Kaçakçılığına Engel Olma Anlaşması, 01.01.1989 tarihinden itibaren uygulanmakta olup, Anlaşmanın "Ticari Kazançlar" başlıklı 7'nci maddesinin 1'inci fıkrasında; "1. Bir Akit Devlet teşebbüsüne ait kazanç, söz konusu teşebbüs diğer Akit Devlette yer alan bir işyeri vasıtasıyla ticari faaliyette bulunmadıkça, yalnız ilk bahsedilen Devlette vergilendirilecektir. Eğer teşebbüs yukarıda bahsedilen şekilde ticari faaliyette bulunursa, kazanç bu diğer Devlette, işyerine atfedilebilen miktarla sınırlı olmak üzere, vergilendirilebilir." Aynı Anlaşmanın "Temettüler" başlıklı 10'uncu maddesinde;

1. Bir Akit Devletin mukimi olan bir şirket tarafından diğer Akit Devlet mukimine ödenen temettüler, bu diğer Devlette vergilendirilebilir.
2. Bununla beraber, söz konusu temettüler, ödemeyi yapan şirketin mukimi olduğu Devletçe de kendi mevzuatına göre vergilendirilebilir; ancak kendisine ödemedeki bulunan kişi temettünün gerçek lehdarı ise bu şekilde alınacak vergi aşağıdaki oranları aşamayacaktır.
3. Bu maddede kullanılan "temettü" terimi, hisse senetlerinden veya alacak niteliğinde olmayıp kazançta katılmayı sağlayan haklardan elde edilen gelirleri, bunun yanı sıra dağıtımını yapan şirketin mukimi olduğu Devletin mevzuatına göre, vergileme yönünden hisse senetlerinden elde edilen gelirle aynı muameleyi gören diğer şirket haklarından elde edilen gelirleri kapsar.
4. Bu maddenin diğer hükümlerine bakılmaksızın bir Akit Devlet şirketi diğer Akit Devlette yer alan bir işyeri vasıtasıyla ticari faaliyette bulunduğu anda bu işyerinin bulunduğu Devlette 7'nci maddeye göre vergilendirildikten sonra, kalan kısım üzerinden 2'nci fıkra gereğince de vergilendirilebilir.

..."

### II- Kurumlar Vergisi Kanunu yönünden

5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 1'inci maddesinde kurumlar vergisine tabi kurumlar sayılmış; aynı Kanun'un 3'üncü maddesinin birinci fıkrasında, Kanun'un 1'inci maddesinde sayılı kurumlardan kanuni veya iş merkezi Türkiye'de bulunanların, gerek Türkiye içinde gerekse Türkiye dışında elde ettikleri kazançların tamamı üzerinden vergilendirileceği, 6'ncı maddesinde de kurumlar vergisinin, Kanun'un 1'inci maddesinde yazılı mükelleflerin bir hesap dönemi içinde elde ettikleri safi kurum kazancının üzerinden hesaplanacağı, safi kurum kazancının tespitinde Gelir Vergisi Kanunu'nun ticari kazanç hakkındaki hükümlerinin uygulanacağı belirtilmiştir. Bu hükümler uyarınca tespit edilecek kurum kazancından, Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 8'inci maddesi ile Gelir Vergisi Kanunu'nun 40'inci maddesinde yer alan giderler indirilebilecektir.

Kurumlar Vergisi Kanunu'nun "Yurt Dışında Ödenen Vergilerin Mahsubu" başlıklı 33'üncü maddesinde, "(1) Yabancı ülkelerde elde edilerek Türkiye'de genel sonuç hesaplarına intikal ettirilen kazançlardan mahallinde ödenen kurumlar vergisi ve benzeri vergiler, Türkiye'de bu kazançlar üzerinden tarh olunan kurumlar vergisinden indirilebilir.

Yukarıdaki hüküm ve açıklamalara göre;

- ▶ Türkiye'de kurumlar vergisinden istisna olmamak kaydıyla Pakistan'da bulunan şubenizden elde edilen kazançlar üzerinden Anlaşmaya göre Pakistan'da ödenen kurumlar vergisi ve benzeri vergilerin, bu kazançlara Türkiye'deki kurumlar vergisi oranının uygulanmasıyla bulunacak tutara kadar olan kısmının, Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 33'üncü maddesi gereğince beyanname üzerinde vergiden mahsup edilmesi mümkündür.
- ▶ Ayrıca, şirketiniz tarafından yurt dışında ödenen ve Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 33'üncü maddesinde belirlenen yasal sınırı aşan vergiler ise, kurumlar vergisinden mahsup edilemeyecek ve yasal sınırı aşan bu vergi Gelir ve Kurumlar Vergisi Kanunlarında indirilebilecek giderler arasında sayılmadığından, kurum kazancının tespitinde gider olarak dikkate alınamayacaktır.



## Sirküler İndeks

No	Tarih	Konu
67	29.06.2022	Vergi incelemelerinde Uyulacak 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.
60	23.06.2022	İstanbul Finans Merkezi'nin (İFM) kurulması ve bu merkezdeki faaliyetlere ilişkin vergi indirim ve istisnalarını da içeren Kanun Teklifi TBMM'de kabul edilerek yasalaştı.
59	16.06.2022	Yetkili müesseseler, bankalar, özel finans kurumları ve posta merkezleri için, efektif/döviz alım satımında vergi kimlik numarası tespit etme sınırı 5.000 ABD Dolarına yükseltildi.
58	12.06.2022	Tüketici kredilerinde lehe alınan paralar üzerinden hesaplanan BSMV oranı %10 olarak belirlendi.
57	02.06.2022	İstanbul Finans Merkezi'nin (İFM) kurulması ve bu merkezdeki faaliyetlere ilişkin vergi indirim ve istisnalarını da içeren Kanun Teklifi TBMM Başkanlığına sunuldu.
56	31.05.2022	İnternet ortamında ilanların yayımlanmasına aracılık eden hizmet sağlayıcıları, sosyal ağ sağlayıcıları ile yer sağlayıcıları sürekli bilgi verme zorunluluğu kapsamına alındı.
55	30.05.2022	7394 sayılı Kanun'la KDV Kanunu'nda gerçekleştirilen değişikliklere ilişkin açıklamalar yapıldı.
54	30.05.2022	7407 sayılı Kanun'la kurumların 31 Mart 2022 tarihli bilançolarındaki yabancı paraları TL'ye dönüştürmelerinden elde ettikleri gelirlere kurumlar vergisi istisnası getirildi.
53	28.05.2022	Ar-Ge/tasarım merkezleri ve teknoloji geliştirme bölgelerindeki gelir vergisi stopaj teşviki uygulamasında 7346 sayılı Kanun'la gerçekleştirilen değişiklikler hakkında açıklamalar yapıldı.
52	27.05.2022	Alkollü içkiler ile sigara ve tütün mamullerine ilişkin asgari maktu ve maktu ÖTV tutarları yeniden belirlendi.
51	27.05.2022	Yerli ve yabancı film gösterimlerinde %0 oranında eğlence vergisi uygulanmasına ilişkin süre 31 Aralık 2022'ye uzatıldı.
50	26.05.2022	Basit usule tabi mükellefler için geçerli olan kazanç istisnasına ilişkin usul ve esaslar belirlendi.
49	25.05.2022	5015 ve 5307 sayılı Kanunlar kapsamında lisansa tabi faaliyette bulunan mükelleflerce Mayıs sonuna kadar verilmesi gereken teminatların süresi 30 Haziran 2022 tarihine kadar uzatıldı.
48	16.05.2022	İhracatçı ve imalatçı kurumların, kurumlar vergisi oranının 1 puan indirimli olarak uygulanmasına ilişkin usul ve esaslar belirlendi.
47	16.05.2022	7338 sayılı Kanun ile getirilen yeniden değerlendirme uygulamalarının usul ve esasları belirlendi.
46	13.05.2022	2022 yılı 1. dönem geçici vergi beyannamelerinin verilme ve ödeme süreleri 20 Mayıs 2022 tarihine kadar uzatıldı.
45	28.04.2022	Cumhurbaşkanı tarafından Türkiye-İrak Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşması'nın onaylanmasına karar verildi.
44	22.04.2022	Yatırımlarda Proje Bazlı Devlet Yardımları Verilmesi Hakkında Karar'da bazı değişiklikler yapıldı.
43	21.04.2022	KDV Genel Uygulama Tebliği'nde bazı değişiklikler yapıldı.
42	19.04.2022	Döviz cinsinden düzenlenen menkul satış sözleşmeleri kapsamındaki ödeme yükümlülüklerinin Türk parası cinsinden yerine getirilmesi zorunluluğu geldi.
41	19.04.2022	Bazı içeceklerin asgari maktu ÖTV tutarları ile bazı tütünlerin ÖTV oranları yeniden belirlendi.
40	19.04.2022	Cep telefonlarının ÖTV oranlarına esas ÖTV matrahları yükseltildi.
39	15.04.2022	Gelir, Kurumlar ve KDV Kanunları ile Vergi Usul Kanunu'nda değişiklik içeren 7394 sayılı Kanun yayımlandı.



## Vergi Takvimi

### 2022 Temmuz ayı mali yükümlülükler takvimi

13 Temmuz 2022 Çarşamba	16-30 Haziran 2022 dönemi özel tüketim vergisi beyannamesinin (Petrol ve doğalgaz ürünleri) verilmesi ve verginin ödenmesi
18 Temmuz 2022 Pazartesi	Haziran 2022 dönemi özel tüketim vergisi beyannamesinin (Alkollü ve alkolsüz içecekler ile tütün mamulleri) verilmesi ve verginin ödenmesi Haziran 2022 dönemi özel tüketim vergisi beyannamesinin (Dayanıklı tüketim malları ve diğer mallar) verilmesi ve verginin ödenmesi Haziran 2022 dönemi özel tüketim vergisi beyannamesinin (Tescile tabi olmayan motorlu taşıtlar) verilmesi ve verginin ödenmesi Haziran 2022 dönemi banka ve sigorta muameleleri vergisi (BSMV) beyannamesinin verilmesi ve verginin ödenmesi Haziran 2022 dönemi özel iletişim vergisi (ÖİV) beyannamesinin verilmesi ve verginin ödenmesi Haziran 2022 dönemi kaynak kullanımı destekleme fonu (KKDF) kesintilerinin bildirimi ve ödenmesi
20 Temmuz 2022 Çarşamba	Haziran 2022 dönemi şans oyunları vergisi (ŞOV) beyannamesinin verilmesi ve verginin ödenmesi
25 Temmuz 2022 Pazartesi	1-15 Temmuz 2022 dönemi özel tüketim vergisi beyannamesinin (Petrol ve doğalgaz ürünleri) verilmesi ve verginin ödenmesi
26 Temmuz 2022 Salı	Haziran 2022 dönemi muhtasar ve prim hizmet beyannamesinin (MPHB) verilmesi ve verginin ödenmesi Nisan-Mayıs-Haziran 2022 dönemi gelir vergisi tevkifatının (GVK geçici 67. madde) beyanı ve ödenmesi Haziran 2022 dönemi damga vergisinin (DV) beyanı ve ödenmesi Haziran 2022 dönemi katma değer vergisinin (KDV) beyanı ve ödenmesi
1 Ağustos 2022 Pazartesi	Haziran 2022 dönemi haberleşme vergisinin beyanı ve ödenmesi 2021 yılına ilişkin yıllık gelir vergisinin 2. taksit ödemesi 2022 yılı motorlu taşıtlar vergisi (MTV) 2. taksit ödenmesi Haziran 2022 dönemi mal ve hizmet alım/satımlarına ilişkin bildirim formlarının (Form Ba-Bs) verilmesi Haziran 2022 dönemi sosyal güvenlik primlerinin (SGP) ödenmesi Haziran 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 yıl	Tutar (TL)
2020	23,00
2021	25,00
2022	34,00

Gelir vergisinden istisna günlük ulaşım bedeli (KDV hariç)	
Uygulandığı yıl	Tutar (TL)
2020	12,00
2021	13,00
2022	17,00

## 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)
01.07.2021 - 31.12.2021	8.284,51
01.01.2022 - 30.06.2022	10.848,59

## 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 (%)
01.07.2019 - 01.10.2019	2,50
02.10.2019 - 29.12.2019	2,00
30.12.2019 tarihinden itibaren	1,60

## Tecil faizi oranları (Yıllık)

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

## Yeniden değerlendirme oranları

Yıl	Oran (%)
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

Ödemeler / kesintiler	01.01.2022-31.12.2022 (TL)
Brüt asgari ücret	5.004,00
Sosyal güvenlik primi işçi payı (%14)	700,56
İşsizlik sigortası primi işçi payı (%1)	50,04
Gelir vergisi matrahı	0,00
Hesaplanan gelir vergisi	0,00
Damga vergisi	0,00
Kesintiler toplamı	750,60
<b>Net asgari ücret</b>	<b>4.253,40</b>

## Yıllık brüt asgari ücret

Uygulandığı yıl	Tutar (TL)
2020	35.316,00
2021	42.930,00
2022	60.048,00

## Sosyal güvenlik primine esas aylık kazançların alt ve üst sınırları

Uygulandığı dönem	Alt sınır (TL)	Üst sınır (TL)
01.01.2022 - 31.12.2022	5.004,00	37.530,00

**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)**

Year	Amount (TRL)
2020	23.00
2021	25.00
2022	34.00

**Daily transportation amount exempted from income tax (VAT excluded)**

Year	Amount (TRL)
2020	12.00
2021	13.00
2022	17.00

**Disability allowance (2022)**

Degree of disablement	Amount (TRL)
For 1 <sup>st</sup> degree disabled	2,000
For 2 <sup>nd</sup> degree disabled	1,170
For 3 <sup>rd</sup> 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)
01.07.2021 - 31.12.2021	8,284.51
01.01.2022 - 30.06.2022	10,848.59

**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 (%)
01.07.2019 - 01.10.2019	2.50
02.10.2019 - 29.12.2019	2.00
Since 30.12.2019	1.60

**Deferral interest rates (Annual)**

Period	Rate (%)
06.09.2018 - 24.10.2019	22
25.10.2019 - 29.12.2019	19
Since 30.12.2019	15

**Revaluation rates**

Year	Rate (%)
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**

Payments / withholdings	01.01.2022-31.12.2022 (TRL)
Gross minimum wage	5,004.00
Social security premium employee's contribution (14%)	700.56
Unemployment insurance premium employee's contribution (1%)	50.04
Income tax base	0.00
Income tax calculated	0.00
Stamp duty	0.00
Total withholdings	750.60
<b>Net minimum wage</b>	<b>4,253.40</b>

**Annual gross minimum wage**

Year	Amount (TRL)
2020	35,316.00
2021	42,930.00
2022	60,048.00

**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 - 31.12.2022	5,004.00	37,530.00

## 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](http://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](http://ey.com) adresini ziyaret edin.

© 2022 EY Türkiye.  
Tüm Hakları Saklıdır.

[ey.com/tr](http://ey.com/tr)  
[vergidegundem.com](http://vergidegundem.com)  
[facebook.com/ErnstYoungTurkiye](https://facebook.com/ErnstYoungTurkiye)  
[instagram.com/eyturkiye](https://instagram.com/eyturkiye)  
[twitter.com/EY\\_Turkiye](https://twitter.com/EY_Turkiye)

ISSN: 2148-4686

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