

# Vergide Gündem

Tax Agenda

Mayıs / May 2024

## **Ek vergi Anayasa'ya uygun!**

Abdulkadir Kahraman

## **Kafe, pastane gibi işletmelerde KDV oranına ilişkin düzenleme yapıldı**

Diyar Akyürek

## **English Translation**

## **Gümrükte Gündem**

Sercan Bahadır

## **Çalışma Hayatında Gündem**

Dr. Hakkı Demirci

## **Seçilmiş Yargı Kararları ve Muktezalar**

## **Sirküler İndeks**

## **Vergi Takvimi**

## **Pratik Bilgiler**

## **Practical Information**

**EY**

Building a better  
working world

## Ek vergi Anayasa'ya uygun!

12 Mart 2023 tarihli Resmî Gazetede yayımlanarak yürürlüğe giren 7440 sayılı Kanun'la Kahramanmaraş ve çevre illerdeki depremin etkilerinin giderilmesi ve bölgenin kalkınması için gerekli kaynağın oluşturulması amacıyla "ek vergi" (namı diğer "deprem vergisi") ihdas edilmişti. Düzenleme ile kurumlar vergisine tabi kurumlardan bir kısmı ek vergi mükellefiyeti kapsamına alındı. Ek vergi, 2022 yılı kurumlar vergisi beyannamesinde gösterilen "kurumlar vergisi ve diğer kanunlardaki indirim ve istisnalar" üzerinden "yurt içi" ve "yurt dışı" kaynaklı olmaya bağlı olarak aşağıdaki gibi iki farklı oran ile yasalaştı.

### Yurt içi kaynaklı istisna ve indirimler:

- ▶ Kurumlar vergisi beyannamesindeki kurum kazancından indirim konusu yapılan istisna ve indirim tutarları ile indirimli kurumlar vergisine tabi matrahları üzerinden dönem kazancı ile ilişkilendirilmeksizin %10,
- ▶ Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 5'inci maddesinin 1'inci fıkrasının "a" bendinde düzenlenen istisna (iştirak kazançları istisnası dahil) kazançlar üzerinden %5.

### Yurt dışı kaynaklı istisna ve indirimler:

- ▶ Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 5'inci maddesinin 1'inci fıkrasının "b" bendindeki yurtdışından elde edilen ve en az %15 oranında vergi yükü taşıdığı tevsik edilen istisna kazançlar üzerinden %5.

## Ek vergi ve Anayasa'ya aykırılık iddiaları

Kurumlar Vergisi Kanunu'ndaki bazı istisna ve indirimlerin (iştirak kazançları istisnası, emisyon primi istisnası gibi) "ek vergi" kapsamında olması vergi tekniği açısından eleştiri konusu olmuş ve mükelleflerin bir kısmı 2022 yılı kurumlar vergisi beyannamelerini ihtirazi kayıtla beyan edip akabinde vergi yargısında dava açmışlardı. Kurumlar vergisi beyanını ihtirazi kayıtla bildiren bir mükellefin tahakkuk eden ek verginin iptali için açtığı davada Anayasa'ya aykırılık iddiasını kayda değer bulan ilk derece mahkemesi, ek vergi düzenlemesini Anayasa Mahkemesine taşımıştı. AYM 30 Kasım 2023 tarihli toplantısında davanın esastan incelenmesine karar vermiş ve 14 Mart 2024 tarihinde itiraza dair ret kararını vermiştir. AYM'nin 2024/82 sayılı Kararı 19 Mart 2023 tarihli Resmî Gazete'de yayımlandı.

## İtiraz gerekçeleri nedir?

AYM'ye yapılan başvuru gerekçeleri; "itiraz konusu kuralla öngörülen ek verginin kurumlar vergisinin mükelleflerinin bazılarını kapsadığı, ek vergiye dair kuralın tüm istisna ve indirim unsurlarını dikkate almayarak; bir kısım mükellefi kapsama alarak vergilendirmede genellik ve eşitlik ilkesine aykırı davranıldığı, doğrudan beyannamedeki istisna ve indirimler üzerinden vergilendirme yapılmasının mali güce göre vergilendirme ilkesine aykırı olduğu, ek vergiye muhatap olacak vergi mükelleflerinin depremin gerçekleştiği illerde kayıtlı mükellef olmasalar da faaliyetlerinin bir kısmı veya tamamının bu bölgelerde olmasının gözlemlenmediği, ek vergi ihdas eden kuralın vergiyi doğuran olaydan sonraki bir tarihte yürürlüğe girdiği ve geriye yürütülmesi" şeklinde dava dilekçesinde açıklanmıştır.

## AYM'nin ret gerekçeleri nedir?

Anayasa Mahkemesi 14 Mart 2024 tarihli ve 2024/82 sayılı Kararı ile uygunluk gerekçelerini şu şekilde sıralamıştır:

- ▶ Ek vergi ihdas eden kural, belirli ve ulaşılabilir nitelikte olup, "kanunilik" şartını taşımaktadır.
- ▶ Kamu yararı amacıyla mülkiyet hakkı sınırlanabileceğinden, deprem gibi olağanüstü hallerde doğan kayıpların giderilmesi ve toplumsal dayanışmanın sağlanması için ek vergi yükümlülüğü getirilmesi mümkündür ve ek vergiyle güdülen meşru amaç açıktır.
- ▶ Ek vergi ile depremlerin etkilerinin azaltılması için gerekli finansmanın sağlanmasına katkısı dikkate alındığında, Anayasa'daki ölçülülük ilkesi ışığında kural anılan "meşru amaca" ulaşma bakımından elverişlidir.
- ▶ Vergilendirme konusunda devletin takdir yetkisinin genişliği çerçevesinde; depremin yol açtığı ekonomik kayıpları gidermek ve sosyal dayanışmayı sağlamak için gerek mevcut vergilerin artırılması gerekse yeni bir vergi ihdası kanun koyucunun takdir yetkisinde olduğundan, ek vergi alınmasına ilişkin düzenlemede "gereklilik ölçütü" karşılanmaktadır.
- ▶ Ek vergi geçici nitelikli ve bir defalık olmasından dolayı, ek verginin muhataplarına aşırı bir külfet yüklenmediği, deprem nedeniyle oluşan maddi kayıpların büyüklüğü karşısında bu kayıpların giderilmesi sonucuna sağlanacak fayda ile katlanılacak külfet arasında makul olmayan bir dengesizlik bulunmadığından "sınırlama orantılıdır".
- ▶ Mali güce göre vergilendirme ilkesi, aynı zamanda vergide eşitlik ilkesinin sağlanmasının uygulama aracı olup mali gücü fazla olanın mali gücü az olana göre daha fazla vergi ödemesini gerektirir. Vergide eşitlik ilkesi mali gücü aynı olanlardan aynı, farklı olanlardan ise farklı oranda vergi alınması esasına dayanır. Sermaye iratlarının ücretlere göre farklı vergilendirilmesi; en az geçim indirimi, artan oranlı vergilendirme, çeşitli istisna ve muafiyet uygulamaları, vergi yükünün adalete uygun dağılımı ile mali güce göre vergilendirmenin araçlarındandır.
- ▶ AYM'nin geçmiş kararlarında da deprem gibi olağanüstü olayların yaşandığı dönemlerde ortaya çıkan ekonomik kayıpların telafisi için ek vergiler ihdasının "mali güce göre vergilendirme ve vergi yükünün adaletli dağılımı ilkelerine" aykırı bulunmamıştır.
- ▶ Kurumların kazançlarından indirim suretiyle sağladıkları vergisel avantaj sayesinde elde ettikleri tutar kadar elde ettikleri fayda "gelir niteliğindeki mali gücün göstergelerinden" biridir. Ek vergi ile kurum kazancından indirim konusu yapılan indirim tutarları kadar elde edilen avantaj %10 vergiye tabi tutulmuştur. Kurum kazancından indirim imkânından yararlanan tutarlara göre hesaplanacak ek verginin muhatapları, orantısız bir vergi yüküyle karşı karşıya bırakılmamaktadır.
- ▶ Bazı istisna ve indirimler üzerinden ek vergi alınmaması, vergilendirme konusunda kanun koyucunun vergilendirme aracının seçiminde takdir yetkisi kapsamında olup, ek vergi düzenlemesi "malî güce göre vergilendirme, vergi yükünün adaletli dağılımı ve eşitlik" ilkeleriyle çelişmemektedir.

Yukarıda açıklanan gerekçelerle "ek vergi düzenlemesi" Anayasa'nın 2, 13, 35 ve 73. maddelerine uygun bulunarak itiraz reddedilmiştir.

## Karar ne anlama geliyor?

AYM kararının vergi yargısında devam eden davalar açısından ("iştirak kazançları istisnası ve emisyon primi istisnası" dahil) etkisi olumsuz olacaktır. Ancak özellikle "iştirak kazançları istisnası ve emisyon primi istisnası" açısından durum farklıdır.

Özü itibarıyla, iştirak kazançları ve emisyon primi istisnaları vergi kanunlarındaki "vergi harcaması" kalemi değildir. Vergilendirmede, vergiyi doğuran olay ve bu olaya ilişkin işlemlerim gerçek mahiyeti esastır. Diğer bir deyişle vergilendirme işlemlerinde öz şekilden önce gelir. Hem iştirak kazançları istisnası hem de emisyon primi istisnası özünde "indirim ve istisna" değildir.

İştirak kazançları istisnası bir istisna değil, kurumlar vergisine tabi tutulmuş bir kazancın mükerrer vergilenmemesi veya çifte vergileme yapılmaması içindir. Emisyon primi ise gerek Türk Ticaret Kanunu gerekse Türkiye Muhasebe Standardına göre bir sermaye yedeği olup, sermaye niteliğindedir. Emisyon primi bir kazanç olmayıp, bir sermaye unsuru olduğu için vergiye tabi tutulmamaktadır.

Bu nedenlerle, iştirak kazancı ve emisyon priminin ek vergi kapsamında olmasının "mülkiyet hakkı" ihlali olduğu kanaatindeyiz. Esasen vergi tekniği açısından ek vergi düzenlemesinin yasalaşma sürecinde "iştirak kazancı ve emisyon priminin" ek vergi hesaplanmayacak "istisna ve indirimler" arasında olması gerekirdi. Bu durumun mülkiyet hakkı ihlali yarattığı kanaatindeyiz. Anayasa'ya göre mülkiyet hakkı; kişinin maliki olduğu varlığı arzu ettiği gibi kullanma, getirilerinden yararlanma ve sahibi olduğu varlık üzerinde tasarruf etme imkânı verir.

AYM'nin ek vergi düzenlemesinin Anayasa'ya uygunluk kararı devam eden davaların seyrini mükellefler aleyhine çevireceği kanaatindeyiz. Ancak dava konusu iştirak kazançları ve emisyon primi olan davalarda yargılama süreci sonunda bireysel başvuru kapsamında konunun AYM'ye taşınması denenebilecektir.

***Bu yazı Ekonomist dergisinin 28 Nisan 2024 tarihli ve 2024/09. 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.*

(FPA), Page 3 /11

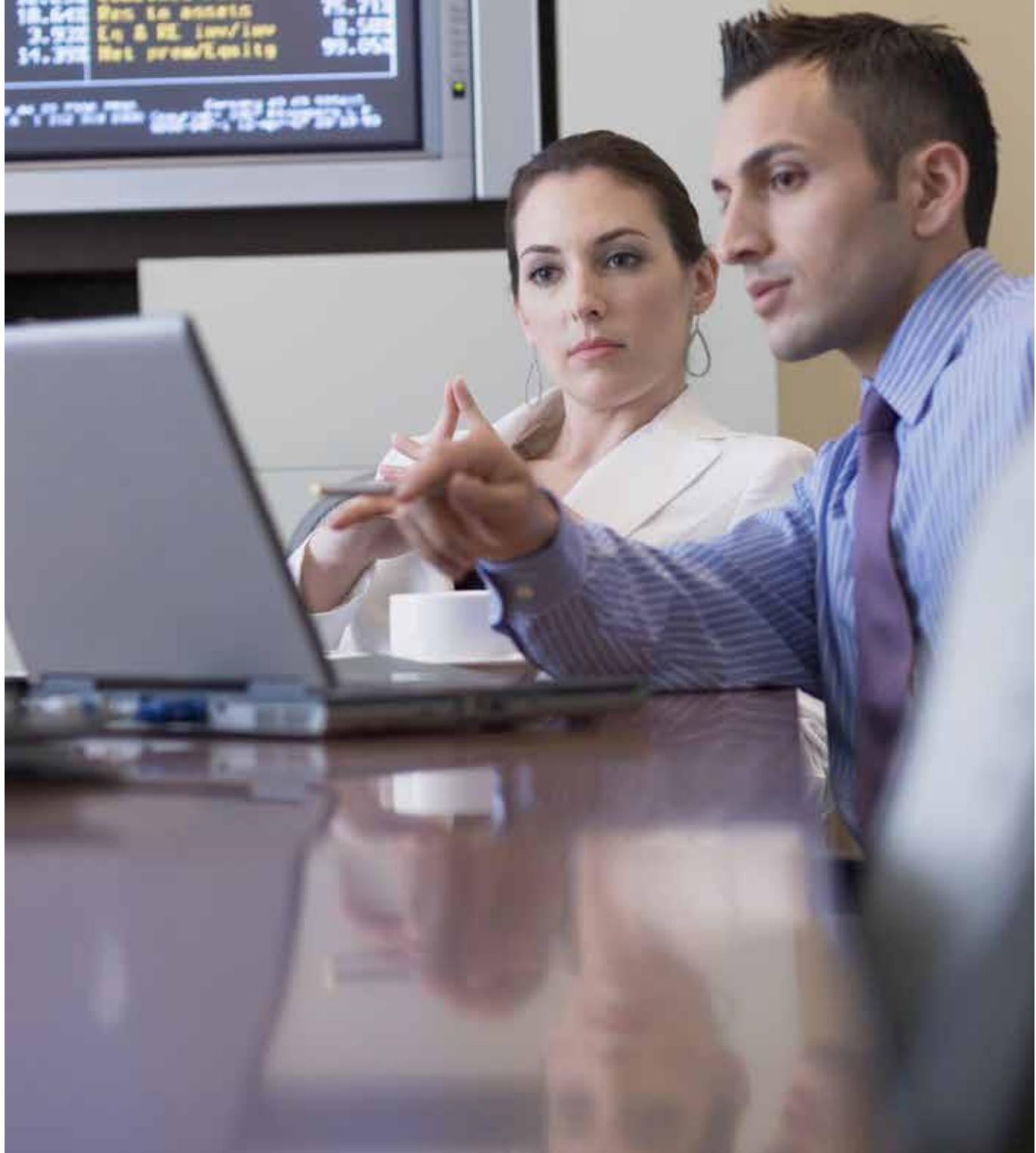
NICE CD-R  
7 END DECEMBER 2005

CREDIT RISK ANALYSIS		
.25	Cashflow/net inc	-.25
.35	Payment ratio	14.300
.05	Debt to assets	.050
3.00	T debt/Com eqts	5.010
3.65	Tot inv/assets	87.430
-.09	Tot inv/liab	96.350
41.17		
-.14		

STOCK RISK		
11.800	Loss ratio RL	
1.070	Expense ratio RL	
12.670	Combined ratio	
12.290	Res to assets	75.710
18.640	Eq & RL inv/inv	8.580
3.920	Net prem/Equity	99.050
14.390		

10/20/05 10:00 AM



## Kafe, pastane gibi işletmelerde KDV oranına ilişkin düzenleme yapıldı

Bilindiği üzere, 7 Temmuz 2023 tarihli Resmî Gazete’de yayımlanan 7346 sayılı Cumhurbaşkanlığı Kararı ile KDV oranlarının değişmesi konusunda birçok tereddütler yaşanmıştı. Bu konularda Mali İdare çeşitli yazılar ile bu tereddütlerin giderilmesi yönünde çalışmalarda bulunmuştu. Bu çalışmalara örnek olarak finansal kiralama işlemlerindeki KDV oranlarının uygulanması hakkında yapılan düzenlemeyi göstermek mümkündür.

Benzer bir şekilde yeme içme hizmeti verilen kafe, pastane gibi işletmelere yapılan denetimlerde tespit edilen bazı usulsüzlükler sonucu Mali İdare tarafından konuyla ilgili bir düzenlemeye gidildi.

27 Nisan 2024 tarihli Resmî Gazete’de yayımlanan 51 seri numaralı KDV Genel Tebliği ile yukarıda yer verilen Cumhurbaşkanlığı Kararı ile 2023 yılında yapılan oran artışlarının KDV Genel Uygulama Tebliği’nde ilgili yerlerine işlenmesine ilişkin düzenleme yapılmıştır. Tebliğ’le ayrıca yeme içme hizmeti veren işletmelerin bu hizmetleri ve dışarıdan alıp sattıkları ürünlerde uygulanması gereken KDV oranları konusunda açıklama ve düzenlemeler yapılmıştır.

2007/13033 sayılı Bakanlar Kurulu Kararına ekli (II) sayılı listenin 401 24’üncü sırasında yer alan; kahvehane, kır kahvesi, çay bahçesi, çay ocağı, kiraathane, kafeterya, pastane, ayakta yemek yenilen yerler, yemeği pakette satan veya diğer şekillerde yemek hizmeti sunan yerler (hazır yemek şirketleri dâhil), lokanta, içkili lokanta, kebabçı ve benzeri yerlerde verilen hizmetlerde KDV oranı 1/1/2008 tarihinden itibaren (%8) olarak uygulanmaktadır. İndirimli oran uygulanan yerlerde verilen hizmetler içinde alkollü içecek servisinin de bulunması halinde, hizmetin alkollü içeceklere ilişkin kısmına (%18) KDV oranı uygulanır. Alkollü içecekler, Özel Tüketim Vergisi Kanununa ekli (III) sayılı listenin (A) cetvelinde yer alan içecekleri (kolalı gazozlar hariç) ifade etmektedir. Yukarıda sayılan işletmeler toplam hizmet bedeli içinde alkollü içeceklere ilişkin olan ve olmayan kısmı hesaplayarak faturada ayrıca gösterirler ve alkollü içeceklere isabet eden kısım üzerinden (%18), diğer kısım üzerinden (%8) KDV hesaplayarak KDV tutarını ayrı ayrı ve toplam olarak faturada gösterirler.

Gazino, açık hava gazinosu, bar, dans salonu, diskotek, pavyon, taverna, birahane, kokteyl salonu ve benzeri yerlerde verilen hizmetler (%18) oranında KDV’ye tabidir.

2007/13033 sayılı Bakanlar Kurulu Kararına ekli (II) sayılı listenin 24’üncü sırasında yer alan; kahvehane, kır kahvesi, çay bahçesi, çay ocağı, kiraathane, kafeterya, pastane, ayakta yemek yenilen yerler, yemeği pakette satan veya diğer şekillerde yemek hizmeti sunan yerler (hazır yemek şirketleri dâhil), lokanta, içkili lokanta, kebabçı ve benzeri yerlerde verilen hizmetlerde KDV oranı ~~1/1/2008 tarihinden itibaren (%8)~~ olarak uygulanmaktadır. İndirimli oran uygulanan yerlerde verilen hizmetler içinde alkollü içecek servisinin de bulunması halinde, hizmetin alkollü içeceklere ilişkin kısmına (%20) KDV oranı uygulanır. Alkollü içecekler, Özel Tüketim Vergisi Kanununa ekli (III) sayılı listenin (A) cetvelinde yer alan içecekleri (kolalı gazozlar hariç) ifade etmektedir. Yukarıda sayılan işletmeler toplam hizmet bedeli içinde alkollü içeceklere ilişkin olan ve olmayan kısmı hesaplayarak faturada ayrıca gösterirler ve alkollü içeceklere isabet eden kısım üzerinden (%20), diğer kısım üzerinden (%10) KDV hesaplayarak KDV tutarını ayrı ayrı ve toplam olarak faturada gösterirler.

Gazino, açık hava gazinosu, bar, dans salonu, diskotek, pavyon, taverna, birahane, kokteyl salonu ve benzeri yerlerde verilen hizmetler (%20) oranında KDV’ye tabidir.

**Bu işletmeler prensip olarak hizmet işletmesi mahiyetinde olduklarından buralarda imal edilen veya dışarıdan temin edilen gıda maddelerinin buralarda veya dışarıda tüketilmek üzere müşterilere satışında %10 (alkollü içeceklere %20) oranında KDV hesaplanır.**

Bölümün devamında ise birkaç örneğe yer verilen paragraflar eklenmiştir.

*"Bu işletmeler prensip olarak hizmet işletmesi mahiyetinde olduklarından buralarda imal edilen veya dışarıdan temin edilen gıda maddelerinin buralarda veya dışarıda tüketilmek üzere müşterilere satışında %10 (alkollü içeceklerde %20) oranında KDV hesaplanır."*

Peki değişiklik ne anlama geliyor? Bakıldığında oranların arttığına yönelik birçok haber yapılmış olsa da aslında uygulanması gereken bir durumun açıklığı kavuşturulduğu anlaşılmaktadır. Telefonla, internet üzerinden veya gel-al şeklinde hizmet veren işletmelerin bu düzenlemeye dahil olması bu sektörlerin yükselişte olduğu ülkemizde önem arz ediyor. Yiyecek ve içecek hizmetlerine yönelik iş yeri açma ve çalışma ruhsatı bulunmadığı halde müşterilerine masa, oturma yeri, tezgâh gibi servis yapılabilen alanlarda yiyecek ve içecek hizmetleri sunan işletmeler, yine bazı işletmelerde imal edilen veya dışarıdan temin edilen gıda maddelerini mekanlarda veya dışarıda tüketilmek üzere satışında, düzenlenen oranlardan satış yapacağından müşterileri bilinçlendirmek büyük önem arz ediyor. Yeni kararların ülkemizde gastroekonomiye büyük bir etkisi olacağı kesin.

Tebliğ'deki örnekler ise aşağıdaki gibidir:

**Örnek 1:** (K) Kahvecisi, kendi hazırladığı kahvelerin yanında (T) işletmesinden temin ettiği keklerin de satışını yapmaktadır. Self-servis olarak hizmet veren işletmeye gelen müşteri sipariş ettiği kahvenin yanında ıslak kek satın almış ve işletmeye ait alanda oturmak yerine siparişlerinin paketlenmesini istemiştir. Ayrıca 100 gr Türk kahvesi çektirmiştir. Kafeterya ruhsatına sahip olan (K)'nin yaptığı bu satışların tamamında %10 oranında KDV hesaplanacaktır.

**Örnek 2:** (G) Lokantasında yemek yiyen müşteri (D), lokantadan ayrılırken 1 kg baklava satın almıştır. Lokanta, müşteriye vermiş olduğu yemek hizmeti ile baklava satışında %10 oranında KDV hesaplayacaktır.

Bu işletmelerin telefonla veya internet üzerinden sipariş suretiyle adrese gönderme, gel-al gibi yöntemlerle yaptıkları tüm satışlar da aynı mahiyettedir.

**Örnek 3:** (A) Pastanesi, telefonla verilen sipariş üzerine imalathanesinde 8 kişilik doğum günü pastası hazırlamıştır. Müşteri pastanın ev adresine gönderilmesi yerine iş çıkışı pastaneye gelerek pastayı alacağını bildirmiştir. İş çıkışında sipariş pastanın yanında 1 kg kuru pasta ve 2 şişe limonata satın almıştır. Pastane işletme ruhsatına sahip (A)'nin sipariş suretiyle hazırladığı pasta ve yanındaki gıda satışlarında %10 oranında KDV hesaplanacaktır.

Öte yandan, yiyecek ve içecek hizmetlerine yönelik iş yeri açma ve çalışma ruhsatı bulunmadığı halde müşterilerine masa, oturma yeri, tezgâh gibi servis yapılabilen alanlarda yiyecek ve içecek hizmetleri sunanların bu yerlerde yaptıkları gıda maddeleri satışları da 2007/13033 sayılı BKK eki (II) sayılı listenin 24'üncü sırası kapsamındadır.

**Örnek 4:** Sahilde faaliyet gösteren (B) Büfe İşletmesi, yiyecek ve içecek hizmetlerine yönelik iş yeri açma ve çalışma ruhsatı

*bulunmadığı halde büfesinin önüne yerleştirdiği masa ve taburelerde oturan müşterileri ile sahilde bulunan şezlonglarda denize girenlere tost, çay ve meşrubat satışı yapmaktadır. (B) Büfe İşletmesi, fiilen yiyecek ve içecek hizmetleri sunduğundan büfede hazırladığı tost ve çayın yanında dışarıdan hazır temin ettiği gıda maddelerinin satışında %10 oranında KDV hesaplayacaktır."*

Bahsedilen örnekler göre, yeme içme hizmeti sağlanan bir yerde, ayrıca dışarıdan satın alınan veya işletmede üretilen gıda maddelerinin; diğer bir deyişle yeme-içme hizmeti alınan ortamda tüketilmeyip, daha sonrasında tüketilmek üzere satın alınan ürünlerin de sanki yeme içme hizmeti alınmış gibi değerlendirilerek %10 oranında KDV'ye tabi olması gerektiği anlaşılmaktadır. Yine, yiyecek ve içecek hizmetlerine yönelik iş yeri açma ve çalışma ruhsatı bulunmadığı halde, müşteriye masa ve sandalye vererek yeme-içme alanı oluşturulduğunda da benzer şekilde %10'luk KDV uygulanması gerektiği anlaşılmaktadır.

Bakıldığında restoran, kafe vb. yeme içme ruhsatı veya yeme-içme alanı olan işletmelerden sonradan tüketilmek üzere alınan şarküteri vb. ürünlerin KDV'sinin %10 olması, fakat benzer ürünün doğrudan yeme içme ruhsatı veya yeme-içme alanı olmayan bir işletmeden satın alınmasında %1 olarak uygulanması, ticari açıdan işletmeleri olumsuz etkileyebilecektir. Aynı zamanda enflasyon ve alım gücünün zayıflaması ile gelen pahalılığın yanında yapılan bu düzenlemenin gelecekte toplumun bu hizmetlere karşı bakış açısını da değiştirebilecektir.



*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.*

## Is additional tax compliant with the Constitution?

“Additional tax” (also known as “earthquake tax”) has been created in order to generate required sources to eliminate the impact of earthquake and development of the region covering Kahramanmaraş and nearby provinces according to Law numbered 7440 entered into force through being published on Official Gazette dated March 12, 2023.

A portion of entities subject to corporate tax has been covered by the additional tax liability according to above regulation. Additional tax has been legalized with two different rates as follows depending upon being “domestic” and “foreign” based on “deductions and exemptions in corporate tax and other laws” demonstrated on 2022 Corporate Tax return.

### a. Domestic source exemptions and deductions:

- ▶ 10% without being associated with income of the period based on amounts subject to Reduced Corporate Tax and exemption and deduction amounts subject to deduction from corporate income on corporate tax return,
- ▶ 5% based on exempted income (including participation shares)

### b. Foreign source exemptions and deductions:

Pursuant to subparagraph (b) of paragraph one of article 5 of the Corporate Tax Law, 5% based on exempted income which are certified to have at least 15% of tax burden and gained from overseas.

## Additional tax and contradiction to Constitution claims

Existence of certain exemptions and deductions under Corporate Tax Law (such as participation income exemption, emission premium exemption) in scope of “additional tax” has been criticized in terms of tax technique and some of the taxpayers declared their respective corporate tax returns for 2022 with mental reservation and filed lawsuits on tax courts subsequently. Court of first instance, which deemed such contradiction to constitution claim considerable for the lawsuit filed by a taxpayer making corporate tax declaration with reservation for avoiding additional tax accrued and forwarded additional tax regulation to Constitutional Court. Constitutional Court has rejected the claim through finding the regulation in question appropriate according to article 2,3, 13, 35 and 73 of the Constitution on March 14, 2024. Decision numbered 2024/82 of Constitutional Court has been published on Official Gazette dated March 19, 2023.

## What are the justifications for such claim?

The justification for the application made to Constitutional Court is explained as follows in the petition for lawsuit: “The additional tax envisaged by the contested rule covers some of the taxpayers of the corporate tax, and the rule regarding the additional tax violates the principle of generality and equality in taxation by

covering some taxpayers without taking into account all exemption and deduction elements, taxation directly based on exemptions and deductions in the declaration is contrary to the principle of taxation according to financial strength, even if the taxpayers who will be subject to additional tax are not registered taxpayers in the provinces where the earthquake occurred, some or all of their activities are not considered to be in these regions, the rule creating an additional tax comes into force on a date after the event giving rise to the tax and is retroactive."

### What is the meaning of this decision?

The impact of decision of Constitutional Court shall be negative in terms of on-going lawsuits on tax courts (including "participation income exemption and emission premium exemption"). However, the situation is especially different in terms of "participation income exemption and emission premium exemption". In essence, participation income and emission premium is not "deduction and exemption".

Participation income exemption is for avoiding duplicate taxation or double taxation for income which has already been subject to corporate tax. Emission premium, on the other hand, is a legal reserve and in nature of capital according to both Turkish Code of Commerce and Turkish Accounting Standards. Emission premium is not subject to taxation since it is not an income but a component of capital.

In the light of above explanations, we are of the opinion that it is a breach of "right of ownership" to apply additional tax for participation income and emission premium.

*This is the summary of the article published in the Economist magazine's issue 2024/09, dated 28.04.2024.*

## Regulation regarding VAT rate has been made for enterprises such as cafe and patisserie.

Explanations and regulations have been made on VAT rates which are required to be applied for enterprises rendering food&beverage services and products purchased/sold from third parties according to Serial No 51 General Communiqué on VAT published on Official Gazette dated April 27, 2024. In this framework;

- ▶ Since enterprises such as restaurants, cafes and patisseries that provide food and beverage services are, in principle, service enterprises, VAT will be calculated at the rate of 10% (20% for alcoholic beverages) on the sale of food items manufactured in such places or supplied from third parties to customers for consumption in these places or at third-party places.
- ▶ All sales made by these enterprises through methods such as delivering to the address, pick-up and ordering by phone or online are of the same nature.
- ▶ On the other hand, sales of foodstuffs made by those who provide food and beverage services to their customers in areas where they can be served such as tables, seating, and counters, although they do not have a business license to open a business or work for food and beverage services shall be subject to 10% VAT.

Communiqué has entered into force as of May 1, 2024.



*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.*



Nisan ayı "Gümrükte Gündem"i belirleyen başlıca gelişmelerden bazıları, Gümrük Yönetmeliği'nin muhtelif maddelerinde yapılan değişiklikler ile kıymet bazlı gözetim uygulaması kapsamında fazladan ödenen gümrük vergilerinin iadesine ilişkin Danıştay Kararı olmuştur.

Yukarıda bahsi geçen konular ve Nisan ayı içerisinde yapılan diğer değişikliklere ilişkin detayları ile öne çıkan gümrük ve uluslararası ticaret konularını aşağıda bulabilirsiniz.

## 1- Gümrük Yönetmeliği'nin muhtelif maddelerinde değişiklik yapılmıştır.

20.04.2024 tarihli Resmî Gazete'de yayımlanan Gümrük Yönetmeliğinde Değişiklik Yapılmasına Dair Yönetmelik ile Gümrük Yönetmeliği'nin muhtelif maddelerinde değişiklik yapılmıştır. Buna göre değişikliğin yapılmasına dair Yönetmeliğin:

- ▶ 1'inci maddesi ile "Gümrük beyannamesi" başlıklı 112'nci maddeye aşağıda gösterilmiş olan beşinci fıkra eklenmiştir:

"(5) Beyanın, bilgisayar veri işleme tekniği yoluyla beyanda bulunulmasına yazılım hizmeti sunmak suretiyle aracılık eden kişiler tarafından sağlanan yazılımlar kullanılarak yapılacak olması halinde, söz konusu yazılım hizmetini sunan hizmet sağlayıcılar tarafından uyulması gereken usul ve esaslar ile bu kişilerin sistemlerinin sahip olması gereken teknik yeterlilikler Bakanlıkça belirlenir."

- ▶ 2'nci maddesi ile "Nakil ve devir" başlıklı 320'nci maddesinin altıncı fıkrasına ilişkin "149'uncu maddede de belirtildiği şekilde eşyanın kayıtlara girişi ve gümrük idarelerine bildirim, eşyanın devralan kişinin tesislerine ulaşması üzerine yapılır. Tamamlayıcı beyan verilmesine gerek yoktur." cümleleri yürürlükten kaldırılmıştır.
- ▶ 3'üncü madde ile "Elleçleme işlemleri için başvuru" başlıklı 335'inci maddesinin birinci ve üçüncü fıkraları aşağıdaki şekilde değiştirilmiş olup maddeye sekizinci fıkra eklenmiştir. Buna göre:

"(1) Elleçleme izin başvuruları denetleyici gümrük müdürlüğüne yazılı olarak ve her işlem için münferiden yapılır. Bu başvuru, yapılacak işlemleri ve gümrük antrepo rejimi hükümlerinin uygulanması için gerekli bütün ayrıntıları içermek zorundadır. Başvuru, elleçlemenin antrepo içerisinde yapılmasının talep edilmesi halinde denetleyici gümrük müdürlüğüne, elleçlemenin antrepo dışında yapılmasının talep edilmesi halinde gümrük müdürlüğünün görüşü üzerine Bölge Müdürlüğüne sonuçlandırılır."

"(3) Antrepo açma ve işletme izin belgesinde gösterilecek elleçleme izni başvurularında aşağıdaki şekilde işlem yapılır:

- a) Başvuru, yapılacak işlemleri ve gümrük antrepo rejimi hükümlerinin uygulanması için gerekli bütün ayrıntıları içermek zorundadır.
- b) Elleçlemenin antrepo içerisinde yapılmasının talep edilmesi halinde, başvuru denetleyici gümrük müdürlüğüne yapılır ve gümrük müdürlüğüne sonuçlandırılır.
- c) Elleçlemenin antrepo dışında yapılmasının talep edilmesi halinde, başvuru denetleyici gümrük müdürlüğüne yapılır. Başvuru, gümrük müdürlüğünün görüşü ile birlikte Bölge Müdürlüğüne iletilir ve Bölge Müdürlüğüne sonuçlandırılır.

ç) Elleçleme izninin verildiği idarece, antrepo açma ve işletme izin belgesine; elleçlemeye konu eşya ile ilgili olarak eşyanın mahiyeti, cinsi ve Gümrük Tarife İstatistik Pozisyonu ile ilgili bilgileri içeren liste eklenir.

d) Elleçleme izninin verildiği durumlarda, ilgili antrepo beyannamesi hakkında denetleyici gümrük müdürlüğüne bilgi verilir."

"(8) Bu maddenin uygulanmasına ilişkin usul ve esaslar Bakanlıkça (Gümrükler Genel Müdürlüğü) belirlenir."

► 4'üncü madde ile "Rejimlere geçişlerde uygulanacak hükümler" başlıklı 344'üncü maddenin birinci fıkrasının (ç) bendinin (2) numaralı alt bendi yürürlükten kaldırılmıştır. Ayrıca, aynı bendin (3) numaralı alt bendinde yer alan "veya serbest dolaşıma giriş" ibaresi yürürlükten kaldırılarak yapılan değişiklikler ile ilgili maddenin nihai hali aşağıdaki gibidir:

### "Rejimlere geçişlerde uygulanacak hükümler

**MADDE 344 -** (1) Antrepo rejimine tabi olan veya olmayan eşyanın dahilde işleme ya da gümrük kontrolü altında işleme rejimine yahut bu rejimlerden antrepo rejimine veya dahilde işleme veya gümrük kontrolü altında işleme rejimlerini sona erdiren yeni rejimlere geçişlerinde aşağıdaki beyan usullerine ilişkin hükümler uygulanır;

(...)

ç) Antrepolarda işleme tabi tutulan, dahilde işleme veya gümrük kontrolü altında işleme rejimine tabi değişmemiş eşya veya işlem görmüş ürünlerin;

3) Yeniden ihracat dışında başka bir rejime tabi tutulmasında ilgili normal veya basitleştirilmiş usule ilişkin hükümler, (...)

uygulanır.

► 5'inci madde ile "Geçici depolama yerinde yapılacak değişiklikler" başlıklı 516/A maddesine üçüncü fıkra eklenmiştir:

"(3) Bir gümrük müdürlüğü denetimindeki geçici depolama yerinin aynı bölge müdürlüğüne bağlı başka bir gümrük müdürlüğüne bağlanması talebine ilişkin başvuru geçici depolama yerinin bağlı bulunduğu bölge müdürlüğüne yapılır. Bölge müdürlüğü, başvuruyu görüşü ile birlikte Bakanlıkça iletir. Söz konusu başvuru Bakanlıkça sonuçlandırılır."

► 6'ncı madde ile "Sahibinin isteği üzerine antreponun devri veya kapatılması" başlıklı 523'üncü maddenin on birinci fıkrasında yer alan "antrepo izninin geçerlilik süresinin bitimine kadar" ibaresi yürürlükten kaldırılmış olup fıkranın nihai hali aşağıdaki gibidir:

"(11) Devrin şirket birleşmesi, bölünmesi veya tür değiştirmesi nedeniyle gerçekleşmesi halinde 518'inci maddenin sekizinci fıkrası hükmü uygulanmaz ve antrepoyu devretmek isteyen eski işleticinin antreponun fiziki alanına ilişkin sağladığı mevcut koşulların korunması yeterlidir. Sadece antrepo işletme izninin devredilmesi durumlarında devralmak isteyen işleticinin antreponun fiziki alanına ilişkin mer'i mevzuatla getirilen şartları yerine getirmesi gerekir."

► 7'nci madde ile "Antrepolarda yapılacak değişiklikler" başlıklı 524'üncü maddesine aşağıdaki üçüncü fıkra eklenmiştir:

"(3) Bir gümrük müdürlüğü denetimindeki antreponun aynı bölge müdürlüğüne bağlı başka bir gümrük müdürlüğüne bağlanması talebine ilişkin başvuru bölge müdürlüğüne yapılır. Bölge müdürlüğü, başvuruyu görüşü ile birlikte Bakanlıkça iletir. Söz konusu başvuru Bakanlıkça sonuçlandırılır."

► 8'inci madde ile "Antrepo işleticilerince yararlanılacak götürü teminat" başlıklı 527'nci madde ile maddenin ikinci fıkrasının (a) bendinde yer alan antrepo işleticilerince her bir antrepo için verilecek götürü teminatın hesaplanmasına ilişkin tutarlar değiştirilmiş olup yapılan değişiklik ile fıkranın nihai hali aşağıdaki gibidir:

"(1) Antrepo işleticilerince, antrepo rejiminde kullanılmak üzere götürü teminat verilebilir. Götürü teminat verilen antrepoya konulan eşya için başka bir teminat aranmaz.

(2) Antrepo işleticilerince her bir antrepo için verilecek götürü teminat aşağıda belirtilen şekilde hesaplanır:

a) 1.000 m<sup>2</sup> veya 2.000 m<sup>3</sup>'e kadar olanlar için 3.000.000 TL.

b) 1.000 m<sup>2</sup>'den sonraki her 1.000 m<sup>2</sup> için 1.000.000 TL (1.000 m<sup>2</sup>'nin altındaki artışlar 1.000 m<sup>2</sup>'ye tamamlanır).

c) 2.000 m<sup>3</sup>'den sonraki her 2.000 m<sup>3</sup> için 1.000.000 TL (2.000 m<sup>3</sup>'ün altındaki artışlar 2.000 m<sup>3</sup>'e tamamlanır).

ç) Bir antrepo için hesaplanan götürü teminatın 40.000.000 TL'yi aşması durumunda aşan miktar dikkate alınmaz."

► 9'uncu madde ile "Gümrük müşavirinin yükümlülükleri" başlıklı 563'üncü maddesine yedi, sekiz ve dokuzuncu fıkralar eklenmiştir. Eklenen fıkralar aşağıdaki gibidir:

"(7) Gümrük müşavirliği hizmeti veren gerçek ve tüzel kişiler ile bunların ortak ve çalışanları, hesabına beyanda buldukları kişi veya kuruluşlara ait öğrendikleri bilgi ve ticari sırları mesleki faaliyetlerine son verseler dahi açıklamazlar. Ancak, adli veya idari her türlü inceleme veya soruşturma durumunda bu hüküm uygulanmaz.

(8) Gümrük müşavirliği hizmeti veren gerçek ve tüzel kişiler, bilgisayar veri işleme tekniği yoluyla beyanda bulunulmasına yönelik olarak kullandıkları bilgisayar sistemlerinde verilerin güvenliği için her türlü tedbiri almak zorundadır. Bilgisayar veri işleme tekniği yoluyla beyanda bulunulmasına yönelik üçüncü kişilerden hizmet alınması durumunda hizmet alınan kişiyle yazılı sözleşme yapılması ve bu sözleşmede hizmet sağlayıcının verilerin güvenliği için her türlü tedbiri alacağı ve sunulan hizmet kapsamındaki bilgi ve sırları açıklamayacağı hususlarının açıkça belirtilmesi gerekir.

(9) Sekizinci fıkroda yer alan sözleşme şartını yerine getirmeyen gerçek ve tüzel kişi müşavirlerin, bu şart yerine getirilinceye kadar dolaylı temsil hizmeti vermesine izin verilmez."

► 10'uncu madde ile "Tahlile itiraz ve ikinci tahlil" başlıklı 588'inci maddenin birinci fıkrasının (c) bendinde yer alan "885" ibaresi "1.330" şeklinde değiştirilmiş olup bendin nihai hali aşağıdaki gibidir:

“c) İdarece yapılan inceleme sonunda, itirazın kanuni süresi içinde yapıldığı ve eşyanın örneklerinin henüz gümrükte bulunduğu tespit olunursa, ikinci tahlil için numune başına 1.330 TL ücret alınır.”

- ▶ 11’inci maddesi ile Gümrük Yönetmeliği kapsamında düzenlenen gümrük laboratuvarlarında yapılan tahlillerin ücretlendirilmesi ilişkin tahlil fiyatları değiştirilmiştir. Buna ilişkin değişiklik, EK-24’te gösterilmiştir.
- ▶ 12’nci maddesi ile EK-80’inin III. Antrepolarda Bulunan Kamera Sistemleri başlıklı bölümünün “A-Genel Özellikler” başlığı altında yer alan 24’üncü maddesi yürürlükten kaldırılmıştır.

“Mülga: 24- Yapılacak çalışmanın uzun ömürlü ve bakımının sağlıklı olarak yapılabilmesi, ayrıca uyumluluk ve istikrarlı bir yapıda çalışması için kullanılacak IP kameralar, IP video kayıt ve yönetim cihazları ve İzleme ve Yönetim Yazılımının aynı üreticiye ait olması, gereklidir.”

Bu Yönetmelik’in,

- ▶ 8’inci maddesi yayımı tarihinden üç ay sonra,
- ▶ 9’uncu maddesi ile 563’üncü maddeye eklenen sekizinci ve dokuzuncu fıkralar yayımı tarihini takip eden otuzuncu gün,
- ▶ Diğer hükümleri yayımı tarihinde,

yürürlüğe girmektedir.

## **2- Kıymet bazlı gözetim uygulaması kapsamında fazladan ödenen gümrük vergilerinin iadesine ilişkin Danıştay kararı 26.03.2024 tarihli Resmî Gazete’de yayımlandı.**

Farklı Bölge İdare Mahkemesi kararları arasındaki aykırılığın giderilmesi talebini inceleyen Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu’nca tesis edilen 24.01.2024 tarih ve E.2023/6, E.2024/1 sayılı kararlar, aykırılığın, eşyanın kıymetinin, gözetim tebliğindeki kıymete eşitlenecek tutarda yurt dışı gider kalemine ihtirazi kayıtla beyanda bulunmak suretiyle artırılması nedeniyle Gümrük Kanunu’nun 242’nci maddesi uyarınca tahakkuka yapılan itirazın reddine ilişkin işlemin iptali ile vergilerin iadesi talebiyle açılan davada, ithal eşyanın gümrük kıymetinin belirlenmesinde, öncelikle satış bedelinin esas alınması, satış bedelinin esas alınması için gerekli koşulların mevcut olmadığının tespit edilmesi halinde sırasıyla diğer yöntemlere başvurulması, satış bedeli yönteminin terk edilme nedenlerinin somut olarak ortaya konulmadığı sonucuna varılması halinde işlemde hukuka uygunluk bulunmadığı yönünde giderilmesine oy çokluğuyla kesin olarak karar verilmiştir.

Bu bağlamda, kıymet bazlı gözetim uygulamasına ilişkin Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu’nca verilen bu kararlar;

- ▶ 28.07.2021 tarihinden sonra tescil edilen gümrük beyannamelerinde gümrük kıymetinin yükümlünün kendi beyanı ile artırılması halinde ödenen veya tahakkuk ettirilen vergilerin 4458 sayılı Gümrük Kanunu’nun 211. maddesinde düzenlenen geri verme ve kaldırma usulü kapsamında yapılan

başvuruların reddi ile bu ret kararına yapılan itirazın reddinin hukuka uygun olduğu;

- ▶ Ancak, yükümlü tarafından ihtirazi kayıtla beyan edilen ilave kıymet unsurları üzerinden, ithale konu eşyanın gümrük kıymetinin tespitinde satış bedeli yönteminin terk edilmesini gerektirir somut olguların varlığı ortaya konulmaksızın yapılan tahakkuk işleminin ve bu tahakkuk işlemine vaki itirazının reddinin hukuka aykırı olduğu;

ortaya konulmuştur.

24.11.2023 tarihli Resmî Gazete’de yayımlanarak aynı gün yürürlüğe giren 7846 sayılı Cumhurbaşkanı Kararı eki Karar’la, ithalatta gözetim uygulaması kapsamında ödenen katma değer vergisinin indirim hakkının kaldırıldığı dikkate alındığında, yukarıda yer verilen Danıştay kararının ithalat yapan firmalar açısından daha da önem kazandığı değerlendirilmektedir.



## Sosyal güvenlikte son gelişmeler

### 1. Boşta geçen süre ücreti: Boşta geçen süre ücretinden başka bir işten elde edilen gelirin indirilmesi ya da diğer işte çalışılan sürenin mahsubu.

#### 1.1. Genel olarak

4857 sayılı Kanun'un 21'inci maddesine göre, işverence geçerli sebep gösterilmediği veya gösterilen sebebin geçerli olmadığı mahkemece veya özel hakem tarafından tespit edilerek feshin geçersizliğine karar verildiğinde, işe iade davasını kazanan işçinin süresi içinde işyerine başvurması halinde, işveren dört aylık ücreti tutarında boşta geçen süre ücretinin ödenmesi gerekmektedir. İşe iade davasını kazanan işçi, işveren tarafından işe başlatılsa da başlatılmasa da çalışmadığı süreler için 4 aylık ücret tutarında bir ödemeye hak kazanacaktır. Bu ödemeye, boşta geçen süre ücreti denilmektedir. Bu süre üst sınır olup, sözleşme ile değiştirilemez. Eğer yargılama süreci 4 aylık sürenin altında kalırsa kısaca fesih ile işe iade kararı sonrası başvuru arasında boşta geçen süre dört aydan az olduğu taktirde başvuru tarihine kadar ki ücret ve diğer haklar işçiye ödenecektir.

#### 1.2. Hak kazanma koşulları

İşçi kesinleşen mahkeme kararının kendisine tebliğinden itibaren 10 işgünü içinde işe başlamak için işverene başvuruda bulunmak zorundadır. Aksi halde işverence yapılan fesih geçerli bir feshin sonuçlarını doğurur. Bu başvuru vekil aracılığıyla da yapılabilir. İşçinin işe başlama başvurusu, işverenin de işe davet hususunda samimi olmaları gerekir.

İşçinin fesihten sonra başka bir işyerinde çalışmaya başlaması 4 aylık boşta geçen süre ücretinin talebine engel teşkil etmez. Feshin geçersizliğinin tespiti ile işe iade kararı sonrasında işçinin başvurusu üzerine ödenmesi gereken boşta geçen süre ücretinden başka bir işten elde edilen gelirin indirilmesi ya da diğer işte çalışılan sürenin mahsubu söz konusu olamaz.

#### 1.3. Boşta geçen süre ücretinin hesaplanması

Boşta geçen süre ücreti 7036 sayılı Kanun dönemi sonrasında mahkeme tarafından hesaplanmaktadır. Boşta geçen süreye ait en çok 4 aya kadar ücret ve diğer haklar için, feshi izleyen dönem ücretlerine göre hesaplama yapılmalıdır. Geçersiz sayılan fesih tarihinden sonra boşta geçen en çok 4 aylık sürede işçinin çalışması devam ediyormuş gibi ücret ve diğer haklar belirlenmelidir. Dikkat edilmesi gereken husus, feshi izleyen ilk dört aylık dönemde işyerinde çalışan işçilere zam yapılmışsa, işe iade davasını kazanan işçiye de emsal işçinin ücreti dikkate alınarak zamli ücretten ödeme yapılması gerektiğidir. Boşta geçen en çok 4 aya kadar süre içinde ücret zammı ya da yeni bir toplu iş sözleşmesi yürürlüğe girdiğinde, her iki dönem için ayrı ayrı hesaplamaya gidilmelidir. Boşta geçen süreye ait ücret ve diğer haklar brüt olarak belirlenmelidir. Boşta geçen sürenin en çok 4 aylık kısmı içinde gerçekleşen diğer haklar kavramına, ikramiye, gıda yardımı, yakacak yardımı ve servis hizmeti gibi para ile ölçülebilen haklar dâhil edilmelidir. Yargıtay kararlarında boşta geçen süre ücreti yönünden yol ücretinin tazminata esas ücretin belirlenmesinde dikkate alınamayacağını belirtmiştir. İşyeri şantiyesinde barınma halinde barınma yardımı da boşta geçen süre ücretine dahil edilmez. Yıllık ödenen ikramiyelerin tamamı da boşta

geçen süre ücretine eklenmez. Dört aylık kısım dikkate alınarak kistelyevm esasına göre oranlama yapılmalıdır.

#### 1.4. Boşta geçen süre ücretinde faiz

Yargıtay, işe başlatmama tazminatı ile boşta geçen süre ücretine uygulanacak faiz konusunda da ayrıma gitmiştir: "İşe iade davası ile tespit edilen en çok dört aya kadar boşta geçen süreye ait ücret ve diğer haklar için de 4857 sayılı Kanun'un 34'üncü maddesinde sözü edilen özel faiz türü uygulanmalıdır. Gününde ödenmeyen ücretler için mevduata uygulanan en yüksek faiz oranı uygulanır. Ancak işe başlatmama tazminatı niteliği itibarıyla tazminat olduğundan uygulanması gereken faiz, yasal faiz olmalıdır (22. Hukuk Dairesi 2017/14579, K.2018/20485).

Boşta geçen süre ücretinde faiz başlangıç tarihi temerrüt tarihidir. Boşta geçen süre ücretine, işe iade başvurusunda talep edildiyse bu tarihten, talep edilmediyse dava-icra takip tarihinden itibaren faiz işletilmelidir.

#### 1.5. SGK ve vergi bildirim

Boşta geçen süreler için ödenen ücret hem SGK Primine hem de Gelir Vergisi tabidir. Bu süreler için ödenen ücret, işçinin sanki çalışmış gibi hak ettiği bir ödemedir. Dolayısıyla yapılması gereken işlem; hesaplanan boşta geçen süre ücretinden hem SGK Primi hem de Gelir Vergisi ve Damga Vergisi kesilerek kalan miktarın işçiye ödenmesidir. Eğer kesintiler yapılmadan brüt tutar sigortaya ödenirse, bu durumda ödeme SGK tarafından net kabul edilir ve brütleştirilerek fark prime esas kazanç işlemi yapılır.

## 2. Cuma günü akşamı sona eren bayram nedeniyle müteakip cumartesi gününün genel tatil olup olmayacağı

2024 yılı Ramazan Bayramı'nın son gününün 12.04.2024 Cuma gününe denk gelmesi nedeniyle 2429 sayılı Kanun'da yer alan hüküm nedeniyle takip eden cumartesi gününün genel tatil olarak kabul edilip edilmeyeceği hususundaki tereddütlerin giderilmesini teminen iş bu Sirküler tanzim edilmiştir.

İş Kanunu'nun 47. maddesinde "Bu Kanun kapsamına giren işyerlerinde çalışan işçilere, kanunlarda ulusal bayram ve genel tatil günü olarak kabul edilen günlerde çalışmazlarsa, bir iş karşılığı olmaksızın o günün ücretleri tam olarak, tatil yapmayarak çalışırlarsa ayrıca çalışılan her gün için bir günlük ücreti ödenir. İşçi bu günlerde isterse işyerinde 1 saat bile çalışmış olsa bir günlük ücrete hak kazanmış olacaktır. Buradaki ücret hesabında fazla çalışma hükümleri esas alınmamaktadır.

Ulusal Bayram ve Genel Tatiller Hakkında Kanun'un 2/D maddesinde; "Bu kanunda belirtilen ulusal bayram ve genel tatil günleri cuma günü akşamı sona erdiği müteakip Cumartesi gününün tamamı tatil yapılır." hükmü yer almaktadır. Kanunun bu maddesinin düzenleniş amacı, kanunun yayınlandığı tarihte (Kabul tarihi 17.03.1981) cumartesi günleri saat 13'e kadar çalışma yapılmasıdır. Yasa belirtilen maddesiyle bu süreyi de tatil gününün kapsamı içine almış olup, Cumartesi gününün genel tatil günü olarak kabulü

mümkün değildir. Bugünün de normal cumartesi günü olarak değerlendirilmesi gerekir.

Yargıtayın verdiği kararlar da bu yönde olup (Y.9H.E. 2003/17723 K.2003/17653, KT.23.10.2003); bütün bu düzenlemeler karşısında son günü cumaya gelen genel tatil gününü takip eden Cumartesi gününün de genel tatil günü olarak kabul edilmesi mümkün değildir.

Yeni 4857 İş Kanunu 22.05.2003 tarihinde kabul edilmiş ve 10.06.2003 tarihinde de Resmî Gazete'de yayımlanmıştır. Yargıtay'ın söz konusu karar tarihi ise 23.10.2003 olduğundan bazı yazarlar bu kararın 1475 sayılı Kanun'a göre alındığı şeklinde görüşler de söz konusudur. Bu konunun tartışmalı konulara dair çalışma yapan yeni iş kanunu komisyonu tarafından kesin karara bağlanması yerinde olacaktır.

## 3. Mesleki Yeterlilik Kurumu tarafından ulusal meslek standartlarına ilişkin yeni Tebliğ yayımlandı.

Mesleki Yeterlilik Kurumu tarafından hazırlanan 7 farklı ulusal meslek standardı 31.03.2024 tarihli Resmî Gazete'de (RG) yayımlanan "Ulusal Meslek Standartlarına Dair Tebliğ (Tebliğ No: 2024/1)" ile duyurulmuştur.

Yeni meslek standartları aşağıdaki gibi olup, içeriklerine ilgili RG ekinde erişebilirsiniz.

- ▶ Çizer/İllüstratör (Seviye 6) Ulusal Meslek Standardı
- ▶ E-Yayın Koordinatörü (Seviye 6) Ulusal Meslek Standardı
- ▶ Genel Yayın Yönetmeni (Seviye 7) Ulusal Meslek Standardı
- ▶ Grafik Tasarımcı (Seviye 6) Ulusal Meslek Standardı
- ▶ Grafik Uygulama Uzmanı (Seviye 5) Ulusal Meslek Standardı
- ▶ Tenkitli Neşir (Edisyon Kritik) Uzmanı / Muhakkik (Seviye 6) Ulusal Meslek Standardı
- ▶ Telif Temsilcisi (Seviye 5) Ulusal Meslek Standardı.



## **Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu'nun 2022/1810 esas numaralı 2024/7 sayılı kararı**

### **İstemin konusu:**

Danıştay Dördüncü Dairesinin 16/12/2021 tarih ve E:2017/3492, K:2021/9644 sayılı kararının temyizen incelenerek bozulması istenilmektedir.

### **Yargılama süreci:**

Dava konusu istem: 23/08/2016 tarih ve 29810 (mükerrer) sayılı Resmî Gazete'de yayımlanan 1 Seri No'lu Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılmasına İlişkin 6736 Sayılı Kanun Genel Tebliği'nin "V-Matrah ve Vergi Artırımına İlişkin Hükümler" başlıklı kısmının "D-Katma Değer Vergisinde Artırım" alt başlığında yer alan "3- 1 No.lu KDV Beyannamelerinde, Hesaplanan KDV Bulunmayan veya Hesaplanan KDV Beyanları Sadece Tecil-Terkin Uygulaması Kapsamındaki Teslimlere İlişkin Olanlar" başlıklı bölümünün "b" işaretli alt bölümünde yer alan "Ancak bu tutar mükellefin gelir/kurumlar vergisi matrah artırımına %18 oranı uygulanmak suretiyle bulunan tutardan küçük olursa büyük olan tutar dikkate alınacaktır." ibaresinin iptali istemiyle dava açılmıştır.

## **Danıştay Dördüncü Dairesinin 16/12/2021 tarih ve E:2017/3492, K:2021/9644 sayılı kararı:**

### **Usul yönünden:**

Dava konusu işlemin genel düzenleyici işlem mahiyetinde olduğu ve bu işlemin davacı hakkında tesis edilen bireysel işlemle birlikte yasal dava açma süresi içerisinde dava konusu edildiği anlaşıldığından, davalının davanın süre aşımı nedeniyle reddi gerektiği yönündeki iddiası yerinde görülmemiştir.

Diğer taraftan, davacının dava konusu düzenleyici işlemin iptalini istemekte kişisel, güncel ve meşru bir menfaati bulunmaktadır.

### **Esas yönünden:**

Davacı, 19/08/2016 tarih ve 29806 sayılı Resmî Gazete'de yayımlanarak yürürlüğe giren 6736 sayılı Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılmasına İlişkin Kanun'un "Matrah ve vergi artırım" başlıklı 5. maddesinin (3) numaralı fıkrasının (a) bendi kapsamında katma değer vergisi matrah artırımında bulunmuştur. Daha sonra davacı adına, 1 Seri No'lu Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılmasına İlişkin 6736 Sayılı Kanun Genel Tebliği'nin "V-Matrah ve Vergi Artırımına İlişkin Hükümler" başlıklı kısmının "D-Katma Değer Vergisinde Artırım" alt başlığında yer alan "3- 1 No.lu KDV Beyannamelerinde, Hesaplanan KDV Bulunmayan veya Hesaplanan KDV Beyanları Sadece Tecil-Terkin Uygulaması Kapsamındaki Teslimlere İlişkin Olanlar" başlıklı bölümünün "b" işaretli alt bölümünde yer alan düzenlemeler uyarınca ek tahakkuk işlemi yapılmış ve buna bağlı olarak davacı adına ödeme emri düzenlenmiştir. Davacı tarafından ödeme emri ile düzenleyici işlemin iptali istemiyle ayrı ayrı dava açılmıştır.

6736 sayılı Kanun'un katma değer vergisinde vergi artırımına ilişkin hükümleri "Matrah ve vergi artırım" başlıklı 5. maddesinin (3) numaralı fıkrasında düzenlenmiştir. Buna göre mükellefler, bu fıkra da belirtilen şartlar dâhilinde katma değer vergisini artırdıkları takdirde, kendileri nezdinde söz konusu vergiyi ödemeyi kabul ettikleri yıllara ait

vergileendirme dönemleri ile ilgili olarak katma değer vergisi incelemesi ve tarhiyatı yapılacaktır.

Kanun koyucu bu şekilde katma değer vergisinde vergi artırımında bulunulmasının mükellefler bakımından sonucunu belirledikten sonra aynı fıkra içerisinde mükelleflerin hangi şartlar dahilinde vergi artırımında bulunabileceklerini düzenlemiştir.

Fıkranın (a) bendinde, katma değer vergisi mükelleflerinin her bir vergileendirme dönemine ilişkin olarak verdikleri beyannamelerdeki (ihtirazi kayıtlı verilenler dahil) hesaplanan katma değer vergisinin yıllık toplamı üzerinden ilgili yıllar için belirtilen oranlarda belirlenecek katma değer vergisini, vergi artırımını olarak Kanun'un yayımlandığı tarihi izleyen ikinci ayın sonuna kadar beyan edecekleri, 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 11. maddesinin (1) numaralı fıkrasının (c) bendi ile geçici 17. maddesine göre tecil-terkin uygulamasından faydalanan mükellefler için artırıma esas tutarın belirlenmesinde tecil edilen vergilerin hesaplanan vergiden düşüleceği belirtilmiştir.

Kanun'un 5. maddesinin (3) numaralı fıkrasının (b) bendinde ise, bir aylık vergileendirme dönemine tabi olan mükellefler bakımından artırımda bulunulmak istenen yıl içindeki vergileendirme dönemlerine ilişkin olarak özellik arz eden durumlar öngörülmüştür. Buna göre bir aylık vergileendirme dönemine tabi katma değer vergisi mükelleflerinde artırımda bulunulmak istenen yıl içinde en az üç döneme ait beyanname verilmiş ise (1) numaralı alt bent uyarınca; hiç beyanname verilmemişse veya bir ya da iki döneme ilişkin beyanname verilmiş ise (2) numaralı alt bent uyarınca; ilgili takvim yılı içindeki işlemlerin tamamının istisnalar kapsamındaki teslim ve hizmetlerden oluşması veya diğer nedenlerle hesaplanan katma değer vergisi bulunmaması ile ilgili takvim yılı içindeki işlemlerin tamamının tecil-terkin uygulaması kapsamındaki teslimlerden oluşması hallerinde, diğer bir deyişle verilen beyannamelerde hesaplanan katma değer vergisi bulunup bulunmadığına veya hesaplanan katma değer vergisinin tecil-terkin uygulaması kapsamında bulunup bulunmadığına göre (3) numaralı alt bent uyarınca yapılacak hesaplama göre vergi tahakkuk ettirilecektir.

Anılan (3) numaralı alt bendin, "şu kadar ki" ifadesi ile başlayan kısmında, ilgili takvim yılı içinde bu alt bentte belirtilen durumların yanı sıra vergiye tabi diğer işlemlerin de mevcudiyeti nedeniyle hesaplanan vergisi çıkan mükellefler için ayrı bir hesaplama yöntemi öngörülmüştür.

Kanun koyucu bu alt bent uyarınca hesaplama yapılabilmesini iki sebebe bağlamıştır. Birincisi herhangi bir nedenle hesaplanan katma değer vergisinin bulunmamasıdır. Zira kanun koyucu ilgili takvim yılı içindeki işlemlerin tamamının istisnalar kapsamındaki teslim ve hizmetlerden oluşması halini örnek kabilinden saymış ve devamında diğer nedenlerle demek suretiyle hesaplanan katma değer vergisinin bulunmamasının herhangi bir sebebe dayanabileceğini ifade etmiştir. İkincisi ise ilgili takvim yılı içindeki işlemlerin tamamının tecil-terkin uygulaması kapsamındaki teslimlerden oluşmasıdır.

Diğer taraftan yukarıda belirtilen iki durum yanında vergiye tabi diğer işlemlerin de mevcudiyeti nedeniyle hesaplanan katma

değer vergisi çıkmış ise yine bu alt bent uyarınca yapılacak hesaplama üzerinden vergi tahakkuk ettirilecektir.

Bu durumda bir aylık vergileendirme dönemine tabi olup tüm dönemlere ilişkin beyannamelerini vermekle birlikte sadece bir dönem dahi hesaplanan katma değer vergisi bulunan mükellefler, Kanun'un 5. maddesinin (3) numaralı fıkrasının (b) bendinin (3) numaralı alt bendi uyarınca yapılacak hesaplama göre tahakkuk edecek vergiyi ödemekle yükümlü olacaklardır.

Açıklanan nedenlerle, vergileendirme dönemine tabi tüm dönemlere ilişkin katma değer vergisi beyannamesini veren ancak katma değer vergisi beyannamesi verilen dönemlerin bir kısmında hesaplanan katma değer vergisi bulunmayan mükellefler adına ek tahakkuk işlemi yapılmasının dayanağı olan dava konusu düzenlemenin, 6736 sayılı Kanun'un "Ortak hükümler" başlıklı 10. maddesinin (21) numaralı fıkrasının Hazine ve Maliye Bakanlığına verdiği hak ve yetki kapsamında uyulması gereken usul ve esasların belirlenmesine ilişkin olduğu, Kanun'un uygulama alanını sınırlamadığı gibi Kanun'da belirtilen hukuki durumu açıklamaya yönelik olduğu ve üst hukuk normlarına aykırılık taşımadığı anlaşılmıştır.

#### **Karar sonucu:**

Daire, bu gerekçeyle davayı reddetmiştir.

#### **Temyiz edenin iddiaları:**

Dava konusu düzenlemenin 6736 sayılı Kanun'a açıkça aykırı olduğu, anılan Kanun'da katma değer vergisi matrah artırımını ile ilgili yapılacak işlemlerde kurumlar vergisi matrah artırımını tutarına %18 oranı uygulanarak bulunan tutar ile karşılaştırma yapılması gerektiği yönünde herhangi bir düzenleme bulunmadığı, kanun ile düzenlenemeyen bir hususun tebliğ ile düzenlenemeyeceği belirtilerek Daire kararının bozulması gerektiği ileri sürülmektedir.

Karşı tarafın savunması: 6736 sayılı Kanun'un uygulanmasına ilişkin açıklayıcı nitelikteki dava konusu Tebliğ hükmünün genel düzenleyici işlem olmadığı, bu nedenle idari davaya konu yapılamayacağı, Tebliğ'in (V/D-3-b) bölümünde anılan Kanun'un 5. maddesinin (3) numaralı fıkrasının (b) bendinin (3) numaralı alt bendinde yer alan düzenlemenin açıklandığı, bu çerçevede, ilgili yılın her bir vergileendirme dönemine ait katma değer vergisi beyannamesinde hesaplanan katma değer vergisi bulunan mükelleflerin Kanun'un 5. maddesinin (3) numaralı fıkrasının (a) bendi uyarınca matrah artırımında bulunmaları gerektiği, ilgili yıla ait katma değer vergisi beyannamelerinin bazılarında hesaplanan katma değer vergisi bulunmayan mükelleflerin ise Kanun'un 5. maddesinin (3) numaralı fıkrasının (b) bendinin (3) numaralı alt bendi uyarınca matrah artırımında bulunmaları gerektiği belirtilmiştir.

Kanun'un 5. maddesinin (3) numaralı fıkrasının (b) bendinin (3) numaralı alt bendi uyarınca katma değer vergisi matrah artırımında bulunacak mükelleflerin gelir/kurumlar vergisi yönünden matrah artırımında bulunmalarının zorunlu olduğu, bu mükelleflerin ilgili yıldaki hesaplanan katma değer vergisi bulunan beyannamelerindeki hesaplanan vergilerin toplamına ilgili yıl için öngörülen artırım oranı uygulanarak bulunan katma değer vergisi artırım tutarı ile ilgili yıldaki gelir/kurumlar vergisi matrah artırım tutarına %18 oranı uygulanarak bulunan tutar

karşılaştırılarak büyük olan tutarın katma değer vergisi artırım tutarı olarak esas alınması gerektiği ifade edilmiştir.

Ayrıca, davacı hakkında düzenlenen ödeme tablosuna göre davacıya uygulanan mevzuatın 6736 sayılı Kanun'un 5. maddesinin (3) numaralı fıkrasının (a) bendi olduğu, Tebliğ'in iptali istenilen kısmının davacının hukuki durumunu etkilemediği, bu nedenle davanın ehliyet yönünden reddi gerektiği belirtilerek temyiz isteminin reddi gerektiği savunulmuştur.

### **Danıştay tetkik hâkimi ...'in düşüncesi:**

Temyize konu Daire kararının bozulması gerektiği düşünülmektedir.

### **TÜRK MİLLETİ ADINA**

Karar veren Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulunca, Tetkik Hâkiminin açıklamaları dinlendikten ve dosyadaki belgeler incelendikten sonra gereği görüldü:

### **İnceleme ve gerekçe:**

#### **Maddi olay:**

Dosyada ve davacının ... Vergi Mahkemesinin ...sayılı esasına kayıtlı dosyasında yer alan bilgi ve belgelere göre süreç şu şekilde işlemiştir:

- i. Davacı 6736 sayılı Kanun'un 5. maddesinin (1) numaralı fıkrası uyarınca kurumlar vergisi yönünden, anılan maddenin (3) numaralı fıkrasının (a) işaretli bendi uyarınca katma değer vergisi yönünden matrah artırımında bulunmuştur.
- ii. Davacının matrah artırımında bulunmasından sonra vergi dairesince, davacının tüm katma değer vergisi beyannamelerini vermesine rağmen beyannamelerin bazılarında hesaplanan katma değer vergisinin bulunmaması nedeniyle Kanun'un 5. maddesinin (3) numaralı fıkrasının (b) bendinin (3) numaralı alt bendinde yer alan "şu kadar ki" ifadesiyle başlayan cümlesi uyarınca katma değer vergisi matrah artırımında bulunması gerektiğinden bahisle davacı adına ek katma değer vergisi tahakkuk ettirilmiştir.
- iii. Vergi dairesince ek katma değer vergisi tahakkuk ettirilirken yapılan hesaplamada, davacının 6736 sayılı Kanun'un 5. maddesinin (3) numaralı fıkrasının (a) bendi uyarınca beyan ettiği katma değer vergisi matrah artırım tutarına %18 oranı uygulanarak bulunan tutar karşılaştırılmış, kurumlar vergisi matrah artırım tutarına %18 oranı uygulanarak bulunan tutar daha yüksek olduğu için bu tutar ile beyan edilen tutar arasındaki fark esas alınmıştır.
- iv. Ek vergi tahakkuk ettirilmesine ilişkin işlem davacıya tebliğ edilmemiş olup ek verginin ilk iki taksidinin süresinde ödenmemesi üzerine davacı adına ödeme emri düzenlenerek tebliğ edilmiştir. Bunun üzerine davacı, adına düzenlenen ödeme emri ve ödeme tablosu ile dava konusu Tebliğ hükmünün iptali istemiyle süresi içinde ...Vergi Mahkemesinde dava açmıştır.
- v. Vergi Mahkemesince, Tebliğ hükmünün iptali istemiyle ayrı, ödeme emri ve ödeme tablosunun iptali istemiyle ayrı

dava açılmak üzere dilekçenin reddine karar verilmesinin ardından Tebliğ hükmünün iptali istemiyle ayrı ödeme emri ve ödeme tablosunun iptali istemiyle ayrı olmak üzere ...Vergi Mahkemesinde iki ayrı dava açılmıştır. Tebliğ hükmünün iptali istemiyle açılan davada, davanın görev yönünden reddine ve dosyanın Danıştaya gönderilmesine karar verilmesi üzerine dosya Danıştay Dördüncü Dairesinin esasına kaydedilmiştir.

### **İlgili mevzuat:**

19/08/2016 tarihli Resmî Gazete'de yayımlanarak yürürlüğe giren 6736 sayılı Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılmasına İlişkin Kanun'un "Matrah ve vergi artırımı" başlıklı 5. maddesinin (3) numaralı fıkrasının ilk cümlesi ile (a) ve (b) bentlerinde, "Mükellefler, bu fıkra da belirtilen şartlar dâhilinde katma değer vergisini artırdıkları takdirde, kendileri nezdinde söz konusu vergiyi ödemeyi kabul ettikleri yıllara ait vergilendirme dönemleri ile ilgili olarak katma değer vergisi incelemesi ve tarhiyatı yapılmaz.

- a) Katma değer vergisi mükellefleri, her bir vergilendirme dönemine ilişkin olarak verdikleri beyannamelerindeki (ihtirazi kayıtla verilenler dâhil) hesaplanan katma değer vergisinin yıllık toplamı üzerinden 2011 yılı için %3,5, 2012 yılı için %3, 2013 yılı için %2,5, 2014 yılı için %2 ve 2015 yılı için %1,5 oranından az olmamak üzere belirlenecek katma değer vergisini, vergi artırımı olarak bu Kanunun yayımlandığı tarihi izleyen ikinci ayın sonuna kadar beyan ederler. 25/10/1984 tarihli ve 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 11'inci maddesinin (1) numaralı fıkrasının (c) bendi ve geçici 17'nci maddesine göre tecil-terkin uygulamasından faydalanan mükellefler için artırıma esas tutarın belirlenmesinde, tecil edilen vergiler hesaplanan vergiden düşülür.
- b) Bir aylık vergilendirme dönemine tabi olan katma değer vergisi mükelleflerince, artırımda bulunulmak istenilen yıl içindeki vergilendirme dönemleri ile ilgili olarak;
  - 1) Verilmesi gereken katma değer vergisi beyannamelerinden, en az üç döneme ait beyannamenin verilmiş olması hâlinde, bu yıla ait dönemlerden verilmiş olan beyannamelerdeki hesaplanan katma değer vergisi tutarlarının ortalaması bir yıla iblağ edilerek, artırıma esas olmak üzere yıllık hesaplanan katma değer vergisi tutarı bulunur ve bu tutar üzerinden bu fıkranın (a) bendinde belirtilen oranlara göre artırım tutarı hesaplanır.
  - 2) Hiç beyanname verilmemiş ya da bir veya iki döneme ilişkin beyanname verilmiş olması hâlinde, ilgili yıl için gelir veya kurumlar vergisi matrah artırımında bulunulmuş olması şartıyla artırılan matrah üzerinden %18 oranında katma değer vergisi artırımında bulunmak suretiyle bu fıkradan yararlanır. Bu durumda olan adi ortaklık, kollektif ve adi komandit ortaklıklarda ortakların tamamının gelir veya kurumlar vergisi yönünden matrah artırımında bulunmaları şarttır.
  - 3) İlgili takvim yılı içindeki işlemlerin tamamının istisnalar kapsamındaki teslim ve hizmetlerden oluşması veya diğer nedenlerle hesaplanan katma değer vergisi bulunmaması ile tecil-terkin uygulaması kapsamındaki teslimlerden oluşması hâlinde, ilgili yıl için gelir veya kurumlar vergisi matrah artırımında bulunulmuş olması



şartıyla artırılan matrah üzerinden %18 oranında katma değer vergisi artırımında bulunmak suretiyle bu fıkradan yararlanır. Şu kadar ki, ilgili takvim yılı içinde bu alt bentte belirtilen durumların yanı sıra vergiye tabi diğer işlemlerin de mevcudiyeti nedeniyle hesaplanan vergisi çıkan mükelleflerin bu fıkra hükmüne göre ödemeleri gereken katma değer vergisi tutarı, yukarıda belirtildiği şekilde hesaplanacak %18 oranındaki katma değer vergisi tutarından aşağı olamaz. Bu kapsama giren mükellefler, gelir veya kurumlar vergisi için matrah artırımında bulunmamaları hâlinde bu fıkra hükmünden yararlanamaz."

kurallarına yer verilmiştir.

Anılan Kanun'un 5. maddesinin (4) numaralı fıkrasının (a) bendinde, bu maddenin birinci, ikinci ve üçüncü fıkralarına göre hesaplanan veya artırılan gelir, kurumlar ve katma değer vergilerinin bu Kanun'da belirtilen süre ve şekilde ödenmesinin şart olduğu, bu vergilerin bu Kanun'da belirtilen şekilde ödenmemesi hâlinde, 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun'un 51. maddesine göre belirlenen oranın bir kat fazlası oranında uygulanacak gecikme zammıyla birlikte takip ve tahsiline devam olunacağı düzenlenmiştir.

Kanun'un "Ortak hükümler" başlıklı 10. maddesinin (21) numaralı fıkrasının ilk cümlesinde ise bu Kanun'un uygulanmasına ilişkin usul ve esasları belirlemeye ilgisine göre Maliye Bakanlığı, Gümrük ve Ticaret Bakanlığı veya Sosyal Güvenlik Kurumunun yetkili olduğu kurala bağlanmıştır.

Maliye Bakanlığınca sözü edilen yetkiye istinaden yayımlanan ve 23/08/2016 tarih ve 29810 (mükerrer) sayılı Resmî Gazete'de yayımlanan 1 Seri No'lu Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılmasına İlişkin 6736 Sayılı Kanun Genel Tebliği'nin "V-Matrah ve Vergi Artırımına İlişkin Hükümler" başlıklı kısmının "D-Katma Değer Vergisinde Artırım" alt başlığında yer alan "3-1 No.lu KDV Beyannamelerinde, Hesaplanan KDV Bulunmayan veya Hesaplanan KDV Beyanları Sadece Tecil-Terkin Uygulaması Kapsamındaki Teslimlere İlişkin Olanlar" başlıklı bölümünde şu düzenlemeler yer almaktadır:

"a) İlgili takvim yılı içindeki işlemlerinin tamamı;

- ▶ *İstisnalar kapsamındaki teslim ve hizmetlerden oluşan veya diğer nedenlerle hesaplanan KDV beyanı bulunmayan mükellefler ile*
- ▶ *Tecil-terkin uygulaması kapsamındaki teslimlerden oluşan mükellefler*

*İlgili yıl için gelir veya kurumlar vergisi matrah artırımında bulunmuş olmaları şartıyla KDV artırımından faydalanabileceklerdir.*

*Buna göre, ilgili yıl içinde en az üç dönemde 1 No.lu KDV beyannamesi veren ve hiçbir dönemde hesaplanan vergisi çıkmayan veya sadece tecil-terkin uygulaması kapsamındaki teslimleri nedeniyle hesaplanan vergi beyanı bulunan mükelleflerin artırım taleplerinde, bu Tebliğin bu bölümüne göre işlem yapılacaktır.*

*Bu mükelleflerin, KDV artırım talepleri nedeniyle ödeyecekleri*

*vergi, gelir veya kurumlar vergisi bakımından artırılan matrahlara %18 oranı uygulanmak suretiyle hesaplanacaktır.*

...

b) 6736 sayılı Kanunun 5 inci maddesinin üçüncü fıkrasının (b-3) bendinde, "...Şu kadar ki, ilgili takvim yılı içinde bu alt bentte belirtilen durumların yanı sıra vergiye tabi diğer işlemlerin de mevcudiyeti nedeniyle hesaplanan vergisi çıkan mükelleflerin bu fıkra hükmüne göre ödemeleri gereken katma değer vergisi tutarı, yukarıda belirtildiği şekilde hesaplanacak %18 oranındaki katma değer vergisi tutarından aşağı olamaz. Bu kapsama giren mükellefler, gelir veya kurumlar vergisi için matrah artırımında bulunmamaları hâlinde bu fıkra hükmünden yararlanamaz." hükmüne yer verilmiştir.

Buna göre, mükelleflerin KDV artırımından yararlanmak istedikleri yıl içindeki bazı dönemlere ait beyannamelerinde, tecil-terkin uygulaması kapsamındaki teslimler dışındaki işlemleri dolayısıyla "Hesaplanan Katma Değer Vergisi" yer alması durumunda, vergi artırımını nedeniyle ödemeleri gereken verginin tespiti için gelir veya kurumlar vergisi matrah artırımında buldukları tutarın %18'i ile karşılaştırma yapılması gerekmektedir. Artırım talebi nedeniyle ödenmesi gereken vergi, önce mükellefin beyanname verme durumunda göre bu Tebliğin (V/D-1) veya (V/D-2) bölümlerine, daha sonra bu bölüme göre hesaplanacaktır. Bu tutarlardan büyük olanı, artırım nedeniyle ödenmesi gereken vergi olarak kabul edilecektir.

Bu çerçevede, yıl içindeki beyannamelerinin tamamını vermekle birlikte, beyannamelerin sadece bir veya birkaçında hesaplanan vergisi bulunup diğer dönemlerde bulunmayan mükelleflerin artırım talebinde bulunmaları hâlinde, hesaplanan vergi bulunan beyannamelerindeki hesaplanan vergiler toplanacak ve bu toplama, ilgili yıl için öngörülen artırım oranı uygulanarak artırım tutarı hesaplanacaktır. Ancak bu tutar, mükellefin gelir/kurumlar vergisi matrah artırımına %18 oranı uygulanmak suretiyle bulunan tutardan küçük olursa büyük olan tutar dikkate alınacaktır.

Bu kapsama giren mükelleflerin, yıllık gelir veya kurumlar vergisi matrah artırımında bulunmaları zorunludur.

...

c) Tebliğin bu bölümü kapsamında olan mükellefler, KDV artırım taleplerinde bu Tebliğ ekinde (Ek:17) yer alan bildirimini kullanacaklardır. Ancak, bu Tebliğin (V/B-2) bölümünde yapılan açıklamaların da göz önünde bulundurulması gerektiği tabiidir."

#### **Hukuki değerlendirme:**

Uyuşmazlık hakkında karar verilebilmesi için ilgili takvim yılına ilişkin tüm dönemler için katma değer vergisi beyannamelerini veren ancak katma değer vergisi beyannamesi verilen dönemlerin bir kısmında hesaplanan katma değer vergisi bulunmayan mükelleflerin katma değer vergisi yönünden 6736 sayılı Kanun'un 5. maddesinin (3) numaralı fıkrasının (a) bendi uyarınca mı matrah artırımında bulunmaları gerektiği yoksa anılan fıkranın (b) bendinin (3) numaralı alt bendi uyarınca mı matrah artırımında bulunmaları gerektiğinin netleştirilmesi gerekmektedir.

6736 sayılı Kanun'un katma değer vergisinde matrah ve vergi artırımına ilişkin hükümleri "Matrah ve vergi artırımı" başlıklı 5. maddesinin (3) numaralı fıkrasında düzenlenmiştir. Buna göre mükellefler, bu fıkrada belirtilen şartlar dâhilinde katma değer vergisini artırdıkları takdirde, kendileri nezdinde söz konusu vergiyi ödemeyi kabul ettikleri yıllara ait vergilendirme dönemleri ile ilgili olarak katma değer vergisi incelemesi ve tarhiyatı yapılmayacaktır.

Kanun koyucu bu şekilde katma değer vergisinde vergi artırımında bulunulmasının mükellefler bakımından sonucunu belirledikten sonra aynı fıkra içerisinde mükelleflerin hangi şartlar dahilinde vergi artırımında bulunabileceklerini düzenlemiştir.

Fıkranın (a) bendinde, katma değer vergisi mükelleflerinin her bir vergilendirme dönemine ilişkin olarak verdikleri beyannamelerdeki (ihtirazi kayıtlar dahil) hesaplanan katma değer vergisinin yıllık toplamı üzerinden ilgili yıllar için belirtilen oranlarda belirlenecek katma değer vergisini, vergi artırımını olarak Kanun'un yayımlandığı tarihi izleyen ikinci ayın sonuna kadar beyan edecekleri, 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 11. maddesinin (1) numaralı fıkrasının (c) bendi ile geçici 17. maddesine göre tecil-terkin uygulamasından faydalanan mükellefler için artırıma esas tutarın belirlenmesinde tecil edilen vergilerin hesaplanan vergiden düşüleceği belirtilmiştir.

Kanun'un 5. maddesinin anılan fıkrasının (b) bendinde ise bir aylık vergilendirme dönemine tabi olan katma değer vergisi mükelleflerince artırımda bulunulması halinde artırımda bulunulmak istenen yıl içindeki vergilendirme dönemlerinin arz ettiği bazı özellikler dolayısıyla farklı hesaplama yöntemleri öngörülmüştür. Buna göre bir aylık vergilendirme dönemine tabi katma değer vergisi mükelleflerince artırımda bulunulmak istenen yıl içinde en az üç döneme ait beyanname verilmiş ise (1) numaralı alt bent uyarınca; hiç beyanname verilmemişse veya bir ya da iki döneme ilişkin beyanname verilmiş ise (2) numaralı alt bent uyarınca; ilgili takvim yılı içindeki işlemlerin tamamının istisnalar kapsamındaki teslim ve hizmetlerden oluşması veya diğer nedenlerle hesaplanan katma değer vergisi bulunmaması ile ilgili takvim yılı içindeki işlemlerin tamamının tecil-terkin uygulaması kapsamındaki teslimlerden oluşması hallerinde ise (3) numaralı alt bent uyarınca yapılacak hesaplama göre vergi tahakkuk ettirilecektir.

Bu düzenlemelere göre bir aylık veya üç aylık vergilendirme dönemine tabi olup olmaması farklılık arz etmeksizin vergilendirme dönemlerine ilişkin tüm beyannamelerini veren ve (Kanun'un 5. maddesinin (3) numaralı fıkrasının (a) bendinde tüm dönemlerde hesaplanan katma değer vergisinin bulunması gerektiği yönünde bir zorunluluk öngörülmediğinden) bu beyannamelerin asgari birinde hesaplanan katma değer vergisi bulunan mükellefler Kanun'un 5. maddesinin (3) numaralı fıkrasının (a) bendi uyarınca vergi artırımında bulunacaklar ve bu suretle hesaplanan katma değer vergisini ödemekle yükümlü olacaklardır.

Bir aylık vergilendirme dönemine tabi olmakla birlikte (3) numaralı fıkranın (b) bendinde üç alt bent halinde düzenlenen ayrıksı hallere uyan durumları bulunan mükellefler ise bu alt bentlerde belirlenen usul gereğince vergi artırımında bulunacak

ve bu suretle hesaplanan katma değer vergisini ödemekle yükümlü olacaklardır.

Kanun'un 5. maddesinin (3) numaralı fıkrasının (b) bendinin (3) numaralı alt bendi, ilgili takvim yılı içindeki işlemlerinin tamamının istisnalar kapsamındaki teslim ve hizmetlerden oluşması veya diğer nedenlerle hesaplanan katma değer vergisi bulunmayan mükellefler ile ilgili takvim yılı içindeki işlemlerinin tamamı tecil-terkin uygulaması kapsamındaki teslimlerden oluşan mükellefleri kapsamaktadır.

Öte yandan Kanun'un 5. maddesinin (3) numaralı fıkrasının (b) bendinin (3) numaralı alt bendinin "şu kadar ki" ifadesi ile başlayan kısmında, ilgili takvim yılı içinde bu alt bentte belirtilen durumların yanı sıra vergiye tabi diğer işlemlerin de mevcudiyeti nedeniyle hesaplanan vergisi çıkan mükellefler için ayrı bir hesaplama yöntemi öngörülmüş ve bu mükelleflerin Kanun'un matrah ve vergi artırımına ilişkin hükümlerinden faydalanabilmesi ilgili yıl için gelir veya kurumlar vergisi yönünden matrah artırımında bulunmuş olma şartına bağlanmıştır.

Söz konusu düzenlemenin, gerek Kanun'un 5. maddesinin (3) numaralı fıkrasının (a) bendinin lafzına aykırı olması, gerekse Kanun'un 5. maddesinin (3) numaralı fıkrasının (b) bendinin (3) numaralı alt bendinin anlam bütünlüğünü bozması nedeniyle tüm dönemlere ilişkin katma değer vergisi beyannamesi veren ancak bu beyannamelerin bir kısmında hesaplanan katma değer vergisi bulunmayan mükellefler bakımından uygulanması mümkün bulunmamaktadır.

Diğer bir ifadeyle, Kanun'un 5. maddesinin (3) numaralı fıkrasının (b) bendinin (3) numaralı alt bendinde belirtilen mükelleflerin herhangi bir vergilendirme döneminde tecil-terkin kapsamına girmeyen hesaplanan katma değer vergisi beyan etmeleri halinde anılan alt bent kapsamında işlem yapılamayacaktır.

1 Seri No'lu Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılmasına İlişkin 6736 Sayılı Kanun Genel Tebliği'nin "V-Matrah ve Vergi Artırımına İlişkin Hükümler" başlıklı kısmının "D-Katma Değer Vergisinde Artırım" alt başlığında yer alan "3- 1 No.lu KDV Beyannamelerinde, Hesaplanan KDV Bulunmayan veya Hesaplanan KDV Beyanları Sadece Tecil-Terkin Uygulaması Kapsamındaki Teslimlere İlişkin Olanlar" başlıklı bölümünün "b" işaretli alt bölümünde, 6736 sayılı Kanun'un 5. maddesinin (3) numaralı fıkrasının (b) bendinin (3) numaralı alt bendinin "şu kadar ki" ifadesi ile başlayan cümlesine ilişkin düzenlemelere yer verilmiştir.

Dava konusu düzenlemenin de yer aldığı Tebliğ'in değinilen bölümünde, yıl içindeki katma değer vergisi beyannamelerinin tamamını vermekle birlikte beyannamelerin sadece bir veya birkaçında hesaplanan vergisi bulunup diğer dönemlerde bulunmayan mükelleflerin katma değer vergisi yönünden artırım talebinde bulunmaları halinde gelir veya kurumlar vergisi yönünden matrah artırımında bulunmalarının zorunlu olduğu belirtilmiş; bu mükelleflerin hesaplanan vergi bulunan beyannamelerindeki hesaplanan vergilerin toplanacağı ve bu toplama, ilgili yıl için öngörülen artırım oranı uygulanarak artırım tutarının hesaplanacağı, ancak bu tutar, mükellefin gelir/kurumlar vergisi matrah artırımına %18 oranı uygulanarak

suretiyle bulunan tutardan küçük olursa büyük olan tutarın dikkate alınacağı düzenlenmiştir.

Tebliğ'in sözü edilen düzenlemeleriyle, 6736 sayılı Kanun'un 5. maddesinin (3) numaralı fıkrasına aykırı olacak şekilde, ilgili takvim yılına ilişkin tüm dönemler için katma değer vergisi beyannamelerini veren ancak katma değer vergisi beyannamesi verilen dönemlerin bir kısmında hesaplanan katma değer vergisi bulunmayan mükelleflerin, katma değer vergisi yönünden matrah artırımında bulunmak istemeleri halinde, ilgili yıldaki hesaplanan katma değer vergisi bulunan beyannamelerindeki hesaplanan vergilerin toplamına ilgili yıl için öngörülen artırım oranı uygulanarak bulunan katma değer vergisi artırım tutarı ile ilgili yıldaki gelir/kurumlar vergisi matrah artırım tutarına %18 oranı uygulanarak bulunan tutar karşılaştırılarak büyük olan tutarın katma değer vergisi artırım tutarı olarak esas alınması gerektiği öngörülme suretiyle bu mükelleflerin katma değer vergisi yönünden 6736 sayılı Kanun'un 5. maddesinin (3) numaralı fıkrasının (b) bendinin (3) numaralı alt bendi uyarınca matrah artırımında bulunmaları gerektiği kabul edilmiştir.

Bu durumda, Tebliğ'in dava konusu "Ancak bu tutar mükellefin gelir/kurumlar vergisi matrah artırımına %18 oranı uygulanmak suretiyle bulunan tutardan küçük olursa büyük olan tutar dikkate alınacaktır." şeklindeki düzenlemesi, 6736 sayılı Kanun'un 10. maddesinin (21) numaralı fıkrasında uygulamaya ilişkin usul ve esasları belirleme konusunda Hazine ve Maliye Bakanlığına verilen yetkinin sınırı aşılmak suretiyle yapılmış olup 6736 sayılı Kanun'un 5. maddesinin (3) numaralı fıkrasına aykırılık teşkil etmektedir.

Nitekim, bölge idare mahkemesi kararları arasındaki aykırılığının giderilmesi için yapılan başvuru üzerine Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulunun 04/02/2021 tarih ve 31385 sayılı Resmî Gazete'de yayımlanan 23/09/2020 tarih ve E:2020/10, K:2020/10 sayılı kararında, tüm dönemlere ilişkin katma değer vergisi beyannamesini veren ancak katma değer vergisi beyannamesi verilen dönemlerin bir kısmında hesaplanan katma değer vergisi bulunmayan mükellefler adına 6736 sayılı Kanun'un 5. maddesinin (3) numaralı fıkrasının (b) bendinin (3) numaralı alt bendi uyarınca yapılan ek tahakkukta hukuka uygunluk bulunmadığı yönünde aykırılığın giderilmesine karar verilmiştir.

Açıklanan nedenlerle, dava konusu düzenleyici işlemden hukuka uygunluk bulunmadığından davanın reddi yolunda verilen Daire kararının bozulması gerekmektedir.

#### **Karar sonucu:**

Açıklanan nedenlerle;

- 1- Davacının temyiz isteminin KABULÜNE,
- 2- Danıştay Dördüncü Dairesinin 16/12/2021 tarih ve E:2017/3492, K:2021/9644 sayılı kararının BOZULMASINA,
- 3- Yeniden verilecek kararda karşılanacağından, yargılama giderleri hakkında hüküm kurulmasına gerek bulunmadığına,

24/01/2024 tarihinde oyçokluğuyla kesin olarak karar verildi.

## **T.C. Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu'nun 2023/1529 esas numaralı 2023/1534 sayılı kararı**

**İstemin konusu:** ... Bölge İdare Mahkemesi ... Vergi Dava Dairesinin ... tarih ve E:..., K:... sayılı ısrar kararının temyizden incelenerek bozulması istenilmektedir.

#### **Yargılama süreci:**

Dava konusu istem: Davacı adına 2019 ve 2020 yıllarında tescilli 5 adet serbest dolaşıma giriş beyannamesi muhteviyatı eşya kıymetinin, gözetim uygulaması sebebiyle yükseltilmesi suretiyle beyan edilerek ödenen gümrük ve katma değer vergilerinin, eşyaya ait faturada gösterilen kıymete göre hesaplanan tutardan fazlasının 4458 sayılı Gümrük Kanunu'nun 211. maddesi uyarınca iadesi isteminin reddine dair karara vaki itirazın reddi yolundaki işlemin iptali ve fazladan ödenen tutarın hesaplanacak yasal faiziyle birlikte iadesi istemiyle dava açılmıştır.

#### **... Vergi Mahkemesinin ... tarih ve E:..., K:... sayılı kararı:**

Gözetim kıymeti, 4458 sayılı Gümrük Kanunu hükümlerine göre belirlenmiş gerçek satış bedeli değildir. Dolayısıyla, bu kıymetin ithalata konu edilen eşyaya ait gümrük vergilerinin hesaplanmasında esas alınması mümkün değildir. Bu nedenle, gözetim kıymetten kaynaklanan fark vergilerde ve bu vergilerin iadesi isteminin reddine ilişkin karara vaki itirazın reddinde hukuki isabet görülmemiştir.

07/11/2019 tarih ve 30941 sayılı Resmî Gazete'de yayımlanarak yürürlüğe giren 7190 sayılı Gümrük Kanunu ve Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun'un 8. maddesiyle 4458 sayılı Kanun'un 216. maddesinin (1) numaralı fıkrası, "Gümrük vergileri ile bunların ödenmelerine bağlı olarak tahsil edilmiş gecikme faizinin veya gecikme zammının geri verilmesinde, geri vermeye konu fazla tahsilatın yükümlüden kaynaklanması durumunda geri verme başvurusunun yapıldığı tarihten, diğer durumlarda ise tahsilat tarihinden geri verme kararının tebliğ edildiği tarihe kadar geçen süre için geri verilecek tutar üzerinden, aynı dönemde 6183 sayılı Kanuna göre belirlenen tecil faizi oranında hesaplanan faiz ödenir." şeklinde yeniden düzenlenmiştir.

Bu durumda dava konusu işlemin tesis edildiği tarihte yürürlükte bulunan yukarıda yer verilen mevzuat hükmünün yalnızca yürürlüğe girdiği tarihten sonra tahsil edilen vergilerin iadesinde uygulanacağına ilişkin bir sınırlama içermediği hususu da dikkate alındığında tahsili hukuka aykırı bulunan ve idarece tahsili tarihinden itibaren kullanımından mahrum kalan tutarın 6183 sayılı Kanun'a göre belirlenen tecil faizi oranında hesaplanan faiz ile birlikte iadesi gerekmektedir.

Mahkeme, bu gerekçe ile dava konusu işlemi iptal etmiş, fazladan ödenen verginin tahsil tarihinden itibaren hesaplanacak tecil faiziyle birlikte iadesine karar vermiştir.

**Davalının istinaf istemini inceleyen ... Bölge İdare Mahkemesi ... Vergi Dava Dairesinin ... tarih ve E:..., K:... sayılı kararı:**

Vergi Dava Dairesi, Vergi Mahkemesi kararının usul ve hukuka uygun olduğu gerekçesiyle istinaf istemini reddetmiştir.

**Davalının temyiz istemini inceleyen Danıştay Yedinci Dairesinin 27/02/2023 tarih ve E:2021/2527, K:2023/1069 sayılı kararı:**

Vergi Dava Dairesi kararının, mahkeme kararının dava konusu işlemin iptaline, ödenen vergilerin iadesine ve 07/11/2019 tarihinden önce tescil edilen beyannameler için hükmedilen faiz tutarının yasal faize isabet eden kısmı ile 07/11/2019 tarihinden sonra tescil edilen beyanname için hükmedilen tecil faizine ilişkin hüküm fıkralarına yöneltilen istinaf isteminin reddine ilişkin hüküm fıkrasına yöneltilen temyiz isteminin incelenmesi:

Temyize konu kararın sözü edilen hüküm fıkrası aynı gerekçe ve nedenlerle uygun görülmesi olup, temyiz dilekçesinde ileri sürülen iddialar, anılan hüküm fıkrasının bozulmasını gerektirecek nitelikte bulunmamıştır.

Vergi Dava Dairesi kararının, mahkeme kararının, 07/11/2019 tarihinden önce tescil edilen beyannameler için faiz istemine ilişkin hüküm fıkrasının yasal faiz oranını aşan kısmına yöneltilen istinaf isteminin reddine ilişkin hüküm fıkrasına yöneltilen temyiz isteminin incelenmesi:

4458 sayılı Gümrük Kanunu'nun 216. maddesinin 07/11/2019 tarih ve 30941 sayılı Resmî Gazete'de yayımlanan 24/10/2019 tarih ve 7190 sayılı Kanun'un 8. maddesiyle değişik (1) numaralı fıkrasında, gümrük vergileri ile bunların ödenmelerine bağlı olarak tahsil edilmiş gecikme faizinin veya gecikme zammının geri verilmesinde, geri vermeye konu fazla tahsilatın yükümlüden kaynaklanması durumunda geri verme başvurusunun yapıldığı tarihten, diğer durumlarda ise tahsilat tarihinden geri verme kararının tebliğ edildiği tarihe kadar geçen süre için geri verilecek tutar üzerinden, aynı dönemde 6183 sayılı Kanun'a göre belirlenen tecil faizi oranında hesaplanacak faizin ödeneceği hükmü yer almaktadır.

Dosyanın incelenmesinden, serbest dolaşıma giriş beyannamelerinin bir kısmının tescil tarihlerinin, vergilerin geri verilmesinde 6183 sayılı Kanun'a göre belirlenen tecil faiziyle iade edilmesine ilişkin yasal değişikliğin yürürlüğe girdiği 07/11/2019 tarihinden önce olduğu anlaşılmaktadır.

Buna göre fazla ödemeye konu serbest dolaşıma giriş beyannamelerinin bir kısmının 07/11/2019 tarihinden önce tescil edilmiş olması karşısında, gümrük yükümlülüğünün başladığı beyannamelerin tescil tarihi itibarıyla 3095 sayılı Kanuni Faiz ve Temerrüt Faizine İlişkin Kanun'da öngörülen yasal faiz oranında hesaplanacak faiziyle iade edilmesi gerekmekte olup, bahse konu beyannameler için anılan tarihte yürürlükte olmayan hükme dayanılarak tecil faiziyle iadeye ilişkin hüküm fıkrasının yasal faiz oranını aşan kısmında hukuka uygunluk görülmemiştir.

**Karar sonucu:**

Daire bu gerekçeyle Vergi Dava Dairesi kararının, 07/11/2019 tarihinden önce tescil edilen beyannamelere ilişkin faiz istemine

dair hüküm fıkrasının yasal faiz oranını aşan kısmını bozmuş, diğer hüküm fıkralarını onamıştır.

Yargısal yetki alanının yeniden belirlenmesi nedeniyle dosyanın gönderildiği ...Bölge İdare Mahkemesi ... Vergi Dava Dairesinin ... tarih ve E:..., K:... sayılı kararını:

Dava konusu işlemin tesis edildiği tarihte yürürlükte bulunan 4458 sayılı Gümrük Kanunu'nun 216. maddesinin 07/11/2019 tarih ve 30941 sayılı Resmî Gazete'de yayımlanan 24/10/2019 tarih ve 7190 sayılı Kanun'un 8. maddesiyle değişik (1) numaralı fıkrasında, tecil faizine ilişkin düzenlemenin yalnızca yürürlüğe girdiği tarihten sonra tahsil edilen vergilerin iadesinde uygulanacağına ilişkin bir sınırlama bulunmamaktadır.

Bu nedenle tahsili hukuka aykırı bulunan ve idarece tahsili tarihinden itibaren kullanımından mahrum kalınan tutarın 6183 sayılı Kanun'a göre belirlenen tecil faizi oranında hesaplanan faiz ile birlikte iadesi gerekmektedir.

Vergi Dava Dairesi, ... Bölge İdare Mahkemesi ... Vergi Dava Dairesinin kararında yer alan hukuksal nedenler ve gerekçeye ek olarak bu gerekçeyle bozulan hüküm fıkrası yönünden ısrar etmiştir.

**29.03.2024 tarihli ve 90792880-155.01.03.99 sayılı özelge (Ankara Vergi Dairesi Başkanlığı Gelir Kanunları Gelir ve Kurumlar Vergileri Grup Müdürlüğü)**

**Konu:** İşveren tarafından personelin kendisi, eş ve çocukları adına yapılan sağlık sigortası prim ödemelerinin gelir ve damga vergisine tabi olup olmadığı

**Özet:** Özelge talep formunda, tamamlayıcı sağlık sigortası yaptıran bir işyeri, bu sigorta primlerinin çalışanların ücret matrahında nasıl indirim konusu yapılacağını ve gelir ile damga vergisi kesintisinin olup olmadığını soruyor. Kurumlar Vergisi Kanunu, safi kurum kazancının hesaplanmasında Gelir Vergisi Kanunu'nun ticari kazançla ilgili hükümlerinin uygulanacağını belirtir. Gelir Vergisi Kanunu'nda, ticari kazancın elde edilmesi için yapılan genel giderlerin safi kazanç tespitinde indirim konusu yapılacağı belirtilir. Ücretsiz menfaatler, hayat sigortası poliçeleri ve şahıs sigorta poliçeleri için ödenen primler, belirli oran ve limitler dahilinde ücret matrahında indirim olarak dikkate alınabilir. Gelir Vergisi Kanunu'nda, vergi tevkifatı yapılacaklar ve hangi durumlarda tevkifat yapılacağı belirtilir. Yeni çıkan bir kanunla, asgari ücretin brüt tutarı kadar olan ücretler için vergi istisnası ve damga vergisi istisnası sağlanmıştır. Bu istisnalar, aylık asgari ücret üzerinden hesaplanacak vergiyi aşamaz ve birden fazla işverenden ücret alanlar için sadece en yüksek ücrete uygulanır. Sigorta primleri ve katkı paylarının vergi matrahında indirim olarak dikkate alınabilmesi için belirli koşulların yerine getirilmesi gerektiğidir. İlgili ay sonuna kadar ödenmiş olmaları ve prim tutarının ilgili aylarla bağlantılı olması gerekmektedir. Sigorta primleri ödenen personel için, bu primler net ücret olarak kabul edilir, brüt ücrete dönüştürülür ve vergi matrahına dahil edilir. Elde edilen ücretin %15'ini ve yıllık asgari ücret tutarını aşmayacak şekilde indirim yapılabilir. Sigorta primleri, iş ile ilgili olarak ticari kazancın elde edilmesi ve idame ettirilmesi için yapılan genel giderler kapsamında değerlendirilir ve Gelir Vergisi Kanunu uyarınca indirim konusu yapılabilir.

**19.03.2024 tarihli ve 38418978-125[6-2023/5] sayılı özelge (Ankara Vergi Dairesi Başkanlığı Gelir Kanunları Gelir Vergileri Grup Müdürlüğü)**

**Konu:** İşveren tarafından personel adına yaptırılan sigorta poliçeleri için yapılan ödemelerin kurum kazancının tespitinde gider olarak indirim konusu yapıp yapılamayacağı

**Özet:** Şirketlerin kritik öneme sahip personeli için yaptırdığı hayat sigortasının primlerinin, şirketiniz tarafından ödenip ödenemeyeceği ve bu primlerin kurum kazancının tespitinde gider olarak indirilebilir olup olmadığı sorulmaktadır. Kurumlar Vergisi Kanununa göre, safi kurum kazancının hesaplanmasında Gelir Vergisi Kanunu'nun ticari kazanç hakkındaki hükümleri uygulanır. Gelir Vergisi Kanunu'nun ilgili maddelerinde, ücretlinin kendi adına yapılan ve lehtarını bizzat kendisi olan hayat sigortası poliçeleri için ödenen primlerin belirli bir oran ve limit dahilinde gelir vergisi matrahında indirim konusu yapılacağı belirtilmiştir.

Ancak, şirketinizin kilit personeli adına yaptırdığı ve lehtarın şirketiniz olduğu hayat sigortasında, poliçe kapsamında belirli durumlarda şirketinize ödenecek tazminat öngörüldüğü için, şirketiniz tarafından ödenen primler ücret olarak değerlendirilmemektedir. Dolayısıyla bu prim ödemelerinin ticari kazancın elde edilmesi ve idamesiyle doğrudan bir illiyet bağı bulunmadığı için Gelir Vergisi Kanunu'nun 40. maddesi kapsamında gider olarak indirilemeyeceği sonucuna varılmıştır. Bu durumda, şirketinizin kilit personeli için yaptırdığı sigorta primleri, kurum kazancı tespitinde gider olarak dikkate alınmaz.

**11.01.2024 tarihli ve 84974990-130[KDV3-İ-1-2023/23]-21077 sayılı özelge (Ankara Vergi Dairesi Başkanlığı Gelir Kanunları KDV ve ÖTV Grup Müdürlüğü)**

**Konu:** Yurt dışı mukim firmadan alınan test hizmetinde KDV ve stopaj

**Özet:** Şirketin üstlendiği enerji nakil hattı projeleri kapsamında kullanılan malzemelerin test işlemleri için yurt dışındaki firmalardan test hizmeti satın aldığınız ve bu hizmetlere ilişkin faturalandırma sonrasında vergisel yükümlülüklerinizin ne olacağını öğrenmek istenilmiştir. Ödemeler bazı ülkelerde bulunan ve Türkiye ile çifte vergilendirmeyi önleme anlaşması olan veya olmayan firmalara gerçekleştirileceği için, bu durumun hem Türkiye'nin kurumlar vergisi yasalarına hem de çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmalarına göre değerlendirilmesi gerektiği ifade edilmiştir.

Kurumlar vergisi açısından, yurt dışında mukim şirketler tarafından verilen test hizmetleri için ödemelerin %20 oranında stopaj kesintisi yapılması gerektiği belirtilmiştir. Ancak, yapılan ödemelerin çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmaları açısından değerlendirilmesi durumunda, bu anlaşmalarda öngörülen hükümlerin öncelikli olduğunu vurgulamışsınız. Örneğin, Türkiye ile Macaristan arasındaki anlaşmada, bahsi geçen hizmetler serbest meslek faaliyetleri kapsamında değerlendirilir ve Macaristan'da sabit bir yere sahip olmadıkça sadece Macaristan'da vergilendirilir. Eğer Macaristan mukimi bir şirket Türkiye'de sabit bir yere sahipse, Türkiye'nin de

vergilendirme hakkı doğar. Anlaşmadan yararlanabilmek için, ilgili şirketin Macaristan'da tam mükellef olduğunu ve orada vergilendirildiğini kanıtlayan belgelerin ibraz edilmesi gerektiği belirtilmiştir.

Katma Değer Vergisi (KDV) yönünden ise, yurt dışı firmalardan alınan test hizmetinden Türkiye'de faydalandığı için KDV'ye tabi tutulması ve KDV'nin, hizmetten faydalanan tarafından 'sorumlu sıfatıyla' beyan edilip ödenmesi gerektiği açıklanmıştır. Ayrıca, bu şekilde beyan edilen ve ödenen KDV'nin, şartlar uygun olduğunda indirim konusu yapılabileceği ifade edilmiştir.

Sonuç olarak, yurt dışındaki firmalardan alınan test hizmetlerine ilişkin ödemelerin kurumlar vergisi, KDV ve çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmaları çerçevesinde değerlendirilerek uygun vergi yöntemlerinin uygulanması gerektiği vurgulanmıştır.



## Sirküler İndeks

No	Tarih	Konu
31	30.04.2024	2024 yılının ilk geçici vergi dönemi itibarıyla enflasyon düzeltmesi yapılmayacağına ilişkin Tebliğ yayımlandı.
30	29.04.2024	Yeme içme hizmetlerinde KDV oranı uygulamasına ilişkin Tebliğ yayımlandı.
29	26.04.2024	Kurumlar vergisi beyannamelerinin verilme ve ödeme süreleri ile Ba-Bs formları ve e-Defter beratlarına ilişkin süreler uzatıldı.
28	01.04.2024	Vergi Usul Kanunu uyarınca yapılan reeskont işlemlerinde kullanılan oran %51,75 olarak belirlendi.
27	29.03.2024	Gelir vergisi beyannamesinin verilme ve ödeme süreleri ile Ba-Bs formlarının verilme ve e-Defter beratlarının yüklenme süreleri uzatıldı.
26	29.02.2024	Menkul kıymetlerden 2024 yılında elde edilen gelirlerin vergilendirilmesi.
25	28.02.2024	Bazı menkul satış sözleşmelerindeki ödeme yükümlülüklerinin döviz veya dövize endeksli olarak yerine getirilebilmesine veya kabul edilebilmesine olanak sağlandı.
24	20.02.2024	Enflasyon düzeltmesine ilişkin açıklamaların yer aldığı Sirküler yayımlandı.
23	13.02.2024	KDV Genel Uygulama Tebliği'nde bazı değişiklikler yapıldı.
22	12.02.2024	Sorumlu sıfatıyla verilen KDV beyannamelerinin verilme ve ödeme süreleri değiştirildi.
21	06.02.2024	Türkiye'nin Kore Cumhuriyeti (Güney Kore) ile imzaladığı ÇVÖ Anlaşmasının onaylanması uygun bulundu.
20	02.02.2024	Borsada rayici olmayan yabancı paraların 31.12.2023 tarihi itibarıyla değerlendirilmesinde kullanılacak kurlar açıklandı.
19	30.01.2024	Şikâyet veya yargı kararı üzerine ihalenin iptal edilmesi halinde ihale makamıyla düzenlenen sözleşmenin damga vergisinin iadesine ilişkin açıklamalar yapıldı.
18	19.01.2024	KDV Genel Uygulama Tebliği'nde bazı değişiklikler yapıldı.
17	18.01.2024	2024 yılında uygulanacak yurt dışı gündelik tutarlarını belirleyen Cumhurbaşkanlığı Kararı yayımlandı.
16	17.01.2024	Anayasa Mahkemesi VUK'un geçici 33. maddesindeki 2021 yılı için enflasyon düzeltmesi yapılmayacağına ilişkin hükmü iptal etti.
15	12.01.2024	Özel etiketi veya işareti olmayan ÖTV'ye tabi malların bulundurulduğunun tespitinde geçerli olan sorumluluk uygulamasına makaronlar da dahil edildi.
14	12.01.2024	Gelir İdaresi Başkanlığı Ba-Bs formlarına dâhil edilmeyecek belgelere ilişkin duyuru yayınladı.
13	12.01.2024	İndirimli orana tabi teslimlerle ilgili olarak mahsup yoluyla iadesi gerçekleşmeyen tutarların ocak ayı KDV beyannamesine dahil edilmesi gerekiyor.
12	09.01.2024	Meslek mensupları (SM, SMMM ve YMM) 2024 yılında uygulanacak olan asgari ücret tarifesi yayımlandı.
11	08.01.2024	Vergi kesintisi yapmakla sorumlu tutulanlarca verilen KDV beyannamelerinin verilme ve ödeme süreleri değiştirildi.
10	05.01.2024	Gelir vergisinden istisna yurt içi ve yurt dışı gündelik tutarları (01.01.2024-30.06.2024).
9	05.01.2024	Gelir vergisinden istisna kıdem tazminatı tavanı ve çocuk yardımı tutarları (01.01.2024-30.06.2024).
8	02.01.2024	Yeni nesil ödeme kaydedici cihaz (YN ÖKC) kullanma ve bu cihazlar üzerinden banka kartları ile ödeme imkânı sağlanması konusunda zorunluluklar getiren Tebliğ yayımlandı.
7	02.01.2024	2024 yılında değerli konut vergisi hesabında kullanılacak olan konut değerlerinin alt ve üst sınırları açıklandı.
6	02.01.2024	Konut, iş yeri ve diğer şekilde kullanılan binalar için 2024 yılında ödenecek çevre temizlik vergisi tutarları açıklandı.
5	02.01.2024	2024 yılında, mobil telefon aboneliğinin ilk tesisinde ödenmesi gereken özel iletişim vergisi tutarı açıklandı.
4	02.01.2024	İndirimli orana tabi işlemlerde 2024 yılında uygulanacak iade sınırı 90.800 TL olarak belirlendi.
3	02.01.2024	2024 yılında veraset ve intikal vergisinden istisna olarak dikkate alınacak tutarlar ile vergi tarifesi açıklandı.
2	02.01.2024	Engellilerin ÖTV'den istisna binek otomobil satın alabilmeleri için 2024 yılında uygulanacak parasal sınırlar açıklandı.
1	02.01.2024	2024 yılında uygulanacak harç tutarları açıklandı.

## Vergi Takvimi

### 2024 Mayıs ayı mali yükümlülükler takvimi

6 Mayıs 2024 Pazartesi	2023 yılına ilişkin kurumlar vergisi beyannamesinin verilmesi ve ödenmesi* Mart 2024 dönemi mal ve hizmet alım/satımlarına ilişkin bildirim formlarının (Form Ba-Bs) verilmesi*
10 Mayıs 2024 Cuma	16-30 Nisan 2024 dönemi özel tüketim vergisi beyannamesinin (Petrol ve doğalgaz ürünleri) verilmesi ve verginin ödenmesi
15 Mayıs 2024 Çarşamba	Nisan 2024 dönemi özel tüketim vergisi beyannamesinin (Alkollü ve alkolsüz içecekler ile tütün mamulleri) verilmesi ve verginin ödenmesi Nisan 2024 dönemi özel tüketim vergisi beyannamesinin (Dayanıklı tüketim malları ve diğer mallar) verilmesi ve verginin ödenmesi Nisan 2024 dönemi özel tüketim vergisi beyannamesinin (Tescile tabi olmayan motorlu taşıtlar) verilmesi ve verginin ödenmesi Nisan 2024 dönemi banka ve sigorta muameleleri vergisi (BSMV) beyannamesinin verilmesi ve verginin ödenmesi Nisan 2024 dönemi özel iletişim vergisi (ÖİV) beyannamesinin verilmesi ve verginin ödenmesi Nisan 2024 dönemi kaynak kullanımını destekleme fonu (KKDF) kesintilerinin bildirim ve ödenmesi
17 Mayıs 2024 Cuma	2024 yılı 1. dönem (Ocak-Mart) geçici vergi beyannamesinin verilmesi ve verginin ödenmesi
20 Mayıs 2024 Pazartesi	Nisan 2024 dönemi şans oyunları vergisi (ŞOV) beyannamesinin verilmesi ve verginin ödenmesi
27 Mayıs 2024 Pazartesi	1-15 Mayıs 2024 dönemi özel tüketim vergisi beyannamesinin (Petrol ve doğalgaz ürünleri) verilmesi ve verginin ödenmesi Nisan 2024 dönemi muhtasar ve prim hizmet beyannamesinin (MPHB) verilmesi ve verginin ödenmesi Nisan 2024 dönemi damga vergisinin (DV) beyanı ve ödenmesi Nisan 2024 dönemi konaklama vergisinin beyanı ve ödenmesi Nisan 2024 dönemi sorumlu sifatiyla katma değer vergisi (KDV) beyannamesinin verilmesi ve verginin ödenmesi
28 Mayıs 2024 Salı	Nisan 2024 dönemi katma değer vergisinin (KDV) beyanı ve ödenmesi
31 Mayıs 2024 Cuma	Emlak vergisi ve çevre temizlik (konut dışı binalar için) vergilerinin 1. taksit ödemesi Vergi levhasının internet vergi dairesi üzerinden yazdırılarak alınması Veraset ve intikal vergisi (VİV) 1. taksit ödemesi Nisan 2024 dönemi haberleşme vergisinin beyanı ve ödenmesi Nisan 2024 dönemi mal ve hizmet alım/satımlarına ilişkin bildirim formlarının (Form Ba-Bs) verilmesi Nisan 2024 dönemi sosyal güvenlik primlerinin (SGP) ödenmesi Nisan 2024 dönemi dijital hizmet vergisinin (DHV) beyanı ve ödenmesi

\* 30 Nisan 2024 tarihinde sona eren bu süreler, 26 Mart 2024 tarihli ve 167 numaralı Vergi Usul Kanunu Sirküleri'yle 6 Mayıs 2024 Pazartesi günü sonuna kadar uzatılmıştır.

## Gelir Vergisi

## Gelir vergisi tarifesi - 2024 (Ücretler)

Gelir dilimi	Vergi oranı %
110.000 TL'ye kadar	15
230.000 TL'nin 110.000 TL'si için 16.500 TL, fazlası	20
870.000 TL'nin 230.000 TL'si için 40.500 TL, fazlası	27
3.000.000 TL'nin 870.000 TL'si için 213.300 TL, fazlası	35
3.000.000 TL'den fazlasının 3.000.000 TL'si için 958.800 TL, fazlası	40

## Gelir vergisi tarifesi - 2024 (Diğer gelirler)

Gelir dilimi	Vergi oranı %
110.000 TL'ye kadar	15
230.000 TL'nin 110.000 TL'si için 16.500 TL, fazlası	20
580.000 TL'nin 230.000 TL'si için 40.500 TL, fazlası	27
3.000.000 TL'nin 580.000 TL'si için 135.000 TL, fazlası	35
3.000.000 TL'den fazlasının 3.000.000 TL'si için 982.000 TL, fazlası	40

Gelir vergisinden istisna günlük yemek yardımı (KDV hariç)	
Uygulandığı dönem	Tutar (TL)
01.07.2022-31.12.2022	51,00
01.01.2023-31.12.2023	110,00
01.01.2024-31.12.2024	170,00

Gelir vergisinden istisna günlük ulaşım bedeli (KDV hariç)	
Uygulandığı dönem	Tutar (TL)
01.07.2022-31.12.2022	25,50
01.01.2023-31.12.2023	56,00
01.01.2024-31.12.2024	88,00

## Engellilik indirimi (2024)

Engellilik derecesi	Tutar (TL)
Birinci derece engelliler için	6.900
İkinci derece engelliler için	4.000
Üçüncü derece engelliler için	1.700

## Konut kira geliri istisnası

Gelirin elde edildiği yıl	Tutar (TL)
2022	9.500
2023	21.000
2024	33.000

## Tevkifata tabi tutulmuş menkul ve gayrimenkul sermaye iratlarında beyan sınırı

Gelirin elde edildiği yıl	Tutar (TL)
2022	70.000
2023	150.000
2024	230.000

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

Gelirin elde edildiği yıl	Tutar (TL)
2022	3.800
2023	8.400
2024	13.000

## Değer artış kazançlarında istisna (Menkul kıymetler hariç)

Kazancın sağlandığı yıl	Tutar (TL)
2022	25.000
2023	55.000
2024	87.000

## Arızı kazançlara ilişkin istisna

Kazancın sağlandığı yıl	Tutar (TL)
2022	58.000
2023	129.000
2024	200.000

## Gelir vergisinden istisna kıdem tazminatı tavanı

Uygulandığı dönem	Tutar (TL)
01.07.2023 - 31.12.2023	23.489,83
01.01.2024 - 30.06.2024	35.058,58

## Kurumlar Vergisi

## Nakdi sermaye indirimi faiz oranları

Uygulandığı yıl	Oran (%)
2021	24,51
2022	13,47
2023	53,11

## Gider yazılabilecek binek otomobil aylık kira tutarı

Uygulandığı yıl	Tutar (TL)
2022	8.000
2023	17.000
2024	26.000

## Binek otomobili iktisabında gider yazılabilecek ÖTV ve KDV tutarı

Uygulandığı yıl	Tutar (TL)
2022	200.000
2023	440.000
2024	690.000

## Binek otomobillerinde amortismanına tabi tutulabilecek iktisap bedeli

Uygulandığı yıl	Tutar (TL)	
	ÖTV ve KDV hariç ilk iktisap bedeli	ÖTV ve KDV dahil iktisap bedeli
2022	230.000	430.000
2023	500.000	950.000
2024	790.000	1.500.000

## Vergiye uyumlu mükelleflere vergi indirimi üst sınırı

Beyannamenin verildiği yıl	İndirim tutarı (TL)
2022	2.000.000
2023	4.400.000
2024	6.900.000



## Vergi Usul Kanunu ve 6183 Sayılı Kanun

## Gecikme zammı ve gecikme faizi oranları (Aylık)

Uygulandığı dönem	Oran (%)
30.12.2019 - 20.07.2022	1,60
21.07.2022 - 13.11.2023	2,50
14.11.2023 tarihinden itibaren	3,50

## Tecil faizi oranları (Yıllık)

Uygulandığı dönem	Oran (%)
30.12.2019 - 20.07.2022	15
21.07.2022 - 13.11.2023	24
14.11.2023 tarihinden itibaren	36

## Yeniden değerlendirme oranları

Yıl	Oran (%)
2021	36,20
2022	122,93
2023	58,46

## Fatura düzenleme sınırı

Uygulandığı yıl	Tutar (TL)
2022	2.000
2023	4.400
2024	6.900

## Amortisman sınırı

Uygulandığı yıl	Tutar (TL)
2022	2.000
2023	4.400
2024	6.900

## Reeskont ve avans işlemlerinde iskonto ve faiz oranları

Reeskont işlemlerinde	%50,75
Avans işlemlerinde	%51,75
VUK kapsamındaki reeskont işlemlerinde	%51,75

Not: Bu oranlar 01.04.2024 tarihinden itibaren yapılan işlemler için geçerlidir.

## Damga Vergisi

## Azami damga vergisi (Her bir kâğıt için)

Uygulandığı yıl	Tutar (TL)
2022	4.814.234,00
2023	10.732.371,80
2024	17.006.516,30

## Damga vergisi oran ve tutarları (2024)

Damga vergisine tabi kâğıtlar	Oran/Tutar
Sözleşmeler	Binde 9,48
Ücretler (Avanslar dâhil)	Binde 7,59
Kira sözleşmeleri	Binde 1,89
Bilanço	360,10 TL
Gelir tablosu	171,90 TL
Yıllık gelir vergisi beyannamesi	467,20 TL
Kurumlar vergisi beyannamesi	624,10 TL
Katma değer vergisi beyannameleri	308,30 TL
Muhtasar ve prim hizmet beyannameleri	365,50 TL

## Veraset ve İntikal Vergisi

## İstisnalar (2024)

Evlatlıklar dâhil fûruğ ve eşten her birine isabet eden miras hisselerinde	1.609.552 TL
Fûruğ bulunmaması halinde, eşe isabet eden miras hissesinde	3.221.082 TL
İvazsız suretle meydana gelen intikallerde	37.059 TL
Para ve mal üzerine düzenlenen yarışma ve çekilişler ile şans oyunlarında kazanılan ikramiyelerde	37.059 TL

## Vergi tarifesi (2024)

Matrah dilim tutarları	Vergi oranı	
	Veraset yoluyla intikal	İvazsız intikal
İlk 1.700.000 TL için	%1	%10
Sonra gelen 4.000.000 TL için	%3	%15
Sonra gelen 8.700.000 TL için	%5	%20
Sonra gelen 17.000.000 TL için	%7	%25
Matrahın 31.400.000 TL'yi aşan bölümü için	%10	%30

## Asgari Ücret ve Sosyal Güvenlik

## Asgari ücret ve yasal kesintiler (TL)

Ödemeler / kesintiler	01.07.2023-31.12.2023	01.01.2024-31.12.2024
<b>Brüt asgari ücret</b>	<b>13.414,50</b>	<b>20.002,50</b>
Sosyal güvenlik primi işçi payı (%14)	1.878,03	2.800,35
İşsizlik sigortası primi işçi payı (%1)	134,15	200,03
Gelir vergisi matrahı	0,00	0,00
Hesaplanan gelir vergisi	0,00	0,00
Damga vergisi	0,00	0,00
Kesintiler toplamı	2.012,18	3.000,38
<b>Net asgari ücret</b>	<b>11.402,32</b>	<b>17.002,12</b>

## Yıllık brüt asgari ücret

Uygulandığı yıl	Tutar (TL)
2022	68.850
2023	140.535
2024	240.030

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

Uygulandığı dönem	Alt sınır (TL)	Üst sınır (TL)
01.07.2023-31.12.2023	13.414,50	100.608,90
01.01.2024-31.12.2024	20.002,50	150.018,90

Income Tax	
Income tax tariffs - 2024 (Salaries)	
Income bracket	Tax rate %
Up to TRL 110,000	15
For TRL 230,000; for the first TRL 110,000, TRL 16,500, for above	20
For TRL 870,000; for the first TRL 230,000, TRL 40,500, for above	27
For TRL 3,000,000; for the first TRL 870,000, TRL 213,300, for above	35
For more than TRL 3,000,000, for TRL 3,000,000, TRL 958,800, for above	40
Income tax tariffs - 2024 (Other income)	
Income bracket	Tax rate %
Up to TRL 110,000	15
For TRL 230,000; for the first TRL 110,000, TRL 16,500, for above	20
For TRL 580,000; for the first TRL 230,000, TRL 40,500, for above	27
For TRL 3,000,000; for the first TRL 580,000, TRL 135,000, for above	35
For more than TRL 3,000,000, for TRL 3,000,000, TRL 982,000, for above	40
Daily meal allowance exempt from income tax (VAT excluded)	
Period	Amount (TRL)
01.07.2022-31.12.2022	51.00
01.01.2023-31.12.2023	110.00
01.01.2024-31.12.2024	170.00
Daily transportation amount exempted from income tax (VAT excluded)	
Period	Amount (TRL)
01.07.2022-31.12.2022	25.50
01.01.2023-31.12.2023	56.00
01.01.2024-31.12.2024	88.00
Disability allowance (2024)	
Degree of disablement	Amount (TRL)
For 1 <sup>st</sup> degree disabled	6,900
For 2 <sup>nd</sup> degree disabled	4,000
For 3 <sup>rd</sup> degree disabled	1,700
Exemption for house rental income	
Year when the income is derived	Amount (TRL)
2022	9,500
2023	21,000
2024	33,000
Declaration limitation in terms of securities and immovable property income which are subject to withholding	
The year of income	Amount (TRL)
2022	70,000
2023	150,000
2024	230,000

Declaration limitation in terms of securities and immovable property income which are not subject to withholding		
The year of income	Amount (TRL)	
2022	3,800	
2023	8,400	
2024	13,000	
Exemption in capital gains (Except securities)		
Year when the gain is derived	Amount (TRL)	
2022	25,000	
2023	55,000	
2024	87,000	
Exemption in incidental income		
Year when the income is derived	Amount (TRL)	
2022	58,000	
2023	129,000	
2024	200,000	
The upper limit of severance pay exempt from income tax		
Period	Amount (TRL)	
01.07.2023 - 31.12.2023	23,489.83	
01.01.2024 - 30.06.2024	35,058.58	
Corporate Tax		
Interest rates in terms of capital decrease in cash		
Year	Rate (%)	
2021	24.51	
2022	13.47	
2023	53.11	
Monthly rental fee of passenger car that can be recognized as expense		
Year	Amount (TRL)	
2022	8,000	
2023	17,000	
2024	26,000	
SCT and VAT amount which can be recognized as expense for the acquisition of passenger car		
Year	Amount (TRL)	
2022	200,000	
2023	440,000	
2024	690,000	
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
2022	230,000	430,000
2023	500,000	950,000
2024	790,000	1,500,000
Tax reduction cap of tax compliant taxpayers		
Return submission year	Reduction amount (TRL)	
2022	2,000,000	
2023	4,400,000	
2024	6,900,000	

Tax Procedures Law (TPL) and Law No. 6183	
Delay charge and delay interest rates (Monthly)	
Period	Rate (%)
30.12.2019 - 20.07.2022	1.60
21.07.2022 - 13.11.2023	2.50
Since 14.11.2023	3.50
Deferral interest rates (Annual)	
Period	Rate (%)
30.12.2019 - 20.07.2022	15
21.07.2022 - 13.11.2023	24
Since 14.11.2023	36
Revaluation rates	
Year	Rate (%)
2021	36.20
2022	122.93
2023	58.46
Limit for issuing invoice	
Year	Amount (TRL)
2022	2,000
2023	4,400
2024	6,900
Depreciation limit	
Year	Amount (TRL)
2022	2,000
2023	4,400
2024	6,900
Discount and interest rates to be applied in rediscout and advance transactions	
In rediscout transactions	50.75%
In advance transactions	51.75%
In rediscout transactions under TPL	51.75%
Note: These rates are applicable to the transactions conducted as of 01.04.2024 .	
Stamp Duty	
Maximum stamp duty (For each paper)	
Year	Amount (TRL)
2022	4,814,234.00
2023	10,732,371.80
2024	17,006,516.30
Stamp duty rates and amounts (2024)	
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 360.10
Income statement	TRL 171.90
Annual income tax return	TRL 467.20
Corporate tax return	TRL 624.10
Value added tax returns	TRL 308.30
Withholding and premium service returns	TRL 365.50

Inheritance and Transfer Tax		
Exemptions (2024)		
For shares of inheritance corresponding to each descendant including adopted children and the spouse		TRL 1,609,552
For share of inheritance corresponding to the spouse if there is no descendant		TRL 3,221,082
For transfers conducted without any consideration		TRL 37,059
For the lottery prizes won from contests and draws and game of chances organized based on money and goods		TRL 37,059
Tax tariff (2024)		
Tax base bracket amounts	Tax rate	
	Transfer through inheritance	Transfer without any consideration
For the first TRL 1,700,000	1%	10%
For the next TRL 4,000,000	3%	15%
For the next TRL 8,700,000	5%	20%
For the next TRL 17,000,000	7%	25%
For the tax base portion exceeding TRL 31,400,000	10%	30%
Minimum Wage and Social Security		
Minimum wage and withholdings (TRL)		
Payments / withholdings	01.07.2023-31.12.2023	01.01.2024-31.12.2024
<b>Gross minimum wage</b>	<b>13,414.50</b>	<b>20,002.50</b>
Social security premium employee's contribution (14%)	1,878.03	2,800.35
Unemployment insurance premium employee's contribution (1%)	134.15	200.03
Income tax base	0.00	0.00
Income tax calculated	0.00	0.00
Stamp duty	0.00	0.00
Total withholdings	2,012.18	3,000.38
<b>Net minimum wage</b>	<b>11,402.32</b>	<b>17,002.12</b>
Annual gross minimum wage		
Year	Amount (TRL)	
2022	68,850	
2023	140,535	
2024	240,030	
The lower and upper limits of monthly earnings that will be the basis for social security premium		
Period	Lower limit (TRL)	Upper limit (TRL)
01.07.2023-31.12.2023	13,414.50	100,608.90
01.01.2024-31.12.2024	20,002.50	150,018.90

## EY | Daha iyi bir çalışma dünyası oluşturmak

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

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

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

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

© 2024 EY Türkiye.

Tüm Hakları Saklıdır.

[ey.com/tr](https://ey.com/tr)

[vergidegundem.com](https://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.