

VERGİ PUSULASI

4.yıl

Maliye Denetim Elemanları Derneği
3 Aylık Yayını

Yazı Danışma Kurulu

ADI - SOYADI	UNVANI	GÖREV YERİ
Naciye TAŞKESEN	Vergi Müfettişi	İstanbul Sektörel-1
Adile ECEMİŞ GÜLEÇ	Vergi Müfettişi	İstanbul Sektörel-1
Çiğdem GÜNEŞ AŞIK	Vergi Müfettişi	İstanbul Sektörel-1
Mikail OKYAY	Vergi Müfettişi	İstanbul Sektörel-1
Hasan AYZİT	Vergi Müfettişi	İstanbul Sektörel-1
Fırat DEMİR	Vergi Müfettişi	İstanbul Sektörel-1
Bayram MAVİ	Hazine ve Maliye Müfettişi	Teftiş Başkanlığı
Cihad ULUS	Vergi Müfettişi	Ankara Sektörel-1
Adem YALÇIN	Vergi Müfettişi	İstanbul Sektörel-1
Hüseyin SUNGUR	Vergi Müfettişi	İstanbul Sektörel-1
Behiç BARIŞIK	Vergi Müfettişi	Ankara Sektörel-1
Kürşat ÖZTÜRK	Vergi Müfettişi	İstanbul Sektörel-1
Yusuf YILDIZ	E. Vergi Müfettişi	Özel Sektör
Sedat KANLI	Vergi Müfettişi	İstanbul Sektörel-1
Salih YILMAZ	Vergi Müfettişi	İstanbul Sektörel-1
Sinan UYGUR	Vergi Müfettişi	İstanbul Sektörel-1
Ahmet YAVUZ	Vergi Müfettişi	İstanbul Sektörel-1
İkbal BAŞ	Vergi Müfettişi	İstanbul Sektörel-1
Rıdvan ÖNDER	Vergi Müfettişi	Ankara Sektörel-1
Bilal KABASAKAL	Vergi Müfettişi	Ankara Sektörel-1
Emre SEZER	Vergi Müfettişi	Ankara Sektörel-1
Sercan KOÇ	Vergi Müfettişi	İstanbul Sektörel-1
Mehmet SUBAŞI	Vergi Müfettişi	İstanbul Sektörel-1
İbrahim Eren ARSLAN	Vergi Müfettişi	İstanbul Sektörel-1
Yusuf KARATAŞ	Vergi Müfettişi	Ankara Sektörel-1
Ferhat ATAUL	Hazine ve Maliye Müfettişi	Teftiş Başkanlığı
Halit İslam EKMEN	Vergi Müfettişi	İstanbul Sektörel-1
Pelin ÇOŞKUN	Vergi Müfettişi	İstanbul Sektörel-1
Harun DOĞAN	E. Vergi Müfettişi	Özel Sektör
Uğur KÜÇÜKKAHYAOĞLU	Vergi Müfettişi	İstanbul Sektörel-1
Kamil SIR	Vergi Müfettişi	İstanbul Sektörel-1
Ramazan EFE	Vergi Müfettişi	İstanbul Sektörel-1
Hasan KAYA	Vergi Müfettişi	İstanbul Sektörel-1
Zehra DURKUN	Hazine ve Maliye Müfettişi	Teftiş Başkanlığı
Murat DÖNMEZ	Vergi Müfettişi	İstanbul Sektörel-1
Cevdet KAPLAN	Vergi Müfettişi	İstanbul Sektörel-1
Haluk AMİL	Vergi Müfettişi	İstanbul Sektörel-1
Naci KAYAÖZÜ	Vergi Müfettişi	Ankara Sektörel-1
Sıbğatullah İMAMOĞLU	Vergi Müfettişi	Ankara Sektörel-1
Alican KARABULUT	Vergi Müfettişi	Ankara Sektörel-1
Naci KAYAKÖZÜ	Vergi Müfettişi	Ankara Sektörel-1
Mehmet Nazmi TOR	Vergi Müfettişi	İstanbul Sektörel-1

VERGİ PUSULASI

Sayı	1
Tarih	Temmuz/2022
Sahibi	Maliye Denetim Elemanları Derneği Adına Dernek Başkanı Halit İslam EKMEN
Genel Yayın Yönetmeni	Naciye TAŞKESEN
Sorumlu Yazı İşleri Müdürü	Ufuk KAYNAR
Dış İlişkiler Koordinatörü	Mehmet Nazmi TOR
ve Reklam Sorumlusu	
Yayın Kurulu	Şenay OTO Ayfer KAYACAN Funda ŞAHİN Fırat DEMİR Hüseyin PEKMEZCİLER Sinan UYGUR Adem YALÇIN Rıdvan ÖNDER Nasuh ERDÖNMEZ
Ankara Temsilcisi	Behiç BARIŞIK
İzmir Temsilcisi	Kazım ATİK
Makale Göndermek İçin	yayin@mded.org
Dizgi ve Görsel Tasarım	Bi'Motion Media
Yayın Satış ve Yazışma Adresi	Finanskent Mah. Finans Cad. Sarphan Finans Merkezi Sitesi B Blok No:5/B No:333 Ümraniye/İstanbul (212) 909 13 10 yayin@mded.org www.mded.org
Baskı Cilt	Besabes Matbaacılık Yayıncılık LTD. ŞTİ. Melih Gökçek Bulvarı Eminel İş Merkezi Kat:1 No 18/80 Yenimahalle / Ankara (312) 395 09 34
Yıllık Abone Bedeli	300,00 TL (KDV Dahil)

- Dergimiz 3 AYLIK DERGİ olup, gönderilen makaleler en az 1 tanesi 10 yıl ve üzeri mesleki kıdeme sahip olan 2 okuma komisyonu üyesi tarafından okunmaktadır.
- Okuma komisyonu tarafından uygun görülen makaleler yayın kurulu kararı ile yayımlanmaktadır. Yazım ve yayın kuralları derginin son sayfasında yer almaktadır.
- Vergi Pusulası Dergisinde yer alan yazı, tablo, şekil veya resimlerin telif hakkı Maliye Denetim Elemanları Derneğine aittir. Bir bölümü veya tamamı Dernek Yönetim Kurulu yazılı izni olmaksızın kopyalanamaz ya da basılamaz yazılardan alıntı yapıldığında kaynağın belirtilmesi gerekmektedir.
- Vergi Pusulası Dergisinde yayımlanan yazıların bilimsel ve etik sorumluluğu yazarlara aittir. Bu yazılar Hazine ve Maliye Bakanlığı'nın veya Vergi Denetim Kurulu'nun görüşü olarak değerlendirilemez

VERGİ PUSULASINDA BU AY

İÇİNDEKİLER

- 7 **Fırat DEMİR** / Vergi Müfettişi
Varlık Yönetim Şirketlerinin Taşınmaz Satışlarında BSMV ve KDV Sorunsalı
- 18 **Emre SAVCI** / Vergi Müfettişi
Elektronik Para ve Ödeme Kuruluşlarının Elde Ettiği Komisyon ve Benzeri Gelirlerin Vergi Kanunları Karşısındaki Durumu
- 27 **Zeynep BAYRAM** / Öğr. Gör., Bitlis Eren Üniversitesi Ahlat Meslek Yüksekokulu Finans Bankacılık ve Sigortacılık Bölümü Maliye Programı
Değerli Konut Vergisinin Vergi İlkeleri Açısından Değerlendirilmesi
- 42 **Elif MUTLU** / E.Vergi Müfettişi/Bilim Uzmanı
Erhan BAYAR / SMMM/Bilim Uzmanı
Şüpheli Ticari Alacak Uygulamasında Takip Süreci ve Sonuçları
- 50 **Hasan KAYA** / Vergi Müfettişi
Müşteri Sadakat Programı Çerçevesinde Puan Sisteminin Vergisel Açıdan Değerlendirilmesi
- 64 **Onur AYDIN** / Vergi Müfettişi
Kozmetik Ürünlerin Fason Olarak Üretimi ve Özel Tüketim Vergisi Karşısındaki Durumu

71	Emre DEMİREL / Vergi Müfettişi <i>Anlamalı Boanmalarda Mal Paylaımına İlişkin Düzenlenen Protokolde Belirtilen Malların İntikalinin Vergisel Boyutu</i>
76	Pelin COŞKUN / Vergi Müfettişi <i>Vergi Usul Kanunu'nun Cezalara İlişkin Hükümlerinde 7338 Sayılı Kanun'a Binaen Yapılan Değişiklikler</i>
83	Sedat SARIKAYA / Vergi Müfettişi <i>7326 Sayılı Kanunla Getirilen Yeniden Değerleme</i>
96	Muhammet KAYA / Vergi Müfettişi <i>Günümüz Popüler Kripto Para Yatırımı: "İco Çılgınlığı"</i>
109	Mevzuattaki Gelişmeler
120	Yargı Kararları
127	Güncel zelgeler
141	Soru - Cevap
146	Makale Yazım Kuralları

Değerli Okurumuz,

Maliye Denetim Elemanları Derneği üyelerinin değerli katkıları ile hazırlanan Vergi Pusulası isimli süreli yayınınızın ilk sayısını okurlarımız ile buluşturmanın gururunu yaşamaktayız. Hazine ve Maliye Bakanlığının önemli ve saygın mensuplarının bünyesinde barındıran Maliye Denetim Elemanları Derneğinin misyonu merkezi denetim elemanı kültürü ile yetişen kıymetli üyelerimiz ve tüm maliye camiasını kucaklamaktır. Bu yolda atılacak en kıymetli adımın üretmek ve paylaşmak olduğunun bilinci ile dergimizin ilk sayısını siz değerli okurlarımızın dikkatine sunuyoruz.

On makaleden oluşan dergimizin ilk sayısında tüm okurlarımız için faydalı olacağını düşündüğümüz soru-cevap, yargı kararları, güncel özelge bülteni, güncel mevzuat bölümlerine ve pratik bilgilere de yer vermekteyiz. Tamamı Sektörel Denetim Daire Başkanlıklarında görevli müfettişler ve akademisyenlerce hazırlanan dergimizin ilk sayısında finans sektörü, kripto paralar, ödeme sistemleri, varlık yönetim şirketleri, yeniden değerlendirme, değerli konut vergisi ve başkaca vergisel konulara ilişkin faydalı bilgiler yer almaktadır.

Dergimizin ilk sayısında emeği geçen tüm yazarlarımız, yazı danışma kurulu üyelerimiz ve kıymetli okurlarımıza teşekkür ederiz. Faydalı olması dileğiyle...

Vergi Pusulası Dergisi
Yayın Kurulu

VARLIK YÖNETİM ŞİRKETLERİNİN TAŞINMAZ SATIŞLARINDA BSMV VE KDV SORUNSAĞI

Fırat DEMİR

Vergi Müfettişı

ORCID Numarası: 0000-0002-7573-600x

ÖZET

Banker statüsünde kabul edilen varlık yönetim şirketlerinin yapmış olduğu teslimler ile vermiş olduğu hizmetler esas faaliyet konularına ilişkin olması durumunda BSMV'ye, esas faaliyet konuları dışında olması halinde ise KDV'ye tabi olmaktadır. Bu bağlamda vadesi geçmiş alacak karşılığı teslim alınan taşınmazların, teminat adı altında ya da genel haciz yolu ile takip edilen borçlunun malvarlığından alınması durumları fark etmeksizin bu işlemler özelinde söz konusu taşınmazların satılması sonrasında VYŞ lehine kalan paralar üzerinden BSMV hesaplanması gerekecektir.

Anahtar Kelimeler: Donuk Alacak, Temlik, BSMV, KDV, Taşınmaz

1. GİRİŞ

Bilindiği üzere, Türkiye’de 2000’li yılların başında bankacılık başta olmak üzere finans kesimi özelinde yaşanan ekonomik krizin, sektör ve toplum üzerindeki olumsuz etkilerini gidermek ve böyle bir krizin bir daha yaşanmasının önüne geçebilmek adına Kanun Koyucu tarafından yasal, ilgili Bakanlıklar ve Bakanlığa bağlı kurum ve kuruluşlar tarafından da idari olmak üzere bir takım düzenlemelere gidilmiştir.

Bahse konu düzenlemelerden biri de 4743 Sayılı Malî Sektöre Olan Borçların Yeniden Yapılandırılması ve Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun¹ olmuştur. Mezkur Kanun’la bankalar, özel finans kurumları ve diğer malî kurumlar tarafından, bankalar ve diğer malî kurumlar ile kredi ilişkisi içinde bulunup, finansal darboğaz yaşayan borçluların; kredilerinin vadelerini uzatmak, kredisini yenilemek, borçluya ilave yeni kredi vermek, kredinin anapara ve/veya faizini indirmek, faizden vazgeçmek, kredileri kısmen veya tamamen iştirake çevirmek, **kredileri aynî, nakdi ya da tahsil şartına bağlı bir bedel karşılığı devir ve temlik etmek, kredileri borçlu ya da üçüncü kişilere ait aynî değerler karşılığında kısmen veya tamamen tasfiye etmek** gibi alınacak tedbirlerle borçluların malî kesime olan geri ödeme yükümlülüklerini yerine getirebilmeleri ve katma değer yaratmaya devam etmelerine imkan verilmesi amaçlanmıştır.

Kanun’un amacına uygun olarak yine anılan

Kanun’un 3’üncü maddesinin yedinci fıkrasında varlık yönetim şirketlerine ilişkin hükümlere yer verilmiş ve varlık yönetim şirketlerinin (VYŞ) bir takım iş ve işlemleri çeşitli vergilerden müstesna kılınmıştır.

VYŞ’ler, Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurulu’nun düzenleme ve denetime tabi, kuruluş ve faaliyet izinlerini bu Kurul’dan alan şirketler olup, bu şirketlerin faaliyet konularının başında; banka ve diğer mali kurumların vadesinde tahsil edemediği kredilerden kaynaklı donuk alacakların bir sözleşme ile görece daha düşük bir bedel karşılığında temlik alınması ve bu alacakların öncelikle borçluya uygun bedel ve vade üzerinde anlaşma sağlanarak tahsil yoluna gidilmesi gelmektedir.

VYŞ’lerin temlik aldığı alacakların ekinde çoğunlukla taşınmaz ve taşınır (araç) gibi teminatlar bulunmakta olup, borçluya ödeme konusunda anlaşma sağlanamaması durumunda teminatların paraya çevrilmesi gündeme gelmektedir. Bu yazımızda, alacakların teminatı niteliğinde olan taşınmazların VYŞ’ler tarafından alacağa mahsuben satın alınmasının ve akabinde satışa konu edilmesinin katma değer vergisi (KDV) ve banka ve sigorta muameleleri vergisi (BSMV) karşısındaki durumu değerlendirilmeye çalışılacaktır.

2. GENEL OLARAK VARLIK YÖNETİM ŞİRKETLERİ

VYŞ’lere ilişkin yürürlükte bulunan Kanuni düzenlemelere 5411 Sayılı Bankacılık

1 31.01.2002 Tarih ve 24657 Sayılı Resmi Gazete’de yayımlanmıştır.

Kanunu'nun² 143'üncü maddesinde yer verilmiştir. Mezkur Kanun maddesinin birinci fıkrasında, VYŞ'lerin faaliyet konularına başka bir ifade ile hangi amaçla kurulduklarına ilişkin belirlemeler yapılmıştır. Buna göre, kuruluş ve faaliyet esasları Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurulu (BDDK) tarafından belirlenen VYŞ'ler, Bankalar ve Fon³ dâhil diğer malî kurumların⁴ alacakları ile diğer varlıklarının satın alınması, tahsili, yeniden yapılandırılması ve satılması amacıyla kurulabilirler.

Yine aynı fıkra da yer alan hükümler bağlamında VYŞ'ler, alacaklarının tahsili ve alacakların ve/veya diğer varlıkların yeniden yapılandırılması kapsamında alacak tahsili amacıyla edindiği taşınmaz veya sair mal, hak ve varlıkların işletilmesi, kiralınması ve bunlara yatırım yapılması ve yine alacaklarını tahsil etmek amacıyla borçlularına ilâve finansman sağlamak veya sermayelerine iştirak etmek dâhil olmak üzere her türlü faaliyeti gerçekleştirmeye yetkili kılınmıştır.

VYŞ'lerin faaliyet alanı bir başka ifade ile esas faaliyet konuları hakkında ayrıntılı bilgilere "Varlık Yönetim Şirketlerinin Kuruluş Ve Faaliyet Esasları ile Devralınacak Alacaklara İlişkin İşlemler Hakkında Yönetmelik" (Yönetmelik)'in⁵ 14'üncü maddesinde yer verilmiş olup, anılan maddenin birinci fıkrasında yazılı faaliyet konuları şu şekildedir;

" - Sigortacılık alanı dışında faaliyet gösteren kaynak kuruluşların ana faaliyet konularından doğan alacakları ve diğer varlıkları ile sigortacılık alanında faaliyet gösteren kaynak kuruluşların yalnızca kredi sigortası hizmetinden doğan alacaklarını devralabilir, devredebilir, devraldığı alacakları tahsil edebilir, varlıkları nakde çevirebilir veya bunları yeniden yapılandırarak devredebilir.

- Alacakların tahsili amacıyla edindiği taşınmaz veya sair mal, hak ve varlıkları işletebilir, kiralayabilir, teminata konu edebilir, devredebilir ve bunlara yatırım yapabilir.

..."

VYŞ'lerin temelde amacı, finans sektöründeki şirketler tarafından kullanılan kredilere ilişkin alacakların, zamanında (vadesinde) tahsil edilememesinden kaynaklı olarak, bu alacakları temlik almak ve ilgili şirketleri finansal açıdan rahatlatmak ayrıca borçluyula anlaşma sağlayarak borçlunun borcunu daha düşük rakamlarda ödemesini sağlamak ve böylece donuk alacakları ekonomiye yeniden kazandırmaktır.

Öte yandan VYŞ'lerin faaliyet alanları itibarıyla finans sektörü özelinde ekonomik sisteme çeşitli faydaları bulunmaktadır. Bu faydalar "genel ekonomiye" ve "kaynak kuruluşlara" faydalar şeklinde iki başlık altında aşağıdaki

2 01.11.2005 Tarih ve 25983 (Mük) Sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

3 Tasarruf Mevduatı Sigorta Fonu

4 Varlık Yönetim Şirketlerinin Kuruluş Ve Faaliyet Esasları ile Devralınacak Alacaklara İlişkin İşlemler Hakkında Yönetmeliğin 3/c maddesine göre, diğer malî kurumlardan kasıt; 6361 sayılı Kanunda tanımlanan Finansal Kurumlar Birliğine üye olan kuruluşlar ile ana faaliyet konuları para ve sermaye piyasaları olan ve bu konulardaki özel kanunlara göre izin ve ruhsat almak suretiyle finansman sağlama veya ödünç para verme konularında ya da sigortacılık alanında faaliyet gösteren yurt içi ve yurt dışındaki kuruluşlardır.

5 14.07.2021 Tarih ve 31541 Sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

gibi sayılabilir⁶;

1- Genel ekonomik sisteme faydaları;

- İstihdamın artması,

- KOBİ ve Ticarilerin finansal açıdan rahatlaması,

- Ülkenin ve toplumun dengeli kalkınmasında önemli bir etkisi olan KOBİ ve benzeri ticari işletmelerin çözüme kavuşması ve faaliyetlerine devam edebilmeleri,

- Kaynak kuruluşların bilançosundaki aktif (kredi) kalitesinin artması, sermayenin rahatlaması ve kredi arzının büyümesi,

- Yatırımların, üretimin ve tüketimin artması,

- Takipteki alacakların çözümünün ekonomik durumu iyileştirerek, vergi gelirlerinin artmasından dolayı devletin bütçe gelirini arttırılması ile kamu yararına da katkı sağlaması.

2- Kaynak kuruluşlara faydaları;

- Varlık Yönetim sektörü ülke ekonomisi için stratejik önem arz etmektedir. Başta bankalar olmak üzere finans sektörünün tahsili gecikmiş alacaklarını satın alarak kurumların;

- Özvarlık ve aktif verimliliğini artırır,

- Tahsilat giderlerinden ve diğer operasyonel giderlerden tasarruf eder, maliyet avantajı sağlar,

- Esas faaliyet konularına yönelerek gelir ve karlılık artışı yaratır,

- Bilançosunun iyileştirilmesine hizmet eder hem de operasyonel yükten kurtarırlar.

3. VARLIK YÖNETİM ŞİRKETLERİNİN VERGİ KANUNLARI KARŞISINDAKİ DURUMU

3.1. Varlık Yönetim Şirketlerinin Mükellefiyet Türüne İlişkin Değerlendirmeler

VYŞ'ler, Yönetmeliğin 4'üncü maddesinin ikinci fıkrasının (a) bendi uyarınca anonim şirket olarak kurulmak zorunda olduklarından dolayı, 5520 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 1 ve 2'nci maddeleri kapsamında kurumlar vergisi mükellefi olarak mükellefiyet tesis ettirmektedirler. Bu bağlamda elde ettikleri kazançlar da kurumlar vergisine tabidir.

VYŞ'lerin faaliyet konuları kapsamında gerçekleştirmiş oldukları iş ve işlemlerin KDV'ye mi yoksa BSMV'ye tabi olduğu konusu önem arz etmekte olup, bu anlamda 6802 Sayılı Gider Vergileri Kanunu'nun 28'nci maddesinin ikinci ve üçüncü fıkralarında yazılı hükümler belirleyici olmaktadır. Anılan fıkralarda, "Bankerlerin yapmış oldukları banka muamele ve hizmetleri dolayısıyla kendi lehlerine her ne nam ile olursa olsun nakden veya hesaben aldıkları paralar (kendileri veya başkaları hesabına menkul kıymet alıp satmayı, alım-satıma tavassut etmeyi veya alıp sattıkları menkul kıymet karşılığı borçları ödemeyi taahhüt etmeyi meslek haline getirenlerin bu faaliyetleri dolayısıyla lehlerine kalan paralar ile mevduat faizi vermek veya sair adlarla faiz ve benzeri menfaatler sağlamak üzere devamlı olarak para toplama işiyle

⁶ <https://www.fkb.org.tr/sectorler/varlik-yonetim/> (S.E.T. 13.03.2022)

uğraşanların topladıkları paralara sağladıkları gelir ve menfaatler üzerinden komisyon, ücret, hizmet karşılığı gibi adlarla aldıkları paralar dâhil) da banka muameleleri vergisine tabidir.

90 sayılı Kanun Hükmünde Kararnameye göre ikraz işleriyle uğraşanlarla ikinci fıkrada belirtilen muamele ve hizmetlerden herhangi birini esas iştigal konusu olarak yapanlar bu Kanunun uygulanmasında banker sayılırlar. Bir şahsın münhasıran altın alım ve satımı ile uğraşması banker sayılmasını gerektirmez.” hükümleri ve mükellefi belirleyen 30’uncu maddesinde ise, BSMV’yi banka, banker ve sigorta şirketlerinin ödeyeceği hükmü yer almaktadır.

Diğer taraftan, 87 Seri No.lu Gider Vergileri Genel Tebliğinin “B-2- 6802 Sayılı Kanunun 28’inci Maddesinin İkinci Fıkrasında Belirtilen Muamele ve Hizmetleri Esas İştigal Konusu Olarak Yapanlar” başlıklı bölümünde;

“... banker sayılmak için aranan devamlılık koşulu söz konusu işlemlerin esas iştigal konusu olarak yapılması şeklinde yeniden belirlenmiştir. Buna göre, banker kapsamında BSMV mükellefi olmak için, anılan Kanunun 28 inci maddesinin ikinci fıkrasında belirtilen işlemlerin esas iştigal (ana faaliyet) konusu olarak yürütülmesi ve bu işlemler dolayısıyla lehe para alınması gerekmektedir.

Bir işlemin esas iştigal konusu olarak yapılması, işletmenin kuruluş gayesi ve bu gayesini gerçekleştirmek için yapmakta olduğu işlem veya işlemlere bakılarak belirlenecektir.

...

Esas itibariyle 6802 sayılı Kanunun 28 inci maddesinin ikinci fıkrasında belirtilen işlemler, ilgili kanunlar uyarınca verilen yetki veya izin ile yapılabilecek işlemlerdir.

...

Buna göre, 6802 sayılı Kanunun 28 inci maddesinin ikinci fıkrasında belirtilen işlemleri esas iştigal konusu olarak yapanlar, bu işlemleri ilgili kanunlarla yetkilendirilmek veya izin verilmek suretiyle yürüten kişileri ifade etmektedir. Dolayısıyla bunların 6802 sayılı Kanunun 28 inci maddesinin ikinci fıkrasında belirtilen işlemleri “esas iştigal konusu” olarak BSMV ye tabi olacak, bunlar dışındakilerin aynı fıkrada belirtilen işlemleri “esas iştigal konusu” olmadığından KDV ye tabi olacaktır.”

VYŞ’ler BDDK’nın düzenleme ve denetime tabi şirketler olup, kuruluş ve faaliyet izinlerini bu Kurul’dan almaktadırlar. Bu kapsamda VYŞ’ler banker statüsünde sayılmakta ve ana faaliyet konusu kapsamında olan işlemleri BSMV’ye, bu işlemler dışındaki işlemleri ise KDV’ye tabi olacaktır.

3.2. Varlık Yönetim Şirketlerine Tanınan Vergisel Avantajlar

VYŞ’lere Kanun koyucu tarafından sağlanan çeşitli vergi avantajları bulunmakta olup, söz konusu avantajlar Kanunlar bazında aşağıdaki gibidir;

3.2.1. Bankacılık Kanunu’ndan Kaynaklı Vergi Avantajları

VYŞ’ler, Bankacılık Kanunu’nun 143’üncü maddesinin beşinci fıkrası kapsamında, faaliyet konularından kaynaklı işlemleri nedeniyle

doğmuş veya doğması beklenen, ancak miktarı kesin olarak belli olmayan zararlarını karşılamak amacıyla karşılık ayırmak zorundadırlar. VYŞ'lerin ayırdıkları bu karşılıkların tamamı, ayrıldıkları yılda kurumlar vergisi matrahının tespitinde gider olarak kabul edilecektir.

Mezkur Kanun maddesinin altıncı fıkrasına göre de VYŞ'lerin, yaptıkları işlemler ve bununla ilgili olarak düzenlenen kâğıtlar; 488 sayılı Damga Vergisi Kanununa göre ödenecek damga vergisinden, 492 sayılı Harçlar Kanununa göre ödenecek harçlardan, Kaynak kullanımını destekleme fonuna yapılacak kesintilerden ve 4054 sayılı Rekabetin Korunması Hakkında Kanunun 39'uncu maddesi hükmünden istisna kabul edilmektedir⁷.

3.2.2. KDV Kanunu'ndan Kaynaklı Vergi Avantajı

Bankacılık Kanunu dışında VYŞ'lerin iş ve işlemlerine tanınan bir başka vergi istisnasının yer aldığı Kanun, 3065 Sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu'dur. Kanun Koyucu tarafından, VYŞ'leri ilgilendiren bir genel bir de özel düzenleme olacak şekilde KDV Kanunu'nun "Diğer İstisnalar" kenar başlıklı 17'nci maddesinin dördüncü fıkrasına iki türlü istisna hükmü ihdas edilmiştir.

İstisnaların ilki 17'nci maddenin dördüncü fıkrasının (e) bendinde yer alan istisna olup, ilgili bentte yer alan hükme göre, BSMV kapsamına giren işlemler BSMV'den istisna olduğundan, VYŞ'lerin BSMV kapsamına giren iş ve işlemlerine ilişkin tahsil veya tahakkuk ettirilen tutarlar

üzerinden KDV hesaplanmayacaktır.

Mezkur Kanun maddesinin dördüncü fıkrasının (l) bendinde bir diğer istisna hükmü yer almakta olup, bu bağlamda VYŞ'lerin bankalar, özel finans kurumları ve diğer mali kurumlardan devraldığı alacakların tahsili amacıyla **bu alacakların teminatını oluşturan mal** ve hakların (müzayede mahallinde satışı dâhil) teslimi ile finansal yeniden yapılandırma çerçeve anlaşmaları hükümleri kapsamında yeniden yapılandırılan borçların ödenmemesi nedeniyle bu borçların teminatını oluşturan mal ve hakların (müzayede mahallinde satışı dâhil) teslimi KDV'den istisna kılınmıştır.

4. VARLIK YÖNETİM ŞİRKETLERİNİN TAŞINMAZ SATIŞLARININ BMSV VE KDV YÖNÜNDEN DEĞERLENDİRİLMESİ

Bu yazımızın temelde odaklandığı konu, VYŞ'lerin taşınmaz satışlarının KDV'ye mi yoksa BSMV'ye mi tabi olduğunu açıklamaya çalışmaktır. Böyle bir açıklamaya gerekçe ise, VYŞ'lerin iş ve işlemlerinin duruma göre ya BSMV'ye ya da KDV'ye tabi olmasından ileri gelmektedir.

VYŞ'lerin kuruluş amaçlarının en önemlisinin, bankacılık ve diğer mali kesimin sorun yaşadığı tahsili mümkün olmayan donuk alacakları temlik almak olduğunu ifade etmiştik. Bankacılık ve mali sektörün büyüklüğü ve ekonomi açısından

⁷ 14/10/2021 tarihli ve 7338 sayılı Kanun öncesinde VYŞ'lerin iş ve işlemlerine tanınan istisnalar, kuruldukları takvim yılı ve bunu izleyen beş yıl süresince istisna kılınmıştı. Ayrıca söz konusu süreli istisnalara BSMV'de dahildi. 7338 sayılı Kanunun 58'inci maddesiyle süreli istisnalar süresiz hale getirilmiş ayrıca BSMV'de istisna olmaktan çıkarılmıştır. Bahse konu değişikliklerin yürürlük tarihi 01.01.2022'dir.

önemi düşünüldüğünde kuruluş gayesindeki amacın kanunlar özelinde ön plana çıkması gayet normal kabul edilebilir. Bu bakış açısıyla değerlendirildiğinde VYŞ'lerin iş ve işlemlerinin vergi kanunları karşısındaki durumu ve bu şirketlere tanınan istisna şeklindeki vergisel avantajlar, uygulamada bazı konularda karışıklıklara ve/veya yorum farklılıklarına neden olmuş ve olabilmektedir⁸.

Uygulamada bahsi geçen yorum farklılıklarına neden olan bir konu da taşınmaz satışlarının hangi işlem vergisine tabi olacağı konusudur.

VYŞ'ler, taşınmazlara genel itibariyle 3 farklı şekilde/amaçla sahip olabilmektedir. Bunlar sırasıyla;

- Yönetim veya çalışma ofisi vb. faaliyetleri yerine getirme amacıyla bina satın alma veya binaya sahip olma,

- Temlik alınan kredi/donuk alacakların teminatı niteliğinde olan taşınmazların alacak tahsilatı aşamasında icra kanalı ile satın alınması,

- Yine alacağın teminatı olmayan fakat borçlunun malvarlığının icra iflas kanunu kapsamında takibe konu edilmesi ve haciz konulan ilgili taşınmazın icradan satın alınması şeklindedir.

Taşınmazlara yukarıda yazılı şekillerde sahip olunması ve bu taşınmazların sonrasında **satışa konu edilmesi senaryolarının her birinin ayrı değerlendirilmesi** konunun daha iyi anlaşılması için faydalı olacaktır.

4.1. Yönetim veya Çalışma Ofisi Vb. Faaliyetleri Yerine Getirme Amacıyla Sahip Olunan Taşınmazın Satılması Durumunda Değerlendirme

VYŞ'ler 6802 sayılı Kanun'un 28'inci maddesinin ikinci fıkrası kapsamında banker statüsünde sayıldığından dolayı esas faaliyet konularına giren iş ve işlemler sonucunda lehe alınan paralar matrah kabul edilecek ve bu tutarlar üzerinden BSMV hesaplanacaktır.

Mezkur Kanun maddesinin ikinci fıkrasının mefhumu muhalifinden, VYŞ'lerin esas faaliyet konularına kapsamına girmeyen iş ve işlemler nedeniyle lehe kalan paralar üzerinden BSMV hesaplanmayacağı aksine ilgili işlem bedeli üzerinden KDV hesaplanacağı anlaşılmaktadır. Bir başka ifade ile VYŞ'lerin esas faaliyet konuları kapsamında gerçekleştirilen iş ve işlemleri sonucunda lehe kalan paralar üzerinden BSMV hesaplanacak; esas faaliyet konuları kapsamına girmeyen iş ve işlemler neticesinde tahakkuk eden ve/veya tahsil olunan tutarlar üzerinden KDV hesaplanacaktır.

Buna göre, VYŞ'ler tarafından yönetim veya çalışma ofisi olarak kullanılmak amacıyla sahip olunan taşınmazın satılması işleminin VYŞ'lerin esas faaliyet konusuyla alakalı olmadığı açık olduğundan söz konusu satış işlemi KDV'ye tabi olacaktır.

⁸ Yazımın konu bütünlüğünün bozulmaması için uygulamada yorum farklılıklarına sebep olan taşınmaz satışlarındaki BSMV ve KDV konusu dışındaki hususlar için bkz: Fırat Demir, "Varlık Yönetim Şirketlerinin Birleşip Yeni Bir Şirket Kurmalarının Vergi İstisnalarına Etkisi", Yaklaşım Dergisi, 2021, Eylül, Sayı 345.

4.2. Temlik Alınan Kredi/Donuk Alacakların Teminatı Niteliğinde Olan Taşınmazların Alacak Tahsilatı Aşamasında İcra Kanalı İle Satın Alınması ve Sonrasında Satışa Konu Edilmesi Durumunun Değerlendirilmesi

VYŞ'ler tarafından temlik alınan alacakların bir kısmı teminatlı alacaklar olabilmektedir. Bu teminatlar genel itibariyle araç veya taşınmaz niteliğindedir. Temlik alınan alacak dosyalarının eki niteliğinde olan bu teminata konu mal ve haklar üzerindeki alacak hakkından kaynaklı Kanuni haklar (icra kanalı ile paraya çevrilmesini isteme hakkı gibi), temlik dosyasının VYŞ'ye bir sözleşme ile devredilmesinden sonra ilgili VYŞ'ye geçmektedir.

Alacakların tahsili amacıyla bu alacakların teminatını oluşturan mal ve haklar, uygulamada çoğu zaman alacağa karşılık VYŞ tarafından satın alınmaktadır. Genellikle de VYŞ'lerin kendileri icradaki satış aşamasına (müzayede/ihaleye girmekte) katılmakta ve söz konusu alacağı satın almaktadır. **Bu şekilde satın alınan teminat konusu taşınmazların sonrasında üçüncü kişilere satılması (teslimi) KDV Kanunu'nun 17/4-1 maddesi uyarınca KDV'den istisna kılınmıştır.**

Öte yandan bu şekilde gerçekleştirilen taşınmazların teslimlerine ilişkin açıklamalara KDV Genel Uygulama Tebliği'nin "II/F-4.11. Varlık Yönetim Şirketlerinin Bazı Teslimleri ile Finansal Yeniden Yapılandırma Hükümleri Kapsamında Bazı Borçların Teminatını Oluşturan Mal ve Hakların Teslimi" başlıklı bölümünde;

"4743 sayılı Kanun hükümlerine göre kurulan varlık yönetim şirketlerinin bankalar, özel finans kurumları ve diğer mali kurumlardan devraldığı alacakların tahsili amacıyla **bu alacakların teminatını oluşturan mal ve hakların (müzayede mahallinde satışı dâhil) teslimi ile aynı Kanuna göre finansal yeniden yapılandırma çerçeve anlaşmaları hükümleri kapsamında yeniden yapılandırılan borçların ödenmemesi nedeniyle bu borçların teminatını oluşturan mal ve hakların (müzayede mahallinde satışı dâhil) teslimi KDV'den müstesnadır.**

Örnek:(A)Varlık Yönetim Şirketi tarafından bankalar, özel finans kurumları ve diğer mali kurumlardan devralınan alacakların tahsili amacıyla bu alacakların teminatını oluşturan mal ve hakların müzayede yoluyla satışı işleminde, bu mal ve hakların alacağa mahsuben (A) tarafından satın alınması ve (A) tarafından alacağa mahsuben satın alınan hak ve alacakların üçüncü şahıslara satışı KDV'den istisna tutulacaktır.

Varlık yönetim şirketinin devraldığı alacakların tahsili amacıyla bu alacakların teminatını oluşturan mal ve hakların bedelinin varlık yönetim şirketine ödenmesi şartıyla borçlu tarafından satılması, genel hükümler çerçevesinde KDV'ye tabidir." şeklinde yer verilmiştir.

Hem Kanunda yer alan hükme (KDVK 17/4-1) hem de KDV Genel Uygulama Tebliği'nde yapılan açıklamalara bakıldığında, alacağın teminatı niteliğindeki mal ve hakların alacağa mahsuben VYŞ tarafından devralınması ve sonrasında satılması işlemi KDV'den istisnadır. Kanun koyucu KDV Kanunu'nun 17/4-e

maddesinde genel bir düzenlemeye gitmiş ve BSMV'ye tabi olan işlemleri KDV'den istisna tutmuştur. Zaten BSMV'ye tabi tutulan bir işlem 17/4-e maddesi kapsamında KDV'den istisna kılınmış ise aynı zamanda VYŞ'lerin alacaklarının teminatı niteliğindeki taşınmazların devraldıktan sonra satmaları için Kanun koyucu neden KDV Kanunu'nun 17/4'üncü maddesinde özel bir düzenlemeye giderek ayrı bent halinde bu işlemleri de KDV'den istisna kılmıştır. Kanun maddesinin düzenleniş formundan ve lafzi yorumundan, esasında alacağın teminatı niteliğindeki taşınmazların VYŞ'lere devrinden sonra satışa konu edilmesi hususunun BSMV'nin değil KDV'nin konusuna girdiğini fakat özel bir bent (17/4-l bendi) ile bu teslimlerin KDV'den istisna kılındığı anlaşılmaktadır.

4.3. Alacağın Teminatı Olmayan Fakat Borçlunun Malvarlığının İcra İflas Kanunu Kapsamında Takibe Konu Edilmesi Ve Haciz Konulan İlgili Taşınmazın İcradan Satın Alındıktan Sonra Satışa Konu Edilmesi Durumunun Değerlendirilmesi

VYŞ'lerin temlik aldığı bazı alacaklar teminata bağlı değildir. Örneğin kredi verme aşamasında geliri yeterli görülen müşteriden kullanmış olduğu tüketici kredisi için ilgili banka ve finans kurumu tarafından teminat istenmemiş olabilir. Bu gibi durumlarda temlik alınan alacaklar genel haciz yolu ile takibe konu edilmekte ve borçlunun teminata konu edilmeyen mal ve hakları da alacağa karşılık VYŞ'ye devredilebilmektedir.

Borçlunun **teminata bağlı olmayan** bir

borcuna karşılık genel haciz yolu icra takibi neticesinde kaydına iştirak haczi konulmuş olan taşınmazın satılması (teslimi) KDV Kanunu'nun 17/4-l maddesi kapsamında değerlendirilemeyeceğinden KDV'ye tabi tutulacak mıdır? Bu soruyu Mali İdare, vermiş olduğu bir özelgedeki⁹ açıklamalarıyla cevaplamıştır. Özelgedeki açıklamalarda KDV Kanunu'nun 17/4-l bendine değinilmiş ve devamında da;

“Ancak, varlık yönetim şirketinin devraldığı alacakların tahsili amacıyla, **alacaklı adına ipotekli veya rehinli olmayıp** genel haciz yolu ile başlatılmış icra takibi neticesinde kaydına iştirak haczi konulmuş olan **taşınmaz** ve taşınır **malların satılması**, genel hükümler çerçevesinde **katma değer vergisine tabi olacaktır.**” şeklindeki açıklamalara yer verilmiştir.

Özelgede soruyu soranın VYŞ değil de bir iştirak haczi konulmuş olan taşınmaz malın satışı işlemini gerçekleştirecek icra müdürlüğü olduğu anlaşılmaktadır. KDV Kanunu'nun 17/4-e maddesindeki parantez içi hükümle, teminata konu olan mal ve hakların “müzayede mahallinde satışı dâhil” denilerek icra müdürlüğü tarafından gerçekleştirilen teslimlerinde KDV'den istisna olduğu hükme bağlanmıştı. Aynı zamanda KDV Genel Uygulama Tebliğinde konuya ilişkin verilen örnekte teminata konu edilen mal ve hakların alacağa mahsuben satın alınarak VYŞ tarafından üçüncü kişilere satılması işlemi de KDV'den müstesna olduğu açıklanmıştı. Bu bağlamda, Mali İdare'nin borçlunun **teminata bağlı olmayan** bir borcuna karşılık **genel haciz yolu icra takibi neticesinde kaydına iştirak haczi konulmuş olan taşınmazın satılması** işleminin KDV'ye tabi olduğunu belirtmesi,

9 Manisa Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 20.10.2016 tarih ve 85373914-130[53.01.67]-109 sayılı Özelgesi.

bu nitelikteki taşınmazların VYŞ tarafından alacağa mahsuben satın alınması ve satın alınan taşınmazın üçüncü kişilere satılmasının da KDV'ye tabi tutulması gerektiği düşüncesini doğurabilecektir.

Bize göre, VYŞ'lerin taşınmaz satışının KDV'ye mi ya da BSMV'ye mi tabi olduğunun değerlendirilmesinde, söz konusu satış işleminin VYŞ'nin ana faaliyet konusuna girip girmediği hususu belirleyici olacaktır.

Yazımızın (2) numaralı bölümünde VYŞ'lerin kuruluş ve faaliyetlerine ilişkin usul ve esasları düzenleyen Yönetmelik'ten bahsedilmiş ve Yönetmelik'te yer verilen VYŞ'lerin faaliyet konuları tek tek sıralanmıştı. İlgili faaliyet konuları arasında VYŞ'lerin alacaklarının tahsili amacıyla edindiği taşınmazları devredebilmeside sayılmıştı. Yönetmelik'teki açıklamalara göre, VYŞ'ler tarafından alacak tahsili amacıyla edinilen taşınmazın teminata konu edilen veya edilmeyen bir taşınmaz olmasının bir önemi bulunmamaktadır. Alacak tahsili amacıyla taşınmaz edinilmesi ve sonrasında bu taşınmazın devre konu edilmesi esas faaliyet sayılması için yeterli görülmüştür. 6802 sayılı Kanun kapsamında banker olarak kabul edilen VYŞ'lerin esas faaliyet konularından kaynaklı lehe kalan paraların BSMV'ye tabi tutulması, alacak tahsili amacıyla alacağa mahsuben devralının taşınmazların devri (teslimi) işleminin de BSMV'ye tabi tutulmasını gerekli kılmaktadır. Buna karşılık esas faaliyet konusu dışında olan yani alacağa mahsuben devralınan taşınmaz dışında sahip (malik) olunan örneğin yönetim ve çalışma ofis binası gibi amaçlarla kullanılan taşınmazların tesliminde KDV hesaplanması gerekeceği tabidir.

5. SONUÇ

Yazımızda, VYŞ'lerin taşınmaz satışları ve bu satışlara uygulanması gereken işlem vergisinin KDV mi yoksa BSMV mi olacağı üzerine değerlendirmeler yapılmıştır. Bu bağlamda VYŞ'ler BDDK tarafından düzenleme ve denetime tabi banker statüsündeki şirketlerden olup, esas faaliyetleri kapsamında yapmış oldukları iş ve işlemler Gider Vergileri Kanunu kapsamında BSMV'ye, esas faaliyetleri dışında gerçekleştirmiş oldukları iş ve işlemleri ise KDV'ye tabidir.

Tahsili mümkün olmayan alacakların temlik alındıktan sonra tahsil yoluna gidilmesi sürecinde, bu alacakların çoğunlukla teminata bağlı olmasından dolayı alacak süreci genellikle icra aşamasına gelmekte ve teminat niteliğindeki taşınmazlar alacağa mahsuben VYŞ'ler tarafından satın alınmaktadır. Teminat niteliğindeki bu taşınmazlar kiraya verileceği gibi daha sonrasında VYŞ'ler tarafından satışa da konu edilebilmektedir. Gerçekleştirilen bu işlem VYŞ'lerin esas faaliyet konuları arasında yer almakta olup, bu satış neticesinde lehe kalan paralarda BSMV'ye konu edilecektir.

Bilindiği üzere, vergi de mükerrerlik olmasın diye Kanun koyucu tarafından KDV Kanunu'nun 17/4-e maddesine genel bir hüküm getirilmiş ve BSMV'nin konusuna giren iş ve işlemler KDV'den istisna tutulmuştur. BSMV'nin konusuna giren iş ve işlemleri KDV'den istisna kılan 17/4-e maddesi varken bir de yine KDV Kanunu'na 17/4-l maddesinin ihdas edilmesi ve bu madde ile teminat niteliğindeki mal ve hakların müzayede mahallindeki satışları dâhil KDV'den istisna olması, bu işlemlerin teminat

niteliğinde olmaması halinde KDV'ye mi tabi olacağı sorusunu akıllara getirecektir. Zira her zaman alacağa mahsuben alınan taşınmazlar teminat niteliğinde ol(a)mayabilmektedir. Genel haciz yolu ile borçlunun varlığına gidilmesi durumunda da taşınmazlara haciz konulmaktadır. Bu tarz hacizli malların icradan satın alınması ve daha sonrasında satışa konu edilmesi KDV Kanunu'nun 17/4-l maddesi mefhumu muhalifinden BSMV yerine KDV'ye tabi olacağı sonucunu doğurmaktadır. Bize göre alacağa mahsuben alınan taşınmazlar ister teminat niteliğinde olsun isterse de genel haciz yolu ile sonrasında haczedilerek alınan mallardan olsun her iki durumda elde edilen bu taşınmazların satın alınması ve satışa konu edilmesi VYŞ'lerin esas faaliyet konuları arasında sayıldığından bu işlemler sonucunda lehe kalan paralar üzerinden BSMV hesaplanması gerekmektedir.

Tebliğ

Varlık Yönetim Şirketlerinin Kuruluş Ve Faaliyet Esasları ile Devralınacak Alacaklara İlişkin İşlemler Hakkında Yönetmelik

Manisa Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 20.10.2016 Tarih ve 85373914-130[53.01.67]-109 Sayılı Özelgesi

<https://www.fkb.org.tr/sektorler/varlik-yonetim/> (S.E.T. 13.03.2022)

KAYNAKÇA

488 Sayılı Damga Vergisi Kanunu

492 Sayılı Harçlar Kanunu

3065 Sayılı KDV Kanunu

4743 Sayılı Malî Sektöre Olan Borçların Yeniden Yapılandırılması ve Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun

5520 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu

5411 Sayılı Bankacılık Kanunu

6802 Sayılı Gider Vergileri Kanunu

87 Seri No'lu Gider Vergileri Genel

ELEKTRONİK PARA VE ÖDEME KURULUŞLARININ ELDE ETTİĞİ KOMİSYON VE BENZERİ GELİRLERİN VERGİ KANUNLARI KARŞISINDAKİ DURUMU

Emre SAVCI

Vergi Müfettişi

ORCID Numarası: 0000-0002-3793-7441

ÖZET

Geleneksel finansal işlemlerinin, teknolojik donanım ve yazılımlar ile birleştirilmesi sonucunda ortaya çıkan gelişmiş bankacılık sistemi veya finansal veri sistemi olan finansal teknoloji (fintech) kuruluşları son yıllarda hayatımızda etkin rol almaktadır. Fintech ürünü olan elektronik para ihracı ve ödeme hizmetleri için 20.06.2013 tarihli 6493 sayılı yasa ile sektöre yönelik düzenlemeler getirilmiştir.

Sektörde faaliyet gösteren elektronik para ve ödeme kuruluşlarının; fatura ödemelerine aracılık, sanal pos ve mobil ödeme, elektronik para ihracına ilişkin ödeme ve para havalesi hizmetlerinden elde ettikleri gelirlerin vergi kanunları yönünden değerlendirilmesi makalemizin konusunu oluşturmaktadır.

Anahtar Kelimeler: Fintech, E-para, E-ödeme

1. GİRİŞ

Bilgi ve iletişim teknolojilerinin gelişerek ekonomiyile bütünleşmesi sonucu, tüketicilerin istek ve ihtiyaçları daha fazla artmış ve farklılaşmıştır. İçinde bulunduğumuz çağda geniş bilgi ağları sayesinde, dünyanın her yanına sipariş verebilir veya sipariş gönderebiliriz. Türkiye’de bilişim ve iletişim teknolojileri alanında yaşanan gelişmeler ışığında, kağıt para ve diğer kağıt bazlı ödeme araçları yerine otomatik ödemeler ve elektronik ödeme araçlarına hızlı bir geçiş yaşanmıştır.

Finansal Teknoloji (Fintech); geleneksel finansal işlemlerinin, teknolojik donanım ve yazılımlar ile birleştirilerek çok daha gelişmiş bankacılık sistemi veya finansal veri sistemidir. Her geçen gün teknolojinin ilerlemesiyle fintech kuruluşları, sunduğu hizmetler bakımından ağını hızla genişletmektedir.

Toplu kalabalıklar veya geniş kitleler tarafından internet ve teknolojinin yaygın kullanımı ve yeniliklere ihtiyaç duyulmasıyla fintech kuruluşlarının etkinliği artmaktadır. Nitekim, Covid-19 pandemisi ile birlikte elektronik ticaret ve internet günümüzde daha fazla kullanılmakta olup, alışkanlıklarımız hızlı bir şekilde değişmeye başlamıştır. Bu durum finansal teknolojinin etkinliğini geniş tabanlara yaymıştır. Her geçen gün gelişmeye müsait olan bu alanın gelecekte yapay zekânın da etkinliği ile birlikte, daha yoğun hayatımızda olacağı aşîkârdır.

Bankacılık sektörünün artık bütüncül bir müşteri deneyimi olarak değerlendirildiği günümüzde, finans sektörü dışında kurulan

start-up’ların bankalar tarafından sunulan hizmetlerde rekabette öne çıktığı bir gerçektir. Fintech şirketleri fonlama, ödeme sistemleri, elektronik cüzdan, elektronik ticaret, elektronik sigorta ve belki de hepsinden çok gündemde yer bulan kripto paralar gibi alternatif ürünlerle donanmış bulunuyor.

İlk dönemlerde öncelikle gelişmiş ülkelerde kabul gören dijital bankacılık sonraki dönemde dünya nüfusunun yoğunlaştığı Asya ve Latin Amerika ülkelerinde de hızlanarak, gelişmekte olan tüm ülkelerde hızla büyüme kaydetmeye devam ediyor. 2015-2020 yılları arasındaki 5 yıllık dönem içerisinde global arenada fintech alanına ortalama her yıl yaklaşık 30 milyar dolar yatırım yapıldı. Küresel fintech piyasasının 2019 sonu itibarıyla 5,5 trilyon USD büyüklüğe ulaştığı tahmin ediliyor.

Fintech kuruluşlarının işlemlerini aşağıdaki şekilde örneklendirebiliriz.

- Para transferi,
- Para yatırma-çekme,
- Ödeme işlemleri,
- Fatura ödeme aracılık hizmetleri,
- Ödeme aracının ihracı (e-para),
- Para yönetim istatistikleri,
- Mobil ödeme,
- Bağış, hediye vs.

Görüldüğü üzere yapılan işlemlerin birçoğu geleneksel finans işlemlerinde var olan enstrümanlar olmakla birlikte uygulama açısından birbirinden farklılıklar göstermektedir. Fintech kuruluşları ile yapılan işlemler kullanım açısından daha kolay, prosedürlerden uzak, çok daha hızlı ve mobil uygulamalar yoluyla kolaylıklar sağlamaktadır. Teknolojik finansman

işlemleri için internet ve işletim sistemine sahip bir cihaz (bilgisayar, laptop, akıllı telefon vs.) yeterli olup, fintech kuruluşları bunlar sayesinde çok fazla şubeye ihtiyaç duymamaktadır. Fintech kuruluşlarının sunduğu hizmetler internet sayesinde hızlı bir şekilde gerçekleşmekte olup, müşteriler nakdi işlemler için banka şubelerine yönlendirilmektedir.

Bu kapsamda normal bankacılık işlemleri ile fintech kuruluşlarının sunduğu hizmetler arasında farklılığı barındıran en temel ayrımların; işlemlerin 7/24 yapılabilmesi, işlemlerin hızlı sonuçlandırılması, komisyon oranlarının düşüklüğü, hediye verilmesi (e-para vs.) ve kolay ulaşılabilirlik olduğunu söyleyebiliriz. Fintech kuruluşlarının sunduğu bu avantajlar tüketiciyi bu alanlara yönlendirmektedir.

Bu yazımızda elektronik para ve ödeme kuruluşlarına ilişkin 6493 sayılı “Ödeme Ve Menkul Kıymet Mutabakat Sistemleri, Ödeme Hizmetleri Ve Elektronik Para Kuruluşları Hakkında Kanun” çerçevesinde sektörün işleyişine ilişkin ve yetkili otorite hakkında bilgi verilecektir. Devamında ise elektronik para ve ödeme kuruluşlarının elde ettiği gelirlerin vergi kanunları karşısındaki durumuna ilişkin açıklamalar yapılacaktır.

2. E-PARA İHRACI VE E-ÖDEME HİZMETLERİNE İLİŞKİN GETİRİLEN DÜZENLEMELER

Elektronik para ve ödeme kuruluşlarının usul ve esaslarını düzenleyen yasal mevzuat, 20.06.2013 tarihli 6493 sayılı “Ödeme ve Menkul Kıymet Mutabakat Sistemleri, Ödeme

Hizmetleri ve Elektronik Para Kuruluşları Hakkında Kanunu”dur.

6493 sayılı Kanun’un 1’inci maddesi gereği **ödeme sistemi**; üç veya daha fazla katılımcı arasındaki transfer emirlerinden kaynaklanan fon aktarımlarının gerçekleştirilmesini sağlamak amacıyla yapılan takas ve mutabakat işlemleri için gerekli altyapıyı sunan ve ortak kuralları olan yapıyı ifade etmekte iken ödeme kuruluşu; ödeme hizmeti sağlamak ve gerçekleştirmek için 6493 sayılı Kanun kapsamında yetkilendirilmiş tüzel kişiyi ifade etmektedir.

Elektronik para; elektronik para ihraç eden kuruluş tarafından kabul edilen fon karşılığı ihraç edilen, elektronik olarak saklanan, kanunda tanımlanan ödeme işlemlerini gerçekleştirmek için kullanılan ve elektronik para ihraç eden kuruluş dışındaki gerçek ve tüzel kişiler tarafından da ödeme aracı olarak kabul edilen parasal değeri ifade etmektedir.

Elektronik para ihraç eden kuruluşlar;

- 6493 sayılı Kanun kapsamında elektronik para ihraç etme yetkisi verilen tüzel kişiyi,
- 5411 sayılı Bankacılık Kanunu kapsamındaki bankaları ve Posta ve Telgraf Teşkilatı Anonim Şirketini ifade etmektedir.

6493 sayılı Kanun çerçevesinde usul ve esasları düzenleyen yetkiler Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurumu’na (BDDK) verilmiştir. 01.01.2020 tarihi itibarıyla ise bu yetki BDDK’dan alınarak T.C. Merkez Bankası’na (TCMB) devredilmiştir. Buna göre elektronik para ve ödeme kuruluşlarının sektörüne yönelik düzenlemeler, faaliyet izinleri, lisansları, kontrolü ve yaptırımları T.C. Merkez Bankası’ndadır.

Elektronik para ve ödeme sistemlerinin kabul görmesi ve yaygın kullanımı beraberinde birçok riski de getirmektedir. Yeni argümanlar kabul görmeye başladıkça devlet mekanizması daha çabuk işler ve hızlı refleks gösterir. Bu sebepten olsa gerek ki; elektronik para ve ödeme kuruluşlarında yeni otorite T.C. Merkez Bankası olmuştur.

Ödemeler alanında yaşanan hızlı gelişmeler, etkin karar alma mekanizmasının işletilebilmesi için dünya pratiklerine uygun bir şekilde TCMB ile BDDK arasında oluşturulan ikili düzenleme ve kontrol mekanizmasının tek bir çatı altında toplanmasını elzem kılmıştır. Bu ihtiyaç bilişim ve iletişim teknolojilerindeki ilerlemeler ile ödemeler alanındaki yeni ürün ve uygulamaların geldiği noktanın kaçınılmaz bir sonucudur. Teknolojik gelişmelerin mevcut durumunda “ödeme sistemlerinin kesintisiz çalışmasının garanti altına alınması”, hem fiyat istikrarı hem de finansal istikrarın ayrılmaz bir parçası haline gelmiştir.

3. SEKTÖRDE ELDE EDİLEN GELİRLERİN VERGİSEL DURUMU

Elektronik para ve ödeme kuruluşları yapmakta oldukları işlemlerin birçoğundan komisyon, ücret vb. adlar altında gelir elde etmektedir. Yazımızın bu kısmında bu gelirlerin vergilendirilmesi hakkında bilgi vereceğiz.

3.1. Bankerlik İşleminin Vergilendirilmesi

3.1.1. Mükellefiyet

6802 sayılı Gider Vergileri Kanunu’nun 28’nci maddesi hükmü, banka ve sigorta muameleleri vergisinin konusunu;

“Banka ve sigorta şirketlerinin 10/6/1985 tarihli ve 3226 sayılı Finansal Kiralama Kanununa göre yaptıkları işlemler hariç olmak üzere, her ne şekilde olursa olsun yapmış oldukları bütün muameleler dolayısıyla kendi lehlerine her ne nam ile olursa olsun nakden veya hesaben aldıkları paralar banka ve sigorta muameleleri vergisine tabidir.

Bankerlerin yapmış oldukları banka muamele ve hizmetleri dolayısıyla kendi lehlerine her ne nam ile olursa olsun nakden veya hesaben aldıkları paralar (kendileri veya başkaları hesabına menkul kıymet alıp satmayı, alım - satıma tavassut etmeyi veya alıp sattıkları menkul kıymet karşılığı borçları ödemeyi taahhüt etmeyi meslek haline getirenlerin bu faaliyetleri dolayısıyla lehlerine kalan paralar ile mevduat faizi vermek veya sair adlarla faiz ve benzeri menfaatler sağlamak üzere devamlı olarak para toplama işiyle uğraşanların topladıkları paralara sağladıkları gelir ve menfaatler üzerinden komisyon, ücret, hizmet karşılığı gibi adlarla aldıkları paralar dahil) da banka muameleleri vergisine tabidir.

90 sayılı Kanun Hükmünde Kararnameye göre ikraz işleriyle uğraşanlarla ikinci fıkrada belirtilen muamele ve hizmetlerden herhangi birini esas işigal konusu olarak yapanlar bu Kanunun uygulanmasında banker sayılırlar. Bir şahsın münhasıran altın alım ve satımı ile uğraşması banker sayılmasını gerektirmez.” şeklinde belirlemiştir.

6802 sayılı Kanunu’nun 28’nci maddesinin 2’nci fıkrası hükmü gereği, bankerlerin yapmış oldukları banka muamele ve hizmetleri dolayısıyla

nakden/hesaben aldıkları paralar banka ve sigorta muameleleri vergisinin (BSMV) konusuna girmektedir. Banka muamele ve hizmetlerini **esas iştiğal konusu olarak yapanların** banker sayılacağı ise mezkur kanunun 28'nci maddesinin 3'üncü fıkrasında hüküm altına alınmıştır.

“Esas iştiğal konusu olarak yapmak” ibaresinden ne anlaşılması gerektiği, vergi idaresinin çıkardığı 87 Seri No'lu Gider Vergileri Tebliği ile açıklanmıştır. İlgili tebliğ hükmü gereği; *“Esas itibariyle 6802 sayılı Kanunun 28 inci maddesinin ikinci fıkrasında belirtilen işlemler, ilgili kanunlar uyarınca verilen yetki veya izin ile yapılabilecek işlemlerdir.”* Buna göre banka ve muamele hizmetleri (6802 sayılı Kanunu'nun 28.madde parantez içi hükümleri dahil), ilgisine T.C. kanunları uyarınca verilen yetki ve izinler çerçevesinde ise, izin verilen kişi banker sayılmaktadır. Aynı tebliğ ile yapılan belirleme gereği bankerlerin sadece 6802 sayılı Kanunu'nun 28'inci maddesinin ikinci ve üçüncü fıkralarında belirtilen işlemleri dolayısıyla lehe aldıkları paralar banka ve sigorta muameleleri vergisine tabi olmakta, diğer işlemleri ise katma değer vergisine (KDV) tabi olmaktadır.

Elektronik para ihraç kuruluşları ve ödeme kuruluşları 6493 sayılı yasa çerçevesinde, TCMB'nin (01.01.2020 tarihi öncesi BDDK) verdiği yetki ve izinler ile faaliyet gösterdiğinden, ilgili kuruluşlar banka ve muamele hizmetleri için banker sayılmaktadır.

Banker sayılan elektronik para ve ödeme kuruluşları tarafından, ödeme hizmeti kullanıcısına verilen hizmetler nedeniyle tahsil edilen komisyon, ücret vb. tutarları üzerinden (01.09.1998'den geçerli olmak üzere 98/11591 sayılı Bakanlar

Kurulu Kararı ile belirlenmiştir) genel oran olan %5 BSMV hesaplanması gerekmektedir.

3.1.2. Vergileme

Elektronik para ve ödeme kuruluşlarının banka ve sigorta muameleleri vergisinin yönünden vergilendirilmesine ilişkin açıklamalar, 91 Seri No'lu Gider Vergileri Tebliği açıklamaları çerçevesinde yazımızın bu bölümünde yer almaktadır.

3.1.2.1. Fatura Ödemelerine Aracılık Hizmetlerinde Vergileme

Ödeme kuruluşlarınca, fatura ödemesini yapandan ve/veya faturaya bağlı alacağını tahsil edenden lehe alınan tutarlar banka ve sigorta muameleleri vergisi matrahını oluşturmaktadır. Bu işlemde ödeme kuruluşunun anlaşmalı bir temsilcisinin de olması halinde; işleme aracılık eden temsilcinin de kendi komisyonu üzerinden BSMV hesaplaması, ödeme kuruluşunun ise elde ettiği komisyondan işlem bazında temsilciye aktardığı komisyonu işlem maliyeti olarak dikkate alması ve lehine kalan komisyon bedeli üzerinden BSMV hesaplaması gerekmektedir. Ancak işlem anında ortaya çıkmayan veya işlem anında ortaya çıkmakla birlikte işlemle doğrudan bağlantısı kurulamayan bedellerin çeşitli sebeplerle sonradan temsilciye ödenmesi halinde bu tutarlar işlem maliyeti olarak sayılamayacaktır.

Örneğin; Ödeme Kuruluşu (M) AŞ'nin temsilcisi (R) AŞ tarafından, 10.02.2022 tarihinde tahsil edilen 1.000 TL fatura bedeli için 20 TL komisyon alınmış olup, bu tutarın 15 TL'si (M) AŞ'ye aktarılmıştır. Diğer yandan 28.02.2022 tarihinde (M) AŞ tarafından (R) AŞ'ye belli bir

cironun aşılması nedeniyle ekstra 300 TL ödeme yapılmıştır. Bu örneğimizde (R) AŞ komisyon bedellerinden kendisine kalan 5 TL üzerinden, (M) AŞ ise 15 TL üzerinden BSMV hesaplaması gerekmektedir. İşlem anında ortaya çıkmayan ve işlemle doğrudan bağlantısı kurulamayan 300 TL'nin belli kanallar ile her bir kaleme gelir azaltıcı olarak dağıtılması ve banka ve sigorta muameleleri vergisi matrahının belirlenmesinde işlem maliyeti olarak dikkate alınması mümkün değildir.

İşleme aracılık eden temsilcinin banka ve sigorta muameleleri vergisi mükellefiyeti olmayan bir kişi olması halinde temsilci tarafından kendi payına düşen komisyon tutarı üzerinden katma değer vergisi (KDV) hesaplanması gerekir. Ödeme kuruluşunun ise temsilci tarafından kendisine aktarılan komisyon tutarı üzerinden BSMV hesaplaması gerekir. Yukarıdaki örneğimizde (R) AŞ'nin BSMV mükellefiyeti olmaması halinde; (M) AŞ tarafından 7 TL üzerinden BSMV hesaplanması, (R) AŞ tarafından da kendi payına düşen 3 TL üzerinden KDV hesaplanması gerekmektedir.

3.1.2.2. Sanal Pos ve Mobil Ödeme Hizmetlerinde Vergileme

Sanal POS ve elektronik haberleşme hizmetleri aracılığıyla sunulan mobil ödeme hizmetlerinde, ödeme kuruluşu tarafından lehe alınan paralar üzerinden banka ve sigorta muameleleri vergisi hesaplanması gerekir.

Ödeme kuruluşunun tahsil ettiği komisyonun belli bir kısmını hizmet aldığı bankaya veya başka bir kuruluşa aktarması halinde bu tutar lehe alınan paranın hesabında işlem maliyeti olarak dikkate alınabilir.

3.1.2.3. Elektronik Para İhracına İlişkin Ödeme Hizmetlerinde Vergileme

Elektronik para kuruluşunun ödeme hizmeti kullanıcısıyla yapmış olduğu anlaşma uyarınca tahsil ettiği komisyon tutarları üzerinden banka ve sigorta muameleleri vergisi hesaplanması gerekir.

Örneğin; Beyza Hanım, elektronik para kuruluşu faaliyeti yürüten Savpara AŞ ile anlaşmalı Pelpetrol istasyonlarından 300 TL'lik yakıt almış ve Savpara ile ödemiştir. Savpara AŞ Pelpetrol AŞ'den 15 TL komisyon tahsil etmiştir. Elektronik para kuruluşu şirketi Savpara AŞ tarafından 15 TL komisyon üzerinden banka ve sigorta muameleleri vergisi hesaplanması gerekmektedir.

6493 sayılı Kanunu'nun 18'nci maddesinin beşinci fıkrası gereği; elektronik parayı ihraç eden kuruluşun **sadece kendi mağaza ağında, sadece belirli bir mal veya hizmet grubunun satın alınmasında veya yapılan bir anlaşma sonucunda sadece belirli bir hizmet ağında kullanılabilen ön ödemeli araçlar** kanun kapsamı dışında sayıldığından, bu kapsamdaki elektronik para ihracına ilişkin ödeme hizmetlerini sunan kişilerin banka ve sigorta muameleleri vergisi mükellefiyeti oluşmaz. Ancak toplam büyüklük ve etki alanı açısından TCMB tarafından belirlenecek seviyeye ulaşması durumunda, 6493 sayılı Kanun kapsamında değerlendirilmesine TCMB tarafından karar verilebileceği aynı fıkra da belirtilmiştir.

Örneğin; (Başak) start-up giyim şirketi kendi mağazasının internet sayfasında (Başak) cüzdan hesabı ile ödeme hizmeti vermekte ve bu cüzdanı kendi mağaza ağı dışında kullandırmamakta ve

sadece giyim sektörü için kullanılmaktadır. Bay (A), (Başak) Dağıtımın internet sayfasında kendine ait cüzdanına aktardığı 200 TL karşılığı elektronik para ile (M) spor malzemeleri şirketinden eşofman satın almıştır. Bu işlem için (M) spor malzemeleri, (Başak) giyim şirketine 10 TL komisyon ödemesinde bulunmuştur. (Başak) start-up giyim şirketinin ihraç ettiği elektronik para sadece kendi mağaza ağında ve sadece giyim sektöründe kullanıldığı için 6493 sayılı Kanun kapsamı dışında kalmıştır. Böylelikle (Başak) Giyim AŞ'nin elektronik para kuruluşu olarak faaliyeti olmadığından, banker sayılmamakta ve banka ve sigorta muameleleri vergisi mükellefiyeti doğmamaktadır. Elde edilen 10 TL komisyon bedeli için 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu hükümlerince KDV hesaplanması gerekmektedir.

3.1.2.4. Para Havalesi Hizmetlerinde Vergileme

Havale işlemlerinin Türkiye'den yurtdışına, yurtdışından Türkiye'ye yapılma durumuna göre elde edilecek komisyonların banka ve sigorta muameleleri vergisi karşısındaki durumu 91 Seri No'lu Gider Vergileri Tebliğinin 8'nci maddesinde detaylıca açıklanmıştır.

İlgili tebliğ açıklamaları gereği para havalesi işlemlerinde; ödeme kuruluşlarının ve işleme aracılık eden temsilcilerin, gönderenden tahsil ettiği toplam komisyon bedellerinden elde ettikleri komisyon bedelleri üzerinden banka ve sigorta muameleleri vergisi hesaplaması, işleme aracılık eden temsilcilerin BSMV mükellefiyeti olmaması halinde KDV hesaplaması gerekmektedir.

İşleme konu olan komisyon bedellerinin alıcıdan tahsil edilmesi halinde de yukarıdaki

açıklamalar geçerlidir. Kısacası elde edilen komisyon bedellerinin alıcı veya gönderenden tahsil edilmesi noktasında herhangi bir ayırım yoktur.

3.2. Elde Edilen Kazancın Vergilendirilmesi

Elektronik para ve ödeme kuruluşlarının; sektör düzenlemesi, faaliyet izinleri, lisansları ve kontrolü TCMB yetkisindedir. 6493 sayılı Kanun gereği bu kuruluşların faaliyette bulunabilmesi için anonim şirket şeklinde kurulmuş olmaları gerekmektedir. Bu nedenle elde ettikleri gelirler 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu konusuna girmektedir. 5520 sayılı Kanunu'nun 6'ncı maddesi gereği; kurumun bir hesap dönem içinde elde ettiği safi kazanç üzerinden kurumlar vergisi hesaplanır ve kazanç tespitinde 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nun ticari kazanç hükümleri uygulanır. Bu sebeple elektronik para ve ödeme kuruluşlarının elde ettikleri gelirlerinin de içinde olduğu safi kazancı üzerinden kurumlar vergisi hesaplanır.

3.3. Komisyon İşlemlerinin Belgelendirilmesi

213 sayılı Vergi Usul Kanunu 227'nci maddesinin birinci fıkrası ile aksine hüküm olmadıkça, mezkur kanuna göre tutulan ve üçüncü şahıslarla olan münasebet ve muamelelere ait olan kayıtlarda tevsikin mecburi olduğu hüküm altına alınmıştır. Yapılan iş karşılığında müşterinin borçlandığı meblağı göstermek üzere işi yapan tüccar tarafından müşteriye verilen ticari vesikanın fatura olduğu ise aynı kanunun 229'uncu maddesinde açıklanmıştır. Bu hükümler gereği elektronik para ve ödeme kuruluşları elde ettikleri komisyonlar için fatura düzenlemek mecburiyetindedir.

6361 sayılı Finansal Kiralama, Faktoring ve Finansman Şirketleri Kanunu kapsamında Türkiye’de kurulu finansman şirketlerinin banka ve sigorta muameleleri vergisine tâbi işlemleri nedeniyle fatura yerine geçmek üzere dekont düzenleyebilecekleri 435 Sıra No’lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği ile belirlenmiştir. Banka veya finansman şirketi olarak faaliyet göstermeyen ve 6493 sayılı Kanun kapsamında ödeme kuruluşu olarak faaliyette bulunanlar, teslim ve hizmetlerini dekont ile belgelendiremeyecekler fatura düzenlemek suretiyle belgelendireceklerdir.

4. SONUÇ

Geleneksel finansal işlemlerinin, teknolojik donanım ve yazılımlar ile birleştirilerek çok daha gelişmiş bankacılık sistemi veya finansal veri sistemi olan fintech kuruluşları son yıllarda hayatımıza girmiştir.

Toplu kalabalıklar veya geniş kitleler tarafından kullanılması ve yeni ekonomik argümanlara ihtiyaç duyulmasıyla fintech kuruluşları günümüzde etkin olmaktadır. İnternetin ve teknolojinin yaygın kullanımı da fintech kuruluşlarının etkinliğini artırmaktadır. Covid-19 pandemi süreci ile birlikte sektör son yıllarda sınıf atlamıştır.

Yeni ekonomik argüman arayışlarına cevap veren elektronik para ve ödeme kuruluşlarına ilişkin 6493 sayılı Kanun ile sektöre yönelik düzenlemeler yapılmıştır. Bu yasa ile sektörün işleyişi, sektörde hizmet sunan firmaların kuruluşları, faaliyet izinleri, denetimi, kontrolü ve yaptırımlarına ilişkin düzenlemeler 27.06.2013

tarihi itibariyle yürürlüğe girmiştir.

TCMB’den alınan izin ile sektörde faaliyet gösteren elektronik para ve ödeme kuruluşları 6802 sayılı Gider Vergileri Kanunlarının 28’nci maddesinin ikinci ve üçüncü fıkraları gereği banker sayılır. Bu kuruluşların, banka ve muamele hizmetleri dolayısıyla elde ettiği gelirleri (komisyon, ücret vb. adlar altında yapılan tahsilatlar) için adı geçen Kanunu’nun 28’nci maddesi gereği banka ve sigorta muameleleri vergisi tahakkuk ettirilmesi gerekir. Elde ettikleri komisyon gelirlerini, 213 sayılı Vergi Usul Kanunu’nun 229’uncu maddesi gereği düzenledikleri fatura ile tevsik etmek mecburiyetindedirler.

E-paranın, ihraç eden kuruluşun sadece kendi mağaza ağında, sadece belirli bir mal veya hizmet grubunun satın alınmasında veya yapılan bir anlaşma sonucunda sadece belirli bir hizmet ağında kullanılması durumunda; ilgili kuruluşlar banker sayılmamakta ve banka ve sigorta muameleleri vergisi mükellefiyetleri bulunmamaktadır. Bu kapsamda elde ettikleri komisyon, ücret vb. gelirleri için KDV hesaplamaları gerekmektedir.

Diğer taraftan elektronik para ve ödeme kuruluşları, anonim şirket olarak kuruldukları için kurumlar vergisi mükellefi olup, banka ve muamele hizmetleri dolayısıyla elde ettiği gelirler dahil olmak üzere, 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu’nun 6’ncı maddesi gereği safi kazançları üzerinden kurumlar vergisi beyan etmeleri gerekmektedir.

KAYNAKÇA

20.06.2013 tarih ve 6493 sayılı Ödeme Ve Menkul Kıymet Mutabakat Sistemleri, Ödeme Hizmetleri Ve Elektronik Para Kuruluşları Hakkında Kanun

213 Sayılı Vergi Usul Kanunu

5520 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu

6802 Sayılı Gider Vergileri Kanunu

28.08.1998 tarihli 98/11591 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı (R.Gazete:01.09.1998)

Ödeme Hizmetleri Ve Elektronik Para İhracı İle Ödeme Hizmeti Sağlayıcıları Hakkında Yönetmelik. (R.Gazete:01.12.2021)

87 Seri No'lu Gider Vergileri Tebliği

91 Seri No'lu Gider Vergileri Tebliği

435 Sıra No'lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği

İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı'nın, 12.02.2018 tarih ve 39044742-180-143728 sayılı özelgesi (Erişim 09.03.2022)

Prof. Dr. Duran BÜLBÜL ve Melek ÖZ, "Elektronik Para ve Ödeme Kuruluşlarının Banka ve Sigorta Muameleleri Karşısındaki Durumu", Vergi Dünyası Dergisi, Sayı:477, Mayıs, 2021, s.6

KPMG Perspektifinden Fintech Sektörüne Bakış Raporu, 2021

TCMB, <https://www.tcmb.gov.tr/wps/wcm/connect/TR/TCMB+TR/Main+Menu/Temel+Faaliyetler/Odeme+Hizmetleri/Genel+Bakis/> (Erişim 09.03.2022)

DEĞERLİ KONUT VERGİSİNİN VERGİ İLKELERİ AÇISINDAN DEĞERLENDİRİLMESİ

Zeynep BAYRAM

Öğr. Gör., Bitlis Eren Üniversitesi Ahlat Meslek Yüksekokulu Finans Bankacılık ve Sigortacılık

Bölümü Maliye Programı

ORCID Numarası: 0000-0002-5447-5808

ÖZET

Devletler kamu hizmetlerini gerçekleştirmek için ihtiyaçları olan geliri; mevcut vergi oranlarında artırım yaparak veya yeni vergiler koyarak tahsil edebilmektedirler. Bu bağlamda 2019 yılı sonunda 7194 sayılı kanunla Türk vergi sistemine yeni bir vergi türü olan değerli konut vergisi (DKV) getirilmiştir. Ancak bu yeni vergi vergileme ilkelerine uymadığı ve Anayasa’ya aykırılıklar içerdiği gerekçesiyle hararetli tartışmalara neden olmuştur. Tartışılan eksikliklerin giderilmesi için 2020 yılında 7221 sayılı kanun getirilmiştir. Anayasanın 73. maddesinde “Herkes, kamu giderlerini karşılamak üzere, mali gücüne göre, vergi ödemekle yükümlüdür” hükmü vergilemede genellik ve adalet ilkelerine atıf yapmaktadır. Bu çalışma ile yeni getirilen Değerli Konut Vergisinin vergilemede adalet ve genellik ilkeleri açısından değerlendirilmesi yapılmaktadır.

Anahtar Kelimeler: Değerli Konut Vergisi, Emlak Vergisi, Servet Vergisi, Vergilemede Adalet İlkesi, Vergilemede Genellik İlkesi.

1. GİRİŞ

Devletler egemenlik gücüne dayalı olarak, kişilerin ödeme güçlerine göre, gelir, servet ve harcamalarından vergi almaktadır. Mevcut yönetimler var olan vergi oranlarını yükselterek veya yeni vergiler getirerek mali ihtiyacını karşılayabilmektedirler.

Bu bağlamda Türk vergi sistemine 2019 yılı Aralık ayında 7194 sayılı “Dijital Hizmet Vergisi İle Bazı Kanunlarda ve 375 Sayılı Kanun Hükmünde Kararnamede Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun” ve 1319 sayılı Emlak Vergisi Kanunu’na eklenen maddeler ile Değerli Konut Vergisi adı altında yeni bir vergi türü getirilmiştir. Kamuoyunda Anayasa’ya ve vergileme ilkelerine aykırılıklar içerdiği gerekçesiyle çokça tartışılmıştır. 2020 yılı Şubat ayında kanunun olumsuzluklarını gidermek için 7221 sayılı “Coğrafi Bilgi Sistemleri İle Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun” getirilmiştir. Fakat bu kanunun da tüm eleştirileri bertaraf ettiğini söylemek mümkün değildir.

Bu çalışmada Değerli Konut Vergisi, vergilemede adalet ve genellik ilkeleri açısından değerlendirilmiştir. İlk olarak değerli konut vergisinin ortaya çıkış nedenleri üzerinde durulmuştur. İkinci kısımda değerli konut vergisinin kurucu öğelerine yasada aldığı haliyle yer verilmiştir. Ardından değerli konut vergisi genellik ve adalet ilkeleri bakımından değerlendirilmiştir. Son olarak değerli konut vergisi ile ilgili yapılan eleştirilerden önemli olduğu düşünülen bazı fikirlere yer verilmiştir.

2. DEĞERLİ KONUT VERGİSİNİN ORTAYA ÇIKIŞ NEDENLERİ

Genel bir tanımlamaya göre vergi; “devletin ve yetkili diğer kamu kuruluşlarının, yükledikleri fiskal ve ektrafiskal görevleri gerçekleştirmek amacıyla, gerçek veya tüzel kişilerden; cebren, karşılıksız olarak ve egemenlik gücüne dayanarak aldığı para şeklindeki iktisadi değerlerdir” şeklinde ifade edilebilir.

Verginin temel amacı çerçevesinde, devletin kamu harcamalarını finanse etmekle beraber, iktisadi etkinliği bozmayan (ilaveten etkinlik sağlamaya yardımcı olan), vergi adaleti ve gelir dağılımı problemleri yaratmayan, iktisadi büyümeyi teşvik eden, basit anlaşılır ve etkin bir yapıyı barındırması gerekmektedir.

Devletler egemenlik gücüne dayalı olarak mali amaçlarla vergi geliri elde etmektedirler. Ancak, geçmişten günümüze devlet anlayış ve yapısında bazı değişiklikler neticesinde özellikle müdahaleci devlet anlayışının yaygın bir hal almasıyla, devletin yüklenmiş olduğu görevlerin boyutlarında ve niteliklerinde de değişimler gerçekleşmiştir. Gelişen devlet yapısı, gelir yönünden de ihtiyaçların artmasına neden olmuştur.

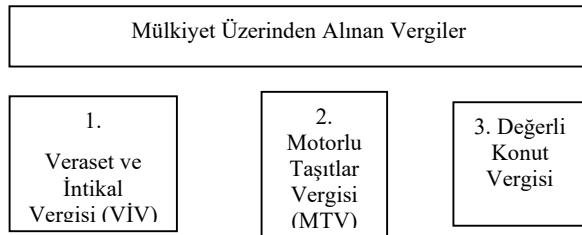
7194 sayılı “Dijital Hizmet Vergisi ile Bazı Kanunlarda ve 375 Sayılı Kanun Hükmünde Kararnamede Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun” ile Türk Vergi sistemine giren DKV’yi bu bağlamda değerlendirmek gerekmektedir.

Emlak vergisinin konusunu oluşturan konut değerinin kanunda belirlenen miktarın

üzerinde olması durumunda yine kanunen belirlenmiş matrah ve oranlar üzerinden DKV adı altında yeni bir vergi getirilmesi söz konusu olmuştur. Servet vergileri başlığı altında; veraset ve intikal vergisi, motorlu taşıtlar vergisi ve emlak vergisi bulunmaktadır. Emlak vergisini yerel yönetimler tahsil etmekte ve bazı yerel yönetimler vergi gelirlerinin %90'ını emlak vergilerinden sağlamaktadırlar.

Yeni getirilen DKV ise Genel Bütçe gelirleri içinde mülkiyet üzerinden alınan vergiler başlığı altına eklenmiştir (Şekil 1). Yani emlak vergisi yerel yönetimlerin geliri iken Değerli Konut Vergisi genel bütçe geliri olarak düzenlenmiştir.

Şekil 1: Genel Bütçe Gelirlerine Kaydedilen Mülkiyet Üzerinden Alınan Vergiler Kalemi



Şekil 1’de görülen sınıflama genel bütçeye gelir kaydedilen sınıflamadır. Emlak vergileri yerel yönetim gelirleri olarak tahsis edildiği için genel bütçe gelirlerinde gösterilmemektedir.

DKV’den önce VİV ile MTV olmak üzere iki kalemden gelir kaydedilirken DKV ile birlikte üç kalem genel bütçeye gelir olarak kaydedilmeye başlanmıştır.

Daha önce de bahsedildiği gibi bir verginin temel amacı kamu hizmetlerinin yerine getirilmesi için ihtiyaç duyulan gelirin elde edilmesidir. Bu bağlamda son yıllarda bütçe dengesi gerçekleştirmelerine bakmak faydalı olacaktır.

Tablo 1’den görüleceği üzere miktar olarak; 2017 yılı bütçe açığı 2016 yılına göre yaklaşık % 60, 2018 yılı bütçe açığı 2017 yılına göre %52,39, 2019 yılı bütçe açığı 2018 yılı bütçe açığına göre %71,32 oranında artış göstermiş ve nihayet 2020 yılı bir önceki yıl bütçe açığına göre yaklaşık % 91’in üzerinde artış göstereceği beklenmektedir.

Tablo 1: Merkezi Yönetim Bütçe Büyüklükleri (Milyon TL), 2012-2020.

	2012	2013	2014	2015	2016	2017	2018	2019	2020	2021*
Bütçe Dengesi	-29.412	-18.543	-23.370	-23.525	-29.932	-47.779	-72.813	-124.747	-175.292	-230.016
Faiz Dışı Denge	19.004	31.443	26.544	29.479	20.315	8.932	1.148	-24.808	-41.329	-50.473

Kaynak: 2021 Yılı Bütçe Gerekçesi (*2021 Yılı Gerçekleşme Tahmini), https://www.sbb.gov.tr/wp-content/uploads/2021/02/2021_Yili_Butce_Gerekcesi.pdf, Erişim: 01.05.2022.

Tablo 2: Merkezi Yönetim Bütçe Büyüklüklerinin GSYH İçindeki Payı (%), 2012-2020

	2012	2013	2014	2015	2016	2017	2018	2019	2020	2021*
Bütçe Dengesi	-1,9	-1,0	-1,1	-1,0	-1,1	-1,5	-1,9	-2,9	-3,5	-4,3
Faiz Dışı Denge	1,2	1,7	1,3	1,3	0,8	0,3	0,0	-0,6	-2,1	-1,2
KKBG (Net)	0,88	0,39	0,53	0,03	7,06	1,79	2,44	3,25	6,12	4,71

Kaynak: SBB ve 2021 Yılı Bütçe Gerekçesi. (*2021 yılı gerçekleşme tahmini 2021:Program).
https://www.sbb.gov.tr/wp-content/uploads/2021/02/2021_Yili_Butce_Gerekcesi.pdf, Erişim: 01.05.2022.

Tablo 2’de artan bütçe açığının GSYH içindeki payına yansımaları görülmektedir. Bütçe açığının GSYH’ya oranının 2015’ten itibaren arttığı görülmektedir. Faiz dışı dengenin GSYH’ya oranının da yıllar itibariyle düşüş göstererek 2019 da eksiye olduğu görülmekte ve önümüzdeki dönemler için de eksiye olacağı tahmin edilmektedir.

Faiz dışı denge özellikle bütçe açıkları temelinde birincil açık kavramıyla da değerlendirilmektedir. Kamu borç stokunun yüksek olduğu ülkelerde, faiz dışı fazla; risk priminin düşürülmesi, borcun sürdürülebilirliğinin sağlanması, enflasyonist beklentilerin kırılması, uygulanan ekonomi politikalarının kredibilitésinin artırılması ve istikrarlı bir büyüme oranının yaratılabilmesi hedeflerine ulaşmada vazgeçilmez bir öneme sahiptir.¹

Bu göstergelerden kamunun finansman ihtiyacı içinde olduğu anlaşılmaktadır. İhtiyaç duyulan finansman borçlanma yoluyla giderilmeye çalışılmaktadır. Öyle ki ilgili yıllardaki KKBG’nin verilerinin de paralel seyrettiği görülmektedir. Borçlanma üzerindeki baskıyı azaltmanın en

etkin yollarından biri faiz dışı fazla veren bir bütçeye sahip olunmasıdır. Borçlanmanın faiz maliyeti bulunduğundan, devletin egemenlik hakkı çerçevesinde faiz gibi bir maliyet unsuruna katlanmak istemeden yeni gelir arayışlarına girmesi normal karşılanmaktadır.

Böylesi bir vergiye ihtiyaç duyulmasının temel nedeni yani emlak vergisi varken DKV getirilmesinin nedeni, belirlenen eşik değerin üzerinde konut sahibi olan kişilerin yüksek ödeme gücüne sahip olduğu varsayımı ve devletin bu ödeme gücü kapasitesinden faydalanmak istemesi olarak değerlendirilebilir. İlk amaç mali olmakla beraber; belirli bir miktarın üzerindeki kişileri hedef aldığı için gelirin yeniden dağılımını (maliye politikası amacı) hedefleyen bir servet vergisi olarak ifade edilebilir.

1 Murat Demir, “Türkiye’de Kamu Borçlarının Gelişimi ve Sürdürülebilirliği”, Çizgi Kitabevi, Konya, 2019, s.194.

3. DEĞERLİ KONUT VERGİSİNİN KURUCU ÖGELERİ

24 Ekim 2019 tarihinde meclise sevk edilen kanun taslağı ile “Değerli Konut Vergisi” getirilmesi öngörülmüş ve 5 Aralık 2019 tarihinde 7194 sayılı kanunla kabul edilmiştir. Değerli Konut Vergisi, 7194 sayılı kanunun 30-37. maddelerinde ve 1319 sayılı Emlak Vergisi Kanunun dördüncü kısmında eklenen 42-49. maddelerinde düzenlenmiştir.

3.1. Konusu

7194 sayılı Kanununun 30. maddesinde ve EVK’ya eklenen 42. maddede verginin konusu; *“Türkiye sınırları içinde bulunan mesken nitelikli taşınmazlardan bina vergi değeri veya, Tapu ve Kadastro Genel Müdürlüğüne belirlenen değeri 5.000.000 Türk Lirası ve üzerinde olanlar değerli konut vergisine tabidir”* şeklinde belirlenmiştir.

Kanun hükmünden anlaşılabilecek üzere 5.000.000 TL sınırı konulmuştur. Dolayısıyla değeri bu miktarın altında kalan konutlar, verginin konusu kapsamında değildir.

3.2. Vergiye Ait Değerlerin Tespiti, İlanı ve Kesinleşmesi

7194 sayılı Kanun madde 31 ve EVK’ya eklenen 43. madde; *“tapu ve kadastro genel müdürlüğüne ilgili mevzuat kapsamında yapılan veya yaptırılan değerleme sonucunda belirlenen ve değeri 42’nci maddede yer alan tutarı aşan (bu tutar dahil) mesken nitelikli taşınmazlar, ilgilileri*

tarafından ulaşılabilecek şekilde Tapu ve Kadastro Genel Müdürlüğü’nün internet sitesinde ilan edilir ve ilgisine ayrıca tebliğ edilir. Tebliğ tarihinden itibaren on beşinci günün sonuna kadar Tapu ve Kadastro Genel Müdürlüğüne itiraz edilemeyen mesken nitelikli taşınmaz değeri kesinleşir. Süresinde yapılan itirazlar, on beş gün içinde değerlendirilerek sonuçlandırılır ve kesinleşen değer, aynı usulle ilan ve ilgisine tebliğ edilir. Bu vergi uygulamasında, Tapu ve Kadastro Genel Müdürlüğüne belirlenen bir değer bulunmaması durumunda, bina vergi değeri esas alınarak vergilendirme işlemi yapılır.” ibaresi yer almaktadır.

Burada şöyle bir durum ortaya çıkmaktadır; her sene taşınmazların piyasa değeri ile ilgili yapılacak yeniden değerlendirme işlemi sonucu, bir önceki yıl 5 milyon Türk Lirası alt sınırının altında kalan bir taşınmaz değerli konut vergisi kapsamına alınabilecek veya daha önce değerli konut kapsamına alınmış bir taşınmazın değeri artabilecektir.²

3.3. Matrahı ve Oranı

7194 sayılı Kanunun madde 32 ve EVK’ya eklenen 44. madde ile; *“Verginin matrahı, bina vergi değeri ve Tapu ve Kadastro Genel Müdürlüğüne belirlenen değerden yüksek olanıdır. Değerli konut vergisine tabi mesken nitelikli taşınmazlardan değeri;*

Meskenin Değer Aralığı	Oran (binde)
5.000.000 TL ile 7.500.000 TL arasında olanlar	3
7.500.000 TL ile 10.000.000 TL arasında olanlar	6
10.000.001 TL’yi aşanlar	10

oranında vergilendirilir. Paylı mülkiyette ve elbirliği

² Ersan Şen, (19 Aralık 2019). Değerli konut vergisinin hukukiliği ve itiraz süreci. *Hukuki Haber*. <https://www.hukukihaber.net/degerli-konut-vergisinin-hukukiligi-ve-itiraz-sureci-makale,7279.html>, (10.05.2022).

mülkiyette, matrahın hesabında mesken nitelikli taşınmazın toplam değeri esas alınır.”

Bu maddede, sınıf usulü vergilendirme uygulaması görülmekle beraber, toplam değeri 5 milyon üzeri olan ancak payı bu değerden düşük olanların vergilendirileceği anlaşılmaktadır.

3.4. Mükellefiyet ve Muafiyet

7194 sayılı kanunun 33. maddesinde ve EVK'ya eklenen 45. madde ile mükellefiyet; “Değerli konut vergisini mesken nitelikli taşınmazların maliki, varsa intifa hakkı sahibi, her ikisi de yoksa mesken nitelikli taşınmaza malik gibi tasarruf edenler öder.

Bir mesken nitelikli taşınmaza paylı mülkiyet halinde malik olanlar, hisseleri oranında mükelleftirler. Elbirliği mülkiyette malikler vergiden müteselsilen sorumlu olurlar.”

“Değerli konut vergisinin mükellefiyeti;

a) Mesken nitelikli taşınmazın değerinin, bina vergi değeri veya Tapu ve Kadastro Genel Müdürlüğüne belirlenen değer 42'nci maddede belirtilen tutarı aştığının (bu tutar dâhil) belirlendiği tarihi,

b) 33 üncü maddenin (1) ile (7) numaralı fıkralarında yazılı vergi değerini tadil eden sebeplerin doğması hâlinde bu değişikliklerin vuku bulduğu tarihi,

c) Muafiyetin sukut ettiği tarihi, takip eden yıldan itibaren başlar. Yanan, yıkılan, tamamen kullanılmaz hâle gelen veya vergiye tabi iken muaflık şartlarını kazanan mesken nitelikli taşınmazlardan dolayı mükellefiyet, bu olayların vuku bulduğu tarihi takip eden taksitten itibaren sona erer”.

7194 sayılı kanunun 34. maddesinde ve EVK'ya eklenen 46. maddede; “Aşağıda yazılı mesken nitelikli taşınmazlar, değerli konut vergisinden

muafıdır:

a) Genel ve özel bütçeli idarelerin, belediyelerin ve üniversitelerin maliki veya intifa hakkına sahip olduğu mesken nitelikli taşınmazlar.

b) Türkiye sınırları içinde mesken nitelikli tek taşınmazı olan kişilerden; kendisine bakmakla mükellef kimsesi olup onsekiz yaşını doldurmamış olanlar hariç olmak üzere hiçbir geliri olmadığını belgeleyenlerin, gelirleri münhasıran kanunla kurulan sosyal güvenlik kurumlarından aldıkları aylıktan ibaret bulunanların sahip olduğu mesken nitelikli taşınmazlar (intifa hakkına sahip olunması hâli dâhil) (Bu hüküm, belirtilen kişilerin tek meskene hisse ile sahip olmaları hâlinde hisselerine ait kısım hakkında da uygulanır.).

c) Yabancı devletlere ait olup elçilik ve konsolosluk olarak kullanılan mesken nitelikli taşınmazlar ile elçilerin ikametine mahsus mesken nitelikli taşınmazlar ve bunların müstemilatı (karşılıklı olmak şartıyla) ve merkezi Türkiye’de bulunan milletlerarası kuruluşlara, milletlerarası kuruluşların Türkiye’deki temsilciliklerine ait mesken nitelikli taşınmazlar.

ç) Esas faaliyet konusu bina inşası olanların işletmelerine kayıtlı bulunan ve henüz ilk satışa, devir ve temlike konu edilmemiş yeni inşa edilen mesken nitelikli taşınmazlar (arsa karşılığı inşaat işlerinde sözleşme gereği taahhüt işini üstlenen müteahhide kalan mesken nitelikli taşınmazlar dâhil) (bu taşınmazların kiraya verilmesi veya sair surette kullanılması hâlleri hariç)” hükümleri yer almaktadır.

3.5. Verginin Beyanı, Ödeme Süresi ve Ödeme Yeri

7194 sayılı kanunun 35. maddesi ve EVK'ya eklenen 47. maddede; “Mükellef tarafından, mesken

nitelikli taşınmaza ilişkin bina vergi değeri ve Tapu ve Kadastro Genel Müdürlüğünce belirlenen değer, buna ait vesikalarla, mesken nitelikli taşınmazın bulunduğu yerdeki Gelir İdaresi Başkanlığına bağlı yetkili vergi dairesine, mesken nitelikli taşınmazın değerinin 42'nci maddede belirtilen tutarı aştığı (bu tutar dâhil) yılı takip eden yılın şubat ayının 20'nci günü sonuna kadar beyanname ile beyan edilir ve vergi, yetkili vergi dairesince yıllık olarak tarh ve tahakkuk olunur. Mütetkip yıllar için mükellef tarafından aynı şekilde yıllık olarak beyanname verilir ve vergi ilgili vergi dairesince tarh ve tahakkuk olunur. Elbirliği mülkiyetinde mükellefler müşterek beyanname verebilecekleri gibi münferiden de beyanname verebilirler. Paylı mülkiyet hâlinde ise beyanname münferiden verilir.

Vergi dairesi tarafından tarh ve tahakkuk ettirilen vergi, ilgili yılın şubat ve ağustos aylarının sonuna kadar iki eşit taksitte ödenir.

Yıl içerisinde mükellefiyetin başlamasını gerektirecek durumun meydana gelmesi hâlinde, mükellef tarafından takip eden yılın beyanname verme süresi içerisinde ilgili vergi dairesine beyanname verilir" hükümleri yer almaktadır.

3.6. Hasılat

7194 sayılı kanunun 36. maddesi ve EVK'ya eklenen 48. maddede; "Tahsil edilen değerli konut vergisi, genel bütçe geliri olarak kaydedilir ve 2/7/2008 tarihli ve 5779 sayılı İl Özel İdarelerine ve Belediyelere Genel Bütçe Vergi Gelirlerinden Pay Verilmesi Hakkında Kanun ile diğer kanunlara göre mahalli idarelere verilecek payların hesabında dikkate alınmaz" ibareleri ile hasılatın genel bütçeye gelir kaydedileceği ve yerel yönetimlere pay verilmeyeceği hüküm altına alınmıştır.

7194 sayılı kanunun 37. maddesinde ve EVK'nın 49. maddesinde verginin uygulanmasına ilişkin usul ve esasları belirlemeye Hazine ve Maliye Bakanlığının yetkili olduğu hüküm altına alınmıştır.

İlgili kanun kabul edilmesiyle beraber kamuoyunda Anayasaya aykırılıklar, birtakım belirsizlikler içerdiği gerekçesiyle ve vergileme ilkeleri açısından ciddi tartışmalar söz konusu olmuştur. Bunun sonucunda 20 Şubat 2020 tarihinde Resmi Gazetede yayımlanan "7221 Sayılı Coğrafi Bilgi Sistemleri ile Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun" ile bir takım değişikliklere gidilmiştir.

3.7. 7221 Sayılı Kanunla Getirilen Değişiklikler

7221 sayılı kanunla getirilen değişiklikler ilgili kanunun 16. maddesinde yer almaktadır. İlgili değişiklikler şu şekilde yer almaktadır;

1319 sayılı Emlak Vergisi Kanununun;

- 42'nci maddesinin birinci fıkrasında yer alan "bina vergi değeri veya Tapu ve Kadastro Genel Müdürlüğünce belirlenen değeri 5.000.000 Türk lirası ve" ibaresi "29 uncu maddeye göre belirlenen bina vergi değeri 5.000.000 Türk lirasının" şeklinde değiştirilmiştir.

İlgili düzenleme ile konutun vergi kapsamında olması için değerinin 5.000.000 TL'nin üzerinde olması gerektiği hüküm altına alınmıştır.

- 45'inci maddesinin üçüncü fıkrasının (a) bendinde yer alan "Mesken nitelikli taşınmazın değerinin, bina vergi değeri veya Tapu ve Kadastro Genel Müdürlüğünce belirlenen değer 42'nci maddede belirtilen tutarı aştığının (bu tutar dâhil)

Meskenin Değer Aralığı	Oran (binde)
5.000.000 TL ile 7.500.000 TL arasında olanlar (bu tutar dahil) 5.000.000 TL'yi aşan kısım için	3
10.000.000 TL'ye kadara olanlar (bu tutar dahil) 7.500.000 TL'si için 7.500 TL, fazlası için	6
10.000.001 TL'den fazla olanlar 10.000.000 TL'si için 22.500 TL, fazlası için	10

belirlendiği" ibaresi "Mesken nitelikli taşınmazın bina vergi değerinin 42'nci maddede belirtilen tutarı aştığı" şeklinde değiştirilmiştir.

- 46'ncı maddesinin birinci fıkrasının (a) bendinde yer alan "ve üniversitelerin" ibaresi ", üniversitelerin ve Toplu Konut İdaresi Başkanlığının" şeklinde ve (b) bendi aşağıdaki şekilde değiştirilmiştir.

- Türkiye sınırları içinde mesken nitelikli tek taşınmazı olanlar ile birden fazla mesken nitelikli taşınmazı bulunanların, değerli konut vergisi konusuna giren en düşük değerli mesken nitelikli tek taşınmazı (intifa hakkına sahip olunması hâli dâhil) (Bu hüküm, belirtilen kişilerin tek meskene hisse ile sahip olmaları hâlinde hisselerine ait kısım hakkında da uygulanır.)."

47'nci maddesinin birinci fıkrasında yer alan "ve Tapu ve Kadastro Genel Müdürlüğüne belirlenen değer" ibaresi ve aynı fıkrafta yer alan "(bu tutar dâhil)" ibaresi madde metninden çıkarılmıştır.

- 1319 sayılı Kanunun 43'üncü maddesi yürürlükten kaldırılmıştır.

- 1319 sayılı Kanunun 44'üncü maddesi aşağıdaki şekilde değiştirilmiştir.

"MADDE 44 – Verginin matrahı, bina vergi değerinin 42'nci maddede yer alan tutarı aşan kısmıdır.

Değerli konut vergisine tabi mesken nitelikli

taşınmazlardan değeri;

oranında vergilendirilir.

Paylı mülkiyette ve elbirliği mülkiyette, matrahın hesabında mesken nitelikli taşınmazın toplam değeri esas alınır.

42'nci maddede yer alan tutar ile ikinci fıkrafta yer alan vergi oranlarına esas mesken nitelikli taşınmaz değerlerinin alt ve üst sınırları her yıl bir önceki yıla ilişkin olarak 213 sayılı Vergi Usul Kanunu hükümlerine göre belirlenen yeniden değerlendirme oranının yarısı nispetinde artırılır. Bu şekilde hesaplanan tutarların 1.000 Türk lirasına kadar olan kesirleri dikkate alınmaz.

Cumhurbaşkanı, dördüncü fıkrafta belirtilen yeniden değerlendirme oranının yarısı nispetindeki artış oranını yeniden değerlendirme oranına kadar artırmaya yetkilidir."

- 1319 sayılı Kanuna aşağıdaki geçici madde eklenmiştir.

"GEÇİCİ MADDE 24 – Bu Kanunun "Dördüncü Kısım" başlığı altında düzenlenen değerli konut vergisine ilişkin mükellefiyet 2021 yılının başından itibaren başlar. 2020 yılına ilişkin olarak 2020 yılında verilmesi gereken beyanname verilmez, vergi tahakkuk ettirilmez.

Değerli konut vergisinin uygulamasında bu maddeyi ihdas eden Kanunun yayımı tarihinden önce

Tapu ve Kadastro Genel Müdürlüğünce belirlenen değerler dikkate alınmaz.

Cumhurbaşkanı, bu maddede yer alan süreleri bir yıla kadar uzatmaya yetkilidir.”

İlgili düzenlemeler ile tartışmalı birçok konunun olumsuzluklarının giderilmeye çalışıldığı görülmektedir.

4. DEĞERLİ KONUT VERGİSİNİN GENELLİK İLKESİ BAKIMINDAN DEĞERLENDİRİLMESİ

Genellik ilkesi, bir ülke sınırları içerisinde yaşayan herkesin, toplam vergi yüküne katılmasını ifade etmektedir. Devlet tarafından topluma sunulan kamu hizmetleri yararının ayırım yapılmaksızın ve sınırlama olmaksızın tüm topluma yönelik olmasının sonucu olarak tüm toplum bireylerinin vergi yüküne katılması gerekmektedir.³

Anayasamızın 73. maddesinde; “Herkes, kamu giderlerini karşılamak üzere, mali gücüne göre, vergi ödemekle yükümlüdür” (T.C. Anayasası, 1982, m. 73) hükmü bulunmaktadır. İlgili madde vergide genellik ilkesinin yanında vergide adalet ilkesini de bünyesinde barındırmaktadır.

Vergilemede genellik ilkesi, bir ülkede buluna kişilerin, herhangi bir sosyal sınıf farkı gütmenden, elde ettikleri gelir ve servetleri üzerinden vergi ödemeleri gerektiğini ifade etmektedir.

Verginin yalnızca belirli kişi veya grupları kapsayacak şekilde konulması genellik ilkesi ile çelişmektedir. Bu tip uygulamalar özellik içerdiği için genellik ilkesi ile bağdaşmamaktadır.⁴ Emlak vergisi Türkiye’de bulunan tüm konut, arsa ve arazileri kapsayan bir vergi olmasına karşın, DKV yalnızca 5.000.000 TL’nin üzerinde değeri olan konutları kapsadığı için genel değil özel kapsamlı bir servet vergisi olarak nitelendirilebilir.

Verginin kapsamına konutlar alınırken, işyerlerinin kapsam dışında tutulması genellik ilkesine aykırılık teşkil etmektedir.⁵ Yani 6.000.000 TL değerinde konutu olan bir kişinin bu matrah üzerinden vergilendirilmesi söz konusuysa, 10 milyon değerinde işyeri olan kişi istisna kapsamında bulunmaktadır. Bu durum hem verginin genellik ilkesine hem de ödeme gücü ilkesine aykırılık teşkil etmektedir. Aşırı indirim, istisna ve muafiyet uygulamaları; vergi sistemini yıpratmaya ilaveten vergiye tabi tutulabilir unsurlar ile vergi tutarı arasında dengesizlikler ortaya çıkmasına yol açmaktadır.⁶ Benzer şekilde arsa ve araziler gibi diğer gayrimenkuller de verginin kapsamına girmemektedir.

7194 sayılı kanun yayımlandığında 5.000.000 TL ve üzeri tüm konutlar kapsamdayken, yapılan tartışmalar neticesinde 7221 sayılı kanun ile istisna alanı genişletilmiş ve bu durum genellik ilkesini zedelemiş, vergiden beklenen hasılatın düşmesine neden olmuştur. 7194 sonrası 103.000 konutun kapsam alanında olduğu ve 2,5-3 milyar TL civarında gelir beklenirken (Boyacıoğlu,

3 Akdoğan, s.204.

4 İhsan Bahri Bellek, “Sosyal devlet ilkesi ve Anayasal vergilendirme ilkeleri açısından Türk vergi sisteminin değerlendirilmesi”, Vergi Sorunları Dergisi, 105, 1997, s. 72.

5 Fatih Saraçoğlu, “Değerli konut vergisi üzerine değerlendirmeler”, Vergi Raporu, 2019, 243, s.36.

6 Akdoğan, s.184.

2019), 7221 sayılı kanun sonrası kapsama giren konut sayısı 60.000 civarında⁷ ve DKV için bütçeye 350 milyon TL (muhasabat.gov.tr) gelir hedefi konmuştur. İstisna ve muafiyet alanının genişletilmesi neticesinde, iki konuta sahip olan bireylerin konutlarından birini başka birinin üzerine devir işlemi gerçekleştirme gibi operasyonlara girişebileceğinden DKV'ne muhatap konut sayısında azalma gerçekleşebilir. Mükellefin rasyonel bir birey olarak böylesi bir tercihe yönelmesi, tapu harcı ve KDV gibi yükümlülükleri göz önünde bulundurup kâr-zarar hesabı sonucunda lehine bir durum söz konusu olduğu şartta gerçekleşmesi de beklenmektedir.

2021 bütçesine konulan 350 milyon TL'lik gelir tahmininin gerçekleşmesi için ilk taksitte 175 milyon TL gelir tahsil edilmesi gerekirken, Şubat ayında 9.569 bin TL Mart ayında 3.790 bin TL olmak üzere 13.359 bin TL gelir elde edilmiştir (muhasabat.gov.tr, <https://muhasabat.hmb.gov.tr/merkezi-yonetim-butceistatistikleri>).

5. DEĞERLİ KONUT VERGİSİNİN ADALET İLKESİ BAKIMINDAN DEĞERLENDİRİLMESİ

Vergi sisteminde adil bir yapının oluşturulabilmesi için verginin tarihsel gelişimi boyunca maliyecilerin daima üzerinde durdukları konulardan biri olmuştur. Adil vergi

sistemi ile kamu hizmetlerinin finansmanında en önemli payı olan vergilerin, toplum arasındaki paylaşımının hak ve adalet esasına dayandırılarak uygun bir şekilde dağıtılması amaçlanmaktadır⁸. Anayasamızın 73. maddesinde “*Vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılımı, maliye politikasının sosyal amacıdır*” ifadesi ile vergilemede adalet ilkesi vurgulanmıştır.

Adam Smith 1776 yılında yayınlanan *Ulusların Zenginliği* kitabında ideal bir vergi sisteminin dört ilkesinden bahsetmektedir. Bu ilkelerden biri adalettir ve ilgili eserde şu şekilde detaylandırılmıştır; “*Devletlerin vatandaşları devletin himayesi altında kazandığı gelirle orantılı olarak devletin desteklenmesine katkıda bulunmalıdır*”⁹

Vergilemede adalet ilkesinin tesisi için vergi gelirleri içerisinde dolaysız vergilerin ağırlığının dolaylı vergilerin ağırlığından daha fazla olması gerektiği ifade edilmektedir.

Ülkemizde dolaylı dolaysız vergilerin vergi gelirleri içerisindeki payına baktığımızda dolaylı vergilerin oranlarının dolaysız vergilere göre oldukça yüksek olduğu görülmektedir. 1975 yılında merkezi yönetim bütçesinde vergi gelirleri içerisinde dolaylı vergilerin payı % 53,3, 1985 yılında 52,3, 1995 yılında % 57,2, 2005 yılında % 70,6, 2011 yılında % 67,7 ve 2012 yılında % 72,2 olarak gerçekleşmiştir. OECD ile karşılaştırıldığında, dolaylı vergilerimiz OECD ortalamasının üzerinde dolaysız vergiler ise OECD ortalamasının oldukça altında seyretmektedir.¹⁰ Bu durum vergi adaletini olumsuz etkilemekte

7 Nedim Türkmen, “Değerli Konut Değil Eşitsizlik Vergisi”, *Sözcü Gazetesi*, 23 Ocak 2021, <https://www.sozcu.com.tr/2021/yazarlar/nedim-turkmen/degerli-konut-degil-esitsizlik-vergisi-6224070/>, (07.05.2021).

8 Nihat Edizdoğan, Özhan Çetinkaya ve Erhan Gümüş, “Kamu maliyesi”, Ekin Basım Yayın Dağıtım, Bursa, 2011, s.251.

9 Adam Smith, “An inquiry into the nature and causes of the wealth of nations” Indianapolis, Liberty Press/Liberty Classics, Volume 2, 1981, s.825-826.

10 (Onuncu Kalkınma Planı, 2014, s. 7)

ve sosyal huzursuzlukları arttırmaktadır.

Servet unsurları üzerinden alınan vergilerin GYSH içindeki ve toplam vergi gelirler içerisindeki payı bir ülkenin vergi yapısının adaletli olup olmadığına ilişkin göstergelerden birini ifade etmektedir. Yukarıdaki tabloda bazı gelişmiş ülkelerde ve Türkiye’de servet unsurları üzerinden alınan vergilere ilişkin bilgiler verilmiştir. Genellikle gelişmiş ülkelerde servet vergilerinin GSYH içindeki payı ve toplam vergiler içindeki payının Türkiye’ye göre yüksek olduğu görülmektedir.

yapıldığı anlaşılabılır.

DKV yalnızca sahip olunan değerli konutlar ile ilgilendiği için genel nitelikli değil özel nitelikli bir servet vergisi özelliği taşımaktadır. 7194 sayılı kanunda 5.000.000 ve üzeri ifadesi, 7221 sayılı kanunla 5.000.000’u aşan olarak değiştirilmiş, birden fazla değerli konutu olanlardan en düşük değerli olanı kapsam dışı bırakılmıştır. 7194 ile sınıf usulü olan uygulama dilim usulüne çevrilmiştir.

Tüm bu düzenlemeler vergide adalet ilkesini sağlamak açısından yeterli olmamıştır. Tek

Tablo 3: Servet Unsurları Üzerinden Alınan Vergilerin GYSH içindeki Payı ve Toplam Vergiler İçindeki Payı.

	Servet Üzerinden Alınan Vergilerin GSYH İçindeki Payı					Servet Üzerinden Alınan Vergilerin Toplam Vergiler İçindeki Payı				
	1990	2000	2010	2017	2018	1990	2000	2010	2017	2018
İngiltere	2,7	3,8	3,9	4,1	4,1	8,2	11,4	12,0	12,6	12,5
Fransa	2,6	3,1	3,7	4,4	4,1	6,3	7,2	8,7	9,5	9,0
ABD	3,1	2,9	3,2	4,4	3,0	11,8	10,3	13,5	16,3	12,3
Japonya	2,6	2,7	2,6	2,6	2,6	9,4	10,5	9,7	8,2	8,1
Almanya	1,2	0,8	0,8	1,0	1,1	3,4	2,3	2,3	2,7	2,7
Yunanistan	1,2	2,6	1,7	3,1	3,0	4,6	7,7	5,2	8,0	7,7
İsveç	1,7	1,7	1,0	1,0	0,9	3,5	3,4	2,4	2,2	2,2
Türkiye	0,3	0,7	1,0	1,1	1,0	2,3	3,2	4,1	4,5	4,3
OECD Ort.	1,7	1,7	1,7	1,9	1,9	5,6	5,5	5,5	5,9	5,6

Kaynak: Gelir İdaresi Başkanlığı, https://www.gib.gov.tr/sites/default/files/fileadmin/HTML/VI/OECD/Tablo_14.xls.htm.

Servet vergileri, gelir dağılımını düzenleme açısından önemli role sahiptir. Bu bağlamda DKV’nin getirilmesi olumlu bir adımdır. Nitekim Ak Parti 27. dönem İstanbul milletvekili Vedat Demiröz komisyon görüşmelerinde bu verginin amacının mali olmadığını ifade etmiştir. Bu cümleden verginin sosyal amacına vurgu

başına konut sahibi olmak bir mükellefin vergi ödeme gücünü kavramada yeterli olmayabilir.

6.000.000 ve 7.000.000 değerinde iki konutu olan kişi; 6.000.000 için muafiyet kapsamında olacak 7.000.000 değerindeki konutu için DKV beyannamesi verip ve vergisini ödeyecekken, 4.000.000 TL değerinde 20 konutu olan kişi DKV

mükellefi olmayacaktır.¹¹ Bu iki kişi arasında (diğer tüm gelir, servet ve harcama unsurları göz ardı edildiğinde) ödeme gücü arasında ciddi bir fark bulunmaktadır. Ve kanunun bu duruma getirdiği bir çözüm bulunmamaktadır.

7194 sayılı kanun ile vergi matrahına sınıf usulü uygulanan vergi nispeti, 7221 sayılı kanun ile dilim usulüne çevrilmiştir. Örnek vermek gerekirse; 7194 sayılı kanun uygulamasında 10.000.000 değerindeki bir konut için binde 6 oranında vergi uygulanacak $(10.000.000 \times 6 / 1.000) = 60.000 \text{ TL}$, 7221 sayılı kanun ile $(2.500.000 \times 3 / 1.000 = 7.500) + (2.500.000 \times 6 / 1.000 = 15.000) = 22.500 \text{ TL}$ ödenecektir.

Paylı mülkiyette herkesin hissesi nispetinde sorumluluğu bulunmaktadır. Örneğin 10.000.000 TL değerinde bir konutta % 10 hissesi bulunan kişi sadece 1.000.000'lık kısmına sahip olmasına rağmen vergi mükellefi olacak ancak 4 milyonluk iki konutu bulunan biri bu verginin dışında kalacaktır.

Yukarıda da değinildiği gibi işyerlerinin kapsam dışı bırakılması da vergide adalet ilkesi ile bağdaşmamaktadır. Bir konutun vergi kapsamına alınması sahibinin ödeme gücü olduğu anlamına gelirken, işyerinin kapsam dışı tutulması vergi ödeme gücü olmadığı anlamına gelmemektedir. Adalet ilkesiyle bağdaşmayan bu durum, kanun koyucunun iradesini/tercihini yansıtmaktadır.

7194 sayılı kanunla getirilen DKV'nin içerdiği

birtakım olumsuzluklar 7221 sayılı kanunla giderilmiş fakat vergilemede adalet ilkesinin tam olarak sağlanamadığı görülmüştür. Nihai olarak gelir dağılımında adaleti sağlama açısından DKV'nin getirilmesi olumlu fakat ödeme gücünü kavrama bakımından olumsuzluklar içermektedir.

6. DEĞERLİ KONUT VERGİSİ ÜZERİNE DEĞERLENDİRMELER

Prof. Dr. Nuri Semih ÖZ TÜRMOB temsilcisi olarak katıldığı komisyon görüşmelerinde, DKV olumlu bir uygulama olarak görmüş, değerlendirme sorunlarına değinmiş, TKGM göre vergi matrahı belirleyeceği ölçütlerin olmadığını ve ilk değerli konut için düşük oranlı bir vergi, sonrakiler için artan oranda vergi alınmasını önermiştir. Yine serbest meslek kazancı için yaptığı eleştiriler DKV için de söz konusudur. 4.999.999 TL olan konut kapsam dışıyken 5 milyon üzeri kapsam dâhilindedir. Sınıf usulü vergilendirmenin de vergide sıçrama yapacağını ifade etmiştir.¹²

Emlak vergisi için beyanname vermek gerekmezken DKV için beyanname verilmesinin kırtasiye ve bürokrasi yükü getireceği¹³ eleştirilen bir diğer husustur. Av. Özgür Noyan aynı konu üzerinden hem emlak hem de DKV alınması Anayasa'ya aykırılık teşkil ettiğini ifade etmektedir (Noyan, 2021). Eleştirilen bir diğer

11 Nedim Türkmen, "Değerli Konut Değil Eşitsizlik Vergisi", Sözcü Gazetesi, 23 Ocak 2021, <https://www.sozcu.com.tr/2021/yazarlar/nedim-turkmen/degerli-konut-degil-esitsizlik-vergisi-6224070/>, (07.05.2022).

12 Nuri Semih Öz, (30.10.2019). TBMM Plan ve Bütçe Komisyonu Tutanak Dergisi, s. 19-20, https://www.tbmm.gov.tr/develop/owa/komisyon_tutanaklari.goruntule?pTutanakId=2405.

13 Ahmet Karabıyık, "5 soruda değerli konut vergisi" Hürriyet.com.tr. (19 Ocak 2021). Erişim: 10.05.2022, <https://www.hurriyet.com.tr/yazarlar/ahmet-karabiyik/5-soruda-degerli-konut-vergisi-41718114>.

konu yerel idarelerin gelirlerinin düzenlendiği EVK'da düzenlenen bu vergiden belediyelere pay verilmemesidir.

7194 sayılı kanun ile hayatımıza giren DKV Anayasa'ya aykırılıklar ve vergileme ilkelerine ters düşer nitelikleri dolayısıyla oldukça tartışılmıştır. 7194 sayılı kanunda en çok tartışılan değerlendirme oranını TKGM tarafından belirlenmesi hususu 7221 sayılı kanun ile kaldırılmıştır. Sınıf usulü vergileme dilim usulüne çevrilmiştir. 5 milyonun üzerinde sadece bir konutu olanlar kapsam dışı, iki ve üzeri konutu olanlar en düşük değerli olanı vergi dışı bırakılmıştır. Fakat vergi hala genellik ve adalet ilkeleri ile ilgili sorunlar barındırmaktadır. Mali güçleri aynı olanların aynı vergilendirilmesi ilkesi tesis edilememektedir.

Yine 5.000.000 TL'nin üzerinde tek konutu bulunanların kapsam dışı bırakılması, ve bu miktarın üzerinde birden fazla konutu olanların en düşük olanı için vergi ödemeyeceğinin hüküm altına alınması neticesinde birden fazla konutu olanların, vergi kapsamına alınacak konutları eş, çocuk, akraba gibi kişilerin adına aktarma girişimine bulunması mümkündür.¹⁴

Söz konusu verginin her yıl aynı konuda alınan emlak vergisine ek olarak alınması, verginin konusunun yıllık gelirden değil de varlıktan alınıyor olması ve vergi tutarının varlıktan elde edilen gelirler kıyaslandığında malvarlığı üzerinde aşırı bir külfet yaratması sonucu doğurmaktadır. Bir servet vergisi olarak değerli konut vergisinin emlak vergisi ile birleştirilip, her yıl beyanname vermek gibi bürokratik işlemlerin azaltılması sağlanabilir. (<https://istanbulymmo.org.tr/>

Data/pdf/20210210PlatformToplantisi.pdf). Değerlendirmelerin yekününe bakıldığında karşı çıkılan hususun DKV getirilmesi değil uygulama usulleri olduğu görülmektedir.

7. SONUÇ

Çalışmada yer verildiği üzere Türkiye'de dolaylı vergiler dolaysız vergilerden oldukça yüksek seyretmektedir. Dolaylı vergilerin, vergilemede adaletsizliği ortaya çıkarması nedeniyle, esas olarak dolaysız vergileri arttıracak politikaların benimsenmesi gerekmektedir. Servet üzerinden alınan vergiler dolaysız vergi kategorisinde sayılmakla beraber vergi gelirleri içerisindeki payı oldukça düşük düzeyde olduğu görülmektedir. Ancak dolaysız vergilerden olan değerli konut vergisinin getirilmesinin bu amaçlara hizmet edebileceğini söylemek pek mümkün görünmemektedir.

1982 Anayasası'nın 2., 10. ve 73. maddeleri verginin, adaletli, eşitlikçi, herkesi kapsayacak genelliğe sahip ve mali gücüne göre vergilendirilme ilkelerine özellikle vurgu yapılmaktadır. Dolayısıyla vergi sistemi Anayasal düzeyde güvence altına alınmaya çalışılmış ve verginin uygulanmasında adaletin sağlanması için düzenlemeler yapılmıştır. Fakat değerli konut vergisini getiren 7194 sayılı kanun ilk şekliyle birçok yönden eleştirilmiş, mevcut eleştiriler 7221 sayılı kanun ile bertaraf edilmeye çalışılmıştır. Birçok açıdan düzenlenen ve eleştirileri gideren kanunun vergilemede adalet ve genellik ilkesini tam olarak tesis edemediği görülmüştür.

¹⁴ Nedim Türkmen, "Değerli Konut Değil Eşitsizlik Vergisi", Sözcü Gazetesi, 23 Ocak 2021, <https://www.sozcu.com.tr/2021/yazarlar/nedim-turkmen/degerli-konut-degil-esitsizlik-vergisi-6224070/>, (07.05.2022).

DKV'nin yeniden düzenlenmesi onun ilk etapta yeterince iyi kurgulanmadığına işaret etmektedir. Düzenleme sonrası vergiden beklenen hasılat 2,5-3 milyar TL'den 350 milyon TL'ye inmiştir. İlk taksit gerçekleştirmeleri tahminin çok altında kalınacağına işaret etmektedir.

Türkiye özelinde artan kamu harcamalarına kaynak yaratmak ve gelir dağılımında eşitsizliğin giderilmesi açısından servet vergilerine başvurulmuş olması olağan ve doğru bir karar olarak nitelendirilmektedir. Fakat yöneltlen eleştiriler verginin kendisine değil, uygulanma biçimine yöneliktir. Bu bakımdan yapılan vergi düzenlemeleri aceleye getirilmeden, iyi düşünülüp kurgulanmalı, vergide adalet ve genellik ilkeleri özelinde tüm vergi ilkeleri ve ulaşılmak istenen amaçlar göz önünde bulundurularak, toplumun uyumunu da üst düzeyde sağlayacak biçimde oluşturulmalı ve uygulanmalıdır. Çünkü ancak bu şekilde verginin mali, sosyal ve iktisadi amaçlarına ulaşılabilir.

KAYNAKÇA

Akdoğan, Abdurrahman. (2011). *Kamu maliyesi*. Ankara: Gazi Kitabevi.

Bellek, İhsan Bahri . (1997). Sosyal devlet ilkesi ve Anayasal vergilendirme ilkeleri açısından Türk vergi sisteminin değerlendirilmesi. *Vergi Sorunları Dergisi*, 105, 71-76.

Boyacıoğlu, H. (03.11.2019). Lüks'ten 3 milyar TL gelecek. *Hürriyet.com.tr*, <https://www.hurriyet.com.tr/ekonomi/luksten-3-milyar-tl-gelecek-41365430>, (08.05.2021).

Coğrafi Bilgi sistemleri ile Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun (2020), Resmi Gazete. Yayımlı Tarihi: 20.02.2020. Sayısı: 31045. Numarası: 7221.

Değerli Konut Vergisi Uygulama Tebliği (2021), Resmi Gazete. Yayımlı Tarihi: 15.01.2021. Sayısı: 31365.

Demir, Murat. (2019). *Türkiye'de Kamu Borçlarının Gelişimi ve Sürdürülebilirliği*, Konya: Çizgi Kitabevi.

Dijital Hizmet Vergisi ile Bazı Kanunlarda ve 375 Sayılı Kanun Hükmünde Kararname Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun (2019), Resmi Gazete. Yayımlı Tarihi: 07.12.2019. Sayısı:30971. Numarası: 7194.

Edizdoğan, Nihat , Çetinkaya, Özhan. Ve Gümüş, Erhan. (2011). *Kamu maliyesi*. Bursa: Ekin Basım Yayın Dağıtım.

Emlak Vergisi Kanunu (1970), Resmi Gazete. Yayımlı Tarihi: 11.08.1970. Sayısı:13576. Numarası: 1319.

Emlak Vergisi Kanunu Tebliği (2020), Resmi Gazete. Yayımlı Tarihi: 29 Aralık 2020. Sayısı: 31349 (Mükerrer).

Gelir İdaresi Başkanlığı, Erişim: 10.05.2022. https://www.gib.gov.tr/sites/default/files/fileadmin/user_upload/VI/GBG1.htm.

Gelir İdaresi Başkanlığı, Erişim: 09.05.2022. https://www.gib.gov.tr/sites/default/files/fileadmin/user_upload/VI/GBG/Tablo_55.xls.htm.

Gelir İdaresi Başkanlığı, Erişim: 09.05.2022. <https://www.gib.gov.tr/sites/default/files/>

fileadmin/HTML/VI/OECD/Tablo_14.xls.htm.

<https://istanbulymmo.org.tr/Data/pdf/20210210PlatformToplantisi.pdf>

Karabıyık, A. (19 Ocak 2021). 5 soruda değerli konut vergisi. *Hürriyet.com.tr*. Erişim: 10.05.2022, <https://www.hurriyet.com.tr/yazarlar/ahmet-karabiyik/5-soruda-degerli-konut-vergisi-41718114>.

Onuncu Kalkınma Planı 2014-2018, (2014), T. C. Kalkınma Bakanlığı, Özel İhtisas Komisyon Raporu, Ankara. https://www.sbb.gov.tr/wp-content/uploads/2018/10/10_Vergi.pdf.

Öncel, Yenal. (1998)..*Mahalli idareler maliyesi*. İstanbul: Filiz Kitabevi.

Öz, Nuri Semih (30.10.2019). TBMM Plan ve Bütçe Komisyonu Tutanak Dergisi, https://www.tbmm.gov.tr/develop/owa/komisyon_tutanaklari.goruntule?pTutanakId=2405.

Smith, Adam. (1981), *An inquiry into the nature and causes of the wealth of nations*, Volume 2, (Indianapolis, Liberty ress/Liberty Classics.

Şen, Ersan. (19 Aralık 2019). Değerli konut vergisinin hukukiliği ve itiraz süreci. *Hukuki Haber*. <https://www.hukukihaber.net/degerli-konut-vergisinin-hukukiligi-ve-itiraz-sureci-makale,7279.html>, (10.05.2022).

Tuncer, Mehmet. (2005). Vergi yardımcılarının vergi uyumuna etkisi. *Gazi Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 7(1), 217-228.

Türkiye Cumhuriyeti Anayasası (1982), Resmi Gazete. Yayımlı Tarihi: 09.11.1982. Sayısı: 17863 (Mükerrer). Numarası: 2709.

Türkmen, Nedim. (23 Ocak 2021). Değerli Konut Değil Eşitsizlik Vergisi. *Sözcü Gazetesi*. <https://www.sozcu.com.tr/2021/yazarlar/nedim-turkmen/degerli-konut-degil-esitsizlik-vergisi-6224070/>, (07.05.2022).

TÜSİAD. 2012. Dolaylı ve Dolaysız Vergilerin Türk Mali Sistemi İçerisindeki Yeri: Siyasal, Sosyal ve Ekonomik Sonuçları. *Tüsiad-T/2012-10/532*.

www.muhasabat.gov.tr, Erişim: 10.05.2022, <https://muhasabat.hmb.gov.tr/merkezi-yonetim-butce-istatistikleri>.

2021 Yılı Bütçe Gerekçesi, (2020), Erişim: 01.05.2022, https://www.sbb.gov.tr/wp-content/uploads/2021/02/2021_Yili_Butce_Gerekcesi.pdf.

2021 Yılı Merkezi Yönetim Bütçe Kanun Teklifi ve Bağlı Cetveller, 2020.

ŞÜPHELİ TİCARİ ALACAK UYGULAMASINDA TAKİP SÜRECİ VE SONUÇLARI

Elif MUTLU

E. Vergi Müfettişi/Bilim Uzmanı

ORCID Numarası: 0000-0001-6802-8147

Erhan BAYAR

SMMM/Bilim Uzmanı

İstanbul Okan Üniversitesi,

SBE Muhasebe ve Denetim

Doktora Programı Öğrencisi

ORCID Numarası: 0000-0002-1892-5429

ÖZET

Mükelleflerin tahakkuk ilkesi gereği hasılat olarak sonuç hesaplarına kaydettiği tutarları, karşılık ayırmak suretiyle gider olarak dikkate almasını sağlayan şüpheli ticari alacak müessesesinde, Kanun koyucu belirli şartların varlığını aramaktadır.

Bu noktada aranılan şartlardan birisi de alacağın dava ve icra safhasında bulunması halidir. Konuyla ilgili mahkemeye dava açılması ve icra müdürlüğüne dilekçe ile başvurulmuş olması alacağın dava veya icra safhasında olduğunu tevsik etmekle beraber, bu başvuruların mükellefler tarafından takibi bu şartın gerçekten sağlandığının ispatı bakımından oldukça önem arz etmektedir.

Anahtar Kelimeler: Şüpheli Alacaklar, Şüpheli Ticari Alacak Karşılığı, İcra Takibi

1. GİRİŞ

Vergi hukukumuzun önemli konularından birisi olan şüpheli alacak uygulaması, 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun (VUK) 323'üncü maddesinde düzenlenmiş olup; bir alacağın hangi hallerde şüpheli alacak sayılabileceği de mezkur maddede tanımlanmıştır. Bu uygulamada alacağın tahsili güçlüğünün objektif olarak inandırıcı belgelerle ortaya konulması ve şüpheli hale geldiği ileri sürülen alacağın, ciddi olarak takip edildiğinin icradan veya yargı kurumlarında alınacak belgelerle ispat edilmesi gerekmektedir. Yani alacağın dava ve icra safhasında olması alacağın şüpheli alacak olarak değerlendirilmesi ve karşılık ayrılması için ilk aşamada yeterli iken, izleyen dönemde alacağın takibinde yeterli özen gösterilmesi gerekmektedir.

2. VERGİ UYGULAMALARI AÇISINDAN ŞÜPHELİ TİCARİ ALACAK KARŞILIĞI

VUK'un değerlendirme hükümlerinin yer aldığı üçüncü kitabının amortismanlara ilişkin üçüncü kısmının 'Alacaklarda ve Sermayede Amortisman' başlıklı ikinci bölümünde işletmelere dahil olan alacakların bir takım şartların varlığı halinde karşılık ayrılmak suretiyle gider yazılabileceğine ilişkin hükümlere yer verilmiştir.

VUK'un söz konusu bölümünde yer alan 'Şüpheli Alacaklar' başlıklı 323'üncü madde hükmü aynen aşağıdaki gibidir:

"Ticari ve zirai kazancın elde edilmesi ve idame ettirilmesi ile ilgili olmak şartıyla;

1. Dava veya icra safhasında bulunan alacaklar;
2. Yapılan protestoya veya yazı ile bir defadan fazla istenilmesine rağmen borçlu tarafından ödenmemiş bulunan ve 4,000.00 Türk lirasını (534 Sıra No'lu VUK GT ile 1.1.2022 tarihinden itibaren) aşmayan alacaklar;

Şüpheli alacak sayılır.

Yukarıda yazılı şüpheli alacaklar için değerlendirme gününün tasarruf değerine göre pasifte karşılık ayrılabilir.

Bu karşılığın hangi alacaklara ait olduğu karşılık hesabında gösterilir. Teminatlı alacaklarda bu karşılık teminattan geri kalan miktara inhisar eder.

Şüpheli alacakların sonradan tahsil edilen miktarları tahsil edildikleri dönemde kar-zarar hesabına intikal ettirilir.

İşletme hesabı esasında defter tutan mükellefler, yukarıdaki fıkralar kapsamında tespit edilen şüpheli alacaklarını defterlerinin gider kısmına ve bunlardan sonradan tahsil edilen miktarları ise tahsil edildikleri dönemde defterlerinin gelir kısmına, hangi alacaklara ait olduğunu gösterecek şekilde, kaydederler."

VUK'un 'Şüpheli Alacaklar' başlığını taşıyan 323'üncü maddesi hükümleri dikkate alındığında, şüpheli hale gelen alacaklar için karşılık ayrılması, ancak Kanun'da sayılan koşulların tümünün birlikte gerçekleşmesine bağlıdır. Söz konusu maddede yer alan şartların gerçekleşmemesi halinde, söz konusu alacaklar için karşılık ayrılması mümkün olmayacaktır. Buna göre, bir alacağın şüpheli alacak olarak

sayılması ve karşılık ayrılması için **aşağıda belirtilen şartların sağlanması gerekmektedir:**

- **Alacağın, Tahakkuk Esasına Göre Hasılat İntikal Ettirilmiş Olması**

Ticari ve zirai kazançlarda 'elde etme' tahakkuk esasına bağlanmıştır. Burada tahakkuktan kasıt, hasılat veya giderin mahiyet ve tutar itibarıyla kesinleşmesidir. Yani mal satışı veya hizmet ifası karşılığı bedel tahsil edilmese de mahiyet itibarıyla kesinleştiğinde hasılat intikal ettirilmektedir. Dolayısıyla şüpheli alacağa karşılığı ayırmak için daha önce tahakkuk esasına göre hasılat hesaplarına intikal ettirilmiş olması zorunludur.

- **Alacağın, Ticari ve Zirai Kazancın Elde Edilmesi ve İdame Ettirilmesi ile İlgili Olması**

VUK'un 323'üncü madde metninden de açıkça ifade edildiği üzere şüpheli ticari alacak karşılığı ayırmak için, karşılık ayrılacak olan alacağın ticari ve zirai kazancın elde edilmesi ve idame ettirilmesi ile ilgili olması gerekir. Konu hakkında VUK'un 323. maddesinde 2365 sayılı Kanun'la yapılan değişikliğin gerekçesinde şu açıklama yapılmıştır:

"Karşılık ayrılmak suretiyle, zarara intikal ettirilecek alacağın ticari ve zirai faaliyetin elde edilmesi veya idamesi ile ilgili olması, diğer ifade ile alacağın daha önce hasılat hesaplarına intikal ettirilmiş bulunması gerekmektedir. Buna rağmen, özel alacaklarını tahsil edemeyen bazı tacirlerin bunları ticari defterlerine ithal edip, sonradan karşılık ayırmak suretiyle matrahlarını düşürdükleri görülmektedir."

- **Mükellefin Bilanço Esasına Göre Defter Tutuyor Olması**

VUK'un 323'üncü maddesinde açıkça

belirtilmemekle birlikte, bilançonun pasifinde karşılık ayrılması işlemi sadece bilanço esasına göre defter tutan mükellefler için mümkün olduğundan, şüpheli alacak karşılığı uygulaması sadece bu mükellefler için geçerlidir.

- **Alacağın Teminata Bağlanmamış Olması**

VUK'un 323'üncü maddesinin 3'üncü fıkra hükmü uyarınca şüpheli alacak karşılığı ayırmak için alacağın teminatsız olması gerekmektedir.

- **Karşılığın, Alacağın Şüpheli Hale Geldiği Dönemde Ayrılması**

Şüpheli alacak karşılığı, alacağın şüpheli hale geldiği hesap döneminde ayrılır. İlgili dönemde karşılık ayrılmadığı takdirde, izleyen dönemlerde karşılık ayrılamaz.

- **Alacağın Tahsilinin Şüpheli Hale Gelmesi**

VUK'un 323. maddesinde alacağın sadece dava veya icra safhasında bulunması veyahut yapılan protestoya veya yazı ile bir defadan fazla istenilmesine rağmen borçlu tarafından ödenmemiş bulunan ve 4,000.00 Türk Lirasını (534 Sıra No'lu VUK GT ile 1.1.2022 tarihinden itibaren) aşmayan alacakların, şüpheli alacak olduğu kabul edilmiştir.

3. İCRA TAKİBİNE YÖNELİK İCRA İFLAS KANUNU'NDA YER ALAN BAZI DÜZENLEMELER

İcra takibinin esas ve usulleri 2004 sayılı İcra İflas Kanunu'nda (İİK) düzenlenmiştir. İcra İflas Kanunu hükümleri uyarınca alacağın

tahsiline ilişkin süreç özetle aşağıda açıklanan şekilde gerçekleşmektedir:

İİK'da düzenlenen genel haciz yolu ile takipte, borçlu kendisine tebliğ edilen ödeme emrine 7 gün içinde itiraz edebilir. Bu durum İİK'nın 66'ncı maddesine göre icra takibini durdurmaktadır. İtiraz üzerine duran icra takibine devam edilebilmesi için, itirazın icra tetkik merciince kaldırılması veya mahkemece iptal edilmesi gerekmektedir. Borçlu tarafından 7 gün içinde ödeme emrine karşı herhangi bir itirazda bulunulmazsa ödeme emri kesinleşir. Borçlu ya 7 günlük süre içerisinde hareketsiz kalmak suretiyle herhangi bir itirazda bulunmaz ya da açık bir şekilde icra dairesine başvuruda bulunmak suretiyle borcunu kabul ettiğini ve ödemek istediğini bildirir. Bu iki durumda da ödeme emri kesinleşir.

Ödeme emrinin kesinleşmesine rağmen borçlu borcunu ödememeyi sürdürürse, takibe devam edilmesini alacaklı isteyebilir. Haciz safhası icra takibinin ödeme emrinin kesinleşmesinden sonraki dönemi ifade eder. Ödeme emrinin kesinleşmesi üzerine icra takibine devam edilebilmesi için alacaklının haciz talebinde bulunması gerekir. İİK'nın 78/2'inci maddesine göre alacaklının haciz isteme hakkı, ödeme emrinin tebliğinden itibaren bir yıllık bir sürenin geçmesiyle düşmektedir. İİK'nın 78/4'üncü maddesinde ise alacaklı bu bir yıllık süre içerisinde haciz talebinde bulunmaz veya haciz talebini geri alıp da bu bir yıllık süre içerisinde yenilemezse takip dosyasının işlemiden kaldırılacağı düzenlenmiştir.

Buna göre alacağın icra takibine girişi, icra takibine girişilmiş bulunması hallerinde alacak

şüpheli hale gelmektedir. Mahkeme veya icraya, dava yahut takip dilekçesinin verilmesi ve ödeme emrinin tebliği, alacağın dava veya icra safhasına geldiğini gösterir. Bununla birlikte dava ve icra takibinin şekli olarak yapılması yeterli değildir. Dava veya icra takibinin ciddi sürdürülmemesi nedeniyle dosyası takipten düşen alacak, 'şüpheli alacak' kabul edilemez. Bir başka ifadeyle, mükelleflerin kendilerine sağlanan bu hakkı kötüye kullanmamaları, yani şüpheli hale geldiği için karşılık ayırdıkları dava açılan veya icra takibine başlanılan alacaklarının takibini, inandırıcı ve ciddi olarak sürdürmeleri gerekir. Aksi takdirde alacağın şüpheli hale geldiği durumundan söz edilemez.

4. ŞÜPHELİ TİCARİ ALACAK UYGULAMASINDA ALACAĞIN CİDDİ TAKİBİ

Mükellef alacağın takibi yönündeki somut olmayan takip / tahsil etme yönündeki amacını, alacağı ciddi şekilde takip ederek somutlaştırır. Bunun da yöntemi alacağın takibindeki usullere uyulması ve ısrar iradesidir.

Nitekim aşağıdaki yargı kararları ve özelgeler de bu doğrultudadır:

4.1. Konuyla İlgili Yargı Kararları ve Özelgeler

İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 21/06/2012 tarih ve B.07.1.GİB.4.34.19.02-105[323-2012/VUK-1-...]-1942 sayılı özelgesinde, "...Alacağın tahsili güçlüğünün, objektif olarak inandırıcı belgelerle ortaya konulması, şüpheli alacak uygulaması açısından ikinci önemli şart olup, *kanun koyucu şüpheli hale*

geldiği ileri sürülen alacağın, ciddi olarak takip edildiğinin yargıdan veya icra organlarından alınacak belgelerle tevsikini öngörmüştür.” değerlendirmesine yer verilmiştir.

Gelir İdaresi Başkanlığı’nın konuyla ilgili verdiği 28/03/2012 tarih ve B.07.1.GİB.4.35.18.02-1741-366 sayılı özelgesinde şu açıklamalara yer vermiştir; “...Bir alacağın dava veya icra safhasında olduğunun kabulü için mahkemeye dava veya icra merciine takip için dilekçe verilmiş olması, **ancak gerek mahkemeye gerek icra merciine yapılan başvuruların takip edilmesi gerekmektedir.”**

Yine, İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı’nın 04/04/2011 tarih ve B.07.1.GİB.4.34.19.02-019.01-230 sayılı özelgesinde, “...bu hükme göre, ticari kazancın elde edilmesi veya idame ettirilmesi ile ilgili olarak dava veya icra safhasında bulunan alacaklarla, yapılan protestoya veya yazı ile bir defadan fazla istenilmesine rağmen borçlu tarafından ödenmemiş olan dava ve icra takibine değmeyecek derecedeki küçük alacaklar şüpheli alacak sayıldığından yukarıda belirtilen şartları taşıyan alacaklar için karşılık ayrılması mümkün bulunmakta olup, bu şartlardan herhangi birisinin mevcut olmaması halinde ise şüpheli alacak kaydına imkan bulunmamaktadır. Alacağın yurt içinden veya yurt dışından olması bir önem taşımadığından yurt dışından olan alacaklar için de bu madde hükümleri geçerlidir.

Dolayısıyla, mahkemeye dava veya icra merciine takip dilekçesinin verilmiş olması, alacağın dava veya icra safhasına intikal ettiğini gösterir. **Ancak şekli bir başvuru alacağın şüpheli sayılması için yeterli değildir. Bir alacağın dava veya icra safhasında olduğunun kabulü için mahkemeye dava veya icra merciine takip için dilekçe verilmiş olması, ancak gerek mahkemeye gerek**

icra merciine yapılan başvuruların ciddiyetle takip edilmesi gerekmektedir.” şeklinde görüş verilmiştir.

İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı’nın 17/04/2014 tarih ve 11395140-105[323-2012/VUK-1- . . .]-991 sayılı özelgesinde, “...ticari ve zirai kazancın elde edilmesi ve idame ettirilmesi ile ilgili olmak şartıyla; dava veya icra safhasında bulunan alacaklarla, yapılan protestoya veya yazı ile bir defadan fazla istenilmesine rağmen borçlu tarafından ödenmemiş olan dava ve icra takibine değmeyecek derecede küçük alacaklar şüpheli alacak sayılmakta, bu şartlardan herhangi birinin mevcut olmaması durumunda ise şüpheli alacak kaydına imkân bulunmamaktadır. Diğer yandan şüpheli alacaklar için dava veya icra takibine başlanıldığı yılda karşılık ayrılması gerekmekte olup, şüpheli hale geldiği hesap döneminde karşılık ayrılmayan alacaklar için daha sonraki dönemlerde şüpheli alacak karşılığı ayrılması mümkün olmamaktadır. Bir alacağın dava safhasında olduğunun kabulü için, mahkemeye dava, icraya takip için dilekçe verilmiş olması, **ancak gerek mahkemeye gerek icraya yapılan başvuruların ciddiyetle takip edilmesi gerekmektedir.”** denilmiştir.

Şüpheli alacağın takip edilmemesine ilişkin bazı Danıştay kararları aşağıdaki şekildedir:

“Şüpheli alacakta temel şart alacağın dava ve icra safhasına intikal etmesidir. Ancak dava için şekli bir müracaat yeterli olmayıp dava veya takibin ciddi şekilde yapılması gerekir” (Danıştay 4. Daire 23/06/1999 Tarih, E:1998/4047 ve K:1999/2784 Sayılı Karar).

“İcra takibine başlanmakla beraber icra işlemine devam edilmeyen **alacak şüpheli alacak sayılmaz**” (Danıştay 4. Daire 28/02/1970

Tarih, E:968/3910 ve K:970/1064 Sayılı Karar).

“...İcra takibinin ciddi olarak takip edilmemesi nedeniyle, ***dosyası takipten düşen alacak, şüpheli alacak kabul edilemez.*** Her ne kadar, 213 sayılı Vergi Usul Kanunu’nun 323. maddesinde ticari ve zirai kazancın elde edilmesi ve idame ettirilmesi ile ilgili olmak şartıyla, dava ve icra safhasında bulunan alacakların şüpheli alacak sayılarak değerlendirme gününün tasarruf değerine göre pasifte karşılık ayrılabilmesi öngörülmüş ise de İcra Memurluğu’nun tarh dosyasında bir örneği bulunan yazısında, takiben borçluya ödeme emri tebliğ edilerek kesinleştiği, ancak borçlu mallarının haczi zimmında yazılan ve elden verilen talimatın mahalli icraya ibraz edilip edilmediğinin ve haczin yapıp yapılmadığının bilinmediği, ***tahsilat olmadığı, dosyanın takipten düştüğü;***1. İcra Memurluğu’nun yazısında da,4. İcra Memurluğu’nun 14.05.1984 tarihinde alındığı bildirilen 1982/4560 sayılı talimatı kaydına rastlanılmadığı bildirildiğinden, bu durum, ***davacı tarafından borçlusu aleyhine yapılan anılan icra takibinin ciddi olmadığını ve Vergi Usul Kanunu’nun 323.maddesinde tanınan hakkın kötüye kullanılması niteliğinde bulunduğu göstermektedir***” (Danıştay 3. Dairesi 03/06/1987 Tarih, E:1986/2768 ve K:1987/1552 Sayılı Karar).

4.2. Değerlendirmelerimiz

Bir alacağın şüpheli alacak müessesesi ile karşılık ayrılması için ilk olarak dava veya icra safhasındaki bir alacak olması elzemdir. Bu takip, mahkemeye dava açma veya icra takibine ilişkin dilekçenin verilmesi başlar. Ancak burada kastedilen takip için sadece şekli bir başvurunun yapılmış olması olmayıp, bazı çabalarında sağlandığı bir süreçtir. Zira şeklen dava yoluna gidilip olayın bu aşamada takipsiz

birakılarak şüpheli alacak karşılığı ayrılması mümkün değildir. Bu nedenle alacak için borçluya dava açılıp davanın takipsizlik nedeniyle mahkemede görülmemesi veya icraya intikal eden talebin ödeme emriyle desteklenmemesi gibi durumlarda, alacağın takibi şeklen dava ve icra safhasında olmakla beraber, özünde alacağın tahsiline yönelik gerçek bir icra takibi bulunmadığını göstermektedir.

Nitekim şüpheli alacak karşılığının düzenlendiği VUK’un, vergi kanunlarının uygulanmasına ilişkin 3/a maddesine göre, vergi kanunları lafzı ve ruhu ile hüküm ifade etmektedir. Lafzın açık olmadığı hallerde vergi kanunlarının hükümleri, konuluşundaki maksat, hükümlerin kanunun yapısındaki yeri ve diğer maddelerle olan bağlantısı göz önünde tutularak uygulanır. Bu çerçevede vergi hukukunda, kanuna uygun olarak biçimlendirilen muamelelerin bu biçimselliğinin ötesine geçilerek gerçek mahiyetinin araştırılması esastır. Vergilendirme işlemlerinde olay, gösterildiği ya da gösterilmek istenildiği şekliyle değil, gerçek yönüyle ele alınacak ve buna göre gerekli işlemler tekemmül ettirilecektir.

Yine 4721 sayılı Türk Medeni Kanunu’nun (MK) başlangıç hükümleri de tüm hukuk sisteminin dayanağını oluşturan temel ilkeleri ortaya koymakta, bu anlamda hukukun uygulanması sorununu düzenlemiş olmaktadır. Kişilerin haklarını kullanırken veya borçlarını ifa ederken hareket tarzlarının hukuki sınırlarını belirleyen dürüstlük kuralı ve hakkın kötüye kullanılması yasağı da bu hükümler içerisinde yer almaktadır. Bahse konu bu iki ilke özel hukuk da olduğu gibi kamu hukukunda da belirleyici olmaktadır.

MK Md.2/I'e göre, *"Herkes haklarını kullanırken ve borçlarını yerine getirirken dürüstlük kurallarına uymak zorundadır"*. Bu bağlamda, kişiler haklarını kullanırken ve borçlarını yerine getirirken toplum içindeki makul bir kimsenin davrandığı gibi davranmalıdır. MK Md.2/II'ye göre, *"Bir hakkın açıkça kötüye kullanılmasını hukuk düzeni korumaz."* Bu, hakkın dürüstlük kurallarına aykırı olarak kullanılmakla ulaşılması hedeflenen hukuki sonucun doğuracağı imkanlardan yoksun bırakılmak demektir.

Vergisel açıdan konuyu değerlendirdiğimizde, doğuracağı hukuki sonuçtan kurtulmaya yönelik çabalar hukuken korunmayacaktır. Bu korunmasızlık somut olarak kaçınılmaya çalışılan vergisel yükün aynen bu işlemde de tesis edilmesi şeklinde ortaya çıkacaktır. Burada hukuken korunmayacak olan vergiden kaçınma amacıdır. Bu çerçevede, şüpheli alacak müessesesinden istifade eden mükelleflerin kendilerine verilen hakkı kötüye kullanmamaları yani şüpheli hale geldiği için karşılık ayırdıkları alacaklarının takibini inandırıcı ve ciddi şekilde sürdürmeleri mecburidir. Aksi bir durumda alacağın sahibi için arz ettiği değer düşüğünden yani tahsil edilemeyeceğinden bahsedilemez. Dahası başlatılan icra takibi hakkında ciddi şekilde sürdürme iradesi gösterilmezse, şüpheli alacak müessesesi vergiden kaçınma aracına da dönüşebilecektir. Ayrıca bu yolla mükellefler matrahlarında dönemsel bir ayarlama yapabilecek, vergi planlaması yoluna da gidebilecektir.

Zira VUK'un 323'üncü maddesinde *"Dava veya icra safhasında bulunan alacaklar"* şüpheli alacak karşılığı kabul edilir hükmüne yer verilmiş olmakla birlikte, bu hükümle kast

edilen yalnızca icra takibinin sadece başlatılıyor olması kadar basit değildir. Alacak icra safhasında hem bulunmalı hem de icra takibinin sonuçlandırılmasına yönelik alacaklı iradesinin gerçek olması gerekmektedir. Salt göstermelik başlatılan bir takibe göre alacağın, şüpheli alacak karşılığına konu edilerek, kurum kazancından indirilmesi kanunun kötüye kullanılması anlamına gelmektedir ki kanun koyucu kötüye kullanılan niyeti korumaz.

Bu bakımdan ciddi ve inandırıcı bir icra takibi yapılmıyorsa, alacağın sahibi için arz ettiği değer düştüğü yani alacağın şüpheli hale geldiği iddiasından söz edilemez. Çünkü alacak, sahibi için vergi matrahından indirim konusu yapılacak derecede tahsil edilmesi riskiyle karşı karşıya kalınmış bir alacaksa, o zaman tahsil edilebilmesi amacıyla başlatılan takibin de aynı ciddiyetle yapılıyor olması gerekir. Bu nedenle ciddi takip edilmemesi veya ödevlerin tam olarak yerine getirilmemesi nedeniyle icra dosyası hakkında takipsizlik kararı verilen veya takibi zamanaşımına uğrayan veyahut tahsil edildiği için zaten alacak olması vasfını kaybeden bir alacak için şüpheli alacak karşılığı ayrılamaz. Eğer ayrılmışsa da karşılığın "644 Konusu Kalmayan Karşılıklar" hesabı vasıtasıyla iptali gerekir.

Nitekim alacağın icra ilamlı, ilamsız takip işlemleri, icra dairesine yapılan takip talebiyle başlamaktadır. Bütün takip işlemleri için takip talebi kural olarak aynıdır. Ödeme emri, itirazın kaldırılması, haciz işlemleri, paraya çevirme işlemleri, borçluya süre verilmesi ve depo kararı gibi işlemler icra takip işlemlerinin bölümleridir.

Borçluya karşı dava açılması ilk aşamada

karşılığı ayrılması için asgari olarak aransa bile, davanın ciddi takip edilmemesi, şeklen bir başvuruda sürecin devam etmesi VUK'un amacına aykırı sonuçlar oluşturabilecek, muvazaalı işlemlerle vergi matrahının aşındırılmasına yönelik davranışlara neden olabilecektir. Dolayısıyla icra dairesinde çeşitli sebeplerle icra işlemi hemen başlatılmazsa ya da icra işlemi sonuçlanamazsa mutlak olarak dosya takip edilmeli, gerekirse dava yenileme harcı yatırılarak haciz istemi yenilenmeli, borçlu bulunamıyorsa ya da hacze yeterli mal varlığı yoksa kanuna göre aciz vesikası temin edilmelidir.

Özetle, ilgili mevzuat ve tali düzenlemeler çerçevesinde alacağın dava ve icra safhasına intikali alacağın şüpheli alacak olarak değerlendirilmesi ve karşılık ayrılması **için ilk aşamada yeterli görülmesine rağmen takip eden dönem ve süreçte alacağın takibine devam edilmesi ve bu takip için de gereken yeterli özenin gösterilmesi lazımdır.** Yoksa şeklen dava yoluna gidilip olayın bu aşamada takipsiz bırakılması kanunun amacına aykırı olduğundan tarhiyat riskini barındırmaktadır.

5.SONUÇ

Çalışmamızda şüpheli ticari alacak uygulaması hem Vergi Usul Kanunu hem de icra takip yönüyle İcra İflas Kanunu açısından incelenmiş ve icra sürecinde alacağın ciddi takibinin önemi vurgulanmıştır. Nitekim konuyla ilgili mali idarenin mukteza düzeyinde görüşleri ve yargı kararlarında da alacağın takibinde yeterli özen gösterilmesi gerektiği özellikle belirtilmektedir. Bir başka ifadeyle, karşılık ayrılması noktasında

dava ve icra safhasında bulunması ilk aşamada yeterli iken, izleyen süreçlerde alacağın takipsiz bırakılmaması mutlak surette gerekmektedir.

KAYNAKÇA

193 Sayılı Gelir Vergisi Kanunu

213 Sayılı Vergi Usul Kanunu

2004 Sayılı İcra İflas Kanunu

4721 Sayılı Türk Medeni Kanunu

5520 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu

Danıştay 4. Dairesi'nin 28/02/1970 Tarih, E:968/3910 ve K:970/1064 Sayılı Kararı

Danıştay 4. Dairesi'nin, 23/06/1999 Tarih, E:1998/4047 ve K:1999/2784 Sayılı Kararı

Danıştay 3. Dairesi'nin 03/06/1987 Tarih, E.No:1986/2768, K.No:1987/1552 Sayılı Kararı

Gelir İdaresi Başkanlığı'nın 28/03/2012 Tarih ve B.07.1.GİB.4.35.18.02-1741-366 Sayılı Özelgesi

İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 04/04/2011 Tarih ve B.07.1 .GİB.4.34.19.02-019.01-230 Sayılı Özelgesi

İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 21/06/2012 Tarih ve B.07.1.GİB.4.34.19.02-105[323-2012/VUK-1-...]-1942 Sayılı Özelgesi

İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 17/04/2014 Tarih ve11395140-105[323-2012/VUK-1- . . .]-991 Sayılı Özelgesi

MÜŞTERİ SADAKAT PROGRAMI ÇERÇEVESİNDE PUAN SİSTEMİNİN VERGİSEL AÇIDAN DEĞERLENDİRİLMESİ

Hasan KAYA

Vergi Müfettişi

ORCID Numarası: 0000-0002-8884-6849

ÖZET

Küreselleşme ile beraber piyasalarda yer alan firmalar arasında rekabet de artmaktadır. Firmalar var olan müşterilerini kaybetmemek, yeni müşteriler kazanmak, karlılığını arttırmak gibi amaçlarla müşteri sadakat programları oluşturmaktadırlar. Bu programların en yaygın olarak kullanılanı ise sadakat kartlarıdır. İşbu makalemizde ilk olarak firmanın kendi içinde oluşturduğu sadakat programlarının ve daha sonra bir firmanın önderliğinde farklı sektörlerde faaliyet gösteren firmalar arasında oluşturulan sadakat programlarının örnek olaylarla ve muhasebe kayıtları ile birlikte Vergi Usul Kanunu ile Kurumlar ve Katma Değer Vergileri karşısındaki durumu incelenecektir.

Anahtar Kelimeler: Sadakat Kartları, Hediye Puan, Promosyon

1. GİRİŞ

Küreselleşme yani uluslararası bütünleşme ile beraber ulusal ve uluslararası piyasalarda yer alan sektörler arasındaki rekabet giderek artmaktadır. Rekabet ortamının getirdiği risklerden kurtulmak isteyen firmalar, işletmeleri bünyesinde var olan müşterilerini korumak, daha fazla tüketici grubunun dikkatini çekmek, karlılığını arttırabilmek gibi nedenlerle yeni pazarlama stratejileri geliştirmeye başlamaktadırlar.

İşletmeler öncelikle mevcut müşterilerini elde tutarak, yeni müşteriler kazanmak ve bu müşterilerin işletmeye bağlılığını yani sadakatini sağlamak durumundadır. Bu amaçla işletmeler müşteri sadakat programları oluşturmaktadırlar. Müşteri sadakat programları, işletmelerin varlıklarını sürdürebilmeleri, pazardan daha fazla pay alabilmeleri ve buna bağlı olarak karlılıklarını arttırabilmeleri için müşteri sadakati oluşturmayı amaçlamaktadırlar.¹

Makalemizde kısaca müşteri sadakat programı ile bu program içerisinde en yaygın olarak kullanılan sadakat kartlarına değinilecek olup daha sonra uygulamada ortaya çıkan farklı kart – puan sistemlerinin örnek olaylarla ve muhasebe kayıtları ile birlikte Vergi Usul Kanunu ile Kurumlar ve Katma Değer Vergileri karşısındaki durumu incelenecektir.

2. MÜŞTERİ SADAKAT PROGRAMLARI VE SADAKAT KARTLARI

Sadakat kelimesi Türk Dil Kurumu Sözlücüğünde “içten bağlılık” olarak tanımlanmıştır. Bu tanımdan hareketle müşteri sadakatini müşterinin işletmeye olan bağlılığı olarak ifade edebiliriz. İşletmeler artan rekabet ortamında yeni müşteriler kazanmak, eski müşterileri korumak, pazar payını genişleterek karlılığı arttırmak gibi amaçlarla çok çeşitli müşteri sadakat programları geliştirebilmektedirler. Müşteri sadakat programları, müşterilerin malları ya da hizmetleri satın almalarını teşvik etmek amacıyla kullanılırlar. Kuşkusuz tüm çalışmaların temel nedeni sadık müşteriler hakkında bilgi toplayarak onları elde tutmak ve onlara daha fazla ve sık satış yapmaktır.

İşletmelerin bu yoğun rekabet ortamında yeni müşteri kazanmak, var olan müşterilerini sadık hale getirebilmek için uyguladıkları müşteri sadakat programlarından en yaygın olarak kullandıkları müşteri mağaza kartı uygulamasıdır.² Sadakat (mağaza) kartları işletmeye iki tür bilgi sağlar; satış kayıtları ve müşteri profili. Kartlar, hangi üründen ne miktarda satın alındığı, ne zaman satın alındığı gibi verilerin yanı sıra müşterilerin yaşama tarzları ve harcama alışkanlıkları hakkında da çeşitli veriler sunar. Başka bir deyişle, bu kartlar mağazada gerçekleşen satışları, müşteri bazında analiz etmeye olanak sağlamada ve

1 Doç. Dr. Raif PARLAKKAYA, “Müşteri Sadakat Programları ve Muhasebe Uygulamaları”, Selçuk Üniversitesi Sosyal Bilimler Meslek Yüksek Okulu Dergisi, Sayı: 1 – 2, 2009, s. 456.

2 Ali Çağlar ÇAKMAK, Zeynep ÜSTER, “Mağaza Kartlarının Müşteri Sadakatine Etkisi: Kastamonu Şehir Merkezinde Bir Araştırma”, Kahramanmaraş Sütçü İmam Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi, Sayı: 2, 2013, s.2.

her bir tüketicinin satın alma alışkanlıklarını ve eğilimlerini belirlemede işletmeye önemli veriler sağlar. Bu bilgiler sayesinde işletmeci, müşterisini birebir tanıyabilme olanağını elde etmekte ve müşterilerinin bireysel gereksinimlerine karşılık verecek şekilde ürün ve hizmetler sunabilmektedir. Bu kabiliyet işletmeye, müşteri memnuniyeti şeklinde oluşan tutumun, müşteri sadakati şeklinde davranışa dönüştürebilmesini sağlamaktadır.³

Sadakat kartlarında müşteriler farklı şekilde ödüllendirilebilir. Müşteri sadakat programı kapsamında, sadakat kartı sahipleri müşterilere yaptıkları alışveriş karşılığında hediye puan (gelecekte bedelsiz veya iskontolu mal veya hizmet alımında kullanılmak üzere) verilebileceği gibi alışveriş esnasında nakit indirim ya da üçüncü kişilerden yararlanılabilecek özel indirimler verilebilir. İşbu yazımızda sadakat kart sahipleri müşterilerin yaptıkları alışveriş karşılığında kazandıkları puanları, gelecekte, aynı işletme içerisinde veya farklı işletmelerde de geçerli olmak üzere, bedelsiz veya iskontolu mal veya hizmet alımında kullandıkları puan sistemi, ayrı ayrı örnek uygulamalar ile değerlendirilerek Vergi Usul Kanunu ile Kurumlar ve Katma Değer Vergileri karşısındaki durumları açıklanacaktır.

3. MÜŞTERİ SADAKAT KARTLARININ TÜRLERİ

3.1. Kapsam

Müşteri sadakat programları kapsamında oluşturulan sadakat kartları işletmelerin

pazarlama politikası kapsamında çok farklı türlerde ortaya çıkabilmektedir. Her işletme farklı pazarlama politikası geliştirerek mal veya hizmetlerine olan talebi arttırmak, var olan müşterilerini ürüne ya da markaya daha sadık hale getirebilmek için çeşitli kampanyalar düzenlemektedirler. Oluşturulan kampanyalar ile müşteriler, alışverişlerinde sadakat kartlarını kullanarak aynı mağaza içinde veya farklı mağazalarda indirimli ya da bedelsiz alışveriş yapma imkânını tanıyan puanlar kazanmaktadır. Birçok farklı stratejiyle oluşturulan müşteri sadakat programları içerisinde uygulamada genellikle dört tip puan kullanma şekli kullanılmaktadır.⁴

a. Hediye puanlar aynı mağazada indirimli mal veya hizmet alımı sağlamak şeklinde olabilir.

b. Hediye puan sahipleri, puanlarını, indirimli mal veya hizmetler için aynı zincir içindeki mağazalarda kullanılabılır.

c. Bir işletmeden yapılan alışveriş bir başka işletmeden indirimli veya bedava olarak mal ya da hizmet alımına ilişkin puan sağlayabilir.

d. Mal veya hizmetlerin türü nedeniyle verilen hediyeler üçüncü taraf organizasyonlarca sağlanabilir.

Makalemizin bundan sonraki bölümlerinde hediye puanların, aynı mağaza içerisinde veya farklı işletmelerden mal veya hizmet alımında kullanılabildiği, programların yurtdışı mukimi firma tarafından organize edildiği müşteri sadakat programları, örnek uygulamalar ile açıklanmaya çalışılacak ve uygulamaların muhasebe kayıtları

3 Doç. Dr. Fatma Demirci ÖREL, “Müşteriyi Nasıl Sadık Kılırsınız?”, Bizim Market Dergisi, Temmuz 2007, s.1.

4 PARLAKKAYA, s.457.

ile birlikte Vergi Usul Kanunu ile Kurumlar ve Katma Değer Vergileri karşısındaki durumu açıklanacaktır.

3.2. Hediye Puanların Aynı Mağazada Kullanılması

Aşağıda yer alan örnek olayda hazır giyim perakendecisi firma daha önceki bölümlerde belirtilen iktisadi amaçlar doğrultusunda müşteri sadakat programı oluşturmuştur. Programdan yararlanmanın tek şartı firma mağazalarında ücretsiz olarak temin edilebilecek “PuanKart” manyetik kartına sahip olmaktır. Söz konusu kart alışverişten önce sisteme tanıtılacak ve yapılan alışverişe göre hediye puanlar karta yüklenecektir.

Örnek 1. Yurtiçinde mukim bir hazır giyim perakendecisi, müşteri sadakat programı oluşturmuştur. Bu program kapsamında müşteriler yaptıkları alışveriş karşılığında hediye puanlar kazanacak, kazandıkları puanları gelecekte yapacakları alışverişlerde kullanabileceklerdir. Kampanya kapsamında

esasları aşağıda belirtilmiştir. (İşletme bilanço usulüne göre defter tutmaktadır.)

1. Müşteriler söz konusu kampanyadan yararlanmak için “PuanKart” manyetik kartlarını firmaya ait satış mağazalarından bedelsiz olarak temin edebileceklerdir.

2. Müşterilerin kampanya kapsamında yaptıkları alışverişin satış bedeli üzerinden (KDV Hariç) % 1 ‘i müşteriye ait manyetik karta puan olarak yansıyacaktır.

3. 1 Puan = 1 TL değerinde olacaktır.

4. Kazanılan puanların kullanılmasına dair herhangi bir süre öngörülmemiştir. Ayrıca puanların kullanılması için herhangi bir şart belirlenmemiştir.

Örnek İşlem ve Muhasebe Kayıtları

- Müşteri 07.08.2021 tarihinde KDV hariç 2.000,00 TL değerinde alışveriş yapmıştır. Söz konusu alışverişte hediye puan kullanılmamıştır. (Firma satışlarını %25 karlılık ile gerçekleştirmektedir.)

- Satış Kaydı -	07.08.2021
100. Kasa	2.160,00 TL
600. Yurtiçi Satışlar	2.000,00 TL
391. Hesaplanan KDV	160,00 TL
- Maliyet Kaydı -	
621. Satılan Ticari Mallar Maliyeti	1600,00 TL
153. Ticari Mallar	1600,00 TL

müşteriler biriktirdikleri puanlar ile gelecekte indirimli veya puanları yetmesi durumunda bedelsiz alışveriş yapabileceklerdir. Söz konusu firma tarafından oluşturulan sistemin uygulama

- Aynı müşteri 09.10.2021 tarihinde KDV hariç 500,00 TL değerinde alışveriş yapmıştır. Söz konusu bedelin 5,00 TL’lik kısmı daha önce kazanılan puanlardan karşılanmıştır.

Muhasebe Kayıtları

- 07.08.2021 Tarihinde Yapılması Gereken Kayıtlar:

Vergi Usul Kanunun 229'uncu maddesine göre hazır giyim perakendecisi firmanın, yapılan satış tutarı 2021 yılı için belirlenen fatura düzenleme sınırını (1.500,00 TL) aştığı için, fatura düzenlemesi gerekmektedir.

Kurumlar Vergisi Kanununun 6'ncı maddesinde; kurumlar vergisinin, mükelleflerin bir hesap dönemi içerisinde elde ettikleri safi kurum kazancı üzerinden hesaplanacağı, safi kurum kazancının tespitinde Gelir Vergisi Kanununun ticari kazanç hakkındaki hükümlerinin uygulanacağı hüküm altına alınmıştır. Gelir Vergisi Kanunun 37'nci maddesinde ise her türlü ticari ve sınai faaliyetten doğan kazançlar ticari kazanç olduğu belirtilmiştir. Ticari kazancın tespiti ise GVK'nın 38'inci maddesine açıklanmıştır. Söz konusu madde de *"Bilanço esasına göre ticari kazanç, teşebbüsteki öz sermayenin hesap dönemi sonunda ve başındaki değerleri arasındaki müspet farktır. Bu dönem zarfında sahip veya sahiplerce: 1. İşletmeye ilave olunan değerler bu farktan indirilir; 2. İşletmeden çekilen değerler ise farka ilave olunur."* açıklaması yapılmıştır. 37 ve 38'inci maddeler birlikte değerlendirildiğinde satıştan oluşan hasılat, işletmenin öz sermayesini arttıran bir unsur olduğu için kurum kazancına ilave edilmesi gerekmektedir.

Yapılan satış işlemi Katma Değer Vergisi Kanunu açısından değerlendirildiğinde, Kanunun 1'inci maddesinde Türkiye'de yapılan ticari, sınai, zirai faaliyet ve serbest meslek faaliyeti çerçevesinde yapılan teslim ve hizmetler KDV'nin konusunu teşkil eden işlemler arasında

sayılmıştır. Kanunun 2'nci maddesinde teslim, bir mal üzerindeki tasarruf hakkının malik veya onun adına hareket edenlerce, alıcıya veya adına hareket edenlere devredilmesi olarak tanımlanmıştır. Yine Kanunun 8'inci maddesinde mal teslimi durumunda teslimi yapanlar mükellef olarak belirlenmiştir. Ayrıca Kanunun 10'uncu maddesinde vergiyi doğuran olay teslimin gerçekleşmesi anına bağlanmış, malın tesliminden önce fatura düzenlenmesi durumunda faturada gösterilen miktarla sınırlı olmak üzere faturanın düzenlenmesi anında verginin doğacağı hüküm altına alınmıştır. Kanunun 20'nci maddesinde ise teslim ve hizmet işlemlerinde matrahın, bu işlemlerin karşılığını teşkil eden bedel olduğu hüküm altına alınmıştır. Söz konusu madde hükümleri dikkate alındığında mükellef kurumun yapmış olduğu teslim KDV'nin konusuna girmektedir. Dolayısıyla yapılan teslim bedeli üzerinden KDV hesaplanması gerekmektedir.

Yukarıda yer verilen muhasebe kayıtlarında müşteriye kazandırılan puanlar hasılatın bir unsuru olarak kazandırıldığı aşamada dikkate alınmamıştır. Bunun nedeni şirket tarafından kazandırılan puanların hangi dönemde kullanılacağı dolayısıyla hasılatı azaltıcı bir unsur olarak hangi dönemde dikkate alınacağını belli olmamasıdır. Kurumlar vergisinin hesaplanacağı matrah ilgili bulunduğu hesap döneminin sonuçlarına göre hesaplanacaktır. Dolayısıyla puan kazandırılan işlemlerde kazandırılan puan karşılığı TL'nin kazanç üzerinde henüz etkisi oluşmadığından hasılatı azaltıcı bir unsur olarak dikkate alınmaması hususu değerlendirilmekle birlikte ilgili firma isterse kazandırdığı puanları nazım hesaplarda veya VUK'un 283'üncü

maddesinde belirtilen 'aktif geçici hesaplar' da takip edebilecektir.

- 09.10.2021 Tarihinde Yapılması Gereken Kayıtlar:

kapsamında kullandığı puanlar işletmenin ticari faaliyeti ile ilgili düzenlediği pazarlama politikasından doğması nedeniyle kurum kazancından indirilebilecektir.

- Satış Kaydı -	09.10.2021
100. Kasa	535,00 TL
760. Pazarlama Satış ve Dağıtım Giderleri	5,00 TL
600. Yurtiçi Satışlar	500,00 TL
391. Hesaplanan KDV	40,00 TL
- Maliyet Kaydı -	
621. Satılan Ticari Mallar Maliyeti	400,00 TL
153. Ticari Mallar	400,00 TL

Hazır giyim perakendecisi firmanın emtia satışına ilişkin düzenleyeceği belgeler için bir önceki bölümde yer alan açıklamalar geçerli olacaktır. Ancak satış bedelinin VUK'un 232'nci maddesinin son fıkrasında belirtilen fatura düzenleme sınırını aşmaması nedeniyle müşterinin de talep etmemesi halinde fatura yerine perakende satış fişi düzenlenmesi yeterli olacaktır..

Hazır giyim perakendecisi firmanın kurum kazancının tespitinde hasılat ile ilgili bir önceki bölümde yer alan açıklamalar geçerli olacaktır. Ayrıca işletmede satılan malın maliyetinin yanı sıra kullanılan puan karşılığı TL kadar bir pazarlama gideri ortaya çıkacaktır. GVK'nın 40'ıncı maddesinin 1'inci fıkrasının birinci bendinde safi kazancın tespiti için oluşan hasılatın ticari kazancın elde edilmesi ve idame ettirilmesi için yapılan genel giderlerin indirileceği hüküm altına alınmıştır. Bu çerçevede hazır giyim perakendecisi firmanın kampanya

Katma Değer Vergisi açısından bir önceki bölümde yer alan açıklamalar dikkate alındığında yapılan işlem için KDV hesaplanması gerekmektedir. Ancak KDV matrahı belirlenirken işletmenin ödeme aracı olarak kullandığı puanların matrahın tespitinde dikkate alınıp alınmayacağı, yapılan işlemin iskonto olarak matrahtan indirilip indirilmeyeceği önem arz etmektedir.

KDV Kanunun 25'inci maddesinin 1'inci fıkrasının a bendinde iskontoların matrahtan indirilebilmesi için fatura ve benzeri vesikalarda ayrıca gösterilmesi ve ticari teamüllere uygun miktarda olması gerektiği hüküm altına alınmıştır. Ayrıca Katma Değer Vergisi Genel Uygulama Tebliğinin "6. Matraha Dahil Olmayan Unsurlar" başlığı altında yapılan açıklama ile "faturanın düzenlenmesini gerekli kılan mal teslimi veya hizmet ifasına bağlı olarak yapılan iskonto, aynı faturada yer alması ve ticari teamüllere uygun miktarda olması şartlarına bağlı olarak KDV matrahına dahil edilmez" hükmü yer almaktadır. Söz konusu kanun ve

tebliğ hükümleri dikkate alındığında müşteriye kullandırılan puanlar esasen daha önceki alışverişleri nedeniyle kendisine sağlanan bir menfaat olarak değerlendirilmelidir. Bu çerçevede kendisine gelecekte yapacağı alışverişlerinde ödeme aracı olarak kullanabileceği ve daha önceki alışverişlerinde kazandırılmış puanların şu anki alışverişle teslim edilen mal ile bir ilgisi bulunmadığı hususu değerlendirilmektedir.

Nitekim konuya ilişkin olarak Maliye İdaresi yayınladığı çeşitli özelgelerde de yapılan işlemin iskonto niteliği taşımadığı dolayısıyla satış bedelinin gerçek değeri üzerinden KDV hesaplanması gerektiğini belirtmiştir.⁵

Son tahlilde yapılan işlemde kullandırılan puanların iskonto olarak değerlendirilmemesi ve gerçek satış bedeli üzerinden KDV hesaplanması gerektiği değerlendirilmektedir.

3.3. Hediye Puanların Farklı Mağazalarda Kullanılması

Müşteri sadakat programları kapsamında bazen farklı sektörlerde yer alan işletmeler anlaşarak ortak bir sadakat programı oluşturabilmektedir. Bu noktada genellikle ortaya çıkan uygulamalarda müşteri ağı geniş, piyasada tanınmış ve yurtiçinde veya yurtdışında mukim olan bir firma organizatör firma rolünü üstlenmekte ve aynı veya farklı sektörlerde yer alan firmalarla anlaşarak müşteri sadakat programı oluşturmaktadır. Aşağıda yer alan örnek uygulamalar ile önce organizatör firmanın yurtiçinde mukim olduğu durum değerlendirilecek daha sonra organizatör firmanın yurtdışında olduğu durumda vergilendirme açısından farklılıklarına değinilecektir.

3.3.1. Organizatör Firmanın Yurtiçinde Mukim Olması

Aşağıda yer alan örnek olayda hazır giyim perakendecisi firma (A), aynı sektörde bulunan firma (B) ve farklı sektörde bulunan firma (C), (A) firmasının organizatörlüğünde bir sadakat programı oluşturmaktadır. Programdan yararlanmanın tek şartı sisteme üye mağazalardan ücretsiz olarak temin edilebilecek “PuanKart” manyetik kartına sahip olmaktır. Söz konusu kart alışverişten önce sisteme tanıtılacak ve yapılan alışverişe göre hediye puanlar karta yüklenecektir.

Örnek 2. Yurtiçinde mukim (A) hazır giyim firması (Bundan sonra organizatör firma olarak anılacaktır.) yine yurtiçinde mukim hazır giyim sektöründe ve farklı sektörlerde faaliyet gösteren şirketler ile işbirliği yaparak kişiye özel kampanya sunan bir müşteri sadakat programı oluşturmuştur. Söz konusu hazır giyim firması ve diğer firmalar arasında yapılan sözleşmenin uygulama esasları aşağıda belirtilmiştir.

1. Oluşturulan sadakat programından yararlanacak müşterilerin bu sisteme üye işyerlerinden bedelsiz olarak temin edebilecekleri “PuanKart” kartına sahip olmaları gerekmektedir.

2. Bu sisteme üye işyerleri tarafından satış yapılmadan önce “PuanKart” kartını sisteme tanıtılmaları gerekmektedir.

3. Bu sisteme üye işyeri, satış yapıldığında satış bedelinin % 2’lik kısmı kadar müşteriye hediye puan verecektir. Bu puanın karşılığı TL organizatör firma tarafından oluşturulan sistemde tutulacaktır. (Kampanya kapsamında

⁵ Büyük Mükellefler Vergi Dairesi Başkanlığı’nın 10.04.2014 tarih ve 30[25-2014]-42 sayılı özeliği.

1 Puan = 1 TL değerinde olacaktır.)

4. Müşteri kartında biriken puanları alışverişlerinde ödeme aracı olarak kullanacaktır. Müşteri hediye puanlarını sisteme üye işyerlerinin herhangi birinde kullandığı zaman kullandırılan puanların TL karşılığı puan kullandıran firmaya organizatör firma tarafından ödenecektir.

5. Organizatör firma yaptığı hizmetler için, bu sistem ile üye işyerlerine yaratılan alışveriş üzerinden % 1 oranında komisyon faturası düzenleyecektir. (Söz konusu komisyon KDV ve kazandırılan puan düşüldükten sonra kalan tutar üzerinden hesaplanmaktadır.)

6. Kazanılan puanların kullanılmasına dair herhangi bir süre öngörülmemiştir. Ayrıca puanların kullanılması için herhangi bir şart belirlenmemiştir.

7. Uygulama kapsamında ilk satışı gerçekleştiren üye işyeri kazandırdığı puan karşılığı TL kadar organizatör firmaya ödemedede bulunarak bir gidere veya hasılat eksikliğine maruz kalacaktır. Söz konusu gider ise mutlak olup herhangi bir şarta bağlanmamıştır.

Örnek İşlem ve Muhasebe Kayıtları

- Müşteri, sisteme üye (B) teknoloji firmasından 07.08.2021 tarihinde KDV hariç 5.000,00 TL değerinde alışveriş yapmıştır. (Söz konusu firma satışlarını %25 karlılıkla gerçekleştirmektedir.)

- Aynı müşteri, sisteme üye (C) hazır giyim firmasından 09.10.2021 tarihinde gerçekleştirdiği KDV hariç 1.500,00 TL değerindeki alışverişinde kartında biriken 10 puanı kullanmıştır. (Söz konusu firma satışlarını %10 karlılıkla gerçekleştirmektedir.)

Muhasebe Kayıtları

1. 07.08.2021 Tarihinde Yapılması Gereken Kayıtlar:

1.1. (B) firması tarafından yapılması gereken kayıtlar:

1.1.1 Satış ve Maliyet Kaydı

- Satış Kaydı -	07.08.2021
100. Kasa	5.400,00 TL
600. Yurtiçi Satışlar	5.000,00 TL
391. Hesaplanan KDV	400,00 TL
- Maliyet Kaydı -	
621. Satılan Ticari Mallar Maliyeti	4.000,00 TL
153. Ticari Mallar	4.000,00 TL

Oluşturulan sadakat programı kapsamında üye işyeri tarafından yapılan ilk satış işlemi hasılat, gider, fatura ve KDV için iş bu makalemizin 3.2. bölümünde bahsedilen örnek uygulama doğrultusunda işlem yapılması gerekmektedir.

1.1.2 Sisteme Aktarılan Hediye Puanların Kaydı

- Puan Kaydı -	07.08.2021
760. Pazarlama Satış ve Dağıtım Giderleri	100,00 TL
320. Satıcılar	100,00 TL

Oluşturan program çerçevesinde ilk satışı yapan şirket kazandırdığı puan karşılığı TL kadar tutarı organizatör firmaya borçlanacaktır.

Organizatör firma da söz konusu tutarı müşteri adına sistemde tutacaktır.

Bu noktada kazandırılan puan karşılığı TL ile sisteme aktarılan ve sistem tarafından puan kullanıldığı zaman ikinci satışı yapan şirkete aktarılan puanların bir emtia hareketine ya da bir hizmet ifasına dayanıp dayanmadığı fatura düzenlenmesi açısından önem arz etmektedir. Çünkü Vergi Usul Kanununun 229'uncu maddesine göre fatura düzenlenmesi için bir emtia teslimi veya hizmet ifası olması gerekir. Müşteriye kazandırılan puan kadar TL'nin sisteme aktarılmasının bir emtia hareketi ya da hizmet ifası olarak değerlendirilip değerlendirilmeyeceğine karar vermek için oluşturulan programı bütünüyle ele almak gerekecektir. Bu konuda oluşturulan program çerçevesinde müşterinin kazanmış olduğu puanlar müşteri tarafından kullanana kadar sistemde tutulmakta, organizatör firma tarafından gelir olarak hesaplarına intikal ettirilmemektedir. Puan kullanılması için herhangi bir süre şartı da belirtilmiş değildir. Ayrıca puan kullanılan ikinci satış ile birlikte değerlendirildiğinde ikinci satışta müşteriden tahsil edilmeyen puan karşılığı TL kadar bedel aslında puanı kazandıran ilk firma tarafından ikinci firmaya ödenmektedir. Bu noktada sistemdeki puan hareketlerini bir mal teslimi ya da hizmet ifası olarak değerlendirmemek gerekmektedir.

Ayrıca bu konuda Maliye İdaresi vermiş olduğu özelgede yapılan işlemin bir mal hareketine dayanmadığı bu yüzden fatura düzenlenmesine gerek olmadığı yönünde görüş bildirmiştir.⁶

Sonuç olarak sisteme aktarılan ve sistem

tarafından ikinci satışı yapan şirkete aktarılan puan karşılığı kadar TL için fatura düzenlenmesine gerek bulunmadığı belirtilmelidir.

GVK'nın 40'ıncı maddesinin 1'inci fıkrasının birinci bendinde safi kazancın tespiti için oluşan hasılatın ticari kazancın elde edilmesi ve idame ettirilmesi için yapılan genel giderlerin indirileceği hüküm altına alınmıştır. Sadakat programlarının işletmenin ticari faaliyetini arttırmak amacıyla yapıldığı göz önüne alındığında işletmeler bu kapsamda yapmış oldukları giderleri kurum kazancından indirebilecektir. Örnek uygulamada satıcı (B) firması kampanya kapsamında işlem yaparak müşterinin kartına 100,00 TL değerinde puan yüklemiştir. Söz konusu puan ise gelecekte bir alışverişte indirimli veya bedelsiz mal veya hizmet alınmasında ödeme aracı olarak kullanılabilir. Ayrıca müşteriye kazandırılan puan yapılan anlaşma gereği işletme tarafından bir daha geri dönmek üzere organizatör firmaya aktarılmaktadır. Yapılan açıklamalar çerçevesinde (B) firması katlanmış olduğu 100,00 TL gideri kurum kazancının tespitinde gider olarak dikkate alabilecektir.

Katma Değer Vergisi Kanunun 1'inci maddesinde Türkiye'de yapılan ticari, sınai, zirai faaliyet ve serbest meslek faaliyeti çerçevesinde yapılan teslim ve hizmetler KDV'nin konusunu teşkil eden işlemler arasında sayılmıştır. Kanunun 2'nci maddesinde ise teslim, bir mal üzerindeki tasarruf hakkının malik veya onun adına hareket edenlerce, alıcıya veya adına hareket edenlere devredilmesi olarak tanımlanmıştır. Kanunda yer alan hükümleri örnek uygulamamız açısından bütünüyle bakmanın bu noktada faydalı olacağını düşünüyoruz. Örnek uygulamamızda puan

⁶ İstanbul Vergi Daire Başkanlığı'nın 22.03.2012 tarih ve 019.01-1128 sayılı özelgesi.

kazandırma ve kullandırma aşamalarında sistemde müşteri adına kazanılan puan karşılığı TL kadar tutulmakta, kullanıldığı aşamaya kadar sistemde bekletilmektedir. Bu aşamada müşteriye puan kullanılması için herhangi bir süre öngörülmemiştir. Dolayısıyla müşteri puanını kullandığı zaman sistemde biriken puan karşılığı TL, organizatör firma tarafından müşteri adına, satışı yapan sisteme üye firmaya aktarılmaktadır. Yapılan işlemler değerlendirildiğinde, ikinci satışı yapan firmanın kullandığı puan kadar TL, ilk satışı yapan firma tarafından karşılanmaktadır. Ayrıca sisteme aktarılan ve sistem tarafından müşteri adına diğer üye firmaya aktarılan puan karşılığı TL, aslında her iki aşamada da vergilenmektedir. İlk satışı yapan firma ve ikinci satışı yapan firma tarafından daha önceki bölümlerde de değindiğimiz üzere puan karşılığı TL, iskonto olarak gösterilmemekte ve gerçek bedel üzerinden KDV ödenmektedir.

Sonuç olarak sisteme aktarılan puan ve sistem tarafından müşteri adına ikinci satışı yapan firmaya aktarılan puanlar KDV açısından mal teslimi veya hizmet ifası olarak değerlendirilemeyecektir.

1.1.3. Organizatör Firma Tarafından Kesilen Komisyon Faturasının Kaydı

Organizatör firma tarafından düzenlenen KDV hariç 49,00 TL $(=(5.000,00 - 100,00) \cdot 0,01)$ komisyon faturası, işletme açısından ticari kazancın elde edilmesi ve idame ettirilmesi için yapılan gider olduğu için kazancın tespitinde hasılatından indirilebilecektir. Organizatör firma sisteme üye firmaya, yaratılan alışveriş üzerinden % 1 komisyon hesaplamaktadır.

Komisyon ise organizatör firmanın, sisteme üye firmaya, firmanın ticari faaliyeti üzerindeki pozitif etkisi için sunduğu hizmetin bir karşılığıdır. Dolayısıyla yapılan iş üzerinden VUK'un 229'uncu ve 232'nci maddesinin son fıkrası uyarınca tutarı ne olursa olsun fatura düzenlenmesi gerekmektedir. KDV Kanunu açısından Türkiye'de yapılan ticari, sınai, zirai faaliyet ve serbest meslek faaliyeti çerçevesinde yapılan teslim ve hizmetler KDV'nin konusunu teşkil eden işlemler arasında sayılmıştır. Ayrıca KDV Kanununun 4'üncü maddesinde "*Hizmet, teslim ve teslim sayılan haller ile mal ithalatı dışında kalan işlemlerdir. Bu işlemler; bir şeyi yapmak ve işlemek, meydana getirmek, imal etmek, onarmak, temizlemek, muhafaza etmek, hazırlamak, değerlendirmek, kiralamak, bir şeyi yapmamayı taahhüt etmek gibi, şekillerde gerçekleşebilir.*" hükmü yer almaktadır. İlgili Kanunda yer alan açıklamalar değerlendirildiğinde organizatör firma tarafından yaratılan ve alışveriş üzerinden hesaplanan komisyon hizmeti KDV'nin konusuna girmektedir. Hesaplanan hizmet bedeli üzerinden KDV hesaplanması gerekmektedir.

1.2. Organizatör firma tarafından yapılması gereken kayıtlar:

1.2.1. Komisyon Faturası Kaydı

- Komisyon Gideri -	07.08.2021
760. Pazarlama Satış ve Dağıtım Giderleri	49,00 TL
191. İndirilecek KDV	8,82 TL
320. Satıcılar	57,82 TL

- Komisyon Geliri –	07.08.2021
120. Alıcılar	57,82 TL
600. Yurtiçi Satışlar	49,00 TL
391. Hesaplanan KDV	8,82 TL

Oluşturulan sadakat programı kapsamında üye işyeri tarafından yapılan ilk satış işleminde hasılat için örneğimizin 1.1.1. bölümünde yapılan açıklamalar doğrultusunda işlem yapılması gerekecektir. Ayrıca bir önceki bölümde açıklandığı üzere, komisyon hizmeti için organizatör firma tarafından fatura düzenlenmesi ve hizmet bedeli üzerinden KDV hesaplanması gerekmektedir.

1.2.2. Sisteme Aktarılan Hediye Puanların Kaydı

- Puan Kaydı –	07.08.2021
120. Alıcılar	100,00 TL
329. Diğer Ticari Borçlar	100,00 TL

Organizatör firma tarafından müşteri adına sisteme aktarılan ve sistemden müşteri adına satıcı firmaya aktarılan puan kadar TL karşılığı örneğimizin 1.1.2. bölümünde açıklandığı üzere bir mal teslimi veya hizmet ifası olarak değerlendirilemeyeceğinden gerçekleştirilen puan karşılığı para hareketleri üzerinden KDV hesaplanmasına gerek bulunmamaktadır. Yapılan işlem için organizatör firma tarafından dekont düzenlenmesi yeterli olacaktır. Ayrıca organizatör firma tarafından sisteme aktarılan puan karşılığı TL'nin ileride kime borçlanıldığı ilk aşamada belli olmadığı için "329. Diğer Ticari Borçlar" hesabında takip edilmesi uygun olacaktır.

2. 09.10.2021 Tarihinde Yapılması Gereken Kayıtlar:

2.1. (C) firması tarafından yapılması gereken kayıtlar:

2.1.1. Satış ve Maliyet Kaydı

- Satış Kaydı –	09.10.2021
100. Kasa	1.520,00 TL
120. Alıcılar	100,00 TL
600. Yurtiçi Satışlar	1.500,00 TL
391. Hesaplanan KDV	120,00 TL
- Maliyet Kaydı -	
621. Satılan Ticari Mallar Maliyeti	1.363,64 TL
153. Ticari Mallar	1.363,64 TL

Oluşturulan sadakat programı kapsamında üye işyeri tarafından yapılan ilk satış işleminde hasılat, gider, fatura ve KDV için örneğimizin 1.1.1. bölümünde yapılan açıklamalar doğrultusunda işlem yapılması gerekecektir. Ayrıca oluşturulan sadakat programı kapsamında müşteriden tahsil edilemeyen puan karşılığı TL yapılan anlaşma gereği organizatör firmadan tahsil edilecektir.

2. Organizatör firma tarafından yapılması gereken kayıtlar:

a. Sistem Tarafından Aktarılan Hediye Puanların Kaydı

- Puan Kaydı –	09.10.2021
329. Diğer Ticari Borçlar	100,00 TL
320. Satıcılar	100,00 TL

Organizatör firma tarafından, ikinci satışın yapıldığı firmaya, daha önce müşterinin hesabında biriken puan karşılığı TL, 1.2.2. bölümlerde

yapılan açıklamalarda dikkate alınarak KDV hesaplanmadan aktarılacaktır.

3.3.2. Organizatör Firmanın Yurtdışında Mukim Olması

Bir önceki bölümde yer alan örnek uygulamada, yurtiçinde mukim organizatör firma tarafından aynı ve farklı sektörlerde faaliyet gösteren firmalar ile bir sadakat programı oluşturulmuştu. Yapılan anlaşma gereği ise söz konusu hazır giyim firması, sisteme üye işyerleri tarafından kampanya kapsamında yapılan satışlardan %1 oranında komisyon geliri elde etmekteydi. Uygulamada bazen firmalar, yurtdışında bir firma tarafından organize edilen ve dünyanın her yerinde çeşitli firmalar ya da aynı zincir grubu içinde yer alan firmalardan yararlanılabilecek sadakat programlarına dahil olabilmektedir.

Yurtdışında mukim bir firma tarafından organize edilen sadakat programları kapsamında Türkiye’de yapılan satışlarda kazandırılan ve kullandırılan puanlar için bir önceki bölümde yapılan açıklamalar ve muhasebe kayıtları geçerli olacaktır. Ancak yurtdışındaki organizatör firma tarafından elde edilen komisyon gelirleri için kurumlar ve katma değer vergileri bakımından kazancın Türkiye’de vergilendirilmesi ve KDV mükellefiyeti hususuyönünden önceki bölümde yapılan açıklamalardan farklılık arz etmektedir. Kurumlar ve Katma Değer Vergileri açısından yapılması gerekli açıklamalar makalemizin bundan sonraki bölümlerini oluşturacaktır.

3.3.2.1. Kurumlar Vergisi Yönünden;

Kurumlar Vergisi Kanunun 1’inci maddesin

2’nci fıkrasında kurum kazancının gelir vergisinin konusuna giren gelir unsurlarından oluşacağı belirtilmiştir. Aynı Kanunun 3’üncü maddesinin 2’nci fıkrasında kanunî ve iş merkezlerinin her ikisi de Türkiye’de bulunmayanların sadece Türkiye’de elde ettikleri kazançları üzerinden vergilendirileceği hüküm altına alınmıştır. Kanuni merkez ve iş merkezinin tanımı ise aynı maddenin 5’inci ve 6’ncı fıkralarında yapılmıştır. Ayrıca aynı maddenin 3’üncü fıkrasının a bendinde Türkiye’de vergilendirilecek ticari kazancın, Türkiye’de iş yeri olan veya daimî temsilci bulunduran yabancı kurumlar tarafından bu yerlerde veya bu temsilciler vasıtasıyla yapılan işlerden elde edileceği belirtilmiştir. Ayrıca kazanç veya iradı elde eden tarafın gerçek veya tüzel kişi ya da kurum olması durumuna göre GVK 94, KVK 15 ve KVK 30’uncu maddelerinde vergi kesintisi müessesesi düzenlenmiş ve bu kişilere kazancı veya iradı sağlayanlara çeşitli sorumluluklar yüklenmiştir. Söz konusu maddeler yer alan hükümlere göre Türkiye’de dar mükellefiyet kapsamında ticari kazanç elde eden yabancı kurumlar için herhangi bir tevkifat öngörülmemiştir. Dolayısıyla Türkiye’de kazanç elde eden yabancı kurumların, elde ettiği bu kazanç ve iradın türü yapılacak kesini açısından önem arz etmektedir.

Komisyon ödenmesini gerektiren işlemler mala veya hizmete alıcı bulma, alıcıya mal veya hizmet bulma, yüke taşıt veya taşıta yük bulma gibi çeşitli şekillerde ortaya çıkabilmektedir. Komisyon ödenmesini gerektiren bu tip hizmetler ise genellikle ticari nitelikte olduklarından stopaj gerektirmeyen hizmetlerdir.⁷ Nitekim Maliye İdaresi vermiş olduğu özeldede

⁷ Mehmet MAÇ, “Yurtdışından Alınan ve Ticari Nitelik Taşıdığı İçin Stopaj Gerektirmeyen Hizmet Türleri ve Bunların KDV Boyutu”, Vergi Dünyası Dergisi, Sayı: 392, Nisan 2014, s.53.

komisyon hizmetlerinin ticari nitelik taşıdığı için ödenen komisyon bedelleri üzerinden tevkifat yapılmamasına ilişkin görüş bildirmiştir.⁸ Dolayısıyla organizasyonun yurtdışında mukim bir firma tarafından gerçekleştirilmesi durumunda, yabancı firma tarafından elde edilen komisyon geliri için Türkiye’de herhangi bir tevkifat yapılmaması gerekmektedir.

3.3.2.2. Katma Değer Vergisi Yönünden;

Katma Değer Vergisi Kanunun 1’inci maddesinde Türkiye’de yapılan ticari, sınai, zirai faaliyet ve serbest meslek faaliyeti çerçevesinde yapılan teslim ve hizmetler KDV’nin konusunu teşkil eden işlemler arasında sayılmıştır. Aynı Kanunun 4’üncü maddesinde “*Hizmet, teslim ve teslim sayılan haller ile mal ithalatı dışında kalan işlemlerdir. Bu işlemler; bir şeyi yapmak ve işlemek, meydana getirmek, imal etmek, onarmak, temizlemek, muhafaza etmek, hazırlamak, değerlendirmek, kiralamak, bir şeyi yapmamayı taahhüt etmek gibi, şekillerde gerçekleşebilir.*” hükmü yer almaktadır. Ayrıca Kanunun 6’ncı maddesinde Türkiye’de yapılan işlemde kastın hizmetin Türkiye’de yapılması ya da hizmetten Türkiye’de faydalanılmasının anlaşılması gerektiği hüküm altına alınmıştır. İlgili madde hükmü ile birlikte Türkiye’de yapılmayan hizmet ifaları için etkilerinden Türkiye’de faydalanılması durumunda da yapılan işlemin KDV doğuran bir işlem olacağı belirtilmektedir. İlgili madde hükümleri göz önüne alındığında yurtdışında mukim firma tarafından oluşturulan sadakat programı ile sisteme üye Türkiye’deki firma karlılığını arttırmakta ve ticari faaliyetini arttırmaktadır. Dolayısıyla yurtdışında yer alan firmanın yaratılan alışveriş üzerinden hesapladığı

komisyon tutarları, sisteme üye firmanın Türkiye’de gerçekleştirdiği ticari faaliyeti ilgili almış olduğu ve Türkiye’de faydalandığı bir hizmettir. Yurtdışındaki organizatör firmaya ödenen komisyon bedelleri üzerinden KDV hesaplanması gerekecektir.

KDV Kanunun 8’inci maddesinde mal teslimleri ve hizmet ifaları hallerinde malı teslim edenler ya da hizmeti ifa edenler mükellef olarak belirlenmiştir. Ancak Kanunun 9’uncu maddesinde mükellefin Türkiye içinde ikametgâhının, işyerinin, kanuni merkezi ve iş merkezinin bulunmaması hallerinde vergi alacağının emniyet altına alınması için vergiye tabi işleme taraf olanların Maliye Bakanlığı tarafından verginin ödenmesinden sorumlu tutulabileceği belirtilmiştir. Katma Değer Vergisi Genel Uygulama Tebliğinde ilgili maddenin Maliye Bakanlığına verdiği yetkiye dayanarak, mükellefin Türkiye içinde ikametgâhının, işyerinin, kanuni merkezi ve iş merkezinin bulunmaması durumunda hizmetten yurtiçinde faydalanan muhatabın verginin ödenmesinden sorumlu olacağı hüküm altına alınmıştır. Dolayısıyla yurtdışındaki organizatörün Türkiye içinde ikametgâhının, işyerinin, kanuni merkezi ve iş merkezinin bulunmaması durumunda hizmetten faydalanan yurtiçindeki muhatap KDV’yi ödemekle yükümlü olacaktır.

Sonuç olarak, yurtdışında mukim bir organizatör firma tarafından oluşturulan sadakat programına üye olan Türkiye’de mukim firmalar, yurtdışına yapacakları ödemeler için kurumlar vergisi yönünden herhangi bir tevkifat yapmayacak fakat KDV yönünden Türkiye’de hizmetten faydalanan muhatap

8 Ankara Vergi Dairesi Başkanlığı’nın 14.07.2010 tarih ve KVK – 30–8–488 sayılı özelgesi.

tarafından KDV'nin tamamı sorumlu sıfatıyla beyan edilip ödenecektir.

Makalemizde yer alan ikinci örneğin 1.1.3. bölümünde yurtiçinde mukim organizatör firmaya ödenen komisyon bedeline ilişkin yevmiye kaydı, organizatör firma yurtdışında mukim olmuş olsa idi aşağıdaki şekilde düzenlenmesi gerekecekti.

- Komisyon Gideri –	07.08.2021
760. Pazarlama Satış ve Dağıtım Giderleri	49,00 TL
191. İndirilecek KDV	8,82 TL
320. Satıcılar	49,00 TL
360. Ödenecek Vergi ve Fonlar	8,82 TL

4. SONUÇ

Ulusal ve uluslararası piyasalarda yer alan firmalar artık var olan müşterilerine daha fazla önem vermekte onları daha yakın tanımak için çeşitli müşteri programları düzenlemektedirler. Çok çeşitli pazarlama faaliyetleri içerisinde müşterinin harcadıkça puan kazandığı ve puanlarını bir ödeme aracı olarak kullandığı sadakat kartları firmalar tarafından çok yaygın olarak kullanılmaktadır. Ayrıca son dönemlerde bir firmanın organizatör olarak önderliğini üstlendiği ve birçok farklı sektörde yer alan firmalarında dahil olduğu müşteri sadakat programları oluşturulmaya başlanmıştır. İşte bu çerçevede oluşturulan müşteri sadakat programlarının Türk Vergi Sistemi karşısındaki durumu da giderek daha fazla önem arz etmektedir.

KAYNAKÇA

ÇAKMAK Ali ÇağlarÇAKMAK ve, ÜSTER ZeynepÜSTER, “Mağaza Kartlarının Müşteri Sadakatine Etkisi: Kastamonu Şehir Merkezinde Bir Araştırma”, Kahramanmaraş Sütçü İmam Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi, Sayı: 2, 2013, s.2.

Doç. Dr. Fatma DemirciÖREL, “Müşteriyi Nasıl Sadık Kılırsınız?”, Bizim Market Dergisi, Temmuz 2007, s.1.

Doç. Dr. Raif PARLAKKAYA, “Müşteri Sadakat Programları ve Muhasebe Uygulamaları”, Selçuk Üniversitesi Sosyal Bilimler Meslek Yüksek Okulu Dergisi, Sayı: 1 – 2, 2009, s. 456.

MAÇ MehmetMAÇ, “Yurtdışından Alınan ve Ticari Nitelik Taşıdığı İçin Stopaj Gerektirmeyen Hizmet Türleri ve Bunların KDV Boyutu”, Vergi Dünyası Dergisi, Sayı: 392, Nisan 2014, s.53.

ÖREL Fatma Demirci, “Müşteriyi Nasıl Sadık Kılırsınız?”, Bizim Market Dergisi, Temmuz 2007, s.1.

PARLAKKAYA Raif, “Müşteri Sadakat Programları ve Muhasebe Uygulamaları”, Selçuk Üniversitesi Sosyal Bilimler Meslek Yüksek Okulu Dergisi, Sayı: 1 – 2, 2009, s. 456.

www.gib.gov.tr Erişim tarihi: 01.02.2022

KOZMETİK ÜRÜNLERİN FASON OLARAK ÜRETİMİ VE ÖZEL TÜKETİM VERGİSİ KARŞISINDAKİ DURUMU

Onur AYDIN

Vergi Müfettişi

ORCID Numarası: 0000-0001-6435-7728

ÖZET

Fason üretim, günümüzde çeşitli sektörlerde yaygın olarak tercih edilen bir üretim yöntemidir. Bunun sonucu olarak vergi mevzuatımızda da kendine yer bulan bu üretim yöntemi, kimi zaman yanlış uygulamalar sebebiyle vergi kaybına sebep olmaktadır. Fason üretim şartları sağlanmadığı halde, 4760 Sayılı ÖTV Kanunu'na (ÖTVK) ekli (IV) sayılı listede yer alan kozmetik ürünlerin fason olarak üretildiği iddia edilerek ÖTV hesaplanmadan teslim edilmesi durumu bunlardan biridir. Dolayısıyla bu ürünlerin tesliminde ÖTV hesaplanıp hesaplanmayacağı konusunda fason üretimin tanımı ve şartlarının belirlenmesi önem arz etmektedir.

Anahtar Kelimeler: Kozmetik Ürün, ÖTV, Fason Üretim

1. GİRİŞ

Bilindiği üzere ÖTV, vergi mevzuatımızda tek aşamalı bir vergi olarak uygulanmaktadır. Dolayısıyla, teslimi üzerinden ÖTV hesaplanan bir malın sonraki safhalarda el değiştirmesi ÖTV açısından önem arz etmemektedir.

Fason kelimesi Türkçe sözlükte, “*Malzemesi marka sahibi tarafından karşılanarak başka bir firmaya yaptırılan mal*” şeklinde açıklanmıştır.¹

Piyasada gıda, kozmetik, tekstil gibi çeşitli sektörlerde tercih edilmesi sebebiyle, bu üretim yönteminin yasal açıdan da düzenlenmesi ihtiyacı doğmuş ve vergi mevzuatımızda kendine yer bulmuştur. Özellikle yeterli kapasitesi olmayan küçük ve orta ölçekli işletmeler tarafından tercih edilmekte ve teknolojik alt yapıya sahip veya ölçek ekonomisi sebebiyle daha düşük maliyetle üretme imkanı olan işletmeler ile fason üretim anlaşmaları yapılmaktadır. Bu tür anlaşmalar yoluyla sağlanan iş dağılımı ile küçük ve orta büyüklükteki teşebbüsler, büyük şirketlerin sağladığı teknoloji ve teçhizatı kullanarak gerçekleştirdikleri üretim sonucunda kendilerini geliştirme imkânına kavuşmaktadır.² Ancak fason olma şartları sağlanmamasına rağmen, üretilen ürünlerin tesliminde mükellefler tarafından ÖTV hesaplanmaması, kimi zaman vergi kaybına sebep olmaktadır.

ÖTV Kanunu’na ekli (IV) sayılı listede yer alan kozmetik ürünlerin fason olarak üretilip teslim edilmesinin ÖTV karşısındaki durumu bu makalenin konusunu oluşturmaktadır.

2. ÖZEL TÜKETİM VERGİSİ KANUNU’NUN KAPSAMI VE HÜKÜMLERİ

Özel Tüketim Vergisi Kanunu’nun 1’inci maddesinde, bu Kanun’a ekli (IV) sayılı listede yer alan malların ithali veya imal edenler tarafından teslimi ile ÖTV uygulanmadan önce müzayede yoluyla satışının bir defaya mahsus olmak üzere ÖTV’ye tabi olduğuna hükmedilmiş, 2’nci maddesinin (1) numaralı fıkrasının (e) bendinde “*teslim*”; bir mal üzerindeki tasarruf hakkının malik veya adına hareket edenlerce, alıcıya veya adına hareket edenlere devredilmesi olarak tanımlanmıştır. Ayrıca ÖTV (IV) Sayılı Liste Uygulama Genel Tebliği’nde, teslim ve teslim sayılan hallerin Katma Değer Vergisi Genel Uygulama Tebliği’nin (KDV GUT) (I/ A/2 ve 3) bölümlerinde yapılan açıklamalara göre değerlendirileceği belirtilmiştir.

ÖTV Kanunu’nun “*Mükellef ve vergi sorumlusu*” başlıklı 4’üncü maddesinde, (IV) sayılı listedeki malları imal veya ithal edenler ile ÖTV uygulanmadan önce müzayede yoluyla satışını gerçekleştirenlerin ÖTV mükellefi olduğuna hükmedilmiştir.

Kanun’un 11’inci maddesinin (3) numaralı fıkrası uyarınca, (IV) sayılı listedeki mallar için verginin matrahı, bu malların teslimi ve ithali ile ÖTV uygulanmadan önce müzayede yoluyla satışında, hesaplanan ÖTV hariç KDV matrahını oluşturan unsurlardan teşekkül etmektedir. Özel Tüketim Vergisi (IV) Sayılı Liste Uygulama Genel Tebliği’nin “*Yurt İçi Teslimde Matrah*”

¹ <https://sozluk.gov.tr>

² <https://www.rekabet.gov.tr/Dosya/listeicerik/kilavuz4-pdf>

başlıklı bölümünde, ÖTV matrahına esas alınan KDV matrahının tespitinde, KDV Kanunu'nun 20 ilâ 27'nci maddeleri ile bu maddelere ilişkin KDV Genel Uygulama Tebliği'nde yapılan açıklamaların dikkate alınacağı belirtilmiştir. Ek olarak; (IV) sayılı listedeki mallar bakımından ÖTV matrahının, işlemin karşılığını teşkil eden bedel olduğu, teslim edilen mal karşılığında her ne nam adı altında olursa olsun alıcıdan alınan bedellerin, teslim edilen malın ÖTV matrahına dâhil olduğu açıklamalarına yer verilmiştir.

3. FASON ÜRETİM ŞARTLARININ YASAL MEVZUATTAKİ YERİ VE ÖTV UYGULAMASINA BİR ÖRNEK

Fason üretim konusunda ÖTV mevzuatından ziyade KDV mevzuatında önemli hüküm ve açıklamalara yer verilmiştir. Bunun sebebi, KDV uygulamasında yer alan tevkifat müessesesi ve serbest bölgelerdeki müşteriler için yapılan fason hizmetlerin KDV'den istisna olmasıdır.

ÖTV Kanunu'na ekli (IV) sayılı listede yer alan malların fason olarak üretildiğinin iddia edilmesi fason üretim şartlarının sağlanması durumunda geçerlilik kazanacaktır. Dolayısıyla bu ürünlerin tesliminde ÖTV hesaplanıp hesaplanmayacağı konusunda fason üretimin tanımı ve şartlarının belirlenmesi önem arz etmektedir. Çünkü fason üretim şartlarının sağlanmadığı durumlarda yapılan teslimler ÖTV'ye tabi olacaktır.

Söz konusu listede yer alan kozmetik ürünlerin fason olarak başka bir firmaya imal ettirilerek teslim edilmesinin ÖTV'ye tabi olup olmadığı

konusunda Kocaeli Vergi Dairesi Başkanlığı tarafından verilmiş olan 22/04/2014 tarihli ve 93767041-135[1-2014/31]-63 sayılı özelge aşağıdaki gibidir:

“İlgide kayıtlı özelge talep formunuzla, şirketiniz tarafından Kanuna ekli (IV) sayılı listede yer alan bazı kozmetik ürünlerinin hammaddesinin şirketinizce temin edilmek suretiyle fason olarak başka bir şirkete imalatının yaptırıldığından bahisle, bu kapsamda şirketiniz adına imal edilen ürünlerin, fason şirket tarafından şirketinize tesliminin ÖTV'ye tabi olup olmadığı hususunda Başkanlığımız görüşü sorulmaktadır.

Bilindiği üzere, 4760 sayılı Özel Tüketim Vergisi Kanununun 1 inci maddesine göre, Kanuna ekli (I) sayılı listedeki malların ithalatçıları veya rafineriler dahil imal edenler tarafından teslimi, (II) sayılı listedeki mallardan kayıt ve tescile tabi olanların ilk iktisabı, (II) sayılı listedeki mallardan kayıt ve tescile tabi olmayanlar ile (III) ve (IV) sayılı listelerdeki malların ithalatı veya imal ya da inşa edenler tarafından teslimi, (I), (II) ve (IV) sayılı listelerdeki mallar ile (II) sayılı listedeki mallardan kayıt ve tescile tabi olmayanların özel tüketim vergisi uygulanmadan önce müzayede yoluyla satışı bir defaya mahsus olmak üzere özel tüketim vergisine tabi bulunmaktadır.

Dolayısıyla, mezkur Kanunun 1 inci maddesi gereğince, ÖTV kapsamı, Kanuna ekli listelerde yer alan mallarla sınırlandırılmış olup, bahse konu listelere göre hizmetler ÖTV'nin konusu kapsamına girmemektedir.

Öte yandan, aynı Kanunun 4/1-a maddesinde, Kanuna ekli (IV) sayılı listedeki mallar bakımından ÖTV mükellefinin bu listedeki malları imal, inşa veya ithal edenler olduğu; 12/1 inci maddesinde ise

Kanuna ekli listelerde yer alan mallardan karşılığında belirlenen tutar ve oranlarda ÖTV alınacağı hükme bağlanmıştır.

Buna göre, ÖTV Kanununa ekli (IV) sayılı listede yer alan bazı grup kozmetik ürünlerinin imalatına ilişkin olarak, hammaddesi şirketinizce temin edilmek suretiyle başka bir

firmadan/mükelleften alınan fason imalat hizmeti ÖTV'nin konusuna girmemektedir. Bu durumda, fason imalatı yaptırılan mezkur Kanuna ekli (IV) sayılı liste kapsamındaki kozmetik ürünlerin şirketinizce tesliminin ÖTV'ye tabi olacağı açıktır.

Öte yandan, şirketiniz adına üretildiği belirtilen söz konusu ürünlerin, hammaddesi dahil tamamen fason üretici firmalar tarafından imal edilmesi durumunda, imalatçı tarafından söz konusu kozmetik ürünlerinin şirketinize teslimi genel hükümler çerçevesinde ÖTV'ye tabi olacaktır."

Söz konusu özelgeden görüleceği üzere, fason imalat şartlarının sağlanması ÖTV hesaplanıp hesaplanmaması yönünden önemlidir. Bu kapsamda, fason imalat yapanlar tarafından ürün tesliminde ÖTV hesaplanmaması için imalata ilişkin gerekli ham maddeleri fason imalatı yaptıranların temin etmesi gerekmektedir.

KDV yönünden ise fason üretim konusunda verilmiş birçok özelge bulunmaktadır. Daha önce de belirtildiği üzere, KDV uygulamasında özellikle kısmi tevkiyat yönünden fason imalat şartlarının sağlanması önemlidir. Nitekim fason olma şartlarını sağlamayan bir üretim işi tevkiyata tabi olmayacak veya istisna hükümlerinden faydalanamayacaktır. Bu sebeple KDV Genel Uygulama Tebliği'nde fason imalatın temel şartı aşağıdaki gibi açıklanmıştır:

"Fason imalatın şartı, imal edilecek mal ile ilgili ana ham madde başta olmak üzere ham maddelerin fason iş yaptıranlarca temin edilmesidir."

Anılan Tebliğ'in fason imalatın şartlarını açıklayan bölümlerinin bir kısmına aşağıda yer verilmiştir:

"2.1.3.2.7. Fason Olarak Yaptırılan Tekstil ve Konfeksiyon İşleri, Çanta ve Ayakkabı Dikim İşleri ve Bu İşlere Aracılık Hizmetleri

Bu çerçevede, tekstil ve konfeksiyon sektöründeki boya, apre, baskı ve kasarlama işlerinde, boya ve kimyevi maddelerin işi yaptıranlar tarafından temin edilip, bu işleri yapanlara verilmesi halinde tevkiyat uygulanacak; boya ve kimyevi maddelerin bu işleri yapanlar tarafından temin edilip kullanılması halinde tevkiyat yapılmayacaktır

4. Serbest Bölgelerdeki Müşteriler İçin Yapılan Fason Hizmetler

4.1. İstisnanın Kapsamı

3065 sayılı Kanunun (11/1-a) maddesine göre, serbest bölgedeki müşteriler için yapılan fason hizmetler KDV'den istisnadır. Aynı Kanunun (12/3) üncü maddesi uyarınca, fason hizmetlerin serbest bölgelerdeki müşterilere yapılmış sayılabilmesi için;

- Fason hizmetin serbest bölgelerde faaliyet gösteren müşteriler için yapılmış olması,

- Fason hizmetten serbest bölgelerde faydalanılması,

şartları birlikte gerçekleşmelidir.

Ayrıca, söz konusu şartlara ilaveten, ana madde ve malzemelerin serbest bölgeden gönderilmesi ve fason hizmete konu malın yeniden serbest bölgeye gönderilmiş olması gerekir.

Bu istisna uygulamasında fason hizmet, bir malın mülkiyet ve tasarruf hakkının devralınmaksızın ücreti karşılığı belirli işlemlere tabi tutularak/işlemlerden geçirilerek tasarruf veya mülkiyet hakkı sahibine iade edilmesini ifade eder.

Buna göre, serbest bölgeden gönderilen ana madde ve malzemelerin, yurtiçinde bulunan işletmelerde çeşitli işlemlere tabi tutulduktan sonra yeniden serbest bölgeye gönderilmesi suretiyle verilen fason hizmetler istisna kapsamında değerlendirilir."

Görüleceği üzere, KDV Genel Uygulama Tebliği'nde fason imalatın şartları açıkça belirtilmiştir. Bu şart, imal edilecek mal ile ilgili ana ham madde başta olmak üzere ham maddelerin fason iş yaptıranlarca temin edilmesidir. KDV tevkiyatı yapılıp yapılmayacağı konusunda talep edilen özgelelerde de aynı doğrultuda açıklamalar yapılmıştır. Bu özgelelerin bir kısmına aşağıda yer verilmiştir:

Büyük Mükellefler Vergi Dairesi Başkanlığının 21.10.2013 tarih ve 64597866-130[9-2014]-164 sayılı özgelgesi:

"Yukarıdaki hüküm ve açıklamalardan da anlaşılacağı üzere, fason imalatın şartı, imal edilecek mal ile ilgili ana hammadde başta olmak üzere hammaddelerin fason iş yaptıranlarca temin edilmesidir.

Bu itibarla, firmanızca sağlanan likra hammaddesinin mamul içerisinde miktar ve tutar olarak, yardımcı madde sayılmasını gerektirecek kadar cüzi yer tutması durumunda, yapılan işin fason işi olarak değerlendirilip tevkiyata tabi tutulması gerekmektedir. Bu durumda tarafınızdan sağlanan likra hammaddesi ve fason işçilik için ayrı ayrı değil tek bir fatura düzenlenerek, tevkiyatın bu faturada yazan bedel üzerinden hesaplanması gerekmektedir.

Ancak, şirketinizce yapılan iplik imalatı işinde işi sipariş eden işletmeler tarafından temin edilen naylon hammadde yanında, firmanızca tedarik edilen likranın mamul içerisinde ana hammadde olarak ve miktar ve tutar itibarıyla ağırlıklı yer tutması halinde, fason imalattan bahsetmek mümkün olmayacağından, bu imalatlarınızın üzerinden tevkiyat uygulanmasına gerek bulunmamaktadır."

Ankara Vergi Dairesi Başkanlığının 22.04.2014 tarih ve 84974990-130[9-2013/61]-437 sayılı özgelgesi:

"Buna göre, çadır üretiminde kullanılan malzemelerin tamamının tarafınızca temin edilerek, sadece çadırların dikimine yönelik olarak ilgili firmadan alınan işçilik hizmeti, 117 Seri No.lu KDV Genel Tebliğinin (3.2.7.) başlıklı bölümüne göre fason olarak yaptırılan tekstil ve konfeksiyon işleri kapsamında değerlendirileceğinden, söz konusu hizmet bedellerine ait KDV tutarı üzerinden Kurumunuzca (5/10) oranında KDV tevkiyatı uygulanacaktır"

Görüleceği üzere, KDV yönünden verilmiş özgelelerin de bir ortak noktası bulunmaktadır. İster KDV tevkiyatı açısından olsun, ister serbest bölge istisnası açısından olsun, üretimde yer alan ham maddelerin fason işi yaptıranlar tarafından tedarik edilmesi şart olarak sunulmaktadır. Ancak ham maddelerin bir kısmının bizzat fason iş yapanlarca temin edilmesi durumunda ise bu ham maddelerin mamul içerisinde ana ham madde olarak ağırlıklı yer tutmaması, diğer bir deyişle mamul içerisinde cüzi miktarda yer alması gerekmektedir.

Konuyu bir örnek üzerinden açıklamak gerekirse;

(A) firması, kendi imkanları ile üretmediği,

ÖTV Kanunu'na ekli (IV) sayılı listede yer alan saç spreyinin üretimini fason olarak (B) firmasına yaptırmak istemektedir. (B) firması ise yeterli üretim kapasitesine sahip, halihazırda saç spreyi üreten ve piyasaya satışını gerçekleştiren bir firmadır. İki firma şartlar üzerinde anlaştıktan sonra (A) firması üretilecek saç spreyinin yaklaşık olarak %5'ine tekabül eden (esans, polimer vb.) ham maddeleri (B) firmasına göndermiştir. Fason üretimi yapacak olan (B) firması ise ürünün yaklaşık %95'ini (alkol, lpg, teneke, koli vb.) kendisi tedarik etmiştir. Saç spreyini üreten (B) firması, ürettiği saç spreylerini ÖTV hesaplamadan (A) firmasına teslim etmiş, (A) firması da ÖTV ödemeden teslim aldığı saç spreylerini, ÖTV hesaplamadan yurt dışına ihraç etmiştir.³

Örnek olayda görüleceği üzere, ÖTV Kanunu'na ekli (IV) sayılı listede yer alan saç spreyinin üretimi için gerekli maddelerin büyük çoğunluğu aslında üretimi gerçekleştiren (B) firması tarafından temin edilmiş ve ürün hazır hale getirilerek ÖTV hesaplanmadan (A) firmasına teslim edilmiştir.

Böyle bir durumda, fason üretimin temel şartının ihlal edildiğini söyleyebiliriz. Çünkü (B) firmasının kendi kapasitesi dahilinde üretim yapan bir saç spreyi üreticisinden farklı olduğunu söylemek mümkün değildir. Aslında örnek olayda, (B) firması neredeyse tamamen kendi imkanlarıyla saç spreyi üretmiş ve (A) firmasına teslim etmiştir. Diğer taraftan, (A) firması ise yalnızca ürün içerisinde önemsiz denebilecek miktarda yer alan ham maddeleri (B) firmasına göndermiştir. Bu durum, ürünün fason olarak üretilmediğini ve ÖTV Kanunu'na

ekli (IV) sayılı listede yer alması sebebiyle tesliminin ÖTV'ye tabi olması gerektirdiğini göstermektedir. Ancak iki firma da fason üretim yapıldığını düşündüğünden, ÖTV'yi göz ardı etmişlerdir.

Örnek olayımızda (A) ve (B) firmasının sebep olduğu vergi kaybı yalnızca ÖTV değildir. Çünkü teslimi üzerinden hem ÖTV hem de KDV hesaplanması gereken bir ürünün ÖTV hesaplanmadan teslim edilmesi aynı zamanda KDV matrahının da eskik tespit edilmesine sebep olmaktadır. KDVK'nın "*Matraha Dahil Olan Unsurlar*" başlıklı 24'üncü maddesinde, teslim alanın gösterdiği yere kadar satıcı tarafından yapılan taşıma, yükleme ve boşaltma giderleri, ambalaj giderleri, sigorta, komisyon ve benzeri gider karşılıkları ile **vergi**, resim, harç, pay, fon karşılığı gibi unsurlar, vade farkı, fiyat farkı, faiz, prim gibi çeşitli gelirler ile servis ve benzer adlar altında sağlanan her türlü menfaat, hizmet ve değerlerin matraha dahil olduğuna hükmedilmiştir. Dolayısıyla ÖTV'ye tabi malların satışında, ÖTV tutarı satış bedeline ilave edilmek suretiyle KDV matrahı tespit edilmektedir. Bu durumda saç spreyini üretilip (A) firmasına ÖTV hesaplamadan teslim eden (B) firması, hem ÖTV hem de KDV yönünden vergi ziyana sebep olmuştur.

4. SONUÇ

Günümüz piyasasında oldukça yaygın hale gelen fason üretim, yasal düzenlemeler açısından da önemli bir konu hale gelmiştir. Bu nedenle vergi mevzuatımızda fason üretim konusunda özellikle ÖTV yönünden şartların

³ ÖTV Kanunu'nun 5. maddesi uyarınca, şartların gerçekleşmesi kaydıyla ihracat teslimleri ÖTV'den müstesnadır.

net olarak belirlenmesi gerektiği görüşündeyiz. Aksi durumda, örnek olayda da belirtildiği gibi, fason üretim yaptığını düşünerek ÖTV hesaplamadan ürün teslimini gerçekleştiren mükelleflerin, eksik veya hatalı uygulamaları sebebiyle hem ÖTV hem de KDV yönünden vergi tarhiyatı ve vergi ziyai cezası ile karşılaşma ihtimali bulunmaktadır.

KAYNAKÇA

4760 Sayılı Özel Tüketim Vergisi Kanunu

Özel Tüketim Vergisi (IV) Sayılı Liste
Uygulama Genel Tebliği

KDV Genel Uygulama Tebliği

<https://www.rekabet.gov.tr> (S.E.T. 06.04.2022)

<https://sozluk.gov.tr> (S.E.T. 01.04.2022)

ANLAŞMALI BOŞANMALARDA MAL PAYLAŞIMINA İLİŞKİN DÜZENLENEN PROTOKOLDE BELİRTİLEN MALLARIN İNTİKALİNİN VERGİSEL BOYUTU

Emre DEMİREL

Vergi Müfettişi

ORCID Numarası: 0000-0003-4904-4939

ÖZET

Günlük hayatta herkesin karşılaşılabileceği boşanma durumlarında, eşler arasında ilk akla gelen edinilmiş olan malların nasıl paylaştırılacağıdır. Anlaşmalı boşanmalarda eşler buna ilişkin protokol hazırlayıp mahkemeye sunmaktadır. Hakim tarafından onaylanan protokole göre mallar paylaşılmaktadır. Makalemizde anlaşmalı boşanmanın vergisel durumlara etkisini açıklamaya çalışacağız.

Anahtar Kelimeler: Medeni Kanun, anlaşmalı boşanma, veraset ve intikal vergisi, damga vergisi

1. GİRİŞ

4721 sayılı Medeni Kanunda¹ (MK) boşanmanın sebepleri maddeler halinde sıralanmıştır. Yine aynı kanunun 179. maddesinde boşanma halinde mal rejiminin tasfiyesinde eşlerin bağlı olduğu rejime ilişkin hükümler uygulanacağı belirtilmiştir. Makalemizde öncelikli olarak anlaşmalı boşanmanın MK'deki yeri açıklanacak daha sonra ise anlaşmalı boşanmalarda bazı mali haklardan bahsedilecek ve mal paylaşımına ilişkin sözleşmelerin vergisel durumlara olan etkisi açıklanacaktır.

2. ANLAŞMALI BOŞANMANIN MEDENİ KANUN'DAKİ YERİ

MK'nin 166. maddesinde; evlilik en az bir yıl sürmüş ise, eşlerin birlikte başvurması ya da bir eşin diğerinin davasını kabul etmesi hâlinde, evlilik birliği temelinden sarsılmış sayılır. Bu hâlde boşanma kararı verilebilmesi için, hâkimin tarafları bizzat dinleyerek iradelerinin serbestçe açıklandığına kanaat getirmesi ve boşanmanın malî sonuçları ile çocukların durumu hususunda taraflarca kabul edilecek düzenlemeyi uygun bulması şarttır. Hâkim, tarafların ve çocukların menfaatlerini göz önünde tutarak bu anlaşmada gerekli gördüğü değişiklikleri yapabilir. Bu değişikliklerin taraflarca da kabulü hâlinde boşanmaya hükmolunur. Görüleceği üzere anlaşmalı boşanma ilgili kanunda belli şartlar yerine getirilmesi halinde geçerli olmaktadır. Makalemizin bir sonraki bölümünde boşanma durumunda eşlerin mali hakları ele alınacaktır.

3. BOŞANMA SONRASI BAZI MALİ HAKLAR

MK'nin 202. maddesinde; eşler arasında edinilmiş mallara katılma rejiminin uygulanması asıl olduğu, ancak eşlerin, mal rejimi sözleşmesiyle kanunda belirlenen diğer rejimlerden birini kabul edebileceği belirtilmiştir. Mal rejimi sözleşmesi, evlenmeden önce veya sonra yapılabilir. Taraflar, istedikleri mal rejimini ancak kanunda yazılı sınırlar içinde seçebilir, kaldırabilir veya değiştirebilirler.

Mal rejimi, eşlerden birinin ölümü veya başka bir mal rejiminin kabulüyle sona erer. Mahkemece evliliğin iptal veya boşanma sebebiyle sona erdirilmesine veya mal ayrılığına geçilmesine karar verilmesi hâllerinde, mal rejimi dava tarihinden geçerli olmak üzere sona erer.

MK'de çeşitli mal rejimleri öngörülmüş olup, bu rejimlere tabi olunması hallerinde mal paylaşımının nasıl yapılacağı belirtilmiştir.

MK'nin 174. maddesinde; mevcut veya beklenen menfaatleri boşanma yüzünden zedelenen kusursuz veya daha az kusurlu taraf, kusurlu taraftan uygun bir maddî tazminat isteyebilir. Boşanmaya sebep olan olaylar yüzünden kişilik hakkı saldırıya uğrayan taraf, kusurlu olan diğer taraftan manevî tazminat olarak uygun miktarda bir para ödenmesini isteyebilir. Hükmü yer almaktadır. Bu husus ise boşanmada eşlerin tazminat alma haklarının bulunduğunu göstermektedir.

Makalemizin bir sonraki bölümünde anlaşmalı boşanmalarda intikal eden malların

1 8 Aralık 2001 Tarihli 24607 Sayılı Resmi Gazete

veraset ve intikal vergisi karşısındaki durumu irdelenecektir.

4. ANLAŞMALI BOŞANMA KAPSAMINDA İNTİKAL EDEN MALLARIN VERASET VE İNTİKAL VERGİSİ KARŞISINDAKİ DURUMU

7338 sayılı Veraset ve İntikal Vergisi Kanununun² (VİVK) 1 inci maddesinde, Türkiye Cumhuriyeti uyruğunda bulunan şahıslara ait mallar ile Türkiye’de bulunan malların veraset yoluyla veya herhangi bir suretle olursa olsun ivazsız bir tarzda bir şahıstan diğer şahsa intikalinin veraset ve intikal vergisine tabi olduğu, 2 nci maddesinin (d) bendinde ivazsız intikal tabirinin, hibe yoluyla veya herhangi bir tarzda olan ivazsız iktisapları ifade ettiği açıklanmış parantez içi hükmü ile de maddi ve manevi bir zarar karşılığı verilen tazminatların ivazsız intikal sayılmayacağı hükme bağlanmıştır.

MK’nin 174 üncü maddesinde hükmü uyarınca boşanmalarda taraflardan birinin diğerine ödediği tazminatların ivazsız intikal kabul edilmeyeceğinden söz konusu tazminatlar veraset ve intikal vergisinin konusuna girmemektedir.

Makalemizin bir sonraki bölümünde anlaşmalı boşanmalarda düzenlenen protokollerin hakim tarafından onaylanmaması durumunda ortaya çıkan vergisel durum irdelenecektir.

5. ANLAŞMALI BOŞANMALARDA MAL PAYLAŞIMINA İLİŞKİN TARAFLARCA DÜZENLENEN PROTOKOLÜN HAKİM TARAFINDAN ONAYLANMAMASI

MK’nin 184. maddesinde ‘...Boşanma veya ayrılığın fer’î sonuçlarına ilişkin anlaşmalar, hâkim tarafından onaylanmadıkça geçerli olmaz.’ hükmü yer almaktadır. Görüleceği üzere mal paylaşımına ilişkin anlaşmaların ancak hakim onayı olması halinde geçerli olacağı hükmü yer almaktadır.

Konuya örnek olarak gösterilmek üzere İzmir Vergi Dairesi Başkanlığı’nın 07/11/2013 tarihli ve 66813766-160[16-2012-1]-656 sayılı özelgesi özetle aşağıdaki gibidir;

‘Özelge talep formu ve eklerinin incelenmesinden; İzmir 4. Aile Mahkemesinin 13.09.2011 tarihli boşanma kararının 01.02.2012 tarihinde kesinleştiği, aynı tarih itibarıyla tapuda ... ‘den 2/3 payının tarafınıza bağış yapıldığı, 31.01.2012 tarihinde yapılan protokolün ise söz konusu mahkeme kararına bağlanmadığı ve onaylanmadığı anlaşılmıştır.

Yukarıda yer alan hükümler ve açıklamalar çerçevesinde;

- 31.01.2012 tarihli protokolün mahkemece onaylanmış olmaması nedeniyle protokolde yer alan hususların 7338 sayılı Veraset ve İntikal Vergisi Kanununun 2 inci maddesinin

(d) bendinin parantez içi hükmünde belirtilen tazminatlar kapsamında olmadığı,

- Tapudaki devrin boşanma kararının kesinleştirilmesinden önce yapıldığı göz önüne alındığında, tarafınıza yapılan bağışın eşler arası mal intikali olarak değerlendirilmesinin mümkün olduğu dolayısıyla verginin anılan Kanunun 16 ncı maddesindeki ivazsız intikallere ilişkin tarifede yer alan oranların yarısı uygulanmak suretiyle hesaplanması gerekmektedir.³

Hakim tarafından onaylanmayan boşanma protokolünde belirtilen mallar, ivazsız intikal olduğundan bahisle Veraset ve İntikal Vergisinin konusuna girmektedir.

Makalemizin bir sonraki bölümünde anlaşmalı boşanmalarda düzenlenen protokollerin damga vergisi karşısındaki durumu incelenecektir.

6. ANLAŞMALI BOŞANMA KAPSAMINDA İNTİKAL EDEN MALLARA İLİŞKİN DÜZENLENEN PROTOKOLLERİN DAMGA VERGİSİ KARŞISINDAKİ DURUMU

4⁸⁸ sayılı Damga Vergisinin Kanunun⁴ (DVK) 1. maddesinde; bu kanuna ekli (1) sayılı tabloda yazılı kağıtlar Damga Vergisine tabi olduğu ve kanundaki kağıtlar terimi, yazılıp imzalanmak veya imza yerine geçen bir işaret konmak suretiyle düzenlenen ve herhangi bir hususu ispat veya belli etmek için ibraz

edilebilecek olan belgeler ile elektronik imza kullanılmak suretiyle manyetik ortamda ve elektronik veri şeklinde oluşturulan belgelerin olduğu ifade edilmiştir.

DVK'nin 9. maddesinde; bu kanuna ekli (2) sayılı tabloda yazılı kağıtlar Damga Vergisinden müstesna olduğu belirtilmiştir. Aynı kanunun eki 2 sayılı tablonun "IV- Ticari ve Medeni İşlerle İlgili Kağıtlar" bölümünde; Ticarî, ziraî veya meslekî faaliyetlere ilişkin olmamak şartıyla gerçek kişiler arasında düzenlenen akitlerle ilgili kâğıtlar (Söz konusu kâğıtlar, resmi dairelere veya noterlere ibraz edildikleri takdirde bu tarih itibarıyla vergiye tâbi tutulur ve ibraz edenlerce ödenir.) ile Gelir Vergisi Kanunu'nun 23. maddesinde belirtilen ücretlere ilişkin kağıtların damga vergisinden istisna olduğu belirtilmiştir. Taraflarca imzalanan protokollerin geçerli olabilmesi için hakim tarafından onaylanması gerektiğinden bahisle mahkemeye sunulan protokollerin için parantez içi hüküm gereğince kanunun 1 nolu ekinde belirtilen oran üzerinden damga vergisinin ödenmesi gerekmektedir.

7. SONUÇ

Boşanma durumlarında eşlerin mali konularda birçok hakkı bulunmakla birlikte mal paylaşımına ilişkin sözleşmelerin içeriği, onaylanması ve diğer mali hakları konusunda yapılan işlemlerin vergisel boyutlarını da dikkate alarak hareket etmeleri faydalarına olacaktır.

³ www.vergipedia.com

⁴ 11 Temmuz 1964 Tarihli 11751 Sayılı Resmi Gazete

KAYNAKÇA

4721 sayılı Medeni Kanun

7338 sayılı Veraset ve İntikal Vergisi Kanunu

488 sayılı Damga Vergisinin Kanunu

07/11/2013 tarihli ve 66813766-160[16-2012-1]-656 sayılı özelge

www.vergipedia.com

VERGİ USUL KANUNU’NUN CEZALARA İLİŞKİN HÜKÜMLERİNDE 7338 SAYILI KANUN’A BİNAEN YAPILAN DEĞİŞİKLİKLER

Pelin COŞKUN

Vergi Müfettişi

ORCID Numarası: 0000-0002-5783-9953

ÖZET

26 Ekim 2021 tarih ve 31640 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan 7338 sayılı Vergi Usul Kanunu ile Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun ile vergi mevzuatında önemli değişiklikler yapılmıştır. Burada 213 sayılı Vergi Usul Kanunu’nun (VUK) cezalara ilişkin hükümlerinde (indirim, uzlaşma, tekerrür, pişmanlık ve bazı diğer hususlarda) yapılan değişiklikler örneklerle birlikte açıklanmaktadır.

Anahtar Kelimeler: 7338 sayılı Kanun, Vergi Usul Kanunu (VUK), İndirim, Uzlaşma, Tekerrür, Pişmanlık

1. GİRİŞ

7338 sayılı Vergi Usul Kanunu ile Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun ile vergi mevzuatımızda yapılan önemli değişiklikler bulunmaktadır. Mezkur değişiklikler ekseriyetle mükellefler lehine yapılmıştır. 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun (VUK) "Vergi Ziyayı, Usulsüzlük Ve Özel Usulsüzlük Cezalarında İndirme" başlıklı 376'ncı maddesinde, "Uzlaşmanın Konusu, Kapsamı, Komisyonlar Ve Şekil" başlıklı Ek 1 ve "Tarhiyat Öncesi Uzlaşma" başlıklı Ek 11'inci maddelerinde, "Tekerrür" başlıklı 339'uncu maddesinde, "Pişmanlık Ve Islah" başlıklı 371'inci maddesinde, "Usulsüzlük Dereceleri Ve Cezaları" başlıklı 352'nci maddesinde, "Özel Usulsüzlükler Ve Cezaları" başlıklı 353'üncü maddesinde ve mükerrer 355'inci maddesinde yapılan değişiklikler bu çalışmamızda örneklerle birlikte açıklanmaya çalışılmıştır.

2. 7338 SAYILI KANUNLA VUK'UN CEZALARA İLİŞKİN HÜKÜMLERİNDE YAPILAN DEĞİŞİKLİKLER

2.1. VUK'un "Uzlaşmanın Konusu, Kapsamı, Komisyonlar Ve Şekil" Başlıklı Ek 1 Ve "Tarhiyat Öncesi Uzlaşma" Başlıklı Ek 11'inci Maddelerindeki Değişiklikler

Bilindiği üzere, 7103 sayılı vergi kanunları ile bazı kanun ve kanun hükmünde kararnamelerde değişiklik yapılması hakkında kanun ile 27.03.2018 tarihinden itibaren uygulanmak

üzere VUK'un Ek 11'inci maddesinde değişiklik yapılmış ve usulsüzlük ile özel usulsüzlük cezaları tarhiyat öncesi uzlaşma kapsamında çıkarılmıştır.

Ancak, 26.10.2021 tarihli 7338 sayılı Kanun ile "Uzlaşmanın Konusu, Kapsamı, Komisyonlar Ve Şekil" başlıklı Ek 1 ve "Tarhiyat Öncesi Uzlaşma" başlıklı Ek 11'inci maddelerinde bahse konu Kanun'un yayım tarihinden itibaren geçerli olmak üzere mükellefler lehine değişikliğe gidilmiştir. İlk olarak usulsüzlük ile özel usulsüzlük cezaları tekrar Ek 11'inci maddeye binaen tarhiyat öncesi uzlaşma kapsamına dahil edilmiştir. Ayrıca burada önemli bir değişiklik daha yapılarak evvelden beri tarhiyat sonrası uzlaşma kapsamında yer almayan usulsüzlük ile özel usulsüzlük cezaları Ek 1'inci maddeye de eklenmiş ve tarhiyat sonrası uzlaşma müessesesine dahil edilmiştir. Mezkur Kanun ile söz konusu iki maddede yapılan değişiklikte dikkat edilmesi gereken bir diğer konu da usulsüzlük ve özel usulsüzlük ceza tutarlarının 5.000 TL'yi (534 Sıra No.lu VUK Genel Tebliği ile 01.01.2022 tarihinden itibaren 6.800 TL) aşması halinde mükelleflerin uzlaşma hükümlerinden faydalanabileceğidir. Söz konusu tutarın tespitinde cezayı gerektiren fiil bazında kesilecek toplam ceza tutarı dikkate alınacaktır. Şayet 5.000 TL'yi (534 Sıra No.lu VUK Genel Tebliği ile 01.01.2022 tarihinden itibaren 6.800 TL) aşmaması halinde VUK'un 376'ncı maddesinde yer alan usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezalarına ilişkin indirim oranı %50 artırımlı olarak uygulanacaktır. Yapılan değişikliklerden de görüleceği üzere esasen bunlar mükellefler lehine yapılmış önemli mevzuat değişiklikleri içinde yerini almaktadır.

Konuya ilişkin bir örnek verecek olursak; (C) AŞ'nin 2019 ve 2020 hesap dönemine ilişkin vergi incelemesi yapılmış ve neticesinde 21.12.2021 tarihli vergi inceleme raporları tanzim edilmiştir. (C) AŞ'ye VUK'un 353'üncü maddesine istinaden 2019 yılına ilişkin 4.900 TL, 2020 yılına ilişkin 11.000 TL özel usulsüzlük cezası kesilmesi gerektiği tespit edilmiştir. (C) AŞ tarhiyat öncesi uzlaşma talebinde bulunmuştur. Burada dikkat edilmesi gereken husus 2019 yılına ilişkin kesilmesi gereken özel usulsüzlük cezası 4.900 TL olması hasebiyle uzlaşma kapsamına dahil edilmeyecektir. Lakin mükellef indirim talep etmesi halinde VUK'un 376'ncı maddesinde yer alan özel usulsüzlük cezalarına ilişkin indirim oranı %50 artırımlı olarak uygulanacaktır. 2020 yılına ilişkin ise uzlaşma hükümlerinden faydalanabilecektir.

2.2. VUK'un "Vergi Ziyai, Usulsüzlük Ve Özel Usulsüzlük Cezalarında İndirme" Başlıklı 376'ncı Maddesindeki Değişiklikler

Yukarıda açıklandığı üzere, 7338 sayılı Kanun ile tarhiyat öncesi ve tarhiyat sonrası uzlaşma kapsamına dahil edilen usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezalarından hareketle VUK'un 376'ncı maddesinde yer verilen cezalarda indirim hükümlerinde de değişikliğe gidilmiştir. Şöyle ki; mükellefler usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezalarında uzlaşma talep edip uzlaşmanın vaki olması halinde uzlaşılan ceza tutarlarının %75'ini VUK'un Ek 8'inci maddesinde yer alan sürelerde öderse uzlaşılan ceza tutarlarının %25'i indirilecektir.

Bir diğer değişiklik de usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezalarının 5.000 TL'yi (534 Sıra No.lu

VUK Genel Tebliği ile 01.01.2022 tarihinden itibaren 6.800 TL) aşmaması halinde VUK'un 376'ncı maddesinde yer alan usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezalarına ilişkin indirim oranı %50 artırımlı olarak uygulanacaktır. Dolayısıyla mezkur cezalardaki indirim oranı %75 oranına çıkmış olmaktadır.

Yukarıda açıklandığı üzere her iki değişikliğin de bahse konu Kanun'un yayım tarihinden itibaren geçerli olmak üzere **mükellefler lehine yapıldığı aşikardır. Konuya ilişkin bir örnek vermek gerekirse;** (D) AŞ'nin 2020 hesap dönemi vergi incelemesine tabi tutulmuş ve hakkında 10.11.2021 tarihli vergi inceleme raporu tanzim edilmiştir. Mezkur raporda mükellefe ayrı ayrı fiillerden 3.900 TL usulsüzlük cezası ve 90.000 TL özel usulsüzlük cezası kesilmesi gerektiği belirtilmiştir. (D) AŞ tarhiyat öncesi uzlaşma talebinde bulunmuş ve 24.01.2022 tarihinde uzlaşma vaki olmuştur. Burada dikkat edilmesi gereken 3.900 TL usulsüzlük cezası 5.000 TL'nin altında kalması hasebiyle uzlaşmaya konu olmayacak, lakin 90.000 TL özel usulsüzlük cezası uzlaşma kapsamına dahil olacaktır. 24.01.2022 tarihinde düzenlenip aynı gün tebliğ edilen uzlaşma tutanağına göre ceza tutarının %20'si yani 18.000 TL özel usulsüzlük cezası ödenecektir. Buna göre, mükellefin 24.02.2022 tarihine kadar ilgili vergi dairesine başvurup uzlaşmaya konu özel usulsüzlük cezasının %75'ini ($18.000 * 0,75 = 13.500$ TL) ödemesi durumunda uzlaşılan cezanın %25'i ($18.000 * 0,25 = 4.500$ TL) indirilecektir.

Uzlaşma kapsamına girmeyen 3.900 TL usulsüzlük cezasına ilişkin olarak da (D) AŞ'nin indirim talep etmesi halinde VUK'un 376'ncı maddesinde yer alan usulsüzlük cezalarına

ilişkin indirim oranı %50 artırımlı olacak şekilde yani %75 olarak uygulanacaktır. Bu durumda mükellefin ödeyeceği usulsüzlük cezasının tutarı ($3.900 \cdot 0,25 = 975$) 975 TL olacaktır.

2.3. VUK'un "Pişmanlık Ve Islah" Başlıklı 371'inci Maddesindeki Değişiklik

7338 sayılı Kanun ile VUK'un "Pişmanlık ve Islah" başlıklı 371'inci maddesinin birinci fıkrasının 2 numaralı bendinde Kanun'un yayım tarihinden itibaren geçerli olmak üzere; "Haber verme dilekçesinin yetkili memurlar tarafından mükellef nezdinde haber verilen olayın ilgili olduğu vergi türüne ilişkin bir vergi incelemesine başlandığı veya olayın ve ilgili olduğu vergi türünün takdir komisyonuna intikal ettirildiği günden evvel (Kaçakçılık suçu teşkil eden fiillerin işlendiğinin tespitinden önce) verilmiş ve resmi kayıtlara geçirilmiş olması." şeklinde değişiklik yapılmıştır. Bahse konu değişiklikten evvel mükellefler haklarında yapılan incelemenin konusunu teşkil etmese bile aynı döneme ilişkin farklı vergi türlerinden pişmanlık talebinde bulunamıyordu. Lakin mezkur değişiklik ile artık mükellefler örneğin 2019 hesap dönemine ilişkin kurumlar vergisi vergi türünden incelemeye tabi olsa da inceleme devam ederken katma değer vergisi yönünden pişmanlıkla beyanname verebilecektir.

2.4. VUK'un "Tekerrür" Başlıklı 339'uncu Maddesindeki Değişiklikler

7338 sayılı Kanun ile VUK'un "Tekerrür" başlıklı 339'uncu maddesi Kanun'un yayım tarihinden itibaren geçerli olmak üzere; "*Vergi ziyaına sebebiyet vermekten veya usulsüzlükten dolayı ceza kesilen ve cezası kesinleşenlere, vergi ziyaı cezasında cezanın kesinleştiği tarihi izleyen günden*

itibaren beşinci yılın isabet ettiği takvim yılının sonuna kadar, usulsüzlükte cezanın kesinleştiği tarihi izleyen günden itibaren ikinci yılın isabet ettiği takvim yılının sonuna kadar tekrar ceza kesilmesi durumunda, vergi ziyaı cezası yüzde elli, usulsüzlük cezası yüzde yirmibeş oranında artırılmak suretiyle uygulanır.

Şu kadar ki, artırım tutarı kesinleşen cezadan (kesinleşen birden fazla ceza olması durumunda bunlardan tutar itibarıyla en yükseğinden) fazla olamaz.

Birinci fıkra da yer alan beş ve iki yıllık sürelerin hesabında, artırım esas alınan cezaların kesinleşme tarihi dikkate alınır." şeklinde değiştirilmiştir.

Yapılan kapsamlı değişiklik ile 26.10.2021 tarihinden itibaren evvela tekerrür uygulamasına ilişkin vergi ziyaı cezasında beş, usulsüzlük cezasında iki yıllık süreler cezanın kesinleştiği tarihi izleyen günden itibaren dikkate alınacaktır. Diğer önemli değişiklik de tekerrür uygulamasındaki artırım tutarına sınırlama getirilmiştir. Buna göre, artırım tutarı kesinleşen cezadan fazla olamayacaktır. Ayrıca kesinleşmiş birden fazla ceza olması halinde bunlardan en yükseği esas alınacaktır. Esasen bu değişiklik de mükellefler lehine önemli bir uygulama olarak karşımıza çıkmaktadır. Çünkü, mezkur değişiklikten evvel tekerrür uygulamasında mükelleflerin küçük tutarda da olsa kesinleşmiş bir vergi ziyaı veya usulsüzlük cezası olması halinde artırım uygulanacak cezada tutar açısından sınırlama bulunmamakta ve bu durum ciddi bir haksızlığa yol açmaktaydı. Lakin yeni düzenleme bu durumun önüne geçmiş ve her ne kadar yüzde elli ve yüzde yirmi beş artırım oranları belirtilse de şayet artırım tutarı, tekerrüre esas

alınan kesinleşmiş cezayı geçerse bu oranlar değil azami ölçü olarak kesinleşen ceza tutarı esas alınacaktır.

Yeni düzenleme ışığında tekerrür uygulamasını bir örnek ile açıklayalım:

Örnek: (P) AŞ'nin 2017 hesap dönemi incelenmiş ve kendisine 30.000 TL vergi ziyai cezasını içeren vergi ceza ihbarnamesi 10.06.2019 tarihinde tebliğ edilmiştir. Mükellef uzlaşma, indirim talep etmemiş ve dava açma yoluna da gitmemiştir. Dolayısıyla 10.07.2019 tarihinde cezası kesinleşmiştir.

Mükellef ayrıca 2019 yılına ilişkin şubat vergilendirme dönemine ait katma değer vergisi beyannamesini zamanında vermemiş ve takdir komisyonuna sevk edilmiştir. Mezkur komisyon tarafından (P) AŞ'nin 22.000 TL tutarında KDV ziyasına sebebiyet verdiği 23.11.2019 tarihinde tespit edilmiştir.

15.08.2011 tarih ve VUK-49/2011-7 sayılı Vergi Usul Kanunu Sirküleri'ne göre; bir vergi cezasının tekerrür hükmü sebebiyle artırımlı uygulanabilmesi için tekerrüre esas alınacak sonraki fiilin, daha önce işlenmiş bir fiil için kesilen cezanın kesinleşme tarihinden sonraki bir tarihte işlenmiş olması gerekmektedir. Buna göre, (P) AŞ'nin 10.07.2019 tarihinde kesinleşmiş bir vergi ziyai cezası bulursa da tekerrür uygulamasında artırımlı olarak dikkate alınacak ikinci fiil, kesinleşmiş bu cezadan daha evvel işlenmiş olması hasebiyle 2019 yılında kesilecek cezada tekerrür uygulanmayacaktır. Dolayısıyla tekerrür uygulamasına konu olmayacak 22.000 TL vergi ziyai cezasını içeren vergi ceza ihbarnamesi 23.11.2019 tarihinde mükellefe tebliğ edilmiştir. Mükellef uzlaşma

ve indirim talep etmeyip dava açma yoluna da gitmediği için 23.12.2019 tarihinde cezası kesinleşmiştir.

Öte yandan (P) AŞ'nin 2020 yılı kasım vergilendirme dönemine ait muhtasar beyannamesinde serbest meslek kazancı ödemelerine ilişkin kesilmesi gereken stopaj tutarını eksik beyan ettiği ve kendisine 200.000 TL tutarında vergi ziyai cezası kesilmesi gerektiği 24.12.2021 tarihli vergi inceleme raporu ile tespit edilmiş ve mükellef tarhiyat öncesi uzlaşma talebinde bulunmuştur.

7338 sayılı Kanun ile tekerrür uygulamasına ilişkin yapılan yeni düzenlemeye göre; (P) AŞ'nin 24.12.2021 tarihli 200.000 TL tutarlı vergi ziyai cezasına ilişkin artırım tutarının hesabında, kesinleşen iki adet vergi ziyai cezasından tutar olarak en yükseği dikkate alınacaktır. Dolayısıyla 10.07.2019 tarihinde kesinleşmiş olan 30.000 TL tutarlı vergi ziyai cezası artırıma esas alınacaktır. Ayrıca artırım tutarı kesinleşen cezadan fazla olamayacağı için 200.000 TL ceza %50 artırımlı hesaplanması halinde 300.000 TL olarak değil 230.000 TL olarak tekerrür esasları uygulanacak ve tarhiyat öncesi uzlaşmada bu tutar uzlaşmaya konu edilecektir.

2.5. VUK'un Cezalara İlişkin Hükümlerinde Yapılan Diğer Değişiklikler

7338 sayılı Kanun ile VUK'un mükerrer 227'nci maddesinde değişiklik yapılmış ve yeni düzenlemeye göre; vergi kanunlarında yer alan muafiyet, istisna, yeniden değerlendirme, zarar mahsubu ve benzeri hükümlerden yararlanabilmek için düzenlenmesi gereken yeminli mali müşavir tasdik raporunun mükellefler

tarafından zamanında ibraz edilmemesi halinde, mükellefe tebliğ edilmek şartı ile 60 günlük bir mühlet verilecek ve şayet tasdik raporu bu süre içinde de ibraz edilmez ise mükellefler tasdike konu haktan yararlanamayacaktır.

Yukarıda yer alan mezkur değişikliğe binaen de VUK'un 353'üncü maddesine Kanun'un yayım tarihinden itibaren geçerli olmak üzere; "Bu Kanunun mükerrer 227'nci maddesi uyarınca tasdik kapsamına alınan konularda yeminli mali müşavir tasdik raporunun aynı maddenin üçüncü fıkrasının birinci cümlesinde belirtilen sürede ibraz edilmemesi durumunda, tasdik raporu ibraz şartı getirilen mükellef adına 50.000 Türk lirasından az ve 500.000 Türk lirasından (534 Sıra No.lu VUK Genel Tebliği ile 01.01.2022 tarihinden itibaren 68.000'den az ve 680.000'den) fazla olmamak üzere, yararlanılması tasdik raporunun ibrazı şartına bağlanan tutarın %5'i nispetinde özel usulsüzlük cezası kesilir." şeklinde 11 numaralı bent eklenmiştir.

Yine 7338 sayılı Kanun ile VUK'un 234'üncü maddesinin birinci fıkrası; "Birinci ve ikinci sınıf tüccarlar, kazancı basit usulde tespit edilenlerle defter tutmak mecburiyetinde olan serbest meslek erbabı ve çiftçiler, bu Kanun kapsamındaki belgeleri düzenleme zorunluluğu bulunmayanlara yaptırdıkları işler veya onlardan satın aldıkları mallar (gerçek usulde vergilendirilmeyen çiftçilerden satın aldıkları mallar hariç) için işi yapana veya malı satana imza ettirecekleri gider pusulası düzenlerler. Vergiden muaf esnaf için düzenlenen gider pusulası, bu kişiler tarafından verilmiş fatura hükmündedir. Gider pusulası, malın teslimi veya hizmetin yapıldığı tarihten itibaren azami yedi gün içinde düzenlenir. Bu süre içerisinde düzenlenmeyen gider pusulası hiç

düzenlenmemiş sayılır." şeklinde değiştirilmiştir.

Yukarıda yer verilen değişikliğe istinaden de VUK'un 353 üncü maddesinin birinci fıkrasının 1 numaralı bendine 234 'üncü madde de eklenmiş ve buna göre artık mükelleflerce gider pusulası düzenlenmesi gereken hususlarda bahse konu belgenin hiç düzenlenmemesi veya yedi günlük süre içinde düzenlenmeyerek hiç düzenlenmemiş sayılması halinde belgede yazılması gereken tutarın %10'u nispetinde özel usulsüzlük cezası kesilecektir.

7338 sayılı Kanun ile VUK'un 353'üncü maddesinde yapılan son değişikliğe gelince; 8 numaralı bendinin birinci cümlesi "Belge basımı ile ilgili bildirim görevini belirlenen sürede yerine getirmeyen ya da bildirim eksik veya hatalı yapan matbaa işletmecilerine 1.400 Türk lirası (534 Sıra No.lu VUK Genel Tebliği ile 01.01.2022 tarihinden itibaren 1.900 TL) özel usulsüzlük cezası kesilir." şeklinde değiştirilmiş ve azami ceza haddi kaldırılmıştır. Ayrıca bu cümleden sonra gelmek üzere "Bildirim görevinin belirlenen sürede yerine getirilmemesi durumu ile bildirimin eksik veya hatalı yapılması durumunda kesilmesi gereken özel usulsüzlük cezası, bildirimin belirlenen sürenin sonundan başlayarak 30 gün içinde yapılması ya da eksik veya hatalı yapılan bildirimin aynı süre içerisinde tamamlanması veya düzeltilmesi durumunda 1/2 oranında uygulanır." cümlesi eklenmiştir.

Öte yandan 7338 sayılı Kanun ile VUK'un 352'nci maddesinde 1'inci derece usulsüzlüklerin 6 numaralı bendine mükerrer 242'nci madde de eklenmiş ve dolayısıyla bundan böyle mükelleflerce elektronik ortamda tutulan defterlerde kayıt nizamına uyulmamış olması

halinde I'inci derece usulsüzlük cezası kesileceği hüküm altına alınmıştır. Ayrıca mükerrer 242'nci maddede yer verilen zorunluluklara mükelleflerce uyulmaması halinde 7338 sayılı Kanun ile VUK'un mükerrer 355'inci maddesine eklenmiş bulunan özel usulsüzlük cezası ile de karşı karşıya kalınacaktır.

3. SONUÇ

7338 sayılı Vergi Usul Kanunu ile Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun ile vergi mevzuatımızda yapılan önemli değişikliklere ilişkin olarak bu çalışmamızda sadece ceza hükümlerindeki değişiklikleri örneklerle açıklamaya çalıştık. Yukarıdaki çalışmamızdan da görüleceği üzere yapılan değişiklikler ekseriyetle mükellefler lehine inşa edilmiş olup bundan sonraki süreçte yapılan değişikliklerin mükellefler nezdinde meydana getireceği sonuçlar daha açık görülebilecektir.

KAYNAKÇA

7338 sayılı Vergi Usul Kanunu ile Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun

213 sayılı Vergi Usul Kanunu

15.08.2011 tarih ve VUK-49/2011-7 sayılı Vergi Usul Kanunu Sirküleri

7326 SAYILI KANUNLA GETİRİLEN YENİDEN DEĞERLEME

Sedat SARIKAYA

Vergi Müfettişi

ORCID Numarası: 0000-0003-0441-9450

Özet

7144 sayılı Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun'un 5. maddesiyle 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'na (VUK'a) Geçici 31'inci madde eklenmiştir. Söz konusu madde ile bilanço usulüne göre defter tutan gelir ve kurumlar vergisi mükelleflerine (finans ve bankacılık sektöründe faaliyet gösterenler, sigorta ve reasürans şirketleri, emeklilik şirketleri ve emeklilik yatırım fonları, münhasıran sürekli olarak işlenmiş altın, gümüş alım-satımı ve imali ile iştigal eden mükellefler ile bu Kanunun 215 inci maddesi uyarınca kendilerine kayıtlarını Türk para birimi dışında başka bir para birimiyle tutmalarına izin verilenler hariç) 25.05.2018 tarihi itibarıyla aktiflerinde kayıtlı bulunan taşınmazlarını 30.09.2018 tarihine kadar belirli şartlarla ve değer artışı tutarı üzerinden %5 oranında vergi hesaplamak suretiyle yeniden değerlendirme imkanı getirilmiştir. 7326 sayılı Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılması İle Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına İlişkin Kanun'un 11.maddesiyle aynı kanunun Geçici 31'inci maddesine ek yedinci fıkra eklenmiştir. Buna göre, yeniden değerlemenin kapsamına 09.06.2021 tarihi itibarıyla işletme aktifinde yer alan taşınmazların yanı sıra amortismanına tabi diğer iktisadi kıymetler alınmış, değerlemenin en son 31.12.2021 tarihine kadar yapılabileceği belirlenmiş ve vergi yükü %2 olacak şekilde yeniden düzenlenmiştir. Bu çalışmada yeniden değerlendirme uygulaması ele alınmış ve konuya ilişkin değerlendirmelerde bulunulmuştur.

Anahtar Kelimeler: Yeniden Değerleme, Taşınmazlar İle Amortismanına Tabi Diğer İktisadi Kıymetler, Özel Fon, Değer Artış Tutarı

1. GİRİŞ

Ekonomik istikrarsızlık durumlarından biri olan enflasyon, özellikle gelişmekte olan ülkelerin en temel sorunlarından biridir. Enflasyon, fiyatlar genel seviyesinde ortaya çıkan sürekli ve hissedilir ölçüdeki artışlar olarak tanımlanmaktadır. Bu artışlar, bir ülkedeki ekonomik karar birimleri üzerinde farklı etkiler oluşturmaktadır. Vergi alacaklısı olan devlet, enflasyonu vergi gelirlerini artırabilmek amacıyla bir araç olarak kullanabilmekte; ancak vergi tahsilatında yaşanan gecikmelere bağlı olarak söz konusu gelirlerde bir değer kaybı oluşabilmektedir. Mükellefler ise; enflasyonist ortamda vergi yükleri arttığı için ekonomik kayba uğramakta; ancak yaşanacak tahsilat gecikmelerine bağlı olarak kazanç sağlayabilmektedirler. Enflasyon nedeniyle taraflar açısından ortaya çıkan söz konusu kayıp ve kazançlar eşit dağılım gösteremeyeceğinden vergilemede adalet sorunu ortaya çıkmaktadır¹.

Enflasyonun vergi sistemi üzerinde meydana getirdiği olumsuz etkileri gidermek amacıyla ülkeler çeşitli tedbirler uygulamaktadır. Bu tedbirler, kapsam bakımından vergileme sisteminin tümü üzerinde etkili olan “genel tedbirler” ile bir bölümünü kapsayan “kısmi tedbirler” başlıkları altında toplanabilir. Örneğin; enflasyon muhasebesi ve endeksleme yöntemleri genel tedbirler kategorisinde yer alırken, yeniden değerlendirme ve stok değerlendirme gibi yöntemler kısmi tedbirler arasında sayılabilir².

Ülkemizde enflasyon düzeltmesi, 5024 sayılı

Kanun³’un 2. maddesinde yer alan düzenleme ile 213 sayılı Vergi Usul Kanunu’nun mükerrer 298. maddesinde yer alan yeniden değerlendirme uygulamasının yerine getirilmek suretiyle uygulamaya başlanmıştır. Söz konusu uygulama en son kanunda belirtilen koşulların olduğu 2004 yılında uygulanmıştır. 7144 sayılı Kanun’un 5.maddesiyle 213 sayılı Vergi Usul Kanunu’na eklenen Geçici 31’inci madde ile dileyen mükelleflere 30.09.2018 tarihine kadar belirli şartlar dahilinde yeniden değerlendirme yapma imkânı getirilmiştir. 7326 sayılı Kanun’un 11.maddesinde yapılan düzenlemeyle 213 sayılı Vergi Usul Kanunu’nun Geçici 31.maddesine eklenen yedinci fıkra ile yeniden değerlendirme yapılacak sabit kıymetlerin kapsamı genişletilmiş ve yeniden değerlendirme yapılmasına ilişkin süre 31.12.2021 tarihi olarak belirlenmiştir. Bu uygulamada bazı mükellefler, düzenlemelerde gördükleri eksikleri öne sürerek beyannamelerini ihtirazi kayıtla vermiştir. İlk beyannamelerini kanuni süresinde vermiş bazı mükellefler ise, söz konusu beyannamelerin muhteviyatları hakkında sonradan düzeltme veya pişmanlık beyannameleri verebilmektedirler. Dolayısıyla bahse konu uygulamanın mükellefler üzerindeki etkisi halen devam etmektedir.

Bu çalışmada; 213 sayılı Vergi Usul Kanunu’nun Geçici 31. maddesinin yedinci fıkrasında yer alan “yeniden değerlendirme” uygulaması ele alınarak çeşitli değerlendirmelerde bulunulmuştur.

1 Dilek Maktal, “Türkiye’de Vergi Enflasyon İlişkisi” (yüksek lisans tezi, Dokuz Eylül Üniversitesi, 2004).

2 A.g.e.

3 Vergi Usul Kanunu, Gelir Vergisi Kanunu ve Kurumlar Vergisi Kanununda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun.

2. YASAL VE İDARİ DÜZENLEMELER

2¹³ sayılı Vergi Usul Kanunu'nun Geçici 31. maddesinin bir ila altıncı fıkralarında özetle, tam mükellefiyete tabi ve bilanço esasına göre defter tutan gelir ve kurumlar vergisi mükelleflerinin (finans ve bankacılık sektöründe faaliyet gösterenler, sigorta ve reasürans şirketleri, emeklilik şirketleri ve emeklilik yatırım fonları, münhasıran sürekli olarak işlenmiş altın, gümüş alım-satımı ve imali ile iştigal eden mükellefler ile bu Kanunun 215 inci maddesi uyarınca kendilerine kayıtlarını Türk para birimi dışında başka bir para birimiyle tutmalarına izin verilenler hariç) bu maddenin yürürlüğe girdiği tarih itibarıyla aktiflerine kayıtlı bulunan taşınmazlarını (sat-kirala-geri al işlemine veya kira sertifikası ihracına konu edilen taşınmazlar hariç) 30.09.2018 tarihine kadar bazı şartlarla yeniden değerleyebilecekleri belirtilmiştir.

Buna göre; yeniden değerlemede, taşınmazlar ile bunlara ilişkin amortismanların, değerlendirme hükümlerine göre tespit edilen ve bu maddenin yürürlüğe girdiği tarih itibarıyla yasal defter kayıtlarında yer alan değerleri esas alınacaktır. Amortisman tabi taşınmazlar için amortismanın herhangi bir yılda yapılmamış olması durumunda yeniden değerlemeye esas alınacak tutar bu amortismanlar tam olarak ayrılmış varsayılarak belirlenecektir. Taşınmazların bu suretle tespit edilen değerleri ile bunlara ilişkin amortismanların yeniden değerlendirme oranı ile çarpılması sonucunda yeniden değerlendirme sonrası değerleri bulunacaktır.

Yeniden değerlemede, aynı Kanun'un mükerrer 298 inci maddesine göre enflasyon düzeltilmesine tabi tutulan ve en son bilançoda yer alan taşınmazlar ile bunların amortismanları için, bu maddenin yürürlüğe girdiği tarihten bir önceki aya ilişkin Yİ-ÜFE değerinin, söz konusu bilançonun ait olduğu tarihi takip eden aya ilişkin Yİ-ÜFE değerine bölünmesi ile bulunan yeniden değerlendirme oranı dikkate alınacaktır. En son bilanço tarihinden sonra iktisap edilen taşınmazlar ile bunların amortismanlarında ise yeniden değerlendirme oranı belirlenirken, yine bu maddenin yürürlük tarihinden önceki aya ait Yİ-ÜFE değeri, bu defa taşınmazın iktisap edildiği ayı izleyen aya ilişkin Yİ-ÜFE değerine bölünecektir. Yİ-ÜFE ibaresi; Türkiye İstatistik Kurumunun her ay için belirlediği 01.01.2005 tarihinden itibaren üretici fiyatları endeksi (ÜFE) değerlerini, 01.01.2014 tarihinden itibaren yurt içi üretici fiyat endeksi (Yİ-ÜFE) değerlerini ifade etmektedir.

Yeniden değerlendirme neticesinde taşınmazların değerinde meydana gelecek değer artışı, her bir taşınmaza isabet eden değer artışı ayrı ayrı gösterilmek şartıyla bilançonun pasifinde özel bir fon hesabında gösterilecektir. Değer artışı, taşınmazların yeniden değerlendirme sonrası ve öncesindeki net bilanço aktif değerleri arasındaki farktır.

Taşınmazlarını yeniden değerlemeye tabi tutan mükellefler bahse konu kıymetlerini, yapılan yeniden değerlendirme sonrasında bulunan değerleri üzerinden amortisman tabi tutmaya devam edeceklerdir.

Mükellefler, pasifte özel fon hesabında gösterdikleri değer artışı tutarı üzerinden %5

oranında hesaplayacakları vergiyi, yeniden değerlendirme işleminin yapıldığı tarihi izleyen ayın 25. günü akşamına kadar bir beyanname ile gelir veya kurumlar vergisi yönünden bağlı olunan vergi dairesine beyan edip, aynı süre içerisinde ödeyeceklerdir. Bu fıkra kapsamında ödenen vergi; gelir ve kurumlar vergisinden mahsup edilemeyecek olup, gelir ve kurumlar vergisi matrahının tespitinde de gider olarak dikkate alınamayacaktır. Beyanın zamanında yapılmaması veya tahakkuk eden verginin süresinde ödenmemesi durumunda iş bu madde hükümlerinden faydalanılamayacaktır. Pasifte özel fon hesabında gösterilen değer artışı tutarı, sermayeye ilave edilebilecektir. Bunun dışında söz konusu tutarın tamamı ya da bir kısmı başka bir hesaba nakledilirse veya işletmeden çekilirse ilgili kısım, işlemin yapıldığı dönem kazancı ile ilişkilendirilmeksizin vergiye tabi tutulacaktır.

Yeniden değerlemeye tabi tutulan taşınmazların elden çıkarılması halinde, pasifte özel fon hesabında bekletilen tutarlar, kazancın tespitinde dikkate alınmayacaktır.

Aynı maddenin, 09.06.2021 yürürlük tarihiyle eklenen yedinci fıkrasıyla, taşınmazların yanı sıra amortismanına tabi diğer iktisadi kıymetler de yeniden değerlemenin kapsamına alınmış ve mükelleflerin 31.12.2021 tarihine kadar belirli şartlar altında yeniden değerlendirme yapacakları hükme bağlanmıştır.

Yedinci fıkra kapsamında yapılacak yeniden değerlemede, maddenin yürürlüğe girdiği tarihten bir önceki aya ilişkin Yİ-ÜFE değeri yerine, söz konusu fıkranın yürürlüğe girdiği

tarihten bir önceki aya ilişkin Yİ-ÜFE değeri baz alınacaktır. Ayrıca bu madde kapsamında daha önce yeniden değerlemeye tabi tutulan taşınmazlar için yedinci fıkra uyarınca yapılacak değerlemede ise, bahse konu fıkranın yürürlüğe girdiği tarihten bir önceki aya ilişkin Yİ-ÜFE değerinin, 2018 yılı Mayıs ayına ilişkin Yİ-ÜFE değerine bölünmesi ile bulunan oranın dikkate alınacağı belirtilmiştir.

Yedinci fıkra kapsamında yapılan yeniden değerlendirme sonrası pasifte özel fon hesabında gösterilen değer artışı tutarı üzerinden %2 oranında hesaplanan vergi, yeniden değerlendirme işleminin yapıldığı tarihi izleyen ayın sonuna kadar bir beyanname ile gelir veya kurumlar vergisi yönünden bağlı olunan vergi dairesine beyan edilecek ve ilk taksiti beyanname verme süresi içinde, izleyen taksitler beyanname verme süresini takip eden ikinci ve dördüncü ayda olmak üzere üç eşit taksitte ödenecektir. Önceki fıkralarda taşınmazlar için öngörülen hükümler iş bu fıkra uygulamasında amortismanına tabi diğer iktisadi kıymetler için de geçerlidir⁴.

Aynı kanunun Geçici 31. maddesinin ek yedinci fıkrasının uygulamasına ilişkin olarak 530 sıra numaralı Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği (VUK GT) yayımlanmıştır. Yapılan düzenlemede; yeniden değerlendirme yapabilecek/ yapamayacak mükellefler, yeniden değerlemeye tabi olan/ olmayan iktisadi kıymetler, yeniden değerlemeye esas değer, yeniden değerlendirme oranı, değerlendirme sonrası oluşan artışın vergilendirilmesi gibi hususlar açıklanmış ve cezai müeyyidelere yer verilmiştir.

Tam mükellefiyete tabi ve bilanço esasına

4 213 sayılı Vergi Usul Kanunu, www.mevzuat.gov.tr, Erişim Tarihi: 15.05.2022.

göre defter tutan kollektif, adi komandit ve adi şirketler de dâhil olmak üzere ferdi işletme sahibi gelir vergisi mükellefleri ile kurumlar vergisi mükellefleri bilançolarına kayıtlı iktisadi kıymetlerini yeniden değerlendirme hakkına sahip bulunmaktadırlar. Kanunda yazılı istisnalara ilave olarak; dar mükellefiyet esasına göre vergilendirilenler, işletme hesabı (zirai işletme hesabı dahil) esasına göre defter tutan mükellefler ile serbest meslek kazanç defteri tutan serbest meslek erbabı mükellefler de uygulamadan yararlanamayacaktır.

Yeniden değerlemeye tabi iktisadi kıymetler; taşınmazlar ile gayrimenkullerin mütemmim cüzüleri ve teferruatı, tesisat ve makinalar, gemiler ve diğer taşıtlar, gayrimaddi haklar, demirbaşlar, sinema filmleri, şerefiyeler, araştırma geliştirme harcamaları, özel maliyet bedelleri ile aktifleştirilen ilk tesis ve taazzuv giderleridir. Söz konusu kıymetlerin gerek tamamı gerekse de bir kısmı için bu uygulamadan yararlanılabilecektir. Sat-kirala-geri al işlemine veya kira sertifikası ihracına konu edilen iktisadi kıymetler ile iktisadi kıymetlerin alım, satım ve inşa işleri ile devamlı olarak uğraşanların bu amaçla aktiflerinde kayıtlı bulunan emtia niteliğindeki kıymetler ise yeniden değerlemeye tabi tutulamayacaktır. Kapsama giren işletmelerin kiralamaya konu ettikleri iktisadi kıymetler emtia niteliğinde bulunmadığından, yeniden değerlemeye tabi tutulabilecektir.

Yeniden değerlendirme yapılırken 09.06.2021 tarihi itibarıyla işletmenin yasal defter kayıtlarında yer alan tutarlar dikkate alınacaktır. Maliyet bedeline eklenmesi zorunlu unsurlar, maliyet bedelinde gösterilen giderler ile maliyet bedeline eklenen kredi faizleri ile kur farkları da yeniden

değerlemenin kapsamında bulunmaktadır.

Yeniden değerlendirme yapılırken dikkate alınacak yeniden değerlendirme oranı ise; daha önce yeniden değerlendirme yapılmış taşınmazlara ve yapılmamış iktisadi kıymetlere göre farklılık arz edecektir. Daha önce yeniden değerlemesi yapılmış taşınmazlarda yeniden değerlendirme oranı $Yİ-ÜFE: 2021-Mayıs / Yİ-ÜFE: 2018-Mayıs$ ($666,79/354,85=1,87907$) şeklinde bulunacaktır. Daha önce yeniden değerlemesi yapılmamış iktisadi kıymetlerde yeniden değerlendirme oranı ise en son bilançoda yer alan veya bilanço tarihinden sonra iktisap edilen iktisadi kıymetler ve amortismanları için ayrı ayrı hesaplanacaktır. En son bilançoda yer alanlar için yeniden değerlendirme oranı; $Yİ-ÜFE: 2021-Mayıs / Yİ-ÜFE: 2005-Ocak$ ($666,79/114,83=5,80675$) şeklinde; bilanço tarihinden sonra iktisap edilenlerde ise yeniden değerlendirme oranı; $Yİ-ÜFE: 2021-Mayıs / Yİ-ÜFE: İktisap Tarihini İzleyen Ay$ şeklinde bulunacaktır. İktisap tarihi olarak, devir, tür değiştirme ve bölünme hallerinde, devreden, tür değiştiren veyahut bölünen işletme tarafından satın alınan tarih; finansal kiralama yoluyla iktisadi kıymet edinilmesi durumunda ise, kiracının kullanma hakkını aktifleştirdiği tarih esas alınacaktır.

En son enflasyon düzeltmesi yapılan bilançodan sonraki tarihlerde inşa edilerek aktive alınan binaların yeniden değerlemeye tabi tutulması durumunda, mükellefler tarafından bina maliyet bedeline dâhil edilen arsa payı bedeli ile diğer maliyet unsurları ayrıştırılmak suretiyle yeniden değerlendirme sonrası tutar hesaplanacaktır. Bu binaların yeniden değerlendirme sonrasındaki değerlerinin hesaplanmasında, arsa payı için arsanın iktisap tarihine (arsa

enflasyon düzeltilmesi yapılmış en son bilanço tarihinden önce iktisap edilmiş ise bilanço tarihine) göre bulunacak yeniden değerlendirme oranı, diğer maliyet unsurları içinse binanın aktifleştirildiği tarihe göre bulunacak yeniden değerlendirme oranı dikkate alınacaktır. Binaların amortismanında kullanılacak oran ise, binanın aktifleştirildiği tarihe göre bulunacaktır. Daha öncesinde yeniden değerlemesi yapılmış kapsam dahilindeki binaların yeniden değerlendirme oranının hesaplamasında ise herhangi bir değişiklik olmayacak ve $1,87907 = (666,79/354,85)$ oranı kullanılacaktır.

Yeniden değerlendirme işleminden doğan değer artışları üzerinden mükellefler, % 2 oranında vergi hesaplayıp, yeniden değerlendirme işleminin yapıldığı tarihi izleyen ayın son günü akşamına kadar gelir veya kurumlar vergisi yönünden bağlı olunan vergi dairesine beyan edip, üç eşit taksitte ödeyeceklerdir. Değer artışı üzerinden hesaplanan verginin zamanında beyan edilmemesi veya tahakkuk eden verginin taksitlerinin sürelerinde ödenmemesi halinde mezkur kanunun Geçici 31. maddesi hükümlerinden faydalanılması söz konusu olmayacaktır.

530 sıra numaralı Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği'nde konuyla ilgili uygulama örneklerine yer verilmiştir. Bahse konu örneklerde, daha önce yeniden değerlemesi yapılmamış iktisadi kıymetler ile yeniden değerlendirme yapılmış

taşınmazlara ilişkin yeniden değerlendirme oranı bulunmak suretiyle yeniden değerlendirme işlemleri yapılmış ve muhasebe kayıtları gösterilmiştir.

Örnek 1: Tam mükellefiyet esasında vergilendirilen, hesap dönemi takvim yılı olan (A) A.Ş.'nin 09.06.2021 tarihi itibarıyla yasal defter kayıtlarında maliyet bedeli 50.000.000,00-TL ve birikmiş amortismanı 30.250.000,00-TL olan ve 1991 yılından itibaren aktifinde yer alan binanın 2021 yılı Temmuz ayında yeniden değerlemeye tabi tutulması halinde, yeniden değerlemeye ilişkin hesaplamalar aşağıdaki şekilde olacaktır. Mükellef daha önce 2018 yılında 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun Geçici 31. maddesi uygulamasından yararlanmamıştır.

Değer artışının hesabında, yeniden değerlendirme öncesi ve sonrası net bilanço aktif değerleri olarak, Kanunun yürürlük tarihi (09.06.2021) itibarıyla binanın yasal defter kayıtlarında yer alan bedeli ile birikmiş amortismanları arasındaki ve bunların yeniden değerlendirme sonrası bulunan tutarları arasındaki fark tutarlar dikkate alınacaktır.

Bu kapsamda değer artışı, taşınmazın;

-Yeniden değerlendirme sonrası net bilanço aktif değerinden $(290.337.500,00 - 175.654.187,50 = 114.683.312,50)$,

-Yeniden değerlendirme öncesi net bilanço aktif değerinin $(50.000.000,00 - 30.250.000,00$

	Yeniden Değerleme Oranı	Yeniden Değerlemeye Esas Tutar	Yeniden Değerlenmiş Tutar
Taşınmaz	$(666,79 / 114,83 =) 5,80675$	50.000.000,00	290.337.500,00
Birikmiş Amortisman	$(666,79 / 114,83 =) 5,80675$	30.250.000,00	175.654.187,50

= 19.750.000,00)

indirilmesi suretiyle hesaplanacak olup, örneğimizde (114.683.312,50 - 19.750.000,00 =) 94.933.312,50-TL olarak gerçekleşecektir.

Yapılan yeniden değerlendirme sonrasında 94.933.312,50-TL değer artışı üzerinden %2 oranında hesaplanan 1.898.666,25-TL verginin kurumlar vergisi yönünden bağlı olunan vergi dairesine yeniden değerlendirme işleminin yapıldığı tarihi izleyen ayın son günü (31.08.2021) akşamına kadar beyan edilip aynı sürede ilk taksiti (632.888,75-TL), 31/10/2021 tarihine kadar (bu tarih dâhil) ikinci taksiti ve 31.12.2021 tarihine kadar da (bu tarih dâhil) üçüncü taksiti ödenecektir. Yukarıda gösterilen işlemlere ait muhasebe kayıtları ise aşağıdaki şekilde olacaktır.

Mükellef, yeniden değerlemeye tabi tuttuğu binayı yeni değeri üzerinden amortismanına tabi

tutabilecektir. Buna göre söz konusu binanın maliyet bedeli 290.337.500,00-TL'ye çıktığından, 2021 yılı ve müteakip yıllarda ayrılacak yıllık toplam amortisman tutarı da $(290.337.500,00 \times \%2 =) 5.806.750,00$ -TL olacaktır.

2021 yılının ikinci geçici vergi döneminde de, söz konusu bina için aktifte kayıtlı yeniden değerlendirme öncesi değer üzerinden $[(50.000.000,00 \times \%2) / 4 = 250.000,00$ -TL] amortisman ayıran mükellef tarafından 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun Geçici 31 inci maddesinin yedinci fıkrası gereğince, yeniden değerlemede, 09.06.2021 tarihi itibarıyla yasal defter kayıtlarında yer alan değerler dikkate alınabileceğinden, 2021 yılının birinci geçici vergi dönemi için ayrılan amortisman tutarı yeniden değerlemeye tabi tutulmuş, ikinci geçici vergi dönemine ilişkin amortisman tutarı yeniden değerlendirme öncesindeki değer üzerinden hesaplanmıştır.);

...../07-2021/

252 Binalar

240.337.500,00

257 Birikmiş Amortismanlar

145.464.187,50

522 MDV Yeniden Değerleme Artışları

94.933.312,50

...../08-2021/

770 Genel Yönetim Giderleri (KKEG)

1.898.666,25

360 Ödenecek Vergi ve Fonlar

1.898.666,25

...../08-2021/

360 Ödenecek Vergi ve Fonlar

632.888,75

102 Bankalar

632.888,75

Yeniden Değerleme değer artış vergisi 1. taksit ödemesi

.....

-2021 yılının üçüncü geçici vergi dönemi için gider olarak birikmiş amortisman tutarına dâhil edilecek tutar $[(5.806.750,00 \times \frac{3}{4}) - 1.451.687,50]$ (birinci geçici vergi dönemi) - 250.000,00 (ikinci geçici vergi dönemi) =] 2.653.375,00-TL,

-2021 yılının dördüncü geçici vergi dönemi için gider olarak birikmiş amortisman tutarına dâhil edilecek ilave tutar ise $(5.806.750,00 - 1.451.687,50 - 250.000,00 - 2.653.375,00 =) 1.451.687,50$ -TL olacak ve böylece 2021 yılı üçüncü geçici vergi döneminde ayrılmış toplam amortisman tutarı 4.355.062,50-TL ve dördüncü geçici vergi döneminde ayrılmış toplam amortisman tutarı ise 5.806.750,00-TL olarak gerçekleşecektir.

Örnek 2: Tam mükellefiyet esasında vergilendirilen (C) Ltd. Şti.'nin 2005 yılı Temmuz ayında 1.000.000,00-TL bedelle satın alarak idari faaliyetlerde kullandığı binanın 25.05.2018 tarihi itibarıyla birikmiş amortisman tutarı 265.000,00-TL'dir. Mükellefçe, 50 yıl faydalı ömür ve %2 amortisman oranı dikkate alınarak normal amortisman usulüne göre amortisman ayırılmaktadır.

a) Mükellef tarafından 2018 yılı Ağustos ayında söz konusu taşınmaz 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun Geçici 31. maddesi ve 500 Sıra Numaralı Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği çerçevesinde yeniden değerlemeye tabi tutulmuş olup, 2018 yılındaki söz konusu

yeniden değerlendirme sonrası tutarlar aşağıdaki gibidir.

b) Mükellef, yeniden değerlemeye tabi tuttuğu taşınmazını yeni değeri üzerinden amortisman tabi tutmaya devam etmiştir. Buna göre söz konusu taşınmazın yeniden değerlendirilmiş maliyet bedeli 2.816.140,00-TL olarak hesaplandığından, 2018 yılı ve müteakip yıllarda ayrılacak yıllık amortisman tutarı da $(2.816.140,00 \times \%2=)$ 56.322,80-TL olacaktır. 2018 yılı sonu itibarıyla (2018 dahil) birikmiş amortisman tutarı $(746.277,10 + 5.000,00 + 23.161,40 + 14.080,70=)$ 788.519,20-TL'dir.

c) 09.06.2021 tarihi itibarıyla yasal defter kayıtlarında söz konusu binanın maliyet bedeli 2.816.140,00-TL, birikmiş amortismanı $(788.519,20 + 56.322,80$ (2019 yılı amortisman tutarı) $+ 56.322,80$ (2020 yılı amortisman tutarı) $+ 14.080,70$ (2021 yılı birinci geçici vergi dönemi amortisman tutarı) $=)$ 915.245,50-TL olarak yer almaktadır.

2021 yılının ikinci geçici vergi döneminde, söz konusu taşınmaz için aktifte kayıtlı değer üzerinden amortisman ayıran mükellef bu defa 7326 sayılı Kanunla 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun Geçici 31. maddesine eklenen yedinci fıkra kapsamında söz konusu taşınmazı 2021 yılının Eylül ayında yeniden değerlemek istemektedir. Bu durumda, 2021 yılı Mayıs ayı

	Yeniden Değerleme Oranı	Yeniden Değerleme Esas Tutar	Yeniden Değerlenmiş Tutar
Bina	$(341,88 / 121,4 =) 2,81614$	1.000.000,00	2.816.140,00
Birikmiş Amortisman	$(341,88 / 121,4 =) 2,81614$	265.000,00	746.277,10

Yİ-ÜFE değerinin 2018 yılı Mayıs ayı Yİ-ÜFE 3.571.913,83-TL

değerine bölünmesi sonucu bulunacak olan oran
(666,79/354,85=1,87907) yeniden değerlemede
kullanılacaktır.

Yeniden Değerleme Öncesi Net Bilanço Aktif
Değeri (2.816.140,00 - 915.245,50 =) 1.900.894,50-TL

Yeniden Değerleme Sonrası Net Bilanço
Aktif Değeri (5.291.724,19 - 1.719.810,36 =)

Değer Artışı (3.571.913,83 - 1.900.894,50 =)
1.671.019,33-TL

	Yeniden Değerleme Oranı	Yeniden Değerle- meye Esas Tutar	Yeniden Değerlenmiş Tutar
Bina	(666,79 / 354,85 =) 1,87907	2.816.140,00	5.291.724,19
Birikmiş Amortisman	(666,79 / 354,85 =) 1,87907	915.245,50	1.719.810,36

Satış Bedeli: 5.000.000,00-TL

Maliyet Bedeli (-): (5.291.724,19-TL)

Birikmiş Amortisman (+): 1.905.020,70-TL

Kar: 1.613.296,51 TL

Yukarıda gösterilen işlemlere ait muhasebe kayıtları ise aşağıdaki şekilde olacaktır.

...../09-2021/		
252 Binalar	2.475.584,19	
257 Birikmiş Amortismanlar		804.504,86
522 MDV Yeniden Değerleme Artışları		1.671.019,33
...../10-2021/		
770 Genel Yönetim Giderleri (KKEG)	33.420,39	
360 Ödenecek Vergi ve Fonlar		33.420,39
...../10-2021/		
360 Ödenecek Vergi ve Fonlar	11.140,13	
102 Bankalar		11.140,13
<i>Yeniden Değerleme değer artış vergisi 1. taksit ödemesi</i>		
...../01-2023/		
102 Bankalar	5.000.000,00	
257 Birikmiş Amortismanlar	1.905.020,70	
252 Binalar		5.291.724,19
679 Diğer Olağandışı Gelir ve Karlar		1.613.296,51
.....		

Ödenmesi Gereken Vergi $(1.671.019,33 \times \%2 =) 33.420,39\text{-TL}$

Mükellef, yeniden değerlemeye tabi tuttuğu binayı yeni değeri üzerinden amortismanına tabi tutabilecektir. Buna göre söz konusu binanın maliyet bedeli 5.291.724,19-TL'ye çıktığından, 2021 yılı ve müteakip yıllarda ayrılacak yıllık toplam amortisman tutarı da $(5.291.724,19 \times \%2 =) 105.834,48\text{-TL}$ olacaktır.

Diğer taraftan, mükellefin üçüncü ve dördüncü geçici vergi dönemleri için ayırabileceği (birikmiş amortisman tutarına dâhil edebileceği) amortisman tutarları şu şekilde olacaktır:

- İkinci geçici vergi döneminde gider olarak birikmiş amortisman tutarına dâhil edilen tutar: $[(2.816.140,00 \times \%2) / 4 =] 14.080,70\text{-TL}$

- Üçüncü geçici vergi dönemi için gider olarak birikmiş amortisman tutarına dâhil edilebilecek tutar: $[(105.834,48 \times \frac{3}{4}) - 26.458,62 \text{ (birinci geçici vergi dönemi)} - 14.080,70 \text{ (ikinci geçici vergi dönemi)} =] 38.836,54\text{-TL}$

- Dördüncü geçici vergi dönemi için gider olarak birikmiş amortisman tutarına dâhil edilebilecek tutar: $(105.834,48 - 26.458,62 - 14.080,70 - 38.836,54 =) 26.458,62\text{-TL}$

ç) Söz konusu taşınmaz, yeniden değerlendirme sonrasında amortisman ayrılmaya devam olunarak 2023 yılı Ocak ayı içerisinde 5.000.000 TL bedelle satılmıştır. 2023 yılı Ocak ayında elden çıkarılan taşınmaza ilişkin ortaya çıkan kazanç şu şekilde hesaplanacaktır:

213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun Geçici 31. maddesinin yedinci fıkrasının uygulamasında,

söz konusu fıkra ve bu fıkraya aykırı olmayan, maddenin diğer fıkralarında yer alan değerlendirme hükümleri ile bu Tebliğdeki düzenlemelere uyulmaması durumunda ise mükellefler hakkında aynı kanunun ilgili ceza hükümleri çerçevesinde işlem tesis edilecektir⁵.

3. KONUYA İLİŞKİN ÖZELLİK ARZ EDEN HUSUSLAR

5³⁰ sıra numaralı Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği, 16.07.2021 tarihinde yayımlanmış olup, 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 258 ve müteakip maddelerine istinaden yapılacak değerlemelere ilişkin olarak gayrimenkul ve gayrimenkul gibi değerlendirilen iktisadi kıymetlerin maliyet bedellerinin belirlenmesinde yürürlükte olan mevzuat hükümlerine yer verilmek suretiyle açıklamalar yapılmıştır. 26.10.2021 tarihinde yayımlanan 7338 sayılı Kanun ile 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nda yer alan ve maliyet bedelinin belirlenmesine yönelik olan maddelerle ilgili düzenlemeler yapılmış ve aynı tarihte yürürlüğe girmiştir. Dolayısıyla kapsam dahilindeki mükellefler tarafından bahse konu fıkra uyarınca yeniden değerlendirme yapılırken taşınmaz ve taşınmaz gibi değerlendirilen iktisadi kıymetlerin değerlerinin belirlenmesine yönelik olarak bu hususa dikkat edilmesi önem arz etmektedir.

Yasal ve idari düzenlemelere göre, sat-kirala-geri al işlemine konu edilen iktisadi kıymetler yeniden değerlemeye tabi tutulamayacaktır. Söz konusu işlemlerin tamamlanmasından sonra işletme tarafından bahse konu iktisadi

5 ⁵³⁰ Sıra Numaralı Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği, https://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2021/07/20210716_-9.htm, Erişim Tarihi: 20.05.2022.

kıymetin geri alınmak suretiyle mülkiyetinin devralındığı durumlarda, bu tarihten sonra ilgili kıymetle ilgili uygulamadan yararlanılmasına olanak bulunup bulunmadığı hususunun açıklığa kavuşturulması önem arz edecektir. Konuyla ilgili İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı tarafından verilen 13.12.2021 tarih ve E-11395140-105[VUK3-7326-11]-1103066 sayılı özelge⁶ ile Bursa Vergi Dairesi Başkanlığı tarafından verilen 22.12.2021 tarih ve E-95462982-105[VUK.ÖZLG-21-84]-232494 sayılı özelge⁷ bulunmaktadır. Her iki özalgede de özetle; sat-kirala-geri al işlemine konu edilen iktisadi kıymetlerin işletme tarafından geri alınmak suretiyle mülkiyetinin devralındığı durumlarda yeniden değerlemeye tabi tutulmasına engel teşkil eden bir husus bulunmadığı belirtilmiştir.

İktisadi kıymetlerin alım, satım ve inşa işleri ile devamlı olarak uğraşanların bu amaçla aktiflerinde kayıtlı bulunan emtia niteliğindeki kıymetler, söz konusu fıkra ve ilgili Tebliğ uyarınca yeniden değerlendirme tabi tutulamayacaktır. Faaliyet konularından biri inşaat işi olan işletmenin, alım-satıma konu etmediği ve duran varlıklar grubunda yer alan taşınmazlarını yeniden değerlemeye tabi tutup tutmayacağı ile ilgili İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı tarafından; 13.12.2021 tarih ve E-11395140-105[VUK-3-7326-3-23]-1103008 sayılı özelge⁸ ile 24.12.2021 tarih ve E-11395140-105[VUK3-7326-46]-1163107 sayılı özelge⁹

verilmiştir. Her iki özalgede de özetle; 09.06.2021 tarihi itibarıyla işletme aktifinde kayıtlı bulunan ve işletmenin faaliyet konuları arasında yer alan iktisadi kıymetlerin alım, satım ve inşa işleri ile ilgili olarak emtia niteliğinde bulunan kıymetlerin (hangi hesapta kayıtlı olduğu önemli olmaksızın) yeniden değerlemeye tabi tutulamayacağı belirtilmiştir.

Yeniden değerlendirme uygulamasından, istisnalar hariç olmak üzere bilanço usulüne göre defter tutan gelir ve kurumlar vergisi mükellefleri yararlanabilmekte olup, serbest meslek kazanç defteri tutan serbest meslek erbapları yararlanamayacaktır. 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nun (GVK'nın) 67. maddesine göre, serbest meslek erbabı şirketlerin bilanço hesabı esasına göre tuttukları defterler serbest meslek kazanç defteri yerine geçmektedir¹⁰. Söz konusu mükelleflerin bilanço usulüne göre defter tutmaları durumunda, net değer artışlarını bilanço hesabında takip edebileceklerinden, yeniden değerlendirme uygulamasından yararlanmalarını açıkça engelleyen bir durum bulunmamaktadır.

193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nun 40 ve 68. maddelerine 01.01.2020 tarihinden itibaren başlayan vergilendirme dönemi gelir ve kazançlarına uygulanmak üzere getirilen binek araçlara yönelik uygulanacak amortisman gideri kısıtlaması, 07.12.2019 tarihinde yürürlüğe girmiştir. Dolayısıyla; 07.12.2019 tarihinden

6 İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı Tarafından Verilen 13.12.2021 Tarih ve E-11395140-105[VUK3-7326-11]-1103066 Sayılı Özelge, <https://www.corpus.com.tr/#!/Ozelgeler>, Erişim Tarihi: 23.05.2022.

7 Bursa Vergi Dairesi Başkanlığı Tarafından Verilen 22.12.2021 Tarih ve E-95462982-105[VUK.ÖZLG-21-84]-232494 Sayılı Özelge, <https://www.corpus.com.tr/#!/Ozelgeler>, Erişim Tarihi: 23.05.2022.

8 İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı Tarafından Verilen 13.12.2021 Tarih ve E-11395140-105[VUK-3-7326-3-23]-1103008 Sayılı Özelge, <https://www.corpus.com.tr/#!/Ozelgeler>, Erişim Tarihi: 24.05.2022.

9 İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı Tarafından Verilen 24.12.2021 Tarih ve E-11395140-105[VUK3-7326-46]-1163107 Sayılı Özelge, <https://www.corpus.com.tr/#!/Ozelgeler>, Erişim Tarihi: 24.05.2022.

10 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu, www.mevzuat.gov.tr, Erişim Tarihi: 25.05.2022.

sonra iktisap edilen binek araçlar için üzerinden amortisman ayrılacak tutarda kısıtlama olduğundan, yeniden değerlendirme sonucunda oluşacak değerlerin kısıtlamaya tabi değerlerle kıyaslanması ve buna göre işlem tesis edilmesi önem arz edecektir. Daha önceki dönemlerde tescil edilmek suretiyle aktive alınmış binek araçlarla, diğer taşıtlarda böyle bir kısıtlama olmadığından kıyaslama yapılmasına gerek bulunmamaktadır.

Yeniden değerlendirme uygulaması kanunun yürürlük tarihi olan 09.06.2021 tarihi itibarıyla işletmenin aktifinde kayıtlı bulunan iktisadi kıymetlere ilişkin olarak uygulanacaktır. Konuyla ilgili yasal ve idari düzenlemelerde, bahse konu tarihte işletmenin aktifinde bulunan ancak değerlendirme/beyan tarihi itibarıyla elden çıkarılmış iktisadi kıymetler için uygulamadan yararlanıp yararlanmayacağı ile ilgili herhangi bir belirleme yapılmamıştır. Yeniden değerlendirme uygulamasında beyanname, değerlendirme işleminin yapıldığı tarihi izleyen ayın son günü akşamına kadar verilebilmektedir. Buna göre;

-09.06.2021 tarihi itibarıyla işletmenin aktifinde kayıtlı bulunan ancak yeniden değerlendirme yapılan tarih itibarıyla elden çıkarılmış olan iktisadi kıymetler için değerlendirme yapılamayacağı,

-09.06.2021 tarihi itibarıyla ve yeniden değerlendirme yapılan tarih itibarıyla işletmenin aktifinde kayıtlı bulunan ancak beyanname verme tarihi itibarıyla elden çıkarılmış olan iktisadi kıymetler için değerlendirme yapılmasına engel bir husus bulunmadığı görüşü ortaya

çıkılmaktadır¹¹.

Konuyla ilgili yürürlükte bulunan mevzuata istinaden ortaya çıkan en temel sorun ise; iktisadi kıymetlerini 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun Geçici 31. maddesine istinaden yeniden değerlemeye tabi tutan, oluşan değer artışı üzerinden % 2 vergi hesaplamak suretiyle beyan eden, söz konusu verginin tamamını veya bir kısmını ödeyen mükelleflerin daha sonraki tarihlerde yine aynı kanunda belirtilen enflasyon düzeltmesinin şartları oluştuğunda nasıl bir yol izlemeleri gerekeceğiydi. Aslında 31.12.2021 tarihi itibarıyla son üç yıllık üretici fiyat endeksi değişimi %141,70; son yıl endeks artışı ise %79,89 olarak gerçekleşmiş ve 2021 yılının aralık ayı itibarıyla ile enflasyon düzeltmesinin şartları oluşmuştu¹². Hatta enflasyon düzeltmesi işlemlerinin usul ve esaslarının belirlenmesine yönelik olarak Gelir İdaresi Başkanlığı'nca Genel Tebliğ taslağı hazırlanmış ve internet sitesinde yayımlanmıştı. Ancak 7352 sayılı Kanun ile 2021 ve 2022 hesap dönemleri ile 2023 hesap dönemi geçici vergi dönemlerinde enflasyon düzeltmesine ilişkin şartların oluşup oluşmadığına bakılmaksızın mali tablolar kuyumcular hariç enflasyon düzeltmesine tabi tutulamayacağından uygulamadan yararlanan mükellefler açısından yapılacak bir işlem bulunmamaktadır.

4. SONUÇ

213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun Geçici 31. maddesinin yedinci fıkrası kapsamında

11 Yeniden Değerleme (VUK Geçici 31. Madde) – Doğan ÇENGEL, YMM, <https://www.alomaliye.com/2021/09/20/yeniden-degerleme-vuk-gecici-31-madde/>, Erişim Tarihi: 25.05.2022.

12 Enflasyon düzeltmesi yap, ama matrah değişmesin! Geçmişe dönüş, https://www.ey.com/tr_tr/tax/enflasyon-duzeltmesi-yap-ama-matrah-degismesin-gecmise-donus, Erişim Tarihi 25.05.2022.

yapılacak yeniden değerlemeye ilişkin olarak önceki bölümlerde yasal ve idari mevzuat ile özellik arz eden hususlara yer verilmiştir. Uygulamada yasal süre 31.12.2021 olmasına rağmen, bazı mükellefler düzenlemelerde gördükleri eksikleri öne sürerek beyannamelerini ihtirazi kayıtlarla vermiştir. İlk beyannamelerini kanuni süresinde vermiş bazı mükellefler ise, bahse konu beyannamelerin muhteviyatları hakkında sonradan düzeltme veya pişmanlık beyannameleri verebilmektedirler. Dolayısıyla uygulamanın etkileri halen devam etmektedir. Söz konusu fıkra kapsamında işlem yapanlara uygulamanın getireceği birçok yarar bulunmaktadır. Her ne kadar değer artış tutarı üzerinden % 2 oranında vergi hesaplanırsa da gerek yeniden değerlendirilen tutar üzerinden amortisman ayrılmaya devam edilebilmesi gerekse de iktisadi kıymetlerin daha sonraki tarihlerde elden çıkarılması neticesinde vergilendirilecek karın hesaplanmasında meydana gelecek farklılıkların kapsam dahilinde olanlara büyük bir avantaj sağlayacağı açıktır.

KAYNAKÇA

213 sayılı Vergi Usul Kanunu, www.mevzuat.gov.tr, Erişim Tarihi: 15.05.2022.

193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu, www.mevzuat.gov.tr, Erişim Tarihi: 25.05.2022.

530 Sıra Numaralı Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği, <https://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2021/07/20210716-9.htm>, Erişim Tarihi: 20.05.2022.

Bursa Vergi Dairesi Başkanlığı Tarafından Verilen 22.12.2021 Tarih ve E-95462982-105[VUK.ÖZLG-21-84]-232494 Sayılı Özelge, <https://>

www.corpus.com.tr/#!/Ozelgeler, Erişim Tarihi: 23.05.2022.

İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı Tarafından Verilen 13.12.2021 Tarih ve E-11395140-105[VUK3-7326-11]-1103066 Sayılı Özelge, <https://www.corpus.com.tr/#!/Ozelgeler>, Erişim Tarihi: 23.05.2022.

İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı Tarafından Verilen 13.12.2021 Tarih ve E-11395140-105[VUK-3-7326-3-23]-1103008 Sayılı Özelge, <https://www.corpus.com.tr/#!/Ozelgeler>, Erişim Tarihi: 24.05.2022.

İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı Tarafından Verilen 24.12.2021 Tarih ve E-11395140-105[VUK3-7326-46]-1163107 Sayılı Özelge, <https://www.corpus.com.tr/#!/Ozelgeler>, Erişim Tarihi: 24.05.2022.

Enflasyon düzeltmesi yap, ama matrah değişmesin! Geçmişe dönüş, https://www.ey.com/tr_tr/tax/enflasyon-duzeltmesi-yap-ama-matrah-degismesin-gecmise-donus, Erişim Tarihi 25.05.2022.

Maktal Dilek, “Türkiye’de Vergi Enflasyon İlişkisi” (yüksek lisans tezi, Dokuz Eylül Üniversitesi, 2004).

Yeniden Değerleme (VUK Geçici 31. Madde) – Doğan ÇENGEL, YMM, <https://www.alomaliye.com/2021/09/20/yeniden-degerleme-vuk-gecici-31-madde/>, Erişim Tarihi: 25.05.2022.

GÜNÜMÜZ POPÜLER KRİPTO PARA YATIRIMI: “ICO ÇILGINLIĞI”

Muhammet KAYA

Vergi Müfettişi

ORCID Numarası: 0000-0001-78-6496

ÖZET

Kripto paraların özellikle de Bitcoinin (BTC) son yıllarda çok yüksek değerlere ulaşması birçok yatırımcının dikkatini çekmiştir. Öyle ki kripto para piyasalarında toplam işlem hacmi Türkiye’de 1 milyar doları, dünya genelinde ise 2.5 trilyon doları aşarak rekor kırmıştır. Pandemi tüm dünyada olduğu gibi Türkiye’de de yatırımcı tercihlerinde farklılıklara neden olmuş ve hisse senedi piyasasının yanı sıra yatırımcıların gözü Bitcoin başta olmak üzere kripto paralara yönelmiştir. Haliyle kripto paralara olan ilginin gün geçtikçe artması kripto paraların sayısında da büyük bir artışa neden olmaktadır. Bu bağlamda yeni kripto paralar ortaya çıkmakta ve bu kripto para yatırımları için fon toplamak amacıyla bunların ilk arz (ICO – Initial Coin Offering) yoluyla satışı yapılabilmektedir. Bu yazımızda özellikle son dönemde merkezi borsalarda (CoinList ve Huobi) ICO’su yapılmış kripto paralara ve bunlara nasıl katılım sağlandığına ilişkin bilgilere değinilecektir. Yazımızda yer alan bilgiler kesinlikle yatırım tavsiyesi kapsamında değildir.

Anahtar Kelimeler: ICO, Public Sale, Kripto Para, Bitcoin, BTC,

1. ICO (Initial Coin Offering) Nedir?

ICO, İngilizce “Initial Coin Offering” teriminin kısaltması olup, kripto para arzı anlamına gelmektedir. Projelere fon toplamak amacıyla, yeni üretilen bir jeton ya da kripto varlığın; Bitcoin, Ethereum, USDC, USDT gibi popüler kripto paralar karşılığında satışa sunulması sürecini tanımlamaktadır. Satın alınan jeton ya da kripto varlıklar, projenin sunduğu ürün ve servisler için erişim, avantajlı kullanım ya da kar ortaklığı gibi farklı amaçlarla kullanılabilir.¹

2. “CoinList” Borsasında Ön Satış Gerçekleştirilenler

CASPER (CSPR)

CoinList borsası tarafından 2021 yılında ön satış yapılan ilk coin/token CASPER (CSPR) olmuştur (*Kendi blockchain sistemi olan kripto paralar coin olarak adlandırılırken, var olan blockchain üzerine inşa edilen kripto paralar ise token olarak adlandırılmaktadır. Örneğin; Bitcoin, Ethereum, Solana gibi kripto paralar kendi blockchain sistemine sahiptir.*

Casper, işletmeler ve geliştiriciler için tasarlanmış bir bahis kanıtı (Proof Of Stake) blok zinciridir. Casper ağı, yapıya göre doğru (CBC) Casper spesifikasyonu üzerine inşa edilen

ilk canlı blok zinciridir ve ağı sürdürülebilir yeni pazarlar oluşturmaya ve performans veya güvenlikten ödün vermeden neredeyse tüm varlıkları tokenize ederek değerini kilidini açmasına olanak tanır.²

CoinList borsası tarafından Casper satışına katılmak isteyen katılımcılara üç farklı seçenek altında CSPR coinleri satın alma yöntemi sunulmuştur. Satışa kaydolmak için öncelikle CoinList borsasına kayıt ve KYC (kimlik doğrulama) işleminin yapılmış olması gerekmektedir. Satış seçenekleri ve tahsisatlar ise aşağıdaki gibidir:³

Yukarıda yer verilen tablodaki satış seçeneklerini özetle ifade etmek gerekirse;

- Seçenek 1’e toplam CSPR arzının (10 milyar adet) %8’i tahsis edilmiş olup, 800 milyon adet CSPR satışı 0.015\$ birim fiyat ile gerçekleştirilmiştir. Bu seçenekte satın alınan CSPR’lar 12 ay kilitli kalacak ve 12 ay kilit süresinin sonunda ise her ay kilitler açılarak (6 ay) kilit açılma süreci tamamlanacaktır. Maximum satın alma limiti 1.000\$ olup, her katılımcının en üst limitten alım yaptığı varsayımı altında kişi başı alınabilecek maximum adet $(1000/0.015=)$ 66.666 adettir. Her katılımcı 66.666 adet alım yaptığı takdirde ise alım yapabilecek kişi sayısı $(800.000.000/66.666=)$ 12.000 kişidir.

- Seçenek 2’ye toplam CSPR arzının (10 milyar adet) %4’ü tahsis edilmiş olup, 400 milyon adet CSPR satışı 0.02\$ birim fiyat ile gerçekleştirilmiştir. Bu seçenekte satın alınan CSPR’lar 6 ay kilitli kalacak ve 6 ay kilit süresinin sonunda ise her ay kilitler açılarak (6 ay) kilit

1 <https://www.btcturk.com/bilgi-platformu/ico-nedir/>

2 <https://blog.coinlist.co/announcing-our-first-token-sale-of-2021-casper/>

3 <https://coinlist.co/casper/>

	Seçenek 1	Seçenek 2	Seçenek 3
Satış Tarihleri	23-28 Mart 2021	25-28 Mart 2021	26-28 Mart 2021
Kilitleme	12 ay	6 ay	40 gün
Serbest Bırakma	28 Mart 2022'den itibaren 6 ay	28 Eylül 2021'den itibaren 6 ay	28 Mart 2021'den itibaren 40 gün sonra
Satın Alma Limitleri	Minimum 100\$ Maximum 1.000\$	Minimum 50.000\$ Maximum 250.000\$	Minimum 100\$ Maximum 5.000\$
Finansman Yöntemleri	BTC, ETH, USDC, USDT	BTC, ETH, USDC, USDT	BTC, ETH, USDC, USDT
Toplam Arzın Yüzdesi	%8	%4	%4
Jeton Sayısı	800 milyon	400 milyon	400 milyon
Jeton Başına Fiyat	0.015\$	0.02\$	0.03\$

açılma süreci tamamlanacaktır. Maximum satın alma limiti 250.000\$ olup, her katılımcının en üst limitten alım yaptığı varsayımı altında kişi başı alınabilecek maximum adet ($250.000/0.02=$) 12.500.000 adettir. Her katılımcı 12.500.000 adet alım yaptığı takdirde ise alım yapabilecek kişi sayısı ($400.000.000/12.500.000=$) 32 kişi olmaktadır. Bu satış seçeneği minimum alım tutarı dikkate alındığında daha çok kurumsal yatırımcılara hitap etmektedir.

- Seçenek 3'e toplam CSPR arzının (10 milyar adet) %4'ü tahsis edilmiş olup, 400 milyon adet CSPR satışı 0.03\$ birim fiyat ile gerçekleştirilmiştir. Bu seçenekte satın alınan CSPR'lar 40 gün kilitli kalmış ve 40 günlük süresinin sonunda kilitler tamamen serbest bırakılmıştır. Maximum satın alma limiti 5.000\$

olup, her katılımcının en üst limitten alım yaptığı varsayımı altında kişi başı alınabilecek maximum adet ($5.000/0.03=$) 166.666 adettir. Her katılımcı 166.666 adet alım yaptığı takdirde ise alım yapabilecek kişi sayısı ($400.000.000/166.666=$) 2.400 kişi olmaktadır.

Açıklamamızda yer alan alım yapabilecek kişi sayısı her katılımcının maximum tutardan alım yaptığı varsayımı altında hesaplanmış olup, yatırımcıların daha az tutarda alım yapması halinde ise alım yapabilecek kişi sayısı artmaktadır.

Şimdi söz konusu yatırımcıların erken satış yoluyla aldığı CSPR'dan elde etmiş oldukları avantajları inceleyelim:

Tablodan görüleceği üzere kilit süresi en az

olan (40 gün) seçenek 3'tür. Seçenek 3'e katılım sağlayabilen yatırımcılar tarafından CoinList borsası üzerinden alım yapılan CSPR'lar 40 gün sonunda serbest bırakılmakta ve ticarete (alım-satım-transfer) açık hale gelmektedir. 40 günlük kilit süresi sonunda söz konusu CSPR'lar çeşitli borsalar (CoinList, Houbi, Gate.io, OKX, AscendEX, MEXC, CoinEx, BitMart, BKEX, Hotbit vb.) tarafından listelenerek ticarete açılmıştır.

Kilit süresi sonunda serbest bırakılan CSPR'ların yine satışının CoinList borsası üzerinden gerçekleştirildiğini düşünürsek; ilk ticarete açıldığında CSPR fiyat olarak 1.36\$ seviyesini görerek yaklaşık $(1.36/0.03=)$ 45 kat değer kazanmıştır. Seçenek 3'te maximum tutardan alım yapan bir alıcının elinde 166.666 adet CSPR olduğuna göre bu kişinin 5.000\$ değerindeki yatırımı yaklaşık $(166.666 \times 1.20\$=)$ 200.000\$ seviyesine ulaşmış olacaktır (*Bu rakam kişinin 1.20\$ seviyesinden satış yapabildiği varsayımı halinde hesaplanmıştır*).

Günümüz itibarıyla (03.03.2022) CSPR fiyatı 0.073\$ seviyesinden işlem görmekte olup, seçenek 1'den alım yapan kişi 5 kat, seçenek 2'den alım yapan kişi 4 kat ve seçenek 3'ten alım yapan kişi 2.5 kat avantajlı durumdadır.

Şimdide CoinList borsasında gerçekleştirilen ön satışlara nasıl katılım sağlandığına değinelim:

Satışlara kaydolmak için öncelikle CoinList borsasına kayıt ve KYC işleminin yapılmış olması gerektiğini belirtmiştik.

Coinlist borsasına kayıt olunduktan sonra borsada herhangi bir kripto varlığınızın bulunmasına gerek olmaksızın ön satışlara katılmak için başvuru yapılabilmekte ve katılım

sağlanabilmektedir. CoinList borsası tarafından ön satışı yapılacak coin/token <https://blog.coinlist.co> web sitesi üzerinden ilan edilmekte ve burada ön satışı yapılacak coin/tokenlara ilişkin tüm bilgilere (*ön satışı yapılacak coin/token, toplam arz miktarı, satışı yapılacak miktarı, satış seçenekleri, seçeneklerin satış fiyatları, başvuru süresi, satış zamanı ve saati, seçeneklerin kilit süresi vb.*) yer verilmektedir.

Borsaya kayıt olunduktan sonra borsa içerisinde yer alan "Token Sales" bölümünden ön satışı yapılacak token satışlarına kayıt olunabilmektedir. Kayıt işlemi başarı ile tamamlandıktan sonra token satışından önce (genellikle satış saatinden 24 saat önce) kullanıcıların mail adresine token satışlarına katılabilecekleri bir adres linki gönderilmektedir. Token satış saatinden önce bu linke tıklayarak satış sayfasına giren tüm kullanıcılar bir bekleme odasına alınmaktadır. Satış saati geldiğinde ise bekleme odasında bulunan tüm kullanıcılara rastgele bir sıra atanmaktadır. Buradaki sıra büyük önem arz etmektedir. CSPR satışının seçenek 1 satışına girdiğimizi düşünelim: satışa katılan her kullanıcı maximum tutardan (1.000\$) alım yaptığından en fazla 12.000 kişi alım yapabileceğine göre ilk 12.000 kişi arasında sıra alabilen kişiler token alımı gerçekleştirebilecek ve diğer sırada bekleyenlere ise sıra gelmeyecektir. Her katılımcı ortalama 500\$ tutarında alım yaptığından ise ilk 24.000 kişi alım yapabilecektir (*CoinList borsası üzerinde gerçekleştirilen söz konusu satışlara yüzbinlerce kişi katılmakta olup, Türkiye'den de çok fazla katılımcı bulunmaktadır*).

Borsada herhangi bir kripto varlığınızın bulunmasına gerek olmaksızın ön satışlara katılabileceğinizi belirtmiştik. Ön satışa katıldınız,

sistem tarafından ilk sıralara atandınız ve 100\$ tutarında alım yaptınız diyelim. CoinList borsası söz konusu tutarı ödemeniz için belirli bir süre (ortalama 1 hafta) vermektedir. Bu süre içerisinde ilgili borsaya 100\$ değerinde kripto varlık transfer etmeniz gerekmektedir. Coinlist borsası üzerinde gerçekleştirilen token satışlarında ödeme olarak genellikle BTC, ETH, USDC, USDT, ALGO ve SOL kabul edilmektedir ve alım yaparken bu ödeme türlerinden birisinin seçilmesi gerekmektedir. Ödeme yöntemi olarak da ALGO seçtiğimizi varsayalım. Bu durumda CoinList borsasına 100\$ değerinde ALGO coin transfer etmemiz gerekecektir. Burada ALGO seçmemizin sebebi ise Algorand ağının transfer ücretlerinin çok düşük olmasıdır. CoinList borsası birçok coinde (USDC, USDT) Ethereum ağı olan ERC-20 ağını desteklemesi nedeniyle bu coinlerin transferinde yüksek tutarda transfer ücreti (network fee) ortaya çıkmaktadır. Örneğin 100 USDT transfer işleminde ERC-20 ağında 35 USDT transfer ücreti alınırken, 100 ALGO transfer işleminde Algorand ağında sadece 0.01 ALGO transfer ücreti alınmaktadır.

ALGO alım-satım-transfer işleminin gerçekleştirildiği herhangi bir yerli borsa üzerinden 100\$ değerinde ALGO satın alındıktan sonra ilgili borsada cüzdan (wallet) bölümünden çekim (withdraw) işlemi seçilir ve çekimi yapılacak coin olarak ALGO seçilir. Burada bizden ALGO'nun transfer edileceği diğer borsadaki ALGO adresi istenilmektedir. Buradaki adres bölümüne para yatırma işlemi yapılacak CoinList borsasındaki ALGO cüzdan adresinin girilmesi gerekmektedir. Bunun içinde CoinList borsasında cüzdan bölümünden ALGO seçilerek yatırma (deposit / receive) seçeneğine tıkanıldığında

ALGO cüzdan adresi verilmektedir. Bu ALGO cüzdan adresinin kopyalanarak ALGO transfer işleminin yapılacağı yerli borsadaki ALGO adresi istenilen yere yapıştırılması gerekmektedir.

Yukarıda ifade ettiğimiz söz konusu transfer işlemini kısaca anlatırsak;

- 1- TL, BUSD veya USDT ile ALGO satın alma
- 2- ALGO'nun satın alındığı borsada cüzdan bölümünden çekme (withdraw) seçeneğini seçme ve transfer edilecek coin olarak da ALGO seçme
- 3- ALGO'nun yatırılacağı borsada cüzdan bölümünden yatırma (deposit / receive) seçeneğini seçme ve yatırma işlemi yapılacak coin olarak ALGO seçme
- 4- ALGO'nun yatırılacağı borsadaki (3. maddedeki) ALGO cüzdan adresinin kopyalanarak, ALGO'nun çekim işleminin yapılacağı (2. maddedeki) borsadaki transfer/çekim adresi istenilen yere yapıştırılması ve transfer etme.

Genel olarak borsalar arasında kripto para transferleri bu şekilde yapılmakta olup, transfer edilecek kripto para cüzdan adreslerinin **aynı kripto para birimine ait olması** ve **aynı transfer ağının seçilmesi** gerekmektedir. USDT transfer edeceksek yatırma işlemi yapacağımız cüzdanında USDT cüzdanı olması ve aynı transfer ağının seçilmesi gerekmektedir. Aksi takdirde transfer işlemi başarısız olacak ve transfer edilen kripto paranın kaybolması ile sonuçlanacaktır.

Örneğin; Binance borsası üzerinden Huobi borsasına USDT gönderme işlemi için Binance borsasında cüzdan bölümünden çekme (withdraw) işlemi yapılacak coin USDT ve transfer ağı Tron ağı olan (TRC-20) seçildiğinde, Huobi borsasında

cüzdan bölümünden yatırma işlemi yapılacak coinin de USDT ve yatırma ağının Tron ağı (TRC-20) olarak seçilmesi gerekmektedir.

MINA PROTOKOL (MINA)

CoinList borsası tarafından 2021 yılında ön satışı yapılan diğer bir coin/token MINA PROTOKOL (MINA) olmuştur.

Mina, katılımcılar tarafından desteklenen dünyanın en hafif blok zinciridir. Özyinelemeli sıfır bilgi kanıtlarının gücünü kullanarak, Mina blok zincirinin tamamı yaklaşık 22 kb'dir (birkaç tweet boyutunda). Bu, herkesin ağı ölçeklenirken bile hızlı bir şekilde senkronize edip doğrulayabileceği anlamına gelir.⁴

CoinList borsası tarafından Mina token satışına katılmak isteyen katılımcılara sunulan satış seçenekleri ve tahsisatlar ise aşağıdaki gibidir:⁵

	Topluluk Satışı
Satış Tarihleri	13-14 Nisan 2021
Kilitleme ve Serbest Brakma	Kilitlerin açılması 31 Mayıs 2021
Satın Alma Limitleri	Minimum 50\$ Maximum 500\$
Finansman Yöntemleri	BTC, ETH, USDC, USDT
Jeton Sayısı	75 milyon
Jeton Başına Fiyat	0.25\$

Yukarıda yer verilen tablodaki satış seçeneğini özetle ifade etmek gerekirse; 75 milyon adet Mina token satışı 0.25\$ birim fiyat ile gerçekleştirilmiştir. Satın alınan Mina token 31 Mayıs 2021 tarihine kadar kilitli kalmış ve 31 Mayıs 2021 tarihi itibarıyla serbest bırakılmıştır. Maximum satın alma limiti 500\$ olup, her katılımcının en üst limitten alım yaptığı varsayımı altında kişi başı alınabilecek maximum adet ($500/0.25=$) 2.000 adettir. Her katılımcı 2.000 adet alım yaptığı takdirde ise alım yapabilecek kişi sayısı ($75.000.000/2.000=$) 37.500 kişi olmaktadır.

Şimdi söz konusu yatırımcıların *erken satış yoluyla aldığı MINA'dan elde etmiş oldukları avantajları inceleyelim:*

Tablodan görüleceği üzere Mina token kilitleri 31 Mayıs 2021 tarihi itibarıyla serbest bırakılmakta ve ticarete (alım-satım-transfer) açık hale gelmektedir. Mina token günümüz itibarıyla çeşitli borsalar (CoinList, Binance, Kraken, Gate.io, OKX, MEXC, CoinEx, BitMart, BKEEX, Hotbit, Paribu vb.) tarafından listelenerek ticarete açılmıştır.

Kilit süresi sonunda serbest bırakılan Mina token ilk ticarete açıldığında OKX borsasında fiyat olarak 9.60\$ seviyesini görerek yaklaşık ($9/0.25=$) 36 kat değer kazanmıştır. Maximum tutardan alım yapan bir alıcının elinde 2.000 adet Mina token olduğuna göre bu kişinin 500\$ değerindeki yatırımı yaklaşık ($2.000 \times 9\$=$) 18.000\$ seviyesine ulaşmış olacaktır (*Bu rakam kişinin 9\$ seviyesinden satış yapabildiği varsayımı halinde hesaplanmıştır*).

Günümüz itibarıyla (03.03.2022) Mina token

⁴ <https://blog.coinlist.co/announcing-the-mina-token-sale-on-coinlist/>

⁵ https://coinlist.co/mina?utm_source=mina&utm_medium=blog&utm_campaign=mina032321&utm_term=register%20now

fiyatı 2\$ seviyesinden işlem görmekte olup, alım yaparak henüz satış yapmamış kişiler ön satış fiyatına göre 8 kat avantajlı durumdadır.

CoinList borsası üzerinde 2021 yılında ön satışı gerçekleştirilen diğer coin/tokenlar ise aşağıdaki gibidir;⁶

- 1- Clover Finance (CLV),
- 2- Covalent (CQT),
- 3- Centrifuge (CFG),
- 4- Vega Protocol (VEGA),
- 5- Efinity (EFI),
- 6- Swarm (BZZ),
- 7- Human (HMT),
- 8- Qredo (QRDO),
- 9- Immutable X (IMX),
- 10- Braintrust (BTRST),
- 11- Gods Unchained (GODS),
- 12- Biconomy (BICO),
- 13- Guild of Guardians (GOG),
- 14- Umee (UMEE),
- 15- pSTAKE,
- 16- Stader (SD).

c. **“Huobi Global” Borsasında Ön Satışı Gerçekleştirilenler -Primelist-**

Huobi Global borsası “Primelist” bölümü altında çeşitli coin/tokenların listelemesini

yapmaktadır. Hatta 24-30 Ocak 2022 tarihleri arasında her gün yeni bir token listeleme etkinliği başlatmıştır.⁷

Huobi Global borsasında listelenmesi yapılan bazı tokenlara ilişkin bilgiler aşağıdaki gibidir.

UNBOUND FINANCE (UNB)

Unbound Finance; Ethereum, Binance Smart Chain, Polygon, Avalanche, Fantom, Arbitrum, Solana, HECO, KCC, Polkadot ve Harmony üzerindeki AMM’lerden şekillendirilebilir, DeFi’ye özgü türevlerden oluşan bir ekosistem oluşturan merkezi olmayan bir çapraz zincir likidite protokolüdür.

Ana Özellikler:

Unbound Finance, kullanıcılarına likidite havuzu jetonlarına (LPT’ler) karşı teminat olarak faizsiz kripto kredileri veren merkezi olmayan bir borç verme platformudur. Krediler, Unbound’un yerel stablecoinini UND ile başlayan sentetik varlıklar şeklinde veriliyor.

Unbound Finance, DeFi ekosistemindeki mevcut AMM’ler üzerinde bir toplayıcı katman olarak inşa edilmiştir ve birden fazla bölünmüş blok zincirinde çeşitli DEX’lerde sıkışan likiditenin kilidini açmayı amaçlamaktadır.

- Faizsiz Krediler

- Tasfiyesiz Teminatlandırma

- Birden Çok Blok Zincirinde AMM’ler için Çapraz Zincir Türev Katmanı

- Likidite Havuzu Jetonları için DeFi Hazinesi

⁶ <https://blog.coinlist.co/>

⁷ <https://www.huobi.com/support/tr-tr/detail/74897068630187>

- Gerçekten Merkezi Olmayan Çapraz Zincirli Stabilcoin.⁸

Söz konusu satışlara kaydolmak için öncelikle Huobi Global borsasına kayıt ve KYC işleminin yapılmış olması gerekmektedir. Diğer taraftan söz konusu satışlara kayıt yaptırabilmek için borsa tarafından belirlenmiş bazı şartların yerine getirilmesi gerekmektedir.

Huobi Global borsasına başarı ile kayıt sağlamış kullanıcılardan Primelist bölümünde yer alan UNB token satışına katılmak için istediği şartlar ile tahsisatlar ise aşağıdaki gibidir:⁹

Kullanıcıların etkinliğe katılmasının iki yolu vardır. Her kullanıcı katılım için yalnızca bir yöntem seçebilir ve kayıt işlemi tamamlandıktan sonra seçilen yöntem değiştirilemez.

Çekiliş İle Katılım:

Satış tarihinden önce kayıt ve KYC işleminin yapılmış olması ve borsa hesabında en az 50 USDT bulundurulması gerekmektedir.

Bu sisteme başarı ile satış kaydı yapmış tüm kişiler arasından sistem her kişiye rastgele sıra atamaktadır ve bu atanan sıraya göre ilk 8.000 kişi 50 USDT değerinde alım yapma hakkına sahip olmaktadır.

HT Tutma:

Satış tarihinden önce kayıt ve KYC işleminin yapılmış olması ve borsa hesabında 10-13 Aralık 2021 tarihleri arasında günlük minimum 300 HT tutulması gerekmektedir (HT, Huobi Global borsasının kendi tokenidir).

Bu sistemde elinde minimum tutarda veya daha fazla tutarda HT token tutma gerekliliğini sağlayan kişilere borsa hesabında tuttıkları HT

Kayıt Yöntemi	Çekiliş İle Katılım	HT Tutma
Token	UNB	
Satış Süresi	14 Aralık 13:00 – 14 Aralık 15:30 (Spot işlemler, satış süresi sona erdikten 30 dakika sonra, 14 Aralık saat 16:00 itibarıyla açılacaktır)	
Satış Hacmi	66.666.666 token (Toplam arzın %0,67'si)	
	33.333.333 token (Toplam arzın %0.335'i)	33.333.333 token (Toplam arzın %0.335'i)
Hak Kazanan Kullanıcılar İçin Sıra Numarası	1-8.000	NA
Alış Fiyatı	Token başına 0.012 USDT	Token başına 0.012 USDT
Satın Alma Limiti	50 USDT	Orana göre dağıtım sistemi
Ödeme Yöntemi	USDT	USDT

⁸ <https://www.huobi.com/support/tr-tr/detail/74893182559938>

⁹ <https://www.huobi.com/support/tr-tr/detail/44893185487018>

token ile orantılı bir şekilde dağıtım yapılmaktadır. Yani dağıtım sonucunda borsada tutulan HT token miktarına göre 5 USDT değerinde alım yapma hakkı verileceği gibi 20 USDT değerinde alım yapma hakkı da verilebilir.

CoinList borsasında ön satışlara katılmak için borsada ilk aşamada herhangi bir kripto varlık bulundurmanız gerekmekte iken burada en az 50 USDT bulundurmanız gerekmektedir.

Sırayla (çekiliş) kaydolma yöntemi ile UNB token satışa katıldınız ve sistem tarafından ilk 8.000 kişi içerisine atandınız. Bu durumda sistem tarafından borsa hesabınızda bulunan 50 USDT karşılığında (50/0,012=) 4.166 adet UNB token hesabınıza otomatik olarak yatırılmaktadır.

Yine, CoinList borsasından farklı olarak buradaki token satışlarında herhangi bir kilit

süresi bulunmamakta ve alım yapıldığı gün içerisinde Huobi Global borsasında alım-satım için ticarete açılmaktadır.

UNB token Huobi Global borsasında alım-satım için ilk ticarete açıldığında 0.27\$ seviyesini görerek yaklaşık (0,27/0,012=) 22 kat değer kazanmıştır. 50 USDT karşılığında alım yapan bir alıcının elinde 4.166 adet UNB token olduğuna göre bu kişinin 50\$ değerindeki yatırımı 0.24\$ seviyesinden satış yapabildiği varsayımı altında yaklaşık (4.166x0.24\$=) 1.000\$ seviyesine ulaşmış olacaktır. Günümüz itibariyle (03.03.2022) 0.0077\$ seviyesinden işlem görmekte olup, alım yaparak henüz satış yapmamış kişiler ön satış fiyatına göre yaklaşık %40 dezavantajlı durumdadır.

DECIMATED (DIO)

Kayıt Yöntemi	Çekiliş İle Katılım	HT Tutma
Token	DIO	
Satış Süresi	23 Aralık 13:00 – 29 Aralık 15.30 (Spot işlemler, satış süresi sona erdikten 30 dakika sonra, 29 Aralık 16:00 itibariyle açılacaktır)	
Satış Hacmi	6 milyon token (Toplam arzın %0,6'sı)	
	2.4 milyon token (Toplam arzın %0.24'ü)	3.6 milyon token (Toplam arzın %0.36'sı)
Hak Kazanan Kullanıcılar İçin Sıra Numarası	1-2.400	NA
Alış Fiyatı	Token başına 0.05 USDT	Token başına 0.05 USDT
Satın Alma Limiti	50 USDT	Orana göre dağıtım sistemi
Ödeme Yöntemi	USDT	USDT

Distopik bir metaverse evreninde çok oyunculu, çevrim içi bir rol yapma oyunudur.

Decimated, oyuncuların bir vatandaş veya robot polis olmayı seçerek sanal para birimi kazanmak veya sanal eşyalar alıp satmak için görevleri diğer oyuncularla tamamlayabileceği Unreal Engine ile geliştirilmiş distopik bir açık dünyada hayatta kalma oyunudur.

Temel Özellikler:

Gamefi

Play to Earn

Decimated

Metaverse

Oyunlar

Blockchain Oyunları.¹⁰

Huobi Global borsasına başarı ile kayıt sağlamış kullanıcılardan Primelist bölümünde yer alan DIO token satışına katılmak için istediği şartlar ile tahsisatlar ise aşağıdaki gibidir:¹¹

Kullanıcıların etkinliğe katılmasının iki yolu vardır. Her kullanıcı katılım için yalnızca bir yöntem seçebilir ve kayıt işlemi tamamlandıktan sonra seçilen yöntem değiştirilemez.

Çekiliş yöntemiyle kaydolma için satış tarihinden önce kayıt ve KYC işleminin yapılmış olması ve borsa hesabında en az 50 USDT bulundurulması ve önceki satışlardan farklı olarak spot işlem hacmi şartı getirilmiş olup, 24-29 Aralık 2021 tarihleri arasında herhangi bir dijital varlıkta günlük ortalama 200 USDT işlem

hacmine ulaşılması gerekmektedir. Yani 6 günlük satış süresi dikkate alındığında ($6 \times 200 =$) 1.200 USDT değerinde alım-satım işlemi yapılması gerekmektedir. 1.200 USDT değerindeki işlem hacmi tek seferde yapılabileceği gibi 50 USDT değerinde 24 kez al-sat işlemi yapılarak da sağlanabilir.

Bu sisteme başarı ile satış kaydı yapmış tüm kişiler arasından sistem her kişiye rastgele sıra atamaktadır ve bu atanan sıraya göre ilk 2.400 kişi 50 USDT değerinde alım yapma hakkına sahip olmaktadır.

Çekiliş yöntemi ile DIO token satışa katıldınız ve sistem tarafından ilk 2.400 kişi içerisine atandınız. Bu durumda sistem tarafından borsa hesabınızda bulunan 50 USDT karşılığında ($50 / 0,05 =$) 1.000 adet DIO token hesabınıza otomatik olarak yatırılmaktadır.

DIO token Huobi Global borsasında alım-satım için ilk ticarete açıldığında 0.98\$ seviyesini görerek yaklaşık ($0,98 / 0,05 =$) 20 kat değer kazanmıştır. 50 USDT karşılığında alım yapan bir alıcının elinde 1.000 adet DIO token olduğuna göre bu kişinin 50\$ değerindeki yatırımı 0.90\$ seviyesinden satış yapabildiği varsayımı altında yaklaşık ($1.000 \times 0.90 =$) 900\$ seviyesine ulaşmış olacaktır. Günümüz itibarıyla (03.03.2022) 0.20\$ seviyesinden işlem görmekte olup, alım yaparak henüz satış yapmamış kişiler ön satış fiyatına göre 4 kat avantajlı durumdadır.

Huobi Global borsası 24-30 Ocak 2022 tarihleri arasında her gün yeni bir token listeleme etkinliği başlatmış olup, ilgili tarihlerde Primelist bölümünde; LOOT, ATS, STORE,

¹⁰ <https://www.huobi.com/support/tr-tr/detail/64894636688621>

¹¹ <https://www.huobi.com/support/tr-tr/detail/74894636473069>

SPELLFIRE, TRACE, SNS, WALLET gibi çeşitli token listelemesi gerçekleştirmiştir.

d.Ön Satışların Riskleri

Bu yazımızda CoinList ve Huobi Global borsalarında ön satışları yapılan bazı coin/tokenlara ilişkin bilgilere yer verilmiştir. Yazımızın başında da belirttiğimiz üzere burada yer verilen bilgiler kesinlikle yatırım tavsiyesi içermemektedir.

ICO/IEO/IDO işlemleri belirli riskler barındırmaktadır. Kazançlı olabildiği gibi zararlı da sonuçlanabilmektedir. Ön satıştan belirli bir fiyattan alınan bu projelerin ilk listeleme anında hangi fiyatlardan işlem göreceği bilinmemektedir. Piyasanın içinde bulunduğu konjonktüre, projenin yapısına bağlı olarak listeleme anında ön satış fiyatının altında işlem görme durumları da olabilmektedir.

Yine bu konuda CoinList borsasında ön satışı gerçekleştirilen Vega Protocol (VEGA)

isimli tokeni inceleyecek olursak, söz konusu Vega tokenin satış seçenekleri ve tahsisatları ise aşağıdaki gibidir:¹²

Yukarıda yer verilen tablodan görüleceği üzere; Vega Token satışına katılmak isteyen katılımcılara 3 farklı seçenek sunulmuştur. Seçenek 1’de satış fiyatı 5\$ ve kilit süresi 12 ay (12 aylık kilit süresi sonunda 12 aylık taksit halinde ödeme), seçenek 2’de satış fiyatı 10\$ ve kilit süresi 6 ay (6 aylık kilit süresi sonunda 6 aylık taksit halinde ödeme) ve seçenek 3’te ise satış fiyatı 15\$ ve kilit süresi 90 gün (90 gün sonunda serbest ticaret) olarak belirlenmiştir.

Günümüz itibarıyla (03.03.2022) Vega token fiyatı 6.5\$ seviyesinden işlem görmekte olup, ilk listeme anında yaklaşık 25\$ seviyelerini görmüş olsa da seçenek 3’ten alım yaparak satış yapmamış kişiler ile seçenek 2’den alım yapan kişiler ön satış fiyatına göre dezavantajlı durumdadır. Eğer Vega token fiyatı ilerleyen günlerde 5\$ seviyesinin aşağısına düşerse

	Seçenek 1	Seçenek 2	Seçenek 3
Satış Tarihleri	2 Haziran 2021	2 Haziran 2021	3 Haziran 2021
Kilitleme	12 ay kilitli 12 ay serbest bırakma	6 ay kilitli 6 ay serbest bırakma	90 gün
Satın Alma Limitleri	Minimum 100\$ Maximum 1.000\$	Minimum 100\$ Maximum 2.500\$	Minimum 100\$ Maximum 10.000\$
Toplam Arzın Yüzdesi	%2.5	%2.5	%2.5
Jeton Sayısı	1.625.000	1.625.000	1.625.000
Jeton Başına Fiyat	5\$	10\$	15\$

12 https://coinlist.co/vega?utm_source=blog&utm_medium=blog&utm_campaign=blog05192021&utm_term=register

seçenek 1’den alım yapan kişilerde ön satış fiyatına göre dezavantajlı duruma düşecektir.

Yazımızın devamında Sermaye Piyasası Kurulu (SPK) tarafından Dijital Varlık (Token) Satışları (ICO) ile ilgili olarak 2018 yılında yapılmış olan açıklamaya yer verilmiştir.

e. Sermaye Piyasası Kurulu (SPK)

Sermaye Piyasası Kurulu (SPK) 27.09.2018 tarih ve 2018/42 sayılı “Sermaye Piyasası Kurulu Bülteni”nde kripto para satışı ile ilgili olarak aşağıdaki açıklamalara yer vermiştir;¹³

“1. Kurul Karar Organı’nın 27/09/2018 tarih ve 47/1102 sayılı Kararı Uyarınca Yapılan Duyuru:

Dijital Varlık (Token) Satışları (ICO) Hakkında Duyuru “Kripto Para Satışı” veya “Token Satışı” olarak da bilinen genellikle blok-zinciri teknolojisi kullanarak para toplamaya yönelik uygulamaların birçoğu Kurulumuzun düzenleme ve gözetim alanı dışında kalmaktadır. Dijital varlık satıcıları, belirli (bir proje veya şirketi finanse etmek gibi) ya da çoğu zaman belirsiz vaatlerle dijital varlık satışı gerçekleştirmektedir. Söz konusu dijital varlıklar itibari para ile alınabileceği gibi Bitcoin ve Ether gibi kripto paralar kullanılarak da alınabilmektedir. Tasarım açısından çok farklı türlere ayrılabilmeyle beraber dijital varlıklar genellikle bir şirketteki payı, bir hizmete erişim hakkını, gerçek hayattaki bir varlığı, ürün veya hizmete ilişkin kullanım hakkını temsil etmektedir. Satış süreci sonrası toplanan paranın kullanımına ilişkin bilgiler izahnameye benzer bir doküman olan “white-paper” da yer almaktadır.

ICO’lar çok yüksek riskli ve spekülatif yatırımlardır. Bu sebeple, dijital varlık almayı düşünen yatırımcıların aşağıda belirtilen risklerin bilincinde olması ve alınacak dijital varlık karşılığında ne vaat edildiğini detaylı incelemeleri gerekmektedir.

Riskler

- ICO’ların birçoğu yapısı itibariyle düzenleyici kurumların yetki ve görev alanı dışında kalmakta olup, herhangi bir düzenleme ve gözetime tabi olmamaktadır.
- Kripto paralara benzer şekilde, satın alınan tokenların değerlerinde de aşırı oynaklık görülebilmektedir.
- Toplanan paralar belirtilen amaçlarla kullanılmayabilir.
- Satıcılar tarafından sağlanan dokümanlarda eksik ve yanıltıcı bilgiler olabilir.
- Bu tarz uygulamalarla fon toplanan projelerin çoğunluğu erken aşama projeler olduğu için projenin başarısız olması ve yapılan yatırımın tamamının kaybedilmesi söz konusu olabilir.

Düzenleme

Sermaye piyasası mevzuatı çerçevesinde gerçekleştirilecek kitle fonlaması faaliyetlerine ilişkin usul ve esaslara dair Kurulumuz nezdinde yürütülen ikincil düzenleme çalışmaları devam etmektedir. Halka arz ve kitle fonlaması faaliyetlerine benzer yönleri ve farklılıkları bulunan “token satışı” uygulamalarının Kurulumuzun düzenleyici sınırlarına girip girmediği durum bazında farklılık gösterecektir. İkincil düzenlemeler yürürlüğe girmeden

¹³ <https://spk.gov.tr/Bulten/Goster?year=2018&no=42>

önce kitle fonlaması adı altında izinsiz olarak gerçekleştirilecek faaliyetlerle ilgili olarak Kurulumuz tarafından gerekli her türlü idari ve cezai tedbir uygulanacaktır. Bu aşamada kitle fonlaması adı altında gerçekleştirilmesi muhtemel kripto varlık satışlarına yatırımcılar tarafından itibar edilmemelidir.”

Sermaye Piyasası Kurulu (SPK) tarafından yapılan açıklamadan da anlaşılacağı üzere; kripto varlıklara ilişkin henüz netleşmiş bir yasal düzenleme bulunmamakta olup, yapılan açıklamalar genel anlamda uyarı niteliği taşımaktadır. SPK tarafından, token satışlarının olası riskleri *(herhangi bir denetime ve gözetime tabi olmaması, değerlerinde aşırı oynaklık olabilmesi, toplanan paraların belirtilen amaç dışında kullanılabilmesi, projelere ilişkin eksik ve yanıltıcı bilgi bulunabilmesi ve bu projelerin başarısız olması halinde yapılan yatırımın tamamen kaybedilebilmesi)* ortaya konulmuştur.

Bilindiği üzere; halihazırda kripto varlıklar ile ilgili yasal düzenleme çalışmaları devam etmekte olup, yasal düzenleme neticesinde hayat geçirilecek uygulamalarında *(yurt dışında kurulu borsalara transfer yapılıp yapılamayacağı vb.)* yakından takip edilmesi önem arz etmektedir.

KAYNAKÇA

<https://www.btcturk.com/bilgi-platformu/ico-nedir>

<https://blog.coinlist.co/announcing-our-first-token-sale-of-2021-casper>

<https://coinlist.co/casper>

<https://blog.coinlist.co/announcing-the-mina-token-sale-on-coinlist>

https://coinlist.co/mina?utm_source=mina&utm_medium=blog&utm_campaign=mina032321&utm_term=register%20now

<https://blog.coinlist.co>

<https://www.huobi.com/support/tr-tr/detail/74897068630187>

<https://www.huobi.com/support/tr-tr/detail/74893182559938>

<https://www.huobi.com/support/tr-tr/detail/44893185487018>

<https://www.huobi.com/support/tr-tr/detail/64894636688621>

<https://www.huobi.com/support/tr-tr/detail/74894636473069>

https://coinlist.co/vega?utm_source=blog&utm_medium=blog&utm_campaign=blog05192021&utm_term=register

<https://spk.gov.tr/Bulten/Goster?year=2018&no=42>

MEVZUATTAKİ GELİŞMELER

Sinan UYGUR

Vergi Müfettişi

Gelir Vergisi Kanununda Yapılan Değişiklikler

Basit Usule Tabi Mükelleflere İlişkin 320 Seri No.lu Gelir Vergisi Genel Tebliği Yayımlandı

26 Mayıs 2022 tarihli ve 31847 sayılı Resmi Gazete’de “*Gelir Vergisi Genel Tebliği (Seri No: 320)*” yayımlandı.

320 Seri No.lu Gelir Vergisi Genel Tebliğinde, 7338 sayılı Vergi Usul Kanunu ile Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun ile 193 sayılı Gelir Vergisi Kanununa eklenen Mükerrer 20/A maddesi uyarınca, basit usulde tespit olunan kazançlarda gelir vergisi istisnası uygulamasına ilişkin açıklamalar yapılmış ve örnek uygulamalara yer verilmiştir.

Tebliğde özetle;

- Basit usule tabi mükelleflerin ticari kazançlarının gelir vergisinden istisna edildiği ve bu kazançlar için beyanname verilmeyeceği,
- Bu mükelleflerin belge düzenleme ve kayıt tutma yükümlülüklerinin devam ettiği,

•Birden fazla motorlu araçla veya birden fazla işyerinde ticari faaliyette bulunduğu durumlarda basit usulden faydalanılamayacağı,

•Basit usule tabi mükelleflerin, aynı faaliyetlerini internet ve benzeri elektronik ortamlarda da sürdürmesi halinde de basit usulden faydalanılacağı,

•İşin başında bilfiil çalışmak veya bulunmak kaydıyla, basit usulde faaliyette bulunulmadığı zamanlarda ücretli olarak çalışılmasının (kısmi süreli çalışma veya mevsimlik işçi olarak çalışma gibi), basit usulün ihlali sayılmayacağı belirtilmiştir.

Bir veya birden fazla özel sağlık kuruluşu ile sözleşme düzenleyerek hekimlik faaliyetini yürüten hekimlerin serbest meslek erbabı olarak kabul edilmişlerdir

7394 Sayılı Kanunun 2. maddesi ile 15.4.2022 tarihinde yürürlüğe giren düzenleme ile, GVK'nun serbest meslek erbabını tanımlayan 66. maddesinde değişiklik yapılarak serbest meslek mükellefiyeti bulunan ve ayrı bir muayenehanesi ve organizasyonu bulunmaksızın faaliyetlerini özel sözleşmelere istinaden; özel sağlık kuruluşları ile vakıf üniversitelerine ait sağlık kurum ve kuruluşlarında yürüten dış hekimleri dahil hekimler ile tıpta uzmanlık mevzuatına göre uzman olan kişilerden, *bir veya birden fazla özel sağlık kuruluşu ile sözleşme düzenleyerek hekimlik faaliyetini yürüten hekimlerin serbest meslek erbabı olarak kabul edilmesi ve kazançlarının serbest meslek kazancı hükümlerine göre vergilendirilmesi* hükme bağlanmıştır.

Buna göre, 5510 sayılı Kanunun 4. maddesinin birinci fıkrasının (b) bendine göre sigortalı olarak

aynı Kanunun Ek 10. maddesi kapsamında çalışan hekimler serbest meslek erbabı olarak kabul edilecek, ücretli olarak çalışan hekimlerin gelirleri ise önceden olduğu gibi ücret hükümlerine göre vergilendirilmeye devam edilecektir.

Reklam yasağı getirilen sosyal internet ortamındaki yayınlara reklam veren gelir ve kurumlar vergisi mükelleflerinin bu giderleri vergi matrahından indirilemeyecektir

4.5.2007 tarihli ve 5651 sayılı "İnternet Ortamında Yapılan Yayınların Düzenlenmesi ve Bu Yayınlar Yoluyla İşlenen Suçlarla Mücadele Edilmesi Hakkında Kanun"un ek 4. maddesinde, "Türkiye'den günlük erişimi bir milyondan fazla olan yurt dışı kaynaklı sosyal ağ sağlayıcı; Kurum, Birlik, adli veya idari makamlarca gönderilecek tebligat, bildirim veya taleplerin gereğinin yerine getirilmesi ve kişiler tarafından bu Kanun kapsamında yapılacak başvuruların cevaplandırılması ve bu Kanun kapsamındaki diğer yükümlülüklerin yerine getirilmesini temin için yetkili en az bir kişiyi Türkiye'de temsilci olarak belirler ve bu kişinin iletişim bilgilerine kolayca görülebilecek ve doğrudan erişilebilecek şekilde internet sitesinde yer verir. Sosyal ağ sağlayıcı bu kişinin kimlik ve iletişim bilgilerini Kuruma bildirmekle yükümlüdür. Temsilcinin gerçek kişi olması hâlinde Türk vatandaşı olması zorunludur." düzenlemesine yer verilmiş, bu zorunluluğa uyulmaması halinde, Türkiye'de mukim vergi mükellefi olan gerçek ve tüzel kişilerin ilgili sosyal ağ sağlayıcılarına reklam vermeleri yasaklanmıştır.

Yayımlanan 7394 Sayılı Kanunun 1. ve 24. maddeleri ile "kanunen kabul edilmeyen giderler"ın düzenlendiği GVK'nun 41. maddesinin birinci fıkrasına ve KVK'nun 11. maddesinin birinci

fıkrasına eklenen bentlerle, 15.4.2022 tarihinden itibaren gelir ve kurumlar vergisi mükelleflerinin 5651 sayılı Kanunun ek 4. maddesi uyarınca hakkında reklam yasağı getirilenlere verdikleri reklamlarla ilgili harcamaları vergi matrahının hesaplanmasında gider olarak kabul edilmeyecektir.

Katma Değer Vergisi Kanununda Yapılan Değişiklikler

KDV Mükelleflerine İsteğe Bağlı Tam Tevkifat Uygulaması Getirildi

Bilindiği üzere, Hazine ve Maliye Bakanlığı vergi alacağını güvence altına almak amacıyla gerekli gördüğü hallerde verginin ödenmesinden işleme taraf olanları sorumlu tutabilmektedir. İşlemlere taraf olanlar (kendine mal teslim edilen veya hizmet ifa edilen kişi ve/veya kurumlar) verginin tam olarak kesilip ödenmesinden ve bununla ilgili diğer ödevleri yerine getirmekten mükellef gibi sorumlu olmaktadır.

Mevcut düzenlemede KDV tevkifatı ihtiyari bir uygulama olmayıp, Hazine ve Maliye Bakanlığınca tevkifat uygulaması kapsamına alınan işlemlerde alıcılar tarafından tevkifat yapılması zorunludur.

41 seri nolu tebliğ ile isteğe bağlı tam tevkifat uygulaması getirilmektedir.

Buna göre, mükellefler, yazılı bir sözleşme düzenleyerek bir yıl süreyle anlaştıkları satıcı mükelleflerden, kısmi tevkifat uygulanacak hizmetler ile kısmi tevkifat uygulanacak teslimlere (2.1.3.2.13. Diğer Hizmetler ve 2.1.3.3.7. Diğer Teslimler hariç) ilişkin alımlarında tevkifat

sorumluluklarının bulunup bulunmadığına bakılmaksızın, hesaplanan KDV'nin tamamını sorumlu sıfatıyla beyan edip ödeyeceklerdir. Bir yıllık sürenin bitimini izleyen yıllarda uygulamaya devam edilmesinin istenmesi halinde sözleşmenin aynı süreyle yenilenmesi gerekecektir. Bir yıllık süre dolmadan söz konusu uygulamadan vazgeçilmesi mümkün olmayacaktır.

Alıcı mükellefler, söz konusu sözleşmelerin bir örneği ile bu kapsamda işlem yapacak satıcı mükelleflerin bilgilerini, (adı soyadı/unvanı, vergi dairesi, vergi kimlik numarası, sözleşme uygulama dönemi), işleme ilişkin KDV beyannamesinin verilmesinden önce liste halinde bağlı oldukları vergi dairesine verirler. Sözleşmelerin feshedilmesi, tadili vb. durumların da işleme ilişkin KDV beyannamesinin verilmesinden önce bağlı oldukları vergi dairesine bildirilmesi gerekir.

İsteğe bağlı tam tevkifat uygulaması kapsamında alıcı tarafından tevkifata tabi tutulan KDV, 2 No.lu KDV Beyannamesinin "Vergi Bildirimi" kulakçığının, "İsteğe Bağlı Tam Tevkifat Uygulanan İşlemlere Ait Bildirim" tablosunda beyan edilecektir. Tablonun "İşlem Türü" alanı, bu alana ilişkin işlem türü listesinden seçim yapılmak suretiyle doldurulacaktır. "Matrah" alanına, işlemin KDV hariç bedeli, "Oran" alanına işlemin tabi olduğu KDV oranı girilecektir. Alıcı tarafından tevkif edilen KDV tutarını gösteren "Vergi" alanı, e-beyanname programı tarafından hesaplanacaktır.

İsteğe bağlı tam tevkifat uygulaması kapsamındaki işlemleri yapan satıcı mükellefler ilgili döneme ait 1 No.lu KDV Beyannamesinin iki ayrı bölümüne kayıt yapacaklardır. Birinci

kayıt, “Matrah” kulakçığında “İsteğe Bağlı Tam Tevkifat Uygulanan İşlemler” tablosuna; ikinci kayıt “İstisnalar-Diğer İade Hakkı Doğuran İşlemler” kulakçığında “İsteğe Bağlı Tam Tevkifat Kapsamına Giren İşlemler” tablosuna yapılacaktır.

İsteğe bağlı tam tevkifata tabi tutulan KDV ile sınırlı olmak üzere satıcıya KDV iadesi yapılabilecektir. Bu uygulamadan kaynaklanan KDV iade talepleri, her bir işlem için Tebliğin (I/C-2.1.5.) “Tevkifata Tabi İşlemlerde KDV İadesi” bölümünde yer alan usul ve esaslar çerçevesinde yerine getirilecektir. İade taleplerinin yerine getirilmesinde, alıcı tarafından 2 No.lu KDV Beyannamesi ile beyan edilen ve tahakkuk ettirilen KDV’nin ödenmiş olması vergi dairesince aranacaktır.

Tevkifata Tabi İşlemlerde KDV İade Taleplerinin Yerine Getirilmesi için KDV’nin Ödenmiş Olması Şartı Kalktı

Bilindiği üzere, 16/2/2021 tarihli R.G’de yayımlanan 35 Seri No.lu KDV Tebliğinin 15 inci maddesi ile tevkifat uygulamasından kaynaklanan iade taleplerinin yerine getirilmesinde, alıcı tarafından 2 No.lu KDV beyannamesi ile beyan edilen ve tahakkuk ettirilen KDV’nin ödenmiş olması şartı getirilmişti.

1 Mart 2021 tarihinde yürürlüğe giren Tebliğ değişikliğinin yürütmesi, Danıştay Dördüncü Dairesinin 1/2/2022 tarih ve Esas No:2021/2647 sayılı Kararı ile durdurulmuş; bu karara karşı Hazine ve Maliye Bakanlığı tarafından yapılan itiraz ise Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulunca 23/3/2022 tarih ve İtiraz No: 2022/3 sayılı Karar ile reddedilmiştir.

Bu Karar üzerine, Gelir İdaresi Başkanlığınca hazırlanan 13.5.2022 tarih ve 63230 sayılı Genel Yazı’da “Danıştay Dördüncü Dairesinin 1/2/2022 tarih ve Esas No:2021/2647 sayılı Kararı ile KDV Genel Uygulama Tebliğinde Değişiklik Yapılmasına Dair 35 Seri No.lu Tebliğin 15 inci maddesinin yürütmesi durdurulduğundan, tevkifat uygulamasından kaynaklanan iade taleplerinin yerine getirilmesinde, alıcı tarafından 2 No.lu KDV Beyannamesi ile beyan edilen ve tahakkuk ettirilen KDV’nin ödenmiş olması şartı mükelleften aranmayacaktır.” açıklamasına yer verilmiştir.

Bununla birlikte aynı Yazıda, bu kapsamdaki iade taleplerine ilişkin olarak vergi dairelerince, alıcılar tarafından tevkif edilen KDV’nin Hazineye intikal edip etmediği hususunun araştırılması ve Hazineye intikal etmediği tespit edilen vergilerin takip ve tahsili bakımından gecikmeksizin işlem yapılmasının uygun olacağı belirtilmiştir.

Demir-çelik ürünleri tesliminin KDV tevkifatı kapsamına alınması

41 seri nolu tebliğ ile Demir-çelik ve alaşımlarından mamullerde 4/10 KDV tevkifatı getirilmektedir.

Tevkifat kapsamına; cevherden, hurdadan veya diğer hammaddelerden üretilen demir-çelik ve alaşımlarından mamul her türlü uzun (çubuk, inşaat demiri, profil, kangal demir, filmaşın, tel, halat, hasır, boru, lama vb.) veya yassı (levha, sıcak haddelenmiş yassı ürünler, soğuk haddelenmiş yassı ürünler ve kaplanmış yassı ürünler vb.) demir-çelik ve alaşımı ürünler girmektedir. Demir-çelik ve alaşımlarından mamul eşya (kapı, kapı kolu, köşebent, vida, somun, vida soketi, dübel, kilit,

çivi, flanş, maşon, dirsek, kanca, menteşe, yay, bilya, rulman, zincir vb.) teslimlerinde tevkifat uygulanmayacaktır.

Yapılan düzenlemeye göre;

İthalatçılar tarafından yapılan teslimleri ile münhasıran cevherden üretilenlerinin üreticiler tarafından ilk tesliminde tevkifat uygulanmayacaktır. Bu safhalardan sonraki el değiştirmelerde ise tevkifat uygulanacaktır. Bununla birlikte, demir-çelik ve alaşımlarından mamul ürünlerin hurdadan, diğer hammaddelelerden veya hurda, cevher ve diğer hammaddeler birlikte kullanılarak üretilmesi halinde bu ürünlerin ilk üreticilerinin teslimi dâhil her safhasındaki teslimlerinde tevkifat uygulanacaktır.

Düzenleme 1 Mayıs 2022 tarihi itibarıyla uygulanmaya başlanacaktır.

Kurumlar Vergisi Kanununda Yapılan Değişiklikler

İhracat Yapan Kurumlar İle Üretim Faaliyetinde Bulunan Kurumlara Getirilen Vergi Oranı İndirimine İlişkin Tebliğ Yayımlandı

İhracat yapan kurumlar ile üretim faaliyetiyle iştigal eden kurumlarda kurumlar vergisi oranının 1 puan indirimli uygulanmasına ilişkin açıklamaların yer aldığı 20 Seri No.lu Kurumlar Vergisi Tebliği 14 Mayıs 2022 Tarihli ve 31835 Sayılı Resmî Gazete’de yayımlandı. Bu Tebliğ ile söz konusu düzenlemenin uygulanmasına ilişkin açıklamalara yer verilmiştir.

Yapılan açıklamalardan öne çıkan bazı hususlar özetle şöyledir:

1) Kurumlar vergisi oranının 1 puan indirimli uygulanmasının şartları

Tebliğde, ihracat yapan kurumların ihracattan elde ettikleri kazançlarıyla sınırlı olmak üzere kurumlar vergisi oranının 1 puan indirimli uygulanabilmesi için ihracat faaliyetiyle iştigal etmelerinin yeterli olduğu; üretim faaliyetiyle iştigal eden kurumların üretim faaliyetinden elde ettikleri kazançlarıyla sınırlı olmak üzere kurumlar vergisi oranının 1 puan indirimli olarak uygulanabilmesi için ise bu kurumların;

- Sanayi sicil belgesine sahip olma ve
- Fiilen üretim faaliyetiyle iştigal etme şartlarını birlikte sağlamaları gerektiği açıklanmıştır.

Buna göre, sanayi sicil belgesini haiz olmakla birlikte fiilen üretim faaliyetiyle iştigal etmeyen veya fiilen üretim faaliyetiyle iştigal etmesine rağmen sanayi sicil belgesini haiz olmayan kurumlar bu Kanunun 32 nci maddesinin sekizinci fıkrası hükmünden yararlanamayacaklardır.

2) İhracat faaliyetlerinden elde edilen kazançlarda kurumlar vergisi oranının 1 puan indirimli uygulanması

2.1) İhracat faaliyetlerinin kapsamı

Tebliğde hizmet ihracının, yurt dışındaki bir müşteri için yapılan ve yurt dışında faydalanan hizmetleri kapsadığı açıklanmıştır.

Hatırlanacağı üzere, hizmetten yurt dışında faydalanılmasından kastın ne olduğu KDV Genel Uygulama Tebliğinin “II/ A-2.1.İstisnanın Kapsamı” bölümünde; “Hizmetten yurtdışında faydalanılmasından kasıt, Türkiye’de yurtdışındaki müşteri için yapılan hizmetin, müşterinin

yurtdışındaki iş, işlem ve faaliyetleri ile ilgili olması; Türkiye’deki faaliyetleri ile ilgisi bulunmamasıdır.” şeklinde ifade edilmiştir.

Diğer taraftan Tebliğde, karşılıklı olmak şartıyla uluslararası roaming anlaşmaları çerçevesinde yurt dışındaki müşteriler için Türkiye’de verilen roaming hizmetlerinden elde edilen kazançların da oranın 1 puan indirimli uygulanacağı kazançlar arasında kabul edileceği belirtilmiştir.

2.2) İhracat faaliyetlerinin yanı sıra diğer faaliyetlerinden elde edilen kazançların da bulunması

Kurumların; ihracat faaliyetlerinin yanı sıra diğer faaliyetlerinden elde ettiği kazançlarının da bulunması halinde, ihracattan kaynaklanan ve 1 puan indirim uygulanacak matrah, ihracattan elde edilen kazancın ticari bilanço karına oranlanması suretiyle tespit edilecektir.

İhracat faaliyetlerinde indirimli oran uygulanacak matrah: $\text{Matrah} \times (\text{İhracat faaliyetinden elde edilen kazanç} / \text{Ticari Bilanço Karı})$

2.3) İhracat faaliyetinden elde edilen kazancın ticari bilanço karından fazla olması

Tebliğde, 1 puan indirim uygulanacak kazanç tutarının gerek ihracattan elde edilen kazancı gerekse ilgili dönem safi kurum kazancını aşamayacağı açıklanmıştır.

Dolayısıyla, mükelleflerin ihracat faaliyetinden elde ettiği kazancın ticari bilanço karından fazla olması halinde safi kurum kazancını aşmamak kaydıyla ihracat faaliyetinden elde edilen kazancın tamamına 1 puan indirim uygulanabilecektir.

2.4) Yurt dışından satın alınan malların

Türkiye’ye girmeksizin başka bir ülkedeki müşteriye satılması

1 puan indirim uygulamasında, yurt dışından satın alınan malların Türkiye’ye girmeksizin başka bir ülkedeki müşteriye satılmak suretiyle ihraç edilmesi halinde de bu faaliyetten elde edilen kazanç için 1 puan indirimden yararlanılabilecektir.

2.5) Yurt içinden serbest bölgelere ve gümrüksüz satış mağazalarında satılmak üzere bu mağazalara yapılan satışlardan elde edilen kazanca indirimli oran uygulanması

Yurt içinden, serbest bölgeler ile gümrüksüz satış mağazalarında satılmak üzere bu mağazalara yapılan satışlar da ihracat olarak kabul edilecek ve bu faaliyetten elde edilen kazançlara 1 puan indirim uygulanabilecektir.

2.6) İhracat faaliyetinden elde edilen kazancın bir kısmının Kurumlar Vergisi Kanunu’nun 10/1-ğ maddesi kapsamında indirime konu edilmiş olması

İhracat faaliyetiyle iştigal eden mükelleflerin hizmet ihracından elde ettikleri kazancın %50’lik kısmının 10/1-ğ maddesi kapsamında kurumlar vergisi matrahının tespitinde indirim olarak dikkate alınmış olması halinde, ihracat kazancının zaten söz konusu indirime konu edilerek vergi dışı bırakılmış olan kısmı için kurumlar vergisi oranının 1 puan indirimli uygulanması söz konusu olmayacaktır. İhracat faaliyetinden elde edilen kazancın 10/1-ğ maddesinde yer alan bu indirime konu edilen kısmı indirildikten sonra kalan tutar 1 puan indirimli oranın uygulanacağı matrahın tespitinde dikkate alınabilecektir.

Aynı şekilde, 1 puan indirim uygulanacak

matrahın hesabında indirim konusu edilerek vergi dışı bırakılmış olan üretim veya ihracat kazancı, ticari bilanço karından da çıkarılacaktır.

3) Üretim faaliyetlerinden elde edilen kazançlarda kurumlar vergisi oranının 1 puan indirimli uygulanması

Sanayi sicil belgesini haiz olan ve fiilen üretim faaliyetiyle iştigal eden kurumlar, münhasıran bu üretim faaliyetlerinden elde ettikleri kazançlarına kurumlar vergisi oranını 1 puan indirimli uygulayabileceklerdir.

3.1) Birden fazla konuda üretim faaliyetinde bulunan mükelleflerin üretimden elde ettikleri kazancın tespiti

Birden fazla konuda üretim faaliyetinde bulunan mükelleflerin üretimden elde ettikleri kazancın tespitinde, üretim faaliyetlerinden elde edilen kazançlar (varsa üretimden doğan zararlarla) bir bütün olarak değerlendirilecektir.

3.2) Yazılım, bilişim ve benzeri hususlarda gerçekleştirilen üretim faaliyeti sonucu elde edilen kazançların durumu

Sanayi sicil belgesini haiz olan ve münhasıran bu belge kapsamında yazılım, bilişim ve benzeri hususlarda gerçekleştirilen üretim faaliyeti sonucu elde edilen kazançlara da kurumlar vergisi oranı 1 puan indirimli uygulanabilecektir.

3.3) Sanayi sicil belgesini haiz mükelleflerin üretim faaliyetlerinin yanı sıra diğer faaliyetlerinden elde ettiği kazançların bulunması

Sanayi sicil belgesini haiz mükelleflerin üretim faaliyetlerinin yanı sıra diğer faaliyetlerinden elde ettiği kazançlar bulunması halinde, üretim faaliyetinden elde edilen ve 1 puan indirim

uygulanacak matrah, fiilen yapılan üretimden elde edilen kazancın ticari bilanço karına oranlanması suretiyle tespit edilecektir.

İndirimli oran uygulanacak matrah: Matrah x (Üretim faaliyetinden elde edilen kazanç/ Ticari bilanço karı)

3.4) Üretim faaliyetinden elde edilen kazancın ticari bilanço karından fazla olması

Tebliğde, bu şekilde hesaplanan ve 1 puan indirim uygulanacak kazanç tutarının gerek üretimden elde edilen kazancı gerekse ilgili dönem safi kurum kazancını aşamayacağı açıklanmıştır.

Dolayısıyla, mükelleflerin üretim faaliyetinden elde ettiği kazancın ticari bilanço karından fazla olması halinde safi kurum kazancını aşmamak kaydıyla üretim faaliyetinden elde edilen kazancın tamamına 1 puan indirim uygulanabilecektir.

4) İhracat ve üretim faaliyetlerinin birlikte yapılması halinde kurumlar vergisi oranının 1 puan indirimli uygulanması

Sanayi sicil belgesini haiz ve fiilen üretim faaliyetiyle iştigal eden mükelleflerin ürettikleri ürünlerin satışından elde ettikleri kazançlarına kurumlar vergisi oranı, üretilen ürünlerin yurt içinde ve yurt dışında satılmasına göre ayırım yapılmaksızın, "üretim faaliyetinden elde edilen kazanç" olarak 1 puan indirimli uygulanacaktır.

Üretilen ürünlerin satışından elde edilen kazancın bir kısmı veya tamamı ihracattan kaynaklansa bile bu kazanca üretim faaliyetinden elde edilen kazanç olarak kurumlar vergisi oranı zaten 1 puan indirimli olarak uygulanacağı için, bu kazancın ihracata isabet eden kısmına

ikinci defa indirim yol açacak şekilde ayrıca 1 puan indirim uygulanmayacaktır.

5) İhracat ve üretim faaliyetlerinden elde edilen kazanç toplamının ticari bilanço karından büyük olması

Üretim ve ihracattan elde edilen toplam kazancın ticari bilanço karından fazla olması halinde, 1 puan indirim uygulanacak matrah, üretim ve ihracat faaliyetinden elde edilen toplam kazancın ayrı ayrı üretim ve ihracattan elde edilen kazanç oranına göre tespit edilecektir. Her halükarda üretim ve ihracattan elde edilen kazanç, safi kurum kazancını aşamayacaktır.

Aynı durum ticari bilanço karının sıfır olmasına rağmen kurumlar vergisi matrahının olduğu durumlar için de geçerli olacaktır.

6) Üretim veya ihracat faaliyetinden elde edilen kazancın kurumlar vergisi istisnasına konu edilmesi halinde uygulama

1 puan indirimli oran uygulamasına konu olacak kazançların, kurumlar vergisinden istisna edilmiş olması halinde, istisnaya konu edilen üretim veya ihracat kazancı için, kurumlar vergisi oranının 1 puan indirimli olarak uygulanması söz konusu olmayacaktır. Aynı şekilde, 1 puan indirim uygulanacak matrahın hesabında, istisnaya konu edilerek vergi dışı bırakılmış olan üretim veya ihracat kazancı, ticari bilanço karından da çıkarılacaktır.

7) Payları Borsa İstanbul Pay Piyasasında ilk defa işlem görmek üzere en az %20 oranında halka arz edilen kurumlarda üretim ve ihracat faaliyetlerinden elde edilen kazançlarda 1 puan indirim uygulaması

Payları Borsa İstanbul Pay Piyasasında İlk defa işlem görmek üzere en az %20 oranında halka arz edilen kurumların, paylarının ilk defa halka arz edildiği hesap döneminden başlamak üzere beş hesap dönemine ait kurum kazançlarının tamamına kurumlar vergisi oranı 2 puan indirimli olarak uygulanmaktadır.

Bu kurumların, üretim veya ihracat faaliyetinden kaynaklanan kazanç için 1 puanlık oran indiriminden yararlanılabilmesi halinde öncelikle 2 puanlık indirim uygulanacak, ardından 1 puanlık indirim hesaplanacaktır.

8) Yatırım teşvik kapsamında indirimli kurumlar vergisinden yararlanılması halinde uygulama

Yatırım teşvik kapsamında (KVK 32/ A maddesi) indirimli kurumlar vergisinden yararlanacak olan sanayi sicil belgesini haiz mükelleflerin aynı dönemde üretim faaliyetlerinden veya ihracat faaliyetlerinden kazanç elde etmiş olmaları halinde, öncelikle 1 puanlık indirim uygulanacak sonrasında ise tespit edilen indirimli bu orana Kanunun 32/ A maddesi kapsamındaki indirim uygulanacaktır.

9) Genel giderlerin dağılımı

Tebliğde,

-İndirim kapsamında kabul edilen faaliyetler ile bu kapsama girmeyen işlerin birlikte yapılması halinde, indirim uygulanacak kazançla ilişkin hasılat, gider ve maliyet unsurlarının ayrı olarak tespit edilmesi,

-Söz konusu indirim kapsamında kabul edilen faaliyetlerden elde edilen kazancın, kurumlar vergisi matrahının tespiti açısından,

hasılat, maliyet ve gider unsurlarının; ayrı ayrı izlenmesi, diğer faaliyetlerle ilişkilendirilmemesi ve kayıtların da bu ayrımı sağlayacak şekilde tutulması gerektiği belirtilmiş ve gider ve maliyet unsurlarının ayrı hesaplarda izlenmek suretiyle tespitinin mümkün olmadığı hallerde ise müşterek genel giderlerin, indirim kapsamında olan faaliyetler ile indirim kapsamında olmayan faaliyetler arasında uygun bir dağıtım anahtarı tespit edilerek dağıtılabileceği açıklanmıştır.

Öte yandan Tebliğde, amortismanlara ilişkin olarak, indirim kapsamındaki faaliyetler ile bu kapsamda değerlendirilmeyen faaliyetlerde müştereken kullanılan tesisat, makine ve ulaştırma vasıtalarına ilişkin amortismanların ise bunların her bir işte kullanıldıkları gün sayısına göre dağıtımının yapılması gerektiği; hangi işte ne kadar süreyle kullanıldığı tespit edilemeyen sabit kıymetlere ilişkin amortismanların ise müşterek genel giderlerle birlikte dağıtımına tabi tutulacağı belirtilmiştir.

10) Üretim veya ihracat kazançlarına isabet eden kur farkı ve diğer gelirlerin durumu

Tebliğe göre, gerek ihracat faaliyeti gerekse üretim faaliyeti kapsamında doğan alacaklara isabet eden kur farkı, faiz ve benzeri gelirler 1 puan indirim uygulanacak kurum kazancı kapsamında değerlendirilirken, bu faaliyetler kapsamındaki alacakların tahsilinden sonra oluşan kur farkı, faiz ve benzeri gelirlerin ise söz konusu indirimden yararlanamayacaktır.

Vergi Usul Kanununda Yapılan Değişiklikler

Yeniden Değerleme İle İlgili Mevzuat Gelişmeleri

14.10.2021 tarih ve 7338 sayılı Vergi Usul Kanunu ile Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanunun;

- 31. maddesiyle Vergi Usul Kanunu'nun mükerrer 298. maddesine eklenen (Ç) fıkrasıyla, enflasyon düzeltmesi yapma şartlarının oluşmadığı dönemlerde, kapsama giren mükelleflerin, amortismanına tabi iktisadi kıymetlerini yeniden değerlemeye tabi tutabilmelerine,

- 52. maddesiyle aynı Kanuna eklenen geçici 32. maddeyle de mükerrer 298. maddeye eklenen (Ç) fıkrası kapsamında yeniden değerlendirilme öncesinde, kapsama giren mükelleflerin, bilançolarına kayıtlı bulunan taşınmazlar ile amortismanına tabi diğer iktisadi kıymetlerini önceki hesap döneminin sonu itibarıyla yeniden değerleyebilmelerine imkan sağlanmıştır.

Tebliğde, sürekli ve geçici yeniden değerlemeye ilişkin düzenlemeler özetlendikten sonra, her iki uygulamaya yönelik ayrıntılı açıklamalar yapılmıştır. Tebliğde Özetle;

Sürekli Yeniden Değerlemeye İlişkin Konular

Geçici vergi dönem sonlarında amortismanına tabi iktisadi kıymetlerin ve bunlara ait amortismanların Vergi Usul Kanunu'nun mükerrer 298/Ç maddesi kapsamında yeniden değerlendirilmesi mümkündür. Söz konusu Kanun'un geçici 33. maddesi uyarınca şartların gerçekleşmemiş

sayıldığı 2022 ve 2023 hesap dönemleri geçici vergi dönemleri sonları itibarıyla da bu kapsamda yeniden değerlendirilebilir.

Bu niteliklerini korudukları müddetçe sat-kirala-geri al işlemine veya kira sertifikası ihracına konu edilen iktisadi kıymetler ile iktisadi kıymetlerin alım, satım ve inşa işleri ile devamlı olarak uğraşanların bu amaçla aktiflerinde kayıtlı bulunan emtia niteliğindeki kıymetler, hangi hesapta izlendiği/kayıtlı olduğu önemli olmaksızın, mükerrer 298/Ç maddesi kapsamında yeniden değerlemeye tabi tutulamaz.

Kapsama giren mükelleflerin kiralamaya konu ettikleri iktisadi kıymetler, emtia niteliğinde olanlar hariç, yeniden değerlemeye tabi tutulabilir.

Boş arazi ve arsalar gibi amortismanı tabi olmayan iktisadi kıymetler yeniden değerlemeye tabi tutulamaz.

Yeniden değerlemenin yapılacağı dönem sonu itibarıyla aktife kayıtlı olmayan amortismanı tabi iktisadi kıymetler yeniden değerlemeye tabi tutulamaz.

Yeniden değerlemenin yapılacağı hesap döneminde aktife dahil edilen amortismanı tabi iktisadi kıymetler için yeniden değerlendirilemez. Diğer bir ifade ile amortismanı tabi iktisadi kıymetler için aktife dahil edildikleri hesap döneminde yeniden değerlendirilemez.

Dileyen mükellefler bilançolarında kayıtlı iktisadi kıymetlerini ilgili dönemde yeniden değerlemeye tabi tutmayarak mevcut durumlarını muhafaza edebilir.

Yeniden değerlemeye tabi tutulabilen iktisadi kıymetlerin tamamı veya bir kısmı için yeniden

değerleme uygulamasından yararlanılabilir.

Aynı hesap dönemi içerisinde; geçici vergi dönemlerinin hiçbirinde ya da herhangi bir veya daha fazla geçici vergi dönemlerinde yeniden değerlendirilmemesi, sonraki geçici vergi döneminde veya ilgili hesap dönemi sonunda yeniden değerlendirilmesine engel teşkil etmez.

Amortismanı tabi olup faydalı ömür süresini tamamlayan iktisadi kıymetler yeniden değerlemeye tabi tutulabilir. Ancak bu durumda, faydalı ömrü sona ermiş amortismanı tabi iktisadi kıymetlerin yeniden değerlendirilmesinde bulunan değerleri üzerinden, daha önceki yıllarda ayrılmamış amortismanlara ilişkin olarak amortisman ayrılması söz konusu değildir.

Sermayeye ilave edilen değer artışları, satış veya herhangi bir şekilde elden çıkarmaya ilişkin kar ve zararın tespitinde dikkate alınmaz. Ancak, elden çıkarılan iktisadi kıymetlere ait değer artışlarının sermayeye ilavesi halinde, elden çıkarma sırasında birikmiş amortisman gibi mütalaa edilmeyen değer artışları, faaliyete devam edilen süre içerisinde herhangi bir suretle sermayeden çekilirse, çekilen kısım o dönemin kazancı sayılarak vergiye tabi tutulur.

Geçici (Tek Seferlik) Yeniden Değerlemeye İlişkin Konular (VUK Geçici Md. 32)

VUK Geçici 32 nci maddesiyle, VUK mükerrer 298 inci maddesinin (Ç) fıkrası uyarınca yeniden değerlendirilecek mükelleflerin, istemeleri halinde söz konusu fıkra kapsamında ilk kez yapılacak yeniden değerlendirilme öncesinde, bilançolarına kayıtlı bulunan taşınmazlar ile amortismanı tabi diğer iktisadi kıymetlerini,

önceki hesap döneminin sonu itibarıyla yeniden değerleyebilmelerine imkân sağlanmıştır.

VUK'un geçici 32 nci maddesi kapsamında yeniden değerlemeye tabi tutulacak taşınmazların, aynı Kanun uygulamasında amortismanına tabi iktisadi kıymet mahiyetinde olması zorunluluğu bulunmadığından, müessese hükümlerinden faydalanmak isteyen mükelleflerce boş arazi ve arsalar da yeniden değerlemeye tabi tutulabilir.

İki Yöntem İçinde Geçerli Olan Hususlar

-Pasifte özel bir fon hesabında gösterilen değer artışı tutarı, değer artış fonu hesabında tutulabileceği gibi mükellefler tarafından istenildiğinde kısmen veya tamamen sermayeye ilave edilebilir. Bu işlemler kâr dağıtımı sayılmaz.

-Sermayeye eklenen değer artışları işletmeye ilave edilmiş kıymetler olarak kabul edilir.

-Fon hesabındaki tutarların sermayeye ilave edilme dışında herhangi bir şekilde başka bir hesaba nakledilen veya işletmeden çekilen kısmı, bu işlemin yapıldığı dönem kazancı ile ilişkilendirilmeksizin bu dönemde gelir veya kurumlar vergisine tabi tutulur.

-Devir ve bölünme hallerinde, fon hesabında yer alan tutarlar işletmeden çekilmiş veya başka bir hesaba nakledilmiş sayılmaz.

YARGI KARARLARI

İbrahim Anıl SÜTÇÜ

Vergi Müfettiş

Umut CEYHAN

Vergi Müfettişi

Oğuz KAHYA

Vergi Müfettişi

***** Anayasa Mahkemesi'nin "4/11/2021 tarihli ve E.: 2019/4, K.: 2021/78 sayılı Kararı ile VUK 367/7 (Güncel hali ile son fıkrası) iptal edilmiştir.**

Madde Metni: Ceza mahkemesi kararları, bu Kanunun dördüncü kitabının ikinci kısmında yazılı vergi cezalarını uygulayacak makam ve mercilerin işlem ve kararlarına etkili olmadığı gibi, bu makam ve mercilerce verilecek kararlar da ceza hâkimini bağlamaz.

Açıklama: Madde metnine göre bağlantılı olarak işlenen kaçakçılık suçu ve vergi kabahatlerine ilişkin olarak ceza yargılaması sırasında veya sonucunda ceza mahkemesince verilen kararlar ilgili vergi mahkemesini bağlamayacak, aynı şekilde vergi idaresi tarafından verilen kararlar da ceza hakimini bağlamayacaktır.

Karar: Belirtilen merciilerin bağlantılı olarak işlenen kaçakçılık suçu ve vergi kabahatlerine konu fiilleri farklı boyutlarla ele aldığı, kendi usul ve kurallarına göre nitelendirip değerlendirdiği bu sebeple farklı organ, makam ve merciilerin kararlarının her hal ve şartta birbirini bağlaması ileri sürülemeyeceği gibi bunların hiçbir koşulda birbirini bağlamaması gerektiğine ilişkin bir kural adil yargılanma hakkı kapsamındaki güvencelere aykırılık oluşturduğundan madde hükmü Anayasa Mahkemesi'nin "4/11/2021 tarihli ve E.: 2019/4, K.: 2021/78 sayılı Kararı" ile iptal edilmiştir.

*****Danıştay 4. Daire Başkanlığı 2019/4977
E. , 2021/4538 K.**

Dava konusu istem: Davacı şirket adına, dar mükellef kurumdan temin edilen yazılım lisansları ile ilgili yapmış olduğu ödemeler üzerinden kurumlar vergisi kesintisi yapmadığından bahisle düzenlenen vergi inceleme raporuna istinaden 2008/3 dönemi için re'sen tarh edilen kurumlar (stopaj) vergisi ile bir kat kesilen vergi ziyayı cezasının kaldırılması istenilmiştir.

İlk Derece Mahkemesi kararının özeti: Danıştay bozma kararı üzerine Vergi Mahkemesinin temyize konu kararıyla; davalı idarece, davacı şirketin dar mükellef kuruma yazılım lisanslarıyla ilgili olarak yapmış olduğu ödemeler üzerinden kurumlar vergisi tevkifatı yapması gerektiği savunulmuş ise de, davacı şirket, yurt dışında faaliyet gösteren firmadan temin ettiği yazılım lisanslarını, herhangi bir işleme ve değişikliğe tabi tutmaksızın aynen nihai tüketicilere sattığından, davacının yapmış olduğu faaliyetin ticari faaliyet, yurt dışında mukim şirketin söz konusu yazılım programlarından elde edeceği kazancın da ticari kazanç olacağı, dosyada mevcut bulunan vergi tekniği raporu ile vergi inceleme raporları ile de, davacı şirket ile dar mükellef kurum arasında, anılan şeklin dışında bir ticari ilişkinin var olduğunun somut tespitlerle ortaya konulamadığı, bu durumda, dar mükellef kurumların Türkiye'de elde ettikleri ticari kazançlar tevkifat kapsamı dışında kalacağından, davacı şirketin uyuşmazlık konusu dönemde yurt dışında mukim dar mükellef şirketten ithal ettiği yazılım lisansları karşılığında ödemiş olduğu bedeller üzerinden sorumlu sıfatıyla kesinti yapmadığından bahisle yapılan dava konusu

cezalı tarhiyatta hukuka uyarlık bulunmadığı sonucuna varılmıştır. Belirtilen gerekçelerle davanın kabulüne karar verilmiştir.

*****Danıştay 4. Daire Başkanlığı 2019/6926
E. , 2022/907 K.**

Dava konusu istem: Davacı şirket adına düzenlenen ... tarih ve ... sayılı Vergi Tekniği Raporu ile 2014/1 ve 3. dönemlerine ilişkin olarak düzenlenen aynı tarihli ve 908/8 sayılı Vergi İnceleme Raporuna dayanılarak, tam istisna kapsamında ilişkili firmalara yaptığı teslimlere ilişkin olarak düzenlediği faturaların sahte olduğundan bahisle devreden katma değer vergisi tutarlarının değiştiği de dikkate alınarak KDV beyanlarının yeniden düzenlenmesi sonucunda re'sen tarh edilen 2015/7,8 ve 10. dönemleri tekerrür uygulamalı vergi ziyayı cezalı katma değer vergisinin kaldırılması istenilmiştir.

İlk Derece Mahkemesi kararının özeti: ... Vergi Mahkemesince verilen ... tarih ve E:..., K:... sayılı kararda; davacı şirketin, 2014, 2015 yılları hesap ve işlemlerinin incelenmesi sonucu düzenlenen ... tarih ve ... sayılı Vergi Tekniği Raporu ile 2014/1 ve 3. dönemlerine ilişkin olarak düzenlenen vergi inceleme raporuna dayanılarak tam istisna kapsamında ilişkili firmalara yapmış olduğu teslimleri nedeniyle düzenlenen faturaların sahte olduğunun tespit edildiği belirtilip, katma değer vergisi beyanlarının yeniden düzenlenmesi sonucu 2015/7,8 ve 10. dönemlerine ilişkin olarak tekerrür uygulamalı üç kat vergi ziyayı cezalı katma değer vergilerinin tarh edildiği olayda, 6736 sayılı Kanun kapsamında matrah artırımında bulunulan ilgili yıl için inceleme ve tarhiyat yapılmayacağı hususunun istisnası olan iade

işleminin olmadığı, ayrıca devreden katma değer vergisi yönünden yapılan incelemelerde artırım talebinde bulunulan dönemler için tarhiyat önerilemeyeceği hususları dikkate alındığında, matrah artırımında bulunulan dava konusu 2015/7, 8 ve 10. dönemleri için davacı adına re'sen tarh edilen tekerrür uygulamalı vergi ziyai cezalı katma değer vergilerinde hukuka uyarlık bulunmadığı sonucuna varılmıştır. Belirtilen gerekçelerle davanın kabulüne karar verilmiştir.

Dosyanın incelenmesinden, davacının hakkında 2014 ve 2015 yılı hesap ve işlemlerinin 6736 sayılı Kanun'un yukarıda belirtilen hükümleri kapsamındaki iade incelemeleri 6736 sayılı Kanun'a aykırı olmadığından, artırım talebinde bulunulan dönemler için iade hakkı doğuran işlemlerden doğan terkin ve iade işlemleri ile ilgili inceleme ve tarhiyat hakkı saklı olduğundan, katma değer vergisi iadesi ile sınırlı olarak incelenmesi üzerine düzenlenen 20/01/2007 tarihli ve 908/8 sayılı vergi inceleme raporunun tarhiyatın dayanağını oluşturduğu görülmektedir. Ayrıca ... tarih ve ... sayılı, ... tarih ve ... sayılı Görüş ve Öneri Raporu ve aynı tarihli ... sayılı Vergi Tekniği Raporlarının düzenlendiği görülmüştür. Sözü edilen raporlarda özetle, elektrik üretimi, yenilenebilir enerjilerle ilgili HES projelerinin gerçekleştirilmesi faaliyeti ile iştirak eden davacının ilgili dönemlerde ilişkili şirketleri ile oluşturdukları organizasyon kapsamında yatırım teşvik belgeli olan şirketleri ile yapılmış gösterilen hayali ithalatları ve gerçek mal alış verişi olmadan birbirlerine düzenlenen sahte faturalarla maliyetler şişirilerek fazladan katma değer vergisi alınmasının amaçlandığının

tespit edildiği, anılan raporlarda, davacının 2014 dönemi KDV beyan tablosu haksız KDV indirimleri reddedilerek yeniden düzenlenmiş, raporda 2015 yılı için yeniden beyan tablosu oluşturulmamakla birlikte 908/8 sayılı Vergi İnceleme Raporu'nun sonuç kısmında, mükellefin katma değer vergisi beyanlarının yeniden düzenlenmesi sonucunda 2014/12 döneminden sonraki döneme devreden KDV tutarının 2.436.614,88 TL olarak tespit edildiği, izleyen dönem KDV beyanlarının ilgili dönemde bağlı olduğu Vergi Dairesince 213 sayılı Kanun'un 116 ve devamı maddeleri gereğince düzeltilmesi, ödenecek vergi çıkması durumunda da aynı Kanunun 344. maddesi gereğince üç kat vergi ziyai cezası kesilmesi gerektiğinin belirtildiği görülmüştür.

Söz konusu raporların dayanak alındığı ve bu dava konusu cezalı tarhiyat ile sebep-sonuç ilişkisi olan 2014/1 ve 3 dönemlerine ilişkin olan haksız alınan KDV iadeleri nedeniyle vergi ziyai cezalı tarhiyatlarının kaldırılması istemini reddeden Vergi Mahkemesi kararına yönelik istinaf isteminin reddine dair ... Bölge İdare Mahkemesinin ... tarihli E:... ve K:... sayılı kararının, Danıştay Dördüncü Dairesinin 17/02/2022 tarihli ve E:2019/3677, K:2022/909 sayılı kararı ile onandığı görülmektedir. Dava konusu tarhiyatın dayanağı anılan raporlarla ortaya konulduğundan dolayısıyla bu raporlar doğrultusunda Vergi Dairesince 2015 yılı için yeniden katma değer vergisi beyan tablosu oluşturularak yapılan cezalı tarhiyatta hukuka aykırılık görülmemiştir.

Bu durumda, yukarıda bahsedilen hükümleri uyarınca yapılan inceleme ile 2014/12 döneminden izleyen döneme devreden katma değer vergisinin

düzeltilmesi üzerine ödenecek vergi çıkan ihtilaf konusu döneme ilişkin cezalı tarhiyatlarda hukuka aykırılık bulunmadığından vergi mahkemesi kararının kaldırılması isteminin reddine dair Bölge İdare Mahkemesi kararında hukuka uyarlık bulunmamaktadır.

Ayrıca vergi ziyai cezalarına tekerrür hükümleri uygulanması hususunda da yapılacak inceleme üzerine karar verilmesi gerekmektedir.

*****Danıştay 4. Daire Başkanlığı 2019/3645 E. , 2022/69 K.**

Davacı adına, 2014 yılına ilişkin defter ve belgelerini ibraz etmediği gerekçesiyle ilgili yıla ait katma değer vergisi indirimlerinin reddedilmesi suretiyle katma değer vergisi beyanlarının yeniden düzenlenmesi sonucu 2014/ Aralık dönemine ilişkin devreden katma değer vergisi çıkmadığından bahisle re'sen tarh edilen 2015/2, 3, 4, 5, 9, 10, 12 dönemleri katma değer vergisinin kaldırılması istenilmiştir.

İlk Derece Mahkemesi kararının özeti: Vergi Mahkemesince verilen ...tarih ve E:..., K:... sayılı kararda; davacının ilgili yıla ait defter ve belgelerinin 08/06/2016 tarihinde iş yerinde çıkan yangın neticesinde zayi olduğuna ilişkin ...Asliye Ticaret Mahkemesinin ...tarih ve E:..., K:...sayılı kararı ile zayi belgesinin alındığı, dolayısıyla defter ve belgelerin 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 13. maddesinde sayılan mücbir sebep kapsamında ibraz edilemediği anlaşıldığından yapılan tarhiyatta hukuka uyarlık bulunmadığı sonucuna varılmıştır.

Dosyanın incelenmesinden, davacının 2014 yılına ilişkin yasal defter ve belgelerini işyerinde çıkan yangında zayi olduğundan

bahisle inceleme elemanına ibraz etmediği, 2014 yılına ait yasal defter ve belgelerin 08/06/2016 tarihinde işyerinde çıkan yangın sonucu zarar gördüğü belirtilerek yapılan başvuru üzerine ...Asliye Ticaret Mahkemesinin ...tarih ve E:..., K:...sayılı kararıyla defter ve belgelerin zayi olduğunun tespitine karar verildiği, ancak defter ve belgelerinin zayi olduğu hususuna ilişkin maddi anlamda kesin hüküm teşkil etmeyen Asliye Ticaret Mahkemesi kararı dışında söz konusu iddianın gerçekliğini ortaya koyabilecek başka bir delilin sunulmadığı dikkate alındığında somut olay anlamında davacının defter ve belgelerinin yangında zarar gördüğüne ilişkin iddia muteber görülmemiştir. Bu durumda, mücbir sebebin varlığının kabulüne imkan bulunmadığından kararda hukuka uyarlık bulunmamıştır.

*****Danıştay 4. Daire Başkanlığı 2021/4007 E. , 2022/88 K.**

Dava konusu istem: Davacı tarafından, eksik matrah beyan ettiği gerekçesiyle sevk edildiği takdir komisyonu kararına istinaden adına re'sen tarh edilen vergi ziyai cezalı 2009 yılı kurumlar vergisi ile 2009/1-3,10-12 dönemleri geçici vergilerin kaldırılması istenilmiştir.

İlk Derece Mahkemesi kararının özeti: Danıştay bozma kararı üzerine Vergi Mahkemesince verilen kararda; dönem matrahının belirlenmesinde satışlara ilişkin tapu harcı matrahlarının esas alınması yerinde olmakla birlikte, dava konusu verginin hesaplanmasında, davacının satış tutarlarının %80'inin maliyet kabul edilerek kârlılık oranının %20 olarak esas alındığı, davacının 2009 takvim yılına ilişkin kârlılık oranının tespitinde; kârlılık oranının faaliyet

konusuna uygun olarak araştırılmadığı, davacıyla aynı işi yapan mükelleflerin 2009 yılındaki ortalama karlılık oranının ilgili esnaf odası ve diğer kuruluşlardan sorulmadığı, benzer işi yapan firmalar nezdinde emsal araştırması yapılmadığı, bu hususa ilişkin olarak takdir komisyonu kararında matbu ifadelerle yer verildiği, 213 sayılı Kanun'un 3/B maddesine göre vergilendirilmede, vergiyi doğuran olay ve bu olaya ilişkin muamelelerin gerçek mahiyeti esas olduğundan ve verginin gerçeğe en yakın şekilde belirlenmesi gerekeceğinden davacının kârlılık oranının tespitine ilişkin yeterli ve gerekli inceleme ve araştırma yapılmaksızın satış tutarlarının %80'i maliyet kabul edilerek satış tutarları üzerinden %20 kâr ettiği varsayımından hareketle re'sen tarh edilen vergi ziyai cezalı vergilerde hukuka uyarlık bulunmadığı sonucuna varılmıştır. Belirtilen gerekçelerle davanın kabulüne karar verilmiştir.

Dosyanın incelenmesinden, davacının 2009 yılında bitirdiği ve satışını gerçekleştirdiği dairelere ilişkin fatura düzenlemeyerek kazancını eksik beyan ettiğinin tespit edildiğinden bahisle Sincan Vergi Dairesinin ... tarih ve ... ile ... sayılı yazıları üzerine inceleme başlatıldığı, anılan yazı ve eki tutanakta satılan gayrimenkullere ilişkin satış tarihi ile satış bedellerine yer verildiği, ilgili dönem matrahının takdiri için 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 30/4. maddesine istinaden takdir komisyonuna sevk edildiği, bu faaliyet nedeniyle elde edilen kazancın tespitinde ise, Ankara tüketici fiyatı indeksi, ekonomik büyüme hızı, piyasa koşulları ve emsali mükellef beyanları dikkate alınarak takdir komisyonu tarafından satış tutarının %80'inin maliyet bedeli olarak kabul edilmesi neticesinde belirlenen matrah

tutarı üzerinden dava konusu vergi ziyai cezalı kurumlar vergisi ve geçici vergisi tarhiyatlarının yapıldığı anlaşılmaktadır.

Her ne kadar Mahkemece, davacının kârlılık oranının tespitine ilişkin yeterli ve gerekli inceleme ve araştırma yapılmaksızın satış tutarlarının %80'i maliyet kabul edilerek satış tutarları üzerinden %20 kâr ettiği varsayımından hareketle davacı adına re'sen tarh edilen vergi ziyai cezalı vergilerde hukuka uyarlık bulunmadığı sonucuna varılarak tarhiyatlar kaldırılmış olsa da, yukarıda yer verilen bilgiler ile mevzuat hükümleri birlikte değerlendirildiğinde; davacının kendi beyanıyla mesleki olarak ticari organizasyon dahilinde gayrimenkul inşaatı ve alım satımında bulunduğu, 2009 yılında bitirdiği ve satışını gerçekleştirdiği dairelere ilişkin fatura düzenlemeyerek kazancını eksik beyan ettiğinin tespit edildiği, bu faaliyet nedeniyle elde edilen kazancın tespitinde ise, Ankara tüketici fiyatı indeksi, ekonomik büyüme hızı, piyasa koşulları ve emsali mükellef beyanları dikkate alınarak takdir komisyonunca belirlenen matrah üzerinden Danıştay müstakar kararları uyarınca %20 kârlılık %80 maliyet esas alınarak tarhiyat yapılmasında herhangi bir isabetsizlik bulunmadığından aksi yöndeki Vergi Mahkemesi kararında hukuka uyarlık bulunmadığı sonucuna varılmıştır. Öte yandan, Mahkemece yeniden verilecek kararda geçici vergi asılları bakımından bir değerlendirme yapılacağı tabidir.

***** Danıştay 4. Daire Başkanlığı 2018/2233
E. , 2022/218 K.**

Dava konusu istem: Davacının kanuni temsilcisi olduğu, ...Tekstil İnşaat Temizlik

San. Tic. Ltd. Şti.'nin vergi borçları nedeniyle banka hesaplarına konulan ...tarih ve ...sayılı e-haciz işlemin iptali istenilmiştir.

İlk Derece Mahkemesi kararının özeti: Vergi Mahkemesince verilen ...tarih ve E:..., K:...sayılı kararda; davacı adına kanuni temsilci sıfatıyla düzenlenen ödeme emirlerinin tebliğinin 213 sayılı Vergi Usul Kanunu hükümlerine aykırı olduğu, ödeme emirlerinin usulüne uygun tebliği sağlanmadan kamu alacağının kesinleştiğinden söz edilerek alacağın tahsili amacı ile davacı adına tesis edilen haciz işlemi yasal isabet bulunmadığı sonuna varılmıştır. Belirtilen gerekçelerle davanın kabulüne karar verilmiştir. Bölge İdare Mahkemesi kararının özeti: Bölge İdare Mahkemesince; istinaf başvurusuna konu Vergi Mahkemesi kararının usul ve hukuka uygun olduğu ve davalı tarafından ileri sürülen iddiaların söz konusu kararın kaldırılmasını sağlayacak nitelikte görülmediği belirtilerek 2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun 45. maddesinin 3. fıkrası uyarınca istinaf başvurusunun reddine karar verilmiştir.

Dosyanın incelenmesinden, davacı adına, ...Tekstil İnşaat Temizlik San. Tic. Ltd. Şti.'nin ödenmeyen vergi borçları nedeniyle kanuni temsilci sıfatıyla düzenlenen ödeme emirlerinin davacının ...Mah. ...Cad. No:...Daire:...../ ...olarak gösterilen ikametgah adresinde eşi ...27/12/2012 tarihinde tebliğ edildiği, tebliğ alındısı üzerinde imzasının bulunduğu, davalı idarenin 12/01/2017 tarihli cevap yazısında da belirtmiş olduğu gibi davacının eşinin itirazı üzerine ödeme emirlerinin tebliğinin muhtar huzurunda gerçekleştirildiği tebliğ alındısında muhtarlığın kaşesinin ve imzasının bulunduğu, "imzadan imtina etme, itiraz etme" gibi ibarelerin tebliğ alındısı üzerinde şerh edilmemesinin

esasa ilişkin bir şekil hatası olmadığı, nihai olarak, tebligatın üç temel fonksiyonu olan "bilgilendirme, belgelendirme ve tebliğ evrakının teslimi" gerçekleştiğinden Mahkeme kararının kaldırılması istemiyle yapılan istinaf başvurusunu reddeden Vergi Dairesi kararında hukuki isabet görülmemiştir.

*****Danıştay 7. Daire Başkanlığı 2020/663
E. , 2022/379 K.**

Dava konusu istem: Davacı adına, 2013 yılının Temmuz ayında tecil edilip, ihracatların yapılması üzerine terkin edilen özel tüketim vergisinin, ihracatın gerçek olmadığından bahisle tahsili amacıyla düzenlenen ödeme emrinin iptali istemiyle dava açılmıştır.

İlk Derece Mahkemesi kararının özeti: ... Vergi Mahkemesinin ... tarih ve E:..., K:... sayılı kararıyla, olayda, davalı idarece, ihraç edilmek kaydıyla teslim edilen mallara ilişkin olarak, beyan edilen dönemde tecil edilen ve ihracatın gerçekleşmesi akabinde terkin gerçekleşen ancak daha sonra alıcı ülke kayıtlarında söz konusu malların boyalı su ile benzerlik gösterdiği tespit edilen mallara ait özel tüketim vergisi tutarlarının vade tarihinden itibaren 6183 sayılı Kanun'un 51. maddesine göre belirlenen gecikme zammı ile birlikte davacıdan tahsili gerektiğinden bahisle verginin ödeme emri ile tahsili yoluna gidilmiş ise de, söz konusu verginin, tecil talebinde bulunan davacı yönünden vadesi belli olmadığından, öncelikle 6183 sayılı Kanunun 37. maddesi uyarınca bir aylık vade tayin edilmesi, bu sürede ödenmemesi halinde ödeme emriyle tahsili yoluna gidilmesi gerekmekte olup, doğrudan ödeme emriyle takibinde hukuka

uygunluk bulunmadığı gerekçesiyle davaya konu işlemin iptaline karar verilmiştir.

Bölge İdare Mahkemesi kararının özeti: İstinaf başvurusuna konu kararın hukuka ve usule uygun olduğu ve davalı idare tarafından ileri sürülen iddiaların söz konusu kararın kaldırılmasını sağlayacak nitelikte görülmediği gerekçesiyle 2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun 45. maddesinin 3. fıkrası uyarınca istinaf başvurusunun reddine karar verilmiştir.

Olayda, ... Dış Ticaret Lojistik Depolama Tekstil Gıda Taşımacılık Ticaret Limited Şirketi hakkında düzenlenen soruşturma raporunda, ihracat işlemlerine konu mallara ilişkin varış ülkesi gümrüklü sahada yapılan araştırma ve tespit davacı tarafından, ...Dış Ticaret Lojistik Depolama Tekstil Gıda Taşımacılık Ticaret Limited Şirketine ihraç kayıtlı teslim edilen mallar ile yurt dışına çıkan yani ihracatı gerçekleşen malların farklı olduğu, alıcı ülke kayıtlarında eşyanın boyalı su olarak tespit edildiği anlaşılmaktadır. Söz konusu tespiti istinaden malların beyan edilen dönemde tecil edilen ve ihracatın gerçekleşmesi akabinde terkin gerçekleşen 2013 yılı Temmuz (I.) dönemine ait özel tüketim vergisinin tahsili amacıyla düzenlenen ödeme emrini iptal eden mahkeme kararına yönelik istinaf başvurusunun reddine ilişkin karar temyiz edilmiştir.

Yukarıda belirtilen kanun hükümlerinin birlikte değerlendirilmesinden, özel tüketim vergisinin şekle ve esasa ilişkin hükümleri yönünden de 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'na tabi olduğu, bu çerçevede, 213 sayılı Kanun'un 34. ve 35. maddelerine istinaden re'sen tarhiyat yapılarak ihbarname ile istenmesi gerektiği

sonucuna varılmıştır. Olayda, beyan edilen 2013 yılının Temmuz (1.) dönemine ait özel tüketim vergisinin tecil edildiği ve ihracatın gerçekleşmesi akabinde verginin terkin edildiği saptanmıştır. Dolayısıyla ortada terkin edilen bir verginin bulunduğu açıktır.

Her ne kadar davalı idarece, verginin tahakkuk fişi düzenlenmek suretiyle vadesinin de belirlendiği ve 4760 sayılı Kanun'un 8. maddesinin 2. fıkrası uyarınca tahsili gerektiği ileri sürülmüşse de; tahakkuk eden bir verginin, ödenmesi gerekli safhaya gelmiş bir vergi olacağı ve daha önceki bir safha olan tarhiyat aşamasından sonraki bir aşamayı ifade edeceği, tahakkuk işleminin gereklerinin gözetilmemesi halinde de doğrudan ödeme emri düzenlenmesine yasal zemin oluşturacağı izahtan varestedir. Bununla birlikte tahakkuk fişi ve ihbarnamenin farklı hukuki sonuç doğuracağı ve her ikisinin yargılamasında hukuki değerlendirmenin farklı olarak yapılacağı da tabiidir.

Buna göre vergi hukukunun temel kavramları olan tarh, tahakkuk, tebliğ ve tahsilat kavramları gözetilerek terkin edildiği anlaşılan vergi için öncelikle davalı idarece yukarıda alıntısı yapılan amir hükümler esas alınmak suretiyle davacı adına ihbarname esasına dayalı olarak özel tüketim vergisi tarhiyatı yapıp, usulüne uygun olarak tebliğ edilmesi, tarh işlemine ilişkin olarak davacı şirkete dava açma hakkı verilmesi ve bu şekilde tarh, tahakkuk ve tebliğ aşamalarının tamamlanması gerekirken, doğrudan ödeme emri ile takibinde hukuka uygunluk bulunmadığından tesis edilen işlemin iptali yolundaki temyize konu kararda sonucu itibarıyla isabetsizlik görülmemiştir.

GÜNCEL ÖZELGELER

Adem YALÇIN
Vergi Müfettişi

Mehmet SUBAŞI
Vergi Müfettişi

Ahmet YAVUZ
Vergi Müfettişi

İkbal BAŞ
Vergi Müfettişi

1- Ar-Ge Merkezi Fiziki Sınırları Dışında Gerçekleştirilen Test Harcamalarının Ar-Ge İndirimine Konu Edilip Edilemeyeceği Hk.

Mükellef tarafından özelge başvurusuna konu edilen olayda; 5746 sayılı Kanun kapsamında Sanayi ve Teknoloji Bakanlığı tarafından onaylanan Ar-Ge Merkezi bünyesinde yürütülen Ar-Ge ve yenilik projeleri çerçevesinde, projenin devamı niteliğindeki (Projenin ayrılmaz bir parçası olarak değerlendirilen) pilot/deneme üretimleri için, Ar-Ge Merkezi fiziki sınırları dışında (İşletme içinde veya dışında) gerçekleştirilen ilk madde ve malzeme harcamalarının anılan Kanunda yer alan Ar-Ge indirimine konu edilip edilemeyeceği hususunda Başkanlıktan görüş talep edilmiştir.

6 seri no.lu 5746 sayılı Araştırma, Geliştirme ve Tasarım Faaliyetlerinin Desteklenmesi Hakkında Kanun Genel Tebliğinin “Ar-Ge ve tasarım indirimine konu edilebilecek harcamalar” başlıklı 4 üncü maddesinde, Ar-Ge ve yenilik faaliyetleri ile tasarım faaliyetleri kapsamında yapılan ve Ar-Ge ve tasarım indirimine konu edilebilecek harcamalara yer verilmiş olup, ilk madde ve malzeme giderlerine ilişkin açıklamalar aşağıdaki gibidir.

a) İlk madde ve malzeme giderleri: Her türlü doğrudan ilk madde, yardımcı madde, işletme malzemesi, ara mamul, yedek parça, prototip ve benzeri giderler ile 4/1/1961 tarihli ve 213 sayılı Vergi Usul Kanununa göre amortismanına tabi tutulması mümkün olmayan maddi kıymetlerin iktisabına ilişkin giderler bu kapsamdadır. Hammadde ve diğer malzeme stoklarından Ar-Ge, yenilik veya tasarım faaliyetlerinde fiilen kullanılan kısma ilişkin maliyetler Ar-Ge ve tasarım

indirimine konu tutarın tespitinde dikkate alınacaktır. Bu nedenle, henüz Ar-Ge, yenilik veya tasarım faaliyetlerinde kullanılmamış olan hammadde ve diğer malzemelere ilişkin maliyet tutarlarının stok hesaplarında; kullanılan, satılan ya da elden çıkarılanların da stok hesaplarından mahsup edilmek suretiyle izlenmesi gerekir. Buna göre, Ar-Ge, yenilik veya tasarım projelerinde fiilen sarf edilmeyen ilk madde ve malzemelere ilişkin giderlerin Ar-Ge ve tasarım indirimine konu edilmesi mümkün değildir.

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

01.04.2022 tarih ve 93767041-125[7570406285]-41191 sayılı özelge

2- Adi Ortaklığın Sermaye Şirketine Devredilmesi

Mükellef tarafından özelge başvurusuna konu edilen olayda; ticari faaliyeti nedeniyle bilanço esasına göre defter tutmakta olan şahsın (baba) ... 31/7/2021 tarihinde vefatı sonrasında varisler olarak ticari işletmenin tüm aktif ve pasifini kayıtlı değerleri üzerinden devralınmak suretiyle bu faaliyete devam etme kararı alındığı, bu kapsamda 193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun 81 inci maddesinin birinci fıkrasının (1) numaralı bendi çerçevesinde değer artışı kazancının doğmadığı ve vergilendirme

yapılmadığı, veraseten intikal eden ve Kanun gereği adi ortaklık altında işletmeye devam edilen bu ticari işletmenin, tüm aktif ve pasifiyle birlikte 12/07/2016 tarihinde kurulan ve ortak olunan mevcut ... devredileceği belirtilerek, tüm ortakları gerçek kişilerden oluşan adi ortaklık tarafından işletilen söz konusu ticari işletmenin, yine ortak olunan bahse konu sermaye şirketine devrinin, 193 sayılı Kanunun 81 inci maddesinin birinci fıkrasının (2) numaralı bendinde yer alan hüküm çerçevesinde gelir vergisine tabi olmaksızın mümkün olup olmadığı hususunda Başkanlıktan görüş talep edilmiştir.

193 Sayılı Gelir Vergisi Kanununun mükerrer 80 inci maddesinde; ilgili bentlerde yazılı mal ve hakların elden çıkarılmasından doğan kazançların değer artışı kazancı olduğu ifade edilmiş, anılan maddenin son fıkrasında ise; faaliyetine devam eden ticari bir işletmenin kısmen veya tamamen satılmasından veya ticari işletmeye dahil amortismanına tabi iktisadi kıymetlerle birinci fıkrada yazılı hakların elden çıkarılmasından doğan kazançların ticari kazanç sayılacağı ve bunlara ticari kazanç hakkındaki hükümlerin uygulanacağı belirtilmiştir.

Yine, anılan Kanunun 81 inci maddesinin birinci fıkrasının (2) numaralı bendinde, kazancı bilanço esasına göre tespit edilen ferdi bir işletmenin bilançosunun bir sermaye şirketine aktif ve pasifiyle bütün halinde devrolunması, devir alan şirketin bilançosuna aynen geçirilmesi ve devredilen ferdi işletmenin sahip veya sahiplerinin şirketten, devir bilançosuna göre hesaplanan öz sermayesi tutarında ortaklık payı alması (Bu ortaklık payını temsil eden hisse senetlerinin nama yazılı olması şarttır.) halinde değer artışı kazancı hesaplanmayacağı

ve vergileme yapılmayacağı hükme bağlanmıştır.

Özelgeye göre, adi ortaklığın aktif ve pasifiyle bir bütün halinde ... devredilmesi durumunda, bu devir nedeniyle Gelir Vergisi Kanununun 81 inci maddesi hükmünden yararlanılmasının mümkün bulunduğu ifade edilmiştir.

28.04.2022 tarih ve E-62030549-120-474397 sayılı özelge

3- Elektrik Üretiminde Kullanılan Doğalgazın Hangi Dönemde Gider Kaydedileceği Hk.

Mükellef tarafından özelge başvurusuna konu edilen olayda;

-Şirket tarafından 2021/Haziran ayından itibaren serbest elektrik piyasalarında faaliyetlerine devam edildiği, ...'tan alınan doğalgazın yakıt olarak kullanılması sonucu üretilen elektriğin organize elektrik piyasalarında (gün öncesi piyasası, gün içi piyasası, dengeleme piyasası) satıldığı,

-Elektrik Piyasası Dengeleme ve Uzlaştırma Yönetmeliği çerçevesinde piyasa işletmecisi olan ... tarafından elektrik piyasası işlemlerinin yürütüldüğü ve işletildiği, söz konusu piyasalara ilişkin referans fiyatların oluşturulduğu, işlettiği piyasaların uzlaştırma, teminat, faturalama gibi mali işlemlerinin gerçekleştirildiği ve merkezi karşı taraf hizmeti verildiği,

-Yönetmelik uyarınca satışı yapılan elektriğin miktarı, birim fiyatı, tutarı ve ... tarafından hesaplanan diğer masrafların, ilgili ayın bitimini takip eden ayın 15. gününde ... tarafından hazırlanan ve piyasa katılımcılarına gönderilen "Nihai Uzlaştırma Bildirimi" ile kesinleştiği ve nihai uzlaştırma bildiriminin ilgili piyasa

katılımcılarına duyurulduğu günden yedi gün içinde, geçerli nihai uzlaştırma bildiriminde yer alan tutarlara göre fatura düzenlendiği,

-Üretilen elektriğin hammaddesi olan doğalgaz alımlarının miktarı ve tutarının ise, elektrik üretiminin yapıldığı ayın son günü itibarıyla kesinleştiği ve ... tarafından ilgili ayın son günü itibarıyla şirket adına fatura düzenlendiği

belirtilerek, şirket tarafından bir ay içerisinde üretilen elektriğe ilişkin doğalgaz maliyetinin ilgili ayın son günü; ilgili ayda yapılan elektrik satışına ilişkin gelirlerin ise takip eden ayda tahakkuk etmesi sonucu, satılan elektriğe ait gelirin ve doğalgaz ile diğer değişken giderlerin hangi dönemde kurum kazancının tespitinde dikkate alınacağı hususunda Başkanlıktan görüş talep edilmiştir.

213 sayılı Vergi Usul Kanununun 275 inci maddesinde, imal edilen emtianın (Tam ve yarı mamul mallar) maliyet bedelinin aşağıda yazılı unsurları ihtiva ettiği ifade edilmiştir.

1.Mamulün vücuda getirilmesinde sarf olunan iptidai ve ham maddelerin bedeli;

2.Mamule isabet eden işçilik;

3.Genel imal giderlerinden mamule düşen hisse;

4.Genel idare giderlerinden mamule düşen hisse; (Bu hissenin mamulün maliyetine katılması ihtiyaridir.)

5.Ambalajlı olarak piyasaya arz edilmesi zaruri olan mamullerde ambalaj malzemesinin bedeli.

Yine aynı maddede mükelleflerin, imal

ettikleri emtianın maliyet bedellerini yukarıdaki unsurları ihtiva etmek şartıyla diledikleri usulde tayin edebilecekleri ifade edilmiştir.

5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 6 ncı maddesinde; kurumlar vergisinin, mükelleflerin bir hesap dönemi içinde elde ettikleri safi kurum kazancı üzerinden hesaplanacağı ve safi kurum kazancının tespitinde Gelir Vergisi Kanununun ticari kazanç hakkındaki hükümlerinin uygulanacağı hüküm altına alınmıştır.

Gelir Vergisi Kanununun “Bilanço Esasında Ticari Kazancın Tespiti” başlıklı 38 inci maddesinde ise; bilanço esasına göre ticari kazancın, teşebbüsteki öz sermayenin hesap dönemi sonunda ve başındaki değerleri arasındaki müspet fark olduğu, bu dönem zarfında sahip veya sahiplerce işletmeye ilave olunan değerlerin bu farktan indirileceği, işletmeden çekilen değerlerin ise farka ilave olunacağı, ticari kazancın bu suretle tespit edilmesi sırasında, Vergi Usul Kanununun değerlemeye ait hükümleri ile bu Kanunun 40 ve 41 inci maddeleri hükümlerine uyulacağı hükme bağlanmıştır. Anılan Kanunun 40 ıncı maddesinde de, safi kazancın tespit edilmesinde indirilecek giderler sayılmıştır.

Özelgeye göre; elektrik satışında kurumlar vergisi yönünden tahakkuk ilgili Yönetmelik kapsamında ... tarafından nihai bedelin belirlendiği tarih itibarıyla gerçekleştiğinden, elektrik satışından elde edilen gelirin ... tarafından nihai bedelin belirlendiği dönemde kurum kazancının dikkate alınması gerektiği, öte yandan elektriğin üretiminde kullanılmak/ sarf edilmek üzere ilk/ham madde olarak satın alındığı belirtilen doğalgaz da dahil olmak

üzere maliyet unsurlarının aynı dönemde (satış yapılan elektriğin ... tarafından nihai bedelin belirlendiği dönemde) kurum kazancının tespitinde dikkate alınacağı ifade edilmiştir.

08.04.2022 tarih ve E-64597866-125[6]-6418 sayılı özelge

4- Finansal Kiralama Yoluyla Yurt Dışındaki Firmadan Alınan Makineler İçin Yapılan Ödemelerde Stopaj

Mükellef tarafından özelge başvurusuna konu edilen olayda; yatırım teşvik belgesi kapsamında yurt dışındaki bir finansal kiralama şirketinden finansal kiralama yoluyla temin edilecek olan makina/teçhizata ilişkin olarak yurtdışına yapılacak finansal kira ödemelerinin 2009/14593 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı uyarınca tabi olacağı tevkifat oranı hususunda Başkanlıktan görüş talep edilmiştir.

5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 30 uncu maddesinde, dar mükellefiyete tâbi kurumların maddede bentler halinde sayılan kazanç ve iratları üzerinden, bu kazanç ve iratları avanslar da dahil olmak üzere nakden veya hesaben ödeyen veya tahakkuk ettirenler tarafından kurumlar vergisi kesintisi yapılacağı hükmüne yer verilmiş olup maddenin birinci fıkrasının (c) bendinde gayrimenkul sermaye iratlarından kurumlar vergisi kesintisi yapılacağı hükme bağlanmıştır. 2009/14593 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı uyarınca gayrimenkul sermaye iratları üzerinden yapılacak kurumlar vergisi kesintisi oranı, mülga 3226 sayılı Finansal Kiralama Kanunu kapsamındaki faaliyetlerden sağlanacak gayrimenkul sermaye iratlarından % 1, diğerlerinden % 20 olarak belirlenmiştir.

6361 sayılı Finansal Kiralama, Faktoring, Finansman ve Tüketici Finansman Şirketleri Kanununun “Yurt dışından yapılacak finansal kiralamalar” başlıklı 21 inci maddesinde, yurt dışından yapılacak finansal kiralama sözleşmelerinin Finansal Kurumlar Birliği tarafından tescil edileceği, yurt dışından yapılacak finansal kiralamalara ilişkin usul ve esasların Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurulu’nun uygun görüşü alınmak suretiyle Finansal Kurumlar Birliği tarafından belirleneceği hükme bağlanmıştır.

Özelgeye göre, kanuni ve iş merkezi yurt dışında bulunan bir finansal kiralama şirketiyle makine ve teçhizat teminine/kiralanmasına yönelik yapılan finansal kiralama sözleşmesinin, 6361 sayılı Kanun ve bu Kanun çerçevesinde yayımlanan ikincil mevzuat uyarınca yurt dışında mukim firmalarca gerçekleştirilen finansal kiralama sözleşmeleri için aranan şartları sağlayarak Finansal Kurumlar Birliğince tescil edilmesi şartıyla, yurt dışında mukim finansal kiralama şirketine bu sözleşme kapsamında yapılacak ödemeler üzerinden 2009/14593 sayılı Karar kapsamında kesinti suretiyle ödenecek kurumlar vergisi oranı % 1 olarak uygulanması gerektiği, öte yandan, söz konusu şartların sağlanmaması halinde, yurt dışında yerleşik kuruma yapılacak ödemeler üzerinden % 20 oranında kurumlar vergisi kesintisi uygulanması, ancak vergi kesintisi oranının tespitinde ilgili ülke ile imzalanmış Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşması hükümlerinin ayrıca dikkate alınmasının gerektiği ifade edilmiştir.

08.04.2022 tarih ve E-31435689-125-54973 sayılı özelge

5- Genç Girişimcilerde Kazanç İstisnası

Mükellef tarafından özelge başvurusuna konu edilen olayda; 12/3/2020 tarihi itibari ile taşeronluk hizmetleri olarak “Isı, Ses veya Titreşim Yalıtımı ile Diğer İnşaat Tesisatı İşleri” faaliyetine başladığı, genç girişimcilerde kazanç istisnasından faydalanmak üzere müracaatta bulunulduğu ancak işçi çalıştırılmamasından dolayı söz konusu istisnadan faydalanılamayacağına bildirildiği, ancak 6/2/2021 tarihi itibariyle işçi çalıştırmaya başladığı belirtilerek, genç girişimcilerde kazanç istisnasından faydalanıp faydalanılamayacağı hususunda Başkanlıktan görüş talep edilmiştir.

193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun “Genç Girişimcilerde Kazanç İstisnası” başlıklı mükerrer 20 nci maddesinde; ticari, zirai veya mesleki faaliyeti nedeniyle adlarına ilk defa gelir vergisi mükellefiyeti tesis olunan ve mükellefiyet başlangıç tarihi itibarıyla yirmi dokuz yaşını doldurmamış tam mükellef gerçek kişilerin, faaliyete başladıkları takvim yılından itibaren üç vergilendirme dönemi boyunca elde ettikleri bu kazançlarının 75.000 Türk lirasına kadar olan kısmının, kanunda yer alan şartlarla gelir vergisinden müstesna olduğu hüküm altına alınmıştır.

292 Seri No.lu Gelir Vergisi Genel Tebliğinin “İstisnadan Faydalanacaklar ve Faydalanma Şartları” başlıklı 3 üncü maddesinin ikinci fıkrasında istisnadan yararlanma şartlarının aşağıdaki gibi olduğu ifade edilmiştir.

1) İstisnadan yararlanılabilmesi için mükellefin kendi işinde bilfiil çalışması veya kendi işinde bilfiil çalışmadığı durumlarda ise işin kendisi

tarafından sevk ve idare edilmesi gerekmektedir.

2) Bir şahsın kendi işinde bilfiil çalışması, işinde ve bu işin gerektirdiği konularda fikri ve bedeni bir mesai sarf etmesidir.

3) İşte bilfiil çalışılmasa dahi iş sahibi tarafından işin sevk ve idaresinin kendi elinde tutulması, işin yürütülmesiyle ilgili kararların alınması, planlanması veya denetiminin yapılması gibi durumlarda da istisna şartı ihlal edilmiş olmaz.

4) Kendi işinde bilfiil çalışılması veya işin kendisi tarafından sevk ve idare edilmesi şartını sağlayan mükelleflerin, faaliyetin yürütülebilmesi için çırak, kalfa veya yardımcı işçi çalıştırması istisna şartını bozmaz.

5) Seyahat, hastalık, askerlik, tutukluluk ve hükümlülük gibi zaruri ayrılmalar dolayısıyla geçici sürelerde fiilen işin başında bulunulmaması halinde de söz konusu şart ihlal edilmiş olmaz.

Diğer taraftan, özelge talep eden mükellefin bağlı bulunduğu vergi dairesi müdürlüğünce yapılan yoklama ve diğer tespitlerde; mükellefin kendi ikametgâh adresinde faaliyette bulunduğu ve herhangi bir ustalık belgesinin bulunmadığı ve işlerin başkası tarafından (babası) yapılacağına beyan edildiği ve işçi olarak çalıştırılan kişinin ise başkası (babası) olduğu tespit edilmiştir.

Özelgeye göre; mükellef nezdinde yapılan yoklamalar ve diğer tespitler neticesinde, söz konusu işte bilfiil çalışılmadığı ve gerek işin sevk ve idaresinin gerekse işin yürütülmesiyle ilgili kararların alınmasının, planlanmasının ve işin yapılmasının başkası tarafından yapıldığının tespit edilmesi nedeniyle Gelir Vergisi Kanununun mükerrer 20 nci maddesindeki “ Kendi işinde bilfiil çalışılması veya işin kendisi tarafından

sevk ve idare edilmesi” şartının ihlalinden dolayı anılan istisna hükmünden yararlanılmasının mümkün bulunmadığı ifade edilmiştir.

21.03.2022 tarih ve E-11355271-120[mük202021/-]-18411 sayılı özelge

6-Gıda Bankacılığı Kapsamında Yapılan Bağışların İndirimi

Özelge başvurusuna konu edilen olayda; yurt dışından depo teslimi olarak alınan malzemelerin gıda bankacılığı kapsamında bir derneğin yurt dışı temsilciliğine bağışlanarak yine yurt dışında teslim edeceği, karşılığında dernek adına fatura düzenleneceği ve yapılan yardım için ilgili dernekten makbuz alınacağı belirtilerek; yardım malzemelerinin alım maliyetinin 193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun 40’ncı maddesinin birinci fıkrasının (10) numaralı bendi kapsamında şirketin safi kazancının tespitinde gider olarak indirilip indirilemeyeceği konusunda Başkanlıktan görüş talep edilmiştir.

193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun 40’ncı maddesinin birinci fıkrasının (10) numaralı bendinde; fakirlere yardım amacıyla gıda bankacılığı faaliyetinde bulunan dernek ve vakıflara Maliye Bakanlığınca belirlenen usul ve esaslar çerçevesinde bağışlanan gıda, temizlik, giyecek ve yakacak maddelerinin maliyet bedelinin safi kazancın tespitinde gider olarak indirilebileceği hükme bağlanmıştır. Ayrıca gıda bankacılığı kapsamında yapılacak bağışlara ilişkin usul ve esaslar 251 seri no.lu Gelir Vergisi Genel Tebliğinde belirlenmiş olup, söz konusu tebliğde dernek veya vakıfların kendi mevzuatlarında öngördüğü belgeleri düzenleyerek bağış yapanlara bir örneğinin verileceği ve ticari işletmeye dahil malların

bağışlanması durumunda bu malların maliyet bedelinin Gelir Vergisi Kanununun 40'ıncı maddesi çerçevesinde gider kaydedileceği belirtilmiştir.

Özelgeye göre; şirketin fakirlere yardım amacıyla gıda, temizlik, giyecek ve yakacak maddelerinin Gelir Vergisi Kanununun 40'ıncı maddesinin birinci fıkrasının (10) numaralı bendi kapsamında yurt dışında depo teslimi olarak gıda bankacılığı faaliyetinde bulunan derneğe bağışlanması halinde söz konusu maddelerin maliyet bedellerinin, ilgili oldukları dönem kurum kazancının tespitinde gider olarak dikkate alınmasının mümkün olduğu ifade edilmiştir.

13.04.2022 tarih ve 38418978-120[89-2022/4]-170196 sayılı özelge

7-Kaldıraçlı İşlemlerden Elde Edilen Gelir Üzerinden Stopaj Kesintisinin Yapılıp Yapılmayacağı

Özelge başvurusuna konu edilen olayda; 256 sayılı Kanunun 19. maddesiyle Gelir Vergisi Kanununun geçici 67. maddesine eklenen hüküm neticesinde 01.01.2021 tarihinden itibaren uygulanmak üzere döviz, kıymetli madenler ve Sermaye Piyasası Kurulunca belirlenen diğer varlıklar üzerine yapılan kaldıraçlı işlemlerden gelir elde eden dar mükellef gerçek kişiler, dar mükellef kurumlar ve tam mükellef kurumlar için herhangi bir stopaj kesintisinin yapılp yapılmayacağı hususunda Başkanlıktan görüş talep edilmiştir.

193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun geçici 67'nci maddesinin; (1) numaralı fıkrasında; "Bankalar ve aracı kurumlar takvim yılının üçer aylık dönemleri itibarıyla; alım satımına

aracılık ettikleri menkul kıymetler ile diğer sermaye piyasası araçlarının alış ve satış bedelleri arasındaki fark, alımına aracılık ettikleri menkul kıymet veya diğer sermaye piyasası araçlarının itfası halinde alış bedeli ve itfa bedeli arasındaki fark, menkul kıymetlerin veya diğer sermaye piyasası araçlarının tahsiline aracılık ettikleri dönemsel getirileri (herhangi bir menkul kıymet veya diğer sermaye piyasası aracına bağlı olmayan), aracılık ettikleri menkul kıymet veya diğer sermaye piyasası araçlarının ödünç işlemlerinden sağlanan gelirler üzerinden % 15 oranında vergi tevkifatı yaparlar." şeklinde belirtilerek, aynı maddenin; (13) numaralı fıkrasında ise; "Bu maddede geçen menkul kıymet ve diğer sermaye piyasası aracı ifadesi, özel bir belirleme yapılmadığı sürece Türkiye'de ihraç edilmiş ve Sermaye Piyasası Kurulunca kayda alınmış ve/veya Türkiye'de kurulu menkul kıymet ve vadeli işlem ve opsiyon borsalarında işlem gören menkul kıymetler veya diğer sermaye piyasası araçları ile kayda alınmamış olsa veya menkul kıymet ve vadeli işlem borsalarında işlem görmese dahi Hazinece veya diğer kamu tüzel kişilerin ihraç edilecek her türlü menkul kıymet veya diğer sermaye piyasası aracını ifade eder." açıklamalarına yer verilmiştir.

Özelgeye göre; 1/1/2021 tarihinden itibaren elde edilen gelirlere uygulanmak üzere döviz, kıymetli madenler ve Sermaye Piyasası Kurulunca belirlenen diğer varlıklar üzerine yapılan kaldıraçlı işlemlere ilişkin sözleşmelerin, geçici 67'nci madde kapsamına alınarak tevkif suretiyle vergilendirilmesi ve gelir sahibinin gerçek veya tüzel kişi ya da dar veya tam mükellef olmasının, vergi mükellefiyeti bulunup bulunmamasının,

anılan madde kapsamında yapılacak tevkifata etkisinin bulunmadığı ifade edilmiştir.

13.04.2022 tarih ve E-62030549-120[Geç.67-2021/790]-411821 sayılı özelge

8-Kooperatif Mükellefiyeti

Özelge başvurusuna konu edilen olayda; site işletme kooperatifi olunduğu, kira gelirinden dolayı iktisadi işletme kurulduğu, faturalandırmaya ait her türlü işlemlerin iktisadi işletme üzerinden yapıldığı ve kooperatif ile iktisadi işletme kayıtlarının ayrı olarak tutulduğu, kooperatif adına kayıtlı arsanın müteahhit firma ile anlaşarak kat karşılığı olarak verildiği ve 2 adet mesken alınıp bunların da kiraya verileceği belirtilerek, kooperatifin sahip olacağı meskenlerin kiraya verme, faturalandırma, hesaplanan ve indirilecek KDV beyan işlemlerinin kooperatif adına mı yoksa iktisadi işletme adına mı yapılması gerektiği hususunda Başkanlıktan görüş talep edilmiştir.

1 seri no.lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliğinde; kurumlar vergisinden muaf kooperatiflerin ortak dışı işlemleri nedeniyle kooperatif tüzel kişiliğine bağlı ayrı bir iktisadi işletme oluşmuş kabul edileceği ve bu işlemlerden elde edilen kazançların kooperatif tüzel kişiliğine bağlı ayrı bir iktisadi işletme nezdinde kurumlar vergisine tabi tutulacağı belirtilmiştir. *İlgili tebliğin "Kooperatif gelirlerinin sadece taşınmaz kira gelirlerinden ve mevduat faizlerinden oluşması halinde beyan"* başlıklı bölümünde ise, "Kooperatiflerin taşınmazlarını kiraya vermeleri ortak dışı işlem olarak değerlendirileceğinden, kooperatif tüzel kişiliğine bağlı olduğu kabul edilen iktisadi işletme nezdinde kurumlar vergisi mükellefiyetinin tesis edilmesi gerekmektedir.

Ancak, bu iktisadi işletmelerin başkaca gelir getirici faaliyetinin bulunmaması ve gelirlerinin sadece vergi kesintisine tabi tutulmuş taşınmaz kira gelirleri ile vergi kesintisine tabi tutulan mevduat faizlerinden ibaret olması halinde, kurumlar vergisi beyannamesi (geçici vergi beyannameleri dahil) vermelerine gerek bulunmamaktadır. Yapılan vergi kesintileri nihai vergileme olacaktır." şeklinde hüküm altına alınmıştır.

Özelgeye göre; kat karşılığı inşaat sözleşmesine istinaden teslim alınan 2 adet taşınmazın mesken olarak kiraya verilmesi ortak dışı işlem olarak değerlendirileceği, söz konusu taşınmazların mesken olarak kiraya verilmesinden elde edilen kira gelirlerinin ise daha önce kurulmuş olduğu belirtilen iktisadi işletmenin kurum kazancına dahil edilerek kurumlar vergisine tabi tutulması gerektiği ifade edilmiştir.

Katma Değer Vergisi yönünden ise, kooperatife ait arsanın, mutat olarak alım satımı yapılan veya kiraya verilen taşınmaz kapsamında olmaması ve en az iki tam yıl süreyle kooperatif aktifinde yer alması koşuluyla, arsa karşılığı inşaat işi kapsamında müteahhide tesliminin KDV Kanununun 17/4-r maddesi kapsamında istisna olduğu, aksi halde bu teslimler için genel hükümler çerçevesinde KDV hesaplanması gerektiği, söz konusu vergiye ilişkin işlemlerin kooperatif mükellefiyeti üzerinden yürütülmesi gerektiği ifade edilmiştir.

25.04.2022 tarih ve 96620903-125.02.02-83970 sayılı özelge

**9-Menkul Sermaye İratları Üzerinden
Tevkifat Yapılıp Yapılmayacağı**

Özelge başvurusuna konu edilen olayda; Türkiye Cumhuriyeti Hükümeti ile İslam Konferansı Örgütü arasında imzalanan ve anlaşma gereğince; İslam Ülkeleri İstatistik, Ekonomik ve Sosyal Araştırma ve Eğitim Merkezinin tüm dolaysız vergilerden muaf tutulduğu belirtilmiş ve bu kurumun bankadan elde ettiği Gelir Vergisi Kanunu'nun geçici 67. maddesinin (4) numaralı fıkrası kapsamındaki gelirlerinden tevkifat yapılp yapılmayacağı hususunda Başkanlıktan görüşü talep talep edilmiştir.

Türkiye Cumhuriyeti Anayasası'nın "Milletlerarası andlaşmaları uygun bulma" başlıklı 90. maddesinde; Usulüne göre yürürlüğe konulmuş Milletlerarası andlaşmalar kanun hükmündedir. Bunlar hakkında Anayasaya aykırılık iddiası ile Anayasa Mahkemesine başvurulamaz. Usulüne göre yürürlüğe konulmuş temel hak ve özgürlüklere ilişkin milletlerarası andlaşmalarla kanunların aynı konuda farklı hükümler içermesi nedeniyle çıkabilecek uyuşmazlıklarda milletlerarası andlaşma hükümleri esas alınır." hükmü bulunmaktadır.

Özelgeye göre, usulüne göre yürürlüğe konulmuş Milletlerarası antlaşmanın anılan maddesi kapsamında bütün dolaysız vergilerden başışık tutulan İslam Ülkeleri İstatistik, Ekonomik ve Sosyal Araştırma ve Eğitim Merkezinin, Gelir Vergisi Kanununun geçici 67. maddesinin (4) numaralı fıkrası kapsamında elde ettiği gelirler üzerinden vergi tevkifatı yapılmaması gerektiği ifade edilmiştir.

27.04.2022 tarih ve E-64597866-120[Geçici-67]-7589 sayılı özelge

**10-Merkezi Yurtdışında Bulunan Firmanın
Türkiye'deki İrtibat Bürosunda Çalıştırdığı
Personele Ödenen Ücretlerin İstisna
Kapsamında Olup Olmadığı**

Özelge başvurusuna konu edilen olayda; **merkezi yurtdışında bulunan firmanın Türkiye'de irtibat bürosu olarak** "pazar araştırması, teknik destek, haberleşme ve bilgi aktarımı" faaliyetinde bulunduğu, büro harcamalarının tümü ve çalışanların maaşlarını yurt dışından getirilen dövizlerin bankada Türk Lirasına çevrilmesi ve ilgili personelin hesaplarına transfer edilmesi suretiyle ödendiği, döviz bozdurulmasına ilişkin dekontların ücret bordrosuna eklendiği belirtilmiş ve personelin iş sözleşmelerinde, ücretlerin Türk Lirası olarak belirlenmesinin Gelir Vergisi Kanununun 23'üncü maddesinin 14/1-a bendinde yer alan istisnadan yararlanmaya engel teşkil edip etmeyeceği konusunda Başkanlıktan görüş talep edilmiştir.

193 Sayılı Gelir Vergisi Kanununun 23 üncü maddesi ve 147 seri no.lu Gelir Vergisi Genel Tebliğinin ilgili hükümleri uyarınca; kanunî ve iş merkezi Türkiye'de bulunmayan dar mükellefiyete tâbi kurumların bünyesinde çalışan hizmet erbabına ödenen ücretlere istisna uygulanabilmesi için;

- Türkiye' de hizmet arz eden gerçek kişinin bağlı olduğu işverenin dar mükellef kurum olması, bu kurumun da Türkiye' de kazanç elde edecek şekilde faaliyette bulunmaması,

- Dar mükellef kurumda çalışan kişinin hizmet erbabı ve yapılan ödemenin de ücret

niteliğinde olması,

- Dar mükellef kurumun Türkiye’deki personeline yapılacak ödemenin bu kurumun yurt dışı kazançlarından karşılanması,

- Ücretin döviz olarak ödenmesi,

- Ödenen ücretin dar mükellef kurumun Türkiye’deki hesaplarına gider olarak kaydedilmemesi, şartlarının bir arada mevcut olması gerekmektedir.

İrtibat bürosunda çalışan personele ödenecek ücretler, Gelir Vergisi Kanununun 23’üncü maddesinin birinci fıkrasının (14/a) numaralı bendinde sayılan tüm şartların varlığı halinde gelir vergisinden istisna olup, söz konusu ücret ödemeleri üzerinden Gelir Vergisi Kanununun 94 üncü maddesi uyarınca tevkifat yapılmayacaktır.

Özelgeye göre, çalışanlara yapılan ücret ödemelerinin yurt dışından gelen dövizlerle karşılanması şart olup bu ödemelerin çalışanlara, döviz olarak veya bu dövizlerin yetkili bankalarda bozdurulmak suretiyle Türk Lirası olarak yapılmasının mümkün olduğu, ödemelerin Türk Lirası olarak yapıldığı durumda, döviz bozdurulması ile ilgili belgelerin ücret bordrolarına eklenmesi gerektiği, ücret ödemelerinin yurt dışından getirilen dövizlerle karşılanması kaydıyla, şirket çalışanlarıyla yapılan hizmet sözleşmelerinde ücretlerin Türk Lirası cinsinden belirlenmesi ve bu ücretlerin çalışanlara Türk Lirası olarak ödenmesinin, anılan istisnadan faydalanılmasına engel teşkil etmeyeceği ifade edilmiştir.

15.04.2022 ve .07.1.GİB.4.35.16.01-120.03.05.06 [23-2017/3]-201082 sayılı özelge

11- Yurtdışı Şube Kazancının Vergilendirilmesi Husus

Mükellef tarafından özelge başvurusuna konu edilen olayda; yurt içinde personel taşıma ve araç kiralama faaliyetiyle iştigal eden, Pakistan’da ise şubesi vasıtasıyla taşımacılık faaliyetinde bulunan mükellefin, yurtdışındaki kazancının Türkiye’de geçerli olan kurumlar vergisi oranından daha yüksek oranda %30 olarak vergilendirildiği, yurtdışında ödenen %30 verginin Türkiye’de cari dönem kurumlar vergisi oranına isabet eden kısmının kurumlar vergisinden mahsup edildiği, Pakistan şubesinde ödemiş olduğu kurumlar vergisinin ülkemizdeki cari kurumlar vergisi oranını aşan kısmının ise Türkiye’de tahakkuk eden kurumlar vergisinden mahsup edilip edilemeyeceği ya da gider hesaplarına alınıp alınamayacağı hususunda Başkanlıktan görüş talep edilmiştir.

Kurumlar Vergisi Kanununun “Yurt Dışında Ödenen Vergilerin Mahsubu” başlıklı 33’üncü maddesinde; yabancı ülkelerde elde edilerek Türkiye’de genel sonuç hesaplarına intikal ettirilen kazançlardan mahallinde ödenen kurumlar vergisi ve benzeri vergilerin Türkiye’de bu kazançlar üzerinden tarh olunan kurumlar vergisinden indirilebileceği, yurt dışı kazançlar üzerinden Türkiye’de tarh olunacak vergilere mahsup edilebilecek tutarın, hiç bir surette yurt dışında elde edilen kazançlara Kanunun 32’nci maddesinde belirtilen kurumlar vergisi oranının uygulanmasıyla bulunacak tutardan fazla olamayacağı hükme bağlanmıştır.

Özelgeye göre, Türkiye’de kurumlar vergisinden istisna olmamak kaydıyla

mükellefin Pakistan’da bulunan şubesiinden elde edilen kazançlar üzerinden Pakistan’da ödenen kurumlar vergisi ve benzeri vergilerin, bu kazançlara Türkiye’deki kurumlar vergisi oranının uygulanmasıyla bulunacak tutara kadar olan kısmının, Kurumlar Vergisi Kanununun 33’üncü maddesi gereğince beyanname üzerinde vergiden mahsup edilmesinin mümkün olduğu, söz konusu tutarı aşan kısmının ise kurumlar vergisinden mahsup edilemeyeceği ve yasal sınırı aşan bu verginin Gelir ve Kurumlar Vergisi Kanunlarında indirilebilecek giderler arasında sayılmadığından, kurum kazancının tespitinde gider olarak dikkate alınamayacağı ifade edilmiştir.

21/04/2022 tarih ve 62030549-125[30-2018/18]-443107 sayılı özelge

12-Yurt Dışına Verilen Grafik Tasarım Hizmetinden Elde Edilen Kazancın Vergilendirilmesi Durumu

Mükellef tarafından özelge başvurusuna konu edilen olayda; mükellefin internet siteleri üzerinden grafik tasarımı, içerik satışı ve illüstrasyon çalışmaları yapan bir şirkete hizmet verdiği, verdiği hizmetten yurt dışında bulunan kişi ve kurumların faydalandığı ve ödemelerin de döviz olarak hesabına geldiği belirtilerek, tasarım hizmeti faaliyetine ilişkin elde ettiği kazancın Gelir Vergisi Kanununun 89 uncu maddesinin birinci fıkrasının 13 numaralı bendi kapsamında gelir vergisi matrahından indirim konusu yapıp yapılamayacağı hususunda Başkanlıktan görüş talep edilmiştir.

Gelir Vergisi Kanununun “Diğer İndirimler” başlıklı 89 uncu maddesinde, gelir vergisi mükelleflerinin yıllık beyanname ile beyan

edecekleri gelirlerden indirim konusu yapılabilecekler sayılmış olup, söz konusu maddenin 13 numaralı bendinde; Türkiye’de yerleşmiş olmayan kişilerle, işyeri, kanuni ve iş merkezi yurt dışında bulunanlara Türkiye’de verilen ve münhasıran yurt dışında yararlanılan tasarımlar, faaliyetlerinden elde ettikleri kazancın %50’sinin matrahtan indirilebileceği hükme bağlanmıştır.

Özelgeye göre, yapılan tetkik neticesinde mükellefin faaliyet konusunun “Uzmanlaşmış Grafik Tasarımcılarının Faaliyetleri” olduğu ve ayrıca 18/5/2021 tarih ve 1660827853 kodlu işe başlama yoklamasına bakıldığında mükellefin faaliyetini grafik tasarım faaliyeti olarak beyan ettiği anlaşılmış olup söz konusu faaliyetin, 193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun 89’uncu maddesinin birinci fıkrasının 13 numaralı bendinde sayılan faaliyetler arasında yer alması nedeniyle, bu faaliyetlerden elde edilen kazancın %50’ sinin, gelir vergisi matrahının tespitinde yıllık gelir vergisi beyannamesinde bildirilecek gelirden indirilmesinde bir sakınca bulunmadığı ifade edilmiştir.

24/03/2022 tarih ve 62030549-120[89-2021/728]-325092 sayılı özelge

13-Yıl Sonu Cari Hesap Bakiyesi Hakkında Mutabık Kalındığına Dair Kağıdın Damga Vergisi

Mükellef tarafından özelge başvurusuna konu edilen olayda; mükellefin müşterileri ve tedarikçileri arasında belirli tarihlerde ve yılsonlarında fatura ve/veya ödeme kayıtlarında hata bulunup bulunmadığının tespiti için düzenlenen ve imzalanan cari hesap bakiyesine ait mutabakat belgelerinin damga vergisine tabi

olup olmadığı hususunda Başkanlıktan görüş talep edilmiştir.

488 sayılı Damga Vergisi Kanununun 1 inci maddesinde, bu Kanuna ekli (1) sayılı tabloda yazılı kağıtların damga vergisine tabi olduğu; 3 üncü maddesinde, damga vergisinin mükellefinin imza edenler olduğu; 4 üncü maddesinde, bir kağıdın tabi olacağı verginin tayini için o kağıdın mahiyetine bakılacağı, mahiyeti tayin edilmek istenen kağıt üzerinde başka bir kağıda atıf yapılmışsa, atıf yapılan kağıdın hükümlerine nazaran iktisap ettiği mahiyete göre vergi alınacağı üküm altına alınmıştır. Anılan Kanuna ekli (1) sayılı tablonun “I- Akitlerle ilgili kağıtlar” başlıklı bölümünün A/1 fıkrasında, belli parayı ihtiva eden, mukavelenameler, taahhütnameler ve temliknamelerin nispi damga vergisine tabi olduğu hükmü yer almaktadır.

6102 sayılı Türk Ticaret Kanununun “Cari Hesap” başlıklı altıncı kısmının 94 üncü maddesinde, sözleşme veya ticari teamül uyarınca, belirli hesap devreleri sonunda devre hesabının kapatılacağı ve alacak ile borç kalemleri arasındaki farkın belirleneceği, hesap devresi hakkında sözleşme veya ticari teamül yoksa, her takvim yılının son günü taraflarca hesabın kapatılması günü olarak kabul edilmiş sayılacağı, saptanan artan tutarı gösteren cetveli alan tarafın, aldığı tarihten itibaren bir ay içinde, noter aracılığıyla, taahhütlü mektupla, telgrafla veya güvenli elektronik imza içeren bir yazıyla itirazda bulunmamışsa, bakiyeyi kabul etmiş sayılacağı hükmü yer almaktadır.

Özelgeye göre, mükellefin özelge talep formunun ekinde yer alan kağıdın incelenmesinden söz konusu kağıdın, 6102 sayılı Türk Ticaret

Kanununun 94’üncü maddesi kapsamında yıl sonunda şirket nezdindeki cari hesap borç bakiyesi konusunda karşı taraf ile mutabık kalınması için düzenlendiği, belirli bir taahhüt içermediği, herhangi bir sözleşmeye de atıf yapmadığı anlaşıldığından, Damga Vergisi Kanununa ekli 1 sayılı tabloda yazılı kağıtlar mahiyetinde bulunmayan söz konusu kağıdın damga vergisine tabi tutulmaması gerektiği ifade edilmiştir.

24/02/2022 tarih ve 90792880-155.01.01.01[95]-89201 sayılı özelge

14- Veraseten Küçük Çocuklara İntikal Eden Gayrimenkul İçin Verilecek Beyannamede İktisap Bedelinin %5’inin İndirimi.

Mükellef tarafından özelge başvurusuna konu edilen olayda; mükellefin velisi bulunduğu iki çocuğuna, boşanmış olduğu müteveffa eşi tarafından veraset ve intikal vergisi ödenmiş bulunan gayrimenkulün intikal ettiği ve söz konusu gayrimenkulden kira geliri elde edilmekte olduğu belirtilerek, söz konusu gayrimenkul üzerinden elde edilen kira gelirine ilişkin olarak verilen yıllık gelir vergisi beyannamesinde, iktisap tarihinden itibaren beş yıl süre ile iktisap bedelinin %5’inin indirim konusu yapıp yapılamayacağı ile düzeltme beyannamesi verilmesinin gerekmesi halinde, reşit olmayan çocuklar adına kanuni temsilci sıfatıyla ve “Hazır Beyan Sistemi” üzerinden mükellef tarafından düzeltme beyannamesi verilip verilmeyeceği hususunda Başkanlıktan görüş talep edilmiştir.

Gelir Vergisi Kanununun 70’inci maddesinde; maddede bentler halinde sayılan mal ve hakların sahipleri, mutasarrıfları, zilyedleri, irtifak ve intifa

hakkı sahipleri veya kiracıları tarafından kiraya verilmesinden elde edilen iratların gayrimenkul sermaye iradı olduğu hüküm altına alınmıştır. Aynı Kanunun 74'üncü maddesinde; safi iradın bulunması için, 21'inci maddeye göre istisna edilen gayrisafi hasıllata isabet edenler hariç olmak üzere gayrisafi hasıllattan konut olarak kiraya verilen bir adet gayrimenkulün iktisap yılından itibaren beş yıl süre ile iktisap bedelinin %5'inin indirilebileceği hükme bağlanmıştır. Mezkûr Kanunun "Tarhiyatın Muhatabı" başlıklı 107'nci maddesinde ise, küçüklerle kısıtlılarda, bunların nam ve hesabına kanuni temsilcilerinin tarhiyata muhatap tutulacağı hükme bağlanmıştır.

Özelgeye göre, mükellefin müteveffa eşinden, velayeti altında bulunan iki çocuğuna, veraset yoluyla intikal etmiş bulunan gayrimenkulün kiraya verilmesinden elde edilen gayrimenkul sermaye iradının beyanında, söz konusu gayrimenkulün, ivazsız olarak intikal etmiş olması yani mirasçı çocuklara ilişkin iktisap bedelinin sıfır "0" olması nedeniyle Gelir Vergisi Kanununun 74 üncü maddesinin birinci fıkrasının (4) numaralı bendi uyarınca, müteveffa eşe ilişkin iktisap bedelinin %5'i oranındaki indirimin yapılabilmesinin mümkün bulunmadığı ifade edilmiştir.

28/03/2022 tarih ve 84098128-120.05.05.01[74-2021/2]-163313 sayılı özelge

15- Tek prim ödemeli ödüllü hayat sigortası poliçelerinin vergi matrahından indirimi

Mükellef tarafından özelge başvurusuna konu edilen olayda; mükellefin ... Emeklilik ve Hayat A.Ş.' den 5 yıllık tek prim ödemeli ödüllü hayat sigortası yaptırdığı, hayat sigortasına

yaptığı ödemenin gelir vergisinden düşülmesi için çalışmakta olduğunuz işyerine başvuru yaptığı ancak işyeri tarafından gelir vergisinden düşülmediği belirtilerek mükellef tarafından yapılan ödemenin gelir vergisi matrahından indirilip indirilemeyeceği hususunda Başkanlıktan görüş talep edilmiştir.

Gelir Vergisi Kanununun 63'üncü maddesinin birinci fıkrasında, ücretin gerçek safi değerinin işveren tarafından verilen para ve ayınlarla sağlanan menfaatler toplamından, aynı maddede 1 ila 5'inci bentlerde sayılan indirimler yapıldıktan sonra kalan miktar olduğu hükme bağlanmış olup, söz konusu fıkranın 3 üncü bendinde ise sigortanın Türkiye'de kâin ve merkezi Türkiye'de bulunan bir emeklilik veya sigorta şirketi nezdinde akdedilmiş olması şartıyla; ücretlinin şahsına, eşine ve küçük çocuklarına ait hayat sigortası poliçeleri için hizmet erbabı tarafından ödenen primlerin %50'si ile ölüm, kaza, sağlık, hastalık, sakatlık, işsizlik, analık, doğum ve tahsil gibi şahıs sigorta poliçeleri için hizmet erbabı tarafından ödenen primlerin matrahtan indirilebileceği hükme bağlanmıştır.

28437 sayılı Hayat Grubu Sigortaları Yönetmeliğinin "Tanımlar" başlıklı 3'üncü maddesinde, birikim priminin; hayat grubu sigortalarında, risk primi hesabına bağlı olmaksızın, yatırım amacıyla alınan miktarı, hayat grubu sigortalarının, hayat sigortası, evlilik/doğum sigortası, sermaye itfa sigortası ve yatırım fonlu sigortalarını, risk priminin, ölüm ve/veya yaşama ihtimallerine bağlı teminatlar ile ek olarak ferdi kaza, hastalık sonucu maluliyet, işsizlik ve tehlikeli hastalıklar gibi teminatların da verildiği sigortalar için sigortalıların yaşlarına ve riski etkileyen diğer

kişisel özelliklerine göre hesaplanan primi, ifade ettiği belirtilmiştir. Aynı Yönetmeliğin 4'üncü maddesinde, hayat sigortasının ölüm ve/veya yaşama ihtimallerine bağlı teminatlar ile bunlara bağlı ek teminatların verilebildiği, ürünün özelliğine göre birikim priminin de alınabildiği ve tazminat ve/veya birikimlerin belirli bir tutarda ya da prim iadesi veya irat şeklinde ödenebildiği hayat grubu sigorta branşı olduğu hüküm altına alınmıştır.

Özelgeye göre, mükellefin ibraz ettiği sigorta poliçesi tahsilat makbuzunun incelenmesinden, sigorta türünün birikim primi içermeyen 5 yıllık tek prim ödemeli ödüllü hayat sigortası ürünü olduğu anlaşıldığından, söz konusu poliçe kapsamında ödenecek primlerinin tamamının, Gelir Vergisi Kanununun 63'üncü maddesinin birinci fıkrasının 3 numaralı bendinde yer alan sınırlamalar göz önünde bulundurulmak koşuluyla ücret matrahının hesabında indirim olarak dikkate alınması mümkün bulunduğu ve 5 yıllık sigorta primini toplu olarak ödenmesi nedeniyle, söz konu hayat sigortasına ait ödeme belgesinin mükellefin bağlı olduğu kuruma ibraz edilmesi şartıyla, ibraz edilen ay da dahil olmak üzere kalan ay sayısı toplamına bölünerek hesaplanan aylık prim tutarının, her aya ilişkin indirilebilecek azami tutarı ve yıllık asgari ücret tutarını geçmemek kaydıyla ücret matrahından indirim konusu yapılmasında bir sakınca bulunmadığı ifade edilmiştir.

12/04/2022 tarih ve 11355271-120[63/2021/2]-24598 sayılı özelge

SORU - CEVAP

Elif AKKOÇ MUTLU

E. Vergi Müfettişi

Soru-1: Personelime doğum ve evlenme halinde altın veriyorum. Bunları personelin ücret bordrosuna dahil etmem gerekiyor mu? Bu ödemelerden stopaj yapacak mıyım?

Cevap-1: 193 Sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nun 25/4. maddesine göre; hizmet erbabına yapılan evlenme ve doğum yardımı ödemelerinin, ücretlinin iki aylık brüt ücretine tekabül eden tutarı aşmayacak şekilde gelir vergisinden istisnası edilmesi, varsa aşan kısmın ise vergiye tabi tutulması gerekmektedir. Ancak bu yardım ödemelerine ilişkin düzenlenen kağıtlar Damga Vergisi Kanunu'na ekli (2) sayılı tablonun IV/34 fıkrası kapsamına girmediğinden, söz konusu ödemelere ilişkin düzenlenen kağıtların Kanun'a ekli (1) sayılı tablonun IV/1-b fıkrasına göre damga vergisine tabi tutulması gerekmektedir.

Bu nedenle personelinize doğum ve evlenme münasebetiyle verdiğiniz altın yardımlarının personelin maaşının 2 katına isabet eden kısmı için gelir vergisi stopajı yapılmayacak, aşan kısım için yapılacaktır. Damga vergisi açısından ise herhangi bir sınır olmadığından tüm tutar üzerinden ücretin damga vergisi hesaplanacaktır.

Soru-2: Taşeronumuzla aramızda imzaladığımız sözleşmede hem 15 Milyon TL tutarında hizmet (sözleşme) bedeli, hem de ayrıca taşeronunun hizmeti vaktinde sağlayamaması halinde ödemesi gereken tazminat ve cezai şart tutarı toplamı olarak 8 Milyon TL (4 milyonu tazminat bedeli, 4 milyonu cezai şart tutarı olmak üzere) yer almaktadır. Bu durumda damga vergisi matrahını nasıl dikkate alacağız?

Cevap-2: 488 Sayılı Kanun'un 14. Maddesinde "Kağıtların Damga Vergisi bu kanuna ekli (1) sayılı tabloda yazılı nispet veya miktarlarda alınır." denilmiştir. Yine mezkûr kanunun 6. maddesinde ise "Pey akçesi, cayma tazminatı, ücret tevki, cezai şart gibi bir sözleşmenin müeyyidesi mahiyetinde olan taahhütlerden, başlı başına bir sözleşmeye konu olmadıkça damga vergisi alınmaz." hükmüne yer verilmiştir.

Maddenin uygulanmasına yönelik yayınlanan 60 Seri No'lu Damga Vergisi Genel Tebliğindeyse, "...asil akit ve işlemle birlikte aynı kâğıtta yer verilen pey akçesi, cayma tazminatı, ücret tevki, cezai şart gibi bir sözleşmenin yaptırımı olarak belirlenen taahhütlerden damga vergisi alınmayacak, damga vergisi asıl akit konusu işlem üzerinden alınacaktır. Ancak söz konusu taahhütler, ayrı bir kâğıtta düzenlenmesi ve başlı başına bir sözleşmeye konu olması durumunda damga vergisine konu teşkil edecektir." şeklinde açıklama yapılmıştır.

Konuyla ilgili 12.08.2020 tarih ve 41931384-155[11-2019]-E.28921 sayılı özelge de "Buna göre, asıl akit ve işlemle birlikte aynı kâğıtta yer verilen pey akçesi, cayma tazminatı, ücret tevki, cezai şart gibi bir sözleşmenin yaptırımı olarak belirlenen

taahhütlerden damga vergisi alınmayacak, damga vergisi asıl akit konusu işlem üzerinden alınacaktır. Ancak söz konusu taahhütler, ayrı bir kâğıtta düzenlenmesi ve başlı başına bir sözleşmeye konu olması durumunda damga vergisine konu teşkil edecektir" denilmiştir.

Aynı doğrultuda verilen 10.07.2019 tarih ve 66813766-155[3-2018-60]-E.262388 sayılı özelgedeysen "...488 sayılı Kanunun 6. maddesine göre asıl akit ve işlemle birlikte aynı kâğıtta yer verilen pey akçesi, cayma tazminatı, ücret tevki, cezai şart gibi bir sözleşmenin yaptırımı olarak belirlenen taahhütlere yer verilmesi durumunda damga vergisinin asıl akit konusu işlem üzerinden alınacağı, sözleşmenin yaptırımı olarak belirlenen taahhütlerin ayrı bir kâğıtta düzenlenmesi ve başlı başına bir sözleşmeye konu olması durumunda damga vergisine konu teşkil edeceği hususları dikkate alındığında, cezai şart tutarı dışında belli parayı ihtiva eden taahhüt içermeyen "Gizlilik Taahhüdü (Taahhütname)" başlıklı kağıdın damga vergisine tabi tutulmaması gerektiği" açıklanmıştır.

Dolayısıyla sözleşme bedelinin olduğu bir durumda sözleşmenin aynı metninde yer alan tazminat ve cezai şart tutarları damga vergisi matrahının tespitinde dikkate alınmayacak, damga vergisi matrahı sorduğunuz durum da 13 Milyon TL olarak dikkate alınarak, beyan edilecektir.

Soru-3: Envanter sayımında, aktifimizdeki bazı amortismanlara tabi kıymetleri bulamadık. Bunları envanterden çıkartacağız. Vergisel yönden yapılması gerekenler nelerdir?

Cevap-3: 3065 sayılı KDV Kanunu'nun 30/c maddesi hükmü gereğince, deprem, sel felaketi ve Maliye Bakanlığının yangın sebebiyle mücbir

sebepten ilân ettiği yerlerdeki yangın sonucu zayı olanlar hariç olmak üzere, zayı olan mallara ait katma değeri vergisi mükellefin vergiye tabi işlemleri üzerinden hesaplanan katma değeri vergisinden indirilemez.

Fakat söz konusu maddenin parantez içi hükmünde bu duruma bir istisna getirilmiştir. Şöyle ki, Vergi Usul Kanunu'nun (VUK) 315 inci maddesine göre Maliye Bakanlığınca belirlenen faydalı ömürlerini tamamladıktan sonra zayı olan veya istisna kapsamında teslim edilen amortisman tabi iktisadi kıymetlere (ATİK) ilişkin yüklenilen katma değeri vergisi ile faydalı ömrünü tamamlamadan zayı olan veya istisna kapsamında teslim edilen amortisman tabi iktisadi kıymetlere ilişkin yüklenilen katma değeri vergisinin kullanılan süreye isabet eden kısmı indirilebilecektir. Dolayısıyla söz konusu şekilde aktifte yok olma nedeni tespit edilemeyen kıymet, VUK açısından ATİK vasfına haizse faydalı ömrünün kullanıldığı orandakine isabet eden KDV düzeltilmeyecek, henüz amortisman ayrılmayan kalan faydalı ömre isabet eden kısma denk gelen yüklenilen KDV tutarı ise ilave edilecek KDV olacak dikkate alınacaktır.

Buna karşılık işletmenin aktifinde kayıtlı çalınma veya kaybolma sonucunda uğradığı kayıplar mevcut yasal düzenlemeler çerçevesinde matrahtan indirilecek gider olarak kabul edilmemektedir. Çünkü gelir ve kurumlar vergisi mevzuatlarında sermayede meydana gelen azalmaların zarar sayılmayacağı hususunda düzenlemeler bulunmaktadır. Bu nedenle söz konusu kıymetlerin kalan maliyet bedelleri de kurum kazancından indirim konusu yapılamayacak, kanunen kabul edilmeyen gider olarak dikkate alınacaktır.

Soru-4: İnternette sattığımız mallar bazen kargoda hasara uğruyor ve müşterilerimiz ürünün paketten hasarlı çıktığını söyleyerek, mal bedelinin iadesini istiyor. Bu durumda bazen iade kargo masrafı, ürünün bedelinden daha yüksek olduğundan, ürünü geri almıyor, müşteriye bırakıyor, ücreti iade ediyoruz. Bu durumda KDV ve fatura düzenleme yönünden olan vergisel sorumluluğumuz nedir?

Cevap-4: VUK'un "İspat Edici Kağıtlar" başlıklı 227. maddesinin birinci fıkrasında; "Bu Kanunda aksine hüküm olmadıkça bu Kanuna göre tutulan ve üçüncü şahıslarla olan münasebet ve muamelelere ait olan kayıtların tevsiki mecburidir." hükmüne yer verilmiştir. Ayrıca Kanunun 229 uncu maddesinde fatura, satılan emtia veya yapılan iş karşılığında müşterinin borçlandığı meblağı göstermek üzere emtiayı satan veya işi yapan tüccar tarafından müşteriye verilen ticari vesika olarak tanımlanmıştır.

Diğer taraftan, 385 Sıra No.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliğinin "Kapıdan veya Mesafeli Sözleşme Düzenlenerek Yapılan Satışlarda İade İşlemlerinde Belge Düzeni" başlıklı (4.) bölümünde, "4077 sayılı Tüketicinin Korunması Hakkındaki Kanunun 8 inci maddesinde, işyeri, fuar, panayır gibi satış mekanları dışında önceden mutabakat olmaksızın tecrübe ve muayene koşullu satışlar kapıdan satış olarak tanımlanmıştır. Bu tür satışlarda tüketiciye yedi günlük tecrübe muayene süresi sonuna kadar malı kabul veya hiçbir gerekçe göstermeden reddetme hakkı tanınmıştır. Mezûr kanunun 9/A maddesinde ise mesafeli sözleşmeler; yazılı, görsel, telefon ve elektronik ortamda veya diğer

iletişim araçları kullanılarak ve tüketicilerle karşı karşıya gelinmeksizin yapılan ve malın veya hizmetin tüketiciye anında veya sonradan teslimi veya ifası kararlaştırılan sözleşmeler olarak tarif edilmiştir.

Sadece kapıdan ve mesafeli sözleşmeler düzenlenerek yapılan satışlara ilişkin iade işlemleri için Vergi Usul Kanununun mükerrer 257. maddesinin Hazine ve Maliye Bakanlığına verdiği yetkiye istinaden iade bölümünün yer alacağı bir faturanın düzenlenmesi ve en az iki örneğinin müşteriye malla beraber gönderilmesi, bakanlık tarafından uygun görülmüştür. Söz konusu faturanın alt kısmına açılacak iade bölümünde;

- Malı iade edenin adı soyadı, adresi, imzası

- İade edilen mala ilişkin cins, miktar, birim fiyat ve tutar yer alacaktır.

Bu şekilde düzenlenen fatura malla beraber müşteriye gönderildiğinde müşteri malı iade etmek isterse iadeye ilişkin bölümü dolduracak ve iki örnek olan faturanın bir örneğini mal ile malı satana geri gönderecek, bir örneği kendinde kalacaktır.” hükmü bulunmaktadır.

Ancak müşteriye hasarlı olarak teslim edilmiş olan ancak geri alım bedeli ürün bedelinden yüksek olduğu için müşteride kalması tercih edilen ürünler ile ilgili olarak ise, herhangi bir mal iadesinden bahsedilemeyeceği için Vergi Usul Kanunu hükümleri uyarınca herhangi bir belge düzenlenmesi gerekmemektedir.

Buna karşılık Katma Değer Vergisi (KDV) Kanununun;

- 1/1. maddesinde, ticari, sınai, zirai faaliyet ve serbest meslek faaliyeti çerçevesinde Türkiye’de yapılan teslim ve hizmetlerin KDV’ye tabi olduğu,

- 29/1. maddesinde; mükelleflerin yaptıkları vergiye tabi işlemler üzerinden hesaplanan KDV’den bu Kanunda aksine hüküm olmadıkça faaliyetlerine ilişkin olarak kendilerine yapılan teslim ve hizmetler dolayısıyla hesaplanarak düzenlenen fatura ve benzeri vesikalarda gösterilen KDV’yi indirebilecekleri

- 29/3. maddesinde, indirim hakkının vergiyi doğuran olayın vuku bulduğu takvim yılı aşılmamak şartıyla, ilgili vesikaların kanuni defterlere kaydedildiği vergilendirme döneminde kullanılabileceği,

- 30/c maddesinde ise, deprem, sel felaketi ve Maliye Bakanlığının yangın sebebiyle mücbir sebep ilan ettiği yerlerdeki yangın sonucu zayı olanlar hariç olmak üzere, zayı olan mallara ait katma değer vergisinin indirilemeyeceği,

- 34/1. maddesinde, yurt içinden sağlanan veya ithal olunan mal ve hizmetlere ait KDV’nin, alış faturası veya benzeri vesikalar ve gümrük makbuzu üzerinden ayrıca gösterilmek ve bu vesikalar kanuni defterlere kaydedilmek şartıyla indirilebileceği,

- 35 inci maddesinde, malların iade edilmesi, işlemin gerçekleşmemesi, işlemde vazgeçilmesi veya sair sebeplerle matrahta değişiklik vuku bulunduğu hallerde, vergiye tabi işlemleri yapmış olan mükelleflerin bunlar için borçlandığı vergiyi, bu işlemlere muhatap olan mükelleflerinse indirim hakkı bulunan vergiyi değişikliğin mahiyetine uygun şekilde ve değişikliğin

meydana geldiği dönem içinde düzeltecekleri, ancak iade olunan malların fiilen işletmeye girmiş olması ve bu girişin defter kayıtları ile beyannamede gösterilmesinin şart olduğu hüküm altına alınmıştır.

KDV Kanununun 8/2'nci maddesinin Maliye Bakanlığına verdiği yetkiye dayanarak Tüketicinin Korunması Hakkındaki Kanun kapsamında ödenen KDV'nin iadesi konusunda 54 Seri No.lu KDV Genel Tebliğinin (B/1) bölümünde açıklama yapılmıştır. Buna göre, tüketiciler tarafından malların iade edilip bedellerinin geri verilmesinin istendiği durumlarda, satıcı tarafından ödenen bedellerin KDV dahil tutarları tüketiciye iade edilecektir.

Hâlbuki kargo masrafı, satılan ürünün bedelinden daha yüksek olduğundan bahisle, müşteriye bıraktığınız zarar görmüş ürünlerde bu durum olmadığı için, zarar gören mallar nedeniyle yüklendiğiniz KDV'ler, KDV Kanununun 30/c maddesi hükmü uyarınca indirim konusu yapılamayacak ve indirim hesaplarındaki tutarlar düzeltilecektir.

Nitekim konuyla ilgili olarak verilen 25.05.2014 tarih ve 39044742-KDV.35-1200 sayılı özelgede de bu durumlar detaylı şekilde açıklanmış olup, aynı yönde açıklama verilmiştir.

MAKALE YAZIM KURALLARI

Yayımlanmak üzere gönderilen makalelerin değerlendirilmeye alınması ve/veya yayımlanmak üzere hazırlanması için aşağıdaki makale yazım kurallarına uygun olması gerekmektedir.

1) Dergimizde vergi hukuku, maliye ve ekonomi alanlarında Türkçe olarak hazırlanmış makaleler yayımlanmakta olup, makale gönderim aşamasında yazarlar tarafından bu durumun dikkate alınması gerekmektedir.

2) Dergimize iletilen makaleler özgün olmalı ve daha önce hiçbir yerde yayımlanmamış ya da yayımlanmak üzere gönderilmemiş olmalıdır.

3) Makalelerde, ilk sayfada ve makale başlığından önce yazar adı soyadı, unvanı, telefon numarası ve e-posta adresleri, orcid numaraları açık ve doğru şekilde alt alta yazılmalıdır.

4) Makalelerde makale başlığı ve ana başlıklar (1. 2. 3. gibi) büyük harflerle ve kalınlaştırılmış şekilde; diğer tüm alt başlıklar (1.1., 1.1.1., gibi) tüm sözcüklerin sadece ilk harfleri büyük ve kalınlaştırılmış şekilde yazılmalıdır.

Makalelerde Giriş, Sonuç ve Kaynakça bölümlerine numaralandırma olmadan yer verilmelidir.

5) Makalelerin sayfa sayısı Özet, Sonuç ve Kaynakça bölümleri dışında 10 sayfayı aşmamalıdır.

Makaleler, MS Word formatında hazırlanmalı, sayfalar A4 kağıt boyutunda olmalı, sayfa yapısında sağdan ve soldan 2 cm; üstten 2.5 cm; alttan da 3 cm boşluk bırakılmasına özen gösterilmeli, metin iki yana yasla olarak düzenlenmeli, 12 punto büyüklüğünde Times New Roman yazı karakteri kullanılmalı, paragraflar arasında bir buçuk satır boşluğu bırakılmalıdır.

Dipnotların yazı büyüklüğü 10 punto olmalıdır. Çalışmada metin, grafik ve tablolarda yalnızca siyah renk kullanılmalıdır.

Sayfa numaralarına her sayfanın altında olacak şekilde ortaya 10 punto büyüklüğünde yer verilmelidir.

6) Dergimizde yayımlanması istenen makaleler yayin@mded.org adresli e-posta adresine gönderilmelidir. Ayrıca Word dosyası .doc veya .docx uzantılı tercih edilmelidir.

7) Makaleler Türkçe olarak kaleme alınmalı, “başlık”, “özet” ve “anahtar sözcükler” içermelidir.

- Makalenin “Özet” bölümü 150 kelimeyi aşmamalıdır. Makalenin anlam bütünlüğünün korunması için Özet, Giriş ve Sonuç bölümleri birbirine benzer şekilde olmamalıdır.

- Makalede özet bölümün hemen altında en az 3, en çok 6 anahtar kelimedenden oluşan anahtar sözcüklere yer verilmeli ve “Anahtar Kelimeler” kenar başlığı koyu puntolu olacak şekilde kullanılmalıdır.

Örnek: **Anahtar Kelimeler:** Vergi, KDV, Mükellef, Yorum.

8) Dergimizde yayımlanması istenen makalelerde bilimsel yazım kurallarına riayet edilmelidir.

a) Yazımda dipnotlu kaynak gösterme yöntemi tercih edilmekte olup, dipnotlar aşağıdaki gibi gösterilmelidir;

- Kitap gibi eserler için: İsim Soyisim, “Eser adı”, Yayın evi, Kaçınıcı Baskı, Basım yeri, Yıl, sayfa sayısı.

- Makale gibi metin için: İsim Soyisim, “Makale başlığı”, Dergi Adı, Dergi Sayısı, Yıl, sayfa sayısı.

- İnternet Kaynakları için: <http> uzantılı internet adresi ve erişim tarihi açıkça belirtilmelidir.

- Tablo ve grafikler ayrı ayrı numaralandırılarak (Tablo:1 ...) tablo veya grafiğe başlık verilmeli ve ilgili tablo veya grafik verilen başlığın altına yerleştirilmelidir. Tablonun ve grafiğin hemen altında 10 punto ile kaynağı belirtilmelidir. Tablo ve grafikler Word veya Excel dosyası biçiminde hazırlanmış olmalıdır.

b) Makalelerde yasal mevzuat düzenlemelerine yer verilmesi durumunda;

- İlgili kanun veya tebliğ gibi düzenlemelerin ilk kullanımında sayısı da olacak şekilde açıkça yer verilmeli, eğer yazının devamında yine aynı düzenlemeye yer verilecekse ilk kullanımda parantez içerisinde yasal düzenlemenin kısaltılmış hali de belirtilmelidir.

Örnek: 5520 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu (KVK), Katma Değer Vergisi Genel Uygulama Tebliği (KDV GUT).

- Yasal düzenlemelerin metinde ilk kez kullanıldığı yerde ilgili düzenlemenin yayımlandığı Resmi Gazetenin tarih ve sayısına dipnotta yer verilmelidir.

- Yasal mevzuat hüküm ve açıklamalarına metinde birebir yer verilmek istenmesi halinde, ilgili hüküm ve açıklamalar tırnak içerisinde ve italik yapılmadan gösterilmelidir.

c) Makalelerde kaynakça aşağıdaki şekilde hazırlanmalıdır;

- Kaynakça kelimesi, metnin en son sayfasına (ayrı bir sayfada) ortaya hizalanarak ilk harfi büyük olacak şekilde ve koyu punto ile gösterilmelidir.

Örnek: **Kaynakça**

- Makalelerde kullanılan ve atıf yapılan kaynaklar dipnotlarla benzer şekilde hazırlanmalıdır. Sadece dipnotlardaki yazar adı ve soyadı kaynakça bölümünde yer değiştirmeli ve soy ada göre alfabetik olarak sıralanmalıdır.

- İnternet ortamından faydalanılan kaynaklar için, internet adresi alfabetik sıraya uygun, açık ve en son uzantısını içerek şekilde gösterilmelidir. Uzantının devamında parantez içerisinde erişim tarihine ilişkin bilgi verilmelidir.

Örnek: <https://www.gib.gov.tr/>, (S.E.T. 22.03.2022).

- Kaynakçada yasal mevzuat gösterilmelidir. Bu bağlamda öncelikle yasal mevzuata (Anayasa, Kanun, Yönetmelik, Tebliğ, Sirküler, Özelge sırasına uygun olarak); sonrasında yazılı veya görsel eser, metin ve internet adreslerine alfabetik sıraya uygun olarak yer verilmelidir.

Vergi Pusulası Dergisi
Yayın Kurulu

